



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARININ VERGİ
UYUMUNA ETKİSİ**

Tugay ÖZBEK

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2025

TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Tugay ÖZBEK

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2025

KABUL VE ONAY

Tugay ÖZBEK tarafından hazırlanan “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarının Vergi Uyumuna Etkisi” başlıklı bu çalışma, 07.03.2025 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Ali Tarkan ÇAVUŞOĞLU (Başkan)

Doç Dr. Debi KONUKCU ÖNAL (Danışman)

Prof. Dr. Osman Fatih SARAÇOĞLU (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin/raporumun tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinlerin yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ... ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

.../.../.....

Tugay ÖZBEK

¹ “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir

* Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Tugay ÖZBEK

TEŞEKKÜR

Öncelikle, tez çalışmamın her aşamasında bana destek olan, yardımlarını esirgemeyen, öneri ve eleştirileri ile tezimin yazımında bana yol gösteren ve bu çalışmanın hazırlanmasında en az benim kadar emeği bulunan tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL'a sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

Destek ve yardımlarını esirgemeyen, öneri ve uyarıları ile tezimin yazımında bana yol gösteren değerli hocalarım Sayın Prof. Dr. Ali Tarkan ÇAVUŞOĞLU ve Sayın Prof. Dr. Osman Fatih SARAÇOĞLU'na saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

Türkiye'de vergi uyumu konusunda değerli çalışmalar yapmış olan ve tezin yazımı sırasında Türkçe literatür konusunda çalışmalarından yararlandığım Sayın Doç. Dr. Melike Rana ERUL'a saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek lisans sürecimin hem ders hem de tez aşamalarında desteklerini esirgemeyen ve bana kolaylık sağlayan kurumum Sayıştay Başkanlığındaki değerli meslektaşlarıma ve üstatlarıma sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, hayatımın her anında yanımda olan, beni yetiştiren, sevgi ve desteklerini daima hissettiğim, tez yazım sürecimde de her daim bana destek olan değerli annem Nurcan ÖZBEK ve babam Bilal ÖZBEK'e sonsuz sevgi, saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

ÖZBEK, Tugay. *Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarının Vergi Uyumuna Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2025.

Devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmesi için vergi toplaması gerekir. Vergilerin eksiksiz toplanabilmesi için de mükelleflerin vergiye uyumlu olması gerekir. Mükellefler vergiyi gönüllü olarak ödeyebileceği gibi idarenin vergiye uyumu zorlaması da gerekebilir. Fakat gönüllü uyum hem idare hem de mükellefler için daha arzu edilen durumdur. Gönüllü vergi uyumunun da bazı belirleyicileri vardır ve idare uygulayacağı politikalar yoluyla bu faktörleri etkiler. Bu çalışmada, önce bu konuda yapılmış çalışmalar incelenmiştir. Ardından mükelleflerin vergi uyumu davranışını etkileyen faktörleri araştırdık ve son olarak idarenin gönüllü vergi uyumunu artırmak için hangi politikaları uygulayabileceği değerlendirmiştir. Daha sonra ise Türkiye’de uygulanan çeşitli vergi politikalarının vergi uyumuna olan etkileri araştırılmıştır.

Anahtar Sözcükler

Vergi uyumu, zorlama, mükellef, idare, tahsilat oranı, kayıt dışılık

ABSTRACT

ÖZBEK, Tugay. *The Impact of Tax Policies on Tax Compliance in Turkey*, Master's Thesis, Ankara, 2025.

The state must collect taxes in order to perform public services. In order for taxes to be collected in full, taxpayers must be tax compliant. Taxpayers can pay the tax voluntarily, or the administration may need to enforce compliance with the tax. However, voluntary compliance is more desirable for both the administration and the taxpayers. Voluntary tax compliance also has some determinants, and the administration influences these factors through the policies it implements. In our study, we first examined the studies on this subject. We then investigated the factors influencing taxpayers' tax compliance behavior, and finally assessed what policies the administration could implement to increase voluntary tax compliance. The results we have reached show us that the administration should implement practices that make taxpayers feel that they are treated fairly and help them, as well as coercive strategies to increase voluntary compliance with taxes. The administration should adopt a friendly approach to compliant taxpayers and impose harsh and dissuasive sanctions against tax evaders.

Keywords

Tax compliance, coercion, taxpayer, authority, collection rate, informality

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	İ
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	İİ
ETİK BEYAN	İİİ
TEŞEKKÜR	IV
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
İÇİNDEKİLER	VII
KISALTMALAR DİZİNİ	X
TABLolar DİZİNİ	XI
ŞEKİLLER DİZİNİ	XIII
GRAFİKLER DİZİNİ	XIV
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: VERGİ UYUMUNUN TEORİK ÇERÇEVESİ VE LİTERATÜR TARAMASI	4
1.1. İLK DÖNEM ÇALIŞMALARI	5
1.2. 1980 VE 1990'LI YILLARDA YAPILAN ÇALIŞMALAR	7
1.3. YAKIN DÖNEM ÇALIŞMALARI	13
1.3.1. Davranışsal Boyut ve Vergi Ahlakı Konusunda Çalışmalar.....	14
1.3.2. Vergi Uyumunun Ülkeler Arasındaki Farkına İlişkin Çalışmalar.....	17
1.3.3. Vergilendirilmesi Zor Alanlar.....	18
1.3.4. Kaygan Yamaç Modeli ve Literatüre Etkisi.....	19
1.3.5. Vergi İdarelerinin Mükellef Davranışlarına Etkisine İlişkin Çalışmalar.....	22
1.3.6. Vergi Aflarının Etkisine İlişkin Çalışmalar.....	32
1.4. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUMU ÜZERİNE ÇALIŞMALAR	35
1.4.1. Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi uyumuna Etkisi ile İlgili Çalışmalar.....	35
1.4.2. Vergi Denetimleri Üzerine Çalışmalar.....	38

1.4.3. Vergi Uyumunun Sosyal ve Psikolojik Belirleyicileri Üzerine Çalışmalar.....	40
1.4.4. Vergi Sisteminin Yapısı ile İlgili Çalışmalar.....	46
2. BÖLÜM: VERGİ UYUMUNA ETKİ EDEN FAKTÖRLER	48
2.1. VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK BELİRLEYİCİLERİ.....	48
2.1.1. Gelir Düzeyi.....	48
2.1.2. Vergi Oranları.....	49
2.1.3. Vergi Yüğü.....	50
2.1.4. Vergi Denetimleri ve Cezalar.....	51
2.1.5. Dolaylı Vergilerin Vergi Sistemindeki Payı.....	55
2.2. VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK OLMAYAN BELİRLEYİCİLERİ...56	
2.2.1. Mükellef ve İdare Arasındaki Güven.....	56
2.2.2. Toplumsal Nedenler.....	59
2.2.3. Adalet Algısı.....	60
2.2.4. Sunulan Kamu Hizmetleri.....	61
2.2.5. Vergi Afları.....	62
2.3. TEKNOLOJİK GELİŞMELER VE VERGİ UYUMU.....63	
3. BÖLÜM: TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINI VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	67
3.1. VERGİ DENETİMLERİNİN ETKİSİ.....	67
3.2. VERGİ AFLARININ ETKİSİ.....	74
3.3. İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMLERİN ETKİSİ.....	76
3.4. MÜKELLEF HAKLARI VE MÜKELLEF-İDARE İLİŞKİLERİNİN ETKİSİ.....	78
3.5. DOLAYLI VERGİLERİN AĞIRLIĞININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ...81	
3.6. VERGİ YÜKÜNÜN VERGİ UYUMUNA ETKİSİ.....	84

3.7. UYUMLU MÜKELLEFLERE ÖDÜL SİSTEMİNİN VERGİ UYUMUNA ETKİSİ.....	97
SONUÇ:.....	101
KAYNAKÇA.....	107
EK1 ORJİNALLİK FORMU.....	118
EK 2 ETİK KURUL MUAFİYET FORMU (YA DA İZİNİ).....	119120

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
DVO	Dolaylı Vergilerin Oranı
EU	European Union
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	International Monetary Fund
KDO	Kayıt Dışılık Oranı
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
md.	Madde
MMO	Mükellef Memnuniyet Oranı
Mük.	Mükerrer
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OVT	Ortalama Vergi Takozu
TTO	Tahsilat/Tahakkuk Oranı
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
vb.	ve benzeri
vd.	ve diğerleri
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VGO	Vergi Gelirleri Oranı
VİO	Vergi İnceleme Oranları
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 3.1 Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Oranları (Kaynak: GİB ve VDK Faaliyet Raporları).....	68
Tablo 3.2 Vergi Tahsilat Tahakkuk Oranları (Kaynak: GİB Faaliyet Raporları).....	69
Tablo 3.3 Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Oranı (Kaynak: Schneider, 2022: s. 305).....	72
Tablo 3.4 Türkiye’de 2000 Yılından Bu Yana Uygulanan Vergi Affı Düzenlemeleri (Ay’ın (2021) çalışmasından yararlanılmıştır.).....	74
Tablo 3.5 Muafiyet ve İstisna Suistimalleri (Kaynak: Risk analizi genel müdürlüğü 2021,2022 ve 2023 Birim Faaliyet Raporları).....	77
Tablo 3.6 Mükellef Memnuniyet Oranları (Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları).....	79
Tablo 3.7 Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Oranı (2006-2024) (Kaynak: https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri).....	82
Tablo 3.8 Toplam Vergi Yüğü (Kaynak: https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-revenue.html).....	84
Tablo 3.9 2022 Yılında Türkiye’de ve Diğer OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yüğü (Kaynak: OECD (2024), Revenue Statistics 2024:.....	88
Tablo 3.10 OECD VE Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin GSYH’ye Oranı (Kaynak: Schneider ve Asslani, (2022)).....	89
Tablo 3.11 İşgücü Üzerindeki Vergi Yüğü’nün Karşılaştırılması (2023) (Kaynak: https://taxfoundation.org/data/all/global/tax-burden-on-labor-oecd-2024/).....	91
Tablo 3.12 Ortalama Vergi Takozu (OVT) ve Tahsilat/Tahakkuk Oranı (TTO) Arasındaki Regresyon İlişkisi (Kaynak: OECD Data Explorer (https://data-explorer.oecd.org/) – Personal and property tax – Labour taxation OECD comparative indicators.).....	93
Tablo 3.13 Ortalama Vergi Takozu (OVT) ve Kayıt Dışılık Oranı (KDO) Arasındaki Regresyon İlişkisi (Kaynak: Vergi yüğü https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-revenue.html Kayıt dışılık oranı Schneider, F. (2022)).....	95

Tablo 3.14 GVK Mük.121'inci Maddeye Göre Uyumlu Mükellefler (Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2023 Yılı Faaliyet Raporu).....	99
---	----

ŞEKİLLER DİZİNİ

ŞeŞekil 3.1 Vergi İnceleme Oranı ve Tahsilat/Tahakkuk Oranı Serpilme Grafiği	71
Şekil 3.2 Şekil 3.1: Vergi İnceleme Oranı- Kayıt Dışı Ekonomi Oranı Serpilme Grafiği.....	73
Şekil 3.3. MMO-TTO Serpilme Grafiği.....	80
Şekil 3.4. TTO ve DVO Serpilme Grafiği.....	83
Şekil 3.5. Toplam Vergi Yüğü ve Tahsilat/Tahakkuk Oranı Serpilme Grafiği.....	85
Şekil 3.6. Toplam Vergi Yüğü-Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi.....	87
Şekil 3.7. Geniş Vergi Yüğü Tanımı-Kayıt Dışılık İlişkisi.....	87

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 3.1 Vergi Affı Çıkarılan Yıllarda Tahsilat Oranları.....	75
Grafik 3.2 31 Avrupa Ülkesinde Kayıt Dışı Ekonomnin GSYH'ye Oranı	90

GİRİŞ

Vergi, devletlerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve kamu hizmetlerini yerine getirebilmeleri için gerekli olan kamu gelir kaynağıdır. Vergiyi kanunlarla belirlenen mükellefler yine kanunlarla belirlenen vergi konuları üzerinden öder. Kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilebilmesi için devletin bunları finanse edecek yeteri kadar vergi gelirini elde etmesi gerekir. Yeterli vergi gelirinin elde edilebilmesi ise mükelleflerin büyük çoğunluğunun (mümkünse tamamının) vergiye uyum göstermeleri ile mümkün olur.

Vergi uyumu ise mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak beyan etmeleri ve ödemeleri olarak tanımlanabilir (Koç, 2019). Vergi mükellefleri bir yandan kamu hizmetlerinden faydalanmak ister, diğer yandan ise vergilerini tam ödemek istemez ve paralarını kendileri için tutmak isterler (Kirchler, 1998). Mükellefler vergisel yükümlülüklerine kendiliğinden uyum gösterebileceği gibi (gönüllü uyum) idarenin zorlaması ile de uyum gösterebilirler (zorunlu vergi uyumu). İstenen durum vergiye gönüllü uyumun sağlanmasıdır. Diğer yandan bazı çalışmalarda da ele alındığı gibi mükelleflerin vergiye bakışı ve dolayısıyla gönüllü vergi ödeme istekleri ülkeden ülkeye değişebilmektedir (Alm ve Torgler, 2011).

Vergilerin zamanında ve tam olarak ödenmesi hem mali hem de sosyal açıdan oldukça önemlidir. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınmalar devletin kamu hizmetlerini finanse etmede mali yeterliliğini baltalar. Bu da vergi yapısının bozulmasına ve vergi yükünün adaletsiz dağılımına neden olur (Slemrod ve Yitzhaki, 2002). Vergi uyumu seviyesinin yüksek olması kamu hizmetlerinin daha rahat sunulabilmesini ve vergi yükünün de daha adil dağılımını sağlayacaktır.

Fakat mükellefler her zaman kendiliğinden vergiye uyum göstermeyebilir. Bireylerin vergi yüklerini azaltmak için kullandığı yöntemler bir dizi yasal ve yasa dışı şekillerde olabilir. Bunlar genel olarak vergi kaçırma (tax evasion) ve vergiden kaçınma (tax avoidance) olarak iki türlüdür. Vergiden kaçınma, vergiyi azaltan ancak yasal bir eylemdir. Vergi kaçırma ise vergi yükünü, geliri eksik beyan etmek gibi yasa dışı yollarla azaltmaktır (Alm vd., 1990). Hem vergi kaçırma hem de vergiden kaçınma, vergi

kayıplarına neden olan vergi istismarı kavramı (tax abuse) içinde ifade edilebilir (O'Hare vd., 2022). Vergi uyumuna zarar veren vergi istismarı sadece mükellefler tarafından sebep olunan bir durum değildir. Devlet de uyguladığı politikalarla vergilendirme yetkisinin sınırlarını aşır mükelleflere aşırı baskı yaparak kendi yönünden vergi istismarına (vergi sömürüsü) neden olabilir (Saraçoğlu ve Dayıoğlu Erul, 2023). İdarenin neden olduğu vergi sömürüsü de vergi uyumunu olumsuz etkiler.

Vergi uyumu ve bu uyumun sağlanmasında idarenin hangi tür politikaları uygulaması gerektiği uzun zamandır tartışılan bir konu olmuştur. Vergi uyumu alanındaki ilk çalışmalar vergi uyumunun sağlanmasında caydırıcı unsurların önemine dikkat çekmiştir. Mükelleflerin fayda maksimizasyonu isteyen rasyonel bireyler olduklarını düşünen bu yazarlar zorunlu vergi uyumundan yana olmuştur.

Vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir görev de vergi idarelerine düşmektedir. Vergi idareleri uyguladıkları politikalar ile mükelleflerin vergi uyumunu artırmaya çalışırlar. Ancak vergi idareleri farklı çevrelerde çalışır ve onların yönetimleri de politika, yasal çerçeve, yönetim uygulamaları ve kültüre göre farklılaşır (OECD, 2022). Bundan dolayı vergi idarelerinin uyguladıkları vergi politikaları da ülkeden ülkeye değişebilmektedir.

Bu alanda daha sonraki çalışmaların çoğu ise vergi uyumunun davranışsal boyutuna odaklanmış ve vergi uyumu açısından mükellef-idare ilişkilerinin önemini vurgulamışlardır. Bu yazarlar idare tarafından vergisel konuların ayrıntılı açıklanması ve mükelleflerin işini kolaylaştıran uygulamalar ile gönüllü vergi uyumunun sağlanmasının daha önemli olduğunu düşünmüşlerdir. Ancak bu çalışmalarda da caydırıcı unsurlar göz ardı edilmemiş ve vergi kaçıran mükelleflerin cezalandırılması gerektiği belirtilmiştir.

Türkiye’de de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak uygulanan vergi politikalarının temel amacıdır. Bu konuda bir yandan vergiye uyumsuzluğu caydırıcı düzenlemeler yapılmakta bir yandan da mükellefleri uyumlu davranmaya teşvik eden ve uyumsuz mükellefleri kazanmaya yönelik çalışmalar yürütülmektedir. Uygulanan bu politikaların vergi uyumu açısından etkileri farklıdır. Farklı politikalar bazen birbirini destekleyebildiği gibi bazen de birbirinin etkisini azaltabilmektedir. Bir vergi politikasını

uygulamanın ne kadar yerinde ve doğru olduğunu bilmek için etkilerini iyi analiz etmek ve gerektiğinde destekleyici politikalar uygulamak gerekir.

Bu çalışmanın ilk bölümünde öncelikle vergi uyumu konusunda bir literatür incelemesi yapılmıştır. Literatür incelemesinde öncelikle dünyada vergi uyumu alanında yapılan çalışmalar dönemlere ayrılarak açıklanmakta, en geniş kapsamlı olan yakın dönemdeki çalışmalar ise konularına göre ele alınmaktadır. Daha sonra vergi uyumu konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalar ele alınmıştır. İkinci bölümde, literatür çalışmasından da hareketle vergi uyumunun belirleyicileri iki ana başlık altında ele alınmıştır. Burada vergi uyumunun ekonomik ve ekonomik olmayan belirleyenleri değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde ise Türkiye’de vergi uyumunu artırmaya yönelik uygulanan vergi politikalarının mükelleflerin vergiye uyumuna olan etkisi incelenmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde ise vergi uyumunu etkileyen faktörlerden hareketle bunların Türkiye’de uygulanışları ve vergi uyumunu hangi yönde ve ne derecede etkilediği değerlendirilmiştir.

1. BÖLÜM

VERGİ UYUMUNUN TEORİK ÇERÇEVESİ VE LİTERATÜR TARAMASI

Vergi, modern devletler için kamu gelirleri içinde en yüksek paya sahip gelir çeşididir. Vergiler, devletin, toplumsal hizmetlerin üretimi ve sunumu için toplumun bireylerinden, egemenlik gücüne ve yasalara dayanarak talep ettiği katkıdır. Bireylerin bu talebe nasıl yanıt verecekleri ise kendi vergiye bakış açılarıyla ilgilidir. Vergiye karşı olumlu bir düşünceye sahip olan mükellefler yükümlülüklerini isteyerek yerine getirirken vergiyi sadece yasal bir zorunluluk olarak olumsuz biçimde değerlendiren mükellefler gönülsüzce öder ve vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluna gidebilir (Yoruldu, 2020: 56).

Vergi uyumu sorunu da verginin kendisi kadar eskidir. Vergi uyumsuzluğunun kalıplarını tanımlamak ve bunu azaltmaya çalışmak tüm dünyadaki ülkeler için oldukça önemlidir (Andreoni vd., 1998). Vergi uyumu, en basit ifadeyle mükelleflerin vergi kanunlarına uyma derecesi olarak tanımlanabilir. Ancak birçok kavram gibi vergi uyumu da bir tanımlar bütünüdür. Sadece zorlayıcı yaklaşımla, daha geniş ekonomik yaklaşımla ve mükellef davranışlarını içeren kapsamlı yaklaşımlarla açıklanabilir (James ve Clinton, 2004: 29). Diğer bir tanıma göre, vergi uyumu, vergi beyannamesinin usulüne uygun bir biçimde doldurularak zamanında idareye verilmesi ve verginin ödenmesi olarak ifade edilmektedir (Roth vd., 1989).

Burada vergi uyumunun gönüllü mü yoksa mecburi bir davranış mı olduğu önemlidir. Eğer mükellefler vergilerini bir tehdit veya bir rahatsızlık/bunalma sonucunda ödüyorsa bu zorunlu vergi uyumudur. Böyle bir durum vergi açığını tamamen kapatsa dahi uygun görülmez (James ve Clinton, 2004: 30). Gönüllü vergi uyumu ise mükelleflerin vergi yükümlülüklerini herhangi bir yaptırıma maruz kalmadan kendi rızalarıyla ödemeleridir (Silvani ve Katherina, 2000:198). Bir başka ifadeyle vergi uyumu mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini kabul etmesi ve vergiye karşı bir direnç göstermeden borçlarını isteyerek ödemeleri olarak tanımlanabilir (Aktan vd., 2006).

Bu bölümde vergi uyumu ve bunu etkileyen faktörlere ilişkin yapılan çalışmalar sırasıyla üç dönemde ele alınacaktır. Bu konudaki ilk çalışmalar Allingham-Sandmo Modeli ile başlayarak 1970’lerde yapılmıştır. 1980 ve 1990’lı yıllarda ilk dönem çalışmaları üzerine kurulan ve bunların geçerliliğini inceleyen çalışmalar yapılmıştır. 2000’li yıllardan itibaren de vergi uyumunu psikolojik ve sosyolojik bağlamda ele alan çalışmaların yanı sıra dijitalleşmenin ve Covid-19 pandemisi gibi krizlerin vergi uyumu ve idarelerce uygulanan vergi politikalarına etkisi araştırılmıştır. Bu bölümde son olarak vergi uyumu konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalara değinilecektir.

1.1. İLK DÖNEM ÇALIŞMALARI

Vergi uyumu literatüründeki ilk çalışmalar Becker’in (1968) suç ekonomisi teorisi ve onun çalışmasından yola çıkan Allingham-Sandmo (1972) ve Srinivasan’ın (1973) beklenen fayda teorisidir. Vergi uyumu ile ilgili sadece vergi kaçırmanın ve cezaların ekonomik etkilerini ele alan bu dönem çalışmalarına genellikle “standart ekonomik model” denilmektedir. Bu erken dönem çalışmalarda beklenen faydasını maksimize etmeye çalışan bireylerin vergi kaçırma eğilimli olabileceği varsayılmıştır. Bu durumda beklenen fayda teorisine göre devletin de vergiye uyum göstermenin faydasını uyumsuzluğun faydasından yüksek hâle getirecek uygulamalar yapması gerektiği öne sürülmüştür (Murphy, 2008). Becker’e göre, bu iki yolla başarılabilir: Uyumsuzluk yapanları tespit etme olasılığının artırılması veya uyumsuzluğun irrasyonel olduğu noktaya kadar cezaların artırılması. Becker’e göre, idareler bu iki ölçüt arasında bir denge kurmalıdır (1968).

Vergi uyumu ile ilgili ilk sistematik çalışmayı Becker’in suç ekonomisi yaklaşımından yola çıkan Allingham ve Sandmo yapmıştır (1972). Bu modelde vergi uyumu kararının belirsizlik altında alındığı ve mükelleflerin fayda maksimizasyonunu amaçladığı kabul edilir. Allingham-Sandmo’ya göre, rasyonel mükellefler vergi oranlarını, denetim olasılığını ve cezaları dikkatlice düşünür ve eğer beklenen faydalarını maksimize ederse vergi kaçırlar. Bu yüzden denetim olasılığı ve ceza seviyesi gibi caydırıcı etmenlerdeki bir artış beyan edilen gelirden de artış sağlar (Allingham ve Sandmo, 1972).

Allingham-Sandmo (1972) ve Srinivasan'ın (1973) benzer nitelikteki çalışmalarında bireylerin vergi kaçırmanın beklenen faydası ile vergiye uyum göstermenin fayda ve maliyetlerini karşılaştırarak vergilendirilebilir gelirlerinin faydasını maksimize eden rasyonel bireyler oldukları varsayılmıştır.

Allingham-Sandmo Modeli'nde vergi cezaları beyan edilmeyen gelir üzerine uygulanır. Bu durumda vergi oranlarının artışıyla birlikte iki karşıt etki oluşabilir: Vergi oranı arttıkça cezanın vergi oranına göre uygun gelmesi nedeniyle vergi uyumunun azalmasına yol açan ikame etkisi veya gelirin azalmasının daha çok riskten çekinmeye neden olmasıyla vergi uyumunu artıran gelir etkisi (Yitzhaki, 1974; Müller vd., 2023: 4.) Yitzhaki'nin (1974) çalışmasına göre, cezalar beyan edilmeyen gelir değil de kaçırılan vergi üzerine uygulanırsa karşıt etkiler ortaya çıkmaz. Mükellefin gelirle birlikte azalan bir risk çekincesi olduğu düşünülürse, vergi oranları arttıkça kaçırılan verginin azalacağı sonucuna varılabilir. Bu durumda ikame etkisi oluşmaz ve sadece gelir etkisinden bahsedilebilir.

Bu dönemdeki bir başka önemli çalışma ise Song ve Yarbrough'un vergi ahlakı ve mükelleflerin vergiye karşı tutumu konusunda yaptıkları araştırmadır (1978). Bu çalışmada ortalama bir vergi mükellefinin vergi ahlakı düzeyinin 100'lük bir skalada 60,3 oranında olduğu ve mükelleflerin %21'inin vergi ahlakının düşük olduğu görülmüştür. Yazarlara göre, bu oran "zar zor geçer" bir oran olarak kabul edilmiş ve toplumsal ahlaki yapıyı ve demokrasinin kalıcılığını tehdit eden bir hastalığın belirtisi gibi tanımlanmıştır. Söz konusu çalışmada mükelleflerin özellikle orta gelirli gelir üzerine konan gelir vergisinden rahatsız oldukları göze çarpmaktadır. Ancak mükellefler vergi idaresinin etkinliğine inanmakta ve herkesin gücüne göre vergi ödediğini, benzer durumdakilerle aynı miktarda vergi ödediklerini ve devlet hizmetlerinden aynı oranda yararlandıklarını düşünmektedirler. Ayrıca bu çalışmada mükelleflerin maliye ve vergi konularında sanıldığı kadar habersiz ve ilgisiz olmadıkları da ortaya çıkmıştır (Song ve Yarbrough, 1978).

1.2. 1980 VE 1990'LI YILLARDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

Standart ekonomik model çerçevesindeki araştırmalar vergi uyumu için önemli bir başlangıç noktasıdır. Ancak ekonomik modelin geçerliliğine ilişkin bilimsel kanıtlar oldukça zayıftır ve vergi uyumu meselesi sadece ekonomik yaklaşımla açıklanamayacak kadar karmaşıktır (Kirchler vd., 2010: 25-28).

Sonraki yıllarda yapılan çalışmalar da bu çalışmalardan yola çıkmış ancak onlara bazı eleştiriler getirmiştir. Örneğin Alm, Jackson ve McKee (1992b) denetim ve cezaların vergi uyumunu artırdığını ancak bu pozitif yönlü etkinin çok düşük olduğunu görmüştür. Ayrıca eğer yakalanma olasılığı düşük ise cezaların yüksek olması da vergi uyumunu artırmaz. Onlara göre yüksek vergi oranları da vergi uyumunu düşürür. Çünkü vergi oranı arttıkça vergi kaçırmanın faydası ve vergi ödemenin maliyeti artar. Alm, Jackson ve McKee; çalışmalarında mükelleflerin, kamu hizmetlerinin kendi ödedikleri vergilerle finanse edildiğini gördüklerinde vergiye gösterdikleri uyumun artacağını da vurgulamaktadır.

Bu dönemde yapılan ilk ve en önemli çalışmalardan biri Clotfelter'a (1983) aittir. Bu çalışmada Clotfelter vergi kaçırma davranışının marjinal vergi oranına esnekliğine dair önemli kanıtlar sunmuş ve beyan edilmeyen gelirin marjinal vergi oranına göre esnekliğinin pozitif ve genellikle önemli oranda olduğunu ifade etmiştir. Burada yazar, vergi kaçırma davranışının fırsatlara göre, kişiden kişiye değişebileceğine de dikkat çekmiştir. Ayrıca vergi kaçakçılığını etkileme bakımından vergi oranlarının; zorlama/uygulama, basit ve sade vergiler ve bilgi raporlama gibi etmenlerle birlikte ele alınması gerektiğini belirtmektedir.

Bu dönemde yapılan çalışmalar ilk dönem çalışmalarından farklı olarak vergi uyumunu farklı açılardan değerlendirmektedir. Bazı çalışmalarda vergi uyumu mükellef odaklı bir biçimde ele alınıp mükelleflerin vergiye karşı bakış açısı ile değerlendirilirken bazı çalışmalar da vergi uyumunu devlet tarafından uygulanan politikalar bağlamında ele almaktadır.

Alm vd. (1990) mükelleflerin vergiye uyum veya uyumsuzluk gösterme kararlarının, vergi sistemi tarafından sunulan teşviklere bağlı olduğunu öne sürmektedir. Ücretli

çalışanlar üzerinde yapılan ve bireylerin teşvikler karşısında vergi ödeme, kaçırma veya vergiden kaçınma şeklindeki yanıtlarını inceleyen bu çalışmaya göre; bireylerin maruz kaldıkları vergi oranları düşer veya maaş bordrosundan sağladıkları fayda artarsa vergi uyumları artar. Diğer yandan vergi cezaları daha ağır ve yakalanma olasılığı daha kesin olursa vergi uyumları azalır.

Alm, McClelland ve Schulze'a (1992) göre, mükellefler denetim ve ceza olasılığını olduğundan fazla algıladıkları zaman vergi kaçırma imkânı varken bile vergilerini öderler. Aynı şey bu olasılığı olduğundan düşük algılamaları durumunda da geçerlidir. Hatta hiç yakalanma riski olmasa ve mükellefler de bunu bilse dahi bir miktar vergi ödemesi mevcuttur. Bu da beklenen fayda teorisi ile uyuşmaz. Dahası vergi ödemesi sadece mükelleflerin verginin iyi bir şey olduğunu düşünmelerinden de kaynaklanmaz. Mükellefler, kamu hizmetlerinin ödedikleri verginin bir karşılığı olarak döndüğünü görürler ve kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanmak için hiç yakalanma olasılığı olmasa bile vergilerini öderler (Alm, McClelland ve Schulze, 1992: 36).

Alm, Jackson ve McKee (1992a), denetim ve cezaların vergi uyumunu tüm bireyler için açıklayamadığını ifade etmektedir. Onların çalışmasına göre, ayrıntılı denetim oranları birçok ülkede çok düşük ve cezalar da genellikle ödenmeyen vergilerden daha fazla değilken çoğu ülkede vergi uyumu yüksek seviyelerde kalmaktadır. Yazarlar, buradan hareketle bunlara ek başka faktörlerin vergi uyumunda daha önemli bir rol oynayabileceğini belirtmektedir.

Yine Alm, Jackson ve McKee (1993) bireylerin kendi seçtikleri kamu harcama programlarıyla karşılaştıklarında ve büyük ölçüde onay aldığını bildiklerinde vergi uyumlarının arttığını; alınan kararlarda söz sahibi olmadıklarını ve devletin kendi isteklerini dikkate almayacağını düşündüklerinde ise vergi ödemeye isteksiz olduklarını ortaya koymuştur. Buna göre, bazı mükellefler eğer kamu gelirleri onaylamadıkları şekilde harcanırsa vergi ödemeyeceklerini beyan etmiştir. Yazarlar, mali kurumların mükelleflere vergilerinin harcanmasında söz sahibi olduklarını hissettirerek, alınan kararların sonuçları hakkında bilgilendirerek ve bireylerin tercihlerine uygun harcama programları seçerek vergiye uyumu artırabileceklerini ifade etmişlerdir.

Alm, Cronshaw ve McKee (1993) çeşitli vergi denetim stratejilerinin vergi uyumundaki etkisini incelemiştir. Bu çalışmadan çıkan sonuçlar; rastgele vergi denetimleri yerine bir limit belirlenip bu limitin altında beyannamelerin denetleneceği ile ilgili bir kural konursa daha yüksek vergi uyumu sağlanacağını göstermektedir.

Alm vd. (1995) vergi uyumunu açıklamak için standart suç ekonomisi teorisinin ötesinde psikoloji, sosyoloji ve diğer sosyal bilimler tarafından öne sürülen davranış teorileri dâhil bireysel davranışı etkileyen sayısız faktörü anlamak gerektiğini ifade etmektedir. İnsanlar davranışlarında çok çeşitlilik gösterir. Her zaman uyumlu olan veya her zaman vergi kaçıran mükellefler vardır. Bazıları düşük olasılıkları olduğundan yüksek algılarken bazıları faydasını maksimize etmeye çalışır. Bu yüzden sadece tespit/yakalama ve cezaya dayalı bir yönetim stratejisi makul bir başlangıç noktası olsa da daha yüksek vergi uyum düzeyi için zorlamanın yanı sıra pozitif ödüller, vergi mükelleflerinin parasını doğru kullanmak ve toplumsal normlar gibi faktörleri de içeren çok yönlü bir yaklaşım gereklidir (Alm vd., 1995).

Verginin psikolojik ve sosyolojik yönüyle ilgili bir inceleme de Kirchler'in (1999) 117 işveren ile yapmış olduğu bir çalışmadır. Kirchler bu çalışmasında algılanan özgürlük kısıtlanmasının; vergi kaçırmaya yönelik tutumlar, ahlak ve vergi ödemelerini azaltmayı amaçlayan davranışların gelişimindeki önemini araştırmıştır. Çalışmaya göre, özgürlükteki algılanan bir kısıtlama; vergi kaçırmaya yönelik tutumlar, düşük vergi ödeme motivasyonu ve vergi ödemenin karşısındaki davranışlara eğilim ile yakından ilişkilidir. Çalışmanın bir başka sonucu ise vergi zorunluluğu ile işletmelerini kısa bir süre işleten işverenlerin, uzun bir iş ve vergi deneyimi olanlara göre özgürlüklerini daha kısıtlanmış olarak gördüğünü ve vergiye karşı daha büyük bir reaktans (direnc) gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Bu dönemde vergi aflarının vergi uyumuna etkisi konusunda önemli araştırmalar da yapılmıştır. Bu dönemin yazarları vergi afları konusuna temkinli yaklaşmışlardır. Alm, McKee ve Beck (1990) vergi aflarının gönüllü vergi uyumu üzerindeki uzun dönemli etkileriyle ilgili çalışmalarında ortalama vergi uyumu seviyesinin bir vergi affi uygulandıktan sonra düştüğünü ve bu düşüşün de mükelleflerin gelecekte vergi affi beklentilerinden kaynaklandığını ifade etmiştir. Ayrıca af öncesi uyumları çok yüksek

olan mükelleflerin vergi uyumu af sonrasında devam ederken, af öncesindeki uyumu ortalama seviyede olanların af sonrası uyumunun önemli ölçüde düştüğü görülmüştür. Ancak söz konusu araştırmaya göre vergi afları tamamen başarısız olarak da değerlendirilemez. Eğer bir vergi affından sonra zorlayıcı çabalar artarsa bu sefer af sonrası uyum azalmaz. Aslında vergi affı zorlayıcı çabalarla desteklendiği zaman, sadece zorlayıcı unsurların uygulanmasına göre daha yüksek bir vergi uyumu oluşur. Bu nedenle çalışmada vergi afları daha sert bir vergi sistemine geçişi kolaylaştırmak için etkili bir araç olarak görülmüştür (Alm, McKee ve Beck, 1990: 24).

Alm ve Beck (1991), bireylerin vergi affıyla gelen teşviklere verecekleri yanıtın sistematik ve tahmin edilebilir olduğunu öne sürer ve Alm, McKee ve Beck'in (1990) çalışmasına benzer biçimde kanunların uygulanışında/zorlamada değişim olursa bunun vergi affına daha yüksek bir katılım sağladığını ifade etmektedir. Buna göre, vergi idaresinin mükelleflerin vergi affına vereceği yanıtlar hakkında bilgi sahibi olması onların vergi uyumunu sağlamalarında oldukça faydalı olacaktır. Ayrıca yazarlar iyi bir vergi affının dört özelliğini şöyle saymıştır: (1) Geçmişteki vergi kaçakçılarının katılımını sağlar, (2) geçmiş vergilerin faiz ödemelerini düşürür, (3) af sonrası suçlar için cezaları artırır ve (4) af sonrası vergi kanunlarının uygulanması için finansmanı artırır. İyi bir vergi affının sahip olması gereken özelliklerden üçünün devlet için hiçbir maliyeti yokken vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak için kamu harcamalarının artması gerekir.

Alm ve Beck'in (1993) ABD'nin Colorado eyaletinde uygulanan vergi affı üzerine yaptıkları bir çalışmada, vergi aflarının uyum kararı üzerinde dikkate değer bir etkisi olmadığı ancak affın peşinden daha fazla zorlayıcı uygulama gelirse etkilerinin bir nebze yararlı olabileceği görülmüştür. Çalışmanın sonuçlarına göre; vergi affı kısa dönemde yüksek bir gelir sağlamaz ancak uzun dönemde de uyum üzerinde önemli düzeyde bir olumsuz etkisi yoktur (Alm ve Beck, 1993: 58).

Andreoni, Erard ve Feinstein (1998) yaptıkları çalışmada o döneme kadar yapılan teorik çalışmalara bir eleştiri getirerek, üç noktaya dikkat çekmişlerdir: Birincisi, ampirik çalışmalarla yapılacak bir sentez yeni bakış açıları kazandırabilir ve teorik çalışmaların yanıldığı özellikli durumları açıklayabilir. İkinci olarak vergi uyumu davranışının sadece ekonomik ölçütlerden çıkıp psikolojik, sosyal ve ahlaki yönlerinin de araştırılması

gerektiğini ifade etmişlerdir. Üçüncü olarak ise vergi uyumuna dair kurumsal anlamdaki çalışmaların artırılması gerektiğini ve vergi idaresi-yargı erki ilişkileri, bürokratik açıdan vergi uyumunu artırıcı uygulamaların neler olduğu gibi konuların araştırılması gerektiğini belirtmişlerdir. Yazarlar ayrıca bu çalışmalarında vergi aflarının vergi uyumuna olan etkisine de değinmiş ve vergi aflarının mükellefler tarafından adaletsiz veya gevşek bir politika aracı olarak değerlendirildiği takdirde uzun dönemde vergi uyumuna zarar verebileceğini belirtmiştir (Andreoni vd., 1998: 854).

Vergi uyumunu sağlamada vergi idaresinin ve vergi politikalarının önemi bu dönemde tartışma konusu olmuştur. Bu yıllarda yapılan bir çalışmaya göre, tüketim mallarının vergileri uygun ve orantılı olmalıdır. Marjinal vergi oranları fiyata duyarsız ürünlerle yüksek gelir grubunun tükettiği ürünlerde yüksek ve diğer ürünlerde düşük olmalıdır. Böyle bir politika tüketim vergileri açısından uyum maliyetlerini ve yönetsel maliyetleri azaltır. Gelir vergisinin ise sabit marjinal vergi oranları ile geniş bir tabana uygulanması yine idarenin katlanacağı maliyetleri azaltır. Belirli muafiyetler de vergide eşitliği sağlamak açısından önemlidir. Ancak hem tüketim vergilerinin hem de gelir üzerinden alınan vergilerin farklı açılardan olumsuzlukları vardır ve bu yüzden iki vergi türünün birlikte uygulanması mantıklıdır (Alm, 1996: 129-130).

Alm vd. (1999) vergi uyumu üzerine sosyal normları oylama ile belirlemiş ve bu normların bireyin uyum davranışı üzerine etkilerini araştırmıştır. Çalışmanın sonuçları, toplumun daha fazla zorlamaya karşı oy kullandığını göstermektedir. Ancak eğer oylama öncesinde grup üyeleri birbirleriyle iletişim kurarlarsa, daha fazla zorlamayı seçer. Eğer toplum zorlamayı reddederse birey, uyumsuzluğun tolere edilebileceğini düşünür ve oylama öncesine göre uyum çok düşer. Eğer toplum zorlamayı tercih ederse birey de vergi uyumuna teşvik edilmiş olur ve uyum öncesine göre önemli derecede artar. Sonuç olarak vergi uyum davranışı üzerinde sosyal normların çok önemli bir rolü olduğu anlaşılır. Ayrıca yazarlar tercihleri bireysel düzeyde aldıklarında bireylerin sadece kendi ödemeleri ile ilgilendiğini ve tercihlerinin sosyal sonuçlarını dikkate almadığını fark etmişlerdir. Örneğin, vergi kanunlarına uyum seviyesi çok düşük bile olsa, kendi vergileri ile sunulan kamu malının tüketim fazlası yaratacağı zaman verginin artmasından yana oy kullanırlar. Ancak ödedikleri vergiden daha az hizmet alacakları zaman vergi artışına karşı oy

kullanırlar. Ayrıca vergi uyumunu artırsa bile denetim ve cezaların artmasına karşı oy kullanırlar.

Sosyal normların vergi uyumu davranışına olan etkisini inceleyen bir diğer çalışma da Wenzel'e (2004) aittir. Yazar, Avustralya'daki vergi mükellefleri üzerinde yaptığı çalışmada toplumsal kuralların gerçekten vergi ödeme davranışını etkileyebileceğini ortaya koymuştur. Fakat dürüst vergi ödeme ile ilgili toplumsal kurallar sadece bu kurallara sahip olan topluluğun kimliğini benimseyen mükelleflerin vergi uyumunu artırır. Kimlik anlayışı zayıf olduğu zaman sosyal normlar etkisiz olur hatta bireyin kendi içselleştirdiği kurallarla çelişirse geri bile tepebilir. Öte yandan Wenzel, Avustralyalı mükelleflerin ulusları ve diğer vatandaşlar ile sıkı bir bağ içinde olduklarını tespit etmiştir. Bu yüzden, Avustralya vergi idaresinin, dürüst vergi ödemenin önemiyle ilgili sosyal normlara ve genel kabul görmüş düşüncelere atıf yapmasının vergi uyumunun artırılması açısından önemli olduğunu belirtmektedir (Wenzel, 2001).

Bu dönemde geleneksel zorlayıcı yaklaşımın gerekliliğine vurgu yapan çalışmalar da mevcuttur. Bunlardan biri Slemrod ve Yitzhaki'nin (1985) vergi toplayan kurumların optimal büyüklüğü üzerine yaptıkları çalışmadır. Yazarlar bu çalışmada vergi kaçırma sorunuyla mücadele etmek için vergi idaresinin büyüklüğünü değiştirmenin bir çözüm olduğunu belirtmiş ancak bunun yanında alternatif çözümlere de dikkat çekmiştir. Buna göre; vergi kaçakçılığına yönelik cezaları artırmak, vergi kanunlarını vergi kaçırma fırsat ve isteğini azaltacak şekilde değiştirmek gibi çözümler de uygulanabilir. Bu araştırmanın önemli bir yönü, vergi kaçakçılığı sorununa yönelik optimal devlet politikası için bütünlük bir yaklaşım getirmesidir. Görüldüğü üzere bu çalışmada vergi cezalarını artırmak, vergi kaçakçılığını azaltmanın bir yolu olarak düşünülmüştür.

Aynı yöndeki bir diğer çalışmada da ABD gelir idaresi IRS'in vergi toplama sürecine dâhil olmasıyla ekonomik yaklaşımı destekleyen kanıtlar bulunmuştur (Dubin ve Wilde, 1988). Ayrıca bu çalışmada vergi denetimlerinin en azından düşük ve orta gelirli bireysel mükelleflerin vergi uyumsuzluğu açısından önemli caydırıcı etkisi de göze çarpar. Fakat orta gelirli kurumsal mükellefler ve tüm yüksek gelirli mükellefler için vergi denetimlerinin caydırıcı etkisine ilişkin tutarlı bir tespit yapılamamıştır.

Slemrod'a (1998) göre, çoğu insan daha az külfetli ve zorlamacı vergi sistemlerini sever. Bu açıdan ağır ve külfetli bir vergi sistemi politik bir makinenin tekerleklerindeki kum gibidir. Sosyal sermayeyi koruyabilmek için mükelleflere adil ve duyarlı hizmetler sunmak iyi bir yaklaşımdır. Ancak vergi kaçırmayı kolaylaştırarak ve gönüllü vergilere yer açarak vatandaşlık görevinin maliyetini artırmak ise iyi bir yaklaşım değildir. Bu açıdan Slemrod külfetli olmaması gerektiğini belirtirken iyi bir vergi sistemi için vergilerin cebri olmasının ve vergi kaçırmayı önleyici cezaların önemine de dikkat çekmiştir.

Diğer yandan Slemrod vd. (2001) aşırı kesin ve kusursuz bir denetimin mükelleflerin ilgisini çekmede başarısının çok sınırlı olacağını dile getirmektedir. Örneğin, mükelleflere "1994 yılındaki vergi beyannamenizi çok yakından inceleyeceğiz" demek, oldukça az tehditkârdır. Çalışmanın sonucuna göre, artan bir denetlenme beklentisi, düşük ve orta gelirli mükelleflerden özellikle vergi kaçırma fırsatına sahip olanların beyan edilen gelirlerini ve vergisel sorumluluklarını artırır. Fakat bu mükelleflerden elde edilen vergi çok düşüktür. Dahası böyle bir durum, yüksek gelirli mükellefler açısından denetimlerin tüm vergi kaçırmayı ortaya çıkaramayacağı düşüncesiyle daha az gelir beyan etmelerine ve toplam vergi gelirinde azalmaya da neden olabilir. Bu nedenle, yazarlara göre, artan denetim tehditleriyle birlikte denetimlerin nasıl uygulanacağı da düşünülmelidir.

1.3. YAKIN DÖNEM ÇALIŞMALARI

Vergi uyumuna yönelik en kapsamlı ve yoğun çalışmalar 2000'li yıllardan günümüze kadarki süreçte yapılmıştır. Bu çalışmalar hem vergi uyumunun denetim ve cezalandırma ile sağlanabileceğine inanan ilk dönem çalışmalarını hem de daha sonraki dönemde yapılan eleştirel çalışmaları temel almış ve onları geliştirmiştir. Yakın dönem çalışmalarında vergi uyumunun davranışsal yönüne daha çok önem verildiği görülmektedir. Özellikle mükelleflerin özelde vergi idaresine genelde devlet kurumlarına güven seviyesinin vergi uyumu açısından önemli olduğu bu dönem çalışmalarında vurgulanmaktadır. Vergi idarelerinin vergiye uyumu sağlamak amacıyla kamu gücünü kullanmalarının mükelleflerin uyum davranışı üzerindeki etkileri ve devlet-mükellef ilişkilerinin nasıl olabileceği de ele alınmıştır. Vergi uyumunun davranışsal açıdan ele

alınması vergi politikaları ile ilgili de yeni yaklaşımlar geliştirilmesine neden olmuştur. Bir vergi idaresinin nasıl yapılanması gerektiği ve mükelleflerle ilişkisinin nasıl olması gerektiği konusunda çalışmalar yapılmıştır.

Bu dönemde yapılan çalışmalar ilk dönem çalışmalarından farklı olarak vergi uyumunu farklı açılardan değerlendirmektedir. Bazı çalışmalarda vergi uyumu mükellef odaklı bir biçimde ele alınıp mükelleflerin vergiye karşı bakış açısı ile değerlendirilirken bazı çalışmalar da vergi uyumunu devlet tarafından uygulanan politikalar bağlamında ele almaktadır. Aşağıda, vergi uyumu ile ilgili son yıllardaki çalışmalar konularına göre ayrılmıştır.

1.3.1. Davranışsal Boyut ve Vergi Ahlakı Konusunda Çalışmalar

Guala ve Mittone (2005) ve Mittone (2006) vergi uyumunun davranışsal boyutu ve vergi denetimlerinin mükellefin vergisel hayatında denk geldiği dönemin uyum davranışına etkisi ile ilgili önemli çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalara göre; mükellef vergi denetimleri ve cezalarla erken dönemde karşılaşarsa denetlenme olasılığını ve cezaların ölçüsünü olduğundan fazla algılar. Diğer yandan denetim ve cezalarla geç dönemde karşılaşarsa bu da denetim olasılığını olduğundan daha az algılamasına daha fazla vergi kaçırmaya neden olur. Vergi cezası ile yaşayacağı kayı da zaten daha önce kaçırdığı vergi ile telafi edilmiş olur.

Yine Mittone ve Saredi (2016) mükelleflerin vergisel karar alma zaman ve sıklıklarının vergi uyumu davranışına etkisini inceledikleri çalışmalarında ileriye dönük bir değerlendirmede mükelleflerin vergiye uyum göstermeyi daha kârlı bulacaklarını ve bunun da yüksek vergi uyumu sağlayacağını ortaya koymaktadır. Çünkü mükellefler ileri dönük planlamalarında, sadece planları ile pratikteki durum arasında tutarsızlık bekleyen çok tecrübeli mükellefler hariç, vergi kaçırmayı çok riskli bulur ve uyumu tercih eder. Ancak sürekli karar alma durumunda mükellefler vergi kaçırmayı daha az riskli algılar ve kararların planlanması durumuna göre önemli ölçüde düşük bir vergi uyumu görülür.

Torgler (2003) vergi uyumunun içsel faktörlerinden vergi ahlakı üzerine bir çalışmada vergi ödeyerek topluma katkıda bulunmanın bireylerin vergi ödemek için ahlaki zorunluluğu olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca ahlakın, vergi kaçırmadan pişmanlık veya

suçluluk duyulmasını da sağlayacağını ve mükellefler pişmanlık veya suçluluk hissederse vergi ödeme isteklerinin artacağını belirtmiştir.

Bu dönemde Kastlunger vd., (2009) vergi uyumunun davranışsal boyutunu ve vergi mükellefinin psikolojik durumunu dikkate alarak vergi denetimlerinin zamanlamasının uyum davranışına etkisini araştırmıştır. Bu çalışmaya göre, vergi denetimleri vergi uyumunu artırmaktan ziyade mükelleflerin yeni “kaçma” stratejileri geliştirmelerine neden olabilir ve beklenenin tersi bir etki gösterebilir. Denetim olasılığının yanlış algılanması nedeniyle mükellefler vergi denetimi geçirdikten sonra kendilerini güvende hisseder ve vergilerini keser. Ayrıca denetlenen ve ceza ödeyen mükellefler sonraki dönemde kaybettikleri parayı yerine koymaya çalışabilir. Denetimler rastgele olduğu zaman bomba-krater etkisi denilen bu durum ortaya çıkarken sürekli vergi denetimleri durumunda vergi uyumu artabilir. Bu durumda mükellefler bir denetimden hemen sonra vergi kaçırmaya çalışmaz çünkü denetlenme olasılığının en az denetimden önceki dönem kadar yüksek olduğunu bilir. Bu yüzden tekrar eden denetimlere dayalı bir denetim sistemi, rastgele denetimlere kıyasla daha yüksek vergi uyumu sağlar. Ayrıca mükellefler denetim riskini düşük gördüklerinde vergi kaçırmaya eğilim göstereceklerinden, tahmin edilmesi zor denetim kalıpları daha etkili olabilir.

Alm ve Torgler (2011), vergi uyumu konusunda vergi denetimlerinin ancak sınırlı oranda yapılabildiğini belirtmiş ve vergi kaçırma imkânı varken neden mükelleflerin vergilerini doğru bir şekilde ödediği sorusuna odaklanmıştır. Onlara göre; bu durumun nedeni mükellefi potansiyel suçlu olarak gören geleneksel yaklaşımla veya mükellefleri müşteri olarak gören hizmet yaklaşımıyla açıklanamaz. Onlar vergi uyumu davranışının etik boyutunu ve ahlak kuralları ile sosyal normları dikkate alarak bu konunun çözülebileceğini ifade etmekte ve üçüncü bir yöntem olarak güven yaklaşımını savunarak bu yaklaşımda etik değerlerin önemini vurgulamaktadır (Alm ve Torgler, 2011: 31).

Braithwaite’e (2003) göre, vergi uyumunda mükelleflerin sistemin bir parçası olmaya rıza göstermeleri önemlidir. İdarenin bakış açısından bireyin vergi uyumsuzluğuyla mücadele etmek bunun tekrarlanmasını engeller ve toplumun uyum standartları da yükselir. Hiç kimse uyumsuzluktan dolayı cezalandırılmak istemez ama bireyleri uzun süreli direnç gösterme ve uyumsuzluk isteğinde bırakan idareden gelen saygısızca davranışlar bu tür

bir hoşnutsuzluğu ateşlediğinde faydası olmaz. Dahası, uyumsuzluğun ortaya çıkarılması, idare tarafından yapılan haksız muameleler ile gölgede bırakıldığı zaman toplumun standartlara güveni artmak bir yana azalır. Bireyler sistemin bir parçası olma rızasını geri çektikleri zaman sistemin meşruluğu kendiliğinden savunmasız hâle gelir. Braithwaite'in çalışmasına göre, bireyler vergi sistemi ile ilgili tartışmalara ve sorun çözümüne dâhil edilirse kurallara gönüllü uyum gösterirler. Buna göre mükelleflerin vergi uyumsuzluğu idare tarafından yanlış hareketleri tanıyıp cezalandırma şeklinde karşılanmalıdır. Ancak idarenin önündeki zorluk hem bugünkü uyumsuzluğu cezalandırırken hem de gelecekte gönüllü uyumu inşa etmeye çalışmaktır.

Feld ve Frey'e (2002a) göre; vergi uyumu vatandaşlar ve vergi idaresi arasındaki psikolojik bir vergi anlaşmasıyla yürür. Bu anlaşmanın sürmesi için ödül ve ceza olması gerekir. Ancak sadakat ve duygusal bağ da dikkate alınmalıdır. Bu bağlar bireysel vergi ahlakının temelini oluşturur ve vergi uyumunu olumlu etkiler. Psikolojik vergi anlaşması devlet politikalarından ve vergi idarelerinin davranışlarından etkilenir. Yine Feld ve Frey (2002a, 2002b, 2007) psikolojik bir vergi anlaşmasında iki tarafın birbirine eşit davrandığını varsaymaktadır. Yazarlara göre, eğer vergi idareleri mükelleflere hiyerarşideki astları gibi davranırsa psikolojik anlaşma çığnenir ve mükellefler vergi kaçırma (yükümlülüğünü yerine getirmeme) hakkını kendinde bulur.

Frey (2003), Avrupa Birliğinde caydırıcılık ve vergi motivasyonu üzerine yaptığı çalışmada bireylerin yurttaşlık erdemlerinin ve vergi ödeme motivasyonlarının yüksek olduğunu ifade etmiştir. Yazar, vergilemenin yarı gönüllü olduğunu ve caydırıcı uygulamalarla zorlanmasının makul olmadığını öne sürmektedir. Ona göre iki seçenek vardır: Vergileri caydırıcılık ve zorlama yoluyla artırma, istenmeyen ve maliyetli olabilecek bir seçenek olsa da uygulanabilirliği olan bir seçenektir. Ancak zorlayıcı politika; modern demokrasiye ve halkın rızasına uymayacağı için istenmeyen, mükelleflerin kayıt dışı ekonomiye kaymasına neden olabileceği için de ekonomi açısından maliyetli bir seçenektir. Diğer seçenek ise vatandaş ve devlet (yazarın çalışmasında Avrupa Birliği) arasında daha yakın bir ilişki kurmaktır. Bu seçenek zaman alacak ve köklü değişiklikler gerektirecek olsa da istenen ve 21. yüzyıl Avrupa'sına daha uygun bir seçenektir.

Anlaşma teorisi, denetim ve cezalar düşükken dahi gönüllü vergi uyumunun yüksek olmasını açıklamaktadır. Vergi uyumu caydırıcı ölçütlerin ve hassas düzenlemelerin bir karışımıdır. Vergisel motivasyon; mükelleflerin ödedikleri fiyat (vergi) karşılığı aldıkları kamu hizmeti veya mali değişim, bu değişimi sürdüren prosedürler ve birey ile devlet arasındaki kişisel ilişkinin bir bileşimidir. Vergi idareleri mükelleflere davranış biçimlerinin, mükelleflerin vergi ahlakını ve artan vergilere karşılık vergi ödeme isteklerini etkilediğini göz önünde bulundurur. Psikolojik anlaşma teorisi ile Ayres ve Braithwaite'in (1992) duyarlı regülasyonlar teorisi daha ileriye taşınarak karşılıklı etkileşimde gerçekten ödüllendirilen mükelleflerin vergi uyumunun artacağını öne sürülür. Feld ve Frey'e (2007) göre, psikolojik anlaşma teorisi ekonomi, hukuk ve politika arasında bir köprü olur. Bu strateji mükelleflerin vergi uyumunu artırmak için onlara yaklaşımda esas olmalıdır. Başarısız olursa cezalandırma politikasına başvurulabilir.

Torgler ve Schneider (2005) Avusturya üzerine yaptıkları bir çalışmada insanların neden yakalanma ve ceza alma olasılığı çok düşükken bile vergilerini düzenli olarak ödediğini araştırmıştır. Araştırmacılar güven, ulusal gurur ve dindarlık gibi toplumsal değişkenlerin vergi ahlakı üzerinde etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Çalışmanın sonuçlarına göre; eğer vergi kaçırma yaygın bir durum ise Avusturyalıların vergi ödeme motivasyonları azalır. Ayrıca yazarlar vergi ahlakının da zamanla bozulduğunu ve Avusturya'daki vergi ahlakı düzeyinin kayıt dışı ekonomideki artışa göre şekillendiğini belirtmektedir (Torgler ve Schneider, 2005: 13-14).

1.3.2. Vergi Uyumunun Ülkeler Arasındaki Farkına İlişkin Çalışmalar

Cummings vd. (2005) Güney Afrika Cumhuriyeti ve Botswana'da vergi uyumu davranışlarını karşılaştırdıkları çalışmada; vergi uyumu modellerinden klasik suç ekonomisinin ötesine geçen ve mükelleflerin neden vergi ödediğini açıklamakta devlet kurumlarının rolüne odaklanan modelleri destekleyen sonuçlar elde etmişlerdir. Vergi kaçırma azaltacak etkili politikalar uygulamak için vergi uyumu kararının davranışsal yönüne de ağırlık verilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Buna göre, vergi uyumunu artıran bazı bireysel ve sosyal normlar vardır ve bu normların artırılması zorlayıcı faktörlere iyi bir tamamlayıcı olur. Bu normların başında sosyal sermayenin seviyesi ve devlete duyulan güven gelmektedir. Cummings vd.'nin (2005) çalışmadan elde ettikleri

sonuçlar; mükelleflerin vergi sisteminin adil olduğuna inanmaları ve devletin toplanan gelire iyi hizmetler sunması durumunda vergi uyumunun artacağı düşüncesini desteklemiştir. Çalışmada, vergi uyumu davranışı ile ilgili kültürel farklılıklar olduğu ve bu farkların vergi rejimi ve devletin faaliyetleri ile ilgili olduğu belirtilmiştir. Yazarlar devlet kurumlarının kalitesinin vergi uyumu üzerinde gözle görülebilir bir etkisi olduğunu ifade etmektedir.

Alm ve Torgler (2006) çeşitli ülkelerde vergi ödeme motivasyonu üzerine yaptıkları çalışmada, vergi ödeme güdüsünün ülkeler arasında farklılık gösterdiğini ileri sürmüş ve mükelleflerin vergi ödemeye yönelik motivasyonunu yükseltmede iki unsurun önemine dikkat çekmiştir: Birincisi iyi işleyen devlet kurumları ve pozitif bir sosyal atmosfer yoluyla idare-mükellef arasında güven tesis etmektir. Böyle bir strateji daha yüksek vergi ahlakı ve vergi ödeme isteği ile sonuçlanır. İkinci unsur ise mükellefleri politik sürece dâhil etmektir. Vatandaşların politik sürece dâhil olması vatandaş-devlet ilişkilerinin daha yakın olmasını sağlar. Bireyler, tercihlerinin yeterince temsil edildiğini ve yeterince kamu hizmeti sunulduğunu düşünürlerse kendilerini devlete yakın hissederler ve vergi ödeme istekleri artar. Bu çalışmada bulunan bir başka sonuç ise kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlakı arasında negatif yönde güçlü bir ilişki olduğudur (Alm ve Torgler, 2006: 16).

Rusya ve İsveç'teki vergisel dürüstlüğün karşılaştırıldığı bir başka çalışmada ise karşılıklı güvenin önemine dikkat çekilmektedir. Vergi uyumunun düşük olduğu Rusya'da mükellefler, dürüstçe vergilerini ödeseler bile vergilerinin kamu hizmetlerinde kullanılmak yerine sahtekâr bürokratlara gideceğini düşünmektedir. Diğer yandan vergi uyumunun oldukça yüksek düzeyde olduğu İsveç'te mükellefler idareye ve bürokrasiye güvenmekte ve vergilerinin kamu yararına kullanılacağına inanmaktadır (Rothstein, 2000).

1.3.3. Vergilendirilmesi Zor Alanlar

Terkper (2003), kendiliğinden defter tutmayan mükellefleri vergilendirilmesi zor bir alan olarak görmektedir. Bunlar defter tuttukları zaman bile, kazanç ve giderlerinin kaydını genellikle doğru tutmazlar, vergi beyannamelerini zamanında doldurmazlar ve vergi suçları işlemeye eğilimlidirler. Resmi olmayan sektördeki bu mükellefler basit hesapları

bile tutmakta zorlanır ve bankacılık ya da diğer finansal işlemlere yabancıdır. Onun çalışmasına göre, gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinde resmi olmayan sektörden dolayı yaşadığı kayıplar gelişmiş ülkelere göre daha büyüktür çünkü küçük ve orta ölçekli tacirler kayıt dışı ekonomide büyümeye eğilimlidir.

Alm, Martinez-Vazquez ve Young (2004) da vergilendirilmesi ekstra zor olan bazı sektör, faaliyet veya mükelleflerin varlığına dikkat çekmiş ve bu alanların hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemlerine etkisini açıklamıştır. Hard to Tax (HTT) denilen bu alanlar özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleri üzerinde önemli bir olumsuz etkiye sahiptir. Bu nedenle bu ülkelerde altyapı ve önemli kamu hizmetlerinin sunulabilmesi için vergileri artırmak bakımından, bu vergilendirilmesi zor alanların hedeflenmesi gerekir. Ayrıca bu alanların neden olduğu kaynak dağılımında bozulmadan kaynaklanan çok büyük oranda refah kaybı oluşabilir. Ayrıca yazarlar HTT alanların eşitlik üzerinde de olumsuz bir etkisi olduğunu öne sürmüş ve bu alanlardaki mükellefler doğrudan bu tür bir vergi kaçırmadan faydalanamaları bile paylarına düşen vergiyi ödemelerinin vergi sisteminde genel bir eşitlik sağlayacağını belirlemiştir.

1.3.4. Kaygan Yamaç Modeli ve Literatüre Etkisi

Kirchler vd. (2008) Kaygan Yamaç Modelini ortaya atarak vergi uyumu alanına büyük bir yenilik getirmiştir. Kaygan Yamaç Modeli daha sonra bu alanda yapılan çalışmalar için de önemli bir yol gösterici olmuş ve bu modelin doğruluğunu test etmek için çok sayıda araştırma yapılmıştır. Mükelleflerin vergi uyumsuzluğunun maliyetini yüksek gördükleri için mi yoksa kendilerini toplumun bir parçası olarak borçlu hissettikleri için mi vergi ödedikleri önemlidir (Kirchler vd., 2008: 211). Bu model idarenin gücünün, idareye güvenin ve güç-güven arasındaki dinamik ilişkinin önemini vurgulayarak mükellef davranışlarının ve regülasyonların daha iyi anlaşılmasını amaçlar (Kirchler vd., 2008:222). İdarenin hırsız-polis (Braithwaite, 2003) anlayışı ile mükelleflere yaklaştığı karşıtlık ikliminde mükellefler bireysel faydalarını maksimize etmeye çalışır ve sadece uyuma zorlandıklarında vergiye uyum gösterir. Ancak idarenin hizmet-müşteri anlayışı ile yaklaştığı karşılıklı etkileşim ikliminde mükellefler kendiliğinden vergiye uyum gösterir. Vergi idaresi için önemli olanın uyumun seviyesi olduğu düşünülebilir. Ancak yazarlara göre, hırsız-polis yaklaşımı (zorunlu uyum) maliyetlidir ve şüpheli etkileri

vardır. Ayrıca bu yaklaşım yasadışı vergi kaçırmayı önleyebilir ancak yasalara uygun bir şekilde vergiden kaçınmayı önlemez. Sürekli gözetim güvensizlikle ilişkilidir ve mükelleflerde de güvensizlik ve direnci tetikleyebilir (Cialdini, 1996; Frey, 2003; Kirchler vd., 2008: 220). Ayrıca denetim ve cezalara dayalı sistem, gözetimin kusurlu olduğu ve yakalanmayabileceklerini düşündükleri zaman mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edebilir. Mükellefler denetim olasılığı ile vergi kaçırmanın çıktılarını tartarak rasyonel bir karar verir ve yapabildikleri zaman vergi kaçırmaya başlar. Bu durum vergi idarelerinde güven inşa etmenin önemini vurgular. Hizmet-müşteri yaklaşımı mükelleflerin güven yoluyla gönüllü uyum göstermelerini teşvik eder. Bu da maliyetli vergi denetimlerine ihtiyacı azaltır. Vergi mükelleflerinin karşılıklı etkileşim ikliminde kendi vergilerini kamu hizmetlerine adil bir katkı olarak gördükleri düşünülebilir. Güveni etkileyen faktörler; vergi bilgisi, vergiye karşı tutum, katılım, kişisel, sosyal ve ulusal normlar, prosedürel, dağıtıcı ve cezalandırıcı adalet algısı ve uygun kullanılan güç gibi etkenlerdir. Eğer vergi idaresi meşru güç kullanır ve mükellefleri sistemin eşit parçaları olarak davranırsa, karmaşık vergi kanunlarını vergi danışmanları yoluyla açıklarsa mükellefler bu tutumu adil olarak algılar ve uyumla karşılık verir. Hizmet-müşteri yaklaşımında eğitim ve mükellefi destekleyici politikalar kontrol ve gereksiz sertlikten daha uygundur. Ancak bu yaklaşım mükelleflerin istediklerini yapabilecekleri ve uyumsuzluğun cezalandırılmayacağı gevşek bir vergi politikasını savunmamaktadır (Kirchler vd., 2008:220). Kaygan Yamaç Modelinde hem güç hem de güven olguları ya %100 seviyesinde ya da 0 olarak düşünülmüştür (Wahl vd., 2010: 400).

İlerleyen yıllarda Kaygan Yamaç Modeli üzerine birçok çalışma yapılmıştır. Bunlardan biri de Wahl, Kastlunger ve Kirchler'in (2010) çalışmasıdır. Bu çalışmada biri öğrenciler diğeri kendi hesabına çalışanlarla iki deney yapılmıştır. İki deney de Kaygan Yamaç Modelinin; vergi idarelerinin vergi ödemelerini mükelleflerin güvenini kazanarak ve vergi kaçıranları cezalandıracak gücünü kullanarak artırabileceği yönündeki temel varsayımlarını doğrular. İki deney de hem gücün hem de güvenin vergi ödemelerini artırdığını ve ikisinin de etkilerinin kuvvetli olduğunu ortaya koymuştur. Yazarlara göre, devletler vatandaşlarının güvenini kazanmaya çalışmalıdır. Bu adil prosedürler (vatandaşların yasal sürece katılımı) veya vergi idarelerinin vatandaş dostu ve hizmet amaçlı davranışlarıyla (bildirimlere yardımcı olmak gibi) sağlanabilir. Bunun

karşılığında; idareye güven duyan mükellefler vergiye gönüllü uyum gösterir ve denetlenme olasılığı olmasa dahi vergi kaçırmaktan uzak dururlar. Vatandaşların artan güveni vergi ödemelerini ve kamu gelirlerini maksimize eder (Wahl vd., 2008: 399-401).

Muehlbacher, Kirchler ve Schwarzenberger (2011) tarafından Kaygan Yamaç Modeline kanıt sağlamak için yapılan araştırmanın sonuçları caydırıcılığın ötesinde bir vergi politikasının önemine bir kanıt sağlamaktadır. Bu çalışmaya göre, mükellefler idarenin artan gücü ile uyuma zorlansa bile güven kurucu temelde bir politika daha etkili ve az maliyetli olabilir. Yönetmelik kararlarında ve harcamalarda şeffaflığın sağlanması mükelleflerin idareye güvenini artırmanın bir yolu olabilir. Fakat yazarlar, güvenin önemi konusundaki vurgunun, mükellefleri şımartacak şekilde yanlış anlaşılması gerektiğini de belirtmektedir. Aslında Braithwaite'e (2003) göre; mükelleflere adil, kendi davranışlarına göre, davranılmalıdır: Uyumlu mükellefler idareler tarafından desteklenmeli, sürekli vergi kaçırarlarsa yasaların tüm sertliğiyle yakından takip edilmelidir. Bu çalışma da Braithwaite'in düşüncesi ile aynı doğrultudadır. Çalışmaya göre, sadece caydırıcı temele dayanan bir vergi politikasının kısa dönemde gönüllü-zorunlu uyum ve uyumsuzluk farkı konusunda başarısız olduğu görülmektedir. Gönüllü uyumu artırmak için denetim ve cezaların yanında güven inşa edici uygulamalara da ihtiyaç duyulur. Bir kere kurulunca gönüllü uyum da zorunlu uyum kadar maliyet etkindir. Hatta mükellefler ve idarenin etkileşim içinde olduğu iş birliği iklimi daha kabul edilebilir ve üretken bir yoldur. Çalışmada ayrıca eğitim ve yaş ile birlikte, vergi hakkındaki bilgi ile verginin gerekliliği düşüncesinin arttığı ve bunun da gönüllü vergi uyumunu artırdığı tahmin edilmektedir (Muehlbacher vd., 2011: 95-96).

Yine Kaygan Yamaç Modelini İtalya'daki vergi uyumu üzerinden inceleyen Kastlunger vd. (2013) diğer çalışmalara paralel bir şekilde güven duygusunun gönüllü uyum ile pozitif yönlü bir ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur. Çalışmanın sonucuna göre, güven meşru güç ile de doğru orantılı iken baskıcı güç ile ilişkisi negatif yönlüdür. Diğer yandan hem baskıcı hem de meşru güç zorunlu vergi uyumu ile ilişkilidir. Ancak çalışmaya göre zorunlu vergi uyumu vergi kaçırmaların artmasına neden olmaktadır. Yazarlara göre; bu sonuçlar güç ve güvenin çok yönlü doğasını, bunların vergi uyumu ile ilişkilerini ve düzenleyici stratejiler için önemini kanıtlamaktadır.

Kaygan Yamaç Modeli üzerine yapılan son dönemlerdeki bir çalışmada, bu modelin yasal düzenlemelerle uyumu artırma amacına zarar veren sosyal davranışları (rüşvet, çürüme ve vergi uyumsuzluğu gibi) azaltmak için politika aracı olarak da kullanılabileceği ifade edilmektedir (Kogler vd., 2023). Buna göre; kamu idareleri, mükelleflerin idarelerin kapasitesine olan inançlarını artırarak ve uyum göstermeyenlere yönelik güçlü caydırma stratejileri içeren sıkı vergi sistemleri kurarak vergi mükelleflerini vergi mevzuatına uymaya teşvik edebilir.

1.3.5. Vergi İdarelerinin Mükellef Davranışlarına Etkisine İlişkin Çalışmalar

Scholz (1998) ise yeni uyum ve yönetim perspektifinde güven ve zorlamanın birbiriyle bağlantılı olduğunu öne sürmektedir. Yazara göre, hiçbir yasa, arkasında etkili bir uygulayıcı kurumun desteği olmadan davranışları şekillendiremez. Diğer yandan etkili bir kurum yasaları çiğneyen her bir vatandaşı tespit etmeye çalışmak yerine güvenilir vatandaşların yasalara uymasını temin ederek bir güven temeli kurar. Kanunlar ve bunları uygulama politikaları, açıkça tanımlanmış uyumsuzlukları hızla tespit edip derhal cezalandırarak vergi kaçırma eğilimini azaltır. Ancak bazı kurumlar şüphelendikleri uyumsuzluklara karşı şiddetli bir şekilde yüklenebilir ki bu da uyumlu vatandaşlar arasında güveni aşındırabilir. Güven konusunu düşünen bir idare ise güvenilir vatandaşlar üzerindeki baskıcı zorlama tekniklerini azaltır ve halkın geniş bir kesimi tarafından adil ve makul görülen zorlama prosedürleri geliştirir. Dolayısıyla güvenin sağlanma biçimi ve kapsamı da önemlidir. Yazar; sadece uygulayıcı kurumların desteğine dayanan dar bir güven anlayışının muhtemelen sürdürülebilir olmayacağını düşünmektedir (Scholz, 1998:163).

Torgler vd. (2007) vergi uyumu ve vergi ödeme motivasyonunun yönetim kalitesi ile ilişkisini inceledikleri bir çalışmada, mükelleflerin denetlenme olasılığının düşük olması durumunda bile bir miktar vergi ödemeye istekli olabileceğini belirtmiştir. Bu çalışmada vergi uyumunun önemli bir belirleyicisi olan vergi ahlakının mükellefe bağlı öznel belirleyicilerin yanı sıra kamu kurumlarının kalitesinden ve yönetsel politikalardan da etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Torgler ve Schneider de (2007); kurumsal yapı ve yönetim kalitesinin kayıt dışı ekonominin anlaşılmasında önemli bir bileşen olduğunu ifade etmektedir. Yazarlar, yönetim kalitesini ve vergi ahlakını yükseltmenin kayıt dışılığa yönelmeyi azaltacağını ortaya koymuştur. Burada yazarlara göre, vergi uyumunun ahlaki boyutunun toplumsal kurallar yasal altyapı ve mülkiyet hakları ile uyumlu olması önemlidir. Ülkenin hukuk sistemindeki bir eksiklik ulusal ekonomiye zarar vererek birey ve firmaları kayıt dışı ekonomiye sevk eder. Bürokratik prosedürler ve düzenleyici sınırlamalar da piyasaların işleyişini olumsuz etkiler ve kayıt dışı ekonomiyi teşvik eder. Eğer vatandaşlar çürümüşlüğü yüksek olduğunu, kendilerine yük olan vergilerin iyi harcanmadığını ve kuralların kendilerini korumadığına inanırsa kendilerine adil davranılmadığını hisseder. Bu da onların kayıt dışı ekonomiye karışmaları için teşvik edici bir faktör olur (Schneider ve Torgler, 2007: 33-34).

Bird vd. (2003) vergi yönetiminin gelişmekte olan ülkelerde vergi gayretini (gerçekleşen vergi hasılatının vergi kapasitesine oranı) artırmak için nasıl işlemesi gerektiğini ele almıştır. Daha önceki çalışmalar vergilendirilebilir kapasitenin daha büyük kısmının gerçekleşmesi için sadece “arz yönlü” faktörlerin (dış ticaret ve madencilik gibi) etkisinden bahsetmektedir. Söz konusu çalışma ise vergi gayreti ile ilgili geleneksel modeli sadece arz yönlü faktörlerin değil toplumsal kurumlar ve talep yönlü faktörlerin de vergi gayretini belirlediği şekilde genişletmiştir. Buna göre, daha yeterli bir vergi gayretinin ön koşulu daha meşru ve duyarlı bir yönetimdir. Hukukun üstünlüğünü sağlamak veya çürümüşlüğü gidermek gibi şekillerde toplumsal kurumları iyileştirmek, vergi kolları ve ekonominin yapısı için uygun olan durumları değiştirmek kadar zaman da almaz.

Murphy (2008)'ye göre, mükelleflerin duygularını yönetmek vergiye uyumlarını elde etmekte önemlidir. Yazar, zorlayıcı faktörlerin mükelleflerde vergi idaresine karşı bir kızgınlık oluşturduğunu ve bunun da gelecekte uyumsuzlukla sonuçlanacağını öne sürmüştür. Aksine, mükellefler vergi sistemine entegre edici taktikler mükelleflerdeki kızgınlık hissini azaltarak kurallara uyumu besler. Murphy, idareler için daha faydalı olanın adil ve bütünleştirici olarak görülen stratejileri kullanarak kararları ve kuralları için destek kazanmak olduğunu düşünmektedir.

Gangl vd. (2014) sıkı denetim ve sert cezalardan oluşan caydırıcı faktörlerin yumuşak bir hâli olan yakın gözetimin etkilerini araştırdıkları çalışmada mükelleflerin vergilerini beyan etmesi ve ödemesi sırasında idarenin dışsal müdahalelerle yardımcı olmasının da geri tepebileceğini belirtmiştir. Yazarlar bu dışsal müdahalelerin mükellefler tarafından özgürlüklerini kısıtlayıcı bir uygulama olarak algılandığını ve bu yüzden ödenen vergilerde düşüş olduğunu öne sürmektedir. Ayrıca bu çalışmada dikkat çeken bir diğer bulgu ise cezaların vergi kaçırın bazı mükellefler tarafından “fiyat” olarak görülmesidir.

Aşırı vergi denetimlerinin geri tepebileceğine dair bir başka çalışma da Mendoza vd.’ye (2017) aittir. Bu çalışmada vergi denetimlerinin seviyesi ile vergi kaçakçılığı arasında U biçiminde bir ilişki olduğu; vergi kaçırmanın, belirli bir denetim seviyesine ulaşılan kadar azaldığı ve bu seviyeden sonra artmaya başladığı görülmüştür. Çalışmanın bu bulgusu da kontrolün geri tepebileceği yönündeki yaklaşımı (Falk ve Kostfel, 2006) destekler ve neden vergiye uyum denetiminin mükellefler üzerinde tutarsız etkileri olduğu zamanlar bulunduğunu açıklar. Buna göre, daha yoğun denetim her zaman daha yüksek vergi uyumu yaratmaz.

Yine aynı çalışmaya göre, geri tepme etkisi uyumun gönüllülük derecesine bağlıdır. Vergi uyumu esasen zorlamaya dayalı olduğu zaman geri tepme etkisi görmek fazla olası değildir. Beklenen geri tepme etkisi, ne kadar fazla denetimin gönüllü vergi uyumunu azalttığı ile ilgili olabilir (Mendoza vd., 2017: 292).

Kirchler vd. (2014) vergi uyumu ve vergisel iş birliği alanında yapılan çeşitli çalışmalarını ve vergi idarelerinin uygulamalarını incelemiş ve son dönemlerde vergi davranışı üzerindeki bilimsel tartışmaların ve düzenleyici uygulamaların kaygan yamaç modelinin önerileri doğrultusunda değiştiğini ortaya koymuşlardır. Ayrıca bu çalışmada Hollanda Vergi ve Gümrük Bakanlığının geleneksel dikey izleme yaklaşımına alternatif olarak yatay izleme yönetimini geliştirdiği ifade edilmiştir (Kirchler vd., 2014:91). Yatay izleme; pozitif iletişim inancına ve idare ve mükellefler arasında karşılıklı güvene dayanmaktadır. Bu yaklaşımın; verginin meşruiyeti üzerine karmaşık tartışmaları, geçmişe dönük düzenlemeleri içeren sert vergi politikalarını ve gereksiz yönetsel maliyetleri azalttığı öne sürülmektedir (Hollanda Vergi ve Gümrük Bakanlığı, 2012).

Tıpkı Kaygan Yamaç Modeli gibi Braithwaite vd.'nin (2007) inceledikleri “duyarlı düzenlemeler” yaklaşımı da vergi idarelerinin vergi uyumunu artırıcı politikalarına ilişkin çalışmalara önemli bir boyut kazandırmıştır. Buna göre, dar bir bakış açısına göre caydırıcı yaklaşımlar hele de politik inceleme konusu oluyor ve kamu baskısı uyguluyorsa vergi uyumunu artırmada başarılı olabilir. Ancak eğer idarenin amacı mükelleflerle arasındaki ortamı iyice germek değil de gelecekteki uyumu artırmaksa daha geniş bir bakış açısıyla duyarlı regülasyonlar ile daha fazla olumlu sonuç elde edilebilir. Mükellefler vergi idaresi ile olan anlaşma/ilişkilerini bazı hassasiyetlere göre şekillendirir. Bunlar “etik düşünme, baskı altında hissetme ve kontrol etmedir (kendi finansal durumlarını). Duyarlı regülasyon yaklaşımının önemli bir parçası bu konularda diyalog fırsatı sağlamasıdır. Bu yaklaşıma göre, yi yönetilen bir duyarlı müdahalecilik süreci; toplumun hoşnutsuz üyelerinin görüşlerini ifade etmelerine, kendi alanlarında kendi sorunlarıyla uğraşmalarına izin verir ve gelecekte idare ile daha iyi bir etkileşim noktasına getirir (Braithwaite vd., 2007:153-154).

Kogler vd.'nin (2015) serbest meslek sahipleri ile ilgili yaptıkları bir çalışmada toplumun adalet algısının, idarenin algılanan gücü ve idareye duyulan güvene olan etkisine dikkat çekilmiştir. Bu çalışmayla varılan sonuç da diğerlerine benzerdir. Çalışmada sadece caydırıcılığa dayanan bir vergi politikasının zorunlu vergi uyumu sağlasa da idare için zahmetli ve maliyetli olacağına; bu yüzden uyumsuz mükellefleri vergi ödemeye zorlamanın yanında hizmet yönlü ve güven inşa edici bir vergi politikasının gönüllü vergi uyumunu kurmak ve sürdürmek için gerekli olduğu vurgulanmıştır. İdarenin mükelleflerin güvenini ise prosedürel, dağıtıcı ve cezalandırıcı adaleti sağlayarak kazanabileceği ifade edilmiştir. Ancak çalışmada vergi uyumuna doğrudan etki eden toplumsal normların güç algısı ve güven üzerinde doğrudan bir etkisine rastlanmamıştır. (Kogler vd., 2015:137-138).

Pantya vd. (2016) ise vergi uyumu ve çalışma performansını vergi sisteminin düz veya artan oranlı olması ile ilişkilendiren bir çalışma yapmıştır. Bu çalışma sonucunda yazarlar, çalışma performansının literatürdeki aksine, artan oranlı vergi sistemine geçişle birlikte arttığını görmüşlerdir. Ancak çalışmada vergi uyumu açısından literatürdeki çalışmaları doğrulayan bir sonuç elde edilmiştir: Sürekli düz oranlı veya düz

oranlıdan artan oranlı sisteme geçişe kıyasla vergi uyumu, artan oranlı sistemden düz oranlı sisteme geçişte daha fazla artmaktadır (Pantya vd., 2016). Bu konuda daha önce çalışma yapan Schneider (2005) de artan oranlı vergi sisteminin hem vergi kanunlarının anlaşılabilirliğini artırarak hem de mükellefler üzerinde subjektif vergi baskısı yaratarak vergi uyumsuzluğunu ve kayıt dışı ekonomiyi artıracığını öne sürmektedir.

Vergi denetimlerinin zamanlaması da vergi uyumunu etkileyen bir unsurdur. Literatürde vergi denetimlerinin ne zaman yapıldığının vergi uyumunu nasıl etkilediği ile ilgili çalışmalar da mevcuttur. Yapılan deneysel çalışmalarda vergi denetimleri gelirlerin kaydedilmesinden hemen sonra yapılır ve bunların geri dönüşleri de hemen sonra olur. Ancak uygulamada vergi denetimleri gelirin kaydedilmesinden epey sonra yapılabilir ve geri dönüşleri de geç olabilir. Kogler vd. (2016) bu konuda yaptıkları çalışmada gecikmeli geri dönüşlerin denetim olasılığını olduğundan yüksek gösterdiğini ve bu nedenle gecikmeli geri dönüş alan mükelleflerin vergiye daha yüksek uyum gösterdiğini ortaya koymuştur.

Bazart ve Pickhardt (2011) ödül mekanizmasının vergi uyumunu artırma açısından önemine dikkat çekmektedir. Onların çalışmasına göre, erkek mükellefler kadınlara göre daha fazla vergi kaçırmakta ve ödüle daha çok reaksiyon göstermektedir. Bu nedenle erkek mükelleflerin daha yoğun ve vergi uyumunun düşük olduğu gelişmekte olan ülkelerde, sadece dürüst mükelleflerin yararlanabileceği çekiliş gibi ödüllerin uygulanması vergi uyumunu artırmada başarılı olabilir. Ancak çalışmada uyumlu mükellefleri ödüllendirmenin maliyetli bir iş olduğu ve bu yüzden ödül nedeniyle doğan maliyetlerin, ödül sayesinde vergi gelirindeki artıştan fazla olmamasına dikkat edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Gangl vd. (2015) vergi uyumu sürecini üç aşamaya ayırmaktadır. Zorlama ile karşıtlık iklimi, gönüllü iş birliği ile hizmet iklimi ve vaat edilen uyum ile güven iklimi. Yazarlara göre, düşük güç ve düşük güven durumlarında vergi uyumu hem bireysel hem ulusal düzeyde minimumdur. Böyle bir durumda zorlayıcı güç, vergi uyumunun başlangıç noktası olabilir. Ancak bu durumda zorlama ile sağlanan uyumun sürdürülebilirliği yoktur ve uyum zorlayıcı gücün sürekliliğine bağlıdır. Karşıtlık iklimini hizmet iklimine çevirebilmek için idareler zorlayıcı güç unsurlarını kabul edilebilir meşru güç ile

harmanlamalıdır. Çalışmada, vergi idarelerinin meşruiyetlerini profesyonel ve kapsamlı vergisel prosedürler koyarak veya kendilerini yeterli ve yardımlaşmacı gösterecek web, telefon vb. uygulamalar kullanarak artırabilecekleri vurgulanmıştır. Böylece zorlayıcı gücün sürekliliğine de bağlı kalınmaz ve daha istikrarlı olur. Hizmet ikliminden en yüksek uyum aşaması olan güven iklimine geçmek ise zamanla ve olumlu deneyimlerle olur. Meşru güç devam ettikçe sebebe dayalı güven yerini kesin bir güven iklimine bırakır.

Hofmann vd.'nin (2014) yaptıkları çalışmaya göre, hem zorlayıcı hem de meşru gücün ayrı ayrı uygulandıklarında amaçlanan vergi uyumunu etkilediğini ortaya koymuşlardır. Eğer ikisi birlikte uygulanırsa zorlayıcı değil meşru gücün etkisi görülür. Meşru güç, vergi kaçırانların cezalandırılacağı ve dürüst mükellefleri vergi uyumu için destekleyecek bir uzmanlık gücü olarak düşünülebilir. Sadece meşru gücün uygulandığı durumda idare yardımsever ve hoşgörülü görülür ancak vergi kaçırانları takip edecek düzenlemeleri yetersizdir. Böyle bir durum iki ölçütün birlikte uygulanmasına göre daha az vergi uyumu ile sonuçlanır. Sadece zorlayıcı gücün uygulandığı durumda vergi uyumu daha düşüktür. Her iki güç ölçütünü de uygulamayan idare ise en düşük vergi uyumuna yol açar. Ne otoriterlik ne de iyi yönetim tek başına istenen sonuçları vermez. Destekleyici prosedürler mükelleflerin idareye güvenini artırır; zorlama/cezalandırma ise sadece vergi kaçırانlara yönelirse önemli bir uygulamadır. Destekleme ve zorlama ayrı ayrı uygulanırsa bir miktar vergi geliri korunur. Ancak ikisi birlikte uygulanırsa gönüllü ve daha fazla vergi uyumu görülür (Hofmann vd., 2014: 307-311).

Gangl vd.'nin (2020) çalışmasında idare ile mükellefler arasındaki güvene dayalı bir etkileşim ortamının karşılık iklimine göre daha fazla iş birliği sağladığı (güç uygulandıktan sonra bile) vurgulanmaktadır. Bu yüzden devletin güven ortamını kurması ve sürdürmesi, mükelleflerin iş birliğini sağlamak için gereklidir. Kaldı ki vergi ikliminin algısı güncel vergi politikalarından ya da kanunlarda yazanlardan daha önemlidir çünkü davranışlar algılar üzerine kurulur. Söz konusu çalışmaya göre, idare vatandaşları ile arasındaki etkileşim ortamını meşru veya caydırıcı güç kullanarak değiştirebilir. Ancak idare, sert ve yumuşak kuralların doğru bileşimini seçmeden önce en baştaki etkileşim iklimini ve algılanan etkileşim kalitesini dikkate almalıdır.

Enahescu vd. (2019) ise vergiye uyum davranışında duygusal deneyimlerin etkisine dikkat çekerek vergi politikasını denetim ve cezalardan daha geniş bir biçimde ele almaktadır. Çalışmanın sonuçları, duygusal deneyimleri dikkate almanın önemini vurgular ve duyguların bireysel olarak uyumsuzluğa neden olabileceği gibi vergiye karşı genel tutumu da etkilediğini gösterir. Yazarlar vergi politikalarını tasarlayan politika yapıcılara da birtakım tavsiyelerde bulunmaktadır: Politika yapıcılar, vergi politikalarını hazırlarken mükelleflerin subjektif algılarını ve duygusal deneyimlerini dikkate alarak olumlu deneyimler sağlayıp mükellefleri kızdıracak uygulamalardan kaçınmak suretiyle gönüllü vergi uyumunu yükseltebilir. Bu bağlamda, çalışmadaki mükellef gruplarında vergi idaresi ile en az karşılaşan mükelleflerin en olumsuz bakış açısına sahip olduğu görüldüğü için, mükellef-idare iletişiminin kurulmasının uyumu artırıcı duygusal deneyimler sağlayabileceği ifade edilir. Ayrıca çalışmanın yazarlarına göre, vergi dairelerinde çalışan görevlileri ve vergi denetim görevlilerini de mükelleflere karşı dost canlısı ve saygılı davranacak şekilde eğitmek de önemlidir.

Casal vd. (2016) ise vergi uyumunu her bir vergi türü için farklı uyum kararı biçiminde ele almışlardır. Yaptıkları çalışmada farklı kamu hizmetlerinde kullanılan farklı vergiler olduğu ve mükelleflerin de her biri için ayrı karar verdiği zaman daha yüksek vergi uyumu oluştuğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca bu çalışmada hangi vergilerin hangi kamu harcamalarına harcandığının mükelleflere açıklanmasının vergi uyumunu artıracığı belirtilmektedir. Böylece mükelleflerin vergi sürecine katılımı ve bilgi sahibi olması da sağlanır. Mükellefler hangi verginin iyi hangi verginin kötü amaca harcanacağını düşünerek daha yüksek uyum gösterebilir. Nitekim yazarlar, belli kamu harcama alanlarından vergi gelirleri geri çekildiğinde vergi kaçırmanın arttığını tespit etmişlerdir. Sonuç olarak, vergi uyumunu artırmada mükellefleri vergiler-kamu hizmetleri ilişkisi hakkında bilgilendirmenin zorlamacı stratejilere alternatif bir vergi politikası olabileceğini öne sürmüşlerdir.

Beer vd. (2019) operasyonel vergi denetimlerinin denetim sonrası dönemdeki vergi uyumuna etkisini incelemiştir. Çalışmaya göre; denetim sonucunda ek vergi borcu/vergi cezası alan mükelleflerin denetimi izleyen yılda %64, üç yıllık dönemde ise %44 daha fazla gelir beyan ettikleri görülmüştür. Ancak denetimler sonucunda ceza almayan

mükellefler bir sonraki yıl%15, üç yıllık dönemde ise %21 daha az gelir beyan etmiştir. Araştırmacılar ceza almayan mükelleflerin beyan ettikleri gelirdeki düşüşü iki olası nedene bağlamaktadır: Birincisi tespit edilemeyen uyumsuz mükelleflerin vergi denetimlerini etkisi bulması ve daha fazla vergi kaçırması olabilir. İkinci neden ise vergi denetiminde aslında ödemeleri gerekenden fazla vergi ödediği tespit edilen mükelleflerin denetim sonrasında beyannamelerini doğru bir şekilde vermeye başlamaları olarak değerlendirilir. Sonuç olarak yazarlar; bir yandan uyumsuz mükellefleri yakalama kapasitesini artırıp diğer yandan vergi denetimlerinin uyumlu mükellefler üzerindeki psikolojik etkilerini daha iyi anlayarak denetimlerin etkinliğinin artırılmasını önermektedir.

Kasper ve Alm (2022) diğer çalışmalardan farklı olarak vergi denetimlerinin kaçırılan bütün vergileri tespit edemeyeceği varsayımı altında denetim etkinliğinin ve mükelleflerin denetim öncesi davranışlarının vergi uyumuna olan etkisine odaklanmıştır. Çalışmada edinilen sonuçlara göre, mükellefler bütün gelirlerini tespit edebilen etkin bir denetimden sonra daha yüksek uyum gösterirken tüm gelirlerini tespit edemeyen etkisiz bir denetimden sonra vergiye olan uyumları düşmektedir. Denetim öncesinde uyumlu olan mükellefler etkin bir denetim sonrasında uyumlarını artırırken etkisiz denetim sonrasında uyumları düşer. Denetim öncesi uyumsuz mükelleflerin uyumları ise etkin bir denetimden sonra bile fazla değişmez.

İdare tarafından mükelleflerin bilgilendirilmesine dikkat çektiği bir çalışmada Alm vd. (2010) vergi mükellefiyeti ile ilgili bir belirsizlik durumunda mükelleflerin gelirlerinin kaydını ve beyanını eksik yapacağını ve bunun da denetimi zorlaştıracığını öne sürmektedir. Çalışmaya göre, vergi idaresi tarafından mükellefe gerekli bilgilerin sağlanması ise bu durumu telafi eder. Sorumluluklarını öğrenen mükellefler daha doğru beyannameler verir ve vergiye yüksek uyum sağlar. Kayıt ve beyanların artması vergi denetimlerini de kolaylaştırır. Yazarlar, vergi uyumunu artıracak bir vergi politikasının sadece cebri temelden daha fazlasını içerecek şekilde geliştirilmesi gerektiğini, zorlama özellikleri ön planda olmakla birlikte mükellef hizmetleri gibi başka yönetsel stratejiler de içermesinin yararlı olacağını vurgulamıştır.

Literatürde mükelleflerin sadece vergisel yükümlülükleri konusunda değil denetim olasılıkları ve denetimlerin etkinliği konusunda da bilgilendirilmesinin vergi uyumu açısından faydalı olacağını savunan görüşler mevcuttur. Alm ve Mckee (2006), denetleneceği bildirilen mükelleflerin vergi uyumlarını artırdığını ancak denetlenmeyeceğini bilen mükelleflerin vergi uyumunun azaldığını ve vergi denetimlerinin duyurulmasının genel vergi uyumunu düşürdüğünü ortaya koymuştur. Ayrıca çalışmaya göre, mükellefler vergi denetiminin etkinliğindeki artışa ancak denetlenmeyi bekliyorlarsa karşılık verirler. Yani denetimin üretkenliğindeki bir artış, denetim beklentisindeki artışla desteklenmezse eksik kalır.

Ancak bilgilendirme bazı istenmeyen sonuçlara da yol açabilir. Bazı mükelleflerin gelirlerinin daha dikkatli inceleneceği konusunda bilgilendirilmeleri çok sayıda diğer mükellef için gelirlerinin ihmal edileceği etkisi uyandırabilir. Eğer mükellefler rasyonel düşünürse bu tarz bir bilgilendirme genel vergi uyumunu olumsuz etkileyebilir (Alm ve McKee, 2006). Vergi idarelerinin bu durumu da göz önünde bulundurması gerekir.

Müller vd. (2023) vergi uyumu kararının kompleks yapısına dikkat çeker ve sadece ekonomik faktörleri dikkate alan caydırıcı yaklaşımın vergi kaçırmaı hem tahmin edemediğini hem de bu davranışı açıklayamadığını öne sürer. Yazarlara göre, bu çalışma, mükelleflerin kararlarını mali çıktılarını maksimize etme ilkesine göre almadıklarının büyük bir kanıtıdır. Hem denetimler ve cezalar gibi ekonomik faktörler hem de toplumsal kurallar ve adalet düşüncesi gibi sosyal ve psikolojik faktörler vergi uyumu kararı üzerinde etkiye sahip olsa da bu faktörlerin bileşimi klasik ekonomik teorisinin düşündüğünden çok daha karmaşıktır. Bu nedenle de yazarlar mükelleflerin uyum kararına nasıl vardıklarının daha iyi anlaşılması için bu faktörlerin bir arada incelenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

D'arcy'ye (2009) göre, verginin gönüllü olarak ödenmesi için devletin birtakım toplumsal roller oynaması gerekir. Devlet başta sağlık hizmetleri olmak üzere temel hizmetleri sağlamalıdır. Burada önemli olan hizmetin etkin bir şekilde sunulmasından daha çok devletin hizmet sunmadaki istekliliğidir. Devlet ihtiyaçlara yönelmeli ve hizmetlerinin zamanla geliştirmelidir. Ayrıca mükelleflere ve mükellef gruplarına adil yaklaşmalı, bir yargıç gibi davranmalı ve bireylerin güvendiği bir hukuk sistemi

kurmalıdır. Yazarlara göre, halkın ihtiyacı olan hizmetler sunulur ve adil bir hukuk sistemi sağlanırsa bireyler kendiliğinden vergi ödemeye istekli olacaktır.

Mitu (2023), gönüllü vergi uyumunu artırmada devlet kurumlarının ve izlenecek politikaların önemine dikkat çekmektedir. Vergi uyumu davranışsal etmenler göz ardı edilerek sadece ekonomik belirleyicilere göre çözümlenemez. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini anlamaları ve devletin kamu hizmetlerini gerektiği gibi sunabilmesi için vergilerini doğru bir şekilde beyan edip zamanında ödemelerinin önemini kavramaları gerekir. Bu da vergi idaresinin mükellef ile pozitif bir iletişim kurması ile mümkündür. Mitu'ya göre, modern vergi yönetimi, vergi sahtekârlıklarını ortaya çıkarmayı değil onu azaltmayı merkezine koymalıdır. Bulmak önemlidir ama modern kamu yönetimi engellemeye odaklanmalıdır. Mükellef-idare ilişkilerinde yatay ve dikey olmak üzere iki farklı bakış açısı bulunmaktadır. Mitu, makalesinde Hollanda'da uygulanan ve mükellefler, devlet ve vergi uygulayıcıları arasında karşılıklı güvene dayalı sağlam bir iletişimin; gereksiz yönetsel maliyetleri azaltma, hukuki anlamda karmaşık vergi düzenlemelerinden ve geçmişe dönük ayarlamalarda agresif vergi planlamasından uzak durma gibi bir anlayışa dayanan yatay bakış açısından yana bir düşünce ortaya koymaktadır.

Son dönemlerde vergi yönetimi ve vergi uyumu üzerinde gelişen teknolojinin etkisi de araştırmalara konu olmuştur. Bu konuda çalışma yapan Alm (2021) teknolojik gelişmelerin, devletin daha iyi bilgiye ulaşmasını ve bu bilgileri daha iyi analiz etmesini sağlayacağını ifade etmiştir. Ancak yazar bunun için vergi idarelerinin bu bilgilere ulaşacak ve analiz edecek yeterliğe sahip olmaları ve uluslararası düzeyde koordinasyon sağlamaları gerektiğini de belirtmiştir. Diğer yandan teknolojideki ilerlemelerle birlikte işlemlerin kayıt altına alınması; gelirleri ücret, faiz kâr payı vb.den oluşan mükellefler için vergi kaçırmayı neredeyse imkânsız hâle getirir. Ancak çok uluslu şirketler ve blok zincir yöneticileri gibi yüksek gelir grubundan mükellefler için ise teknoloji ile birlikte vergi kaçırma ve vergiden kaçınma imkânları artar. Bu mükellefler kârlarını değiştirerek veya para aklayarak vergi kaçırabilir. Bu durum da ekonomik eşitsizliği artırıcı etki gösterebilir (Alm, 2021).

Moore ve Slemrod (2021), optimal vergi sistemini oluşturmak için davranışsal eğilimlerin bir içsel değişken olarak önemine dikkat çeker. Yazarlar vergi tabanının büyüklüğündeki değişmelerin vergi yükünü nasıl etkilediğini incelemiştir. Onlara göre; geleneksel olarak yönetsel maliyetler ve aşırı vergi yükü arasında bir ödünleşim olarak tanımlanan vergi tabanının optimal büyüklüğünü seçmek gerekir. Çalışmaya göre; vergi tabanı yeterince küçük iken vergi tabanındaki bir artış, aslında verginin yükünü de artırabilir. Planlamacılar, mükellefin dikkatini azaltmak için vergi tabanı zaten büyükken artırmaya, vergi tabanı zaten küçükken azaltmaya çalışır.

Bir diğer tartışma konusu da gelir eşitsizliği ve yüksek gelirli kamusal malların sağlanmasına yeterince katkıda bulunup bulunmadığıdır. Yüksek gelirli mükelleflerin vergi uyumu seviyesi ve onlara yönelik uygulanması gereken vergi politikaları ile ilgili araştırmalar mevcuttur. Gangl ve Torgler (2020), yüksek gelirli mükelleflerin toplum yararına daha çok vergi ödemesi için birçok farklı yol bulunduğunu belirtmektedir. Buna göre; katı bir yasal çerçeve önemlidir. Ancak bunun yanında zenginlerin vergiye gönüllü uyum göstermesini sağlayacak meşru uygulamalar ve güçlü bir kamuoyu da gerekir. Ayrıca yazarlar; vergi uygulayıcılarına (mali müşavir vb.) yönelik düzenlemeler, duyarlı regülasyonlar, uzmanlaşmış vergi idareleri ve iyi eğitilmiş vergi denetmenleri ile yüksek katılımcılığın sağlanması gibi yöntemler de yüksek gelir grubunun vergi uyumunu artırabileceğine dikkat çekmiştir.

1.3.6. Vergi Aflarının Etkisine İlişkin Çalışmalar

Bu dönemde genellikle vergi uyumunun davranışsal yönüne dikkat çekilmiş ve daha yüksek vergi uyum seviyesi yakalayabilmek için vergi idarelerinin mükelleflerin güvenini kazanmaya yönelik daha ılımlı bir vergi politikası izlemesi gerektiği öne sürülmüştür. Bu bakımdan vergi aflarının yakın dönem çalışmalarının ana fikrine göre uygulanabilecek politikalardan biri olduğu düşünülebilir. Ancak vergi politikalarında yer alacak vergi afları konusunda yakın dönemde yapılan çalışmalarda da çekinceler mevcuttur. Baer ve Le Borgne (2008), başka uygulamalarla desteklenmeyen vergi aflarının tek başına gayri safi gelire sağladığı ekstra katkının çok düşük olduğunu ifade etmişlerdir. Ayrıca desteksiz vergi aflarının tekrarlanmasının genel vergi uyumunu olumsuz etkileyerek gayri safi gelirden aşınmaya neden olacağını belirtmiş ve bu konuda

Arjantin, Filipinler ve Türkiye örneklerini vermişlerdir. Yazarlara göre; vergi afları, hukuki çerçeveyi ve sistemin esasını güçlendirerek vergi uygulama ölçülerinin etkinliğini ve vergi idaresinin güvenilirliğini artıracak düzenlemelerle desteklenmelidir. Nitekim çalışmada İrlanda örneğinden hareketle vergi uyumsuzluk kaynaklarının azaltılması ve vergi yönetimi uygulamalarında büyük değişikliklerle birlikte uygulanan vergi aflarının uygun olabileceği değerlendirilmiştir.

Yine aynı çalışmada yazarlar bir vergi affının başarılı olabilmesi için sahip olması gereken özellikleri şöyle sıralar: 1) Af kısa bir süreyle sınırlı olmalı, 2) Katılımın son tarihi konusunda katı kurallar olmalı, 3) Katılım kayıt dışı mükellefler ve vergi kaçakçılarında sınırlı olmalı ve suçluluğu tespit edilmiş mükelleflerin katılımına izin verilmemeli, 4) Af verginin mevcut değerini düşürmemeli ve faiz oranı buna göre belirlenmeli, 5) Af programı vergi rejimi ve vergi yönetiminin uyumsuzluğa yönelik uygulamalarının karşıtı uygulamalar içermemelidir (Baer ve Le Borgne, 2008:58-59).

Alm vd.'nin (2009), Rusya'da dönüşüm yılları olan 1990'lı yıllarda uygulanan vergi afları üzerine yaptıkları çalışma ise 1996 vergi affının hem kârlardan alınan vergilerde hem katma değer vergisinde hem de toplam vergi gelirinde uzun dönemde bir düşüşe yol açtığını göstermiştir. Kaldı ki çalışmaya göre kısa dönemde olumlu etkiler olduğu zaman bile bunun ardından bozulmalar yaşanırsa uzun dönemdeki olumlu etki ihmal edilecek düzeyde olur. Yazarlar hem önceki çalışmalardan hem de kendi ulaştıkları sonuçlardan yola çıkarak gelişmekte olan ülkeler ile ekonomik ve sosyal dönüşüm sürecindeki ülkelere vergi aflarını içermeyen mali politikalar tavsiye etmişlerdir (Alm vd., 2009: 249).

Vergi afları üzerine Bacarreza vd. (2023) tarafından Bolivya'da yapılan çalışmada ise vergi aflarının süresinin ve afları destekleyici uygulamaların vergi uyumuna etkisi incelenmiştir. Çalışmaya göre, vergi affının süresi ve devamlılığı vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Geniş ve sürekli vergi aflarının hem kısa hem uzun dönemde vergi uyumunu düşürdüğü görülmüştür. Diğer yandan borç kesintileri ile birlikte uygulanan geniş aflar vergi uyumunu artırıcı etkiye sahip olabileceği belirtilmiştir. Af sonrası denetim olasılığında değişiklik içeren vergi aflarının uyum üzerindeki etkileri ise istikrarsız olmakla birlikte uzun dönemde uyumu azaltmadığı görülmektedir. Bu sonuç Alm, McKee ve Beck'in (1990) çalışması ile uyumludur. Ayrıca yazarlar, af öncesi vergi

uyumu yüksek mükelleflerin, vergi affının getirdiği teşviklere olumlu yanıt verdiğini ancak af öncesi uyum seviyesi düşük olan mükellefler üzerinde afların bir etkisi olmadığını da ifade etmektedir.

Diğer yandan Torgler ve Schaltegger (2005) vergi aflarının vergi uyumunu artırma eğiliminde olduğunu ortaya koymuşlar ve Alm, McKee ve Beck'in (1990) çalışmasının aksine vergi uyumunu artırma konusunda; af sonrası zorlayıcı tedbirleri artıran bir vergi affının, zorlayıcı tedbirleri değiştirmeyen bir vergi affından daha işlevsel olmadığını öne sürmüşlerdir. Ancak bu çalışmanın sonuçları ikinci bir vergi affının uyum üzerinde çoğunlukla negatif ancak önemsiz bir etkisi olduğunu göstermiştir. Yazarlara göre; devlet vergi affının uyum üzerindeki etkilerini artırmak istiyorsa af sözü güvenilir olmalı ve vergi affı sadece bir defa uygulanmalıdır.

Tüm dünyada ekonomiler üzerinde olumsuz etkisi olan Covid-19 pandemisinin vergi uyumuna olan etkileri de son dönemdeki çalışmaların odaklandığı konulardan biridir. Bu konuda Chen vd. (2022) kriz döneminde devlet tarafından izlenecek yardımsever politikaların mükellefler arasında devlete duyulan güveni ve vergi uyumunu nasıl etkilediğini araştırmıştır. Yazarlar 500 İngiliz serbest çalışan ile yaptıkları incelemede, bir kriz döneminde devletten destek almanın devlete duyulan güveni ve vergi uyumunu artırdığını, ayrıca devlete duyulan güvenin de alınan desteğin olumlu etkisini artırdığını gözlemlemişlerdir. Daha da önemlisi, çalışmaya göre, kriz döneminde devletin yardımsever politikaları vatandaşlarda minnettarlık gibi duygular uyandırarak devlete duyulan güveni beslemektedir.

Hartmann vd. (2022) ise covid-19 pandemisi döneminde ortaya çıkan ekonomik krizin vergi uyumuna etkisine yönelmiş ve bu dönemde en çok hangi mükellef gruplarının vergi uyumlarında değişim görüldüğünü incelemiştir. Bu çalışmada pandeminin ekonomi üzerinde olumsuz etkisinin olduğu durumda vergi uyumunun daha düşük olduğu görülmüştür. Ancak vergiye karşı olumlu bir tutum içinde olan mükelleflerin negatif ekonomik ortamda da vergi uyumlarının değişmediği görülmektedir. Bunların yanı sıra pandeminin ekonomik olarak etkilemediği ve risk eğilimi düşük olan mükelleflerin vergi uyumu da daha yüksektir. Diğer yandan yazarlar; krize yanıt olarak vergi uyumunda en çok değişim gösteren mükelleflerin daha genç, eğitimsiz, ekonomik olarak daha fazla

etkilenen ve ekonomik durumunu belirsiz gören mükellefler olduğunu ifade ederek devletlerin kriz döneminde vergi uyumunu güçlendirmek için bu gruplara yönelmelerini tavsiye etmişlerdir.

Bu konudaki bir başka çalışmada Alm vd. (2020) SARS cov-2 pandemisinin bireylerin algılayış, değerlendirme ve davranışlarında neden olduğu ekonomik etkiyle nasıl mücadele edileceğini ve ileriki dönemde yüksek bir vergi ödeme isteğinin sağlanması için neler gerektiğini araştırarak Covid-19 pandemisinin etkileriyle mücadeleye katkıda bulunmuştur. Yazarlara göre, bir kriz yönetiminin ilk kuralı iletişim kurmak ve net bilgiler sağlamaktır. Diğer yandan istenmeyen davranışların önüne geçmek için kontroller ve kuralların ihlali durumunda cezalar uygulanmalıdır. Bu kontrol ve cezaların da uyumlu mükellefleri vergi sahtekârlarına karşı koruması gerekir. Ayrıca vergi uyumunun toplumsal bir kural olarak kabul edilmesi ve ödüllendirilmesi gerekir.

1.4. TÜRKİYE’DE VERGİ UYUMU ÜZERİNE ÇALIŞMALAR

Türkiye’de vergi uyumu üzerine çalışmalar son yıllarda artmakta ve konuları bakımından da çeşitlenmektedir. Ülkemizde vergi affına ilişkin düzenlemeler oldukça sık uygulandığı için vergi uyumu konusundaki çalışmaların önemli bir kısmı vergi aflarına yönelik incelemelerden oluşmaktadır. Bunun yanında vergi uyumuna etki eden diğer faktörlere ve ülkemizdeki vergi sistemi ile vergi idaresinin uyumu nasıl etkilediğine değinilen çalışmalar da mevcuttur. Bu bölümde öncelikle ülkemizde vergi afları konusunda yapılan çalışmalar ele alınacak, ardından vergi uyumunu etkileyen diğer faktörlere ilişkin çalışmalara değinilecektir.

1.4.1. Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi ile İlgili Çalışmalar

Vergi afları, bunların kapsamı ve sıklığı vergiye gönüllü uyumu etkileyen önemli faktörlerden biridir. Ülkemizde de çıkarılan vergi aflarının vergi uyumuna olan etkisi tartışma konusu olmuştur.

Çetin (2007), Manisa özelinde yaptığı çalışmada tekrarlanan vergi aflarına karşı mükelleflerde olumsuz bir düşünce olduğunu tespit etmiştir. Buna göre; mükelleflerin önemli bir kısmı vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırdığını ve bazı mükellefleri kayırdığını düşünmektedir. Yazara göre bu durum mükelleflerdeki adalet inancını

azaltarak vergi uyumunu olumsuz etkiler. Çalışmada mükelleflerin çok büyük bir bölümü yeni bir vergi affı beklediklerini belirtmiş ve bir kısım mükellef vergi ödememe nedeni olarak yeni af beklentisini göstermiştir. Yazar buna dayanarak yeni af beklentisi içine giren mükelleflerin vergi kaçırabileceğini vurgulamaktadır.

Kargı ve Yüksel (2010) çalışmasında; vergi aflarının hem vergisini düzenli ödeyen dürüst mükelleflerin hem de aftan önce cezalandırılıp vergi ve cezasını ödemiş olan mükelleflerin aleyhine bir eşitsizlik yarattığını ve affa kadar vergi ve ceza ödemeyen mükelleflerin avantajlı olduğunu öne sürmektedir. Aynı çalışmaya göre; bir vergi affının başarılı olması için mükelleflerce tahmin edilmeden uygulanması, affın bir defaya mahsus olması, af sonrası yoğun denetimler ile sert ve etkili cezalar uygulanması ve vergi idaresinin iyi organize olması gibi şartların sağlanması gerekmektedir.

Savaşan'ın (2006) çalışmasında, bir ülkede aynı mükelleflerin defalarca vergi ve sosyal güvenlik prim aflarından yararlanmaları halinde vergi aflarının mükellefleri dürüst davranmaya teşvik etmediği öne sürülmektedir. Bu durumda affa alışan mükellefler vergi affından yararlanır ancak bir sonraki affa kadar vergi uyumsuzluğunu devam ettirir. Yazar, çalışmasında Türkiye'de de aftan yararlanmayı alışkanlık haline getirmiş bir mükellef tipolojisi olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca bu çalışmada yazar; affa sık başvurulmasının ve affa katılan mükelleflerden bir kısmının sonraki dönemlerde (yeni bir affa kadar) vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesinin belki de en önemli nedeninin, vergi sisteminin adaletine ilişkin mükelleflerde var olan olumsuz kanaat olduğunu öne sürmektedir.

Yine Savaşan (2006) başka bir çalışmasında vergi aflarının çeşitli nedenlerden dolayı hem gelişmiş hem de az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gerekli olabildiğini kabul ederken bazı tehlikelerin de altını çizmiştir. Yazar, aftan yararlanmayı alışkanlık haline getirip sürekli yeni aflar bekleyen mükellef tipinin vergi aflarının başarısını olumsuz etkileyebileceğini belirtmiştir. Ayrıca vergi kaçırmanın önemli bir suç olmadığı algısının yayılması durumunda özellikle az gelişmiş ülkelerde vergi uygulamalarının olumsuz etkilenebileceğini ifade etmiştir. Vergi aflarından çok sayıda mükellefin yararlanması bir yandan affın başarıya ulaşmasının göstergesi gibi görünürken diğer yandan mükelleflerin bu uygulamaya alıştığını ve afların kaçınılmaz hale geldiğini göstermektedir.

Tekin vd. (2013) Türkiye’de 2003-2011 yılları arasındaki vergi afları ve bu aflar sonrasında vergi uyum düzeyi üzerine yaptıkları çalışmada vergi aflarının vergi uyumunu düşürdüğü ve sık yapılan yeni af beklentilerine neden olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yazarlar vergi aflarının başarılı olabilmesi için sık tekrarlanmaması, mükelleflerin yeni af beklentisi içine sokulmaması, affın sınırlarının belirlenmesi ve af sonrası vergi sisteminin güçlendirilmesi gibi önerilerde bulunmuşlardır.

Besen ve Doğan (2008), vergi aflarının ekonomik, mali ve sosyal açılardan mükellefler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini ele almış ve aflar uygulanmadan önce kısa ve uzun dönemde yaratacağı etkilerin dikkatle analiz edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ancak yine de vergi aflarının çok sayıda olumsuz etkisi vardır ve bu etkilerin ortaya çıkmasını önlemek için sık sık vergi afları çıkarılması yerine vergi sisteminde köklü değişiklikler yapılmasını önermişlerdir. Bu değişikliklerden bazıları; vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, vergi denetimlerinin etkinliğinde artış sağlanması, mükelleflerin vergi ahlakı ve vergi bilincini artırmaya yönelik çalışmalar yapılması ve kanunlardaki istisna, indirim ve muafiyetlerin kapsamının daraltılması gibi önlemlerdir (Doğan ve Besen, 2008: 37-38).

Şanver (2018) Türkiye’de 1980-2018 yılları arasında uygulanan vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini incelediği çalışmada vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığını tespit etmiştir. Yazar, afların sık kullanılmasını ise vergi gelirlerini kalıcı bir biçimde artırmaması ve mükelleflerde yeni af beklentileri yaratmasına bağlamaktadır. Çalışmada vergi aflarının başarılı olabilmesi için bir gelenek haline gelmemesi ve vergi sistemindeki büyük değişiklikler veya vergi reformları ile uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

Literatürde vergi aflarının bazı vergi teşviklerinin olumlu etkisini azaltacağına dair görüşler de mevcuttur. Örneğin, Saraçoğlu (2022a) vergi aflarının, vergiye uyumlu mükelleflere %5 oranında vergi indirimi sağlanması yönündeki düzenlemenin teşvik edici etkisini azaltabileceğini vurgulamıştır. Buna göre, mükellefler vergi aflarının sağlayacağı fayda ile indirim düzenlemesinin sağlayacağı faydayı karşılaştırarak vergiye uyumsuz davranmaya yönelebilecektir. Çalışmada, bu nedenle vergi indirimi

düzenlemesi gibi teşvik edici uygulamalardan istenen verimin alınabilmesi için öncelikle vergi aflarından vazgeçilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yeniçeri ve Avcı (2021) ise vergi aflarına farklı bir açıdan yaklaşmış ve vergi aflarını Anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında ele alarak vergilendirme ilkeleri ile uyumlu, başarılı bir vergi affının özelliklerini ortaya koymuşlardır. Yazarlar, tahakkuk etmiş vergilerin tahsilinden ziyade vergi idaresinin bilgisi dışında kalmış gizli matrahların vergilendirilmesine yönelik ve ekonomik kriz gibi affı gerektiren durumlarda uygulanan vergi aflarının daha etkili olacağını ve af ile ilgili doğru bir ihtiyaç analizi gerektiğini ifade etmektedir. Çalışmada gereksiz ve sık uygulanan vergi aflarının ise belirsizlik ortamı yaratarak mükelleflerin vergi uyumlarını olumsuz etkileyeceği ve afların amacından sapacağı vurgulanmıştır.

Vergi afları ile vergilemede adalet algısının mükelleflerin vergi uyumunu nasıl etkilediğini Bursa ilindeki ticari kazanç sahibi mükellefler üzerinde inceleyen Akbelen ve Aydın (2019) vergi aflarının; yeni af beklentileri oluşturarak mükelleflerin uyumunu olumsuz etkilediğini ve vergi gelirlerini azalttığını ortaya koymuştur. Ayrıca çalışmada, ülkemizde vergi cezalarına yönelik ceza adaleti algısının düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yazalar; vergi aflarının vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir düzenleme olduğu algısını azaltmak için afların sık değil 8-10 yıl aralıklarla uygulanması ve dar kapsamlı olmasını önermektedir. Yine yazarlara göre, adalet algısı açısından da mükellefler arasında tarafsız olunmalı ve vergi kanunları tüm mükelleflere eşit bir biçimde uygulanmalıdır.

1.4.2. Vergi Denetimleri Üzerine Çalışmalar

Vergi denetimleri, vergi idaresinin uyumsuz mükellefleri tespit etmek ve vergiye uyumu artırmak için kullandığı önemli bir enstrümandır. Ancak denetimlerin istenen etkiyi sağlaması için sahip olması gereken özellikler ve vergi uyumuna diğer değişkenlerle birlikte etkisi literatürde tartışma konusu olmaktadır. Ülkemizde de vergi denetimlerinin vergi uyumuna etkisi ve bu etkiyi artırmak için yapılması gerekenler hakkında çalışmalar mevcuttur.

Rakıcı (2011), vergi denetimlerine, kayıt dışılığı önlemesi açısından yaklaşmış ve vergi denetimleri ile kayıt dışı ekonomi arasında negatif bir ilişki bulmuştur. Ona göre; mükelleflerin etkin bir vergi denetim sistemi olduğunu düşünmeleri onların kayıt dışı kalmasını önler. Diğer yandan eğer mükellefler denetimin etkinsiz olduğunu ve yakalanmayacaklarını düşünürlerse kayıt dışı kalabilirler. Bu bakımdan yazar vergi denetimlerinin kayıt dışılığı önlemede önemli bir faktör olduğunu ifade etmektedir. Çalışmada Türkiye’de 2011 yılında Vergi Denetim Kurulunun oluşturulması ile vergi denetim sisteminde yapılan değişikliğin kayıt dışılığı engellemede faydalı olacağından bahsedilmekle birlikte yazar birtakım endişelerini de belirtmiştir. Bunlar vergi denetim elemanlarının sayı ve nitelik olarak yetersizliği ile vergi denetimlerinin bağımsızlığı konusundaki endişeleridir. Yazar; vergi denetimlerinin daha özerk bir yapıya kavuşturulmasının ve denetim elemanlarının hem sayı hem nitelik olarak geliştirilmesinin denetimlerin etkinliği açısından yararlı olacağını ifade etmiştir.

Akbey (2014), vergi denetimlerindeki artışın vergi gelirlerine ve vergilemede adaletin sağlanmasına etkilerini incelediği çalışmasında; 2010 yılından itibaren ülkemizde hem denetim kadrolarında sayısal bir artış hem de denetim kalitesinde bir artış yaşanmasına rağmen vergi gelirlerinde reel anlamda bir artış olmadığı sonucuna varmıştır. Ona göre, vergi denetimlerindeki artış vergilemede adaleti de olumlu yönde etkilememiştir. Yazar, dolaysız vergilerin oranının önemli ölçüde artması ve tevkifat esasının yaygınlaşmasının tersine artan oranlılık yaratarak Türkiye’de vergileme adaleti açısından sorunlar doğurduğunu belirtmektedir.

Vergi denetimlerinin vergi tahsilatına etkisini zaman serisi analiziyle inceleyen Köstekçi ve Sandalcı (2020), vergi denetimlerinin tahsilatı artırıcı bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur. Çalışmada etkin bir denetim mekanizmasının; vergilemede eşitlik ve adalate algılarıyla mükelleflerin vergi bilinci vergi ahlakı ile beraber vergi kültürlerini artırdığı ve uyumu olumlu etkilediği ifade edilmektedir. Bu nedenle, vergi denetimlerini kullanarak vergi uyumunu artırmak isteyen devletler etkin bir denetim mekanizması kurmalı ve mükelleflerle iyi ilişkiler geliştirerek onlara haklarının gözetildiğini göstermelidir.

Benzer biçimde Koç (2019) da vergi denetimlerinin mükelleflerin beyannamelerini doğru bir şekilde doldurmalarını sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacağını, mükelleflerin vergi ahlak ve bilincini yükselteceğini ve tahakkuk eden vergilerin tahsili açısından da idareye yardımcı olacağını belirtmektedir. Yazara göre, mali, sosyal, ekonomik ve hukuki amaçları olan vergi denetimlerinin en temel amacı mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmasını sağlamaktır. Bunu da iki fonksiyonu vasıtasıyla yapar: Caydırıcı fonksiyon ve eğitime fonksiyonu. Vergi denetimleri, mükelleflerin kendi iradeleriyle vergi kanunlarına aykırı davranarak oluşturduğu iradi uyumsuzluğu caydırıcı fonksiyon aracılığı ile azaltır. Gayri iradi olarak kanunları bilmemekten kaynaklanan uyumsuzluğu ise eğitime fonksiyonu ise azaltır. Ayrıca, cari dönemde gerçekleştirilen denetimlerin ilerleyen dönemlerde tekrar edebileceğini düşünen mükellefler vergi kaybı yaratmak yerine vergiye uyum göstermeyi tercih eder. Bu da vergiye gönüllü uyumu olumlu etkiler.

Çakır (2022), vergi denetimlerinin özellikle zorunlu uyumu artırdığını ancak mükellefleri eğitime fonksiyonu sayesinde gönüllü vergi uyumuna da katkıda bulunduğunu belirtmektedir. Ancak yazara göre, vergi denetim oranları oldukça düşük olduğundan Türkiye’de denetimlerin vergi uyumuna pozitif etkisinden yeterince yararlanılamamaktadır. Vergi denetimlerinde daha iyi yararlanabilmek için denetim elemanlarının sayısı artırılarak hem sektörel uzmanlaşma sağlanmalı hem de denetim oranlarında artış sağlanmalıdır. Çalışmada ayrıca, vergi denetim elemanlarının insan ilişkileri konusunda eğitim almalarının mükelleflerle güler yüzlü ve dostane ilişkiler kurmak yoluyla denetimin öğretici fonksiyonunu ön plana çıkararak gönüllü uyumun artırılmasına katkıda bulunacağı ifade edilmektedir.

1.4.3. Vergi Uyumunun Sosyal ve Psikolojik Belirleyicileri ile Vergi Yönetimi Üzerine Çalışmalar

Mükelleflerin vergiye uyum kararlarını etkileyen sosyal ve psikolojik faktörler üç ana başlıkta ele alınabilir: Bireylerin benimsedikleri ahlaki kural ve hassasiyetler; vergi kanunlarına ve bunların uygulanmasına ilişkin adalet algılarının vergi ödeme gönüllülükleri üzerindeki etkisi; mükelleflerin hükümet harcamaları ve yolsuzluklar konusundaki düşünceleri (Tunçer, 2002: 113). Bu alt bölümde; mükelleflerin vergi

uyumuna etki eden vergi ahlakı, vergi bilinci ve idare-mükellef ilişkileri gibi konulara ilişkin ülkemizde yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

Batirel'in (1997) vergi yönetimi ve vergi reformları üzerine yaptığı çalışmada, ülkeler vergi açığı ve vergi yönetiminin etkinliği bakımından üç gruba ayrılmaktadır. Türkiye'nin %20-40 arasında vergi açığı olan üçüncü gruba girdiğini belirten yazar, bunun vergi yönetiminde çeşitli sorunlar bulunduğuna işaret ettiğini ifade etmektedir. Yazar bu sorunları kötü vergi yönetimi, vergi idaresi ile diğer kamu kurumları arasında koordinasyonsuzluk, teknolojinin kullanılamaması ve rüşvet-yolsuzluklar vb. biçiminde değerlendirmiştir. Çalışmada vergi sisteminin karmaşıklığı, mükelleflerin vergi yükü ve cezaların adaletsiz olduğu yönündeki düşüncesi ve vergi yönetimi ile denetimindeki zayıflığın gönüllü vergi uyumunun düşük olmasındaki önemli etkenler oldukları belirtilmektedir. Diğer yandan gönüllü vergi uyumunun artırılması için mükelleflerin vergi kaçırانların cezalandırıldığını ve vergilerini geciktirenlerin takip edildiğini düşünmeleri gerektiği ifade edilmektedir.

Tunçer (2002), mükelleflerin, ödedikleri vergilerin hizmete dönüşme derecesi ve bu hizmetin adil dağılımına dair inançlarının vergi ödeme isteklerini etkileyebileceğini belirtmektedir. Bu nedenle, mükellefler hizmetlerden, bunların dağılımından ve genel olarak hükümet faaliyetlerinden memnun değillerse vergilerini ödemeyi gereksiz olarak düşünebilir. Yazara göre, ülkemizde kamu kesiminde yaşanan etkisizlikler mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle mükelleflerin ödedikleri vergilerle yapılan hizmetlerin sonuçlarını hem devletle ilişkilerinde bizzat yaşayarak görmesi hem de çeşitli bilgilendirme programları ile etkisiz uygulamaların giderilmesine yönelik çalışmaları görmesi yararlı olacaktır. Çalışmada; vergi uyumunun artırılmasına yönelik olarak devletin hizmet kalitesini artırarak kamu hizmetlerini tüm mükelleflere adil bir biçimde sunması, mükelleflere vergilerle finanse edilen bu hizmetler hakkında bilgilendirme programları yapılması ve mükellef-devlet ilişkilerinin vergi yönünü teşkil eden vergi idaresinin her açıdan donanımının en üst düzeye çıkarılarak mükellef memnuniyetinin sağlanması gibi önerilerde bulunulmuştur.

Üyümez (2016), vergi mevzuatının karmaşıklığını vergi uyumu ve uzlaşma kurumuna etkileri bakımından ele almıştır. Yazar, ülkemizde vergi mevzuatının karmaşık olduğunu

belirtmiş ve bu durumun vergilerin anlaşılabilirliğini azaltarak mükelleflerde vergi sisteminin adaletsiz ve belirsiz olduğuna dair bir algı oluşturacağını ifade etmiştir. Vergi sistemindeki bu karmaşıklık, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma biçiminde uyumsuzluk davranışlarına neden olarak vergi uyumunu olumsuz etkileyecektir. Ayrıca mükellefler tarafından sık sık “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” gerekçesiyle uzlaşma talebinde bulunmaktadır ki bu da uzlaşma müessesesinin amacından sapmasına yol açabilir. Üyümez çalışmasında, ayrı bir kurum kurularak veya gelir idaresi içinde bir birimin bu alana yoğunlaşarak vergi mevzuatının sadeleştirilmesini önermektedir.

Tabakan ve Avcı (2021), Türkiye’de vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin etkilerini lojistik regresyon analizi ile değerlendirmiştir. Buna göre, mükelleflerin referans aldıkları gruplar ve yakın çevrelerinin vergi uyumu konusundaki tutumlarının, mükelleflerin vergi uyumunu benzer biçimde etkilediği tespit edilmiştir. Çalışmada vergi ödememekten duyulan vicdan azabı ve dini duyarlılığın vergi uyumunu olumlu etkilediği sonucu çıkmıştır. Yazarlar vergilere ilişkin bilgi düzeyinin de mükelleflerin uyumunu olumlu etkilediğini tespit etmiş ve vergi konusunda verilecek eğitim-öğretim hizmetlerinin önemine dikkat çekmişlerdir. Vergi oranlarındaki artışların ve vergi aflarının vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediği tespit edilen çalışmada, hem vergi aflarının hem de oransal düzenlemelerin ancak gerçekten gerekli olduğu zamanlarda yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca, diğer çalışmalara benzer şekilde, vergi denetimlerinin yetersiz olmasının vergi uyumunu azaltabileceği ve yakalanma olasılığını düşük gören mükelleflerin vergiye uyum göstermeyebileceği belirtilmiştir. Bu nedenle vergi denetimlerinin artırılması ve tüm mükellefleri kapsayacak biçimde genişletilmesinin vergi uyumunu sağlamak için faydalı olacağı vurgulanmıştır. Yazarların bir başka önerisi ise mükellef psikolojisinin çok iyi analiz edilmesi ve vergi uygulamaları gerçekleştirilirken göz önünde bulundurulmasıdır.

Dayıoğlu Erul ve Kaplan (2022) kaygan yamaç modelini Türkiye açısından incelemişlerdir. Çalışmada, Türkiye için kaygan yamaç modelinin geçerli olduğu ortaya koyulmuştur. Çalışmanın sonuçlarına göre, Türkiye’de güven değişkeninin vergiye

gönüllü uyumu etkilediği, güç değişkeninin ise zorunlu uyum üzerindeki etkisi daha önemli olmakla birlikte hem zorunlu hem de gönüllü uyumu etkilediği ifade edilmektedir.

Tekeli (2022) Türkiye’de vergi ahlakının belirleyicilerini araştırmış ve daha önce (2011) yaptığı çalışma ile aradaki farkları değerlendirdiği çalışmasında; hükümete ve parlamentoya duyulan güvenin vergi ahlakını olumsuz etkilediğini, hukuk sistemine güven değişkeninin ise vergi ahlakına anlamlı bir etkisi olmadığını tespit etmiştir. Çalışmada, farkındalık (gazete okuma) ve gelir düzeyi değişkenlerinin de vergi ahlakına etkisinin negatif olduğu tespit edilmiştir. Yazar milli gurur ve dindarlığın vergi ahlakını olumlu yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Yine demokrasi yanlısı tutumun ve mutlu olma durumu vergi ahlakını olumlu etkilediği görülürken, kendi hesabına çalışmanın vergi ahlakını yükselttiği tespiti literatürdeki vergiye uyum maliyetlerinin vergi ahlakını olumsuz etkilediği görüşü ile çelişen bir bulgudur.

Gündem (2022) ise Türkiye’de vergi uyumunun zaman içinde azaldığını ortaya koymuş ve bu azalmanın mekânsal boyutlarına dikkat çekmiştir. Yazar, mekânsal boyuttaki vergi uyumsuzluklarının komşu mekanlara da etki edebileceğini belirterek Türkiye’de vergi uyumsuzluğu ile mücadelede kullanılan araçlardan biri olan vergi cezalarının uyumu artırmak bir yana azalttığını ifade etmiştir. Çalışmada, hükümete duyulan güvenin vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı ortaya konulmuş ve sık gelen vergi aflarının uyumlu mükellefleri zarara uğratarak vergi bilincini zedelediği ve vergi uyumunu azalttığı belirtilmiştir. Yazar, vergi uyumunu artırmak için vergi cezalarından daha ziyade adil bir gelir dağılımı sağlayan ve istisnaların az olduğu bir vergi sistemi kurulması gerektiğini belirtmektedir.

Avcı ve Dirican (2022) da Türkiye’deki vergi kültürünü güçlü ve zayıf yönleriyle ele aldıkları çalışmada vergi ahlakını, vergi bilinciyle birlikte, vergi kültürünün önemli yapı taşlarından saymıştır. Çalışmada, eğitim çalışmaları ve Gelir İdaresi Başkanlığının e-dönüşüm gibi yenilikleri, Türkiye’deki vergi kültürünün güçlü yönleri olarak tanımlanmıştır. Diğer yandan ülkemizde vergilerin çeşitlilik göstermesinin mükelleflere her şeyden vergi ödendiğini düşündürerek vergi kültürünü zayıflattığı ifade edilmektedir. Yine gelişmişlik seviyesinin düşük olması, kamu kaynaklarının kullanımı hakkında

güvensizlik bulunması ve Üyümez'e (2016) benzer biçimde vergi sisteminin karmaşıklığı gibi etmenler de vergi kültürünün zayıf yönleri olarak görülmüştür.

Karaca vd. (2020) vergi uyumunu artırmak için ekonomik yöntemler (denetim ve ceza gibi) yanında vergi uyumunun ahlaki, kültürel ve sosyal belirleyicilerine dikkat çekmiştir. Hatta denetimler sıklaştıkça vergi uyumunun artmak bir yana azaldığını görmüş ve bunu da katı politikaların mükellefin idareden soğumasına neden olmasına bağlamışlardır. Vergi uyumunun önemli bir belirleyicisi olarak eğitimin önemini vurgulayan yazarlar ebeveynlerin vergi konusundaki davranışlarının çocuğa da yansıtacağını belirtmektedir. Ayrıca vergi sisteminin adil olması ve gerçek ödeme gücüne göre vergi ödenmesi vergi uyumu açısından önemlidir. Sistemin adil olduğu algısını uyandırmak için de dolaylı vergilere dayanan sistemin terk edilmesi ve mükellef beyanı yerine kaynakta kesintinin yaygınlaşması gerekmektedir. Burada üzerinde durulan bir diğer nokta da hem yabancı hem de Türkçe literatürdeki diğer çalışmalara benzer şekilde vergi aflarına sık başvurulmaması gerektiğidir. Çalışmaya göre, sık vergi afları dürüst mükellefler için uyumun maliyetini artırırken vergi kaçırıcılar için de uyumsuzluğun maliyetini azaltır. Muafiyet ve istisnaların kapsamının daraltılması da önerilir.

Uyanık (2019); vergi uyumunun yükseltilmesi için gerekli hususları sıralamıştır. Bunlar arasında mükelleflerin vergi etiği ve vergi bilincinin yüksek olması, vergi idaresinin vatandaşlarla ilişkilerinin iyi olması, mükelleflerin isteklerine yönelik etkin kamu hizmetleri sunulması, kayıt dışı ekonominin önlenmesi, muafiyet ve istisnaların iyi analiz edilerek uygulanması ve vergi incelemelerinin hassasiyetle yapılması gibi öneriler yer almaktadır. Ancak vergiye uyumun sürekli hâle getirilmesi sadece vergi politikaları ve vergi aktörlerinin çabaları ile çözülebilecek bir konu değildir. Ekonomik, mali ve hukuki altyapının kurulması gereklidir (Uyanık, 2019: 380-381).

Yurdadoğ vd. (2016), özellikle mükelleflerin vergi konusundaki öznel tutumlarının üzerinde durmuştur. Onlara göre; mükelleflerin vergi bilincine sahip olmaları ve zamanla bir vergi kültürü oluşması vergiye gönüllü uyum sağlamaları için önemli bir etkidir. Vergi ahlakının yüksek olması ve idarenin vergi uygulamalarında adil olduğunu düşünmeleri de mükellefleri gönüllü uyum göstermeye sevk eder. Diğer yandan denetim

ve ceza uygulamalarına karşı mükelleflerin verdiği tepkiler farklılık göstermektedir (Yurdadoğ vd., 2016: 813).

Vergiye uyumlu mükellefler lehine %5 vergi indirimi düzenlemesini ele aldığı çalışmada Yoruldu (2020), teşviklerin vergilemenin mali amacı dışındaki amaçlarının da gerçekleştirilmesinde etkili olabileceğini ancak bu teşviklerin dar kapsamlı ve seçici olarak uygulanması gerektiğini vurgular. Bu bağlamda, vergisini düzenli ve tam olarak ödeyen mükellefler ile matrahını bir şekilde aşındıran mükelleflerin durumlarının ayrıştırılması gerekmektedir ve böyle bir vergi teşviki mükellefleri uyumlu davranışlarını sürdürmeye motive eder. Yaza göre, vergiye uyumlu olmayan mükellefler de bu teşvikten yararlanmak için vergilerini düzenli ve tam ödeme eğilimine girebilir. Ancak vergi indirim teşviki vergiye uyumun artırılmasında tek başına yeterli olmayıp yapılandırmalar, muafiyet ve istisnalar gibi uygulamalar da vergiye gönüllü uyumu baltalamayacak şekilde uygulanmalıdır.

Saraçoğlu da (2022a) gelir vergisinde uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması getirilmesini mükellef psikolojisi bakımından incelemiştir. Çalışmada, vergi yükümlülüklerini mevzuata uygun biçimde yerine getiren mükelleflere avantaj sağlanmasının yerinde bir uygulama olduğu belirtilmekle beraber birtakım eksik yönlerine dikkat çekilmiştir. Buna göre; sadece ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri kapsayan bu uygulamanın ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahibi gelir vergisi mükelleflerini de kapsayacak şekilde genişletilmesi, düzenlemenin etkinliğini artıracaktır. Ayrıca yazar, %5 indirim oranının ve 2.000.000,00 TL indirim tutarı sınırının bir miktar esnetilmesinin de uygulamanın kapsamını genişleterek mükellefleri vergiye uyumlu olmaya teşvik edeceğini ifade etmektedir. Çalışmada ayrıca, vergi aflarının, vergi indirimi uygulamasının teşvik edici etkisini azaltabileceğine dikkat çekilmiş ve mükelleflerin aflardan sağlayabilecekleri faydayı daha yüksek bularak vergiye uyum göstermemeyi tercih edebilecekleri belirtilmiştir. Bu nedenle yazar, vergi indirimi uygulamasından istenen sonucun alınabilmesi için öncelikle vergi aflarından vazgeçilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Didinmez ve Seçilmiş (2018) vergi uyumuna mükellef odaklı yaklaşıma alternatif olarak idareyi merkeze alan ve mükellef-idare ilişkisine odaklanan bir anlayışla yaklaşılmasını

önermiştir. Yazarlar; eğer vergi idaresi mükelleflere saygıyla yaklaşır, mükelleflerle ilişkilerini güçlendirir ve gerektiğinde eğitimler vererek vergi bilincini artırırsa vergi uyumunda artış olacağını ve vergi kayıp-kaçaklarının azalacağını ifade etmektedir.

1.4.4. Vergi Sisteminin Yapısı ile İlgili Çalışmalar

Vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin payı, vergi adaleti ve vergi bilinci gibi değişkenleri etkileyerek vergi uyumunun bir belirleyicisi olabilir. Türkiye’de dolaylı vergilerin daha ağırlıklı olduğu bir vergi sistemi vardır. Bu durumun vergi adaleti, vergi bilinci ve mükellef psikolojisi ile ilişkisi tartışma konusu olmuş ve ülkemizde bu konuda çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Özdemir (2009), tüketim vergilerinin ağırlığındaki artışın vergi adaleti bakımından etkilerini araştırdığı çalışmada, Türkiye’de dolaylı vergilere doğru kayışın vergi yükünü özellikle alt ve orta gelir grupları üzerine bindirerek gelir dağılımını bozduğunu ifade etmiştir. Ona göre, vergi yükünü harcamalar üzerine kaydırmaktan ziyade dolaylı-dolaysız vergiler arasında denge sağlamak vergi sisteminin hem mali hem de sosyal açıdan başarısı için önemlidir.

Benzer şekilde Çetin (2020) de dolaylı vergilerin Türkiye’de vergi adaleti açısından olumsuz etki yarattığını belirtmektedir. Dolaylı vergiler kişilerin gelir düzeyini dikkate almadan fiyatların içine gizlenerek tahsil edildiği için her bireye eşit olarak uygulanır. Çalışmada, bu nedenle yüksek gelirli bireylerin ödediği dolaylı vergilerin gelirleri içindeki payının düşük gelirlilere göre daha az olduğu ve bu durumun da verginin eşitlik ilkesine ters düştüğü ifade edilmektedir. Yazar dolaylı vergilerin karakteristik özelliğinden kaynaklı olarak, dolaylı vergi ağırlıklı sisteme sahip Türkiye’de vergilemede adaletin düşük seviyede kaldığını öne sürmüştür. Hatta vergi adaletsizliğine yol açtığı için bu durumun Anayasa’ya aykırılık teşkil ettiğini ifade etmiştir.

Saraçoğlu (2022b), dolaylı ve dolaysız vergileri çeşitli açılardan karşılaştırmış ve her iki vergi türünün de birbirlerine üstünlükleri ve zayıflıkları olduğunu ifade etmiştir. Yazar, dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir vergi sistemi adaletsiz olarak nitelendirilebileceğini belirtmiştir. Ancak, dolaylı vergilerin de verimlilik bakımından savunulduğunu ve kişi başına gelirin yüksek olduğu ülkelerde ve yüksek düzeyde kayıt dışılıktan dolayı gelir ve

servetin kavranamadığı ekonomilerde dolaylı vergilerin daha verimli olabildiğini vurgulamıştır. Çalışmada, dolaylı vergilerin bir diğer avantajı olarak ise fiyat hareketlerine karşı hassas olması ve konjonktürel hareketleri yakalayabilmesi gösterilmektedir. Vergi tabanının da geniş olması bu vergilerin istenen hasılatı daha kolay yakalamasını sağlar. Yazar son olarak dolaylı vergilerin mali anestezi (mükelleflerin yükümlülüklerini farkına varmadan yerine getirmesi) etkisi sayesinde daha az dirençle karşılandığına ve bunun da etkinliğini artırdığına değinmiştir.

2. BÖLÜM

VERGİ UYUMUNA ETKİ EDEN FAKTÖRLER

Yukarıdaki literatür incelemesinde de görüldüğü gibi mükelleflerin vergiye uyum göstermelerinde birtakım faktörler etkilidir. Bu faktörler vergi oranları, denetimler ve sonrasında gelecek muhtemel vergi cezaları gibi ekonomik faktörler olabileceği gibi sosyo- kültürel ve psikolojik faktörler de olabilir. Diğer yandan hem idarenin hem de mükelleflerin dışında gerçekleşen bir faktör olan teknolojik gelişmelerin vergi uygulamalarına dâhil edilmesi de vergi uyumunu etkileyen dışsal bir etmendir.

Bu bölümde öncelikle vergi uyumunu etkileyen ekonomik faktörlerin etkisi ele alınacak, ardından vergi uyumunun sosyo-kültürel ve psikolojik belirleyicilerinin etkisi incelenecek, daha sonra teknolojik gelişmelerin vergi uyumunu artırmak için nasıl kullanılabilceği araştırılacak ve son olarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermelerini sağlamak için vergi idarelerinin nasıl bir yol izlemeleri gerektiği değerlendirilecektir.

2.1. VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK BELİRLEYİCİLERİ

Ekonomik belirleyiciler, mükellefin ödediği vergi ve/veya ceza miktarı ile ilgili olan ve onu parasal olarak etkileyen faktörlerdir.

2.1.1. Gelir Düzeyi

Mükellefin gelir seviyesi onun vergiye uyum davranışını etkiler. Gelir seviyesi, mükellefin vergi ile uğradığı kayba tahammül derecesi ve risk alma korkusu gibi faktörler yoluyla uyum davranışını şekillendirir. Ancak yapılan bilimsel araştırmalarda bu etkinin pozitif mi yoksa negatif mi olduğu ve ölçüsü net değildir. Standart ekonomik modelin tahminlerine göre reel gelir seviyesinin etkisi belirsizdir. Bu etki bilimsel çalışmalarda da tahminlerdeki kadar belirsizdir. Pozitif ve negatif etkiler bulan çalışmalar olduğu gibi gelir seviyesi ile vergi uyumu arasında ilişki bulmayan çalışmalar da vardır (Kirchler vd., 2007).

Yükselen gelir seviyesi ile birlikte mükellefin mutlak risk isteksizliğinin (absolute risk aversion) azaldığına dair bir görüş vardır. Göreli risk isteksizliği (relative risk aversion)

ise karmaşıktır. Gelirle birlikte artabilir, azalabilir veya sabit kalabilir. Göreli risk isteksizliğine bağlı olarak beyan edilen kısım da gelirle birlikte artabilir, azalabilir veya sabit kalabilir (Allingham ve Sandmo, 1972).

Diğer yandan vergi uyumunun gelirin artan bir fonksiyonu olduğunu ortaya koyan ve daha yüksek gelirin daha yüksek vergi uyumuna neden olduğunu belirten çalışmalar da mevcuttur (Alm, Jackson ve Mckee, 1992b; Torgler, 2002: 677). Bu açıdan, gelir seviyesindeki artışın, mükelleflerin vergi ödeme gücünü artırarak ve vergi ile gelirlerinde meydana gelecek azalmayı kabul edilebilir kılarak vergi uyumunu artıracığı düşünülebilir.

2.1.2. Vergi Oranları

Vergi oranları da mükelleflerin vergi uyumunu belirleyen önemli ekonomik etmenlerden biridir. Vergi oranı, mükellefin bir vergi için gelirinde ne kadarlık bir azalma olacağını gösterir. Vergi oranları kabul edilebilir düzeyde olursa mükelleflerin vergi ödeme istekleri de daha yüksek olur. Nitekim yapılan çalışmalarda devletin, mükelleflerin tercihlerine uygun kamu hizmetlerini sağlamak için elverişli vergi oranı uygulaması ve mükelleflerin dürüstlüğünü ödüllendirmesi durumunda mükelleflerin vergi uyumunun arttığı gözlemlenmiştir (Torgler, 2003).

Vergi oranlarının vergi uyumuna etkisi üzerine yapılan çoğu bilimsel çalışma, vergi yükünün uyumu olumsuz etkileyeceği varsayımını destekler. Yüksek vergi oranları önemli ölçüde düşük vergi uyumuna yol açar. Zira vergi oranı yüksek olduğu zaman başarılı vergi kaçırmanın karşılığı daha büyük olur (Alm, Jackson ve McKee, 1992b: 110).

Vergi oranlarının yüksekliği kadar, özellikle gelir vergisi gibi vergilerde bu oranların artma yüzdesi de önemlidir. Yüksek marjinal vergi oranları ile birlikte beyan edilen gelirin önemli ölçüde azaldığına ilişkin kanıtlar mevcuttur (Alm, Jackson ve McKee, 1992, ; Clotfelter, 1983, Cummings vd., 2005). Verginin sosyal amaçlarından biri gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Bunu başarmanın yollarından biri de hem ortalama hem marjinal vergi oranları içeren artan oranlı bir vergi sistemi kurmaktır (Samuelson ve Nordhaus, 2001). Diğer yandan artan oranlı bir vergi sistemi daha az bir etkinlikle

sonuçlanır. Çünkü böyle bir vergi sisteminin çalışma arzusunu azaltacağı ve özellikle yüksek gelirlilerin işgücü arzını kısararak yanıt vereceği tahmin edilmektedir (Okun, 1975). Artan oranlı vergiler ve yüksek marjinal vergi oranları vergi mevzuatının anlaşılmasını zorlaştırır ve sübjektif bir vergi baskısı yaratır ki bu vergi baskısı vergi uyumsuzluğunun da nedenlerinden biridir (Schneider, 2005).

Ayrıca vergi idaresi ile mükellefler arasındaki etkileşim vergi oranlarının etkisi açısından önemlidir. Eğer idare ile bir karşıtlık iklimi var ve mükelleflerin idareye güveni düşük ise yüksek vergi oranları mükelleflere karşı adil olmayan bir uygulama gibi görülür. Ancak bir iş birliği ikliminde mükelleflerin idareye güveni yüksekse aynı vergi oranı topluma bir katkı ve tüm bireylerin faydasına bir uygulama olarak görülür (Kirchler vd., 2008).

Vergi oranlarının etkisini genel olarak değerlendirildiği zaman mükellefleri zorlayacak çok yüksek vergi oranlarından kaçınmanın vergi uyumunu artırmaya yardımcı olacağı ifade edilebilir. Vergi oranlarının artma oranı konusunda ise artan oranlı vergi sistemi gelir dağılımında adaleti sağlamada faydalı olacak ancak sert bir artan oranlı sistem vergi uyumu açısından sorunlar doğurabilecektir. Bu nedenle vergi sisteminin düşük marjinal vergi oranlarıyla hafif bir artan oranlılık içermesi hem gelir dağılımında adalet hem de vergi uyumunu sağlamak açısından yerinde olacaktır.

2.1.3. Vergi Yüğü

Vergi yükü aslında yukarıda ele alınan gelir düzeyi ve vergi oranlarının bir arada değerlendirilmesini içerir. Vergi yükü, ödenen vergilerin, ödendiği unsur içindeki oranı olarak tanımlanabilir. Bu bakımdan vergi yükünü ödenen vergiler ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak ifade etmek mümkündür (Saraçoğlu, 2022b). Temelde kişisel vergi yükü ve toplumsal vergi yükü olarak iki ayrıma tabi tutulabilecek vergi yükünün vergi uyumu ve kayıt dışı ekonomi üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Toplam vergi yükü, toplam vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı olarak ifade edilebilirken (Öztürk ve Ozansoy, 2011) bireysel vergi yükü ise mükelleflerin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranı olarak tanımlanabilir (Türk, 1992). Kişisel vergi yükü de gelir ve ödenen verginin yanı sıra bireyin ailevi ve şahsi durumuna, zevk ve alışkanlıklarına göre değişebilir. Bu nedenle bireysel vergi yükünün vergi uyumuna etkisi

değerlendirilirken bireyin vergi nedeniyle hissettiği psikolojik baskıyı ifade eden sübjektif vergi yükü oldukça önemlidir (Demir, 2013; Yaşa, 1962). Ancak hesaplamalarda, herkesin kişisel özelliklerine göre farklılaşan ve tespiti ile karşılaştırmalarda kullanılması zor olan sübjektif vergi yükü yerine, objektif vergi yükü kullanılmaktadır (Anıl, 1973'ten aktaran Saraçoğlu, 2022b: 160).

Vergi yükünün uyuma etkisi ile ilgili olarak ise kayıt dışı ekonomi hususu ön plana çıkmaktadır. Vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi arasında karşılıklı bir ilişki vardır. Buna göre, vergi yükünün fazla olması kayıt dışı ekonomiye neden olmaktadır. Hatta literatürde ağır vergi yükleri kayıt dışı ekonominin en önemli nedeni olarak görülür. Diğer taraftan kayıt dışı ekonomi ile kamu harcamalarının finansman kaynağı olan vergilerdeki kayıp, vergisini gerektiği gibi ödeyen mükelleflerin üzerine daha ağır vergi yükü binmesine neden olmaktadır (Demir, 2013: 63)

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle hem toplumsal hem bireysel yönü bulunan vergi yükünün vergi uyumuna olan etkilerinin negatif olduğu değerlendirilebilir. Özellikle kayıt dışı ekonomiyi artırıcı etkileri nedeniyle işlemlerin kayıt altına alınmasını ve aslında var olan vergilerin doğmasını engelleyen ağır vergi yükünün vergi gelirlerini azalttığı ifade edilebilir.

2.1.4. Vergi Denetimleri ve Cezalar

Vergi denetimi esas olarak vergi idaresinin ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırılmasıdır (Abdioğlu, 2007). Vergi denetimlerinin ana amacı mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara uygun davranmalarını yani vergiye uyum göstermelerini sağlamaktır. Mükelleflerin herhangi bir zaman diliminde denetleneceklerini düşünmeleri onları, vergilerini doğru beyan etmeye ve zamanında ödemeye sevk ederek vergi kaybını azaltır (Koç, 2019: 285).

Vergi denetimleri özellikle zorunlu vergi uyumunun gerçekleşmesinde büyük öneme sahiptir. Bunun yanında denetimler, mükellefleri eğitme fonksiyonuna da sahiptir ve denetim personelinin olumlu tutum ve davranışları sayesinde gönüllü uyumu da artırabilir (Çakır, 2022).

Vergi incelemelerinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Ancak bunun yanında mükelleflerin inceleme sonrası vergiye gönüllü uyumunu sağlamak da vergi denetimlerinin amaçları arasındadır (VDK, 2023).

Vergi uyumunun en önemli ekonomik belirleyicilerinden biri vergi denetimleri ve bu denetimlerde tespit edilen uyumsuzluklara karşı verilen cezalardır. Ancak denetim ve cezaların vergi uyumunu ne yönde etkilediği ve bunların ölçüsünün ne olması gerektiği konusu net değildir. Bu uygulamaların vergi kaçırma davranışına etkisi vergi oranlarının etkisinde olduğu gibi idare ile mükellef arasındaki iklime bağlı olarak farklılık gösterebilir.

Standart modele göre, mükellefler rasyoneldir ve vergi kaçırma davranışına karar verirken bundan bekledikleri faydayı ve yakalanmaları hâlinde uğrayacakları zararı düşünürler. Bu açıdan, vergi kaçırmanın yakalanma olasılığını artıracak denetimler ve bunlara verilecek cezalar, idarenin vergi kaçakçılığı ile mücadelesinde yararlı politika araçlarıdır (Allingham ve Sandmo, 1972: 338). Buna göre, birçok ülkede denetimler görece az, yakalananlara verilen cezalar da çok düşük olduğunda vergiden kaçınma çok yüksek olacaktır.

Ancak standart model teorilere dayanmaktadır ve gerçek hayatta durum böyle değildir. Mükellefler, vergi denetim ve cezalarındaki artışla birlikte beyanlarını artırırlar. Fakat denetim ve cezaların uyum üzerindeki bu olumlu etkisi düşük seviyededir. Özellikle cezalardaki artış vergi uyumunu artırsa da vergi kaçırmanın yakalanma olasılığı önemli ölçüde yüksek olmadığı takdirde bu etki sifıra yakın olur (Alm, Jackson ve McKee, 1992b).

Diğer yandan vergi cezalarının çok düşük olduğu ve yakalanma olasılığının da neredeyse olmadığı durumlarda bile az da olsa vergi uyumu gözlemlenmektedir. Bu durum, mükelleflerin denetlenme ve yakalanma olasılığı ile ilgili algılarına diğer birtakım faktörlerin vergi uyumundaki etkisine işaret etmektedir. Örneğin, mükellefler denetlenme olasılığını olduğundan yüksek algılayabilir ve bu da teoride tahmin edilenden daha yüksek vergi ödemelerine neden olabilir. Fakat vergi uyumuna etki eden nedenler sadece denetim olasılığının düşük veya yüksek algılanması ile de sınırlı değildir. Vergi

ödememenin beklenen getirisi negatifken dahi bir miktar vergi kaçırma ve hiç yakalanma olasılığı yokken dahi bir miktar vergiye uyum mevcut olabilir. Mükellefler vergi ödemenin doğru, vergi kaçırmanın ise yanlış bir davranış olduğunu düşünerek yakalanma olasılığı olmadığı zaman bile vergilerini düzenli ödeyebilir. Kaldı ki vergi ödeme davranışı sadece bu etik düşünceden de kaynaklanmayabilir. Bireyler eğer ödedikleri vergi karşılığında yararlanacakları kamu hizmetinin vergiyi karşılayacağı düşüncesinde oldukları zaman da hiç yakalanma olasılığı olmasa dahi kamu hizmetlerinden yararlanmak için yine vergi öder (Alm, McClelland ve Schulze, 1992).

Denetim olasılığının mükellefler tarafından algılanmasına gelince, sübjektif denetim olasılığının etkisi, objektif denetim olasılığından daha fazladır. Sübjektif denetlenme olasılığı idarenin gücünün bir göstergesidir (Kirchler vd., 2008). Bu konudaki bir çalışmada eğer mükellefler sübjektif denetim olasılığının onların performans ve görünümünden etkileneceğini düşünürlerse vergi uyumunun yaklaşık %80 arttığı gözlemlenmiştir (Konrad vd., 2011). Vergi denetim olasılıklarının algılanmasında mükelleflerin vergi denetimleriyle ilk kez yaşantısının hangi döneminde muhatap olduğu da önemlidir. Mükellef vergi denetimleri ve cezalarla erken dönemde karşılaşarsa, denetlenme olasılığını ve cezaların ölçüsünü olduğundan fazla algılar ve böylece vergiye uyumlu olur. Diğer yandan denetim ve cezalarla geç dönemde karşılaşarsa bu da denetim olasılığını olduğundan daha az algılamasına daha fazla vergi kaçırmasına neden olur. Denetim ve cezalarla geç karşılaşan mükellef vergi denetimleri ile ilgili kişisel bir görüş belirler ve vergilerine yönelik bir strateji geliştirir. Denetimler başladıktan sonra da bu stratejisini değiştirmez (Guala ve Mittone, 2005; Mittone, 2006, Kastlunger vd., 2009).

Ayrıca vergi denetimlerinin düzenli olarak yapılması gerekmektedir. Denetimler seyrek ve rastgele olduğu zaman mükellefler vergi denetimi geçirdikten sonra kendilerini güvende hisseder ve vergiye uyumları azalır. Ayrıca denetlenen ve ceza ödeyen mükellefler sonraki dönemde kaybettikleri parayı yerine koymaya çalışabilir. Oysa sürekli vergi denetimleri vergi uyumunu daha çok artırabilir. Bu durumda mükellefler bir denetimden hemen sonra vergi kaçırma çalışmaz çünkü denetlenme olasılığının en az denetimden önceki dönem kadar yüksek olduğunu bilir (Kastlunger vd., 2009).

Vergi denetimlerinin algılanması üzerinde mükelleflerin psikolojileri ve idare ile mükellefler arasındaki ortamın etkisi de göz ardı edilmemelidir. Eğer idare ile mükellefler arasında bir karşıtlık iklimi varsa idare denetim ve cezalar ile mükellefleri uyuma zorlayabilir. Ancak karşılıklı bir güven iklimi varsa vergi denetimi ve cezalar, otoriterlik ve güvensizlik işareti olarak algılanabilir ve vergi uyumunu artırmak bir yana etkinsiz ve hatta olumsuz bir sonuç doğurabilir (Hofmann vd., 2008).

Denetim olasılığı gibi denetimlerde vergi kaçırdığı tespit edilen mükelleflere verilecek cezaların ağırlığı da vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu bakımdan cezaların düşük olması vergi idaresinin kurallara uymayanları kontrol edemeyecek kadar zayıf olduğunu gösterir ve dürüst mükelleflere zarar verir. Ancak bir mükellefin vergi kanunlarındaki belirsizlikten dolayı bilmeyerek yaptığı bir hata sonucu yersiz bir ceza verilmesi veya aşırı yüksek cezalar ise adalet algısına zarar verir ve mükellefleri vergiden kaçınarak uğradıkları zararı telafi etmeye teşvik eder (Kirchler vd., 2008). Ancak uyumsuz mükellefler üzerinde cezaların caydırıcı etkisi olduğu görülebilir. Ancak yukarıda değinildiği gibi cezaların etkisi vergi denetimlerinin etkinliğine bağlıdır. Vergi denetimleri sonucunda ceza alan mükelleflerin denetimden sonraki dönemlerde vergi uyumlarının arttığı gözlemlenmiştir. Denetimler sonucunda ceza almayanların vergi uyumu ise ters etkilenebilir. Yanlış beyan veren ve yakalanmayan uyumsuz mükellefler vergi denetimlerini etkisiz bulup gelirlerini eskisinden de düşük gösterir (Kasper ve Alm, 2022). Bunun yanı sıra mükellefler vergi kaçırdıkları zaman yakalanmaları hâlinde ödeyecekleri ceza ile vergilerini zamanında ödediklerinde uğrayacakları kaybı karşılaştırabilir ve vergilerini zamanında ödediklerinde daha fazla kayba uğrayacaklarını düşünürlerse vergi kaçırmayı tercih edebilir (Batrel, 1996). Bu açıdan vergi uyumunu sağlamak için cezaların caydırıcı olması gerekmektedir.

Vergi suçlarına karşı verilen cezaların gönüllü vergi uyumuna etkileri karşılaştırıldığında, para cezasından ziyade hapis cezası içeren yaptırımların vergi uyumu üzerinde daha büyük etkiye sahip olduğu söylenebilir (Dubin, 2007).

Denetim ve cezaların vergi uyumuna etkileri üzerine genel bir değerlendirme yapılacak olursa; vergi denetimleri ve cezaların vergi uyumuna uyuma etkisinin tartışılmaz olduğu ifade edilebilir. Denetim ve cezaların caydırıcı etkisi vergi kaçırma davranışını azaltır.

Ancak vergi uyumunun diğer belirleyicileri dikkate alınmadığı takdirde bu etki sınırlı olur. Burada önemli olan vergi kaçıran mükelleflerin neredeyse tamamını tespit edecek biçimde etkin denetimler yapmak ve vergi kaçıranlara caydırıcı cezalar uygulamaktır. Ancak uygulanan denetim ve cezaların vergi kaçakçıları için caydırıcı olması hedeflenirken dürüst mükelleflerin vergi idaresine karşı olumlu tutumunu değiştirecek nitelikte ağır ve adaletsiz olmaması gerekir. Bunun yanında mükelleflerde her an denetlenebilecekleri algısını oluşturmak da onların vergilerini doğru bir şekilde beyan edip ödemelerine yardımcı olur. Etkin ve sürekli denetimler ile ölçülü ve adil cezaların gönüllü vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu değerlendirilebilir.

2.1.5. Dolaylı Vergilerin Vergi Sistemindeki Payı

Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi sistemindeki ağırlıkları da vergi uyumunun ekonomik belirleyenlerinden biridir. Dolaylı ve dolaysız vergiler için çeşitli kriterler bakımından farklı tanımlar mevcuttur. Vergi konusunun devamlılığı ve vergiyi doğuran olay kriteri olarak alınırsa konusu sürekli, mükellefi önceden belli ve matrahı devamlı olan vergiler dolaysız; konusu süreklilik arz etmeyen, mükellefi belirli olmayan ve vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda alınan vergiler dolaylı vergi olarak nitelendirilebilir. Yansıma kriterine göre ise ödenmiş olan vergi kısmen veya tamamen başkasına aktarılabilirse dolaylı, aktarılamıyorsa dolaysızdır. Ancak yansımanın yönü ve ölçüsü; vergi türüne, piyasa yapısı ve koşulları ile hukuki düzenlemelere göre farklılaşabilmektedir. Bununla birlikte vergi konusu ve vergiyi doğuran olay kriteri de her vergi türü için geçerli olmamaktadır (örneğin, konusu devamlı olmayan veraset ve intikal vergisi dolaysız vergi olarak kabul edilmektedir). Dolaylı ve dolaysız vergileri ayırt etmede kullanılan bir başka ölçüt de ödeme gücü kriteridir. Bu kriter gereği; sürekli bir vergi ödeme gücü içeren vergiler dolaysız, sürekli bir ödeme gücü içermeyenler dolaylı vergidir (Saraçoğlu, 2022b 216-217; Duran, 2023: 125-126).

Dolaylı vergiler, mal ve hizmetlerin fiyatı içine saklandıkları için mükellefler ne kadar vergi ödediklerinin farkına varmaz. Bu nedenle dolaylı vergilerin mükellef psikolojisine uygun olduğu değerlendirilebilir (Şen ve Sağbaşı, 2015'ten aktaran Çetin, 2020). Bu özellikleri dolaylı vergiler için bir avantaj olarak düşünülebilirse de vergi adaleti açısından dolaylı vergiler konusunda önemli soru işaretleri vardır. Dolaylı vergilerin

düşük gelir gruplarından gelirlerine oranla yüksek oranda alınmaları (tersine artan oranlılık) gelir azaldıkça vergi yükünün artmasına neden olmaktadır ki bu eşitlik ilkesine ters düşer ve dolaylı vergilerin adil olmadığını gösterir (Özbilen, 2010 ve Çetin, 2020). Tersine bir ifade ile mükelleflerin ödeme gücüne göre alınan dolaysız vergilerin adil olduğu ancak mükellefler tarafından daha fazla hissedildiği söylenebilir.

Kısaca, dolaylı vergilerin mükellefler tarafından hissedilmemesi nedeniyle daha yüksek bir vergi hasılatını daha rahat sağlayacağı düşünülebilir. Ancak tersine artan oranlı yapıya sahip bu vergilerin düşük gelirli mükellefler aleyhine bir adaletsizlik yarattığı göz ardı edilmemelidir. Dolayısıyla maliye politikasının sosyal amacı olan vergilemede ve gelir dağılımında adaleti sağlamak ve yüksek bir vergi geliri elde etmek için dolaylı-dolaysız vergiler arasında denge gözetilmesi gerektiği değerlendirilebilir.

2.2. VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK OLMAYAN BELİRLEYİCİLERİ

Ekonomik belirleyiciler mükelleflerin vergiye uyum göstermelerinde etkilidir. Fakat tam anlamıyla gönüllü bir uyum sağlanması için psikolojik, sosyal ve kültürel etmenler de göz önünde bulundurulmalıdır. Ekonomik belirleyicilerin etkisi de ekonomik olmayan faktörlere göre şekillenmektedir.

2.2.1. Mükellef ve İdare Arasındaki Güven

Vergi uyumunu sağlamak için idareler tarafından iki yöntem izlenebilir. Biri denetim ve cezalar yoluyla güç kullanmak diğeri ise mükelleflerin güvenini kazanacak ve onların vergiye karşı olumlu bir tutum belirlemesini sağlayacak politikalar uygulamaktır.

Güç ve güvenin vergi uyumunu nasıl etkilediğini ortaya koyan Kaygan Yamaç Modeline göre, hem güç hem de güven düşük seviyede ise mükellefler faydalarını artırmaya yönelir ve bu da vergi uyumunu azaltır. Güç, güven veya ikisi birden yüksek olduğunda ise mükelleflerin vergi uyumu yüksek olur. Hem güç hem de güven minimum iken 100'lük bir skalada vergi uyumu 0, güç ve güven maksimum düzeydeyken vergi uyumu %100 olur (Kirchler vd., 2008). Dahası, Kaygan Yamaç Modelinde güç ve güvenin karşılıklı etkileşim içinde olduğu kabul edilmektedir. Otoriteye güvenen vatandaşlar kurallara uymayanları ihbar eder ve bu otoritenin gücünü de artırır (Kirchler vd., 2014).

İdare ve mükellefler arasındaki karşılıklı güven, vergi idaresi tarafından uygulanan politikalara bağlıdır. Ancak bu ortam idarenin politikalarının mükellefler tarafından değerlendirilmesini de etkiler. Devlet politikalarındaki bir değişim yoluyla vergi kaçırma cezasının arttığı düşünüldüğünde bir yandan dürüst mükellefler bu değişikliği sahtekâr mükelleflerin iyi bir nedenle cezalandırılacağına işaretleri olarak görebilir. Onların idareye güveni artar ve vergi ödemelerinde bir artış başlatır. Sonuçta vergi iklimi öncekinden daha sinerjik bir duruma gelir. Diğer yandan mükellefler bu değişikliği aşırı sertlik ve bir güvensizlik işareti olarak da görebilir. Bu durumda güven doğal olarak karşılıklı olduğu için mükelleflerin idareye güveni de azalır ve gönüllü vergi uyumu azalır. Eski duruma göre karşıtlık iklimi oluşur. Her iki durumda da idarenin gücünün göstergesi olan cezalarda artış söz konusudur. Ama güvenin arttığı ilk durumda bu güç artışı adil ve meşru olarak algılanır. Mükelleflerin idareye güveninin azaldığı ikinci durumda ise güç artışı adaletsiz ve zorlayıcı olarak algılanır (Wahl vd., 2010).

Caydırıcı ekipmanların vatandaşların idareye güvenini ve sonuç olarak gönüllü vergi uyumunu nasıl etkilediğini anlamak için meşru güç ve zorlayıcı güç kavramlarını iyi bilmek gerekir (Turner, 2005). Meşru güç; idarenin mükellefleri uyuma ikna etmek için bilgisini, karizmasını, meşruiyetini ve uzmanlığını kullanmasını içerir. Ancak meşru güç sadece idarenin genel kabul görmesini değil yasal konumu, bilginin dağılımını ve uzmanlıkları da içerir. Zorlayıcı güçte ise caydırıcı denetim ve cezaların yanında uyuma teşvik edecek ödüller de olabilir. Bu bakımdan zorlayıcı güç ve meşru güç zıt kavramlarının değil birbirinden bağımsız kavramlar olduğu kabul edilebilir. İdareler zorlayıcı güç olmadan meşru gücü, meşru güç olmadan zorlayıcı gücü veya her ikisini birlikte kullanabilir (Hofmann vd., 2014).

Meşru güç ve caydırıcı gücün güven duygusuna etkisi farklı olsa da sağladıkları vergi uyumunun seviyesi birbirine yakındır (Hofmann vd, 2017). Bu durum güven düşük seviyedeyken veya hiç yokken bile sadece zorlayıcı güç ile vergiye uyumun sağlanabileceğini göstermektedir (Yang, 2008; van Vugt ve de Cremer, 1999). Ancak bu durumda vergi uyumunun sürekliliği zorlayıcı gücün sürekliliğine bağlıdır ve istikrarsızdır. Caydırıcı uygulamalar zayıfladığı zaman vergi uyumu seviyesi de düşer (Gangl vd., 2015).

Ancak vergi politikası için istenen durum gönüllü uyumun sağlanmasıdır. İdarelerin meşru kabul edilmesi ve meşru gücün kullanılması da gönüllü uyum için ön koşuldur. Zorlayıcı güç her ne kadar vergi uyumunu sağlamak için iyi bir başlangıç noktası olsa da bir karşıtlık iklimi yaratır. Bu karşıtlık iklimini hizmet iklimine çevirmek ve vergiye gönüllü uyumu sağlamak için idareler zorlayıcı güç unsurlarını kabul edilebilir meşru güç ile harmanlamalıdır (Gangl vd., 2015). Liderler, insanlar onların otoritelerini uygun ve doğru olarak görüp kendilerini liderler tarafından çıkarılan yasa ve kurallara uymak zorunda hissettikleri zaman meşruiyete sahip olur. Meşruluk ise ödül ve ceza sisteminin ötesinde, otoritenin uygulanışı hakkında vatandaşların yargısının bir sonucudur. Bu yargı sadece idarenin aldığı kararların doğruluğu veya adilliği üzerine olmayıp ayrıca neyin adil ve doğru olduğuna ilişkin yargılar da içerir. Bu yüzden otoritenin adil sayılan prosedürlerle uygulanması ona meşruiyet kazandırır ve gönüllü uyumu teşvik eder (Tyler, 2006: 393-94).

Kurumsal ve politik/ekonomik seviyede güven tesis etmek vergi ödeme motivasyonunu artırmak için iyi bir politika olabilir. Bu tür bir güven hükümet, iyi işleyen devlet kurumları ve pozitif sosyal sermaye atmosferi ile sürdürülebilir. Böyle bir strateji daha yüksek vergi ödeme isteği ile meyvesini verir (Alm ve Torgler, 2006). Büyük şirketler ve yüksek gelirli mükelleflerin vergiye uyumlarını artırmak için ülkeler uzmanlaşmış vergi idareleri kurmalıdır. Bu uzmanlaşmış vergi idareleri de mükellefler ile aralarında bir güven ortamı inşa etmelidir. Böyle bir iklimde idareler vergisel sorunları zamanında çözer ve geçmişe dönük cezalardan kaçınırsa mükellefler de vergi yükümlülüğüne ilişkin beyanlarında şeffaflığı kabul eder (OECD, 2015).

İdare ve mükellef arasındaki iklimin vergi uyumuna olan etkisi genel olarak değerlendirildiğinde; gücün kullanımına bağlı olduğu ifade edilebilir. Özelde vergi idaresi genelde ise devlet bir vatandaşlar üzerinde bir güce sahiptir ve bu gücün ne şekilde kullanıldığı mükelleflerin için önemlidir. İdare mükelleflere güvenmeli ve onların vergilerini dürüstçe ödeyeceğini varsayarak hareket etmelidir. Eğer devlet mükellefleri potansiyel suçlular olarak görür ve onlara ağır vergi ve cezalar dayatırsa mükellefler bundan rahatsız olur ve gönüllü uyum zorunlu uyuma dönüşür. Böyle bir uyum da kalıcı olmaz. Ayrıca idarenin mükelleflere davranışları adaletsiz olur ve dürüst mükellefler de

vergi kaçırıcılar gibi muamele görürse yine vergi uyumu bundan olumsuz etkilenir. Fakat idare aşırı yumuşak davranır ve vergi kaçırıcıları gerektiği gibi cezalandırmazsa bu da vergi kaçırıcıyı olağan gibi gösterir ve dürüst mükelleflerin idareye güvenini azaltarak vergiye uyumlarını düşürebilir. Bu yüzden idarenin, dürüst mükelleflerin güvenini kazanacak biçimde vergi kaçırıcıları cezalandırması ve mükelleflerin vergilerini doğru ödemelerini sağlayacak gerekli düzenlemeleri yapmasının vergi uyumunu artıracak değerlendirilmektedir (mükellef hizmetleri, gerektiğinde ödül mekanizması vb.).

2.2.2. Toplumsal Normlar

Toplumsal kurallar vergi uyumunun belirleyicileri arasında yer alır. Vergiye karşı olumlu bir tutum içinde olan uyumlu mükellefler iş birliğini rekabete ve bencil kâr optimizasyonuna yeğleyen sosyal normları tercih ederler (Kirchler, 2007). Uyumlu mükellefler uyumsuz mükelleflerden vergi kaçırıcılar konusunda bu sosyal kabulleri ve vergi kaçırıcıların davranışlarının yanlış olduğuna dair inançları ile ayrılmaktadır.

Toplumsal normlar idarenin vergi uyumunu artırmak için uygulayacağı politikaların toplum tarafından meşru görülmesini sağlayabileceği gibi reddedilmesine de neden olabilir. Örneğin, zorlayıcı enstrümanların uygulanmasının toplumda ne derece kabul göreceği ile ilgili bir oylama yapıldığında, toplum güç kullanma seviyesinin artırılmasına karşı çıkarsa uyum seviyesi her zaman azalır hatta sifira düşer. Öte yandan devlet de uygulayacağı politikalar yoluyla vergi uyumu konusundaki sosyal normları şekillendirebilir. Toplumsal normlar, toplumun üyelerinin kendi aralarındaki iletişimden etkilenir. Eğer oylamadan önce grup üyelerinin birbiriyle iletişim kurmalarına izin verilirse daha yüksek bir zorlama seviyesini seçerler. Böyle bir iletişimden sonra uyum seviyesi oldukça yükselir (Alm vd., 1999).

Vergi uyumu toplumsal normlara göre şekillenir. Bir toplumda vergi uyumunun yüksek olması için verginin toplum tarafından bir görev ve kamu hizmetlerinin devamı için gerekli bir ödeme olarak görülürse bireyler de vergi kaçırıcı olmaktan sakınırlar. Diğer yandan toplumda vergi kaçırıcılar normal olarak algılanırsa bireyler vergiye uyum göstermez. Ayrıca mükelleflerin idarece uygulanan zorlama ve yaptırımlara vereceği yanıtlar da toplumun bu kuralların doğruluğu ile ilgili kanısına bağlıdır. Dolayısıyla vergi konusunda

toplumda yaygın olan sosyal normların vergi uyumunu önemli ölçüde etkilediği ifade edilebilir.

2.2.3. Adalet Algısı

Dürüst mükelleflerin vergi uyumu açısından idarenin adil davrandığının düşünülmesi önemlidir. Mükellefler vergi uyumu ile ilgili karar verirken denetim ve cezaların yeterliliğinin yanında bunların sonuçlarının ve uygulanan kuralların adil olup olmadığını da dikkate alır (Wenzel, 2003). Eğer vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünürlerse vergi ödemenin iyi bir vatandaşın yapması gereken bir şey olduğunu düşünmez ve vergi kaçırmayı haklı görürler (Castaneda, 2024: 115). Adalet algısı hem bir mükellefin diğerlerinden farklı muamele gördüğünde nasıl hissettiğini hem de mükelleflere sağlanan katkı ve faydalar arasında bir karşılaştırmayı içerir. Adalet üç yönden ele alınabilir. Vergi yükünün ve kamusal hizmetlerinin dağılımında adaleti ifade eden “dağıtıcı adalet”, vergisel işlemlerde “usul adaleti” ve vergi kaçırıcılara yönelik yaptırımlarla ilgili “cezalandırıcı adalet” (Kirchler, 2007). Otoriteye duyulan güven usul adaleti için bir sınır olabilir. Mükellefler idareye güven duymazlarsa başvuru işlemlere daha şüpheyle yaklaşılır. Diğer yandan idare güvenilir bulunursa mükellefler onun faaliyetlerini “pembe gözlüklerle” görür (van Dijke ve Verboon, 2010).

Mükelleflerin vergi sisteminin adaletine dair algısı idarece uygulanan politikaların etkisini de farklılaştırabilir. Eğer idarenin güç kullanımı meşru olarak algılanırsa idareye duyulan güven artar. Diğer yandan idarenin sahip olduğu gücü adaletsiz bir biçimde kullandığı düşünülürse bu idareye duyulan güveni azaltır (Hofmann vd., 2014). Bu durumda gönüllü vergi uyumunda düşüş yaşanması da muhtemeldir.

Cezalandırıcı adaletin vergi uyumuna etkisi dolaylı olarak ortaya çıkar. Çünkü mükellefler cezalandırıcı adaleti kendilerinden daha ziyade başka mükellefler için algılar. Cezalandırıcı adaletin gönüllü uyuma etkisi güven yoluyla, zorunlu uyuma etkisi ise güç algısı yoluyla sağlanır. Diğer yandan dağıtıcı adalet ve usul adaletini geliştirerek vergi uyumunu artırmak mümkündür. Usul adaletinin gönüllü vergi uyumuna etkisi bakımından da idareye duyulan güvenin önemli bir yeri vardır (Kogler vd., 2015).

Genel olarak, adalet algısının bir mükellefin vergi ödemenin gerekliliği ve haklılığı ile ilgili fikirlerini yönlendirerek gönüllü vergi uyumunu etkilediği ifade edilebilir. Mükellefin, vergi idaresinin uygulamalarında adaletsiz olduğunu düşünmesi halinde vergi ödemeye yönelik motivasyonu azalabilir. Vergi kaçırarlara gereken yaptırımların uygulanmadığına ve vergi mevzuatının adaletsiz olduğu algısının yanında verginin dağılımında bir adalet olmadığına ilişkin bir kanı da gönüllü vergi uyumunu düşürebilir. Bu nedenle gönüllü vergi uyumu seviyesinin yükseltilmesi için vergilemede adaletin üç yönü de önemlidir. Vergi idaresinin hem vergi yükünün adil dağılımını sağlaması hem vergisel işlemler ve bunların incelenmesi ile ilgili mükellefler arasında adil olması hem de cezalandırıcı adaletini kullanarak vergi kaçırarlara gerektiği gibi cezalandırmasıdır mükelleflerin vergi ödeme isteğini artırabilir.

2.2.4. Sunulan Kamu Hizmetleri

Vergi uyumunu etkileyen bir diğer etmen de mükelleflere sunulan kamu hizmetlerinin miktarı ve kalitesindeki artıştır. Mükelleflerin vergiye yönelik bakışı kamu hizmetlerinden sağladıkları faydalardan etkilenir. Bireyler kendi ödedikleri vergilerle finanse edilen kamu hizmetlerinden bazı faydalar görünce vergiye uyumları artar ve vergi kaçırarlara yakalanma olasılığı yokken bile kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanmak için vergi öderler (Alm, Jackson ve McKee, 1992a; Alm, McClelland ve Schulze, 1992.)

Adil ve sürdürülebilir bir vergi sistemi için ödenen vergiler ile bunun sonucunda sağlanan kamu hizmetleri arasındaki sıkı bağlantının dikkate alınması gerekir. Mükellefler kendi tercihlerinin yeterince temsil edildiğini ve kendilerine yeterince kamu hizmeti sunulduğunu düşünmeleri durumunda kendilerini devlete yakın hissederler ve vergi ödeme motivasyonlarında bir artış olur (Alm ve Torgler, 2006). Eğer vergisel düzenlemelerle ilgili bir oylama yapılacak olursa mükellefler bencilce kendi yapacakları ödemeler ve kendi yararlanacakları hizmetler için karar verir. Böyle bir durumda eğer mükellef kendinin kamu hizmetlerinden sağlayacağı faydanın ödeyeceği vergiden yüksek olacağını düşünürse vergilerin artmasından yana oy kullanabilir. Ancak ödediği vergiyi karşılayacak kadar kamu hizmeti alamayacağını düşünürse vergilerdeki bir artışın karşısında oy kullanır (Alm vd., 1999).

Kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların vergi uyumuna etkisi değerlendirildiğinde, mükelleflerin kamu hizmetlerini, ödedikleri vergiye karşılık olarak gördüğü ifade edilebilir. Bu bakımdan eğer kamu hizmetlerinde bir gelişme kaydedilirse mükelleflerin vergilerdeki bir artışı da kabul edeceği düşünülebilir. Ancak kamu hizmetlerindeki artışın mükelleflerin ödeyecekleri vergiyle uğrayacakları kayıptan daha fazla olması gerektiği değerlendirilmektedir.

2.2.5. Vergi Afları

Vergi afları, uyumsuz mükellefleri kazanmak ve vergi tahsilatını artırmak için Türkiye’de de sıkça başvurulan bir yoldur. Vergi uyumunu artırmak için vergi aflarının ne derece faydalı olacağı ise tartışmalı bir konudur. Bir vergi affı, mükelleflere daha önce ödemedikleri vergilerini, cezaya konu olmadan ödeme imkânı verir. Ancak eğer bir vergi affı dürüst mükelleflere, vergi kaçakçılığına karşı idarede bir hoşgörü olduğunu ve tekrarlanacağını düşündürmesi durumunda vergi uyumunu azaltır (Alm, 1999). Ayrıca vergi affı mükelleflerde yeni bir af beklentisine yol açarak da vergi uyumunda azalmaya neden olabilir (Alm vd. 1990; Baer ve de Borgne, 2008; Tekin vd., 2013). Bazı çalışmalarda vergi aflarının başarılı olması için af sonrasında uyuma zorlayıcı uygulamalar getirilmesinin yararlı olacağı da ifade edilirken (Alm vd., 1990; Alm ve Beck, 1991) bazı çalışmalar ise af sonrasında yapılacak yakın gözetimlerin vergi uyumuna zarar verebileceğini öne sürmektedir (Baer ve le Borgne, 2008).

Vergi affı, daha önce kayıt dışı olan mükellefleri vergi sistemine kazandırabilir. Ancak eğer mükellefler tarafından adaletsiz bir uygulama olarak algılanır veya idarenin zorlayıcı uygulamalarında bir yumuşama olarak düşünülürse vergi uyumuna etkisi ters olur (Andreoni vd., 1998).

Hem dünyada hem Türkiye’de vergi afları konusunda yapılan birçok çalışmaya göre, vergi aflarının, vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkisi göze çarpmamakla beraber afların sürekli olacağı izlenimi verilirse mükelleflerin vergi uyumu olumsuz bile etkilenebilir. Ancak geçmişte az da olsa vergi aflarının, vergi sistemindeki önemli değişikliklerle birlikte uygulandığında, 1988 ve 1999 İrlanda vergi aflarında olduğu gibi, uyumu artırabileceği görülmüştür. Ancak yine de vergi aflarından önce vergi uyumunu artıracak

başka uygulamalar denenmelidir. Bu alternatif yöntemler kısa dönemde katı kriterlere sahip taksitlendirme anlaşmaları ve vergi kaçakçılarını ifşa programları olabilir. Vergi yönetiminin hukuki çerçevesini ve önemli yasal prosedürleri değiştirerek vergi kaçırmayı maliyetli hâle getirmek gibi politikalar ise uzun dönem için düşünülebilir. (Baer ve le Borgne, 2008: 57-58).

Vergi aflarının vergi uyumuna olan etkisi değerlendirildiğinde; vergi kaçırıcıları sisteme entegre ederek vergi uyumu seviyesini artırmayı amaçlayan vergi aflarının genellikle uyuma olumlu bir etkisinin bulunmadığı ve aksine mükelleflerin yeni aflar gelebileceği beklentisiyle beyan ettikleri ve ödedikleri verginin azalmasına neden olabilecekleri ifade edilebilir. Özellikle vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren dürüst mükellefler sık yapılan vergi aflarını kendilerine haksızlık olarak yorumlayabilir ve vergi uyumları düşebilir. Vergi kaçırıcı ve vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeyenler ise aflardan, vergi mevzuatına uymamanın normal karşılanabileceği sonucunu çıkarabilir. Bu nedenle vergi aflarının son derece dikkatli bir şekilde uygulanması ve sık tekrarlanmaması gerektiği belirtilebilir. Ayrıca afların beklenen etkiyi vermesi için vergi sisteminde mükelleflerin vergi yükümlülüğüne bakışını olumlu etkileyecek yeniliklerle birlikte uygulanması önemlidir.

2.3. TEKNOLOJİK GELİŞMELER VE VERGİ UYUMU

Günümüzde giderek yaygınlaşan teknolojik gelişmeler hayatın tüm alanları gibi ekonomiyi de etkilemektedir. Ekonomi alanında da teknolojinin vergi üzerinde önemli etkileri vardır. Bir yandan elektronik ticaret, blok zinciri teknolojisi gibi gelişmeler yeni vergi konuları yaratırken diğer yandan teknolojinin kamu faaliyetlerine de entegre olmasıyla vergi idareleri tarafından vergilendirmede yeni yöntemler uygulanmaya başlanmıştır.

Vergi uyumuna etki eden çeşitli psikolojik, sosyolojik, ekonomik ve yönetsel faktörler vardır. Ancak son yıllarda yapay zekâ teknolojisinin ilerlemesi başta olmak üzere dünya genelinde yaşanan teknolojik gelişmeler vergi yönetimi ve vergi ödeme davranışına da yeni bir boyut kazandırmaktadır. Bu gelişmeler bir yandan vergi idarelerinin mükelleflerin vergiye uyumunu daha yakından takip etmelerine olanak tanırken bir

yandan da özellikle yüksek gelirli mükellef grupları için vergi kaçırma/vergiden kaçınma gibi uyumsuzluk fiillerini kolaylaştırabilmektedir (Alm, 2021). Özellikle kurumsal şirketler için dijital dönüşüm vergi yüklerini azaltmak için fırsatlar sunar. Nitekim dijital dönüşüm vergiden kaçınma imkânını artırarak vergi yapışkanlığını önemli ölçüde azaltır (Zhou vd., 2022). Dijital dönüşümün vergi yapışkanlığı üzerindeki bu etkisi iç kontrolü zayıf ve vergi zorlamasının düşük olduğu bölgelerde bulunan şirketlerde daha çok göze çarpar. Eğer girişimcinin geliri düşerse yöneticiler, vergi yapışkanlığını azaltmak için dijital dönüşümü kullanarak vergiden kaçınmak için daha agresif yöntemler dener. Diğer yandan çevresel belirsizlikler de bozulan işlerini düzeltmek isteyen firmalar için dijital dönüşümü hızlandırıcı bir işlev görür. Bu nedenle dijital dönüşüm ve vergi yapışkanlığı arasındaki ters yönlü ilişkinin belirsizliklerle dolu bir çevrede çok daha yüksek olduğu ifade edilebilir.

Yeni teknolojilerin, araçların ve üçüncü şahısların ortaya çıkışı vergi idarelerine; vergi gelirlerini toplama yollarını yeniden şekillendirmek ve mükelleflerin üzerindeki uyum maliyetlerini azaltmak için eşsiz fırsatlar sunar. Vergi idareleri ve diğer paydaşlar arasında bu fırsatları değerlendirmek için bir iş birliğinin yapılması, vergiye uyum maliyetlerini azaltır ve gönüllü vergi uyumunu kurmada başarı şansını artırır (OECD, 2017).

Teknolojik gelişmeler ile birlikte devletlerin önünde vergisel anlamda iki büyük sorun bulunmaktadır. Bunlardan biri toplumun dijital dönüşümünü kestirmenin neredeyse olanaksız olması, diğeri ise vergi sistemlerini değiştirmenin uzun zaman almasıdır. Ancak devlet; yapay zekânın gelişimi ile bilgi ve belge yönetimi ve veri madenciliği gibi alanların otomasyonunu sağlayarak dijital dönüşümü vergi uyumu ve vergi yönetimini geliştirmek için kullanabilir (Bentley, 2018). Ancak bu dönüşüm vergi politikalarında da önemli bir dönüşüm gerektirir. Devletlerin vergi politikalarını, uluslararası vergi konularına hitap edebilmek için teknolojik gelişmeleri ve hızlı değişimleri içerecek şekilde iyileştirmeleri gerekir (OECD, 2018). Bu da mükellef uyum davranışını maksimize etmek için yapılan geleneksel uygulamaları önemli ölçüde dönüştürmektedir (Williams, 2022).

Yapay zekâ ve blok zinciri ile birlikte dijitalleşme vergi uyumunu önemli ölçüde artıabilir. Ancak dijital teknolojileri vergi uyumunda etkin bir biçimde kullanabilmek için stratejik planlamalar, düzenleyici destekler ve küresel bir iş birliği gerekir. Ayrıca dijitalleşmenin vergi uyumuna olan etkileri ekonomi içerisinde KOBİ'ler gibi az temsil edilen gruplar ve küresel düzeyde gelişmekte olan ülkeler açısından da araştırılmalıdır (Belahouaoui ve Attak, 2024).

Teknolojik gelişmeler vergi idarelerinin bilgiye erişimini kolaylaştırmaktadır. Dijitalleşme ve bilgi teknolojilerinin ilerlemesi ile birlikte vergi yönetimi için içeriden üretilen verilerde ve artış olduğu gibi üçüncü şahıslardan (finansal kuruluşlar ve diğer kamu kurumları gibi) dışsal olarak sağlanan veriler de artmaktadır (OECD, 2017).

Diğer yandan ekonomik işlemler, bu konudaki teknolojik gelişmelerin yaygınlaşmasını da sağlamaktadır. Ekonomik işlemler genellikle iki veya daha çok taraflıdır. Taraflardan biri bir yeniliği kullanırsa diğer taraflar da ona uyum sağlamak için bu yeniliği kullanır. Peru'da katma değer vergisinde e- fatura kullanımını üzerine yapılan bir araştırma; hedeflenen firmaların yanı sıra hedeflenmeyen firmalarda da e- fatura kullanımının yaygınlaştığını göstermiştir. Bu teknolojik reformla hedeflenmeyen firmalar arasında ortağı e- fatura kullanımını zorunlu tutulanlar da elektronik fatura kullanmaya başladığı ve vergi uyumlarının arttığı görülmüştür. Bu durum da vergi sistemindeki teknolojik bir yeniliğin genel etkilerinin, hedeflenen grup üzerindeki doğrudan etkilerinden daha geniş olabileceğini yansıtır (Bellon vd., 2023).

Bu bölümle ilgili genel bir değerlendirme yapılacak olursa, vergi uyumunu etkileyen çeşitli bileşenler olduğu ve vergi idaresinin uyumu istenilen seviyeye getirmek için bu bileşenleri iyi tanınması ve nasıl etkileyeceğini bilmesi gerektiği ifade edilebilir. İdare, uygulayacağı vergi politikaları ile mükellef psikolojisini vergiye uyum gösterecek şekilde etkilemelidir. İdare her şeyden önce mükellefleri vergi sisteminin adil olduğuna inandırmalıdır. Bunun için de hem adil vergi oranları belirlemeli hem de düzenli ve etkili vergi denetimleri ile uyumsuz mükellefleri tespit ederek uygun cezalar vermelidir. Böylece mükellefler denetlenecekleri bilinci ile vergisel ödevlerini gerektiği gibi yerine getirirler ve vergi sahtekârlarının cezalandırıldığını gören dürüst mükelleflerin vergi ödeme motivasyonları da artar. Ayrıca mükelleflerde vergi bilinci oluşturmak ve vergi

ahlakını yerleştirmek için vergiyi tam ve zamanında ödemenin önemine ilişkin eğitim faaliyetleri de yürütmelidir. Yine teknolojik gelişmeler de mükelleflerin vergi ödemelerini kolaylaştıracak ve uyumsuz mükelleflerin tespitini sağlayacak şekilde kullanılmalıdır.

Ancak bu genel bir değerlendirmedir. Daha önce de değinildiği gibi mükelleflerin vergiye bakışı ve vergi politikalarına karşı verdiği tepkiler çeşitli ülkelere ve kültürlere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle vergi uyumunu artırmak için uygulanabilecek politikaları her ülkenin kendi dinamiklerini dikkate alarak belirlemekte yarar vardır.

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINI VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Anayasa’nın 73’üncü maddesi, Türkiye’de vergilerin kanunla konulacağını, değiştirileceğini ve kaldırılacağını düzenlemiştir. Vergilerin tahakkuk ve tahsil işlemlerini ise Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki vergi daireleri yürütmektedir. Vergi denetimleri de Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu tarafından yürütülmektedir.

Türkiye’de uzun yıllardır vergi uyumunu artırmaya yönelik çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Vergi afları, vergi denetimleri, mükellef hizmetleri ve mükellef hakları konusunda yapılan düzenlemeler, vergi cezaları konusundaki düzenleme ve değişiklikler vergi uyumunu artırmayı amaçlamaktadır. Tezin bu bölümünde bu düzenleme ve değişikliklerin vergi uyumu üzerindeki etkileri incelenecektir.

3.1. VERGİ DENETİMLERİNİN ETKİSİ

Yukarıda bahsedildiği gibi vergi denetimleri doğru bir biçimde uygulandığında vergiye gönüllü uyumu sağlamakta etkili bir yol olabilir. Vergi incelemesinin mükelleflerin bireysel vergi uyumları için etkisinin yanında toplam mükelleflerden ne kadarının denetime tabi tutulduğunu ifade eden denetim oranları da genel vergi uyumu üzerinde etkiye sahiptir.

Türkiye’de de vergi denetimleri mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak için önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Vergi denetimleri aracılığıyla vergiye gönüllü uyumu desteklemek ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek Hazine ve Maliye Bakanlığının 2023 yılı Performans Programında Bakanlığın hedefleri arasında sayılmıştır. Bu alt program hedefine göre, ülkemizde büyük veri sistemi yaygınlaştırılıp risk bazlı analiz sistemi ile tehlikeli görülen alanlardaki mükellefler üzerine yoğunlaşarak vergi kayıp ve kaçığının azaltılması düşünülmektedir. Bu riskli alanların tespiti mükellefin büyüklüğüne göre şekillenebildiği gibi ekonomik sektörlere göre de şekillenmektedir.

Vergi denetimleri ise temelde yoklama ve inceleme olarak iki türdür. Yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olay ve kayıtları tespit etmeye yönelik bir denetim iken vergi incelemesi ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmeyi amaçlayan daha detaylı ve yoğun bir denetimdir (VUK, md. 127-134). Ülkemizde Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılan vergi incelemelerinin yanı sıra Gelir İdaresi Başkanlığının yürüttüğü yaygın ve yoğun denetimler vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu sağlamaya ve uyumsuz mükellefleri tespit etmeye yönelik çalışmalardır.

Aşağıdaki tabloda, Türkiye’de yıllar itibariyle toplam gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yüzde kaçının vergi incelemesine tabi tutulduğunu gösteren vergi inceleme oranları görülmektedir.

Tablo 3.1: Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Oranları (GİB ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılmıştır)

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2006	2.321.700	110.442	4,76
2007	2.358.935	135.847	5,76
2008	2.342.544	113.073	4,83
2009	2.324.094	47.787	2,06
2010	2.345.325	8.524	0,36
2011	2.367.721	28.937	1,22
2012	2.422.975	56.713	2,34
2013	2.460.281	84.276	3,43
2014	2.472.658	65.263	2,63
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	56.678	2,23
2017	2.636.370	50.398	1,91
2018	2.727.208	48.461	1,77
2019	2.813.452	45.545	1,61
2020	3.004.329	50.658	1,68
2021	3.221.894	56.429	1,75
2022	3.433.964	79.374	2,31
2023	3.621.478	61.579	1,70

*Mükellef sayısı Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yer alan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri toplamından oluşmaktadır.

2006-2023 yılları arasında tüm vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerinin mükellef sayısına oranını gösteren Tablo 3.1’e göre, Türkiye’de vergi incelemelerinin çok düşük seviyede kaldığı değerlendirilebilir. İncelenen dönemde en yüksek düzeyine 2007 yılında (%5,75) ulaşan inceleme oranlarının bir daha bu

seviyeye gelemediği görülmektedir. Bu durum mükelleflere detaylı bir denetimden geçme olasılıklarının düşük olduğunu düşündürerek vergi uyumları üzerinde olumsuz bir etki yaratabilir. Tabakan ve Avcı da (2021) vergi uyumunu etkileyen faktörleri inceledikleri çalışmada vergi denetimlerinin yetersizliğinin gönüllü uyum üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğunu ve yakalanma olasılığı azalan mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getirerek gönüllü uyum davranışlarının azaldığını tespit etmişlerdir.

Tahakkuk eden vergilerin ne kadarının mükelleflerce ödendiğini ifade eden tahsilat/tahakkuk oranları vergi uyumu için önemli bir göstergedir. Aşağıdaki tabloda, vergi incelemelerinde esas alınan mükellef gruplarının oluşturduğu gelir ve kurumlar vergilerinin ve daha geniş anlamda genel bütçe vergi gelirlerinin 2005-2023 yılları arasındaki tahsilat/tahakkuk oranları gösterilmektedir.

Tablo 3.2: Vergi Tahsilat Tahakkuk Oranları (Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları ve <https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>)

Yıllar	Genel Vergi (%)	Gelir ve Kurumlar Vergisi (%)
2005	92,00	90,31
2006	92,20	88,45
2007	91,10	87,90
2008	89,70	87,30
2009	87,40	84,95
2010	86,20	81,69
2011	85,60	81,69
2012	86,40	84,40
2013	86,80	84,03
2014	85,20	82,60
2015	84,70	81,73
2016	81,20	78,02
2017	82,30	79,94
2018	81,40	80,54
2019	81,00	80,65
2020	80,10	86,84
2021	80,70	80,20
2022	83,30	85,28
2023	85,60	86,34

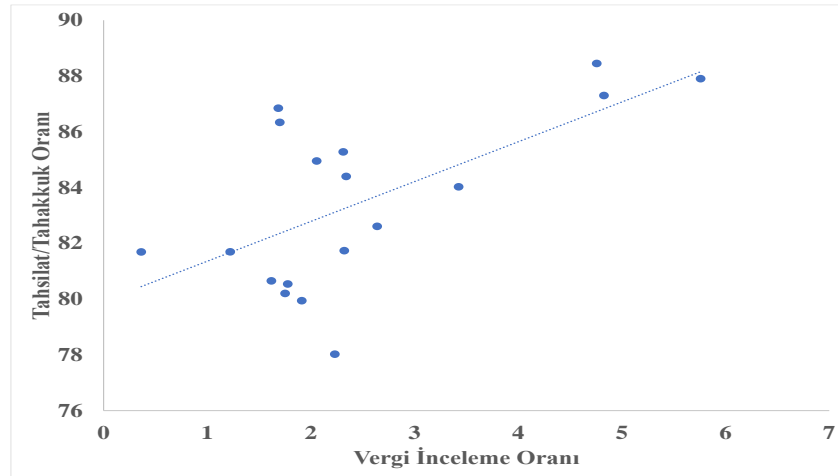
Tablo 3.2’de görüldüğü üzere, vergi gelirlerinin tahsilat oranları 2008 küresel finans krizi sonrasında düşmeye başlamış, izleyen yıllarda ise dalgalı bir seyir izlemiştir. Bu oranlar 2022 ve 2023 yıllarında tekrar yükselmeye başlamışsa da 2005 yılındaki %90’lı yüksek oranlara ulaşamamıştır. Genel ve dar anlamdaki vergi gelirleri kapsamına ilişkin tahsilat/tahakkuk oranlarının yıllar itibariyle tutarlı bir paralellik sergilemediği görülmektedir. Bu farklılaşmanın, dolaylı ve dolaysız vergi tahsilat sürecindeki yapısal farklılıklardan kaynaklandığı düşünülmektedir.

Aşağıda, Tablo 3.1 ve Tablo 3.2’deki verilerden hareketle vergi inceleme oranlarının vergi uyumuna etkisi ve bu etkinin büyüklüğü regresyon analizi yoluyla incelenmektedir.

Bağımlı değişkenin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tahsilat/tahakkuk oranı (TTO) olduğu; bağımsız değişken olarak ise vergi inceleme oranlarının (VİO) kullanıldığı regresyon tahminlerinde, bu iki değişken arasında doğrusal bir ilişkinin olup olmadığı araştırılmıştır. İncelemelerin gelir ve kurumlar vergisi üzerinden yapıyor olması nedeniyle, analizde tahsilat/tahakkuk oranı olarak sadece bu vergi türlerine ilişkin oranlar temel alınmıştır. 2006-2023 dönemini kapsayan verilerle elde edilen tahmin sonuçları, inceleme oranındaki her %1 artışın (azalışın) tahsilat/tahakkuk oranında %1.43’lük bir artışa (azalışa) neden olduğuna işaret etmektedir. İlgili regresyon denkleminin tahmin edilmiş hali aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \widehat{TTO}_t &= 79.93 + 1.43 \widehat{VIO}_t \\ \text{st. hata} & \quad (1.24) \quad (0.44) \\ t - \text{ist.} & \quad 64.40^{***} \quad 3.24^{***} \\ R^2 &= 0.40 \quad AIC = 4.77 \end{aligned}$$

Bu regresyon denkleminin tahmininde, bağımsız değişken katsayısının %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve tahsilat/tahakkuk oranıyla vergi inceleme oranı arasında doğru orantılı doğrusal bir ilişkinin bulunduğu ortaya konulmuştur. Şekil 3.1 vasıtasıyla ortaya koyulan bu doğrusal ilişki aynı zamanda bu iki değişken arasındaki korelasyon düzeyini gösteren 0.629 değerine sahip olan korelasyon katsayısıyla da teyit edilmiştir.



Şekil 3.2: Vergi İnceleme Oranı ve Tahsilat/Tahakkuk Oranı Serpilme Grafiği

Elde edilen regresyon analizinin sonucuna ve korelasyon katsayısına göre, Türkiye’de vergi inceleme oranlarındaki artışın, incelenen mükellefler açısından vergilerin ödenme davranışını artırdığı ifade edilebilir.

Yukarıda, vergi incelemeleri temel alınarak gerçekleştirilen analizin vergi uyumunun bir başka göstergesi sayılabilecek kayıt dışı ekonomi büyüklüğüyle de gerçekleştirilebileceği öngörülmektedir. Ulusal gelir hesaplamaları içinde yer almayan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanan ve hem yasal hem de yasal olmayan faaliyetleri kapsayan kayıt dışı ekonomi vergi denetimleri bakımından önem arz eden hususlardan birini oluşturmaktadır. Vergi denetimleri, yasal faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu araştırırken yasa dışı faaliyetleri de tespit ederek gerekli işlemlerin yapılmasını sağlamaya çalışır (Rakıcı, 2011). Bu nedenle vergi denetimlerinin kayıt dışı ekonomi üzerinden de vergi uyumuyla ilişkili olduğu düşünülmektedir.

Aşağıdaki tabloda, Türkiye’de yıllar itibarıyla kayıt dışı ekonominin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranına ilişkin tahminler yer almaktadır.

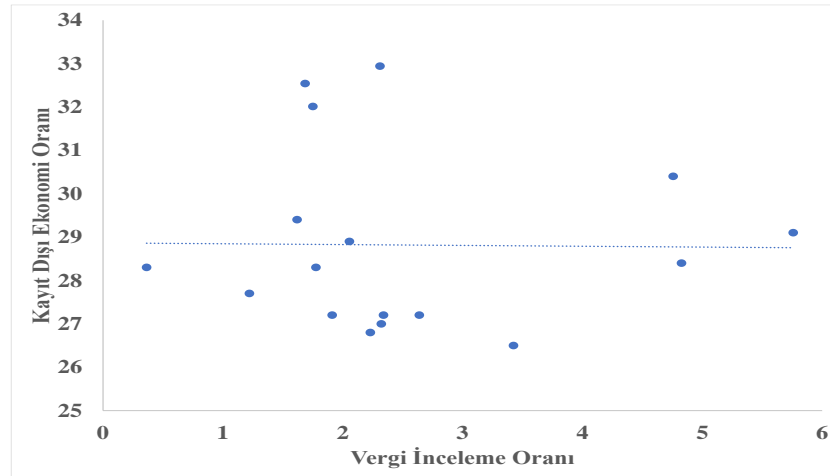
Tablo 3.3: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Oranı (Kaynak: Schneider (2022, s. 305))

Yıllar	Kayıt Dışı Ekonomi Oranı
2003	31,2
2004	31,5
2005	30,7
2006	30,4
2007	29,1
2008	28,4
2009	28,9

2010	28,3
2011	27,7
2012	27,2
2013	26,5
2014	27,2
2015	27,0
2016	26,8
2017	27,2
2018	28,3
2019	29,4
2020	32,5
2021	32,0
2022	32,9

Tablo 3.3'e göre, ülkemizde kayıt dışı ekonomi 2003 yılından 2013 yılına kadar düşüş göstermiş ve bu yılda en düşük seviyesine (%26,5) ulaşmıştır. 2017 yılından itibaren ise tekrar yükselişe geçen kayıt dışı ekonomi oranının 2022 yılında %32,9 ile 20 yılın en yüksek düzeyine ulaştığı görülmektedir.

Vergi denetimleri ile kayıt dışı ekonomi büyüklüğü arasındaki ilişkiyi incelemek üzere, Tablo 3.1'de yer alan vergi inceleme oranlarının (VİO) bağımsız değişken ve Tablo 3.3'te yer alan kayıt dışı ekonomi (KDO) oranlarının bağımlı değişken olarak kabul edildiği regresyon tahmininde, iki değişken arasında doğrusal bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Bu çerçevede, 2006-2022 dönemini kapsayan verilerle elde edilen tahmin sonuçları, inceleme oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında istatistiksel anlamlılığa sahip herhangi bir doğrusal ilişki bulunmadığını ortaya koymuştur. Bu bulgu, tahmin edilen regresyon denkleminde bağımsız değişken olarak kullanılan VİO değişkeninin katsayısının istatistiksel anlamlılığa sahip olmamasıyla ulaşılan bir sonuçtur. 2006-2022 dönemindeki vergi inceleme oranlarıyla kayıt dışı ekonomi oranları arasında sistematik bir ilişkinin olmadığı bulgusu, hem Şekil 3.2'de gösterilen gözlemlerin dağılımındaki rassallıkla hem de bu iki değişken arasındaki ilişkiye ait -0.013 gibi düşük bir korelasyon katsayısı değeriyle desteklenmektedir.



Şekil 3.3: Vergi İnceleme Oranı- Kayıt Dışı Ekonomi Oranı Serpilme Grafiği

Regresyon tahminleri ve korelasyon katsayılarından hareketle, vergi incelemelerinin her ne kadar kayıt dışı ekonomi ile arasında anlamlı bir ilişki bulunmasa da tahakkuk eden vergilerin tahsilat yüzdesini yükselterek vergi uyumunu artırdığı ifade edilebilir.

İstatistiksel tahminler, vergi denetimlerinin mükelleflerin vergiye uyumunu olumlu etkilediğini gösterse de yukarıdaki Tablo 3.1’de görüldüğü üzere, ülkemizde vergi denetimlerinin yeterince yüksek seviyede olduğunu söylemek mümkün değildir. Özellikle son yıllarda vergi inceleme oranlarının mükellef sayısına kıyasla %1-2 gibi düşük bir düzeyde olduğu görülmekte; bu da vergi denetimlerinin pozitif etkisinden yeterince yararlanılmadığı anlamına gelmektedir. Vergi inceleme oranları ve denetim sayılarının düşük olması, mükelleflerde denetlenme olasılıklarının düşük olduğu algısını yaratarak vergi uyumunu olumsuz etkileme potansiyeline sahiptir. Nitekim Çakır (2022), vergi denetimlerinin vergi uyumunu pozitif biçimde etkilemesine rağmen Türkiye’de denetim oranları ve dolayısıyla mükelleflerin denetlenme ihtimali çok düşük seviyelerde olduğundan vergi denetimlerinin olumlu etkisinin ortaya çıkmadığını ifade etmektedir.

3.2. VERGİ AFLARININ ETKİSİ

Türkiye’de vergi afları mükelleflerin uyuma teşvik edilmesi ve uyumsuz mükelleflerin vergi sistemine kazandırılması için sık sık başvurulan bir yoldur. Vergi afları, kamu alacaklarının tahsilini sağlamayı ve borç kalıntılarını kapatarak mükelleflerle yeni bir sayfa açmayı amaçlar. Ancak vergi aflarının sık uygulanmasının sonuçları tartışılmaktadır. Sık uygulanan vergi afları; cezaların caydırıcılığını azaltabilir ve

mükelleflerde yeni af beklentileri yaratarak vergilerini düzenli ödeme bilinçlerinin yok olmasına ve uyumlu mükelleflerin de mağduriyet yaşamasına neden olabilir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013).

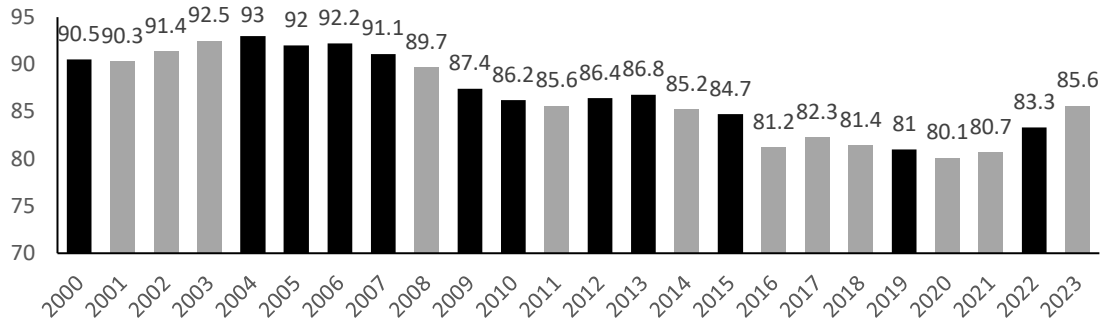
Ay (2021), Türkiye’de vergilerin tahsilat/tahakkuk oranlarını değerlendirdiği çalışmasında, tahsilat oranlarının 2008 yılından beri düşüş gösterdiğini tespit etmiştir. Yazar bu düşüşü vergi afları açısından ele almış ve mükelleflerde vergisini zamanında ödememe alışkanlığına ve yeni af beklentilerine sebep olan vergi aflarının tahsilatı olumsuz etkilediğini ifade etmiştir.

Aşağıdaki tablo, Türkiye’de 2000 yılından bu yana uygulanan vergi affı düzenlemelerini yıllar itibarıyla göstermektedir.

Tablo 3.4: Türkiye’de 2000 Yılından Bu Yana Uygulanan Vergi Affı Düzenlemeleri (Ay’ın (2021) çalışmasından yararlanılmıştır.)

Yıllar	Vergi Affı Düzenlemesi
2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
2002	4746 sayılı Kanun
2003	4811 sayılı Kanun
2008	5811 sayılı Kanun (Varlık Barışı)
2011	6111 sayılı Kanun
2014	6552 sayılı kanun
2016	6736 sayılı Kanun
2017	7020 sayılı Kanun
2018	7143 sayılı Kanun
2020	7256 sayılı Kanun
2021	7326 sayılı Kanun
2023	7440 sayılı Kanun

Tabloda da görüldüğü üzere, Türkiye’de 2000-2023 yılları arasında 12 vergi affı düzenlemesi getirilmiştir. Bu rakam ortalama iki yılda bir vergi affı düzenlemesi yapıldığı anlamına gelmektedir ki bu oldukça yüksek bir rakamdır. Bu afların vergi uyumuna etkisi ise dünyada olduğu gibi ülkemizde de tartışma konusudur. Özellikle sık uygulanması afların vergi uyumuna etkisini baltalayabilir. Aşağıdaki grafikte, genel bütçe vergi tahsilat oranlarını gösteren Tablo 3.2 ve vergi af kanunlarını gösteren Tablo 3.4’teki veriler ışığında Türkiye’de uygulanan vergi aflarının gerçekleştiği dönemde toplam vergi gelirlerinin tahakkuk/tahsilat oranları açık renkle gösterilmektedir.



Grafik 3.1: Vergi Affi Çıkarılan Yıllarda Tahsilat Oranları

Grafikteki verilere bakıldığında; 2000-2023 yılları arasında vergi affi düzenlemesi getirilen 12 yıldan 7'sinde tahsilat/tahakkuk oranlarının bir önceki yıla göre düştüğü, 5 yılda ise tahsilat oranlarının arttığı görülmektedir. Özellikle 2003-2020 yılları arasında vergi affi çıkarılan yıllarda vergi tahsilat oranlarının bir önceki yıla göre düştüğü göze çarpmaktadır. Son vergi affi düzenlemesinin getirildiği 2023 yılında ise tahsilat oranlarının bir önceki yıla göre artış gösterdiği görülmektedir.

Vergi aflarının Türkiye'deki uzun dönemli etkilerini analiz etmek ise daha zordur. Çünkü bir yapılandırmanın uzun dönemdeki sonuçlarını görmek için uygulamanın üzerinden birkaç yıl geçmesi gerekmektedir. Ancak ülkemizde neredeyse her yıl yapılandırma uygulandığı için uzun dönemli etkileri göremeden yeni bir yapılandırma gelmektedir. Yine de 2003-2008 yılları arasında vergi affinin olmadığı 5 yıllık döneme bakıldığı zaman, 2003 yılındaki vergi affini takip eden dönemde tahsilat oranlarının kademeli olarak düştüğü görülmektedir. Yine 2008 yılındaki affin ardından bir sonraki vergi affinin çıkarıldığı 2011 yılına kadar da vergi tahsilat oranları kademeli olarak düşmüştür. Söz konusu dönemin başında 2000 yılındaki tahsilat oranı (%90,5) ile 12 vergi affinin ardından 2023 yılındaki tahsilat oranı (%85,6) karşılaştırıldığında da kayda değer bir düşüş göze çarpmaktadır. Bu verilerden hareketle, Türkiye'de 2000-2023 yılları arasındaki vergi aflarının vergi tahsilatı üzerinde uzun dönemde olumlu bir etkisi olmadığı değerlendirilebilir.

3.3. İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMLERİN ETKİSİ

Vergi istisna, muafiyet ve indirimleri daha çok sosyal adalet ve ekonomik büyüme-kalkınma gibi ekstra fiskal amaçlara yönelik olarak devletin belirli vergi gelirlerinden vazgeçmesidir. Devlet, elde edebileceği vergi gelirinden vazgeçtiği için muafiyet, istisna ve indirimler vergi harcamalarının da önemli bir kısmını oluşturur (Vergi Konseyi, 2022). Vergilerin kanuniliği ilkesinin gereği olarak istisna ve muafiyetler ile indirimlere ilişkin düzenlemeler de yasama organınca çıkarılan kanunlarla yapılır.

Vergi istisnaları bazı vergi konuları üzerindeki vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması iken vergi muafiyetleri, kanunlarla mükellef olarak tanımlanan kişilerin yine kanun koyucunun iradesiyle vergi dışında bırakılmasıdır. Vergi indirimleri ise matrah üzerindeki vergilendirme yetkisinin kanunlarla sınırlandırılmasını ifade etmektedir (Vergi Konseyi, 2022).

Türk vergi sisteminde çeşitli vergilerde birçok muafiyet, istisna ve indirim konusu bulunmaktadır. Aşağıda bu istisna, muafiyet ve indirimlere bazı örnekler verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi ile sayılan şartları sağlayan ticaret ve sanat erbabı gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Yine aynı Kanun'un 15'inci maddesi ile yabancı devletlerin Türkiye'deki elçi, konsolos ve maslahatgüzarları ile yabancı devletlerin uyruğundaki elçilik ve konsolosluk memurları ve Türkiye'de resmi bir göreve atanan kişiler de karşılıklı olmak kaydıyla gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Söz konusu Kanun'un mükerrer 20'nci maddesi de genç girişimcilerde kazanç istisnasını düzenlemektedir. Buna göre; ticari, zirai ve mesleki faaliyetler nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefi olan, mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış olan ve maddede sayılan şartlara sahip olan gerçek kişilerin bu faaliyetten doğan kazançlarının 2025 yılı için 330.000 TL'lik kısmı üç vergilendirme dönemi boyunca gelir vergisinden müstesnadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde bu vergiden müstesna olan iktisaplar düzenlenmektedir. Bu maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde diplomatik istisna ile çeşitli kişi ve kurumlara tanınan istisnaların yanında; Kanun'a ekli II sayılı cetvelde yer alan mallardan bentte sayılanların yine aynı bentte belirtilen malul

ve engellilere on yılda bir defaya mahsus olmak üzere iktisabının özel tüketim vergisinden müstesna tutulması önemlidir.

Bu muafiyet ve istisnaların birtakım olumsuzlukları bulunmaktadır. Vergi muafiyet ve istisnaları vergi idaresi ve mükellefler tarafından vergi mevzuatına yeterince nüfuz edilmesini zorlaştırabilmekte, vergi sisteminin bütünlüğünü ve izlenebilirliğini zorlaştırabilmektedir. Ayrıca bu tür uygulamalar rekabet eşitliğini de bozabilmektedir (Çelik ve Dede, 2008: 10). Ayrıca söz konusu uygulamalar vergi matrahını azaltarak vergi erozyonuna neden olabileceği gibi vergi tabanını daraltmak suretiyle de vergi gelirlerinde kayba neden olabilirler. Bunun yanı sıra temel vergilendirme ilkelerinden bazılarının ihlal edilmesine de yol açarlar (Öz, 2002: 16-17).

Aşağıdaki tabloda ise Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analizi Genel Müdürlüğü tarafından yapılan analizlere göre muafiyet, istisna ve indirim konularında gerekli şartları taşıyaması ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle bildirilen mükellef sayıları yer almaktadır.

Tablo 3.5. Muafiyet ve İstisna Suistimalleri (Kaynak: Risk Analizi Genel Müdürlüğü 2021,2022 ve 2023 Birim Faaliyet Raporları)

Yıllar	Analize Konu Mükellef Sayısı	Gereği İçin İlgili Birime Bildirilen Mükellef Sayısı
2021	76.756	1.356
2022	226.320	4.987
2023	60.149	1882

(Not: 2022 ve 2023 yıllarındaki veriler muafiyet, istisna ve indirimlerin yanında diğer alanlardaki analizleri de içermektedir. 2024 yılındaki analiz sayısının dağılımı ve riskli bulunan mükellef sayısı ile ilgili 2024 yılı Birim Faaliyet Raporunda bilgi bulunmamaktadır.)

Vergi istisna, muafiyet ve indirimleri vergilemede adalet ilkesinin temeli olan ödeme gücüne ulaşmada önemli bir faktördür. Ayrıca özel sektör açısından da bazı alanlardaki istisna ve muafiyetler itici güç olabilmektedir (Devrim vd., 1992). Bu durum ülke ekonomisi için de yararlı olur.

Ancak muafiyet ve istisnalar kötüye kullanıma da açıktır. Aslında şartları taşımayan mükellefler birtakım hileli uygulamalarla istisna veya muafiyetin kapsamına girebilir. Nitekim yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere Türkiye’de de yapılan analiz ve denetimlerde muafiyet ve istisna şartlarını taşımadığı halde bu hükümlerden yararlanan

mükellefler tespit edilmektedir. Ayrıca yukarıda yer alan çalışmalarda değinildiği gibi muafiyet ve istisnalar bazı vergilendirme ilkeleri ile ters düşebilmekte ve vergi kayıplarına da neden olabilmektedir. Dolayısıyla muafiyet ve istisnaların gereğinden fazla uygulanmaması ve bu uygulamalar yapılırken dikkatli olunması gerektiği şeklinde bir değerlendirme yapılabilir. Bu konuda Saraçoğlu da (2000) vergi erozyonuna neden olabilecek istisna, muafiyet ve indirimlerin gelişigüzel ve amaçları dışında kullanılmalarının engellenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

3.4. MÜKELLEF HAKLARI VE MÜKELLEF-İDARE İLİŞKİLERİNİN ETKİSİ

Vergilendirme ilişkisinde tarihsel olarak, güçlü olan vergi idaresinin vergilendirme yetkisini sınırlamaya ve zayıf durumdaki mükellefi korumaya yönelik birtakım mükellef hakları getirilmiştir. 1990'lı yıllarda başlayan bu süreç birçok OECD ülkesinde vergi kanunlarında mükellef haklarının ayrıntılı olarak açıklanmasıyla şekillenmiştir. Türkiye'de Anayasa ve kanunlarda mükellef haklarına ilişkin düzenlemeler bulunmakla birlikte bu haklar kanunlarda dağınık bir biçimdedir (Savcı, 2022). Mükellef haklarını ayrıntılı ve net bir biçimde açıklayan Mükellef Hakları Bildirgesi 2006 yılında yayımlanmıştır. Mükellef Hakları Bildirgesinden önce ve sonraki vergi uyumu düzeyinin karşılaştırılması amacıyla 2000 yılından itibaren genel bütçe vergi gelirlerinin tahsilat tahakkuk oranları gösteren Grafik 3.1 yeniden incelendiğinde; Mükellef Hakları Bildirgesi'nin yayımlanmasından önceki 2005 yılında vergi tahsilat/tahakkuk oranı %92 iken Bildirgenin yayımlandığı 2006 yılında bu oran %92,2 ve 2007 yılında ise %91,1 olarak gerçekleşmiştir. Buna göre, Mükellef Hakları Bildirgesinin yayımlanmasının Türkiye'de vergi uyumuna önemli ölçüde bir etkisi olmadığı hatta Bildirgeyi takip eden yıllarda daha önceki yıllara göre vergi uyumunda düşüş bile olduğu ifade edilebilir.

Fakat yalnızca bu veriden hareketle Türkiye'de Mükellef Hakları Bildirgesi'nin yayımlanmasının vergi uyumunu olumsuz etkilediği sonucunu çıkarmak doğru olmayacaktır. Vergi uyumunu belirleyen diğer değişkenlerin etkisinin göz ardı edilmemesi gerekir. Ayrıca bu dönemde tüm dünyayı derinden etkileyen 2008 Küresel Ekonomik Krizi'nin de vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etkisi olmuş ve mükelleflerin ödeme gücü düşmüş, mükellefler üzerlerine düşen vergileri ödemekte zorlanmıştır.

Dolayısıyla kesin bir biçimde, mükellef haklarının toplulaştırılarak açıklanmasının vergi tahsilat/tahakkuk oranlarında bir düşüğe neden olduğunu düşünmek doğru olmayacaktır.

Kaldı ki vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki sadece mükellef haklarıyla sınırlı değildir. Mükelleflerin hem vergilendirmede hem de idari ve yargısal süreçlerde adil bir yaklaşım sağlanıp sağlanmadığına yönelik düşünceleri de idare-mükellef ilişkilerinin bir boyutunu oluşturur. Bu da vergi kanunları ve bu kanunların idare tarafından uygulanış biçimine bağlıdır. Ayrıca mükelleflerin, ödedikleri vergilerin hangi kamu hizmetlerinin finansmanında kullanıldığına dair fikirleri de mükellef-idare ilişkisinin bir parçasıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet sitesinde, mükellef memnuniyet anketleri yapılmaktadır. Bu anketler sonucunda son on yıla ilişkin mükellef memnuniyet oranları yıllar itibarıyla aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.6: Mükellef Memnuniyet Oranları (Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları)

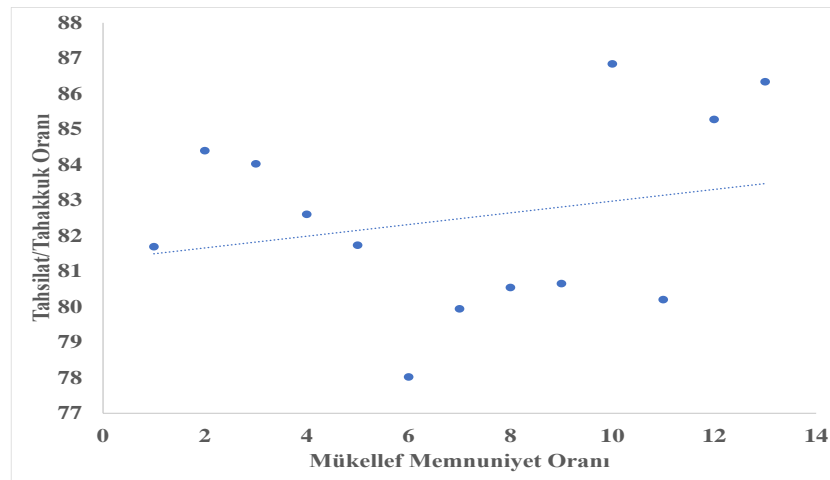
Yıllar	Memnuniyet Oranı (%)
2011	73,10
2012	76,00
2013	73,40
2014	74,00
2015	76,94
2016	74,90
2017	80,00
2018	82,60
2019	81,10
2020	80,18
2021	80,26
2022	86,63
2023	84,86

Tabloya bakıldığında mükellef memnuniyet oranının yıllar itibarıyla dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. Mükellef memnuniyeti en düşük değerini %73,1 memnuniyet oranı ile 2011 yılında alırken bu oran en yüksek değerine %86,63 ile 2022 yılında ulaşmıştır. Bu çerçevede, aşağıda, mükelleflerin vergi idaresinden memnuniyet oranının vergilerin tahsilat oranını nasıl etkilediği doğrusal regresyon yaklaşımıyla incelenmektedir.

2011-2023 dönemini kapsayan veriler kullanılarak tahmin edilen regresyon denkleminde, mükellef memnuniyet oranının (MMO) gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tahsilat/tahakkuk oranını (TTO) etkileyip etkilemediği incelenmiştir. Elde edilen tahmin sonuçları, tahsilat/tahakkuk oranı ile memnuniyet oranı arasında istatistiksel anlamlılığa sahip herhangi bir doğrusal ilişkinin bulunmadığını ortaya koymaktadır. Söz konusu regresyon denkleminin tahmin edilen hali aşağıda yer almaktadır.

$$\begin{aligned} \widehat{TTO}_t &= 68.27 + 0.18 \text{ MMO}_t \\ \text{st. hata} & \quad (13.89) \quad (0.18) \\ t - \text{ist.} & \quad 4.91^{***} \quad 1.02 \\ R^2 &= 0.09 \quad \text{AIC} = 4.96 \end{aligned}$$

Doğrusal ilişkinin bulunmaması, tahmin edilen bu regresyon denkleminde, bağımsız değişken MMO'nun katsayısının istatistiksel olarak anlamsız olmasıyla açıklanmaktadır. Şekil 3.3 de bu iki değişken arasında sistematik bir ilişkinin olmadığını göstermekte ve bu bulgu 0.295 gibi düşük bir korelasyon katsayısı değeriyle de desteklenmektedir.



Şekil 3.3: MMO-TTO Serpilme Grafiği

Yapılan incelemede, Türkiye’de mükelleflerin vergi idaresinden memnuniyetinin, vergilerin ödenme oranına anlamlı bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir. Benzer şekilde Mükellef Hakları Bildirgesi ile mükelleflerin sahip olduğu hakların ayrıntılı ve net bir biçimde düzenlenmesini takip eden yıllarda da vergi tahsilat oranlarının artmadığı görülmüştür. Bununla birlikte yine de vergi mükelleflerinin uyumunda mükellef ve idare ilişkisinin öneminin göz ardı edilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Tunçer’in de (2002) ifade ettiği gibi, vergilendirmenin gerekçelerinin sık ve tutarlı bir biçimde vurgulanması

ve mükelleflere vergilerle finanse edilen kamu hizmetleri konusunda bilgilendirmeler yapılması gerekmektedir.

3.5. DOLAYLI VERGİLERİN AĞIRLIĞININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Dolaylı vergiler, kişilerin gelir düzeyini dikkate almayan ve üretilen, satılan ve tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergilerin genellikle fiyatın içine gizlenmiş olması onların mükellefler tarafından daha kolay ödenmesini sağlar (Özbilen, 2010). Mükelleflerin ödedikleri verginin farkında olmaması (mali anestezi) vergiye uyum göstermeleri bakımından önemlidir. Ancak vergi uyumuna bu olumlu etkisinin yanında dolaylı vergiler, düşük gelir gruplarına daha ağır vergi yükü bindiren tersine artan oranlılık özelliğine sahiptir. Bu durum onların vergi adaletini sağlama bakımından olumsuzluklar yaratmasına neden olmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde; herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmış daha sonra ise vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğuna vurgu yapılmıştır.

Aşağıda, Türkiye'de dolaylı vergilerin ağırlığı ve vergi uyumuna olan etkileri incelenmiştir. Tablo 3.7 Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payını göstermektedir.

Tablo 3.7: Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Oranı (2006-2024) (Kaynak: <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>)

Yıl	Vergi Gelirleri	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi Oranı (%)
2006	137.480	94.222	43.258	68,53
2007	152.835	100.991	51.844	66,08
2008	168.109	109.086	59.023	64,89
2009	172.440	111.308	61.133	64,55
2010	210.560	143.995	66.566	68,38
2011	253.809	171.752	82.057	67,67
2012	278.781	186.261	92.520	66,81
2013	326.169	225.728	100.442	69,20
2014	352.514	238.093	114.422	67,54
2015	407.818	279.291	128.528	68,48
2016	459.002	308.821	150.180	67,28

2017	536.617	359.768	176.849	67,04
2018	621.536	390.105	231.431	62,76
2019	673.860	416.720	257.140	61,84
2020	833.251	552.071	281.179	66,25
2021	1.164.988	746.245	418.743	64,05
2022	2.353.438	1.462.966	890.471	62,16
2023	4.501.109	2.946.181	1.554.928	65,45
2024	7.304.863	4.808.069	2.496.795	65,82

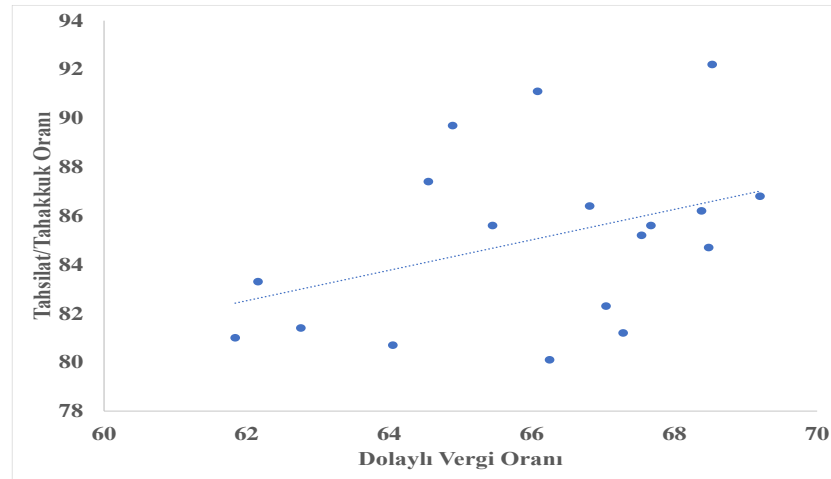
Tablo 3.7'deki verilere bakıldığında, ülkemizde dolaylı vergilerin oranının dalgalanma göstermekle birlikte incelenen her yılda %60'ın üzerinde olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin en yüksek olduğu yıl 2006 iken (%68,53), incelenen dönemdeki en düşük düzeyi ise 2019 yılında (%61,84) gerçekleştirmiştir. 2006-2024 yılları arasındaki ortalama oranı ise %66,04 seviyesindedir. Dolaylı vergilerin oranının bu kadar yüksek olması Türkiye'de vergi adaletinin ters yönde işlediği biçiminde yorumlanabilir. Bu yönüyle dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir vergi sisteminin Anayasa'ya aykırı olduğunu ileri süren görüşler dahi mevcuttur (Özdemir, 2009: 32; Çetin, 2020: 34).

Dolaylı vergilerin ağırlığındaki değişmelerin vergi uyumuna etkisi vergi tahsilat/tahakkuk oranları vasıtasıyla ele alınabilir. Bağımlı değişkenin Tablo 3.2'de gösterilen tüm vergiler için toplam vergi tahsilat/tahakkuk oranı (TTO); bağımsız değişkenin ise dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı (DVO) olduğu aşağıdaki regresyon tahmininde, bu iki değişken arasında herhangi bir ilişkinin olup olmadığı araştırılmıştır. Gerçekleştirilen regresyon denklemi tahmininde, dolaylı vergi oranıyla tahsilat/tahakkuk oranı arasındaki doğrusal ilişkinin %10 anlamlılık düzeyine çok yakın da olsa istatistiksel olarak anlamlılık sergilemediği görülmüştür. Söz konusu denklemin tahmin edilmiş hali aşağıda yer almaktadır.

$$\begin{aligned} \widehat{TTO}_t &= 43.85 + 0.62 DVO_t \\ \text{st. hata} & \quad (24.20) \quad (0.37) \\ t - \text{ist.} & \quad 1.81^* \quad 1.70 \\ R^2 &= 0.15 \quad AIC = 5.40 \end{aligned}$$

Bu regresyon denkleminin bağımlı ve bağımsız değişkenleri arasındaki doğrusal ilişkinin gücünü gösteren korelasyon katsayısı ise 0.392 gibi düşük bir değerle bu bulguyu

desteklemektedir. Bu ilişkinin grafiği Şekil 3.4'te yer almaktadır. Grafikten de görüldüğü üzere, bu iki değişkene ait gözlemlerin serpişintisi doğrusal bir öbek oluşturmamaktadır.



Şekil 3.4: TTO ve DVO Korelasyon Grafiği

Yukarıda ele alınan regresyon analizi ve serpilme grafiğinden hareketle, Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlığındaki değişmelerin vergi ödeme davranışına ve dolayısıyla vergi uyumuna istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi bulunmadığı ifade edilebilir. Bununla beraber, yukarıda bahsedildiği gibi vergi yükünün adil dağılımına olumsuz etkisinden dolayı dolaylı vergilere gereğinden fazla ağırlık verilmemesinin ve dolaylı ve dolaysız vergiler arasında bir denge gözetilmesinin vergi adaleti açısından faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

3.6. VERGİ YÜKÜNÜN VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Ödenen verginin gelir içerisindeki payı da vergi uyumunu etkileyen bir diğer önemli bileşendir. Çünkü mükelleflerin vergilerini düzenli ve tam olarak ödemeleri, vergiden sonraki gelirlerinin ihtiyaçlarını karşılamaya ve tasarrufa yeterli olmasına bağlıdır. Vergi yükünün iki türü vardır: Toplam vergi yükü ve bireysel vergi yükü. Bu bölümde her iki düzeydeki vergi yükünün de vergi uyumuna, tahsilat oranları ve kayıt dışı ekonomi yönlerinden etkileri araştırılmaktadır.

Toplam vergi yükünün vergi uyumuna etkilerini incelemeye yönelik olarak OECD veri tabanından elde edilen ve regresyon analizlerinde kullanılan 2000-2022 yılları arasındaki vergi yüklerine ilişkin oranlar aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

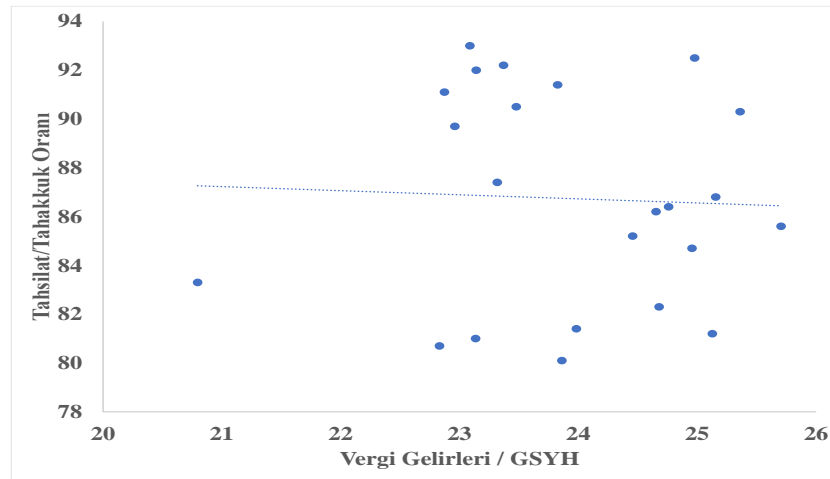
Tablo 3.8: Toplam Vergi Yükü (Kaynak: <https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-revenue.html>)

Yıllar	Vergi Gelirleri (GSYH'ya oranı)	Vergi Gelirleri + Sosyal Gv. Katkı. (GSYH'ya oranı)
2000	23.47	27.87
2001	25.36	30.82
2002	23.82	28.54
2003	24.97	30.17
2004	23.08	28.60
2005	23.14	28.33
2006	23.37	28.60
2007	22.87	27.83
2008	22.96	28.71
2009	23.31	29.04
2010	24.65	30.79
2011	25.70	32.87
2012	24.76	31.49
2013	25.15	32.06
2014	24.45	31.43
2015	24.95	32.2
2016	25.12	32.37
2017	24.68	31.91
2018	23.98	31.16
2019	23.13	30.39
2020	23.86	30.94
2021	22.83	29.36
2022	20.79	25.75

Toplam vergi yükünün vergi uyumuna olan etkisini ortaya koymak amacıyla, 2000-2022 yılları arasında toplam vergi yükü ile toplam vergi tahsilat/tahakkuk oranları arasındaki ilişki bir regresyon denklemi vasıtasıyla tahmin edilmiştir. Toplam vergi yükünü temsilen kullanılan vergi gelirlerinin GSYH'ya oranının (VGO) bağımsız değişken ve vergilerin genel tahsilat/tahakkuk oranının (TTO) bağımlı değişken olarak kabul edildiği regresyon tahmininde iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. 2000-2022 yılları arasındaki veriler kullanılarak elde edilen tahmin sonucuna göre, toplam vergi yükü ile genel tahsilat/tahakkuk oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmadığı görülmüştür. Bu bulguya, aşağıdaki denklemde tahmin edilen VGO bağımsız değişkeninin regresyon katsayısının istatistiksel olarak anlamsız bulunmasıyla ulaşılmıştır. Denklem tahmin edilmiş haline aşağıda yer verilmektedir.

$$\begin{aligned} \widehat{T\ddot{T}O}_t &= 90.76 - 0.17 VGO_t \\ \text{st. hata} & \quad (20.10) \quad (0.84) \\ t - \text{ist.} & \quad 4.52^{***} \quad - 0.20 \\ R^2 &= 0.002 \quad AIC = 5.91 \end{aligned}$$

Şekil 3.5 de iki değişken arasında sistematik bir ilişki bulunmadığını göstermekte ve bu bulgu -0,044 gibi çok düşük bir korelasyon katsayısı ile desteklenmektedir.



Şekil 3.5: Toplam Vergi Yükü ve Tahsilat/Tahakkuk Oranı Serpilme Grafiği

Yukarıdaki istatistiksel bulgular, toplam vergi yükünün tahakkuk eden vergileri ödeme davranışına anlamlı bir etkisi olmadığı yönünde bulgular ortaya koyarken, vergi yükünün sosyal güvenlik katkılarını da içeren geniş tanımıyla ele alınması durumunda, vergi yükü oranı ile tahsilat/tahakkuk oranı arasında ters orantılı bir doğrusal ilişkinin söz konusu olduğu görülmektedir:

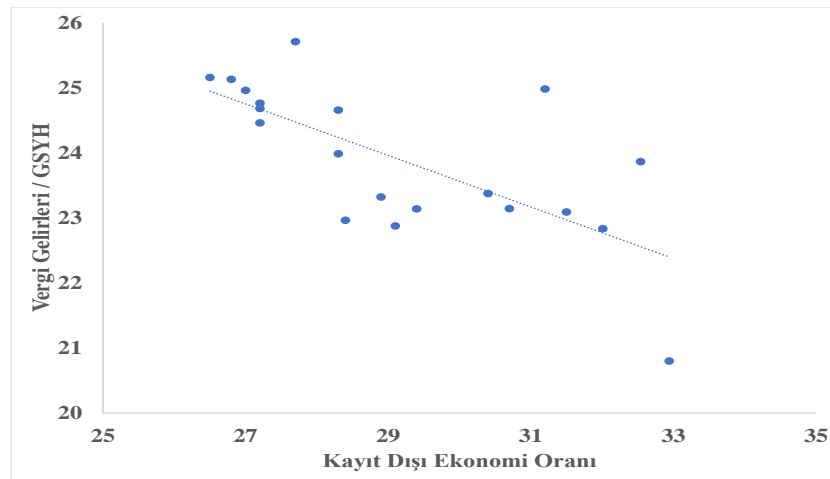
$$\begin{aligned} \widehat{T\ddot{T}O}_t &= 118.85 - 1.07 VGO_t \\ \text{st. hata} & \quad (14.02) \quad (0.47) \\ t - \text{ist.} & \quad 8.48^{***} \quad - 2.29^{**} \\ R^2 &= 0.20 \quad AIC = 5.69 \end{aligned}$$

Bu tahmin sonuçları, geniş tanımlı vergi yükündeki her %1 oranındaki artışın (azalışın) genel vergi tahsilat/tahakkuk oranını %1.07 oranında azalttığı (arttırdığı) sonucunu ortaya koymaktadır. Korelasyon katsayı değeri -0.448 olan bu iki değişken arasındaki ilişki, sosyal güvenlik katkılarını içeren vergi yükünün genel vergi tahsilat/tahakkuk oranlarını ters yönde etkilediğini göstermektedir. Aşağıda toplam vergi yükünün, vergi uyumunun bir başka yönü olan kayıt dışı ekonomi ile ilişkisi ele alınmıştır. Zira literatürdeki bazı çalışmalarda vergi yükünün kayıt dışı ekonomiyi artırıcı yönde bir etkisi tespit edilmiş ve

kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi için öncelikle vergi yükünün azaltılması gerektiği belirtilmiştir (Ay vd., 2014: 30; Sugözü, 2010).

Toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının (VGO) bağımlı değişken; kayıt dışılık oranının (KDO) ise bağımsız değişken olduğu regresyon tahminlerinde, bu iki değişken arasında doğrusal bir ilişkinin olup olmadığı araştırılmıştır. Grafiği Şekil 3.6'da verilen ve korelasyon katsayısı değeri -0,70 bulunan bu doğrusal ilişkinin regresyon denklemi 2003-2022 dönemini kapsayan verilerle tahmin edildiğinde, kayıt dışılık oranındaki her %1 artışın (azalışın) vergi gelirlerinin GSYH içindeki payını %0.40 oranında düşürdüğü (yükselttiği) yönünde bir sonuca ulaşılmaktadır:

$$\begin{aligned} \widehat{VGO}_t &= 35,43 - 0,40 KDO_t \\ \text{st. hata} & \quad (2,81) \quad (0,10) \\ t - \text{ist.} & \quad 12.61^{***} \quad -4.12^{***} \\ R^2 &= 0,48 \quad AIC = 2,64 \end{aligned}$$

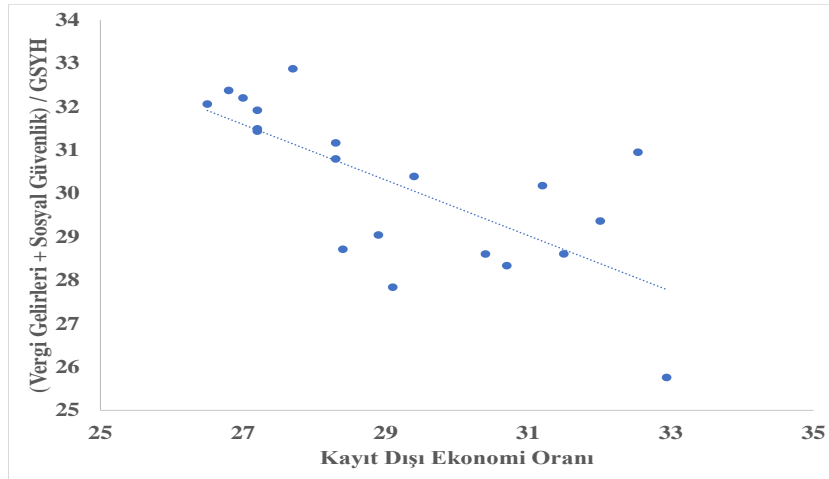


Şekil 3.6: Toplam Vergi Yükü-Kayıt Dışı Ekonomi Oranı Serpilme Grafiği

Öte yandan, yukarıda yer alan regresyon denklemi, vergi gelirleri ve sosyal güvenlik katkıları toplamının GSYH içindeki payı (VGO) şeklindeki geniş tanımlı vergi yükü temel alınarak tahmin edildiğinde, kayıt dışılık oranındaki her %1 artışın (azalışın) geniş tanımlı bağımlı değişkeni %0.64 oranında düşürdüğü (yükselttiği) sonucuna ulaşılmaktadır. İlgili denklemin tahmin edilmiş hali aşağıda verilmiştir.

$$\begin{aligned} \widehat{VGO}_t &= 48.90 - 0.64 KDO_t \\ \text{st. hata} & \quad (4.37) \quad (0.15) \\ t - \text{ist.} & \quad 11.18^{***} \quad -4.29^{***} \\ R^2 &= 0.51 \quad AIC = 3.52 \end{aligned}$$

Regresyon tahmini yoluyla ulaşılan bu doğrusal ilişkide korelasyon katsayısı -0,71 gibi yüksek bir değer olarak tespit edilmiş ve iki değişken arasındaki ters orantılı korelasyon Şekil 3.7’de gösterilmiştir.



Şekil 3.7: Geniş Vergi Yükü Tanımı-Kayıt Dışılık İlişkisi

Yukarıdaki tahminlerden hareketle dar tanımlı toplam vergi yükünün; vergi ödeme davranışı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı; fakat, sosyal güvenlik katkılarını içeren geniş tanımlı vergi yükü göz önünde bulundurulduğunda anlamlı bir etkisinin olduğu ve kayıt dışılık oranından olumsuz etkilendiği öne sürülebilir. Ayrıca, tahmin sonuçlarına göre, vergi yükünün tanımı sosyal güvenlik katkılarını da içerecek şekilde genişletildiği takdirde, kayıt dışı ekonominin olumsuz etkisi daha yüksek olmaktadır.

Türkiye’de ve diğer OECD ülkelerindeki toplam vergi yükleri ve kayıt dışı ekonomi oranları karşılaştırıldığı zaman Türkiye’de vergi yükünün oldukça düşük olduğu ve buna karşılık kayıt dışı ekonomi oranının yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Aşağıdaki tablo, Türkiye’de ve diğer OECD ülkelerindeki toplam vergi yüklerini göstermektedir.

Tablo 3.9: 2022 Yılında Türkiye’de ve diğer OECD ülkelerinde toplam vergi yükü (Kaynak: OECD (2024), Revenue Statistics 2024)

Ülke	Vergi Gelir/GSYH (%)
Avustralya	29,4
Avusturya	43,2
Belçika	42,4
Kanada	33,8
Şili	23,8
Kolombiya	19,7
Kosta Rika	25,2

Çekya	33,2
Danimarka	41,9
Estonya	32,6
Finlandiya	43,2
Fransa	45,8
Almanya	39,6
Yunanistan	41,2
Macaristan	35,1
İzlanda	35,2
İrlanda	20,3
İsrail	32,8
İtalya	42,8
Japonya	34,4
Güney Kore	32,0
Letonya	30,8
Litvanya	31,6
Lüksemburg	38,3
Meksika	16,8
Hollanda	38,1
Yeni Zelanda	33,1
Norveç	43,4
Polonya	33,4
Portekiz	36,0
Slovak Cumhuriyeti	35,0
Slovenya	37,4
İspanya	37,6
İsveç	42,5
İsviçre	26,9
Türkiye	20,9
Birleşik Krallık	35,4
ABD	27,6
OECD Ortalaması	34,0

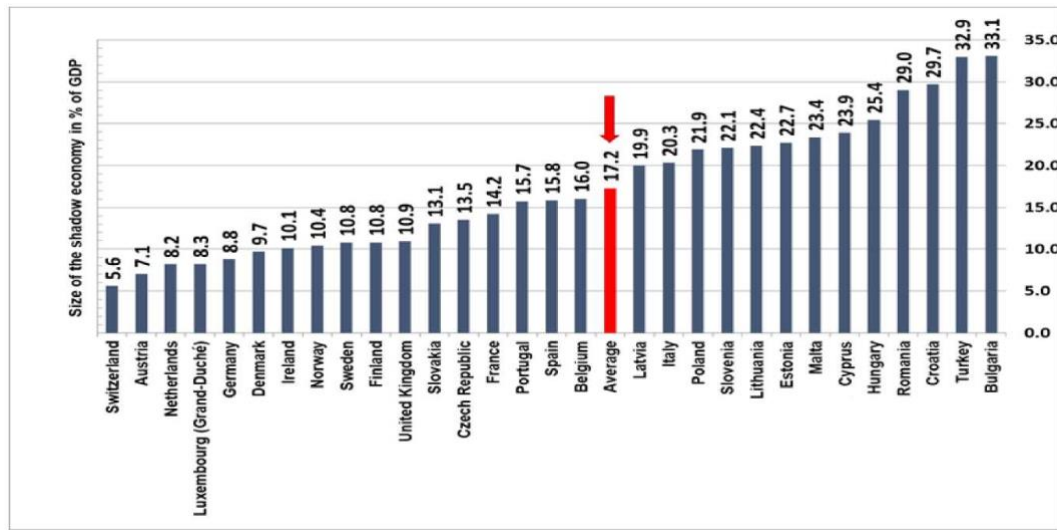
Tabloya göre, toplumsal vergi yükünde OECD ortalaması %34 iken Türkiye %20,9 kayıt dışılık oranı ile bu ortalamanın hayli altında ve OECD ülkeleri arasında en düşük toplumsal vergi yüküne sahip olan ülkelerden biri konumundadır.

Aşağıda yer alan tablo 2021 ve 2022 yıllarında 36 OECD ülkesinin kayıt dışı ekonomilerinin ortalama oranını ve bu yıllarda Türkiye’de kayıt dışı ekonominin GSYH’ye oranını vermektedir.

Tablo 3.10: OECD ve Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin GSYH’ya Oranı (Kaynak: Schneider ve Asslani, 2022)

Yıllar	OECD Ortalaması (%)	Türkiye’deki Oran (%)
2021	16,1	32,0
2022	16,0	32,9

Aşağıdaki grafik ise Türkiye’nin de içlerinde bulunduğu 31 Avrupa ülkesinin 2022 yılındaki kayıt dışı ekonomi büyüklüğünü göstermektedir.



Grafik 3.2: 31 Avrupa Ülkesinde Kayıt Dışı Ekonominin Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya Oranı (2022)
Kaynak: Schneider ve Asslani (2022)

Yukarıda yer alan tablo ve grafiğe bakıldığında, Türkiye’de kayıt dışı ekonominin Avrupa ve OECD ortalamalarına kıyasla oldukça yüksek oranda olduğu görülmektedir. Dahası Türkiye, 2022 yılında %32,9 oran ile Bulgaristan’ın (%33,1) ardından Avrupa’da kayıt dışı ekonominin en yüksek olduğu ikinci ülke olmuştur. Türkiye’de vergi yükü ise Tablo 3.9’da görüldüğü gibi OECD ortalamalarının bir hayli altındadır. Toplumsal vergi yükü bu kadar düşük olmasına rağmen vergi uyum düzeyini yansıtan kayıt dışı ekonominin yüksek oranda gerçekleşmesinin, mükelleflerin hissettiği bireysel vergi yükünün önemine işaret ettiği düşünülebilir. Bireysel vergi yükünün önemli bir göstergesi ise işgücü üzerine düşen vergi yüküdür. Aşağıdaki tabloda Türkiye’de işgücü üzerindeki vergi yükünün OECD ortalamasından daha yüksek olduğu görülmektedir.

Literatürde, “Vergi Gelirleri/GSYH” biçiminde hesaplanan toplam vergi yükünün bazı açılardan yol gösterici olmakla birlikte genel bir ölçüt olduğu ve beraberinde bazı

tartışmaları getirdiği belirtilmektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 199). Bu ifadeler dikkate alındığında, vergi uyumunu bireysel anlamda etkileyen bireysel vergi yükünün vergi uyumunun ciddi bir belirleyicisi olarak düşünülmesi gerektiği belirtilebilir. Bireysel vergi yükü konusunda ise sübjektif ve objektif vergi yükü olmak üzere ikili bir ayrım vardır. Sübjektif vergi yükü, bireyin ödediği vergi nedeniyle duyduğu baskıdır (Demir, 2009: 221). Sübjektif vergi yükü bireyin kişisel ve ailevi durumuna ve kültürel çevresine göre de şekillenmektedir. Bu bakımdan, Türkiye’de 2023 yılında olduğu gibi vergi uyumunun toplam vergi yükü ile farklı yönde etkileşmesi sübjektif ve bireysel vergi yüküne bağlanabilir. Vergi mükellefi olan birey ve kurumların hissettiği gerçek vergi yükü toplam vergilerin GSYH’ye oranından farklı olabilmektedir. Mükellefler eğer bireysel vergi yüklerini fazla hissederlerse toplam vergi yükü düşük bile olsa vergi uyumu olumsuz etkilenir. Nitekim yukarıda ele alınan OECD ülkeleri ve Türkiye arasındaki vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi karşılaştırmasında da sübjektif bireysel vergi yükünün önemi anlaşılabilir.

Bireysel vergi yükü; ödenen verginin türüne ve tarife yapısına ya da bireyin ekonomik durumuna göre değişebileceği gibi faaliyet kolları itibarıyla da farklılaşabilir. Bireylerin ödedikleri vergilerin gelirleri içindeki oranını gösteren bireysel vergi yükünün dağılımı, özellikle sosyal kesimler ele alındığı zaman çarpıklık göstermektedir (Durmuş, 2003). Özellikle emek gelirleri üzerindeki bireysel vergi yükü oldukça yüksektir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 212). Bu çalışmada da bireysel vergi yükünün göstergesi olarak işgücü üzerindeki vergi yükünü ifade eden vergi takozu kullanılacaktır.

Aşağıdaki tabloda, 2023 yılında Türkiye ve diğer OECD ülkelerindeki vergi takozu oranlarını yüzde (%) olarak yer almaktadır.

Tablo 3.11: İşgücü Üzerindeki Vergi Yükünün Karşılaştırılması (2023)

(Kaynak: <https://taxfoundation.org/data/all/global/tax-burden-on-labor-oecd-2024/>)

Ülke	Sıra	% olarak vergi takozu (işçilik maliyetinin bir payı olarak)
Belçika	1	52,7%
Almanya	2	47,9%
Avusturya	3	47,2%
Fransa	4	46,8%
İtalya	5	45,1%
Finlandiya	6	43,5%

Slovenya	7	43,3%
Portekiz	8	42,3%
İsveç	9	42,1%
Slovakya	10	41,6%
Lüksemburg	11	41,3%
Macaristan	12	41,2%
Letonya	13	41,1%
İspanya	14	40,2%
Çekya	15	40,2%
Estonya	16	39,4%
Litvanya	17	38,9%
Yunanistan	18	38,5%
Türkiye	19	38,4%
Danimarka	20	36,4%
Norveç	21	36,4%
Hollanda	22	35,1%
İrlanda	23	35,1%
Polonya	24	34,3%
Japonya	25	33,0%
Kanada	26	31,9%
İzlanda	27	31,7%
Birleşik Krallık	28	31,3%
Amerika Birleşik Devletleri	29	29,9%
Avustralya	30	29,2%
Kosta Rika	31	28,6%
Kore	32	24,6%
İsviçre	33	23,5%
İsrail	34	23,2%
Yeni Zelanda	35	21,1%
Meksika	36	20,0%
Şili	37	7,1%
Kolombiya	38	0,0%
OECD Ortalaması		%34,8

Tablodaki değerlere göre, işgücü üzerindeki vergi yükünün OECD ülkelerindeki ortalaması %34,8 oranında iken Türkiye’de bu rakam %38,4 olarak ortalamanın üzerinde gerçekleşmiştir. Türkiye’de 2023 yılı aralık ayı itibariyle 15 milyon 57 bin 373 ücretli çalışan olduğu düşünülürse işgücü üzerindeki bu yükün kayıt dışı ekonomiyi artırıcı etkisi daha iyi anlaşılabilir (TÜİK, 2024).

Aşağıda vergi takozunun vergi uyumu üzerindeki etkisi önce vergilerin tahsilat/tahakkuk oranı, daha sonra ise kayıt dışı ekonomi ile ilişkisi üzerinden incelenmektedir.

Aşağıdaki tablo, çalışanların hane halkı tanımlarına ilişkin farklılıkları temel alan 9 farklı modele göre Türkiye'deki vergi takozunun vergi tahsilat/tahakkuk oranına etkisini incelemek üzere gerçekleştirilen regresyon tahmin sonuçlarını göstermektedir. Vergi takozu işgücü maliyetlerini içerdiğinden bu analizde gelir ve kurumlar vergisi tahsilat/tahakkuk oranları kullanılmıştır.

Tablo 3.12: Ortalama Vergi Takozu (OVT) ve Tahsilat/Tahakkuk Oranı (TTO) Arasındaki Regresyon İlişkisi (Kaynak: OECD Data Explorer (<https://data-explorer.oecd.org/>) – Personal and property tax - Labour taxation – OECD comparative indicators.)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5	Model 6	Model 7	Model 8	Model 9
sabit	47.65*** (11.55)	48.65*** (10.23)	47.31*** (13.28)	50.23*** (10.38)	54.23*** (8.04)	47.04*** (14.84)	54.71*** (18.56)	55.73** (22.24)	56.61*** (6.27)
OVT	0.96*** (0.31)	0.94*** (0.27)	0.95** (0.34)	0.89*** (0.27)	0.82*** (0.22)	0.94** (0.38)	0.72 (0.46)	0.67 (0.53)	0.78*** (0.18)
R ²	0.37	0.41	0.31	0.38	0.45	0.27	0.13	0.09	0.53
AIC	4.99	4.92	5.08	4.96	4.86	5.14	5.31	5.36	4.70

*** ve ** imgeleri regresyon katsayılarının sırasıyla %1 ve %5 düzeylerindeki istatistiksel anlamlılıklarını göstermektedir. AIC ise model karşılaştırmasında kullanılan Akaike Bilgi Ölçütüdür.

Aşağıda ise Tablo 3.12'deki modellerin açıklamalarına yer verilmiştir.

Model 1	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %100'ü	Evli, çocuksuz	Eşin kazancı: Ortalama ücretin %67'si
Model 2	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %100'ü	Evli, 2 çocuklu	Eşin kazancı: Ortalama ücretin %67'si
Model 3	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %100'ü	Evli, 2 çocuklu	Eşin kazancı: Ortalama ücretin %100'ü
Model 4	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %100'ü	Evli, 2 çocuklu	Eşin kazancı: Kazancı yok, işsiz
Model 5	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %67'si	Bekâr, çocuksuz	
Model 6	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %100'ü	Bekâr, çocuksuz	
Model 7	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %133'ü	Bekâr, çocuksuz	
Model 8	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %167'ü	Bekâr, çocuksuz	
Model 9	Asıl kişinin kazancı: Ortalama ücretin %67'ü	Bekâr, 2 çocuklu	

Bağımlı değişkenin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tahsilat/tahakkuk oranı olduğu; bağımsız değişken olarak ise farklı vergi takozu oranlarının kullanıldığı regresyon tahminlerinde, bu iki değişken arasında doğrusal bir ilişkinin olup olmadığı araştırılmıştır. Tablo 3.2’de sunulan 2005-2023 dönemini kapsayan tahsilat/tahakkuk oranlarıyla elde edilen tahmin sonuçlarına göre Model 7 ve 8 dışındaki modellerde vergi takozundaki her %1 oranındaki artışın (azalışın) tahsilat/tahakkuk oranını %1’den daha düşük bir oranda arttırdığı (azaldığı) sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar, ilgili regresyon katsayılarının %1 veya %5 gibi yüksek anlamlılık düzeylerindeki istatistiksel anlamlılıklarıyla ortaya koyulmaktadır. Hane halklarının özelliklerine göre değişim gösteren farklı vergi takozu oranlarının kullanıldığı bu modeller içinde en yüksek R-kare ve en düşük AIC değerleriyle Model 9’un açıklama gücü en yüksek model olduğu görülmektedir. Bu modelin R-kare istatistiğine göre, vergi takozu oranındaki değişimler tahsilat/tahakkuk oranındaki değişimlerin %53’ünü açıklayabilmektedir. Ayrıca, regresyon denkleminde tahmin edilen regresyon katsayısı vergi takozundaki her %1 oranındaki artışın tahsilat/tahakkuk oranını %0.78 oranında yükselttiğine işaret etmektedir. Regresyon denkleminin tahmin edilmiş haline aşağıda yer verilmektedir.

$$\begin{aligned} \widehat{T\hat{T}O}_t &= 56.61 + 0.78 OVT_t \\ \text{st. hata} &\quad (6.27) \quad (0.18) \\ t - \text{ist.} &\quad 9.03^{***} \quad 4.36^{***} \\ R^2 &= 0.53 \quad AIC = 4.70 \end{aligned}$$

Bu regresyon denkleminin bağımlı ve bağımsız değişkenleri arasındaki doğrusal ilişkinin gücünü gösteren korelasyon katsayısı ise 0.727 gibi yüksek bir değerle bu doğrusal ilişkiyi desteklemektedir.

Yukarıdaki regresyon tahmini, işgücü üzerindeki vergi yükünün yüksek olmasının gelir ve kurumlar vergisi ödemelerini olumlu yönde etkilediğine işaret etmektedir.

Diğer yandan vergi uyumunun bir başka önemli göstergesi kayıt dışı ekonomidir. Tahsilat oranları ortaya çıkan vergi borcunun mükellefler tarafından ödenme derecesini gösterirken kayıt dışı ekonomi ise aslında doğması gerekirken hiç ortaya çıkmayan vergilerin miktarını göstermektedir. Bu bakımdan bireysel vergi yükünün vergi uyumuna etkisi kayıt dışılık yoluyla da kendini gösterir. Özellikle işgücü maliyetlerinin yüksek olması kayıt dışı istihdam ve kayıt dışı ekonomiyi artırabilecek önemli bir sorundur.

Dolayısıyla işgücü maliyetlerini yükselten vergi takozu da (işgücü üzerindeki vergi yükü) kayıt dışılığa neden olabilir. Bu çerçevede, yukarıda Tablo 3.3'te sunulan kayıt dışı ekonomi oranlarına ilişkin tahminler kullanılarak vergi takozunun kayıt dışı ekonomi oranı ile ilişkisi regresyon yaklaşımıyla tahmin edilmiş ve tahmin sonuçları aşağıda Tablo 3.13'te sunulmuştur.

Tablo 3.13: Ortalama Vergi Takozu (OVT) ve Kayıt Dışılık Oranı (KDO) Arasındaki Regresyon İlişkisi (Kaynak: Vergi yükü <https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-revenue.html>; Kayıt dışılık oranı Schneider, F. (2022).)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5	Model 6	Model 7	Model 8	Model 9
sabit	12.65* (6.58)	13.65** (5.90)	9.08 (6.98)	12.26* (5.53)	18.18*** (5.07)	8.00 (7.57)	2.59 (8.64)	-1.22 (10.30)	19.30*** (4.10)
OVT	0.43** (0.17)	0.41** (0.16)	0.52*** (0.18)	0.44*** (0.14)	0.30** (0.14)	0.54** (0.19)	0.65*** (0.21)	0.72*** (0.24)	0.28 ** (0.11)
R ²	0.26	0.28	0.32	0.34	0.21	0.30	0.34	0.33	0.25
AIC	4.13	4.10	4.05	4.01	4.20	4.07	4.01	4.04	4.15

***, ** ve * imgerleri regresyon katsayılarının sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeylerindeki istatistiksel anlamlılıklarını göstermektedir. AIC ise model karşılaştırmasında kullanılan Akaike bilgi ölçütüdür.

Bağımlı değişkenin kayıt dışılık oranı (KDO) olduğu; bağımsız değişken olarak ise 9 farklı modele göre vergi takozu oranlarının kullanıldığı regresyon tahminlerinin sonuçlarına göre, vergi takozundaki her %1 oranındaki artışın (azalışın) kayıt dışılık oranını %0.3 ile %0.7 arasında değişen oranlarda arttırdığı (azalttığı) görülmüştür. Tablo 3.13'te sunulan bu sonuçlar, ilgili regresyon katsayılarının %1 veya %5 gibi yüksek anlamlılık düzeylerindeki istatistiksel anlamlılıklarıyla ortaya koyulmaktadır. Hane halklarının özelliklerine göre değişim gösteren farklı vergi takozu oranlarının kullanıldığı bu modeller içinde en yüksek R-kare ve en düşük AIC değerleriyle Model 4 ve Model 7'nin açıklama gücü en yüksek iki model oldukları görülmektedir. Açıklama güçleri aynı olan bu iki regresyon denkleminin ilkinde tahmin edilen regresyon katsayısı, vergi takozundaki her %1 oranındaki artışın kayıt dışılık oranını %0.44 oranında yükselttiğine işaret etmektedir. Regresyon denkleminin tahmin edilmiş hali aşağıda yer almaktadır.

$$\widehat{KDO}_t = 12.26 + 0.44 OVT_t$$

st. hata	(5.53)	(0.14)
t – ist.	2.21**	3.06***
R^2	= 0.34	AIC = 4.01

Bu iki değişken arasındaki doğrusal ilişkinin gúcünü yansıtan korelasyon katsayısı 0.585 olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki regresyon tahminlerinden hareketle, Türkiye’de işgücü üzerindeki bireysel vergi yükünü gösteren vergi takozunun kayıt dışı ekonomiye doğru kaymaya neden olduğu ifade edilebilir. Türkiye’de vergi takozunun vergi uyumuna etkileri genel olarak değerlendirilecek olursa; tahakkuk eden vergilerin ödenmesini artırmak yönüyle vergi uyumuna olumlu etkisi bulunduğu ifade edilebilirse de kayıt dışı ekonomiye kaymaya neden olarak vergilerin tahakkuk etmesini önlediği ve bu yönüyle vergi kaybına neden olduğu değerlendirilebilir.

3.7. UYUMLU MÜKELLEFLERE ÖDÜL SİSTEMİNİN VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Vergiye uyumlu mükelleflere yönelik bir ödül mekanizması bulunması, mükellefleri vergilerini düzenli bir biçimde yerine getirmeye teşvik edebilir. Eğer mükellefler vergilerini düzenli ödemelerinin kendileri lehine bir karşılığı olacağını düşünürlerse vergisel ödevlerini yerine getirmeye daha istekli olabilirler.

Türkiye’de de mükellefleri vergiye uyumlu olmaya özendirerek ödül düzenlemeleri getirilmektedir. 2017 yılında, 2018’den itibaren geçerli olmak üzere; beyannamesini kanuni süresinde veren ve tahakkuk eden vergisini süresinde ödeyen ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerine, ödeyecekleri vergiden %5 oranında indirim yapabilme imkânı getirilmiştir (GVK, Mükerrer Madde 121). Söz konusu maddenin genel gerekçesinde; vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan edecekleri gelir ve kurumlar vergisinden belli bir kısmının indirim konusu yapılmasına imkan sağlandığı ifadesi yer almaktadır (Avcı, 2020: 229). Türk vergi sisteminde daha önce de var olan bu düzenleme 2007 yılında kaldırılmış ve 2017 yılında geri getirilmiştir. Diğer yandan ticari, zirai ve mesleki

faaliyetler dışındaki gelir unsurlarını elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden finans ve bankacılık alanında faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları indirim müessesesinin kapsamına girmemektedir.

Bu düzenleme, şartları sağlayan mükelleflerin daha az vergi ödemek suretiyle vergiye gönüllü uyumlarının sağlanmasını amaçlamaktadır (Demirkıran, 2019:58).

Söz konusu maddeye göre, vergi indiriminden faydalanmak için gereken bazı şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar şöyle özetlenebilir:

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği yıl ve bundan önceki iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.
- Yukarıda belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olmak kaydıyla beyannamelerdeki vergi türleri için ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılmamış olması.
- İndirimin yapılacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, beyanname yılına ve bundan önceki iki yıla ait tahakkuk etmiş bulunan vergilerin ödenmiş olması.

Ancak bu şartlar belirli ölçülerde esnetilmiştir. Kanuni süresi geçtikten sonra düzeltme veya pişmanlık için verilen beyannamelerin, süresinde beyanname verme şartının ihlali sayılmayacağı düzenlenerek bu şarta istisna getirilmiştir. Yine ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat yapılmamış olması şartı da esnetilerek indirimin yapılacağı yıldaki indirim tutarı sınırının %1'ini aşmayan tarhiyatların bu şartın ihlali sayılmayacağı düzenlenmiştir (GVK, mükerrer madde 121). Saraçoğlu'nun (2022a) da değindiği gibi bu esnetmeler, düzenlemenin daha geniş bir mükellef kitlesini kapsamasını sağlayabilir ve daha fazla sayıda mükellefi vergisel ödevlerini yerine getirmeye teşvik edebilir.

Bu esneklikler ile birlikte uygulamanın birtakım sınırlamaları da mevcuttur. Bunların başında kapsam sınırlaması gelmektedir. Özellikle gelir vergisi açısından sadece ticari, zirai ve mesleki faaliyetler kapsama alınmakta ve diğer gelir unsurları kapsam dışında kalmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan diğer gelir unsurlarını elde eden mükelleflere de bu indirim imkanının tanınması vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri ödüllendirme amacına daha iyi hizmet etmesini sağlayacak ve daha çok mükellefin uyumlu davranmaya teşvik edecektir (Demirkıran, 2019: 60).

Özellikle gelir vergisi açısından gelir unsurları arasındaki bu ayrımı Anayasa'nın vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı konusundaki hükmünü göz önünde bulundurarak Anayasa'ya aykırı olarak değerlendiren görüşler dahi mevcuttur (Erol, 2017'den aktaran Saraçoğlu, 2022a).

Uygulamadaki bir başka kısıt ise üst sınırdaki ortaya çıkmaktadır. 2025 yılı için 9.900.000 TL olarak belirlenen bu sınır gelir vergisi mükelleflerinden çoğu için yüksek olarak kabul edilebilir. Ancak özellikle kurumlar vergisi mükellefleri ve gelir vergisinde büyük bazı mükellefler için üst sınırın düşük kalabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Uyumlu mükelleflere vergi indirim müessesesinin şartlarında zaman içinde birtakım esnetmelere gidilmiştir. Bu kapsamda 2019 ve 2021 yılında yapılan düzenlemeler önemlidir. 2019'da çıkarılan ve 2020 yılında yürürlüğe giren 7194 sayılı Kanun ile eksik ödenen vergilerin mahsuben ödenmek istenen verginin %10'unu aşmaması durumunda, eksik ödenen verginin indirimden yararlanmaya engel olmayacağı düzenlenmiştir. Ayrıca bu maddede adı geçen vergi beyannamelerinin hangi beyannameleri ifade ettiği konusuna da açıklık getirilmiştir (Avcı, 2020: 238).

2021 yılında çıkarılan ve 2022 yılındaki beyannamelere uygulanan 7338 sayılı Kanun ile vergi indirim hakkından yararlanmak için gereken indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile ondan önceki iki yıl mükellef hakkında ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılmamış olması koşulu, tarhiyatın kesinleşmesine bağlanmıştır. Böylece, bu süre içinde haklarında tarhiyat yapılan ancak bu tarhiyat kesinleşmeyen mükelleflerin de vergi indiriminden yararlanabilmesi sağlanmıştır (Türkay, 2021).

Aşağıdaki tabloda söz konusu düzenlemenin getirildiği 2017 yılından itibaren Gelir Vergisi Kanunu'na göre uyumlu mükellef olarak değerlendirilen ve %5 oranındaki indirimden yararlanmaya hak kazanan toplam gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı yer almaktadır.

Tablo 3.14: GVK Mük.121'inci Maddeye Göre Uyumlu Mükellefler (Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2023 Yılı Faaliyet Raporu)

Yıllar	Mükellef Sayısı
2017	48.840
2018	29.353

2019	55.188
2020	64.505
2021	80.478
2022	126.276

Tablo 3.14'e göre, vergiye uyumlu mükellef sayısı 2019 yılından itibaren sürekli artmaktadır. Özellikle 7338 sayılı Kanun ile indirimden yararlanabilmenin şartlarını kolaylaştırıcı düzenlemeler getirilmesinin ardından 2022 yılında uyumlu mükellef sayısının bir önceki yıla göre yaklaşık %57 oranında arttığı görülmektedir.

Türkiye'de vergi indirimi biçiminde uygulanan ödül sisteminin vergi uyumuna etkisi tahsilat oranları bakımından incelenecek olursa; indirim düzenlemesinin kapsadığı gelir ve kurumlar vergisinin toplam tahsilat oranlarını gösteren Tablo 3.2'nin yeniden hatırlanması gerekir. Tablo 3.2'ye göre, indirim düzenlemesinin daha önce var olduğu 2007 öncesinde toplam gelir ve kurumlar vergisi tahsilatı %88,45 seviyesindeyken bu düzenlemenin kaldırılmasını takip eden yıllarda, 2008 finansal krizinin de etkisi ile tahsilat oranları hızla düşmeye başlamış ve 2016 yılında incelenen dönemdeki en düşük seviyesine (%78,02) inmiştir. Söz konusu düzenlemenin yeniden getirildiği 2017 yılından itibaren yeniden artmaya başlayan tahsilat oranları 2020 yılında ciddi bir artış göstererek %86,84 düzeyine ulaşmıştır. Covid-19 krizinin yoğun olarak yaşandığı 2021 yılında sert bir biçimde düşen (%80,02) tahsilat oranları 2022 yılında önemli ölçüde artarak %85,28 seviyesine ulaşmış, 2023 yılında da artmaya devam etmiştir. Özellikle 2022 yılında gelir ve kurumlar vergilerinin tahsilat oranında yaşanan artış Tablo 3.14'teki uyumlu mükellef sayıları ile birlikte değerlendirildiğinde, uygulamadan yararlanabilecek mükellef sayısının artmasının vergi tahsilat oranlarını ve dolayısıyla vergi uyumunu artırdığı değerlendirilebilir. Buradan hareketle, Saraçoğlu'nun da (2022a) ifade ettiği gibi uygulamanın kapsamının diğer gelir vergisi mükelleflerini de kapsayacak biçimde genişletilmesinin vergi uyumu açısından yararlı olabileceği belirtilebilir.

SONUÇ

Vergi uyumu iki biçimde oluşmaktadır: Gönüllü ve zorunlu vergi uyumu. Vergi idareleri için daha iyi olan mükelleflerin vergiye kendiliğinden uyum göstermeleridir. Çünkü vergi uyumu için zorlama stratejileri uygulanmasının gerekmesi hâlinde vergi idareleri çeşitli zorluk ve maliyetlerle karşılaşır. Hem vergi incelemeleri için vergi idarelerince daha çok personel istihdam edilmesi hem de idarelerin vergiye uyumsuzluk gösterenleri tespit etmek için yoğun kaynaklar harcamaları gerekmektedir. Bu nedenle esas amaç gönüllü uyumu yüksek seviyede tutmak olmalıdır.

Gönüllü vergi uyumunun ise çeşitli belirleyicileri bulunmaktadır. Bunlar mükelleflerin kendinden kaynaklanan içsel sebepler olabileceği gibi toplumsal kurallar ve genel kanılar da olabilir. Mükellefin kendinden kaynaklanan belirleyiciler mükellef psikolojisine ve onun aldığı eğitim, yetişme koşulları gibi bireysel etmenlere bağlıdır. Toplumsal normlar da toplumun vergiye ve vergi idaresinin politikalarına karşı bakışını içermekte ve toplumdan topluma değişebilmektedir. Yukarıda ele alınan değerlendirmelerden hareketle, gelişmekte olan ülkelerde toplumun vergiye bakışının olumsuz bir eğilimde olduğu ifade edilebilir.

Gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörlerin bir kısmı da vergi idaresinin uygulamalarından kaynaklanmaktadır. İdarenin yapacağı vergi denetimleri ve yakalananlara uygulanacak cezalar sadece zorunlu vergi uyumunu sağlamakla kalmaz, denetlenebileceklerini düşünen mükellefler vergiye kendiliğinden uyum sağlamaya da başlarlar. Ayrıca idare vergi kaçırıcıları cezalandırarak ve mümkün olduğu ölçüde dürüst mükellefleri ödüllendirerek vergiye uyumu teşvik edebilir. Mükellefler bu durumda vergi idaresinin adaletli davrandığını düşünür ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeye çabalarlar. Ayrıca idarenin vergi oranlarını makul bir seviyede belirlemesi ve mükelleflere vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmekte yardımcı olacak hizmetlerde bulunması da gönüllü vergi uyumunu artırmaya yardımcı olmaktadır.

Devletin gönüllü vergi uyumunu etkileme araçlarından bir diğeri ise mükelleflere ödedikleri verginin karşılığı niteliğinde olabilecek kamu hizmetleri sunmasıdır. Çünkü vergiler kamu hizmetlerinin iyi bir biçimde sunulabilmesi için gereken en önemli

araçlardan biridir. Mükellefler vergilerini ödedikleri zaman kaliteli kamu hizmetleriyle karşılaşacaklarını düşündüklerinde vergiye kendiliğinden uyum gösterebilirler. Ancak vergilerini düzenli ödeseler dahi alacakları kamu hizmetleri onları tatmin etmezse vergi ödeme motivasyonları düşerek vergiye uyumları azalabilir.

İdarenin vergi uyumunu artırmak için vergi aflarını kullanması ise çoğunlukla yararlı bir uygulama olarak değerlendirilmemektedir. Mükelleflerde vergi kaçırmanın idare tarafından cezalandırılmayacağına ve sürekli af çıkacağına dair bir inanç geliştirse vergi uyumu olumsuz etkilenebilir. Vergi aflarının istenen etkiyi sağlayabilmesi için mükellefler tarafından bir fırsat olarak görülmesi sağlanmalıdır. Mükellefler bu fırsatı kaçırdıklarında sert bir biçimde cezalandırılacaklarını düşünürlerse af sonrası vergi uyumunda bir artış yaşanabilir.

Kısacası, gönüllü vergi uyumunu artırmak için uygulanabilecek devlet politikaları çeşitlilik göstermektedir. Vergi idareleri mükelleflere karşı gereksiz bir sertlik göstermemeli ve adaletsiz davranmamalıdır. Ancak onlara vergi ödeyip ödememekte tamamen serbest olduklarını hissettirecek kadar yumuşak politikalar da izlememeli ve vergisel yükümlülüklerini ihmal ederlerse cezalandırılacaklarını bilmelerini sağlamalıdır.

Yukarıda Türkiye'deki çeşitli vergi politikalarının vergi uyumuna etkisi kayıt dışı ekonomi ve tahsilat oranlarına etkileri üzerinden değerlendirilmiştir. Vergi inceleme oranlarının bağımsız değişken ve gelir ve kurumlar vergilerinin toplam tahsilat/tahakkuk oranlarının bağımlı değişken kabul edildiği regresyon analizinde, vergi inceleme oranlarındaki %1'lik artışın tahsilat/tahakkuk oranını %1,43 oranında artırdığı görülmüştür. Regresyon analizine göre, vergi inceleme oranları ile kayıt dışı ekonomi oranı arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Bu analiz sonuçlarından hareketle, Türkiye'de vergi denetimlerinin kayıt dışı ekonomiye anlamlı bir etkisi bulunmamakla birlikte vergi ödeme davranışını önemli ölçüde artırarak vergi uyumunu olumlu etkilediği ifade edilebilir. Ancak ülkemizde %1-2 düzeylerinde kalan vergi inceleme oranları oldukça düşük olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle, denetimlerin sıklaştırılmasının ve denetlenen mükellef sayısının artırılmasının vergi denetimlerinin vergi uyumuna olan olumlu etkisinden daha fazla yararlanılmasını sağlayacağı ifade edilebilir.

Türkiye’de uygulanan vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisi bu defa tüm genel bütçe vergi gelirlerinin toplam tahsilat/tahakkuk oranları kullanılarak incelendiğinde ise uygulanan vergi aflarının sıklığı dikkat çekmektedir. Vergi aflarının uyum üzerindeki etkisini değerlendirmek amacıyla 2000-2023 yılları arasında çıkarılan vergi afları ve bu af düzenlemelerinin getirildiği yıllarda vergi tahsilat/tahakkuk oranlarının bir önceki yıla göre değişimi incelenmiştir. Söz konusu verilere göre, vergi aflarının kısa dönemli etkilerinin belirgin olmadığı; vergi aflarının getirildiği bazı yıllarda tahsilat oranının arttığı, bazı yıllarda ise azaldığı ifade edilebilir. Vergi aflarının tahsilat oranları ve dolayısıyla vergi uyumu üzerinde uzun dönemli etkileri değerlendirildiğinde ise son 23 yılda neredeyse 2 yılda bir af uygulandığı ve bir yapılandırmanın etkilerini göremeden yeni bir yapılandırma geldiği görülmüştür. Bu nedenle bu afların uzun dönemli etkilerini analiz etmek zor olsa da gerek bazı yapılandırmaların arasında geçen yıllardaki gerekse 23 yıllık dönemin başındaki ve sonundaki tahsilat oranlarına bakıldığında vergi aflarının uzun dönemde tahsilat oranını ve dolayısıyla vergi uyumunu düşürdüğü görülmüştür. Bu sonuç, literatürde sık çıkarılan vergi aflarının vergi uyumunu olumsuz etkileyebileceğini ifade eden çalışmalarla aynı doğrultudadır.

Çalışmada, Türkiye’de uygulanan muafiyet, istisna ve indirimlerin vergi uyumuna etkileri değerlendirilmiştir. Türk vergi sisteminde ekonomik ve sosyal amaçlı birçok istisna, muafiyet ve indirim bulunduğu ifade edilebilir. Ancak istisna ve muafiyet müessesesi suistimale oldukça açık bir husustur. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan incelemelerde de gerekli şartları sağlamadığı halde istisna veya muafiyet hükümlerinden yararlandığı tespit edilen birçok mükellef bulunmaktadır. Bakanlığın verilerinden de hareketle, istisna ve muafiyetlerin kapsamının fazla geniş tutulmaması ve bu hükümlerden yararlanan mükelleflerin sıkıca denetlenmesinin vergi uyumunun yüksek düzeyde sağlanabilmesi açısından önemli olduğu belirtilebilir.

Çalışmada, Türkiye’deki mükellef hakları ile mükellef-idare ilişkisinin vergi uyumuna etkisi incelenmiştir. Ülkemizde, mükellef hakları vergi kanunlarında sayılmakla birlikte ilk olarak 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi ile toplulaştırılarak sistematik bir biçimde açıklanmıştır. Bu Bildirge’nin yayımlandığı yıldan önceki ve sonraki vergi tahsilat oranları karşılaştırıldığında, tahsilat oranlarında bir artış yaşanmadığı

görülmüştür. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesinde yapılan mükellef memnuniyet anketine göre mükelleflerin memnuniyet oranı ile tahsilat oranlarının ilişkisi regresyon analizi yöntemiyle incelendiği zaman iki değişken arasında anlamlı bir istatistiksel ilişki bulunmadığı görülmüştür. Bu tespitlerden yola çıkılarak, Türkiye’de gerek mükellef haklarının sistematik olarak belirlenmesinin gerekse mükelleflerin vergi idaresinden memnuniyetlerinin vergi ödeme davranışlarını ve bu yönüyle vergi uyumunu anlamlı bir biçimde etkilemediği değerlendirilebilir.

Dolaylı vergilerin vergi sistemindeki ağırlığının Türkiye’deki vergi uyumuna etkileri, tahsilat oranına olan etkileri üzerinden değerlendirilmiştir. Toplam tahsilat/tahakkuk oranının bağımlı değişken ve dolaylı vergilerin toplam vergilere oranının bağımsız değişken olarak kabul edildiği regresyon tahmininde, dolaylı vergilerin oranındaki bir artışın vergi ödeme davranışına ve dolayısıyla vergi uyumuna istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, dolaylı vergilerin literatürde ele alındığı üzere tersine artan oranlı olma özelliği nedeniyle vergi adaletini bozucu vergi türleri olduğu, bu nedenle vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi adına vergi sistemindeki ağırlığının aşırı derecede yüksek olmamasının daha sağlıklı olacağı ifade edilebilir.

Çalışmada Türkiye’de vergi yükünün vergi uyumuna etkisi de ele alınmış, Türkiye’de hem vergi gelirlerinin GSYH’ye oranı olarak nitelendirilebilecek toplam vergi yükünün hem de bireysel vergi yükünün vergi uyumuna etkileri tahsilat oranlarına ve kayıt dışı ekonomiye etkileri üzerinden regresyon tahminleri ile incelenmiştir. Uygulanan regresyon analizlerinde; Türkiye’de toplam vergi yükünün tahsilat oranlarını anlamlı bir biçimde etkilemediği görülmüştür. Ayrıca kayıt dışı ekonominin vergi gelirlerini olumsuz etkilediği ve kayıt dışı ekonomideki %1’lik artışın vergi gelirlerinin GSYH’ye oranını %0,40 oranında azalttığı ortaya konulmuştur. Diğer yandan vergi yükünün tanımı sosyal güvenlik ödemelerini de içerecek biçimde genişletildiğinde kayıt dışı ekonominin olumsuz etkisinin daha da arttığı gözlemlenmiştir. Şöyle ki, tahmin sonuçlarına göre, kayıt dışı ekonominin oranındaki %1 artış geniş tanımlı vergi yükünde (vergi+soysal güvenlik ödemeleri/GSYH) %0,64 oranında bir düşüşe neden olmaktadır. Ayrıca OECD ülkeleri ile Türkiye arasında bir karşılaştırma yapıldığında Türkiye’de toplam vergi

yükünün OECD ortalamalarının oldukça altında, kayıt dışılık oranının ise OECD ortalamalarının üzerinde olduğu gözlemlenmiştir. Bireysel vergi yükünün vergi uyumuna etkisi regresyon analizleri ile incelendiğinde; bireysel vergi yükünün önemli bir göstergesi olan vergi takozunun (işgücü üzerindeki vergi yükü) hem tahsilat oranları hem de kayıt dışılık ile doğru orantılı bir ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Vergi takozundaki %1’lik artış; tahsilat oranlarını %0,78 oranında artırarak tahakkuk eden vergilerin ödenmesini olumlu yönde etkilerken, kayıt dışılık oranını %0,44 oranında artırarak tahakkuk ve tahsil edilmesi gereken vergilerin doğmasını engellemektedir. Dolayısıyla bireysel vergi yükünün Türkiye’de kayıt dışı ekonomideki artış yönünden vergi uyumunu olumsuz etkilediği ve OECD ortalamalarına göre yüksek olan kayıt dışı ekonominin de 0,44’lük kısmını açıkladığı ifade edilebilir. Nitekim Türkiye’de vergi takozunun OECD ortalamasının üzerinde olduğu görülmüştür. Bu bakımdan vergi yükünün adil dağılımının vergi uyumunun artırılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Vergiye uyumlu mükellefler için ödül sistemi vergi literatüründe önerilen bir uygulamadır. Bu uygulama ülkemizde de mevcutken 2007 yılında kaldırılmış, 2017 yılında ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121’inci maddesi ile yeniden uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre, beyannamenin ait olduğu yıl ile bundan önceki ki yıla ait beyannamelerini zamanında veren ve tahakkuk eden vergisini süresinde ödeyen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için beyanname üzerinden hesaplanan verginin %5’i indirim konusu yapılır. Ödül mekanizması, kapsadığı vergi türleri (gelir ve kurumlar) açısından değerlendirildiğinde; bu düzenlemenin kaldırıldığı 2007 yılından sonra tahsilat oranlarının önemli ölçüde düştüğü görülmektedir. Vergi indirimi hakkının geri getirildiği 2017 ve onu izleyen yıllarda tahsilat oranları artmakla birlikte bunun ciddi bir artış olmadığı göze çarpmaktadır. Ancak 2022 yılından itibaren gelir ve kurumlar vergisi tahsilatının ciddi biçimde arttığı dikkat çekmektedir. 1.1.2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanun ile vergi indirimi hakkında yararlanmayı kolaylaştıracak düzenlemeler getirildiği düşünüldüğünde, ödül sisteminden daha fazla mükellefin yararlanmasının vergi tahsilatını ve böylece vergi uyumunu artırdığı değerlendirilebilir. Bu bakımdan, literatürde de belirtildiği gibi %5 vergi indirimi hakkının kapsamının diğer gelir vergisi mükelleflerini de içerecek biçimde genişletilmesiyle vergi uyumunun artabileceği değerlendirilmektedir.

Kısaca; çeşitli vergi politikalarının vergi uyumuna etkisi Türkiye açısından ele alındığında; vergi denetimlerinin uyumu olumlu etkilediği ancak istenilen uyum seviyesinin yakalanabilmesi için vergi denetimlerinin daha sık ve detaylı yapılması gerektiği ifade edilebilir. Vergi afları ülkemizde çok sık çıkarılmakta ve bu da yeni af beklentileri ile vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Yüksek uyum seviyesinin yakalanması için vergi aflarının uzun aralıklarla çıkarılması ve kapsamlarının daraltılması yararlı olacaktır. Benzer biçimde muafiyet ve istisnaların da kapsamının daraltılması gerekmektedir. Çünkü bu hükümler şartları taşımayan kişiler tarafından da kullanılabilir ve bu da vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Türkiye’de mükellef hakları ve mükellef-idare ilişkisinin vergi uyumuna önemli bir etkisi olmamakla birlikte sosyal açıdan mükellefler ile ilişkilerin iyi tutulması ve mükellef haklarına saygı gösterilmesi gerektiği düşünülmektedir. Vergi yükünün vergi uyumu ve kayıt dışı ekonomiye etkisi bakımından ise bireysel vergi yükünün son derece önemli olduğu değerlendirilmektedir. Bu nedenle vergi yükünün adil dağılımı ve kayıt dışı ekonomiyi özendiren bazı yapısal sorunların çözümünün vergi uyumunu artırabileceği ifade edilebilir. Son olarak vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim (ödül) uygulamasının vergi uyumunu özellikle kapsamı geniş ve şartları esnek olursa olumlu etkileyebileceği ifade edilebilir. İndirim hakkı konusundaki kriterlerin vergi uyumunu en üst düzeye çıkarmayı sağlayacak biçimde belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Vergi denetiminde kırmızı bayrakların kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 161-172.
- Akbelen, Z. ve Aydın, Z.B. (2019). Vergi afları ve vergilemede adalet algısının vergi uyumuna etkisi: Bursa ili örneği. *International Journal of Social Inquiry*, 12(2), 409-437.
- Akbey, F. (2014). Türkiye'de vergi denetimi ve gelirleri üzerine bir inceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-103.
- Aktan, C.C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2006). vergilere karşı tepkiler ve vergilerin ahlaki ve sosyo-psikolojik sınırları. *Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi*, 159-171.
- Allingham, M.G. ve Sandmo, A. (1972, Kasım). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. (1999). Tax compliance and administration. W.B. Hildreth ve J.A. Richardson içinde, *Handbook on taxation* (s. 741-768). Routledge.
- Alm, J. (2021). Tax evasion, technology, and inequality. *Economics of Governance*, 22(1), 1-23
- Alm, J., Bach., R.W. ve Murray , M.N. (1990). Tax structure and tax compliance. *Review of Economics and Statistics*, 72(4), 603-613.
- Alm, J. McClelland, G.H. ve Schulze, W. (1999). Changing the social norm of tax compliance by voting. *Kyklos*, 52(2), 141-171.
- Alm, J. ve Beck, W. (1991). Wiping the slate clean: Individual response to state tax amnesties. *Southern Economic Journal*, 57, 1043-1053.
- Alm, J. ve Beck, W. (1993, Mart). Tax amnesties and compliance in the long run: A time series analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.
- Alm, J., Cronshaw, M. B., and McKee, M., 1993. Tax compliance with endogenous audit selection rules. *Kyklos* 46, 27-45.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2006, Nisan). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224-246.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651.
- Alm, J.; Jackson, B. ve McKee, M. (1992a). Deterrence and beyond: Toward a kinder, gentler IRS., J. Slemrod içinde, *Why People Pay Taxes* (s. 311-329). University of Michigan Press.
- Alm, J.; Jackson, B. ve McKee, M. (1992b). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National tax Journal*, 45, 107-114.
- Alm, J., Jackson, B.R. ve McKee, M. (1993). Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 22(3), 285-303.

- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. ve Wallace, S. (2009, Eylül). Do tax amnesties work? The revenue effects of tax amnesties during the transition in the Russian Federation. *Economic Analysis & Policy*, 39(2), 235-253.
- Alm, J., McClelland, G.H. ve Schulze, W. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.
- Alm, J.; Martinez-Vazquez, J. ve Schneider, F.G. (2004). 'Sizing' the problem of the hard-to-tax. *Contributions to Economic Analysis*, 268, 11-75.
- Alm, J.; McKee, M. ve Beck, W. (1990). Amazing grace: Tax amnesties and compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Alm, J., Sanchez, I. ve De Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, 48(1), 3-18.
- Andreoni, J., Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860. doi:10.1007/978-3-8349-8282-7_12
- Andreoni, J; Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Avcı, O. (2020). Vergiye uyumlu mükelleflere uygulanan vergi indirimi müessesesi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1), 225-240.
- Avcı, O. ve Dirican, H. (2022). Vergi kültürünün analizi: Türkiye örneği. R. Dayıoğlu Erul (Dü.) içinde, *Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle Vergilendirme* (s. 333-358). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ay, A., Sugözü, İ.H. ve Erdoğan, S. (2014). Türkiye'de vergi yükünün, enflasyonun ve vergi affı beklentisinin kayıt dışı ekonomiye etkisi üzerine ampirik bir uygulama 1985-2012. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 31(1), 23-32.
- Ay, Ş. (2021). Vergi tahakkuk/tahsil oranları üzerine bir değerlendirme. *International Journal on Social Sciences*, 6(2), 40-53.
- Ayres, I. ve Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*. New York: Oxford University Press.
- Baer, K. ve Le Borgne, E. (2008). *Tax amnesties: Theory, trends and some alternatives*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Batrel, Ö. F. (1996). Vergi kaçakçılığı ve vergiye gönüllü uyum. *Vergi Dünyası*, 175, 52-55.
- Batrel, Ö. F. (1997). Vergi yönetiminde reformun esasları. *Öneri(Adnan Tezel Anısına Özel Sayı)*, 1-2.
- Bazart, C. ve Pickhardt, M. (2011). Fighting income tax evasion with positive rewards. *Public Finance Review*, 39(1), 124-149.
- Beer, S., Kasper, A., Kirchler, E. ve Erard, B. (2019). *Do audits deter or provoke future tax noncompliance?* International Monetary Fund, IMF Working Papers/No 2019/223.

- Belahouaoui, R. ve Attak, E.H. (2024). Digital taxation, artificial intelligence and Tax Administration 3.0: improving tax compliance behavior – a systematic literature review using textometry (2016–2023). *Accounting Research Journal*. doi:DOI:10.1108/ARJ-12-2023-0372
- Bellon, M.; Dabla-Norris, E. ve Khalid, S. (2023). Technology and tax compliance spillovers: Evidence from a VAT e-invoicing reform in Peru. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 212, 756-777.
- Bentley, D. (2018). Timeless principles of taxpayer protection: how they adapt to digital disruption. *eJournal of Tax Research*, 16(3), s. 679-713.
- Bird, R.M.; Martinez-Vazquez, J. ve Torgler, B. (2004). Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries. *SSRN Electronic Journal*, 15(1), 1-31.
- Braithwaite, V. (2003). Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions. V. Braithwaite içinde, *Taxing Democracy: Understanding tax avoidance and tax evasion* (s. 15-39). Aldershot: Ashgate.
- Braithwaite, V.; Murphy, K. ve Reinhart, M. (2007). Taxation threat, motivational postures, and responsive regulation. *Law & Policy*, 29(1), 137-158.
- Canavire-Bacarreza, G., Eguino, H., Heller, L., Roman, S. (2023). When do tax amnesties work? *Jornal of Economic Behavior and Organization*, 207, 350-375.
- Casal, S.; Kogler, C.; Mittone, L. ve Kirchler, E. (2016, Ekim). Tax compliance depends on voice of taxpayers. *Journal of Economic Psychology*, 56, 141-150.
- Castaneda, N. (2024). Fairness and tax morale in developing countries. *Studies in Comparative International Development*, 59, 113-137.
- Chen, Z., Hang, H. ve Wang, W. (2024). Covid 19 policy actions, trust in government and tax compliance intentions: A study of the British self-employment income support. *Journal of Tax Ethics*.
- Cialdini, R.B. (1996). The triple tumor structure of organizational behavior. D.M. Messick ve A.E. Clotfelter (Düz.) İçinde, *Cods of conduct* (s. 44-58). New York.: Sage.
- Cummings, R., Martinez-Vazquez, J., & McKee, M. v. (2006). *Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence*. Berkeley Program in Law and Economics, Working Paper Series.
- Çakır, M. (2022). Vergi Denetiminin Vergi Uyumuna Etkisi. R. Dayıoğlu Erul (Dü.) içinde, *Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle Vergilendirme* (s. 597-616). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çelik, A. ve Dede, G. (2008). Vergi muafiyet ve istisnalarının sınırı, bu konuda çıkan sorunlar ve bir çözüm önerisi. *Vergi Raporu*(104), 7-12.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- Çetin, H. (2020). Tüketim üzerinden alınan (dolaylı) vergiler ve Türkiye örneği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 12(1), 19-37.

- Dayıoğlu Erul, R. ve Kaplan, E.A. (2022). Voluntary versus enforced tax compliance: Testing slippery slope framework for Turkey. R. Dayıoğlu Erul (Dü.). içinde (s. 379-412). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Demir, İ. (2013). *Türkiye'de vergi yükü (objektif ve subjektif yönleriyle)*. Afyonkarahisar: Dora Yayınları.
- Demirkıran, B. (2019). Örneklerle Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanan Vergi İndirimi Müessesesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Öneriler. *Vergi Raporu*(234), 57-65.
- Devrim, F., Sakal, M., Meriç, M. ve Yereli, A.B. (1992). Kurumlar vergisinde yer alan istisna ve muafiyet hükümlerinin sermaye birikimini ve şirketleşmeyi teşvik edici rolü (İzmir ili için uygulamalı bir çalışma). Araştırma Raporu, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Didinmez, İ. ve Seçilmiş, E. (2018). İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 105-128.
- Dubin, J. (2007). Criminal investigation enforcement activities and taxpayer noncompliance. *Public Finance Review*, 35(4), 500-529.
- Dubin, J.A. ve Wilde, L.L. (1988). An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance. *National Tax Journal*, 41(1), 61-74.
- Duran, İ. (2023). Vergilemede adalet açısından dolaylı ve dolaysız vergilerin incelenmesi. *Ufku Ötesi Bilim Dergisi* 23(1) 113-135.
- Durmuş, M. (2003). *Maliye politikaları teori ve uygulamalarının Değerlendirilmesi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(164), 99-119.
- Enahescu, J., Olsen, J., Kogler, C., Zeelenberg, M., Breugelmans, S.M. ve Kirchler, E. (2019). The role of emotions in tax compliance behavior: A mixed-methods approach. *Journal of Economic Psychology*, 74, 1-16.
- Erol, A. (2017). Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 428.
- Feld, Lars P. and Bruno S. Frey (2002a). *The tax authority and the taxpayer: An exploratory analysis*. Yayınlanmamış Yazı, University of Zurich.
- Feld, L.P. ve Frey, B.S. (2002b). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3, 87-99.
- Feld, L.P. ve Frey, B.S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law and Policy*, 29, 102-120.
- Frey, B. S. (2003). Deterrence and tax morale in the European Union. *European Review*, 11(3), 385-406.
- Gangl, K. ve Torgler, B. (2020). How to achieve tax compliance by the wealthy: A review of the literature and agenda for policy. *Social Issues and Policy Review*, 14(1), 108-151.

- Gangl, K.; Hofmann, E. vd Kirchler, . (2015). Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of tax compliance in social dilemmas by power and trust. *New Ideas in Psychology*, 37, 13-23.
- Gangl, K.; Torgler, B.; Kirchler, E. ve Hofmann, E. (2014). Effects of supervision on tax compliance: Evidence from a field experiment in Austria. *Economics Letters*, 123(3), 378-382.
- Gangl, K.; van Dijk, W.W.; van Dijk, E. ve Hofmann, E. (2020). Building versus maintaining a perceived confidence-based tax climate: Experimental evidence. *Journal of Economic Psychology*, 81, 1-13.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2006). GİB 2005 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:14
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). GİB 2006 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Gelir İdaresi Başkanlığı. (2008). GİB 2007 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:64
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2009). Gelir İdaresi Başkanlığı. (2010). GİB 2014 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:93
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2010). GİB 2009 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:112
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2011). GİB 2010 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:132
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2012). GİB 2011 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:151
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013). GİB 2012 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:167
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). GİB 2013 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:187
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). GİB 2014 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:199
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). GİB 2015 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:216
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). GİB 2016 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:247
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). GİB 2017 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:276

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). GİB 2018 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:314
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). GİB 2019 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:349
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). GİB 2020 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:387
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022). GİB 2021 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:429
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023). GİB 2022 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:455
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2024). GİB 2023 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:515
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2025, Ocak). Tablo 17: Genel bütçe vergi gelirleri tahsilat oranları (toplam tahsilat/toplam tahakkuk) <https://gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/istatistikler> adresinden 2 Ocak 2025 tarihinde alınmıştır.
- Gelir Vergisi Kanunu.
- Guala, F. ve Mittone, L. (2005). Experiments in economics: external validity and the robustness of phenomena. *Journal of Economic Methodology*, 12(4), 495-515.
- Gündem, F. (2022). Türkiye’de Vergi Uyumu ve Mekansal Farklılıklar, 2013-2020. *Fiscoeconomia*, 6(3), 1433-1456.
- Hartmann, A.J., Gangl, K., Kasper, M., Kirchler, E., Kocher, M.G., Mueller, M. ve Sonntag, A. (2022, Ekim). The economic crisis during the Covid- 19 pandemic has a negative effect on tax compliance: Results from a scenario in Austria. *Journal of Economic Psychology*, 93, 1-8.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2025). Genel bütçe dengesi ve finansmanı. <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri> adresinden 22.02.2025 tarihinde alınmıştır.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analizi Genel Müdürlüğü. (2022). Risk Analizi Genel Müdürlüğü 2021 Birim Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme ve Koordinasyon Daire Başkanlığı.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analizi Genel Müdürlüğü. (2023). Risk Analizi Genel Müdürlüğü 2022 Birim Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme ve Koordinasyon Daire Başkanlığı. Yayın No: 3
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analizi Genel Müdürlüğü. (2024). Risk Analizi Genel Müdürlüğü 2023 Birim Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme ve Koordinasyon Daire Başkanlığı. Yayın No:4

- Hofmann, E., Hoelzl, E. ve Kirchler, E. (2008). Preconditions of voluntary tax compliance. *Journal of Psychology*, 216(4), 209-217.
- Hofmann, E.; Gangl, K.; Kirchler, E. ve Stark, J. (2014). Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities. *Law & Policy*, 36, 290-313.
- Hofmann, E.; Hartl, B.; Gangl, K.; Hartner-Tiefenthaler, M. ve Kirchler, E. (2017). Authorities' coercive and legitimate power: The impact on cognitions underlying cooperation. *Frontiers in Psychology*, 8, 1-15.
- James, S. ve Clinton, A. (2004). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), s. 27-38.
- Karaca, C.; Oktay, S. ve Yemez, İ. (2020). Vergi Uyumunun Ekonomik ve Sosyo-Kültürel Belirleyicileri: Sivas İli Örneği. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*(Sonbahar Özel Sayısı), 62-73.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (54), (s. 23-44).
- Kasper, M. ve Alm, J. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Economic Behavior & Organization*, 195(C), 87-102.
- Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L. ve Pitters, J. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. *Journal of Economic Psychology*, 30(3), 405-418.
- Kastlunger, B., Lozza, E., Kirchler, E. ve Schabmann, A. (2013). Powerful authorities and trusting citizens: The slippery slope framework and tax compliance in Italy. *Journal of Economic Psychology*, 34, 36-45.
- Kirchler, E. (1998). Differential representations of taxes: Analysis of free associations and judgments of five employment groups. *The Journal of Socio-Economics*, 27(1), 117-131.
- Kirchler, E. (1999). Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. *Journal of Socio-Economics*, 28, 131-138.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, E. Muehlbacher, S., Kastlunger, B. ve Wahl, I. (2010). Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. J. M. Alm (Dü.) içinde, *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance* (s. 15-31). Londra: Routledge.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. ve Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The slippery slope framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225.
- Kirchler, E.; Kogler, C. ve Muehlbacher, S. (2014). Cooperative tax compliance: From deterrence to deference. *Current Directions in Psychological Science*, 23(2), 87-92.
- Koç, Ö. (2019). Vergi denetiminin vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisi . M. Taytak ve İ. Ciğerci (Dü.) içinde, *Kamu mali yönetimi kapsamında mali denetim üzerine seçme konular (1. Basım)* (s. 267-290). Ankara: Savaş Yayınevi.

- Kogler, C., Mittone, L. ve Kirchler, E. (2016). Delayed feedback on tax audits affects compliance and fairness perceptions. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124, 81-87.
- Kogler, C.; Mitone, L. ve Kirchler, E. (2016). Delayed feedback on tax audits affects compliance and fairness perceptions. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124, 81-87.
- Kogler, C.; Muehlbacher, S. ve Kirchler, E. (2015). Testing the “slippery slope framework” among self-employed taxpayers. *Economics of Governance*, 16(2), 125-142.
- Konrad, K.A., Lohse, T. ve Qari, S. (2011). *Compliance and the subjective audit probability*. Max Planck Institute for Law and Public Finance Working Paper 2011-18. Max Planck Institute for Law and Public Finance Department of Business and Tax Law .
- Mittone, L. (2006). Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, 35(5), 813-835.
- Mittone, L. ve Saredi, V. (2016). Commitment to tax compliance: Timing effect on willingness to evade. *Journal of Economic Psychology*, 53, 99-117.
- Moore, D.T. ve Slemrod, J. (2021). Optimal tax systems with endogenous behavioral biases. *Journal of Public Economics*, 197.
- Muehlbacher, S.; Kirchler, E. ve Schwarzenberger, H. (2011). Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the "slippery slope" framework. *European Journal of Law and Economics*, 32(1), 89-97.
- Murphy, K. (2008). Enforcing Tax Compliance: To Punish or Persuade? *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 113-135.
- Müller, M., Olsen, J., & Kirchler, E. v. (2023, Aralık). How explicit expected value information affects tax compliance decisions and information acquisition. *Journal of Economic Psychology*, 99.
- OECD. (2015). *Tax Administration 2015. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*.
- OECD. (2017). *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2022). Tax Administration 3.0 and the Digital Identification of Taxpayers. *OECD Forum on Tax Administration*. Paris: OECD.
- OECD (2024), Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/c87a3da5-en>.
- OECD Data Explorer (<https://data-explorer.oecd.org/>) – Personal and property tax - Labour taxation – OECD comparative indicators.
- OECD (2023). Tax revenue. <https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-revenue.html> adresinden 19 Mart 2025 tarihinde alınmıştır.
- O'Hare, B.A.M., Lopez, M.J., Mazimbe, B., Murray, S., Spencer, N., Torrie, C. ve Hall, S. (2022). Tax abuse- The potential for the sustainable development goals. *PLOS Global Public*

- Health*, 2(2),
<https://journals.plos.org/globalpublichealth/article?id=10.1371/journal.pgph.0000119>, . 1
 31, 2025 tarihinde alındı.
- Öz, E. (2002). Türk gelir vergisindeki bazı vergi harcamalarının optimal vergileme ilkeleri açısından analizi., 17(1), *D.E.Ü.İ.İ.B.F Dergisi* 11-33.
- Özbilen, Ş. (2010). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdemir, B. (2009). Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı. *Maliye Dergisi*(157), 1-32.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*(161), 197-214.
- Pántya, J.; Kovács, J.; Kogler, C. ve Kirchler, E. (2016, Ekim). Work performance and tax compliance in flat and progressive tax systems. *Journal of Economic Psychology*, 56, 262-273.
- Rakıcı, C. (2011). Vergi denetiminin yeni yapısı ve denetimin kayıt dışılığı öneme fonksiyonu. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 345-362.
- Roth, J.A., Scholz, J.T. ve Witte, A.D. (1989). *Taxpayer compliance: An agenda for research*. University of Pennsylvania, Philedelphia.
- Rothstein, B. (2000). Trust, social dilemmas and collective memories: on the rise and decline of the swedish model. *Jornal of Theoretical Politics*, 12, s. 477-499.
- Samuelson, P.A. ve Nordhaus, W.D. (2001). *Economics (17. Baskı b.)*. Boston: McGraw Hill.
- Saraçoğlu, O.F. (2022a). Vergiye Uyumlu Gelir Vergisi Mükelleflerine İndirim Uygulamasının Vergi Psikolojisi Açısından İncelenmesi. *Psiokolojik ve Sosyolojik Yönleriyle Vergilendirme*. Dü. R. Dayıoğlu Erul. Ankara: Gazi Kitabevi, 49-68.
- Saraçoğlu, O.F. (2000). Vergi erozyonu açısından gelir vergisinde yer alan müesseselerin analizi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 79-96.
- Saraçoğlu, O.F. (2022b). *Vergi Teorisi, Politikası ve Türkiye Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Saraçoğlu, O.F. ve Dayıoğlu Erul, R. (2023). Vergi istismarı. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniverstesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(1), 1-20.
- Savaşan, F. (2006). Vergi afları: Teori ve Türkiye uygulamaları ("Vergi Barışı" uygulama sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Savaşan, F. (2006). Vergi aflarına mükellef tepkisi: Türkiye'de vergi aflarından kimler faydalananıyor? *Kocalei Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (12), 149-171.
- Schneider, F. (2005). Shadow economies around the world: What do we really know? *European Journal of Political Economy*, 21, 598-642.
- Schneider, F.G. ve Torgler, B. (2007). The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy. *CESifo Working Paper Series No:1899*.

- Schneider, F. (2022). New COVID-related results for estimating the shadow economy in the global economy in 2021 and 2022. *International Economics and Economic Policy*, 19(2), 299–313. <https://doi.org/10.1007/s10368-022-00537-6>
- Schneider, F. ve Asslani, A. (2022). Taxation of the informal economy in the eu. policy department for economic, scientific and quality of life policies directorate-general for internal policies.
- Scholz, J.T. (1998) Trust, taxes and compliance. *Trust and Governance*. New York: Russel Sage Foundation, 135-166.
- Slemrod, J. (1998). On voluntary compliance, voluntary taxes, and social capital. *National Tax Journal*, 51(3), 485-491.
- Slemrod, J. Ve Yitzhaki, S.. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. Auerbach, A.J. ve Feldstein, M. (Dü.) içinde, *Handbook of public economics* (Cilt 3, s. 1423-1470). North Holland.
- Slemrod, J. ve Yitzhaki, S. (1985). The optimal size of a tax collection agency. *NBER Working Paper Series, No:1759*. National Bureau of Economic Research.
- Slemrod, J., Blumenthal, M. ve Christian, C. (2001). Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 79, 455-483.
- Song, Y. ve Yarbrough, T.E. (1978, Eylül-Ekim). Tax ethics and taxpayer attitudes. *Public Administration Review*, 38(5), 442-452.
- Srinivasan, T.N. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 2(4), 339-346.
- Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 sonrası vergi afları ve kamu gelirleri açısından etkinliği. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 35-63.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2015). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Tabakan, G. ve Avcı, O. (2021). Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerin lojistik regresyon analizi ile belirlenmesi. *Sosyoekonomi*, 29(48), s. 541-561.
- Tekeli, R. (2022). Türkiye’de Vergi Ahlakının Belirleyicileri: Ne Değişti? Türkiye’de Vergi Ahlakının Belirleyicileri: Ne Değişti? *Psiyolojik ve Sosyolojik Yönleriyle Vergilendirme*. Dü. R. Dayıoğlu Erul. Ankara: Gazi Kitabevi, 91-136.
- Tekin, A., Tuncer, G. ve Sağdıç, E.N. (2013). Vergi afları sonrasında vergi uyum süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2), 1-26.
- Terkper, S. (2003). Managing Small and Medium-Size Taxpayers in Developing Economies. *Tax Notes International*, 211-234.
- Torgler, B. (2002). Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16(5), 657-83.
- Torgler, B. (2003). Beyond punishment: A tax compliance experiment with taxpayers in Costa Rica. *Revista de Anàlisis Económico*, 18, 27-56.

- Torgler, B. ve Schaltegger, C.A. (2005, Mayıs). Tax amnesties and political participation. *Public Finance Review*, 33(3), 403-431.
- Torgler, B. ve Schneider, F.G. . (2005). Attitudes towards paying taxes in Austria: An empirical analysis. *Empirica*, 32(2), 231-250.
- Torgler, B., Schaffner, M. ve Macintyre, A. (2007, Haziran). Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality. CREMA Working Paper No: 2007/17.
- Turner, J. (2005). Explaining the nature of power: A three-process theory. *European Journal of Social Psychology*, 35, 1-22.
- TÜİK. (2024). <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ucretli-Calisan-Istatistikleri-Aralik-2023-49368> adresinden 03.03.2024 tarihinde alınmıştır.
- Türkay, İ. (2021, Aralık). 7338 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan önemli değişiklikler. <https://lebibyalkin.com.tr/makale/7338-sayili-kanunla-gelir-vergisi-kanununda-yapilan-onemli-degisiklikler/> adresinden 31 Mart 2025 tarihinde alınmıştır.
- Tyler, T.R. (2006). Psychological perspectives on legitimacy and legitimation. *Annual Review of Psychology*, 57(1), 375-400.
- Uyanık, A. (2019). Vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun vergi gelirlerine etkilerinin değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(177), 354-386.
- Üyümez, M. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 39-45.
- van Dijke, M. ve Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural justice effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), s. 80-91. doi:<https://doi.org/10.1016/j.joep.2009.10.005>
- Van Vugt, M. ve De Cremer, D. (1999). Leadership in social dilemmas: The effects of group identification on collective actions to provide public goods. *Journal of Personality and Social Psychology*, 76(4), 587-599. doi:<https://doi.org/10.1037/0022-3514.76.4.587>
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2013). Vergi Denetim Kurulu 2012 Faaliyet Raporu. Strateji ve Dış İlişkiler Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2014). Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu. Strateji ve Dış İlişkiler Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2015). Vergi Denetim Kurulu 2014 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2016). Vergi Denetim Kurulu 2015 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2017). Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2018). Vergi Denetim Kurulu 2017 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2019). Vergi Denetim Kurulu 2018 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2020). Vergi Denetim Kurulu 2019 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2021). Vergi Denetim Kurulu 2020 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2022). Vergi Denetim Kurulu 2021 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2023). Vergi Denetim Kurulu 2022 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2024). Vergi Denetim Kurulu 2023 Faaliyet Raporu. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü.
- Vergi Konseyi Vergi İstisna, Muafiyet Ve İndirimlerinin Vergi Adaleti, Rekabet Ve İktisadi Etkinlik, Vergi Sisteminin Bütünlüğü Ve Tutarlılığı Açısından Gözden Geçirilmesi Çalışma Grubu. (2022). *GVK-KVK çalışma grubu çalışma yöntemine ilişkin ara rapor-taslak*-. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi
- Vergi Usul Kanunu.
- Wahl, I.; Kastlunger, B. ve Kirchler, E. (2010). Trust in authorities and power to enforce tax compliance: an empirical analysis of the “slippery slope framework”. *Law and Policy*, 32(4), 383-406.
- Wenzel, M. (2001). Misperceptions of social norms about tax compliance (2): A field-experiment. Centre for Tax System Integrity.
- Wenzel, M. (2003). Tax compliance and the psychology of justice: mapping the field. *taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion* (s. Braithwaite, V.). içinde Aldershot: Ashgate Publishing.
- Wenzel, M. (2004). The social side of sanctions: Personal and social norms as moderators of deterrence. *Law and Human Behavior*, 28(5), s. 547-567.
- Williams, H. (2022). Utilising Technology to Improve Compliance: The Jamaica Experience. *Journal of Tax Administration*, 7(2), s. 198-206.
- Yang, K. (2008). Cooperation without trust. *Public Administration Review*, 68(6), s. 1164-1166.
- Yaşa, M. (1962). *Vergi yükü*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Yeğen, B. (2022). Asgari geçim indirimi uygulamasından vazgeçilmesinin vergi teorisi bakımından değerlendirilmesi. *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 173-193.
- Yeniçeri, H. ve Avcı, O. (2021). Anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında vergi affı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 12(29), 317-329.

- Yitzhaki, S. (1974). A note on income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201-202.
- Yoruldu, M. (2020). vergi uyumu ve vergiye uyum sağlayan mükelleflere tanınan vergi teşvikinin değerlendirilmesi. *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(3), 55-64.
- Yurdadoğ, V.; Gökbnar, R ve Tunçay, B. (2016). Vergi uyumunu belirleyen faktörlere genel bir bakış. *Yönetim ve Ekonomi*, 23(3), 805-816.
- Zhou, S., Zhou, P. ve Ji, H. (2022). Can digital transformation alleviate corporate tax stickiness: the mediation effect of tax avoidance. *Technological Forecasting and Social Change*, 184.

EK1 ORJİNALLIK FORMU

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-15
	FRM-YL-15 Yüksek Lisans Tezi Orjinallik Raporu <i>Master's Thesis Dissertation Originality Report</i>	Yayın Tarihi Date of Pub.	04.12.2023
		Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev. Date	25.01.2024

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA	Tarih: 08/04/2025
Tez Başlığı: Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikalarının Vergi Uyumuna Etkileri Tez Başlığı (Almanca/Fransızca)*:	
Yukarıda başlığı verilen tezinin a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 106 sayfalık kısmına ilişkin, 03/04/2025 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Tuzim'in adlı inşihai tespit programından aşağıda işaretilenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orjinallik raporuna göre, tezinin benzerlik oranı % 4'tür.	
Uygulanan filtrelemeler*:	
1. <input checked="" type="checkbox"/> Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç	
2. <input checked="" type="checkbox"/> Kaynakça hariç	
3. <input checked="" type="checkbox"/> Alıntılar hariç	
4. <input type="checkbox"/> Alıntılar dâhil	
5. <input checked="" type="checkbox"/> 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç	
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tezinin herhangi bir inşihai içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.	
Gereğini saygılarımla arz ederim.	
Tugay ÖZBEK	

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Tugay Özbek
	Öğrenci No	N21233446
	Enstitü Anabilim Dalı	Maliye
	Programı	Tezi Yüksek Lisans

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL

*Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları İkinci bölüm madde (4)/3'te de belirtildiği üzere: Kaynakça hariç, Alıntılar hariç/dâhil, 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç (Limit match size to 5 words) filtreleme yapılmaktadır.

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-15
	FRM-YL-15 Yüksek Lisans Tezi Orjinallik Raporu <i>Master's Thesis Dissertation Originality Report</i>	Yayın Tarihi Date of Pub.	04.12.2023
		Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev. Date	25.01.2024

TO HACETTEPE UNIVERSITY GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES DEPARTMENT OF FINANCE		Date: 08/04/2025
Thesis Title (In English): The Impact of Tax Policies on Tax Compliance in Turkey		
According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 03/04/2025 for the total of 106 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled above, the similarity index of my thesis is 4%.		
Filtering options applied**:		
1. <input checked="" type="checkbox"/> Approval and Declaration sections excluded		
2. <input checked="" type="checkbox"/> References cited excluded		
3. <input checked="" type="checkbox"/> Quotes excluded		
4. <input type="checkbox"/> Quotes included		
5. <input checked="" type="checkbox"/> Match size up to 5 words excluded		
I hereby declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.		
Kindly submitted for the necessary actions.		
		Tugay ÖZBEK

Student Information	Name-Surname	Tugay Özbek
	Student Number	N21233446
	Department	Finance
	Programme	Master's with Thesis

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Assoc. Prof. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL

EK 2 ETİK KURUL MUAFİYET FORMU

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-09
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-YL-09	Revizyon No Rev. No.	02
	Yüksek Lisans Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for Master's Thesis</i>	Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA
Tarih: 08/04/2025
Tez Başlığı (Türkçe): Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikalarının Vergi Uyumuna Etkisi
Tez Başlığı (Almanca/Fransızca)*:
Yukarıda başlığı verilen tez çalışmam:
<ol style="list-style-type: none"> 1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır. 2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir. 3. Beden bütünlüğüne veya ruh sağlığına müdahale içermemektedir. 4. Anket, ölçek (test), mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme gibi teknikler kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen araştırma niteliğinde değildir. 5. Diğer kişi ve kurumlardan temin edilen veri kullanımını (kitap, belge vs.) gerektirmektedir. Ancak bu kullanım, diğer kişi ve kurumların izin verdiği ölçüde Kişisel Bilgilerin Korunması Kanuna riayet edilerek gerçekleştirilecektir.
Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.
Gereğini saygılarımla arz ederim.
Tugay Özbek

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Tugay Özbek
	Öğrenim No	N21233446
	Enstitü Anabilim Dalı	Maliye
	Programı	Tezli Yüksek Lisans

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-09
	FRM-YL-09 Yüksek Lisans Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for Master's Thesis</i>	Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
		Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE

Date: 08/04/2025

Thesis Title (In English): The Impact of Tax Policies on Tax Compliance in Turkey

My thesis work with the title given above:

1. Does not perform experimentation on people or animals.
2. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
3. Does not involve any interference of the body's integrity.
4. Is not a research conducted with qualitative or quantitative approaches that require data collection from the participants by using techniques such as survey, scale (test), interview, focus group work, observation, experiment, interview.
5. Requires the use of data (books, documents, etc.) obtained from other people and institutions. However, this use will be carried out in accordance with the Personal Information Protection Law to the extent permitted by other persons and institutions.

I hereby declare that I reviewed the Directives of Ethics Boards of Hacettepe University and in regard to these directives it is not necessary to obtain permission from any Ethics Board in order to carry out my thesis study; I accept all legal responsibilities that may arise in any infringement of the directives and that the information I have given above is correct.

I respectfully submit this for approval.

Tugay Özbek

Student Information	Name-Surname	Tugay Özbek
	Student Number	N21233446
	Department	Finance
	Programme	Masters with Thesis

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Assoc. Prof. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL