

VERGİYE UYUM AÇISINDAN OLUŞAN MÜKELLEF TİPLERİNİN VERGİ KARŞISINDAKİ TUTUM ve DAVRANIŞLARI ile BUNLARI ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE BİR BAKIŞ

A GLANCE OF THE ATTITUDES AND BEHAVIORS OF THE TAXPAYER TYPES ON TAX COMPLIANCE AND THE FACTORS AFFECTING THIS ATTITUDE AND BEHAVIOR



Ramazan ARMAĞAN*



Abdullah KAPLAN**

ÖZ

Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere, mükelleflerin ödeme güçlerine göre, karşılıksız, kanunda belirlenen miktar ve oranlarda, hukuki cebir altında alınan parasal ödemeleri içermektedir. Hukuk devletinin işleyişinde yasalar esas olduğundan, verginin de mutlak yasal olması zorunludur. Vergide her ne kadar zorunluluk olsa da devlet vergi alacağını zor kullanmak yerine bu konuda, çeşitli kolaylık sağlayıcı düzenlemelerle vergiye uyum ve vergide gönüllük konusunda bir kültür yaratmaya çalışması gerekmektedir. Bu çalışmada devletin vergi gelirlerini mükelleflerin yasal veya yasa dışı faaliyetlerinden temin ederken özellikle kişisel tutum, davranış ve durumları göz önünde tutarak yaptığı düzenlemeler ve bunun etkileri kapsamında idare ve mükellef ilişkisiyle şekillenen mükellef tiplmesi ve çeşitleri

ABSTRACT

The tax includes payments made with money received under legal algebra to cover government spending by the state, the amount and rate of payments made with this money is determined by law, and according to the payment power of taxpayers and unrequited. The state of law operates on the basis of laws, and therefore taxes must be strictly regulated by law. It is necessary for the state to create a culture to pay a tax by making various arrangements for tax payment tax compliance and voluntary compliance. Although there is an obligation to pay taxes, government does not want to take tax by using hard. In this study, it was aimed to make a general evaluation about the regulations that the state made by considering the personal attitudes, behaviors and situations and the types and varieties of the taxpayers that are shaped by the administrations and taxpayer relations within the scope of their

* Manisa Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi, Ekonomi ve Finans Bölümü, Prof. Dr.

** Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Mezunlu

hakkında genel bir değerlendirme yapılması hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyumu, Mükellef, Mükellef Tipleri.

effects when obtaining the tax revenues from the legal or illegal activities of the taxpayers.

Keywords: Tax, tax compliance, taxpayer, taxpayer type

1- GİRİŞ

Kamu finansmanının temel kaynağı olan vergilerin tarihsel ve sosyal bir olgu olarak temelleri ilk çağlara kadar uzanmaktadır. Geniş anlamıyla vergileme, toplumsal yaşamdaki sosyo-ekonomik, siyasi ve mali değişimler sonucunda geliştirilen çeşitli yükümlülükleri (harç, resim, parafiskal gelir, vb.) kapsayan bir kavramdır. İlk uygulaması, maddi ve şekli açıdan, hediye ve bağış olan vergi zamanla, şeklen gönüllü olma özelliğini korumasının yanında geleneksel bir yükümlülük haline dönüşerek, yardım, biçiminde algılanmıştır. En son olarak da zorunlu bir ödemeye, dönüşmüştür. Devletin egemenlik gücüne dayanarak yükümlülerden hukuki bir zorlamaya göre aldığı vergileri ödenmekle yükümlü olan mükellefler, vergiye karşı çeşitli tutum ve davranışlar sergileyerek vergi uyumu ya da uyumsuzluğuna neden olmaktadır. Bu tutum ve davranışları etkileyen faktörler genel olarak ekonomik, sosyal, siyasi ve hukuki pek çok nedene dayanmaktadır. Ayrıca bireysel faktörler arasında da vergi ödeme gücü, aile ölçeği, vergi ahlakı, eğitim düzeyi, devlete bağlılık ve siyasal iktidarı benimseme/benimsememe vb. sayılmaktadır.

Mükellefler, üzerindeki vergi yükünden kurtulmak için girmiş oldukları davranışların tamamı vergiye karşı olan tepkileri meydana getirmektedir. Bu tepkiler, yasal ve yasal olmayan yollar kullanılmak suretiyle; verginin yansıtılması, vergiden kaçınma, vergi kaçırma, verginin amortismanı / vergi aşınma payı ve verginin kapitalizasyonu gibi şekillerde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, bir toplumda vergiye gönüllü uyum ile toplumun kültürel yapısı arasında sıkı bir ilişki söz konusudur. Geleneklerin ve ahlaki değerlerin güçlü olduğu durumlarda vergiye gönüllü uyumunda arttığı aksi hallerde ise azaldığı söylenebilir. Bu bağlamda mükelleflerin vergi karşısında gösterdikleri tutum ve davranışlara göre; vergi kaçakçısı, sosyal vergi yükümlüsü, içten vergi yükümlüsü ve dürüst vergi yükümlüsü gibi çeşitli tiplere büründüğü görülmektedir.

Bu çalışmamızda teorik yönüyle vergi uyumu ve mükellef tutum ve davranışlarına göre mükellef tipleri ile bu davranışları etkileyen faktörler üzerinde genel bir değerlendirme yapılarak literatüre katkı sağlanması öngörülmüştür.

2- VERGİNİN TEORİK YAPISI ve TEMEL ÖZELLİKLERİ

Küçük topluluklar halinde yaşayan ilk insanların ortak ihtiyaçları, kamusal hizmetlerin ilk şeklini oluşturmuştur. İnsanların kamusal ihtiyaçların giderilmesine katılmaları aynı vergilerin ilk örneklerini oluşturmuştur. 4400 yıl önce kurulmuş olan Sümer kent devleti Lagaş ile ilgili olarak yapılan arkeolojik kazılar sonucunda bulunan tabletlerde, insanlığın yazılı tarihinin ilk vergi reformu sayılabilecek ifadelerle rastlanmıştır.¹ Toplumsal yaşamdaki sosyo-ekonomik, siyasi ve mali değişimler vergi kav-

¹ Mohammed Sami Abdula, Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi, İçinde, Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti'ne Maliye Tarihi, Editörler: Gökbunar, A. R. - Uğur, A. Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s. 1.

Ali Rıza Gökbunar, Alparslan Uğur, Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti'ne Maliye Tarihi, Beta Yayınları, İstanbul, 2016.

ramının anlamını zamanla genişletmiş ve çeşitli yükümlülükleri (harç, resim, parafiskal gelir, vb.) de kapsar hale getirmiştir.²

Vergi fikrinin orijini, *hediye* kavramına (Latince; Donum. Fransızca; Benevolence) dayanmaktadır. Bu ilk aşamada, bireyler bağlı oldukları yönetime servet veya gelirlerinin bir kısmını hediye olarak sunmuşlardır. İkinci aşama, *dinsel amaçlı* ve yine ödemelerin *gönüllü* olduğu dönemi kapsamaktadır. Üçüncü aşama, yapılan ödemelerin altında yatan düşünce, *devlete yardım* (aid, subsidy, contribution, aide) dönemidir. Dördüncü aşamada, vergi bireylerin devletin yararı için katlandığı bir *fedakârlık* olarak görülmüştür ve bu fedakârlık, kamusal mallardan yararlanmanın bir karşılığı olarak algılanmıştır. Beşinci aşamada, vergi mükellefiyetlerinde, yükümlülük duygusu gelişmiştir. Vergi ödemek, *yükümlülük*, olarak görülmüştür. Altıncı aşama, 17.yy'dan sonra gelişmeye başlamış ve vergi, *zorunluluk*, (impost or imposition, impot) olarak kullanılmıştır. Son aşamada ise, vergi, *yükümlünün iradesine bakılmadan, devlet tarafından belirlenen bir değer veya oran* (tax, taxation, duty), olarak kabul edilmiştir.³

Dünya ekonomilerini sarsan 1929 ve 1970'lerde yaşanan ekonomik krizlerden sonra refah devleti uygulamalarına ağırlık verilmiştir. Refah devleti, halkın sosyal durumları ile ilgilenen onlara asgari bir yaşam düzeyi sağlamayı amaçlayan devlet olarak tanımlanmaktadır.⁴ Sosyal refah devlet anlayış gereğince bireylere sunulan kamusal mal ve hizmetlerin nitelik ve nicelik yönünden en yüksek düzeyde sunumu istenmekte, kişilerden de vergi yükümlülüklerini yerine getirmede de mali güçlerine göre alınması hedeflenmektedir.⁵ Ayrıca; modern maliye anlayışı gereğince, vergiler hem kamu hizmetlerinin finansman aracı hem de mali dengelerin tesis edilmesinde maliye politikası aracı konumundadır.⁶

Verginin tanımlamasına ilişkin geliştirilen teorik yaklaşımlar arasında iki hâkim teori söz konusudur. Bu teorilerden birincisi "gönüllü değişim", yaklaşımında; marjinal fayda esasından hareket edilerek vergilerin devlet hizmetlerinin karşılığı ödenen fiyatlar olarak görülmektedir. Mükellefler ile devlet arasındaki ilişkinin de değişim esasına dayalı bir durum olduğu savunulmaktadır. İkinci yaklaşım ise "organik devlet" yaklaşımıdır. Bu yaklaşıma göre; vergi, ödeme gücü dikkate alınarak devletin egemenlik hakkına dayanmak suretiyle karşılıksız ve zorunlu bir mali yükümlülük şeklinde toplumu oluşturan bireylere yüklediği mali bir yükümlülük şeklinde tanımlanmaktadır.⁷

Günümüzdeki amaç ve fonksiyonları göz önüne alındığında vergi, devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının yükledikleri görevlerini gerçekleştirmek üzere mali (fiskal) ve mali olmayan (ekstra fiskal) amaçlarla gerçek veya tüzel kişilerden cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerler olarak tanımlanabilmektedir.⁸

² Ramazan Armağan, Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2007, cilt. 12, sayı. 3, s. 161.

³ Filiz Giray, Maliye Tarihi, Ekin Yayınevi. Bursa, 2014, s. 2-3.

⁴ Fatih Çelik, Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanmakta Olan IMF Programları ve Refah Devleti Anlayışı, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, 2007, cilt. 4, s. 2.

⁵ Ahmet Erol, Vergi Felsefesi, Devlet ve Vergi, Tor Ofset, İstanbul, 2011, s. 33

⁶ Ramazan Armağan, a.g.e., s. 227.

Muhammet Şahin, Türkiye'de Vergi Uygulamalarında Etkinlik Sorunu, The Journal of International Scientific Researches, 2016, cilt. 1, sayı. 3, ss. 26-42.

⁷ Naci B. Muter, Süreyya Sakıncı, A. Kemal Çelebi, Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa. 1993, s. 30.

⁸ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara. 2005, s. 101-117.

Verginin temel özellikleri şu şekilde sayılabilir.

Vergi devlet tarafından alınır. Devlet kavramı, ülkeyi yöneten merkezi devlet örgütü ile yerel yönetim birimlerini ve vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu kurum ve kuruluşlarını ifade etmektedir.

Vergi kamu hizmetlerini finanse etmek için alınır. Vergi alınmasındaki amaç, kamu harcamalarını karşılamaktır

Vergi toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri nispetinde alınır. Buradaki fert tabiri, gerçek kişileri, kurum tabiri ise, tüzel kişilerle tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşları da ifade etmektedir. Bu özellik vergi adaletinin doğal bir sonucudur. Ödeme gücü; gelir, servet ve harcamalardan oluşmaktadır.

Vergi kişiler için karşılıksız bir ödemedir. Vergi ödeyenler ödedikleri vergi karşılığında devletten kendilerine özel bir şey talep edemezler.

Vergi zorunlu bir ödemedir. Buradaki zorunluluk kanunlardan kaynaklanan hukuki bir zorunluluktur.

Vergi ekonomik bir değerdir. Günümüzde vergiler daha çok para olarak alınmaktadır. Ancak az da olsa vergi niteliğinde olan bazı bedeni yükümlülükler de vardır.⁹

3- VERGİ UYUMU ve VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi uyumu kavramı İngilizce 'deki tax compliance, ya da taxpayer compliance, kavramlarının karşılığı olup Türkçe' de aynı anlama gelecek vergiye uygunluk, mükelleflerin vergiye uyumu, vergi yasalarına uyum vb. kavramlar kullanılabilir. ¹⁰ Vergi uyumu; genel olarak vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma derecelerine göre tanımlanmakta olup istekli mükelleflerin, vergi otoritesinin zorlaması olmaksızın vergi kanunlarının yazılı metnine ve ruhuna uygun olarak hareket etmelerinin ifadesidir. ¹¹ Vergi uyumu sayesinde: beyannamenin verildiği zamanda yürürlükte olan yasalar, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere ulaştırılması sağlanmaktadır. Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise; vergi mükellefinin cezai yaptırımlara da konu olan eylem ve işlemlerle matrahının düşük ya da hiç gösterilmemesini içerdiği gibi yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer nedenleri de içermektedir. Ancak, mükelleflerin vergisini azaltmak için mali yasalara uygun olarak yapılandırması hali vergi uyumsuzluğu olarak değerlendirilememektedir. ¹²

Birbirleriyle uyumlu olan yetkilerle donatılmış bir örgüt konumu ile daima bir zorunluluk olarak görülen devletin, ¹³ faaliyetlerini sürdürebilmesi için mali kaynaklara sahip olması gerekmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanında ilk akla gelen ve başlıca kaynağı kabul edilen vergi, kişilerin iktisadi

⁹ Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi. Celepler Matbaacılık. Trabzon. 2013.

¹⁰ Mehmet Tunçer, Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 7/1, ss. 217-228, 2005, s. 218-219.

¹¹ Simon James, Clinton Alley, Tax Compliance, Self-Assessment And Tax Administration. Published In: Journal Of Finance And Management In Public Services, Vol. 2, No. 2, pp. 27-42. 2002, s. 29-32.

¹² Roth, Jeffrey A., ve diğerleri, Taxpayer Compliance, Vol. 1: An Agenda for Research (Philadelphia:University of Pennsylvania Press).1989-21'den aktaran, Mehmet Tunçer, Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, cilt:57, sayı:3 ss:107-128, 2002, s. 109.

¹³ Karl Doehring, Genel Devlet Kuramı (Genel Kamu Hukuku), Çeviren: Ahmet Mumcu, İnkılap Kitabevi, Ankara. Mumcu, İnkılap Kitabevi, Ankara, 2002, s. 42.

değerlerinin cebri bir uygulamaya dayanarak elinden alınmasından dolayı toplumsal açıdan devlet ile vatandaşlar arasında büyük çatışma- mücadelelerin yaşanmasına neden olmuş bir olgudur. Mali anlamda bir milat özelliği taşıyan 1215 yılındaki Magna Carta bu konuda örneklerin ilki ve sadece biri olmakla birlikte kralın vergileme yetkisini sınırlandırmışsa da vergi almanın önemini ve cebren alınması gerektiği gerçeğini değiştirememiştir.¹⁴ Bu olay, verginin mutlak alınması gerektiği düşüncesini değiştirmese de taraflar arasında bir uyum ve uzlaşının sağlanmasına gereksinim duyulduğunun açık bir göstergesi olmuştur. Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında; bir toplumun ekonomik-sosyo-kültürel altyapısına göre şekillenen geleneklerin ve ahlaki değerlerin güçlü olması, siyasi ve ekonomik istikrarın sürekliliği ve gelişmişlik düzeyinin yükselmesi büyük önem arz etmektedir.¹⁵ Vergi uyumunu etkileyen faktörler değişik şekillerde sınıflandırılabilir:

Bu kapsamda yapılan bir sınıflandırmada iki başlık altında toplanmıştır.

- *Ekonomik, mali ve idari faktörler:* Vergi ödeme gücü, vergi yükünü hissetme derecesi, kamu harcamalarında etkinlik, kamu gelirlerinin vergi yükümlülerinin tercihleri doğrultusunda kullanımı ile belirli kesim ve grupların avantajlı hale getirilmesi, kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi, vergi yönetimi ve vergi siteminden kaynaklanan işlem maliyetlerinde etkinlik, vergi yönetimindeki genel etkinlik, vergi siteminin ve vergi kanunlarının basit, kolay anlaşılır düzeyi, vergi afları, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, yüksek vergi oranları ve vergi yükü, adil olmayan bir vergi sistemi, vergi cezalarının caydırıcılığı, etkisiz veya aşırı vergi denetimi vs. ile vergilerin gelir ve tasarruflar üzerindeki etkileri, ekonominin genel seyri, milli gelirden alınan paydaki değişim ve bireylerin gelir düzeyleridir.
- *Ekonomik olmayan faktörler:* vergi ahlakı ve vergi bilinci, sosyal normlar, suçluluk ve utanma, kültürel durum, sosyo-demografik yapı (yaş, cinsiyet, eğitim.), yönetime güven., din ve inanç düzeyi ile siyasi yapıdır.¹⁶

Başka bir sınıflandırma ise vergi uyumunu etkileyen faktörler dört grupta belirtilmiştir.

- *Sosyal, kültürel ve kurumsal faktörler:* küreselleşme, örf ve adetler, aile yapısı ve anlayışı, vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi psikolojisi, vergi kültürü, sosyal sermaye, sosyal normlar, eğitim düzeyi vb.
- *Ekonomik ve mali faktörler:* Vergi adaleti, vergi afları, vergi cezaları, vergi denetimi, ideal vergileme ilkeleri, vergi yönetiminin kalitesi, vergi denetiminin etkinliği, vergi oranları, Vergi idaresi ve vergi mevzuatı yapısı, muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumu, vergi ödeme gücü, gelir düzeyi, yükümlünün diğer yükümlüler hakkındaki görüşü, gelir kaynakları, kamu harcamaları, ekonomik konjonktür vb. -*Dinsel ve etik faktörler:* Dinler ve inançlar, suçluluk duygusu, görev ahlakı, etik/ahlak. -*Siyasal ve yönetsel faktörler:* Siyasi yapı, siyasi iktidarı benimseme, katılımçılık, yönetimler arası ilişkiler, devlete güven ve iyi yönetim vb.

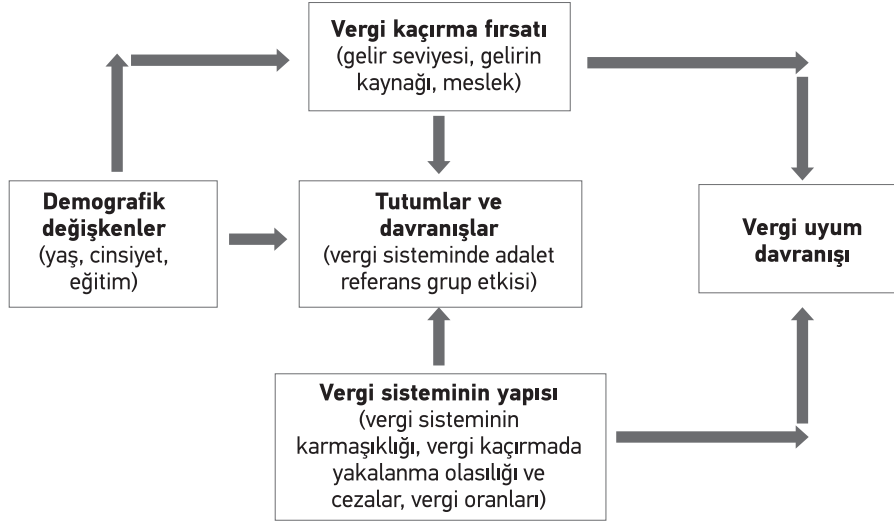
¹⁴ Genç Osman Yaraşlı, Türkiye'de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı, 2005, s. 2.

¹⁵ Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler. İçinde, Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi, Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 137-157, 2006, s. 137-148.

¹⁶ Filiz Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve uygulamaları, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 6-23.

Fischer, vd., (1992),¹⁷ vergi uyumunu etkileyen faktörleri dört grup altında toplamıştır. Aşağıdaki şekil 1: Vergi Uyum Modelinde görüldüğü gibi bu dört grup; demografik değişkenler, vergi kaçırma fırsatları, tutum ve algılar ve vergi sisteminin yapısıdır. Bu vergi uyum modeli; ekonomik, sosyolojik ve psikolojik faktörleri içermektedir.¹⁸

Şekil 1 Vergi Uyum Modeli



Kaynak: Fischer vd., 1992'den aktaran, Saruç, 2015: 58

4- VERGİ UYUMUNDA MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI TUTUM ve DAVRANIŞLARI

Vergi uyumu konusunda mükelleflerin davranışını etkileyen faktörler, mükellef davranışları ve idarenin vergi uyumunu sağlamaya yönelik uygulama stratejileri ile ilgili OECD tarafından yapılan çalışma konunun anlaşılmasında kolaylık sağlayacaktır.

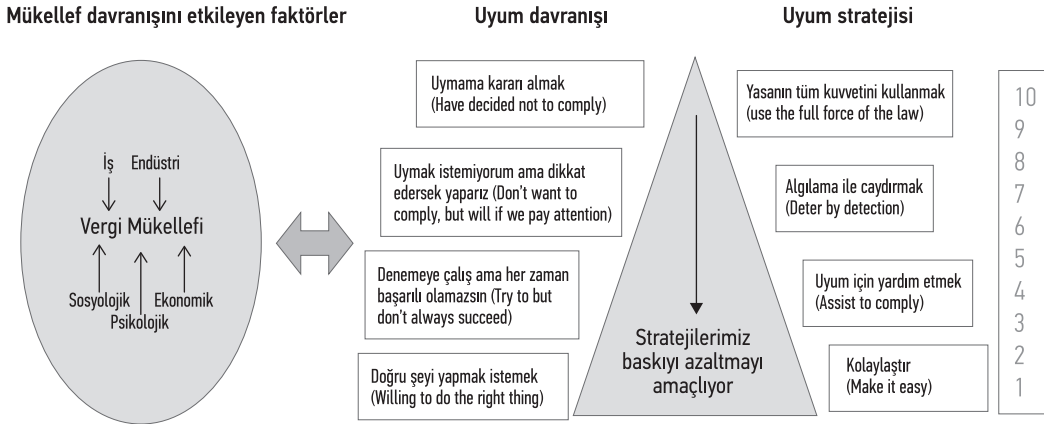
Şekil 2'de görüleceği üzere sol tarafta belirlenen faktörler mükelleflerin uyum konusundaki tutumlarının belirleyicileridir. Sağ tarafta, diyagram (Uyum Piramidi (Compliance Pyramid) olarak bilinir), doğru şeyi yapmaya gönüllü olma (yani gönüllü olarak uyma (voluntarily comply) uymama kararına (ya da uyuma karşı olmak (resist complying)) kadar uzanan, her tutum için uygun destek ve müdahale çeşitlerini kapsayan, mükellef tutumlarının sürekliliğini tasvir etmektedir.¹⁹

¹⁷ Carol M.Fischer, ve diğerleri, Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. Journal of Accounting Literature, 11, 1. 1-46., 1992.

¹⁸ Tolga Naci Saruç, Vergi Uyumu Teori ve Uygulama. Seçkin Yayınları. Ankara, 2015, s. 58-59.

¹⁹ OECD, CTPA, Forum on tax administration Information, Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems, April-2010, s.1-12.

Şekil 2 Vergi mükellefi davranışını etkileyen faktörler ve vergi mükelleflerinin uyumluluk konusundaki spektrumu (Factors influencing taxpayer behaviour and the spectrum of taxpayer attitudes to compliance)



Vergi uyumunu etkileyen faktörler dikkate alındığında genel olarak mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları dört aşamalı bir süreç içermektedir. Bu sürecin birinci aşaması “*Sempati*”dir. Sevimli, cana yakın bulma anlamındaki sempati aşamasında özellikle vergi oranlarının düşük olduğu durumlarda mükellefler, vergilerini severek ve isteyerek ödeme eğiliminde olup, vergilemeye olumlu davranış sergilemektedir. İkinci aşama “*Apati*”dir. Bu aşamada vergiye karşı tepkinin olumludan olumsuzu geçmesine doğru bir eğilim başlamaktadır. Kelime anlamı ilgisizlik olan “*Apati*” aşamasında artan vergi oranlarına karşı mükelleflerde vergiye karşı isteksizlik belirtileri görülmektedir. Üçüncü aşama “*Antipati*”dir. Karşı duygu besleme, sevimli bulmama, hoşnut olmama anlamına gelen antipati aşamasında mükelleflerde vergiye karşı olumsuz tutumlar pekişmekte, vergiye karşı tepkisel tutum ve davranışlar gösterilmektedir. Dördüncü ve son aşama “*Nefret*”dir. Bu aşamaya ileri düzeyde vergi alerjisi olarak da adlandırılmaktadır. Mükellefler tepkilerini aleni bir hale getirip protesto ve gösterilerle vergi yönetimine karşı direnebilirler.²⁰

Kişilerin vergiye karşı tutumlarının derecesine bağlı olarak ortaya çıkan tepkiler “kabul”, “pasif tepki” ve “aktif tepki” olarak sıralanabilir. Vergilemeye karşı gönüllü uyumun var olması hali *kabul* demektir. Bu aşamada vergilemeye karşı tepkiler olumludur ve davranışlarda istek söz konusudur. *Pasif tepki* halinde vergi oranlarındaki artışa bağlı olarak oluşan vergiye karşı olumsuz davranışların gösterilmeye başlanmakta ancak herhangi bir eyleme girililmeyerek bir şekilde sineye çekme durumu mevcuttur. Bu süreçte vergi hâsılâtında kısmen bir azalma görülmektedir. *Aktif tepki* durumu ise vergi oranlarındaki artışla birlikte risk alma, isyan duygusuyla idareye itaatsizlik vb. tepkiler verilmeyle başlanmaktadır. Vergiye ve vergi otoritesine karşı direniş ve başkaldırı biçiminde itaatsizlik görülür, başlangıçta bireysel olan tepkiler zaman içinde toplumsal tepkilere dönüşerek devletin varlığını

²⁰ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları. İçinde, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, ss.159-171. Editörler: Coşkun C. Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 160-162.

bile tehdit eden isyan olaylarına sebep olabilmektedir.²¹ Söz konusu tepkiler somut olarak; vergiden kaçınma, vergi kaçırma, verginin yansıtılması, vergi grevi vb. şeklinde verginin algılama düzeyine göre meydana gelebilmektedir.²²

Maliye teorisyenleri ve uygulayıcıları bir taraftan vergi gelirlerini arttırmak diğer taraftan da mükelleflerin vergiye karşı tepkilerini azaltmak ve / veya engellemek için sürekli olarak yeni arayışlar içerisinde olmuşlardır.²³ Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları sonucu vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ya da getirilmemesi gibi tercihler söz konusu olmaktadır.²⁴ Bu tercihler arasında *vergi grevi*, *verginin reddi*, *vergi isyanı*, *verginin yansıtılması*, *vergi planlaması*, *kayıt dışı ekonomi* ve vergi cennetleri, vergi karşıtı siyasi partiler, birlikler ve baskı grupları, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergi inzivası vb. durumlar ortaya çıkmaktadır. Vergiye karşı direnme bireysel, kurumsal, toplumsal nitelik taşımakta ve bu niteliklerden biri ya da birkaçı bir arada bulunabilmektedir.²⁵

- *Vergi grevi*: vergiye karşı yasal güvence altında yapılan toplumsal bir eylemlerdir.
- *Verginin reddi*: vergiye karşı toplumsal bir reaksiyonun ifadesi olup,²⁶ çeşitli iktisadi siyasi ve mali sebeplerden dolayı vergi mükelleflerinin vergi ödememeye yönelik olarak yaptıkları bireysel veya toplu ve yasadışı bir davranışları içermektedir.²⁷
- *Vergi isyanı*: verginin reddi sonrasında vergi otoritesine karşı gerçekleştirilen ve etkili sonuçlar meydana getiren eyleme dönüşme halidir.²⁸ Vergi isyanları, şiddet kullanımına dayalı ve devlet otoritesine karşı toplumsal bir başkaldırı (direniş) şeklinde gerçekleşir ve ekonomik, psikolojik sosyal ve siyasi açıdan çok önemli sonuçlar doğurmaktadır.²⁹ Tarihsel süreç içerisinde bütün toplumlarda çeşitli nedenlerle özellikle de ağır vergi yükü ve kötü vergi idaresi sebebi ile pek çok ayaklanma yaşanmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda vergi isyanları, mültezim, ayan, müte-sellim ve voyvoda gibi kişilerin vergilerin tahsili sırasında halka zulüm ve baskı yapmalarından kaynaklanmıştır.³⁰ 1727-1728'de İzmir, 1730 Patrona Halil, 1764 Kıbrıs, Mısır, Akka, Mora, 1829 Atçalı Kel Mehmet, 1908 Erzurum Ayaklanmalar'ı örneklerden bazılarıdır.³¹ Yine, Avrupa'da yaşanan vergi isyanlarına Magna Carta sonrası dönemde rastlanmaktadır. Bu ayaklanmalar so-

²¹ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, a.g.e., s. 162-164.

²² Yasemin Taşkın, Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri, Sosyal Bilimler Dergisi, sayı. 2, ss.122-128., 2010. s. 87.

²³ Ali Rıza Gökbnar, Atçalı Kel Mehmed Ayaklanması: Vergiye Farklı Bir Başkaldırı Örneği. Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(1), 27-34., 2004, s. 27.

²⁴ Nurullah Altun, Temel Gürdal, Furkan Beşel, Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları: Sakarya İli Alan Araştırması, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, c. 3, s. 1, ss. 39-48., 2017, s. 39.

²⁵ Elif Pürsünerli Çakar, Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c. 17, s. 1-2, ss. 1293-1313., 2013, s. 1296.

²⁶ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1996, s. 282.

²⁷ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, a.g.e., s. 170.

²⁸ Nihat Edizdoğan, ve diğerleri, Kamu Maliyesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 207.

²⁹ Ali Rıza Gökbnar, a.g.e., 2007.

Serkan Cura, Osmanlı İmparatorluğu'nda ve Batı Toplumlarında Görülen Vergi İsyânlarının Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi, İçinde, Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti'ne Maliye Tarihi, Editörler: Gökbnar, A. R. - Uğur, A. Beta Yayınları. İstanbul. ss. 97-128., 2016, s. 100.

³⁰ Serkan Cura, a.g.e., s. 110.

³¹ Ali Rıza Gökbnar, Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi. Yönetim Ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(1), 1-24. 2007.

- nunda; toplumlar ya bağımsızlıklarını ilan etmiş ya da birtakım ödünler elde etmişler, vergilerin bir kısmı ödenmemiş ya da yeni yürürlüğe konan pek çok vergi uygulaması kaldırılmıştır.³²
- ***Verginin yansımaları***; üzerine vergi borcu düşen bir yükümlünün, çeşitli yollardan ödediği vergiyi kısmen veya tamamen başkasına devretmesi gayretidir.³³ Vergi yansımaları, ödenmiş bir vergiye ilişkin ekonomik koşullar ve fiyat mekanizması yardımıyla ileri veya geriye doğru gerçekleştirilmektedir.³⁴ İktisadi faaliyette bulunan kişi elde ettiği gelir üzerinden bir vergi ödediğinde, sunduğu hizmet veya sattığı malın fiyatını ödediği vergi miktarı kadar arttırarak vergiden kurtulursa ileriye doğru yansıma, satın aldığı mal ve hizmetleri sunanlara aktarmaya çalışması ile geriye doğru yansıma gerçekleşmektedir. Yansımaların koşulları; verginin ödenmesi, vurgusu, yansımaları ve yerleşmesidir.³⁵
 - ***Vergi planlaması***; mükelleflerin karmaşıklaşan vergi mevzuatı karşısında kendilerini güvende hissetmek veya geleceğe dönük işlerinde doğru ve bağlayıcı bilginin elde edilmesine çalışmak suretiyle belirsiz durumlardan kurtulmasıdır. Özellikle yüksek rekabetin olduğu ortamlarda mükellefler büyük işlere girmeden önce veya önemli ekonomik kararların almadan önce vergi karşısındaki pozisyonlarını kesinleştirmek istemektedirler.³⁶ Vergiye karşı bir tepki bireysel veya kurumsal nitelikte olup vergi planlaması ile vergi muafiyet ve istisnalarına uygun faaliyette bulunmaya çalışılmaktadır.³⁷
 - ***Kayıt dışı ekonomi***; vergiye tabi olan eylem ve işlemlerin vergi kayıt ve düzeni altına alınmamasıdır. Milli gelir hesaplamalarına her ne şekilde olursa olsun dahil edilmeyen tüm ekonomik faaliyetleri içermektedir.³⁸ Kayıt dışı ekonomi; insanların faaliyetlerin ve bunun sonucunda elde ettikleri gelir gizlemeleri, fazladan gelir elde etmek istemeleri, gelir dağılımındaki bozukluk, yolsuzluk rüşvet ve vergi yasalarının karmaşıklığı gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır.³⁹ Kayıt dışılık GSMH'nin bir oranı olarak; gelişmiş ülkelerde %8 - %30 arasında değişebilmekte, geçiş ülkelerinde %67 gibi orana çıkabilmekte, gelişmekte olan ülke ekonomilerinde ise %30 - %60 arasında değişmektedir.⁴⁰
 - ***Vergi Cennetleri***. Yetmiş yıldan fazla süredir dünyada varlığını sürdüren fakat halen herkesin üzerinde uzlaştığı bir tanımının olduğunu söylemek güçtür.⁴¹ Vergi cennetleri ile finansal olarak egemen bölgeler ve ülkelerin, finansal ve diğer sektörlerdeki faaliyetleri kendi ülkesine çekmek için yabancı yatırımcıyı, genellikle düzenleyici ya da idari kısıtlamaların azaltılmasıyla birleşti-

³² Ali Rıza Gökbunar, 2004, a.g.e., s. 33.

³³ Osman Pehlivan, a.g.e., s. 164.

³⁴ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s. 297.

³⁵ Nihat Edizdoğan, ve diğerleri, a.g.e., s. 182.

³⁶ Doğan Gökbel, Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(2), ss.171-187., 2008, s. 171.

³⁷ Elif Pürsünerli Çakar, a.g.e., s. 1297.

³⁸ Tolga Naci Saruç, a.g.e., s. 21.

³⁹ Ayhan Kapusuzoğlu, Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, cilt.1, sayı.16, ss.124-142., 2008, s. 139-140.

⁴⁰ Ramazan Kılıç, Özer Özçelik, Küresel Bir Sorun: Kayıt Dışı Ekonomi. Dumlupınar Üniversitesi SBE Dergisi, sayı.16, ss.337-358., 2006, s. 354.

⁴¹ Serdar Öztürk, Özlem Ülger, Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçırma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, cilt. 9 sayı. 1, ss. 237-254., 2016, s. 237.

ren, sadece nominal vergileri olan veya hiç vergi olmayan ortamlar oluşturulmaktadır. Genellikle faaliyetlere ait bilgi alışverişi kapalı veya çok kısıtlı tutulmaktadır. Vergi cennetleri genellikle mevcut küresel mali altyapıya dayanır ve geleneksel olarak sermaye akımlarını kolaylaştırmış ve gelişmiş finansal piyasa likiditesine sahiptir.⁴² Vergi cenneti bu ülkelerin vergi sistemlerinde ya hiç vergi olmaması ya da çok düşük oranlarda vergi olması, bilgi değişiminde bulunulmaması ve vergi sisteminin şeffaf olmaması gibi özellikler görülmektedir.⁴³ Aynı zamanda yürüttükleri uygulamalarla, yasal açıdan herhangi bir ihlalin olmadığı, vergiden kaçınma, davranışının ortaya çıktığı ve egemenlik hakları bakımından yasal yapılar olarak faaliyette buldukları kabul edilmiştir.⁴⁴

- Vergi karşıtı siyasi partiler, birlikler ve baskı grupları: vergi karşıtı olan siyasi partilerin, özellikle Kuzey Avrupa'da siyasi parti programlarına vergi oranları ve vergi yükümlülüklerindeki indirim projelerini dahil ettikleri görülmektedir. Vergi karşıtı partiler baskı grupları ve birlikler, tarafından hayata geçirilen direnme şeklinin toplumsal özelliği ağır basmaktadır.⁴⁵
- Vergi kaçakçılığı / vergi kaçırma: vergi baskısına karşı gösterilen yasa dışı bir tepkidir. Ödenmesi gereken vergiyi; yasalara aykırı olarak eksik ödemek veya hiç ödememek vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilir ve bu davranış suç teşkil etmektedir.⁴⁶ Vergi kaçakçılığı vergi ödememek veya daha az vergi ödemek için vergi kanunlarına aykırı hareketlerle vergiden kurtulmaya yönelik yasal olmayan girişimlerdir.⁴⁷ Vergi kaçakçılığı, bir suç olmasının yanı sıra sosyal ve ekonomik bir olaydır ve arkasında kayıt dışı ekonomi yer almaktadır.⁴⁸

Vergi idaresinde yolsuzlukla mücadele, vergi kaçakçılığı ile mücadele anlamına gelmektedir. Bir ülkedeki mevcut vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal ve mali ihtiyaçlarını karşılayamıyorsa, sade kolay anlaşılır bir yapıda değilse ve sürekli olarak değişime ihtiyaç gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapıda değilse, vergi kaçakçılığı artmaktadır.⁴⁹

Tablo 1, Vergi Adalet Ağının (Tax Justice Network) (2011),⁵⁰ yaptığı çalışma sonucundaki verilerini içermektedir. Bu rapor, ülke verileri ve Dünya Bankası verilerine göre hesaplanmıştır. Bu araştırmada kullanılan veriler dünya milli gelirinin %98,2'sini ve dünya nüfusunun %92,4'ünü kapsamaktadır. Bu bilgilere göre dünyada gerçekleşen vergi kaçakçılığı miktarı, 3,1 trilyon Amerikan Doları ve dünya milli gelirinin %5,1'i üzerinde olduğu tahmin edilmiştir. En çok vergi kaçırma miktarının da Avrupa kıtasında olduğu, ortalama kayıt dışı ekonomi oranının yüzdesine göre ise en yüksek oranın Güney Amerika'da olduğu görülmektedir.

⁴² OECD., Development. Committee On Fiscal Affairs. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Publications, <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, 1998, s. 21-22. Erişim Tarihi:10 Ekim 2017.

⁴³ Tolga Naci Saruç, a.g.e., s. 25-26.

⁴⁴ Özgür Saraç, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 199.

⁴⁵ Elif Pürsünerli Çakar, a.g.e., s. 1299-1300.

⁴⁶ Osman Pehlivan, a.g.e., s. 163.

⁴⁷ Halil Nadaroğlu, a.g.e., s. 279.

⁴⁸ Hülya Kirmanoğlu, Kamu Ekonomisi Analizi. Beta Yayınları. İstanbul, 2014, s. 269.

⁴⁹ Burcu Gediz Oral, Mali Yolsuzluklarla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, cilt. 16, sayı. 3, ss. 403-431., 2011, s. 425.

⁵⁰ Tax Justice Network, The Cost of Tax Abuse A Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion Worldwide, 2011.

Tablo 1 Kıtalara Göre Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaçırma Bilgileri

	Ülke sayısı Number of countries	Toplam GSMH Total GDP	Toplam kayıtdışı ekonomi Total size of shadow economy	Ortalama kayıt dışı ekonomi yüzdesi Average percentage sbadow economy	Ortalama vergi oranı GSYH'nın yüzdesi Average tax rate as % of GDP	Toplam vergi kayıpları Total tax evasion loss
		\$'m	\$'m			\$'m
Dünya verisi World data	235	62,846,553				
Kapsadığı nüfusun yüzdesi % of total population covered	61.7%	98.2%				
Avrupa (Europe)	36	18,947,416	3,882,593	205%	38.9%	1,511,714
Afrika (Afriea)	39	1,383,070	481,442	34.8%	16.5%	79,235
Asya (Asia)	40	19,333,826	3,421,985	17.7%	19.5%	665,930
Kuzey Amerika (North America)	13	17,376,075	1,876,751	108%	24.1%	452,828
Güney Amerika (South America)	12	3,632,841	1,336,330	368%	28.2%	376,298
Avustralya (Oceania)	5	1,064,690	149,868	141%	31.0%	46,485

Kaynak: Tax Justice Network 2011.

Vergi kaçırmanın; istihdamı arttırma, kriz durumlarında sosyal patlamaları önleyebilme, ihracatta rekabeti arttırabilme gibi kısa süreli bazı faydalarından söz edilse de topluma ve ekonomiye verdiği zararlar düşünüldüğünde kayıt dışı ile mücadelenin ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.⁵¹

- *Vergiden kaçınmak*: kanunların vergiyi bağladığı vergiyi doğuran olaya kişinin kendi iradesiyle girmemesi veya kanunlardaki boşluklardan yararlanma halidir. Vergiden kaçınma ile ilgili en eski ifade Roma Hukuku'ndaki; "hakkını kullanan kimsenin hile yaptığını kimse söyleyemez" ifadesidir.⁵² Vergi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi borcundan kurtulmak durumu herhangi bir suç teşkil etmemektedir. Vergi yasalarındaki istisna ve muafiyetlerden yararlanmak, vergi konusuna girmeyen kaynaklardan kazanç ve irat sağlamak, vergiye tabi olmayan mal ve hizmetleri satın almak kadar vergiye tabi olan mal ve hizmeti almaktan vazgeçmek vergiden kaçınma örnekleridir.⁵³ Vergiden kaçınmak tamamen yasal ve risksiz bir davranıştır.

⁵¹ Tolga Naci Saruç, a.g.e., s. 31.

⁵² Nihat Edizdoğan, ve diğerleri, a.g.e., s. 202-203.

Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 216.

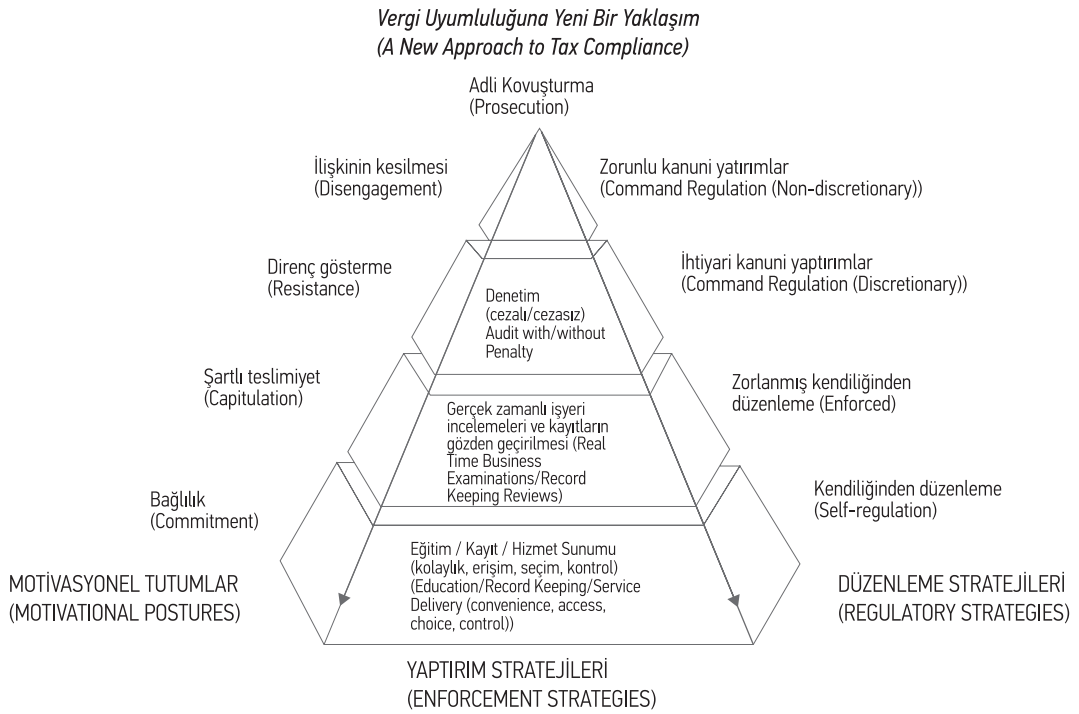
⁵³ Osman Pehlivan, a.g.e., s. 163.

Vergiden kaçınmak yasal boşluklardan yararlanmak şeklinde olabileceği gibi mükelleflerin, vergiden muaf olan veya daha az vergilendirilen ekonomik aktivitelere yönelmesi şeklinde de olabilir.⁵⁴ Bireylerin piyasa ekonomisi koşullarında yaptıkları tercihleri ile vergisel alandan vergisiz alana doğru çevirmeleri söz konusudur.⁵⁵

- **Vergi İnzivası:** vergi baskısı sonucunda tek bir bireyin veya topluluğun vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemek amacıyla yasal ikametgâhlarını terk etmeleridir. Tarihte meydana gelen vergi inzivaları, gerçek kişilerin gelir vergisinden kurtulma amacıyla yapılmıştır. Günümüzde vergi inzivası sadece vergi cennetlerine yönelme sonucu oluşan ikametgâh değişikliği ile söz konusu olmaktadır.⁵⁶

Braithwaite (2003)⁵⁷ tarafından, Avusturalya Vergi İdaresinin (ATO /Australian Taxation Office) uyguladığı duyarlı regülasyon sistemi için, uygulama örneğini de içeren vergi uyum modeli oluşturulmuştur. Şeklin sol tarafında mükelleflerin vergiye karşı tutum dereceleri/şekilleri verilmiş, sağ tarafında ise vergi idaresinin bu tutumlara göre uygulayacakları yaptırımları gösterilmiştir. Şeklin ortasında da vergi yetkililerinin eylem ve tutumları gösterilmiştir

Şekil 3 Düzenleme Uygulama Örneği ile ATO Uyum Modeli



Kaynak: Braithwaite 2003

⁵⁴ Tolga Naci Saruç, a.g.e., s. 21.

⁵⁵ Hülya Kirmanoğlu, a.g.e., s. 269.

⁵⁶ Elif Pürsünerli Çakar, a.g.e.,

⁵⁷ Valerie Braithwaite, Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. Taxing democracy, 15-39., 2003.

Şekil 3'de vergilere karşı gösterilen tutumlar göre idarenin uygulayacağı yaptırımlarda değişmektedir. Bağlılık ve şartlı teslimiyet aşamalarında vergi dairesinin yaptırımları, mükelleflerin uyum sağlamalarına yönelik uygulamalardır. Daha sonraki aşamalarda ise durum daha da sertleşerek devam etmektedir.

5- VERGİ UYUMUNA İLİŞKİN MÜKELLEF TİPLERİ

Vergi uyumuna ilişkin mükellef tutum davranışlarına göre şekillenen mükellef tipleri ile ilgili literatüre katkı sağlayan çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalardan bazılarında ait bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

Braithwaite (2003)⁵⁸ tarafından yapılan çalışmada; mükelleflerin vergilendirmeye uyum bağlamında: (a) taahhüt, (b) kapitülasyon, (c) direniş, (d) ayrılma ve (e) oyun oynama olmak üzere beş motivasyonel tutum ve bunların söylemlerini tanımlanmıştır. Motivasyonel tutumlar ve bunları temsil eden söylemleri şunlardır.

- *Taahhüt/Bağlılık (Commitment)* kapsamında; “vergi ödemek doğru olan şeydir., vergi ödemek, tüm Avustralyalılar tarafından isteyerek kabul edilmesi gereken bir sorumluluktur, vergilerimi ödemeyi ahlaki bir zorunluluk olarak görüyorum, vergilerimi ödememin sonucunda herkese katkı sağladım, vergilerin hükümetin değerli şeyler yapmasına yardım ettiğini düşünüyorum, genel olarak, vergilerimi iyi niyetle ödüyorum, vergi ödediğime çok sevindim, vergi payımı ödemekle yükümlü olduğumu kabul ediyorum”.

Şartlı Teslimiyet/Teslim/Kapitülasyon (Capitulation) kapsamında; Vergi Dairesi ile iş birliği yaparsanız, muhtemelen sizinle iş birliği yapacaklardır, Vergi Dairesi yanlış bir şey yaptığımı fark etse bile, yanlışlarımı kabul ettiğim sürece uzun vadede bana saygı duyacaklardır, Vergi Dairesi, yükümlülüklerini yerine getirmekte güçlük çekenlere ve hata yapanları destekliyor ve teşvik ediyor, vergi sistemi mükemmel olmayabilir, ancak çoğumuz için yeterince iyi çalışıyor, Vergi Dairesinin iş birliği içinde olması ya da olmaması sorun değil, en iyi politika onlarla işbirliği yapmaktır.

Direnç Gösterme/Kası Durma (Resistance) kapsamında; Vergi Dairesi ile iş birliği yapmazsanız, size karşı sert davranacaklardır. Vergi Dairesi, daha çok sizin yaptığınız yanlışları yakalamakla ilgileniyor, doğru şeyi yaparsanız yardımcı oluyor. Vergi Dairesinin sizi zorlamasına izin vermemek önemlidir. Vergi Dairesini tamamen tatmin etmek imkansızdır. Vergi Dairesi, sizi uyumlu olmayan vergi mükellefi olarak belirlediğinde, onlar bu düşüncesini asla değiştiremeyeceklerdir. Bir toplum olarak, Vergi Dairesine karşı durmaya istekli daha fazla insana ihtiyacımız var.

Ayrılma/Başlı Koparma/İlişkiyi Kesme (Disengagement) kapsamında; Vergi Dairesi'nin istediğini yapmadığım ortaya çıktı, hiçbir şeyimi kaybetmeyeceğim, şahsen, eğer ben istemezsem, Vergi Dairesinin vergi ödemem için bana yapabileceği çok şey olduğunu sanmıyorum, Vergi Dairesinin istediği şeyleri yapmak umurumda değil, Vergi Dairesi bana karşı sertleşirse, onlarla iş birliği yapmayacağım, Vergi Dairesinin benden ne beklediğini gerçekten bilmiyorum ve sormam da.

Oyun Oynama (Game Playing) kapsamında; vergi sistemindeki değişikliklerin beni nasıl etkileyeceği konusunda zaman harcamanın tadını çıkarıyorum, vergi sistemindeki boşluklar hakkında arkadaşlarımla konuşmaktan hoşlanırım, vergi hukukunun gri alanını bulma oyunu seviyorum, ödemek

⁵⁸ Valerie Braithwaite, a.g.e.,

zorunda olduğum vergiyi en aza indirmenin zorluğundan hoşlanırım, Vergi Dairesi, onlara paralarını verebilen mükelleflere saygılıdır.

Niesiobedzka, (2014),⁵⁹ vergilere karşı benzer tutum ve davranışlar sergileyen mükellef gruplarını belirlemek için yaptığı çalışma sonucunda dört vergi mükellefi tipi tespit etmiştir. Bu mükellef tipleri; *içten/gerçek vergi mükellefi* (Intrinsic Tax Payer), *dışsal/görünürde vergi mükellefi* (External Tax Payer), *gerçek/asıl vergi kaçırın mükellef* (Intrinsic Tax Evader), *görünürde vergi kaçırın mükellef* tipleridir (External Tax Evader). İlk iki mükellef tipi yaygın olan mükellef tipidir. Ayrıca bu tipler, Braithwaite (2001, 2003)⁶⁰ ve Torgler (2003)⁶¹ tarafından tanımlanan tiplere de karşılık gelmektedir.

Mitu (2016),⁶² çalışmasında Cardozo (2011)'nin⁶³ vergi karşısındaki mükellef davranışlarının; vergi oluşturan olayın ortaya çıkmasından önce ve sonra olmak üzere iki şekilde oluştuğunu belirtir ve vergiyi doğuran olayın oluşmasından sonra vergi ahlakına bağlı olarak mükellef tipolojisini aşağıdaki gibi belirtir.

Tip A - "yasal" vergi kaçırın (Type A – the "legal" tax evader)

Tip B - Dolandırıcılık/Hile ile vergi kaçırın (Type B – Tax evader by fraud)

Tip C - Basit ihmal/kusur ile vergi kaçırma Evader (Type C – Evader by simple omission)

Tip D – Kötü/yolsuz planlayıcı (yasadışı kaçınma) (Type D – Abusive planner (illegal avoidance))

Tip E - Meşru planlayıcı (yasal kaçınma) (Type E – Legitimate planner (legal avoidance))

Tip F – Basit/Sade uyumlu vergi mükellefi (Type F – Simple compliant taxpayer)

Tip G - Uygun olmayan/Uyumun altında/Uyumu düşük vergi mükellefi (Type G – Under-compliant taxpayer)

Ayrıca, vergi ahlakı ve kilit zorunluluklara (vergi ödemeleri) uyulması göz önüne alındığında, Cardozo (2011),⁶⁴ mükelleflerin aşağıdaki türlerini tanımlamaktadır

Tip H - Gayri meşru taşıyan (Type H – Illegitimate with holder)

Tip I - "Hukuki" borçlu (Type I – "Legal" debtor)

Tip J – Cüretkar/Uymayan borçlu (Type J – Defiant debtor)

Tip K – Arızı/Ara sıra borçlu (Type K – Occasional debtor)

Tip L - Uyumlu vergi mükellefi (Type L – Compliant taxpayer)

Basitleştirmek için, vergi mükelleflerinin tüm bu tipolojilerini üç geniş kategoride toplamıştır bunlar; *Dürüst vergi mükellefleri*, (Honest taxpayers), *Sosyal görüntü taşıyan mükellefler* (The taxpayers with social image), *Muhalefette vergi mükellefleri* (Taxpayers in opposition) olarak sayılmıştır.

⁵⁹ Malgorzata Niesiobedzka, Typology Of Taxpayers And Tax Policy. Polish Psychological Bulletin, 45(3), 372-379., 2014.

⁶⁰ Valerie Braithwaite, a.g.e.,

⁶¹ Benno Torgler, Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, (PhD Dissertation), Universitat Basel, Basel, 2003.

⁶² Narcis Mitu, Taxpayer Behaviour: Typologies And Influence Factors. Revista De Stiinte Politice, (49), 77-87., 2016.

⁶³ Cardozo, M. H. (2011). Taxpayer Attitudes Vis-A-Vis The Tax Administration: Differentiate And Classify Behaviors, Case Studies, Tax Morale As Determininf Factor In Improving The Effectiveness Of The Tax Administration, Published By Inter-American Center Of Tax Administrations – Ciat, 45th Ciat General Assembly, Quito, Ecuador: 211230., 2011.

⁶⁴ Cardozo, M. H., a.g.e., s. 220-221.

Torgler (2003)⁶⁵ çalışmasında, Vogel (1974)'in⁶⁶ tiplemesine benzer bir sınıflamaya yer vermiştir. Bu tipler; *vergi kaçakçısı*, *sosyal vergi mükellefi*, *içten vergi mükellefi* ve *dürüst vergi mükellefi* olarak sayılmıştır.

- *Vergi Kaçakçısı (Tax Evader)*: Bu mükellef tipi, cezaların yüksek olmasından dolayı değişim karşılığını (vergi ödeyip ödememe arasındaki maddi kazanç- kayıp ilişkisi) veya vergi denetimlerinde yakalanıp / yakalanmama olasılığını dikkate alır. Genel olarak vergi ahlakları düşüktür. Standart ekonomik rasyonel seçim teorisinin bu mükellefler için geçerli olduğu ileri sürülebilir. Kaçıracakları vergi miktarı ile dürüst olmaları halinde ödeyeceklerini karşılaştırırlar.⁶⁷

Torgler (2003)'e⁶⁸ göre, hükümet, iyi işleyen kurumlarla güveni sağlamaya çalışarak; İçten ve sosyal mükellef tipini geliştirmiştir. Aksi bir reaksiyon vergi kaçakçıları ile ilgilidir. Eğer hükümet güveni sağlamak için denetim oranını ve para cezası oranlarını azaltırsa, vergi kaçırma teşvikini artırabilir. Öte yandan, daha yüksek bir vergi uygulamak, dürüst mükelleflerin vergilerini ödemek için motivasyonu azaltabilir. Etkin bir vergi idaresi olmadan vergi kaçakçılığı önlenemeyeceği belirtilmiştir.

Mitu (2016)⁶⁹ tarafından yapılan muhalif / karşı vergi mükellefleri (Taxpayers in opposition) tiplemesi, Torgler (2003)'in⁷⁰ vergi kaçakçısı tipinin bir karşılığı olarak görülmektedir. Bu mükellefler gerçek duruma bakmaksızın, vergi makamlarına yönelik olumsuz bir tutumu benimserler.⁷¹

- *Sosyal Vergi Mükellefi (Social Taxpayer)*: Sosyal Mükellefler, sosyal normlardan etkilenir, vergi kaçırma durumlarından utanır, suçluluk hissederler ve dahası insanların inancına, özellikle kendilerine yakın olanların inancına karşı çok hassastırlar. Yakınlarında algıladıkları değişiklikler için çok güçlü bir şekilde duygusal tepki gösterirler. Bu durum koşullu iş birliği olarak görülebilirler. Diğer vergi mükelleflerinin vergilerini ödemelerinden etkilenir ve onlarda ödeme eğiliminde olurlar. Diğerlerinin katkıları azalırsa onların katkıları azalır. Davranışları sadece objektif sonuçlara ve gelir seviyelerine bağlı değildir. Eşitsizlik algısı sorun meydana getirir.⁷²

Sosyal görüntü taşıyan mükellefler (The taxpayers with social image), vergilerin ödenmemesi ya da ödenmemesi yoluyla oluşturulmuş sosyal imajla ilgilendirler ve vergi mükelleflerinin bu tipolojisinin motivasyonu, grubun toplumsal normları tarafından verilir. Bunlar genellikle bir "sürü" davranışına sahip olmakla karakterize edilirler.⁷³

- *İçten Vergi Mükellefi (Intrinsic Taxpayer)*: Bu mükellef tipini karakteristik özelliği olarak şunlar sayılabilir. Motivasyonu iç kaynaklıdır. Kurumsal faktörlere, hükümetin ve vergi idaresinin tutumlarına, devletin ve mükelleflerin olumlu davranışlarına karşı hassastır. Vergilerini ödeme konusunda diğer etkenlerden daha etkili olan, kurumsal etkenlerden etkilenirler.⁷⁴

⁶⁵ Benno Torgler, a.g.e.

⁶⁶ Joachim Vogel, Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data, National Tax Journal. 27: 499-513., 1974.

⁶⁷ Benno Torgler, a.g.e. s. 190

⁶⁸ Benno Torgler, a.g.e. s. 27.

⁶⁹ Narcis Mitu, a.g.e.

⁷⁰ Benno Torgler, a.g.e.

⁷¹ Narcis Mitu, a.g.e. s. 85.

⁷² Benno Torgler, a.g.e. s. 189.

⁷³ Narcis Mitu, a.g.e. s. 84.

⁷⁴ Benno Torgler, a.g.e. s. 189.

- **Dürüst Vergi Mükellefi (Honest Taxpayer):** vergi ödevlerini her durumda dürüst davranarak yerine getiren kişidir. Vergi politikalarındaki değişikliklerden, vergi oranlarından, denetim sıklığından vb. durumlardan etkilenmezler.⁷⁵ Dürüst mükellefler (honest taxpayers); vergi idaresi ile sürekli iş birliği yaparlar, vergileri azaltmanın yollarını aramazlar, tamamen etik standartlara dayalı olarak dürüstçe davranırlar ve iş birliği isteklilikleri, kurumsal koşullara, diğer vergi mükelleflerinin davranışlarına bağlı değildir.⁷⁶

6- SONUÇ

Vergi idaresi ile mükellefler arasında çift yönlü etkileşim sağlayan vergi uyumu konusunda asıl üzerinde durulması gereken, mükelleflerin vergileme karşısında gösterecekleri tepkiler dikkate alınarak vergileme ve sürecinin mümkün olduğunca kolaylaştırılmasıdır. Her ne kadar hukuki yönden sağlam temellere dayalı bir vergi ihdas edilse de mükelleflerin bu vergilemeden beklentileri veya vergiye bakışları hususunda yeterli ve ikna edici şekilde altyapının kurulması ve gerekçelerinin açıklanması halinde vergi uyumunun gerçekleştirilmesine daha fazla katkı sağlanması söz konusu olabilecektir.

Vergi uygulamalarına ilişkin olarak mükellefler, pasif veya aktif davranışlar şeklinde (vergiden kaçınma, vergi kaçırma, verginin yansıtılması, vergi grevi, verginin reddi, vergiye isyan vb.) tepkiler gösterebilmektedirler. Bu tür tepkilerin başlıca etkileri ise; vergi kaybı ve kaçakları, vergilemeye karşı kayıtsızlık, devlete olan güvensizlik, vergi ödememe eğiliminin artması, vergi bilinci ve vergi ahlakında hassasiyetlerin azalması şeklinde görülmekte ve vergi uyumsuzluğu ile özellikle vergide adaletsizliğe sebep olunabilmektedir. Vergileme karşısında mükelleflerin tutum ve davranışlarının özel adlandırılması ile oluşturulan mükellef tiplemesinde maksat; tiplendirilen mükelleflere göre fayda-maliyet, külfet veya cezai yaptırımlar uygulamak bakımından idarenin kiminle muhatap olduğunu bilerek ona göre yapması gerekenler konusunda uygun prosedürleri seçmesinin yolun açılabilmesidir. Dürüst mükelleflere çeşitli kolaylıklar getirilmesi öngörülürken, dürüst olmayanların sisteme verebileceği zararın önlenmesine çalışılmalıdır. Mükellefler ile vergi idaresi arasında iletişim ve etkileşimin olumlu olması, mükelleflerin sosyal ve psikolojik açıdan vergi uyumunu sağlamaya yönelik olarak, zorlayıcı, özendirici ve teşvik edici bir etki meydana getirilebilecektir.

KAYNAKÇA

- ABDULA, M. S. (2016). Ortadoğu Uygarıklarında Vergi, içinde, Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti'ne Maliye Tarihi, Editörler: Gökbunar, A. R. - Uğur, A. Beta Yayınları. İstanbul.
- AKDOĞAN, A. (2005). Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKTAN, C. C. - ÇOBAN, H. (2006), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler. İçinde, Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi, Editörler: Coşkun C. Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 137-157.
- AKTAN, C. C., DİLEYİCİ, D.- SARAÇ, Ö. (2006). Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları. İçinde, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: Coşkun C. Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 159-171.

⁷⁵ Benno Torgler, a.g.e. s.190.

⁷⁶ Narcis Mitu, a.g.e. s. 84.

- ALTUN, N., GÜRDAL, T. - BEŞEL, F. (2017). Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları: Sakarya İli Alan Araştırması. Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, c. 3, s. 1, ss. 39-48.
- ARMAĞAN, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12(3).
- BRAITHWAITE, V. (2003). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. Taxing democracy, 15-39.
- CARDOZO, M. H. (2011). Taxpayer Attitudes Vis-A-Vis The Tax Administration: Differentiate And Classify Behaviors, Case Studies, Tax Morale As Determining Factor In Improving The Effectiveness Of The Tax Administration, Published By Inter-American Center Of Tax Administrations – Ciat, 45th Ciat General Assembly, Quito, Ecuador: 211230.
- CURA, S. (2016). Osmanlı İmparatorluğu’nda ve Batı Toplumlarında Görülen Vergi İsyanlarının Karşılaştırılması Olarak Değerlendirilmesi. içinde, Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti’ne Maliye Tarihi. Editörler: Gökbunar, A. R. - Uğur, A. Beta Yayınları. İstanbul. ss. 97-128
- ÇELİK, F. (2007). Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanmakta Olan IMF Programları ve Refah Devleti Anlayışı, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, c. 4, s. 2.
- DOEHRING, K. (2012), Genel Devlet Kuramı (Genel Kamu Hukuku), Çeviren:Ahmet Mumcu, İnkılap Kitabevi, Ankara.
- EDİZDOĞAN, N. (2007). Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, Bursa.
- EDİZDOĞAN, N., ÇETİNKAYA, Ö., GÜMÜŞ, E. (2012). Kamu Maliyesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa.
- EROL, A. (2011). Vergi Felsefesi, Devlet ve Vergi Tor ofset. İstanbul.
- FISCHER, C. M., WARTICK, M., MARK, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. Journal of Accounting Literature, 11, 1. 1-46.
- GEDİZ ORAL, B. (2011), Mali Yolsuzluklarla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, c. 16, s. 3, ss. 403-431.
- GİRAY, F. (2012), Vergi Teşvik Sistemi ve uygulamaları, Ekin Yayınevi, Bursa.
- GİRAY, F. (2014). Maliye Tarihi. Ekin Yayınevi. Bursa.
- GÖKBEL, D. (2008). Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(2), ss. 171-187.
- GÖKBUNAR, A. R. (2004). Atçalı Kel Mehmed Ayaklanması: Vergiye Farklı Bir Başkaldırı Örneği. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(1), 27-34.
- GÖKBUNAR, A. R. (2007). Celali ayaklanmalarının maliye tarihi açısından değerlendirilmesi. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(1), 1-24.
- GÖKBUNAR, A. R., UĞUR, A. (2016). Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti’ne Maliye Tarihi. Beta Yayınları. İstanbul.
- JAMES, S., ALLEY, C. (2002), Tax compliance, self-assessment and tax administration. Published in: Journal of Finance and Management in Public Services , Vol. 2, No. 2 (2002): pp. 27-42.
- KAPUSUZOĞLU, A. (2008). Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, c. 1, s. 16, ss. 124-142.

- KILIÇ, R., ÖZÇELİK, Ö. (2006). Küresel Bir Sorun: Kayıt Dışı Ekonomi. Dumlupınar Üniversitesi SBE Dergisi, s. 16, ss. 337-358.
- KİRMANOĞLU, H. (2014). Kamu Ekonomisi Analizi. Beta Yayınları. İstanbul.
- MITU, N. E. (2016). Taxpayer behaviour: typologies and influence factors. Revista de Stiinte Politice, (49), 77-87.
- MUTER, N. B., SAKINÇ, S., ÇELEBİ, A. K. (1993). Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması. Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa.
- NADAROĞLU, H. (1996). Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayın Dağıtım. İstanbul.
- NİESİOBEDZKA, M. (2014). Typology of taxpayers and tax policy. Polish Psychological Bulletin, 45(3), 372-379.
- OECD, (2010). CTPA, Forum on tax administration Information, Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems, April-2010, ss. 1-12.
- OECD. (1998). Development. Committee on Fiscal Affairs. Harmful tax competition: an emerging global issue. Publications de l'OCDE. <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, Erişim Tarihi:10 Ekim 2017
- ÖZTÜRK, S., ÜLGER, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, c. 9 s. 1, ss. 237-254.
- PEHLİVAN, O. (2013). Kamu Maliyesi. Celepler Matbaacılık. Trabzon.
- PÜRSÜNERLİ ÇAKAR, E. (2013). Vergiye Karşı Direnme Şekilleri Ve Vergi İnzivasi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c. 17, s. 1-2, ss. 1293-1313.
- ROTH, JEFFREY A. / SCHOLZ, JOHN T. / WITTE, A.D. (eds.) (1989), Taxpayer Compliance, Vol. 1: An Agenda for Research (Philadelphia:University of Pennsylvania Press).
- SARAÇ, Ö. (2006). Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- SARUÇ, T. N. (2015). Vergi Uyumu Teori ve Uygulama. Seçkin Yayınları. Ankara.
- ŞAHİN, M. (2016). Türkiye'de Vergi Uygulamalarında Etkinlik Sorunu. The Journal of International Scientific Researches, 1(3), ss.26-42.
- TAŞKIN, Y. (2010), Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri, Sosyal Bilimler Dergisi, s. 2, ss. 122-128.
- TAX JUSTICE NETWORK. (2011), The Cost of Tax Abuse A Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion Worldwide
- TORGLER, B. (2003). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, (PhD Dissertation), Universitat Basel, Basel,
- TUNÇER, M. (2002), Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, c. 57, s. 3 ss: 107-128
- TUNÇER, M. (2005), Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 7/1 ss. 217-228
- VOGEL, J. (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data, National Tax Journal. 27: 499-513.
- YARAŞLI, G. O. (2005), Türkiye'de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı