

VERGİ ETİĞİ YAKLAŞIMI

Tax Ethics Approach

Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU¹

Geliş Tarihi: 29.05.2018 Kabul Tarihi: 18.09.2018

ÖZET

Çalışmada öncelikle etik kavramının farklı yaklaşımlarına yer verilmiştir. Bu yaklaşımların vergi hukukuna yansımaları şeklinde tezahür eden vergi etiği kavramı da vergiye uyum kapsamında ele alınmıştır. Vergi etiğine uyulmaması halinde karşılaşılan neticeler vergiye karşı tepkiler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu da vergi uyumunun bozulması ve kamu gelirlerinin azalması sonucunu yaratmakta; dolayısıyla da kamu menfaatinin zarara uğramasına neden olmaktadır. Bu çerçevede vergi etiği anlayışını etkileyen birtakım idari, ekonomik ve sosyal faktörler belirlenmiştir. Bu faktörlerin gereği gibi yerine getirilmesi halinde vergi etiğinin yükselerek, kamunun uğradığı zararın azaltılabileceği söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Etik, Vergi Uyumu, Vergi Kaçırma, Vergi Affı.

ABSTRACT

Firstly different approaches to the concept of ethics given in the study. The concept of tax ethics, which manifests as the reflection of these approaches in the tax law, has also been taken into account in the context of tax compliance. The consequences of failure to comply with the tax ethics are in the form of reactions to the taxation. This creates a deterioration of tax compliance and a decline in public revenues; thus causing a loss of cumulative benefits. In this framework, a number of administrative, economic and social factors have been identified that affects tax ethics. If these factors are fulfilled as required, it can be said that tax ethics will increase and the public loss can be reduced.

Keywords: Tax, Ethics, Tax Compliance, Tax Evasion, Tax Amnesty.

GİRİŞ

Etik, beşeri ahlak çerçevesinde ele alınan bir kavramdır. İnsan davranışlarının iyiyi ve güzeli yansıtmaları gerekir. Bu sebeple evrensel olarak kabul görebilecek birtakım tutum ve davranış kurallarının belirlenmeye çalışılması yoluna gidilmiştir. Ancak toplumların farklı karakteristik özelliklerine sahip olması nedeniyle etik kavramının bölgesel olarak değişik algılamalarının da olabileceği kabul görmektedir. Gelişen anlayışla beşeri hayatın hemen her alanında bazı etik kurallar uygulama alanı bulmaktadır.

Vergiler genel anlamda, herkes için hem bir hak hem de bir ödev niteliğindedir. Vergi vermenin belki de en önemli neticesi, mükelleflerin malvarlığında önemli bir eksilme meydana getirmesidir. Bu eksilmenin mükellef nezdindeki psikolojik temeli; birtakım idari, ekonomik ve sosyal faktörlere bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu faktörlerin olması gerektiği gibi

¹ Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD. (a.omercioglu@gmail.com)

sağlanması halinde, vergi etiği bağlamında vergiye uyumun kolaylaşacağı sonucuna varılabilir. Bu sebeple vergiye psikolojik ve sosyolojik temelde bir yaklaşımın sunulması ihtiyacı doğmaktadır.

Vergilemede bu psikolojik ve sosyolojik bağ, bir toplum davranışı olarak etik değerlerden kaynaklanmaktadır. Mükellef, sorumlu veya bunların temsilcileri tarafından etik ilkelere uyulmaması halinde vergiye karşı tepkilerin oluştuğundan bahsedilir. Bu tepkiler dolayısıyla kayıt dışı ekonomiye kayış artar ve kamu zararı meydana gelir. Sorunun çözümü toplumdaki vergi etiği değerlerinin yüceltilmesi ile sağlanabilir. Bunun için ise öncelikle vergi etiğini etkileyen faktörlerin belirlenmesi gerekir. Bu belirleme, vergi etiğine karşı stratejik bir yaklaşımın geliştirilmesi yoluyla yapılacaktır.

Vergi etiğine etki eden faktörler belirlenirken vergilerin fiskal ve ektrafiskal amaçları göz önünde bulundurularak bir gruplama yapılacaktır. Bu bakımdan vergi etiğine etki eden faktörlerin yönetsel başka bir deyişle idari davranışlardan kaynaklanabileceği gibi, ekonomik göstergelerden ve sosyal davranışlardan da kaynaklanabileceği değerlendirilmesi yapılacaktır. Şüphesiz bu gruplamanın ve grup içerisinde yer verilen faktörlerin daha da çoğaltılması mümkündür. Ancak çalışmada etki gücüne göre en yüksek değeri ihtiva ettiği değerlendirilen faktörlere yer vermeye çalışılacaktır.

I. ETİK KAVRAMI

Etimolojik olarak etik kavramı, Yunanca töre, kültür, ahlaki yapı anlamına gelen “*ethos*” sözcüğünden türemiştir. Dilimizde etik, Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre; “töre, çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü ve ahlaki veya ahlakla ilgili” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımlama ahlak ile etiği eş anlamlı olarak kabul etmektedir.

Felsefi temelde ise etik kavramı, ahlakın felsefi olarak tartışılması şeklinde tanımlanmaktadır². Buradan yola çıkarak ahlakın etikten farklı ancak onun içinde yer alan bir kavram olduğu ortaya konabilir. Pozitif hukukun kapsamını sosyal etik anlamındaki ahlak etkilemektedir³. Bu bakımdan ahlak, belirli bir toplumda uyulması gereken beşeri kurallar bütünü olurken genel anlamda etik, mevcut bulunan ahlak üzerine düşünme ve sorgulama eylemidir⁴. Başka bir deyişle etik; zaman, yer ve şartlara bağlı olmadan geçerli olabilecek en ideal ahlak kurallarının bulunup bulunmadığını sorgulayan olgudur.

² Fred FELDMAN, (Çev. Ferit Burak AYDAR), **Etik Nedir?**, Boğaziçi Yayınları, İstanbul, 2013, s.11.

³ Adnan GÜRİZ, **Hukuk Felsefesi**, Siyasal Kitabevi, 2009, s.16.

⁴ Abdülbaki GÜÇLÜ / Erkan UZUN / Serkan UZUN / Ümit Hüsrev YOLSAL, **Felsefe Sözlüğü**, Bilim ve Sanat Yayınları, Ankara, 2008, s.502.

Batı felsefesinde ilk etik öğretisini sofistlerin başlattığı kabul edilmektedir⁵. Bu etik öğretilerine göre evrensel olarak geçerli ahlaki ilkeler yoktur ve tüm ahlaki ilkeler tarihsel koşullara, dönemlere, toplumlara, kültürlere ve bireysel tercihlere göre değişkenlik gösterir. Bu anlayış etik göreceliği olarak adlandırılmaktadır⁶. Daha sonra ise Sokrates ile başlayan süreçte etik evrenselciliği adı verilen bir felsefeye doğru gidilmiştir. Sokrates'e göre ahlak, akıl ve bilgi (erdem) ile ulaşılan ve bütün insanlığı kapsayan bir değerdir. Ahlaklı olmak, etik değerler çerçevesinde erdemli bir yaşam sürmenin ön şartıdır⁷. Bu bakımdan etik, toplumda uygulanan töre ve görenek kurallarının sorgulanması ve içselleştirilmesi ile elde edilen bir erdemdir.

Etik, bireylerin iyi ve kötü ya da doğru ve yanlış yargılarını oluşturan ve insan ilişkilerinin temelini oluşturan bir kavramdır⁸. Başka bir ifadeyle etik, kişilerin birbirleriyle olan münasebetlerinde algılama ve davranışlarını yönlendirmesi beklenen, onlara rehberlik eden kurallar sistemidir⁹. Etiğin hem bireysel hem de toplumsal düzlemde ahlak algısını geliştirme yeteneği mevcuttur.

Klasik olarak bireysel etik ve iş etiği şeklinde ayrılan etik kavramı günümüzde, sosyal bir olgu olması dolayısıyla hayatın hemen her alanında farklı bir tanıma bürünebilmektedir. Temelde bireysel etiğin güçlenmesi ile sağlanmış olan bu farklı tanımlamalar, insan davranışlarına esas teşkil eden ve onları şekillendiren değerler hakkındaki bilincin gelişmesi ile ortaya çıkmıştır.

II. VERGİ ETİĞİ VE ETKİ EDEN FAKTÖRLER

A. Vergi Etiği

Vergi etiği her şeyden önce mükellef, vergi sorumlusu ve bunların temsilcileri nezdinde içsel bir güdü niteliğindedir. Bu açıdan doktrinde vergi etiği açıklanırken psikolojik ve sosyolojik temelli tanımlamalara yer verilmektedir.

Vergi etiği, vergi uyumunun belirleyicisi konumundadır. Vergi etiği; vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak tanımlanmaktadır¹⁰. Başka bir tanımlamaya göre vergi etiği;

⁵ Sofist; güzel konuşan, filozof anlamına gelmektedir. Antik Yunan'da milattan önce 5.yy'da aristokratik kökene sahip olmayan zengin sınıfının siyasi kaygılarla sosyal olaylara ilişkin bilgi satın almak istemeleri sonucu oluşan bir dönemi oluşturmaktadır. Bkz. GÜRİZ, s.144.

⁶ Suat ÇELİKKOL, "Aristoteles'te Etik Göreceliğin Eleştirisi", **ERZSOSDER**, Erzincan, 2015, s.162.

⁷ GÜRİZ, s.148.

⁸ Kubilay ÖZYER / Öznur AZZOĞLU, "Demografik Değişkenlerin Kişilerin Etik Tutumları Üzerindeki Etkileri", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C.6, Sa.2, 2010, s.61.

⁹ İsmail KİTAPCI, **Vergi Etiği - Vergi Psikolojisi**, Seçkin, Denizli, 2015, s.87.

¹⁰ Y. D. SONG / T. E. YARBROUGH, "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", **Public Administration Review**, C.38, 1978'den nakleden; Hasan Hüseyin BAYRAKLI / Naci

vergiye ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilme derecesidir¹¹.

Vergi etiği, vergi bilinci, vergi kültürü ve vergi ahlakı ile iç içedir. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde verginin öneminin farkında olan bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki isteklilik düzeyi vergi bilinci olarak tanımlanmaktadır¹². Bu bilinç düzeyi aynı zamanda toplumdaki vergi kültürünü göstermektedir. Vergi etiğine uyumun düzeyi de vergi ahlakını oluşturmaktadır. Vergi etiğinin gelişmiş olduğu toplumlarda, vergi bilincinin yerleşmiş olması ve bu durumun bir kültür şeklinde oturmuş olması dolayısıyla mükelleflerin vergiye uyumlarının yüksek olduğu söylenebilir. Vergi uyumunun yüksek olması da kayıp veya kaçak oranlarının düşük olduğu, herkesin vergi yüküne katıldığı ve kamusal menfaati gerçekleştirmek adına çalıştığı sağlıklı bir toplum düzeni demektir.

B. Vergi Etiğine Uyumsuzluğun Sonuçları

Vergi etiğine uyulmaması halinde karşılaşılan neticeler; mükellef, sorumlu veya bunların temsilcileri tarafından vergiye karşı birtakım tepkilerinin oluşması ve bu tepkiler dolayısıyla kayıt dışı ekonomiye kayış şeklinde tezahür etmektedir. Vergiye karşı oluşan tepkiler; vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi grevi, vergi reddi, vergi yansıması ve yerleşmesi, vergi planlaması ve vergi inzivası gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir.

1. Vergiye Karşı Tepkiler

Vergiye karşı oluşan tepkilerden bazıları vergiden kaçınma şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma; mükelleflerin hukuk dışına çıkmadan vergi ödememeleri veya düşük vergi ödeme eğilimine girmeleridir¹³. Başka bir deyişle mükellefler ya vergi doğuran olayı meydana getirecek işlemleri hiç yapmazlar ya da yapacakları işleme ilişkin daha az vergi vermeyi gerektiren seçeneklere yönelirler.

Vergiye karşı oluşan tepkilerin en önemlisi vergi kaçırma şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçırma, kamu düzenini bozan bir fiildir. Bu fiil, ağırlığına ve kanun koyucunun nitelemesine göre suç veya kabahat şeklinde ortaya çıkmaktadır. Her halde de mükellefler, vergi yükünün tümünün veya bir kısmının dışında kalma çabası ile vergiye karşı hukuk dışı bir direniş sergilemektedirler¹⁴. Bu direniş maddi anlamda kamu zararı meydana

Tolga SARUÇ / İsa SAĞBAŞ, "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.211.

¹¹ KİTAPCI, s.93.

¹² Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.189.

¹³ Eren ÇAŞKURLU / Cem Barlas ARSLAN, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s.228.

¹⁴ Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, "Vergiye Karşı Direniş Şekilleri ve Vergi İnzivası", **Gazi Üniversitesi**

getirmekte; şekli anlamda ise kamu için bir tehdit oluşturmaktadır. Vergi kaçırmanın, devlet gelirlerinin azalması nedeniyle mali sonuçlarının yanında buna bağlı olarak gelişen birtakım ekonomik ve hizmetlerin daha az üretilmesi nedeniyle sosyal sonuçları da bulunmaktadır¹⁵.

Bir diğer tepki, kanunen salınmış olan bir vergiye karşı bireysel veya toplu bir direniş gösterilmesidir. Buna vergi grevi denmektedir. Burada verginin kişi veya bir kesim tarafından kabul edilmemesi söz konusudur. Böyle bir direniş gösterilmesi sonucunda o verginin kaldırılması halinde ise vergi reddinden bahsedilir. Öğretide vergi reddi ile vergi grevi eşanlamlı olarak tanımlanabilmektedir¹⁶. Bu tanımlama yanlış olmamakla birlikte, vergi reddinin vergi grevinin başarıya ulaşmış bir sonucu olduğu kanısındayız. Nitekim tepkilere rağmen vergi kaldırılmıyorsa, verginin reddinden bahsetmek mümkün olmamaktadır¹⁷.

Vergiye karşı tepkiler, ödenen verginin iktisadi koşullardan faydalanmak suretiyle kısmen veya tamamen ileriye ya da geriye doğru başkaları üzerine aktarılması şeklinde de ortaya çıkabilir¹⁸. Bu durum vergi yansımaları olarak adlandırılmaktadır. Vergi yansımaları ile vergi kaybı yaratılmamakta başka bir deyişle kamu zararı oluşmamaktadır. Ancak mükellefler, kendi üzerine düşen vergi borcunu yansıtarak başkaları tarafından ödenmesine neden olmaktadır. KDV uygulamasında her mükellefin ödediği vergiyi bir sonraki mükellefe yansıtması ve vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalması, vergi yansımalarının en tipik örneğini oluşturur. Yansıyan verginin en nihayetinde bir mükellef üzerinde kalması ise vergi yerleşmesi olarak adlandırılmaktadır¹⁹. Başka bir ifadeyle, verginin bir daha yansıtılmasının mümkün olmaması halinde vergi yerleşmesi oluşur.

Vergiye karşı oluşan bir diğer tepki vergi planlamasıdır. Vergi planlaması mükellef açısından mikro; kamu açısından ise makro anlamda incelenmektedir. Mikro anlamda vergi planlaması, mükellefin ödemesi gereken vergi tutarını hukuk dışına çıkarmadan en aza indirgeme çabasıdır²⁰. Makro anlamda vergi planlaması ise, Devletin mali ihtiyaçlarını en uygun kaynaklardan toplumun menfaatleri ve eğilimlerini gözetenek vergi uygulaması geliştirmesidir²¹.

Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XVII, Y.2013, Sa.1-2, s.1300.

¹⁵ Metin ERDEM / Doğan ŞENYÜZ / İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, Ekin, Bursa, 2012, s.177,178.

¹⁶ Filiz GİRAY, **Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları**, Ekin, Bursa, 2012, s.26.

¹⁷ Gülay AKGÜL YILMAZ, **Kamu Maliyesi**, Arıkan Yayıncılık, İstanbul, 2007, s.166.

¹⁸ GİRAY, s.25.

¹⁹ ÇAŞKURLU / ARSLAN, s.231.

²⁰ AKDOĞAN, s.191.

²¹ AKDOĞAN, s.191.

Vergi inzivası, mükelleflerin vergi ödememek amacıyla bireysel veya toplu olarak yasal ikametgâhlarını terk etmelerini ve başka bölgelere yerleşmelerini ifade etmektedir²². Bu tepki türü, mükellefleri yaşadıkları yere göre daha az vergi verecekleri veya hiç vergi vermeyecekleri yerlere göç etmek durumunda bırakmaktadır.

2. Kayıt Dışı Ekonomide Artış

Kayıt dışı ekonomi; tam olarak belirlenmesi mümkün olmayan ancak istatistiki yöntemlere göre tahmin edilebilen ve gayri safi milli hasılanın tespitinde kullanılmayan, gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü şeklinde tanımlanabilir²³. Başka bir ifadeyle kayıt dışı ekonomi, çok yüksek oranda vergilendirilmeye engel olmak ve bazı avantajlardan yararlanmak için beyan dışı bırakılan her türlü gelirden oluşmaktadır²⁴.

Kayıt dışı ekonomi, gelirin vergilendirilememesi sonucunu doğurur. Bu da devletlerin en önemli gelir kaynağı durumundaki vergi gelirlerinin azalmasına yol açar. Dolayısıyla bu gelirler bütçe planlamasına dâhil edilemez. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonominin önemli boyutlara ulaştığı ve vergi gelirlerinin istenilen düzeyde olmadığı bilinmektedir²⁵.

Kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran sebepler; maliyetleri düşürme isteği, ekonomik kaygılar, suça bakış açısı, devlete olan güvensizlik gibi genel olarak mükellef davranışına dayanmakla birlikte; yüksek enflasyon, işsizlik, vergi idaresinin ve denetimlerinin yetersizliği, yanlış vergi politikaları dolayısıyla vergi adaletinin sağlanamaması ve yaptırımların etkisizliği gibi devlet idaresindeki eksikliklerden de kaynaklanabilmektedir²⁶.

Mükelleflerin vergiye karşı direnme eğilimi göstermeleri, onları kayıt dışına iten önemli bir etkidir. Bunun tersi olarak kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu toplumlarda da mükelleflerin vergiye uyum sağlamasının güçleştiği söylenebilir²⁷. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonomi ve vergi etiği arasındaki ilişki çift taraflı olarak işlemektedir. Şöyle ki vergiye uyum, vergiye karşı direnme sonucunda ortaya çıkar. Bir toplumda vergiye karşı oluşan tepkiler ne kadar azaltılırsa kayıt dışı ekonomiye yönelim de o kadar azalacaktır. Bunun

²² Michel BOUVIER, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L'Impôt*, 5. Edition, L.G.D.J, Paris 2003, s.157'den nakleden: PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, s.1301.

²³ Fatih ACAR / Fazıl AYDIN, *Kayıt Dışı Ekonomi*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara, 2014, s.6.

²⁴ PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, s.1298.

²⁵ Salih TÜREDİ / Mehmet Hanefi TOPAL, "Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.11-1, Nisan 2016, s.80.

²⁶ Şinasi AYDEMİR, *Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1995, s.46-68; ACAR / AYDIN, s.13-18.

²⁷ Abdullah ÖMERCİOĞLU, *Vergi Demokrasisi*, Gazi Kitabevi, Kırıkkale, 2018, s.56.

karşısında, toplumda kayıt dışı ekonomi yaratan unsurlar ne kadar azaltılırsa toplumun vergiye karşı tepki geliştirme eğilimi de o kadar azaltılabilecek ve vergi etiği güçlenecektir. Dolayısıyla vergi etiğinin sağlanabilmesi için hem toplumda vergiye karşı oluşan tepkilerin önlenmesi hem de daha geniş anlamda iktisadi unsurların geliştirilmesi yoluyla kayıt dışılığın önlenmesi gerekmektedir.

C. Türkiye’de Vergi Etiği Değerlendirmesi

Türkiye’de kayıt dışı ekonomi kapsamında vergi kayıplarının ve vergiye karşı geliştirilen en önemli tepki olarak vergi kaçakçılığının yüksek olduğu bilinen bir gerçektir. Bu durumun temel nedenleri arasında denetim eksikliği ve mükellefler nezdinde vergi etiğinin zayıf olması gösterilebilmektedir. Bu bakımdan Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçlarından verilen mahkûmiyet kararları ile kayıtlı mükellef sayılarının değerlendirilmesi yoluna gidilmiştir.

Tablo 1’de 2009 ile 2016 yılları arasında Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenmiş olan Vergi Kaçakçılığı suçları uyarınca ceza mahkemelerince verilen mahkûmiyet kararı sayıları gösterilmiştir. Burada yer verilen sayılar, suç tarihi itibarıyla bir istatistik tutulmaması sebebiyle, kararın verildiği tarihe göre tasnif edilmiştir. Suçun işlendiği tarih, karar tarihine göre değişiklik gösterebilir.

	359/a1	359/a2	359/b	359/c	Toplam
2009	539	4.433	9.746	-	14.718
2010	488	5.689	10.055	-	16.232
2011	500	3.998	8.364	-	12.862
2012	669	6.443	13.786	44	20.942
2013	680	8.176	18.047	34	26.937
2014	728	7.699	21.827	122	30.376
2015	731	6.918	15.863	35	23.547
2016	192	3.087	13.074	24	16.377

Kaynak: Abdullah ÖMERCİOĞLU / Melike Rana DAYIOĞLU / Cem Barlas ARSLAN, “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.8, Sa.1, 2018, s.64’ten güncellenerek Adli İstatistik Genel Müdürlüğü verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur. <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/adliarsiv.html>.

VUK m.359/a1 bendinde sayılan suçlar; hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak ile defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmektir. VUK m.359/a2

bendinde sayılan suçlar ise defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemektir. VUK m.359/b bendinde sayılan suçlar; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemektir. VUK m.359/c bendinde yer alan suç ise Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bunları bilerek kullanmaktır.

Tablodan göröleceği üzere vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm olan kişi sayısı her yıl değişkenlik göstermektedir. 2014 yılı itibariyle en üst değerine çıkan bu sayı daha sonra azalmaya başlamıştır. Nüfusun ve dolayısıyla iş hacminin artmasına rağmen vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm olan kişi sayısının azalması olumlu olarak değerlendirilebilir. Ancak bu durum, mükelleflerin vergi etiğine uygun davranarak vergi kaçırılmama eğilimi içiresine girmelerinden kaynaklanabileceği gibi, denetim müesseselerinin iyi işlememeye başlamasından veya yetersiz yargılama olanakları nedeniyle dosyaların sonuçlandırılmamasından da kaynaklanıyor olabilir. Ayrıca, çeşitli şekillerde uygulanan vergi aflarının da bu istatistiğe etki ettiği düşünölebilir. Nitekim vergi affının kapsamına bağlı olarak, gerçekte işlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçunun beraat ile sonuçlanmış olması muhtemeldir. Af uygulamalarının yaygınlaşması, mükellefleri vergi ödememe eğilimine yönlendirerek vergi etiğine zarar verebilmektedir.

Tablo 2’de 2009 ile 2016 yılları arasında Ocak ayı itibariyle Türkiye’deki faal vergi mükellefi sayıları gösterilmiştir.

	Gelir Vergisi Faal Mük. Sayısı	Gelir Stopaj Vergisi Faal Mük. Sayısı	G.M.S.İ. Faal Mük. Sayısı	Basit Usulde Vergilendirilen Mük. Sayısı	Kurumlar Vergisi Faal Mük. Sayısı	KDV Faal Mük. Sayısı	Toplam
2009	1.696.627	2.329.440	743.763	740.862	639.858	2.260.680	8.411.230
2010	1.684.948	2.331.185	839.564	736.046	640.987	2.252.806	8.449.536
2011	1.695.504	2.362.733	971.595	726.331	653.620	2.275.863	8.685.646
2012	1.708.617	2.395.787	1.040.734	711.407	664.510	2.299.861	8.820.916
2013	1.765.559	2.440.480	1.334.612	700.561	660.944	2.347.181	9.249.337
2014	1.776.356	2.454.907	1.547.738	718.968	662.341	2.357.339	9.517.649
2015	1.796.709	2.491.755	1.592.829	738.024	674.674	2.389.682	9.683.673
2016	1.827.867	2.554.553	1.668.044	749.414	702.811	2.446.425	9.949.114

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden oluşturulmuştur. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Vİ/20161.htm.

Ülkede kayıtlı faal vergi mükellefi sayılarının sağlıklı değerlendirilebilmesi için ülkenin toplam nüfusunun da göz önüne alınması gerekmektedir. Kayıtlı bir ekonomide nüfusun yaklaşık %90'ının vergi mükellefi olarak bir şekilde vergi idaresine bildirimde bulunması gerektiği kabul edilmektedir²⁸. Ayrıca, ülkedeki istihdam oranı verileri de toplam faal mükellef sayısının nüfusa oranı ile karşılaştırma yapılabilmesi için değerlendirmeye alınabilir.

Tablo 3'de 2009 ile 2016 yılları arasında faal toplam mükellef sayılarının toplam nüfus içerisindeki oranı ve istihdam oranı gösterilmiştir.

	Toplam Faal Mük. Sayısı	Toplam Nüfus	Oranı (%)	İstihdam Oranı (%)
2009	8.411.230	72.561.312	11.59	41,2
2010	8.449.536	73.722.988	11.46	43,0
2011	8.685.646	74.724.269	11.62	45,0
2012	8.820.916	75.627.384	11.66	45,4
2013	9.249.337	76.667.864	12.06	46,4
2014	9.517.649	77.695.904	12.24	49,5
2015	9.683.673	78.741.053	12.29	50,2
2016	9.949.114	79.814.871	12.46	50,6

Kaynak: TÜİK verileri kullanılarak hesaplanmıştır. <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>.

Tablo 2 ve Tablo 3 birlikte değerlendirildiğinde, kayıtlı faal mükellef sayılarının ülke nüfusuna oranının çok düşük seviyelerde olduğu görülmektedir. 2009-2016 yılları arasındaki sekiz yıllık süreçte toplam ülke nüfusu 7.253.559 kişi artmıştır. Toplam nüfusun bu artışına karşılık toplam faal mükellef sayısı aynı yıllar içerisinde 1.537.884 kişi artmıştır. Toplam faal mükellef sayısının toplam nüfusa oranı %11 ile %12,5 bandında, 2010 yılındaki düşüş istisna olacak şekilde olumlu olarak düzenli bir artış göstermektedir. Ancak bu oranlar, istihdam oranlarıyla²⁹ kıyaslandığında ise bir hayli düşük oldukları gözlenmektedir.

İstihdam oranlarının, ülkenin işgücüne katılabilen 15 yaş ve üzeri nüfusu kapsadığı dolayısıyla aktif mükellef sayısının da 15 yaş ve üzeri toplam nüfusa oranlanması gerektiği düşünülebilir. Ancak istihdam edilebilmek için yaş şartının sağlanması gerekirken mükellefiyet açısından böyle bir şartın bulunmaması nedeniyle bu düşünce geçerli bir argüman olmayacaktır. Bu açıdan, 15 yaş ve üzeri toplam nüfusa oranlanan bir aktif mükellef sayısı

²⁸ KİTAPCI, s.151.

²⁹ İstihdam oranı, istihdam edilen kişi sayısının kurumsal olmayan çalışma çağındaki toplam nüfusa oranlanması ile hesaplanmaktadır. Kurumsal olmayan çalışma çağındaki nüfus, 15 yaş ve üzerindeki kişileri kapsamaktadır.

düşünülse dahi ortaya çıkacak olan oranın en azından istihdam oranına yaklaşması beklenmelidir. Nitekim her iki halde de en iyi oranı sağlayan 2016 yılı ele alındığında; 15 yaş ve üzeri toplam nüfus 60.889.089 kişi olarak toplam faal mükellef sayısı ile oranlanması sonucunda ulaşılan %16,33 oranı istihdam oranı olan %50,6 karşısında epey aşağıda kalmaktadır.

OECD'ye üye ülkelerin 2011 yılı gelir vergisi mükellefi sayısının toplam nüfusa oranının ortalaması 56,31 olarak gerçekleşmiştir³⁰. Bu oranın hesabına, KDV mükelleflerinin sayısı dâhil edilmemiştir. KDV mükelleflerinin sayısı da eklendiğinde toplam faal mükellef sayısının nüfusa oranı daha da artacaktır.

Genel olarak, vergi kaçırma eğiliminin yüksek olması, kayıtlı toplam mükellef sayısının hem nüfusa hem de istihdam oranına göre bir hayli düşük olması sebebiyle Türkiye özelinde vergi etiğinin gelişkin olmadığı söylenebilir. Sınırlı verilen tablolarda dahi bir mükellef algısı olarak, vergiye uyumun sağlanamadığı ve kayıt dışılığa yönelimin olduğu sonucuna varılabilmektedir.

III. VERGİ ETİĞİNE STRATEJİK YÖNETİM YAKLAŞIMI

Strateji etimolojik olarak, Yunanca ordu anlamına gelen “*stratos*” ve yönetmek anlamına gelen “*ago*” kelimelerinden türetilmiştir. Bu bakımdan strateji, temelde askeri yönetim olarak algılanabilmekle birlikte, bunun yanında ekonomik, politik ve psikolojik yönetimi de kapsayan çok yönlü bir yönetim sistemini ifade etmektedir.

Yönetim sistemi, tüm örgütsel veya kurumsal yapıyı yönetme ve idare etme sürecidir. Günümüzde bu süreç, alt yönetim sistemleri üzerinden yürütülmektedir. Bir örgüt veya kurum içerisindeki yönetim sürecinin alt bölümlere ayrılması, ancak stratejik bir yönetim yaklaşımı izlenmesiyle sağlıklı ve verimli bir şekilde işletilebilmektedir³¹. Bu bakımdan stratejik yönetim yaklaşımı; bir organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için etkili stratejiler geliştirmesini, bunların planlanmasını, uygulanmasını ve kontrolünü ifade etmektedir³².

Günümüzde strateji anlayışı, tüketicinin henüz farkında olmadığı ihtiyaçlarını karşılamayı hedeflemektedir. Bu açıdan vergi etiğine stratejik yönetim yaklaşımının sergilenmesi, ancak vergi sorumlusu ve mükelleflerden oluşan vergi ödevlilerinin vergiye uyumunu kolaylaştırmak amacıyla geleceğe yönelik planlama ve uygulamaların belirlenmesi yoluyla gerçekleştirilebilecektir.

³⁰ İbrahim ORGAN / Baki YEGEN, “OECD’ye Üye Ülkeler Açısından Kişisel Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının ve Seçmen Sayılarının Değerlendirmesi” **Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C.4, Sa.5, 2015, s.170.

³¹ Cemal ÖZTÜRK, **Kamu Yönetiminde Stratejik Yaklaşımlar**, SAGE Matbaacılık, Ankara, 2016, s.35.

³² Coşkun Can AKTAN, “Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama”, **Çimento İşveren Dergisi**, C.1, Sa.1, Temmuz-Ağustos 2008, s.6.

Hukuk nezdinde stratejik yaklaşım türünün, ideal hukuk şeklinde tezahür ettiği ileri sürülebilir. Dolayısıyla, vergi etiğine etki edeceği kurgulanan birtakım faktörlerin geliştirilmesi, mükelleflerin farkında olmadan vergi etiğini benimsemeleri sonucunu doğurabilecektir. Bu durum, vergiye karşı tepkilerin önlenmesi yoluyla vergiye uyumu kolaylaştıracak ve kayıt dışılığı azaltacaktır.

A. Vergi Etiğini Etkileyen Faktörler

Vergi etiğini etkilediğini ve iyileştirilmeleri halinde vergiye uyumu kolaylaştıracağını kabul ettiğimiz faktörler, etki alanları ve kaynakları bakımından yönetsel, ekonomik ve sosyal faktörler olarak tasnif edilmiştir.

a. Yönetmel Faktörler

Vergi etiğine etki eden yönetsel faktörler; vergilemenin politik sınırı, toplumdaki demokrasi kültürü, vergi idaresinin işleyişi, vergi yargı organlarının işleyişi, vergi denetimlerinin etkinliği ve vergi afları olarak belirlenmiştir.

Vergilemenin politik sınırı, vergi oranlarının artarken oy oranlarının da artması ancak belli bir eşikten sonra oy oranlarında azalmanın başladığı sınırdır³³. Dolayısıyla siyasi aktörler, vergi oranlarını kullanarak iktidara gelmek veya mevcut iktidarlarını korumak adına hareket edebilmektedir. Bu durumda, oy kaygısıyla baskı gruplarının lehine kararlar alarak bu kesimlerin vergi yükünü düşürürken diğer kesimlerin vergi yükünü artırabilmektedirler³⁴. Bu tür uygulamalar, ihmal edilen kesimde vergi uyumunu zedelemekte ve vergi etiğini zayıflatmaktadır.

Vergi etiğinin gelişimi için önem arz eden bir diğer faktör, toplumda yerleşmiş olan demokrasi kültürüdür. Demokrasi, en bilinin tanımıyla, “halkın, halk tarafından, halk için yönetimi”dir³⁵. Demokrasi ile vergi arasındaki ilişki tüm tarih boyunca sürmüştür. Hatta ilk demokrasi mücadelesinin iktidarların keyfi vergi salmalarına tepki olarak başladığı söylenmektedir³⁶. Bu açıdan, “temsilsiz vergi olmaz” kuralı demokratik yönetimlerin temel ilkeleri arasında yer almıştır. Demokratik ilkeleri benimsemiş bir toplum, hem bir ödev hem de bir hak olarak vergi ödevini yerine getirmede gönüllülük esaslarına uygun davranacaktır. Bu da vergiye uyumu kolaylaştıracak ve vergi etiğini güçlendirecektir.

Vergi idaresinin işleyişi de vergi etiğini etkilemektedir. Vergi idaresinin uygulamalarının vergi ödevlileri tarafından kabul edilebilir nitelikte olması

³³ Naci Tolga SARUÇ, **Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama**, Seçkin, Ankara, 2015, s.28.

³⁴ KİTAPCI, s.223.

³⁵ Arend LIJPHART, (Çev. Ergun ÖZBUDUN / Ersin ONULDURAN), **Çağdaş Demokrasiler, Yetkin**, Ankara, 1986, s.1.

³⁶ Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.7. Daha detaylı bilgi için bkz. ÖMERCİOĞLU, **Vergi Demokrasisi**, s.18-28.

ancak güçlü, istikrarlı ve etkin bir mali örgütlenme ile sağlanabilir. Doğru işleyen vergi politikası ve vergi idaresi ile vergi ödevlilerinin vergiye uyumu kolaylaştırılabilir. Vergi idaresinin işleyişi, yönetim ve planlamada da olduğu gibi vergi ile ilgili her türlü kararın denetime açık, şeffaf ve demokratik yollarla alınmasını gerekli kılar. Bu süreç mükellef ve idare arasında karşılıklı bir etik oluşumu yaratır. Şöyle ki, vergi idaresi her şeyden önce vergileme etiğine uygun davranmalıdır. Vergileme etiği; vergi ödevlisi ile idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı güvene dayalı kurumsal bir yapı oluşturmasıdır³⁷. Ancak bu sağlandıktan sonra mükellefin vergiye uyumunun gelişerek etik davranmaya başlayacağı söylenebilir.

Vergi idaresinin işleyişinde olduğu gibi vergi yargı organlarının işleyişi de vergi etiği üzerinde etki doğurabilmektedir. Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda başvuru tüm yargı organlarının, ulusal ve uluslararası düzeyde tanınmış olan temel hak ve hürriyetlere uygun ve adil bir yargılama yürütmesi, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kurmak ve bireye hem toplum hem de devlet nezdinde adil davranmak yükümünde olan yargı organları, şeffaf ve nitelikli işledikleri oranda bu yükümlerini yerine getirmiş olurlar. Bu sayede toplumdaki adalet ve eşitlik duygularının güçlenmesi de, bireylerin hak arama yoluna olan inançlarını pekiştirerek özeld e vergi ile ilgili işlerinde etik davranmaları sonucunu doğuracaktır.

Etkin bir vergi denetim mekanizmasının sağlanması da vergi ödevlilerini kurallara uyma eğilimine itecektir. Ancak denetim uygulamalarının, vergi ödevinin hukuka uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini araştırma amacı dışında yürütülmemesi, başka bir deyişle baskı aracı olarak kullanılmaması gerekir. Aksi takdirde toplumda devlete karşı olan güven duygusu zedelenerek denetimden kaçmak için kayıt dışına yöneliş artabilecektir. Vergi denetiminde esas olan her vergi ödevlisinin denetlenmesi değil, toplumdaki denetlenme olasılığı algısını etkilemektedir³⁸.

Vergi etiğine etki eden son yönetsel faktör olarak vergi afları; ekonomik, sosyal veya siyasal nedenlerle vergi borç veya cezalarından vazgeçilmesidir. Bir yasama tasarrufu olması dolayısıyla vergi afları genel anlamda yönetsel bir faktör olarak ele alınabilir. Uygulamada vergi aflarının cezalar bakımından geçerli olduğu, verginin aslı bakımından ise ödeme kolaylığı sağlandığı görülmektedir. Aflar, vergi adaletini ve dolayısıyla mükellef uyumunu zedeler³⁹.

³⁷ KİTAPCI, s.232.

³⁸ KİTAPCI, s.243.

³⁹ ÇAŞKURLU / ARSLAN, s.210.

b. Ekonomik Faktörler

Vergi etiğine etki eden ekonomik faktörler; vergilerin mali sınırı, vergilerin ekonomik sınırı, vergide faydacılık, bireylerin ekonomik durumu ve yüksek enflasyon ve vergi ödeme gücü olarak belirlenmiştir.

Mali vergileme sınırı; vergi oranlarının artırılmasına rağmen vergi gelirlerinde artışın sağlanamadığı sınırı ifade eder. Bu sınır Laffer Eğrisi ile açıklanmaktadır. Buna mali etki veya vergi optimumu da denmektedir. Yüksek vergi oranları, bireylerin çalışma isteklerini azaltır ve onları vergi dışı faaliyetlere yöneltir⁴⁰.

Ekonomik vergileme sınırı; vergilerin en yüksek seviyeye ulaştığı ancak ekonominin bundan zarar görmediği eşiği ifade eder⁴¹. Vergileme kapasitesi makro anlamda milli gelir; mikro anlamda ise bireysel gelir ile sınırlıdır. Bu gelirlerin tamamının vergilendirilmesine müsadere denmektedir⁴². Vergiler, ekonomik sınırı aştığı zaman ürün arzının düştüğü, gelir dağılımının ve fiyat dengesinin bozulduğu gözlenmiştir⁴³. Dolayısıyla vergilerin salınırken toplumun iktisadi yapısını bozmayacak bir sınırdaki tutulması, kayıt dışı eğilimi azaltacak ve vergiye uyumu kolaylaştıracaktır.

Vergide faydacılık yaklaşımı da vergi etiğini etkileyen bir faktör olarak kabul edilebilmektedir. Yükümlülerin vergiye karşı tepki oluşturmalarında önemli sayılabilecek nedenlerden biri, verginin karşılıksız olmasıdır⁴⁴. Dolayısıyla bireyler ödedikleri vergilerin karşılığını kümülatif olarak aldıklarını düşünmedikleri müddetçe vergi ödeme isteklerinde bir azalma meydana gelebilir. Bu bakımdan elde edilen vergi gelirlerinin tekrar halka yansıtılması ve bu yansımanın toplumun sosyal ve ekonomik ilerlemesine fayda sağlaması, bireylerin vergiye uyumunu geliştirerek vergi etiğini güçlendirecektir.

Bireylerin ekonomik durumu da vergi etiğini etkilemektedir. Bu durum, doğrudan yaşam kalitesini etkileyen bir faktördür. Bireyler, daha iyi bir yaşam standardı geliştirmek veya mevcut düzeylerini korumak amacıyla ekonomik ihtiyaçlarını belirleme yoluna giderler. Gelir düzeyinin artması ile zorunlu harcamalardan sonra sosyal harcamalara ayrılan pay yükselerek kişilerin refah duyguları güçlenmektedir⁴⁵. Gelir düzeyinin artmasına karşılık elde edilebilen mal ve hizmetlerin azalması ise enflasyon yaratır. Yüksek enflasyon paranın değerinin azalması sonucunu doğurarak alım gücünü azaltır. Bu da kişileri bir de vergi ödeyerek malvarlıklarında azalma meydana getirmemesi için vergiye

⁴⁰ AKDOĞAN, s.493.

⁴¹ KİTAPCI, s.142.

⁴² SARUÇ, s.27.

⁴³ ERDEM / ŞENYÜZ / TATLIOĞLU, s.180.

⁴⁴ GİRAY, s.9.

⁴⁵ Zafer YÜKSELER / Ercan TÜRKAN, *Türkiye’de Hanehalkı: İşgücü, Gelir, Harcama ve Yoksulluk Açısından Analizi*, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 2008, s.46.

karşı tepki oluşturmaya iter. Dolayısıyla, bireylerin ekonomik durumlarını geliştiren ve yüksek enflasyonu engelleyen uygulamalar mükellef algısında olumlu sonuçlar yaratarak vergiye uyumu kolaylaştıracak ve vergi etiğine olumlu etki gösterebilecektir.

Son ekonomik faktör olarak vergi ödeme gücü, herkesin mali durumuna göre vergilendirilmesi açısından vergi etiğine etki etmektedir. Bu kavram temelde sosyal faktörler içerisinde yer verilecek olan vergide eşitlik ve adalet ilkeleri ile ilgilidir. Uygulama bakımından, kişinin kendisi ve ailesinin yaşamını sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki kısım vergi ödeme gücünü oluřturmaktadır⁴⁶. Başka bir deyişle, temel ihtiyaçların karşılanmasından sonra elde kalan gelir vergilendirilmelidir. Bu görüşün yansımaları asgari geçim indirimi şeklinde tezahür etmektedir. Vergi ödeme gücü göz önüne alınarak hazırlanan vergi kanunları ve mali örgütlenme yapısı, vergi ödevlilerinin vergiye uyumunu kolaylaştıracaktır.

c. Sosyal Faktörler

Vergi etiğine etki eden sosyal faktörler; psikolojik vergileme sınırı, vergide eşitlik ve adalet, vergi eğitimi ve kültürü ile demografik özellikler olarak belirlenmiştir.

Psikolojik vergileme sınırı, bir mükellef algısıdır. Bu sınır, vergi ödevlilerinin vergiyi içsel olarak kabul edebilecekleri, başka bir deyişle vergiye tahammül edebilecekleri en üst eşiği ifade eder. Bu bakımdan, yükümlülerin kendilerini vergi ile baskı altında hissetmemeleri, üzerlerindeki vergi yükünü tolere edilebilir seviyede görmeleri, ödedikleri vergilerin elde ettikleri kamusal menfaat ile orantılı olduğunu düşünmeleri bu sınırın belirlenmesinde önem taşır.

Vergide eşitlik ve adaletin sağlanması da vergi etiğini etkileyen sosyal faktörlerdendir. Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin ödeme güçleri göz önüne alınarak genel vergi yüküne katılımlarını ifade eder⁴⁷. Eşitlik ilkesini adalet kavramıyla birlikte ele almak gerekir; adalet, eşitliğin tamamlayıcısı konumundadır. Vergide adalet; kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi ya da sosyal ve ekonomik düzenlemelere olanak sağlayacak bir uygulamanın etkin kılınmasıdır⁴⁸. Eşitlik ve adalet duyguları toplumda yer edindiği müddetçe karşılığını bir mükellef algısı olarak vergiye uyum gösterilmesi şeklinde ortaya çıkaracaktır.

Vergi eğitimi, bireylerin eğitim durumları ile doğru orantılı bir kavramdır. İyi eğitilmiş vergi ödevlileri vergi kanunlarını daha kolay anlamakta ve vergisel

⁴⁶ AKDOĞAN, s.221.

⁴⁷ AKDOĞAN, s.206.

⁴⁸ AKDOĞAN, s.205.

değişikliklere daha kolay uyum sağlamaktadır⁴⁹. Genel eğitim durumunun yanında vergilere ilişkin aydınlatıcı ve tanıtıcı eğitimlerin uygulanması toplumda vergi hakkında farkındalık oluşturarak vergi kültürünün gelişmesini sağlar. Bu kültür, mükelleflerin vicdanen vergi verme gereği hissetmeleri şeklinde tanımlanabilmektedir⁵⁰. Her toplumun kendi öz yapısına göre vergi kültürü farklılık gösterir. Dolayısıyla toplumun ihtiyaçları göz önüne alınarak vergi kültürünü geliştirmeye yönelik tedbirlerin alınması gerekir. Vergi eğitimi ve kültürü gelişmiş toplumlarda vergiye uyum kolaylaşır ve vergi etiği olumlu etkilenir.

Demografik özellikler de vergi etiğine etki edebilmektedir. Cinsiyet, yaş, eğitim, meslek, inanç gibi göstergeler genel olarak etik kavramı ile ilişkili görülmektedir. Cinsiyet ile etik arasında yapılan araştırmalarda, kadınların erkeklere göre etik tutumlar geliştirmelerinin daha olası olduğu sonucuna varılmıştır⁵¹. Benzer şekilde yaşça büyük kişilerin gençlere göre, eğitim düzeyi yüksek kişilerin daha az eğitilmiş olanlara göre etik tutum sergileme oranlarının daha çok olduğu görülmüştür⁵². Din konusunda da, iyi ve güzeli öğütlemesi bakımından inananları etik kurallara yönlendirdiği açıktır. Genel olarak etik kavramını geliştiren bu özellikler, özelden vergiye karşı bakış açısı ve yaklaşımları da etkilemektedir.

SONUÇ

Etik, toplum hayatının her alanında geçerlilik bulan ve uyulması gerekli görülen ideal ahlak kurallarının bütünüdür. Hem bireysel anlamda hem de mesleki anlamda etik olarak kabul gören birtakım ilkelere riayet edilmesi dürüst bir toplum yapısının kurulmasında öncüdür. Pek tabii her şeyden önce kişisel etiğin yüksek olması, bireyleri mesleki faaliyetleri içerisinde de etik davranışlara yönlendirmektedir.

Meslek faaliyetleri içerisinde uyulması gereken etik kurallar, faaliyet alanına göre bazı farklı özellikler içerebilmektedir. Etik kavramının vergi hukuku bakımından uygulamasını oluşturan vergi etiği kavramı da kendine özgü birtakım etik değerlere sahiptir. Bunlara genel olarak vergi etiği denmekte ve çift taraflı olarak, başka bir deyişle hem vergi idaresi özelinde Devlet'in hem de vergi ödevlilerinin uymak durumunda oldukları iyi ve güzel davranışları içermektedir. Bu davranışlara uyulmaması halinde fiilin nitelemesine göre suç veya kabahat olarak tanımlanabildiği görülmektedir. Diğer bazı davranışlar ise suç veya kabahat oluşturmamakla birlikte alınan vergi miktarının azalmasına

⁴⁹ KİTAPCI, s..255.

⁵⁰ Işıl AYAS / Naci Tolga SARUÇ, "Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye", **AKÜ İİBF Dergisi**, C.XVII, Sa.2, 2015, s.178.

⁵¹ ÖZYER / AZZOĞLU, s.66.

⁵² SARUÇ, s.146.

ve dolayısıyla kamusal menfaatin daha güç gerçekleştirilmesine neden olabilmektedir. Ne şekilde ortaya çıkarsa çıksın, vergi etiğine uymamanın sonuçları vergi uyumsuzluğu şeklinde tezahür etmekte ve vergiye karşı tepki oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum kayıt dışılığı artırabilmektedir.

Toplumda vergi uyumunun güçlenmesi, psikolojik anlamda ancak vergi etiğinin geliştirilmesi ile sağlanabilir. Bunun için de bireyleri vergi dışına çıkmaya iten birtakım nedenlerin tespit edilmesi ve düzeltmeye yönelik tedbirlerin alınması gerekmektedir. Çalışmada vergi etiğini etkileyen faktörler, etki alanları ve kaynakları bakımından yönetsel, ekonomik ve sosyal faktörler olarak tasnif edilmiştir. Yönetsel faktörler vergilemenin politik sınırı, toplumdaki demokrasi kültürü, vergi idaresinin işleyişi, vergi yargı organlarının işleyişi, vergi denetimlerinin etkinliği ve vergi afları olarak; ekonomik faktörler vergilerin mali sınırı, vergilerin ekonomik sınırı, vergide faydacılık, bireylerin ekonomik durumu ve yüksek enflasyon ve vergi ödeme gücü olarak; sosyal faktörler ise psikolojik vergileme sınırı, vergide eşitlik ve adalet, vergi eğitimi ve kültürü ile demografik özellikler olarak belirlenmiştir.

KAYNAKÇA

ACAR, Fatih / AYDIN, Fazıl. **Kayıt Dışı Ekonomi**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara, 2014.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

AKGÜL YILMAZ, Gülay. **Kamu Maliyesi**, Arıkan Yayıncılık, İstanbul, 2007.

AKTAN, Coşkun Can. “Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama”, Çimento İşveren Dergisi, C.1, Sa.1, Temmuz-Ağustos 2008, s.4-21.

AYAS, Işıl / SARUÇ, Naci Tolga. “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye”, **AKÜ İİBF Dergisi**, C.XVII, Sa.2, 2015, s.177-188.

AYDEMİR, şinasi. **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1995.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin / SARUÇ, Naci Tolga / SAĞBAş, İsa. “Vergi Kaçırmaı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.204-254.

ÇAşKURLU, Eren / ARSLAN, Cem Barlas. **Kamu Maliyesine Giriş**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

ÇELİKKOL, Suat. “Aristoteles’te Etik Göreceliğin Eleştirisi”, **ERZSOSDER**, Erzincan, 2015, s.161-172.

ERDEM, Metin / ŞENYÜZ, Doğan / TATLIOĞLU, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Ekin, Bursa, 2012.

FELDMAN, Fred. (Çev. Ferit Burak Aydar), **Etik Nedir?**, Boğaziçi Yayınları, İstanbul, 2013.

GİRAY, Filiz. **Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları**, Ekin, Bursa, 2012.

GÜÇLÜ, Abdülbaki / UZUN, Erkan / UZUN, Serkan / YOLSAL, Ümit Hüsrev. **Felsefe Sözlüğü**, Bilim ve Sanat Yayınları, Ankara, 2008.

GÜRİZ, Adnan. **Hukuk Felsefesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2009.

KİTAPCI, İsmail. **Vergi Etiği - Vergi Psikolojisi**, Seçkin, Denizli, 2015.

LIJPHART, Arend. (Çev. Ergun ÖZBUDUN / Ersin ONULDURAN), **Çağdaş Demokrasiler**, Yetkin, Ankara, 1986.

ORGAN, İbrahim / YEGEN, Baki. "OECD'ye Üye Ülkeler Açısından Kişisel Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının ve Seçmen Sayılarının Değerlendirmesi" **Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C.4, Sa.5, 2015, s.161-176.

ÖMERCİOĞLU, Abdullah / DAYIOĞLU, Melike Rana / ARSLAN, Cem Barlas. "Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü", **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.8, Sa.1, 2018, s.51-70.

ÖMERCİOĞLU, Abdullah. **Vergi Demokrasisi**, Gazi Kitabevi, Kırıkkale, 2018.

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

ÖZTÜRK, Cemal. **Kamu Yönetiminde Stratejik Yaklaşımlar**, SAGE Matbaacılık, Ankara, 2016.

ÖZYER, Kubilay / AZZOĞLU, Öznur. "Demografik Değişkenlerin Kişilerin Etik Tutumları Üzerindeki Etkileri", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C.6, Sa.2, 2010, s.59-84.

PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif. "Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Y.2013, Sa.1-2, s.1293-1313.

SARUÇ, Naci Tolga. **Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama**, Seçkin, Ankara, 2015.

SONG, Y. D. / YARBROUGH, T. E. "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", **Public Administration Review**, C.38, 1978, s.442-452.

TÜREDİ, Salih / TOPAL, Mehmet Hanefi. "Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.11-1, Nisan 2016, s.63-86.

YÜKSELER, Zafer / TÜRKAN, Ercan. **Türkiye'de Hanehalkı: İşgücü, Gelir, Harcama ve Yoksulluk Açısından Analizi**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 2008.