

## MÜKELLEF VE KAMU OTORİTESİ AÇISINDAN VERGİ AHLAKININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Sibel AŞAN<sup>1</sup>

### Özet

*Vergi ahlakı kavramı, bireyleri vergi ödemeye yönlendiren içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Bir devletin kamu harcamalarını erteleyemeyeceğini ve bu harcamaların neredeyse tamamının vergilerle yapılacağı düşünülürse, vergi ahlakının önemi yadsınılamaz. Bireylerin vergi ahlakının düzeyi içinde yaşadığı topluma, toplum düzenine ve özellikle de kamu otoritesinin yapısına göre değişmektedir. Kamu otoritesinin uygulayacağı kurallar ve bu kuralları uygularken sergileyeceği tavırlar bireylerin vergiye olan yaklaşımında belirleyici olmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Ahlak, Vergi Ahlakı, Kamu Etiği

## THE EVALUATION OF TAX MORALE IN TERMS OF TAX-PAYER AND THE COMMUNITY

### Abstract

*The term "Tax Morale" is defined as the inner motivation which leads the people to pay their taxes. If we consider that a government cannot postpone the public expenses and most these expenses will be afforded with these taxes, one can not underestimate the importance of Tax Morale. The level of the Tax Morale of the people varies depending on the the society they live in and especially the construction of the community order. The rules that will be applied by the public authority and the behaviours that will be shown while applying these rules determining for the people's attitude of tax.*

**Keywords:** Moral, Tax Morale, Public Morals

---

<sup>1</sup> Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü YL Öğrencisi, [sibelasan14@hotmail.com](mailto:sibelasan14@hotmail.com)

## 1. GİRİŞ

Vergi ahlakı, bireylerin gelirlerinin bir kısmını, kamu otoritesinin belirlediği kurallar çerçevesinde, baskı ve ceza yaptırımını düşünmeden, gönüllü bir şekilde vergisini ödemesidir. Bir toplumda düzeni sağlamak için, ahlak kurallarının varlığı nasıl gerekliyse; bir devletin kamu harcamalarını gerçekleştirebilmesi için de bireylerin vergi ahlakına sahip olması gerekmektedir. Literatürde, son yıllarda, vergi ahlakı kavramı üzerinde ulusal ve uluslararası boyutta özellikle durulmaktadır ve bu konuda geniş kapsamlı araştırmalar yapılmaktadır.

Küresel bir araştırma projesi olan Dünya Değerler Araştırması (WVSA), 1881 yılından bu yana, Dünya çapında bir ağ oluşturan sosyal bilimciler tarafından, temsili ulusal anketler yapılmasıyla gerçekleştirilmektedir. Dünya Değerler Araştırması, dünya nüfusunun büyük çoğunluğunu kapsayan (yaklaşık % 90), tutumlar üzerine yapılan bir araştırmadır. Araştırmalarda, insanların değerlerinin ve inançlarının zamanla nasıl değiştiğini ve sahip oldukları sosyal ve siyasi statünün etkileri araştırılmaktadır(OECD, Tax and Development:2).

Bu çalışma, Dünya Değerler Araştırması sonuçları temel alınarak hazırlanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, bireyin vergi ahlakının en temel belirleyicisi olan bireyin içsel motivasyonunu etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Demokrasi ve Hükümete Duyulan Güven gibi kurumsal faktörler vergi ahlakını en çok etkileyen faktörler olmaktadır. Bu faktörler, bireylerin vergi ahlakını etkilemekte ve birey-devlet, devlet-vatandaş ilişkilerini düzenlemektedir.

## 2.VERGİ AHLAKI KAVRAMI

Türk Dil Kurumunda ahlak kelimesi, bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları şeklinde tanımlanmaktadır(Türk Dil Kurumu). Ahlak kavramı, sosyal ilişkilerin gelişmesini ya da kişiler arasında rehberlik sağlamak için geliştirilen kurallardan oluşan düzgüsel bir sistemdir. İşlevi insan ilişkilerini bir sisteme oturtmak ve düzenlemektir(Gökbunar ve diğ., 2008: 71). Ahlak genellikle toplumlarda olumlu anlamlar yüklenen iyilik, dürüstlük, yardımseverlik, sözünde durma, yalan söylememe gibi nitelikleri kapsayan kurallar ve davranışlardan oluşmaktadır. Bir toplumun ahlak kuralları, o toplumun bireylerinin birbirlerine güven duymalarını ve bu sayede birlikte yaşamalarını kolaylaştırmaktadır (Kaynar, 2010: 64).

Vergi ahlakı kavramı; vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. İçsel motivasyonla anlatılmak istenen, dışsal bir baskı ya da zorlama olmaksızın gönüllü vergi ödenmesidir. Vergi ahlakı, gelir kazananların vergilerini yasalara uygun ölçüde ve zamanında ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargılarıdır (Tuay ve diğ., 2007: 23). Bir toplumun ahlak kuralları, o toplumda yaşayan bireylerin ahlak bilincinin oluşmasını nasıl etkiliyorsa; bir toplumun vergi ahlakına bakış açısı da bireylerin vergi ahlakına yaklaşımı konusunda belirleyici olmaktadır.

Vergi anlayışının genel çerçevesi içinde tanımlanan vergi ahlakı ise; vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavidir. Günümüzde vergi ahlakının, genel ahaktan farklı olduğu düşünülmekte ve vergi yasalarına aykırı olan davranışlar bir çeşit toplumsal kabiliyet olarak nitelendirilmektedir (Turhan, 1998: 199). Bu şekilde davranan bireyler bunu bir eksiklik olarak değerlendirmemektedir (Çataloluk, 2008: 218). Aslında vergi ödemeyi bir ödev ahlakı olarak ele alan ve vergi kaçakçılığını ayıplayan ve kınayan bir toplumda bireylerin vergilerini kendiliğinden ödemesi sağlanabilir (Aktan ve diğ., 2006: 131).

Vergi ahlakı, genel ahaktan farklı bir kavramdır. Genel ahlakı yüksek olan bir kişinin, vergi ahlakı düşük olabilmektedir ve vergi ahlakı düşük olan bireyler, her türlü vergi hilelerini

normal kabul etmektedirler. Vergi ahlakı yüksek olan bir kişi ise, vergi borcuna sadakat göstererek ilk fırsatta vergisini ödemeyi düşünmekte ve vergi ödemeyi bir gereklilik olarak görmektedir. Bu nedenle vergisel hilelerin olmadığı ya da çok az olduğu bir vergi sisteminin kurulması için yüksek bir vergi ahlakının varlığı gerekmektedir (Gökbunar ve diğ., 2008: 71).

### 3. VERGİ AHLAKINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bireylerin vergi ahlakını şekillendiren çeşitli kurumsal, sosyal ve demografik faktörler araştırılmaktadır. Dünya Değerler Araştırması (WVSA), geçmişten günümüze kadar, insanların vergi ödeme isteğini etkileyebilecek bir dizi sosyoekonomik ve kurumsal faktörler belirlemiştir. Sosyoekonomik faktörler; medeni durum, yaş, dini inanış, cinsiyet, eğitim, mesleki statü ve gelir düzeyidir. Kurumsal faktörler ise; Hükümete duyulan güven, demokrasi ve bölgesel gelirin yeniden dağılımıdır (OECD, Tax and Development, 2013:3).

#### 3.1. Sosyoekonomik Faktörler

Vergi ahlakı toplumun veya bireyin çeşitli demografik özelliklerine göre değişmektedir. Bunlar arasında eğitim düzeyi, cinsiyet faktörü, yaş, medeni durum, mesleki durum gibi faktörleri saymak mümkündür. Bu faktörlerin hepsi vergi ahlakını, farklı oranlarda etkilemektedir (Tosuner ve diğ., 2008: 358).

*Medeni Durum ve Cinsiyet:* Dünya Değerler Araştırması verilerine göre, Kadınların vergi ahlak düzeyi, erkeklerin vergi ahlakı düzeyinden daha yüksektir (OECD, Tax and Development, 2013:3). Kadınların erkeklere göre daha uyumlu ve daha az ben merkezci olmalarından dolayı vergi ahlak düzeyleri erkeklerin vergi ahlak düzeyine göre daha yüksek olabilir. Ayrıca, evli mükelleflerin vergi ahlak düzeyleri, bekar mükelleflere göre daha yüksek olduğu düşünülmektedir (Tuay ve diğ., 2007: 22).

*Dini İnanış:* İnançlarını ya da dinsel kimliklerini ortaya koyanlar, vergi ödemeye karşı daha olumlu tutumlara sahiptir (OECD, Tax and Development, 2013:3).

*Eğitim:* Eğitim düzeyi yüksek olan mükellefler, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusunda daha bilinçli olmakta ve vergi kaçırma eğilimleri daha düşük seviyelerde olmaktadır. Aynı zamanda eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin yasaları daha kolay anladıkları ve yapılan değişikliklere daha kolay uyum sağladıkları görülmektedir (Tuay ve diğ., 2007: 20).

*Mesleki Statü:* Part-time çalışanlar ve serbest meslek sahibi olanların vergi ahlakı, tam zamanlı çalışanların vergi ahlakı düzeyinden düşüktür. Ekonomide ve toplumda yüksek öğrenime sahip olan ve resmi kurumlarda çalışan kişilerin vergilendirme rolünü daha çok benimsemeleri beklenmektedir. Tam zamanlı çalışanların, gelir vergisi işveren tarafından mahsup edildiği için vergi ahlak düzeylerinin daha yüksek olduğu görülmektedir (OECD, Tax and Development, 2013:3).

*Gelir Düzeyi:* Bireylerin sahip olmak istediği maddi durum düzeyi ile mevcut maddi durum düzeyi arasındaki fark çok büyükse, bireyler vergi ödemek istememektedirler. Çünkü bireyler vergiyi, gelirlerini azaltan bir sebep olarak görmektedirler. Ayrıca bireyler kazanç ve varlıklarını kendi sosyal çevrelerindeki diğer bireylerle karşılaştırdıklarında ve kendi sahip olduklarının daha az olduğunu gördüklerinde, vergi ödeme konusundaki isteksizlikleri daha da artmaktadır (Bilgin, 2011: 169).

*Yaş:* Dünya Değerler Araştırması verilerine göre, yaşlı insanların; vergi hilelerini haklı gösterme olasılığı, genç insanlara göre daha düşüktür (OECD, Tax and Development,

2013:3). Bireyin yaşı arttıkça vergi ahlakının da aynı düzeyde arttığı söylenebilir. Genç yaştaki mükellefler, gelirlerinin büyük bir kısmını tüketmek durumundadırlar. Özellikle, 25-30 yaş arasındaki kişiler henüz yüksek bir gelire sahip olmadıkları ve daha yüksek hayat standardına ulaşmak istedikleri için, devletin vergi taleplerine tam bir isteksizlikle karşı durdukları söylenebilir. Buna karşın, ileri yaşlardaki mükellefler, hayat standardını yükseltme duygusunda ısrarlı değildirlere. Bu nedenle yüksek yaş gruplarındaki mükelleflerde daha yüksek vergi uyumu görülmektedir (Gökbunar ve diğ., 2008: 63).

### 3.2. Kurumsal Faktörler

Kurumsal faktörler, genel olarak hükümetin doğrudan ilgilenmesi gereken konulardır. Hükümet vatandaşlara vergilerin nasıl harcandığı açıklayabilmelidir ve bu durum vatandaşların vergi ödeme isteğini ve vergi algılamasını etkilemektedir. Bu faktörler, demokrasinin güçlendirilmesini, hükümete duyulan güveni ve bölgesel gelirin yeniden dağılımını içerir (OECD, Tax and Development, 2013:3).

*Hükümete Duyulan güven:* Vergi ahlakı; kendi ulusal hükümetine güvendiğini ifade eden bireylerde; güvenmediğini ifade eden bireylerden daha yüksektir (OECD, Tax and Development, 2013:3). Devlet ile vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olabilmesi ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak, yeterli düzeyde yerine getirilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına ve özellikle devlete ait kurum ve kuruluşlara yeterli düzeyde güvenilmesine ihtiyaç duyulur. Bunun nedeni ise, herhangi bir sistemin kurumlarına güven duyulması, o sistemin meşruiyetinin bir göstergesidir (Tunçer, 2002: 118).

*Demokrasi:* Bireylerin siyasete ve demokrasiye verdikleri önem, vergiye olan bakış açılarını etkilemektedir. Ayrıca bireylerin ne kadar demokratik sisteme sahip bir ülkede yaşadıkları konusundaki düşünceleri de vergi ahlakını etkilemektedir. Demokratik ülkelerde vatandaşlar diğer pek çok konuda olduğu gibi vergi ve kamu harcamaları ile ilgili konularda da daha fazla söz sahibidirlere. Dolayısıyla vergi politikalarına ve kamu harcamalarına yön verdiğini düşünen vatandaşlar vergi ödeme konusunda daha istekli olmaktadır (Bilgin, 2001: 178).

*Bölgesel Gelirin Yeniden Dağılımı:* Bir bölgede toplanan vergilerin yalnızca o bölgenin kamu mal ve hizmetlerinin finansmanında kullanıldığı yerinden yönetim esasına dayalı bir vergi yapısında, bireylerin vergi ödeme eğilimleri, vergilerin tüm bölgelerden alınıp bir havuzda toplandığı ve bölgesel kamu mal ve hizmetlerin kişi başına göre harcandığı merkezleştirilmiş bir vergi yapısındaki bireylerin vergi ödeme eğilimlerinden daha yüksektir. Ancak mali eşitlik yeterince güçlü ise, başka bir deyişle yükümlülerin ödedikleri vergilerle kamu hizmetlerinden sağladıkları faydalar birbirine eşit ise bu durum ortadan kalkar. Yerinden yönetim bölgelerarası yeniden dağılımı azaltmamaktadır. Ayrıca yerinden yönetim bölgelerarası transferlerin belirginliğini arttırmaktadır ve bölgesel çıkarlar güden bölgesel politik partilerin oluşumunu beslemektedir. Böyle bir durum, iki tip etki ile sonuçlanabilir. İlk durumda, bölgeler arası yeniden dağılıma olan destek, vatandaşların bölgeler arası eşitsizliği bir dereceye kadar hoş görmesi ile azaltılabilir. İkinci durumda, genel vergileri ödeme eğilimi zengin bölgelerde düşebilmektedir. Sonuç olarak; güçlü bölgeler arası transferlere sahip ülkelerin, bütçeye daha çok vergi geliri sağlayan bölgelerinde vergi ahlakı daha zayıf olma eğilimindedir. Fakat söz konusu negatif ilişki, merkeziyetçi vergi yapısında daha güçlüdür. Çünkü bölgeler arası gelirin yeniden dağılımının belirginliği daha fazladır (Kaynar,2010: 89,90)

Bu faktörlerin dışında, vergi sistemi ve vergi sistemi düzenlemeleri de vergi ahlakını etkilemektedir. Vergi yükü (objektif ve subjektif vergi yükü), vergi adaleti, gelir düzeyi, kamu

harcamalarının algılanma düzeyi, ülkedeki kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluk düzeyi, vergi yapısı, vergi denetimleri, vergi cezaları, vergi afları, vergi idaresi, muhasebe meslek mensupları ve diğer mükellefleri vergi ahlâkını belirleyen ekonomik faktörler içinde saymak mümkündür (Tosuner ve diğ., 2008: 358).

Vergi adaleti ve vergiye gönüllü uyum arasındaki ilişki incelendiğinde, vergiye karşı olumsuz tepkilerin en büyük gerekçesinin mükellefler tarafından adil bulunmayan vergi algısı olduğu görülmektedir. Adaletsiz vergileme, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmaması anlamına gelmektedir. Ayrıca, vergilemede vergi istisna ve muafiyetlerinin uygulanması, toplumsal açıdan bazı hoşnutsuzluklar oluşturmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergilemeye tepki göstermelerine neden olmaktadır (Tuay ve diğ., 2007: 28).

Vergi aflarının, vergi ahlakına etkisi iki şekilde olmaktadır. Birincisi; bir defalık vergi affı eğer daha yüksek harcamalar ve kaçakçılığı önlemek için daha etkili cezalar ile birlikte uygulanırsa gelecekte gönüllü uyumu arttırabilir. Ayrıca affın önceden kayıt dışı sektörlerde olan birçok mükellefi vergi sistemine kazandırma gibi olumlu bir etkisi de olmaktadır. İkincisi ise, vergi affının uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratacağını savunmaktadır. Bu görüşe göre; vergisini zamanında ödeyen mükellefler, kaçakçılara verilen bu affa tepki gösterirse ve bunun kendileri için bir haksızlık olduğunu düşünürlerse, bu onların gönüllü uyum derecesini azaltacaktır. Ayrıca mükellefler, vergi affının bir kereye mahsus sağlanan bir fırsat olduğuna inanmayabilirler. Sıklıkla beklenen bir vergi affı ise, mükelleflerin gönüllü uyum derecelerinin azalmasına neden olacaktır (Tuay ve diğ., 2007: 28).

#### 4. VERGİ AHLAKI VE VERGİ UYUMU ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergi uyumu, mükellefler tarafından, vergiye ilişkin yükümlülüklerin eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin cari vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesidir. Bir başka tanımla ise vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmeleridir (Özpehriz, 2005). Vergi ahlakında, bireylerin içsel motivasyonları, yani vergiyi ödeme istekleri ön plana çıkarken; vergi uyumunda, bireylerin karşılaştıkları baskıdan dolayı yani vergiyi ödememeleri durumunda karşılaştıkları cezadan dolayı vergiyi ödemeleri ön plana çıkmaktadır. Aslında, vergi ahlakı ve vergi uyumu birbirinden ayrı düşünülemeyecek iki kavramdır. Bireylerin içsel motivasyonları onları vergiyle ilgili yasalara uymaya yönlendirmektedir. Aynı şekilde, bireylerin vergiyle ilgili yasalara eksiksiz bir şekilde uymaları, zamanla bireylerin davranışlarına yerleşmekte ve vergi ahlakının bu durumdan olumlu bir şekilde etkilenmesini sağlamaktadır.

Ajzen, Fishbein ve Lewis'e göre; kişisel tutum ve normlara bakılarak, davranışlar önceden tahmin edilebilir ve bu durum vergi ahlakı ile vergi uyumu arasında bir bağlantı göstergesi olabilir. Vatandaşların neden vergi ödediğini anlamaya çalışması literatürde vergi uyumuyla ilgilidir ve bu yaklaşım neoklasik yaklaşımın ötesine gitmektedir. Allingham ve Sandmo'nun çığır açan modelinde; vergi kaçakçılığı ile yakalanma riski arasında yakın bir ilişki olduğu varsayılmaktadır ve yüksek vergi cezaları ile vergi kaçakçılığı önlenmektedir. Bu model genel olarak birçok cephede eleştirilmiştir. Çoğu ülkede araştırmacılar; vergi uyumunu açıklamak için caydırıcılık düzeyini yetersiz bulmaktadır ve bu sorunu çözmek için mükelleflerin gönüllü uyumunun nasıl olacağını araştırmaktadırlar. Yani vergi uyumunun, vergi ahlakının açıklanmasına yardımcı olacağını iddia etmektedirler (Torgler ve diğ., 2008: 314).



Vergi uyumunu belirleyen faktörlerin önemli bir kısmının vergi yönetimi ile ilişkili olduğu söylenebilir. Bu açıdan düşünülecek olursa; vergi yönetimi için yeterli düzeyde kaynak ayrılıp-ayrılmadığı, birbirleriyle ve mükellefle olan ilişkileri açısından vergi birimlerinin örgütlenme yapısının yeterli olup olmadığı, bireylerin yeterli ölçüde kayıt altına alınıp-alınmadığı ve her ülkenin kendi yönetiminin gücüne göre ağırlık vermesi gereken vergi türlerini belirleyip-belirlemediği gibi konuların araştırılması gerekmektedir. Benzer bir şekilde, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi afları ve vergi yardımcılığı sistemi (muhasebecilik ve müşavirlik sistemi) de vergi yönetimi başlığı altında vergi uyumuna etki eden önemli konulardır (Tunçer, 2002: 111).

Araştırmalar; hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde, vergi ahlakı ve vergi uyumu arasında belirgin bir ilişki olduğunu göstermektedir. Örneğin; vergi ahlakı, kayıtdışı ekonominin önemli bir belirleyicisidir ve bu nedenle vergi kaçakçılığını azaltmada olumlu bir etkisi vardır. Bu durumda, ülkeler arasındaki vergi ahlakı düzeyinin farklı olmasının sebeplerinin belirlenmesi için, vergi uyumundaki anlayış farklılıklarının daha iyi anlaşılması kilit bir unsur olmaktadır. Ayrıca, vergi sistemleri konusunda ‘halka yakın’ bir bakış açısı, yönetsel ve kantitatif tedbirlerden daha etkilidir ve GSYİH’da vergi oranının artmasını da sağlar (OECD, Tax and Development, 2013:3).

## 5. VERGİ AHLAKININ, MÜKELLEFLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi ahlâkı, birçok sosyal ve kültürel faktörden etkilenen bir olgudur. Bunlardan vatandaşlık bağı ile bağlı olunan devletin yönetim şekli, devletin ve siyasal iktidarların bireysel ve toplumsal olarak kabulü ve siyasal iktidara duyulan güven derecesi, milli ve manevi duygular, ülkedeki demokrasi gibi birçok sosyal ve kültürel faktör vergi ahlâkının oluşumunda, gelişiminde ve sürdürülmesinde önemli ölçüde etken kabul edilmektedir. Ayrıca vergi ahlâkının “mükellef ahlakı” ile yakın ilişkisi vardır. Yani mükellef ile devlet arasındaki mali değişimden doğal olarak etkilenmekte ve hükümet davranışları, mükellef ahlakını etkilemektedir (Gencel, 2012:34).

Mükelleflerin vergi ahlâkının oluşumunda çeşitli faktörlerin etkili olduğunu belirtmiştik. Uygulamada ise mükelleflerin vergi ahlâkını belirleyen en önemli faktörlerden birisi, mevcut siyasi ve yasal sisteme olan güven duygusudur. İyi organize edilmiş ve vatandaşın tercihlerine ve beklentilerine uyumlu kurumsal faktörler, ülkedeki sosyal sermaye ortamına pozitif katkı yapacaktır. Bu katkının vergi açısından en önemli sonucu ise, vergi ahlâkını artırıcı etkide bulunmasıdır (Tosuner ve diğ., 2008: 3). Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarıyla vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki vardır (GİB, 2007: 23). Vergi mükellefleri açısından bakıldığında, mükellefler vergi ödedikleri otoritenin her zaman ve her şartta kendilerini koruyan, kollayan, refah içinde yaşamaları için çabalayan ve varlığını vatandaşlarının varlığına borçlu sayan bir varlık olarak görmek isterler. Bu isteğin karşılanma derecesi, vergi karşısındaki içsel motivasyonun da belirleyicisi olacaktır (Tosuner ve diğ., 2008: 3). Vatandaş-devlet ilişkilerinin sağlıklı olması ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak yerine getirilebilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına, özellikle de devlete ait kurum ve kuruluşlarına yeterli bir düzeyde güven duyulmasına gereksinim vardır (Gencel, 2012: 34).

Bireyin vergi ahlâkının oluşumunda ekonomik faktörlerin etkisi çok büyüktür fakat; toplumdaki sosyal ve kültürel değerlerin rolü de çok önemlidir. Ahlâkın sosyal ve kültürel içeriğinin önemi, vergi ahlâkı açısından da geçerlidir. Toplumsal ilişkilerin pozitif yönde gelişimini ve sürdürülmesini konu edinen ahlâk olgusu, aynı zamanda bireyleri bu pozitifliğe zorlayıcı yaptırımları da içermektedir. Verginin gereğine inanmış ve yasal zorunluluklarını

eksiksiz olarak yerine getiren bireylerin, toplumdaki diğer bireyler üzerinde önemli bir baskı unsuru oluşturduğu bir gerçektir. Devlet çatısı altında yasamanın bir takım sorumlulukları ile donanımlı bireylerin çoğalmasında, sosyal ve kültürel faktörlerin rolü çok daha önem kazanmaktadır (Tosuner ve diğ., 2008: 2).

## 5. VERGİ AHLAKININ, KAMU OTORİTESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi ahlakını, mükelleflerin vergiye olan yaklaşımı belirlemektedir. Mükelleflerin vergiye olan yaklaşımının pozitif yönde olması içinde; vergi ahlakını belirleyen kurumsal faktörlerden olan, hükümete güven duyulması sağlanmalıdır. Hükümetin uygulayacağı vergi sisteminin saydam ve açıklanabilir olması, mükelleflere kamu harcamalarının gerekliliğinin açıklaması ve kamu görevlilerinin de denetim altında tutulması gerekmektedir. Günümüzde, özellikle kamu görevlilerinin, görev tanımlamaları titizlikle yapılmakta ve konulan kuralların uygulamada da yerleşmesine özen gösterilmektedir. Ayrıca, kamu otoritesi ilerleyen teknolojiyen de yararlanmakta ve ileri teknolojinin kullanılmaya çalışılmasıyla vergi sistemindeki bazı aksaklıklar giderilmektedir.

Kamu hizmetleri, vatandaşların vergileriyle yerine getirilmektedir. Vatandaşlar, düşük maliyetli ve kaliteli hizmet alma beklentisiyle vergilerini, kamu görevlilerine emanet etmektedir. Bu açıdan bakılacak olunursa, kamu hizmeti bir “emanet”tir. Kamu görevlileri, bu emanetin bilincinde olarak, kamu hizmetlerini etkin, verimli ve dürüst bir şekilde yürütmeli; görevlerini yerine getirirken ve takdir yetkilerini kullanırken mesleki etik ilke ve standartlara bağlı kalmak zorundadır. Savurganlık ve görevi kötüye kullanmanın devlet yönetiminde yeri yoktur. Bunların maliyeti, daha az ve kalitesiz hizmettir. Unutulmamalıdır ki, Demokratik yönetim, halk ile kamu görevlilerinin arasındaki güvene dayalıdır (T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2012: 12). Bu güveni sağlayan kamu otoritesinin, bireyler ile ilişkisi daha sağlıklı olmaktadır ve bireyler sorumluluk duygusuyla hareket ederek, üzerine düşen yükümlülükleri isteyerek yerine getirmektedir. Vergi uyumu ve vergi ahlakı arasındaki ilişki göz önünde bulundurulursa; vergi uyumu açısından, vergileme yetkisini elinde tutan ve toplanan gelirleri kullanan kamu otoritesinin nasıl algılandığı son derece önemlidir(Tunçer,2002:111).

Etik, kişinin davranışlarına temel olan ahlak ilkelerinin tamamıdır. Başka bir ifade ile etik, insanlara “işlerin nasıl yapılması gerektiğini” belirlemede yardımcı olan kılavuz değerler, ilkeler ve standartlardır. Etik, aynı zamanda bir süreçtir. Bu süreçte karar alırken ve uygulamayı yaparken, belirli değerlere bağlı kalınarak hareket edilmesidir. Bir meslek etiği olarak kamu yönetimi etiği de, yönetim alanında, doğru davranışlara ulaşmak için gerekli olan ilke ve standartları ifade etmektedir. Yönetim etiğine ilişkin ilke ve değerler; iyi davranışta bulunma ve kötü davranışlardan kaçınma konusunda, kamu görevlilerine rehberlik etmektedir. Aynı zamanda, devlete ve kamu görevlilerine olan güveni artırır; yönetimin meşruiyetini geliştirir ve devlet-halk bütünleşmesini sağlar; kamu kurumlarındaki yönetsel davranış standartlarını yükseltir; değerlerin çatıştığı durumlarda karar vericilere ve uygulamacılara yol gösterirler; sosyal dokuyu, ekonomik gelişmeyi, demokrasiyi ve hukuk devletini güçlendirirler ve kamu hizmetlerinin maliyetini düşürür ve kalitesini yükseltirler (T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2012: 12).

Kamu yönetiminde etik kavramı, devletin idari alanında doğru davranış standartları ve ilkeleri anlamına gelmektedir. Kamu yönetiminde etik, kamu görevlilerinin rutin çalışmalarını sırasında kullandıkları kamu gücüne set çeken kontrol ve denge noktalarının bütünüdür. İçinde bulunduğumuz dönem, kamu yönetimi anlayışında Weberyen bürokratik yapılardan etik kültüre dayalı yönetim tarzına geçişin hızlandığı bir dönemdir. Kamu yararı düşüncesinin

temel alındığı bu süreçte kamu yönetimindeki etik değerler etkileşim içinde bulunduğu toplulukların destek ve güvenini sağlama, kuşkuları giderme, uygulamanın yasallığını pekiştirme olanağı sunmaktadır (Kitapçı, 2010: 83).

Kamu yönetiminde bu şekilde ifade edilen etik kavramı ile; vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi ahlakının güçlenmesine sebep olur. Vergi ahlakının, bireylerin politik karar alma sürecine yaygın ve etkin bir şekilde katılması ile doğru orantılı olduğu söylenebilir. Bu durumda mükellefler devletin kendilerine adaletli davrandığını hissederler ve ödedikleri vergiler ile kamu yatırımları arasında doğru orantı kurarlar. Bu aktif katılım aynı zamanda, mükelleflerin yasalar ve politikacılar üzerindeki kontrol kabiliyetlerini yükselteceğinden, memnuniyet derecelerini de artırır. Bu durumun vergiye gönüllü uyum üzerinde pozitif bir etki yaratacağı da söylenebilir(Tuay ve diğ., 2007: 171).

Devlete duyulan güvenin yanı sıra mahkemelere ve yasal sisteme duyulan güven de vergi ahlakı üzerinde etkili olmaktadır. Devlet tarafından gerçekleştirilen pozitif eylemler vergi mükelleflerini olumlu tutuma yönlendirmekte ve mükellefin vergi sistemine yaklaşımını olumlu etkilemektedir. Devlet, olumlu ve yapıcı tutumlarıyla mükellefin vergi sistemine olan bağlılığı ve güvenini artırmakta, mükellefin ödeyeceği vergilerle hazineye sağlayacağı maddi katkıyı en yüksek seviyeye çıkarmayı amaçlamaktadır. Bu yüzden vergi sistemindeki eksikliklerin görülüp düzenlenmesi için toplumsal araştırmalar yapılması büyük önem taşımaktadır (Serim,2009: 171).

Devletin vergi sistemindeki eksiklikleri gidermesi ya da ülkedeki sosyal ve ekonomik düzene uygun vergi sistemi uygulaması vergi ahlakı için çok önemlidir. Ülkede uygulanan vergi kanunlarının karmaşıklığı doğru beyanda bulunmama eğilimine katkıda bulunur. Bu nedenle, kanunlar öncelikle sade olmalı ve vergi sisteminde sürekli değişiklik yapılmamalıdır. Mükelleflerin vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmeleri onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilir. Ayrıca, kanunların karmaşıklığı denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle bir durumda bilgisiz ve yetersiz denetmenlerin düşük beyanı ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları da zorlaşacaktır(Tuay ve diğ., 2007:24).

Türkiye’de son yıllarda vergi sistemi ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmaktadır. Vergi Denetim Kurulunun tek çatı altında toplanmıştır. Buradaki amaç; Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, kıyaslamalar yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmektir. Ayrıca; Vergi İnceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek başlıca amaçlardandır (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2013: 1,24).

Vergi Denetim Kurulunun tek çatı altında toplanmasının dışında, Türkiye’de e-vergileendirme uygulamasına geçilmiştir. Dünyada kamu hizmetlerinde verimlilik ve etkinliği arttırmak, mükelleflerin tercihlerine uygun kamu hizmetlerini en iyi şekilde sunmak, her devlet için önemlidir. E-vergi doldurma ve e-vergi ödeme sistemleri de, esas itibarıyla vergi hizmetlerinde verimliliği ve etkinliği arttırmak, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacak altyapıyı kurmak için kullanılmaktadır. E-vergileendirme konusu, e-vergi doldurma ve e-vergi ödeme olmak üzere iki boyutta incelenmektedir. Türkiye’de e-vergileendirme uygulaması, esas itibarıyla, “vergi borcunun miktarını belirten vergi beyannamesinin, vergi idaresine elektronik olarak teslim edilmesi (e-beyanname-e-vergi doldurma)” ve “tahakkuk eden vergi borcunun vergi idaresine gitmeden yatırılması (e-vergi ödeme)” olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Elektronik vergi doldurma hizmetini kullanan birey açısından, vergi dairesine gitme, sıra bekleme gibi aktivitelerini ortadan kaldırdığından, zaman maliyeti bakımından büyük tasarruf



ve beyanname doldurmada bilgisayar programının sağladığı büyük kolaylık demektir. E-vergi uygulamaları ise spesifik olarak, vergi idaresinde açıklığı getirmede; vergi idaresinin maliyet etkinliğini, operasyonel etkililiğini ve yaptırım gücünü; vergi idaresine güveni arttırmada; vergi idaresinin gelişiminin önünü açmada etkili olabileceği düşünülmektedir (Özgen,2007: 1364,1365).

## 5. SONUÇ

Literatürde, vergi ahlakı, son yıllarda üzerinde önemle durulan konulardan biri olmaktadır ve vergi ahlakı düzeyi ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ülkelerin yönetim biçimi, toplumların yaşayış tarzı, hatta ülkelerin gelişmişlik düzeyleri farklı olduğundan; vergi ahlakını belirleyen faktörleri tam olarak belirlememiz mümkün değildir. Dünya Değerler Araştırmasının çeşitli ülkelerde yapmış olduğu anketler, yapılmış en kapsamlı araştırma projesidir. Bu anketlerde, bireylerin vergi ahlakında kastedilen içsel motivasyonun sadece sosyo-demografik özelliklere göre değil; kamu otoritesinin uygulamaya koymuş kurallar, vergi sistemi ve kamu görevlilerinin çalışma etiği gibi pek çok etkene göre değişmektedir. Ayrıca, ülkedeki kayıtdışı ekonomi, denetimler, vergi uyumu da vergi ahlakını etkileyen önemli etkenlerden olmaktadır. Özellikle vergi uyumunu sağlamış olan bir ülke de, bireylerin vergi ahlakı da yüksek bir düzeyde olmaktadır. Bunun nedeni, toplumun büyük bir kesiminin vergi ödemeyi alışkanlık haline getirerek, vergi ödemeyi toplum düzeni kuralları arasında görmeye başlamalarıdır.

Vergi ahlakının, ahlak kuralları gibi yerleşmiş davranış kalıplarına dönüşmesi için; kamu otoritesinin ve mükelleflerin karşılıklı olarak sorumluluklarını yerine getirmesi gerekir. Özellikle, kamu otoritesi adil, uygun, saydam, gerçekçi ve hoşgörülü uygulamalarıyla mükelleflere karşı sorumluluğunu yerine getirerek toplumun vergi ahlakı düzeyini artırabilir. Ayrıca, kamu otoritesi vergi sistemindeki karışıklığı azaltacak düzenlemelere de gitmelidir. Gerçekçi, uygulanabilir vergi politikaları geliştirmeli, vergi afları en aza indirmelidir.

Son yıllarda ülkemizde çıkarılan torba yasalar, vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi ödeme isteğini azaltabilir. Vergisini ödemeyen mükelleflerin ise, vergi ödememeyi övünç kaynağı olarak görebilir ve vergi ödememeyi alışkanlık haline getirebilirler. Bu durum hem vergi uyumunu hem de vergi ahlakını olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

**KAYNAKÇA**

- Aktan, Coşkun Can; Dilek Dileyici; İstiklal Yaşar Vural. *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, s.131.
- Bilgin, Handan Kaynar. “Türkiye’de Vergi Ahlakının Belirleyicileri”, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, Sayı:38, 2011, s. 169  
<<http://kutuphane.dogus.edu.tr/makale/10109935/2011/cilt38/sayi2/M0013829.pdf>>  
(02.06.2014)
- Çataloluk, Cuma. “ Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:20, s.213-228.  
<[http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF)>  
(02.06.2014)
- Gökbunar, Ali Rıza; Sibel Selim; Halit Yalçınkaya. “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”, *Ekonomik Yaklaşım*, Cilt 18, Sayı 63, s.71.  
<[http://ekonomikyaklasim.org/pdfs2/EYD\\_V18\\_N63\\_A04.pdf](http://ekonomikyaklasim.org/pdfs2/EYD_V18_N63_A04.pdf)> (02.06.2014)
- Gencel, Ufuk; Elif Kuru. “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:10, Sayı 20, 2012, s.34.<<http://ybd.comu.edu.tr/sites/ybd.comu.edu.tr/files/Vergi%9Ferlendirmesi.pdf>>(02.06.2014)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, Ankara 2007, s.23.
- Kaynar, Handan. “Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, Adana, 2010, s.64. < <http://library.cu.edu.tr/tezler/8123.pdf>> (02.06.2014)
- Kitapçı, İsmail. “Vergi Etiği ve Kamu Etiği İlişkisi: Etik Algılamalar Açısından Bir Değerlendirme”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt:2, Sayı:2, 2010, s.83  
<[http://www.sobiad.org/ejournals/dergi\\_EBD/arsiv/2010\\_2/10ismail\\_kitapci.pdf](http://www.sobiad.org/ejournals/dergi_EBD/arsiv/2010_2/10ismail_kitapci.pdf)>  
(02.06.2014)
- Özpehriz, Niyazi. “Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler”, *Vergi Dünyası*, Sayı:283, 2005,  
<<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3582>> (02.06.2014)
- Özgen, Ferhat Başkan.“Kamu Hizmet Arzında Verimlilik Açısından E-Vergilendirme Uygulamaları (Türkiye’de E-Beyanname Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme)”, *Uluslararası 6. Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi*, İstanbul 2007, s: 1363-1377.  
<<http://web.adu.edu.tr/user/fozgen/yayin/e-taxation.pdf>> (02.06.2014)
- Serim, Nilgün. “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını*, Cilt:1, 2009, s.171.  
<<http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-1/serim.pdf>> (02.06.2014)
- Turhan, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998, s. 199.

Tuay, Elif; İnci Güvenç. “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Dare Başkanlığı, Yayın No:51, 2007, s.23.

<[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf)> (02.06.2014)

Tunçer, Mehmet. “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:57, Sayı:3, 2002, s.111.

<<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/467/5364.pdf>> (02.06.2014)

Tosuner , Mehmet; İhsan Cemil Demir. “Ege Bölgesinin Vergi Ahlak Düzeyi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:10, Sayı:2, 2008, s.358. <[http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/10\\_2/18.pdf](http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/10_2/18.pdf)> (02.06.2014)

Torgler, Benno; Ihsan C. Demir; Alison Macintyre; Markus Schaffner, “Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation”, *Economic Analysis & Policy*, Vol:38, No: 2, 2008, s.314.

<[http://www.eap-journal.com/archive/v38\\_i2\\_10\\_torgleretal.pdf](http://www.eap-journal.com/archive/v38_i2_10_torgleretal.pdf)> (02.06.2014)

T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Ankara 2012, s.12.

<<http://www.tuik.gov.tr/jsp/duyuru/upload/KamuGorevlileriEtikRehberi.pdf>> (02.06.2014)

Türk Dil Kurumu, <[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=AHLAK](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=AHLAK)>

“Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”

<<http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FKurumTanitimi.pdf>> (02.06.2014)

“What Drives Tax Morale?”, *Tax and Development* , s.3.

<[http://www.oecd.org/ctp/tax-global/TaxMorale\\_march13.pdf](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/TaxMorale_march13.pdf)> (02.06.2014)