

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
54. Seri / Yıl 2010

VERGİ PSİKOLOJİSİ
VE
VERGİYE KARŞI MÜKELLEFLERİN
TEPKİLERİ

Araş.Gör.Dr. Yasemin TAŞKIN

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZ

Vergiye karşı mükellef tepkileri farklı biçimlerde farklı nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Bu tepkilerin ortaya çıkış nedenleri vergilemeyi algılama biçimine göre farklılık gösterebilmektedir. Vergiye karşı tepkilerin bir kısmı yasal sınırlar içinde ortaya çıkarken, bir kısmı ise yasal sınırların dışında ortaya çıkmaktadır. Vergi tepkileri vergiden kaçınma, vergi yansımaları, vergi kaçırma, vergi grevi, vergi yerleşmesi vb. biçimlerde ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada vergi psikolojisi açıklanıp, vergiye karşı mükellef tepkileri farklı açılardan değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi psikolojisi, vergi yansımaları.

ABSTRACT

Taxpayers' reactions towards tax occur with different reasons and different forms. Reasons of this reactions show differences according to perception of the tax. While some of the reactions occur within legal limits, some of the reactions occur within nonlegal limits. Tax reactions occur with different forms. Such as tax evasion, tax avoidance, reflection of the tax, tax strike, settlement of tax.

At this study, psychology of tax is explained then taxpayers' reactions towards tax are interpreted in different ways.

Key Words: Tax, tax evasion, tax avoidance, psychology of tax, tax incidence.

GİRİŞ

Vergi her dönemde önemli bir finansman kaynağı olup, devlet ve vatandaş ilişkisinde önemli bir yere sahiptir. Devletler vergi gelirlerini artırma çabası içinde iken, mükelleflerin vergi yükünü azaltma çabaları her zaman bir çatışma konusu olmaktadır. Vergilendirme açısından vergilemede ada-

let algılaması, devletlerin vergi gelirlerini artırma ya da vergiyi toplamak için aldığı kararlar, yapılan çeşitli yasal düzenlemeler mükelleflerin vergiye uyumunu etkilemektedir. Vergi psikolojisi yani vergiyi algılama biçimi, mükellefler arasında farklı olabilmekte, bu durum ise vergiye karşı farklı mükellef tepkilerine yol açmaktadır. Ortaya çıkan mükellef tepkilerinden bazıları yasal sınırlar içinde gerçekleşirken, bir kısım tepkiler ise tamamen yasal sınırların dışında gerçekleşebilmekte ve suçun unsurunu oluşturabilmektedir.

Bu çalışmada öncelikle vergi psikolojisi açıklandıktan sonra, vergiye karşı mükellef tepkileri vergiden kaçınma, vergi yansımaları, vergi kaçırma, vergi yerleşmesi, vergi grevi açılarından değerlendirilerek, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma arasındaki sınır karşılaştırılmalı olarak açıklanacaktır.

I. VERGİ PSİKOLOJİSİ VE VERGİYE KARŞI TUTUM VE DAVRANIŞLARI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

1. Vergi Psikolojisi ve Vergi Psikolojisinin Önemi

Mali olaylarla ilgili yapılacak değerlendirmelerde olayın hukuki, ekonomik ve siyasal yaklaşımların esas alınması yeterli olmayıp, olayın psikolojik açıdan da değerlendirmesi gerekmektedir. Bu açıdan bireylerin iç ve dış etkenler karşısında gösterdiği tepkileri inceleyen psikoloji bilimi, vergilemeye karşı bireylerin tepkilerinin psikolojik açıdan değerlendirilmesinde önem taşımaktadır. (Şenyüz, 1995, 3)

Davranışsal kamu maliyesi, mali olayların insan davranışları üzerinde etkilerini incelemekte (Aktan, 2006, 125) iken; daha dar anlamda vergi psikolojisi; vergi psikolojisi, kişilerin ve grupların vergi algısını, vergilemeye bakış açısını ve vergilemeye karşı oluşan tepkileri ifade etmek için kullanılabilir. (Çiçek, Karakaş ve Yıldız, 2008, 17) Bu kapsamda, vergi uyumu ve vergiye karşı mükellef tepkileri de vergi psikolojisinin alanı içerisinde incelenmektedir.

Modern devletlerin toplumun ihtiyaçlarını karşılama konusunda yaptıkları giderleri karşılayacak kaynaklar içinde vergi gelirleri önemli bir kaynak olduğu için, vergi idaresi ve vergi mükellefi açısından vergileme-

nin psikolojik yönünün ele alınması gerekmektedir.(Tezcan, 2004) Ayrıca vergi ödemekle yükümlü bireylerin vergiye karşı neden tepki gösterdiklerinin incelenmesi de önem taşımaktadır. Ancak, ilgili bireyler tarafından vergiye karşı gösterilen tepkiler ise sonuç özelliği taşımaktadır. (Aktan, Dinleyici ve Saraç, 2006, 159.)

Mükellef tarafından gösterilen tepkiler vergileme ile ilgili amaçlarda çeşitli sapmalara yol açabilmekte, vergisel planlamalarda değişiklikler ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle vergi psikolojisini dikkate alarak bir vergi politikasının izlenmesi, vergi ile ilgili gerçekleşmesi istenen amaçlara ulaşmayı sağlayabilecektir. Ancak ekonomik ve mali olayların maddi yönünü incelemek, psikolojik yönünü incelemekten daha kolaydır. Çünkü psikolojik incelemede birey faktörü devreye girmekte ve psikolojik etkilerin oluşması bireylere bağlı olup, insan davranışları yere, zamana ve bireylere göre değişiklik göstermektedir. Bu durum ise sonuçta vergileri etkilemektedir. (Şenyüz, 1995, 6) Vergilere karşı oluşacak tutum ve davranışların değerlendirilmesinde insan faktörünün göz önüne alınması gerekmektedir.

2. Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Etkileyen Faktörler

Devletlerin en önemli finansman aracı olarak kabul edilen vergi, aynı zamanda maliye politikalarının uygulanmasında da en önemli araç olarak kabul edilmektedir. Ancak kamusal malların bedelsiz olarak kullanım imkanının varlığı, ekonomik birimlerin bu mal ve hizmetlerin finansmanına katılımlarında isteksiz olmalarına neden olmaktadır. Bu nedenle kamusal malların devlet tarafından finansmanı kaçınılmaz olmakta ve bu finansman ise vergilerle karşılanmaktadır. (Selen, 2011, 313) Ancak vergilere karşı mükellef tepkileriyle her dönemde karşılaşılmakta ve bu tepkilere bağlı olarak devlet tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Devletlerin sahip olduğu vergilendirme yetkisi dahilinde vergilemede yaptıkları değişikliklere karşı vergi mükelleflerinin kayıtsız kalması da mümkün olmaktadır. Çünkü var olan bu yetki devletlere bazı üstünlükler sağlamaktadır.

Vergileme dolayısıyla bireylerin elde ettiği gelirlerin bir kısmının devlete aktarılması nedeniyle oluşan psikolojik baskının ve bireyden bireye ve toplumdan topluma farklılık gösteren sosyo-kültürel faktörlerin vergi ahlakı (İzgi ve Saruç, 2011, 141) ve aynı zamanda vergi psikolojisi üzerinde etkili olup olmadığının da araştırılması gerekmektedir.

Bu kapsamda mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını önemli ölçüde etkileyen ekonomik, mali, sosyal, kültürel, kurumsal, siyasal ve yönetsel vb. faktörler bulunmaktadır. Verginin konusu ve bireylerin ödeme güçleri; mükelleflerin ‘vergi yükü’nü hissetme dereceleri; vergi baskısı ve vergi tazyiki; mükellefin adalet ve eşitlik algılaması; mükelleflerin verginin harcadığı yerler konusundaki algılama biçimi; kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi; mali rant ya da mali sömürü vb. faktörler vergi psikolojisi üzerinde etkili olmakta (Aktan, Çoban, 2006, 137-138) ve sonuç olarak mükellefin vergi ödeme ya da vergi ödememe kararını etkilemektedir.

a) Ekonomik ve Mali Faktörler

Devletler kendi egemenlik sınırları içinde sahip oldukları hukuki ve fiili güçlerini kullanarak vergi toplamaya yetkili olup, vergilendirme yetkisi olarak tanımlanan bu yetki dahilinde vergi, resim, harç vb. yükümlülükler koyma hakkına sahip olmaktadır. Devlet tarafından konulan bu yükümlülükler vergi mükellefleri için bir yük oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergi yükünü algılaması vergiye karşı tutum ve davranışları etkilemektedir. Çünkü vergi yükü, elde edilen gelir için bir maliyet unsuru olarak kabul edilmekte ve bu yükün hissedilme derecesi ise vergiye karşı gösterilen tepkinin farklılaşmasına neden olmaktadır. Vergi yükünün hissedilme derecesi ödenen vergi ile doğru orantılı olup, mükellefin vergi ödeme gücüne göre de ters orantılıdır. Gerçek vergi yükü olarak tanımlanabilen objektif vergi yükü, oransal bir ifade olup, vergi tazyiki olarak da ifade edilen subjektif vergi yükü ise, mükellefin vergi ödeme sonrası psikolojik baskıyı ifade etmekte ve bireyin gelirine, özel durumlarına zevk ve tercihlerine göre değişmektedir. (Aktan, Çoban, 2006, 140-141) Vergi yükünün subjektif özelliği, objektif vergi yükünü anlamsızlaştırmaktadır. Ayrıca bireyler aynı objektif vergi yükü altında kalsalar bile, subjektif vergi yükü bireyden bi-

reye farklılık gösterdiği için ölçülmesi de mümkün değildir. Bireylerin hissedeceği vergi tazyiki farklılık göstermektedir. (Şenyüz, 1995, 14-15)

Vergiye karşı tutum ve davranışları belirleyen bir diğer faktör de vergi ödeme gücüdür. Mükellefler tüketimlerini ya da tasarruflarını azaltarak vergilerini ödemekte, tüketim ve tasarruf tercihlerini değiştirerek, vergi dolayısıyla uğrayacakları refah kayıplarını en aza indirmeye çalışmaktadırlar. Mükelleflerin gelir durumlarının farklılığı ise subjektif vergi yükünde farklılığa neden olmaktadır. Düşük gelir grupları zorunlu ihtiyaçlarını kısarak vergileri öderken, yüksek gelir gruplarının ise lüks tüketim miktarında azalma ortaya çıkmaktadır. (Şenyüz, 1995, 28) Ortaya çıkan bu farklılık ise vergiye karşı gösterilecek tepkinin farklılaşmasına neden olmaktadır.

Vergilemede yapılacak denetimler de vergiye karşı tutum ve davranışı etkilemektedir. Çünkü vergi denetimi ile vergi kanunlarındaki yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler tespit edilerek cezalandırılmakta ve bir yandan da kanunlara uygun davranmayan mükelleflerin kanunlara uygun davranmaları sağlamaktadır. Ayrıca yapılacak vergi denetimi, vergi kanunlarına uygun davranmayan ve bu yolla vergisini zamanında ödemeyen mükellefler için de bir risk oluşturmaktadır. (Çelikkaya, 2002) Bu risk vergiye uyumu arttırmaktadır. Vergi denetimleri ile mükelleflerin kanunlara uygun davranması arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Denetim olasılığı arttıkça kanunlara uygun davranma eğilimi artmakta, denetim olasılığı azaldıkça kanunlara uygun davranma eğilimi azalarak vergi kaçırma olayları artmaktadır. (Kumluca, 2003, 94) Çünkü denetim mükellefler üzerinde bir baskı unsuru olmakta ve onların vergi kaçırma eylemlerine girmelerini engellemektedir.

Vergi idaresinin etkin bir biçimde çalışmaması, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışını etkileyen bir diğer faktördür. Etkin bir vergi idaresinin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri vakit geçirmeksizin yakalayıp cezalandırması, diğer mükelleflerle devleti barışık tutarak vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilemektedir. Ancak vergi idaresinin etkin olmaması, vergi mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesine yol açmakta ve bu durum ise vergiye gönüllü

uyumu olumsuz yönde etkilemektedir.(Kumluca, 2003, 94) Mükellefler kendi üzerine düşen vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyerek haksız bir kazanç elde etmiş olmakta; ancak devlet de ortaya çıkan bu durumdan zarar görmektedir.

b) Sosyal ve Kültürel Faktörler

Vergi mükelleflerinin vergi psikolojisini ve sonuç olarak da vergi ödeme kararı üzerinde sosyal ve kültürel faktörler de etkili olmaktadır. Vergi ile ilgili algı üzerinde etkili olan bu faktörlere örf ve adetler, sosyal sermaye, vergi bilinci, vergi ahlakı, kültür ve sosyal normlar örnek olarak verilebilmektedir.

Sosyal normlar olarak ifade edilen, toplumun kültürü ve bireylerin ahlaki inanç ve bunun yarattığı etkilerdir (Pope, Mohdali, 2010, 569) . Oluşan bu sosyal normlar da vergiye gönüllü uyumu önemli ölçüde etkilemektedir. Ahlaki değer ve geleneklerin güçlü olduğu toplumlarda vergiye gönüllü ödeme eğilimi daha yüksek olmakta ve ayrıca devlete karşı duyulan güven duygusu da bireylerin vergi ödeme eğilimi artırmaktadır.(Aktan, Çoban, 2006, 148-149)

Vergi konusunda sahip olunan vergi bilinci ve vergi ahlakı da vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışını etkilemektedir. Vergi ahlakı açısından bakış açısı farklılıkları vergiyi algılama biçimini etkileyerek, ortaya çıkacak tutum ve davranışları yönlendirmektedir. Vergi ahlakı yüksek olan bireyler verginin ödenmemesinden rahatsızlık duyar ve vergi ödendiğinde ise haz duymaktadırlar. Vergi ahlakı düşük olan bireylerde ise vergi ödememek için yapılacak her türlü hile normal olarak kabul edilmektedir. (Şenyüz, 1995, 32) Ayrıca tarafsızlık algısı, devlete olan güven, bireylerin sahip olduğu özellikler yanında ülkeler arasındaki farklılıklar da vergi ahlakını etkilemektedir. (Alm, Torgler, 2006, 228-229) Bununla birlikte dinsel inançlar da vergi ödeme kararlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Yaşamlarını dini referanslara bağlı olarak sürdüren bireylerin vergi ödeme kararları üzerinde dinin emir ve tavsiyelerine uyma konusunda gösterdikleri duyarlılık da vergiye karşı gösterilecek tutum ve davranışı yön-

lendirecektir. (Aktan, Çoban, 2006, 150-151) Ayrıca dini inançları yüksek olan bireylerin daha yüksek ahlaki değerlere sahip olduğu umulmaktadır. Çünkü dinin insan yaşamı üzerinde etkisi oldukça yüksek olup, birçok sorunun cevaplandırılmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte dinin kendi davranışları üzerinde bir otokontrol görev sağladığı da kabul edilmektedir. (Pope, Mohdali, 566.585.) Bu şekilde din, otokontrol yoluyla davranışları etkileyen ve vergi ahlaki üzerinde önemli etki yaratan önemli unsurlardan biri olarak kabul edilebilmektedir.

c) Siyasal, Kurumsal ve Yönetimsel Faktörler

Vergilemede mükelleflerin vergi gayretini artırmaya yönelik çabalar tarihsel süreç içinde yasal düzenlemeler ve mükellefleri hukuki zorlama biçiminde sürekli olmuştur. Yapılan düzenlemelerle mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışını olumlu yönde teşvik etmek amacıyla hareket edilmiştir. Bu yönde yapılan düzenlemelere vergi afları ve vergi kaçırancının ilan edilmesi örnek olarak verilebilmektedir.(Tosuner, 2007, 9)

Mükelleflerin psikolojik tutum ve davranışlarını etkileyen adalet ve eşitlik algılaması da vergi psikolojisi üzerinde etkili olmaktadır. Vergi adaleti çağdaş vergi sistemlerinin en önemli amacını oluşturmaktadır. Vergi yükünün toplumca uygun ve kabul edilebilir bir biçimde dağıtılması temel amaç olmakla birlikte, reel gelir bölüşümünün ölçülerine uygun bir biçimde dağıtmak da adil vergi sistemi olarak tanımlanmaktadır. Aslında adalet ilkesi, vergi yükü dağıtımını anlamında adalet değil, iktisadi anlamda eşitliğin gerçekleşmesini amaçlamaktadır. (Turhan, 1998, 191) Vergilemede genellik ilkesi, vergi yükünün vergi ödeyebilecek herkese dağıtılması anlamına gelmekte; eşitlik ilkesi ise mali güç bakımından eşit veya benzer durumda bulunan kişilerin aynı (Gerçek-Yüce, 1998, 47) işleme tabi tutulmaları olarak tanımlanabilmektedir. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi ve vergi yükünün adil dağıtılabilmesi için, her şeyden önce bireylerin iktisadi ve sosyal durumlarına uygun bir vergi konulması gerekmektedir. Mükelleflerin vergi yükü algılaması, onların vergileme konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen faktörlerin başında gelmekte olup, vergi yükünün adaletsiz dağılımı konusunda mükelleflerde oluşacak bir algı vergiye karşı

olumsuz davranışlara yol açabilecektir.

Mükellef psikolojisini olumsuz etkileyen ve onların vergiye karşı tepki göstermelerinde en önemli nedenlerden biri de onların kamu harcamaları konusundaki düşünceleridir. Mükellefler siyasi yapıdaki bozulmalar, denetimsiz transferler, nereye gittiği belli olmayan kamu harcamaları karşısında vergiye karşı tepki göstermekte ve toplanan vergilerin yerli yerinde harcanmadığına ilişkin inancın yaygınlaşması ise vergiye karşı direncin daha da artmasına neden olacaktır. (Yeniçeri, 2005, 129) Vergilendirme ve kamu harcamaları konusunda insanlara daha fazla bilgi sağlanması ise vergi direncinin azalmasına yol açacak ve tepkileri önemli ölçüde azaltacaktır. (Uçak, 1997, 20)

Vergilerin karşılık esasına dayanmaması ve bunun sonucu olarak mükelleflerin ödedikleri vergiye nazaran daha az kamu hizmetlerinden yararlanmaları 'mali sömürü' olarak ifade edilirken, mükelleflerin ödedikleri vergiden daha yüksek oranda kamu hizmetlerinden yararlanmaları ise 'mali rant' olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda mükelleflerin ödedikleri vergiler karşısında net zarara uğradıklarını düşünerek hareket etmeleri, onların vergiye karşı tutum ve davranışlarını olumsuz yönde etkileyebilecektir.(Aktan, Çoban, 2006, 144-145)

Vergi tekniği de mükellef psikolojisini etkileyen faktörlerden biridir. Vergi tekniği, vergilendirme ile izlenen amaçların gerçekleştirilmesi için alınan hukuki, idari ve organizasyonlara ilişkin tedbirlerin bütünü olarak tanımlanmaktadır.(Schömmolders, 1987, 80.)

Vergi tekniği, verginin isimlendirilmesi aşaması ile başlamakta ve bu süreç verginin isimlendirilmesi birlikte mükelleflerin vergiye bakışını önemli ölçüde etkilemektedir. Çünkü verilen isim vergiye karşı olan tepkilerde belirleyici olarak kabul edilmektedir. Örneğin; olumsuz çağrışımlar yapan isim, mükellef tarafından gösterilecek tepkinin daha da artmasına neden olacaktır.(Yeniçeri, 2005, 127) Vergi tekniği ile ilgili olarak vergilemeden beklenen amaçlara ulaşılabilmesi için, bu konuda yapılacak düzenlemelerin vergi tekniğinin amacına ters düşmemesi gerekmektedir. Çünkü bu alanda yapılacak her düzenleme, mükellef psikolojisini önemli ölçüde etkileyecektir.

Ayrıca, vergi tekniği ile ilgili olarak vergileme sürecinde yaşanan karmaşık süreç de mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışını etkileyecektir. Eğer mükellefler vergi ile ilgili formları doldururken problem yaşarlarsa, bu karmaşıklık vergi uyumsuzluğu ile sonuçlanabilmektedir. Bununla birlikte ortaya çıkan karmaşıklığa bağlı vergi uyumsuzluğu diğer suçlardan da farklılık göstermektedir. Çünkü mükellefler kuralları yanlış yorumlayarak istenmeyen hatalara neden olmaktadır. Bununla birlikte vergi kanunlarının karmaşıklığı yorum farklılığına neden olmakta ve karmaşıklık ile uyum arasında negatif ilişkinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. (Torgler, Demir, Macintyre ve Schaffner, 2008, 329)

Ayrıca vergi yönetiminin kalitesi, idare tarafından yapılan vergi denetimlerinin etkinliği, vergi kanunlarında yer alan suç ve cezaların etkinliği, çıkarılan vergi af kanunları vb. faktörler de mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları üzerinde önemli etkiler oluşturacaktır.

II. VERGİYE KARŞI MÜKELLEF TEPKİLERİ

Vergi mükellefleri için zorunlu bir ödeme olan vergiler, devlet açısından bir gelir olmakla birlikte, mükellefler için ise iktisadi güçlerinde azalmaya neden olan bir unsurdur. Mükelleflerin vergiye katlanabilmeleri ve vergisel yükümlülüklerini zorlama olmaksızın yerine getirebilmeleri vergi oranları yanında vergi algısına, vergi yükü dağılımının adil olup olmasına, temsilsiz vergileme vb. faktörlere bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Vergi yükünün dağılımında ortaya çıkan adaletsizlik mükelleflerin vergi yükümlülüğünden kurtulma çabası içine girmesine yol açmaktadır. Ayrıca vergilemede egemenliğin sahibi olan toplumun yetki vermediği otorite tarafından yapılacak bir vergilendirme de mükellef tepkilerine neden olabilmektedir. (Aktan, Dinleyici ve Saraç, 2006, 164)

Bu aşamada, vergi mükelleflerinin vergilemede yapılan değişiklikler karşısında ortaya çıkan davranışlarının bir kısmı aktif tepki niteliği özelliği gösterirken, bir kısmı ise pasif tepki olarak niteliği göstermektedir. Örneğin; vergi oranlarındaki artışlar, mükellefler açısından pasif tepki olarak değerlendirilmekte ve vergi oranları arttıkça mükelleflerin kullanılabilir

gelirlerindeki azalmaya bağlı olarak tercihleri de değişebilmektedir. Vergilere karşı tepkilerin ilk aşaması olan pasif tepki aşamasında aylaklığın tercih edilmesi, tüketime kısılması, üretimin azaltılması veya yatırımdan vazgeçilmesi gibi tepkiler de ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca vergi yansıması ve vergiden kaçınma gibi tepkiler de bu aşamada değerlendirilmektedir. (Aktan, 2004) Vergi oranlarındaki yaşanan artışlar mükelleflerin tepkilerinin daha da artmasına yol aarak aktif tepkiye de dönüşebilmektedir. Bu aşamada mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkiler kanuna da karşı olabilmekte ve vergi kanunlarına karşı girişilen bu tepkiler ise kanuni aarıdan da suç oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı bu aşamada ortaya çıkan tepkilere örnek olarak gösterilebilmektedir.

Vergilemenin yol aadığı etkiler (gelir ve ikame) göz önünde bulundularak, mükelleflerin verginin asıl yüklenici olduğu göz önüne alınarak, vergilendirme politikasının oluşturulması önemlidir. Çünkü mükellefler bireysel olarak vergi planlaması yapmakta, kamu kaynaklarının kullanımı ve değerlendirme biçimlerini de göz önüne alarak davranışlarını belirlemektedirler. (Akdoğan, 1999, 99)

1. Vergiden Kaçınma

a. Genel Olarak Vergiden Kaçınma

Vergi mükelleflerinin vergi yüklerini azaltma çabaları her dönemde farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Çünkü yaşanan vergisel değişiklikler mükelleflerin gelirlerini, servetlerini ve tüketimlerini yakından etkilemektedir. Bunun sonucunda gerek kanuni, gerekse kanun dışı yollardan oluşan yükten kurtulmaya çalışmaktadırlar. Mükellefin vergi matrahını küçültmesi, yok etmesi biçiminde ortaya çıkan tepkiler vergiden kaçınma başlığı altında toplanmaktadır. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması ve hazinenin vergi kaybına uğraması şeklinde tanımlanabilmektedir. (Heper, 2003, 210) Bir başka tanıma göre ise vergiden kaçınma, vergi yükünün üçüncü bir şahsa devredilmeksizin vergi yükünden kurtulmadır. (Eyüpgiller, 2002, 148) Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini kanunlara uygun

biçimde azaltması durumunda vergiden kaçınma mümkün olmaktadır. Vergiden kaçınma yasal olarak suç da oluşturmamakta ve bu nedenle vergi kanunlarında vergiden kaçınma ile ilgili cezalandırmayı hedefleyen hükümler bulunmamaktadır.(Aktan, 2004)

Vergi kanunlarında boşluklar, mükelleflere kanuni çerçeve içinde vergi matrahlarını minimize edebilme hak ve imkanı sağladığından, önemli vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Vergiden kaçınma imkanlarını sağlayan vergi boşluklarının tamamen doldurulması mümkün olmadığı için vergi tabanında ortaya çıkan erozyona tamamen engel olunabilmesi için vergiden kaçınma imkanlarının kısıtlanması gerekmektedir. Bu bakımdan vergiden kaçınmaya karşı vergi idarelerinin uygulayacakları tedbirler ve ulusal ve uluslar arası ilgili kurum ve kuruluşlar bakımından büyük önem taşımaktadır. (Eyüpgiller, 2002, 148)

b. Vergiden Kaçınma Yolları

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması olarak tanımlandığına göre mükellefler çeşitli hareketleriyle vergiden kaçınma yoluna gidebileceklerdir.

Genel olarak vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüğüne yol açan olaya engel olması üç şekilde açıklanabilmektedir. Maddi anlamda intibak olarak adlandırılan durumda vergi yükümlüleri vergilendirilen maldan hiç satın almamak suretiyle vergiden kaçınabileceklerdir. Zaman anlamında intibak olarak adlandırılan durumda ise ağır bir biçimde vergilendirilmesi öngörülen maldan uzun dönemlerin ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek miktarda satın almak suretiyle vergiden kaçınma mümkün olabilmektedir. Vergiyi doğuran olayı vergilemenin söz konusu olmadığı alanlara kaydırmak suretiyle açıklanan yerel anlamda intibakta ise matrahın sınırlar arası kaydırılması yoluyla vergiden kaçınma mümkün olabilmektedir.(Turhan, 1998, 236-237)

(1) Vergi Avantajlarından Yoluyla

Bu yöntemde vergi kanunları iyice araştırılarak vergi kanunlarında mükelleflere tanınan vergi avantajları bulunmaya çalışılmakta ve bu şekilde kanuni yollardan vergiden kaçınma mümkün olabilecektir. Örneğin; mükellefler Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve benzeri vergi kanunlarında mükelleflere tanınan istisna ve muafiyetlerden, indirilebilecek giderlerden, yeniden değerlemeden, azalan bakiyelerle amortisman uygulamasından yararlanarak, enflasyonist dönemlerde maliyetlerin belirlenmesinde son giren ilk çıkar yöntemini uygulayarak vergi matrahlarını azaltma yoluna gitmektedirler. (Heper, 2003, 210-211) Bu şekilde vergi yüklerini düşük tutmak ve sermaye birikimini artırma amacıyla hareket eden işletmeler (Oktar, 2011, 278) vergi avantajlarından yararlanarak yasal yollarla vergiden kaçınmaktadırlar.

(2) Gelir Aktarımı Yoluyla

Kanuni sınırlar içinde vergi yükünden kurtulma olarak tanımlanan vergiden kaçınma gelir aktarımı yoluyla da mümkün olabilmektedir. Örneğin; Yüksek oranlarda vergi ödeyen mükellefler düşük oranda vergi ödeyen veya hiç vergi ödemeyen yakınlarına ya da ülkelere gelir aktarmak yoluyla ödeyecekleri vergiyi azaltabilirler. Şirketler, transfer fiyatlandırması uygulamaları, vergi ödemesini geciktirme vb. uygulamalar yoluyla vergiden kaçınma yollarına giderek, ödeyecekleri vergileri yasal yollardan azaltabileceklerdir. (Eden, 2003, 593)

(3) Vergi Ertelemesi

Vergi erteleme yoluyla da vergiden kaçınma mümkündür. Bugünün parasının gelecek yılın parasından daha değerli olacağı kabul edilecek olursa, yüksek enflasyon durumunda, mükelleflerin bu yıl ödeyecekleri vergiyi ertesi yıllara aktarabilmeleri kendilerine büyük avantajlar sağlayacaktır. (Heper, 2003, 210-211)

(4) Vergi Arbitraji

Vergi arbitraji, herhangi bir riske girmeksizin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanma yoluyla risksiz vergi avantajı sağlamak olarak tanımlanabilirken, aynı zamanda vergi arbitraji ile farklı vergi türleri veya farklı vergi oranlarından yararlanarak vergi avantajı elde etmek amaçlanmaktadır. Maliye politikalarının en önemli araçlarından biri olarak kabul edilen vergi politikalarından beklenen sonuçların elde edilebilmesi için vergi arbitraji kullanılabilir. Örneğin; bölgesel kalkınmanın sağlanabilmesi amacıyla bu bölgelerde yapılacak yatırımlar nedeniyle elde edilecek gelirin, farklı usullerle düşük oranda vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi vergi arbitrajına neden olmaktadır. (Çavuş, 2006)

(5) Matrah Kaydırılması

Mükellefler vergisel yüklerinden kurtulmak amacıyla vergiyi doğuran olayı vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirmek suretiyle de vergiden kaçınma yolunu seçebilmekte ve bu durumda vergi yükümlülüğü söz konusu olmamaktadır. Yerel anlamda intibak olarak kabul edilen matrah kaydırılması yoluyla vergiden kaçınma uluslar arası işbölümü açısından önemli ise, bu olanağın kötüye kullanılmasını önleyici tedbirlerin de alınması gerekmektedir. Çünkü vergi matrahları vergi yükünün düşük olduğu ülkelere kaydırılmak suretiyle yasal yollardan vergiden kaçınılmaktadır. (Turhan, 1998, 242) Matrah kaydırılması yoluyla vergiden kaçınma ülkeler açısından bazı olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Çifte vergilendirme denilebilecek durumlar uluslararası düzeyde ortaya çıkabilmektedir. Bunun önlenmesi için devletlerin gerekli tedbirleri alması gerekmektedir. Uluslararası düzeyde yaşanan vergiden kaçınma olayı, milli ekonomi açısından olumsuz sonuçlar yaratabilmektedir. Özellikle sermaye ihraç eden ülkelerin ödemeler bilançosu yaşanan matrah kaydırılması olayından olumsuz yönde etkilenmektedir. Sermaye çıkışı faiz haddini yükseltir ve aynı zamanda yabancı kredilerde ülke içine akmaya başlar. Sermaye ithal eden ülkelerin ödemeler bilançosu aktif yönde etkilenmektedir. İthalat ve kredi hacminde öncelikle artış yaşanır. Ancak bu genişleme, döviz olarak mevcut olan parasal vasıtaların sürekli olarak azalması sonucunda derhal sona ermektedir. (Schmölders, 1987, 154)

2. Vergi Yansıması

a. Genel Olarak Vergi Yansıması

Milli ekonomiyi önemli ölçüde etkileyen ve kişiler ve işletmeler üzerinde yük olarak kabul edilen vergiler kamu harcamaları biçiminde ekonomiye geri dönmektedir. Ancak ekonomi açısından önem taşıyan vergilerden söz konusu kişi ve kurumlar kendilerinin ödedikleri ya da ödeyecekleri vergileri kısmen ya da tamamen başkalarına devretmeye çalışmaktadırlar. Şartların da uygun olması durumunda vergi yükünden kurtulabilmektedirler (Aksoy, 2011, 274).

Vergi yansıması, ödenen vergilerin kısmen ya da tamamen fiyat mekanizması aracılığıyla, bir ya da birkaç aşamada kısmen yada tamamen başkalarına devredilmesi olarak tanımlanabilmektedir.(Şenyüz, 1995, 111) Başka bir ifadeyle vergi yansıması, vergi yükünün piyasa koşullarına bağlı olarak kısmen ya da tamamen başkalarına aktarılması olarak tanımlanmakta ve mükelleflerin vergi yükünü taşımak istememesinden kaynaklanmaktadır.(Heper, 2003, 176)

Vergiden yasal yollarla kaçınma olarak adlandırılacak tepkiler çok çeşitli olabilmektedir. Örneğin; tüketiciler vergilendirilmiş malın tüketimini azaltarak ya da tamamen tüketiminden vazgeçerek vergi ödemekten kurtulabilmektedirler. Diğer yandan, vergilenen malın yerine ikame edilebilecek bir mal varsa, vergilenen malın tüketiminde azaltma yapmak daha kolay olabilmektedir. Ortaya çıkan bu durum ise devletin vergi gelirlerinde bir azalma ortaya çıkaracaktır.(Uluatam, 1999, 308)

Verginin yansımasından istenen sonuçların elde edilebilmesi için vergi yansımasının çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Piyasa koşullarında oluşmuş gelir dağılımını adil bir dağılıma dönüştürmek ya da konjonktürel dalgalanmaları dengelemek için vergi yansımasından yararlanılabilmektedir. Örneğin; konjonktürün genişleme dönemlerinde yatırımları azaltma amacına yönelik gelir ve kurumlar vergilerinin yüksek oranda arttırılması, ancak bu arttırılan vergi yükünün gelir sahipleri üzerinde kalması durumunda istenilen amaca ulaşılmış olacaktır.(Aksoy, 2011, 275)

b. Vergi Yansımısını Belirleyen Faktörler

(1) Vergi Yansımısını Belirleyen Mikro Faktörler

Vergi yansımısını fiyat teorisinden hareket ederek gerçekleşmesine ilişkin mikro ekonomik faktörleri E.R.A. Seligman belirlemeye çalışmıştır. Mikro ekonomik faktörleri şu şekilde açıklamak mümkündür. (Turhan, 1998, 251-253) Vergi yansımısını belirleyen önemli faktörlerden biri arz ve talebin fiyat elastikiyetleridir. Her hangi bir malın talep elastikiyeti ne kadar sert olursa buna karşılık arz elastikiyeti yüksek olursa yansıma o oranda kolay gerçekleşmektedir. Bu konuda zorunlu tüketim maddelerine konulan verginin yansıtılması lüks tüketim maddelerine göre daha kolay olmaktadır. Vergi yansımısını belirleyen önemli faktörlerden biri de verginin türü ve yapısıdır. Yapılan araştırmalarda dolaylı vergiler dolaysız vergilere kıyasla daha kolay yansıtılmaktadır. Dolaylı vergiler içinde üretim aşamasında vergi yansımasının birkaç kez meydana gelmesine rağmen, tüketim aşamasında yansıma bir kez gerçekleşmektedir.(Heper, 2003, 178) Örneğin kişisel ve ekonomik durumları dikkate alan gelir vergisi daha zor yansıtılmaktadır. Vergi yüksekliği de yansımayı belirleyen önemli faktörlerden biridir. Düşük oranlı vergiler yüksek oranlı vergilere oranla daha kolay yansıtılmaktadır. Çünkü mükellefler yüksek oranlı vergilere tepki gösterebilmektedirler. Piyasa yapısı da yansımayı belirleyen önemli faktörler arasında kabul edilmektedir. Tam rekabet piyasalarında fiyat satıcılar tarafından veri olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla firmalar mallarının üzerine konulan bir gider vergisini satış fiyatlarını arttırmak suretiyle yansıtamamaktadırlar. Çünkü fiyatları kontrol edebilme gücüne sahip değildirler. Kısa dönemde vergi yansımaları zor olup, verginin önemli bir bölümü firmalar üzerine yerleşmektedir. Monopol piyasalarında tek bir satıcı olduğundan fiyatını karını maksimum düzeyde saptayacaklardır. Monopol piyasalarında maliyetleri etkileyen bir vergi söz konusu olduğunda, monopol fiyatı yükselterek vergiyi yansıtılabilmektedir.(Heper, 2003, 181) Vergi yansımalarını vergilendirilen malın türü de belirlemektedir. Eğer vergilendirilen mal, tüketim malı ise yansıma bir kez gerçekleşmektedir. Ancak üretim malında yansıma çift etkisi yaratabilmekte ve zincirleme biçimde gerçekleşmektedir.

(2) Vergi Yansımaları Belirleyen Makro Faktörler

Vergi yansımaları ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel durum önemli biçimde etkilemektedir. Konjontürün genişleme döneminde ekonomide bulunan mevcut talep fazlası yansımaları şansını arttırmaktadır. Yansımaları açısından satıcılar alıcılara kıyasla daha elverişli durumdadırlar. Bu durumda geriye doğru yansımaları olanağı hemen hemen yoktur. Böyle bir dönemde hammadde fiyatlarıyla işçi ücretlerinin de artma eğiliminde bulunması yansımaları için gerekli olan fiyat indirimleri yapılamaz. Ancak konjontürün daralma dönemlerinde ekonomide mevcut olan arz fazlası ileri yansımaları güçleştirmektedir. Mamul, yarı mamul ve hammaddeler ile emek arzına ilişkin elastikiyetin sert olması nedeniyle geriye yansımaları kolay olmaktadır.(Turhan, 1998, 253-255) Mükelleflerin vergiyi finansman şeklide yansımaları belirleyen bir faktördür.

Bir ekonomide dengenin sağlanabilmesi toplam parasal talep ile toplam mal arzının birbirine eşit olmasına bağlıdır. Satış hacminin aynı kalması kaydıyla fiyat mekanizması yoluyla verginin ileri yansıtılabilmesi, toplam parasal talebin vergi tutarı kadar artırılmasına bağlıdır. Aksi halde, vergi yoluyla fiyatlarda meydana gelen artış üretimin kısılmasına yol açacaktır. (Turhan, 1998, 254) Örneğin; devletin borçlanma imkanları fazla ise borçlanma yoluyla elde ettiği parayı hemen harcarsa ekonomi canlanacaktır. Devletin elde ettiği vergi gelirlerini her hangi bir zaman kayması olmadan harcaması da ekonomide toplam talepte daralma giderilmiş olmaktadır. (Aksoy, 2011, 298)

3. Vergi Yerleşmesi

Vergi mükellefleri vergilemede yapılan değişikliklere karşı vergiyi doğuran olaya engel olamamaları ya da ödemekle yükümlü oldukları vergiyi ödedikten sonra başkalarına yansıtma olanakları kalmadıkları durumunda vergi yerleşmektedir. Vergi yükünü fiilen taşımak zorunda kalan mükellefler bu durumda vergi dolayısıyla iktisadi güçlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmek ya da iktisadi güçteki azalmayı veri olarak kabullenmektedirler. Gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi etme yolunu

seçtiklerinde daha fazla çalışma yoluna gidebilmektedirler. Ancak bu durumun borçlanma yollarına da gidebilmektedirler.(Turhan, 1998, 267-268)

4. Verginin Sermayeleştirilmesi

Vergi mükelleflerinin vergi yükünden kurtulma çabalarından biri de verginin sermayeleştirilmesi olup, vergi yansmasıyla benzerlikleri olmasına rağmen farklılıkları olan uygulamalardır. Vergi yansmasında vergi, mükellefi tarafından ödendikten sonra başkalarına devredilmeye çalışılmakta ve bu yolla vergi ödenmemeye çalışılmaktadır. Verginin sermayeleştirilmesinde ise birden çok dönemde uygulanacak vergilerin varlığı ve bu vergilerin fiilen ödenmesinden önce vergi yüküne başkasının katlanması söz konusu olmaktadır. Her iki yolda da değişim mekanizması vergi yükünden kurtulmak için kullanılmaktadır. Verginin sermayeleştirilmesinde, malı satın alan kişiler ileri ki dönemlerde vergilerini fiilen ödemektedirler ancak daha önce malı satın alırken vergi tutarı kadar düşük fiyat ödemiş olduklarından vergi yükü fiilen satıcıya aktırılmış olmaktadır. Verginin sermayeleştirilmesi için, sermaye malı fiyatlarında değişiklik şarttır(Uluatam, 1999, 311)

5. Verginin Dönüştürülmesi

Üreticilerden alınan vergiler, onları daha etkin üretim yöntemi bulma konusunda teşvik edebilir. Vergi öncesi duruma göre, maliyetin yükseldiğini ve safi kazancının düştüğünü gören girişimcinin, ödedikleri vergiyi telafi edebilmek amacıyla başvurdukları bu yeni yöntemler sonucunda konulan verginin yükü mükellefler açısından kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmış olur. Ancak, bu durumda yük herhangi bir kişiye aktarılmadığından verginin yansıtılmasından da, sermayeleştirilmesinden de söz edilemez.(Uluatam, 1999, 312)

6. Vergi Grevi

Vergi grevi toplumsal tepki ve kolektif bir özelliğe sahip olan bir davranış biçimi olup, bireylerin vergi karşısındaki ortak davranışlarını ifade etmektedir. (Şenyüz, 1995, 110) Vergiye karşı toplumsal bir direnişten söz edebilmek için, usulüne uygun olarak ortaya konulmuş bir verginin olması gerekmektedir. Devlet otoritesinin zayıf olduğu dönemlerde ortaya çıkan vergi grevi verginin ortadan kaldırılması sonucunu verebilmektedir. Aksi halde sorumluların cezalandırılması sonucunu doğurabilmektedir.(Nadaroğlu, 1976, 280)

7. Vergi Kaçakçılığı

Vergilere gösterilen tepkilerden içinde en yaygın olan ve vergi kanunları açısından da suç teşkil eden vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı en yaygın olan görüşe göre vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi kaçakçılığı, kanunlar karşısında itaatsizlik anlamına gelen birtakım faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır.(Aktan, 2004) V.U.K'da baştan beri ağır cezayı gerektiren fiiller olarak düzenlenmiştir. İradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenen suçlar vergi hukukunda kaçakçılık olarak adlandırılmıştır. (Özyer, 2003, 143) Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen vergi kanunlarının aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanan vergi kaçakçılığı, vergi hasılatı, vergi adaleti, sosyal ve ekonomik yapıyı olumsuz yönde etkilemektedir.(Özyer, 2003, 148) Vergi kaçakçılığı yasal olmayan bir eylem olup vergi kanunları tarafından yasaklanan bir faaliyetdir. Vergi kaçakçılığı, vergi yasalarının yapılmasını emrettiği fiilleri yapmamak veya yapılmamasını emrettiği fiilleri yaparak vergi mükellefiyetinden kısmen veya tamamen kurtulmak olarak da tanımlanabilmektedir. Örneğin, mükelleflerin bazı gelirlerini gizleyerek vergi matrahlarını azaltmaları, tutulan defterlerde hile yaparak gerçekte olmayan kişilere hesaplar açarak borç miktarını arttırmaları, defterlerdeki kayıtları silerek ödemeleri gereken vergiyi azaltabilirler veya hiç vergi ödemeyebilirler.(Heper, 2003, 211) Teorik olarak vergi ahlakına bağlı bir olay olarak kabul edilen vergi

kaçakçılığı ülkenin içinde bulunduğu koşullardan etkilenmektedir. Vergi ahlakı ise kültür düzeyinin bir fonksiyonu olarak kabul edilmekte olup, ülkelerin gelişmişlik düzeyleriyle paralellik göstermektedir.(Karabulut, 1996, 82) Vergi kaçakçılığı ülkelerin gelişmişlik düzeyleriyle paralellik göstermesine rağmen vergi kaçakçılığını sadece vergi ahlakı anlayışıyla açıklamak mümkün değildir. Ülkede geçerli olan vergi sistemi de vergi kaçakçılığını belirleyen önemli bir etken olmaktadır. Ekonomik olarak da vergi yönetim etkinsizliğinin yansıması vergi kaçakçılığı olarak ortaya çıkmaktadır.(Batırel, 1996, 52) Vergi yükümlülerinin vergileme konusunda geçerli olan kanunların uygulama tarzı konusundaki düşünceleri de vergi kaçakçılığının belirleyicisi olmaktadır.

8. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Ayrımı

Devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi vergiler ile devlet kamu harcamalarını finanse etmekte ve bunun için çeşitli vergisel düzenlemelere başvurmaktadır. Yapılan düzenlemeler mükelleflerin tepkilerine yol açabilmektedir. Bu tepkilerin bir kısmı kanuni sınırlar içinde gerçekleşirken, bir kısmı da tamamen kanun dışı yollarla gerçekleşmektedir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma biçiminde tepkileri ayırmak mümkün olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı terimi, kanun koyucu tarafından kanunda düzenlenen ve ceza yaptırımına bağlanan eylemleri ifade etmesine karşılık vergiden kaçınma terimi vergi kaçakçılığını kapsamasına rağmen her zaman yaptırımı bağlanan eylemleri ifade etmez. Vergi kaçakçılığı kanun koyucu tarafından kanunda düzenlenmek suretiyle yaptırımı bağlı eylem iken, vergiden kaçınma her zaman yaptırımı bağlanmamış eylemleri ifade eder. (Kaşıkçı, 1999, 92)

Vergi kaçakçılığı genellikle vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakma veya vergi matrahının gizlenmesi amacıyla hileli işlemlere başvurma gibi yollarla vergi kanunlarına aykırı davranmayı nitelendirir. Vergiden kaçınma ise yasaların sözüne uygun, fakat özüne aykırı yollarla vergi yükümlülüğünün azaltılması veya ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. (Soydan, 1993, 322)

SONUÇ

Vergilerin önemli bir gelir kaynağı olması ve devlet gelirlerinin önemli bir kısmının vergilerden oluşması vergi uyumu açısından önemli bir konudur. Çünkü devlet tarafından getirilen vergiler her dönemde mükellefler tarafından yük olarak algılanmakta ve bu algıya dayanılarak vergiye karşı çeşitli yollarla tepki gösterilmektedir. Vergiye karşı mükellef tepkileri olarak nitelendirilen vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi yansımaları, vergi yerleşmesi, verginin sermayeleştirilmesi, vergi grevi vb. tepkiler her dönemde verginin algılama biçimine göre ortaya çıkabilmektedir. Vergisel alanda yapılan değişikliklere paralel olarak ortaya çıkan bu tepki biçimleri yasanın belirttiği sınırlar içinde gerçekleştiği durumda yasal olarak bir suç oluşturmamaktadır. Ancak sınırın dışına çıktığı durumda ise kanunlar özellikle vergi kanunları açısından suç olarak kabul edilip, cezası ise işlenen suça göre farklılık göstermektedir.

Mükellefin konulan vergilere karşı tepki göstermesinin nedenlerinin araştırılması gerekmektedir. Yapılan yasal düzenlemelerin olumlu ve olumsuz etkilerinin özellikle vergi uyumuna yapacağı etkilerin belirlenmesi, vergi adaleti, vergi algılaması ve vergi psikolojisi yönünden etkilerinin incelenmesi gerekmektedir. Örneğin; yasal düzenlemeler açısından konu değerlendirildiğinde; yapılan çeşitli yasal düzenlemeler özellikle vergi af kanunları vergilemede adalet anlayışını zedeleyerek ortaya çıkan tepkileri şekillendirmektedir. Vergi uyumu açısından da bir olumsuzluk yaratarak dürüst vergi mükelleflerinin vergiyi algılama biçimini yani vergi psikolojisini etkilemektedir.

Vergilemede ortaya çıkan ve vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyen düzenlemelerin yapılmaması vergi psikolojisini önemli ölçüde etkileyecektir. Her dönemde çıkarılması beklenen vergi af kanunları vb. düzenlemeler yerine vergi uyumunu sağlayacak ve mükelleflerin vergiyi algılama biçimini olumlu şekilde etkileyecek düzenlemelerin yapılması hem mükellefler açısından vergi uyumunu artıracak hem de devletin vergi gelirlerini artırarak toplumsal refahın artması yönünde önemli ölçüde katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Alm, James, Torgler, Benno, ‘Cultural Differences and Tax Morale in United States and in Europe’, **Journal of Economic Psychology**, 27 (2006).
- Aksoy, Şerafettin(2011) **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Devlet Borçları-Bütçe-Maliye Politikası)**, Filiz Kitabevi, 2011.
- Aktan, Coşkun Can. Vergiye Karşı Aktif ve Pasif Tepkiler, (Çevrimiçi) **[http://www. Canaktan.org/ekonomi/kamu maliyesi/vergi-psiko/tepkiler.htm](http://www.Canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/tepkiler.htm)**, 06.01.2004.
- Aktan, Coşkun Can, Çoban, Hilmi (2006). ‘Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler’, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, Coşkun Can (2006). ‘Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı’, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, Coşkun Can, Dinleyici, Dilek, Saraç, Özgür (2006). ‘Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlakı ve Sosyal-Psikolojik Sınırları’, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık.
- Akdoğan, Abdurrahman. ‘Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi’, **G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, 2(1999).
- Batirel, Ömer Faruk. ‘Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum’, **Vergi Dünyası**, 175(1996).
- Çavuş, Mehmet. ‘Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin ve Türkiye’deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Vergi Cennetleri’, **Yaklaşım**, 31(2006)
- Çelikkaya, Ali. ‘Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Fak-

- törler', E-Akademi Hukuk, **Ekonomi Ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, 5(2002).
- Çiçek, Halit, Karakaş, Mehmet, Yıldız, Abdunnur (2008) **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Tutum ve Analizi: Bir Alan Araştırması**, Ankara.
- Eden, Lorraine (2003). **Taxes, Transfer Pricing and Multinational Enterprise**, Oxford University Press, 2001 Chapter 21. Edited By, Alan M. Rugman, Thoma L. Brewer, The Oxford International Business.
- Eyüpgiller, Saygın. Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçeleme", **Yaklaşım**, 113(2002).
- Heper, Fethi(2003) **Kamu Maliyesi**, Açıköğretim Yayınları, 2003.
- Gerçek Adnan, Yüce, Mehmet(1998) **Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı-Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa Ticaret Ve Sanayi Odası, Bursa.
- İzgi, Kadriye, Saruç, Naci Tolga 'Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri ile Yapılan Anket', **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, C.3, No: 2,2011.
- Karabulut, Mehmet(1996) **Vergi Affarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi.
- Kaşıkcı, Mahmut(1999) **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Doktora Tezi.
- Kumluca, İbrahim." Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", **Vergi Sorunları**, 180 (2003).
- Nadaroğlu, Halil(1976) **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul.
- Oktar, Ateş (2011). **Vergi Hukuku**, İstanbul.
- Özyer, Mehmet Ali (2003) **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**" , Maliye Hesap Uzmanları Yayınları, Ocak 2003.
- Pope, Jeff, Mohdali, Raihana. 'The Role of Religiosity in Tax Morale and

- Tax Compliance', **Australian Tax Forum**, 25 (2010).
- Schmölders, Günter(1987) **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul.
- Selen, Ufuk (2011) 'Türkiye'de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme', **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler**, Editör: Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Soydan, Billur Yaltı(1993) **Uluslar arası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiyenin Taraf Olduğu Anlaşmalar**, Doktora Tezi.
- Şenyüz, Doğan (1995) **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**.
- Tezcan, Keramettin(2004) 'Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyal ve Psikolojik Yapısı', **Son Baskı**, 6(2004)(Çevrimiçi) www.sonbaski.com.22.12.2004.
- Torgler, Benno, Demir, C. İhsan, Macintyre, Schaffner, Murkus, 'Causes and Consequences of Tax Morale: An Emprical Investigation' **Economic Analysis-Policy**, 38(2008).
- Tosuner Mehmet, Demir,Cemil. 'Toplumsal Olgu Olarak Vergi Ahlakı', **Gazi Üni, İİBF Dergisi**, 9/3 (2007).
- Tunçer, Mehmet. 'Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye', **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, (2002).
- Turhan, Salih(1998)**Vergi Teorisi Ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Uluatam, Özhan(1999) **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Uçak, Cemalettin. Vergi Psikolojisi, **Vergi Dünyası**, 189 (1997).
- Yeniçeri, Harun. "Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog**, 211, 2005.