

Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü

Suat Hayri Şentürk

Yrd. Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi, İİBF
İktisat Bölümü
suathayrisenturk@yahoo.com

Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü

The Role of Benefit Principle of Taxation in Voluntary Tax Compliance

Özet

Kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergi, devlet açısından hayati bir öneme sahiptir. Bugün bir çok ülkede vergi idaresinin temel amacını, düşük idari maliyetlerle, yüksek vergi gelirleri elde edilmesi oluşturmaktadır. Aynı şekilde vergiye gönüllü uyum da vergi idareleri için oldukça önemli bir konudur. Vergiye gönüllü uyum derecesinin artması, vergi gelirlerini arttıracaktır. Vergiye gönüllü uyum, vergi yükümlülüğünün mükellefler tarafından kabul edilebilir ölçüde doğru olarak yerine getirilmesidir. Bu çalışmanın amacı, vergiye gönüllü uyum ve vergilemede fayda ilkesi arasındaki ilişkinin ortaya konmasıdır. Vergilemede fayda ilkesi vergilerin kamu mallarından sağlanan faydalar doğrultusunda olmasını ifade etmektedir. Fayda ilkesi vergiye gönüllü uyum derecesini arttıracaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergiye Gönüllü Uyum, Vergilemede Fayda İlkesi, Vergileme İlkeleri

Abstract

Having the largest share of public revenues tax has a vital importance in terms of state. Today, main purpose of the tax administration constitutes to obtain high tax revenues with low administrative costs, in many countries. In the same way, voluntary tax compliance for the tax authorities is an important issue. Increasing degree of voluntary tax compliance will increase tax revenues. Voluntary tax compliance is an acceptable accurate reporting of tax liability by the taxpayers. The aim of this study is to examine the relationship between voluntary tax compliance and benefit principle of taxation. Benefit principle of taxation states that taxes should be based on benefits received from public goods. Benefit principle of taxation will increase voluntary tax compliance.

Keywords: Voluntary Tax Compliance, Benefit Principle of Taxation, Taxation Principles

1. Giriş

Kamu mallarının en büyük finansman kaynağı durumundaki vergiler, devlet açısından olmazsa olmaz nitelik taşımaktadır. Vergi gelirlerinin yeterli olması devletten beklenen görev ve fonksiyonların icrasının daha iyi bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır. Mükelleflerin vergi kanunları ile kendilerine yüklenen görevleri yerine getirme derecesi anlamında kullanılan vergiye gönüllü uyum, vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir. Vergiyi, kamu mallarından elde edilen faydaların karşılığında ödenen bedeller ve vergi ve kamu malları arasında ilişkiyi de değişim kavramıyla açıklayan fayda ilkesi vergiye gönüllü uyum açısından önemli bir etkiye sahiptir.

Vergiye gönüllü uyum ile fayda ilkesi arasındaki ilişkinin teorik olarak ele alındığı bu çalışmanın amacı; vergiye gönüllü uyumu sağlamada fayda ilkesine göre vergilemenin önemini ortaya koymaktır. Çalışmanın bir diğer amacını, fayda ilkesine göre vergilemenin vergi boşluğunu ortadan kaldıracığını, dolayısıyla idare açısından kamu hizmetlerinin finansmanı için daha fazla gelir toplanması anlamına geldiğini ortaya koymak oluşturmaktadır. Çalışmada, fayda ilkesi çerçevesinde vergilemenin gönüllü uyumu artıracığı iddiasından hareketle; vergiye karşı tepkiler, vergiye gönüllü uyum ve fayda ilkesi ilişkisi literatür çerçevesinde değerlendirilmiştir.

2. Verginin Önemi

Tarihsel süreç içerisinde öncelikle kamu harcamalarının temel finansman aracı olarak ortaya çıkan vergi, bugün devlete gelir sağlama aracı olmaktan öteye ekonomik ve sosyal hayata müdahalenin, bazen de politik amaçları gerçekleştirmenin bir yöntemi ve aracı haline gelmiştir (Nadaroğlu, 2000; 220).

Vergi(leme), devletin ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşmada temel araç niteliğindedir. Bu nedenle devlet açısından hayati öneme sahip bir araç özelliğine sahiptir. İnsanlık tarihi boyunca yaşanan hiçbir gelişme verginin bu özelliğini değiştirememiştir. Verginin devlet için bu hayatiyeti; “devlet varsa vergi olmak zorundadır ve eğer vergi yoksa devletin varlığının devamı imkansızdır” ifadesiyle ortaya konulmaktadır (Aktan, Dileyici, Saraç, 2003). Kamu maliyesi literatüründe, verginin devlet açısından önemini ortaya koymak için “devlet varlığının temel koşuludur” ifadesine yer verilmektedir (Gökbunar, 1998:177). Joseph A. Schumpeter’in devleti, “vergi devleti” kavramı ile özdeşleştirmesi bu önemi açıkça ortaya koymaktadır (Genschell, 2005:53). Yani; vergi, devletin ne yapabileceğini, ne yapamayacağını, ne kadar emek istihdam edeceğini, ne kadar hizmet sunabileceğini ve amaçlarını hangi ölçüce gerçekleştirebileceğini ve onun otoritesini belirlemektedir (Karakurt, 2006:63).

Bu nedenle, kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergi, hangi şekilde hayata geçirilirse geçirilsin, hangi kaynaktan alınırsa alınsın temel özelliği özel kesimden kamu kesimine doğru bir fon/kaynak aktarımı işlemidir. Dolayısıyla, mükellefler açısından vergi ödemenin bir maliyeti vardır ve bir yüküdür.

3. Vergiye Karşı Tepkiler

Bugün vergiler her ne kadar kamu hizmetleri karşılığı alınsa da, mükellefler açısından özel bir karşılığı yoktur. Bu durum, verginin mükellefler tarafından bir yük olarak algılanmasına ve mükelleflerin bu yükten kurtulma yönünde birtakım çabalara (vergiden kaçınma, vergiyi kaçırma, vergiyi yansıma vb.) girişmesine yol açmaktadır. Mükellefler, kendileri açısından mali yük olma özelliği taşıyan vergiye karşı ya gönüllü olarak ödeme (compliance) ya da yakalanma ve cezalandırılma

riskini göz önüne alarak ödememe (non-compliance) şeklinde bir tepki ortaya koyarlar. Literatürde, vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan; rasyonel tercih yaklaşımı ve ahlaki duygular teorisi olmak üzere başlıca iki teori bulunmaktadır (Aktan ve Savaşan, 2009:19).

Mükellefin vergi karşısındaki davranışını bir model içerisinde ele alan ilk çalışma Allingham ve Sandmo (1972) tarafından yapılmıştır. Beklenen fayda modeli (expected utility model) veya caydırma modeli (deterrence model) olarak ifade edilen bu modelin temelini “rasyonel birey-homo economicus” anlayışı oluşturur. Buna göre, insan doğası gereği faydasını maksimize, maliyetlerini ise minimize edecek karar ve tercihleri benimser. Söz konusu modele göre; bireyin vergi beyanı kararı belirsizlik altında alınan bir karardır. Birey gelir beyanı ile ilgili karar verirken; gelirin tamamının beyan etme ve beyan etmeme (hiç beyan etmeme veya eksik beyan etme) şeklinde iki alternatife sahiptir. Bu nedenle, rasyonel ekonomik birey yakalanma olasılığı ve cezaların büyüklüğü gibi etmenleri dikkate alarak gönüllü uyum (voluntary compliance) düzeyini belirler. İmkanlar dahilinde az vergi ödemeyi ya da hiç ödememeyi tercih edecek tutum ve davranışları yeğler. Vergi kaçırma neticesinde mükellefin elde edeceği fayda yakalanma neticesinde uğranılacak zarardan daha fazla olduğu sürece mükellefler vergi kaçırmaya devam edecektir. Mükellefin söz konusu davranışlar arasındaki tercihini belirleyen temel unsur, yakalanma riskinin ve ceza miktarının büyüklüğüdür (Erard ve Feinstein, 1994; 1-2; Aktan ve Savaşan, 2009:19; Gökbunar vd., 2007:73; Tosuner ve Demir, 2007:10-11).

Literatürde “tutumusal model” (attitudinal model) veya “ahlaki duygular teorisi” (the theory of moral sentiments) olarak da bilinen ikinci yaklaşıma göre ise, bireylerin vergi ödeme/ödememe tercihlerini belirleyen tek etken bireysel çıkar ve bireysel fayda fonksiyonunu maksimize etmek değildir (Tuay ve Güvenç, 2007:20). Bireysel fayda ya da çıkarın ötesinde bireylerin vergi ödeme/ödememe konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen; ahlaki, dinsel, hukuki, kültürel, kuramsal, siyasi, idari ve psikolojik faktörler de bulunmaktadır (Erard ve Feinstein, 1994; 1-2; Aktan ve Savaşan, 2009:19).

4. Vergiye Gönüllü Uyum

Vergiye gönüllü uyum sorunu vergiler kadar eski bir problemdir (Andreoni vd., 1998:818). Problemin temelinde yer alan husus “insanlar niçin vergi öder?” sorusudur (Feld ve Frey, 2005:1). Bu yönüyle vergiye gönüllü uyum, vergi idareleri açısından oldukça önemli bir kavramdır. Gönüllü uyuma ilişkin tanımlarda ortak nokta, “mükelleflerin vergi yasalarına uygun olarak hareket etme derecesi” olarak ifade edilmektedir (James ve Alley, 2002: 29).

Literatürde, mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen çok çeşitli faktörlerden bahsedilmektedir: Denetim olasılıkları ve vergi cezaları, gelir düzeyi ve vergi oranları, sübjektif vergi bilgisi ve katılım, vergiye yönelik tutumlar, demografik etkenler, kişisel, sosyal ve ulusal normlar, algılanan adalet, vergi idaresinin tutumu, kurumsal belirsizlik ve kamu hizmetlerinden oluşan kurumsal değişkenler (Andreoni vd., 1998:838-848; Torgler, 2002:663-673) bu faktörlerdendir.

Vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, net gelirin belirlenmesi için gelirden düşülmesi gereken unsurların (muafiyet, istisna, indirim, harcama gibi) doğru olarak düşülmesi, vergi beyannamelerinin zamanında verilmesi ve vergi borcunun doğru olarak hesaplanması gibi unsurların aynı anda gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Tunçer, 2003:111). Bu açıklamalar, mükellefin gönüllü uyumda yerine getirmesi gereken ödevleri yanında, idarenin görevlerini yapmış olmasının da önemli olduğuna vurgu yapmaktadır.

Bu çerçevede, genel olarak vergiye gönüllü uyum denildiğinde mükelleflerin aşağıda belirtilen hususları yerine getirmeleri gerektiği kabulü söz konusudur (OECD, 2008:9):

- Vergiye ilişkin kayıtların doğru tutulması,
- Vergi beyannamelerinin kanunlarda belirtilen sürelerde verilmesi,
- Vergi borçlarının doğru hesaplanması ve bildirilmesi,
- Vergi borçlarının kanunlarda belirtilen sürelerde ödenmesi.

Gönüllü uyum yalnızca mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesi ile sağlanmamaktadır, verginin bir diğer tarafı olan devletin/idarenin de bu yükümlülüklerin yerine getirilmesini kolaylaştıracak uygulamaları hayata geçirmesi gerekir. Verginin tarafları durumunda olan devlet (vergi otoritesi) ve mükellef arasındaki ilişki düşmanca, birbiri ile rekabet içerisinde, gerçekleşebileceği gibi; dostane, birbiri ile uyum içerisinde, de olabilir. Birinci tür ilişkide devlet açısından mükellef sürekli kontrol altında tutulması gereken, fırsat bulduğunda suç işleyecek olan hırsız; buna karşın mükellef açısından devlet ise kendisine zulmeden ve saklanması gereken polis olarak değerlendirilmektedir. Devlet ve mükellef arasında bu şekilde bir ilişkinin bulunması vergiye gönüllü uyumu önemsiz kılmakta ve mükelleflerin vergi kaçırmanın kendileri açısından ortaya çıkaracağı faydalar ve maliyetler arasında bir karşılaştırma yapmasını rasyonel kılmaktadır (Kirchler vd., 2008:211).

İkinci yaklaşımda ise, mükellef açısından devlet toplum için hizmet sağlayan bir birim olarak karakterize edilmektedir. Mükellef ise devletin hizmet sağladığı toplumun bir parçası şeklinde değerlendirilmektedir. Bu durumda devlet ve mükellef arasındaki ilişki hizmet sunan (satıcı) ve müşteri arasındaki ilişki mantığı

ile açıklanmaktadır. Böyle bir ortamda devlet ve mükellef arasındaki düşünce farklılığı daha az, vergiye gönüllü uyum daha fazla, vergi kaçırma eğilimi daha düşük ve mükellefin kendisine düşen görevi yerine getirme duyarlılığı daha yüksek olmaktadır (Kirchler vd., 2008:211).

Vergiye gönüllü uyum açısından vergi ahlakı da oldukça önemli bir olgudur. Vergi ahlakı vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır (Torgler, 2003:5). Vergi ahlakı konusundaki ilk çalışmalar Günter Schmölders tarafından 1960'larda yapılmıştır. Schmölders' göre; mükelleflerin vergiye karşı ortaya koyacakları tepki ülkeye, vergi şekline ve oranlarına göre değişmekle birlikte, söz konusu tepki ile vergi (mükellefi) ahlakı arasında doğrudan bir ilişki vardır (Schmölders, 1968:13).

Vergi ahlakının oluşumunda genel olarak; ahlaki kurallar ve duygular, adalet ve vergi mükellefi ve hükümet arasındaki ilişki belirleyici olmaktadır. Genel kabul vergi ahlakı ile vergiye gönüllü uyum arasında doğrusal bir ilişkinin var olduğudur. Buna göre, vergi ahlakının yüksek (düşük) olması durumunda vergiye gönüllü uyum da yüksek (düşük) olacaktır (Torgler, 2003:94-95).

4.1. Vergiye Gönüllü Uyum Niçin Önemli?

Dünya ölçeğinde değerlendirildiğinde, vergi yoluyla toplanan gelirlerin toplam kamu gelirleri içindeki payı yaklaşık % 70 ile % 90 arasında değişmektedir (Pehlivan, 2014:87). Bütün ülkeler açısından ortak amaç vergi gelirlerini arttırmaktır. Vergiye gönüllü uyumun artması toplam kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin payının artmasını ve kamu harcamalarının daha büyük bir kısmının vergilerle finanse edilmesini sağlayacaktır. Bu nedenle birçok ülke vergiye gönüllü uyumu arttırmak için çeşitli uygulamaları hayata geçirmektedir (Chung ve Triverdi, 2003:133).

Vergiye gönüllü uyumun önemi "vergi boşluğu (tax gap)" ölçümleriyle ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Vergi boşluğu, vergiye gönüllü uyumun tam olması durumunda toplanması beklenen vergi gelirleri ile gönüllü uyumun tam olmadığı durumda fiili olarak toplanılan vergi gelirleri arasında fark olarak ifade edilmektedir (Andreoni vd., 1998:819; James ve Alley, 2002: 29). Örneğin ABD'de 1973'te 22,7 milyar dolar olan vergi boşluğu 1992'te yaklaşık beş kat artarak 95,3 milyar dolar seviyesine ulaşmıştır (Andreoni vd., 1998:819). ABD İç Gelir İdaresi en son 2006 yılında vergi boşluğu ölçümü gerçekleştirmiştir. Buna göre; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumluluk derecesi % 83,1 ve brüt vergi boşluğu 450 milyar dolar seviyesinde gerçekleşmiştir (IRS, 2014). Vergiye gönüllü uyum, potansiyel vergi gelirlerinin yüksek (tam) düzeyde toplanması, dolayısıyla vergi boşluğunu ortadan kaldırmak ve kamu hizmetlerine ayrılacak payı arttırmak açısından önemlidir.

5. Vergiye Gönüllü Uyumun Artırılması Amacına Yönelik Uygulamalar

Vergi idarelerinin amacı, vergi kanunlarında belirtilen vergilerin tam olarak toplanmasını ve diğer mali yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamaktır. Bu temel amacı gerçekleştirmek için ülkelerde uygulanan birtakım vergi politikaları mevcuttur. Amerika ve bazı Avrupa ülkelerinde mükelleflerin vergi verme (ödeme) karşısındaki tutumuna yönelik olarak anket çalışmaları yapılarak o yönde politikalar geliştirilmektedir.

Avrupa Birliği ülkelerini kapsayan bir raporda, vergiye gönüllü uyumunun artırılması için Birliğe üye ülke vergi sistemlerinin taşıması gereken özellikler ortaya konulmuştur. Raporda; vergi tahsilatında karşılaşılabilecek muhtemel en önemli riskler belirlenerek; söz konusu riskleri ortadan kaldıracak ve mümkün olan en üst düzeyde gönüllü uyumu gerçekleştirecek vergi uyumu stratejisinin geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı raporda, vergi mevzuatı mükelleflerin yükümlülüklerini daha kolay ve ucuz bir şekilde yerine getirebilecekleri, haklarına daha rahat bir şekilde elde edebilecekleri basit ve istikrarlı bir şekilde düzenlenmelidir (Jensen ve Wöhlbier, 2012:15-19) ifadelerine yer verilmiştir. Yani, Birlik üyesi ülkelerin uyguladığı vergi mevzuatının mükelleflerin gönüllü uyumunu güçlendirmesi için anlaşılabilir, uygulanabilir, basit ve istikrarlı olması gerekir.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla hayata geçirilen aşağıdaki uygulamaların (Jensen ve Wöhlbier, 2012:19-25) uyumu güçlendirici nitelikte olduğu belirtilebilir.

Gönüllü uyum konusunda, vergi idaresinin sahip olunan kaynaklar ve organizasyon yapısı itibarıyla etkin bir yapıda olması gerekmektedir. Vergi idarelerinin organizasyonel yapısı ve büyüklüğü üye ülkelerde çeşitlilik göstermektedir. Bir vergi idaresinin ideal büyüklüğü konusunda bir kural olmamakla birlikte; etkinlik açısından yaklaşık bir milyon mükellef başına yaklaşık 1000'in üzerindeki bir çalışana sahip olunması gerektiğini Avusturya, Finlandiya, İsveç ve Birleşik Krallık örnekleri göstermektedir. Bu durum mükellefin işlerinin daha etkin ve hızlı yapılmasını mümkün kıldığından vergiye karşı tepkiyi azaltmaktadır.

Gönüllü uyum açısından vergi beyannamelerinin vergi idaresi tarafından önceden hazırlanması da önemlidir. Bu şekildeki bir uygulamayı ilk defa 1988 yılında Danimarka gerçekleştirmiştir. Özellikle İskandinav ülkelerinde vergi beyannamesi verme yükümlülüğü olan birçok gelir vergisi mükellefi için (Danimarka % 84, Finlandiya % 94 ve İsveç % 60) vergi idareleri yıl sonunda elektronik ortamda veya kağıt ortamında tamamen doldurulmuş gelir vergisi beyannamesi hazırlamaktadır. Bu uygulama, mükellefin kendini devletin hizmet sağladığı toplumun bir parçası olarak hissetmesini sağladığından, vergiye gönüllü uyumu da güçlendirmiştir.

Uyum açısından üçüncü şahıs bilgilerinden etkin bir şekilde yararlanılması da gerekmektedir. Avrupa Birliği'nde üçüncü şahıs bilgilerinin kullanımına ilişkin olarak Mali Risk Yönetimi Platformu (Fiscalis Risk Management Platform) tarafından yapılan gözden geçirmede, gelir vergisine ilişkin olarak üçüncü şahıs bilgilerinin yaygın olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu kaynağa göre, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Litvanya, Malta, Hollanda, Portekiz, Romanya, İspanya ve İsveç'de önceden hazırlanan vergi beyannamelerinde bu bilgilerin kullanıldığı ve bunun da devletle mükellef arasındaki farkı azaltmıştır.

Türkiye açısından da vergiye gönüllü uyumun artırılması temel politik hedefler arasındadır. Bu bağlamda, söz konusu hedef 2015-2017 dönemi Orta Vadeli Mali Plan'da gerçekleştirilmesi hedeflenen amaçlar arasında gösterilmiştir. Vergiye gönüllü uyumun artırılması amacına yönelik olarak ülkemizde hayata geçirilen uygulamalar ise aşağıda belirtilmiştir (GİB, 2014:63-75):

Türkiye uygulamasında mükelleflerin işlemlerini daha az zaman kaybı ile ve kolay yerine getirebilmeleri amacıyla teknolojik imkanlardan yararlanılarak; e-beyanname, e-fatura, e-defter gibi uygulamalara imkan tanınmıştır. Kamu alacaklarının süratle tahsili ve vergi daireleri iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanarak tahsilat işlemlerinin elektronik ortamda yapılması ve mükellef hesaplarına hatasız olarak işlenmesini sağlamak amacıyla e-tahsilat sistemi kurulmuştur. Yani, bilgi teknolojilerinden yararlanılarak vergiye gönüllü uyumun artırılması hedeflenmiştir.

Bilgi teknolojileri kullanımını destekleyecek şekilde, mükelleflerce vergi idaresine iletilen bildirim ve önerilerin değerlendirilmesine ve hizmetlerde etkinliğin, verimliliğin, kalitenin iyileştirilmesine katkı sağlayacak "Mükellef Geri Bildirim Sistemi (MUGEB)" hayata geçirilmiştir. İlave olarak, mükelleflerin vergi dairesine gitmesine gerek kalmadan beyan işlemlerini otomatik olarak gerçekleştirebilecekleri "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi" uygulamaya konulmuştur. Gerek "... geri bildirim sistemi" gerekse ... "kira beyanname sistemi" mükelleflerin kendilerini hizmet sağlanan toplumun bir parçası ve önemli biri gibi değerlendirmelerine neden olarak gönüllü uyumu artırıcı niteliktedir.

Vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla, mükellefleri vergi uygulamaları konusunda bilgilendirmek ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini kolaylaştırılmak önemlidir. İlave olarak, mükelleflere doğru bilginin hızlı ve etkin bir şekilde sunulmasını sağlamaya yönelik; rehber ve broşürlerin hazırlanması, bilgilendirme yayınları yapılması, vergi haftası etkinlikleri düzenlenmesi, kısa mesaj bilgilendirme servisi hizmeti sunulması, vergi bilincini

geliştirme eğitimleri verilmesi gibi uygulamalar da vergi uyumunu arttırmaya dönük etkinliklerdir.

6. Vergilemede Fayda İlkesi

Kamu maliyesindeki en önemli tartışmalardan biri, vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağı hususudur. Bu konudaki görüşler, temelde iki ilke etrafında toplanmaktadır: Ödeme gücü ve fayda ilkeleri. Ödeme gücü ilkesi; vergiyi, devletin egemenlik gücüne sahip olması dolayısıyla vatandaşlardan gelir, harcama ve servet ile temsil edilen ödeme güçleri doğrultusunda aldığı karşılıksız bedeller olarak kabul etmektedir. Buna göre, ödeme gücüne sahip olmayanların vergilendirilmesi söz konusu değildir (Şentürk, 2008:2).

Fayda ilkesi ise, piyasa sisteminde mal ve hizmet mübadelesi bakımından geçerli olan kuralların kamu ekonomisine yansıtılmış şeklidir (Turhan, 1998:211). Vergiyi piyasa sistemindeki fiyat mekanizması ile ilişkilendirerek açıklamaktadır. Nasıl ki piyasada bulunan özel mallardan yararlanmak için ödenmesi gereken bir fiyat varsa, kamu malları için de ödenmesi gereken bir fiyat (vergi fiyatı) söz konusudur. Yani, fayda ilkesinin uygulaması “karşılıklılık esası” üzerine bina edilmiştir. Buna göre, her bir birey devletten aldıklarının karşılığında vergi ödemek durumundadır. Kamu mallarından sağlanan fayda ve vergi “kendisine eşit başka bir şey” ile mübadele edilmektedir (Simons, 1938:3; Musgrave, 1996:341).

Fayda ilkesi uygulamasında vergi mükellefinin devlet ile olan mali ilişkisi; kamu mallarından sağlanan faydalar miktarınca elde edilen reel gelir artışını ödenilen vergiler miktarınca bir reel gelir kaybı ile denkleştirmektedir. Bu bağlamda vergiler, mali mübadeleye olanak tanıyan ve bu yönüyle de özel kesimdeki fiyat mekanizmasının kamu kesimindeki karşılığı şeklini almaktadır (Buchanan, 1949:499).

Fayda ilkesinin temelini oluşturan kamu mallarından sağlanan faydalar ve ödenilen vergiler arasındaki değişim anlayışının uygulanabilirlik açısından karşılaştığı birtakım kısıtlar da söz konusudur. Buna göre; bölünememe ve tüketiminden mahrum bırakılmama (dışlanamazlık) niteliklerine sahip olan savunma ve adalet gibi tam kamusal malların finansmanı piyasa mekanizması içerisinde değil, siyasi mekanizmanın kararları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Tam kamusal mallar açısından fiyatlandırmanın mümkün olmaması veya çok zor olması dolayısıyla fayda ilkesinin çok sınırlı uygulama alanı bulabileceği ifade edilebilir (Akdoğan, 1996:174). İlave olarak, fayda ilkesinin uygulanabilmesi başlangıç gelir dağılımının eşit olması ile mümkündür. Gelir dağılımı eşit değil ise, hiçbir geliri olmayan yada düşük gelirli kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanacağından bu kişiler kamu hizmetleri karşılığı daha fazla bedel ödeyecekler ve gelir dağılımındaki nispi konumları daha da kötüleşecektir (Pehlivan, 2014:154)

Dünya uygulamaları değerlendirildiğinde ülkelerin vergi sistemlerinde her iki ilkedenden de yararlandıkları görülmektedir. Genel uygulama ise ödeme gücünün ağırlıkta olduğu ve fayda ilkesinin ise özellikle yerel nitelikte ve tamamlayıcı unsur olarak kullanımı şeklindedir (Şentürk, 2008).

Türk Vergi Sistemi'nde ise ödeme gücü ilkesi anayasal ilke olarak benimsenmiş ve fayda ilkesine sınırlı düzeyde yer verilmiştir. Türk Vergi Sistemi'nde vergilemede fayda ilkesini temel alan uygulamalara; sosyal güvenlik primleri, resimler, harçlar, ruhsatlar, çevre temizlik vergisi, emlak vergisi örnek olarak verilebilir. Çevre temizlik vergisi ve emlak vergisi yerel nitelikteki vergilerdir.

7. Vergiye Gönüllü Uyum ve Fayda İlkesi

Vergi(leme) kamusal bir tasarruftur ve vergi neticesinde temelde özel kesimden kamu kesimine doğru karşılıksız bir kaynak aktarımı gerçekleşmektedir. Bu nedenle mükellefler açısından bir yük olarak kabul edilmektedir. İnsanlar kazandıklarının tamamını hak ettiklerini düşündükleri için de bunun bir kısmını karşılıksız olarak devlete verme konusunda isteksiz davranırlar (Yüce ve Gerçek, 1998:20-21). Vergilemede fayda ilkesi, kamu hizmetleri ve vergi arasında bir karşılıklılık durumunun varlığı koşuluna dayandığı için mükelleflerdeki isteksizliği ortadan kaldıran veya en azından azaltan bir etki ortaya çıkarması beklenmektedir.

Vergilemede fayda ilkesi mükelleflerin ödedikleri vergiler ile devletin ürettiği kamu malları arasında bir mübadele ilişkisi temin etmek suretiyle mükelleflerin dürüstçe vergi ödemelerine imkan sağlamaktadır (Bazart ve Pickhardt, 2009:5). Şöyle ki, vergilemede fayda ilkesini temel alan uygulamalarda katlanılan maliyetler ve sağlanan faydalar arasında doğrudan bir ilişki tesis edilmesi mükelleflerde kendi mahalleleri, bölgeleri yani yaşam alanları için vergi ödeyecekleri güvencesinin oluşmasına katkı sağlamaktadır. Bu sayede mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermelerine de olumlu yönde etki edilmiş olacaktır (Chanzdavarkar, 1994:17).

Kamu maliyesi literatüründe; mükelleflerin ödedikleri vergileri "adil bir mali değişim" olarak algılamaları durumunda, vergiyi gönüllü olarak ödeme konusunda daha istekli oldukları yönünde bir kabul söz konusudur. Vergiye yönelik bu şekildeki bir algının gönüllü uyumu arttıracığına; tersi bir algının ise azaltacağına inanılmaktadır. Devlet tarafından sağlanan kamu mallarının mükelleflerin tercihleri doğrultusunda belirlendiği, bu konudaki kararların şeffaf ve adil olarak alındığı inancının artması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını olumlu yönde etkilemektedir (Cummings vd., 2005).

Birçok ülke kamu mallarının finansmanında vergilemede fayda ilkesini temel alan uygulamalara yer vermek suretiyle makul bir vergi fiyatı karşılığında mükelleflerin vergi konusundaki tercihlerini ve gönüllü uyumlarını etkilemek istemektedir. Fayda

ilkesinin vergiyi kamu mallarından sağlanan faydalar ile değişim olarak kabul eden yaklaşımı, verginin mükellefler tarafından daha kolay kabul edilebilmesine ve dolayısıyla daha gönüllü olarak ödenmesine imkan tanımaktadır (Feld ve Frey, 2005:16-17).

Mükellefler genellikle ödedikleri vergi ve yararlandıkları kamu malları arasında bir ilişki kurmaktadır. Bu bağlamda, vergiye gönüllü uyumun derecesi kamu mallarından sağlanan faydalar ve bu malların finansmanında katlanılan maliyetlerin karşılaştırılması neticesinde belirlenmektedir. Bu şekildeki bir karşılaştırma sonucunda, kamu mallarından elde ettikleri faydaları yeterli gören mükellefler vergiye daha kolay gönüllü uyum gösterirken, kamu mallarından yeterince faydalanmadığını düşünen mükellef vergi ödeme konusundaki içsel motivasyonunu kaybetmektedirler. Dolayısıyla, vergi gelirlerini arttırmak amacıyla devletin vergi cezaları gibi dışsal motivasyon kaynaklarına başvurması ile de gönüllü uyum sağlanamayacaktır (Aktan ve Çoban, 2006:144-145).

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu konusunda, ödenilen vergilerin devlet tarafından nasıl kullanıldığı hususu da önem arz etmektedir. Mükellefler ödedikleri vergiler ile devletin kendilerine sağladıkları kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydalar arasında bir girdi-çıkıtı ilişkisi/fayda maliyet analizi yapmaktadırlar. Buna göre, mükelleflerin vergiye karşı gösterecekleri gönüllü uyumun derecesi kamu mallarından sağlayacakları faydalardan doğrudan etkilenmektedir. Kamu mallarından sağlanan faydaların ödenilen vergiden daha düşük seviyelerde kalması, mükelleflerde aldatılmışlık hissi uyandırarak vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz yönde etkileyecektir (Torgler, 2003:351).

Mükelleflerin vergi ödeme konusunda gönüllü davranmaları, ödedikleri vergilerin boşa giden ödemeler olmadığı hissini kendilerinde oluşmasını gerektirir. Bunun için de ödedikleri vergilerin karşılığını açık seçik görmeleri gerekmektedir. Buna göre ödenilen vergilerle kamu mallarının finanse edilmesi şeklinde bir karşılık elde edildiği konusunun mükellefler tarafından, kabulü vergiye gönüllü uyum açısından temel unsurlardan biridir (Şenyüz, 1994:83).

Alm vd. vergiye gönüllü uyumu belirleyen faktörler konusunda yaptıkları ekonometrik çalışmada, mükelleflerin ödedikleri vergilerle finanse ettikleri kamu mallarından fayda sağlamalarının vergiye gönüllü uyumu arttırıcı bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Alm vd., 1992:112).

Feld ve Frey (2007), Buchanan (1976)'ın geliştirdiği mali değişim teorisini genişleterek genel psikolojik vergi sözleşmesi yaklaşımını ortaya koymuşlardır. Her bir sözleşme ile taraflara birtakım haklar verilmesine karşı, birtakım yükümlülükler yüklenmesi de söz konusudur. Bu şekildeki bir sözleşme ilişkisi ve vergiyi kamu mallarından sağlanan faydaların karşılığı olarak kabul eden vergilemede fayda ilkesinin varlığı; vatandaşların "toplum yararına olana (bonum comune)" katkı

sağlamak düşüncesiyle dürüstçe vergilerini ödemelerini temin edecektir (Feld ve Larsen, 2012:80).

8. Sonuç

Kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergiler, devletlerin varlıklarını devam ettirebilmeleri açısından hayati bir öneme sahiptir. Söz konusu öneme binaen bütün ülkelerde vergi idareleri için en temel hedeflerden birisi; vergi gelirlerinin arttırılmasını sağlamak ve vergi potansiyelinin en yüksek sevide vergi gelirlerine dönüştürülmesini temin etmektir. Bu açıdan, vergiye gönüllü uyum da vergi idaresinin belirlemiş olduğu vergi gelirlerinin arttırılması hedefine ulaşılabilmesi açısından önemli bir olgudur. Mükellefler vergiye ilişkin görevlerini ne kadar fazla yerine getirirlerse, vergi gelirleri o kadar fazla veya vergi kayıp ve kaçakları o kadar az olacaktır. Bu bağlamda vergi idareleri açısından mükelleflerin vergiye gönüllü uyum derecelerinin arttırılması ortak amaç olmaktadır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu belirleyen; dinsel, ahlaki, psikolojik, siyasi, hukuki, çevresel çok sayıda faktör vardır. Bu faktörlerden hangisi ya da hangilerinin uyum üzerinde daha etkin olduğunu belirlemek çok zordur. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını belirleyen etkenlerden birisi de, kamu mallarından yararlanma dereceleridir. Buna göre, mükelleflerin vergiye karşı gösterecekleri gönüllü uyumun derecesi ile kamu mallarından sağlayacakları faydalar arasında çok yakın bir ilişki vardır. Ödenilen vergiler ile kamu mallarından sağlanan faydaların eşdeğerli olmayışı, gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir.

Vergiye; piyasa sistemindeki fiyat mekanizması mantığı ile kamu mallarından yararlanmanın bedeli olarak açıklayan fayda ilkesi, kamu malları ile vergi arasında doğrudan bir ilişki tesis etmek suretiyle verginin daha kolay benimsenmesine katkı sağlamaktadır. Fayda ilkesi vergi ve kamu mallarından elde edilen faydaları birbirine eşit iki unsur arasındaki değişim olarak ortaya koymaktadır. Böylelikle mükellefler açısından ödenilen verginin boşa gitmediği ve kamu malı şeklinde kendilerine geri döndüğü algısının oluşumunu temin etmektedir. Bu durum verginin daha kolay benimsenmesine, vergiye ilişkin ödevlerin daha kolay yerine getirilmesine (yani vergiye gönüllü uyuma) katkı sağlamaktadır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum derecelerinin arttırılmasında vergi sistemlerinde fayda ilkesini temel alan uygulamalara daha fazla yer verilmesi ve ödenilen vergilerin kamu mallarının karşılığı olduğu düşüncesinin hayata geçirilmesi çok önemli bir role sahiptir. Dolayısıyla, fayda ilkesi çerçevesinde vergilemenin gönüllü uyumu arttıracığı iddiası haklılık payı taşımaktadır. Bu nedenle, vergiye gönüllü uyum, verginin ekonomik büyüme ve kalkınmadaki rolünün kavranması ile mümkündür.

Kaynaklar

Akdoğan, A. (1996), Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Ankara: Gazi Büro Kitabevi.

Aktan, C. C. (2012), "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, (Erişim: 09.05.2014).

Aktan, C. C. ve F. Savaşan (2009), Kayıtdışı Ekonomi ve Etik, http://www.etik.gov.tr/duyurular/digerleri/proje2006_etik/akademik_arast%C4%B1rma_konf.ekim2009/Kayitdisi_Ekonomi_ve_Etik.pdf, (Erişim: 21.03.2014).

Aktan, C.C. ve H. Çoban (2006), "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Faktörler", Editörler: C.C. Aktan, D.Dileyici, İ.Y. Vural, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara: Seçkin Kitabevi, 137-158.

Alm, J., B. R. Jackson ve M. McKee (1992), "Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data", National Tax Journal, 45(1), 107-114.

Andreoni, J., B. Erard ve J. Feinstein (1998), "Tax Compliance", Journal of Economic Literature, XXXVI, 818-860.

Bazart, C. ve M. Pickhardt (2009), "Fighting Income Tax Evasion with Positive Rewards: Experimental Evidence", Université Montpellier, Faculté de Sciences Economiques, 2009 (1), 1-36.

Buchanan, J. M. (1949), "The Pure Theory of Government Finance: A Suggested Approach", Journal of Political Economy, 57(6), 496-505.

Chanzdavarkar, A. (1994), "Infrastructure Finance Issues, Institutions, and Policies", The World Bank Policy Research Working Paper 1374.

Chung, J. ve V. U. Triverdi (2003), "The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior", Journal of Business Ethics, 47(2), 133-145.

Cummings, R. G., J. Martinez-Vazquez, M. McKee ve B. Torgler (2005), "Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence", 2005, <http://www.yale.edu/leitner/resources/docs/botswana.pdf> (Erişim: 02.07.2014).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD). (2008), Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience. <http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>, (Erişim: 22.10.2014).

Erard B. ve J. S. Feinstein (1994), "Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game", *The RAND Journal of Economics*, 25(1), 1-19.

Feld, L. P., ve C. Larsen (2012), "Self-perceptions, government policies and tax compliance in Germany", *Int Tax Public Finance*, 19, 78–103.

Feld, L. ve B. Frey (2005), "Tax Compliance As The Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", Centre for Tax System Integrity, Australian National University, Working Paper No 76.

Genschell, P. (2005), "Globalization and the Transformation of the State", *European Review*, 13(1), 53-71.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014), Faaliyet Raporu 2013, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim: 23.10.2014).

Gökbunar, A. R. (1998), "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme" *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4, 177-201.

Gökbunar, A. R., S. Selim ve H. Yanıkkaya (2007), "Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63), 69-94.

Internal Revenue Service (IRS), http://www.irs.gov/pub/newsroom/tax_gap_map_2006.pdf, (Erişim: 04.06.2014).

James, S. ve C. Alley (2002), "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", 2002, MPRA Paper No. 26906, http://mpra.ub.uni-muenchen.de/26906/1/MPRA_paper_26906.pdf, (Erişim: 03.06.2014).

Jensen, J. ve F. Wöhlbier (2012), "Improving Taxgovernance in EU Member States: Criteria for Successful Policies", *European Economy, Occasional Papers 114*, European Commission, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2012/pdf/ocp114_en.pdf (Erişim: 22.10.2014).

Karakurt, B. (2006), Sermaye Kaçışının Yaşanmasında Vergi Politikasının Belirleyici Rolü: Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kirchler, E., E. Hoesl ve I. Wahl (2008), "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework", Journal of Economic Psychology, 29, 210-225.

Musgrave, R. A. (1996), "Progressive Taxation, Equity and Tax Design", in Tax Progressivity and Income Inequality, Edited by Joel B. Slemrod, Cambridge: Cambridge University Press, 341-356.

Nadaroğlu, H. (2000), Kamu Maliyesi Teorisi, 11.B., İstanbul: Betaş Basım A.Ş.

Pehlivan, O. (2014), Kamu Maliyesi, Trabzon.

Schmölders, G. (1968). "Mali Psikoloji", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı 15, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamk/article/view/1023015040/1023014247>, (Erişim: 23.10.2014).

Simons, H. C. (1938), Personal Income Taxation The Definition of Income As a Problem of Fiscal Policy, Chicago, Illinois: The University of Chicago Press.

Şentürk, S. H. (2008), Vergilemede Fayda ve Ödeme Gücü İlkelerinin Karşılaştırılması: Türkiye Değerlendirmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şenyüz, D. (1994), "Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi", Bülten, 17, 83-84.

Torgler, B. (2002), "Speaking to Theorists and Searching For Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments", Journal Of Economic Surveys, 16(5), 657-683.

Torgler, B. (2003), Tax Morale: Theory and Emprical Analysis of Tax Compliance, Dissertation, http://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf, (Erişim: 09.06.2014).

Tosuner, M. ve İ. C. Demir (2007), "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı", Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi 9(3), 1-20.

Tuay, E. ve İ. Güvenç (2007) "Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı", Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Ankara,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf, (Erişim: 14.06.2014).

Tunçer, M. (2003), "Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye." Vergi Sorunları, Sayı: 181, 92-114.

Turhan, S. (1998), Vergi Teori ve Politikası, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Yüce, M. ve A. Gerçek (1998), "Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler İle İlgili Ampirik Bir alışma", Sayıştay Dergisi, 28, 20-31.