VERGİ ORTAK PAYDASINDA BİLİMSEL DEĞERLENDİRMELER

EDİTÖR:
Dr. Özgür SAYGIN

YAZARLAR:

Doç. Dr. Ferdi ÇELİKAY
Dr. Özgür SAYGIN
Dr. Faruk SEZER
Dr. İnci SANDALCI
Dr. Selda FINDIKLI
Dr. Emine Pınar SAYGIN
Dr. Tuba GEZER
Dr. Erdinç YILMAZ
Dr. Mürsel GÜLER
Öğr. Gör. Sezer BUDAK
Dr. Ulvi SANDALCI

İKSAD
Publishing House

VERGİ ORTAK PAYDASINDA BİLİMSEL DEĞERLENDİRMELER

EDİTÖR:

Dr. Özgür SAYGIN

YAZARLAR:

Doç. Dr. Ferdi ÇELİKAY
Dr. Özgür SAYGIN
Dr. Faruk SEZER
Dr. İnci SANDALCI
Dr. Selda FINDIKLI
Dr. Emine Pınar SAYGIN
Dr. Tuba GEZER
Dr. Erdinç YILMAZ
Dr. Mürsel GÜLER
Öğr. Gör. Sezer BUDAK
Dr. Ulvi SANDALCI

İKSAD Publishing House

Copyright © 2020 by iksad publishing house
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, distributed or transmitted in any form or by
any means, including photocopying, recording or other electronic or mechanical methods, without the prior written permission of the publisher, except in the case of
brief quotations embodied in critical reviews and certain other noncommercial uses permitted by copyright law. Institution of Economic Development and Social
Researches Publications®
(The Licence Number of Publicator: 2014/31220)
TURKEY TR: +90 342 606 06 75
USA: +1 631 685 0 853
E mail: iksadyayinevi@gmail.com
www.iksadyayinevi.com

It is responsibility of the author to abide by the publishing ethics rules.
Iksad Publications – 2020©

ISBN: 978-625-7914-44-4
Cover Design: İbrahim KAYA
March / 2020
Ankara / Turkey
Size = 16 x 24 cm

İÇİNDEKİLER

EDİTÖRDEN
ÖNSÖZ
Dr. Öğr. Üyesi Özgür SAYGIN……1

BÖLÜM 1
TÜRKİYE'DE BÖLGESEL VERGİ GAYRETİNİN ÖLÇÜMÜNE İLİŞKİN BİR İNCELEME
Doç. Dr. Ferdi ÇELİKAY…….3

BÖLÜM 2
TÜRK VERGİ KANUNLARININ VERGİLEMENİN EKONOMİK AMAÇLARI DOĞRULTUSUNDA ANALİZİ
Dr. Öğr. Üyesi Özgür SAYGIN……..31

BÖLÜM 3
TEKEL PİYASASININ VERGİLENDİRİLMESİ
Dr. Öğr. Üyesi Faruk SEZER…….59

BÖLÜM 4
TURİZM VERGİLERİ ÖZELİNDE KONAKLAMA VERGİSİ
Dr. İnci SANDALCI……...99

BÖLÜM 5
PAZARLAMA DİSİPLİNİ PERSPEKTİFİNDE VERGİ
Dr. Selda FINDIKLI
Dr. Emine Pınar SAYGIN…….121

BÖLÜM 6
KARŞILAŞTIRMALI REFAH MODELLERİ VE DEVLETLERİN VERGİLENDİRME POLİTİKASI
Arş. Gör. Dr. Tuba GEZER……...145

BÖLÜM 7
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ
Dr. Erdinç YILMAZ**…….187**

BÖLÜM 8
EKONOMİK SORUMLULUKLAR BOYUTUYLA KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VERGİ İLİŞKİSİ
Arş. Gör. Dr. Mürsel GÜLER
Öğr. Gör. Sezer BUDAK **…….227**

BÖLÜM 9
VERGİ AHLAKINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER
Ulvi SANDALCI**……...263**

ÖNSÖZ

Vergi toplum hayatının bir parçasıdır. Birlikte yaşamanın gereği olan vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için vatandaşlar üzerinde tesis edilen mali yükümlülüktür. Doğumdan ölüme kadar hayatın her aşamasında farklı durumlarla karşımıza çıkan vergi, kapsadığı alan genişliği gereği birçok bilimsel disipline ait çalışmalara konu olmaktadır. Vergi daha çok sosyal bilimler kapsamında bilimsel çalışmalarda incelenmektedir. İnsan davranışları ve sosyal tutumlar keşfedildikçe, mükellef - devlet arasındaki üretim ve finans takası devam ettikçe vergiye dair farklı yönleriyle analizler yapılacaktır.

Vergi Ortak Paydasında Bilimsel Değerlendirmeler adlı çalışma vergiye ait dokuz farklı konuda toplam on bir yazarın kaleminden değerlendirmeleri içermektedir. Maliye, İktisat ve İşletme disiplinlerinde çalışan akademisyenlerin ortak noktası bu çalışmada vergidir. Bölüm 1'de Ferdi Çelikay'a ait Türkiye'de bölgeler arası vergi gayretini konu olan *"Türkiye'de Bölgesel Vergi Gayretinin Ölçümüne İlişkin Bir İnceleme"* isimli bölüm yer almaktadır. Bölüm 2'de Özgür Saygın tarafından vergi kanunlarına doküman incelemesi tekniğiyle içerik analizi yapılarak kaleme alınan "*Türk Vergi Kanunlarının Vergilemenin Ekonomik Amaçları Doğrultusunda Analizi"* isimli çalışma bulunmaktadır. Bölüm 3'te Faruk Sezer tarafından "*Tekel Piyasasının Vergilendirilmesi"* bölümü çalışılmıştır. Bölüm 4'te İnci Sandalcı'nın yazdığı güncel bir vergi konusu olan **"***Turizm Vergileri Özelinde Konaklama Vergisi"* bulunmaktadır. Bölüm 5'te Selda Fındıklı ve Emine Pınar Saygın'ın ortak çalışmasıyla yazılan *"Pazarlama Disiplini Perspektifinde Vergi"* yer almaktadır. Bölüm 6'da Tuba Gezer **"***Karşılaştırmalı Refah Modelleri ve Devletlerin Vergilendirme Politikası"*nı çalışmıştır. Bölüm 7'de Erdinç Yılmaz tarafından yazılan Vergi Usul Kanunda yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesini konu alan "*Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi"* bulunmaktadır. Bölüm 8'de Mürsel GÜLER ve Sezer Budak ortak çalışması *"Ekonomik*

*Sorumluluklar Boyutuyla Kurumsal Sosyal Sorumluluk Vergi İlişkisi"*ne yer verilmiştir. Son olarak bölüm 9'da Ulvi Sandalcı tarafından "*Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler"* kaleme alınmıştır.

Çalışmanın tamamlanmasında emeği geçen bölüm yazarlarına gayretlerinden dolayı teşekkür ediyorum. Ayrıca çalışmaya değer veren yayın sürecinde destek sunan İksad Yayınevine de şükranlarımı ifade ediyorum. Umudumuz uzun uğraşlar sonrasında kaleme alınan bu çalışmanın ufak da olsa bilime katkı sağlamasıdır.

Dr. Öğr. Üyesi Özgür SAYGIN

BÖLÜM 1

TÜRKİYE'DE BÖLGESEL VERGİ GAYRETİNİN ÖLÇÜMÜNE İLİŞKİN BİR İNCELEME[1]

Ferdi ÇELİKAY[2]

[1] Bu çalışma 2016 yılında Uluslararası Osmaneli Sosyal Bilimler Kongresi'nde "Türkiye'de Bölgesel Vergi Gayretinin Belirleyicileri: Ampirik Bir İnceleme," başlığıyla sunulan tebliğin güncellenmiş ve genişletilmiş halidir.

[2] Doç.Dr., ferdicelikay@gmail.com, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

GİRİŞ

Kamusal harcamaların finansmanı amacıyla ekonomik birimlerden karşılıksız ve cebri olarak alınan vergiler, günümüz devletinin en önemli gelir kaynağıdır. Nitekim 2020 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na göre ülkemizde bütçe gelirlerinin % 82'sini vergi gelirleri oluşturmaktadır. Anayasanın 73'üncü maddesi ise vergi yükünün dengeli ve adil şekilde dağılımını maliye politikasının sosyal amacı olarak belirlemektedir. Fiilen ödenen verginin sahip olunan gelire oranı şeklinde tanımlanan vergi yükü, gelirin yeniden dağılımı, yatırımların özendirilmesi, iktisadi büyüme ve kalkınma dinamiklerinin harekete geçirilmesi gibi başlıklarda politika geliştirilmesine aracı olmaktadır. Bu yönüyle kişisel, bölgesel, sektörel ya da ulusal düzeydeki vergi yükü hesaplamaları, izlenecek politikaların belirlenmesi ve uygulanması sürecinde rol alan aktörlere yol göstermektedir (Berksoy ve Demir, 2004: 516-518; Tekbaş ve Dökmen: 2007; 196-198).

Bunun yanında bir toplumda yaşayan bireylerin optimal vergi ödeme gücü vergi kapasitesi kavramıyla açıklanmaktadır. Mikro ölçekte bireyin hayatının devamı için gerekli asgari gelirin üzerinde kalan tutarı, makro ölçekte tüm bireylerin kümülatif vergi ödeme güçlerini temsil eden vergi kapasitesi gelir, refah düzeyi, üretim sistemi, ekonominin dışa açıklık seviyesi, sosyoekonomik yapı gibi pek çok bileşenden etkilenmektedir (Akdoğan, 2014: 187-188; Nadaroğlu, 1978: 287; Berksoy, 1984: 6; Uluatam, 1997: 319). Mevcut vergilendirme kapasitesinin ne ölçüde kullanıldığı ise "vergi gayreti"

ile belirlenmektedir. Bu kapsamda vergi gayreti, belirli bir dönemde elde edilen vergi hasılatının vergi kapasitesine ne ölçüde yakınsadığını belirlemektedir.

Çalışmanın amacı, Türkiye'de mevcut vergi potansiyelinin istatistiki bölge birimleri itibariyle hangi düzeyde kullanıldığını ampirik olarak tespit etmektir. Bu kapsamda 26 bölge biriminin 2004 ile 2016 yılları arasındaki dönemi kapsayan verilerinden yararlanılmıştır. Araştırma sürecinde öncelikle bölgelerin potansiyel vergi kapasiteleri belirlenmiştir. Sonrasında ise bölgelerin fiili vergi yükleri ile potansiyel vergi kapasiteleri karşılaştırılmış ve vergi gayreti indeksi elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre kurgulanan tüm modellerde TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova) en yüksek vergi gayretine sahip bölgedir. Buna karşılık en düşük vergi gayreti düzeyi ise TRC3 (Mardin, Batman, Şırnak, Siirt) bölgesine aittir. Bu bulgular 2016 yılı için yayımlanan vergi tahakkuku ile vergi tahsilat oranları ile de örtüşmektedir.

Dört bölümden oluşan çalışmanın izleyen bölümünde literatür incelemesine yer verilmektedir. İkinci bölümde ise yapılan ampirik analizin metodolojik arka planına değinilmekte ve elde edilen bulgular değerlendirilmektedir. Üçüncü bölümde analiz sürecinde kurgulanan modeller referans alınarak geliştirilen bölgelere göre vergi gayreti düzeyleri ele alınmaktadır. Nihayet son bölümde bir bütün olarak çalışmada elde edilen bulgular genel bir değerlendirmeye tabii tutulmaktadır.

1. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Vergi gayreti, belirlenen dönemde vergi kapasitesinin ne ölçüde kullanıldığını gösteren mali bir ölçüdür. Vergi hasılatının vergi kapasitesine oranlaması ile elde edilen bu ölçü; ülke, şehir, bölge ya da eyalet gibi iktisadi birimlerin sahip oldukları mali potansiyeli kullanabilme kabiliyetlerini yansıtır. Literatürde yer alan çalışmalarda gerek vergi kapasitesini gerekse bu kapasiteyi kullanım düzeyini etkileyen pek çok faktörün varlığından bahsedilmektedir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi, istihdam seviyesi, üretim yapısı, vergi sisteminin özellikleri, idarenin etkinliği, devletin ekonomik hayatta üstlendiği roller ve kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlığı bu etmenlerden sadece bir kaçıdır (Chelliah, 1971; Chelliah, Baas ve Kelly, 1975; Heper, 1981; Korkmaz, 1982; Engen ve Skinner, 1992; Berksoy, 1994; Tanzi ve Zee, 2000; Piancastelli, 2001).

Örneğin Chelliah (1971)'a göre gelir seviyesi, vergilerin gelir esnekliği, tarife yapısı ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörler vergi potansiyelini ve elde edilen mali geliri doğrudan etkiler. Chelliah (1971) bu bulguları, 50 ülkenin 1966 ile 1968 yılları arasındaki verilerini gözlemleyerek elde etmiştir. Örneklem dâhilindeki tüm birimlerin gelişmekte olan ülkeler olduğu dikkate alındığında, özellikle kişi başına düşen gelirde meydana gelecek artışın tahsil edilen dolaysız vergiler üzerinde olumlu doğrultuda yansımaları olacağı beklenebilir. Ne var ki bu etkileşim ülkelerin mali yapılarına göre farklılık göstermektedir. Gelir esnekliği yüksek, artan oranlı tarifeli ve gelir üzerinden alınan vergilere sahip ülkelerde dolaysız

vergiler refah seviyesindeki artışı kavrarken söz konusu özellikleri taşımayan ülkeler ise artan vergi potansiyelinden tam olarak yararlanamamaktadır.

Chelliah, Baas ve Kelly (1975) ise gelişmişlik düzeyinin vergi potansiyeli ve bu potansiyelden yararlanma düzeyi üzerinde de doğrudan etkileri olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki önemli farklılıkların başında vergi yapıları gelir. Nitekim gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin mali yapı içerisindeki ağırlığı, kişisel gelirdeki artışın daha fazla kavranmasını beraberinde getirir. Gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilere dayanan mali yapı, vergi sisteminin gelir esnekliğini azaltmaktadır.

Refah seviyesinin yanında istihdam düzeyi, dış ticaret hacmi ve sektörel büyüklükler gibi makroekonomik göstergeler de vergi potansiyelini etkilemektedir. Örneğin Heper (1981), Türkiye'de paranın dolaşım hızı, dış ticari işlemler, enflasyon ve kişi başına düşen gelir gibi değişkenlerin vergi sisteminin yapısı, mali kapasite ve vergi yükü üzerinde etkiler meydana getireceğini ortaya koymuştur. Benzer bulgular Korkmaz (1982)'ın 1925 ile 1975 yılları arasındaki dönemde Türkiye özelinde gerçekleştirdiği araştırma sonucunda da elde edilmiştir. Korkmaz (1982)'a göre özellikle gelirde yaşanan artış vergi yükü üzerinde doğrudan ve pozitif yönlü etkiler meydana getirmektedir. Yine Piancastelli (2001)'nin 1985 ile 1995 yılları arasındaki dönemde 75 ülkenin verileri ile gerçekleştirdiği analizde özellikle dış ticaret hacmindeki artışın vergi kapasitesini artırdığı bulgusuna ulaşılmıştır. Bunun yanında farklı ülkelerdeki tarım, imalat

ve madencilik sektörlerindeki gelişmişlik düzeyi vergi hasılatı üzerinde belirleyici olmaktadır (Berksoy, 1994). Yine Tanzi ve Zee (2000)'ye göre küreselleşme süreci sonrasında ortaya çıkan yoğun rekabet ortamı vergi sistemleri üzerinde de bir takım etkiler meydana getirmiştir. Zira küresel rekabet, ülkelerin dış ticarette daha liberal politikalar geliştirmelerine ve dış ticari işlemlerde aldıkları vergileri düşürmelerine neden olurken, mobil olmayan yerel kaynakların ise daha ağır vergilendirilmesini beraberinde getirir. Bu çerçevede küreselleşme süreci de yeni vergilendirilebilir kaynakların bulunmasını adeta zorunlu kılmış, vergi yükünün olumsuz etkilenmesini kaçınılmaz hale tırmandırmıştır.

Denk bütçe politikasının izlenmesi durumunda kamu harcamaları ya da kamu gelirlerinde yaşanacak değişikliğin ekonomik yapı üzerinde oluşturacağı etki de merak konusudur. Engen ve Skinner (1992), denk bütçe koşulunda kamu harcamaları ile vergilerde meydana gelecek bir artışın uzun dönemde ekonomik büyüme üzerinde olumsuz yansımaları olacağı sonucuna ulaşmışlardır. 1970 ile 1985 yılları arasındaki dönemde 107 ülkenin verileri ile gerçekleştirilen çalışmada, kamu harcamalarındaki artışın aynı düzeyde vergi artışı ile finanse edilmesi nedeniyle daraltıcı etki meydana geleceği gözlemlenmektedir.

Kişisel gelir düzeyi, gelirin birincil ve ikincil dağılımı, bölgesel gelişmişlik farklılıkları gibi faktörler de vergilendirme kapasitesi ile vergi yükü üzerinde belirleyici olmaktadır. Örneğin Türkiye özelinde konuyu ele alan Saraçoğlu (2004), gelir düzeyi, gelir dağılımı, sektörel

gelişmişlik ve ithalat-ihracat düzeyi gibi başlıkların vergi kapasitesi üzerinde etkili olduğunu ortaya koymuştur. Yine Dursun (2008), 1990 ile 2006 yılları arasındaki dönem için Türkiye'de vergi kapasitesini hesaplamış, ilgili dönemde idarenin kapasitenin altında vergi topladığı bulgusunu elde etmiştir. Bunun yanında Botlhole (2010)'e göre Sahra altı ülkelerde gelir düzeyi, dışa açıklık seviyesi, sektörel dağılım gibi faktörler vergi gayretini belirlemektedir. Zira kişi başına düşen gelir, dışa açıklık, hizmet ve sanayi sektörünün yoğunluğu artıkça vergi gayreti de çoğalmaktadır. Pessino ve Fenochietto (2010) ise söz konusu faktörlerin yanında insani gelişmişlik ile özellikle eğitimdeki artışın vergi kapasitesini olumlu doğrultuda etkilediği bulgusuna ulaşmışlardır.

Ayrıca Baunsgaard ve Keen (2010)'e göre liberalleşme sürecinde izlenen politikaların vergi gayreti üzerindeki etkileri ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre farklılık göstermektedir. Nitekim 117 ülkenin verileri ile gerçekleştirilen analizin sonuçlarına göre küreselleşme nedeniyle yaşanan sermaye hareketliliği ve vergi rekabeti gelişmekte olan ülkelerin vergi potansiyelini olumsuz doğrultuda etkilerken, gelişmiş ülkelerde ise vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.

Bunun yanında İnan (2006) Türkiye'nin iller itibariyle 2005 yılı verilerini kullanarak gerçekleştirdiği çalışmasında gelişmişlik düzeyi, sanayileşme, kayıtdışı ekonominin yaygınlığı, denetim sıklığı gibi faktörlerin vergi yükü ile vergi potansiyelini etkilediğini ortaya koymuştur. Yine Tekbaş ve Dökmen (2007)'nce yapılan çalışmada

Türkiye'de bölgeler itibariyle vergi yükü karşılaştırması yapılmıştır. Elde edilen bulgulara göre vergi yükünün en fazla olduğu bölge Marmara iken, Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde ise vergi yükü diğer bölgelere göre daha düşüktür. Bulut ve Akdede (2013)'nin 1980 ile 2000 yılları arasındaki dört seçim dönemini esas alarak Türkiye'de iller itibariyle vergi yükü ile siyasi partilerin oy dağılımları arasındaki ilişkiyi irdeledikleri çalışmada, illerin politik tercihlerine göre vergi yükünün farklılık gösterdiği bulgusuna ulaşılmıştır. Nitekim sağ ideolojiye sahip partilerin nispeten daha fazla oy aldığı yerleşim yerlerinde vergi yükü daha düşük seviyelerdedir. Çalışmada ayrıca, kişi başına gelir ile vergi yükü arasında ters yönlü bir ilişki bulunduğu ortaya konulmuştur.

Wang, Shen ve Zour (2009)'un Çin özelinde yaptıkları çalışmada ise vergi reformlarının idarenin mali performansını etkileme düzeyi ele alınmıştır. Elde edilen sonuçlar, vergi esnekliğinin yüksek olduğu yerleşim yerlerinde reformun vergi gayretini olumlu doğrultuda etkilediğini göstermektedir. Benzer şekilde vergi reformlarının vergi gayreti üzerinde etkilerini Hindistan'ın 14 eyaleti örnekleminde ele alan Mahawar, Nair ve Pushpangadan (2015), sistemi yeniden düzenleyen politikaların yerleşim yerleri açısından farklılık gösteren vergi gayretini birbirine yakınsar hale getirdiğini göstermektedir. Ayrıca kişi başına düşen gelir ile dış ticaret işlemlerinin vergi gayretini olumlu doğrultuda etkilediği bulgusu elde edilmiştir.

2. AMPİRİK UYGULAMA VE BULGULAR

Bu araştırmanın amacı Türkiye'de bölgelere göre vergi gayreti seviyelerini tespit ederek, mevcut vergi potansiyelinin bölgeler perspektifinden hangi ölçüde kullanılabildiğini belirlemektir. Bu amaca ulaşabilmek için 26 bölge ve 2004-2016 arasındaki 13 yıllık dönem kısıtında veri seti oluşturulmuştur. İlk aşamada kurgulanan Klasik Doğrusal Regresyon Yönteminin geçerliliği sınanmış, sonrasında ise en uygun tahmincinin belirlenebilmesi kapsamında alt testler gerçekleştirilmiştir.

Analiz aşamasında kullanılan veri seti; genel bütçe vergi gelirleri, nüfus, gayri safi yurt içi hâsıla, tarım ve sanayi sektörlerinin gayri safi yurt içi hâsıla içerisindeki payları ve işsizlik oranına ilişkin istatistiklerden oluşmaktadır. Söz konusu istatistiki göstergeler TÜİK, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ile Muhasebat Genel Müdürlüğü'nden elde edilerek yıllık frekansta düzenlenmiştir. Değişkenlere ilişkin özet bilgiler Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Çalışmada Kullanılan Veriler

Değişkenin; Kodu	*Açıklaması*
logVY	Tahsil edilen genel bütçe vergi gelirleri/GSYİH'in logaritmik değeri
logGSYİHkb	Kişi başına düşen GSYİH'in logaritmik değeri
logTP	Tarım sektörünün GSYİH içerisindeki payının logaritmik değeri
logSP	Sanayi sektörünün GSYİH içerisindeki payının logaritmik değeri
logIS	İşsizlik oranının logaritmik değeri

Araştırma sürecinin ilk adımında vergi gayreti hesaplamalarına esas teşkil edecek şekilde bölgelerin potansiyel vergi kapasiteleri hesaplanmıştır. Bu kapsamda bölgesel vergi yükünün bağımlı değişken; kişi başına düşen GSYİH, tarım sektörü payı, sanayi sektörü payı ve işsizlik oranının ise bağımsız değişken olarak belirlendiği regresyon modelleri geliştirilmiştir. Değişkenler arasındaki fonksiyonel ilişki;

Vergi Yükü = f(Kişi Başına Düşen GSKD, Tarım Sektörünün GSKD içerisindeki payı, Sanayi Sektörünün GSKD içerisindeki payı, İşsizlik Oranı, Diğer Faktörler)

şeklinde kurgulanmıştır. Potansiyel vergi kapasitesinin bahse konu bileşenlere göre farklılık gösterecek olması nedeniyle her bir değişken tahmin sürecinde adım adım modellenmiştir. Bu kapsamda;

Model 1: $logVY_{it} = \beta_0 + \beta_1 logGSKDkb_{it} + u_{it}$
(1)

Model 2: $logVY_{it} = \beta_0 + \beta_1 logGSKDkb_{it} + \beta_2 logTP_{it} + u_{it}$
(2)

Model 3: $logVY_{it} = \beta_0 + \beta_1 logGSKDkb_{it} + \beta_2 logSP_{it} + u_{it}$
(3)

Model 4: $logVY_{it} = \beta_0 + \beta_1 logGSKDkb_{it} + \beta_2 logTP_{it} + \beta_3 logIS_{it} + u_{it}$
(4)

Model 5: $logVY_{it} = \beta_0 + \beta_1 logGSKDkb_{it} + \beta_2 logSP_{it} + \beta_3 logIS_{it} + u_{it}$
(5)

i = 1,…..,26 (26 Bölge İBBS 2), *t = 1,….,13* (2004-2016)

şeklinde beş model kurgulanmıştır. (1), (2), (3), (4) ve (5) nolu eşitliklerde “i” 26 istatistiki bölgeyi, “t” ise 2004-2016 dönemindeki

her bir yılı göstermektedir. Analizde veri setinin dinamik yapısı göz ardı eden statik panel regresyon yönteminden yararlanılmıştır.

Kurgulanan modellerde "u" ile belirtilen hata terimi; (a) birim (i) ve/veya zaman (t) etkiler içermiyor, (b) ardışık bağımlılık problemi barındırmıyor ve (c) bağımsız değişkenler ile arasında korelasyon bulunmuyor ise tutarlı tahminler gerçekleştirilebilmektedir (Baltagi, 2011: 305-306). Söz konusu problemlerin varlığı etkin ve tutarlı sonuç elde edilmesini engellemektedir. Klasik doğrusal regresyon yöntemi ile elde edilen bulguların tutarlı olup olmadığını belirleyebilmek için F-Testi kullanılır. F-Test ile elde edilen sonuçlar bulguların tutarlı olmadığını ortaya koyar ise bu kez tutarsızlığın altında yatan etmenler Olabilirlik Oranı Testi ile incelenir. Bu test hata terimlerinin birimler arasındaki farklılık nedenlerini ortaya çıkarmaktadır (Balestra ve Khrisnakumar, 2008: 28-41). Olabilirlik Oranı Testine ait istatistiki değerlerin hesaplanabilmesi için tek yönlü (sadece birim " μ_i " ya da zaman "∂_t" etki) ve çift yönlü (birim ve zaman etkiler) modellerin maksimum olabilirlik değerleri hesaplanmakta, "modelde birim/zaman/birim ve zaman etkiler yoktur($\mu_i = 0$; $\partial_t = 0$; μ_i, $\partial_t = 0$)" şeklinde kurgulanan boş hipotezler sınanmaktadır (Baltagi, 2005: 63-64). Tablo 2, çalışma kapsamında kurgulanan modeller için yapılan F Testi ile Olabilirlik Oranı Testi sonuçlarına yer vermektedir.

Tablo 2. F Testi ve Olabilirlik Oranı Testi Sonuçları

		Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5
F Testi ve Olabilirlik Oranı Testi*	H_{01}	282,13***	201,65***	278,10***	189,62***	248,40***
	H_{02}	640,47***	572,91***	651,09***	573,43***	594,70***
	H_{03}	614,33***	541,72***	625,35***	520,93***	576,88***
	H_{04}	16,86	4,69	8,73	11,29	13,71

*H_{01}: u_i = 0; H_{02}: $\mu_i = 0 | \partial_t = 0$; H_{03}: $\mu_i = 0 | \partial_t \neq 0$; H_{04}: $\mu_i \neq 0 | \partial_t = 0$

Tabloda (*) ile işaretlenen katsayının p değeri % 10, (**) ile % 5 ve (***) ile ise % 1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 2'deki F testi sonuçlarına göre beş modelde de birim etkilerin olmadığına ilişkin H_{01} hipotezi % 1 anlam düzeyinde reddedilmektedir. Dolayısıyla tahmin sürecinde klasik doğrusal regresyon yöntemi uygun değildir. Ayrıca tüm modeller için birim etkilerin varlığını sınayan H_{03} hipotezi de % 1 anlam düzeyinde reddedilirken, zaman etkilerin varlığını irdeleyen H_{04} ise reddedilememektedir. Bu kapsamda olabilirlik testi sonuçlarından beş modelde de sadece birim etkilerin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Statik panel veri analizinde birim ve/veya zaman etkileri dikkate alarak tahmin yapılmasını sağlamak için "rassal etkiler" ve "sabit etkiler" tahmin yöntemlerinden yararlanılır. Rassal etkiler ile sabit etkiler arasındaki temel fark μ_i ve/veya ∂_t'nin modelde yer alan açıklayıcı değişkenler ile korelasyonlu olup olmamasından kaynaklanmaktadır. Analiz aşamasında söz konusu tahmin yöntemlerinden hangisinin uygun olduğu Hausman testi ile tespit

edilmiştir. Hausman testi rassal ve sabit etkiler modelleri ile elde edilen katsayılar arasındaki istatistiksel farklılığı irdelemektedir (Ahn ve Moon, 2001: 6). Bu doğrultuda testin boş hipotezi "İki tahmin yönteminden elde edilen katsayılar arasında sistematik bir farklılık yoktur" şeklinde olup, test sonucunda elde edilen bulgular ile bahsedilen hipotez reddedilemezse rassal etkiler yönteminin, reddedilirse sabit etkiler yönteminin kullanılması gerektiği sonucuna varılır (Hausman, 1978: 1261-1262). Tablo 3, Hausman Testi sonuçlarına yer vermektedir.

Tablo 3. Hausman Testi Sonuçları

		Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5
Hausman Testi	Ki-Kare	16,12	29,66	18,45	21,97	44,83
	p-değeri	0,0000***	0,0000***	0,0000***	0,0000***	0,0000***

Tabloda (*) ile işaretlenen katsayının p değeri % 10, (**) ile % 5 ve (***) ile ise % 1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Kurulan modellerin sabit etkiler ile rassal etkiler yöntemlerinden hangisi ile tutarlı sonuçlar vereceğinin cevabını gösteren Hausman Testi sonuçlarına göre iki yöntem aracılığıyla elde edilen sonuçlar arasında, beş model için de % 1 anlam düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır. Dolayısıyla test sonuçları, tüm modeller için sabit etkiler yönteminin daha uygun olacağını göstermektedir.

Analizde kullanılan modeller ile etkin ve tutarlı sonuçlar elde edebilmek için değişen varyans, otokorelasyon ve/veya birimler arası korelasyon problemlerinin varlığı da incelenmelidir. Modellerde değişen varyans probleminin olup olmadığı Geliştirilmiş Wald Testi

ile ele alınmıştır. Otokorelasyon probleminin varlığı ise Bhargava, Franzini ve Narendranathan (1982) tarafından geliştirilmiş Durbin-Watson Testi ile Baltagi ve Wu (1999)'nun -LBI- Testi ile irdelenmiştir. Yapılacak tahminlerin etkinlik ve tutarlılığını etkileyen bir diğer faktör de yatay kesit birimlerinin hata terimleri arasında korelasyon olmasıdır. Bu nedenle birimler arası korelasyonun incelenebilmesi için Pesaran, Friedman ve Frees testlerinden yararlanılmıştır (Hoyos ve Sarafidis, 2006: 482-485; Sarafidis, Yamagata ve Robertson, 2009: 150). Tablo 4, yapılan testlerin sonuçlarına yer vermektedir.

Tablo 4. Değişen Varyans, Otokorelasyon ve Birimlerarası Korelasyon Testlerine İlişkin Sonuçlar

		Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5
Wald Testi	Ki-Kare	699,65	370,01	464,34	436,34	511,41
	p-değeri	0,000***	0,000***	0,000***	0,000***	0,000***
Durbin-Watson**		1,38	1,36	1,40	1,36	1,39
Baltagi-Wu (LBI)**		1,77	1,77	1,81	1,78	1,81
Pesaran-CD Testi		17,71***	16,84***	14,69***	14,20***	13,50***
Friedman Testi		65,90***	65,51***	59,57***	59,66***	57,30***
Frees Testi***		4,00***	4,72***	4,00***	4,47***	4,18***

*H_{01}: u_i = 0; H_{02}: $\mu_i = 0 | \partial_t = 0$; H_{03}: $\mu_i = 0 | \partial_t \neq 0$; H_{04}: $\mu_i \neq 0 | \partial_t = 0$
** Durbin-Watson ve Baltagi-Wu Testleri için temel alınan eşik değer "2" dir.
***Frees'in Q dağılımına göre oluşan kritik değerler;
α => 0.10 : 0.3169; α => 0.05 : 0.4325; α => 0.01 : 0.6605
Tabloda (*) ile işaretlenen katsayının p değeri % 10, (**) ile % 5 ve (***) ile ise % 1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 2'deki Geliştirilmiş Wald Testi sonuçları, tüm modeller için değişen varyans bulunmadığına ilişkin boş hipotezin % 1 anlam

düzeyinde istatistiksel olarak reddedildiğini göstermektedir. Durbin-Watson ve Baltagi-Wu (LBI) Testlerinin sonuçları ise beş model için de eşik değerin aşılmadığını yansıtmaktadır. Yani modellerin bünyelerinde otokorelasyon problemini de vardır. Yine Pesaran'ın CD Testi, Friedman Testi ve Frees Testi sonuçları "ele alınan modelde birimler arası korelasyon yoktur" şeklindeki boş hipotezin tüm modeller için % 1 anlam düzeyinde reddedildiğini göstermektedir. Bu sonuçlara göre modellerde yatay kesit bağımlılığı da mevcuttur.

Dolayısıyla test sonuçları, potansiyel vergi kapasitesini hesaplayabilmek için tahmin sürecinde değişen varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyon problemlerinin dikkate alınması gerektiğini gözler önüne sermektedir. Bu kapsamda çalışmada bahse konu problemlerin varlığında tutarlı ve etkin sonuçlar veren Driscoll ve Kraay (DK) tahmincisinden yararlanılmıştır (Hoechle, 2007: 287-289; Driscoll ve Kraay, 1998: 561; Driscoll ve Kraay, 1995: 9-11). Tahminci ile elde edilen bulgular Tablo 5'tedir.

Tablo 5. Sosyal Harcamalar/GSKD'in Yoksulluk Oranı Üzerine Etkileri: Driscoll-Kraay Tahmincisi Sonuçları

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5
logGSYİHkb	0,2672***	0,2416***	0,2803***	0,2634***	0,2773***
logTP	-	-0,1115**	-	-0,1299**	-
logSP	-	-	0,2317***	-	0,1892***
logİS	-	-	-	-0,0932**	-0,0916**
Sabit	-0,4133***	0,1207*	-1,1811**	0,2742***	-1,1793*
Prob > F	0,0000	0,0001	0,0000	0,0000	0,0000
R^2(within)	0,3750	0,4110	0,4253	0,4680	0,4816
Maks, lag	2	2	2	2	2

Tabloda (*) ile işaretlenen katsayının p değeri % 10, (**) ile % 5 ve (***) ile ise % 1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 5, potansiyel vergi kapasitesinin belirlenmesi için temel alınan modellerin sonuçlarına yer vermektedir. Bulgulara göre kişi başına düşen GSYİH'da meydana gelecek bir değişiklik vergi yükünü pozitif ve istatistiksel açıdan anlamlı etkileyecektir ($p < 0,01$). Ayrıca Model 2 ve Model 3, tarım ile sanayi sektörünün GSYİH içerisindeki payında meydana gelecek değişikliklerin vergi yükü üzerindeki etkilerini yansıtmaktadır. Nitekim Model 2'deki bulgular, tarım kesiminin GSYİH içerisindeki payında meydana gelecek % 1'lik bir artışın vergi yükünü % 0,11 azaltacağını ortaya koyarken ($p < 0,05$), Model 3 ise sanayi sektörünün GSYİH içerisindeki payında yaşanacak % 1'lik artışın vergi yükünü % 0,23 artıracağını göstermektedir ($p < 0,01$). Ayrıca işsizliğin etkilerini irdeleyen Model 4 ve Model 5'e göre işsizlik oranında yaşanacak % 1'lik artış vergi yükünü yaklaşık olarak % 0,09 azaltmaktadır ($p < 0,05$).

3. BÖLGESEL VERGİ GAYRETİ DÜZEYLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Bir önceki bölümde, kurgulanan beş modelin katsayıları temelinde bölgeler ve panel geneli için potansiyel vergi yükünün belirleyicileri tespit edilmiştir. Bölgesel vergi gayreti düzeylerinin hesaplanabilmesi için öncelikle her bir modelde belirlenen katsayılar ile bölgelere göre potansiyel vergi yükü tahmin edilmiş, sonrasında 2016 yılı itibariyle bölgelerde fiili vergi yükü ile farklı modellere göre hesaplanan potansiyel vergi yükü değerleri oranlanmıştır. Bu çerçevede tablo 6, bölgelere göre vergi gayreti hesaplamalarına yer vermektedir.

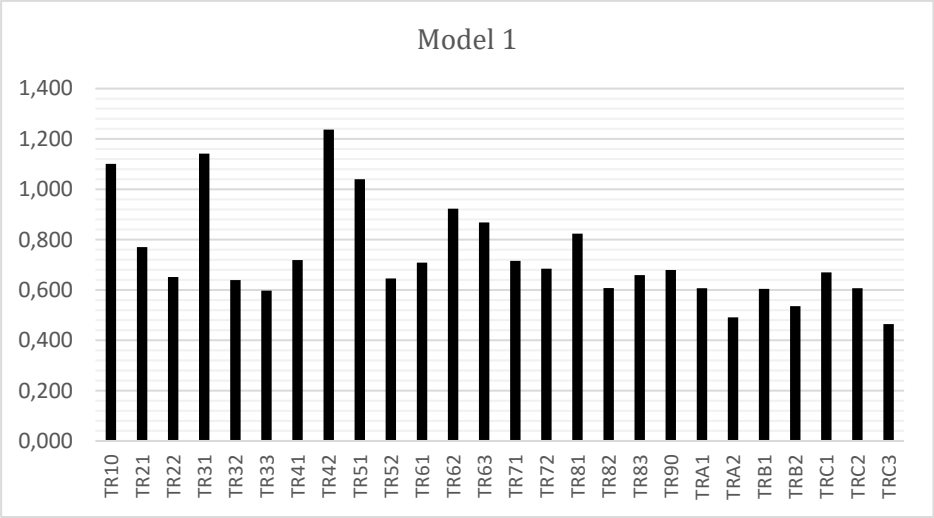
Tablo 6. Bölgelere Göre Vergi Gayretleri

Bölge	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5
TR10 (İstanbul)	1,101	1,140	0,837	1,015	0,929
TR21 (Tekirdağ, Edirne, Kırklareli)	0,771	0,954	0,571	0,839	0,628
TR22 (Balıkesir, Çanakkale)	0,651	0,819	0,489	0,717	0,536
TR31 (İzmir)	1,142	1,360	0,854	1,218	0,952
TR32 (Aydın, Denizli, Muğla)	0,639	0,800	0,483	0,700	0,529
TR33 (Manisa, Afyon, Kütahya, Uşak)	0,597	0,753	0,445	0,652	0,483
TR41 (Bursa, Eskişehir, Bilecik)	0,719	0,865	0,530	0,765	0,586
TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova)	1,237	1,487	0,916	1,321	1,015
TR51 (Ankara)	1,040	1,188	0,791	1,056	0,874
TR52 (Konya, Karaman)	0,645	0,827	0,486	0,721	0,531
TR61 (Antalya, Isparta, Burdur)	0,709	0,889	0,543	0,793	0,602
TR62 (Adana, Mersin)	0,923	1,145	0,696	1,017	0,771
TR63 (Hatay, Kahramanmaraş, Osmaniye)	0,868	1,074	0,642	0,963	0,719
TR71 (Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir, Kırşehir)	0,715	0,911	0,542	0,816	0,604
TR72 (Kayseri, Sivas, Yozgat)	0,684	0,861	0,516	0,759	0,568
TR81 (Zonguldak, Karabük, Bartın)	0,824	0,991	0,611	0,873	0,674
TR82 (Kastamonu, Çankırı, Sinop)	0,608	0,773	0,463	0,673	0,504
TR83 (Samsun, Tokat, Çorum, Amasya)	0,659	0,837	0,504	0,736	0,554
TR90 (Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane)	0,679	0,845	0,514	0,729	0,557
TRA1 (Erzurum, Erzincan, Bayburt)	0,607	0,774	0,468	0,670	0,508
TRA2 (Ağrı, Kars, Iğdır, Ardahan)	0,491	0,640	0,388	0,552	0,420
TRB1 (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli)	0,604	0,752	0,459	0,664	0,506
TRB2 (Van, Muş, Bitlis, Hakkari)	0,536	0,685	0,412	0,604	0,455
TRC1 (Gaziantep, Adıyaman, Kilis)	0,670	0,841	0,500	0,755	0,559
TRC2 (Şanlıurfa, Diyarbakır)	0,607	0,774	0,458	0,699	0,515
TRC3 (Mardin, Batman, Şırnak, Siirt)	0,464	0,580	0,354	0,532	0,403

Kişi başına düşen GSYİH'nın bağımsız değişken olarak esas alındığı Model 1'e göre vergi gayretinin en yüksek olduğu bölge 1,27 puan ile TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova)'dir. TR10 (İstanbul),

TR31 (İzmir) ve TR51 (Ankara) bölgelerinde de fiili vergi hasılatı kapasitenin üzerinde gerçekleşmektedir. Buna karşılık TRC3 (Mardin, Batman, Şırnak, Siirt) ise en düşük vergi gayretine sahip olan bölgedir. Nitekim hesaplamalara göre bu bölge mevcut vergi kapasitesinin sadece % 46'sını fiilen kullanabilmektedir. Model 1'e göre hesaplanan değerler itibariyle bölgelere göre vergi gayreti düzeyleri Grafik 1'de yer almaktadır.

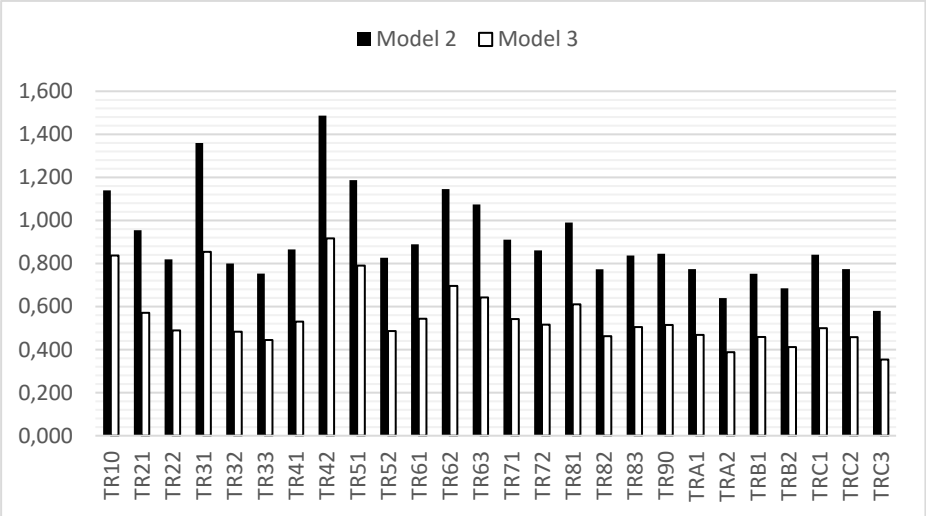
Grafik 1. Bölgelere Göre Vergi Gayreti: Model 1



Vergi kapasitesinin belirlenebilmesi bağlamında kişi başına düşen GSYİH yanında tarım ve sanayi sektörlerinin toplam üretim içerisindeki paylarının da dikkate alınması durumunda bölgelerin vergi gayreti sıralamaları farklılık gösterecektir. Bu değişimi gözlemlemek için geliştirilen Model 2 ve Model 3'e göre vergi gayreti düzeyleri Grafik 2'de yer almaktadır. Bağımsız değişken olarak kişi

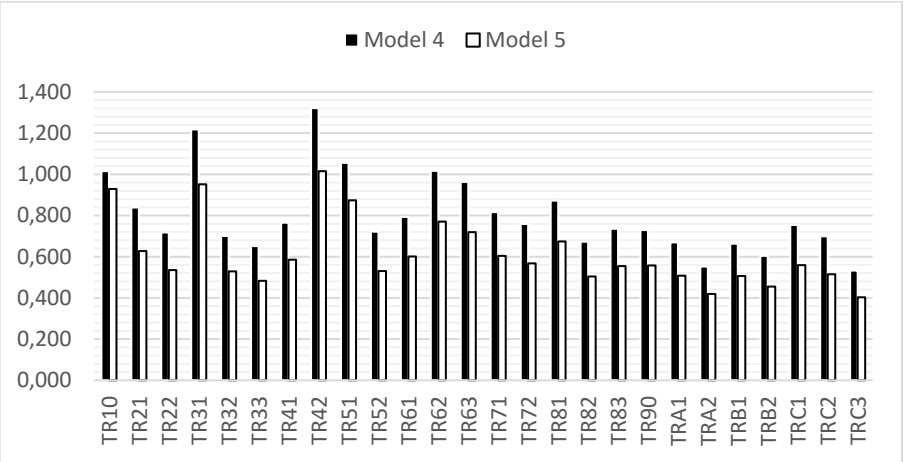
başına düşen GSYİH yanında tarım kesimi payını da analiz sürecine dâhil eden Model 2 esas alındığında vergi gayreti en yüksek olan bölgenin TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova) olduğu, bunu sırasıyla TR31 (İzmir), TR51 (Ankara), TR62 (Adana, Mersin), TR10 (İstanbul), ve TR63 (Hatay, Kahramanmaraş, Osmaniye) bölgelerinin ise vergi kapasitelerinin üzerinde vergi hasılatı elde ettikleri görülmektedir. Ayrıca kişi başına düşen GSYİH ile sanayi kesiminin payını analiz sürecine katan Model 3'e göre ise TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova) bölgesi 0,916 ile en yüksek vergi gayretine sahip iken, bu bölgeyi 0,84 ile TR10 (İstanbul) bölgesi takip etmektedir. Model 3'ün sonuçlarında ilgi çekici olan husus tüm bölgelerin kapasite aşağısında vergi yüküne sahip olmalarıdır.

Grafik 2. Bölgelere Göre Vergi Gayreti: Model 2 ve Model 3



Son olarak Model 4 ve Model 5, kişi başına düşen GSYİH ile tarım ve sanayi sektörlerinin payları yanında işsizlik oranını da dikkate almaktadır. Bu iki modele ilişkin hesaplanan vergi gayreti düzeylerinin bölgeler itibariyle dağılımı Grafik 3'tedir. Bağımsız değişken olarak kişi başına düşen GSYİH ile tarım kesimi payının yanında işsizlik oranını da tahmin sürecine dâhil eden Model 4'e göre en yüksek vergi gayretine sahip olan bölge 1,32 ile TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova)'dir. TR42'yi sırasıyla TR31 (İzmir), TR51 (Ankara), TR62 (Adana, Mersin) ve TR10 (İstanbul) izlemektedir. Bu bölgelerin ortak özelliği fiili vergi yükünün potansiyel seviyenin üzerinde gerçekleşmiş olmasıdır. Bağımsız değişken olarak kişi başına düşen GSYİH, sanayi kesimi payı ve işsizlik oranının dâhil edildiği Model 5'te yine TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova) bölgesi en yüksek vergi gayreti düzeyine sahiptir.

Grafik 3. Bölgelere Göre Vergi Gayreti: Model 4 ve Model 5



Elde edilen sonuçlara göre TR42 tüm modellerde en yüksek vergi gayreti değerine sahip bölgedir. Bu bölge spesifik olarak ele alındığında 2016 yılı için grup içerisinde yer alan beş il arasında en yüksek tahakkuk/tahsil oranına sahip ilin % 92 ile Kocaeli olduğu görülmektedir. Kocaeli, sadece bölge içinde değil aynı zamanda Türkiye geneli itibariyle de en yüksek tahakkuk/tahsil oranına sahip ildir. TR42 bölgesinde Kocaeli'yi % 71.82 ile Bolu, % 65 ile Sakarya ve % 63.62 ile Yalova izlemektedir. Düzce için ise bu oran % 54.26'dır. Bu veriler TR42 bölgesindeki dağılımı gözler önüne sermesi bakımından oldukça ilgi çekicidir. Tüm modellerde ön plana çıkan üç bölge aynı zamanda Türkiye'nin üç büyük şehrini de temsil eden TR10(İstanbul), TR31(İzmir) ve TR51(Ankara)'dır. Söz konusu illerdeki tahakkuk/tahsil oranları irdelendiğinde 2016 yılı için bu oranın İstanbul'da % 83, İzmir'de % 85.3 ve Ankara'da ise % 79.81 olduğu gözlemlenmektedir. Ülke genelinde bu oran ortalamasının % 70.54 olduğu göz önünde bulundurulduğunda bahse konu illerdeki oranların ortalama değerlerin üzerinde konumlandığı anlaşılmaktadır. En düşük vergi gayreti düzeyine sahip TRC3 bölgesinde ise tahakkuk/tahsil oranı ortalama % 58'dir.

SONUÇ

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler, günümüzde sadece kamu harcamalarının finansmanı doğrultusunda değil, gelirin yeniden dağılımı, yatırımların teşviki, ekonomik büyüme ve kalkınma sürecinin ivme kazanması, bölgesel dengesizliklerin giderilmesi gibi iktisadi ve sosyal amaçlara da hizmet etmektedir. Bir iktisadi sistemde

vergilendirme kapasitesinden ne derece yararlanıldığı ise “vergi gayreti” ile ölçülmektedir. Bu yönüyle vergi gayreti, belirli bir dönemdeki fiili vergi hasılatının vergi kapasitene yakınsamasını ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada 2004-2016 yılları arasındaki dönemi kapsayan zaman diliminde ülkemizdeki 26 Bölge Biriminin mevcut vergi potansiyellerini hangi düzeyde kullandığı ampirik olarak belirlenmiştir. Analiz sürecinde kurgulanan modellere göre kişi başına düşen GSYİH ile sanayi sektörünün payında gerçekleşecek değişiklikler fiili vergi yükünü aynı yönde etkilemektedir. Buna karşılık tarım sektörünün payında yaşanacak değişiklikler ile işsizlik oranında meydana gelecek gelişmeler vergi yükünü negatif doğrultuda etkilemektedir. Ayrıca bölgeler itibariyle hesaplanan potansiyel vergi yükü ile fiili vergi yükü verileri karşılaştırıldığında TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova) bölgesinin en yüksek vergi gayreti değerine sahip olduğuna ulaşılmıştır. Geliştirilen tüm modellerde en düşük vergi gayreti değeri ise TRC3 (Mardin, Batman, Şırnak, Siirt) bölgesine aittir. Araştırma sürecinde geliştirilen tüm modellerde dikkat çekici bir diğer husus en yüksek ve en düşük vergi değerine sahip bölgeler arasında ciddi bir farklılık olmasıdır. Elde edilen bulgulara göre modellerin tamamında önde gelen beş bölge değişmemekte (TR42, TR31, TR52, TR10 ve TR62) ve bu bölgeler ile diğer birimler arasında azımsanamayacak derece yükseklik farkı gözlemlenmektedir. Ayrıca bu farklılık bölgelere göre tahakkuk/tahsil oranlarına da yansımaktadır.

Ülkemiz Anayasası'nın 73'üncü maddesine göre vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı maliye politikasının sosyal amacını teşkil etmektedir. Bölgeler itibariyle vergi yükünün adil dağılımından söz edilebilmesi ise bölgelerin vergi kapasitelerinden optimal düzeyde yararlanılmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Çalışmada elde edilen bulgular özellikle Güneydoğu ve Doğu Anadolu Bölgeleri başta olmak üzere bölgelerin çoğunun vergi kapasitelerini tam olarak kullanamadıklarını yansıtmaktadır. Batı Bölgeleri ile özellikle sanayileşmiş kent merkezlerini bünyesinde barındıran bölgelerde ise mevcut kapasitenin üzerinde vergi yükü ile karşı karşıya kalınmaktadır. Özellikle bölgeler itibariyle gelişmişlik farklılıklarına da bağlı olan bu sonuç, bölgesel farklılıkların azaltılması ve kırsal kalkınmaya ağırlık veren politikalar ile normalleşme potansiyeli barındırmaktadır. Söz konusu politikalar ile farklılıkların giderilmesi halinde vergi yükündeki dağılımın da daha adil bir görünüme kavuşacağı beklenebilir.

Bölgeler itibariyle vergi gayreti düzeylerinin ciddi farklılık içermesi son derece önemli ve ciddi bir sonuç olsa da çalışmada elde edilen bir diğer bulgu istatistiki bölge birimlerinin kendi içlerinde de homojen bir karakteristik sergilememesidir. Nitekim TR42 bölgesinde yer alan Kocaeli'nin tahakkuk/tahsil oranı % 92 olup bu oran tüm iller açısından en yüksek değerdir. Ne var ki aynı bölge içerisindeki Düzce ise % 54 ile ülke genelinde 78'inci sıradadır. Bu bulgudan Kocaeli'nin TR42 istatistiki bölge biriminde lokomotif il pozisyonunda olduğunu, bu pozisyonun vergi gayreti değerlerini de olumlu etkilediği çıkarımı yapılabilir. Yine analiz sonuçlarına göre Mardin, Batman, Siirt ve

Şırnak illerini kapsayan TRC3 bölgesi en düşük vergi gayreti düzeyine sahip istatistiki birimdir. Bu bölgede tahakkuk/tahsil oranı ortalama % 58 olup, bu oran Mardin'de % 45, Şırnak'ta % 56, Batman'da % 61 ve Siirt'te ise % 68'dir. Dolayısıyla salt tahakkuk/tahsil oranları örneğinde dahi istatistiki bölge birimlerinin alt bileşenleri itibariyle ciddi farklılıkların ortaya çıkabileceği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda gelecek çalışmalarda bu farklılıkları da dikkate alacak şekilde konunun iller itibariyle değerlendirilmesinde yarar vardır.

KAYNAKÇA

Ahn, S. C. & Moon, H. R. (2001). Large-N and Large-T Properties of Panel Data Estimators and The Hausman Test, USC Center for Law, Economics & Organization, Research Paper No: C01-20.

Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 16. Baskı, Ankara.

Balestra, P. & Krishnakumar, J. (2008). Fixed Effects Models and Fixed Coefficients Models in L. Matyas ve P. Sevestre (Eds) *The Econometrics of Panel Data*, 3. baskı, Verlag: Springer.

Baltagi, B. H. & Wu, P. X. (1999). Unequally Spaced Panel Data Regressions with AR(1) Disturbances, *Econometric Theory*, 15: 814-823.

Baltagi, B. H. (2005). *Econometric Analysis of Panel Data*, 3. baskı, West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.

Baltagi, B. H. (2011). *Econometrics*, 5.baskı, Berlin: Springer.

Baunsgaard, T. & Keen, M. (2010). Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization, *Journal of Public Economics*, 94(9–10): 563-577.

Berksoy, T. (1984). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, Yayın No: 411.

Berksoy, T. (1994). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Gayreti*. Marmara Üniversitesi Yayınları, (411).

Berksoy, T. & Demir, İ. (2004). "*Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler*", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi, Belek-Antalya.

Bhargava, A., Franzini, L. ve Narendranathan, W. (1982). Serial correlation and The Fixed Effects Model, *The Review of Economic Studies*, 49(4): 533-549.

Botlhole, T. D. (2010). Tax Effort and The Determinants of Tax Ratio in Sub-Sahara Africa, *International Conference On Applied Economics – ICOAE 2010:* 101-113.

Bulut, Ş. & Akdede, S. H. (2013). Türkiye'de Vergi Yükü ile Siyasi Eğilimler Arasındaki İlişki: Yatay- Kesit Analizi, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 50(580): 95-107.

Chelliah, R., Hessel, J., Baas, J. ve Kelly, M. R. (1975). Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries, 1969-71, *International Monetary Fund Staff Papers*, 22(1): 187-205.

Chelliah, R. J. (1971). Trends in Taxation in Developing Countries, *International Monetary Fund Staff Papers*, 18(2): 254-325.

Driscoll, J. & Kraay, A. (1995). Spatial Correlations in Panel Data, The World Bank Policy Research Department, Policy Research Working Paper, No: 1553.

Driscoll, J. & Kraay, A. (1998). Consistent Covariance Matrix Estimation with Spatially Dependent Data, *Review of Economics and Statistics*, 80: 549-560.

Dursun, G. D. (2008). 1990–2006 Yılları Arası Türkiye'nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma, *Maliye Finans Yazıları*, 79: 45-59.

Engen, M., E. & Skinner, J. (1992). Fiscal Policy and Economic Growth, NBER Working Paper Series, Working Paper No.4223.

Saraçoğlu, F. (2004). Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye'de Vergi Kapasitesi, *Vergi Raporu Dergisi*, 71: 91-103.

Hausman, J.A. (1978). Specification Tests in Econometrics, *Econometrica*, 46(6): 1251-1271.

Heper, F. (1981). Toplumsal yapı ile vergi yapıları arasındaki ilişkiler : (Türk vergi yapısına ilişkin istatistiki bir model denemesi) 1950-1971. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları*, No:246/148.

Hoechle, D. (2007). Robust Standard Errors for Panel Regressions with Cross-Sectional Dependence, *The Stata Journal*, 7(3): 281-312.

Hoyos, R. E. D. & Sarafidis, V. (2006). Testing for Cross-Sectional Dependence in Panel Data Models, *The Stata Journal*, 6(4): 482-496.

İnan, M. (2006). Seçilen Bazı İllerin Vergi Yapısı ve KDV Açısından Vergi Yükünün İncelenmesi, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1): 209-226.

Korkmaz, E. (1982). *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İktisat Fakültesi Yayın No: 489, İstanbul.

Mahawar, A., R.Nair, S. ve Pushpangadan, K. (2015). Tax Efforts of State Governments in India during the Post-Economic Reforms Period, 5th Annual International Conference on Qualitative and Quantitative Economics Research (QQE2015), 7-16.

Nadaroğlu, H. (1978). *Kamu Maliyesi Teorisi,* Sermet Matbaası, 3. Baskı, İstanbul

Pessino, C. & Fenochietto, R. (2010). Determining Countries' Tax Effort, *Revista de Economía Pública*, 195(4): 65–87

Piancastelli, M. (2001). Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries. Cross Country Panel Data Analysis/1985/95, Institute of Applied Economic Research (IPEA), Rio de Janeiro, Brazil.

Sarafidis, V., Yamagatab, T. ve Robertson, D. (2009). A Test of Cross Section Dependence for A Linear Dynamic Panel Model with Regressors, J*ournal of Econometrics*, 148:149-161.

Tanzi, V. & Zee, H. H. (2000). Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries, IMF Working Paper, WP/00/35.

Tekbaş, A. & Dökmen, G. (2007). Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı, Maliye Dergisi, 153: 195-214.

Uluatam, Ö. (1997). *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayınevi, 5. Baskı, Ankara

Wang, Q., Shen, C. ve Zou, H. (2009). Local Government Tax Effort In China: An Analysis Of Provincial Tax Performance, *Region et Developpement, LEAD, Universite du Sud - Toulon Var*, 29: 203-236.

BÖLÜM 2

TÜRK VERGİ KANUNLARININ VERGİLEMENİN EKONOMİK AMAÇLARI DOĞRULTUSUNDA ANALİZİ

Özgür SAYGIN[3]

[3] Dr. Öğr. Üyesi, Dumlupınar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

GİRİŞ

Devlet bütçesinde vergi gelirleri toplam gelirler içinde en yüksek paya sahip olan unsurdur. Hazine ve Maliye Bakanlığının verilerine göre 2019 yılı bütçe gerçekleşmeleri toplam kamu gelirleri 875.796 milyar TL'dir. Bu gelirlerin 673.315 milyar TL'si vergi gelirlerinden elde edilmiştir. Toplam kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı yaklaşık %76 oranındadır. Kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergiler farklı amaçlara hizmet edecek şekilde toplanabilmektedir. Kamu giderlerinin hızla arttığı gelişmekte olan ekonomilerde, milli gelir ile birlikte kamu gelirleri de bu artışa uyum sağlayabilecek pozitif esnekliğe sahip olmalıdır(Turhan, 1998;33). Vergilemenin mali amaçları devlet bütçesinde artan kamu harcamalarını karşılamak üzere gelir toplanmasını ifade etmektedir. Mali amaçlar harcamalar için gelir sağlama tutumu ile sınırlandırılabilir. Mali amaçlar dışında vergilemenin ekonomik ve sosyal amaçları da söz konusudur. Ekonomik amaçlar vergileri ekonomiye yön vermede bir müdahale aracı olarak kullanmayı ifade etmektedir.

Çalışmada vergi mevzuatında yer alan vergi kanunları verginin ekonomik amaçları doğrultusunda ele alınmıştır. İlk başlıkta vergilemenin ekonomik amaçları ve önemi ifade edilmiştir. İkinci başlıkta bulgular ortaya konmuştur. Son olarak sonuç bölümünde vergi mevzuatında yer alan kanunların vergilemenin ekonomik amaçları doğrusunda durumu ele alınıp öneriler getirilmiştir.

1. VERGİLEMENİN EKONOMİK AMAÇLARI

Ekonomik anlamda klasik liberal görüşün etkisini yitirmesi sonrasında Keynes ile birlikte vergi ekonomi politikasının bir aracı olmaya başlamıştır. Vergi, gelirin yeniden dağıtılmasında, ekonomik istikrarın sağlanmasında, büyüme ve kalkınmanın finansmanında yeni anlamlar kazanmıştır. Keynes'e göre gelirin yeniden dağıtımını Wagner'in savunduğu gibi bir sosyal politika değildir. Keynes gelirin yeniden

dağıtımı ile yüksek gelirlerden kaynak aktarımını ve düşük gelirlilerin desteklenmesini buna bağlı olarak efektif talebin artmasını ve istihdamın yükselmesini savunmuştur(Turhan,1998: 35). İlerleyen dönemlerle birlikte vergi kısıtlı mali amacının dışında maliye politikasının bir aracı olarak kullanılmaktadır. Vergiler enflasyon, talep fazlalıkları ve/veya talep yetersizlikleri, cari açık, işsizlik vb. ekonomik problemlerin çözümünde diğer politika araçları ile uyumlu olmak kaydıyla olumlu sonuçlar alınmasına katkı sağlamaktadır(Akdoğan.2003:120).

Vergilerin etkin bir maliye politikası aracı olarak kullanılabilmesi, tutarlı, dönemin gerçeklerine göre planlanmış bir ekonomi politikası bütünü içinde var olmasına bağlıdır. Ayrıca vergilerin ülke ekonomisinde karşılaşılan ekonomik aksaklıklara karşı etkin bir politika aracı olabilmesi, politikada tercih edilen vergilerin vergi sistemi içindeki ağırlıkları ile ilintilidir.

Tablo 1: 2019 Yılı Vergi Gelirleri

Vergi Türü	Hasılat (Milyar)
Gelir Vergisi	162.695
Kurumlar Vergisi	78.828
Dahilde Alınan KDV	55.449
İthalde Alınan KDV	124.867
Özel Tüketim Vergisi	147.129
BSMV	22.670
Şans Oyunları Vergisi	1.680
Ö.İ.V.	4.014
Gümrük Vergisi	16.771
Damga Vergisi	18.850
Harçlar	24.128
Toplam	673.315

Kaynak: 2019 Yılı Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütçe Uygulama Sonuçları verilerine göre tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi gelirlerinin dağılımı irdelendiğinde Türk Vergi Sisteminde yer alan vergilerin toplam hasılattaki payı tabloda ifade edilmiştir. Buna göre vergi gelirlerinin büyük kısmı harcama vergilerinden toplanmaktadır. Özel Tüketim Vergisi 147.129 milyar TL, Dâhilde Alınan KDV 55.449 milyar TL ve İthalde Alınan KDV 124.867 milyar TL'dir. Vergi gelirlerinin yaklaşık yarısı bu vergilerden elde edilmektedir. Bu bağlamda vergi gelirleri üzerinden geliştirilecek maliye politikaları, bahsi geçen gerçeklik dikkate alınarak planlanmalıdır.

Vergilerin iktisadi amaçlar doğrultusunda kullanımı özel sektör içinde düşük öncelikli kullanımlardan, yüksek öncelikli kullanımlara doğru aktarılma koşulunu sağlanmalıdır. Aksi takdirde kamu kesimi tarafından kaynakların etkin kullanılmaması ekonomide toplam verimliliği azaltacaktır. Vergi politikalarıyla, üretim yapan ve verimli yatırımlara sahip özel sektöre yeterli teşvikler sunulmalıdır(Demircan:2003.99). Vergi mevzuatında yerli yatırımcılara sağlanan teşvikler yanında yabancı yatırımcıların da yatırım kararlarını etkileyecek düzenlemeler olmalıdır. Yabancı yatırımları etkileyen faktörler şu şekilde sıralanabilir;

- Pazarın olumlu özellikleri
- Düşük işgücü maliyetleri
- Ekonomik ve siyasal istikrar
- Düşük vergi yükleri (Çinko:2015,121)

Gelişmekte olan ekonomiler, gelişmiş ekonomilerde yüksek rekabet içinde olan firmaların açılabileceği yeni pazar fırsatlarıdır. Yabancı ülkelerde üretim yapan işletmeler kendi ülke sınırları içinde yüksek rekabete bağlı düşük kar marjları ile çalışmak yerine, gelişmekte olan ülkelerde yeni yatırım alanları oluşturma tercihinde bulunabilir. Yeni girilen pazarlarda üretim konusunda rakip sayısının az olması, talebin yüksek olması, üretimin düşük olması yabancı yatırımcı için birçok avantaj sağlayabilecektir. Tam istihdama yaklaşan ülkelerde azalan

verimler kanunu gereği üretim maliyetlerinin artması firmaları başka pazarlara yöneltebilmektedir. Özellikle işgücü maliyetlerinin düşük olması uzun vadede yatırım yapan firmalar için birim başı üretim maliyetlerini düşürecektir. Ayrıca yabancı yatırımlar, yatırımın yapıldığı ülkelerde istihdam ve gelir oluşturacağından genişletici etkiler oluşturacaktır. Yabancı yatırımcıları çekmek ya da yabancı yatımcılar ile ticari işlem hacimlerini yükseltmek üzere çeşitli vergi avantajları sunulabilir. Vergi avantajları yabancı yatırımcıya vergi indirimi şeklinde olabileceği gibi iç piyasa aktörlerini ihracata yönelten vergi kolaylıkları şeklinde de olabilmektedir.

Vergi mevzuatında ülkenin ekonomik yapısına uygun olarak şekillendirilmelidir. Ekonomik aksaklıkların çözümüne yönelik teşvikler ve sınırlamalar aynı anda doğru düzeylerde kullanılabilmelidir. Gelişmekte olan ekonomilerin yapısal problemlerinden olan cari açık, finansman yetersizliği, enflasyon, işsizlik, yeni teknolojilerin üretimindeki yetersizlikler, yüksek katma değer üretememe, enerji açığı vb. ekonomik aksaklıklar vergi mevzuatında dikkate alınmalıdır.

2. BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde Türk Vergi Sisteminde yer alan özel vergi kanunları incelenmiştir. Çalışmada doküman incelemesi tekniğiyle içerik analizi yapılmıştır. Özel vergi kanunlarına ait metinlerde vergilemenin ekonomik amaçları doğrultusunda yer alan düzenlemeler incelenmiş ve altı tema oluşturulmuştur. Elde edilen bulgular Türk Vergi Sisteminde yer alan özel vergi kanunlarının, ülke ekonomisinin genel yapısını nasıl değerlendirildiğini yansıtmaktadır. Vergilemenin ekonomik amaçları doğrultusunda hangi konuların teşvik edildiği, hangi konuların da sınırlandırıldığı elde edilen bulgularda görülmektedir.

Tema 1: İhracat Artışının ve Döviz Girişinin Teşviki

Gelişen teknoloji ve değişen pazar anlayışı işletmeler için yeni fırsatlar oluşturmaktadır. Ülkeler arasında yapılan yasal düzenlemeler vasıtasıyla işletmelerin satış yapabileceği yeni pazarlara açılma olanakları oluşmaktadır. Ülkeler arasında gerçekleşen ithalat ve ihracat işlemleri mal ve hizmet hareketliliği dışında makroekonomik anlamlar taşımaktadır. Mal, hizmet ve sermaye akışı sayesinde dışarıdan elde edilen gelirler ile dışarıya aktarılan ödemeler sonucunda ödemeler dengesi bakımından artı veya eksi verilmesi ülke ekonomilerini etkilemektedir. Ödemeler dengesi bilançosu; cari işlemler dengesi, sermaye hareketleri dengesi, rezerv hareketleri ve net hata ve noksan olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır (Şahin,2011:48). Ödemeler dengesi bilançosunda arzu edilen iyileşmeler ihracat artışına bağlıdır (Şahin,2011:55). İhracat artışı iç piyasadaki döviz miktarını arttıracaktır. Döviz miktarının artması kısa vadeli yabancı finansman ihtiyacını da azaltacaktır. Kısa vadeli yurtdışı fonlara olan ihtiyaç faiz oranlarının yüksek bir seviyede bulunması zorunluluğuna neden olmaktadır. Bu nedenle ihracat sayesinde iç piyasada artan döviz miktarı döviz kurlarında ve faiz oranlarında aşağıya doğru bir hareket sağlayabilecektir. Faiz oranlarının düşme eğilimi iç piyasadaki yatırım ve tüketim eğilimlerine de etki edecektir. Konut ve otomotiv gibi faiz oranlarına duyarlı sektörlerde faizlerin düşmesi toplam talebi olumlu etkileyecektir. Aynı zamanda talebe karşılık vermek isteyen üretici firmalar için talebin artması belirsizlikleri azaltacaktır. Üretici firmaların yeni yatırımlar için kredi kullanımı durumlarında düşük faiz oranları yatırım maliyetleri ve risklerini azaltacaktır.

Türk Vergi Mevzuatında ihracatın teşvik edilmesi ve döviz miktarının arttırılmasına yönelik birçok düzenleme mevcuttur. Cari açığı ve dolayısıyla ödemeler dengesi bilançosunu dikkate alan düzenlemelerin önemli bir kısmı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5'te b fıkrasında döviz miktarını

arttıracak faaliyetlere belirli şartlar dahilinde vergi istisnası sağlanmıştır. Yurtdışında faaliyet gösteren Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan anonim ve limitet şirketlerin sermayesinin en az %10'luk kısmına sahip olunmasından elde edilen iştirak kazançları vergiden istisnadır. Bu istisna ayrıca elde edilen iştirak kazancının en az bir yıl süreyle elde tutulmasına bağlıdır. İştirak kazancı elde eden kurumlar vergisi mükellefleri yurtdışındaki firmalar ile hem bilgi ortaklığına girilmesi hem de yabancı para cinsinden kazanç getirilmesi adına ülke ekonomisine katkı sağlayacaktır. Kanunun ilgili fıkrası ülkede döviz cinsinden para miktarının artmasına yönelik iki tutum içermektedir. Birincisi istisnaya tabi kazancın yabancı kurum iştiraklerinden kazanılmasıdır. İkinci tutum ise kazanılan paranın bir yıl süre ile elde tutulmasıdır. Bu düzenleme ile Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan, Türkiye ile ticari ilişkileri, bağları bulunmayan firmalar ile ticari bağlar sağlanmaktadır. Düzenlenmede Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan anonim ve limitet şirket sınırlandırması da önemlidir. İlgili istisna Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olan şirketlere de tanınmış olsaydı önemli bir vergi gelirinden vazgeçilecekti.

Kurumlar Vergisi Kanunu istisnalar başlığında 5. maddenin g fıkrasında kurumların yurtdışıda bulunan işyerleri ve temsilcilikleri vasıtasıyla sağladıkları kazançlar belirli şartlar dahilinde vergiden istisnadır. İlk olarak bu kuruluşların kazanç elde ettiği ülkelerde en %15 oranında Gelir Ve Kurumlar Vergisi yükü olmalıdır. Kazanılan gelirin Kurumlar Vergisi beyan süresine kadar Türkiye'ye aktarılması gerekmektedir. Beyan dönemine kadar aktarılan gelir için ilgili fıkrada belirli bir süre bekletilme mecburiyeti ifade edilmemiştir. Nitekim yurtdışı temsilciliklerinden ana merkeze nakit akışının sağlanması yeterli görülmüştür. Bu sayede firmaların yurtdışı temsilcilikleri ile kazanç elde etmeleri ve ülkeye döviz cinsinden para girişi yapmaları sağlanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddenin h fıkrasında yurtdışındaki faaliyetleri nedeniyle inşaat alanında inşa, onarım, montaj ve teknik hizmet üretiminden kazanç elde eden kuruluşların gelirlerini Türkiye'deki hesaplarına aktarması sonucunda ilgili kazanç da vergiden istisna tutulmuştur. Yine kanunun 5/A maddesinde, maddenin açıklamasında yazan şartları sağlayan yabancı fon kazançları da vergiden istisna edilmiştir.

Kanunda döviz kazanımını hedefleyen, ihraç işlemlerini teşvik eden bir indirim müessesesi bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu Diğer indirimler başlığında yurtdışına hizmet ihracı yapan firmaların madde 10 da ğ bendinde sayılı faaliyetlerden elde edilen kazançların yarısı kazançtan indirilmektedir. Kazançtan indirim yapma mekanizması elde edilen kazancın yarısının vergi dışı kalması anlamına gelmektedir. Bir başka ifadeyle ilgili fıkrada sayılan faaliyet alanlarının Kurumlar Vergisi matrahının yarısı vergilendirilmektedir. Kurumlar Vergisindeki bu düzenleme ile mimarlık hizmetleri, mühendislik hizmetleri, veri saklama, muhasebe faaliyetleri, veri analizi, çağrı merkezlerinde sunulan hizmetlerin yurtdışına ihraç edilmesi teşvik edilmiştir. Bu hizmetlerin söz konusu vergi avantajından faydalanabilmesi için bu hizmetlerin Türkiye'de yerleşik olmayan, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan kişi ve kurumlara sunulması gerekmektedir. Sayılan faaliyet alanları yanında Maliye Bakanlığı'nın izin verdiği mesleki alanlarda ve ilgili bakanlığın izni ile eğitim ve sağlık alanında Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere sunulan hizmetlerden elde edilen kazanç da bu indirimden faydalanmaktadır. Sunulan vergi avantajından yararlanabilmek için düzenlenecek olan faturanın yurtdışındaki müşteriye düzenlenmesi gerekmektedir. Yapılan indirim üzerine kanunda Cumhurbaşkanına oranlar üzerinde düzenleme yetkisi tanımlanmıştır. Cumhurbaşkanı indirim oranını yüzde sıfıra kadar indirebilir, yüzde yüze kadar da arttırabilir.

İhracatı teşvik eden ve döviz ihtiyacının karşılanmasına katkı sağlayan bir diğer vergi kanunu Katma Değer Vergisi Kanunu'dur. İlgili kanun bu konuda birçok düzenlemeye sahiptir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 11. Madde a fıkrasında ihracat teslimleri ve serbest bölge müşterilerine yapılan fason hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Madde 11/b de benzer bir istisna daha söz konusudur. Buna göre büyük ölçekli ticarete dayalı bir ihracat yerine Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların yurtdışına götürdükleri mallar vergiden istisnadır. İstisna yolcuların gümrükten çıkışları esnasında ödedikleri KDV'yi fatura vb. belgelerle ibraz etmeleri ve ödenen KDV'yi geri almalarıyla gerçekleşmektedir.

İhracatçı firmaların üzerindeki KDV yükü Madde 11/c de düzenlenen bir sistem ile düşürülmektedir. Buna göre ihracatçı firmalar ihraç edecekleri mallar için üretici firmalara KDV ödememektedirler. Üretici firmalar tahsil etmedikleri KDV'yi beyannamelerinde gösterirler fakat vergi idaresi beyan üzerine tahakkuk eden vergiyi tecil eder. Tecil sonrası ihracatçı firmaya malların tesliminden itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi ile tecil olunan vergi terkin olunur. Bu düzenleme ihracatçı firmaların yurtiçinden aldıkları malları dış piyasalara aktarmaları için sunulmuş bir düzenlemedir. İç piyasada üretimin artması ve istihdamın artması ilk bakışta ilgili vergi avantajı ile sağlanabilir. Dahası ihraç edilen mallar nedeniyle döviz cinsinden gelir elde edilmesi döviz kurları açısından ve dolayısıyla da faiz hadleri açısından rahatlatıcı sonuçlar doğurabilir. İhracatçı firmalara tanınan bu vergi avantajının gerçekleşmesi söz konusu malların ihraç edilmesine bağlıdır. Üretici firmadan ihracatçı firmaya malların teslim tarihinden itibaren 3 ay içinde ilgili malların ihraç edilmediği tespit edilirse vergi idaresi tarafından verginin tahakkuk tarihi esas alınarak gecikme zammı uygulanır.

Madde 13/i'ye göre yabancı para girişini sağlamak ve inşaat sektöründeki talep yetersizliği problemini çözmek üzere mesken ve işyeri satışlarında KDV istisnası tanınmıştır. Mesken ve işyerlerinin

ilk tesliminde bunları satın alan altı aydan daha fazla yurtdışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşik olmayan yabancılar ve kanuni merkezi ile iş merkezi Türkiye'de olmayan kurumlara yapılan teslimlerde istisna uygulanır. Maddenin ilgili fıkrası kapsamında mesken ve işyeri satışlarının KDV yükü olmadan yapılması ile döviz cinsinden para girişi sağlanacaktır. İstisnanın kanununa girdiği tarih olan 23.02.2017 dikkate alınırsa cari açığın azaltılması, döviz miktarında artışın sağlanması ve konut sektöründeki daralmanın çözülmesine yönelik politika üretildiği söylenebilir. Katma Değer Vergisi Kanunu madde 17/4/i diğer istisnalar başlığında serbest bölgeler aracılığıyla ihracatın artması için ihraç için yapılan taşıma faaliyetleri de KDV dışında tutulmuştur.

İhracatın kolaylaşmasına yönelik son olarak Özel Tüketim Vergisi Kanununda 5. Maddede yer alan düzenleme ele alınmalıdır. İhracatı teşvik etmek üzere Özel Tüketim Vergisine tabi bir malın yurtdışında bir müşteriye teslim edilmesi ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması durumunda ilgili malın vergiden istisna olduğu ifade edilmiştir.

Tema 2: Sektörel Teşvikler

Türk Vergi Mevzuatında yer alan vergi kanunlarında belirli sektörleri desteklemek üzere sektörel teşviklere yer verilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununda Madde 13/ı'da doğrudan tarım sektörünü dikkate alan bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve küspe kepek, razmol, balık unu, saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca teslimleri vergiden istisnadır. Tarım sektörü Türkiye'de iç tüketime yönelik bir üretim düzeyi sergilemektedir. Tarım sektörünün dış ticaretteki payı daha da arttırılmalıdır (Turan.vd,2017:72). Tarım sektörünün gelişmesinde araç olarak vergi avantajları sunma ve/veya doğrudan mali yardımlar kullanılabilir. Fakat sunulan imkânların üretimi arttırması sağlanmalıdır. Nitekim

özellikle mali yardımların tarım sektörünün gelişiminde katkı sağlayıp sağlamadığı tartışılan bir konudur (Şaşmaz, Özel,2019:63).

Tarımsal üretim ekonomik anlamları ile beraber stratejik anlamlar da barındırmaktadır. Nitekim salgın hastalıkların, büyük afetlerin vb. olayların olduğu dönemlerde tarımsal üretim hayatta kalmayı sağlayacak önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Bu yönüyle dışa bağımlılığı azaltan, kendi içinde çözümleri olan bir tarım sektörü her ülke için önem arz etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda dördüncü maddede muafiyetler başlığında kamu idareleri tarafından tarım ve hayvancılığı öğretmek ve yayma için kurulan kuruluşlar kurumlar vergisinden muaftır. İlgili maddenin a bendinde ifade edilen muafiyet doğrudan özel sektör kuruluşlarına tanınmış bir vergi avantajı değildir. Devletin kendi kuruluşları ile tarım ve hayvancılık gibi önemli alanlarda görev alarak katma değer üretmesi ve üretilen katma değer ile özel sektör birimlerine bilgi, destek vb. imkânların aktarılması hedeflenmiştir.

Doğrudan belirli bir sektöre yönelik teşvik düzenlemelerinden biri de beşeri sermayenin gelişmesini teşvik etmek üzere Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddesinin l fıkrasında düzenlenen teşviktir. Eğitim sektörünü merkeze alan bu teşvik kapsamında anaokulu, ilk ve orta öğretim ve özel eğitim gibi alanlarında yatırım yapan Kurumlar Vergisi mükellefleri 5 yıl boyunca vergiden istisnadır. Aynı düzenleme Gelir Vergisi Kanunu madde 20'de de ifade edilmektedir. Buna göre Gelir Vergisi mükellefi olan ve sayılan faaliyetleri yapan eğitim kurumları da Gelir Vergisinden istisnadır.

İnşaat sektörüne yönelik olarak Kurumlar Vergisi Kanununda 5. maddenin h fıkrasında yurtdışındaki faaliyetleri nedeniyle inşaat alanında inşa, onarım, montaj ve teknik hizmet üretiminden kazanç elde eden kuruluşların gelirleri Türkiye'deki hesaplarına aktarılması şartıyla vergiden istisna tutulmuştur. İlgili madde hem inşaat sektörünü teşvik eden hem de döviz kazanımını hedefleyen unsurlar içermektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu madde 4/n altyapı üretimine

yönelik bir teşvik sunmaktadır. Kalkınmanın sağlanması için kamu kesimi tarafından yatırımcıların alt yapı ihtiyaçlarının karşılanması veya bu alanda çeşitli desteklerin verilmesi gerekmektedir. Kamu kesimi dışında özel kesim tarafından üretilen altyapı hizmetlerine yönelik olarak 4. maddenin n fıkrasında Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin altyapı faaliyetlerinde üretim yapan kuruluşlar vergiden muaftır.

Tema 3: Vergi Oran Ve Tutarları Üzerinden Geliştirilen Politikalar

Vergilemenin ekonomik amaçları doğrultusunda vergi oranlarında artış ve azaltma tercihleri kullanılabilir. Vergi oranlarında yapılacak değişiklikler yeni çıkarılacak bir kanun ile olabileceği gibi ilgili kanunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiş ise Cumhurbaşkanı kararı ile de olabilecektir.

2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş sonucunda daha önce Bakanlar Kuruluna tanımlanan düzenleme yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. Cumhurbaşkanı Kararnameleri ile anayasal sınırlar içinde Cumhurbaşkanı düzenlemeler yapabilmektedir. Cumhurbaşkanı Kararnameleri idari düzenleyici işlem niteliğindedir (Yıldırım,2017:16). Cumhurbaşkanına tanınan düzenleme yetkisinin bir örneği Katma Değer Vergisi Kanunun 28. maddesinde ele alınmıştır. Kanunda verginin oranı %10 olarak ifade edilmiştir. İlgili maddede kanun Cumhurbaşkanına oran üzerinde düzenleme yapma yetkisi vermiştir. Cumhurbaşkanı belirtilen oranı 4 katına kadar arttırmaya %1'e kadar da düşürmeye yetkilidir. Cumhurbaşkanına tanınan bu yetki Anayasanın 73. Maddesi çerçevesinde verilmiştir. Anayasanın 73. Maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin düzenlemelerin ana yöntemi kanunlarla düzenleme yapmaktır. Vergilerin kanunlarla belirlenmesi yasama organının vergiler üzerindeki yetkisini tanımlarken yürütme organının da sınırlarını ortaya koymaktadır. Anayasanın 73. maddesi vergilerin yasallık ilkesini vurguladıktan sonra yürütme organına kısıtlı bir

hareket alanı tanımaktadır. Buna göre istisna, muafiyet, indirim ve oranlara ilişkin kanunda yeri varsa Cumhurbaşkanına düzenleme yetkisi verilebilir denmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu 28. maddesinde de Anayasanın tanıdığı serbestiyet hüküm altına alınmıştır.

Cumhurbaşkanı Katma Değer Vergisi oranında kendisine verilen yetki ile gerektiğinde oranı %40'a kadar yükseltebilmektedir. Katma Değer Vergisi oranının bu şekilde yükseltilmesi esasında yürütmenin daraltıcı bir maliye politikası uyguladığı anlamına gelmektedir. Cumhurbaşkanı Katma Değer Vergisi oranını gerektiğinde %1'e kadar da azaltabilir ki bu da ilgili mal teslim ve hizmet ifalarında verginin düşürülmesi marifetiyle genişletici bir politika uygulandığı anlamına gelmektedir.

Katma Değer Vergisi uygulamasında Cumhurbaşkanı yetkisi dahilinde ülkemizde %1, %8, %18 olmak üzere üç farklı oran kullanılmaktadır. Oranlar arasındaki farklılıklar çeşitli gerekçeler ile olabilmektedir. Örneğin ekmek vb. temel gıdalarda oranın %1 olması sosyal gerekçelerle açıklanabilir. Bazı durumlarda %1 kapsamına alınan mallar sosyal gerekçeler yanında iktisadi gerekçelerle de değerlendirilebilir. İlk elden mesken satışlarında 150 metrekare ve üzeri meskenlerde KDV oranı %18 iken 150 metrekare altında %1'dir. Bu durum toplumsal açıdan değerlendirilebilir. Devletin vatandaşlarına temel konut ihtiyaçlarına karşı sosyal bir tutum ile düşük oran kullanması anlaşılır bir yorum olacaktır. Aynı zamanda inşaat sektöründe bir durgunluğu önlemek maksadıyla düşük vergi oranı kullanılması iktisadi bir gerekçe olarak değerlendirilebilir.

Özel Tüketim Vergisinde Cumhurbaşkanı Özel Tüketim Vergisine tabi mallara konan vergiler üzerinde düzenleme yetkisine sahiptir. Buna göre bir sayılı listede yer alan malların vergisini listede uygulanan en yüksek vergi tutarının yarısı kadar arttırmaya ve sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Özel tüketim vergisinde Cumhurbaşkanının vergi tutarları üzerinde düzenleme yetkisi listelere

göre farklılaşmaktadır. Örneğin İki sayılı listede belirlenen vergileri bir katına kadar arttırmaya ve sıfıra indirmeye yetkilidir. Benzer bir şekilde Gider Vergileri Kanununda Cumhurbaşkanına Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi oranı üzerinde düzenleme yapma yetkisi yer almaktadır. Bu doğrultuda kanunda Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi oranı %15'tir fakat Cumhurbaşkanı bu oranı %1 olarak takdir etmektedir.

Ekonomik gerekçelerle vergi oranları ve/veya tutarları üzerinden tesis edilecek vergi politikaları çıkarılan kanunlarla da uygulamaya geçirilebilmektedir. Konjonktür gereği ekonominin tamamında veya bir alanında uygulanacak genişletici/daraltıcı politikalar söz konusu olabilmektedir. Nitekim 2018 yılında otomotiv sektörünü canlandırmak üzere geçici bir süre ile araç satışlarında ÖTV indirimi uygulanmıştır. 7103 sayılı kanunla hurdaya çıkartılacak araçlar için özel tüketim vergisinin 10.000 TL'ye kadar olan kısmı silinmiştir. 2019 yılı sonuna kadar uygulanan düzenleme ile araç satışlarının azalmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır (Özbek,2018:276).

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Araç Satış Rakamları

Üretim yılı	Otomobil	Kamyonet	Toplam araç
2013	633.604	410.556	1.166.043
2014	733.439	359.911	1.218.848
2015	791.027	468.933	1.410.034
2016	950.888	461.837	1.536.673
2017	1.142.906	462.389	1.749.572
2018	1.026.461	429.361	1.587.836
2019	982.642	386.245	1.485.143

Kaynak: 2020 Otomotiv Sanayii Genel ve İstatistik Bülteni verilerine dayanarak tarafımızca hazırlanmıştır. Not toplam üretim kapasitesi yaklaşık 2 milyon. 1,2 milyon binek 653 bin kamyonet

2018 yılı özellikle ikinci altı aylık dönemi ekonomide döviz kurlarındaki yukarı doğru hareketle ciddi dalgalanmalara konu

olmuştur. Böyle bir dönemde daralan otomotiv sanayi yapılan düzenleme ile ayakta tutulmuştur. Yukarıda görüldüğü üzere bu düzenlemelere rağmen 2018 ve 2019 araç satış rakamları 2017 yılının gerisindedir.

Tablo 3: Otomotiv Sektöründe Çalışan Personel Sayıları

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
İşçi	37.554	41.860	42.772	40.259	38.673
Büro personeli	4.210	4.320	4.340	4.484	3.792
İdareci	1.355	1.094	1.081	1.069	1.115
Mühendis	4.198	4.578	4.853	4.745	4.974
İdari mühendis	1.431	1.525	1.549	1.509	1.550
Toplam	48.748	53.377	54.595	52.066	50.104

Kaynak: 2020 Otomotiv Sanayii Genel ve İstatistik Bülteni verilerine dayanarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Sektörde yıllar itibariyle önemli bir gelişim görülmemektedir. Aksine istihdam sayıları 2016 yılından itibaren düşmektedir. Otomotiv Sanayii Genel ve İstatistik Bülteni verilerine 2020 toplam üretim kapasitesi 1,2 milyon binek 653 bin kamyonet olmak üzere yaklaşık 2 milyondur. Eksik kapasite ile çalışan otomotiv sektörü yasal düzenlemeler doğrultusunda yapılan vergi indirimleri ile genişletilmeye çalışılmıştır. Hurda indirimine bağlı yapılan satış teşviki aynı zamanda trafik güvenliğini sağlayacak şekilde eski araçların trafikten çekilmesini sağlayan bir fayda oluşturmuştur.

Ekonomik krizlerden doğrudan etkilenen otomotiv, beyaz eşya, mobilya ve inşaat gibi sektörlere yönelik benzer vergi indirimleri uygulanmıştır. Yapılan yasal düzenlemeler ile bahsi geçen sektörlerin canlandırılması amaçlanmıştır. Nitekim otomotiv, beyaz eşya ve mobilya sektörlerinde yapılan vergi indirimleri satışları olumlu etkilemiştir (Tabar, Tokatlıoğlu,2018:44).

Tema 4: Ar-Ge Yatırımlarının Teşviki

Ar-ge faaliyetleri üniversiteler, bilim kuruluşları, araştırma kurumları ve özel sektör birimlerinin birlikte çalışarak daha rekabet edebilir bir üretim, ihraç edilebilir yeni teknolojiler ve yüksek katma değer üretebileceği sonuçları itibariyle ülke ekonomisine katkı sağlayan faaliyetlerdir (Öz, vd,2015:113). Ülke ekonomisi için stratejik öneme de sahip olan ar-ge faaliyetleri devletin bu alana ayırdığı kaynaklar ile desteklenebilmektedir. Kamu harcamaları üzerinden verilen desteğin yanında kamu gelirleri üzerinden geliştirilen politikalar aracılığıyla da ar-ge çalışmalarının geliştirilmesi sağlanabilir. Türk Vergi Mevzuatında ar-ge faaliyetlerine getirilmiş çeşitli vergi avantajları bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5/B'de düzenlenen Sınai mülkiyet haklarında istisna başlığında Türkiye'de yapılan ar-ge ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri ile üretilen buluşların; kiralanması, devri ve satışı, Türkiye'de seri üretim ile pazarlanması vb. sonucunda elde edilen kazançların yarısı kurumlar vergisinden istisnadır. Cumhurbaşkanı ilgili indirimi %0 a kadar indirmeye ve %100 e kadar çıkarmaya yetkilidir.

Ar-ge faaliyetlerini destekleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bir diğer düzenleme İndirimli Kurumlar Vergisi müessesesidir. Kurumlar vergisinde indirimli kurumlar vergisi müessesesi belirli alanları teşvik etmek üzere geliştirilmiştir. Kurumlar vergisi kanununda 32/A maddesinde ekonominin makro hedeflerini gerçekleştirmek üzere üretimi arttırmak, daha fazla katma değer üretmek, işsizliği azaltmak, ar-ge faaliyetlerini teşvik etmek üzere Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesi verilen yatırımlara vergi avantajı sunulmuştur. Buna göre Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesi verilen yatırımlardan elde edilen kazançlara yatırıma katkı tutarına kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Kurumlar vergisine tanınan bu avantaj gelir vergisine de tanınmıştır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması vergi yükünün azaltılmasına bağlı olarak genişletici etkileri hedefleyen bir düzenlemedir. Sunulan

vergi indirimi iç piyasadaki yatırımcılara yönelik olduğu gibi indirimli vergi uygulamasından yabancı yatırımcıların da yararlanabileceği bir düzenlemedir. Yabancı yatırımcıların vergi teşvikleri ile yatırım yapması birçok yönden ekonomide olumlu etkiler oluşturacaktır. Yabancı paranın ülke ekonomisine girişi döviz miktarını arttıracak ve döviz yetersizliğini telafi etmede faiz artışı gerekliliğini hafifletecektir. Açılacak yeni istihdam alanları ile işsizlik ve durgunluk problemlerine olumlu katkılar sunacaktır. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması bölgesel farklılıkları ortadan kaldırmak üzere bölgesel derecelendirme ile bazı bölgelere daha fazla indirim hakkı sağlamaktadır. Bu şekilde bölgesel gelişmişlik düzeyleri arasında farklılıklar azaltılmaya çalışılmıştır.

6 ağustos 1402 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı 11. Maddesinde uygulanacak indirim tablo halinde verilmiştir. Buna göre hangi bölgelere ne oranda Kurumlar Vergisi indirimi tanınacağı ifade edilmiştir.

Tablo 4: Yatırma Katkı Oranları Ve İndirim Oranları

Bölgeler	Yatırma katkı oranı	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı
1	15	50
2	20	55
3	25	60
4	30	70
5	40	80
6	50	90

Ayrıca 30 Aralık 2019 tarihli ve 30994 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile US-97 Kodu: 15-37 düzenlenen yatırım teşvik belgeleri ile 01.01.2020 ile 31.12.2022 tarihleri arasında yapılan tüm bölgelerdeki yatırımlara %15 oranında ek indirim hakkı tanınmıştır.

Türk Vergi Mevzuatında ar-ge faaliyetlerine getirilmiş vergi destekleri Kurumlar Vergisi Kanunu ile sınırlı değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu madde 13/m'de Ar-ge desteği başlığında Teknoloji geliştirme, Ar-ge tasarım çalışmalarının teşviki, araştırma altyapılarının desteklenmesi kapsamında ilgili kanunlar kapsamında yapılan faaliyetler için makine ve donanım alımlarında KDV söz konusu değildir. Bu madde ile ilgili faaliyetlere yatırım yapan işletmelerin KDV yükü ortadan kaldırılmış ve işletmelerin bu şekilde sabit maliyetleri azaltılmıştır.

Tema: 5 Enerji Teşvik Politikaları

Enerji üretiminin yetersizliği ekonomik anlamda belirli riskleri taşımaktadır. Ülkeler arasındaki politik gerginlikler enerji satışlarını bir silah haline getirebilmektedir. 1970 petrol krizi bunun önemli örneklerinden biridir. Üretim yeterliliği olmayan ülkelerde petrol krizi sanayi üretiminde büyük bir kriz ortamına yol açmıştır. Yabancı ülkelerden alınan elektrik, petrol ve doğalgaz gibi ürünler cari açık üzerinde olumsuz etkiler oluşturmaktadır (Yanar, Kerimoğlu,2011:192).

Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi kanunlarında enerji üretimini konu alan çeşitli düzenlemeler söz konusudur. Katma Değer Vergisi Kanunu madde 13/c enerji ihtiyacını azaltmak üzere petrol arama faaliyetlerinde, faaliyetleri yürütenlere yapılan teslimler ve hizmetler vergiden istisnadır. Ayrıca boru hatları ile taşımacılık yapanlara da vergi istisnası tanınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi madde 7'de petrol arama faaliyetlerine yönelik bir istisna düzenlenmiştir. Buna göre bir sayılı listedeki (petrol ve türevi ürünlerin çoğunlukta olduğu liste) mallar ve iki sayılı listedeki bazı mallar petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere teslim edilirse vergiden istisnadır.

Enerjide dışa bağımlılığın azaltılması alternatif enerji kaynaklarını üretme zorunluluğunu doğurmaktadır. Petrol ve türevi ürünler, elektrik ve doğalgaz ithalatı cari açığın artmasına neden olmaktadır. Cari açık bir manada ülkenin ihracat aracılığıyla elde ettiği döviz ile ithalat nedeniyle yurtdışına çıkan döviz miktarında ortaya çıkan açıktır. Cari açık bu nedenle ülkenin bulması gereken döviz miktarını göstermektedir (Orkunoğlu,2010:146).Türkiye ekonomisinin uzun dönemde enerji kaynaklarına bağlı cari açık sıkıntısından kurtulmasının yolu olarak ülke içinde yeni enerji üretim imkânlarının oluşturulması önem arz etmektedir. Gelişen teknoloji ile alternatif enerjilerin üretimi yaygınlaştırılmalıdır. Vergi mevzuatında güneş enerjisini elektriğe çeviren güneş paneli uygulamalarına yer verilmelidir. Özellikle hane halklarının kendi elektrik enerjilerini ürettikleri çatı panellerinden elde edilen elektriğin satışına yönelik vergi avantajları olmalıdır (Efe,Demir,2018:33).

Petrol ve türevi ürünlerin ithalat zorunluluğunu azaltacak yeni teknolojik gelişmeler dikkate alınmalıdır. Özellikle dünyada eski tip benzin ve motorinle çalışan araç teknolojilerinden elektrik ile çalışan araç teknolojilerine doğru bir üretim kayması söz konusudur. Elektrikli araçların vergi mevzuatında teşvikine ilişkin bu araçların ilk satışında KDV ve ÖTV üzerinden herhangi bir vergi indirimi söz konusu değildir. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu içinde sınırlı sayıda da olsa teşvik manasına gelebilecek belirli hükümler bulunmaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda elektrikli araçların diğer araçlara eşit kabul edilen kW birimleri dikkate alınmıştır. 70kW'e kadar elektrikli araçlar silindir hacmi 1300 cm^3'e kadar araçlarla, 70-85 kW arası araçlar da 1300 – 1600 cm^3 araçlara eşit kabul edilmiştir. Elektrikli araçlar bir sayılı tarifede eş değer araçların dörtte biri oranında vergi ödeyeceklerdir. 1300 – 1600 cm^3 arası bir binek araçtan 1.678 TL vergi alınırken eş değer güçteki 70-85 kW arası araçlardan 445 TL vergi alınacaktır. Bu durum çevre duyarlılığını içeren bir politika olarak değerlendirilebileceği gibi elektrikli araç

teknolojisinde üretim yapan firmaların araç satışlarını olumlu etkileyebilecek bir teşvik olarak da değerlendirilebilir.

Tema: 6 Ekonomiye Katkı Sağlayan Diğer Düzenlemeler

Vergi mevzuatında üretimi kolaylaştırıcı, istihdam sağlayıcı, yatırımlara destek olan düzenlemeler ekonomiye katkı sağlayan diğer düzenlemeler kapsamında ele alınabilir. Ekonomide yatırımlara gerekli finansmanı sağlamak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu madde 4/l fıkrasında yabancı ülkelerden kredi kullanılmasında teminat sorumluluğu için kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ortaklarına dağıtmayan banka ve kredi kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu şekilde kazançlarını dağıtmayan bankaların teminat sorumluluk fonlarının büyümesi hedeflenmiştir. Uluslararası piyasalarda geçerliliği olan kolay kredi kaynaklarının bulunmasını sağlayan kuruluşlar ilgili madde ile teşvik edilmiş ve korunmuştur. Benzer bir düzenleme ile kanunun istisnalar başlığında 5. maddenin g fıkrasının 3 numaralı bendinde finansal kiralama, kredi sağlama ve sigortacılık faaliyetlerinde çalışan kurumların yurtdışındaki temsilcilikleri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisinden istisna tutulmuştur. Bahsi geçen temsilciliklerin gelir elde ettikleri ülkelerde en az %15 oranında gelir vergisi veya kurumlar vergisi yükü söz konusu olmalıdır.

Üretimi kolaylaştırmak, üretim maliyetlerini azaltmak amacıyla Özel Tüketim Vergisi madde 9'da vergi indirimi müessesesinde Özel Tüketim Vergisine tabi bir mal başka Özel Tüketim Vergisine tabi bir malın üretiminde kullanılıyorsa daha önce ödenen vergi ödenecek vergiden düşülmektedir. Böylelikle üretim sürecinde nihai malın üzerinde Özel Tüketim Vergisi yükü sınırlandırılmış olmaktadır.

Ülkeler arası ticari ilişkilerin gelişmesi ve ileride oluşabilecek ticari birlikteliklerin sağlanması açısından yabancı kuruluşların Türkiye'de sergi ve panayıra katılımını teşvik için Gelir Vergisi Kanununda bu amaçla bir istisna yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanun madde 30'da

dar mükellef ticari ve serbest meslek erbaplarının resmi makamların izni ile açılan sergi ve panayırlardan elde ettikleri kazançlar vergiden istisna tutulmuştur. Türkiye'de devamlı nitelikte faaliyet göstermeyen işyeri veya temsilcilikleri bulunmayan dar mükelleflerin sergi ve panayırlar vasıtasıyla Türkiye pazarını tanımaları uzun vadede yabancı ülkeler ile ticaret hacmini olumlu etkileyebilecektir. Bu açıdan yabancı ülkelerin sermayesinin Türkiye pazarına girmesinde ilgili istisna bir teşvik niteliğindedir.

Vergi mevzuatında ekonomik amaçlar doğrultusunda işletmelerin daha güçlü yapılara dönüşmeleri teşvik edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu madde 20'de ifade edilen özel şartların yerine gelmesi halinde devir ve birleşmeden doğan kazançlardan Kurumlar Vergisi hesaplanmamaktadır. Bu sayede şirketlerin ticari işlemlerinde kolaylık sağlanması ve özellikle birleşmede daha büyük firma yapılarının teşvik edilmesi söz konusudur.

İşletmelerin üretim kapasitesini desteklemek ve üretim maliyetlerini düşürmek amacıyla ya doğrudan ya da dolaylı olarak vergi avantajları tanınabilir. Doğrudan firmaların vergi yükünü azaltan düzenlemelere örnek olarak Katma Değer Vergisi Kanunda yer alan yatırımları teşvik eden madde 13/d gösterilebilir. Buna göre yatırım teşvik belgesine sahip yatırımcıların makine ve teçhizat alımları vergiden istisnadır. İstisna kapsamında işletmelerin yatırım ve dolayısıyla üretim maliyetleri azaltılmaktadır.

Vergi mevzuatında doğrudan teşvik özelliği taşıyan maddeler dışında vergi yükü düşük tutularak sonuçları itibariyle maliyet azaltıcı farklı düzenlemeler de bulunmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisi üç sayılı tarifesinin 06.05.2009 tarihinde kaldırılması deniz araçlarının vergi dışı kalmasına neden olmuştur. Bu açıdan bakıldığında denizciliğin gelişmesi adına bahsi geçen araçların vergi dışı kalması bir vergi teşviki olarak değerlendirilebilir.

Motorlu Taşıtlar Vergisinde kullanılmakta olan tarifeler arasında bir karşılaştırma yapıldığında en yüksek vergilerin üretim süreçlerine konu olmayan binek araçlar üzerinden alındığı görülmektedir. Bir başka ifade ile kamyon, otobüs, minibüs gibi hizmet üretimi ve lojistik faaliyetlerinde kullanılan araçlar daha düşük tutarlarda vergilendirilmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisinde bir sayılı tarifede 4000 cm^3 ve üzeri motor hacmine sahip olan 1-6 yaş arasında bir binek aracın değerinin 616.500 TL'yi aşması durumunda yılda 45.924 TL Motorlu Taşıtlar Vergisi söz konusu olmaktadır. İki sayılı tarifede en yüksek vergi tutarına sahip araçlardan 20.001 kg ve üzeri azami toplam ağırlığa sahip kamyonlardan 1-6 yaş arasında 5.242 TL vergi alınmaktadır. İki sayılı tarifenin bir diğer yüksek vergiye konu olan aracı 46 kişi ve üzeri oturma kapasitesine sahip otobüslerden 1-6 yaş arası 4.655 TL vergi alınmaktadır. Dolayısıyla binek araçlar en yüksek motor hacmine sahip olanlara otobüs ve kamyonlara nazaran on kata yakın vergi uygulanmaktadır. Otobüs ve kamyonların mal ve hizmet üretim sürecinde bulunan araçlar olması dikkate alırsa, bu araçlardan daha az vergi alınması üretim maliyetlerini düşük tutma gayreti ile açıklanabilir.

Vergi mevzuatında yeni girişimcileri teşvik eden düzenlemeler ülke ekonomisine istihdam oluşturmaya yönelik katkı sağlamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 20'de ekonomiye yeni yatırımcılar kazandırmak, yeni iş sahaları açmak ve beraberinde işsizliği azaltmak üzere genç girişimcilere özel olan bir istisna düzenlenmiştir. 29.01.2016 tarihi itibariyle mevzuatta yerini bulan bu düzenleme yirmi dokuz yaşını doldurmamış genç nüfusa tanınan bir imkândır. Düzenleme ilgili maddede sayılan şartlara uyan ticari, zirai ve mesleki faaliyet göstermek üzere ilk defa gelir vergisi mükellefi olan kişilere 3 yıl boyunca kazançlarının 75.000 TL'si vergiden istisnadır. Tanınan istisna tutarı yeni işe başlayan yatırımlara bağlı giderleri olan yeni işyerleri için oldukça önemli bir istisnadır. İşletmelerin sabit yatırım giderlerine bağlı borçlarını ödeme gayreti sonrasında ulaşabileceği

karlar, gelecek yıllara göre zayıf olabileceğinden ilk üç yılda ortaya çıkan karlar ilgili istisna ile büyük ölçüde vergi dışında bırakılmıştır.

Genç girişimcilerde kazanç istisnası devletin vazgeçtiği vergiler aracılığıyla işletmelerin maliyetlerini düşürmesi ve daha fazla kar elde etmelerine destek olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bahsi geçen istisna ile 3 yıl boyunca sağlanan vergi avantajı ile genişletici bir maliye politikası uygulanmaktadır. Genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanan bir mükellefin 2020 Gelir Vergisi tarifesine göre istisna sayesinde ne kadar vergi avantajı elde edeceğini hesaplamak sunulan teşviki ortaya koyacaktır.

2020 yılı itibariyle Gelir Vergisi Tarifesi
22.000 TL'ye kadar % 15
49.000 TL'nin 22.000 TL için (3.300 TL.), fazlası % 20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için (8.700 TL.), fazlası % 27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için (27.870 TL.), fazlası % 35
600.000 TL için (195.870 TL) fazlası %40

Yukarıda belirtilen 2020 yılı Gelir Vergisi tarifesine göre 75.000TL'nin vergiye tabi olması durumunda;

- Tarifenin üçüncü diliminde 75.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8700 TL,
- 49.000 TL üzeri kalan 26.000 TL için %27 oranından 7.020 TL,

Toplamda 8.700 + 7.020 = 15.720 TL vergi hesaplanacaktır. Buna göre Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası sayesinde şartları sağlayan mükelleflerden 3 yıl boyunca 15.720 x 3 = 47.160 TL vergi alınmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu sübjektif vergileme kapsamında vergilemenin sosyal amaçları bağlamında önemli artılara sahip olan bir vergi

kanunudur. Ticari kazancın vergilemesinde Gelir Vergisi Kanunu 9. maddede esnaf muaflığı başlığında saydığı kazanç erbaplarını vergiden muaf tutmuştur. Esnaf muaflığı ağırlıklı olarak vergilemenin sosyal amaçlarına hizmet eden bir müessesedir. Fakat konu istihdam oluşturma veya gelir oluşturma açısından değerlendirildiğinde dar anlamda işsizlikle mücadelede sayılan meslek erbaplarının vergiden muaf tutulması bir anlam ifade edecektir.

Vergi mevzuatında ekonomik tedbirler bağlamında değerlendirilebilecek bir düzenleme de devlet bütçesinde borç faiz ödemelerini azaltmaya yönelik sonuçlar doğuran geçici vergi düzenlemesidir. Kurumlar Vergisi Kanunu mükerrer madde 120'de vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen zamanı azaltmak üzere geçici vergi müessesesi düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisinde olduğu gibi Gelir Vergisinde de vergi, kazancın elde edildiği yılı takip eden yılda alınmaktadır. Vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasındaki zaman arttıkça enflasyonun aşındırıcı etkileri ile vergi gelirleri reel olarak değer kaybetmektedir. Vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasındaki zaman farkını azaltmak, vergi gelirleri için reel anlamda pozitif etkiler oluşturmaktadır. Ayrıca gelirin elde edildiği yıl sonrasında vergi gelirlerini tahsil etmek, cari yılda borçla finansman sağlama ve borç faiz ödeme maliyetlerini yüklenme gerekliliğini doğurmaktadır. Geçici vergi ile cari yılda vergilerin peşin tahsili faiz yükünden kurtulmak ve faize aktarılmak zorunda kalınmayan kaynakları daha verimli alanlarda kullanma imkânını sağlayabilmektedir.

3. SONUÇ

Çalışmada Türk Vergi Sisteminde yer alan özel vergi kanunları incelenmiştir. Buna göre vergilemenin ekonomik amaçları doğrultusunda incelenen kanunlardan Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu içerdikleri hükümler açısından öne çıkmaktadır. Türk Vergi Mevzuatı Türkiye

ekonomisinin cari açık bağlamında ihracat yetersizliği ve ülke ekonomisinde bulunan döviz miktarının yetersizliği problemlerini önemsemektedir. Tema 1'de ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmeye yönelik düzenlemeler görülmüştür. Gelişmekte olan ekonomilerin yapısal problemi olan ödemeler bilançosu dengesinde olumsuz verileri düzeltmeye yönelik teşvikler vergi kanunlarında dikkate alınmıştır.

Vergi kanunlarında sektörleri doğrudan merkeze alan sektörel teşvikler tema 2'de incelenmiştir. Tarım, hayvancılık, inşaat ve eğitim sektörlerine yönelik vergi kanunlarında çeşitli teşvikler düzenlenmiştir. Bu teşviklerin sayı ve nitelik olarak daha etkin hale gelmesi gerekmektedir. Vergi kanunları ekonomik dalgalanmalara en hızlı şekilde müdahale edilmesini sağlayacak yetkileri yürütme organına tanımlamıştır. Buna göre Cumhurbaşkanı birçok kanunda vergi oranlarını indirip arttırmaya yetkilidir. Ayrıca yapılan yasal değişikliklerle geçici vergi indirimleri ile ekonomide çözümler oluşturulmaktadır.

Ekonominin dışa bağımlılığının azaltılmasına yönelik, yüksek katma değer üretmeyi ve yeni teknolojilerin gelişimini teşvik eden düzenlemeler vergi kanunlarında yer bulmaktadır. Türkiye ekonomisinin önemli bir problemi olan enerji üretim yetersizliği ve buna bağlı ithalatın yüksek olması alternatif enerji kaynaklarına yönelmeyi zorunlu kılmaktadır. Vergi mevzuatında petrol arama vb. faaliyetler teşvik edilmiştir. Fakat yeni enerji üretim alanları olan güneş enerjisi, rüzgâr enerjisi vb. vergi kanunlarında dikkate alınmamıştır. Bu alanlarda yeni teşviklere ihtiyaç bulunmaktadır.

Üretimi, istihdamı, yatırımları teşvik eden vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler geliştirilmelidir. Vergilerin tabana yayılamaması, hasılatın daha çok harcama vergilerinden alınması vergi kanunlarında hedeflenen politikaların etkinliklerini azaltmaktadır. Bu nedenle gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin daha fazla etkinleştirilmesi, bu vergiler üzerinden üretilen politikaların başarısını arttıracaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2003). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitapevi. Baskı 9

Çinko, L . (2015). Doğrudan Yabancı Sermaye Hareketlerinin Makroekonomik Etkileri. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 1, Mart, ss: 171-131.

Demircan, S. E.(2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 0, Sayı: 21, Ekim.

Efe, M. ve Demir, H. İ.(2018). Vergi Mevzuatımız Güneş Enerjisine Hazır Mı?. Vergi Raporu, Cilt:4, Sayı: 223.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütçe Uygulama Sonuçları (2019) https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-uygulama-sonuclari

Orkunoğlu, I.(2010). Türkiye'nin Cari Açık Sorunu. Vergi Raporu, Sayı: 130, ss: 60-71.

OSD,(2020).Otomotiv Sanayii Derneği Otomotiv Sanayii Genel ve İstatistik Bülteni http://www.osd.org.tr/sites/1/upload/files/YILLIK_2020-5479.pdf

Öz, G., Çolakoğlu, Ö. ve Kaya, E.(2015). Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Ar-Ge Ve Yazılım Faaliyetlerinin Kapsamı. Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 192.

Özbek, S.(2018). 7103 Sayılı Kanunun Geçici 1'inci Maddesine Göre Hurda Araç Ötv İndirimi; Muhasebe İşlem Ve Kayıtları. Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim, s: 273-284.

ŞAHİN, B.(2011). Türkiye'nin Cari Açık Sorunu. Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, Aralık, ss: 47-56.

Şaşmaz, M. ve Özel, Ö.(2019). Tarım Sektörüne Sağlanan Mali Teşviklerin Tarım Sektörü Gelişimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 61, Temmuz, ss: 50-65 .

Tabar, Ç. Ve Tokatlıoğlu, M.(2018). Küresel Kriz Döneminde Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi. International Journal of Public Finance, Cilt: 3, Sayı: 1, Temmuz, ss: 27-46.

Turan, Z., Şanver, D. Ve Öztürk, K.(2017). Türkiye'de Hayvancılık Sektöründen Süt İnekçiliğinin Önemi ve Yurt İçi Hasılaya Katkısı ve de Dış Ülkelerle Karşılaştırılması. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 3, Temmuz, ss: 60-74.

Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul. Filiz Kitapevi. Baskı 6.

Yanar, R. ve Kerimoğlu, G.(2011). Türkiye'de Enerji Tüketimi, Ekonomik Büyüme ve Cari Açık İlişkisi. Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, Aralık, ss: 191-201.

Yıldırım, T. (2017). Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 2, Aralık, ss: 13-28.

BÖLÜM 3

TEKEL PİYASASININ VERGİLENDİRİLMESİ

Faruk SEZER[4]

[4] Doktor Öğretim Üyesi, Bayburt Üniversitesi, SBMYO

GİRİŞ

Piyasa yapıları ve firma teorisi mikro iktisadın ana başlıklarından birini oluşturmaktadır. Günlük yaşamına devam eden insanlar, hayatlarına devam edebilmek için karşılamak durumunda oldukları temel ihtiyaçlarını çeşitli firma/firmalardan oluşan bu piyasalarda üretilen mal ve hizmetleri satın alarak gidermektedirler. Aynı zamanda insanlar bir taraftan da bu piyasalarda faaliyette bulunan firmalar için üretim faktörlerinin bir kısmının sunucusu durumundadırlar. Tüm bunlar çerçevesinde piyasaların hangi koşullara ve ne tür özelliklere sahip oldukları hayatın rutin işleyişini doğrudan etkiliyor olması bakımından doğal bir incelme alanı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Teorik olarak piyasalar, rekabet düzeyinden hareket edilerek bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadırlar. Genellikle piyasada faaliyetini sürdüren firma sayısına göre yapılan bu sınıflandırmaya göre bir faaliyet kolunda üretim yapan tek bir firma ve bu firmanın ürettiği mal ve/veya hizmetleri talep eden çok sayıda alıcı bulunması durumunda oluşan piyasa sistemine tekel adı verilmektedir. Çeşitli nedenlerle rekabetin hiç bulunmadığı bu istisnai piyasa siteminde var olan firma, tekel gücü de denilen bir hareket kabiliyetini elinde bulundurmaktadır. Ancak bu gücün müdahalesiz bir biçimde serbestçe kullanılması, toplumun bir bölümü veya bazı durumlarda tamamı üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmektedir. İşte bu durum tekel piyasasının bazı araçlarla düzenlenmesi gerekliliğini gündeme getirmektedir. Tekel

piyasasının düzenlenmesinde kullanılması önerilen en önemli araçlardan birisi de bu firmaların vergilendirilmesidir.

İktisatçılara göre vergilendirme, uygulamalı yönleri olan teorik bir sorudur. Ekonominin genel meselelerinin hangi yöntemlerle çözüme kavuşturulacağı ele alınırken, vergilendirme servet dağılımı konusunun bir parçası olarak tartışılmalıdır. Devlet gelirlerinin çoğunu üretken çabadan kaynaklanan malların bir kısmını kendine uygun hale getirerek vergilendirme yoluyla elde eder. Buna göre vergilendirme akıllıca ele alınacak olursa devlet, değerlendirilen meblağları hangi kaynaktan ve hangi fondan aldığını bilmelidir ancak yine devlet tarafından servet dağılımını düzenleyen yasalar gerçekten anlaşılmadığı sürece bu durum bilinemeyecektir. Nihayetinde vergi teorisinin sağlam temeli gerçek bir dağıtım teorisi olmalıdır (Johnson, 1894: 68).

Tekelin vergilendirilmesi konusu bir bütün olarak ele alındığında bir aşırı aşkın bir süredir çalışıldığı ve çeşitli yönleriyle geniş kapsamlı bir biçimde ele alındığı görülmektedir. Bu çalışmanın amacı tekel piyasasının vergilendirilmesinin mümkün olan tüm boyutlarıyla ele alınarak incelenmesidir. Bu amaçla çalışmanın bundan sonraki bölümünde firma teorisine kaynaklık eden piyasa yapışları ve özellikle de tekel piyasası tanıtılacaktır. İkinci ve üçüncü bölümlerde ise tekel piyasasının düzenlenmesine yönelik olarak vergi temelli yaklaşımlar ele alınarak çeşitli vergi türlerinin tekel piyasası temelli sorunların çözümüne yönelik geliştirilen öneriler değerlendirilecektir.

1. PİYASA YAPISI

Piyasa insanların istek ve ihtiyaçlarını mümkün olabilecek en iyi şekilde karşılarken bu yolla onların yaşam standartlarını yükseltmektedir. Bu noktadan hareketle piyasa sistemi genellikle en etkin biçimde çalışan dağıtım istemi olarak tanımlanmaktadır. Alıcı ve satıcıların davranış biçimlerinde herhangi bir şekilde müdahalenin olmadığı bir durumda piyasa, alınıp satılabilen her bir ürün ve hizmet için bazı insanların istedikleri ve satabilecekleri miktarın, diğer insanların istedikleri ve satın alabilecekleri miktara eşit olduğu bir fiyat belirlemektedir. Belirli bir süreç içerisinde piyasa sitemi, insanları kendi kabiliyetleri ve sahip oldukları imkânlarını mümkün olabilecek en yüksek değerde kullanmaya teşvik eder. Piyasa siteminde insanların şaşırtılmalarına veya yanıltılmalarına gerek yoktur. Bundan farklı olarak, kendi çıkarları peşinde koşarken insanların aynı zamanda toplum için de in iyi olanı ortaya çıkaracakları düşünülmektedir (Boyes ve Melvin, 2013: 153).

Rekabet kavramı iktisatta iki şekilde kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi piyasa yapısının türünü belirtmekte iken, diğer kullanımında bir süreci tanımlamaktadır. Bir süreç olarak rekabet, bir firmanın pazar payını başka bir firmadan nasıl alacağına karar vermeye çalıştığı firmalar arasındaki çekişmeyi ifade etmektedir. Piyasa yapısı olarak rekabet ise, belirli koşullar altında, rekabet sürecinin sonucunu göstermektedir. Piyasa yapısı olarak kullanıldığı durumda rekabet, bir referans noktası olarak tanımlanmaktadır (Colander, 1998: 240).

Firmaların faaliyet gösterdiği piyasalar büyük farklılıklar göstermektedir. Bu piyasaların bazıları oldukça rekabetçidir ve bu tür piyasalarda kâr elde etmek oldukça zor olmaktadır. Bazı piyasalarda ise rekabet neredeyse yok gibidir ve bu gibi piyasalarda büyük miktarda kâr elde edilebilmektedir. Bazı piyasalarda firmaların alıcılarını en iyi ürünlerin kendileri tarafından satıldığına ikna etmeye çalıştıkları şiddetli reklam kampanyaları hâkimdir. Bazı piyasalar ise strateji bir oyunun temel özelliklerini göstermektedirler. İktisatçılar tüm bu genel açıklamalardan hareketle dört tip piyasa türü tanımlamaktadırlar. Bu piyasalar, tam rekabet, tekelci rekabet, oligopol ve tekel piyasası olarak adlandırılmaktadırlar (Parkin, 2012: 237).

Tam rekabet piyasası rekabetin en şiddetli olduğu piyasa yapısına işaret eden bir uç örnek iken, tekel piyasası da rekabetin hiç var olmadığı bir diğer uç noktayı temsil etmektedir (Parkin, 2012: 237). Çoğu piyasa yapısı bu iki uç durum arasında yer almaktadır. Gerçekte ne firmalar veri piyasa fiyatını kabul edecek kadar küçüktür, ne de rekabetin tamamen ortadan kalktığı bir özel sektör örneği mevcuttur. Dolayısıyla baskın piyasa formunun oligopol olduğu belirtilmektedir (Anderson vd., 2001: 232). Ekonomi, güçlülerden ve güçsüzlerden oluşmuş bir yapı gibi düşünülmeye elverişli olsa da piyasa gerçeklikleri her zaman bu kadar net ayrımlar sunmamaktadır. Dünya üzerinde çok nadir miktarda rekabetçi piyasa bulunmakla birlikte yine az miktarda da tekel bulunmaktadır. Piyasa gücü önemli bir olgu olmakla birlikte sadece bir firma tarafından tekelleştirilmektense birçok firma tarafından paylaşılmaktadır. Piyasa gücünün bu şekilde

paylaşıldığı piyasa sistemleri, piyasa yapısının uç noktaları olarak tanımlanan tam rekabet ve tam tekelin arasında yer almakta ve aksak rekabet olgusunu temsil etmektedirler (Schiller, 2008: 509). Piyasa aksaklığı ise bir görüşe göre, fiyatların ve belirlenen ücretlerin bireysel karar alıcılar için birer parametre olduğu ve karar alıcıların bu parametreleri veri olarak kabul edip fayda ve kârlarını maksimum hale getirebilmek için bu parametrelere cevap verdikleri bir duruma işaret etmektedir (Baumol ve Oates, 1988: 79). Aksak rekabet piyasalarında faaliyette bulunan firmalar rekabetçi davranışın bazı unsurlarını içerirken, yanı zamanda tekel izleri de sergilemektedirler. Birçok durumda aksak rekabet piyasasındaki firmalar tekel gibi davranarak üretimi kısıtlar, daha yüksek fiyatlar talep eder ve rekabetçi bir pazardaki firmalardan daha fazla kar elde ederler. Ancak aksak rekabet piyasalarında tek bir karar verici firma yerine birden çok karar verici birim olduğundan tekel piyasasına göre daha karmaşık bir yapıya sahiptirler (Schiller, 2008: 509).

1.1. Tekel Piyasası

Tekel, tek bir satıcının faaliyette bulunduğu, ürettiği malın yakın ikamesinin bulunmadığı ve endüstriye girişin çeşitli biçimlerde engellenmiş olduğu bir piyasa türünü ifade etmektedir (Koutsoyiannis, 1997: 199). Saf tekel veya tam tekel yakın ikamesi olmayan bir ürünün tek bir satıcısı olduğunda ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda alıcılar bu ürün için bir tedarik kaynağına sahiptir. Diğer piyasa türlerinin aksine böyle bir piyasanın temel özelliklerinden birisi, tek bir firmanın elinde arzın toplanmasıdır (Hyman, 1997: 273).

Bir başka bakış açısıyla tekel, bir firmanın tüm piyasayı oluşturduğu piyasa yapısıdır. Bu piyasa türünde firma, diğer firmalar tarafından herhangi bir rekabet baskısı altında kalmamaktadır. Bu durumda rekabetin karşıt kutbu olarak ifade edilmektedir. Rekabeti önleyen piyasa engelleri, bu piyasa türünün oluşmasındaki en temel neden olarak gösterilmektedir. Piyasaya giriş engelleri; bir firmanın diğer firmaları engelleyen bir patenti olması durumunda olduğu gibi yasalardan kaynaklanabilirken, gelenek ve göreneklerden beslenen sosyolojik engellerden ya da bir firmanın diğer firmaların kopyalayamayacağı şeyleri üretme konusunda benzersiz bir kabiliyete sahip olduğu bir durumda doğal engellerden kaynaklanabilmektedir (Colander, 1998: 264).

Tekel ifadesi ile tekel gücüne sahip herhangi bir üretken birim kastedilmektedir. Tekel gücü ise, üretken bir birime üretimden kaynaklanan fazlalığın belirli bir kısmının atılmasını sağlayan kuvvet olarak tanımlanmaktadır. Bu türden bir ifade ile oldukça geniş bir tanımlama yapılmış ve bu tutum sonucunda çoğunlukla tekel olarak tanımlanmamış unsurlar da kapsam içine dahil edilmiştir. Bu tip bir yöntemin benimsenmesi tüm tekellerin ortak esaslarını göstererek, hepsini birbirileriyle ilişkilendirmeyi mümkün kılmaktadır (Johnson, 1894: 75). Bir başka tanımlamaya göre bir firma, ürünün daha fazla veya daha azını alıcılara sunarak ürününün piyasa fiyatını etkileyebiliyorsa tekel gücüne sahiptir. Tam tekel kavramı oldukça nadir ortaya çıkabilse de, tekel gücü epeyce yaygın bir biçimde görülebilmektedir (Hyman, 1997: 273).

Yerel tekeller, ulusal tekellerden daha yaygındır ve yerel pazarlara genellikle tek satıcılar tarafından hizmet verilmektedir. Yerel tekellerin kamu hizmetleri sağladığı çoğu bölgede, satıcı hizmetler için ücretlendirdiği fiyatı belirleyememektedir. Elektrik, doğal gaz, telefon ve ulaştırma gibi hizmetleri sağlayan yerel tekellerin çoğu devlet ve yerel yönetim kurumları tarafından düzenlenmektedir. Kamu kurumlarının tekellerinden tahsil edilen bedeller değerlendirirken, bu kurumlar politik ve kâr gibi hususlardan etkilenmektedirler. Aslına bakılırsa, çoğu durumda kamu hizmeti tekelleri aslında devlet kurumları tarafından sahiplenilmekte ve işletilmektedirler. Tam tekelin varlığında bu firmanın fiyatını belirlemekte serbest olduğu zaman beklenen istenmeyen sonuçlar, fiyatlandırma politikalarını kontrol etmek için politik müdahaleye yol açmaktadır (Hyman, 1997: 273).

İlk olarak dayandıkları temeli net bir şekilde algılamadan, tekellerin tartışılması ile bir ilerleme kaydedilemeyecektir. Bu temel, insanların tüketici ve üretici olarak yer aldıkları öznel koşullar ile üretimin gerçekleştirildiği nesnel koşullarda bulunan çift yönlü bir temeldir. Dolayısıyla nesnel endüstriyel olayların gözlemlenmesi ve analizi tek başına yeterli olmayacaktır, gerçekten de, çalışmanın başlangıç noktası insanların istek ve arzuları olmalıdır. Bu istek ve arzular, insanları kendine özgü belirli biçimlerdeki tüketimi benimsemeye ve bu tüketimde ısrar etmeye iten güçlerdir. Böylelikle tüketim, bir taraftan da üretimin izlemesi gereken rotayı belirlemektedir. Tüketimde kıt veya elde edilmesi zor olan şeylere sahip olmak

konusunda şiddetli bir biçimde ısrar edilmesi durumunda, güçlü bir tekel oluşturulmasını mümkün kılan koşullardan ilki sağlanmaktadır. Tüketimin kendisine yönelik talepleri kolayca yeniden ayarlayabilme eğilimi ve kabiliyeti varsa, nesnel üretim koşulları bu taleplerin karşılanmasını zorlaştırdığında kısmen ya da tamamen herhangi bir endüstriden tekel gücü elde edebilir. Bu noktadan hareketle tüketim ve üretim kanunları göz önünde bulundurulduğunda, üretim sürecinde aldıkları biçim ne olursa olsun tekellerin gerçek temelinin açıklanmasında tüketim kanunun daha fazla yardımcı olduğu düşünülmektedir (Johnson, 1894: 75-76).

2. TEKELİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇEŞİTLİ VERGİ SEÇENEKLERİNİN KULLANILMASI

Tüketici ve üretici fazlası arasındaki ilişkiyi değiştirme gücüne sahip kuvvetlerden birisi olarak vergi kanunları sayılmaktadır. Vergilerin gerçek niteliği ürettikleri bu türden değişikliklerle gösterilmektedir ve bu şekilde tüketim, üretim ve dağıtım üzerindeki etkileri belirtilmektedir. Dolayısıyla bu değişiklikleri üretme gücüne dayanan bir sınıflandırma, vergilerle ilgili yapılabilecek en iyi sınıflandırmalardan birisi olarak gösterilmektedir (Johnson, 1894: 88).

Sağlam bir yaşam standardına sahip olmayan bağımlı sosyal sınıfların varlığı ve sahip olduklarını yükseltmek için çok az güç ya da istek, dağıtımdaki mevcut göze çarpan eşitsizliklerin kanıtıdır. Toplumsal ilerlemenin sonuçlarında daha büyük bir paylaşım, yaşam standardını yükseltmek için çalışan nesnel ve öznel koşulları iyileştirerek daha az şanslı sınıfların güvence altına alınmasıdır. Böylece rant üzerinde

daha fazla söz sahibi olacaklardır. Vergilendirme, bu amaca ulaşmak için kullanılabilecek güçlerden sadece bir tanesidir. Bu amaçla mali ve endüstriyel vergiler, nesnel yaşam koşullarının daha iyi hale getirilebileceği bir gelir sağlayacaktır. Benzer şekilde çalışacak olan sosyal vergiler ise aynı zamanda arzu edilen sosyal değişiklikleri gerçekleştirmek için de kullanılabilecektir. Belirli bir zaman aralığında üretimden kaynaklanan rant açık bir biçimde tekel güçleri tarafından dağıtılmaktadır. Bahsedilen bu tekel gücünün işleyişi ise mali, sosyal ve endüstriyel vergilerle düzenlenebilir (Johnson, 1894: 93).

Spesifik ve ad valorem vergi sistemlerinin uygulanması sonucunda fiyatta meydana gelen değişiklikler vergi öncesi fiyat bağlamında karşılaştırmalı olarak ele alındığı gibi, literatürde bundan farklı olarak bu vergi seçeneklerinin nihai toplam vergi getirisi açısından da değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Tam rekabet koşullarında eşit getiri ve eşit nihai fiyat düzeyi ile sonuçlanan bu iki vergi siteminin, tekel piyasası koşullarının varlığında ise farklı sonuçlar ürettiği ifade edilmektedir. Bu sonuçlara baktığımızda, aynı nihai çıktı ve fiyat düzeyi ile sonuçlanmakla birlikte herhangi bir spesifik vergiden elde edilen getiri, ad valorem vergisinden elde edilen getiriden daha küçük olmaktadır. İkinci olarak, bu iki vergi seçeneği getiri potansiyelleri bağlamında ele alındığında bir spesifik vergiden elde edilebilecek maksimum getirinin, bir ad valorem vergiden mümkün olan maksimum getiriden daha küçük olduğu ifade edilmektedir. Son olarak, bir spesifik vergi ve bir ad valorem vergiden aynı getiri elde

edilirse, nihai fiyat spesifik vergi altında daha yüksek (çıktı daha küçük) olmaktadır (Suits ve Musgrave, 1953: 598-599).

Başlangıç fiyatında eşleşen spesifik ve ad valorem vergilerden kaynaklanan fiyat düzeylerinin karşılaştırılması yapıldığında ise "bir spesifik vergi oranı "t" ve ad valorem vergi oranı r= t/P iken (P, vergi öncesi fiyattır), hangi vergi siteminde nihai denge fiyatı daha yüksek olur?" şeklinde bir soru karşımıza çıkmaktadır (Suits ve Musgrave, 1953: 601).

Böyle bir durumun tekel piyasası şartları geçerli iken ortaya çıkardığı sonuçlar incelendiğinde; ilk olarak herhangi bir vergi öncesi fiyat düzeyi için, her zaman eşleşen spesifik ve ad valorem vergi oranları bulunmaktadır ki bu durumda spesifik vergi durumundaki nihai denge fiyatı, ad valorem vergi durumundaki nihai denge fiyatını aşmaktadır. Bu sonucun talep ve maliyet koşullarından bağımsız olduğu belirtilmektedir. Üretilen ikinci sonuç; ad valorem vergi sistemi sonucunda oluşan nihai denge fiyatı, spesifik vergi sistemi sonucunda oluşan nihai denge fiyatına eşit veya daha fazla olacak şekilde başlangıç fiyatında eşleşen spesifik ve ad valorem vergiler bulunmaktadır. Bu sonuç yalnızca talep tablosunda marjinal gelir değerine karşılık gelen veya ondan daha küçük olan bir vergi öncesi fiyat düzeyi bulunursa geçerli olmaktadır. Üretilen üçüncü sonuç ise; her iki vergi sitemi durumunda oluşan nihai denge fiyatlarının eşit olmasını sağlayan başlangıç vergi oranı çifti varsa, daha sonra eşleşen herhangi bir yüksek vergi oranı çifti için ad valorem nihai denge fiyatı büyük olmaktadır. Daha sonra eşleşen herhangi bir düşük vergi oranı

çifti için ise spesifik nihai denge fiyatı yüksek olmaktadır. Son olarak yukarıda belirlenen şartlar altında, doğrusal marjinal maliyet ve ortalama gelir çizelgeleri varsayıldığında ve vergi oranlarının maksimum getiri seviyelerinin ötesine geçmediği varsayımı altında, başlangıç fiyatında eşleşen vergi oranları için spesifik vergi sonucunda oluşan nihai denge fiyatı, ad valorem vergi sonucunda oluşan nihai denge fiyatını aşmaktadır (Suits ve Musgrave, 1953: 602).

Tekel piyasası şartlarının bulunduğu bir ortamda spesifik ve ad valorem vergi seçenekleri nihai toplam vergi getirileri açısından ya da bu vergi seçeneklerinin vergi öncesi başlangıç fiyat düzeyiyle olan ilişkileri bağlamında ele alınabilmektedir. Bu yöntemlerden hangisi tercih edilirse edilsin fiyat artışının spesifik vergi oranı altında daha fazla olması beklenmekte iken, tekel piyasası için ad valorem vergi seçeneğinin daha uygun olduğu ifade edilmektedir (Suits ve Musgrave, 1953: 598-604).

Tekel piyasasına etkileri ve sonuçları bakımından tartışılan bir diğer vergi seçeneği de kurumlar vergisidir. Tekel üzerine konulan bir kurumlar vergisinin, tekel kazançları yanında sermaye getirini de aşındıracağı düşünülmektedir. Bu durumda verginin münhasıran sermaye üzerinde değil tekel kârı üzerinde bir yük oluşturacağını söylemek daha uygun olacaktır. Kurumsal, bir diğer deyişle şirketleşmiş sektörde tekel unsurlarının yer alması durumunda ortaya çıkması beklenen temel etki, geleneksel kurumlar vergisinin tekel kârlarına olduğu kadar sermaye getirisi üzerinde yük oluşturacağı şeklidedir. Tekel kârı üzerindeki yük doğal olarak firma tarafından

karşılanırken, sermaye getirisi üzerinde oluşan yük ise sermaye piyasasında bir dengesizlik biçiminde karşımıza çıkacaktır. Faktör ve ürün piyasalarında tam dengeyi sağlamak için, üretim faktörlerinin kurumsal ve kurumsal olmayan sektörler arasındaki dağılımı, ürün sınıflarının nispi miktarları, faktör ve ürünlerin nispi fiyatları genel anlamda değişecektir. Vergi yükünün tekel kârları tarafından doğrudan yüklenilmediği bir kısmının nihai olarak yansıdığı kesim bir mekanizma ile belirlenecektir. Bu mekanizma ise piyasa yapısının rekabetçi bir biçime sahip olduğu durumda kurumlar vergisinin yansımasını belirleyen mekanizmadan yalnızca küçük detaylar ile farklılık göstermektedir (Harberger, 1962: 239-240).

Tekelin meydana getirdiği tahribatı azaltmak için bir diğer yöntem olarak da kazanç vergilerinin kullanması önerilmiştir. Kârlar üzerindeki bir verginin, tekelin kârını maksimize eden çıktı düzeyi üzerinde hiçbir etkisi olmayacağı iyi bilindiğinden ilk aşamada bu önerinin basitçe reddedileceği akla gelmektedir. Bu durum, vergilendirilmemiş kârı maksimum yapan çıktı seviyesi ile vergilendirilmemiş kârların herhangi bir kısmını maksimum yapan çıktı seviyesinin aynı olacağı şeklindeki temel mantığa dayanmaktadır (Kreutzer ve Lee, 1986: 241). Bahsedilen bu mantık üzerinden hareketle iktisatçılar, bir tekel piyasasında çıktı seviyesini ayarlama aracı olarak kazanç vergilerinin çalışmayacağını düşünmektedirler (Musgrave ve Musgrave, 1989: 374).

Teorik yaklaşımın perspektifinden bakıldığında, gelirler ile maliyetlerin kesin bir biçimde belirlendiğinin varsayılması durumunda

elde edilen farka uygulanan verginin gerçekten etkisiz bir kazanç vergisi olacağı açıkça söylenebilir. Ancak uygulamaya bakıldığında ise kazanç vergisi genellikle kusurlu olarak ölçülen kâr düzeylerine uygulanmaktadır. Dolayısıyla gelirleri ve maliyetleri yüksek bir doğrulukla ölçmenin zorluğu nedeniyle, kârı elde edenler bu durumu kolayca kendi faydalarını yükseltmek adına kullanmaktadırlar. Bu şekildeki bir vergiden kaçınma durumunun başarılı olduğu ölçüde tekel kazanç vergisi ise, vergi sonrası kârı maksimize eden çıktı seviyesini etkileyecektir. Başka bir deyişle teorik bir bakış açısından hareketle yansız olduğu belirlenen kazanç vergisi, uygulamaya bakıldığında çıktı seviyelerini ayarlamada bir araç olarak kullanılabilecektir (Kreutzer ve Lee, 1986: 241).

Tekel olan bir firmanın kârlarının pozitif bir oranda vergilendirilmesi durumunda, vergiden kaçınmak amacıyla tekelin maliyet düzeyini abartarak yüksek göstermesi düşünülebilir. Tekelin bu yolla maliyetlerini olduğundan fazla göstermesi yasal bir dayanağı olabileceği gibi vergi idaresinin gerçek maliyetleri doğru bir şekilde izleyememesinden kaynaklanan yasa dışı bir durum da olabilir. Sayılan durumlardan hangisinin var olduğuna bakılmaksızın elde edilen sonuç; vergi sonrası kârı maksimize eden çıktı düzeyinin, verginin olmadığı durumdaki kârı maksimize eden çıktı düzeyinden daha büyük olduğu şeklindedir. Bu sonuca göre kazanç vergisini dikkate alan tekelin maliyetlerini abartması durumunda vergi yükümlülüklerini azaltabileceği ve böylece üretimini artırmaya yönelik dolaylı bir teşvik elde ettiği ifade edilmektedir. Öte yandan bu

sonuca göre kazanç vergisi ne kadar büyük olursa, üretimi belirli bir çıktı düzeyinin ötesine genişleten vergi kazancının o kadar büyük olacağı düşünülmektedir. Başka bir deyişle tekel çıktı seviyesinin en üst düzeye çıkarılmasının vergi oranının artan bir fonksiyonu olduğu anlaşılmaktadır. Tekel kârının vergilendirilmesi çıktı düzeyini artmaya teşvik ettiğinden, tekelin meydana getirdiği tahribatın azaltılabileceği görülmektedir (Kreutzer ve Lee, 1986: 241).

Tekel piyasasında vergi gelirlerinin optimal biçimde tahsil edilmesi tartışılan bir başka konudur. Tekel olarak faaliyette bulunan bir firmadan vergi gelirlerinin en uygun biçimde tahsil edilmesi genellikle en az iki vergi/sübvansiyon aracı gerektirmektedir. Tek bir kazanç vergisi, yalnızca azami vergi tahsilatları elde edilecekse ideal olarak nitelendirilmektedir. Aksi takdirde, her tahsilat düzeyinde net sosyal faydaların maksimize edilmesi, kazanç vergisi ve çıktı sübvansiyonu gibi araçların bir bileşimini gerektirmektedir. Tek bir gider vergisi ile elde edilen sonuç, iki verginin gelir eşdeğeri bileşiminden daha düşük olmaktadır ve sadece bir gider vergisi toplamak Laffer eğrisinin tepe noktasından sonraki negatif eğimli kısmında, başka bir deyişle vergi gelirlerinin azaldığı bölümde vergilendirmekten daha kötü sonuçlar doğurmaktadır (Paulsen ve Adams, 1987: 121).

Tekelci bir firmaya uygulanabilecek muhtelif vergi, sübvansiyon ve bunların bileşimlerinin gelir potansiyeli ve ekonomik etkinlik düzeyleri açısından karşılaştırmalı olarak incelendiğinde, bir spesifik veya ad valorem vergi ile elde edilebilecek miktarlar için toplanan gelir düzeyinin ad valorem vergi seçeneğinde daha fazla olduğu

görülmektedir. Benzer şekilde bir spesifik veya ad valorem sübvansiyonu ile elde edilebilecek miktarlar için ödenen sübvansiyon düzeyi yine ad valorem seçeneği altında daha büyük olmaktadır. Bu durum birim çıktı başına devletin elde ettiği gelir, ad valorem ve spesifik gider vergileri karşılaştırılarak görülebilmektedir (Paulsen ve Adams, 1987: 121-123).

Çıktı sübvansiyonları bir tekelin fiyatın marjinal maliyete eşit olduğu noktada çalışmasına neden olabilmektedir ve bu durumda hükümetlere verilen bu sübvansiyonu geri almak için bir kazanç vergisi koymaları önerilmektedir (Robinson 1933 ve Higgins 1943 akt. Paulsen ve Adams 1987). Higgins ayrıca herhangi bir çıktı seviyesinin uygun bir birim sübvansiyonu ile ayarlanabileceğini ifade etmektedir.

Tek bir spesifik yada ad valorem vergi seçeneğinin uygulanması, (dışsallıklar olmadan) tekel için hiçbir zaman ideal seçenek ortaya koymamaktadır. İki gider vergisinden ad valorem vergiler, her bir tahsilat düzeyinde, spesifik gider vergilerinden daha yüksek sosyal faydalar sağlamaktadır. Benzer bir mantıkla optimal bir yol izlemek adına yalnızca çıktı sübvansiyonlarının uygulanması da vergi-sübvansiyon bileşiminin uygulanmasına göre daha kötü sonuçlar üretmektedir. Eğer tek bir sübvansiyonun kullanımı bir şekilde gereklilik olarak ortaya çıkmışsa, daha yüksek sosyal faydalar sağlaması nedeniyle spesifik sübvansiyonların kullanılması önerilmektedir. İdeal vergi politikası olarak ifade edilebilecek uygulamaların bir bölümü birden fazla şekilde olabilmekteyken

sayılan bu uygulamaların tümüne spesifik harcama sübvansiyonu ve kazanç vergisi ulaşılabilmektedir (Paulsen ve Adams, 1987: 124-125).

Kıymet esasına göre alınan ad valorem vergiler ile birim üzerinden alınan spesifik vergilerin göreceli etkinliği, piyasa sisteminin iki uç kutbunu temsil eden tam rekabet ve tekel piyasa yapıları için tamamen belirgindir. Tam rekabet piyasasına baktığımızda, iki vergi türünün eşdeğer olduğu görülmektedir. Buna göre aynı miktar geliri elde etmek için düzenlenen birim ve değer temelli vergiler aynı ekonomik sonuçlara yol açmaktadır. Tekel piyasası koşullarının varlığında ise, bir ad valorem verginin efektif talep eğrisini daha esnek hale getirerek üretimi teşvik ettiğinden aynı düzeyde gelir getiren bir spesifik vergiye göre daha üstün bir refah düzeyi anlamına geldiği ifade edilmektedir (Anderson vd., 2001: 232).

Herhangi bir spesifik vergi düzeyi için, daha yüksek tüketici fazlası, kâr ve vergi geliri sağlayan Pareto üstün bir ad valorem vergi bulunmaktadır. Dolayısıyla bu durum piyasa yapısının tekel olması halinde ad valorem vergilerinin spesifik vergilere göre daha üstün sonuçlar ürettiğine dair iktisatçılar arasındaki mutabakatı daha güçlü bir biçimde vurgulamaktadır. Refah maksimizasyonu amacıyla hareket edecek olan bir hükümet her zaman ad valorem vergileri tercih edecektir. Bununla birlikte herhangi bir vergi geliri seviyesi için, firmalar spesifik verginin uygulanmasını tercih ederken, tüketiciler bir ad valorem vergisini tercih edecektir (Skeath and Trandel, 1994:69).

Blackorby ve Murty (2007) ise Skeath ve Trandel'in (1994) elde ettikleri sonuçtan yola çıkarak, genel denge modeli bağlamında ad

valorem yada spesifik vergilerin Pareto üstün olup olmadığını daha geniş bir kapsamda araştırmışlardır. Bu soruyu ortaya koyarken bir tekel sektörün mevcut olduğu genel denge modelini ele almışlardır. Guesnerie ve Laffont (1978) modelini uyarlamışlar ve o modeldeki gibi hükümetin kârın %100'ünü vergilendirdiğini varsaymışlar ve bu şartlar altında hangi vergi sisteminin Pareto üstün olduğu sorusunu ortaya koymuşlardır. İlk olarak ekonomide birim vergilerin geçerli olduğu durum için Pareto optimumunu tanımlamışlardır. Bir sonraki aşamada birim vergilerle ilişkili dengeyi, ad valorem vergilerle eşdeğer bir denge kümesine dönüştürmüşler ve bu noktadan hareketle ele alınan denge durumu için Pareto iyileştirmesini ortaya çıkaracak ad valorem bir verginin mümkün olup olmadığı hipotezini sorgulamışlardır. Çalışmada üretilen bu sürecin sonunda Pareto iyileştirmesini sağlayacak bir ad valorem verginin mümkün olmadığı hesaplanmıştır. Benzer şekilde genel denge modeli çerçevesinde bu defa da ad valorem vergiler için bir Pareto optimum seti tanımlanarak önceki süreç tersine işletilmiştir. Aynı şartlar altında ad valorem vergilerle ilişkili denge modeli bu sefer de birim vergilerle eş değer bir denge kümesine dönüştürülmüştür. Yine bu yolla bir Pareto iyileştirmesinin mümkün olup olmadığı araştırılmış ancak yine bir iyileştirmenin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Blackorby ve Murty,2007: 817-818).

Basit genel denge modeli çerçevesinde piyasa sistemi tekel iken, %100 kazanç vergisi biçimindeki özel bir durumun için birim vergi Pareto optimumu kümesi ile advalorem vergi Pareto optimum

kümesinin birebir aynı olduğu hesaplanmıştır. Daha önce yapılan çalışmalarda ad valorem vergilerin birim vergilere göre daha üstün olduğu iddia edilirken, optimal vergiler ile ilgili bir söylem geliştirilmemiştir. Dolayısıyla vergi seçenekleri üzerinden Pareto optimal kümelerin eşit olması ihtilaflı bir sonuca işaret etmektedir. Optimal olmayan birim yada ad valorem vergiye göre Pareto optimal birim yada ad valorem verginin üstün olduğu ifade edilmiştir (Blackorby ve Murty,2007: 821). Böylece belirli şartlar altında tekelci bir sistem için vergi sistemi kurgusunda birim vergiler ya da ad valorem vergiler şeklinde bir tercih yerine, Pareto optimalitesinin sağlandığı vergi seçeneğinin tercih edilmesinin elzem olduğu belirtilmiştir.

3. TEKEL PİYASASINDA PİGOU TİPİ VERGİLEME

Vergilendirme, iktisatçılar tarafından kirlilik kontrolünde ekonomik etkinliğe ulaşmada doğrudan düzenlemeden daha üstün bir uygulama olarak kabul edilmektedir. Ancak yine de vergilendirme politikasına ilişkin teorik ve pratik sorunların bulunduğu belirtilmektedir (Lee, 1975: 69). Dışsal etkilerin kontrol edilebilmesi için kullanılabilmesi muhtemel araçlardan biri olan vergilerin neler olduğu ve hangi yöntemler üzerinden kullanılabileceği konusunda önemli adımlar atılmıştır. Ancak konuyla ilgili literatür incelendiğinde tespit edilen sorunların çözümüne yönelik, çeşitli yönleriyle birbirlerine zıt sonuçların üretildiği ve bazı analizlerin yanlış, ayrıca bir takım noktaların da tamamlanmamış olduğu görülerek literatürdeki

çalışmalar yeni modellerle desteklenerek genişletilmiştir. (Barnett, 1980: 1037).

Tekelin vergilendirilmesinde düzeltici vergilerin kullanımına dair oluşan literatüre kaynaklık eden temel çalışmalardan bir tanesi Buchanan tarafından yapılmıştır. Buchanan (1969), çalışmasında düzeltici vergiler ve sübvansiyonların uygulanması yoluyla dışsallıkların içselleştirilmesini vurgulamış, böylece uygulamalı ekonomide Pigoucu geleneğinin devam eden ayrışmasına bir katkı sunulduğunu belirtmiştir. Tekel yapısındaki bir organizasyonun varlığı durumunda, konulacak olan bir düzeltici verginin refah üzerinde meydana getirdiği etkileri araştırmış ve bu tip bir vergi uygulamasının refah üzerinde beklenilenin tersine negatif bir etkisinin olduğunu tespit etmiştir. Pigou ve Marshall'ın yapmış oldukları analizler, dışsallık literatürüne katkıda bulunanların bir kısmının kabul ettiği gibi, rekabetçi yapıların varsayımına dayandığından Buchanan'ın eleştirisi temel olarak Pigou'nun kendisinden ziyade Pigoucu gelenek üzerinde odaklanmaktadır (Buchanan, 1969: 174-175).

Negatif dışsal ekonomilerin varlığında düzeltici başka bir deyişle Pigou tipi vergilerin toplanması ve pozitif dışsal ekonomiler durumunda düzeltici sübvansiyonların sağlanması, piyasa yapısına atıfta bulunulmaksızın geniş ölçüde tartışılmaktadır. Bu tutumun bazı dönemler için kirlilik kontrolü önlemlerinin temel karakteristiği olduğu ifade edilmektedir. Vergi tarafındaki Pigou tipi düzelticileri rekabet durumlarıyla sınırlamak gerekirse, bu sorunlar hakkındaki

mevcut tartışmanın çoğunun önemli bir revizyon gerektireceği ifade edilmektedir (Buchanan, 1969: 175).

Tekel olarak faaliyetini sürdüren bir firmanın çıktısında doğal bir özellik olarak "kötü" biçiminde tanımlanabilecek kirletici bir unsurun var olduğu ve bu nedenle negatif dışsal ekonomilerin ortaya çıktığı bir durumda, rekabetçi piyasa yapısı varsayımına benzer şekilde Pigoucu analiz düzeltici bir vergi uygulanmasını önermektedir. Uygulanan vergi sonrasında tekelin çıktısının düşerken, fiyat düzeyi yükselmekte dolayısıyla refah düzeyinin beklendiği biçimde artmadığı, tersine azaldığı görülmektedir. Refah değişimi ile ilgili hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan bu durumun, doğru bir şekilde hesaplandığı varsayılan düzeltici verginin başlangıç tekel çıktısındaki fiyat ile marjinal gelir arasındaki farktan az olduğu sürece geçerli olduğu ifade edilmektedir (Buchanan, 1969: 176).

Buchanan'ın, (1969) piyasa yapısı tekel iken kirlilik vergisi uygulamanın, kirlilik düzeyini istenilen seviyenin altına düşürmesine rağmen Pareto etkinliği anlamında refah düzeyini azaltacağı sonucuna ulaşmasından sonra kirlilik vergileri ile piyasa yapısı arasında daha önce göz ardı edilen eksikliğin yalnızca bir kısmı giderilmiştir. Bunun üzerine Lee (1975) ise, ihmal edilen bir başka nokta olan kirlilik vergilerinin piyasa yapısına göre etkinliği üzerinde durmuştur.

Kirlilik vergilerine yönelik geleneksel kabul incelendiğinde bazı basitleştirici varsayımlar altında şekillendirildiği görülmektedir. Birkaç firmanın kirletici maddeleri çevreye boşalttığı ve bu firmaların diğerlerinin yaptığı bu eylemden zarar görmediği bir durumda

iktisatçılar, kirliliğin marjinal sosyal maliyetini yansıtan bir kirlilik vergisi uygulanmasının etkin bir kirlilik azaltma düzeyine yol açacağını ve kirliliği bu şekilde azaltılmanın maliyeti en aza indireceğini yaygın olarak kabul edilmişlerdir. Geleneksel görüşe göre, her firmanın kirliliğinin sosyal maliyetini ödemek zorunda kalmasıyla, firmanın yalnızca kirliliğin marjinal faydasının ve marjinal maliyetinin eşit olduğu noktaya kadar kirleteceği şeklindedir. Her firmanın konulan aynı vergiye yanıt vermesiyle, tüm firmalar için marjinal azaltma maliyetlerinin eşit olacağı, dolayısıyla toplam kirlilik azaltma maliyetinin de en düşük düzeye ineceği söylenmektedir. (Lee, 1975: 69). Kirlilik vergisine yönelik eksiklikleri tespit etmeyi amaçladığı çalışmasında Lee, iktisatçılar tarafından kirlilik vergisine ilişkin yukarıda genel hatlarıyla açıklanan geleneksel yaklaşımın sonuçlarının, tüm basitleştirici varsayımlara rağmen abartılı olduğunu ifade etmiştir.

Üretimin bir parçası olarak ortaya çıkan kirliliği azaltırken vergilemenin yanında kirlilik haklarının da kullanılabileceği bir çerçeve ortaya koyulmuştur. Kirliliği azaltırken ister vergilendirme, ister kirlilik hakları kullanılsın piyasa yapısının bu kirliliği azaltmada önemli bir etken olacağı ifade edilmiştir. Kirlilik üzerine konulacak vergi modelinin geliştirilmesindeki teknik yönlerin, bu modele yönelik siyasi kabulleri elde etmekten daha kolay olduğu dile getirilmektedir. Vergi modelinin belirlenmesi sonrasında küçük ve rekabetçi firmaların faaliyette bulunduğu bir piyasanın yüksek vergi oranları ile karşılaşabileceği ifade edilirken, piyasa gücünün yükselmesi ve

giderek tekel gücünün elde edilmesi ile birlikte birim başına vergi yükünün azalabileceği tahmin edilmektedir. Sonuç olarak piyasa yapısı ve rekabet düzeyi farklılaştıkça tek tip bir vergi sisteminin düşük bir maliyetle kirliliği azaltma yolunda etkin çalışmadığı belirlenmiştir. (Lee, 1975: 72). Sonuç olarak Buchanan ile birlikte Lee'nin çalışması da piyasa yapısından bağımsız olarak belirlenecek bir vergi sisteminin yanıltıcı sonuçlar doğuracağına işaret etmektedir.

Asch ve Seneca (1976), Buchanan'ın çalışmasından hareketle tekel olan bir firma tarafından üretilen dışsal maliyetin tamamen içselleştirilmesinin bazen sosyal refah kazancı ile sonuçlanacağını, bazen de bu kazancın elde edilemeyebileceğini göstermişlerdir. Bir kazancın veya kaybın meydana gelip gelmeyeceğini belirlemede kritik faktör olarak, tekelin fiyat-maliyet marjına göre dışsal maliyetin büyüklüğünü göstermişlerdir (Asch ve Seneca, 1976:74-78). Misiolek (1980) ise çalışmasında, Asch ve Seneca analizini, tekel gücüyle karakterize edilen piyasalarda kaynakların verimli bir şekilde tahsis edilmesi için gereken içselleştirmenin kapsamını belirleyen bir emisyon vergisi formülü türetmek üzere genişletmiştir (Misiolek, 1980:103).

Tekel firmanın fiyat ve marjinal özel maliyeti arasındaki fark, marjinal dışsal maliyeti aşarsa, herhangi bir düzenlemenin olmadığı varsayıldığında tekelin kârını maksimum yapan çıktı düzeyini tahsis etkinliğini sağlayacak çıktı düzeyinden düşük kalmaktadır. Tekelin meydana getirdiği dışsallığın içselleştirilmesinden kaynaklanan maliyetteki herhangi bir artış, çıktısını azaltacağından net bir biçimde

toplumsal refah kaybıyla sonuçlanacaktır. Düzenlemenin var olmadığı durum ile Pigou tipi bir vergi ile dışsallığın tam olarak içselleştirildiği senaryoda üretilen çıktı düzeyleri ele alındığında, her durumunda ikinci en iyi çözüm olduğu görülmüştür. Bu seçenekler dışında, Pigoucu yaklaşımdan daha düşük bir vergi ile kısmi içselleştirme gerçekleşeceği ve bir ara çıktı düzeyi elde edileceği bildirilmiştir (Misiolek, 1980:104). Sonuç olarak bu senaryolar göz önüne alındığında dışsallık meydana getiren tekel bir firma için optimal üretim düzeyinin ne olması gerektiği ile bu düzeye ne miktarda müdahale edilmesi sorusu tartışılmaktadır.

Bu soruları cevaplamak üzere geliştirilen vergi formülü ise başlangıçta ürün fiyatı ile talep esnekliği bilgilerini gerektirmektedir. Bu tip başlangıç bilgilerinin gerekli olmasının geliştirilen formülün basitçe uygulanmasını zorlaştıracağı ifade edilmektedir. Bunu aşmak için önerilen yöntemlerden ilki atık maliyetini artırıp azaltarak firma çıktısının etkin çözüme yaklaştırılması ve bu yolla fiyat ve esnekliklerin belirgin hale getirilmesidir. Önerilen alternatif çözümde ise, verginin başlangıçta marjinal dışsal maliyete eşit olarak ayarlanması ve firmanın kısmî veya tam vergi muafiyeti için başvurmaya davet edilmesi şeklindedir. Endüstride gözlemlenen fiyat ve miktar hareketleri temelinde gerekçelendirilirse, verilen geçici muafiyetlerin kalıcı hale gelebileceği ifade edilmektedir (Misiolek, 1980:104).

Tekel atık vergisi türetmek için kullanılan model, dışsal maliyet ile firma çıktısı arasında sabit bir ilişki olduğunu varsaymaktadır. Ancak

kurgulanan modelin ötesinde gerçek dünya göz önüne alındığında firmanın bir dizi alternatif üretim tekniği arasından seçim yapabileceği, her bir firmanın marjinal özel maliyeti ile marjinal dışsal maliyetinin kendine özgü olduğu daha karmaşık durumlara uygulanabilirliği ile ilgili bir soru ortaya çıkmaktadır. Literatüre bakıldığında atık vergilerinin tekeli en az sosyal maliyetli üretim süreceğine teşvik edebileceği, optimum çıktı düzeyine ulaşmak için dışsallığı içselleştiren bir Pigou tipi vergi yanında, bir çıktı sübvansiyonu şeklindeki politika araçlarının gerekliliği vurgulanırken Misiolek geliştirdiği optimal vergi formülünün bahsedilen bu önerileri tek bir uygulamada toplayabildiğini ifade etmektedir (Misiolek, 1980:104).

Bu durumda kurgulanan model ve optimal vergi formülü ile tekel piyasasında etkinliği sağlamak üzere gerekli olan, dışsal maliyetin ne kadarlık kısmının içselleştirilmesi sorusunun cevabı verilmiş ve böylece ikinci en iyi çözümün tercih edilmesinin zorunlu olmayabileceği belirtilmiştir. Her bir firma ve üretken süreç için optimal emisyon vergisi hesaplanabildiği ve politik faktörlerin uygun olan yerlerde sübvansiyonların ödenmesine müdahale etmediği sürece, geliştirilen yaklaşımın etkilenen endüstriler için etkin çıktı seviyelerine ulaşmasına neden olacağı iddia edilmektedir (Misiolek, 1980:106).

Pareto-optimal kaynak kullanım modelini sürdürmek için rekabetçi firmaların kirletici faaliyetlerinde diğer ekonomik birimlere dayattığı maliyetlere eşit bir birim ücretin gerekli olduğu ifade edilmektedir.

Ancak aynı uygulamanın tekel olarak faaliyette bulunan firmalar için kullanılması durumunda bu uygulama toplumun refah seviyesini azaltabildiği daha önceki çalışmalarda da tespit edilmiştir. Kirleticinin çıktısı üzerine konulan Pigou tipi vergiler, bahsedilen çıktıyı ve dolayısıyla çevreye salınan zararlı maddeleri de azaltacağı için ilk bakışta kullanışlı olarak görülebilmektedir. Lakin tekel olarak faaliyette bulunan bir firma normal şartlar altında çıktısını kısıtlayarak optimal seviyenin altındaki bir noktada tuttuğundan, vergi yoluyla tetiklenen çıktıdaki ilave daralma, denge noktasında toplum için zararlı sonuçlar üretebilmektedir. (Baumol ve Oates, 1988: 80). Bu nokta itibariyle eksik rekabet gücüne sahip kirleticilerde, kaynakların yanlış tahsis edilmesinin iki nedeninin olduğu açıkça görülmektedir. Bunlardan ilki çevre kirliliğinin oluşturduğu dışsal maliyetlerden kaynaklanan bozulma olarak gösterilirken, diğeri tekel gücünün kullanılması ile birlikte nihai ürünlerin düşük miktarda üretilmesi olarak belirtilmektedir. Kirletenlere uygulanan vergi, bir yandan dışsal zararların oluşumunu azaltarak kaynak tahsisi sorununa olumlu katkı yapmakta iken, diğer yandan firmaların nihai ürün üretimini daha da azaltmalarına da neden olduğundan bir taraftan da sorunu derinleştirmektedir. Buradan hareketle tekelcinin düşük üretiminden kaynaklanan bozulma ile dışsal negatif ekonomilerden kaynaklanan bozulma arasında bir değiş-tokuş olabilmektedir. Sadece marjinal dışsal zarara odaklanan bir vergi, üretimi zaten optimal seviyenin altında olan bir üretici tarafından üretimin daha fazla daraltılmasının sosyal maliyetini görmezden gelmektedir (Barnett, 1980: 1037).

Bu sorunun ideal çözümü iki politika eylemi içerecektir. Bunlar nihai ürünlerin üretimini artıran bir mekanizma ile birlikte, dışsal ekonomik dezavantajları kontrol altına alan bir vergi sistemi olarak gösterilmektedir. Ancak ürün piyasasındaki bozulmanın doğrudan düzeltilemediği varsayıldığından kirlilik vergisi mutlaka en iyi ikinci bozulma değiş-tokuşunu bir diğer deyişle dengesini elde etmelidir (Barnett, 1980: 1037).

Kirleticinin ortaya çıkardığı zararlı emisyonu azaltmasının tek yolunun ürettiği çıktıyı azaltmak olduğunu varsaydığımızda kullanılabilecek optimal vergi hesaplaması ile üretilen çevre kirliliğini arıtma ile ilgili uygulamaların ve böylece katlanılan maliyetlerin zararlı gazları azaltmada tek yol olduğunu varsaydığımızda kullanılabilecek optimal vergi formülü doğal olarak farklılık göstermektedir. Kirleticinin emisyon üzerine konulan vergiye yalnızca ürettiği "q" çıktısını azaltarak tepki verdiği varsayılırsa, talep esnekliğinin optimal en iyi ikinci verginin belirlenmesiyle ilişkili olduğu belirtilirken, kirleticinin emisyon üzerine konulan bir vergiye yalnızca zararlı gazların arıtılması için ayrılmış kaynakları azaltarak tepki verdiği varsayılırsa vergi hesaplamalarının piyasa yapısından bağımsız bir odağa taşındığı ifade edilmektedir (Barnett, 1980: 1039).

Kirlilik vergilerinin en uygun düzeyinin belirlenmesi sürecinde piyasa yapısının ve dolayısıyla rekabet düzeyinin büyük önemi bulunmaktadır. Piyasa yapısı dikkate alınarak kirlilik vergileri belirlenirken de talebin fiyat esnekliğinin çok önemli bir rolü olduğu

ifade edilmektedir. Esasen bir takım kısıtlayıcı koşullar altında[5] talep esnekliği tam esnek duruma yaklaştıkça, optimal vergi oranının değerinin marjinal dışsal zararlara yaklaştığı düşünülmektedir. Bir başka deyişle talebin fiyat esnekliği arttıkça optimal ikinci en iyi vergi oranı yükselebilmektedir (Barnett, 1980: 1040).

Geleneksel koşulların geçerli olduğu bir ortamda, alınan vergiler sonucu ortaya çıkan sosyal kayıplar piyasada dayatılan kaynak kullanımındaki bozulmalar azaltılarak en aza indirilmektedir. Lakin bu durumdan faklı olarak kirleticiler üzerindeki bir verginin amacı ise, hâlihazırda, başlangıç noktasının ideal olmadığı piyasa aksaklıklarının sosyal maliyetini azaltabilmektir. Pigou tipi düzeltici vergilerin sonuçlarına bakıldığında ise bunların bir yandan dışsal maliyetleri düşürdüğü, ancak diğer taraftan tekelcinin kısıtlı üretiminden kaynaklanan dara kaybına katkıda bulundukları ifade edilmektedir (Barnett, 1980: 1040).

Piyasa yapısının olası dengeleyici refah etkileri bakımından, negatif ve pozitif dışsal ekonomiler arasında önemli bir asimetri bulunmaktadır. Dışsal ekonomilerle birlikte, düzeltici sübvansiyonların sağlanması piyasa yapısındaki reformların makul olduğunu gösteren çıktıdaki yönelimli değişimi güçlendirmektedir. Bu durumda, tekel firmanın ürününü satın alan kişiler, dışsal fayda sağlayan bir sektördeki firmalarla, tekele üretimi artırmak için rüşvet vermek üzere güçlerini birleştirebilirler (Buchanan, 1969: 177).

[5] Yapılan kısıtlayıcı varsayımlarla ilgili gerekli bilgi için bkz. Barnett, 1980: 1039-1040.

Dolayısıyla taraflar arasında bahsedilen asimetriden hareketle başlangıçta uygulanan politikanın hedeflediği sonuçlara ulaşılamayabileceğini açıkça göstermektedir.

Dışsallıklar için etkin kontrol arayışında, ekonomistler genel olarak idari düzenlemelere nazaran vergileri desteklemektedirler. Bu tür bir seçimin nedeni bütünüyle iktisat teorisine dayanmaktadır. Bununla birlikte piyasavari çözümler konusunda var olan bilimsel ilginin yetersiz kaldığı ve dolayısıyla optimal vergilemenin nasıl olması gerektiği şeklinde ortaya çıkan önemli bir problemin çözümü konusunda bu ilginin başarısızlığının ihmal edilmekte olduğu görülmektedir. Dışsallıkların kontrol edilmesinde en uygun vergilerin türetilmesini zorlaştıran faktörler ele alındığında iki temel olgu ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan birincisi; kirleticinin aksak rekabet piyasalarında faaliyette bulunduğu durumlar için, ikinci en iyi optimal vergi oranı marjinal atık zararından daha az olabilmektedir. İkincisi; kirleticinin ürününe yönelik talebin fiyat esnekliği azaldıkça, optimal vergi oranlarının marjinal zararların altında kaldığı miktar artabilecektir (Barnett, 1980: 1040). Dolayısıyla tekelin meydana getirdiği çift yönlü sorunlar için optimal vergi hesaplamasının önemi vurgulanmış ancak bu durumda da piyasa sistemi ile esneklik temelli sorunlar kesin bir çözüme imkan vermemektedir.

Tekel piyasasının yukarda da belirtildiği üzere üretmiş olduğu iki yönlü sorun demetine yönelik farklı bir bakış açısı da optimal çıktı ve atık düzeylerinin belirlenmesi perspektifinden hareket etmektedir. Tekelin sabit bir maliyet üzerinden üretim yapabildiği ve bu üretimin

toplumun diğer üyelerine de belirli bir oranda maliyet yüklediğini ayrıca bu durum için ceza mahiyetinde vergi benzeri herhangi bir bedelin alınmadığı bir durumda tekelin marjinal özel maliyeti en aza indirgemeye dayalı üretim tekniği belirli bir oranda kirlilik üreteceğinden, marjinal sosyal maliyetten düşük kalacaktır. Bu aşamada tekeli atık birimi başına bir bedel üzerinden kirlilik vergisine tabi tuttuğumuzda bu yeni durum, üretim sürecini birim çıktı başına daha düşük emisyon sağlayacak şekilde değiştirmesi için ona bir teşvik sağlayacaktır. Bu adımın firmanın marjinal özel maliyetini arttıran ve geometrik olarak bazı aralıklarda marjinal sosyal maliyeti düşürme eğilimi gösteren iki sonuç ortaya çıkarabilmektedir. Bahsi geçen ikinci etki toplumun daha düşük maliyetli üretim biçimi seçimiyle ilgili bakış açısından kaynaklanmaktadır. Kirlilik maliyetleri tamamen içselleştirildiğinde minimum sosyal üretim maliyetine ulaşılır ve böylece marjinal özel maliyet, marjinal sosyal maliyete eşitlenmiş olacaktır. Bu noktada, firmanın bir üretim süreci seçimi, atık fiyatının da dahil olduğu gerçek sosyal fırsat maliyetlerini yansıtan bir dizi girdi fiyatına dayanacaktır (Baumol ve Oates, 1988: 80-81).

Üretilen dışsallıklar içselleştirildiğinde en düşük sosyal maliyet düzeyine ulaşılarak optimal çıktı seviyesinin elde edileceği düşünülmektedir. Optimum çıktı seviyesine ulaşabilmek için burada da iki politika eylemine ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlardan ilki marjinal sosyal maliyeti minimum düzeyine çekebilmek için atık emisyonları üzerine konulan bir Pigou tipi vergi iken, ikincisi optimal

çıktı düzeyindeki marjinal maliyet ile marjinal gelir arasındaki fark kadar olacak şekilde çıktı birimi başına sübvansiyon yapılmasıdır. Dışsallık kaynaklı bozulma iki yönlü olduğundan, sorunun tam anlamıyla çözülebilmesinin de yukarıda da belirtildiği gibi genellikle iki politika aracı gerektirdiği ifade edilmektedir (Baumol ve Oates, 1988: 81).

Dışsallık kaynaklı bozulmaların tamamen giderilebilmesi için gereken iki politika aracının yokluğunda, atık emisyonları için en iyi ikinci bedelin belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Prensipte bu basit bir sorun gibi gözükmektedir. Halbuki sosyal refahın maksimize edilmesi, tekelin ürettiği çıktının değeri ile kirlilikten kaynaklanan zararlar da dahil olmak üzere bu çıktının üretim sürecindeki tüm sosyal maliyetleri arasındaki farkın en üst düzeye çıkarılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla refah maksimizasyonu için gerekli hesaplamalar yapıldığında çevreyi kirleten bir tekel için en iyi ikinci bedelin, tam rekabetçi bir firmaya göre daha az olması gerektiğini göstermektedir. Kaldı ki, bu bedelin tekelin talebinin fiyat esnekliğine bağlı olarak değişebildiği ifade edilmekte ve talebin fiyat esnekliği yükseldikçe, fiyat ve marjinal maliyet arasındaki farkın azalması ve dolayısıyla üretimdeki herhangi bir azalmayla ilişkili refah kaybının azalması beklenmektedir. Yapılan bu analizin anlamı, tekel bir firmanın varlığında kirlilik üretilmesi durumunda çevre otoritelerinin normal şartlarda, herhangi bir kaynak için ücretin sadece marjinal sosyal zarara değil aynı zamanda kaynağın çıktısı için talebin fiyat esnekliğine ve kirliliğin bertaraf edilmesi ile ilgili maliyet

fonksiyonuna da bağlı olacağı farklılaştırılmış bir dizi atık masrafı yükümlülüğü getirmesi gerekmektedir (Baumol ve Oates, 1988: 82-84).

SONUÇ VE TARTIŞMA

Tek bir satıcı karşısında çok sayıda alıcının bulunduğu dolaysıyla rekabet şartlarının ortadan kalktığı piyasa türüne tekel denilmektedir. Tekel piyasasında rekabet etmeksizin faaliyette bulunan firma belirli durumlarda dilediği gibi piyasa fiyatını belirlemek, ürettiği çıktı miktarını artırmak gibi imkânlara sahip olabilmektedir. Piyasa yapısından kaynaklanan bu imkânların vermiş olduğu tekel gücünü hiçbir müdahale olmaksızın kullanan bu tip bir firma, piyasada onun ürünü talep eden alıcılardan başlamak üzere ekonominin çeşitli kesimlerine kadar dışsal maliyetler yüklemektedir.

Tekel gücünün kullanılmasından kaynaklanan ve ekonomik yapıyı bozan maliyetlerin giderilebilmesi için çeşitli düzenleme yöntemleri kullanılarak tekel piyasasına müdahale edilmesi önerilmektedir. Tekelin düzenlenmesine yönelik önerilen yöntemlerinden birisi de vergilemedir. Konuyla ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde tekelin vergilendirilmesi konusunun yüz yılı aşan bir süre boyunca, günümüze kadar tartışıldığı görülmektedir. İktisatçıların konuyu farklı açılardan ele aldıkları bu çalışmaların odak noktasını; vergi türlerinin tekelin vergilendirilmesinde karşılaştırmalı olarak analiz edilerek muhtemel kâr, getiri ve refah kazanımlarının değerlendirilmesi, bunun yanında tekelin ekonomi üzerindeki bozucu etkilerin giderilmesi noktasında bir politika aracı olarak hangi koşullarda vergi sisteminin

kullanılabileceği gibi oldukça önemli konuların oluşturduğu görülmektedir.

Tekel piyasasının çeşitli açılardan düzenlenmesinde kullanılabilecek vergi seçenekleri tartışılırken, konulan verginin başlangıç düzeyi itibariyle ortaya çıkan ürün miktarı, verginin fiili getirisi, potansiyel getirisi, piyasada oluşan nihai fiyat düzeyi, sermaye piyasası üzerindeki etkileri ve refah sonuçları gibi çok çeşitli parametreler göz önünde bulundurularak değerlendirilmektedir. Tekel piyasası üzerine konulan vergi seçeneği değerlendirilirken ilk olarak piyasa teorisinin diğer uç örneği olan tam rekabet piyasası sonuçları ile de karşılaştırıldığı görülmektedir.

Tekel firmanın spesifik veya ad valorem tipi vergilerden hangisinin uygulanması sonucunda, refah ilintili kavramlar göz önünde bulundurulduğunda daha üstün sonuçlar ürettiği incelenmiştir. Tekele konulan bir vergi sonucunda üretilen çıktı, oluşan denge fiyatı ve verginin getirisi göz önüne alındığında, ad valorem tipindeki verginin spesifik vergiye göre tüm noktalar açısından daha üstün olduğu görülmektedir. Buna paralel olarak ad valorem vergi seçeneğinin talep esnekliğini de etkileyerek, firmayı çıktı düzeyini artırmaya yönelttiği belirtilmektedir. Ad valoerem vergilerin çıktı-fiyat düzlemindeki üstünlüğünün kabul edilmesi ile birlikte bu seçeneğin Pareto üstün olup olmadığı da ele alınmış ancak hiçbir durumda pareto optimalitesi kanıtlanamamıştır. Vergi gelirlerinin optimal tahsilatı ile en yüksek düzeydeki tahsilatı gibi iki durumda ise tek vergi sitemi yerine bir vergi sübvansiyon bileşiminin daha etkili olduğu tahmin edilmektedir.

Tekel olarak çalışan firma üzerine konulan bir kurumlar vergisinin bir taraftan firmanın kârını azaltırken diğer yandan da sermaye piyasası üzerinde de bir yük oluşturacağı tahmin edilmektedir. Ancak potansiyel kâr düzeyi azalan firmanın belirli ölçülerde bu yükü yine piyasa üzerine yansıtabileceği de ifade edilmektedir. Bu durumda hem sermaye piyasası üzerine ilave yükler getiriyor olması hem de tekelin verginin doğrudan kârını hedef alan kısmının belirli bir bölümünü alıcılara yansıtma ihtimali bu vergi tipinin yeterince etkin çalışmayacağını göstermektedir.

Tekelin ekonomi üzerindeki bozucu etkilerini giderebilmek adına önerilen vergi seçeneklerinden bir diğeri de kazanç vergisidir. Kazanç vergisi tekelci gücün kullanımına dayalı olarak çıktı düzeyinin azaltılması üzerinde herhangi bir etkisi olmaması nedeniyle etkin olmayan bir araç olarak görülmektedir. Kazanç vergisinin tekel tahribatını önleyebilme ihtimalinin yalnızca uygulamada kâr miktarının ölçülmesi sürecinde yapılan matematiksel hataların varlığı durumunda ortaya çıktı belirtilmektedir.

Tekelin piyasadaki gücünden kaynaklanan bozucu etkilerinin ne şekilde giderileceği konusuyla ilgili olarak düzeltici Pigou tipi vergilerin kullanımı da birçok çalışmada önerilmekte ve bu tip vergilerin sonuçları çeşitli yönleriyle ortaya konulmuştur. Bu konudaki çalışmaların birçoğunda tekelin ekonomi üzerindeki bozucu etkinin çift yönlü olduğu ve dolayısıyla basit bir çözümün geliştirilemediği ortak bir sonuç olarak belirtilmektedir. Özellikle tekelin üretiminin çevreyi kirleten bir yapıda olması durumunda bu

kirliliği azaltacak şekilde konulan bir düzeltici verginin beklenilen sonucun aksine refah düzeyini azaltacağı ifade edilmektedir. Bu sonucu destekleyen bir diğer çalışmada da düzeltici vergilerin kirlilik hakları gibi araçlarla desteklenmesi ve sorunlara siyasi çözümlerin de ilave edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca düzeltici vergilerin kullanımında piyasa yapısının belirlenerek bir ön bilgi şeklinde kullanılması gerektiği vurgulanmıştır.

Herhangi bir piyasada üretim yapan birim/birimler ister tekel ister rekabetçi firmalar olsunlar, tüm kirleticiler için optimal atık bedelinin belirlenmesi bir seçenek olarak düşünülmektedir. Ancak bu öneri de aslında problemimizi tam anlamıyla çözüme kavuşturan bir noktaya taşımamaktadır. Bu şekilde bir belirleme süreci ilk olarak talebin fiyat esnekliğini hem de atıkların bertaraf edilmesi için gerekli olan maliyetleri kapsayan büyük miktarda bilgi ihtiyacını meydana getirmektedir. İkincisi, çevre ile ilgili kurumlar bu tür verileri toplayabilmiş olsa bile, kirleticilere özgü yükümlülükler getiren bu tür ayrımcı bir ücret yapısının kabul edilebileceği yasal ve politik ortam kolayca oluşamamaktadır. Üçüncü olarak da, sadece tekel piyasa şartları dışında sıklıkla görülen oligopol ya da tekelci rekabet piyasa biçimlerinin karmaşık yapısı bir çok farklı düzenlemeyi gerektireceğinden uygulamaların kontrolünün çok zor olacağı ifade edilmektedir (Baumol ve Oates, 1988: 84).

Politika düzeyinde yapılacak somut tercih, hem tam rekabet hem de aksak rekabet piyasaları için geçerli olacak tek bir ücret seçeneği ile çevrenin korunması için bir ücret sisteminin terk edilmesi seçeneği

arasında olabileceği düşünülmektedir. Bu bakış açısına göre önemli olan, atık emisyonlarının ücretlendirilmesinin neden olduğu çıktıdaki azalış biçimi ile ilişkili refah kaybının kapsamıdır. Tekel piyasasından kaynaklanan negatif ekonomik etkilere, bir diğer deyişle aksaklıklara atfedilen ekonomideki toplam tahsis kayıplarının boyutunun oldukça küçük olduğunu öne süren önemli bir ampirik literatür bulunmaktadır. Kirliliğin azaltılmasının sunduğu tahmini büyük ölçekli refah kazanımları, sanayi çıktıları üzerindeki etkilerden kaynaklanan görünüşte küçük refah kayıplarını gölgede bıraktığı görülmektedir. Tekelin bozucu etkileri ile ilgili endişelerin bu durumda, çevre politikasının tasarımında güvenle göz ardı edebileceğimiz teorik bir özelliği temsil ettiği sonucuna varmanın cazip olduğu düşünülmektedir (Baumol ve Oates, 1988: 84).

Düzeltici vergilerin doğrudan refah artırıcı bir yönünün olmadığının tespit edilmesi, araştırmacıları ikinci en iyi çözüm arayışına sevk etmiştir. İkinci en iyi çözüm noktasında tekelin çıktı seviyesinin ne kadar olması gerektiği araştırılmış ve bu miktarı sağlayacak bir vergi formülü üzerinde çalışılmıştır. Ancak geliştirilen vergi formülünün ürün fiyatı ve talep esnekliği gibi ön bilgiler ile siyasal destek gerektirmesi uygulanabilirliği noktasında soru işaretleri oluşturmuştur.

Tekel kaynaklı dışsal maliyetlerin çift yönlü yapısına getirilen bir diğer öneri de sorunun kaynağında olduğu gibi çift yönlü politika uygulamaları geliştirerek yine ikinci en iyi çözüme ulaşabilmektir. Buna göre çıktı odaklı sorunların çözümü irdelenirken talep esnekliği ön plana çıkarken, kirliliği arıtma odaklı sorunların çözümünde de

piyasa yapısının niteliği önemli hale gelmektedir. Bir diğer çalışmada ise bahsedilen iki yönlü sorun demetine düzeltici bir vergi koyulması ve bu verginin marjinal maliyet ile marjinal gelir arasındaki fark kadarlık bir sübvansiyonla desteklenmesi önerilmiştir.

Tekel piyasası ile ilgili sorunlara yönelik sunulan vergi temelli çözümlerin tümüne bakıldığında, başta birbirine ters çalışan dışsal maliyet oluşturan etkilerin varlığı, ayrıca tam olarak elde edilemeyecek optimal esneklik, fiyat ve çıktı düzeyleri gibi bilgilerin bulunması ve çözümlerin politik argümanlarla desteklenme gerekliliği gibi nedenlerle tam bir çözümün çok uzun bir süredir bulunamadığı görülmektedir. Çalışmaların birçoğunun yine piyasa yapısından kaynaklanan nedenlerle teorik düzeyden çıkarak uygulama noktasına taşınamaması da bir diğer önemli eksiklik olarak tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

Anderson, S.P., de Palma. A. ve Kreider, B. (2001). The efficiency of indirect taxes under imperfect competition. Journal of Public Economics, 81: 231–251.

Asch, P. & Seneca, J. J. (1976). Monopoly and External Costs: An Application of Second-Best Theory to the Automobile Industry. Journal Of Envıronmental Economıcs And Management, 3: 69-79.

Barnett, A. H. (1980). The Pigouvian Tax Rule Under Monopoly. The American Economic Review, 70(5): 1037-1041.

Baumol, W.J. & Oates, W.E. (1988). The Theory of Environmental Policy, (Sec ed). USA: Cambridge University Press.

Blackorby, C. & Murty, S. (2007). Unit Versus Ad Valorem Taxes: Monopoly İn General Equilibrium. Journal of Public Economics, 91: 817-822.

Boyes, W. & Melvin, M. (2013). Ekonominin Temelleri (Ö. Teoman, Çev). Ankara: Nobel.

Buchanan, J. M. (1969). External Diseconomies, Corrective Taxes, and Market Structure. The American Economic Review, 59(1): 174-177.

Colander, D. C. (1998). Microeconomics, (3rd ed). USA: Irwin/McGraw-Hill.

Harberger, A.C. (1962). The Incidence of the Corporation Income Tax, LXX(3): 215-240.

Hyman, D.N. (1997). Microeconomics, (Fourth ed). USA: McGraw-Hill.

Johnson, E. R. (1894). Relation of Taxation to Monopolies. The Annals of the American Academy of Political and Social Science, 4: 68-93.

Koutsoyiannis, A. (1997). Modern Mikro İktisat (M. Sarımeşeli, Çev). Ankara: Gazi.

Kreutzer, D. & Lee, D. R. (1986). On Taxation & Understated Monopoly Profits. National Tax Journal, 39(2): 241-243.

Lee, D. R. (1975). Efficiency of Pollution Taxation and Market Structure. Journal Of Envıronmental Economıcs And Management, 2: 69-72.

Misiolek, W. S. (1980). Effluent Taxation in Monopoly Markets. Journal Of Envıronmental Economıcs And Management, 7: 103-107.

Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1989). Publıc Fınance In Theory And Practıce, (Fifth ed). USA: McGraw Hill.

Parkin, M. (2012). Microeconomics. (Tenth ed). Boston: Pearson Education.

Paulsen, J. W. & Adams, R. D. (1987). Optımal Taxatıon Of A Monopoly. National Tax Journal, 40(1) 121-125.

Schiller, B. R. (2008). The Economy Today, (Eleventh ed). New York: McGraw Hill/Irwin.

Skeath, S. E. & Trandel, G. A. (1994). A Pareto Comparison Of Ad Valorem And Unit Taxes İn Noncompetitive Environments. Journal of Public Economics 53: 53-71.

Suits, D.B. & Musgrave, R. A. (1953). Ad Valorem and Unit Taxes Compared. The Quarterly Journal of Economics, 67 (4): 598-604.

BÖLÜM 4

TURİZM VERGİLERİ ÖZELİNDE KONAKLAMA VERGİSİ

Dr. İnci SANDALCI[6]

[6] Kütahya Dumlupınar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, inci.agacan@dpu.edu.tr

GİRİŞ

Dünya genelinde ekonomi üzerinde önemli etkileri olan turizm sektörü, ülkeye hem döviz getirici özelliği hem de ülkenin sosyal ve kültürel kalkınmasına yaptığı katkı açısından önemli bir alandır. Birçok devlet kendi ülkesine turist çekmek ya da ülkesini cazip turizm merkezi haline getirmek amacıyla çeşitli harcamalar, tanıtım veya reklam faaliyetleri yapmaktadır. Bu kapsamda ihtiyaç duyulan gelirin ve turist yoğunluğu sebebiyle ortaya çıkan maliyetlerin karşılanması ek kaynak ihtiyacını doğurmaktadır. Böylece birçok ülkede turizmin gelişmesi ve aynı zamanda doğal ve kültürel güzelliklerin sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla vergiler gündeme gelmiştir.

Turizm vergileri hem gelir getirici özellikleri nedeniyle hem de turizmin bölgede yol açtığı doğal, kültürel ve sosyal maliyetlerin karşılanması amacıyla birçok ülkede yerel yönetim düzeyinde kabul görmüş ve uygulama alanı bulmuştur. Nitekim turizmin yoğun olduğu bölgelerde hem artan kalabalığın yol açtığı maliyetler hem de doğal güzelliklerin yok olma maliyetinin turizm olanaklarından faydalanan kişilerce karşılanması hem de yerel halk üzerinde ek bir vergi yaratmaması konaklama vergilerinin kolaylıkla uygulanabilmesine neden olmaktadır.

Çalışmada ilk olarak turizm sektörünün ülkeye katkıları ve maliyetleri üzerinde durularak turizmin vergilendirilme gerekçeleri açıklanmıştır. Daha sonra turizmle doğrudan ve dolaylı olarak ilişkilendirilen vergiler anlatılarak çeşitli ülkelerde ve ülkemizde konaklama vergilerinin uygulanış biçimleri anlatılmıştır.

1.TURİZMİN VERGİLENDİRİLME GEREKÇELERİ

Turizm dünya genelince ülke ekonomisi üzerinde önemli etkileri olan bir faaliyet alanıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından turizm gelirleri, ülkeye döviz girişinin sağlanması yeni istihdam olanaklarının yaratılması ve bölge halkının yüksek refah düzeyine sahip yaşam tarzını benimsemeleri açısınındın önem arz etmektedir. Bu tür ülkeler için turizmi cazip kılan faktörün sağladığı ekonomik katkının kısa sürede kendini göstermesi olduğu düşünülmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik gelişimlerini tamamlamalarında ihtiyaç duydukları sermayenin turizm yoluyla döviz olarak ülkeye gelmesi, turizmin önemini göstermektedir. Aynı zamanda turizmin gelişmesi için yapılan harcamalar ve yatırımlar da çoğaltan etkisiyle ekonomiyi canlandırmaktadır. Turizm sayesinde gelir ve refah ülkeler arasında yeniden dağılmakta ve uluslararası turizmin gelişmesiyle gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru gelir aktarımı sağlanmaktadır (Zengin, 2010:105).

Turizmin ekonomik yönünün ağır basmanı, turizm sonucu meydana çıkan maliyetlerin uzun yıllar göz ardı edilmesine yol açmıştır. Oysa turizm yalnızca ekonomik bir olay olarak algılanmamalıdır. Turizm sektörü ekonominin gelişmesine olumlu katkı sağlamanın yanı sıra aynı zamanda çevresel kaynaklara da zarar verebilmektedir (Kızılırmak, 2011:2)

Bu kapsamda uygulanmaya başlanan turizm vergilerinin temelde üç faydası olduğu düşünülebilir. Bunlardan ilki mali kazanımdır, yani bütçeye ek gelir sağlanmasıdır. Gelişmiş ülkelerin bazılarında

turizmden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirlerinin %10'unu oluşturduğu görülmektedir. Bu oran temel gelir kaynağı turizm olan küçük ada ülkelerinde ise %100'e ulaşabilmektedir. Turizm vergilerinin diğer faydaları ise çevresel negatif dışsallıkların azaltılması ve vergi yükününü yabancı turistlerin taşımasıdır (Çelikkaya, 2011: 177).

1.1.Gelir İhtiyacının Karşılanması

Turizm sektörü ülkeler için önemli finansman kaynağı olsa da, yoğun turist çeken bölgelerde yaşanan sorunlar ekstra gelir ihtiyacını doğurmaktadır. Bu kapsamda turizmin vergilendirilmesi bölgenin ihtiyaç duyduğu yatırımların finansmanını karşılarken, bir yandan da turistlerin bölgede yol açtıkları çevresel veya sosyal maliyetlere katlanmalarının karşılığı olarak da düşünülebilir. Böylece bölge sakinlerinin dolaylı yoldan da olsa bu vergiden faydalanmasını sağlayarak kalabalıklaşmanın da getirdiği maliyetlerinin etkisi en aza indirilmeye çalışılmaktadır (Rinaldi, 2012: 88). Çeşitli ülkelerde turizmin vergilendirilme gerekçeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (OECD, 2014);

- Turistlerin bu bölgelerdeki etkilerini daha iyi yönetebilmek, hem çevrenin korunması hem de altyapı geliştirmeye yönelik fon sağlamak,
- Gümrük, göç, güvenlik, karantina ve kısa vadeli vizelerin verilmesi dahil giriş limanlarında yolcu işlem maliyetlerini geri kazanmak,

- Çeşitli ülkeler arasında seyahat edenlerin güvenliğini ve emniyetini sağlamak,
- Turist harcamalarını ve yeni iş olanaklarını teşvik etmek,
- Yerel ve uluslararası pazarlama ve tanıtım faaliyetlerine fon sağlamak,
- Turizmin geliştirilmesi için altyapı yatırımlarını teşvik etmek.

Burns ve Holden'e (1995) göre, hem turistlerin hem de onlara hizmet eden sektörün çevrenin koruma maliyetine katlanmaları gerekmektedir. Nasıl ki yabancı şirketler çıkardıkları petrolden ücret alıyorsa, yabancı turistler de gittikleri ülkede faydalandıkları ortak mallar ve kamu harcamaları için bedel ödemelidirler.

Çevre sorunlarıyla mücadelede vergilerin bir araç olarak kullanılmasının temelinde bazı üretim veya tüketim davranış ve faaliyetleri sonucu negatif dışsallıkların oluşması yer almaktadır. Literatürde negatif dışsallıkların içselleştirilmesinde vergilerin kullanılması fikrini ilk ortaya atan kişi Pigou'dur. Ekonomi teorisinde bu durum sosyal maliyet olarak nitelendirilmektedir. Bu tür dışsallıklar üretim veya tüketime konu olan mal veya hizmetlerden sosyal maliyete yol açanların üretim veya tüketim aşamalarında vergilendirilmesi sonucu azaltılabilecektir. Aynı zamanda çevreye zararlı faaliyetlerin vergilendirilmesi, bu faaliyetleri gerçekleştiren mükellefler üzerindeki vergi yükünü artıracak ve zararlı faaliyetin azalmasına neden olacaktır (Ferhatoğlu, 2003: 2-3).

1.2.Negatif Dışsallıkların Önlenmesi

Turizmin genel olarak ülkenin ekonomik ve sosyal refahına olan faydalarının yanı sıra özellikle turist akınlarının yoğun olduğu bölgelerde yaz aylarında önemli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlar genel olarak, bu bölgelerde hızla artan nüfusun ihtiyaçlarını karşılamada yerel idarelerin finansman açısından yetersiz kalmaları ve dolayısıyla içme suyu, kanalizasyon, kent içi ulaşım, otopark, elektrik, aydınlatma, çevre temizliği, çöp vb. birçok alanda ciddi sorunlar yer almaktadır (Doğan ve Morkoç, 2015: 34-54). Hatta bu sorunlar zaman zaman temiz su kaynaklarına erişimde, tuvalet kullanımında ve kent içi trafikte uzun kuyruklar meydana gelmesine yol açabilmekte, bu durum ise hem bölgeye gelen turistlerin hem de orada ikamet edenlerin yaşam kalitesinin azalmasına yol açmaktadır (Çetinkaya vd. 2018: 10)

Uzun vadede turizmin sürdürülebilirliği için turizmden beklenen ekonomik yararların toplumsal ve ekolojik amaçlarla birlikte ela alınması gereklidir. Ekolojik amaçların gerçekleştirilmesi ise çevre ve doğal kaynakların iyi yönetilmesiyle gerçekleştirilebilmektedir (Ceylan, 2001:172). Ancak bu sürdürülebilirlik turizmde tüm paydaşlar üzerinde dengeli planlama ve uygulamalar ile mümkündür (Doğan, 2017: 270). Dengeli olmayan turizm büyümesi nüfus artışı, hava ve su kirliliği, kültürel çatışmalar ve sosyal değişim gibi birçok soruna yol açarak bölge sakinlerinin yaşam kalitesinde azalmaya yol açabilmektedir (Cetin vd., 2017: 2).

Bu nedenle turizmin bölge üzerindeki negatif etkilerini azaltmak, bölgenin kendine has doğasını ve kültürünü koruma ve hem turistler için hem de yerleşik halk için yaşam kalitesinin korunması için bir takım çalışmalara ihtiyaç duyulmaktadır (Rinaldi, 2012: 80) Bu faaliyet ve çalışmaların finansmanı ise çeşitli ilave gelir ihtiyacını doğurmaktadır. Bu kapsamda Dünya'nın birçok ülkesinde, konaklama, şehir, koruma vb. farklı adlarla turizm vergilendirilmesini amaçlayan araçlar kullanılmaya başlanmıştır.

1.3.Vergi Yükünün İhraç Edilmesi

Vergi yükü, belirli bir dönemde devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemeler ile ödemeyi yapan mükelleflerin gelirleri arasındaki oransal ilişkiyi ifade etmektedir. Toplam, bölgesel, sektörel ve kişisel vergi yükü olmak üzere çeşitli türleri bulunmaktadır. Çalışmanın konusunu oluşturan kişisel vergi yükü, kişilerin ödedikleri verginin toplam gelirlerine oranlanmasıyla bulunmaktadır (Akdoğan, 2009:496)

Yeni bir vergi uygulamaya konulurken bu vergiyi kimim taşıyacağı yani verginin kimin üzerinde kalacağı önem arz etmektedir. Verginin taşıyıcısı aynı zamanda vergiye karşı oluşacak direnç için de belirleyici olmaktadır. Bu kapsamda turizm vergilerinin yüklenicisinin yabancı ziyaretçiler olması yerel halk üzerinde vergi yükü doğurmadığından vergiye uyumu kolaylaştırmaktadır. Fujii vd. (1985: 175) tarafından yapılan çalışmada Hawaii'de konaklama üzerinden alınan vergilerin KDV ve diğer turizm vergilerine göre tamamen

olmasa da büyük oranda ihraç edilebildiğini yani vergi yükünün yabancılar üzerinde kaldığını göstermektedir.

2.TURİZM VERGİLERİ

Litratürde çeşitli vergilerin turizmle ilişkilendirildiği görülmektedir. Bunlar; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, emlak vergisi, turist doluluk vergisi, yurt dışına çıkış vergisi/hava yolculuğu vergisi, otel veya konaklama vergisi ile çeşitli harçlardır.

Gelir ve kurumlar vergisi doğrudan turizmle ilgili olmasa bile bu vergilerin, turizm hizmeti sunan gerçek veya tüzel kişilerin bireysel karlılığı veya rekabet edilebilirliği üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Kurumlar vergisi oranları, seyahat acenteleri veya konaklama hizmeti sunan büyük işletmelerin gelirlerini ve yatırımlarını etkilerken; gelir vergisi oranları ise emek arzını etkilemektedir. Özellikle turizmle ilişkili mal veya hizmet sunan küçük konaklama işletmeleri gelir vergisi oranlarından doğrudan etkilenmektedirler. Emlak vergisi ise konaklama sektörünü etkilediğinden turizm sektörü ile ilişkilendirilmektedir (European Commission, 2017: 20).

Turizm sektörüyle ilişkilendirilen bir diğer vergi, Katma Değer Vergisi (KDV)'dir. KDV, mal teslimleri ve hizmet ifalarını konu alan bir vergidir. Bu kapsamda turizm çerçevesinde sunulan hizmetler de KDV'nin konusuna girmektedir. KDV, birçok ülkede turizmin vergilendirilmesinde kullanılan yaygın bir vergidir. Örneğin, İtalya'da otel oda fiyatları üzerinden %10 oranında KDV hesaplanırken; Roma'da ayrıca gecelik kişi başı alınan 6 € tutarındaki şehir vergisiyle

birlikte vergi yükü %26'ya çıkmaktadır. Aynı şekilde KDV ile birlikte şehir vergisinin alınmasıyla vergi yükü Torino'da % 20, Venedik ve Floransa'da % 22 ve Milano'da % 21 düzeylerine ulaşabilmektedir (COSLA, 10.12.2019)

Dünyada birçok ülkede turizm hizmetlerinden alınan KDV'nin turizm rekabeti üzerindeki olumsuz etkileri tartışma konusu olmuştur. Bu kapsamda AB üyesi birçok ülke konaklama ve restoran hizmetlerinde KDV indirimine gitmişlerdir ve bu ülkelerin büyük çoğunluğunda KDV oranı %10'un altına düşürülmüştür (Çelikkaya, 2011: 168).

Yurtdışına çıkış vergisi veya hava yolculuğu vergisi, hava yoluyla ülkesinden ayrılan veya ülkeye gelen kişilerden alınan ve yurtdışı seyahat maliyetini artıran bir vergi olması dolayısıyla turizmle ilişkilendirilmektedir (European Commission, 2017: 38). Otel doluluk vergisi, otel vergisi veya konaklama vergisi; turizmle doğrudan ilişkilendirilen vergilerdir. Çeşitli adlar altında alınan bu vergiler kişi başı gecelik konaklamalar veya konaklama tipine göre değişen oranlarda veya miktarlarda alınmaktadır (European Commission, 2017: 36)

3.KONAKLAMA VERGİSİ

Konaklama vergisi, çeşitli ülkelerde şehir vergisi, turist vergisi, otel doluluk vergisi gibi farklı isimlerle alınmakla beraber esas olarak verginin konusunu gecelik konaklamalar oluşturmaktadır. Turizmin canlanması, bölgenin gelişmesi ve doğal ve kültürel değerlerin korunması için kullanılan bu vergiler uygulandıkları ülke özelinde farklı şekillerde uygulanmaktadır.

Verginin asıl yüklenicisi konaklama hizmetinden yararlanan kişi olmakla birlikte kanuni mükellefi ise bu hizmeti sunan işletmelerdir. Her ülkede farklı şekillerde uygulanan vergiler, bazen konaklanan gece sayısına göre sınırlandırılırken bazen de çeşitli muafiyetlerle ortadan kaldırılmaktadır. Konaklama vergilerinde genel olarak küçükler, rehberler, hasta refakatçilerinin vergiden muaf tutulduğu durumlar mevcuttur. Buradan elde edilen gelirler genel olarak tanıtım faaliyetleri, turizmin gelişmesi için plan ve proje hazırlıkları, altyapı hizmetleri veya çevre ve atık yönetiminde kullanılmaktadır (Güler, 2017: 19).

3.1.Çeşitli Ülkelerde Konaklama Vergisi Uygulamaları

İlk kez 1946 yılında New-York'ta Otelciler Birliği'nin karşı çıkmasına karşın sadece yabancı turistler üzerinden alınmaya başlanan bu tür özel vergiler, özellikle 1980'li yıllardan sonra yaygınlaşmıştır (Ford ve Peeper, 2007). Şehir, konaklama, oda, yatak vb. gibi farklı isimlerle anılan ancak özünde benzer olan vergiler; belli bir bölgedeki yerleşiklerin dışında, yabancı turistlerin sunulan hizmetlerin finansmanına katılımını sağlayan bir vergidir. Genel tüketim vergilerinin dışında, bunlara ek olarak uygulanan bu vergilerin mükellefi sadece turistlerdir (Doğan, 2017:272).

ABD'de şehir vergisi, otel doluluk vergisi ve konaklama ya da otel vergisi adı altında uygulanan ve uygulandıkları eyalete göre değişen tutarlarda alınan vergi, otel, motel, kamping, bungalov ve oda-kahvaltı hizmeti veren yerler ile otuz düne kadar kısa süreli kiralama amacıyla yapılan konaklamaları kapsamaktadır. Örneğin New York'ta, Otel

Doluluk Vergisi adıyla bilinen vergi, gecelik konaklamalarsan alınan sabit tutarlı vergilere ilave olarak %5,8 oranında alınmaktadır (Bozdanoğlu, 2013 :143-144).

Almanya'da "Kültür Vergisi" ve "Yatak Vergisi" gibi adlarla uygulanan konaklama vergisi, konaklama zamanına, kalınan otelin oda sayısına, konaklama tipine, konaklanan odanın gecelik ücretine göre değişen oranlarda uygulanmaktadır (Bozdoğanoğlu, 2013:135). Berlin'de ise 2014 yılında Şehir Vergisi adıyla uygulanmakta olan vergi KDV hariç konaklama bedelinin %5'i olarak uygulanmaktadır (European Commission, 2017:181).

İspanya'da "Turizm Vergisi" adıyla, 2012'den itibaren uygulanmaya başlanan verginin kapsamına Katalan bölgesindeki tüm oteller alınmıştır. 0,75 € ve 2,5 € arasında değişiklik gösteren vergi tutarı bölgelere ve otel özelliklerine göre belirlenmektedir (Tourism Review, 2019). Avusturya'da ise gecelik konaklamalardan kişi başı 0,15 € ile 2,18 € vergi alınmaktadır. Portekiz'de 2016'dan itibaren yabancı turistlerden şehir vergisi adı kişi başı 1 € ve otellerde konaklayan tüm turistlerden de gecelik 1 € konaklama vergisi alınmaya başlanmıştır (Tourism Review, 2019).

Balear Adaları'nda, İspanya'nın çoğunda uygulanan bir doluluk vergisi olan "tasa turistica" yerine, tüm adalar için geçerli olan Sürdürülebilir Turizm Vergisi olarak bilinen başka bir doluluk vergisi uygulanmaktadır. Vergi gecelik konaklama süresine ve konaklama türüne göre değişen vergi, kamp alanları ve pansiyonlar için kişi başı gecelik 0,5 €; beş yıldızlı oteller için 2 € olarak değişen tutarlarda

uygulanmaktadır. 16 yaşından küçük çocuklar verginin kapsamına alınmamıştır ve sezon dışı konaklamalarda ücret yarı yarıya düşmektedir. Vergiden elde edilen hasılatın turizmin geliştirilmesi için kullanılması kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda hangi adalara ve projelere yatırım yapılacağına karar vermek amacıyla Sürdürülebilir Turizmi Teşvik Komisyonu kurulmuştur. Komisyon, 2016'da yürürlüğe giren vergi ile bu zaman kadar, su altyapısı, kültürel restorasyon ve çevre koruma, pazarlama, araştırma ve eğitime kadar tüm ana adaları kapsayan konularda, 30 milyon Euro değerinde proje onaylamıştır (European Commission, 2017:53).

İtalya'da 2011 yılından itibaren uygulanmaya başlanan şehir vergisi, tesisin özelliğine ve konaklanan gece sayısına göre belirlenmektedir. Vergi miktarı, 1 ile 3 € arasında değişen tutarlarla en yüksek Roma'da uygulanmaktadır (Bozdanoğlu 2013:138-139). Vergi, 5 yıldızlı oteller için 7,00 €; 4 yıldızlı otel 6,00 €; 3 yıldızlı oteller için 4,00 €; 2 yıldızlı oteller için 3,00 €; 1 yıldızlı otellerde 3.00 € olarak otellerin yıldız sayıları dikkate alınarak kademeli olarak kişi başı konaklamalar üzerinden alınmaktadır. Ayrıca, turistik konutlar için günlük 4.00 €, misafir evleri için misafir evleri için 3,50 €, daireler ve tatil evleri için günlük € 3,50 ve açık havada kamp ve geçici konaklamalar için ise günde 2,00 € vergi alınmaktadır. Vergi, turizm sektöründe "altın yumurtlayan kazı öldürebileceği" gerekçesiyle tepkiyle karşılanmıştır. Ancak Roma'da 2013 yılında elde edilen verilere göre, şehir vergisinden 56 milyon Euro gelir sağlanmış, 2014 yılında ise bu gelirin 85 milyon Euro ve 2015 yılı içinse 110 milyon Euro'ya ulaşacağı tahmin edilmiştir (Güler, 2017: 20-21).

Malezya'da turist vergisi adı altında alınan vergi, oteller ve misafirhaneler gibi konaklama imkânı sunan tesislere gecelik 10 Malezya Ringiti olarak uygulanmaktadır (Royal Malaysian Customs Department, 2017, 4). Malezya vatandaşları ile Malezya da ikamet eden yabancılar bu vergiden muaf tutulmuşlardır (Elalingam, 2017: 38).

Dubai'de 2014 yılında uygulanmaya başlanan "Tourism Dirham Fee" vergisi ile otel, motel, apart, pansiyon gibi konaklama amacıyla kullanılan yerlerde peş peşe 30 geceye kadar konaklama yapan turistlerden vergi alınmaktadır (Government of Dubai, 2014).

Hollanda'da konaklama vergisi %4,5 ile %5 arasında değişen oranlarda uygulanmaktadır. Hırvatistan'da ise günlük kişi başı 0,25 € ile 1 € arasında değişen miktarlarda alınan vergi, bölgenin turist yoğunluğuna göre artış ya da azalış göstermektedir (Bozdoğanoğlu, 2013:143).

Fransa'da "Taxe de séjour" adı altında uygulanan turist doluluk vergisi, gecelik konaklamalara veya konaklama tipine göre 0,20 € ile 4,00 € arasında değişen miktarlarda alınmaktadır. Ayrıca bunun üzerinden yerel idare de ek %10'luk bir vergi uygular ve böylece gecelik konaklamalarda turistlerin üzerindeki vergi yükü %0,22 ile %4,40 arasında değişmektedir. Bu vergiden elde edilen hasılatın ise bölgeye turist akımlarını teşvik etmek amacıyla yapılan harcamalar için kullanılması kararlaştırılmıştır (European Commission, 2017: 70).

Çek Cumhuriyetinde "bed night tax" adı altında gecelik konaklamalardan alınan vergi, turizmin gelişmesini desteklemek ve

artan ziyaretlerle ilgili harcamaları karşılamak için kasabalara finansman sağlamak amacıyla, spa veya dinlenme tesislerinde konaklayan herkesi kapsamaktadır. Verginin tutarı kişi başına günlük 15 CZK'dir. Benzer şekilde spa veya dinlenme tesislerinde konaklayan kişilerden günlük 6 CZK konaklama kapasitesi vergisi (accommodation capacity tax) alınmaktadır (OECD, 2014).

İrlanda'da 1939 yılında standartların korunması amacıyla otel, misafirhane, yazlık evler ve apartmanlar, hosteller, gençlik yurtları, karavan ve kamp parkları üzerinden kayıt ücreti alınmaya başlanmıştır. Kayıt ücretleri konaklamanın türüne veya odabaşına alınmaktadır. (OECD, 2014).

Yunanistan'da 2018 yılında onaylanan konaklama vergisi otellerde yıldız sayısına göre oda başına 0,50 € (1-2 yıldız) - 4,00 € (5 yıldız) arasında değişirken, apartlarda veya kiralık dairelerde ise günlük oda başına 0,25 € ve 1,00 € arasında değişmektedir. (www.holidaywithus.co.uk, 16.12.2019).

Japonya'da ise 2019 Ocak ayından itibaren "uluslararası turist vergisi" adıyla ülkeye gelen ziyaretçilerden 1,000 yen vergi alınmaya başlanmıştır. Vergi ile elde edilen gelirin turizmi geliştirmek, turizm sektörüne yapılan harcamaları artırmak ve şehrin turist çekmesine katkı sağlayacak yatırımların yapılması için kullanılması amaçlanmıştır (www.jnto.org.au,11.12.2019).

Tablo 1: Çeşitli Ülkelerde Uygulanan Konaklama Vergileri

Ülkeler	Vergi Tabanı	Vergi Oranı/Miktarı
Avustralya	Kişi başı veya gecelik konaklamalar	€0.15 - €2.18 arasında değişen miktarlar
Belçika	Kişi başı veya gecelik konaklamalar	€0.53 - €7.50 arasında değişen miktarlar
Bulgaristan	Kişi başı veya gecelik konaklamalar	€0.10 - €1.53 arasında değişen miktarlar
Hırvatistan	Kişi başı veya gecelik konaklamalar	€0.27 - €0.94 arasında değişen miktarlar
Fransa	Kişi başı veya gecelik konaklamalar	€0.22 - €4.40 (ek %10 vergi de belediyeler tarafından tahsil edilir)
Almaya	Kişi başı, gecelik konaklamalar ya da oda fiyatı	€0.25 - €5.00 veya oda fiyatının 5% 'i
Macaristan	Kişi başı, gecelik konaklamalar ya da oda fiyatı	Oda fiyatının %4'ü veya gecelik kişi başı €1.51
İtalya	Kişi başı veya gecelik konaklamalar	€7.00 'ya kadar değişen miktarlar
Litvanya	Oda başına veya gecelik konaklamalar	€0.30 - €0.60 arasında değişen miktarlar
Malta	Kişi başı gecelik	Min. €0.50- max. €5 arasında değişen miktarlar
Hollanda	Kişi başı gecelik	€0.55 - €5.75, veya oda fiyatının % 6'sına kadar
Polonya	Kişi başı gecelik	€0.37 - €0.55 arasında değişen miktarlar
Portekiz	Kişi başı gecelik	Min. €1.00, mx. €7.00 arasında değişen miktarlar
Romanya	Oda fiyatı	%1
İspanya	Kişi başı gecelik	€0.45- €2.25 arasında değişen miktarlar

Kaynak: (European Commission, 2017: 36)

3.2.Türkiye'de Konaklama Vergisi

Türkiye'de konaklama vergisine ilişkin gündem ilk olarak 2006 yılı İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanun Tasarısının 34, 35 ve 36. maddeleriyle oluşmuştur. Tasarının konusunu otel, motel, tatil köyü, pansiyon gibi tesis ve yerlerde konaklamalar oluşturmaktadır. Konaklama Vergisinin mükellefi, konaklama tesislerinde konaklayanlardır. Konaklama tesislerini işletenler, Konaklama Vergisini tahsil ederek mükellefler adına yetkili idareye ödemekten sorumludur. 35. maddeye göre öğrenci yurt ve pansiyonları, huzurevleri ile koruma evlerinde yapılan konaklamalar bu vergiden istisna edilmiştir. 36. Maddeye göre ise Konaklama Vergisinin

matrahı, günlük yeme, içme ve yatak ücretleri dahil olmak üzere, mükelleflerce ödenen toplam konaklama bedeli olarak belirlenmiştir. Konaklama Vergisinin oranı, günlük toplam konaklama bedelinin %3'üdür. Tasarının 37. maddesinde verginin, konaklama bedeline eklenerek fatura veya ödeme belgelerinde gösterilmek suretiyle tahsil edileceği ifade edilmiştir. Turizmin çevrede yol açtığı tahribatı bir nebze de önleyebilecek olan bu tasarı, Meclis Alt Komisyonu görüşmeleri sonrasında, sektör temsilcilerinden gelen yoğun baskıların da etkisiyle Komisyondan geçememiş ve yasalaşmamıştır.

Günümüzde, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la tekrar gündeme gelen konaklama vergisi; otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor gibi bu hizmetle birlikte satılan diğer tüm hizmetlerin vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Kanun hükmünde verginin mükellefi konaklama hizmeti sunan mükellefler, oranı ise konaklama bedelinin %2'si olarak belirlenmiş; ancak Kanuna eklenen geçici 34. Maddeyle 31.12.2020 tarihine kadar %1 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Bazı hizmetler konaklama vergisi dışında bırakılmıştır. Bunlar;

- Öğrencilere yönelik yurtlarda, pansiyonlarda ve kamplarda verilen hizmetler.
- Karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların

diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetlerdir.

SONUÇ

Turizm, istihdam yaratma, yabancı yatırımı çekme, bölgesel ve yerel ekonomiye değer katmak ve ülkeye döviz kazandırıcı gibi özellikleriyle özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından önem arz etmektedir. Özellikle turizm sektörü hızla gelişen ve rekabetçi bir küresel pazarda faaliyet göstermektedir. Küresel rekabette ülkeye turist çekmek amacıyla oluşturulan politikalarda daha çok ekonomik amaçlar gözetilmekte ve turizmin gelir getirici özelliği ağır basmaktadır. Ancak turizm akışının devamlılığının sağlanması açısından yoğun turist çeken bölgelerde doğal ve kültürel güzelliklerin korunması ve turistlerin yol açtığı kalabalıklığın gerektirdiği altyapı vb. yatırımların yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda zaten finansmanları sınırlı olan yerel yönetimler için ek gelir ihtiyacı doğmakta ve bu ihtiyaç yeni vergilerle karşılanmaya çalışılmaktadır. Bu vergilerden turizmle doğrudan ilişkilendirilen vergilerden biri olan konaklama vergisi, otelin yıldız sayısı, oda sayısı veya konaklanılan gün sayısı gibi kriterler dikkate alınarak farklı şekillerde gecelik konaklamalar üzerinden alınmaktadır.

Yurtdışı uygulamalarına bakıldığında verginin daha çok yerel idareler tarafından toplandığı ve verginin yabancı turistler üzerinden alındığı yani yerel halkın vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Ancak

ülkemizde hem verginin merkezi idare tarafından toplanması hem de yerli ve yabancı ayrımına gidilmeyerek; otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane vb. yerlerde konaklayan herkesin verginin kapsamına alınması, ülkemiz açısından verginin ihraç edilebilirlik özelliğini yok etmiş ve vergi yükü hem yabancı hem de yerli turistlerin üzerinde kalmasını sağlamıştır. Böyle bir uygulamanın vergi konulurken turizmin sürdürülebilirliği için yapılacak yatırımlardan çok gelir getirici özelliğinin dikkate alındığı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2009). K*amu Maliyesi. 13. Baskı*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bozdoğanoğlu, B. (2013). "Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye'de Uygulanabilirliği". *Maliye Dergisi*. 164: 131-149.

Burns, P. M., and Holden A. (1995), *Tourism: A New Perspective*, London: Prentice Hall.

Cetin G., Alrawadieh Z., Dincer M.Z., Istanbullu Dincer F., ve Ioannides D. (2017), Willingness To Pay For Tourist Tax İn Destinations: Empirical Evidence From Istanbul. *Economies*. 5(21): 1-15.

Ceylan, T. (2001). Turizm ve Sürdürülebilir Gelişme. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 12.

COSLA (2019), *Transient Visitor Tax*. (Erişim Tarihi: 10.12.2019) file:///C:/Users/User/Downloads/coslatransientvisitortax%20(1).pdf

Çelikkaya, A. (2011). "Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Konaklama ve Yiyecek-İçecek Hizmeti Sunan Turizm İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması". *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi.* 22(2): 167-182.

Çetinkaya, Ö., Eroğlu, E., ve Bolaç, U. (2018). "Turizmin Belediyelerde Ortaya Çıkardığı Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri" içinde *Kent Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Etkin Belediye Uygulamaları*. (Der.) M. Mecek, B. Parlak ve E. Atasoy. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık. 1378-1399.

Doğan, M. (2017). "Turizm ve Şehir Vergisi: Kuramsal Bir Analiz ve Türkiye Üzerine Öneriler". *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*. 28(2): 269 -280

Doğan M. ve Morkoç D.K.(2015). "Türkiye'de Yerel Yönetimler ve Turizm". *Çağdaş Yerel Yönetimler*. 24(4): 34-54.

Elalingam, S. (2017). Tourism Tax - The Good The Bad and The Ugly. *Tax Guardian.* October.

European Commission (2017). *The Impact of Taxes on the Competitiveness of European Tourism*. (Erişim tarihi: 09.12.2019). http://www.europa.eu, erişim: 05.12.2019.

Executive Council Resolution (2014). *Tourism Dirham Fee in the Emirate of Dubai*, n No. (2) of 2014, (Erişim tarihi: 05.12.2019) https://www.visitdubai. com/en/department-of-tourism/about-dtcm/-/media/pdfs/executive%20….the%20tourism%20dirham.pdf.

Ford, R., C. ve Peeper, W., C. (2007). "The Past as Prologue: Predicting the Future of the Convention And Visitor Bureau Industry On The Basis Of Its History", *Tourism Management*, 28 (4): 1104-1114.

Fujii. E., Khaled, M. ve Mak, J. (1985). "The Exportability of Hotel Occupancy and Other Tourist Taxes". *National Tax Journal*.38: 169-177.

Ferhatoğlu E. (2003). "Avrupa Birliği'nde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri". *e-yaklasim* . 3.

Güler, A. (2017). "Roma ve Venedik Özelinde İtalya'da Turist Vergisi ve Türkiye'de Uygulanması". *Pamukkale Avrasya Sosyoekonomik Çalışmalar Dergisi*. 4(1):18-25

Kızılırmak, İ. (2011), "Dünyada ve Türkiye'deki Turizm İşletmelerinde Çevre Korumaya Yönelik Uygulamalar: Amacı ve Önemi". *Sosyal Bilimler Dergisi.* (2): 1-12.

OECD (2014). *OECD Tourism Trends and Policies*. OECD Publishing.

Rinaldi, A. (2012). "Externalities and Tourist Tax, Evidence From Italy". *Rivista di Scienze del Turismo*.2: 79-91

Royal Malaysian Customs Department (2017). *General Guide on Tourism Tax*. (Erişim Tarihi: 11.12.2019),http://mybha.org/wp-content/ uploads/2017/08/Tourism_Tax_Guide.pdf.

Tourism Review. (Erişim tarihi: 12.12.2019). https://www.tourism-review.com/lisbon-new-tourist-tax-starting-in-2015-news4331,

Zengin, B. (2010). “Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisine Reel ve Moneter Etkileri”. *Akademik İncelemeler Dergisi*. 5 (1):102-126.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. *Resmi Gazet.,* Kabul Tarihi: 5/12/2019. Yayın Tarihi: 7/12/2019.

https://www.holidaywithus.co.uk/hotel-tax/, Erişim Tarihi: 16.12.2019

https://www.jnto.org.au/international-tourist-tax/, Erişim Tarihi11.12. 2019

BÖLÜM 5

PAZARLAMA DİSİPLİNİ PERSPEKTİFİNDE VERGİ

Dr. Selda FINDIKLI
Dr. Emine Pınar SAYGIN

GİRİŞ

Pazarlamanın çok sayıda tanımı vardır. AMA tarafından 2013 yılında onaylanan pazarlama tanımı ise şöyledir: Pazarlama, müşterilere, alıcılara, ortaklara ve toplumun geneline değer katan önerilerin oluşturulması, bildirilmesi, dağıtılması ve takas faaliyeti; bir dizi kurum ve süreçtir (American Marketing Assocation, 2013). Bu tanımdan anlaşılacağı üzere pazarlama, arz ve talepten oluşmakla birlikte, aynı zamanda sosyal sistemin temel dinamiklerinden biridir (Levy, 2002, s. 300). Bu önemli sorumluluk pazarlamanın öncelikle sosyal bir bilim olduğu ve sosyal bilimlerdeki gelişmelerle birlikte ele alınması gerekliliğini öne çıkarmaktadır (Torlak, Erdoğan ve Yılmaz, 2013, s. 184). Diğer taraftan ülkelerin ekonomik, politik ve sosyal güçleri tek tek ve karşılıklı olarak vergi sisteminin bileşimini etkiler. Vergi sistemi de ekonomik, sosyal ve politik dokuyu etkiler. Etki iki yönlüdür. Örneğin; tüketimi kısıp, tasarrufu teşvik eden ayırıcı vergiler, ekonomik yapıyı etkiler (Hakkı ve Telaşlı, 2008, s. 138) Verginin tüketimle kesiştiği bu alan bir açıdan tüketicinin vergiyle karşılaştığı noktadır. Bu kesişim daha da açıklanacak olursa Baudrillard'a göre; "tüketim bir söylemdir". Çağdaş toplumun kendisi üzerine bir söz, toplumun kendisi ile konuşma tarzıdır ve bir anlamda, tüketim toplumunun tek nesnel gerçekliği tüketim fikridir. Gündelik söylem ve entelektüel söylem tarafından sürekli yinelenen ve sağduyu gücüne ulaşmış olan yansımalı ve söylemsel bileşimdir. Diğer bir deyişle; "tüketim, göstergelerin düzenlenmesini ve grubun bütünleşmesini güvence altına alan bir sistemdir. Dolayısıyla tüketim

hem bir ahlak hem bir iletişim sistemi hem de bir değiş tokuş yapısıdır" (Baudrillard, 2010, s. 91). Bu boyutlar hem büyük bir grup olan kamunun hem de tüketici vatandaşlığının altını çizmektedir. Demek ki devletin sorumlu olduğu topluluğu oluşturan, bir arada tutan dinamiklerden birisi tüketim kavramıdır. Tüketici vatandaş tüketirken toplumsal sorumluluğunun da farkında olan bireylerdir. Vatandaşlığın tüketicilik kavramından ayrılan kısmı tüketiciliğin birçok kaynağa sahip olmaya odaklanması vatandaşlığın ise daha çok kaynakların dağıtımındaki adilliğe odaklanmasıyla açıklanmaktadır (Schudson, 2007, s.247)**.** Devletin en önemli görevlerinden biri olan vergi, devlet tarafından egemenlik gücüne dayanılarak, kamu harcamalarını finanse etmek üzere, karşılıksız ve hukuki cebir altında alınan parasal değerdir (Demir ve Ciğerci, 2016, s. 128). Vergi yükümlüğü anayasamızın 73. maddesinde ise "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." olarak belirtilmiştir[7]. Böyle bir yükümlüğün gerektirdiği vergi bilinci ise "kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi açısından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili görevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyi olarak tanımlanabilir (Akdoğan, 2005, s. 180). Bireylerin vergi konusundaki hem ahlaki hem iletişim hem de değiş tokuş sorumlulukları tüketici vatandaş olma bilincini de gerektirmektedir. Ayrıca verginin kamu hizmetlerini finanse edebilmesi ise, düzgün işleyen bir vergi sisteminin varlığına bağlıdır. Vergilendirme hizmeti, devletin vazgeçilmez görevlerinden finansman

[7] https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf Erişim:15.02.2020

ihtiyacını karşılaması açısından ana hizmetlerden birisi olup, bu hizmeti sağlamak üzere de vergi idaresi kurulmuştur. Vergi idaresinin en klasik amacı, vergi gelirlerinin korunması ve en üst düzeye ulaştırılmasını sağlamak olarak kabul edilmektedir. Bu klasik amaçla beraber iki klasik amaçtan daha söz edilebilir. Bunlar; yükümlülüğün tam ve doğru olarak belirlenmesi ile vergi yükümlülüğünün toplumdaki tüm bireyler arasında eşit dağıtılarak, yükümlülerin vergi ödemelerinde doğrululuk oranının maksimize edilmesi ve adaletin sağlanmasıdır (Kahriman, 2016, s. 234). Tüm bunların doğrultusunda Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı, bilişim politikasını ve Bilgi Teknolojileri yatırımlarını aşağıdaki vizyonu hayata geçirmek üzere planlayıp uygulamaktadır (Özbek, 2007, s. 50-52);

*Mükellefi müşteri olarak gören hizmet anlayışı,
*Saydam, etkin ve verimli Gelir İdaresi,
*Doğru bilgiyi zamanında üretme ve yönetime sunma,
*Etkin denetim,
*Teknolojiyi yakından izleyen idare,
*Kurumlar arası bilgi/uygulama değişimini sağlayacak ve mükellefleri Vergi Dairesine getirmeden hızlı ve güvenli hizmet vermeyi gerçekleştirecek bilgisayar altyapısı.

Tüm bu maddeler Gelir idaresindeki müşteri kavramına ve kamusal pazarlama uygulamalarının önemine işaret etmektedir.

1. GELİR İDARESİNDE MÜŞTERİ KİMDİR?

Diğer kamu hizmetlerinden farklı olarak vergileme vatandaşlara gözle görülür bir hizmet sunmak yerine karşılıksız yükümlülükler yüklemektedir. Dolayısıyla, bu hizmetin kaliteli bir şekilde, mükelleflerin özel durumları, ihtiyaçları ve hakları dikkate alınarak sunulması mükelleflerin vergiye bakışını değiştirecek ve gönüllü uyumu sağlayacak unsurların başında gelmektedir (Gerçek, Sarılı ve Tezcan, 2006, s. 9-10). Tüm bunların doğrultusunda mükellef davranışlarını temel alan mükellef odaklı vergi idarelerinin önemi de her geçen gün artmaktadır. Bir işletme için "müşteri" ne ise, vergi yönetimi içinde "mükellef" o konumdadır. Mükellef odaklı yaklaşım çağdaş gelir idarelerinin organizasyonel yapısında gittikçe daha önemli hale gelmektedir (Uysal, Dalbayrak ve Yurdanur, 2002, s. 12). Bu bakış açısı "MÜŞellef" kesişimi oluşturarak yeni bir kavram oluşturmamıza dayanak sunabilir. Teknolojik yenilikler ve halkın bilinçli katılımıyla vatandaşla yönetim arasındaki ilişki de yeniden şekillenmektedir. Bu durum hizmet kullananların kamu hizmetlerinin tüketicileri olarak yeniden kavramsallaştırılmasına da neden olmuştur (Öktem ve Seçkiner, 2010, s. 37)

Şekil 1: Bilgi Toplumu ve Kamu Yönetiminde Vatandaştan Tüketiciye Kayan Paradigma Değişimi

Kaynak: Öktem, M. K., ve Seçkiner, A. G. E. (2010). Bilgi Toplumu ve Kamu Yönetimi Bağlamında Bireyin Yeri: Vatandaş mı Tüketici mi? Tüketici Yazıları (II), 23.

Zaman içinde kamu idareleri muhataplarının kavramsal çerçevesi değişmiş, tek taraflı soğuk bir iletişimin muhatabı olan 'Vatandaş'tan; aynı işletmelerdeki gibi ikna edilmesi, memnun edilmesi gereken müşteri/tüketici kavramlarına doğru kaymıştır.

2. PAZARLAMA BİLEŞENLERİNİN GELİR İDARESİNDEKİ AÇILIMI

Pazarlama uygulamalarında sıklıkla kullanılan en temel bileşenler 4P olarak kısaltılmış, dört kavramı işaret eder. Pazarlama karması yani "4P"; ürün, dağıtım (yer), fiyat, tutundurma (promosyon) olarak ifade eden İngilizce sözcüklerin product, place, price, promotion baş harflerinden yola çıkarak sembolleştirilmiş halidir (Cemalcılar, 1987, s.23). Bu başlıklar tek tek açıklanmadan önce bu bileşenlerin pazarlama planı içerisindeki yerini görmekte fayda vardır. Bu bileşenler pazarlama planının önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Ama bu bileşenlerin öncesinde ve sonrasında hangi aşamaların olduğunu görmek işleyişin tamamını anlayabilmek için faydalı

olacaktır. Kamu sektöründe pazarlama planı geliştirmek mevcut durumun analizinden başlayarak pazarlama amaç ve hedeflerin belirlenmesinden, hedef kitlenin tanımlanmasından, stratejik bir pazarlama karmasının (4P) tasarlanması, değerlendirilmesi, bütçe ve uygulama planlarının ortaya koyulduğu sistematik bir süreci oluşturmaktadır. Kotler ve Lee bu tanımı, büyük resmin gözükmesi açısından aşağıdaki gibi maddeleştirmişlerdir (Kotler ve Lee, 2007, s. 349-351):

Tablo 1: Kamu Sektöründe Pazarlama Planı Taslağı

Kamu Sektöründe Pazarlama Planı Taslağı

1. Özet

Planın ulaşmayı hedeflediği başlıca pazarlama amaç ve hedeflerin belirlenmesi, hedef kitlenin konumlandırılması, pazarlama karması (4P) stratejilerinin, değerlendirme, bütçe ve uygulama planlarının vurgulandığı kısa özet.

2. Durum Analizi

2.1. Arka plana dair bilgi ve planın amacı

2.2. SWOT: Güçlü yönler, Zayıf yönler, Fırsatlar, Tehditler

2.3. Rekabet: Doğrudan ve Dolaylı

2.4. Geçmiş veya benzer çalışmalar: Faaliyetler, sonuçlar ve alınan dersler

3. Pazarlama Amaçları ve Hedefleri

3.1. Hedefler (Hizmetlerin kullanımında, katılım düzeylerinde, ürün satışlarında, davranış değişikliğinde, kurallara riayet düzeylerinde, Pazar payında, müşteri memnuniyetinde, müşteri bağlılığında artış)

3.2. Amaçlar: Ulaşılmak istenen sayısal, ölçülebilir ve spesifik olan, sonuçlar

4. Hedef Kitle

4.1. Profil: Demografik, coğrafi, psikografik durum, davranışlar, büyüklük, satın almaya hazır olup olmadıkları

4.2. Pazarlama amaçlarına dair öngörülen engeller ve faydalar

5. Konumlandırma

Program ya da kuruluşun hedef kitleler tarafından nasıl algılanmasının istenmesi

6. Pazarlama Karması: Hedef Kitleleri Etkilemek için Stratejiler

6.1. Ürün

Somut mallar, hizmetler, etkinlikler, insanlar, yerler, kuruluş, fikirler

Bileşenler: Esas, Görünen ve Genişletilmiş

6.2. Fiyat

Maddi maliyetler (ücretler)

Maddi ve maddi olmayan teşvikler ve caydırıcılar

6.3. Dağıtım (Yer)

Program, ürün ve hizmetlere nasıl, ne zaman ve nerede ulaşabildiği

6.4. Tutundurma (Promosyon)

Kilit mesajlar, mesajı iletenler ve iletişim kanalları

7. Değerlendirme Planı

7.1. Değerlendirmenin amacı ve hedef grubu

7.2. Ne ölçülecek: çıktı, sonuç ve etki ölçümleri

7.3. Nasıl ölçülecek

7.4. Ne zaman ölçülecek

8. Bütçe

8.1. Pazarlama planının uygulama maliyetleri

8.2. Öngörülen artık gelirler ve maliyet tasarrufları

9. Uygulama Planı: Kim neyi ne zaman yapacak

Kaynak: Kotler, P., ve Lee, N. (2007). Kamu Sektöründe Pazarlama: Kamu Kuruluşlarının Performansını Geliştirmek İçin Bir Yol Haritası. Mediacat yayınları, İstanbul

Tüm bu başlıklar doğrultusunda pazarlama özünde bir ürünün geliştirilmesinden, fiyatlandırılmasına, tutundurulmasından ve dağıtımına kadar oluşan kapsamlı bir süreçtir. Gelir İdaresi Başkanlığının müşteri mükellefine sunduğu bir ürünü olan vergi de bu kapsamda düşünülebilir ve bu boyutlarıyla ele alınabilir. Çünkü müşterisi bir anlamda muhatabı olan mükellefidir. Bu durum aşağıda daha da geniş kapsamlı olarak ele alınmıştır.

2.1. Pazarlama Gözüyle Verginin Ürün Boyutu

Vergi deyince akla ilk olarak kamusal gereksinimleri karşılamak üzere; karşılıksız, cebri, yasal, kesin olarak alınan para olduğu gelmektedir. Oysa daha geniş ve tüm tarafları gözeten bir bakış açısıyla devletin mükelleflerini tam uyum ile içselleştirmesini istediği bir ürün, bir hizmet hatta bir fikir olduğu söylenebilir. Geleneksel pazarlama karmasındaki ürünün yerini, hizmete ilişkin pazarlama karmasında "hizmet" almaktadır. Hizmet; çekirdek (core) hizmet, somut (tangible) hizmet ve tüm (augmented) hizmet boyutlarıyla pazara sunulabilmektedir. Çekirdek hizmet "tüketicinin gerçekten aradığı şey ne" ve "hizmet hangi ihtiyacı tatmin ediyor" sorularının cevaplarına karşılık gelmektedir. Bir başka deyişle çekirdek hizmet alıcıya sunulan yarardır (Kotler, 1982, s. 291-292). Vergileme sürecinde de gelir idaresi mükelleflere bir vergileme hizmeti sunmaktadır. Bu doğrultuda kamusal hizmet görevini yerine getiren/getirmeye çalışan gelir idaresinin önemli görevlerinden biri verginin adil olarak toplanması olurken tüketici vatandaşın istediği de "sistemin bir parçası olduğunu hissetme" isteğidir. Devletin, topladığı

vergileri etkin bir şekilde kullanması ve vergi veren bireylerin de ödedikleri vergilerin verimli kullanıp kullanılmadığını takip edip sorgulayabilmesi bilinçli bir devlet-birey ilişkisinin oluşmasını sağlamaktadır. Böyle olunca, mükelleflerin vergi verme güdüsü olumlu etkilenmektedir. Topladığı vergileri etkin, verimli ve kaliteli bir kamu hizmetine dönüştüren şeffaf, adil ve hesap verebilir bir devlet anlayışı güçlü bir "devlet-birey" ilişkisinin kurulmasını sağlayacaktır (Öz ve Karakurt, 2007, s. 88). Vergi bilinci bireylerde oluşan vergi algısından ve verginin neden ödendiğine ya da alındığına vurgu yapılmış olması anlamına gelmekte ve tüketici vatandaşlığı vurgulamaktadır. Eğer insanlar vergi idaresi tarafından usulen kendilerine eşit davranıldığını ve kararların adil alındığını hissederlerse, vergiye gönüllü uyum yönündeki motivasyonları artmakta, olumsuz yöndeki davranışlara eğilimleri azalmaktadır (Özdemir, 2015, sf. 181). Bu nokta bizi adil ticaret ve verginin toplanmasına ilişkin bazı unsurların kesiştiğini gösterebilir. Adil ticaret tanımı gereği, "ticari ortaklık", "şeffaflık" (kurumsal sorumlulukla ilgili), "sürdürülebilir gelişime katkıda bulunmak" ve insanların "haklarını güvence altına almayı" iyileştirmektir (Connolly ve Shaw, 2006, s. 354-355). Vergi sürdürebilir gelişime katkıda bulunmayı içermektedir.

2.2. Pazarlama Gözüyle Verginin Fiyat Boyutu

Fiyat kavramı; satış şartları, ödeme koşulları, fiyatlandırma politikalarının oluşturulması, fiyatlandırmada kullanılacak metotların belirlenmesi gibi birçok faaliyeti içinde barındırır (Koç, 2015, s. 88).

Fiyat tüketicinin hassas olduğu noktalardan biridir. Dikkatle takip eder ve seçimlerinde belirleyicidir. Verginin miktar olarak belirlenmesi temelde devlet politikalarıyla belirlenmektedir. Yeni dönemin bilinçli tüketici vatandaşları, aldıkları ürünlere ödedikleri fiyatın ne kadarının vergi olarak tahsil edildiğini takip etmektedirler. Bu noktada optimum bir vergi oranı belirlemek, doğru vergilendirme politikalarının vatandaş tarafından onayı sayılabilecektir. Aksi durumu ise vatandaşta güvensizliğe yol açabilecektir. Her ne kadar vergi cebri yolla toplanan bir para olsa da insanların vergiyi vermemek ya da az vermek gibi vergiden kaçınma tutumuna girdikleri durumlar vardır. Gelir idaresi başkanlığının vergi ödemeyi gönüllü bir şekilde tüketiciyi ikna etmesi ve mükellef uyumunu sağlaması, vergi miktar ve oranını tüketiciyi gözeten bir şekilde belirlemesine bağlıdır.

Devletin çeşitli sektörleri canlandırmak için yaptığı vergi indirim ve teşvikleri işletmeler için önemli olmaktadır. Tüketicilere bu indirimleri duyurarak ve bunları ürün fiyatlarına yansıttıklarını belirterek pazarlama faaliyetlerinde kullanmaktadırlar. Bu tip uygulamalarda canlanan piyasalar ile işletmeler, düşen fiyatlar ile tüketiciler kazanmaktadır. Bunun dışında vatandaş tüketicinin devlete olan güveni de artabilmektedir.

Vergi de belirlediği fiyat oranlarıyla devlet aynı zamanda hem işletmeleri hem tüketici vatandaşlarını yönlendirebilmektedir. Bunları teşvik ve caydırıcı unsurlar ile sağlamaktadır. Kamuda pazarlama taktiği olarak teşvikler; kamu sektörü ile ilgili satın almayı, katılımı ve

kurallara uyumu arttırmak için kullanılmaktadır. Bu teşvikler şöyle özetlenebilir (Kotler ve Lee, 2007, s. 115):

- Maddi teşvik için istenen davranışın maddi anlamda fiyatının azaltılmasıyla sağlanır.
- Maddi bir caydırıcı istenmeyen davranışın maliyetini arttırmakla sağlanır.
- Maddi olmayan bir teşvik istenen davranışın beklenen değerini arttırır.
- Maddi olmayan bir caydırıcı rakip teklifin beklenen değerini azaltır.

2.3. Pazarlama Gözüyle Verginin Tutundurma Boyutu

Tutundurma ürün ya da fikirler hakkında hedef kitlelere yönelik yapılan bilgi verme, inandırma, bir davranışa yöneltme ya da hatırlatma amaçlı yapılan iletişim çabalarıdır. Tutundurma kurum, ürün, hizmet ile hedef kitle arasındaki tüm iletişimi içermektedir (Koç, 2015, s. 89). Gelir İdaresi Başkanlığı toplumsal vergi bilincini artırmak, mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek, mükellef hizmetlerini etkin ve hızlı yürütmek, mükellef haklarını korumak, mükellef şikayetlerini dinlemek gibi gerekçelerle 5345 sayılı Kanunla Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığını ana hizmet birimi olarak kurmuştur. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, vergi bilincinin artırılması amacıyla mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda

teknolojik yenilikleri (e-Mail, SMS, sosyal medya gibi) etkin bir şekilde kullanarak bilgilendirmekte, mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almaktadır. Ayrıca mükellef haklarının korunmasını sağlamakta, buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamakta, mükellef şikâyetlerini değerlendirmekte ve mükellef memnuniyetini ölçmektedir. Bu doğrultuda dış paydaşlara yönelik hazırlanan anket, 29 Aralık 2017-12 Ocak 2018 tarihleri arasında www.gib.gov.tr internet adresinde kullanıma açılmış, anketin kullanıma açıldığı kurumsal paydaşlara yazı ile bildirilmiş, ayrıca katılım seviyesini artırmak amacıyla bazı vergi dairelerinde anketin kullanıma açıldığına ilişkin ilanlar asılmış, Başkanlığın e-Posta bilgilendirme hizmetine abone olan kullanıcılara bildirimde bulunulmuştur. Katılımcılara; Gelir İdaresi Başkanlığının sunduğu hizmetler, Gelir İdaresi Başkanlığının dış paydaşlar gözündeki başarısı ve memnuniyet düzeyi, Gelir İdaresi Başkanlığının yürüttüğü faaliyetler, Merkez ve taşra teşkilatı personelinin değerlendirilmesi, Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği elektronik hizmetler, Vergi İletişim Merkezi (VİMER) tarafından ve internet üzerinden verilen hizmetler, kurumun güçlü ve zayıf yönleri hakkında sorular yöneltilmiştir. Ankete toplam 1.736 katılımcı tarafından cevap verilmiş olup katılımcıların %83'ü gerçek/tüzel kişi mükelleflerden, %9'u Kamu idaresinden, %2'si sivil toplum kuruluşlarından, %1'i üniversitelerden ve %5'i diğer katılımcılardan oluşmuştur. Dış paydaş anket sonuçları incelendiğinde, katılımcıların %88'inin Başkanlığın sunduğu hizmetler ile ilgili bilgi düzeyinin yeterli olduğu, bu konudaki bilginin

ağırlıklı olarak (%71) Başkanlığın internet sitesi, hizmet alımı esnasında ya da medya kanalı aracılığıyla edinildiği, katılımcıların yalnızca %15'inin Başkanlığı bir kurum olarak başarısız bulduğu, Başkanlığın merkez teşkilatı birimlerinden katılımcıların %63'ü memnun iken %13'ünün memnuniyetsiz olduğu, Başkanlığın hizmetlerinin katılımcıların beklentilerini %79 oranında karşıladığı, özellikle elektronik ortamda sunulan hizmetlerin (hazır beyan, internet vergi dairesi, e-Fatura, e-Beyanname…) bilinirlik düzeyinin yüksek olduğu, katılımcıların ortalama %86'sının bu hizmetler hakkında bilgi sahibi olduğu ve %71'inin bu hizmetlerden memnun olduğu saptanmıştır[8].

2.4. Pazarlama Gözüyle Verginin Dağıtım Boyutu

Dağıtım kamusal pazarlamada bugüne kadar belki en az irdelenen konulardan biridir. Devletin vatandaşına hizmet sağlaması gereken bir kurum olduğu bilinci toplumda oturdukça, önce hizmetin niteliği sonra onun için katlanılan bedel zihinleri meşgul etmeye başlamıştır. Peki bu kamusal hizmetlere nerede ve nasıl ulaştığımız tüketici vatandaş için ne kadar önemlidir?

Diğer hizmetlerde olduğu gibi kamusal hizmette de dağıtım hizmetin tüketiciye/vatandaşa ulaştığı nokta ile ilgili bir kavramdır. Dağıtım aslında bir karşılaşmadır. Kamusal pazarlamanın en önemli aktörü olarak devletler yaptıkları hizmetleri iyileştirmeye çalıştıkları ölçüde bunları ulaşılabilir kılmaya gereken önemi vermelidirler. Hizmetlerin

[8]https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan_2019_2023.pdf, s. 32-42 Erişim: 10.03.2020

pazarlanmasında taşıma, depolama gibi fiziksel dağıtım işlemlerinin geçerliliğinin olmadığı bir ortamda, hizmeti üreten ile hizmetten yararlanan arasında doğrudan ilişkilerin geliştirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Sarıyer, 1996, s. 10). Örneğin; yerel yönetim hizmetlerinin 3. kişi/kuruluşlarla ortak olarak yürütülmesi, sponsor temini, ortak bulma, yerel yönetimin –iş ortaklığına yönelik- imajını geliştirme bu tür kullanımlardır (Özel ve Polat, 2013, s. 68). Resmî gazetede yayınlanan Vergi Konseyi Yönetmeliği Madde 6'ya göre Konsey;

"Vergi hukuku, vergi politikası ve vergi teorisine ilişkin çağdaş ve uluslararası gelişmelerle ve yargı kararlarını izleyerek bu maddede belirlenen amaçlara uygun bir vergi sistemi oluşturulması için önerilerde bulunmak, bu amaçla ulusal ve uluslararası panel ve benzeri toplantılar ve yarışmalar düzenlemek, üniversitelerle iş birliği içinde ortak projeler geliştirmek, ilgili kuruluşlar ile iş birliği yapmak suretiyle vergi araştırmaları ile ilgili organizasyonlar oluşturmak" la yükümlüdür[9].

Diğer bir açıdan ise vergi bağlamında, vatandaşların ödedikleri vergiler ve bunların hizmetlere dönüşmesi ya da yanlış gördükleri noktalar ile ilgili ulaşabildikleri merciler yeni yeni topluma kazandırılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi (VİMER-444 0 189), mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel, doğru ve hızlı bilgiye telefon

[9]https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191112-3.html Erişim: 10.02. 2020

aracılığıyla ulaşmalarını sağlamak amacıyla 1 Mart 2008 tarihinde kurulmuştur. Tüm Türkiye genelinde çağrı merkezi olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi; vergi ile ilgili konularda bilgi danışma, ihbar yönetimi, geri arama, İngilizce elektronik posta yanıtlama ve Motorlu Taşıtlar Vergisi işlemlerine ilişkin hizmetleri vermektedir. Vergi İletişim Merkezinde hizmet saatleri hafta içi 09:00-19:00 arasında olup, resmî tatil günlerinde hizmet verilmemektedir. Vergi İletişim Merkezi ile telefonla yapılan görüşmeler şehir içi görüşme tarifesi üzerinden ücretlendirilmektedir[10].

VİMER tarafından danışmanlık hizmetinin yanı sıra;

- Telefonla ve internet ortamında ihbar bildirimlerinin alınması,

- Borç sorgulama,

- Borç bildirim hizmeti,

- e-Beyanname teknik destek hizmeti,

- Mükellef Geri Bildirim Sistemi,

- Motorlu taşıtlar vergisi plaka tescil tarihi sorgulama,

- İngilizce e-posta yanıt sistemi,

- Gayrimenkul sermaye iradı beyannamesine ilişkin randevu taleplerini alma,

[10] www.gib.gov.tr/ Hizmetleri/Vergi İletişim Merkezi Erişim: 10.02.2020

- Geri arama hizmetleri de sunulmaktadır. VİMER'de 2018 yılında cevaplanan çağrı sayısı 932.658'dir. 2018 yılında VİMER tarafından alınan toplam ihbar sayısı ise 41.391'dir. 31 Aralık 2018 tarihi itibariyle gelen toplam çağrı sayısı 6.167.460'a ulaşmıştır. Mükellefin ilk aramasında doğrudan cevaplanan çağrı ortalaması 2018 yılı için %98,10'dur[11]. Vergi İletişim Merkezine (VİMER) Gelen Çağrıların İlk Görüşmede Sonuçlandırılma Oranı sırasıyla 2017,2018 ve 2019 da 98,98 ve 97 olarak belirtilmiştir[12].

Kamusal hizmetlere erişim rahatlığının vatandaşların devlet tarafından hedeflenen davranışlarını etkileyebileceğini ve bu şekildeki kazanımların maliyetleri düşürebileceği söylemek mümkün olabilir (Kotler ve Lee, 2007, s. 120). Bu doğrultuda erişim kolaylığı sağlanması için bazı illerdeki alışveriş merkezlerinde bazı stantlar açılmıştır. Bu illerden Antalya'da 23 Eylül 2016 tarihinden itibaren vatandaşların yoğun olarak ziyaret ettiği 4 büyük AVM' de (5M Migros, Özdilek Park Avm, MarkAntalya Avm ve TerraCity) (Alışveriş Merkezi) 6736 sayılı Kanun Tanıtım ve Bilgilendirme stantları açılmıştır[13]. Bursa'da da mükelleflerin bağlı olduğu Vergi Dairesi dışında, kendileri için ulaşımı kolay olan noktalarda Beyanname vermeleri için; şehir merkezinde bulunan Zafer Plaza,

---

[11]http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2019-mayis-sayi185_mdergi_8744a-00_/vergi-kayip-ve-kacagini-ihbar-edenlere-odenen-ihbar-ikramiyesi.html. Erişim: 10.02.2020

[12]https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2019_Performans_Programi.pdf s.53 Erişim: 13.02.2020

[13]https://ant-vdb.gov.tr/alis-veris-merkezlerinde-kurdugumuz-6736-sayili-kanun-tanitim-ve-bilgilendirme-platformlari Erişim: 13.02.2020

Kent Meydanı AVM, Erikli Onur AVM ile Gemlik Özdilek AVM, İnegöl AVM ve Mustafakemalpaşa Belediyesinde beyan kabul masaları kurulduğu belirtilmiştir[14].

3. SONUÇ

Pazarlama her zaman tüketimle beraber anılmaktadır. Ama pazarlamanın toplumsal bilinci arttırmaya yönelik sorumluluğu göz ardı edilmemelidir. Tüketici vatandaşlık gereği ödedikleri vergiler aracılığıyla bireyler kamu yönetimini ayakta tutmakta ve kamu sisteminin bir parçası haline gelmektedirler. Pazarlama kamu işletmelerinin vergi gibi tüketiciyi ikna etme sürecinde pazarlama iletişimi teknikleriyle devlete yardımcı olmaktadır. Pazarlama bu açıdan devletin ikna dili olarak vurgulanabilir. Vergi ile ilgili bilgi alma ve ödeme konuları dağıtımla ilgili devletin tüketicileri ile karşılaştığı noktalardır. Bu karşılaşma noktaları pazarlama stratejileriyle daha verimli hale getirilebilir. Tutundurma çerçevesinde tüketicinin ikna edilmesi farkındalığının arttırılması içeriği pazarlama bakış açısıyla oluşturulabilir. Fiyat konusu ise tüketicinin sisteme olan uyumu için adil dağıtımın belirlenmesini gerektirdiği gibi teşvik edici ve caydırıcı politikaları da içermektedir. Vergi miktarı tüm taraflarının çıkarları dikkate alınarak düzenlenebilir. İşletmelerin çoklu paydaş sisteminde tüm muhatapları gözeterek hareket etme pratiği sağlayan pazarlama anlayışı bu noktada bir başvuru kaynağı olabilir.

[14]http://www.bursavdb.gov.tr/beyanname-kabul-stantlarimiz-acildi Erişim:13.02.2020

Taraflarına değer katan karşılıklı ilişkiyi barından pazarlama biliminin sesinin en güçlü çıkması gereken noktalardan biri kamusal pazarlamadır. Mükelleflerinin gücüne göre vergi indirimlerinin, vergi teşviklerinin oluşturulması pazarlamanın sunduğu esnek bir yapı ile inşa edilebilir. Pazarlama parçalar kadar bütün içinde vardır. Verginin bireysel boyutunun yanında topluma karşı mükelleflerin sorumluluklarının farkında olmaları gerektiğini anlatan itici bir güç olarak pazarlamadan yararlanılmalıdır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2005). Kamu Maliyesi (Cilt 10). Ankara: Gazi Kitapevi.

Baudrillard, J. (2010). Tüketim toplumu (Çev. H. Delicayli ve F. Keskin). İstanbul: Ayrıntı Yayınları.

Cemalcılar, İ. (1987). Pazarlama karması (4'P) kavramında yeni gelişmeler. Pazarlama

Dünyası, 1(4), 23-24.

Connolly, J., ve Shaw, D. (2006). Identifying fair trade in consumption choice. Journal of

Strategic Marketing, 14(4), 353–368.

Demir, I. C., ve Ciğerci, İ. (2016). Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Amprik Bir Çalışma. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(1), 127-143.

Gerçek, A., Sarılı, M. A., ve Tezcan, K. (2006). 5345 sayılı kanun çerçevesinde gelir idaresi ile vergi denetiminin yeniden yapılandırılmasının değerlendirilmesi ve öneriler. Gelirler Kontrolörleri Derneği.

Hakkı, M., ve Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki (). Maliye Dergisi, (154).

Kahriman, H. (2016). Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 12(1), 229-250.

Koç, E. (2015). Tüketici Davranışı ve Pazarlama Stratejileri. Ankara: Seçkin Yayınları.

Kotler, P. (1982). Marketing for nonprofit organizations, New Jersey: Prentice-Hall.

Kotler, P., ve Lee, N. (2007). Kamu Sektöründe Pazarlama: Kamu Kuruluşlarının Performansını Geliştirmek İçin Bir Yol Haritası. Mediacat yayınları, İstanbul.

Levy, S. J. (2002). Revisiting the marketing domain. European Journal of Marketing, 36(3), 299–304.

Öktem, M. K., ve Seçkiner, A. G. E. (2010). Bilgi Toplumu ve Kamu Yönetimi Bağlamında Bireyin Yeri: Vatandaş mı Tüketici mi? Tüketici Yazıları (II), 23.

Öz, E., ve Karakurt, B. (2007). Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinen Nokta. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 44(510), 82-90.

Özbek, Mahmut. "E-Devlet ve Türkiye Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi", Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.2007,

Özel, M., ve Polat, C. (2013). Yerel Yönetimlerde Değişim ve Yerel Yönetim Hizmetlerinde 'Müşteri Odaklı Pazarlama'Yaklaşımı. Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(1), 41-79.

Özdemir, P. (2015). Vergi Kültürü Ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 24(1), 175-188.

Sarıyer, N. (1996). Belediyelerde hizmet pazarlaması. YayımlanmamıĢ Bilim Uzmanlığı tezi: Erciyes Üniversitesi, Kayseri.

Schudson, M. (2007). Citizens, Consumers, and the Good Society, The ANNALS of the American Acedemy of Political and Social Science, 611, 236-249

Şiriner, İ., Kapucu, H., Aydın, M., Morady, F., & Çetin, Ü. (Eds.). (2010). Politik İktisat ve Adam Smith. IJOPEC Publication.

Torlak, Ö., Erdoğan, B. Z., ve Yılmaz, C. (2013). Bir Sosyal Pazarlama (İşletmecilik) Modeli Olarak Ahi Örgütleri. Social Business @ Anadolu.

Uysal, M., Dalbayrak, H., & Yurdanur, T. (2002). Çağdaş Eğilimler Işığında Türkiye'de Gelir İdaresi ve Denetimine Stratejik Yaklaşım. Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır? Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları.

İNTERNET KAYNAKLARI

https://www.ama.org/AboutAMA/Pages/Definition-of-Marketing.aspx,

https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191112-3.htm

https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf

(https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan_2019_2023.pdf,

http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat- dergisi_mdergi_/2019-mayis-sayi185_mdergi_8744a-00_/vergi-kayip-ve-kacagini-ihbar-edenlere-odenen-ihbar-ikramiyesi.html

https://ant-vdb.gov.tr/alis-veris-merkezlerinde-kurdugumuz-6736-sayili-kanun-tanitim-ve-bilgilendirme-platformlari-ve

(http://www.bursavdb.gov.tr/beyanname-kabul-stantlarimiz-acildi)

BÖLÜM 6

KARŞILAŞTIRMALI REFAH MODELLERİ VE DEVLETLERİN VERGİLENDİRME POLİTİKASI*

Tuba GEZER[15]

[15] Araş. Gör. Dr. Tuba Gezer, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Maliye Binası kat 3 no 308. e-mail: tuba.yildirim@dpu.edu.tr

* Bu çalışmanın kavramsal çerçevesi Tuba Yıldırım'ın yazdığı "Refah Devleti Anlayışı: TR33 Bölgesinde Eğitim, Sağlık ve Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Düzeylerinin İncelenmesi" adlı yüksek lisans tezinden alınmıştır.

GİRİŞ

Siyasal, sosyal, kültürel ve ekonomik olaylar toplum ve devlet ilişkisini etkileyebilmektedir. Ekonomik gelişmelerde devletin rolü toplumun ihtiyaçlarını veya zararlarını karşılamaya yönelik olarak değişmektedir. Literatürde pek çok tanım kullanılmıştır. Refah devleti anlayışı için günümüzde geçerli olan tanım; sosyal refahın maksimizasyonu amacıyla devletin ekonomiye aktif ve kapsamlı müdahalelerde bulunmasını öngören bir devlet modelidir. Refah devleti piyasa ekonomisinin başarısızlıklarını ve yetersizliklerini ortadan kaldırma amacını gütmektedir ve müdahaleci, düzenleyici, yeniden dağıtıcı ve girişimci bir devlet anlayışını yansıtmaktadır.

Ülkelerin GSMH'den kamu-sosyal harcamalarına ne kadar pay ayırdıkları refah devleti sınıflandırmasını tespit etmede kullanılmaktadır. Bir harcamanın sosyal harcama olarak nitelendirilebilmesi için; eşitlik, gelir dağılımı, yoksulluk, istihdam ve sosyallik gibi kriterleri gözetilerek düzenlenmesi ve bu düzenlemeyle toplumdaki dezavantajlı kesimlerin (kadınlar, çocuklar, gençler, işsizler, yaşlılar ve engelliler gibi) olumlu yönde etkilenmesi gerekmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin GSMH'lerinde sosyal harcamalarla beraber sosyal güvenliklerine de önemli derecede pay ayırdıkları gözlenmelidir.

Çalışmanın birinci bölümünde refah devleti tanımına yer verilmiştir. İkinci bölümünde ise refah devletinin ortaya çıkışı ve gelişiminden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde ise refah rejimi türleri anlatılmıştır. Son bölümde ise çeşitli türleri olan refah devletlerinde sosyal politika-

vergilendirme anlayışlarına değinilmiştir. Refah rejimi türlerine göre vergilerin nasıl finanse edildiğinden bahsedilmiştir. Çalışma sonuç kısmı ile tamamlanmıştır.

1. REFAH DEVLETİNİN TANIMI

Refah devleti kavramı tarih boyunca çeşitli şekillerde tarif edilmiştir. Tanımlar refah sağlayıcılarına sadece asgari gerekleri karşılamak gibi minimum rollerden, eğitim, konut, sosyal güvenlik gibi çok geniş alanda faaliyet alanı içerir.

"Sosyal devlet" kavramı, 2. Dünya Savaşı zamanında Nazi Almanyası'nın "otoriter devlet"i ile savaş sonrası müttefik devletlerin yeniden inşası isteğini yansıtan "sosyal devlet"i birbirinden ayırmak için ilk kez Archbishop Temple tarafından İngiltere'de kullanılmıştır (Pierson, 1991:168). Yıllar sonra savaş sonrası İngiliz toplumu çoğu kez refah devleti olarak karakterize edilmiştir. Fakat 1960'larda bu terim, endüstriyel kapitalist toplum açısından piyasa güçlerinin rolünü siyaset ve idare ile değiştirmek için bir çaba olarak ifade edilmiştir (Gough, 1979: 129).

Refah devletini tanımlama girişimleri genelde ortak argümana dayanmaktadır. Harvey'e göre devlet, "sermaye dolaşım sürecindeki ilişkilere aracılık eden, yöneten, yönlendiren ve süreci kontrol eden bir tür ortak sinir merkezidir". Dolayısıyla, özel sektörün büyümesi için devlet sektörünün büyümesi zorunluluk kazanmaktadır. Sermayenin ekonomik gücü, politik baskının sınırlarını aşan bir niteliğe sahiptir (Bayraktar, 2012: 251).

En çok atıf yapılan tanımın sahibi Asa Briggs'e göre, refah devleti; "piyasa güçlerinin rolünü azaltmak amacıyla, bilinçli bir şekilde örgütlü kamu gücünün kullanıldığı bir devlet türüdür". Briggs'e göre, refah devleti, üç alanda aktif durumdadır; Birincisi, bireylere ve ailelere, minimum düzeyde gelir garantisi sağlamaktır. İkincisi, vatandaşlara, belirli sosyal risklerin (hastalık, yaşlılık, işsizlik vb.) üstesinden gelmelerinde yardımcı olmaktır. Üçüncüsü ise, sosyal refah hizmetleri vasıtasıyla tüm vatandaşlara en iyi yaşam standartlarını sağlamaktır (Briggs, 1961: 237).

Refah kelimesi Avrupa Birliği'nde kullanılan sosyal koruma kelimesi ile aynı anlama gelmektedir. Refah devleti, devletin kişilere sosyal koruma sağlanmasında temel alınacak şartları belirlediği, sosyal korumanın kurumsal biçimidir. Amerika'da bu terim dar anlamıyla kullanılır ve devletin sağladığı yardımın boyutları anlamına gelir. İngiltere ve diğer Avrupa ülkelerinde ise, politika alanı gelir güvencesi, sağlık, sosyal konut, eğitim ve kişisel hizmetlerin yer aldığı geniş bir tanım olarak kullanılmıştır (Lund, 2002: 1).

Literatürde yer alan temel kavramlardan "sosyal devlet" ve "refah devleti" (veya "sosyal refah devleti") kavramları birbirlerinden çok da farklı değildir. Ancak, genel olarak literatürde "sosyal devlet" yerine "refah devleti" kavramı kullanılmaktadır. Bazı yazarlara göre, "sosyal devlet" ile "refah devleti" kavramları aynı anlamı ifade etmemektedir. Bunun nedeni, refah devleti kavramının, herkese çağdaş bir yaşam ve geçim düzeyi sağlayabilecek gelişmiş ülkeleri ifade ediyor olmasıdır. Yani, bu anlam itibariyle, her refah devleti aynı zamanda bir sosyal

devlettir, ancak her sosyal devlet ise bir refah devleti değildir şeklinde çıkarıma ulaşılabilir. Yukarıda değinildiği gibi, bazı yazarlara göre, her iki kavram da aynı şeyi ifade ederken, bazılarına göre ise sosyal devlet kavramı, diğerini de kapsayan bir çerçeve kavram olarak benimsenmektedir (Özdemir, 2007: 16).

Bu bağlamda sosyal devlet, vatandaşların sosyal durumlarıyla ve refahlarıyla ilgilenen, onlara asgari bir yaşam düzeyi sağlayan, bireylerin ekonomik ve sosyal haklardan yararlanmaları için gerekli hazırlıkları yapan devlet diye tanımlanabilir. Uygulamada ise İngiltere'de William Beveridge'in hazırladığı raporun etkisiyle refah devleti (welfare state) kavramı tercih edilmiş ve kullanılmaya başlanmıştır. Almanya'da ise önceleri refah devleti kullanılırken daha sonra sosyal devlet kavramı kullanılmaya başlanmıştır (Tuna ve Yalçıntaş, 1997: 103).

Refah devleti genel olarak, devletin ekonomide, sosyal refahın maksimizasyonu için etkin ve kapsamlı müdahalesi olan bir devlet modelidir. Diğer bir deyişle piyasa ekonomisi ve refah devleti başarısızlıklarını, eksikliklerini, müdahaleci, düzenleyici, kamu anlayışıyla ortadan kaldırmak isteyen devlet biçimidir.

Sosyal devletin özellikle kuramsal alanda oluşumuna en büyük katkı hiç kuşkusuz Lord John Maynard Keynes tarafından sağlanmıştır. Keynes 1929 ekonomik krizinden çıkmak için sermaye bunalımının yanında ekonomik, sosyal ve politik sürecin de dikkate alınması gerektiğini savunmuştur. Keynesyen teori, devletin ekonomiye müdahalesini, refahın artırılmasını ve daha da önemlisi artan refahın

üretim faktörleri arasında adil dağıtılmasını amaçlar. Bu anlayışta Keynes, devletin başta işsizlik olmak üzere sosyal amaçlarla ekonomiye müdahale edebileceğini ileri sürmektedir. Devlet, piyasa ekonomisinin yetersizliği ve devletin düzenleyici rolü nedeniyle eğitim, sağlık hizmetleri ve sosyal güvenlik gibi sosyal politika konularında müdahalede bulunmalıdır (Topuz, 2009: 118).

2. REFAH DEVLETİNİN ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞİMİ

Tarihsel süreçte refah devletinin ortaya çıkmasında toplumda yaşanan iktisadi, sosyal ve politik gelişmelerin önemli etkisi olmuştur. Bu gelişmeler genel olarak sanayileşme devrimi ve buna bağlı olarak gelir dağılımında ortaya çıkan adaletsizlik, fakirlik ve sosyal dışlanmışlık, sınıf çatışmaları, savaşlar ve ekonomik buhranlar olarak ifade edilmektedir.

Refah devletinin ilk temelleri 1880'lerin başında Almanya'da Bismark tarafından atılmıştır. Bu gelişme, daha sonra yavaş yavaş diğer ülkelere yayılmıştır. Ancak, İkinci Dünya Savaşı'nın başlamasıyla birlikte birçok ülkede bu reformlar durma noktasına gelmiştir (Özdemir, 2005: 160).

Modern anlamda ve etkin biçimde refah devletinin ortaya çıkışı, 20. yüzyılın ikinci yarısındadır ancak bu noktaya gelinceye dek birçok gelişme ve birçok mücadelenin bu yönde bazı tohumlar ektiği de bilinmektedir. Bu konuda çeşitli yorumlar dikkat çekmektedir. Örneğin liberal yaklaşıma göre refah devleti anlayışı İngiltere'de 16.

yüzyıldaki “Yoksullar Yasasına” kadar uzanır ve özünde toplumun ahlaki bir sorumluluğunun olduğu düşüncesine dayanır ki; bu noktada liberal düşünce muhafazakâr düşüncelerle birleşir. Marksist yaklaşım açısından ise refah devleti, kapitalist gelişmenin bir ürünü olarak değerlendirilir ve ortaya çıkışı kapitalizmin sorunları, sınıf kavgası ve ekonomik krizlere bağlanır; bu nedenle refah politikaları özel mülkiyet yapısını değiştirmeden işçi sınıfını sistemle bütünleştirmek amacını taşıyan politikalar olarak değerlendirilmektedir (Koray, 2005: 31).

1930’lar erken dönem refah devleti uygulamalarından koruyucu refah devleti uygulamalarına geçildiği yıllardır. Bir örnekle açıklamak gerekirse o yıllarda her dört Amerikan vatandaşından birisi işsizdir ve her altı Amerikan vatandaşından birisi bir şekilde sosyal yardım almaktadır. İnsanlar klasik doktrinin koyduğu şekilde fakirliğin bireyin kendi ahlaki/karakter zaaflarından ya da hatalarından kaynaklandığı yönündeki önermeyi sorgulamaya girişmişlerdir. 1929 Ekonomik Bunalımı kurumsallaştığı ve güçlü olduğu düşünülen kapitalizmin, sanıldığı kadar güçlü temelleri olmadığını göstermiştir. Bu durum devletlerin topluma ve ekonomiye kapsamlı ve güçlü kurumlar kurmak suretiyle müdahil olması gerektiği fikrini pekiştirmiştir. I. ve özellikle II. Dünya savaşı boyunca ve savaştan sonra devletler artan bir şekilde sosyal sorunlara müdahale etmeye başlamışlardır. Savaşların ortaya çıkardığı yıkım ve ekonomik krizler, devletin sosyal alana ve ekonomiye müdahalesine süreklilik arz eden bir karakter kazandırmıştır. Bu durum klasik liberal anlayışının değişmesine ve sosyo-ekonomik politikaların uygulama alanlarının ve

kapsamlarının genişlemesine yol açmıştır (Eser, Memişoğlu ve Özdamar, 2011: 204).

Keynesle başlayan refah devleti anlayışı, klasik liberal yaklaşımın "gece bekçisi devlet" ve "bırakınız yapsınlarcı" ekonomik anlayışını terk etmiş, yerine karma ekonomik bir model benimsemiştir. Keynesyen teorinin öngördüğü refah devleti modeli, kalkınma ve büyümenin altyapısını hazırlamayı, işsizlik sorununu çözmeyi ve piyasayı geliştirmeyi amaçlamıştır. Bunun yanı sıra, sosyal güvenlik politikalarıyla çeşitli grupların refahını artırmaya çalışmış, bunun maliyetini ise devlet, girişimci ve çalışanlar arasında bölüştürmüştür. Bu süreçle birlikte, gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler yarım yüzyıllık bir büyüme ve refah dönemi yaşamışlardır (Biber, 2008: 60).

1950–1970 yılları arasında, kuşkusuz dış ekonomik koşulların da uygun olması nedeniyle belli bir ekonomik büyüme sağlanmış, istihdam amacına ulaşılmıştır. Sosyal harcamalar sürekli artmış ve ciddi bir toplumsal çatışma yaşanmadan ekonomik gelişmenin yanı sıra başta eğitim, sağlık ve çalışma koşulları olmak üzere birçok alanda devletçi adımlar atılmıştır (Koray, 2003: 68).

Refah devletini ortaya çıkaran dönemler dört dönemden oluşmaktadır. Birinci dönem 1880 öncesi, bu dönemde paternalist[16] bir anlayış söz konusudur. Bu süreçte, sorunların ortadan kaldırılmasında aileler arasında, gönüllü kuruluşlarda ve dini kuruluşlarda hayırseverlik duygularıyla hareket eden bireyler olmuştur. İkinci dönem 1880-1945

[16] Paternalizm: devletin vatandaşlarını korumak ve onlara gerekli hizmetleri sağlama rolünü üstlendiği refah ideolojisi kavramıdır. Bu anlayış toplumda astın ve üstün sorumluluklarını belirler (Köksal, 2011: 103).

arası sosyal sigorta dönemidir. Çalışanlar zorunlu olarak ödeme yaptıkları sosyal sigorta kurumlarının himayesi altındadır. Üçüncü dönem 1945-1975 yılları yani refah devletinin altın çağını yaşadığı dönemdir. Refah devletinin gerekleri olan geliri destekleme ve yaşam standartlarının yükseltilmesinin zorunlu olduğu bir dönemdir. Son dönem ise 1975 sonrasıdır. Refah devleti anlayışının krize girdiği ve refah anlayışının yeniden yapılanmaya başladığı dönemdir (Özdemir, 2007: 177-178).

2.1. Sanayi Devrimine Kadar Olan Dönem: 1880 Öncesi

Sanayi devrimi öncesi dönemde, aile ve toplum, dini kurumlar, gönüllü kuruluşlar ve mesleki birlikler yoksul ve hasta insanlara destek olma rolü üstlenmiş ve enformel bir tarzda sosyal refah hizmetleri sunulmuştur. Ortaçağ toplumda ahlaki yapının egemen olduğu, aşırı servet edinmenin kötü görüldüğü, servetin sosyal amaçla harcandığında kişinin itibarının yükseldiği ve bu hayırsever harcamaların oldukça fazla olduğu dönemdir. Antik zamanlarda, sadece savaşa giden erkekler devletin sağladığı sosyal güvenceden yararlanabiliyordu. Bunun nedeni ise bu kişilerin savaşta karşılaşabilecekleri olumsuz bir durum karşısında savaş sonrası kendilerine bakamama ihtimalinin olmasıdır. Bu dönemde Adam Smith'in ve serbest piyasa mekanizmasının etkisi açıktır. 16-18. yüzyıllar arasındaki döneme hâkim olan düşünce yapısı refah devletinin daha fazla gelişmesini engellemiştir (Özdemir, 2007: 181).

Refah devleti uygulaması olan sosyal yardımın sistematik olarak uygulandığı ilk yer İngiltere'dir. Kraliçe Elizabeth döneminde hayata

geçirilen 1601 tarihli yasa (The Poor Law Act- Fakirlik Yasası) sosyal yardımın ilk örneğidir. Bu yasa üç adet muhtaçlar sınıfı öngörmektedir. Bunlar; sakatlar, sakat olmayanlar ve çocuklardır. Yardım, kilise toprakları baz alınarak belirlenip özel bir vergi ile destekleniyordu. İhtiyaç duyan çocuklar ve sakatlar para yardımı alıyorlardı. Sakat olmayan fakirlerse, çoğunlukla faaliyet olmadığından dolayı fakir oldukları için onlara iş vererek yardım etme zorunluluğu bulunmaktaydı. Sakat olmayan fakirlerin bünyesinde toplandığı workhouse'lar (çalışma evleri) bu bağlamda gelişmeye başlamıştır. Diğer ülkelerde de İngiltere de olduğu gibi yoksulluk yasaları aynı ideolojik bakış açısıyla yavaş yavaş ortaya çıkmıştır (Rosanvallon, 2004: 121).

2.2. Sanayi Devrimi- II. Dünya Savaşı Arası Dönem (1880-1945)

Gerçek anlamda refah devleti, II. Dünya Savaşı sonrasında etkisini göstermeye ve genişlemeye başlamıştır. Ancak modern anlamda refah devletinin ortaya çıkışı 19. yüzyılı bulmuştur. Çalışanların sorunlarını çözmek ve işgücü piyasasını düzenlemek amacıyla refah sistemi ilk olarak Almanya'da Bismarck tarafından tanıtılmıştır. Devletin sosyal risklere karşı ilk sosyal hizmeti 1871 yılında endüstriyel kaza hükümlerinin tanıtılması olmuştur. 1883 yılında sağlık hizmetleri ve 1889 yılındaki emeklilik sistemi hükümleri endüstriyel kazalar için çıkarılmıştır. Bu sosyal hizmetlere ek olarak II. Dünya Savaşı sonrası işsizlik tazminatı ve aile ödenekleri de eklenmiştir (Aysan, 2011: 7).

Tablo 1: Bazı OECD Ülkelerinde Başlıca Sosyal Politika Programları Tanıtımı

	Endüstriyel Kaza	Sağlık	Emeklilik	İşsizlik	Aile Ödenekleri
Avusturya	1887	1888	1927	1920	1921
Kanada	1930	1971	1927	1940	1944
Danimarka	1898	1892	1891	1907	1952
Finlandiya	1895	1963	1937	1917	1948
Fransa	1898	1898	1895	1905	1932
Almanya	1871	1883	1889	1927	1954
Yunanistan	1914	1922	1934	1954	1958
İrlanda	1897	1911	1908	1911	1945
İtalya	1898	1886	4898	1919	1936
Hollanda	1901	1929	1913	1916	1940
Yeni Zelanda	1900	1938	1898	1938	1926
Norveç	1894	1909	1936	1906	1946
İspanya	1900	1929	1914	1919	1938
İsveç	1901	1891	1913	1934	1947
Türkiye	1945	1950	1949	1999	1945
İngiltere	1897	1911	1908	1911	1945
ABD	1930	2010	1935	1935	-

Kaynak: http://ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/ (E.T.15.12.2019)

Bu ülkelere bakıldığında Almanya‘nın endüstriyel kazada diğer ülkelere öncü olduğu görülmektedir. Daha sonra ise Finlandiya, Danimarka, İtalya gibi refah ülkeleri ön plana çıkmıştır. Sanayi devrimi ile birlikte işçi sınıfı oluşmuş ve işçileri de korumak için sağlık, işsizlik tazminatı ve aile ödenekleri önem kazanmaya başlamıştır. Ve bütün bu politikalar arasında öncü olan ülkeler İskandinav ülkeleri denilen Norveç, İsveç ve Danimarka refah

devletinin gereklerini yerine getiren nadir ülkelerden olmuşlardır. Amerika'da ise bu uygulamalar ancak Büyük Buhran olan 1930'lu yıllarda gelişmeye başlamıştır. Çünkü bu tarihlerden önce insanların çok büyük bir kısmı çiftliklerde yaşıyorlardı ve ekonomik güvenceleri geniş aileler tarafından yerine getiriliyordu.

Refah devleti anlayışının gelişmesinin ve yayılmasının ardında yatan etken II. Dünya Savaşı sonrası iki kutuplu hale gelen dünyada, "komünizm tehdidi" ve merkezi planlı rejimlerin sağladığı başarılar karşısında Amerika'nın öncüsü olduğu kapitalist dünyanın farklı arayışlara girmesidir. Ülkeleri kapitalizm havuzunda tutabilmek için kapitalizmin vazgeçilmez ilkesi olan serbest piyasa-sınırsız sermaye hareketleri denetim altına alınmış, refah devleti anlayışına geçilmiştir (Özdemir, 2007: 184).

Refah devletinin gelişiminde kapitalizm ve kriz arasındaki yakın ilişkinin etkisi büyüktür. 1914 yılından başlayarak, kapitalizmin yapısal krizi, II. Dünya Savaşı sonuna kadar sürmüştür. 1945 tarihinden itibaren, Altın Çağ olarak ifade edilen yeni bir gelişme dönemi gelmiş ve tüm dünyada toplumun yoksul ve zayıf kesimlerinde ekonomik açıdan kısa süreli de olsa bir rahatlama oluşmuştur. Özellikle Avrupa'da ve iktidara gelen dünyada savaş sonrası dönemde, tarafların sol kökenli işçi sınıfının sosyal süreci şekillendirmede aktif rol oynadığı gözlenmiş buna ek olarak, ikincil bir faktör olmasına rağmen, kapitalizmin görünmez el yaklaşımı 1929 krizi ile sona ermiştir. Sonuç olarak, devlet bu dengeyi sağlamak için önemli bir rol oynamıştır (Şenkal ve Sarıipek, 2007: 150).

2.3. Büyüme Dönemi: Refah Devletinin "Altın Çağı" (1945-1975)

II. Dünya Savaşı herkesi derinden etkilemiş ve fikir ayrılıklarına neden olmuştur. Savaş nedeniyle oluşan kıtlıklar 1930'lardaki kriz sebebiyle oluşan işsizliğin aksine toplumdaki bütün sınıfları eşit hale getirmiştir. Ekonomik yönden zayıf kalan kesimin ekonomik düzen istekleri hoş karşılanmaya başlamıştır. Savaşın getirdiği fikir değişiklikleri neticesinde yeni sosyal politik düzen oluşturulmuştur. Yurt içinde tam istihdam ve ekonomik büyümeyi sağlayan Keynesyen politikalar izlenmiştir. Piyasanın etkisine bağlı olarak daha çok "kurumsal refah devleti" kabulü ve son olarak da piyasa ekonomisi ve refah devleti üzerinde geniş tabanlı bir uzlaşma sağlanmıştır (Aktan ve Özkıvrak, 2008: 29-38).

Keynes, I. ve II. Dünya Savaşı dönemlerini yaşamış bir iktisatçıdır. Savaş dönemleri Keynes'in düşünce dünyası üzerinde doğrudan etkili olmuştur. Keynes'in öngördüğü refah devletinin özellikleri şu şekildedir; Refah devleti tam istihdamı sağlamaya yönelik olarak, talep yönetimi ile kitle üretim ve tüketimini desteklemeli ve gerekli altyapının sağlanmasını hedefleyen ekonomik politikalar izlemelidir. Toplu görüşme gibi toplumsal politikaları uygulamaya koyar; kaynakların dağıtılmasında, ekonomik ve sosyal politikaların oluşturulmasında ulus devletin öncelikleri dikkate alır; piyasanın yetersiz ya da başarısız olduğu alanlarda devlet piyasa ile birlikte hareket ederek karma bir ekonomik model oluşturur ve piyasanın başarısızlıklarını telafi etmelidir (Eser, Memişoğlu ve Özdamar, 2011: 206).

Ekonominin klasik öncülerine dayanan 1929 Büyük Buhranı kapitalizmin sonunu getirmiştir. Adam Smith tarafından neredeyse insansız işleyen bir piyasa ekonomisi öngörülmekteydi. İngiliz iktisatçı Keynes ise, denge tam istihdam düzeyinde meydana gelecek bir piyasa ekonomisi olması gerektiğinden klasik varsayımı eleştirmiştir. Keynes'e göre; devletin gerekli düzeyde talep seviyesini ve tam istihdamı oluşturmak için müdahalesi gereklidir. Böylece gerekirse hükümete tam istihdamı sağlamak ve etkinliğini artırmak için devlete görevler yüklemektedir. Kapitalizm, Keynes'in bu yeni yorumuyla, özellikle 1945-1960 yılları arasında, bir altın çağ yaşamıştır (Harris, 2002: 380-385).

Refah kapitalizminin 1945-1975 yıllarındaki altın çağı boyunca, Batı Avrupa'da sosyal koruma özellikle hane içinde ücretsiz çalışan kadınlara tamamlayıcı roller veren, tam istihdamı sağlayan temellere dayandırılmıştır. Refah devletinin bu dönemde sosyo-ekonomik yapısı 40-50 yıl önceye göre tamamen değişmiştir. Bu dönemde aile yapısının değişmesi ve özellikle kadınlarda istihdam oranının artması ile birlikte vergiler de artmış, kamu harcamalarının artması kamu açıklarını kalıcı hale getirmiştir. Yine bu dönemde refah devletinin harcamaları arttıkça, eğitim, sağlık, konut, sosyal güvenlik ve gelir dağılımı gibi sosyal politika ve sosyal refah hizmetleri geliştikçe bu hizmetler, vatandaşlar tarafından "bir refah hakkı" olarak görülmeye başlanmıştır (Özdemir, 2005: 158).

Altın Çağ'da refah devletinin hacminin artması vergiler üzerinde de bir etki oluşturmuştur. Bu süreçte, devlet tarafından üretilen mal ve

hizmetlerin nitelik olarak artması dolayısıyla bunların finansmanının temeli olan vergilerde de oransal olarak artışlara neden olmuştur. Bu çağda bir diğer önemli olay ise istihdamda gerçekleşmiştir. 1970'li yıllara kadar birçok ülkede sağlık, eğitim ve sosyal refah hizmetleri alanında birçok kişi istihdam edilmiş, kamu sektörü tarafından sunulan hizmetler aynı zamanda geniş bir kamu sektörüne de yol açmıştır (Erdal, 2012: 83).

1968-1973 dönemi yani Altın Çağ'ın doruk zamanlarında yatırım oranı OECD ülkeleri arasında büyüme ve verimlilik farklarını açıklayan en önemli göstergedir. Literatürde, büyüme ve verimlilik gibi temel makroekonomik göstergeler üzerindeki refah harcamalarının herhangi bir olumlu ya da olumsuz net etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır (Boyer, 2002: 8).

1970'lerde ortaya çıkan stagflasyon (enflasyon, ekonomik durgunluk ve işsizlik) sürecini aşmada Keynesyen ekonomi politikası uygulamalarının yetersiz kalması, krizin nedenlerinin refah devleti uygulamalarına bağlanmasını beraberinde getirerek liberal eğilimlerin ekonomi politikalarına yön vermesi ve refah devleti olgusunun sorgulanarak devlet anlayışının yeniden şekillenmesi sürecini hızlandırmıştır. Kapitalizmin yeni bir yapılanma içine girdiği 1970'lerde Neo-liberal iktisat anlayışı yükselişe geçerken, bu yeni dönemin temel politikası ve hedefi serbest piyasa ekonomisinin güçlendirilmesi (özelleştirme uygulamaları, dış ticaret kısıtlamalarının azaltılması vb.), dolayısıyla devletin ekonomideki etkinliğinin sınırlanması olmuştur. 1970'lerin ikinci yarısından itibaren iktisat

politikaları neo-liberal paradigma doğrultusunda yeniden tanımlanmaya başlanmıştır. Buna göre piyasaların kendiliğinden çalışması için her türlü düzenlemeden kaçınılması gerektiği düşüncesi yaygınlık kazanırken, ticaretin serbestleşmesi, sermaye hareketleri önündeki engellerin kalkması, kamu harcamalarının kısılması ön plana çıkmıştır (Eser, Memişoğlu ve Özdamar, 2011: 207).

1973-1974 Petrol krizinin etkileri 1978-1979 yılında artan bir açıklık göstermiştir. Artan erkek istihdamıyla refah senaryoları değişmiştir. Bununla birlikte, aynı zamanda farklı nitelikteki baskılara karşı yüksek derecede esneklik Altın Çağ sınırlamalarını gösteren refah devleti Gümüş Çağı'na dönüşmüştür (Taylor-Goby, 2004: 3).

20. Yüzyıl'ın sonlarında refah devleti küreselleşme, yeni sosyal riskler, nüfus değişiklikleri gibi ana faktörler tarafından engellerle karşılaşmıştır. Birçok araştırmacı, sosyo-ekonomik engeller, finansal problemlerin refah devletinin krizine neden olduğunu iddia etmişlerdir. Sonuç olarak finansal problemler, artan sosyal harcamalar refah devleti ve küreselleşme ile çelişmiştir (Aysan, 2011: 10).

Tablo 2: 1970'li Yıllarda ve Sonrasında Sosyal Refah Devleti Uygulamalarındaki Değişim

Örnekler	Değişim	Fayda Türü
İngiltere, Yeni Zelanda, İtalya, Japonya Fransa, Portekiz, İrlanda, Finlandiya Avusturya, Danimarka, Avustralya	Yükselen Emeklilik Yaşı Tam emekliliğe hak kazanmak için gerekli çalışma süresinde artış Emekli aylığı için gelir testi uygulaması	Yaşlılara Bağlanan Aylıklar
İngiltere, ABD, Norveç, Hollanda İngiltere, ABD, Hollanda	Daha katı yetersizlik testi Yeni süre sınırları, azaltılan faydalar	Sakatlık
Belçika, Danimarka, ABD, İngiltere Almanya, İrlanda, İsviçre, Yeni Zelanda	Fayda Sağlama Süresinde Düşme Faydaların Düzeyinde Düşme	İşsizlik
İngiltere, İspanya, Hollanda	Reel değerlerde azalma ya da seçilebilirlik koşullarının sıkılaştırılması	Aile Ödenekleri

Kaynak: http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/dogusu-gelisim.htm (22/12/2019)

Tabloda görüldüğü üzere 1970'ler ve sonrasında birçok ülkede başlıca refah uygulamalarına devam edilmekle birlikte bir taraftan refah uygulamaları sayesinde sağlanan fayda düzeyleri düşmüş diğer taraftan faydaların elde edilme koşulları ağırlaştırılmıştır.

3. REFAH REJİMİ TÜRLERİ

II. dünya savaşının kötü etkilerinden insanlar acı çekerken, güveni ve sosyal faydayı sağlamak için hükümetler zorlanmış, böylece ulusal ve toplumsal dayanışma siyasi taahhüt ortaya çıkmıştır. Özellikle vergiler, harcamalar, çok çeşitli transfer mekanizmaları aracılığıyla yasal düzenlemelerle tam istihdam ve sosyal haklar sağlanması şartıyla ekonomik ve sosyal faktörlerin sağlayıcılığı belirginleşmiştir (Gökbunar, Özdemir ve Uğur, 2008: 159).

Esping-Andersen, "Neden dünyada üç farklı niteliksel refah mantığı oluşmuştur?", "Neden devletler belli rejim kümeleri üzerinde yoğunlaşırlar?" gibi temel sorular sormuştur. Bu sorular teorik bir cevap verme amacındadır. Ona göre, refah devletinin mevcut teorik modelleri yetersizdir ve teorinin yeniden tanımlanması gereklidir. Bu soruları cevaplarken tarih ve siyaset olgusunun öneminden bahsetmiştir. Daha özel olarak, devletlerin tarihsel özellikleri refah devleti varyasyonlarının en belirleyici nedeni olarak siyasi sınıf koalisyonları tarihçesi, refah devletçiliğinin çıkmasında temel bir rol oynamıştır. Esping Andersen'e göre rejim farklılıklarının ardında siyasi ve tarihsel güçler nelerdir? Üç etkileşen faktör önemlidir; politik sınıf eylem yapıları, özellikle işçi sınıfı için sınıf seferberlik doğası ve rejim kurumsallaşmasının tarihsel mirası önemlidir. Onun

sorularının geçici cevabı olarak; eğer sözde refah devletlerinin tarihine bakılırsa liberal, muhafazakâr ve sosyal demokrat olmak üzere tipik üç ideal rejim türü bulunmaktadır (Arts ve Gelissen, 2002: 137).

3.1. Liberal Refah Rejimi

Anglo-Saxon veya kalıntı refah modelleri olarak da bilinen bu refah rejiminde ABD, İngiltere ve Kanada gibi ülkeler yer almaktadır. Esping Andersen bu refah rejimi türünü; minimum devlet etkisi (decommodification), etkili bir sosyal haklar içeren ve refah devleti alıcıları arasında tabakalaşmanın olmadığı, devlet-refah alıcıları arasında yoksulluk göreli eşitlik, çoğunluk arasında pazar-farklılaşmış refah ve ikisi arasında bir sınıf-politik ikiliğin bir karışımı olarak tanımlamaktadır (Esping-Andersen, 1990: 35).

Liberal sistem acı bir refah devletinden daha fazlası olarak orta sınıfı ve yoksulları piyasaya bağlar. Amerika, Kanada, Avustralya gibi liberal devletlerde işçilere yapılan minimal refah yardımlarının onların piyasaya tekrar girmelerine fırsat sağlayacağı ve böylece onların geçici bir ayrılık yaşayacakları konusunda genel bir görüş oluşturmuştur (Gökbunar, Özdemir ve Uğur, 2008: 160).

Aslında liberal rejim Titmus'un "Sosyal Politika Artık Refah Modeli" ile benzerlik göstermektedir. Sosyal reform, refah hükümetini sınırlandıran liberal iş ahlakı normları tarafından sınırlandırılmıştır. Esping Andersen'in çalışmasında devlet, aile ve piyasa bu rejim türünde üç önemli kaynaktır (Esping-Andersen, 1990: 36-40).

Devletten ziyade kilise, hayır kurumları, özel kurumlar gibi yerel topluluklar üzerinde bir vurgu ve bireysel refah için ataerkil bir aile türü vardır. Devletin rolü, bireysel ve kendine yeterliliği sağlamak ve devlete bağımlılığı caydırmak üzerine kurulmuştur. Devlet refah piyasa biçimlerinin özel sektör vasıtasıyla sağlanmasını teşvik eder. Bu türde kurumsallaşmış refah devleti hizmetleri vardır. Bu nedenle insanlar eğitim ve sağlık gibi temel sosyal hizmetleri piyasada karşılamak zorundadır. Erkeklerin yanı sıra kadınlar Muhafazakâr ve Güney Avrupa refah rejimlerine kıyasla, daha fazla işgücü piyasasına katılmaktadır. Bununla birlikte, sistem eşitlikçidir ve ücretler diğer refah rejimlerine kıyasla daha düşüktür. Kayıp bütçe ve işsizlik sorunları büyük ölçüde düşük ücretli özel sektör hizmet istihdamının genişlemesini destekleyen politikalar ile önlenmektedir (Pierson, 1996: 173).

Anglo-Sakson rejiminde sosyal hizmetler, bekâr anneler, yoksullar ve engelliler gibi risk grupları için ücretler karşılanır. Refah hizmetleri için bu Liberal yaklaşım, ancak toplumu böler; bir tarafta, kendileri için sosyal sigorta sağlayabilen çoğunluk mevcut var iken diğer yandan, bağımlı insanlar bulunabilmektedir. Dolayısıyla, bu refah rejiminde toplumda sosyal dayanışma azalmaktadır. Bu modelde devlet son çare olarak başvurulacak bir merci görevi üstlendiğinden yalnızca en kötü durumda olanlara gelir transferi yapılmakta dolayısıyla temel sosyal yardım programları gelir araştırmasına başvurmayı gerekli kılmakta ve sosyal sigorta yararları oldukça mütevazı düzeylerde bulunmaktadır.

3.2. Muhafazakâr-Korporatist Refah Rejimi

Devletin vatandaşlarına refah hizmeti sağlamak için var olduğu, sosyal statü farklılıklarının yeniden dağıtımı yoluyla minimize edildiği, ailelerin ve dini organizasyonların sosyal hizmetleri sağlamadaki rolünün vurgulandığı Muhafazakâr-Eşitlikçi Refah Devleti Yaklaşımı; muhafazakâr sistemler (Almanya, Fransa ve Belçika gibi) sektörel, mesleki ve diğer grupların geleneksel hiyerarşisini destekleyen, refah devletine orta sınıfın sıkı sıkıya bağlı olduğu bir sistemdir. Bu modelin diğer isimleri ise; sosyal sigorta modeli, Kıta Avrupası modeli, Kurumsal refah rejimleri, Bismarck ülkeleri modeli, Alman modeli ve Hristiyan Demokratik rejimleridir. Bu yaklaşım; bireyci veya toplumun tümüne koruma sağlayan politikalar gibi değil, devletin ataerkil bir otoriteye sahip olduğu, toplumun uyacağı kural ve zorunlulukların belirtildiği bir anlayıştır. Muhafazakâr yaklaşımda, dağıtılan refah toplumdaki sınıflaşmayı artırır veya hiyerarşik yapının sürmesini sağlar (Gökbunar, Özdemir ve Uğur, 2008: 161).

Sosyal haklar geniştir ve piyasanın sadece marjinal bir rolü söz konusudur. Aynı zamanda bu haklar, büyük ölçüde sınıf ve statüye bağlanmıştır. Geleneksel aile yapısının da sürdürülmesine önem verilen bu modelde çocuk bakımı vb. aileye yönelik hizmetler kısıtlıdır. Kısacası bu model, organik ve hiyerarşik yapıyı koruyan, aile, kilise ve mesleğe dayalı bir refah anlayışını destekleyen ve gerektiğinde onları tamamlayan, fakat onların yerini almayan bir refah devleti anlayışı sunmaktadır.

Devlet bakım hizmetlerini hane halkının hükümleri yoluyla geleneksel ev yapılarını ya aile yardımı sayesinde ya da engelli veya yaşlı evde bakım olanlara ödemeleri, emeklilik kredisiyle yönlendirip korumak istemektedir (Pierson, 2001: 27). Yüksek ücretler, pahalı sosyal haklar ve güçlü iş güvenliği ağırlıklı olarak erkek işgücü ile sosyal transferlere bağlı olarak bir ayrılık yaratmaktadır (Esping-Andersen, 1990: 26-29).

Erkekler için emeklilik ve işsizlik haklarından yararlanma, tam zamanlı çalışma gibi fırsatlar bulunmaktadır. Bu bağlamda bir kadının anne ve eş olarak yetkileri işin cinsiyet ayrımına yol açmaktadır. Kadınlara nazaran yüksek ücret, uzun ve kesintisiz kariyer imkânları bu rejimin ailesel karakteri olan erkeği yüceltmesi sonucunu doğurmaktadır (Esping-Andersen, 1996: 90).

Bu rejimin temel özelliği statü farklılıklarının korunması ve vatandaşlık yerine daha sınıf ve statüye bağlı hakların kurumsallaşması üzerinde vurgu yapmaktadır. Çalışma hakkı yerine sosyal güvenlik hakkı benimsenmiştir. Sosyal sigorta sistemi farklılıklarının korunması için çok iyi bir örnektir. Bu sosyal programlar, mesleki ve kamu özel statü grubu ayrımlar ile ayrılır. Bireyin statüsünün korunması ancak toplumda sosyal tabakalaşmayı güçlendirmektedir (Özdemir, 2007: 138).

3.3. Sosyal Demokrat Refah Rejimi

Bu model, evrensel refah rejimleri, İskandinav modeli ya da modern refah rejimleri olarak da adlandırılmaktadır. Bu rejim türünün önde gelen ülkesi İsveç'tir. Bu nedenle İsveç modeli olarak da anılmaktadır.

Bu modeli benimseyen diğer ülkeler ise; Norveç, Danimarka, Hollanda ve Finlandiya'dır. Bu tür rejimlerde öne çıkan ilkeler; evrensellik, sosyal dayanışma ve sınıflar arasında eşitliktir. Yararlar büyük oranda yüksek vergi düzeyleri getiren ve temel refah aktörü durumunda bulunan devlet tarafından sağlanmaktadır. Burada piyasa-devlet ya da işçi-elit gibi ikili bir yapıyı kabul etmek yerine yüksek standartlarda bir toplumsal eşitliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu nedenle sosyal yardımlar ve sosyal hizmetler yüksek tutulduğu gibi, hakların kullanılmasında da geniş bir eşitlik gözetlenmektedir. Refah devleti herkesi kapsayan bir genel dayanışma sistemi kurmanın başlıca aracı konumundadır (Şenkal ve Sarıipek, 2007: 154).

İşçi sınıfı ve beyaz yakalılar için, her vatandaşın iş imkânını amaçlayan, tam istihdamı savunan kurumsallaşmış evrensel refah devleti anlayışı faydalıdır. Bu yaklaşıma göre, tam istihdamı öngören, insanlar devletin sağladığı refah hizmetleri ve programına nazaran kendi gelirlerine daha çok güvenmektedirler (Gökbunar, Özdemir ve Uğur, 2008: 165).

Sosyal demokrat refah devletleri tüm insanların tek bir evrensel sistemi altında yüksek standartlarda yaşadıkları (asgari ihtiyaçları değil) bir eşitliği teşvik etmektedir. Tamamen toplumsallaşmış refah programları ezici bakım maliyetleri ve isteyerek ya da değil, pazar yerinde rekabet edemeyenlere avantaj sağlamak amacıyla daha yüksek vergi ödemek için nüfusu ikna etmeye çalışan hükümetlerin yaşadığı sorunlara yol açmaktadır. Evrenselci ve emeğin metalaştırılmasının sınırlandırılması sistemi sürdürmenin maliyeti resmi erkek ve kadın

işçilerin geliri yoluyla karşılanmaktadır (Esping-Andersen, 1996: 38-42).

Bu nedenle, sosyal demokrat refah rejimi, özellikle kadınlar için ilk çare işveren olarak devlet, evrensellik ve tam istihdam teşviki ile bütündür. Bu rejim, aynı zamanda tam istihdam taahhüt eder ve onların aile-iş sorumluluklarını uzlaştırmak için hem erkekler hem de kadınların üzerine yoğunlaşmaktadır. Rejimde, cinsiyet eşitliği gözetilmektedir.

Refah rejimi sınıflandırmasında Esping-Andersen'e çok sayıda eleştiriler gelmiştir. Bunun üzerine Ferrare tarafından geliştirilen Güney Avrupa ülkelerinin dikkate alındığı Güney Avrupa Rejimi de sınıflandırmaya eklenmiştir. Ferrera'nın (1996) katkısı özellikle İspanya, Portekiz, Yunanistan gibi çalışmalarda ihmal edilen ve kısmen muhafazakâr rejimin bir alt grubu olarak görülebilecek Güney Avrupa ülkelerinin dikkate alınmasıdır. Türkiye'nin de dâhil olduğu bu modelin ayırt edici özelliği istihdam yapısına göre (mavi-beyaz yakalı, kendi adına çalışanlar, sanayi-tarım sektörü ya da kamu özel ayırımı gibi) çok yapılı bir sisteme dayanmasıdır (Çalışkan, 2012: 224).

Güney Avrupa ülkelerinde özellikle kadınlarda ortalama yaşları 55 ile 64 yaş arası yaşlı insanlarda iş gücüne katılım oldukça düşüktür. Aile sosyal riskleri yönetmedeki en önemli etkendir ancak bu etken önemini yitirmiştir. Doğum oranlarındaki önemli derecede düşüş sosyal ve ekonomik zorluklar sunmaktadır (Aysan, 2011: 32).

Güney Avrupa ülkelerinde Kıta Avrupa modellerine göre emeklilik planlarının daha az gelişmiş olduğu görülmektedir. Sosyal güvenlik kurumları Kıta Avrupa'sı ve sosyal demokratik rejimin aksine 20. yüzyılın sonlarında kurulmuştur. Kurumsallaşmış sosyal güvenlik yapılarının eksikliği ve yönetime dayalı siyasal sistemlerin varlığı, kamu emeklilik politikalarında istikrarsızlık üretmektedir. Sosyal güvenlik kurumlarını güçlendirmek için girişimlerde bulunulsa da bütçe açıklarının karşısında bazı emeklilik planları özelleştirilmiştir (Özdemir, 2007: 152).

Bu modelin en belirleyici özelliği piyasa-devlet-aile üzerinde yoğunlaşmasıdır. Aile nerdeyse bu modelin lokomotifi konumundadır ve devletin sosyal politika alanında yükünü hafifletmektedir. Sosyal koruma alanının parçalı ve yetersiz olması sosyal politika alanında eksik olduğunun göstergesidir. Özellikle sosyal sigorta ve primsiz ödemeler konusundaki ikili ayrım, sosyal yardım ve hizmetlerin aile, hayır kuruluşları ve dini kurumlarca yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır (Çalışkan, 2012: 224).

4. FARKLI REFAH MODELLERİNDE VERGİLENDİRME ANLAYIŞI

Refah devleti "piyasa güçlerinin işleyişini değiştiren devlet" olarak tanımlanmaktadır. Yani refah devleti devletin ekonomiye etkin ve detaylı müdahalelerde bulunmasını öngören devlet modelidir. Bu kapsamda refah devleti piyasa ekonomisinin başarısızlıklarını ve eksikliklerini ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. Bu yüzden refah devleti; ekonomiye müdahale eden, özel kesimin faaliyetlerini

düzenleyen, geliri yeniden dağıtan ve gerektiğinde bizzat ekonomik hayata dâhil olarak girişimci bir özellik taşımaktadır (Aktan ve Özkıvrak, 2008: 11-13).

Refah devletlerinin amaçları arasında; kişilere minimum gelir sağlamak, tüm vatandaşların yaşam koşullarının iyileştirilmesi, yoksullukla mücadele, adil gelir dağılımına ulaşma, sosyal koruma ve sosyal yardım yer almaktadır. Devletin bu politikaları gerçekleştirmesi ancak etkin bir vergilendirme sistemi oluşturması ile gerçekleştirilebilir. Çünkü sosyal harcamaların temel kaynağı vergidir. Mali literatürde servet vergisi, gelir vergisi ve tüketim vergisi olmak üzere toplam 3 vergi kaleminden bahsedilebilir. Liberalleşme veya küreselleşme, devletin servet ve sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilerin azaltılmasına neden olmuştur. Çünkü sermayenin geniş çaplı hareket özgürlüğü, devletleri sermaye ve dış yatırım çekme konusunda rekabete sürüklemiştir. Ülkeler vergi cennetleri olan Cayman Adaları, Bahrein gibi finans cazibe merkezlerine yatırımları engellemek amacıyla sermaye gelirleri ve servet üzerindeki vergilendirme oranlarında indirimler yapmışlardır (Piketty, 2014: 389-402). Sonuçta devletler, özellikle refah devletli anlayışının yaygın olduğu başta İskandinav ve Avrupa ülkeleri sosyal politika anlayışlarına göre vergi politikaları oluşturmuşlardır.

- **Anglo-Sakson Modeli**

Liberal refah devletleri, ılımlı düzeyde sosyal sigorta planlarına ve ihtiyaç tespitine dayalı programlara sahiptirler. Anglo-Sakson ülkeler liberal rejimi temsil etmektedir. Bu modelin taraftarları; vatandaşların

çoğunluğunun piyasadan yeter düzeydeki refahı elde edebileceğini varsaydıkları için, minimum düzeydeki bir kamu müdahalesini desteklemektedir. Kamunun üstlendiği rol, piyasa işlemlerini ikame etmekten çok onları beslemek şeklinde olduğundan, bu bakış açısı bu ülkelerin neden özel refahı vergi indirimleri yoluyla desteklediğini de açıklamaktadır (Beken, 2013: 119).

Bu refah rejimi türünde sosyal yardıma güven duyma ya da aniden gelişen olumsuz olaylar için maliyet üstlenen orta sınıf seçmenler mevcut değildir. Bu yüzden refah programlarını ilerletmek için daha yüksek vergi ödemek istemezler. Hükümet etkili bir sosyal politika yürütememektedir. Bununla birlikte bireylerin piyasaya yönelmesi sebebiyle devletin daha fazla gelir elde etme imkânı da kalmamaktadır. Bireyler yüksek vergi ödeme eğilimi içerisinde değildirler. Bu nedenle model sınırlı bir refah politikasına sahiptir (Şenkal ve Sarıipek, 2007:162-164).

Liberal refah rejimi sınırları içerisindeki ülkelerde kamu sektörü istihdamı düşük, özel sektör istihdamı ise OECD ülkeleri ortalamasının üzerindedir. Kadınların iş gücüne katılım oranları muhafazakâr korporatist rejimine nazaran yüksektir. Gelir dağılımında adaletsizlik ve yoksulluk temel sorunlardır. Bu sistem vatandaşlarına sadece minimum gelir garantisi temin etmektedir. Ulusal sağlık hizmeti hariç, sadece muhtaç durumda olanlara devlet yardım sağlamaktadır. Sınırlı refah devleti politikasından dolayı her hangi bir finansman krizi yaşanmamaktadır. Bu yüzden bu refah rejimi ülkelerinde vergi oranları düşüktür (Özdemir, 2010: 243,244). Liberal

refah rejimi ülkelerinde düşük artan oranlı vergiler söz konusudur. Ayrıca mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler az miktarda olurken, emlak vergileri üzerindeki oranlar yüksektir (Suluk, 2017: 229).

Anglo-Sakson refah ülkelerinden biri olan Amerika'da vergi sistemi; eyalet ve federal yönetim tarafından olmak üzere 2 başlık altında incelenmektedir. Eyaletlerde; orada oturan ve eyalet sınırları içerisinde gelir elde edenlerden geniş tabanlı kişisel gelir vergisi alınmaktadır. Eyalet kişisel gelir vergilerinde uygulanan temel ögeler çoğunlukla federal kişisel gelir vergisi ile benzerlik göstermektedir. Kişisel gelir vergisi her eyalette farklı oranlarda uygulanabilmektedir. Bu vergi artan oranlı tarifeye sahiptir ve her yıl tüketici fiyat endeksine göre de artırılmaktadır (Demir, 2008: 280-288). Amerika'da gelir vergisi tarifesinde en alt oran %12'den başlamaktadır. Oranlar 12-22-24-32-35 ve en yüksek dilim olan %37 olarak uygulanmaktadır. ABD'deki en yüksek kişisel gelir vergisi oranı, yılda 500.000 ABD dolarının üzerinde geliri olan kişiler için yüzde 37'dir. Amerika Birleşik Devletleri'nde mevcut Kurumlar Vergisi Oranı yüzde 21'dir. Önceki yıllarda bu oran %35 olarak uygulanmıştır (Trading Economics). Ancak ABD sermayeyi vergilendirmek yerine kriz nedeniyle artan sosyal harcamalarını karşılamak için ücretlerin üzerine aşırı vergi yükü bindirmiştir (Çakaş, 2019: 99).

Bir diğer ülke olan İngiltere'de ise gelir vergi oranı %45, kurumlar vergisi ise %19'dur (Commission, 2018). İngiltere de KDV %20 olarak uygulanmaktadır. Ancak indirimli oran uygulamasında ise,

oran %5'tir. Kitap, gazete, dergi, çocuk kıyafetleri ve ulaşım hizmetlerinde de sıfır oran uygulaması mevcuttur. Bazı mal ve hizmetlerde vergiden istisna edilmiştir. Eğitim, finansal hizmetler, sigorta hizmetleri, tıbbi hizmetler vergiden istisna edilen mal ve hizmetlere örnek olarak gösterilebilir. İngiliz KDV vergi modelinde istisnaların önemli bir bölümü eğitim ve sağlık gibi sosyal faydası yüksek olan alanlara ayırılmıştır (Demirci ve Avcı, 2019: 602-603).

Anglo-Sakson refah ülkeye bir başka örnek ise Kanada'dır. Burada federal vergi oranları artan oranlıdır. En düşük gelir vergisi oranı %15 ve en yüksek oran da %33'dür. Kurumlar vergisi oranı ise %26.5 olarak uygulanmaktadır. Mal ve hizmet vergisi olan KDV ise %5 olarak uygulanmaktadır (https://tradingeconomics.com/canada/social-security-rate).

- **Kıta Avrupası Modeli**

Kıta Avrupası modelinde sosyal hizmetler yerinden yönetim birimlerince yerine getirilmektedir. Aynı zamanda, hizmetler temelde katkıya dayalı finans sistemiyle gerçekleştirilmektedir. Geliri telafi edici sistemden dolayı finansman; işçi ve işverenlerden alınan katkı payları ile genel vergilerce sağlanmaktadır (Toprak, 2015: 163). İşverenler tarafından ödenen yüksek katkı payları ise işletmelerin yeni istihdam alanı oluşturmasını önlemekte, işçilerin erken emekliliği için baskılar oluşturmakta ve yeni istihdam alanlarının yaratılmasını engellemektedir. Bu modelde sunulan refah hizmetlerinin finansmanı vergilerden daha çok, işçi ve işverenlerden alınan emeklilik, sigorta

fonları gibi sosyal sigorta ilkesine dayanmaktadır. Ayrıca bu sistemde düşük artan oranlı bir vergi yapısıyla birlikte düşük mal ve emlak vergileri vardır (Suluk, 2017: 224,229).

Kıta Avrupası refah ülkelerinden biri olan Almanya'da satış vergisi, belirli mal ve hizmetlerin alım fiyatına dayanarak tüketicilere uygulanan bir vergidir. Bu verginin oranları ise mal grubuna göre ve oranlarına göre %7 ve %19 olarak çeşitlilik göstermektedir. Kurumlar vergisi ise %30 olarak uygulanmaktadır. Kişisel Gelir Vergisi Oranı, bireylerden toplanan bir vergidir ve emek, emeklilik, faiz ve temettü gibi farklı gelir kaynaklarına uygulanır. Gelir vergisinde en yüksek oran %45'dir (Trading Economics). Fransa'da KDV standart oran %20. İndirimli oranlar ise %5.5 ve %10 olarak uygulanmaktadır. Belçika'da ise standart oran %21, indirimli oranlar ise %6 ve %12 olarak uygulanmaktadır (OECD). Fransa'da Kurumlar vergisi oranı %32 iken Belçika'da bu oran %29.6'dır.

Uluslararası vergi yarışına potansiyel olarak çok duyarsız olan bireysel gelir ve kurumlar vergisinin, karşılaştırmalı biçimde Kıta Avrupa'sı ülkelerinin gelir yapısında oldukça küçük rol oynaması çok etkilidir. Bundan dolayı, bu vergiler sık sık çok dar bir tabandan toplandığı için nominal oranlar hala yüksek kalabilmektedir.

- **İskandinav Modeli**

İskandinav refah rejimi türünde yüksek vergi oranları mevcuttur. İşsizlik ve yaşlılık durumlarında gelir telafi edici politikalar ve kapsamlı sosyal hizmetler uygulanmaktadır. Bununla birlikte ücret

farklılıkları ve gelir eşitsizliği minimum seviyededir. İskandinav ülkelerinde devlet diğer Avrupa ülkelerine kıyasla daha fazla etkin rol oynamaktadır. Bunun sebebi ise; refah kazanımlarının tüm vatandaşlara yönelik olurken tedarikçisinin ve finansmanının devlet tarafından sağlanıyor olmasıdır. Sosyal demokrat refah rejiminde, geniş tabanlı vergilendirmeyle birlikte yüksek vergi yükü olan bir vergi sistemi mevcuttur. Bu modelde sağlanan refah yardımları diğer modellere göre daha fazla ve yeniden dağıtıcıdır. Bunun sebebi ise birbirinden ayrılamaz olan vergi sistemi ve yürütülen sosyal politikalardır (Toprak, 2015: 161,162).

İskandinav refah modelinin temeli, yardımların ülkedeki tüm bireylere koşulsuz ve şartsız olarak sağlanmasıdır. Bu sistemde yardımlar aileye değil bireye yapılır. Bu yardımların hepsi devlet tarafından karşılanmaktadır ve finansmanı da yüksek vergilerle sağlanmaktadır. Sosyal demokrat model olarak da adlandırılan bu modelde diğer refah modellerine kıyasla bireylere daha fazla yardım yapılmaktadır. Ayrıca bu sistemde yardımlar evrenseldir. Toplumda yaşayan bireylere yapılan yardımlar nakit yerine çoğunlukla hizmet olarak veriliyordur. Genellikle vatandaşlar bu hizmetlerden ya çok düşük katkı payı ödeyerek ya da ücretsiz olarak yararlanmaktadırlar. Ücretsiz sağlanan hizmetler arasında sağlık ve eğitim hizmetleri yer almaktadır. Bu durum bireylerin yüksek vergi oranlarına tepkisini azaltmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen gelir OECD ülkeleri arasında en yüksek paya sahiptir (Şenkal ve Sarıipek, 2007: 157-161).

İskandinav ülkeleri vergi reformları ile vergilerin vatandaşlar arasında daha adil dağıtılması, istikrarın sağlanması, vergi tabanının geliştirilmesi ve uluslararası yatırımcıların ülkeye çekilmesini hedeflemektedirler. Bu amaç doğrultusunda yapılan en önemli reform ikili gelir vergisi modelinin uygulanmasıdır. İkili gelir vergisi modeli ilk olarak 1987 yılında Danimarka'da uygulanmış ve sonrasında diğer İskandinav ülkeleri tarafından da benimsenmiştir. Model, İskandinav ülkelerindeki vergi reformları ile ortaya çıkmasından dolayı İskandinav ülkeleri ile özdeşleşmiştir. İskandinav ülkelerinde kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisinin yanında pek çok dolaysız vergi bulunmaktadır. İskandinav ülkelerinde dolaylı vergilerin temelini ise satış vergileri oluşturmaktadır (Armağan ve Dikmen, 2015: 72).

İsveç'te kurumlar vergi oranı %21.4, gelir vergisi oranı en yüksek tarifede %57.2 olarak uygulanmaktadır. Satış vergisi oranı ise %25'tir. Danimarka'da ise kurumlar vergisi oranı %22, satış vergisi %25, gelir vergisi ise %55.8 olarak uygulanmaktadır. Bir diğer refah ülkesi olan Norveç'te ise oranlar diğer ülkelerle benzerlik göstermektedir. Satış vergi oranı diğer ülkelerle aynı olup oranı %25'tir. Kurumlar vergisi %22'dir. Gelir vergisi oranı ise diğer ülkelere nazaran biraz düşüktür. Norveç'te gelir vergisi oranı en yüksek tarife %38.52 olarak uygulanmaktadır (Trading Economics).

İskandinav ülkelerinde devlet refah kazançlarının tüm vatandaşlar tarafından elde edilebilir olmasını finanse ve organize etmek için diğer Avrupa ülkelerinden daha fazla sisteme dâhil olur. Bu nedenden dolayı refah modeline vergi sistemi hem geniş tabanlı vergilendirme

hem de yüksek vergi yükü ile eşlik edilmektedir (Şenkal ve Sarıipek, 2007: 158).

- **Güney Avrupa Refah Modeli**

Güney Avrupa refah sistemine sahip ülkelerde ulusal gelir güvence ağı yoktur. Yaşlı ve özürlüler için ulusal sosyal sigorta sistemine bağlı emeklilik destekleri mevcuttur. Sosyal politikalar farklı bakanlıklar tarafından yürütülmektedir. Ve bu ülkelerde yardımlardan yararlanmak için ülkede belirli zaman geçirme şartı aranmaktadır. Yardım miktarları da diğer Avrupa ülkelerine nazaran düşük kalmaktadır. Bu ülkelerde aile önemle vurgulanan bir kavramdır. Bu nedenle sosyal yardım ve hizmetler genellikle aile ve vakıflar tarafından sağlanmaktadır (Semiz, 2009: 57,58). Kısıtlı ve şartlı yapılan sosyal yardımların finansmanı ise bu ülkelerde genellikle mal ve hizmetlerden alınan vergilerle karşılanmaktadır (Rosanvallon, 2004: 158).

İspanya, Portekiz, Yunanistan ve Türkiye'nin de dâhil edildiği Güney Avrupa refah sisteminde, Kamu harcamalarının GSYİH içerisindeki payı oldukça düşüktür ve bunun yaklaşık yarısı emeklilik harcamalarıdır. Güney Avrupa Refah Rejimi 'ne sahip ülkelerin kamu harcamalarının fazla olması görünürde sorun teşkil etmese de kamu gelirlerinin düşük olmasından dolayı iktisadi açıdan sağlıklı görünmemektedir. Zira bu ülkelerin harcamaları gelirlerinden çok olduğundan devletin büyüklüğü ya da küçüklüğünün yanında ne kadar verimli oldukları sorununu da beraberinde getirmektedir. Bu ülkelerin işgücü piyasası, Kıta Avrupası Refah Rejimi 'ne göre radikal biçimde

farklıdır ve güçlü bir tarımsal yönelim gösterir. Ayrıca, İskandinav ülkelerinin aksine bu ülkelerde tam istihdam geleneği bulunmamaktadır (Gümüş ve Tatlıyer, 2013: 3-5).

Refah modeli ülkelerinden birisi olan Yunanistan'da kurumlar vergisi oranı %28, gelir vergisinde en yüksek oran %45, satış vergisi oranı ise %24 olarak uygulanmaktadır. İspanya'da ise kurumlar vergisi oranı %25, satış vergisi oranı %21 ve gelir vergisinde en yüksek oran %45 olarak uygulanmaktadır. Portekiz'de bu ülkeler arasında en düşük kurumlar vergisi oranı uygulayan ülkedir ve oranı %21'dir. Satış vergisi oranı %23 ve gelir vergisinde en yüksek tarife %48 oranından vergilendirilmektedir (Trading Economics).

Bazı çalışmalarda Türkiye'de bu gruba dâhil edilmektedir. Türkiye'nin sosyal politikasına söz konusu gelişim çerçevesinde baktığımız zaman, "Güney Avrupa Sosyal Devlet Modeli"ne sosyal güvenlikte -özellikle kamu çalışanları başta olmak üzere- çalışan kesimin sigorta sistemi içinde yer alması ile primli ödemelerde yüksek düzeyli koruma, sosyal yardım ve hizmetlerde ise dağınık, çok parçalı, aile merkezli ve sosyal güvenliğe göre sistematize edilmemiş bir hizmetler seti çerçevesinde benzerlik gösterdiği söylenebilir. Türkiye'nin, bu modele giren Portekiz, İspanya ve Yunanistan gibi ülkelere yakın sosyo-ekonomik yapısı bulunmaktadır (Toprak, 2015: 167).

Türkiye'de vergi oranları ise şöyledir; Kurumlar vergisi %22 mal ve hizmet satış vergisinde(KDV) ise %1, %8 ve %18 olmak üzere üç

farklı oran bulunmaktadır. Ülkemizde sağlık harcamalarından %8 oranında KDV alınmaktadır. Gelir vergisinde ise en alt dilim %15 iken en yüksek oran %35 olarak uygulanmaktadır (Çiçek ve Uğur, 2019: 304,307).

SONUÇ

Refah devleti tarih boyunca çok çeşitli anlamlarda ifade edilmiştir. Literatürde refah devleti sosyal devlet olarak da ele alınmaktadır. Ancak genel olarak refah devleti kavramı kullanılmaktadır. Çünkü bazı araştırmacılara göre, sosyal devlet ile refah devleti aynı anlama gelmemektedir. Bunun nedeni refah devleti kavramının herkese çağdaş bir yaşam ve geçim düzeyi sağlayabilecek gelişmiş ülkeleri ifade ediyor olması olarak gösterilmesidir. Bu yüzden her refah devleti aynı zamanda bir sosyal devlettir, ancak her sosyal devlet ise bir refah devleti değildir. Refah devleti bireylere ve ailelere, minimum düzeyde gelir garantisi sağlayan vatandaşlarına belirli sosyal risklerin (hastalık, yaşlılık, işsizlik vb.) üstesinden gelmelerinde yardımcı olan ve sosyal refah hizmetleri vasıtasıyla herkese en iyi yaşam standartlarını sağlayan devlet biçimidir.

Refah devletini üç şekilde açıklamak mümkündür. Birincisi sorumludur, piyasa aksaklıklarının problemlerin üstesinden gelecek önlemler alınmasını sağlar. İkincisi düzenleyicidir, çünkü düşük ücretli işçilere iş piyasasında sosyal yardım hizmetleri ve sosyal güvenlik sağlar. Sonuncusu ise geliri yeniden dağıtıcıdır, çünkü sınıflar arası gelir adaletsizliğini ortadan kaldırmak için gelir vergisi ve transfer harcamalarını paylaştırır.

Refah devletlerini ayırt edici kılan bireylere, kendi gelir olanaklarından bağımsız olarak sosyal risklerden korumayı amaçlayan refah programları sağlamalarıdır. Refah rejimi türlerindeki ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki farklılıklar, vergi politikalarında ve vergi oranlarında tam benzerlik göstermelerini engellemektedir.

Uygulamada refah devleti kavramı ülkelerdeki anlayış bakımından farklı anlamlarda kullanılmaktadır. İsveç'te ve diğer İskandinav ülkelerinde refah devletinin en belirgin özelliği; vatandaşların hepsine çalışma hakkının devlet tarafından garanti edilmesidir. İskandinav ülkelerinde devlet refah kazançlarının tüm vatandaşlar tarafından elde edilebilir olmasını finanse ve organize etmek için diğer Avrupa ülkelerinden daha fazla sisteme dâhil olur. Bu nedenden dolayı refah modeline vergi sistemi hem geniş tabanlı vergilendirme hem de yüksek vergi yükü ile eşlik edilmektedir.

Kıta Avrupası Modelinde sosyal refah devletinin özelliği ise sosyal güvenlik hakkının devlet tarafından garanti edilmesidir. Devlet ayrıca gelir dağılımını sağlamada da aktif rol üstlenmiştir. Bu modelde sosyal hizmetler yerinden yönetim birimlerince yerine getirilmektedir. Aynı zamanda, hizmetler temelde katkıya dayalı finans sistemiyle gerçekleştirilmektedir. Geliri telafi edici sistemden dolayı finansman; işçi ve işverenlerden alınan katkı payları ile genel vergilerce sağlanmaktadır.

Liberal refah rejim modeli ülke örnekleri ABD ve İngiltere'de ise sosyal refah devleti anlayışı diğer ülkelere göre farklıdır. Bu ülkelerde devlet vatandaşa ancak zor durumda ise geçici transferler sağlayarak

yardım eder. ABD'de yalnızca devlet kaynaklı emeklilik sistemi varken; İngiltere'de, sosyal güvenlik, sağlık, eğitim gibi büyük harcama kalemlerinin yanında sığınma evleri gibi küçük faydaları da içine alan bir sistem mevcuttur. Bu refah rejimi türünde sosyal yardıma güven duyma ya da aniden gelişen olumsuz olaylar için maliyet üstlenen orta sınıf seçmenler mevcut değildir. Bu yüzden refah programlarını ilerletmek için daha yüksek vergi ödemek istemezler. Hükümet etkili bir sosyal politika yürütememektedir. Bununla birlikte bireylerin piyasaya yönelmesi sebebiyle devletin daha fazla gelir elde etme imkânı da kalmamaktadır. Bireyler yüksek vergi ödeme eğilimi içerisinde değildirler. Bu nedenle model sınırlı bir refah politikasına sahiptir.

Güney Avrupa Refah modelinin en belirleyici özelliği piyasa-devlet-aile üzerinde yoğunlaşmasıdır. Aile nerdeyse bu modelin lokomotifi konumundadır ve devletin sosyal politika alanında yükünü hafifletmektedir. Güney Avrupa refah sistemine sahip ülkelerde ulusal gelir güvence ağı yoktur. Sosyal koruma alanının parçalı ve yetersiz olması sosyal politika alanında eksik olduğunun göstergesidir. Özellikle sosyal sigorta ve primsiz ödemeler konusundaki ikili ayrım, sosyal yardım ve hizmetlerin aile, hayır kuruluşları ve dini kurumlarca yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Kısıtlı ve şartlı yapılan sosyal yardımların finansmanı ise bu ülkelerde genellikle mal ve hizmetlerden alınan vergilerle karşılanmaktadır.

KAYNAKÇA

Aktan, C. C., & Özkıvrak, Ö. (2008). *Sosyal Refah Devleti.* Ankara : Okutan Yayınları .

Armağan, R., & Dikmen, S. (2015). İskandinav Ülkeleri Vergi Sistemi ve Gelirlerinin Karşılaştırmalı Bir Analizi . *AKÜ İİBF Dergisi, XVII*(2), 67-81.

Arts, W., & Gelissen, J. (2002). Three worlds of welfare capitalism or more? A state-of-the-art report. *Journal of European Social Policy, 12*(2), 137-158.

Aysan, M. F. (2011). *Welfare Regimes: The Welfare of the Old in Comparative Perspective.* Ontario , Canada : The University of Western Ontario.

Bayraktar, C. (2012). Keynes ve Refah Devleti . *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi , 10*(2), 247-261.

Beken, H. G. (2013). *Karşılaştırmalı Refah Devleti Analizi-Küreselleşme, İşgücü Piyasaları ve Toplumsal Cinsiyet Temelinde-*. İstanbul : T.C. MARMARA ÜNİVERSİTESİ MARMARA ÜNİVERSİTESİ.

Biber, A. E. (2008). Değişen Devlet Anlayışı, Müdahalecilik ve Piyasa Ekonomisi . *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16*(1), 56-69.

Boyer, R. (2002). *Is There A Welfare State Crisis? A Comparative Study of French Social Policy.* Geneva , Switzerland: International Labour Office.

Briggs, A. (1961). The Welfare State in Historical Perspective. *European Journal of Sociology , 2*(2), 221-258.

Commission, E. (2018). *Taxation and Customs* . Aralık 18, 2019 tarihinde https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en adresinden alındı

Çakaş, C. O. (2019). 1964-2014 Yılları Arasında Norveç, Alman ve Amerikan Ekonomilerinin Büyüme Oranlarının Analizi . *Sosyal Bilimler Akademi Dergisi, 2*(2), 71-105.

Çalışkan, Z. (2012). Refah Devletlerinin Dinamik Dengesi: Sosyal Harcamalar İçin Geleneksellik Endekslerinin Hesaplanması . *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi, 2*(1), 218-239.

Çelikkaya, A. (2010, Ekim). İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması . *ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ İİBF DERGİSİ, 5*(2), 101-128.

Çiçek, U., & Uğur, K. (2019). Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı-Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırılması . *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 10*(24), 290-310.

Demir, İ. C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi . *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, X*(1), 275-297.

Demirci, Z., & Avcı, O. (2019). KDV'ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli . *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 21*(2), 597-607.

Erdal, S. (2012). *Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti Uygulamaları Açısından İsveç Modeli'nin Değerlendirilmesi.* İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Eser, B., Memişoğlu, D., & Özdamar, G. (2011). Sosyal Siyasetin Üretilmesi Sürecinde Refah Devletinden Neo-liberal Devlete Geçiş: Devletin Kamu Hizmeti Sunma İşlevinin Değişimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16*(2), 201-217.

Esping-Andersen, G. (1990). *The Three Worlds of Welfare State.* New Jersey : Princeton University Press .

Esping-Andersen, G. (1996). *Welfare States in Transition: National Capitalism.* London: Sage Publications .

Ferrera, M. (1996). The 'Southern Model' of Welfare in Social Europe. *Journal of European Social Policy , 6*(1), 17-37.

Gough, I. (1979). *The Political Economy of The Welfare State.* London : Mc Millen .

Gökbunar, R., Özdemir, H., & Uğur, A. (2008). Küreselleşme Kıskacındaki Refah Devletinde Sosyal Refah Harcamaları. *Doğuş Üniversitesi Dergisi , 9*(2), 158-173.

Gümüş, İ., & Tatlıyer, M. (2013). Güney Avrupa Refah Rejimi'nin Borç Krizi. *İş Ahlakı Dergisi, 6*(1), 1-37.

Harris, P. (2002, July). Welfare Rewritten: Change and Interlay in Social and Economic Accounts . *Journal of Social Policy, 31*(3), 377-398.

Koray, M. (2003, Aralık). Avrupa Refah Devleti: Anlamı, Boyutları ve Geleceği. *Görüş Dergisi* (57), 64-74.

Koray, M. (2005). Görülmek İstenmeyen Gerçek: Sosyal Refah Politikaları ve Demokrası İlişkisi . *Çalışma ve Toplum* (5), 27-60.

Lund, B. (2002). *Understanding State Welfare: Social Justice or Social Exclusion?* London : SAGE Publications.

Özdemir, S. (2005). Başlangıcından Günümüze Refah Devletlerinde Sosyal Harcamaların Analizi. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, 0*(50), 154-204.

Özdemir, S. (2007). *Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti* . İstanbul : İTO Yayıncılık .

Özdemir, S. (2010). Sosyal Gelişim Düzeyleri Farklı Refah Devletinin Sınıflandırılması Üzerine Bir İnceleme . *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*(49), 231-266.

Pierson, C. (2001). *Modern Devlet.* İstanbul : Chiviyazıları Yayınevi.

Pierson, P. (1996). The New Politics of the Welfare State. *World Politics , 48*(2), 143-179.

Piketty, T. (2014). *Yirmi Birinci Yüzyılda Kapital.* (H. Koçak, Çev.) İstanbul : Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Rosanvallon, P. (2004). *Refah Devletinin Krizi.* Ankara : Dost Kitabevi .

Semiz, C. (2009). *Avrupa Birliği'nin Sosyal Politikası Çerçevesinde Güney Avrupa Sosyal Devlet Modeli ve Türkiye.* Ankara : T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü .

Suluk, S. (2017). *Refah Modellerinin Değerlendirilmesinde Türkiye Ekonomisinin İncelenmesi* . Nevşehir: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Şenkal, A., & Sarıipek, D. B. (2007). Avrupa Birliği'nin Karşılaştırılması Refah Modelleri ve Sosyal Politikada Devletin Değişen Rolü . *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, *14*(2), 146-175.

Taylor-Goby, P. (2004). New Risks and Social Change: The Transformation of the European Welfare State. P. Taylor-Goby içinde, *New Risks, New Welfare* (s. 264). London : Oxford University Press.

Toprak, D. (2015). Uygulamada Ortaya Çıkan Farklı Refah Devleti Modelleri Üzerine Bir İnceleme . *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(21), 151-175.

Topuz, S. K. (2009). Türkiye'de Sosyal Devlet Harcamalarının Genel Eğilimi: 2001-2009 Yılları Arasında Yapılan Eğitim, Sağlık ve Sosyal Koruma Harcamaları . *Alternatif Politika* , *1*(1), 115-136.

Trading Economics https://tradingeconomics.com/united-states/corporate-tax-rate E.T. 17/12/2019

Tuna, O., & Yalçıntaş, N. (1997). *Sosyal Siyaset* . İstanbul : Filiz Kitabevi .

BÖLÜM 7

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ

Erdinç YILMAZ [17]

[17] Dr., Eskişehir İli Tepebaşı İlçesi Kaymakamı

GİRİŞ

Vergiler bir ülkenin temel gelir kaynakları içerisinde genellikle ilk sırada yer almaktadır. Böylesine önemli bir gelir kaynağını oluşturan vergilere yönelik kayıp ve kaçakların önlenmesi de devletlerin önemli hedefleri arasında bulunmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi cezalarının, yasal düzenlemelerin ve idari çözüm yollarının rolü çok büyüktür.

Vergi cezaları, vergi kabahatleri ve vergi suçlarına ilişkin olarak uygulanan yaptırımları ifade etmektedir. Kabahatlere ilişkin yaptırımlar ise, idari para cezası şeklinde iken suçlara ilişkin yaptırımlar hem adli para hem de hürriyeti bağlayıcı ceza şeklinde olabilmektedir. Bu cezalardaki amaç, mükelleflerin hukukun sınırlari için de hareket etmelerini ve vergi ile ilgili sorumluluklarının farkında olmalarını ve gereği gibi yerine getirmelerini sağlamaktır.

Ancak cezalar her zaman istenen sonuca vermemektedir. Cezaların yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlayarak vergi de verimliliği yükseltmek ve böylece vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak mümkün olabilmektedir. Bu anlamda, vergi cezalarını ortadan kaldıran idari çözüm yollarından biri olan, pişmanlık ve ıslah müessesi son derece önem arz etmektedir. Öyle ki bu uygulama vergi verimliliğinin artmasını sağlayan bir özelliğe sahipken vergi cezalarını da olumsuz etkilemesi tartışılan bir husustur. Bu olumsuzluğu en aza indirecek bir düzenleme yapılması pişmanlık ve ıslah müessesesinin

işleyişini daha olumlu hale getirecektir. Bu müessesenin sağladığı faydayı attıracağı da açıktır.

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı bulunmaktadır. Bu açıdan devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma hususunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü anlamına gelen vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur (Ak ve vd., 2013: 26).

Ayrıca vergi, devletin Anayasa ile kendisine verilen görevlerini ve sorumluluklarını gerçekleştirebilmek için, yani kamu harcamalarını karşılayabilmek açısından gerekli ve zorunlu bir mali kaynaktır. Kamu harcamalarının karşılanabilmesi için alınan vergi ile birlikte özel kesimde oluşan kaynakların bir kısmının da kamu harcamaları için ayrılması gerekmektedir. İnsan doğasının bir yansıması olarak, verginin ödeyicisi konumundaki mükelleflerin vergi ödemeye karşı direnç göstermeleri söz konusu olabilecektir. Vergi ödemeye karşı bireylerin karşı çıkabileceğini de göz önün de bulundurup, devletin de bu durum karşısında egemenlik gücüne dayanarak gerekli durumlarda zora başvurması ya da vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere cezai yaptırım uygulaması da devlet olmanın bir gereği olarak, kaçınılmaz olabilmektedir.

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini kasıt ya da kendi ihmalleri ile yerine getirmemeleri halinde, sonradan pişman olmaları durumunda, kendi iradeleriyle bu hatalarını düzeltebilmelerine imkân sağlamak amacıyla Vergi Usul Kanunun 371. maddesinde “Pişmanlık ve Islah

Müessesesi" düzenlenmiştir. Bu müessese ile yükümlülere yasada öngörülen şartları yerine getirmek koşuluyla vergiye ilişkin cezalardan kurtulma imkânı tanınmıştır. Pişmanlık ve Islah Müessesesi aynı zamanda, vergi idaresi açısından yükümlülerin kendi kendini ihbar etmesi sonucunda alacağın tahsilini kolaylaştıran bir idari çözüm yoludur.

Ülkemizde vergiler (gelir, kurumlar, KDV, vs.) genel olarak beyan esasına göre alınır. Beyan esasını, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin matrah, vergi ve diğer bilgilerin vergi dairelerine bildirmeleri ve vergi dairelerinin tarh ve tahakkuk işlemlerini bu bilgilere göre gerçekleştirmesi şeklinde ifade edebiliriz. Vergi kanunlarının idareden farklı bir şekilde yorumlanması, hata ya da VUK'un 359. maddesinde sayılı kaçakçılık fiilleri (hile, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı-sahte belge kullanımı ya da düzenlenmesi) gibi işlemlerle zaman zaman bu beyannameler olması gerekenden daha az vergi tahakkuk edecek biçimde düzenlendiğine tanık olmaktayız. Hatta ortakların, yöneticilerin, çalışanların ya da tedarikçilerin yaptığı bazı hilelerin sonuçlarından biri de verginin daha az tahakkuk etmesine neden olabilmektedir. İdarenin elindeki imkânlar tüm vergi kaçak ve kayıpları ile usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve önüne geçilmesi için kullanılmaktadır.

1. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren Vergi Kanunlarına aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile bildiren mükelleflere belli koşulları yerine getirmesi kaydıyla vergi ziyaı cezası ve kaçakçılık cezası hükmolunmaz. Buna göre pişmanlık ve ıslah VUK'nun 371. maddesinde beş bent halinde yazılı koşulların tahakkuku ve mükelleflerin re'sen başvurmaları üzerine zamanında getirilmeyen kanuni yükümlülüklerin daha sonraki bir dönemde cezasız olarak yerine getirilmesini mümkün kılan bir müessese olarak ifade edilebilir (Apalı, 2017: 212).

Tanımdan da anlaşılabileceği gibi pişmanlık uygulaması;

a- Bildirime dayanan vergilerle ilgili olması,
b- Vergi ziyaı cezasına konu olabilecek nitelikte bir olayın olması,
c- Mükellefin bir dilekçe ile kendiliğinden ilgili makamlara başvurması gerekmektedir (Apalı, 2017: 213).

Beyana dayalı vergilerde verimliliğin sağlanması, vergiyi doğuran olay ile bu olaya ilişkin muamelelerin usulüne uygun bir şekilde belgelendirilmeleri, belgelerin kayıt düzenine uygun olarak kanunlarda öngörülen defterlere işlenmeleri ve nihayet, defter kayıtlarına dayanılarak hesaplanacak vergi matrahının kanunlarda, bellirlenmiş olan zamanlarda beyan edilmeleri koşuluyla olanaklı hale gelmektedir (Candan, 2010: 447).

Yasa koyucu, VUK'un 371. maddesinde yaptığı düzenleme ile başlıca vergi ödevlerinden olan bu işlemlerin herhangi bir sebeple hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi ziyaına neden olması durumunda, ilgili vergi mükelleflerine son bir fırsat daha vererek, kimi koşulları yerine getirmesi halinde, ceza uygulamasından vazgeçmekte ve böylece vergi mükelleflerini vergi ziyaına neden olan kanuna aykırı eylemelerini vergi dairesine bildirmeyi özendirerek vergi verimliliğini artırmayı ve korumayı sürdermeye çalışmaktadır (Candan, 2010: 447).

Vergi kanunlarına aykırı davranışları ve özellikle vergi kaybına yol açan vergi suçlarını ortaya çıkarmaya ve ceza vermeye yönelik denetim araçları vergi suçlarını bitirmek için yetersiz kalmaktadır. Hukuka aykırı olan fiillerin işlenmesini caydırmayı hedefleyen cezalar, birer kamusal araç olmalarına rağmen cezalandırılma tehdidi, pişmanlık duyan veya korkuya kapılan failin suçunu itiraf etmesinden çok, işlediği fiili gizlemesini sürdürmeye yönelik güçlü bir baskı oluşturabilmektedir (Karakoç, 1997: 4).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumlarını sağlamaya yönelik oluşturulmuş önemli bir mekanizma olduğu görülmektedir. Bu noktada yükümlüler işlemiş oldukları ve vergi kaybı sonucunu doğuran suçlarından dolayı pişmanlık duymaları halinde belli şartlar altında suçluluktan kurtulabilmektedir. Bunun için mükellefin vergi ziyaı suçunu yetkili mercilere kendiliğinden haber vermesi gerekmektedir (Bozdoğan, 2017: 164).

1.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Amacı

Mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç bir durumda bırakmamak, hoşgörü ile hareket ederek mükellefi idareye yaklaştırmak, vergiye karşı olan direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini sağlamaktır (Kızılot ve Kızılot, 2005: 171). Pişmanlık ve ıslah, idare için mükellef vergiye karşı tutum ve davranışlarında olumlu bir süreç içindedir. Vergi borcu sonradan da olsa eksiksiz ve gönüllü bir şekilde ödendiğinde pişmanlık ve ıslah ile kısmi vergi uyumu sağlanmaktadır (Saygın, 2018:156).

Kanun koyucunun pişmanlık ve ıslah müessesesini kabul etmekteki amacı, işlenen suç gizli kalmış ve işlediği bu suçtan dolayı pişman olmuş kimseleri bazı şartların gerçekleşmesi halinde cezalandırmaktan vazgeçmektir. Böylece hem işlendiği idarece bilinmeyen suçlar ve doğal olarak devletin alacağı ortaya çıkmakta, hem de mükellefleri vergi ahlakı yönünden doğru bir davranışa yönlendirme fırsatı elde edilmiş olmaktadır. Diğer taraftan işlediği suçtan dolayı pişman olan yükümlüye bir kurtuluş kapısı açılmış bulunmaktadır (Karakoç, 1997: 6).

Başka bir anlatımla, vergiye ilişkin ödevlerini süresi için de yerine getirmeyen veya getiremeyenler için pişmanlık ve ıslah müessesesi bir can simidi olarak nitelendirilebilir (Şenyüz, 2015: 23).

Bu açıklamalardan sonra pişmanlık ve ıslah müessesesini beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı kabahatini gerektiren; kanuna aykırı

hareketlerini, ilgili mercilere kendiliğinden haber veren mükelleflere kanunda yazılı şartları yerine getirmeleri şartıyla, kabahatin ve cezasının kesilmesini engelleyen bir müessese olarak değerlendirebiliriz (Şenyüz, 2015: 317).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi kabahati ortadan kaldıran bir sebep değildir. Sadece ceza kesilmesine engel olmaktadır. Kabahat tüm yönleriyle ortada durmakta, ancak devlet alacağının bir an önce hazineye intikal etmesini sağlamak için ve iyi niyetli olan mükellefi koruma amacıyla cezalandırmadan vazgeçmektedir (Şenyüz, 2015: 317).

1.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Uygulanabileceği Vergiler

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre, pişmanlık ve ıslah uygulaması sadece beyana dayanan vergiler için söz konusu olur. Bu vergiler şunlardır;

- Gelir vergisi,
- Kurumlar vergisi
- Katma değer vergisi
- Özel tüketim vergisi
- Veraset ve intikal vergisi
- Banka ve sigorta muameleleri vergisidir.

Ayrıca beyanname verilerek ödenen damga vergisi ve harçlar gibi vergilerle ilgili olarak da pişmanlık ve ıslah hükümlerinden

yararlanılabilir. Mesela eksik ödenen tapu harcı için pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması mümkündür (Apalı, 2017:213).

1.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Uygulanamayacağı Vergiler

- Gümrük vergisi: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen gümrük vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulanamayacaktır.
- Emlak vergisi: 213sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yer alan açık hükme göre emlak vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesine başvurulamayacaktır (Apalı, 2017: 213).

1.4. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Özellikleri

Türk vergi mevzuatında ilk kez 1950 yılında yer alan, yükümlüye ve vergi idaresine bir takım kolaylıklar sağlayan pişmanlık ve ıslah müessesesi ilk düzenlendiği tarihten bu yana çok fazla olmasa da bazı değişikliklere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir.

Türk Vergi Hukukunda yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı kabahatini veya kaçakçılık suçlarını ya da kaçakçılığa iştirak suçunu işleyen yükümlülerin yasaya aykırı fiillerini kanunda yazılı koşulları yerine getirmek koşuluyla bildirmesi sonucunda vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına iştirak ya da vergi ziyaına ilişkin cezalardan kurtulma imkanı veren bir müessese olduğu görülmektedir.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyaı kabahati ile iştirak veya kaçakçılık suçu işleyen yükümlülerin, bu suçlardan duydukları pişmanlığı hukukileştiren bir müessesedir (Kocahanoğlu,1983: 408).

Yükümlüler beyana dayanan vergilerde, mükellef vergi kaybı sonucunu doğuran suçlarından pişmanlık duymaları halinde belli koşullar altında suçluluk durumundan kurtulabilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 220).

Vergi Usul Kanunu'nda, herhangi bir nedenle vergi suçu işleyen yükümlünün, daha sonra ki süreçte vicdanen rahatsız olup pişman olması sonucunda, bu suçunu vergi idaresinin henüz bilgisi dışında kaldığı belli bir süre içinde, kendiliğinden bildirmesi ve sonucunda vergi cezasından kurtulma imkânı veren bir düzenleme olarak ortaya çıkmaktadır (Erginay, 1975: 93).

VUK'nun 371. maddesinde hüküm altına alınmış olan pişmanlık ve ıslah müessesesi gerek vergi cezalarını ortadan kaldıran, gerekse vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir yol olarak Türk Vergi Mevzuatı içinde yer almaktadır. Genel olarak beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminde vergi yükümlüleri, kamu borçlusu sıfatıyla, verginin ödenmesi aşamasında borca esas teşkil eden vergi matrahlarını eksik beyan edebilmekte ya da hiç beyan etmeyerek vergi kaybına sebep olabilmektedirler. Bunun sonucu olarak, vergi yükümlüleri gerek eksik beyanla, gerekse beyanda bulunmama fiilleriyle vergi kaçırmaya yönelik işlem ve eylemlerde bulunabilmekte, buna karşılık vergi idaresi kanunun suç

saydığı fiillerin önlenmesi amacıyla vergi ceza mevzuatında öngörülen cezaları uygulama yoluna gitmektedir. Vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına aykırı davranışları sonucunda vergi kayıplarına sebep olmak suretiyle vergi suçu işlemeleri sonucunda duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlanması olarak da tanımlanabilen pişmanlık ve ıslah VUK'nın 371. maddesinde, "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezası gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ile bunların işlenişine iştirak eden diğerlerinin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere bazı şartların gerçekleşmesi vergi ziyaı cezası kesilmez" şeklinde hüküm altına alınmıştır (Işık ve Topaç, 2006: 70).

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin, henüz uyuşmazlık aşamasına gelmemiş fakat vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında sorun oluşturan bir konunun çözümlenmesini sağlamasından dolayı, vergi sorunlarının idari aşamada çözülmesi yollarından biri olarak nitelendirilmesi gerektiğinin belirtilmesinde yarar vardır (Karakoç,1997: 13).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile gelecekte meydana gelebilecek potansiyel uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması sağlanır (Kızılot, 2009: 263).

2. TÜRKİYE'DE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ'NİN TARİHİ SÜRECİ

Ülkemizde pişmanlık ve ıslah müessesesinin faaliyete geçmesi 1950 yılına dayanmaktadır. Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren geçen süreçte modern vergi sistemi ve vergi yargısının oluşturulması hemen gerçekleştirilememiştir. 1950 yılından bu yana, pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenleyen çeşitli kanunlar çıkarılmıştır.

2.1. 1950 Yılında Yürürlüğe Giren 5432 Sayılı Kanun

Vergi mükelleflerine, vergi kaybına neden olan fillerde bulunmalarına rağmen vergi ziyaı ve kaçakçılık fiillerine ceza kesilmesini engelleyen bu müessese ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK'nun 348. maddesinde "pişmanlık" başlığı altında aşağıdaki şekilde vergi mevzuatımıza girmiştir (Işık ve Topaç, 2006: 70).

Kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı fiillerini, ilgili makamlara kendiliğinden ve açık olarak haber veren mükellefler hakkında ceza kesilmez.

Bu hükmün uygulanabilmesi için;

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi makama, dilekçe ile resmi kayıtlara geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması,

- Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna intikal etmemiş olması,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Mükelleflerce verilen olaya ilişkin olup ödeme süresi geçmiş vergilerin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi şarttır (7233 sayılı RG, 1949:16370).

2.2. 1951 Yılında Yürürlüğe Giren 5815 Sayılı Kanun

Pişmanlık müessesesi, 27.07.1951 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5815 sayılı VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılmasının nedeni kanunun gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır; VUK'da cezayı hatta bazı hallerde vergiyi dahi kaldıran mücbir sebepler ve yanılma müessesesi mevcuttur. Bu müesseseler kanunda yer almış iken pişmanlık müessesesi vergi kaçırmaya olanak sağlamaktadır. Şöyle ki, ağır vergi ziyaı hareketlerinin bir pişmanlık hükmünün aracılığıyla cezasız kalabileceğini bilen mükellef, hazırlığını da ona göre yapmakta ve maliyenin bir inceleme faaliyetine başladığını sezince derhal bir pişmanlık dilekçesi vermekte ve cezasından kurtulmaktadır.

Kanun gerekçesine dayanarak pişmanlık müessesinin kaldırılmasının nedenleri ana başlıklar altında şu şekilde belirtilebilir (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 259);

- Vergi kaçırılmasını kolayca göze alınabilen hareketler olmaktan çıkarmak,
- Devleti aldatanlara hoşgörülü davranmamak,
- Dürüst mükelleflerle kötü niyetli kaçakçıları bir tutmamak,

Ancak pişmanlık hükümlerinin kaldırıldığının mükelleflerin bilgi edinmelerini sağlamak üzere bu hüküm hemen yürürlükten kaldırılmamış, kaldırılma tarihi bu tasarının yürürlüğe girdiği tarihten 2 ay sonraya bırakılmıştır.

Maliye Bakanlığının 7 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre; 27.09.1951 tarihine kadar yürürlükte kalacak olan hükümlere göre kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükellefler hakkında 348. maddede yazılı şartlar olduğu takdirde bu tarihten önce olanlar için ceza kesilmemiştir. Fakat bu tarihten sonra olan pişmanlık talepleri dikkate alınmamıştır.

2.3. 1953 Yılında Yürürlüğe Giren 6094 Sayılı Kanun

1953 yılında yürürlüğe giren 6094 sayılı Kanunla, kaldırılan Pişmanlık müessesesi adı değiştirilerek "Islah ve Pişmanlık" olarak tekrar yürürlüğe girmiştir.

Pişmanlık müessesesinin geçmişte yürürlükte olan hükümlerinde bazı değişiklikler yapılarak yeniden yürürlüğe girmesinin temel nedeni; gerek yanlışlıkla gerekse kasten noksan bildirimde bulunan mükelleflerin bu hatalarını anlamaları veyahut kasti hareketlerinden pişman olmak suretiyle eksik bildirimlerini tamamlamak istedikleri takdirde buna imkan vermenin mükellef bakımından olduğu kadar idare bakımından da faydalı olacağının düşünülmesidir (TVK Gerekçeleri, 1988: 290).

Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara, beyanname verme süresinin sonundan itibaren bir yıl içinde kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlar ile hileli vergi suçundan dolayı ceza hükmedilmez, kaçakçılık ve kusur cezası kesilmez.

İlgili kanunda mükellefler aşağıda yazılı koşulları sağlamaları halinde ıslah ve pişmanlıktan yararlanabilirler. Bu koşullar şunlardır:

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama, dilekçe ile resmi kayıtlara geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması,
- Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna intikal etmemiş olması (hileli vergi suçunda bu suçun tespit edildiği günden önce),

- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan noksan vergilerle aşağıda bahsi geçen % 2 oranında cezanın haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Bu takdirde, ödenmesi gereken verginin zamanında ödenmemiş kısmı üzerinden ödemenin geciktiği her ay için % 2 hesabıyla zam uygulanır. Ay kesirleri tam ay sayılır. Ay kesirlerinin tam ay sayılması pişmanlık zammının 1 ayı 1 gün dahi geçse 2 aylık hesaplanması anlamına gelir.

Yukarıdaki koşulların gerçekleşmesi halinde kaçakçılığa yardım eden kimselere vergi cezası kesilmez ve bu kimselere hileli vergi suçundan dolayı ceza hükmolunmaz (8542 Sayılı Resmi Gazete, 1953: 6627).

6094 sayılı Kanunla 'Islah ve Pişmanlık' müessesesinde birçok değişiklik yapıldığı görülmektedir. Bu değişiklikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Ak, 2016: 7-8).

- Öncelikle 5815 sayılı Kanunla kaldıran "Pişmanlık" müessesesi 6094 sayılı Kanunla yeniden vergi mevzuatımızda yerini almıştır.
- Müessesenin adı kaldırılmadan önce "Pişmanlık" iken "Islah ve Pişmanlık" olarak yeniden yürürlüğe girmiştir.

- Kanuna “beyana dayanan vergiler” ibaresi eklenmiştir. 5432 sayılı Kanuna göre; bütün vergilerde geçerli olan bu müessesenin alanı biraz daha daraltılmış, sadece beyana dayanan vergiler müessesenin kapsamına alınmıştır.
- O dönemde mevcut olan hileli vergi suçu kavramı kanuna eklenmiştir. Hileli vergi suçu, bir vergilendirme dönemi içinde toplamı 5000 lirayı ve aynı zamanda beyannamede bildirilen vergi matrahının %10’unu aşan hasılatın, beyanname veya defter kayıtlarına noksan geçirilmek suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halidir (TVK Gerekçeleri, 1988: 289).
- Daha önce yürürlükte olan “pişmanlık” müessesesine başvuru için herhangi bir süre kısıtlaması yokken 6094 sayılı Kanunla müesseseye başvuru için, beyanname verme süresinin sonundan itibaren “1 yıl” ibaresi kanuna eklenmiştir.
- 5432 sayılı Kanunla 15 gün içinde beyannamenin verilmesiyle birlikte sadece ödeme süresi geçmiş verginin ödenmesi gerekirken, 6094 sayılı Kanunla ödenmesi gereken vergilerin ödenmemiş kısmı üzerinden ödemenin geciktiği her ay ve kesri için % 2 pişmanlık zammı ödenmesi şartı getirilmiştir.

Bunlarla birlikte 6094 sayılı Kanunla şartlar gerçekleştiği zaman kaçakçılığa yardım edenlere de ceza kesilmeyeceği hükmü kanuna eklenmiştir.

2.4. 1961 Yılında Yürürlüğe Giren 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

1961 yılında yapılan değişikliklerle VUK'da yer alan pişmanlık hükümleri yeniden düzenlenmiş ve "pişmanlık ve ıslah" başlığı altında aşağıda belirtilen hükümlere yer verilmiştir:

Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlar ile hileli vergi suçundan dolayı ceza hükmolunmaz ve kaçakçılık ve kusur cezası kesilmez.

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama, dilekçe ile resmi kayıtlara geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması,
- Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna intikal etmemiş olması (hileli vergi suçunda bu suçun tespit edildiği günden önce),
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Mükellefler, haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için %2 nispetinde zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık ve hileli vergi suçu işleyenler ve hileli vergi suçuna teşebbüs edenler hakkında ceza uygulanmaz (10705 sayılı RG, 1961: 3060).

213 sayılı VUK'da aşağıda belirtilen konularda değişiklik yapıldığı görülmektedir.

- Müessesenin adı "Islah ve Pişmanlık" iken "Pişmanlık ve Islah" olarak değiştirilmiştir. Esasen süreç itibariyle uygun olmadığını düşündüğümüz kavram sıralaması daha uygun hale getirilmiştir. Bir kişinin pişmanlık duygusu pişman olduğu fiilin sonuçlarını telafi etme anlamındaki ıslah kavramından daha önce yer almalıdır. Düzenlemeyle bu mantıksal kavram sıralamasındaki hatalı durum giderilmiştir (Ak, 2016: 9).
- 6094 sayılı Kanunda başvuru için yer alan "1 yıl" olarak belirlenen başvuru süre kısıtlaması kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeyle yükümlüler gerekli şartları yerine getirdikleri takdirde tarh zamanaşımı süresi içerisinde pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilecekler ve bu müessesenin sağladığı avantajlardan yararlanabileceklerdir (Ak, 2016: 9).

213 sayılı Kanun ile belirtilen bu iki konunun düzenlendiği görülmektedir.

2.5. 1980 Yılında Yürürlüğe Giren 2365 Sayılı Kanun

1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı VUK'nın 371. maddesinin birinci ve son fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilerek, maddenin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

Beyana dayanan vergilerde kaçakçılık (348, 346 ve 347. maddesinde yazılı şekilde yapılanlar dahil), ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarda kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez (Ak, 2016: 9-10).

Bu madde hükmü emlak vergisinde uygulanmaz (17207 sayılı RG., 1980: 19).

1980 yılında yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK'da yapılan değişikliklerden aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

Bu madde ile 371. maddenin birinci fıkrasında pişmanlığın, o dönemde mevcut kaçakçılık ve kusur cezaları ile birlikte değişiklik tasarısı ile getirilmesi, öngörülen ağır kusur cezasını da kapsamına almak üzere gerekli değişiklik yapılmıştır. Böylece pişmanlık ve ıslah müessesinin kapsamı genişletilmiştir.

O dönemde kanuna "ağır kusur" cezası kavramı eklenmiştir ve eklenen ağır kusur cezası pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına alınmıştır. Ağır kusur cezasının getirilmesinin nedeni Kanunun

gerekçesinde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (TVK Gerekçeleri, 1988: 578).

“1980 yılından önceki dönemlerde, vergi ziyanı gerektiren suçlar için uygulanacak cezalar kaçakçılık ve kusur cezalarıdır. Bilindiği üzere, suçların, oluşumundaki manevi unsura göre kademeleştirilmesi ve manevi unsurdaki ağırlık derecesine göre farklı müeyyideye bağlanması ceza hukukunun temel ilkelerindendir. Vergi suçlarının, sadece kusur ve kasıt ayırımı itibariyle müeyyidelendirilip, kusurluluk halinin ceza hukuku ilkelerine uygun olarak farklılaştırılmamış olması, uygulamalarda vergi ceza sistemimizin bir zaafı olarak belirmiştir. Gerçekten ceza hukukunda ağır taksir, adi taksir ve hafif taksir hallerinin hepsi, vergi cezalarında aynı derecede mütalaa edilen kusurluluk hali içinde toplanmış, vergi ziyanın ancak azami dikkat gösterilmek suretiyle önlenebileceği haller ile açık tedbirsizlik nedeni ile vergi suçu işleme arasında hiçbir ayrım yapılmamıştır” (Ak, 2016: 10).

Ayrıca kaçakçılık cezasının kusura ait yüzde elli cezadan altı kat fazlası ile yüzde üç yüz olarak tespiti ve bazı hallerin kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılacağının kabul edilmiş olması, ayırımın, sadece kaçakçılık ve kusura inhisar etmesinin olumsuz etkilerini daha da artırmıştır (Ak, 2016: 10).

Bu değişiklikle, vergi ceza sistemimizde suç ve ceza olarak bir kademeleştirme yapılması zorunlu görülmüş ve kaçakçılık ile kusur fiilleri arasında ağır kusur fiili de kanuna eklenmiştir”.

Daha önce pişmanlık kapsamında sayılan hileli vergi suçu ibaresi kanundan çıkarılmıştır.

Eklenen fıkra ile ayrıca pişmanlık ve ıslah hükümlerinin emlak vergisinde uygulanmaması öngörülmüştür. Emlak vergisinin pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamı dışına çıkarılması kanunun gerekçesinde şu şekilde açıklanmaktadır; emlak vergisi yaygın bir mükellef grubunu kapsamakta ve bu vergideki beyanname sayısı beyana dayanan diğer vergilerle kıyaslanamayacak kadar fazla bulunmaktadır. Pişmanlık müessesine, emlak vergisinde de başvurulması halinde ortaya çıkacak düzeltme işlemleri ağır külfete yol açacaktır (Ak, 2016: 10-11).

Öte yandan, emlak vergisinde beyanname süresi ve cezalar yönünden mükelleflere, diğer vergilerde olduğundan daha fazla kolaylık ve imkan tanınmış bulunduğundan, pişmanlık ve ıslah müessesesinin bu vergide uygulanması gereksizdir (TVK Gerekçeleri, 1988: 583).

2.6. 1985 Yılında Yürürlüğe Giren 3239 Sayılı Kanun

Pişmanlık ve ıslah müessesesi düzenlemesiyle ilgili olarak 1985 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla da bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanun VUK'nun 371. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Amme

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir (18955 sayılı RG, 1985: 9).

1953 yılında yürürlüğe giren 6094 sayılı kanun ile 371/5. madde hükmüne konan % 2 oranında pişmanlık zammı, o günün ekonomik şartlarında düşük kaldığından, bu husus göz önünde tutulmak suretiyle ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ayı için 6183 sayılı AATUHK'nın 51. maddesinde düzenlenen gecikme zammı oranında bir zamla birlikte tahsil edilmesi şeklinde 371. madde yeniden düzenlenmiştir (TVK Gerekçeleri, 1988: 74).

2.7. 1998 Yılında Yürürlüğe Giren 4369 Sayılı Kanun

1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle pişmanlık ve ıslah hükmünün kapsamı genişletilerek, 371. maddenin birinci fıkrasında yer alan "kaçakçılık (338, 346, 347. maddelerde yazılı şekilde yapılanlar dahil), ağır kusur ve kusur mahiyetindeki" ibaresi, vergi ziyaı cezası gerektiren (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) olarak değiştirilmiştir (23417 sayılı Mük.RG, 1998: 7602).

Aynı fıkrada yer alan "kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez" cümlesi "vergi ziyaı cezası kesilmez" olarak değiştirilmiş ve 371. maddede yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi mevcut haldeki son şeklini almıştır (Ak, 2016: 12).

2.8. 2008 Yılında Yürürlüğe Giren 5728 Sayılı Kanun

2008 yılında yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunla pişmanlık ve ıslah müessesesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve müessese son halini almıştır.

"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez (Ak, 2016: 12).

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tespit edilen edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi (Ak, 2016: 12-13).

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz."

2008 yılında yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK'da yapılan değişiklik ile son şeklini alan pişmanlık ve ıslah müessesesinde yapılan değişiklik; 4369 sayılı kanunda parantez içinde yer alan 360. maddeye olan atıf kaldırılmıştır (Ak, 2016: 13).

3. PİŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMASININ TARAFLAR AÇISINDAN FAYDALARI

Pişmanlık ve ıslah uygulamasının hem mükellefler ve hem de vergi idareleri açısından sağladığı faydaları bulunmaktadır. Mükellef açısından da vergi idaresi açısından da çalışmalarını kolaylaştıran birçok etkiye sahiptir.

3.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Mükellef Açısından Faydaları

Beyana dayanan vergilerde, vergi yasalarına aykırı hareketlerini kendiliğinden bir dilekçe ekinde ilgili mercilere bildiren mükelleflere vergi ziyaı cezası uygulanmamakta ve düşük oranlı bir pişmanlık zammı alınmakla yetinilmektedir (Apalı, 2017: 216-217).

Yani, pişmanlık ve ıslah müessesesi, kanunlara aykırı hareket eden yükümlüye hukuka aykırı davranışı nedeniyle ortaya çıkan cezalı tarhiyattan kurtulma imkanı sağlamaktadır. Tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi geçen kısmını, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için hesaplanacak pişmanlık zammı ile dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekir. Bu nedenle pişmanlık ve ıslah müessesesi ceza hukukundaki faal pişmanlık ile ön ödeme kurumlarının bir karışımı olduğu düşünülmektedir (Mutluer, 1992: 203).

Vergi beyannamelerinin süresinde verilmesi esastır. Beyannamelerin kanuni süre ve ek süre geçtikten sonra verilmesi durumunda beyanname hiç verilmemiş olarak kabul edilmekte ve dönem matrahının re'sen takdir yolu ile belirlenmesi gerekmektedir. Takdir olunan matrah üzerinden belirlenen vergilerde vergi ziyaı cezası uygulanmakta ve bu aşamada takdir olan matrahın yüksek oluşu hem cezalarda itirazın söz konusu olması nedeni ile uyuşmazlıklar çıkmakta ve yargı mercilerine intikal etmekte ve yıllarca süren uyuşmalıklarla uğraşılmaktadır (Apalı, 2017: 217).

Emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin önlenmesi bakımından ise uyuşmazlığın pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre idari aşamada çözümlenmesi sonucunda; mükellefler yargı mercilerine başvurma ve dava aşamalarında karşılaşacağı emek ve zaman kayıpından ve piskolojik baskılarından kurtulmaktadır. Yine mükellefler bunun yanında dava dilekçesinin yazılması mahkeme harçları ve avukatlık giderleri ve mahkemenin kaybedilmesi sonucu uygulanacak cezalı işlemlerden kurtulmaktadır (Apalı, 2017: 217).

İyi niyetli mükelleflerin korunması bakımından; mükellefin vergi beyannamesini süresi içinde vermemesi oldukça önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan başta geleni vergi cezaları konusudur. Beyannamesini süresi içinde vermeyen mükellefler adına önce iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmekte daha sonrada dönemin matrahının re'sen takdir olunan matrah üzerinden vergiye de vergi ziyaı cezası uygulanabilmektedir. İyi niyetli mükellefler açısında sonuç ürkütücü olabilmektedir. Bunun yanında pişmanlık ve ıslah müessesesinin kaçakçılık suçlarını da kapsaması ve bu yönde mükelleflerden piskolojik olarak rahatsızlık duyanlar ve yaptıkları hatanın farkına varan mükellefler içinde çok önemli bir af müessesesidir (Apalı, 2017: 217).

3.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının İdare Açısından Faydaları

Uyuşmazlığın sona ermesi bakımından, mükellefin süresinde vermediği beyannameleri pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre vermesi ve vergileri de gecikme zammı ile birlikte ödemesi

durumunda uyuşmazlıklar idari aşamada çözümlenmektedir (Apalı, 2017: 217).

Mükellef süresinde vermediği beyannameyi, pişmanlık hükümlerine göre vermesi ve vergiyle birlikte pişmanlık zammını da ödemesi durumunda sorun idari aşamada çözüme kavuşmakta ve böylece idare vergiyi bir an önce tahsil etme gibi bir fayda elde etmektedir.

Emek ve zaman kaybı ve bazı giderlerin önlenmesi açısından baktığımızda idare bu uyuşmazlığı yargı aşamasında sürdürmesi sonucu yapacağı emek ve zaman kaybından kurtulmakta alacağını masraf yapmadan almakta ve paranın zaman değerinden faydalanmaktadır (Apalı, 2017: 217-218).

Takdir komisyonlarının yükü azaltılmaktadır. Çünkü zamanında verilmeyen beyannameler için vergi idarelerince takdir komisyonlarına başvurulmak suretiyle vergi matrahının komisyon tarafından belirlenmesi yoluna gidilmektedir. Takdir komisyonları da takdir edilmesi istenen matrahı belli ölçü, değer ve araştırmalara göre takdir etmekte ve kararın dayanağı olan hususları gerekçeli olarak belirlemektedir. Bu da mükellefle uyuşmazlıklara neden olabilmekte ve yargı aşamasına kadar gidebilmektedir (Apalı, 2017: 218).

Verginin tahsil edilmesi bakımından pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi idaresinin belki de hiç tahsil edemeyeceği bir vergiyi tahsil etmesine olanak sağlamaktadır. Bu yönü ile vergi yasalarına uyum ve

pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili olarak devletin kamu spotu oluşturmasında faydalı olacağı düşünülebilir (Apalı, 2017: 218).

İdare ve Mükellef ilişkileri bakımından idare Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile mükelleflere bir anlamda hoşgörü göstermekte ve zamanında beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri matrahları ve buna ilişkin vergileri cezasız olarak ödemelerine olanak sağlamaktadır (Apalı, 2017: 218).

4. PİŞMANLIK VE ISLAHTAN YARARLANABİLMENİN KOŞULLARI

Beyana dayalı vergilerde (emlak vergisi hariç olmak kaydıyla), pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılabilmesi için mükellefin bizzat kendisinin yaptığı suçla ilgili olarak kendiliğinden haber vermesi, beyanda bulunması, vergi ve zammını zamanında ödemesi gerekmektedir.

4.1. Mükellef veya İştirakçi Tarafından Haber Verilmesi

Mükellef ya da iştirakçi işlediği kabahat veya suçla ilgili olarak, ilgili makamlara haber vermelidir. Haber verme konusu ile ilgili eylemler, vergi ziyaı cezasını gerektireni kaçakçılık olarak kabul edilen ve kaçakçılık sayılan eylemlere iştirak oluşturan fiiller olması gerekmektedir (Bozdoğan, 2017: 165).

Haber verme eylemi mükellefin kendi isteği ve iradesiyle gerçekleşmelidir. İdare tarafından tahrik veya tazyik yoluyla

olmamalıdır. Örneğin Danıştay 2000 yılında aldığı bir kararda mükellefe ödediği KDV'nin sorulması üzerine beyannamesini pişmanlıkla vermesinin VUK'un 371. maddesi hükümlerinden söz konusu mükellefin faydalanamayacağı kararını vermiştir. Burada idare tarafından bir tazyik söz konusu olduğu belirtilmiştir. Bu noktada haber verme hususu ile ilgili olarak, idare tarafından mükellefin işlediği kabahat veya suça ilişkin herhangi bir işlemin başlatılmamış olması gerekmektedir (Bozdoğan, 2017: 165).

Mükellef haber verme eylemini kabahat veya suçu işledikten sonra 15 gün içerisinde ilgili vergi dairesine dilekçe ile yapmak zorundadır. Söz konusu dilekçe içerisinde "pişmanlık" sözcüğünün geçmemesi pişmanlık ve ıslahtan yararlanmama sebebi olarak değerlendiril-memektedir (Bozdoğan, 2017: 165).

4.2. Beyanda Bulunma Şartı

Beyanname hiç verilmemişse veya kanuna aykırı hareket yüzünden eksik veya yanlış beyanda bulunulmuş ise, pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmek için (Candan, 2010: 452);

- Hiç verilmeyen beyannamenin, haber verme dilekçesinin kayda geçtiği tarihten itibaren15 gün içinde verilmesi gereklidir.
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının haber verme dilekçesinin kayda geçtiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde düzeltilip tamamlanması gerekmektedir.

4.3. Verginin Zamamnında Ödeme Zorunluluğu

Kanunlara aykırı fiilleri nedeniyle daha önce açıklanan usullere göre bu aykırılığını bildiren mükellef ödeme süresi geçmiş olan vergiyi ve ödemenin geciktiği her ay ve kesri için Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesi uyarınca hesaplanacak olan gecikme zammı oranında bir zammı haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödemek zorundadır (Candan, 2010: 453).

Pişmanlık ve ıslak koşulları olarak belirlenmiş olan düzenlemelerle ilgili olarak 1950 yılından bu yana herhangi değişikliğe gidilmemiştir. Sadece bunlara ek olarak 1953 yılında ödeme süresi geçmiş olan vergilere %2 oranında pişmanlık zammı uygulaması getirilmiş ve belirlenmiş olan bu zam 1985 yılında o günün ekonomik koşullarına göre çok düşük kaldığı gerekçesiyle, 6183 sayılı AATUHK'nun 51. maddesine ile gecikme zammı oranına bağlanmıştır.

5. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Pişmanlık ve ıslah vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması noktasında önemli ve etkili bir uygulamadır. Bu uygulamanın etkinliği özellikle vergi kabahatlerine yönelik verilen para cezalarında daha yüksek olmaktadır. Mükellefler bu kabahatlerine ilişkin pişmanlıktan faydalanma yoluna başvurarak söz konusu kabahate has cezalardan kurtulmaktadır. Yine mükelleflerin kaçakçılık suçlarını ve cezalarını belirleyen VUK'un 359. maddesinde

belirtilmiş olan fiilleri gerçekleştirmeleri durumunda pişmanlıktan faydalanabildiği görülmektedir (Bozdoğan, 2017: 166).

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin cezaları tamamen ortadan kaldıran bir unsur olması bu noktada tartışmaya açıktır. Zira vergi cezalarının etkinliği cezalara uyulması ile sağlanabilir. Vergiye gönüllü uyumla çakışabileceği düşünülse de aslında vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler nezdinde pişmanlık müessesesi esnek bir uygulama olarak dikkat çekmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin sadece vergi kabahatlerine uygulanmadığı da görülmektedir. Eğer süresinde ve usulüne uygun olarak bu müesseseden faydalanılma yoluna gidilirse kaçakçılık suçları ile ilgili olarak cezalar silinmektedir (Bozdoğan, 2017: 166).

Vergi hukukunda, vergi kabahatlerinden ve suçlarından söz etmek mümkündür. Vergi ziyaı ve usulsüzlükleri vergi kabahati olarak adlandırılırken, kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma vergi suçu olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla her bir kabahat ve suç için vergi kanunları başta olmak üzere ilgili kanunlarda cezai müeyyideler açıklanmıştır. Bazı durumların gerçekleşmesi halinde vergi cezalarının ortadan kısmen veya tamamen kalktığı görülmektedir. Bu durumlara örnek, vergi afları, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah vb. verilebilir. Pişmanlık ve ıslah süresinde, mükellef tarafından yazılı bir şekilde talep edildiğinde vergi cezalarını kaldıran önemli bir idari çözüm yoludur. Bu çözüm yolu hem kabahatlere hem de suçlara ilişkin cezaları ortadan kaldırmaktadır. Pişmanlık ve ıslah ile kazanılmak istenen vergi verimliliği ve vergiye

gönüllü uyumun sağlanmasıdır. Ancak bu müessesenin vergi cezalarının yaptırım gücünü olumsuz etkilediğini de kabul etmek mümkündür.

Bu çerçevede değerlendirildiğinde kaçakçılık suçlarına ilişkin verilen hapis cezalarının uygulanmayacağı, sadece gecikme zammı oranında bir zammın parasal ceza olarak uygulanacağı kanunda belirtilmiştir. Bu durum vergiye gönüllü uyumu sağlamak adına kaçakçılık gibi ağır bir suçun cezasız kalmasına da sebebiyet verebilmektedir. Kaldı ki vergi cezalarının caydırıcılık gücünün sıklıkla tartışıldığı Türkiye'de pişmanlık ve ıslah gibi müesseselerin esneklik payının azaltılması gerekmektedir (Bozdoğan, 2017: 166).

Örneğin vergi kabahatlerine ilişkin pişmanlık ve ıslah müesseselerinde hiç ceza verilmemesi yerine vergi ziyaı kabahatiyle ilgili bir pişmanlık söz konusu olduğunda kabahate konu olan miktarın üçte birinin, usulsüzlük kabahatlerinde ise dörtte birinin ödenmesi zorunlu tutulması yoluna gidilebilir. Bu fiil kaçakçılık suçunun ardından kullanılmak istenildiğinde ise mükellefler, VUK'un 359. maddesindeki hükümler yarıya indirilmek suretiyle pişmanlık ve ıslah müesseseden faydalandırılabilirler (Bozdoğan, 2017: 166). Bu yolun değerlendirilmesi pişmanlık ve ıslah müesseseni daha faydalı bir yöntem haline getirebiir.

Ayrıca belirtilmesi gereken bir nokta da şudur ki; VUK'un 371. maddesinde bir mükellefin kaç defa pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanabileceği belirlenmemiştir. Bu da suistimale açık bir

durumdur. Bununda ilgili kanunda açıkça belirtilmesi faydalı olacaktır. Zira vergilemenin temel ilkelerinden birisi olan belirlilik ilkesi böylelikle vücut bulacaktır (Bozdoğan, 2017: 166-167). Bu hususun düzenlenmesi pişmanlık ve ıslah müessesesinin sınırsız kullanılmasının da önüne geçilmiş olmaktadır. Mükellefler bu yola başvurma yoluna gittiğinde veya bu hakkı kullanmak istediğinde daha dikkatli olmaya özen göstereceklerdir.

Bu düzenlemelerin gerçekleştirilmesi halinde, vergi cezalarının yaptırım gücünün etkinliği sağlanmış olmakla birlikte mükelleflerin daha sorumlu ve dikakatli davranmalarını sağlayacaktır.

SONUÇ

VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi kaybına sebep olan ve idarenin bilgisi dahilinde olmayan durumun mükellef tarafından kendiliğinden haber verilmesi veya daha önce verilen beyannamenin düzeltilmesine olanak sağlamaktadır. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmak vergi incelemesini gerektirmediği gibi vergi incelemesine de engel değildir.

Pişmanlık ve ıslah uygulaması mevzuatımızda ilk kez 1950 yılında kavramsal olarak "Pişmanlık" başlığı altında yer alırken, 1953 yılında yapılan değişiklik ile "ıslah ve pişmanlık" başlığı altında düzenlenmiştir. Ancak, daha sonra, 1961 yılında yapılan değişiklikle "pişmanlık ve ıslah" başlığı altında süreç sırasına uygun bir başlıkla düzenlenmiş ve günümüze kadar uygulanmaya devam etmiştir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde yerine getirilmesi gereken şartlarda, ilk uygulamaya konulduğu 1950 yılından günümüze kadar yapılan değişikliklerin çok detaylı ve geniş kapsamlı olmayıp, sınırlı olarak gerçekleşmiştir.

1953 yılında yapılan değişiklik ile pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılacak olan vergiler için "beyana dayanan vergiler" ifadesi eklenerek sadece beyana dayanan vergilerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanması esası getirilmiştir. 1980 yılında ise "madde hükmünün emlak vergisinde uygulanmayacağı" düzenleme maddeye eklenmiştir. Ancak, 4751 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin kanunla emlak vergisinde beyan esasından bildirim esasına geçildiğinden artık böyle bir hükmün uygulama imkanı kalmamıştır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, hiç beyanname verilmeyerek ya da verdiği beyannamede yanlış veya eksik bilgi sunulmak suretiyle vergi idaresinden saklanmış olan bilgilerin idareye bildirilmesini teşvik etmekte ve bunu gerçekleştirmeyi hedeflemektedir. Böylelikle mükellef, sorumlu ya da fiile iştirak eden kişi olarak vergi kaybını gidermek yoluyla idarenin bilgisi dışında bulunan ve doğal olarak kayıtdışı olan vergi kaynağının kayıt altına alınmasını sağlamaktadır. Bu yolla pişmanlık ve ıslah yolu ile kayıtlı ekonomiye de katkı sağlanmaktadır.

Bu müessese mükellefin, olası vergi ve ceza yükünü azaltması, hürriyeti bağlayıcı suçun cezasına muhatap olmasını önlemesi ve

mükellefe vicdan rahatlığı sağlamak gibi sebeplerle vergi kaybının idareye bildirilmesini cazip hale getirmektedir. İdare açısından ise inceleme ve kontrol işlemleri yanında vergi tahsilatını artırmak, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak gibi faydaları bulunmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesine her mükellefin istediği kadar değil de belli sayıda başvurabilme sınırı getirilmesi ve cezanın tamamen değil de belli bir oranda silinmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi halinde bu idari çözüm yoluna yönelik eleştirileri de azaltacaktır. Cezaların etkinliği anlamında pozitif etki yapacağı da açıktır.

KAYNAKÇA

AK A., ÇOMAKLI Ş., ve AYRANGÖL Z. (2013). Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Esaslar,
Ankara: Savaş Yayınevi.
AK A. (2016). Türk Vergi Hukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve
Mevcut Halinin Değerlendirilmesi, Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2,
ISSN: 1309 -8039.
APALI İ. (Mart-Nisan 22017). Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi
Uygulaması ve Faydaları, İstanbul: Mali Çözüm Dergisi.
BOZDOĞAN D. (2017). Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü
Üzerine Etkisi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi.
CANDAN T. (2010). Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
DOĞAN Ş. (2015). Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Yayınevi, Bursa,
ERGİNAY A. (1975). Vergi Hukuku, Ankara: Sevinç Matbaası.
IŞIK İ., ve TOPAÇ S. (Ağustos-2006). "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde
İrdelenmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 300.
KARAKOÇ Y. (1997). Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, İzmir: Dokuz
Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
KIZILOT Ş., ve KIZILOT Z. (2005). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara: Yaklaşım
Yayıncılık,

KIZILOT Ş., ve KIZILOT Z. (2009). Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Düzenlemek ya
da Kullanma, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
KOCAHANOĞLU O. S. (1983). Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul:
Yaylacık Yayınları.
MUTLUER M. K. (1992). Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi
Yayınları.
ÖNCEL M., KUMRULU A., ve ÇAĞAN N. (2012). Vergi Hukuku, 21. Bası, Ankara: Turhan
Kitapevi.
Resmi Gazete,15 Haziran 1949 tarihli 7233 sayılı.
Resmi Gazete, 8 Temmuz 1953 tarihli 8542 sayılı.
Resmi Gazete, 12 Ocak 1961 tarihli 10705 sayılı.
Resmi Gazete, 31 Aralık 1980 tarihli 17207 sayılı.
Resmi Gazete, 31 Aralık 1985 tarihli 18955 sayılı.
Resmi Gazete, 29 Temmuz 1998 tarihli 23417 sayılı Mükerrer.
SAYGIN Ö.(2018) Vergi Uyumu Ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi, Bursa: Ekin Yayınevi
Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Ankara, Cilt No: 3, 1988.

BÖLÜM 8

EKONOMİK SORUMLULUKLAR BOYUTUYLA KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VERGİ İLİŞKİSİ

Mürsel GÜLER[18]

Sezer BUDAK[19]

[18] Araş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü
[19] Öğr. Gör., İstinye Üniversitesi, Meslek Yüksek Okulu, İnsan Kaynakları Bölümü

GİRİŞ

Kurumsal sosyal sorumluluk işletmelerin paydaşlarına açılan bir kapı olmanın yanında ekonomik boyutuyla büyük öneme sahiptir. Araştırmanın konusunu da kurumsal sosyal sorumluluğun ekonomik boyutu çerçevesinde vergiler kapsamında incelenmesidir. Kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında hazırlanan vergi kanunlarına uydukça işletmelerin toplum nezdinde saygınlığı artacak aynı zamanda ekonomik çıkarları korunacaktır. İşletmeler paydaşları olan topluma ve devlete karşı sorumluluklarını yerine getirmiş olacaktır. Araştırma ile kurumsal sosyal sorumluluğun vergi açısından incelenerek araştırmacılara referans kaynak olması amaçlanmıştır.

1.KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK

İşletmelerin zaman içinde evrilerek geliştiği ve bu evrilme süresince topluma karşı sorumluluklarının neler olduğu sürekli tartışma konusu olduğu görülmektedir (Torlak vd.,2012:13). İşletmelerin bu sorumluluklarından biri de toplum çıkarlarına yönelik yapılacak olan kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleridir. Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı kişilere değil kar amacı güden tüm işletmelere ilişkindir (Van Het HOF ve Çabuk, 2009: 53).

Şirket yöneticilerinin hissedarlara yüksek finansal getiri sağlamanın yanında işletmenin topluma karşı görevlerini yerine getirme konusunda da sorumlulukları bulunduğu düşüncesi günümüzde oldukça yaygındır. İşletmelerin gönüllü olarak toplumun ve çevrenin daha iyi olması için katkıda bulunduğu faaliyetler olan kurumsal sosyal sorumluluk, işletmelerin yerine getirmesi gerektiği ekonomik,

hukuki, etik ve sosyal sorumlulukların son ikisini doğrudan ilk ikisini dolaylı olarak (Argüden, 2007: 37) etkilemektedir.

1.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Tanımı ve Önemi

Ekonomik Kalkınma Komitesi, kurumsal sosyal sorumluluğu tanımlamak için; temel ekonomik fonksiyonları içeren büyüme, ürün ve faaliyetlerden oluşan iç daire; ekonomik işlevlerin, değişen toplumsal değerler ve öncelikler konusunda hassas bir farkındalık ile uygulanması gerekliliğinden oluşan ara daire; sosyal çevrenin iyileştirilmesinde işin daha aktif bir şekilde yer alması gerektiğini düşünen amaca yönelik sorumlulukların özetlenmesinden oluşan dış daire olmak üzere "üç eşmerkezli" bir yaklaşım kullanmıştır (Carroll, 1991: 39).

Johnson (2003: 36) işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının, 1) yasadışı sorumsuz; belli başlı yasalara uymayanlar, 2) uyumlu; zorunlu yasalara asgari düzeyde uyanlar, 3) bölünmüş; sınırlı sayıda isteğe bağlı hayır işi yapanlar 4) stratejik; sosyal sorumluluk gibi alanlarda gösterilen başarının işletmeye yansıyacağını düşünenler, 5) sosyal savunuculuk; iyi bir şirket olma inancı ile hareket edenler olmak üzere beş düzeyden oluştuğunu belirtmektedir.

Dusuki (2008: 21) kurumsal sosyal sorumluluğu işletmelerin ilgi seviyelerine göre, 1) sorumsuz; ahlaki kuralları bile reddenler, 2) minimalist; kurallara minimum uyanlar, 3) ilgisiz; sadece yasa çevçevesinde hareket edenler, 4) taktiksel; uzun dönemli karlılık anlayışıyla hareket edenler, 5) takva merkezli olanlar; kara zarara bakmadan hayır işi yapanlar olmak üzere beş seviyede ele almaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluğun en temel ekonomik sorunlar da dâhil olmak üzere toplumun tüm sorunlarını ele alması gerekmektedir. Bu sorunları ele alan dört aşamalı kurumsal sosyal sorumluluk piramidinden söz edilmektedir.

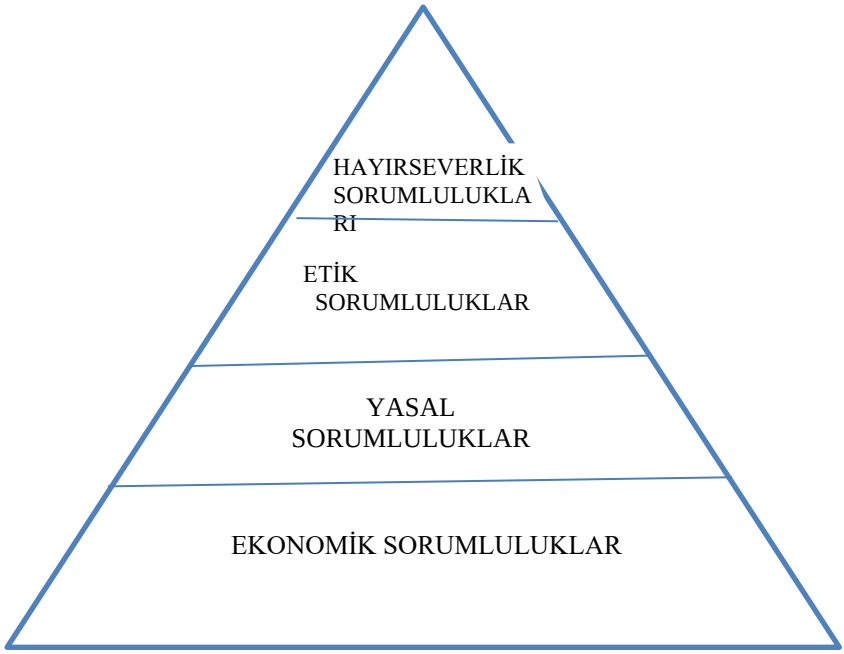
Kurumsal sosyal sorumluluk bilinci ile hareket eden işletmelerin yeni pazarlara girmede zorlanmadıkları ve müşteri sadakati sağlama konusunda daha başarılı oldukları görülmektedir (Mohr ve Webb, 2005: 135). Kurumsal sosyal sorumluluk toplumun ihtiyaçlarını karşılayarak topluma hizmet etmenin yanında işletme itibarına olumlu katkıda bulunmaktadır (Akım, 2010: 19).

Kurumsal sosyal sorumluluk işletmelerin kazanımları ile giderleri arasında bir denge kurabilmesine yardımcı olmaktadır (Wood, 1991: 693).

1.2. Kurumsal Sosyal Sorumluk Piramidi

Kurumsal sosyal sorumluluk ekonomik, yasal, etik ve hayırsever olmak üzere dört kategoriden oluşan bir piramit olarak tasvir edilebilmektedir (Carroll, 1991: 39). Bu tür sorumlulukların bir kısmı her zaman bir ölçüde var olmuşken (ekonomik ve yasal), bir kısmı sonradan ortaya çıkmış ve (etik ve hayırseverlik) son yıllarda önemi artmıştır.

Şekil 1: Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi



(Kaynak: Carroll, 1991: 42)

Carroll sosyal sorumluluk piramidindeki sıralamayı önem derecesine göre yapmaktadır (Carroll, 1991: 42).

- İşletmenin birinci önceliği kar ederek sürekliliğini sağlamaktır. İşletme ekonomik sorumluluklarını yerine getirmek zorundadır.
- Modelde ikinci basamakta yasal sorumluluklar bulunmaktadır. Yasalar toplum tarafından kabul görmeyen davranışları yansıttığından uyulması zorunludur.

- Modelin üçüncü basamağını etik sorumluluk oluşturmaktadır. İşletme adil ve doğru olanın yaparak paydaşlara zarar gelmesini engellemelidir.
- Modelin son basamağında hayırseverlik (gönüllü sorumluluk) yer almaktadır. Bu basamak işletmenin toplumun iyi bir vatandaşı olarak yapması gereken faaliyetlerden oluşmaktadır. Paydaşlara katkı sağlayarak yaşam kalitesini arttırma çabalarıdır.

Ekonomik Sorumluluk: İşletmelerin varoluş amaçları toplumdaki bireyler için mal ve hizmet sunumu sağlamaktır. Bu kapsamda girişimcilik için temel güdü kaynağı da kar etme düşüncesidir. İşletmeler, toplumun ekonomik birimlerinden birini oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, işletmelerin temel rolü tüketicilerin ihtiyaç duyduğu, istediği malları ve hizmetleri üreterek kazanç sağlamaktır. Bir noktadan sonra, kar güdüsü fikri, azami kar kavramına dönüşmüştür. Diğer tüm ticari sorumluluklar, firmanın ekonomik sorumluluğuna dayanmaktadır, çünkü onsuz, diğerleri, tartışmalı hale gelmektedir. Tablo 1'de, ekonomik sorumlulukları karakterize eden bazı önemli beyanlar özetlenmektedir.

Tablo 1: Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Ekonomik ve Yasal Bileşenleri

Ekonomik Bileşenleri	Yasal Bileşenleri
KSS faaliyetlerinin karlılıkla doğru orantılı yapılması önemlidir.	Hükümet ve yasa beklentileriyle tutarlı bir şekilde yapılması önemlidir.
Mümkün olduğunca kârlı olma konusunda kararlı olmak önemlidir.	Yerel düzenlemelere uymak önemlidir.
Rekabette güçlü bir konuma sahip olmak önemlidir.	Yasalara saygılı bir kurumsal vatandaş olmak önemlidir.
Yüksek düzeyde çalışma verimliliği sağlamak önemlidir.	Başarılı bir firmanın yasal yükümlülüklerini yerine getiren olarak tanımlanması önemlidir.
Başarılı bir firmanın sürekli kârlı olarak tanımlanması önemlidir.	En azından asgari yasal gereklilikleri karşılayan mal ve hizmetlerin sağlanması önemlidir.

Kaynakça: Carroll, A. B. (1991).

Yasal Sorumluluk: İşletmelerin kâr amacı gütmeyen faaliyetler yaparken sadece toplumun onayını almaları yeterli olmamaktadır; aynı zamanda yerel ve ulusal karar mercilerinin yasal zorunluluklarına uymaları gerekmektedir. İşletmeler ile toplum arasındaki "sosyal sözleşmenin" kısmen de olsa yerine getirilmesinden dolayı, firmaların ekonomik görevlerini yasalar çerçevesinde sürdürmeleri gerekmektedir. Yasal sorumluluklar, yasa koyucular tarafından belirlenen temel kavramları içerdikleri anlamında "kodlanmış etik" görüşünü yansıtmaktadır. Tablo 2'de yasal sorumluluğun bileşenleri belirtilmektedir.

Etik Sorumluluk: Ekonomik ve hukuki sorumluluklar adalet ile ilgili etik normları içermekte iken, etik sorumluluklar, yasalara uymasalar

dahi, toplumun beklediği faaliyet ve uygulamaları benimsemektir. Etik sorumluluk; tüketicilerin, çalışanların, hissedarların, toplumun ve menfaat sahiplerinin ahlaki haklarına saygı gösterilmesi ve haklarının korunması ile ilgili endişeleri yansıtan standartları, normları ve beklentileri somutlaştırmaktır. Bir anlamda, değişen ahlak ve değerler hukukun oluşturulmasından önce gelmektedir çünkü onlar yasaların ve yönetmeliklerin belirlenmesinin ardındaki itici güç haline gelmektedir. Tablo 2, etik sorumlulukların tanımlanmasına yardımcı olan ifadeleri tasvir etmektedir.

Tablo 2: Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Etik ve Hayırsever Bileşenleri

Etik Bileşenler	**Hayırseverlik Bileşenleri**
Toplumsal ahlak ve etik normların beklentileriyle tutarlı bir şekilde gerçekleştirilmesi önemlidir.	Toplumun hayırsever beklentilerinin karşılanması önemlidir.
Toplum tarafından benimsenen yeni ahlâki normları tanımak ve bunlara saygı duymak önemlidir.	Sanatsal faaliyetlere yardımcı olmak önemlidir.
Kurumsal hedeflere ulaşmak için etik normların tehlikeye girmesini önlemek önemlidir.	Yöneticilerin ve çalışanların kendi yerel topluluklarında gönüllü ve hayırsever etkinliklere katılmaları önemlidir.
İyi kurumsal vatandaşlığın, ahlaki olarak beklenenleri yapması önemlidir.	Özel ve kamu eğitim kurumlarına yardım sağlamak önemlidir.
Kurumsal bütünlüğün ve etik davranışların yasalara ve yönetmeliklere tamamen uymanın ötesine geçtiğini bilmek önemlidir.	Bir topluluğun "yaşam kalitesini" artıran projeleri gönüllü olarak desteklemek önemlidir.

Kaynakça: Carroll, A. B. (1991).

Hayırsever Sorumluluk: Hayırseverlik, toplumun işletmelerden iyi bir kurumsal vatandaş olma beklentisine yönelik olarak yapılan kurumsal eylemleri kapsar. Bu sorumluluk, insanların refahını arttırmak için yapılacak faaliyetlere katılmayı gerektirmektedir. Hayırseverlik örnekleri arasında işletmelerin sanat, eğitim alanı gibi projelere mali kaynak sağlaması ya da katılması bulunmaktadır.

1.3. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Öncülleri ve Sonuçları

Kurumsal sosyal sorumluluğu etkileyen unsurları üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; iktisadi, toplumsal ve politik etkenlerdir (Aktan ve Börü, 2007: 17). İktisadi unsurlar; finansal ve ekonomik değişkenlerden oluşmaktadır. Politik unsurlar; devletin ve yetkili mercilerin belirlediği düzenlemelerden oluşmaktadır. Toplumsal unsurlar işletmenin ilişki içinde bulunduğu paydaşları ve çevresinden oluşmaktadır.

1.4. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Kurumsal İtibar

Günümüzde işletmeler kurumsal sosyal sorumluluğu medyanın, kamuoyunun, sivil toplum kuruluşlarının ve müşterilerin beklentilerine cevap vermede kullanarak rekabet avantajı elde etmektedirler (Jones, 2005: 15). İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini zorunluluk olarak görmelerinden dolayı iş stratejilerinin kurumsal sosyal sorumluluk ile tutarlı olması gerekmektedir (Porter ve Kramer, 2006: 82). Kurumsal sosyal sorumluluğun işletme itibarını arttırmaya yönelik faaliyetler olarak algılanması gerekmektedir (McWilliams vd., 2006: 4). İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine paydaşlarını dahil

ettiklerinde ve stratejilerini kurumsal sosyal sorumluluk ile birleştirdiklerinde kurumsal itibarları artacaktır. Kurumsal itibarın kurumsal sosyal sorumluluk ile artması işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine katılması için iyi bir motivasyon kaynağı olmaktadır (Fombrun, 2005: 306).

1.5. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Yönetim Kurulu Yapısı

Kurumsal sosyal sorumluluk işletme ile entegre olmuş kurumsal faaliyetlerdir (Sharma ve Sharma, 2011: 7). Bu kurumsal faaliyetler işletmenin sahip olduğu yönetim kurulu yapılanmasından etkilenmektedir (Hackston ve Milne, 1996: 106). Yönetim kurulu yapısı işletmelerin çevresel olaylara bakış açısı üzerinde etkili olmaktadır (McKendall, Sánchez ve Sicilian, 1999: 217).

CEO ve icracı üyeler işletme karlılığını ön planda tutacaklarından kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini ikinci plana atacaklardır (Gul ve Leung, 2004: 353). Bağımsız üyeler çevre ile sürekli etkileşim halinde olduklarından paydaş beklentilerini daha iyi analiz edebilmekte ve kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin gündemine daha aşina olmaktadır (Coffey ve Wang, 1998: 1596). Bundan dolayıda daha yararlı kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine katkıda bulunabilmektedirler. Almanya gibi ülkelerde yönetim kurulunda kadın üye bulunması konusunda yasal zorunluluklar bulunmaktadır (Türkiye'de Yönetim Kurullarında Kadın 2017 Raporu). Bu zorunluluk yönetim kurullarının zorlayıcı eşbiçimsellikle işletmelerin benzeşmesine olanak sağlayacak ve işletme itibarının artmasına olanak sağlayacaktır.

1.6. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Finansal Performans

Kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal performans günümüzün önemli araştırma konularından biri konumundadır. Bu noktada önemli olan kurumsal sosyal sorumluluğun kar amacı güdülmeden yapılmasıdır. İşletmelerin buradan bekledikleri ekonomik kazançlar ikinci planda olmalıdır (Kelgökmen, 2010: 3015). Literatürde kurumsal sosyal sorumluluk ile finansal performans arasındaki ilişkiyi araştıran araştırmalar iki grup altında toplanabilmektedir (Çelik vd., 2016: 442). Birinci grup araştırmalar kısa vadeli finansal performans ile kurumsal sosyal sorumluluk arasındaki ilişkiyi incelerken, ikinci grup araştırmalar işletmelerin topluma yönelik yaptıkları bir takım toplumsal eylemeler ile uzun vadeli finansal performans ölçütleri arasındaki ilişkiyi incelemiştir.

Kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal performans arasında pozitif bir ilişki olduğunun belirtilmesinin yanında; McWilliams ve Siegel (2000: 608) kısa vadeli finansal getiriler ile kurumsal sosyal sorumluluk arasında tutarlı bir ilişki olmadığını, bu ilişkinin uzun vadede anlamlı olduğunu belirtmektedir. Cochran ve Wood (1984: 54) varlıkların geri dönüş hızı ile kurumsal sosyal sorumluluk arasında pozitif bir ilişki olduğunu belirtmiştir. Waddock ve Graves (1997: 317), belirledikleri bir kurumsal sosyal sorumluluk endeksi ile işletmelerin finansal rasyoları arasında anlamlı bir ilişki olduğunu belirtmektedir.

Şahin vd. (2011: 2976) finansal performans, sosyal sorumluluk ve yönetim kurulu arasındaki ilişkiyi inceleyerek, sosyal sorumluluk ve

finansal performans arasında anlamlı bir ilişki olduğunu belirtmektedir.

İşletmelerin yaptıkları kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri üzerinde önceki dönem finansal performans göstergelerinin etkili olduğu görülmektedir (Balabanis, Phillips ve Lyall, 1998: 42). Kurumsal sosyal sorumluluğun uzun vadede finansal performansı daha çok etkilediği görülmektedir. Finansal performansı güçlü işletmelerin daha kolay fazla kaynak sağlayabileceğinden dolayı finansal yapısı güçlü olan işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine daha fazla yer verebilecekleri ve kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin uzun vadede işletmenin finansal performansını arttıracağı görülmektedir.

1.7. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Paydaşlar

Paydaş, örgütün yaşamında bağımlı olduğu bir grup veya bireydir (Freeman ve Reed, 1983: 91). Bu bağlamda işletmenin çıkarlarını koruyabilmesi için güçlü paydaşlarının beklentilerini karşılaması gerekmektedir (Freeman vd., 2010: 77). Bu nedenle işletme yönetimin, her bir paydaş grubunun işletme üzerinde ne gibi etkilere sahip olduğunu bilmesi gerekmektedir. Paydaş gruplarının ortak çıkarları olduğu gibi, bazen de çelişen çıkarları bulunabilmektedir (Chen ve Roberts, 2010: 657). Güçlü paydaşların desteğini almak, yönetimin bu çelişen beklentileri dengeleme yetisine dayanmaktadır (Ullmann, 1985: 550). Paydaşlar aynı düzeyde bir güce sahip olmadıklarından, işletmeler hayatta kalabilmek için önemli kaynakları kontrol eden güçlü paydaşlara karşı daha duyarlıdır (Mitchell vd.,

1997: 870). Böylelikle önemli kaynaklara sahip paydaşların isteklerine uygun çevresel ve toplumsal faaliyetlerin yürütülerek desteklenmesi işletme için kaçınılmaz bir süreç olmaktadır (Ullmann, 1985: 552). Kurumsal sosyal sorumluluk, işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için güçlü paydaşların desteğini alabilmesine katkıda bulunmaktadır (Gray, vd., 1996: 39).

Paydaş katılımı stratejisi, paydaşlarıyla diyaloğu kabul etmektedir (Morsing ve Schultz, 2006: 328). İşletmeler bazı faaliyetlerine paydaşlarını dahil etmeli ve böylelikle onlarla diyaloğunu geliştirmelidir. Paydaşlarla diyalogu arttırmak için etkili yollardan biri de kurumsal sosyal sorumluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin işletme paydaşlarından olan müşteriler üzerinde etkili olduğu görülmektedir (Alcañiz, vd., 2011: 159; He ve Li, 2011: 687; Luo ve Bhattacharya, 2006: 17). Müşterilerin işletmeler ile ticari ilişkilerde bulunurken sadece finansal performans ölçütlerine bakmadığı, işletmelerin sosyal sorumluluğa verdiği önemi de dikkate aldığı görülmektedir (Maignan ve Ferrell, 2004: 18). Bu nedenle toplumsal sorunlara yönelik kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine önem verilirse müşterilerin memnuniyeti artacaktır (He ve Li, 2011: 687). Güçlü bir kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı, işletmeye yönelik tutumları etkileyeceğinden imaja olumlu katkıda bulunacaktır (Sen ve Bhattacharya, 2001: 242). Bununla beraber kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri işletmenin müşteriler gözünde kurumsal kimlik kazanmasını sağlayacaktır (Bhattacharya ve Sen, 2003: 87). Müşteriler için önemli bir yere sahip

olan kurumsal sosyal sorumluluğun müşteri isteklerine göre şekillendiği ve böylelikle kurumsal sosyal sorumluluğun müşteri memnuniyetini arttırdığı görülmektedir.

İşletme hissedarları işletmeler için sosyal sorunlara yönelmenin önemli olduğunu bilmektedir (Spence ve Rutherfoord, 2001: 137). İşletmelerin karlılıklarını ve yaşamlarını sürdürebilmelerinde etkili olan faktörlerden biri de sosyal ve çevresel alanlarda izlenen stratejilerdir (Evans ve Sawyer, 2010: 435). Hissedarlar açısından kurumsal sosyal sorumluluk önemli bir rekabet aracı olarak görülmektedir (Li ve Wang, 2007: 3294). Bunun yanında işletmelerde yaşanan olumsuz olayların hissedarların itibarını olumsuz etkileyebileceği ve bu olumsuz etkinin giderilmesi için hissedarların kaynakların bir kısmının kurumsal sosyal sorumluluğa ayrılmasını talep edebilecekleri görülmektedir (Godfrey, Merrill ve Hansen, 2009: 425). Kurumsal sosyal sorumluluğun hissedar itibarında, hissedarların da kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinde etkisi olduğu görülmektedir.

Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri işletme çalışanlarının da dahil olduğu faaliyetlerdir (Buhr, 2010: 78). Sosyal sorumluluk faaliyetlerine katılan çalışanlar arasındaki ilişkilerin gelişeceğinden, çalışanların işletmeye olan bağlılıkları ve motivasyonları artacaktır (El Ghoul vd., 2011: 2405).

1.8. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Örgütsel Etkinlik

Kurumsal sosyal sorumluluk müşteri taleplerine, ürün ve hizmetin algılanan kalitesine, işletme çalışanlarının motivasyonuna ve bağlılığına olumlu katkıda bulunarak örgütsel etkinliği etkilemektedir (Becchetti ve Trovato, 2011: 233). Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri, kurumsal itibarı arttırmanın yanında çalışanların örgütsel bağlılık düzeylerini arttırarak işletme verimliğinin ve etkinliğinin artmasını sağlayacaktır (Ali vd., 2010: 2798).

Kurumsal sosyal sorumluluğun örgüt etkinliği üzerindeki etkisi finansal perfomans gibi nicel verilerle ölçülebileceği gibi (McGuire vd., 1988: 366, McWilliams ve Siegel 2000: 605 Orlitzky, Schmidt ve Rynes, 2003: 409) işletmenin stratejileri ve çalışma kültürü gibi nitel verilerle de ölçülebilmektedir (Zahra ve LaTour, 1987: 460).

Kurumsallaşma ile örgütel etkinliği gerçekleştiren işletmelerin etkinlikleri kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarına yansıyacak ve böylelikle kurumsal sosyal sorumluluk başarılarının artması kaçınılmaz olacaktır (Alakavuklar, Kılıçaslan ve Öztürk, 2009: 130)

1.9. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Globalleşme

Küreselleşme, uzak bölgeler ile iletişim kurmayı, sınır ötesi sosyal etkileşimlerin yoğunlaşmasını ve makro düzeyde bir toplumsal değişim sürecini tanımlamak için kullanılmaktadır (Scherer ve Palazzo, 2008: 415).

Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri işletmeler için rekabette ve uluslararası pazarlara açılmada önemli bir anahtardır (Alakavuklar,

Kılıçaslan ve Öztürk, 2009: 130). Kurumsal sosyal sorumluluğu iyi kullanan işletmeler dünyayı daha iyi takip edeceklerdir (Carroll ve Shabana, 2010: 88). Küresel alanda başarılı olan kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini takip eden işletmeler dış pazarlara açılma konusunda avantajlı konuma geçebileceklerdir.

İşletmelerin dış ülkelere açılmasında ve küreselleşmesinde önemli etkisi olan yerleşik kültürlerin öğrenilmesinde kurumsal sosyal sorumluluk önemli bir yere sahiptir (Tang ve Li, 2009: 201).

Kurumsal sosyal sorumluluk ile ilgili yapılan kural ve yönetmelikler üzerinde küresel işletmelerin oldukça etkili olduğu görülmektedir (Scherer ve Palazzo, 2008: 416). Kural ve yönetmelikleri kendi isteklerine uygun olarak düzenleyen küresel işletmeler kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin ana gündemini istedikleri gibi kontrol ederek öncelik verdikleri alanlarda faaliyet yapılmasını sağlayabilmektedirler.

1.10. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Ölçülmesi

Carroll (1999: 473) kurumsal sosyal sorumluluğun ölçülmesinin gerekip gerekmediğine ve bunun nedenlerini belirlemeye yönelik bir araştırma yapmış, kurumsal sosyal sorumluluğun işletmeler ve toplum için önemli bir konu olduğu için ölçülmesi gerektiği sonucuna varmıştır. İş dünyası ve akademik çevreler tarafından kurumsal sosyal sorumluluğu ölçmek için farklı yöntemler geliştirilmiştir. Kurumsal sosyal sorumluluğun ölçülmesi için tek bir iyi yöntemden bahsetmek mümkün değildir (Turker, 2009: 414). Waddock ve Graves (1997: 308), kurumsal sosyal sorumluluk performansının ölçülmesindeki

zorluklara dikkat çekmişler ve kurumsal sosyal sorumluluk performansını ölçmek için anket, itibar endeksleri, içerik analizi, davranışsal analizler ve vaka çalışması gibi yöntemleri değerlendirmişlerdir. Maignan ve Ferrell (2000: 290) bu alternatif yöntemleri üç ana başlık altında sınıflandırmıştır: Uzman değerlendirmeleri, sayısal göstergeler ve yöneticilere yapılan anketler.

İtibar endeksleri ve veri tabanları, kurumsal sosyal aktiviteleri değerlendirmek için en çok kullanılan yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Kinder, Lydenberg ve Domini (KLD) Veritabanı, Fortune Endeksi ve Kanada Sosyal Yatırım Veri Tabanı (CSID) bu yöntemin popüler örnekleridir. KLD, ABD borsalarında işlem gören şirketlerin sosyal faaliyetlerini sekiz başlık altında (toplum ilişkileri, çalışan ilişkileri, çevre duyarlılığı, ürün standartları, kadın ve azınlık gruplara destek, askeri sözleşmeler ve nükleer güç ve Güney Afrika) derecelendirmektedir (Turker, 2009: 414).

2. VERGİ HUKUKU BAĞLAMINDA KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK

Muhasebenin sosyal sorumluluğu kavramına değinmemizin sebebi ülkemizde kurumsal sosyal sorumluluk projelerinin finansmanının Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde değerlendirildiğinde "bağış ve yardım" başlığı altında giderleştirilebilmesidir. Diğer taraftan bağış yapmak kişinin akli iradesinin yerinde olmasına, kişisel isteğine ve gönüllülük esasına bağlı olduğu için Türk Medeni Kanunu madde 449'da "Vesayet altındaki kişi adına kefil olmak, vakıf kurmak ve

önemli bağışlarda bulunmak yasaktır" şeklinde düzenleme ihtiyacı hissedilmiştir.

Bu sebeple önce bağış ve yardımları daha sonra da Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre bağış ve yardımların yeri, istisnaları ve muafiyetlerini açıklamaya çalışacağız.

2.1. Bağış ve Yardım

Toplumu oluşturan gereksinim sahibi gerçek kişilere, ekonomik ve sosyal yönden topluma yardım amacı ile devletin hizmetlerini yerine getiren hayır kurumlarına yapılan yardımlara bağış denir (Göktaş, 2014: 4). TDK"ye göre ise bağış; bir kimsenin, kuruluşun veya ülkenin ayni ya da nakdi varlıklarını bir başka kişi, kurum veya ülkeye karşılıksız olarak devretmesidir (www.tdk.gov.tr).

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere bağışlar ayni ve nakdi bağış olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Ayni bağış; eşya, hizmet, bedelsiz kullandırma gibi parasal olmayan bağışlardır.

Nakdi bağış; parasal, maddi olarak yapılan bağışlardır.

Bağış yapan kimse ya da kurumlara bağışçı adı verilmektedir. Bağış; bağışçı ve bağışı kabul eden arasındaki güvene dayalı olarak gelişen sosyal bir alışveriştir. İnsanlar kendi istekleriyle, tamamen gönüllülük esasına dayalı olarak hiçbir zorlama olmadan bağış yaparlar (Göktaş, 2014: 4).

Yardım, bireyin ekonomik gücünü ve imkanlarını başkaları için kullanmasıdır. Yardımlar sadece nakit olarak yapılmazlar. Bireylerin

bilgi, becerilerini ve emeklerini karşılıksız ve bir bedel beklemeden harcamaları da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bağış ve yardımlar karşılıksız yapıldığı ve bağışçının servetinde ayni ya da nakdi bir azalma, bağışlanan tarafın ise varlıklarında karşılıksız bir artışa sebep olmaktadır. (Ertekin, 2018:223-224).

Sosyal sorumluluk teorisine göre insanlar bir yardım yaptığında karşılığında beklenti içerisine girmezler, özgeci tutum sergilerler. Berkowitz'e göre tıpkı mübadele teorisinde olduğu gibi bir başkasına yardım etmek için bir ödül ya da mükâfata ihtiyaç duymazlar (Göktaş, 2014: 4).

Kurumsal Sosyal Sorumluluk ile bağış arasında yakın ilişki vardır. Etkinlik gösterdiği alanlar ve destek verdiği organizasyon türleri bakımından bu ilişki kurulmaktadır. Bağış ve kurumsal sosyal sorumluluk arasındaki ortak noktalar şunlardır (Uzun, 2010: 34):

- Her ikisi de faaliyet alanı olarak spor, sanat, sosyal ve kültürel etkinlikler ile çevre gibi konuları seçerler
- Her ikisi de destek verdikleri organizasyonlara katkılarını finansal olduğu gibi finansal olmayan şekilde de sağlayabilirler.

Kurumsal Sosyal Sorumluluk ile bağış arasındaki en temel ayırt edici özellik ise; bağış bir kereye yönelik olarak yapılan ayni ya da nakdi yardımlar iken, KSS projeleri belirlenen stratejiler doğrultusunda ortaya konulan uzun ömürlü etkinliklerdir (Uzun, 2010: 34).

2.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Vergi İlişkisi

Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) projelerine dahil olmak/yürütmek/desteklemek kurumlar için çeşitli vergi avantajlarını da beraberinde getirmektedir. Ancak bu noktada şunu belirtmeden geçmek olmaz. KSS, topluma karşı sorumluluk taşıyoruz ya da bu toplumdan aldığımızı topluma bir şekilde geri verebilmeliyiz düşüncesini içinde barındırır ve bu sebeple kurumların ana sorumluluklarından birisi olan kazançlarının bir bölümünü yasal sınırlar çerçevesinde vergi olarak vermek sorumluluğunu kaçınılmaz olarak şirketlerin üzerine yükler. Burada ilk akla gelen muhasebenin de sorumluluk ilkesiyle birlikte hareket edilmesi ve temel muhasebe kayıtlarının düzgün/hatasız/eksiksiz olarak tutulması zorunluluğudur.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin fonksiyonunu yerine getirme noktasındaki sorumluluğunu ifade etmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların hazırlanıp sunulmasında; bir kişi ya da zümrenin değil, tüm toplumunun çıkarlarının gözetilmesi gerektiği ve sonuç olarak bilgi üretirken gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılmasını gerektiğini ifade eder (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh1.html).

Yukarıda her ne kadar bağış ile kurumsal sosyal sorumluluğun en ayırt edici unsuru olarak bağışın bir kereye mahsus olduğunu, kurumsal

sosyal sorumluluğun ise ardında stratejik bir niyet olduğunu belirtmiş olsak da söz ettiğimiz gibi vergi hukuku bağlamında konu bağış ve yardımlar başlığı altında incelenmektedir.

2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu 10. maddesinin b fıkrasında "21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si" üzerinde indirim uygulanabileceğini belirtir (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006:10).

Yine aynı maddenin c fıkrasında "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı" için indirimlerin uygulanabileceğini belirtir. Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınlar vakıflar için bakınız (https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi). Kamu yararına çalışan dernekler için bakınız (https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararina-calisan-dernekler).

Kurumlar vergisi kanunun 10. maddesinin ç bendinde de “€ bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve “rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı” nın vergi muafiyeti yaratacağından söz edilmiştir.

Yine aynı maddenin d fıkrasının bağış ve yardımlar hakkındaki hükümleri şu şekildedir: “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen”;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ünün vergiden muaf olacağı ve yine bu oranlar üzerinde Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

10. maddenin e fıkrasında "Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı"nın muafiyet sağlayacağını belirtir.

Yine bu maddenin f bendinde "İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı"nın muaf olacağı belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi kanunu 10. Madde f bendinde "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı"nın vergi muafiyeti yaratacağını belirtmişler.

Kanunun g bendi "Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. "

"Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır."

"Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmüne sahiptir.

H maddesi; "1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan

için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 50'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir." ifadesine sahiptir.

Kurumlar vergisi kanunu 10-2. Madde uyarınca bağış ve yardımların nakit olarak ödenmemesi durumunda hangi yolların izlenerek giderleştirebileceği ve "Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır" hükmüyle açıklanmakta ve nakit dışında yapılabilecek destekler için imkân sağlamaktadır.

2.4. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Bağış ve Yardımlar

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda tanınan muafiyet ve indirimler büyük çoğunlukla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesiyle örtüşmektedir ve buna dair açıklamaları yukarıda belirtmiştik. Bunun dışında yer alan muafiyet ve indirimlere ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Maddesi safi kazancın belirlenmesinde indirilmesine izin verilen giderlerden birisi olarak 10. bendinde "Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak

maddelerinin maliyet bedeli" gösterilmektedir. Safi kazancın belirlenmesi, brüt gelirden indirilmesine izin verilen giderlerin düşülmesi yöntemiyle olmaktadır.

Yine aynı kanunun bir başka maddesi olan 89. maddesi de gelir vergisinin matrahının tespitinde gelirlerin bildirilmesinde yapılabilecek indirimlerinden birisi olarak 4. Fıkrasında "Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar"ın bu kapsamda değerlendirilebileceğini belirtir. Öte yandan kanun belirtilen miktarların üzerinde bir bağış yapılması durumunda vergi indirimine konu edinilemeyeceğini ve kanunen kabul edilmeyen tutar olarak değerlendirileceğini açıklar.

Gelir vergisi kanunu 89. Madde 5. Fıkrasında "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu

kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı" vergiden muaf tutulabileceği ifade edilmiştir.

Aynı kanunun 6. Fıkrasında "Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı"nın indirilebileceğini açıklar.

Sonuç olarak kurumsal sosyal sorumluluk, işletmenin hayatını devam ettirebilmek, güvenlik ve ait olma gibi ihtiyaçları karşılandığında bir sürecin devamı olarak ortaya çıkacaktır. Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisiyle aynı doğrultuda düşünüldüğünde sosyal sorumluluk örgütsel bağlamda ihtiyaçlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan, işletmelerin kendini gerçekleştirme aşaması olarak tanımlanmaktadır (Kağnıcıoğlu, 2007: 9). Toplumumuzun bu konuda işletmelerimizden beklentisi her sorumlu yurttaşımız gibi vergisini tam ve eksiksiz ödeyerek yükümlülüklerini yerine getirmesidir. Bu bağlamda kurumsal sosyal sorumluluk projeleriyle kendini gerçekleştirmek isteyen işletmelerimizin bu projeleri desteklemek/ katkı sağlamak/ yürütmek isterken öncelikli olarak vergi gibi temel sorumluluklarını yerine getirip, ardından bu konuda çalışmalar yürütmesi sorumlu bir vatandaş gibi hareket etmesidir.

KAYNAKÇA

Aktan, C. C., ve Börü, D. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk. Kurumsal Sosyal Sorumluluk: İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk, 11-36.

Alakavuklar, O. N., Kılıçaslan, S., ve Öztürk, E. B. (2009). Türkiye'de Hayırseverlikten Kurumsal Sosyal Sorumluluğa Geçiş: Bir Kurumsal Değişim Öyküsü. *Journal of Management Research/Yonetim Arastirmalari Dergisi*, 9(2): 103-143.

Alcañiz, E. B., Herrera, A. A., Manzano, J. A., ve Pérez, R. C. (2011). Efectos de la responsabilidad social corporativa percibida por el consumidor sobre el valor y la satisfacción con el servicio1/Effects of Consumer Perception of Corporate Social Responsibility on Service Satisfaction and Perceived Value. *European Journal of Management and Business Economics*, 20(4), 139 – 160.

Ali, I., Rehman, K. U., Ali, S. I., Yousaf, J., ve Zia, M. (2010). Corporate Social Responsibility İnfluences, Employee Commitment And Organizational Performance. *African Journal Of Business Management*, 4(13), 2796.

Argüden, Y. (2007). Kurumsal sosyal sorumluluk. Kurumsal Sosyal Sorumluluk: İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk, 37-44.

Balabanis, G., Phillips, H. C., & Lyall, J. (1998). Corporate social responsibility and economic performance in the top British companies: are they linked?. *European Business Review*, 98(1), 25-44.

Becchetti, L., ve Trovato, G. (2011). Corporate Social Responsibility And Firm Efficiency: A Latent Class Stochastic Frontier Analysis. *Journal of Productivity Analysis*, 36(3), 231-246.

Bhattacharya, C. B., ve Sen, S. (2003). Consumer-Company İdentification: A Framework For Understanding Consumers' Relationships With Companies. *Journal Of Marketing*, 67(2), 76-88.

Buhr, N. (2010). *Histories Of And Rationales For Sustainability Reporting. In Sustainability Accounting And Accountability* (pp. 76-88). Routledge.

Carroll, A. B. (1991). The Pyramid Of Corporate Social Responsibility: Toward The Moral Management Of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39-48.

Carroll, A. B. (1999). Corporate Social Responsibility: Evolution Of A Definitional Construct. *Business and Society*, 38(3), 268-295.

Carroll, A. B. ve K. M. Shabana (2010), The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice. *International Journal of Management Reviews*, 12(1), 85-105.

Chen, J. ve Roberts, R. (2010). Toward a More Coherent Understanding of the Organization-Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research. Journal of Business Ethics, 97(4), 651 – 665.

Cochran, P. L., ve Wood, R. A. (1984). Corporate social responsibility and financial performance. Academy of management Journal, 27(1), 42-56.

Coffey, B. S., ve Wang, J. (1998). Board Diversity And Managerial Control As Predictors Of Corporate Social Performance. *Journal of Business Ethics*, 17(14), 1595-1603.

Dusuki, A. W. (2008). What Does Islam Say About Corporate Social Responsibility. *Review of Islamic Economics*, 12(1), 5-28.

El Ghoul, S., Guedhami, O., Kwok, C. C., ve Mishra, D. R. (2011). Does Corporate Social Responsibility Affect The Cost Of Capital?. *Journal of Banking ve Finance*, 35(9), 2388-2406.

Ertekin, Ş. (2018), Bağış ve Yardım Kavramının Vergisel Açıdan Analizi, TURAN-SAM: *Turan Stratejik Araştırmalar Merkezi* Cilt:10/KIŞ Sayı:37 DOI: 10.15189/1308-8041

Evans, N., ve Sawyer, J. (2010). CSR and Stakeholders Of Small Businesses İn Regional South *Australia. Social Responsibility Journal*, 6(3), 433-451.

Fombrun, C. J. (2005). *Corporate Reputations As Economic Assets*. The Blackwell Handbook Of Strategic Management, 285-308.

Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L. ve S. De Colle (2010). *Stakeholder Theory: The State of the Art*. Cambridge University Press.

Freeman, R. E.ve Reed, D. L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. California Management Review, 25(3), 88 – 106.

Godfrey, P. C., Merrill, C. B., ve Hansen, J. M. (2009). The Relationship Between Corporate Social Responsibility And Shareholder Value: An Empirical Test Of The Risk Management Hypothesis. *Strategic Management Journal*, 30(4), 425-445.

Göktaş, V. (2014), *Bireylerin Bağış Yapma Davranışlarını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Gray, R. H., Owen, ve Adams, C. (1996) *Accounting and Accountability: Değişimis and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. Prentice Hall International.

Gelir Vergisi Kanunu, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf

Gul, F. A., ve Leung, S. (2004). Board Leadership, Outside Directors' Expertise And Voluntary Corporate Disclosures. *Journal Of Accounting And Public Policy*, 23(5), 351-379.

Hackston, D., ve Milne, M. J. (1996). Some Determinants Of Social And Environmental Disclosures İn New Zealand Companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 77-108.

He, H., ve Li, Y. (2011). CSR And Service Brand: The Mediating Effect Of Brand İdentification And Moderating Effect Of Service Quality. *Journal Of Business Ethics*, 100(4), 673-688.

Johnson, H. H. (2003). Does İt Pay To Be Good? Social Responsibility And Financial Performance. *Business Horizons*, 46(6), 34-40.

Jones, R. (2005). Finding Sources Of Brand Value: Developing A Stakeholder Model Of Brand Equity. *Journal Of Brand Management*, 13(1), 10-32.

Kelgökmen, D. (2010). İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Literatür Taraması. Ege Academic Review, 10(1).

Kağnıcıoğlu, Deniz, (2007), *Endüstri İlişkileri Boyutuyla Sosyal Sorumluluk*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Kurumlar Vergisi Kanunu, https://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuat Metin/1.5.5520.pdf

Li, J., ve Wang, H. B. (2007, September). An Empirical Examination Of Competitive Advantage And Corporate Social Responsibility: A Chinese Banking İndustry İnvestigation. In Wireless Communications, Networking And Mobile Computing, 2007. Wicom 2007. *International Conference On* (pp. 3292-3295). IEEE.

Luo, X., ve Bhattacharya, C. B. (2006). Corporate Social Responsibility, Customer Satisfaction, And Market Value. *Journal Of Marketing*, 70(4), 1-18.

Maignan, I., ve Ferrell, O. C. (2004). Corporate Social Responsibility And Marketing: An İntegrative Framework. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 32(1), 3-19.

McGuire, J. W., Richman, M. L., Daly, R. F., ve Jorjani, S. (1988). The Efficient Production Of "Reputation" By Prestige Research Universities İn The United States. *The Journal Of Higher Education*, 59(4), 365-389.

McWilliams, A., Siegel, D. S., ve Wright, P. M. (2006). Corporate Social Responsibility: Strategic İmplications. *Journal Of Management Studies*, 43(1), 1-18.

McKendall, M., Sánchez, C., ve Sicilian, P. (1999). Corporate Governance And Corporate İllegality: The Effects Of Board Structure On Environmental Violations. *The International Journal Of Organizational Analysis*, 7(3), 201-223.

McWilliams, A., ve Siegel, D. (2000). Corporate Social Responsibility And Financial Performance: Correlation Or Misspecification?. *Strategic Management Journal*, 21(5), 603-609.

Mitchell R K, Agle B R ve Wood D J (1997) Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle

of Who and What Really Counts, *Academy of Management Review*, 22 (4), 853–886.

Mohr, L. A., ve Webb, D. J. (2005). The Effects Of Corporate Social Responsibility And Price On Consumer Responses. *Journal Of Consumer Affairs*, 39(1), 121-147.

Morsing, M., ve Schultz, M. (2006). Corporate Social Responsibility Communication: Stakeholder İnformation, *Response And İnvolvement Strategies. Business Ethics: A European Review*, 15(4), 323-338.

Orlitzky, M., Schmidt, F. L., ve Rynes, S. L. (2003). Corporate Social And Financial Performance: A Meta-Analysis. *Organization Studies*, 24(3), 403-441.

Porter, M. ve Kramer, M. (2006) Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility. *Harvard Business Review*, pp. 79-92.

Sahin, K., Basfirinci, C. S., ve Ozsalih, A. (2011). The İmpact Of Board Composition On Corporate Financial And Social Responsibility Performance: Evidence From Public-Listed Companies İn Turkey. *African Journal Of Business Management*, 5(7), 2959-2978.

Sen, S., ve Bhattacharya, C. B. (2001). Does Doing Good Always Lead To Doing Better? Consumer Reactions To Corporate Social Responsibility. Journal Of Marketing Research, 38(2), 225-243.

Scherer, A. G., ve Palazzo, G. (2008). Globalization And Corporate Social Responsibility. http://ssrn.com/abstract=989565

Sharma, R., ve Sharma, M. (2011). Attitude Of The Youth Towards Corporate Social Responsibility İn India: A Study Of Jalandhar District. *IUP Journal Of Management Research*, 10(1). 7 – 27

Spence, L. J., ve Rutherfoord, R. (2001). Social Responsibility, Profit Maximisation And The Small Firm Owner-Manager. *Journal Of Small Business And Enterprise Development*, 8(2), 126-139.

Tang, L., ve Li, H. (2009). Corporate Social Responsibility Communication Of Chinese And Global Corporations İn China. *Public Relations Review*, 35(3), 199-212.

Turker, D. (2009). How Corporate Social Responsibility İnfluences Organizational Commitment. Journal Of Business Ethics, 89(2), 189.

Torlak, Ö. (2012). Sorumluluk Kavramları ve İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları. Ö. Torlak, ve F. Dalyan (Ed.), *İşletmelerde Sosyal Sorumluk ve Etik*, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2605, 2-26.

Ullmann, A. A. (1985). Data İn Search Of A Theory: A Critical Examination Of The Relationships Among Social Performance, Social Disclosure, And Economic Performance Of US Firms. *Academy Of Management Review*, 10(3), 540-557.

Uzun, B. (2010), *Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projesi Olarak Gönül Köprüsü Projesinin Değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

Van Het HOF S D ve Çabuk D (2009) Kurumsal Sosyal Sorumluluk, M. Işık ve M. Akdağ (Ed.), *Dünden Bugüne Halkla İlişkiler*, Eğitim Kitabevi Yayınları, Konya, ss 53–73.

Waddock, S. A., ve Graves, S. B. (1997). The Corporate Social Performance–Financial Performance Link. *Strategic Management Journal*, 18(4), 303-319.

Wood, D. J. (1991). Corporate Social Performance Revisited. *Academy Of Management Review*, 16(4), 691-718.

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh1.html.Erişim Tarihi:06.02.2020

https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi Erişim Tarihi: 10/02/2020

https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararina-calisan-dernekler Erişim Tarihi: 10/02/2020

https://sozluk.gov.tr/

BÖLÜM 9

VERGİ AHLAKINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER[20]

Ulvi SANDALCI[21]

[20] Bu çalışma, yazarın Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde tamamlamış olduğu "*Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama*" başlıklı Yüksek Lisans tezinden türetilmiştir.

[21]Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ulvi.sandalci@dpu.edu.tr

1. GİRİŞ

Vergiler tarihsel süreç boyunca hem toplumların gelişimi ve kalkınması için hem de bireylerin bir arada yaşamaları sonucu ortaya çıkan Devlet'in kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için önemli bir gelir kaynağı olmuştur. Devletlerin varlıklarını ve varlıklarının nedeni olan kamu hizmetlerini sürdürebilmek için topladıkları vergiler vazgeçilmez bir gelir kaynağı oluşturmaktadır.

Veriler her ne kadar toplumsal bir hizmetin karşılığı olsa da bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında daralmalarına neden olmaktadır. Bundan dolayı vergiler genellikle bireyler tarafından bir yük olarak görülmekte ve hoş karşılanmamaktadır. Bireyler vergileme sonucu oluşan yükü azaltmak için vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi bir takım yasal ve yasal olmayan yollara başvurmaktadır. Ancak vergisel yükümlülük altında olduğu halde vergisel yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getiren mükellefler de bulunmaktadır. 1990'larda araştırmacılar "Neden pek çok insan işbirliği içindedir ve hilelere başvuramazlar? sorusuna odaklanmışlardır. Vatandaşların daha ahlaklı davranmasına, daha doğru bilgi vermesine ve vergi uyumunu artırmaya ne öncülük edebilir? Bu sorunun bir cevabı, "vergi ahlakı" olarak da adlandırılan, vergi ödemek için yaradılıştan içsel bir motivasyonun varlığıdır.

Devletler vergi gelirlerinin daha da artmasına katkı yapan vergi ahlakını toplumlarında arttırma çabasına girmişlerdir. Vergi ahlakı da ekonomik, sosyal-kültürel, siyasi ve ahlaki-psikolojik birçok faktör tarafından etkilenmektedir. Son zamanlarda yapılan çalışmalarda da

vergi ahlakı kavramı ve vergi ahlakını belirleyen faktörler incelenmeye başlanmıştır. Ekonomistler, sosyologlar, psikologlar ve diğer disiplinlerden akademisyenler çalışmalarında bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri için uygulanan denetim, cezai yaptırım, teşvikler gibi dışsal etkenler yerine mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışları üzerinde etkili olan ayıplanma, saygınlığı yitirme, utanma, vicdani rahatsızlık gibi ahlak duygusunu ifade eden içsel etkenlere yoğunlaşmaktadır.

Vergi ahlakına sahip toplumlar vergi karşısında olumlu tutum ve davranış sergileyeceklerinden vergilerden beklenen başarıya da ulaşabilecektir. Bundan dolayı çalışmamızda vergi ahlakı ve vergi ahlakını belirleyen faktörler incelenmiştir. Çalışmada ahlakın genel bir tanımı yapılmış sonrasında ise asıl konumuz olan vergi ahlakı kavramına ve vergi ahlakıyla ilgili diğer kavramlara değinilmiştir. Vergi ahlakı ve vergi ahlakıyla ilgili kavramlara değindikten sonra vergi ahlakını belirleyen ekonomik, sosyal-kültürel, ahlaki-psikolojik ve siyasi faktörler açıklanmaktadır.

2. KAVRAMSAL OLARAK AHLAK, VERGİ AHLAKI VE DİĞER KAVRAMLAR

2.1. Ahlak Kavramı

Ahlak sözcüğüne baktığımızda köken olarak Arapça dan geldiği görülmektedir. Ahlak, bir insanın yaratılışından dolayı meydana getirdiği davranışları anlatan/belirten Arapça hulk kelimesinin çoğuludur. Hulk kavramı ise, gelenek, görenek, töre, alışkanlık, yıllar

boyunca benimsenmiş, yerleşik hale gelmiş doygunluk durumu, huy ve karakter anlamlarının çoğulunu kapsamaktadır (Gündüz, 2010: 2).

Ahlak kavramını (Yunanca εθος, yani alışkanlık, gelenek, görenek, töre anlamında) belirleyen temel olarak 3 durum vardır (Pieper, 1999: 34):

- Ahlak kavramı, kısmen doğal olarak meydana gelen, kısmen belirli bir uzlaşma sonucu belirlenmiş, kısmen de gelenek ve göreneklerle kuşaktan kuşağa aktarılmış karşılıklı belirlenme süreçlerinin neticesinde oratya çıkan tüm düzen ve normları kapsar
- Ahlak kavramı, oluşturulmuş bir düzen kavramıdır; ilke kavramı değildir.
- Ahlak kavramı, içeriği doğrultusunda/paralelinde değişime uğrayabilir; ama ahlaka duyulan talep her zaman sabit kalır.

Ahlak kavramı da, yenilenebilir özellikteki bir genel geçerlilik talebiyle bağlantılı olarak tarihsel süreç içinde değişime uğrayabilir (Pieper, 1999: 45-46).

Ahlak kelimesinin yanında bir de etik kelimesinin kullanıldığı görülmektedir (Topçu, 2005: 138-139). Ahlak ile etik kavramları arasındaki ilişkiyi incelendiğimizde, aslında çoğu zaman birbiri yerine kullanılan bu iki kavramı açıklığa kavuşturabiliriz (Gündüz, 2010: 10). Ahlak sübjektiftir; insanda vicdanın varlığına vicdanın insanda oluşturduğu hissiyata dayanır. Sorumluluk, merhamet, adalet… gibi teorik ilkelerden oluşur. Etikte ise insan ruhuyla

bütünleşmiş/bağlantılı ilkeler araştırılmaz (Topçu, 2005: 139). Ahlaki değerlerin nasıl meydana geldiği ve neyin ahlaki kurallara uygun neyin uygun olmadığına kimlerin nasıl karar vereceği-verdiği gibi konular geniş bir tartışma konusudur (Demir, 2003: 71).

Ahlaki kuralların veya ilkelerin her birini aynı şekilde değerlendirip açıklayamayız. Bazı ahlak kuralları insan karakterini, bazıları da uyulması lazım olan kuralları açıklar. Örneğini erdemli bir birey olmak için yardımsever, diğerkâm olmak gerekir. Ancak, yardımsever olmayan bir birey bu yüzden, örneğin yalan söyleyen birisi gibi, suçlanamaz (Demir, 2003: 82). Bir ahlak, uyulması gereken, olduğu kabul edilerek belirlenmiş olan kural ve değerlerin soyutlanmasıdır ve

- buyruklar (…melisin, …malısın) veya
- yasaklar (…. memelisin, …mamalısın)

şeklinde topluma uyarır ve böyle yapılması, davranılması şeklinde topluma çağrıda bulunur. Bundan dolayı her ahlak, geçmişten günümüze tarihi süreç içinde ortaya çıkmış olan ve bu süreçte insanın özgürlük anlayışına bağlı olarak değişen, yenilenen kurallarla/normlarla birlikte değişime uğradığı için, geçerliliği dışa, genele yayılamayacak bir ahlaktır ve her zaman, bir grubun, bir topluluğun/camianın ahlakı olarak karşımıza çıkar (Pieper, 1999: 35-36).

Sonuç olarak ahlâkı, *"Belli bir dönemde, insan topluluklarınca benimsenmiş olan, bireylerin birbiriyle ilişkilerini düzenleyen geleneksel davranış kurallarının, yasalarının, ilkelerinin bütünü veya*

çeşitli toplumlarda ve çağlarda kapsamı ve içeriği değişen değerler alanı" olarak tanımlayabiliriz (Akarsu, 1998; 10).

2.2. Vergi Ahlakı Kavramı

Vergi ahlakıyla ilgili yapılmış ilk önemli çalışmalar Köln Vergi Psikolojisi Okulu tarafından yapılmıştır. Söz konusu okulun ileri sürdüğü görüşüne göre yaşanan ekonomik olaylar sadece geleneksel bakış açısıyla açıklanmaktan uzaktır. Buna göre vergi ahlakı, vergi uyumu/uyumsuzluğu ile ilgili bir davranıştır (Torgler, 2007: 4).

Vergi ahlakı ile ilgili ilk bulgular 1960'lı yıllarda "Cologne vergi psikolojisi okulu" tarafından (Schmölders, 1970; Strümpel, 1969) elde edilmiş olmasına rağmen bu kavram vergi ile ilgili çalışan bilim adamları tarafından çoğunlukla ihmal edilmiştir (Kaynar, 2010: 66). Günümüzde bazı vergi uyumu araştırmacıları eserlerinde vergi ahlakı kavramına yer vermişlerdir. Ancak bunların çok azı vergi ahlakı kavramını önemli derecede detaylı incelemiştir. Bu edenle vergi ahlakı kavramı hakkında çok az şey bilinmektedir (Kaynar, 2010: 66).

Günümüzde vergi ahlakı, genel ahlakı çok daha geriden takip etmekte ve vergi kanunlarına aykırı olan yükümlü davranışları bir tür toplumsal kabiliyet olarak tanımlanmaktadır. Bunun çok çeşitli psikolojik nedenleri vardır: İlk olarak verginin mecburi olma özelliği vergi kaçakçılığı sonucu hiç kimsenin zarara uğramadığı izlenimini oluşturmaktadır. İkinci olarak ise, vergi mükelleflerinin, vergiler ile karşılanan kamu harcamalarının verimliliği ve etkinliği konusundaki inançları tam değildir. Bundan dolayı, çağdaş psikolojinin ispatladığı

gibi, vergi yükümlülüğü ile bireyin vicdanında kökleşen ahlakı arasında hiç ya da pek az ilişki olduğu için, günlük hayatta devamlı vergi tepkileriyle karşılaşılmaktadır (Turhan, 1998: 199).

Vergi ahlakı, gelir elde edenlerin vergilerini ilgili yasal mevzuata uygun ölçü ve zamanında yerine getirmeleri konusunda sergiledikleri tutum ve davranışlar ile inanç ve değer yargılarıdır (Seyidoğlu, 1992: 949). Başka bir ifadeyle vergi ahlakı, mükelleflerin vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyonu olarak ifade edilir (Torgler, 2003a: 4). Buradaki içsel motivasyon ile dışsal bir zorlama ve baskı altına kalmaksızın gönüllü vergi ödeme ifade edilmektedir (Aktan, 2012: 15).

Vergi ahlakı yükümlülerin vergilerini ödemek için gösterdikleri isteklilik veya ahlaki görev bilincidir. Vergi ahlakı bunlarla birlikte ahlaki pişmanlığı ya da vergi ödemde oluşan kaçakçılık gibi vergi dolandırıcılığını kapsayan suçluluğu da içerir. Eğer bir vergi yükümlüsünün pişmanlığı ya da suçluluk duygusu güçlü ise, kadın ve erkek vergileme ödevlerini yerine getirmeye daha fazla istekli olacaktır (Torgler, 2005: 526). Vergi ahlakı, insanların vergi kaçırmalarının nedenleri ile ilgili değil vergi kaçırmamalarının nedenleri ilgilenir. Bu kapsamda vergi ahlakının düşük seyrettiği toplumlarda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı daha da yüksek seyretmektedir (Torgler, 2003b:136).

Vergi ahlakı vergi kaçırmanın aksine bireylerin davranışlarını ölçmez, onların vergi karşısındaki tutumlarını ölçer. Yani vergi ahlakı, vergi kaçakçılığı ya da kayıt dışı ekonomi boyutu gibi bir sonuç değişken

değildir. Dolayısıyla vergi ahlakını, vergi ödevlerini yerine getirmeye yönelik ahlaki bir zorunluluk ya da vergi ödeyerek topluma yardımda bulunma görevi ve inancı olarak da düşünülebilir (Torgler, 2004: 5). Vergi ahlakı kavramı, bazı araştırmacıların "vergi etiği" olarak tanımladığı kavramla da bağlantılı olarak kullanılmaktadır. Vergi etiği kavramı, bireylerin vergi mükellefi olarak kamu idaresi ile arasında olan ilişkileri yönlendiren davranış kuralları şeklinde ifade edilmektedir (Song ve Yarbrough, 1978: 444).

Vergi ahlakı soyut bir kavram olmasından dolayı araştırılması ve ölçülmesinde çeşitli güçlüklerle karşılaşılmaktadır (Tosuner ve Demir, 2008: 355-373). Vergi yüklenicilerin uygulanan vergi karışışında göstermiş oldukları içsel motivasyonun belirlenmesi oldukça hassas bir konudur. Mükellefler vergi karşısında ahlaki olmayan davranışlar sergilediklerini, rasyonel düşündüklerinde, belli etmek ortaya çıkarmak istemeyeceklerdir. Bu nedenle vergi ahlakını belirlemek için yapılan çalışmaların daha bir titizlikle yapılması gerekmektedir (Tosuner ve Demir, 2008: 355-373). Sonuç itibariyle vergi ahlâkını, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karsısında takınılan tavır, vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak da tanımlayabiliriz (Tosuner ve Demir, 2007: 9).

2.3. Vergi Ahlakıyla İlgili Diğer Kavramlar

Çalışmamızın bu kısmında vergi ahlakıyla ilgili olan, literatürde çoğu kez birlikte kullanılan vergi bilinci, vergi uyumu, vergi psikolojisi,

vergi algısı, vergi zihniyeti ve kültürü ile vergi direnci kavramlarını açıklayacağız. Bu kavramlar toplumda vergi ahlakının oluşmasında temel belirleyiciler olarak rol almaktadır. Bu kavramların tanımlanmasıyla birlikte vergi ahlakı kavramı daha da iyi analiz edilebilecektir. Vergi ahlakının boyutunda bu kavramların toplumda var olup olmadığı önemli bir etki meydana getirmektedir.

2.3.1. Vergi Bilinci

Vergi ile sağlanmak istenen hedeflere ulaşabilmek için, vergilemeye karşı vergi mükelleflerinin bakış açılarının iyileştirilmesine ve bununla ilgili toplum tarafından genel kabul edilebilecek ahlaki normların geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bundan dolayı vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları büyük önem taşırlar (Çataloluk, 2008: 214). Vergi bilinci kavramıyla ilgili literatürde çeşitli tanımlar mevcuttur. Edizdoğan vd., (2011:228)'ne göre vergi bilinci, vergi yükümlülerinin verginin alınma amacının kamu idaresi yoluyla yine kendilerine hizmet olarak dönecek harcamaların finansmanına katılmak olduğunun bilincinde olma, bu durumu kabul etme yeteneğini ifade eder. Devlet var ise ve bize hizmet ediyor ise bu hizmetleri karşılığı olan vergi de var olmalıdır gerçeğinin farkında olunmasıdır.

Akdoğan (2009: 187)'ne göre kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi bakımından verginin önemini ve zorunluluğunu bilen toplum bireylerinin, vergileme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmedeki istekliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir. Gerçek (2003: 210)'ne göre ise vergi bilinci, bireylerin vergileme aşamasında

kendilerine yüklenilmiş ödevler karşısında gösterdikleri genel tavırdır. Vergi bilinci sadece vergiyi ödeme bilinci olarak da algılanmamalıdır. Vergi bilinci aynı zamanda vergi yükümlülerinin ödediği vergilerin harcandığı kamu hizmetlerinin denetimini de ifade eden bir kavram olarak değerlendirilmelidir (Şener, 1997: 8-9).

Vergi bilinci tanımı üzerinde tam bir uzlaşma sağlanamamış olsa da genel olarak bakıldığında, tanımların temelini ve ana fikrini bireylerin vergiyi algılamaları ve bunu davranışlarına olumlu şekilde yansıtmaları oluşturmaktadır. Bu çerçevede vergi bilincinden söz edilirken, vergi mükelleflerinde oluşan vergi farkındalığından ve verginin neden ödendiğinin ya da alındığının farkındalığına vurgu yapılmış olması vergi bilincinin doğru bir şekilde tanımlanabilmesi için gereklidir. Burada bahsi geçen vergi farkındalığı, bireylerin vergi yasaları, vergi yasalarında yapılan değişikliklerin takibi ve vergi uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmasını ifade etmektedir. Verginin neden ödendiğinin farkındalığı ise, vergilerin vergi idaresi tarafından sunulan kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olarak görülmesini ifade etmektedir (Taytak, 2010: 498-499).

Vergi gelirinin, devletin toplumsal ihtiyaçları karşılamasında önemli gelir kaynaklarından biri olduğunun farkında olan ve mükellefin kendine verilen ödevi yerine getirmek için elinden gelini yapması vergi bilincinin temelini oluşturmaktadır. Ancak vergi bilinci yalnız mükellef için değil alacaklısı olan devlet içinde önemlidir. Şöyle ki vergiyi toplayan idarenin mükellefe yaklaşım şekli ve bu idarelerde çalışanların vergi bilinci toplumun tamamında vergi bilincinin

oluşmasına katkı sağlayacaktır. Çalışanların bu konuda bilgilendirilmesi vergi yükümlüleri için de önem arz etmektedir (Torgler, 2004: 4).

Vergi yükümlülerinin vergiye karşı davranışlarını etkileyen faktörler ile vergi bilincinin oluşumu arasında pozitif bir ilişki vardır. Bu faktörlerde mükellef üzerine oluşacak her hangi bir negatif etki hem vergi bilincini olumsuz etkiler hem de mükellefin davranışlarının olumsuz etkilenmesine neden olur (Krichler vd, 2003: 536-537).

2.3.2. Vergi Uyumu

Vergi uyumuna ilişkin araştırmalar ilk olarak Allingham ve Sandmo (1972) ile Srinivasan (1973)'nın çalışmalarıyla başlamış ve sonraki klasik model çalışmalarında konuya daha çok beklenen fayda (expected utility) teorisi çerçevesinde vergi yükümlülerinin vergi uyumsuzluğu durumunda yakalanma korkusuyla vergileme ödevlerini yerine getirecekleri şeklinde yaklaşılmıştır (Tunçer, 2002:110). Uyum kavramı, genelde sosyolojik temelli ve geniş çaplı bir araştırma alanı olmasına ve bu konuyla ilgili birçok çalışma yapılmasına karşın genelde vergi uyumu kavramı ihmal edilmiştir. Vergi uyumu kavramına sosyologlar ve diğer sosyal bilimciler ise kısaca değinmiştir (Wentworth ve Rickel 1985: 459).

Vergi uyumu genel olarak, vergilemeden doğan yükümlülüklerin doğru olarak ve zamanında yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu durumda vergi uyumunun; vergiye tabi gelirin doğru ve vergi yasalarına uygun olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan

harcamalar, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi vergiden indirilmesi gereken unsurların doğru olması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve vergi idaresine teslim edilmesi ile vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması şeklinde çeşitli unsurlarının olduğu söylenebilir (Roth vd., 1989:20).

Vergi uyumu kavramı vergi ahlakı ile belli başlı bazı çalışmalarda bir arada kullanılmakta ve bunun sonucunda bu iki kavram birbirleri ile karıştırılmaktadır**.** Vergi ahlakı konusunda bir çok çalışması bulunan Torgler "Vergi Ahlakı ve Doğrudan Demokrasi" adlı çalışmasında vergi ahlakını; " *vergi ödemeye yönelten içsel bir motivasyon"* olarak tanımlamaktadır. Torgler'in bu tanımına göre vergi ahlakı kişisel olarak içsel bir isteklilik veya vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için ahlaki bir yükümlülüktür. Yani bireylerdeki vergi ahlakı işledikleri suçlara karşı hissettikleri vicdani bir huzursuzluk ve ya suçluluk duygusudur. Bireyin vicdanında duyduğu bu duygu ne kadar fazla ise vergi ahlak düzeyi de o kadar fazla olacaktır (Saygın, 2018: 30).

Vergi ahlakı ile vergi uyumu kavramlarının altında sosyal ve psikolojik etkenler olduğu için bu iki kavram birbirlerine benzemektedirler. Vergi ahlakı vergi yükümlüsünün karşılaştığı özel bir vergi durumunda verdiği bir karar aşaması olmayıp mükellefin geçmiş tecrübelerini de kapsayan bir süreçtir oysa vergi uyumu mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmeden önce aldığı bir karardır. Yani vergi ahlakı vergi yükümlüsünde vergi ödevlerini yerine getirme karşısında mevcut olan değerlerdir. Bu doğrultuda vergi uyumu vergi

ahlakının mükellef nezdinde harekete geçmiş halidir. Bu iki kavramın birbirinin yerine kullanılması çoğunlukla sorun oluşturmaz çünkü aralarında bulunan tek fark vergi uyumunun eylem içermesidir. Dolayısıyla vergiye uyum sağlayan mükellefler aynı zamanda vergi ahlakına da sahiptirler (Saygın, 2018: 31).

Literatürde vergi uyumunu açıklayan iki yaklaşım mevcuttur. Bunlardan ilki rasyonel tercih yaklaşımı, diğeri ise ahlaki duygular yaklaşımıdır (Aktan, 2006: 126). Allingham ve Sandmo (1972) tarafından ortaya konulan rasyonel tercih yaklaşımına göre mükelleflerin vergi kaçırma şeklinde ortaya koydukları vergi uyumsuzluğuna neden olan faktörler; gelir düzeyi, denetim oranı, cezaların boyutu ve etkinliği gibi ekonomik faktörlerdir. Ancak bu yaklaşım, vergi kaçırmaya sadece ekonomik fayda maliyet analiziyle baktığından ve diğer faktörleri dışarıda tuttuğundan dolayı eleştirilmektedir (İpek ve Kaynar, 2009: 118'den aktarma).

Vergi uyumu açısından ekonomik yaklaşım geçerli sayılmakla beraber tek başına yeterli değildir. Çünkü kişisel çıkarlar haricinde diğer bazı faktörler de vergi uyumuna etki etmektedir (Wenzel,2005:1-2). Ahlaki duygular yaklaşımı da denilen bu yaklaşıma göre vergi uyumu ekonomik faktörlerin yanı sıra psikolojik, idari, siyasi, hukuki, sosyolojik, demografik vb. birçok faktörden de etkilenmektedir (Aktan, 2006:130). Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise; vergi uyumunda belirtilen tanımdaki koşullara aykırı olarak, vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini

(underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) kapsar (Roth vd., 1989:2).

Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün, mükellef tarafından cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzeri başka diğer nedenlerden meydana gelen düşük gösterilmesini de kapsar. Ancak, vergi yükümlüsünün, ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla, mali işlemlerini vergi mevzuatına uygun olarak yapılandırması vergi uyumsuzluğu değildir (Roth vd., 1989:2).

2.3.3. Vergi Psikolojisi ve Vergi Algısı

Günümüzde yaşanan mali olayları değerlendirirken, mali olaylarla ilgili karar alırken mali olayın sadece hukuki, siyasi, idari veya ekonomik tarafına bakmak yeterli olamayabilir. Yaşanan mali olayları daha doğru ve daha anlaşılır şekilde değerlendirebilmek için olayın sosyo-psikolojik yönünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında kişilerin iç ve dış etkenler karşısında nasıl tepki gösterdiğini inceleyen psikoloji bilimi, vergileme karşısında vergi yükümlülerinin tepkilerinin psikolojik açıdan incelenip değerlendirilmesinde önem taşımaktadır (Şenyüz, 1995, 3). Kamu maliyesi alt disiplinleri içerisinde bugüne kadar en az çalışma yapılan alanlardan birisi de belki de “davranışsal kamu maliyesi” (behavioral public finance) ya da daha dar anlamda “vergi psikolojisi” (tax psychology) olarak ifade edilen araştırma alanları olmuştur (Aktan, 2012: 14).

Davranışsal kamu maliyesi, en geniş anlamda insan tutum ve davranışları üzerindeki mali olayların etkilerini inceleyen, araştıran ve değerlendiren bir araştırma alanı olarak. Vergi psikolojisi ise daha dar anlamı kapsar ve sadece vergiler karşısında bireylerin vergilemeyi algılamalarını, tutum ve davranışları ile vergileme sonucu gösterdikleri tepkiyi inceleme konusu yapar (Aktan, 2012: 14). Vergi psikolojisi, vergi ile doğrudan doğruya ilişkisi bulunan bireysel ve toplumsal bütün psikolojik olayları inceleyen ve değerlendiren bir bilim dalı olarak tanımlanabilir (Devrim vd., 1981:45).

Vergi psikolojisi, mali araçlardan sadece vergilerin birey davranışlarını nasıl etkilediğini ve bu davranışın sonuçlarının ne olduğu ile ilgilenirken; mali psikoloji, tüm mali araçların insan davranışları üzerindeki etkilerinin ne olduğunun araştırılıp değerlendirilmesini konu edinmektedir. Dolayısıyla vergi psikolojisi, mali psikoloji alanının içinde yer almaktadır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 125-126).

Vergi psikolojisi, vergilemenin sınırlarının çizilmesindeki en önemli etkenlerden biri olup, bu psikolojik sınırı, vergi yüklenicilerinin vergi ahlakı ve vergi bilinci belirlemektedir. Vergi bilinci ve vergi ahlakı, mükelleflerin vergiyi algılamaları, vergiye karşı tutum ve davranışları ile ilgili kavramlardır. Vergi bilinci ve vergi ahlakı ile ilgili olan bu kavramlar, vergi psikolojisi alanı içinde araştırılan ve dikkat çekilen konular arasında yer almaktadır. Bundan dolayı vergi bilinci ve vergi ahlakı çalışmalarında, vergi psikolojisi alanı içinde kullanılan sosyal

psikolojik kavramlara ve yöntemlere sık sık başvurulmaktadır (Şimşek, 2003).

Vergi algılaması ise vergi psikolojisi içerisinde ele alınmaktadır. Vergi algılamasının daha önce yapılmış bir tanımı olmasa da, algılama kavramından yola çıkarak vergi algılaması (tax perception), insanların vergileri duyu organları aracılığıyla anlamlandırması şeklinde tanımlanabilir (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 126).

Vergi psikolojisi içerisinde yer alan vergi algılaması, aynı zamanda insanların vergiye nasıl baktığını yansıtmaktadır. Vergiyi idare tarafından yerine getirilen kamu hizmetlerinin fiyatı gibi algılamak, verginin mantığını kavramak ve vergiyi doğru algılamak bakımından büyük önem taşır. Bu durumda insanlar vergi verirken, vergi ödevlerini yerine getirirken daha ihtiyatlı davranacaklardır. Çünkü ödenen vergilerin bir şekilde topluma geri döndüğü, toplumun yararına olduğu ve daha sonra hizmet olarak topluma yansıyacağı bilinci vergilere olumlu yönde bakmaya neden olacaktır. Bunun yanında vergiyi devlet tarafından zorla alınan bir yük, bir ceza gibi algılamak bireylerin vergi ödevlerini yerine getirme ve vergi ödeme isteğini azaltarak vergi alanındaki kayıt dışı ekonominin artmasına yol açacaktır. Bu nedenle vergilerin nasıl algılandığı önemlidir (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 126).

Mükelleflerin vergiye bakış açısının genelleştiği, yani toplumun çoğunluğunun vergi vermeyi kendisi için en doğru bir karar olma bilinci haline getirdiği zaman vergi sistemi de başarıya ulaşacaktır. Gerek vergiye konu seçimi bakımından ve gerekse herhangi bir

konuda vergi uygulamasında benimsenen teknik ve uygulamalar bakımından, o vergiye mükellef olacak kişilerin sadece ekonomik özelliklerini değil bununla birlikte davranış özelliklerinin göz önünde tutulması gerekmektedir (Akdoğan, 2011:188).

2.3.4. Vergi Zihniyeti ve Vergi Kültürü

Verginin her bireyde ve her toplumda aynı şekilde algılandığını iddia etmek oldukça güçtür. Yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen bulgular, toplumların vergi algılamalarının önemli derecede farklılıklar içerdiğini ve her toplumun kendine ait bir vergi kültürünün olduğunu ortaya koymaktadır. Irk, din, dil, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi çok çeşitli faktörlerin bileşiminden oluşan kültürün, vergileme açısından da bir altyapı oluşturduğu görülmektedir. Sayılan bu özelliklerin her bireyde ve doğal olarak her toplumda aynı olması beklenemeyeceği gibi, bu özellikler neticesinde oluşan vergi kültürünün de her toplumda aynı olması mümkün değildir (Tosuner ve Demir, 2009: 10).

Vergi kültürü kavramına ilk kullanan ekonomistlerden biri, “Economics and Sociology of the Income Tax” (Gelir Vergisinin Ekonomiği ve Sosyolojisi) adlı eseriyle Schumpeter olmuştur. Schumper bu çalışmasında vergi kültürü kavramını gelişmiş vergi sistemleri ile ilişkilendirmiş ve vergi kültürünün zamanla değişime uğrayan bir özellik taşıdığına vurgu yapmıştır. Gelir vergisinin, “vergi kültürünün en tatlı çiçeği” ve vergileme ve vergi adaleti tekniğinin “en yüksek başarısı” olarak görülebileceğini ifade etmiştir. Bundan dolayı Schumpeter “vergi kültürü” kavramını bir gelişmişlik veya modernlik

derecesi, bir vergi tasarım akılcılığı olarak ele almıştır. Sonuç itibariyle Schumpeteryen vergi kültürü anlayışı (oldukça dar kapsamlı bir şekilde) ulusal bir vergileme sisteminin yapıcıları olan vergi ekonomistleri ve vergi politikacılarına bağlanmıştır bunlarla ilişkilendirilmiştir (Nerre, 2001: 2-3).

Nerre ise vergi kültürüyle ilgili olarak yaptığı kapsamlı bir tanımda vergi kültürünü "Belirli bir ülkeye özgü vergi kültürü, bu ülkedeki ulusal vergi sistemi ve vergi uygulamaları ile ilgili bütün resmi ve gayri resmi kurumların tamamını kapsayan ve ülkenin kültürel tarihi içine gömülmüş, diğer etkenlerle etkileşimleri ve bağları olan bir kavram" olarak tanımlanmaktadır (Nerre, 2001: 13).

Bu tanımdan hareket ettiğimizde vergi kültürünün vergileme kültüründen ve vergi ödeme kültüründen daha geniş bir alanı kapsadığını görmekteyiz. Bu açıdan bakıldığında, kültürel normlar, gelişmiş gelenekler ve görenekler, yaşam tarzı ve vergi oyununun aktörlerinin davranışları ve bunları etkileyip belli bir kalıpta şekillendiren tarihi birikimler o ülkenin vergi kodlarını vermektedir. Bu aktörleri incelediğimizde karşımıza şu 6 kesim çıkmaktadır; vergi mükellefleri, siyasetçiler, vergi memurları, vergi uzmanları, mali müşavirler ve vergi akademisyenleridir (Işık, 2009: 857-858).

Vergi ekonomistleri bu konuyu vergi sisteminin DNA'sı olarak görmektedirler. DNA'yı belirleyen söz konusu bu etkenler sürekli birbirleriyle etkileşim içindedirler ve birbirlerine bağlıdırlar. Vergi oyunu bu belirleyici aktörlerden bağımsız oynanmaz. Bir grubun, ulusun veya ülkenin vergi kültürünü belirleyen etkenler, bu

oyuncuların davranışlarının sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi kültürü ise bu aktörlerin davranışlarını belirleyen etkendir (Işık, 2009: 858). Vergi kültürünü kapsayan ve çevreleyen alan “ulusal kültür” dür. Ulusal kültür ve vergi kültürü kapsamında meydana gelmiş kültürel normlar ve tarihi süreç içinde geliştirilmiş kurumlar vergi kanunlarını oluşturmaktadır (Nerre, 2001: 12- 13).

Vergi kanunları ve vergi kültürü tıpkı bir oyunun kuralları gibi sınırlamaları ve alanı belirler. Oyuncular içerisinde, vergi mükellefleri, politikacılar, vergi memurları, uzmanlar ve akademisyenler vardır. Hem aynı grup üyeleri hem de farklı grupların oyuncuları birbirleri arasında ilişki kurarak karşılıklı etkileşim yaşarlar (Nerre, 2001: 12- 13). Vergi kültürünü kısaca "toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları" olarak tanımlanabilir. Bireyleri bu kültür seviyesine ulaştırabilmek için öncelikli olarak aileden başlayan, sonrasında çeşitli okullarda devam eden görsel ve yazılı ile diğer iletişim araçları kullanılarak beraber dinsel kurumlarca da desteklenen bir eğitim almaları gerekir (Işık, 2009: 857-858).

Vergi zihniyeti, vergi kültürü ve vergi anlayışının diğer bir tanımı olan vergi ahlakı, vergilerin mükellefler üzerindeki dağılımının nasıl olacağını, yani vergi yükümlülerince nasıl yüklenileceğini etkilemektedir (Schmölders, 1976: 13). Schmölders (1976: 107)’e göre vergi zihniyeti, vergi mükelleflerinin bizzat vergileme ve vergileme sonucu kendilerine yüklenilen özel mükellefiyetler karşısında gösterdikleri genel tavırdır. Söz konusu bu tavır; halktan

halka, zamandan zamana ve hatta mekândan mekâna (şehir ve köyde) kendini ölçülebilecek bir şekilde belirgin olarak göstermektedir. Vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavır olarak tanımladığımız dar anlamdaki "vergi ahlakı", vergi zihniyetine genel çerçeveden baktığımızda kendine burada yer edinmektedir; bu tanım, rasyonel bir vergi ve maliye politikasının temel olarak çeşitli zaman dilimlerindeki ve çeşitli bölgelerdeki vergi ahlakının tam anlamıyla kavranmasını ve somut bir biçimde karşılaştırılmasını mümkün kılmaktadır.

2.3.5. Vergi Direnci

Vergi çok çeşitli faktörlerin etkisiyle şekillenip değişikliğe uğramış, çeşitli aşamalardan geçmiş tarihi bir olaydır ve bu tarih boyunca da vergi direnci onun gölgesi olagelmiştir. Yapılan çalışmalar göstermiştir ki vergi direncinin varlığı kabul edilmekle beraber hiçbir zaman ortadan kaldırılamayan bir olgudur. Zira, iktisat teorisi, bireyi rasyonel davranan bir varlık olarak ele almakta ve bunun sonucunda da refahı maksimumlaştırma çabası içinde olan bir birey olarak sunmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak vergi direnci, mikro iktisat çerçevesinde, rasyonel davranan iktisadi bireylerin belirsizlik oluşması durumunda veya risk seviyesinin yüksek olduğu şartlarda refahlarını artırma çabası içinde olacakları ve buna göre karar verecekleri kabul edilmelidir. Birey vergi ödemeyerek gelir kaybını daha aza indirmekte ve faydasını artırmaktadır (Gök, 2007: 160).

Vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın en önemli nedenlerinden birisi de vergi yüklenicilerin vergi ödevlerini yerine getirmede isteksiz

hareket etmeleridir.. Temelde bakıldığında bu isteksiz davranışın kökeni verginin çıktığı ilk tarihlere dayanır. Çünkü verginin çıktığı ilk tarihten itibaren çeşitli sebeplerle mükellefler vergiye karşı direnç göstermiş ve vergi ödevlerini yerine getirmekten kaçınmışlarıdır (Çelikkaya, 2002: 2). Vergi yüklenicileri ekonomik refahlarını azaltan vergiyi ödememek veya mümkün olduğunca az ödemek isterler. Bu insan yapısı gereği oluşan tepki vergi direnci olarak adlandırılır. Vergi direnci, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerini getirme konusunda gönülsüz davranmaları, bu yükümlülüklerine karşı direnmesi olarak da tanımlanabilir (Gök, 2007: 146).

Vergi mükelleflerinin vergiye karşı gösterdikleri direncin nedenini araştırmak ve bu nedenleri ortan kaldırmak için çaba harcamak şüphesiz vergi idaresinin en önemli görevlerinden birisidir. Bunun için öncelikli olarak mükellefleri vergi direnci göstermeye sevk eden nedenlerin ve mükelleflerin vergi direncini etkileyen faktörlerin iyice araştırılıp değerlendirilmesi ve bunun için çözüm yolları bulunması gerekmektedir. Vergi direncini etkileyen faktörlere bakacak olursak:

- Vergi Oranları

Yüksek vergi oranları, bireylerin satın alma gücünü doğrudan etkilediğinden dolayı vergi direncinin temel belirleyicilerinden biri olduğunu söylemek doğru olacaktır. Vergi yüklenicilerin vergi koyma karşısında gösterdikleri tepki ile vergi oranları arasında direkt bir ilişki bulunmaktadır (Gök, 2007: 147).

- Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler

Mükellefleri denetlemenin esas amacı bireyleri yasalara uygun şekilde davranmaya sevk etmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşündüklerinde vergi ödevlerini yasalara uygun şekilde yerine getirmeleri eğilimlerinde artış olur. Zira vergi denetimi vergi ödevlerini doğru şekilde ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler için ciddi bir risk oluşturur. Bu risk ne kadar yüksek olursa vergi ödevlerinin yasalara uygun şekilde yerine getirilme olasılığı o kadar yüksek olur (Çelikkaya, 2002: 3).

Sonuçlar çok net olarak ortaya koymasa da yapılan ampirik araştırmalar yüksek cezalar ve denetim sonucu kaçakçılığın engellendiğini, denetim oranı (olasılığı) ile mükelleflerin vergi direnci arasında güçlü bir negatif ilişki olduğunu varlığı ortaya çıkmaktadır (Çelikkaya, 2002: 3).

- Subjektif Kriterler

Devletin uyguladığı cezaların dışındaki, caydırıcı faktörlerin uygulanışı vergi direncini etkiler. Bunlar (i) kişinin ait olduğu sosyal gruptaki sosyal norma uygun olarak davranmadığı zaman karşılaşacağı utanç ve kaybedeceği saygınlığı ifade eden toplumsal etki, (ii) kişinin kendisine uyguladığı bir ceza olan suçluluk duygusudur (Gök, 2007: 148).

- Mali Müşavirlerin Etkisi

Vergi yasalarıyla ilgili yeterli bilgisi bulunmayan ve bu yasalara güven eksikliği bulunan, vergi ödevlerini yerine getirmek için yeterli

zamanı olmayan ya da hata yapma olasılığı riskini göze almayan mükellefler genelde bir profesyonel vergi danışmanına müracaat ederler (Blumenthal ve Slemrod, 1992: 187). Bundan dolayı mali müşavirlerin vergi mükelleflerinin vergi direnci üzerinde etkisi oldukça yüksektir.

- Sosyal Dinamikler

Gelir dağılımının adaletsiz olması ve mükellefin vergi yükünün eşit ve adil dağıtılmadığına inanmaları, vergi direncinin şiddetini arttırmaktadır. Vergi yönetimine karşı duyulan (devlete) memnuniyetsizlik derecesi de mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemekte ve vergi direncini arttırmaktadır. Vergilemeye, vergi idaresi ve yargısına karşı güven eksikliği olan ülkelerde vergi direncinin engellenmesi oldukça güçtür (Çelikkaya, 2002: 63).

- Vergi Sistemi ve İdaresinin Yapısı

Ülkede uygulanan mali mevzuat, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçları göz önünde bulundurularak hazırlanmamışsa ya da bu ihtiyaçlara göre düzenlenmemişse toplumdaki her kesimin anlayacağı dilde sade, kolay ve anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli düzenleme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapıda değilse vergi direnci artar (Gök, 2007: 149).

- Siyasi İstikrar ve Vergi Affı

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmedeki isteksizliğinin en önemli nedenlerinden birisi de ülkedeki siyasal iktidarın tutumudur. Siyasal İktidarlar genellikle çıkar baskı gruplarının etkisinde kalarak

bu doğrultuda kararlar vermektedir. Bunun neticesinde oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmekte veya vergi yükünde adaletten sapabilmektedirler (Gök, 2007: 150). Bu da vergi mükelleflerinde vergi ödemeye karşı direnc yol açmaktadır.

Ülkede çıkarılan vergi afları ise vergi ödevlerini yerine getirmeyip geliri erimeyen mükellefler lehine bir rekabet üstünlüğü ortaya çıkarmaktadır. Bu da vergi ödevini zamanında yerine getiren mükelleflerde olumsuz bir etkiye neden olacaktır ve vergiye karşı direncin artmasına yol açacaktır. Ayrıca mükelleflerde gelecek yıllarda da vergi aflarının devam edeceği kanaati oluşursa bu onların vergi ödeme isteklerinin olumsuz şekilde etkilenmesine yol açacaktır (Karakoç, 2004: 98). Görüldüğü üzere vergi direncini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin derecesi ülkeden ülkeye, toplumdan topluma hatta bireyden bireye farklılık göstermektedir. Kamu idaresi vergi mevzuatı çıkarırken ya da uygularken bu faktörleri göz önünde bulundurması gerekmektedir.

3. VERGİ AHLAKININ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Bundan önceki başlıklarda vergi ahlakı ve vergi ahlakıyla ilgili bazı kavramları inceledik. Bu kavramlar ile birlikte vergi ahlakı daha iyi değerlendirilebilir. Aslında vergi ahlakının olumlu ya da olumsuz oluşumunda ve düzeyinde incelediğimiz bu kavramların önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bu bölümde ise vergi ahlakını belirleyen faktörler üzerinde durulacaktır.

Vergileme ekonomik olduğu kadar, sosyal ve kültürel alanları da içinde alan ve hem devlet hem de bireyleri için önemli olan mali, sosyal ve kültürel bir olaydır. Bundan dolayıdır ki vergileme neticesinde ortaya çıkabilecek yükümlü psikolojisini ve ahlaki yapısını belirleyen faktörleri, önemli yönlerinin üzerinde dikkatle durmak gerekmektedir (Demir, 2008: 61).

Bireyler vergi konusuyla ilgili kararlar alırken ekonomik, psikolojik ve sosyolojik faktörleri göz önünde bulunmaktadırlar. Vergi ahlakı da bu faktörlerdendir. Vergi ahlakının mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışı etkilediği gibi vergi ahlakını da etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar bireysel ve çevresel faktörlerden oluşmaktadır. Bu faktörlerden bireysel faktörler gelir düzeyi, diğer mükelleflerin tutumları, devlete duyulan bağlılık ve güven, siyasal iktidara karşı bakış açısı, dini inanç, yaş, cinsiyet, aile ölçeği, medeni durum, eğitim düzeyi, ırksal özellikler, yükümlünün mesleği ve mükelleflerin kamu harcamaları üzerindeki düşünceleri olarak sıralanabilmektedir. Çevresel faktörler ise vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve mevzuatın sık sık değiştirilmesi, vergi idaresinin etkinliği, vergi denetim ve cezaların etkinliği, vergi oranların etkisi şeklinde sayılmaktadır (Organ ve Yegen, 2013: 244).

3.1. Vergi Ahlakını Belirleyen Ekonomik Faktörler

Vergi ahlakı temelde her ne kadar sosyal-psikolojik bir olay olsa da, mükelleflerin aldığı iktisadi kararlarında önemli bir etkiye sahip olduğu için ekonomik faktörlerin vergi ahlakını belirlemede önemli bir paya sahip olduğu ileri sürülebilir (Şahin, 2009: 89). Temel olarak

verginin ekonomik yönünün ön planda olmasından dolayı, özellikle ekonomistler vergi ahlakını öncelikle ekonomik faktörlerin etkilediğini ileri sürmekte ve vergi kaçakçılığının ekonomik bir sorun olduğunu iddia etmektedirler (Demir, 2008: 62). Vergileme ülke ekonomileri için başlı başına bir ekonomik olay olduğu için ve vergileme ülke ekonomisini etkilediği için öncelikli olarak çalışmamızda ekonomik faktörler incelenecektir.

3.1.1. Gelir Düzeyi

Gelir düzeyinin vergi ahlakı üzerindeki etkisi, mükelleflerin risk alma düzeyleri, gelir vergisi oranlarının seviyesi ve harcayacakları zamanın fırsat maliyetine göre değişkenlik göstermektedir (Alm ve Torgler, 2006: 237). Gelir düzeyi, mükellefin risk alma düzeyini ve bu risk karşısındaki tutum ve davranışını etkilemektedir. Mükellefler gelir düzeyleri yüksek olduğu için daha az riskten kaçınmaya başladıklarında sonraki her bir gelirlerindeki artış sonucu riskten kaçınma daha da azalacak ve beyan dışı gelir miktarı artacaktır (Yurdakul, 2013: 32).

Yapılan çalışmalar göstermektedir ki gelir düzeyi artan bireylerin vergi ödevlerini yerine getirme düşüncesi azalmakta ve yüksek gelir daha düşük vergi ahlakı eğilimine yol açmaktadır (McGee, 2007: 26). Yüksek gelir düzeyine sahip gruplar, gelirleri yükseldikçe daha yüksek oranda vergi yüküne maruz kalmalarına tepki gösterebilirler. Böyle bir durum da daha çok vergilemede hileye yönelmelerine yol açabilir (McGee and Gelman, 2009: 89). Vergi ahlakı-gelir düzeyi arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik yapılan analizlere göre, Temel

modelde alt orta sınıfa göre hem üst orta sınıf hem de çalışanlar, gelir düzeyi daha düşük olan vasıfsız işçiler ve işsizlerin vergi ahlak düzeylerinin daha düşük olduğu görülmektedir. Yani, gelir düzeyi ile vergi ahlakı arasında doğrusal bir ilişki olduğu söylenemez (Gökbunar vd, 2007: 80).

Dünya geneline bakıldığında ise gelir düzeyi arttıkça vergi ahlak düzeyinin düştüğünü gösteren birçok örnek görülmektedir. Örneğin Torgler, Hindistan'da yaptığı bir araştırmada Müslümanların vergi ahlak düzeyinin Hindulardan daha yüksek çıktığı sonucuna ulaşmış ve bu sonucun bu kesimlerin ekonomik durumları ile de bağlantılı olduğunu ve daha yüksek gelir düzeyine sahip olmanın vergi ahlakını azalttığını ifade etmiştir (Yurdakul, 2013: 33).

Latin Amerika ülkelerine baktığımızda ise yine gelir düzeyi ile vergi ahlak düzeyi arasında ters bir ilişki olduğunu görmekteyiz. Bu ülkelerde gelir düzeyi arttıkça vergi ahlak düzeyi düşmektedir. Latin Amerika'da yapılan vergi sistemi ile ilgili düzenlemeler sonucunda vergilemede eşitliği sağlamak amacıyla bazı ülkeler yüksek gelire sahip bireylerden daha fazla vergi alma yoluna gitmiştir. Bu düzenlemeler sonucunda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılık isteği artmıştır. Yüksek gelire sahip bölgelerin daha düşük gelire sahip bölgelere göre daha düşük vergi ahlakına sahip oldukları görülmüştür Örneğin Rusya Fedarasyonunda Moskova ile 89 bölge arasında bireylerin vergi ödemeye karşı gösterdikleri tutum ve davranışlar önemli farklılıklar göstermektedir (Yurdakul, 2013: 33).

3.1.2. Ülkedeki Kayıt dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonominin 1970'lerin sonunda yayınlanan ve yayınlandığında dikkate değer etkiler ortaya çıkaran birkaç makale ile hızla gündeme geldiği söylense de, kayıt dışı ekonomiyle ilgili ilk ekonomik araştırmalar 1940'lı yılların başlarına kadar gider. Ancak konuya ilişkin asıl bilimsel ilgi Gutmann'ın 1977'de yayınlanan makalesi ile ortaya çıkmaya başlamıştır. Bundan dolayı kayıt dışı ekonominin uluslararası bir olgu olrak kabul edilmesi 1980'lere kadar gider (Çetintaş ve Vergil, 2003: 15-16).

Bu güne kadar kayıt dışı ekonomi olgusunu tanımlamak için çeşitli araştırmacılar çoğunlukla "yer altı ekonomisi" kavramını benimsenmişlerdir. Bununla beraber, "kara ekonomi", "enformel ekonomi", "ikinci ekonomi", "paralel ekonomi", "gizli ekonomi", "gölge ekonomi", " gözlenmeyen ekonomi" gibi kavramlar da çeşitli araştırmacılarca yaygın olarak kullanılmıştır (Yılmaz, 2004: 15). Bunlar bazen aynı anlamda birbirleri yerine kullanılsa da, genelde kayıt dışı ekonominin farklı yönlerine vurgu yapmaktadırlar. Örneğin; gölge ekonomi kayıt dışılığın daha çok istihdam boyutunu; görünmeyen ekonomi, gizli ekonomi ve kayıtlı olmayan ekonomi ise kayıt dışılığın vergi boyutunu; yasa dışı ekonomi, kara ekonomi gibi adlar da yasa dışılık boyutuna vurgu yapan terimlerdir (Birinci, 2010: 126).

Tanımlardaki farklılığın temel nedeni aslında, bir taraftan söz konusu olgunun iktisadi, mali, siyasi, hukuki, ahlaki, sosyolojik, tarihsel, kültürel boyutları içermesi ve bu alanlarla karşılıklı etkileşim içinde

olması sonucu değişik alanlardaki araştırmacıların kendi alanlarına göre bu olguyu isimlendirmeleri olduğu gibi, farklı ekonomik sisteme sahip olan ülkeler ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki kayıt dışı ekonominin farklı şekillerde ortaya çıkmasından da kaynaklanmaktadır (Yılmaz, 2004: 15).

Kayıt dışı ekonomi kavramının isminde olduğu gibi tanımında da tam bir birliktelik mevcut değildir. Çeşitli kayıt dışı ekonomi tanımları mevcuttur:

Altuğ (1999: 2)'e göre kayıt dışı ekonomi ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da belgeye bağlanmakla birlikte belgenin içeriği gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesiyle gerçekleştirilen ekonomik olayların (alış/satış) kamu otoritesinden, alacaklılardan, kazanca iştirak eden işçilerden vb. tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtlı (resmi) ekonominin dışına taşınmasıdır.

Derdiyok (1993: 54)'e göre ise kayıt dışı ekonomi kavramı sadece vergi idaresi açısından bakılacak olursa, vergi kaçırmak amacıyla, vergi idaresinin bilgi ve denetim alanı dışında gerçekleştirilen tüm ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir.

Aktan (2006: 193)' e göre ise kayıt dışı ekonomi, milli gelir hesaplanırken dikkate alınmayan yasal ve yasal olmayan ekonomik faaliyetlerdir.

Özetle, en geniş anlamıyla kayıt dışı ekonomiyi tanımlayacak olursak, resmi istatistiklere yansımayan yasal ya da yasa dışı, tüm ekonomik faaliyetleri kapsar. Burada ekonomik faaliyetlerin sınırı, kumar,

uyuşturucu ticareti gibi (yasa-dışı olsa da) ekonomide değer yaratan faaliyetleri, mal veya hizmet değişimini ve üreticinin kendi öz tüketimini kapsarken, hırsızlık ve gasp gibi ekonomide herhangi bir katma değer ortaya çıkarmayan faaliyetleri kapsamaz (Çetintaş ve Vergil, 2003: 17).

Kayıt dışı ekonominin nedeninin genelde ekonomik olduğu tezine karşın vergi uyumu literatüründeki sosyal-psikolojik faktör olan vergi ahlakı, kayıt dışı ekonomi varlığı hakkında önemli bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Alanda yapılmış ampirik çalışmalar da vergi ahlakının kayıt dışı ekonomiyi önlemede önemli bir rolü olduğunu göstermektedir. Bundan dolayı bu iki değişkenin birbirlerine olan etkileri konusunda yapılan çalışmalar giderek artmaya başlamıştır (Şahin, 2009: 105).

3.1.3. Mükellefin Kamu Harcamalarına Bakışı

Bireylerin bir araya gelerek toplum oluşturmaları sonucunda bir takım hizmetlere ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaçları da toplum oluşumu sonucu ortaya çıkan devlet sunar. Devlet bu toplumsal ihtiyaçları vergileri finanse ederek karşılamaya çalışır. Bu finansman gelirlerinin harcama biçimi ise mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkilemede önemli bir faktördür. Mükellef tarafından ödediği vergilerle yararlandığı kamu hizmetinin denk olmayışı vergiden kaçınmanın psikolojik etkenlerinden birini oluşturur (Kalyoncu, 1984: 13).

Vergi, devlet idaresinin devamlı olarak işleyebilmesi için ve bu yolla toplumun duyduğu ihtiyaçları karşılayabilmesi açısından zorunlu olan gelir kaynaklarının en önemlisidir. Mükellefler vergiyi sağlanan kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak algılarsa bu vergiye bakışı olumlu etkiler, vergiyi cebri bir yük olarak algılarsa vergiye bakışlarını olumsuz etkiler. Bundan dolayı vergilerle sunulan kamu hizmetleri arasında bir ilişki kurulması mükelleflerin vergi ödeme karşısındaki istekliklerini artıracaktır. Tersi durumda ise mükelleflerin vergileri olumsuz algılaması vergiye gönüllü uyumu azaltacak bu da vergi kapsamında kayıt dışı ekonomiyi artıracaktır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 124).

Günümüzde artık verginin toplanmasıyla birlikte nereye harcandığı da yükümlülerin vergiye karşı tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Sosyologlar tahsil edilen vergilerin hangi kamu hizmetlerine ve ne şekilde harcandığının önemine dikkat çekmektedir. Çünkü her ne kadar verginin adalet ve eşitlik içinde toplanması için çaba harcansa bile toplanan vergiler harcanırken denge bozulabilmekte ve kişisel arzular egemen olabilmektedir (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006: 130). Tüm kamu yönetimi ve siyasetçiler mükellefin toplanan vergilerin israf edildiği, yolsuzlukların arttığı gibi vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyen düşüncelerini ortadan kaldırmak için büyük çaba harcamalıdır (Biberoğlu, 2006: 60).

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda, devlet tarafından sağlanan kamu hizmetlerinin (veya mallarının) düzeyi önemli bir etkiye sahiptir. *Karşılıklılık tezinde (quid pro quo argument)* belirtildiğine

göre; vergi yüklenicilerin ödedikleri vergiye karşı uyumlu olması ödedikleri vergiler karşısında aldıkları kamu hizmetin düzeyine bağlıdır. Mükellefler ödedikleri vergiler karşısında aldıkları kamu hizmetlerinin düşük düzeyde olduğunu algılarsa, devletin vergiler etkin bir şekilde kullanmadığı düşüncesi oluşur ve buna bağlı olarak da vergiye gönüllü uyum düzeyleri (Şahin, 2011: 101).

Literatürde yapılmış çalışmalarda da toplanan vergilerin kullanıldığı alanlarla, mükelleflerin vergiye yönelik tutumları arasında bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Örneğin, Gerçek ve Yüce'nin (1998) yapmış oldukları anket çalışmasında vergi yükümlülerinin çoğunluğu kamu harcamalarının israf edildiği, verimsiz alanlarda kullanıldığı ve bundan dolayı da kısılması gerektiğini, buna bağlı olarak da kamu hizmetlerinden yeterince yararlanamadıklarını ifade etmişlerdir. Buna göre, toplanan verginin toplumun gerçek ihtiyaçlarını karşılamak için kullanıldığı düşünen mükellefin vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirdiği; buna karşın tam tersi düşünen mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmekten kaçındığı görülmüştür (Birinci, 2010: 118).

3.1.4. Ülkedeki Yolsuzluk Düzeyi

Son zamanlara kadar, Dünya Bankası tarafından yapılmış "kamu görevinden doğan yetkilerin kişisel menfaatler doğrultusunda suiistimal edilmesi" şeklindeki yolsuzluk tanımı çoğu araştırmacı tarafından en doğru tanım olarak kabul görse de, bize göre bu tanım yolsuzluk kavramının bir kısmını kapsıyor. Yapılan araştırmalara göre yolsuzluk sadece kamu alnında değil artık özel sektör alnında da

büyük oranda görülmektedir (ihalelerde, iş vermede v.s) (Bağırzade, 2007:3).

Vergi ahlâkının yerleşmesi için ilk olarak kamu görevlilerinin yolsuzluklarının minimize edilmesi çabaları ilk Antik Mısır'da başlamış ve günümüze kadar devam etmiştir. Firavunlar, vergi toplayıcıların yolsuzluklarını engellemek için yüksek ücret ödeme dahil, birçok düzenleme yapmış ve bu şekilde vergileme alanında daha etkin ve verimli olmaya çalışmışlardır (Torgler, 2004: 3). Herhangi bir ülkede kamu görevlilerinin yolsuzluk yaptığı, kamu kaynaklarının israf edildiği ve verimli alanlarda kullanılmadığı algısı varsa bireylerin vergiye gönüllü uyumu azalacaktır (Tosuner ve Demir, 2007: 15).

Yapılan ampirik çalışmalar da görüleceği üzere kamusal yolsuzluklarla, vergiye gönüllü uyum arasında negatif yönlü bir ilişki vardır. Uslaner (2003), geçiş ekonomilerindeki ülkeler ile batılı ülkeler arasında yaptığı çalışmada, "herkesin üzerine düşen vergileri ödemesi gerektiği" yönündeki anlayışın her iki ülkelerde hakim olduğunu, ancak mükelleflerin vergi ödeme görevini yerine getirmede büyük ölçüde kamu kesimi performansının ve yolsuzluklara baktığını tespit etmişleridir (Şahin, 2011:106).

3.1.5. Uygulanan Mali Aflar

Vergi ahlakını belirleyen faktörlerden biri de mali aftır. Mali af, devletin egemenlik yetkisine dayanarak bireylerin kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bireylerden topladığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergi ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine

getirilmemesi sonucu vergiden vazgeçmesidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 99-100).

Vergi affı ile mükelleflere vergi mevzuatına uygun olarak tam ve zamanında yerine getirmedikleri yükümlülüklerini belirli bir süre içinde yerine getirme imkânı verilmektedir. Böylece vergi aflarından faydalan mükelleflerin vergi uyumunda kısa dönemde bir artış olduğu gözlenebilmesi olasıdır. Vergi affı ile yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflerle vergi idaresi arasında bir 'beyaz sayfa' açılmaktadır (Savaşan, 2006: 50-51). Devamlı olarak çıkarılan mali aflar mükelleflerde bu afların devamının geleceği, vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirenlerin cezalandırıldığı, buna karşın vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin ise adeta ödüllendirildiği düşüncesi oluşmaktadır. Bu da mükellef psikolojisini olumsuz etkileyerek vergiye karşı gönüllü uyumda azalmalara neden olmaktadır (İlhan, 2006).

Sık sık çıkarılan mali aflar toplumda beklenti oluşturarak ülke ekonomisine uzun vadede ciddi zararlar verebilmektedir. Bundan dolayı vergi affına başvurulmadan önce vergi sisteminin eksiklikleri giderilmeli daha sonra bu eksikliklere göre vergi affı uygulanmalıdır. Ayrıca vergi affı uygulandığında bir daha tekrarı olmayacağı düşüncesi mükelleflerde oluşturulmalı ve böylece vergi ödevlerini tam ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin adalet duygusu zedelenmemeli, vergisini ödemeyerek af beklentisi içinde olan

mükelleflerin sayısının da azaltılarak vergi ahlâkının artırılması gerekmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 116).

Ülkede uygulanacak mali affın başarılı olabilmesi için af uygulamasına gitmeden önce uygulanacak af programının ülke ekonomisine uygun olarak çıkartılması, kısa ve uzun dönemde oluşturabileceği etkilerin göz önünde bulundurulması af sonucu ortaya çıkan kazanç ve kayıpların bir bütün olarak hesaplaması. Bu hesaplamalar sonucunda mali affın uygulanıp uygulanamayacağına kara verilmelidir (Birinci, 2010: 138).

3.2. Vergi Ahlakını Belirleyen Sosyal, Kültürel ve Demografik Faktörler

Bilindiği üzere insan geçmişten günümüze tek başına yaşayan bir birey olmaktan ziyade daima bir topluluk içinde yaşamıştır. Ahlâk ise, insanların yaşadıkları toplumlarda iyi ilişkiler içinde olmalarına ve geliştirmelerine yardımcı olan bir sistemdir. Bundan dolayıdır ki ahlakı tek taraflı olarak ele alamayız (Tosuner ve Demir, 2007: 13). Her toplumu oluşturan çeşitli değerler bulunduğundan ve bu değerlerin her toplumda aynı olması beklenemez. Etnik, coğrafi, kültürel, ekonomik ve sosyal yapı gibi faktörler birbirinden faklı yapıda bulunan toplumların oluşmasına neden olmuştur. Bu farklılık, doğaldır ki vergi ahlakında da kendisini göstermiş ve her toplumun vergiye bakışı farklılaşmıştır (Tosuner ve Demir, 2007: 13).

Dolayısıyla vergi ahlakını sadece mali ve ekonomik faktörler etkilememekte, bunlarla beraber çeşitli diğer faktörler de vergi

ahlakını etkilemektedir (Torgler 2003: 11). Bundan dolayıdır ki aynı ekonomik sisteme ve düzeye sahip toplumların kültür birikimlerinin farklı olması nedeniyle vergi ahlâklarının da farklılaşabildiği görülebilmektedir. Hatta aynı ülkenin değişik bölgelerinde dahi vergi ahlâk düzeyi faklı olabilmektedir (Tosuner ve Demir, 2007: 13).

Genel kanaate baktığımızda Anglo-Sakson ülkeler ve Nordik (İskandinav) ülkelerin bireyleri vergiye oldukça anlayışlı yaklaşabilmektedirler. Latin ırkı ise vergiye karsı devamlı büyük bir tepki göstermektedir. Yapılan amprik çalışmalarda bu kanının kısmen de olsa doğru olduğunu ortaya koymuştur (Nadaroğlu, 1998: 289). Bireylerin vergilemeye bakışını şekillendiren çeşitli sosyal ve demografik faktörler sayılabilir. Nitekim 'yaş' ,'cinsiyet', 'medeni durum', 'mesleki çevre' ve 'eğitim' gibi faktörlerin, mükelleflerin vergi ahlakı üzerinde etkilerini belirlemeye yönelik çeşitli araştırmalar yapılmıştır (Gökbunar vd, 2007: 74-75).

Örneğin Torgler (2003e) çalışmasıyla, erkeklerin kadınlara oranla, bekârların evli çiftlere oranla ve gençlerin yaşlılara oranla vergi ahlaklarının daha az olduğunu ya da vergiden kaçınma eğilimlerinin daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca bu çalışmada vergi ahlakı ya da vergiden kaçınma eğiliminin maaş ve ücret geliri ile pozitif, serbest çalışanların gelirleri ile de negatif bir ilişki içinde olduğu ortaya koyulmuştur. Eğitim düzeyi yüksek olan mükellefler, vergilerin ekonomik *ve* sosyal işlevleri hakkında daha bilinçli olduklarından vergi kaçırma eğilimlerinin daha düşük olduğu ampirik ve deneysel araştırmalarında tespit etmiştir (Torgler, 2003e:56-57).

Mükelleflerin vergilere karşı gösterdikleri tepkileri sadece ekonomik olarak değil bunun yanı sıra sosyal, demografik ve kültürel açıdan da değerlendirmek gerekmektedir. Vergilere karşı takındıkları tavrı belirleyen bu faktörler aynı zamanda vergi ahlakını etkilemekte etmekte ve vergi ahlakının önemli belirleyicileri konumunda olmaktadır. Bundan dolayı çalışmamızın bu kısmında vergi ahlakını belirleyen Sosyal, Kültürel ve Demografik Faktörler olarak adlandırdığımız eğitim seviyesi, yaş, cinsiyet, medeni durum, mesleki durum ve kültürel faktörleri inceleyeceğiz.

3.2.1. Eğitim Seviyesi

Eğitim, bireylerin tüm yaşamını kapsadığından etkilediği faktörler itibariyle çok yönlü bir yapıya sahiptir. Eğitim, bireyi iyi vatandaş olma, katılımcı olma, sosyal sorumluluk sahibi olma, analiz edebilme, sorgulayabilme, bilgiye ulaşabilme gibi birçok yönden geliştirir (Aktan ve Çoban, 2006: 147). Eğitim, mükelleflerin vergi mevzuatı hakkında ne kadar bilgiye sahip oldukları ile yakından ilgilidir. Bundan dolayı eğitim seviyesi yüksek bireylerin vergi düzenlemeleri ve vergi ilişkileri ile ilgili daha fazla bilgi sahibi oldukları düşünülmektedir (Torgler, 2007, 31).

Eğitimli bireyler, devletin kendilerine sunduğu hizmetlerin daha fazla farkında olduklarından vergiye gönüllü uyum seviyeleri daha yüksektir. Diğer taraftan eğitim seviyesi yüksek mükellefler olası kamusal savurganlıktan da haberdar olabilirler. Bundan dolayı devletin vergi gelirlerini nasıl harcadığıyla ilgi daha sorgulayıcı bir yapıya sahiptirler. Ayrıca eğitim seviyesi yüksek bireyler, vergi

kaçırma ve vergiden kaçınma fırsatlarını daha iyi bildikleri için vergi uyumu eğilimleri daha düşük olabilir. Dolayısıyla eğitim ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiler farklılık arz etmektedir (Torgler, 2007, 31).

Bireylerin eğitim seviyesi arttıkça vergi ahlakının dünya genelinde azaldığı, ancak bazı ülkelerde eğitim seviyesi arttıkça vergi ahlak düzeyinin de arttığı görülmektedir. Yapılmış bazı çalışmalarda bireylerinin eğitim durumu düşük, orta ve yüksek eğitim düzeyi şeklinde sınıflandırılmıştır. Buna göre düşük eğitim düzeyi ilköğretimi tamamlayanları, orta eğitim düzeyi orta öğretim ve mesleki orta öğretimi tamamlayanları, yüksek eğitim düzeyi ise yüksekokul, üniversite ve lisansüstü eğitimi tamamlayanları kapsamaktadır (McGee, 2007: 14).

Aslında vergi ahlakı ile eğitim düzeyi arasındaki ilişki kamu idaresinin vergi gelirleri etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı noktasında büyük bir öneme sahiptir. Eğitim düzeyi yüksek olan toplumlarda vergi gelirleri etkin ve halkın ihtiyaçlarına cevap verecek alanlarda kullanılıyorsa hem eğitim düzeyi yüksek olacak hem de eğitimli bireylerin bu harcamaları sorgulamaları sonucu ikna olmaları vergi ahlakını artıracaktır. Bunun tersi durumda ise eğitim düzeyi yüksek olan ülkelerde kamu harcamaları israf ediliyorsa ise bunu sorgulayan ve tepki gösteren eğitimli bireyler vergiye karşı direnç gösterecek ve vergi o ülkedeki vergi ahlak seviyesi de düşecektir. Eğitimle toplumun vergi ahlak seviyesini yükseltmeyi amaçlayan devletler hem kamu harcamalarını etkin ve verimli kullanmalı hem de

bireylerin bu harcamaların etkin kullanıldığına ikna edici programlar yürütmelidir.

Vergi yükümlülerinin vergileme, vergi mevzuatı ve vergi işleyişi gibi vergi konularında edinecekleri görüşlerin pozitif olabilmesi için, toplumun vergi bilincinin ve vergi ahlakının geliştirilmesine yönelik eğitim programları geliştirilmelidir (Çatololuk, 2008: 218). Mükelleflere vergi konusunda verilecek eğitim, mükelleflerin vergilemeye karşı bakışlarını olumlu etkileyecek ve vergi uyumunu arttıracaktır. Ayrıca bu eğitimlerin daha verimli hale getirilmesi için yükümlüler tarafından en çok kullanılan iletişim araçları ile yapılması (Kaynar, 2010: 54).

3.2.2. Yaş Faktörü

Yaş faktörü ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların çoğunda kabul edilen görüş yaşlı mükelleflerin genç mükelleflere göre vergi ahlak seviyelerinin daha yüksek olduğu vergiye daha fazla gönüllü uyum gösterdikleridir. Bu durumun ortaya çıkmasında başlıca iki faktör etkili olmuştur. İlk olarak; yaşlı mükellefler vergiler hakkında gençlere göre daha fazla bilgiye sahip olduklarından dolayı vergiye gönüllü uyumları daha yüksektir. İkinci olarak ise; yaşlıların sosyal ve kültürel birikiminin gençlerden daha yüksek olması sonucu toplumsal normları daha fazla içselleştirmektedirler (Kornhauser, 2007: 154).

Kişinin yaşı ile sahip olduğu vergi ahlakı ya da vergi uyumu arasında yakın bir ilişki olduğu sosyal psikologlar tarafından ifade

edilmektedir. Genç yaştaki mükellefler, gelirlerinin büyük bir kısmını daha çok tüketime ayırmakta ya da tasarruf yapmaktadırlar (Gökbunar vd., 2007: 78). Yapılan bazı ampirik çalışmalarda da vergi ahlakının yaş ile birlikte arttığı ortaya koyulmuştur. Örneğin, Gökbunar vd.(2007) çalışmalarında vergi ahlakının 30-50 yaş arasındaki bireylerde 16-29 yaş arasındaki bireylerden daha yüksek olduğunu belirlemişlerdir. Yine Torgler(2003b)'in Batı Almanya'da aynı yaş grupları için yaptığı çalışmada yaşlıların daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğunu bulmuştur. Bunlarla birlikte Latin Amerika'da da yaş seviyesinin yüksekliğinin vergi ahlakını pozitif etkilediği bulunmuştur (Şahin, 2009: 94).

Yaşlı mükellefler genelde daha itaatkâr olduklarından dolayı vergi konusunda yüksek ahlaki standartlara sahiptirler. Vergi ödevlerini yerine getiren bireylerin yaşındaki artış vergi ahlakı üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Yaşça daha büyük olan bireyler yaptırımlara karşı daha duyarlı olduklarından 30 ile 64 yaş arasında olan kişilerin vergi ahlakı, 16 ile 29 yaş arasında olan kişilere oranla daha yüksektir (Torgler, 2003: 438).

3.2.3. Cinsiyet Faktörü

Cinsiyet faktörü bazında bakıldığında ise kadınların erkeklere göre vergi kaçakçılığına daha fazla karşı çıktıkları görülmektedir. Kadınların erkeklere göre vergi kaçakçılığına daha fazla karşı çıkmalarının nedenleri arasında kadınların ahlak konularına erkeklerden daha fazla önem vermeleri, erkeklere göre daha az risk

almaları ve yasal olmayan davranışlara daha az başvurmaları sayılabilir (Yurdakul ve Turan, 2014: 130).

Ayrıca sosyo-psikolojik araştırmaların sonuçlarına göre kadınlar erkeklerden daha fazla uyumlu ve daha az benmerkezcidirler. Ancak burada bahsedilen kadın rolü geleneksel kadın rolüdür ve günümüzde var olan bağımsız kandın rolünden farklılıklar taşımaktadır. Ayrıca kadınların erkeklere göre daha az risk eğilimleri olduğundan kadınlarda vergi ahlak düzeyi erkeklere göre daha yüksek olabilir (Bilgin, 2011: 176).

Bununla aynı doğrultuda Torgler tarafından yapılmış çalışmalarda da kadınalrın erkeklere göre daha yüksek vergi ahlakına sahip oldukları sonucuna varılmıştır (Torgler, 2003: 13). Sosyo-psikolojik araştırma sonuçlarına bakıldığında kadınların erkeklerden daha yumuşak başlı, daha itaatkâr ve kendilerine güvenlerinin daha az olduğu görülmektedir Ancak sosyal psikolojide bu görüşlerde tartışmalar halen sürmektedir. Geleneksel kadın rolü ile günümüzdeki bağımsız kadın rolü arasında farklılıklar olduğundan, günümüzdeki kadın tipi daha bağımsız olduğundan, vergi ahlakı düşebilmektedir. Fakat vergi ahlakı üzerinde cinsiyetin etkisini bakılarak kesin tahminler yapmak artık daha da zorlaşmıştır.

3.2.4. Medeni Durum Faktörü

Kişinin medeni hali yaşadığı sosyal hayatın kurallarına, işleyişine bağlı olarak, bireylerin yasalar karşısında gösterdikleri tepkileri etkilemektedir. Doğaldır ki bu sosyal kuralla kişilerin vergi ahlak

düzeyinde de etkilidir. Diğer taraftan bireylerin medeni durumu ülkedeki vergi sistemiyle etkileşim içindedir (Gökbunar, 2007: 79). Buna bağlı olarak medeni durumun vergi ahlakı üzerinde olumlu/olumsuz etkiler meydana getirdiğini söyleyebiliriz. Bu nedenle topluma sosyal ağı gelişmiş ve toplumda kendine belli bir yer edinmiş bireylerin (evliler gibi) bekârlara oranla vergi ahlak düzeyleri daha yüksektir (İzgi, 2011: 51). Vergiye gönüllü uyum seviyesindeki farklılıklar medeni duruma bağlı olarak uygulanan farklı vergi mevzuatından kaynaklanıyor olabilir. Örneğin yukarıda değindiğimiz sonuçlardan farklı olsa da İsviçre ve ABD'de bekârların daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğunu görürüz (Gökbunar, 2007: 79).

Andreoni ve diğerleri (1998)'nin çalışmaları, medeni durumu evli olan çiftlerin ortak matrah doldurarak vergi kaçırma yönünde büyük fırsatlara sahip olduklarını göstermiştir. Orviska ve Hudson'un çalışmalarında elde ettiği sonuçlara baktığımızda ise bireylerin medeni hallerinin vergi kaçırmayı algılamadaki ahlaki anlayışlarını ve yakalanma sonucu ortaya çıkan yaptırımdan korkmalarını nadiren etkilediği görülmektedir. Orviska ve Hudson, kendi çalışmaları ile Andreoni ve diğerlerinin çalışmalarını birlikte ele aldığında bireylerin medeni halinin vergi kaçırma üzerindeki etkisi sadece evli çiftlerde büyük fırsatlar elde ettiklerinde ortaya çıktığı sonucuna ulaşmıştır. Torgler'in medeni durumla ilgili çalışmasına baktığımızda ise sadece evlenip boşanmış insanların bekârlara göre daha yüksek vergi ahlakına sahip oldukları sonucu ortaya çıkar (Saraçoğlu, 2003: 19).

Evlilerde vergi ahlak seviyesinin bekarlara göre daha yüksek olmasının nedenlerinden biri evlilerin vergi kaçakçılığı sonucu yakalanma riski karşısında çevresinden göreceği tepkiden çekinmeleridir (Alm ve Torgler, 2004, ss.269–274). Yine evli bireylerin bekârlara göre vergi bakımından daha fazla avantaja sahip olmaları ve onlar üzerindeki vergiden kaynaklanan yükün azalmasına bağlı olarak vergi ahlakı açısından daha olumlu tavır sergilemelerini (Alm ve Torgler, 2004: 271)

Her ne kadar evlilerin bekarlara göre daha yüksek vergi ahlakına sahip oldukları genel itibarıyla çalışmalarda ortaya çıksa da aslında evlilerin mi yoksa bekarların mı vergi uyumu daha yüksektir sorusuna verilen cevap tam olarak net olmadığı yapılan değişik ampirik çalınmalarda ortaya çıkmıştır. Örneğin; Feinstein (1991)'in yapmış olduğu çalışmada evlilerin beyan dışı gelirlerinin, bekârlardan daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmış ve bunun nedenini evli mükelleflerce doldurulan beyannamelerin daha karmaşık olmasına bağlamıştır (Şahin, 2011: 71).

Alm ve Yunus (2009) ise çalışmalarında evli bireylerin vergi uyumlarının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır. 1979 ile 1997 yılları arasında Amerikan Gelir İdaresi (IRS) verileri kullanılmış ve evli mükelleflerin bekâr mükelleflere göre vergi kaçırmaya daha çok karşı çıktıkları ve vergi kaçırma eğilimlerinin daha az olduğu görülmüştür (Şahin, 2011: 71). Yapılan bazı çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşılmış olsa da genel itibariyle yapılan çalışmaların

çoğunda evlilerin vergi ahlak düzeyi bekarlara göre daha yüksek düzeydedir.

3.2.5. Mesleki Durum

Vergi ahlakını belirleyen faktörlerden bir diğeri de mükellefin meslek durumudur. Mükellefin vergi karşısında takınacağı tavır ve mükellefin vergi ahlakı açısından mesleki durumunun önemi sahip olduğu meslek dolaysıyla yasaların kendisine yüklediği vergi yükünde ortaya çıkmaktadır. Her meslek grubuna uygulanan vergi oranları, muafiyet ve istisna gibi konular aynı olmadığından mükellefin hissettiği vergi yükü de her meslek grubuna göre farklılaşabilmekte bu da vergi ahlak düzeylerinin her meslek grubunda faklı olmasına neden olmaktadır (İzgi, 2011: 51).

Bununla bağlantılı olarak serbest meslek mensuplarının vergi kaçırma imkânları diğer meslek gruplarına göre daha fazla olduğundan bu meslek grubunun vergi ahlak düzeyinin ücretli çalışanlara göre daha düşük olduğu düşünülmektedir (Bilgin, 2011: 177). Çünkü kendi işine sahip olan mükellefler için vergi daha hissedilir ve daha maliyetli olmaktadır (Gökbunar, 2007: 79). Örneğin, serbest meslek mensubu bir mükellefin kazancını gerçek değerinden daha düşük gösterme eğilimi ve imkânı daha fazladır (Bilgin, 2011: 177).

Ayrıca serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler bireyin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyen yolsuzluk faaliyetleri ile daha çok karşılaştıkları ve üzerlerindeki vergi yükünü daha çok hissettikleri için diğer meslek gruplarına göre daha az vergi ahlakına

sahip oldukları ifade edilmektedir (Torgler, 2004: 14). Her bir meslek grubu veya iş sektörü için vergi uyum davranışlarının farklı olması olasıdır. Burada meslek faktörünün, vergi uyumuna olan etkisi; bireyin mesleki konumu, gelir ve gelir elde ettiği kaynak belirliliği gibi çeşitli faktörlere bağlıdır (Hamm, 1995: s. 23).

3.2.6. Kültürel Faktörler

Kültür, toplumdan topluma nesilden nesile ve bölgeden bölgeye değişebilen bir kavram olduğu için kültürler arası farklılıklar bireylerin ve toplumların davranış kalıplarını açıklamakta yararlı olmaktadır. Bir kültür kalıbı içerisinde olumlu bakılan davranış biçimi diğer kültürde olumsuz görülebilmektedir. Bu çerçevede vergi ahlakı ve uyumunun toplumlar arasında farklılaşmasının izahatında toplumda yerleşen kültürel kalıpları incelemek önem arz etmektedir (Yurdakul, 2013: 50).

Kültürel farklılıklar, toplumların vergi ahlâk düzeyi açısından da söz konusudur. Her toplumun vergiye bakışı farklılıklar gösterdiğinden dolayı benzer ekonomik sistem ve düzeyde bulunmalarına rağmen sahip oldukları kültürel farklılıklar vergi ahlak düzeylerini farklılaştırabilmektedir. Öyle ki aynı ülkenin farklı bölgelerinde dahi vergi ahlak düzeyi değişebilmektedir (Tosuner ve Demir, 2007: 13).

Alm ve Torgler (2006) Avrupa kıtasını üzerinde yaptıkları çalışmalarında; Güney Avrupa'da yer alan Latin toplumlarının (İspanyol, İtalyan, Portekizli, Fransız v.b), Kuzey Avrupa'da yer alan Germen, Anglikan ve İskandinav (İngiliz, Alman, Hollandalı,

Norveçli, İsveçli v.b) toplumlarına göre vergi ahlak düzeylerinin daha düşük olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Torgler ve Schneider (2004)'in farklı Avrupa ülkelerini inceleyen çalışmasında, Kuzey Avrupa ülkelerindeki vergi ahlak düzeyinin Güney Avrupa ülkelerinden daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Çalışmadan çıkan bir diğer sonuç ise; Romanik ülkeler olarak bilinen Fransa, İtalya, Portekiz ve İspanya'da vergi ahlâkının diğer Avrupa ülkelerine kıyasla düşük olduğu ve bu ülkelerde bireylerin vergi kaçakçılığına daha eğilimli olduklarıdır.

Yapılan çalışmalarda özellikle Anglo-Sakson ülkeler ve İskandinav (Nordik) ülkelerinde vergiye bakışın oldukça olumlu olduğu, buna karsın Fransız ve İspanyolların vergiye bakışlarının genellikle olumsuz olduğu ortaya çıkmıştır (Reynoud, 1955: 10).

Görüldüğü üzere kültürel farklılıklar ile vergi ahlakı arasındaki ilikiyi belirlemeye yönelik ya da kültürün vergi ahlakını nasıl şekillendirdiği üzerine yapılan çalışmalar gösteriyor ki faklı kültürlerde yetişmiş bireylerin vergi ahlak düzeyleri de birbirinden faklı olmaktadır. Bu durum hem faklı ülkeler hem de aynı ülkenin faklı bölgeleri için geçerli bir durumdur. Kültür düzeyleri ve kültürel farklılıklar vergi ahlakının önemli bir belirleyicisi olmaktadır.

3.3. Vergi Ahlakını Belirleyen Ahlaki ve Psikolojik Faktörler

Bireyler ekonomik karar alırken rasyonel davrandıkları varsayılsa bile bireyin sosyal bir varlık olması ve içinde yaşadığı toplumun düşünce ve değerler sisteminden etkilenmesi ve bunların bireyin psikolojinde

yer etmesi alınan kararlarda psikolojik faktörlerin de rol aldığını göstermektedir (Önder 1993: 180).

Bireylerin vergileme ödevlerini zamanında ve yasalara uygun olarak yerine getirmesinde hem psikolojik hem de ahlaki bir takım unsurlar etkili olmaktadır. Verginin cebri ve karşılıksız bir ödev olması dolayısıyla vergileme sonucu geliri azalan bireylerde veya vergi ödevini tam ve zamanında yerine getirdiği halde konumu nedeniyle kamu hizmetlerinden yeterli derecede yararlanamayan mükelleflerde bir isteksizlik/gönülsüzlük hissi oluşur. Bu da vergileme ödevlerini dışsal bir baskı olmaksızın içsel bir motivasyon sonucu yerine getirme olarak niteleyeceğimiz vergi ahlakını olumsuz etkileyebilmektedir. Bunun tam tersi durumda da mükelleflerin vergi karşılığında sağladıkları faydanın fazla olması sonucu vergiyi gönüllü ödeme isteklikleri artabilir. İşte bu gibi psikolojik durumlar bireylerin vergi ahlakını olumlu veya olumsuz etkilemektedir.

Ahlak açısından bakıldığında ise toplumdaki vergi ödeme ödevlerini yerine getirme bir ahlaki sorumluluk örneği gibi algılanmışsa ya da vergiyle ilgili ödevleri yerine getirmeme toplum tarafından yadırganması durumunda toplumun vergi ahlak seviyesi yükselecektir. Bunlar gibi toplumda vergi ahlakını belirleyen bir takım ahlaki ve psikolojik faktörler bulunmaktadır. Biz burada bu faktörlerden dini inanç, diğer mükellefler hakkındaki algılamalar, adalet hissi ve eşitlik algılaması faktörlerine değineceğiz.

3.3.1. Dini İnanç Faktörü

Din ile ahlâk kavramlarının birbirleriyle bağlantılı olduğu genel olarak kabul edilen bir gerçektir. Toplumlarda yerleşmiş bulunan ahlaki kuralların çoğunun çıkış yeri dindir. Toplumların ahlaki değerlerinin oluşumunda gerek semavi dinler gerekse diğer dinler önemli birer kaynak olmuşlar ve çoğu ahlaki normlar dini kurallara dayanılarak oluşturulmuştur. Bundan dolayıdır ki toplumlarda sonradan yerleşmiş ahlâk gibi soyut bir olguyu incelerken, dini inançlar üzerinde özenle durmamız gerekmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 7-8).

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesinde dinlerin ve inançların büyük etkisi vardır. Birey ekonomik sistemin tanımladığı gibi sadece kendi çıkarı için hareket eden bir bencil "homo economicus" değildir, o aynı zamanda yardım severlik faaliyetleri yürüten, mensubu olduğu dinin (kutsal kitapların) emir ve yasaklarına uyan bir "homo religious" dur (Aktan, 2006: 132).

Dini inanç ve duyguların bireyler tarafından içselleştirilmesi, vergi ile igili yer alan emir ve tavsiyelerin kutsal kitaplarda yer alması dinin ve inancın vergi üzerindeki etkisinin daha da bir artmasına yol açmıştır. Örneğin, İslam dini açısından baktığımızda zekat Müslümanlığın beş şartından biridir ve zekat ödevinin yerine getirilmesi her Müslüman için bir temel görev ve ibadettir (Aktan ve Çoban, 2006: 151).

Yahudilikte ise vergi kaçırma noktasında bazı istisnalar olmasına karşın genel itibariyle vergi kaçırma ahlak dışı olarak kabul edilmiştir.

Aynı durum Hristiyanlık inancında da karşımıza çıkmaktadır. Hristiyanlık inancında vergi kaçırmanın ahlakiliği konusunda tam bir birlik olmasa da genel olarak ahlak dışı kabul edilmiştir (McGee 1998: 221).

Dine bağlılık derecesi ile vergi ahlakı seviyesi arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. Bireylerin dine bağlılığı vergi ahlakı üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir. Belli bir dini inanca sahip olan bireyler hiçbir dine mensup olmayan bireylere göre vergi karşısında daha duyarlıdır (Torgler, 2003: 3).

ABD, Almanya, Kanada ve İngiltere gibi ülkelerde yapılan çalışmalar dindarlığın ya da dini faktörlerin vergi ahlakını arttırdığını ve yasadışı faaliyetleri engellediğini ortaya koymuştur (Torgler, 2005: 540-557).

Torgler (2006), Katolik, Protestan, Ortodoks, Yahudilik, İslam, Hindu ve Budist olmak üzere yedi ayrı dini inanç üzerinde yaptığı vergi ahlâkı ile dini inanç arasındaki ilişkinin istatiksel olarak anlamlı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bu çalışmaya göre Katolik, Hindu ve Budistlerin vergi ahlâkı yüksek, Ortodoks ve Protestanların vergi ahlâkı ise oldukça düşüktür. Yapılan çalışmada Yahudi ve Müslümanların sayılarının az olması nedeniyle bu dini inançlar ile ilgili elde edilen istatistiksel sonuçlar açısından karşılaştırma yapılamamıştır (Tosuner ve Demir, 2009: 8).

Ülkemizde yaygın olan İslam dini açısından konuyu incelediğimizde Müslümanların bütün vergileri ödemek zorunda olmadığı, bununla beraber hükümetin yasal olmayan faaliyetleri hedef alması durumunda

ahlaksız olsa bile vergi kaçırılabileceği düşünülür. Vergi matrahını azaltacak veya hiç matrah oluşturmayacak faaliyetlerde bulunmak (dolaylı vergileri ödememek, tarife ödemelerinden veya gelir vergisinden kaçınmak ve fiyatların yükselmesi sebebiyle kanunlara razı olmamak gibi), Müslümanlar açısından ahlaksız faaliyetler olmayabilir. Fakat servet vergisinde durum farklı olabilir. Bu konuda vergi kaçırmak ahlaksızlık olabilir (Gökbunar, 2007: 81).

Temel mesele Müslüman toplumlarda bireylerin vergilemeyi nasıl algıladıklarıyla ilgilidir. Zekatın islam'ın beş şartından biri olması nedeniyle bununla ilgili bir vergilemeye uyum daha kolay olacaktır fakat; zekatın yanında Müslüman bireyler yüklenilen vergiyi angarya ya da dini inanç ekseni dışında görürse vergi ahlakı, vergi uyumu düşük düzeyde olacaktır (Gökbunar, 2007: 81).

3.3.2. Diğer Mükellefler Hakkındaki Algılamalar

Vergi ahlâkı açısından bakıldığında, bireylerin vergi ahlakının toplamı toplumun vergi ahlakını oluşturmaktadır. İnsan ihtiyaçları gereği toplum içerisinde yaşamakta ve yaşadığı bu toplumdan etkilenmektedir. Bireyin yaşadığı toplumda vergi ahlak düzeyi yüksek ise bu mükellefler üzerinde olumlu bir etki oluşturacaktır. Böylece toplumun yüksek vergi ahlâkı, vergileme karşısında ortaya çıkan tepkiler açısından mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki gösterecektir (Tosuner ve Demir, 2007: 13).

Bayraklı vd. (2004)'nin yapmış olduğu anket çalışmasında mükelleflerin çoğu, "*vergi kaçırsam ve bunu yakın çevrem öğrense*

çok utanırım" seklindeki bir soruya katıldıklarını ifade etmişlerdir (s. 223). Bu sonuç bize çevresel ve ailevi baskının vergi kaçakçılığını önlemede ve azaltmada önemli bir rolü olduğunu ifade etmektedir. Aileler gelecek nesillerinin toplumda vergi ahlakı düşük bireyler olarak tanınmaması için ne kadar çok çaba harcarlarsa, o ülkedeki vergi ahlâkı o kadar yüksek olacaktır (Tosuner ve Demir, 2007: 13).

Bununla beraber eğer mükellefler çevresindeki kişilerin vergi kaçırdıklarını biliyor ve bu mükelleflere vergi idaresi tarafından denetlenip yaptırım uygulanmıyorsa, vergi kaçakçılığı zamanla daha da teşvik olunan, sıradan ve normal bir faaliyetmiş gibi algılanmaya başlanılacaktır. Aksine çevresinde vergisel ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren insanlar bulunan bireylerin, toplumsal etkileşim gereği, vergi ahlakını düşürecek davranışlarda bulunma ihtimalleri oldukça düşük olacaktır (Demir, 2008: 99).

Her birey mutlaka yaşadığı toplumdan ve yaşadığı toplumun değer yargılarından toplumun kurallarından mutlaka etkilenmektedir, aynı zamanda da yaşadığı toplumda kendisiyle aynı statüdeki bireylerden mutlaka etkilenmekte ve ona göre davranışlarını belirlemektedir. Bundan dolayı yaşadığı toplumdaki vergi ödeyicilerin ödevlerini nasıl ve ne şekilde yerine getirdiği, bu ödevi yerine getirip getirmeme sonucu mükelleflerin uğradığı fayda veya zararlara bakarak vergi ödevini gönüllü olarak yerine getirip getirmeme konusunda fikir sahibi olacaktır. Doğal olarak vergi yükümlülüklerini yerine getiren diğer mükelleflerin sağladıkları fayda yüksek olursa bu vergi ahlakının yükselmesine neden olacaktır.

3.3.3. Adalet Hissi ve Eşitlik Algılaması

Adalet kavramı, tarihsel süreç boyunca toplumlardan toplumlara, kişi ve gruplara, yere ve zamana göre farklı şekillerde yorumlanmıştır. Bu kavramın herkes tarafından kabul edilen bir tanımını yapmak olanağı bulunmamaktadır. Bu belirsizliğe bağlı olarak vergide adaletin de tam olarak neyi ifade ettiği net olarak ortaya konulamamıştır (Akdoğan, 2009: 201).

Bir ülkenin vergi sisteminde adalet ilkesi son derece önemlidir. Eğer ülkedeki vergi sistemi adil değilse, o zaman vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığında artış olur (Aktan, 2006: 213). Vergide adalet kavramı; verginin tarafsızlığı ya da düzenleyici olması özelleğine bağlı olarak değişik anlamlarda kullanılabilmektedir. Vergi adaleti; mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi olarak anlaşılabileceği gibi, sosyo-ekonomik düzenlemeler sağlayacak bir uygulama olarak da değerlendirilebilir (Akdoğan, 2009: 201).

Eğer bir vergi sistemi vergi ödeyiciler tarafından adil olarak algılanmıyorsa vergi yükü belirgin bir şeklide bazı gruplar üzerinde daha fazla hissediliyorsa; belirli kesimlere vergi imtiyazları sağlanıyorsa bu durum vergi sisteminin adil olmadığını gösterir. Adil olmayan bir vergi sisteminde de vergi dışı piyasa ekonomisi sürekli bir artış eğilimine girer. Bu da bireylerin vergiye gönüllü uyumunu azaltır (Aktan, 2006: 214).

Mükelleflerin vergilemede adalet algılamasına ilişkin diğer bir husus yükümlülerin adalet algılamasına ilişkin düşüncelerini benzer

durumdaki mükellefler ile karşılaştırarak yapmalarıdır. Diğer bir deyişle vergi mükellefi aynı durumda olduğu başka bir mükelleften farklı bir vergi yükü altında ise mükellefin vergilemeye ilişkin adalet algılaması olumsuz yönde etkilenecek ve buna bağlı olarak da tepkisini ortaya koyacaktır. Böyle bir durumda yükümlü vergide adaletsizlik olduğunu düşünerek kendi durumuyla karşılaştırdığı mükellefle aynı duruma gelene kadar vergi kaçakçılığı yada vergiden kaçınma yoluna başvuracaktır (Aktan ve Çoban, 2006: 143). Bu da doğaldır ki toplumda vergi ahlak seviyesinin azalmasına neden olacaktır.

Mükellefte oluşan adalet algısı vergiye uyumu bakımından oldukça önemlidir. Çünkü vergi mükellefleri her şeyden önce, diğer vergi mükelleflerinin de vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmelerini beklerler. Vergilemede *akran mükellef etkisi (peer taxpayer influence)* adıyla adlandırılan bu bekleyişe göre; eğer mükellef, diğer vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini mevzuata uygun olarak eksiksiz ve zamanında yerine getirdiğine inanıyorsa, vergiye gönüllü uyumu daha yüksek olacaktır. Aksine mükellef, diğer mükelleflerin vergi ödevini doğru şekilde yerine getirmediğini düşünüyorsa vergiye uyum düzeyi düşecektir (Şahin, 2011: 98).

Vergilemenin mükelleflerce adil olduğuna inanılmaması ve bu durumun gittikçe mükelleflerde içselleşmesi vergileme karşısında tepkiler meydana getirmekte bu da vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir (Çiçek, 2006: 67). Vergilemede eşitlik ise vergilendirme yapılırken mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate

alınması ilkesidir. Vergileme adaletin sağlanabilmesi için gerekli olan bu ilkeye göre vergi yükü mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumları dikkate alınarak dağıtılmalıdır (Akdoğan, 2009: 202).

Vergide eşitlik kavramı yatay eşitlik ve dikey eşitlik olmak üzere iki kısımda incelenebilir. Aynı durumda olan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesi, vergi yüklerinin aynı olmasına yatay eşitlik denilmektedir. Sosyal ve ekonomik durumları aynı olan kişiler bu yaklaşım çerçevesinde değerlendirilecektir. Dikey eşitlik ise; sosyal ve ekonomik durumları farklı olan mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesidir (Akdoğan, 2009: 202). Eşitliğin sağlanamadığı vergi sistemlerinde vergi yüklenicileri vergi ödevlerinin yerine getirmeyerek eşitliği kendi çabalarıyla sağlamaya çalışabilirler. Bu da kayıtışı ekonomi, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi bireyin ve tüm toplumun vergi ahlakının düşmesine neden olabilir.

Vergi kaçırma mükelleflerin eşitliği sağlamaya yönelik bir faaliyeti olarak görülebilir. Birçok felsefi ve ampirik çalışmada, adaletsiz vergi sistemlerinin olduğu, vergi oranlarının çok yüksek olduğu ve idarecilerin yolsuzluk içinde olduğu durumlarda ve devletlerde vergi kaçırma toplumda meşru olarak görüldüğü sonucuna varılmıştır (Yurdakul, 2013: 61).

Devletin eşit ve adil bir vergi sistemi oluşturduğu, yolsuzlukların minimize edildiği, kamu gelirlerinin ve harcamalarının şeffaflaştığı, mükelleflere daha fazla kamusal hizmet sunulduğu bir ortamda mükellefler vergi kanunlarına daha fazla uyum gösterirler. Bundan dolayı devlet bireylerin vergi ahlakını ancak vergi kaçakçılığını

destekleyen ahlaki nedenleri ortadan kaldırarak artırabilir (Yurdakul, 2013: 61).

3.4. Vergi Ahlakını Belirleyen Siyasi ve Vergi Yönetimi ile İlgili Faktörler

Siyasal yönetim biçiminin meşru kabul edilip edilmemesi, demokrasi seviyesi ve uygulanıp uygulanmaması gibi siyasal faktörler vergiye uyum bağlamında etkili olmaktadır. Eski mutlak monarşilerde ve despotik rejimlerde " temsilsiz vergileme "ye (taxation without represantation)karşı bireylerin göstermiş oldukları tepkiler ve vergilemeye karşı çıkarılan isyanlar örnek olarak gösterilebilir. Bireylerin ülkedeki karar vericileri kendi özgür iradeleriyle seçtiği ve denetleyebildiği demokratik rejimlerde vergiye gönüllü uyum daha da artar (Aktan, 2006: 133).

Genel olarak sağlıklı işleyen ve şeffaf bir şeklide denetlenebilen devlet idaresi ile vergiye gönüllü uyum arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Daha özelde ise sağlıklı işleyen vergi yönetimi ile vergi ödeme eğilimi arasında yakın ilişki söz konusudur (Aktan, 2006: 133). İşte mükellefin vergiye gönüllü uyumunda etkili olan genelde devlet özelde ise vergi idaresi yönetimi üzerinde durulması gereken başlıklardan birini oluşturmaktadır. Devlet yönetimi şekli ve bu yönetimde vergi idaresinin nasıl bir şekli aldığı mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken bu süreçte idenin nasıl bir rol üstlendiği vergiye gönüllü uyum sağlayanlarla vergiye karşı direnç gösterenlere yaklaşımı gibi birçok unsur vergi yüklenicisinin vergiye gönüllü uyumu olarak nitelediğimiz vergi ahlakını etkilemektedir. Bu başlık

altında; Demokrasi Düzeyi ve Yönetim Yapısı, Yönetime Duyulan Güven ve Bağlılık Düzeyi, Milli Gurur ve Vatandaşlık Bilinci, Siyasal İktidarı Kabul Düzeyi, Vergi Denetimi ve Cezaların etkinliği, Vergi idaresinin Etkinliği ile Vergi Sisteminin Karmaşıklığı faktörlerine değinilecektir.

3.4.1. Demokrasi Düzeyi ve Yönetim Yapısı

Vergi ahlâkı ile demokrasi arasında bir ilişkinin var olup olmadığı 1990'lı yıllara gelene kadar çok fazla inceleme alanı olmamıştır. Bu yıllardan sonra yapılan ampirik çalışmalarda vergi ahlakı ile demokrasi düzeyi arasında doğrudan bir bağlantı olduğu tespit edilmiş, demokrasi düzeyi arttıkça vergi ahlakının da arttığı gözlemlenmiştir (Tosuner ve Demir, 2009: 12).

Bireylerin sahip olduğu demokratik haklar, vergi ahlakının temel belirleyicisidir. Sosyal anlaşmalarla devlet; bireyin haklarını gözetir ve iyileştirilmesini sağlar, toplumun ahlaki normlarına saygı duyar ve geliştirilmesine yardımcı olur. Devlet bireylerle ilişkilerinde ve kendi idaresiyle olan ilişkilerinde kolaylık sağlarsa bireylerde devlete olan güven artar bu da vergi yüküne daha fazla itaat etmelerini sağlar (Gökbunar, 2007: 82).

Demokratik katılım, vatandaşların karar vericilerin aldığı ya da alacağı kararlarda ne ölçüde etkisinin olduğuyla ilgili bir kavramdır. Buna göre demokrasi düzeyinin yüksek olması daha fazla vergi ahlakına yol açan bir etmen olmaktadır. Çünkü demokrasi bireylere idareyle ilgili görüşlerini ve şikâyetlerini rahatça ifade etme olanağı

vermektedir (Yurdakul, 2013: 52). Doğrudan demokratik katılım, yönetime duyulan güvenin artmasına, yolsuzluk gibi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyen faaliyetlerin azalmasına, kayıt dışı ekonominin azalmasına ve bunların sonucunda da vergi ahlakının artmasına neden olmaktadır (Yurdakul, 2013: 53).

Demokratik yönetim sisteminin varlığının vergi ahlakını olumlu etkilemesi yapılan ampirik çalışmalarda da doğrulanmıştır. Torgler (2005a) İsviçre'de yapmış olduğu ampirik bir çalışmada, demokrasi ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu, demokrasi düzeyindeki bir iyileşmenin vergi ahlak düzeyinde yüksek bir artışa yol açtığı sonucuna ulaşmıştır. Torgler (2005)'e göre vergi ahlâkı ile demokrasi düzeyi arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Şöyle ki, demokrasi düzeyindeki her bir birimlik artış vergi ahlak seviyesinde daha fazla bir artışa neden olmaktadır. Özellikle doğrudan demokrasi düzeyi ile vergi ahlâkı arasında çok daha güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Yerelleşmenin temel belirleyicilerinden olan doğrudan demokrasi araçları vergilerin mükellefin ihtiyaçlarına göre harcanmasına katkı sağlar ve böylece hem verginin hem de vergi ahlakının artışına katkıda bulunur (Torgler 2003a: 6).

3.4.2. Yönetime Duyulan Güven ve Bağlılık Düzeyi

Vergi ahlakı ile içsel bir motivasyon olan yönetime duyulan güven unsuru arasındaki ilişki, vergi uyum (veya uyumsuzluğunun) belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Çünkü vergi uyumu literatürüne baktığımızda vergi ahlakı ile yönetim tarafından gerçekleştirilen uygulamalara duyulan güven arasında güçlü ve pozitif

yönlü bir ilişki varıdır (Şahin, 2011: 80). Ülkedeki yasama organı, yargı organı ve yürütmeye duyulan güven düzeyinin yüksek oluşu, vergi ahlak düzeylerinin de yüksek olmasına katkı sağlamaktadır (Torgler, 2003a: 22).

Vergi ahlakı üzerindeki güven etkisi iki faklı seviyede incelenebilir: Anayasal seviyede ve mevcut bulunan politik ekonomi seviyesinde. Yasal sisteme ve adalet sistemine duyulan güven, devlet ile birey arasında nasıl bir ilişkinin olacağını ve bu ilişkinin sonuçlarını düzenleyen anayasa üzerine odaklanmaktadır (Aktan ve Çoban, 2007: 8). Vergi yükümlüleri devlet yönetimine, adalet sistemine, yasal sisteme, vergi idaresine, kamu çalışanlarına güven duyduklarında vergi ödevlerini yerine getirme konusunda daha fazla istekli olacaklardır (Torgler, 2007, 35).

Vergi ahlakı yalnızca anayasa, yasalar ve adalet sisteminden etkilenmemekte bunlarla birlikte mevcut yönetim sisteminden duydukları tatmin düzeyinden de etkilenmektedir. Eğer mevcut yönetim sistemi sağlık işleyebiliyorsa ve bireyler sunulan kamu hizmetlerinden yeterli tatmin elde edebiliyorlarsa mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirme konusundaki içsel motivasyonları artacaktır (Aktan ve Çoban, 2007: 8). Mükellefler iyi hazırlanmış ve sağlıklı işleyen bir vergi sisteminin var olduğu, bilginin serbestçe paylaşıldığı ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için uygulanan yaptırımlar yolu ile denetimin sağlandığı vergileme sisteminde vergiye uyumlarını arttıracaklardır (Slemrod, 2002: 8).

3.4.3. Milli Gurur ve Vatandaşlık Bilinci

Vergileme devlet ile bireyler arasındaki ekonomik ilişkiye bağlı olduğundan vergilerin kabul edilebilirliği de büyük ölçüde devlete olan bağlılık sonucu oluşacak vatandaşlık bilincine bağlıdır. Bireylerin vergi ödevlerini yerine getirirken gönüllü davranmaları, içinde yaşadıkları devlete olan bağlılıkları ile pozitif ilişkilidir. Devlete bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci gibi değerlere sahip olan toplumlardaki sosyal sermayenin de fazla olduğu görülmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 2). Vergi ahlâkı ile devlete duyulan güven ve vatandaşlık bilinci arasındaki ilişkiyi ortaya koyan en önemli sonuçlar geçiş ekonomileri ile gelişmiş ülkelerin karşılaştırılmasını içeren çalışmalarda elde edilmiştir. Gelişmiş ülkelerde devlete olan güven ve vatandaşlık bilincinin gelişmekte olan veya geçiş ekonomisi olarak kabul edilen ülkelere göre kıyasla daha yüksek olmasından dolayı bu ülkelerdeki vergi ahlâk düzeyi diğer ülkelere göre daha yüksektir (Tosuner ve Demir, 2009: 4)

Milli guru ise vergi ahlakını etkileyen bir başka faktördür (Bilgin, 2011: 178). Milli gurur faktörü literatürde çok sık rastlanılan bir değişken değildir. Toplumda utanç ve gururun değişik biçimlerde oluşması ya da yok olması çok az anlaşılmaktadır. Bu bakış açısıyla baktığımızda toplumlar arasındaki değişiklikleri anlamak ve toplumsal dinamiklerin belirlenebilmesi üzerinde durulması gereken çok ciddi bir konudur (Torgler, 2003e:59).

Milli gurur birey üzerinde ülke kimliğini artırıcı bir etki oluşturmaktadır. Ülkesi ile gurur duyan bireyler bir grup kimliği

oluştururlar. Milli gurur tarafından ortaya çıkan bu grup kimliği duygusu, işbirlikçi faaliyetleri destekler ve böylece organizasyonlar ve toplumdaki birey davranışları etkiler. Bu da vergi ödemede önemli bir etken olmaktadır. Bununla beraber milli gururu yüksek olan bir bireyin vergi ahlakının da yüksek olması muhtemel olacaktır. Bundan dolayı, kültürel özelliklerden bağımsız olan bu faktörün vergi ahlakı üzerinde pozitif bir etkisi olduğu ifade edilir (Yurdakul, 2013: 45).

3.4.4. Vergi Denetimi ve Cezaların etkinliği

Yükümlü, vergi matrahını azaltacak ya da ortadan kaldıracak yasal/yasa dışı faaliyetlerde bulunurken, bununla ilgili fayda ve maliyetlerini hesaplar ve buna göre hareket eder. Yükümlünün bu fayda ve maliyet analizinde göz önünde bulunduracağı en temel belirleyici vergi suç ve cezaları olacaktır (Aktan ve Çoban, 2006: 146). Vergi cezalarının en temel hedefi, mükelleflerin vergi kaçırmalarını önlemek ve vergi gelirlerini en az kayıpla toplamaktır. Bu açıdan bakıldığında idarenin vergi yaptırımları uygulamak suretiyle gerçekleştirmek istediği asıl amaç vergi suç ve cezaların engellenmesi ve ülkede geçerli olan hukuk sistemine göre adaletin sağlanmasıdır (Çiçek ve Herek, 2012: 317). Böylece hem vergiye gönüllü uyum sağlayan hem de vergiye karşı direnç gösteren mükelleflerin vergiye uyumunu arttırarak vergi ahlak düzeyinin yükseltilmesi sağlanabilir.

Vergi cezalar ve denetim etkinliği aynı zamanda, mükelleflerde vergi uygulamalarında adaletin sağlandığı düşüncesi oluşturacak ve vergiye gönüllü uyumlarını arttıracaktır (Aktan ve Çoban, 2006: 147).

Literatürde yapılmış ampirik çalışmalar cezaların ve denetim oranlarının yüksekliğinin vergi kaçırmayı engellediğini ortay koymuştur. Ayrıca denetim oranı yüksekliği ile vergiye gönüllü uyum arasında da pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla beraber yapılan çalışmada ceza oranındaki değişmenin vergiye gönüllü uyum üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmaya göre, ceza oranlarındaki bir artışa karşı gösterilen tepki pozitif ancak azdır. Mükelleflere verilen cezalar denetim ile desteklenmezse etkisi sınırlı olur (Biberoğlu, 2006: 71).

3.4.5. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Bir ülkede var olan vergi sistemi, devlet ve mükelleflerden oluşan ikili bir yapıya sahiptir (Tosuner ve Demir, 2007: 12). Vergi sisteminin sade, kolay anlaşılabilir ve açık bir yapıya sahip olmaması, vergi dışı piyasa ekonomisinin genişlemesine yol açar. Dolayısıyla vergilemeyi düzenleyen mevzuatın açık ve anlaşılabilir olması gerekmektedir (Birinci, 2010: 102). Ülkedeki mevcut bulunan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına yeteri kadar cevap veremiyorsa, kolay, anlaşılır ve uygulanabilir bir yapıda değilse, istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçağı artar (Arıkan, 1994: 76). Dolayısıyla bu da mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini zedeleyerek vergi ahlakını olumsuz etkiler.

Vergi sistemimizde en sık karşılaşılan sorunlardan biri de mevzuatın sık sık değiştirilmesidir. Vergi mevzuatının yapısının karmaşık olması ve sık sık değişikliğe uğraması mükelleflerin vergilemeye gönüllü uyumunu engelleyici bir etkiye neden olmaktadır (Biberoğlu, 2006:

76). Vergileme ahlâkı içerisinde ele alınabilecek bir diğer önemli konu da vergi idaresinin ve çalışanlarının vergi mükelleflerine karşı sergiledikleri tutum ve davranışlardır. Vergi idaresi çalışanları vergi uygulaması sırasında sürekli olarak mükelleflerle iletişim içinde olduklarından vergi ahlâkının belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptirler. Mükellefe karşı sergiledikleri tutum ve davranışlar olumsuz olduğunda, vatandaşların vergiye karşı içsel motivasyonu azalır. Ülkemizde yapılan ampirik çalışmalarda bu tür tutum ve davranışların mükellefler tarafından hoş karşılanmadığı ve böylece vergi ahlâkını olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Tosuner ve Demir, 2007: 16).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarihsel süreç içerisinde dünya ’da yaşanan değişimle beraber birey hayatında ve ihtiyaçlarında büyük değişiklikler meydana gelmiştir. Bireylerin ihtiyaç duyduğu hizmetlerin derecesi ve çeşitliliği sürekli artış göstermiştir. Kuşkusuz asli görevi ülke vatandaşlarının hizmetlerini karşılamak olan devletin de bu noktada görevleri artan kamusal hizmet talebi karşısında daha da genişleyerek artmıştır. Devletler artan bu kamusal mal ve hizmet talebini karşılamak için bir takım finansman kaynaklarına ihtiyaç duyarlar. İhtiyaç duydukları finansman kaynaklarının en başında vergiler gelmektedir. Vergiler cebri ve karşılıksız bir ödeme aracı olmasıyla beraber tarihsel süreçte tüm devletlerin asli finansman kaynağı olmuş ve hala daha olmaya devam etmektedir.

Devletin varlığını sürdürebilmesi ve kamusal mal ve hizmet üretebilmesi için bu gelir kaynağı büyük öneme sahiptir. İşte devletler hem artan kamu hizmeti talebini hem de ülkenin zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilmek için vergilerden geliri de arttırması gerekmektedir. Ancak bireyler cebri ve karşılıksız özelliğe sahip olmasından dolayı, her ne kadar ödedikleri verginin kendilerine kamu hizmeti olarak döneceğini düşünseler de, vergisel yükümlülüklerin yerine getirmek istemezler. Devletler bazı yaptırımlar (ceza gibi) veya cebri uygulamalar (denetim gibi) yoluyla bireyleri vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeleri için zorlar. Ancak günümüzde bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede önemli bir faktör olan vergi ahlakı ile bireyler vergilerini içsel bir motivasyon sonucu dışsal etken olmadan ödeme yoluna gidebilirler. Günümüzde üzerinde önemle durulan ve uzmanların çalışma alanında önemli bir yer almaya başlayan vergi ahlakı ile kamu otoriteleri cebri bir uygulamaya başvurmaksızın vergi gelirlerini toplayabilmektedir.

Kamu idareleri artık dışsal etkenler yerine bireyi vergi ödemeye gönüllü hale getiren vergi ahlakı gibi içsel etkenlere dikkat çekmeli ve sağlıklı bir vergi sistemi için bunlar üzerinden vergi politikaları üretmelidir. Keza birçok gelişmiş ülke son 30 yıldır mükelleflerin kendi rızaları ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede etkili olan faktörlerin neler olduğunu ve bunların etki derecesini ölçen bir çok çalışma mevcuttur. Çalışmada son zamanlarda ekonomist, sosyolog, psikolog gibi uzmanların üzerinde durduğu vergi gelirlerinin

artışına yol açan vergi ahlakı kavramı ile vergi ahlakını belirleyen/etkileyen faktörlere değinilmiştir. Vergi ahlakı kavramı soyut bir kavram olduğu için toplumdan topluma, kültürden kültüre farklılık göstermektedir. Bundan dolayı vergi ahlakı kavramını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Çalışma kapsamında bu faktörlerden ekonomik, Sosyal, Kültürel ve Demografik, Ahlaki ve Psikolojik, Siyasi ve Vergi Yönetimi ile İlgili faktörlerin incelenmesi sonucunda vergi gelirlerini etkin ve verimli bir şekilde tahsil etmek isteyen devletlerin söz konusu faktörlere ilişkin göz önünde bulundurması gereken hususlara yer verilmiştir. Bu hususlar;

- Vergilerin toplanma maliyetini yükselterek idari etkinliği arttırmaya çalışmak yerine mükelleflerin vergi ahlak düzeyini arttıracak uzun vadeli politikalar üretilmelidir.
- Ülke vatandaşlarının gelir düzeyi yükseltilmeli ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik politikalar uygulanmalıdır.
- Vergi idaresine güven arttırılmalı ve mükellefin vergi ödeme sürecindeki bürokratik engeller kaldırılmalıdır.
- Genç kuşaklara yönelik vergi ahlakını arttırıcı uzun vadeli politikalar geliştirilmelidir.
- Mükelleflerdeki adalet hissi ve eşitlik algılaması artırılmalıdır.
- Ülke yönetimine güven sağlanmalı ve alınan vergilerin kesin olarak kamu hizmetine dönüştüğü algısı oluşturulmalıdır.
- Mükelleflerin vergiye bakış açısının genelleştiği, yani toplumun çoğunluğunun vergi vermeyi kendisi için en doğru bir karar olma bilinci haline getirdiği zaman vergi sistemi de başarıya ulaşacaktır.
- Gerek vergiye konu seçimi bakımından ve gerekse herhangi bir konuda vergi uygulamasında benimsenen teknik ve uygulamalar bakımından, o vergiye mükellef olacak kişilerin sadece ekonomik

özelliklerini değil bununla birlikte davranış özelliklerinin göz önünde tutulması gerekmektedir.

- Ayrıca vergi affı uygulandığında bir daha tekrarı olmayacağı düşüncesi mükelleflerde oluşturulmalı ve böylece vergi ödevlerini tam ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin adalet duygusu zedelenmemeli, vergisini ödemeyerek af beklentisi içinde olan mükelleflerin sayısının da azaltılarak vergi ahlâkının artırılması gerekmektedir.
- Eğitimle toplumun vergi ahlak seviyesini yükseltmeyi amaçlayan devletler hem kamu harcamalarını etkin ve verimli kullanmalı hem de bireylerin bu harcamaların etkin kullanıldığına ikna edici programlar yürütmelidir.
- Mükelleflerde oluşan yolsuzluk, rüşvet gibi algılar ortadan kaldırılmalı ve ödenen vergilerin nerelere ve nasıl harcandığı açık ve şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmalıdır.
- Gelecek nesillerin vergilemeye bakışını olumlu kılmak için verginin neden ödenmesi gerektiği konusunda ilkokuldan başlayarak dersler verilmelidir.
- Ülke demokrasisi daha da geliştirilmeli ve bireylerde yasadan doğan halklarını kolayca kullanabilme özgürlüğüne sahip olduğu bilinci oluşturulmalı.
- Mükelleflerin vergi ahlak düzeyini etkileyen tüm faktörler birbirleri ile etkileşim içinde olduğundan dolayı bu konuda uygulanacak politikalar tüm bu faktörleri göz önüne alarak oluşturulmalı.
- Toplanan vergilerin toplumun refahı, gelişimi ve kalkınması için harcandığı izlenimi bireylerde oluşturulmalı ve vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmenin ahlaklı olmanın bir göstergesi olduğu düşüncesi oluşturulmalıdır.
- Toplumlarda vergi vermenin bir erdem olduğu, paylaşmanın insanlara pozitif katkılar sağlayacağı düşüncesi yerleştirilmelidir.
- Toplumlarda genel ahlakın vergi ahlakından daha ileride olduğu ve vergi ahlakının genel ahlakı takip ettiği düşünüldüğünde bireylerde ilk başta ahlak olgusu oluşturulmalı ve geliştirilmelidir.

KAYNAKÇA

Akarsu, B. (1998). Mutluluk Ahlâkı. İstanbul: İnkılâp Kitabevi Yayını

Akdoğan, A. (2009), Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Aktan, C. C. (2006). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. (Der.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi AKTAN, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve İ.Yaşar Vural (Ed.) , Seçkin Yayınevi, 1.bs., Ankara.

Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2002). Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoneix Yayınevi.

Aktan, C. C. (2006). Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi. (Der.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve İ.Yaşar Vural (Ed.) , Seçkin Yayınevi, 1.bs., Ankara,

Aktan, C. C. ve Çoban, H. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler. (Der.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi AKTAN, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve İ.Yaşar Vural (Ed.) , Seçkin Yayınevi, 1.bs., ss.137-157, Ankara.

Aktan, C. C. ve Çoban, H. (2007), "Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa", Çimento İşveren Dergisi, Cilt: 21, sayı: 6, Kasım, ss: 4-11.

Aktan, C. C. (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası Dergisi, ss. 15, Ocak.

Alm, J. and Torgler, B. (2006). Culture Differences And Tax Morale In The United States And İn Europe. Journal of Economic Psychology, Sayı: 27, ss: 224-246

Alm, J. and Torgler, B. (2004). Estimating the determinants of tax morale, National Tax Association – Tax Institute of America Procedings of the Annual Meeting, USA, Minneapolis, 269-274

Altuğ, O.(1999). Kayıt dışı Ekonominin Boyutları, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:15.

Arıkan, Z. (1994). Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları, Maliye Yazıları, sayı 44, Temmuz-Eylül 1994, s.76.

Bağırzade, E. R.O. (2007). Kayıtdışı Ekonominin Temel Özendirici Faktörlerinden Biri Gibi Yolsuzluk Ve Onunla Mücadelenin Azerbaycan Girişimleri. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi Sayı: 11, Ocak, İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

Biberoğlu, E. (2006). Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E., İzmir.

Bilgin, C. ve Kaynar Bilgin, H. (2014). Türkiye Ve Avrupa Birliği'nde Vergi Ahlakının Belirleyicileri. Sakarya İktisat Dergisi, Cilt:3, sayı:3, ss:113-144, Eylül.

Birinci, E. (2010). Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ.

Blumenthal, M. and Slemrod, J. (1992). The Complıance Cost Of The U.S. Indıvıdual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform, National Tax Journal, s.45, No 2, Haziran, ss. 185-201.

Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 20, s. 213-228, Konya.

Çelikkaya, A. (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi,, http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm 26/06/2014

Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 247, ss. 122-139.

Çiçek, H. (2006). Psikolojik ve Sosyal yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul İli Anket Çalışması, İSMMMO, Yayın no: 65, İstanbul.

Demir, Ö. (2003). İktisat ve Ahlak, Liberte Yayınları, Ankara.

Demir, İ. C. (2008). Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Gerçek, A. (2003). Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa.

Gök, A. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl 2007, Cilt XXII, Sayı 1, ss: 143-163, İstanbul.

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

Gündüz, M. (2010). Ahlak Sosyolojisi, Anı Yayıncılık, Yenilenmiş 2. Baskı, Ankara.

Hamm, J. L. (1995). Income Level and Tax Rate as Determinants of Taxpayer Compliance: An Experimental Examination, Ph. D. Thesis, Texas Tech University, USA.

Işık, A. (2009). Kültür Ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği, Ege Akademik Bakış, 9 (2) 2009: 851-86.

İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, Yönetim Ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Cilt:16 Sayı:1

İzgi, K. (2011). Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Kalyoncu, R. (1984). Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçınma Yolları Üzerine Düşünceler, 1981"den 2003"e Vergi Dünyası (CD), Maliye Hesap Uzmanları Yayını, Sayı:35, s. 13, Temmuz.

Karakoç, Y. (2004). Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları", 10-14 Mayıs 2004, ss. 90-114, Belek/ANTALYA.

Kaynar, H. (2010). Vergi Ahlakı Ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Kornhauser, M. E. (2007). Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Tapayers, in: 2007 Annual Report to Congress(Volume. 2), Taxpayer Advocate Service

Mcgee, R. (1998). Christian Views on The Ethics of Tax Evasion, Journal of Accounting, Ethics & Public Policy, Volume:1, No: 2, pp: 210-223.

Mcgee, R. W. (2007). Ethics and Tax Evasion: Empirical Studies of Korea, Japan and China, Andreas School of Business Working Paper, Barry University, Miami Shores, FL 33161 USA, Mart.

Nadaroğlu, H. (1998). Kamu Maliyesi teorisi, Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 10. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul.

Nerre, B. (2001). The Concept of Tax Culture" Annuel Meeting Of The National Tax Association, ASPE Working Paper Series, November 8-10, 2001, Baltimore, USA.

Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 4, Adana.

Önder, İ. (1993). İktisat Psikolojisi, Prof.Dr. Memduh Yaşa'ya Armağan, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz Dördüncü Seri, İÜİFME Yay. No:76, ss.178-187, İstanbul.

Pieper, A. (1999). Etiğe Giriş, Atayman, Veysel ve Gönül Sezer (Çev.), Ayrıntı Yayınları, İstanbul.

Roth, J. A., Schou, J T. and Wıtte, A.D. (1989). Taxpayer Compliance, VoU: An Agenda for Research, Phııadelphla: University of Pennsylvania Press.

Sağbaş, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlk Öğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.VII ,S.2, Afyon.

Saraçoğlu, F. (2003). Vergilendirme yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, ss:175-789, Ankara.

Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, (C.VIII ,S.1, 2006), Afyon.

Saygın, Ö. (2018). Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi, Ekin Kitabevi, Bursa.

Seyidoğlu, H. (1992). Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Yayınları no. 4, Ankara.

Slemrod, J. (2002). Trust in Public Finance", National Bureau of Economic Research Working Papers: 9187, Cambridge, September.

Song, Y. and Yarbrough, T. E. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey, Public Administration Review, Vol. 38, Iss. 5, pp. 442-452.

Şahin, A. (2009). Kayıt dışı Ekonomi Ve Vergi Ahlakı Etkileşimi, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Şahin, M. (2011). Türkiye'de Vergi Uygulamaları Ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun Ve Gümüşhane İlleri Örneği, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Şener, A. (1997). Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler, Yaklaşım Dergisi, Yıl:5, Sayı:52.

Şenyüz, D. (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa.

Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran.

Topçu, N. (2005). Ahlak, Ezel Erverdi ve İsmail Kara, (Hazır.), Dergah Yayınları, İstanbul.

Torgler, B. (2003A). Tax Morale: Theory And Empırıcal Analysıs Of Tax Complıance, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Universitat Basel, Basel,

Torgler, B. (2003B). Tax Morale, Rule Governed Behaviour and Trust, Constitutional Political Economy, Sayı 14, ss. 119-140, s. 136

Torgler, B. (2003E). To Evade Taxes Or Not To Evade: That Is The Question, The Journal Of Socio – Economics 32.

Torgler, B. (2004a). Tax Morale in Asian Countries, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Switzerland University of Basel, WWZ, Switzerland. Vol. 15, Iss. 2, pp. 1-34

Torgler, B. (2004b). Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries, Working Paper, No: 05, ss. 3-24.

Torgler, B. (2004c). Tax Morale Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries, CREMA Working Paper, No: 2004-5, Basel.

Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy, European Journal of Political Economy, Sayı 21, ss. 525-531.

Torgler, B. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity, Creame Working Paper, No 2003-8, İsviçre.

Torgler, B. (2007). Tax Compliance and Tax Morale A Theoretical and Emprical Analysis, Edward Publishing, England.

Torgler, B. ve Schneıder, F. (2004). Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Emprical Analysis, Emprica, v. 32, n. 2, June

Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9 / 3 (2007). 1 – 20, Ankara.

Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2008). Ege Bölgesinin Vergi Ahlak Düzeyi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, c. X, Sayı II, , ss. 355-373, Afyon.

Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2009). Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c.14, S.1 s.1-15, Isparta.

Tunçer, M. (2002). Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 57-3, ss: 107-128.

Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi Ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Wentworth, D. K. and Rickel, A. U. (1985). Determinants of Tax Evasion and Compliance, Behavioral Science and Law, Vol:3, No:4, pp: 455-466.

Wenzel, M. (2005). Motivation or Rationalisation? Causal Relations Between Ethics, Norms and Tax Compliance, Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University Canberra workıng paper no 63 , ACT, 0200.

Yılmaz, G. A. (2004). Kayıt dışı Ekonomi; Ulusal Ve Küresel Boyutları Ve Dinamiklerinin Analizi, Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, ss: 15-51, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

Yurdakul, A. (2013). Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Dora Yayıncılık, Bursa.

Yurdakul, A. ve Turan, D. (2014). Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakı, Business and Economics Research Journal, Volume 5 Number 1 2014 pp. 123-141 ISSN: 1309-2448.

İKSAD
Publishing House

978-625-7914-44-4