

## Mükellef Tipolojilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz<sup>1</sup>

Meltem Burcu Durmuş<sup>2</sup>

Güner Tuncer<sup>3</sup>

### Özet

Vergi uyumu, beyannamenin verildiği tarihte uygulanan vergi kanunları, yönetmelikleri ve yargı kararları ile vergi yükümlülüğünün tam olarak beyan edilmesi ve beyannamenin ilgili yerlere eksiksiz ve zamanında verilmesi olarak ifade edilmektedir. Vergi uyumu veya uyumsuzluğu sonucunda dört tip vergi mükellefi oluşmaktadır. Bu tipolojiler; vergi kaçakçısı, sosyal vergi mükellefi, içten vergi yükümlüsü ve dürüst (gönüllü) vergi mükellefidir. Bu çalışmanın amacı, hangi vergi mükelleflerinin vergi uyumu veya uyumsuzluğu açısından kendilerini konumlandıklarını belirlemek ve bu durumu nasıl algıladıklarını keşfetmektir. Bu amacı gerçekleştirmek için çalışmada yöntem olarak nitel analiz uygulanmıştır. Nitel analizin birkaç alt yöntemi bulunmakta olup nitel araştırmalardan biri olan derinlemesine görüşme tekniği tercih edilmiştir. Derinlemesine görüşme tekniği Kocaeli ilinde ikamet eden 12 vergi mükellefine uygulanmıştır. Vergi uyumu veya uyumsuzluğu kavramıyla örtüşecek şekilde, çalışmaya katılan katılımcılar, beyana tabi geliri yalnızca gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflerden oluşmaktadır. Genel değerlendirme yapıldığında, vatandaşlık görevi bilinci, vergi adaletinin güçlü olması, vergi otoritesinin olumlu davranışları, ülke ekonomisindeki olumlu gelişmeler ve vatandaşların gelir düzeylerine ve mükelleflerin yaşam kalitesine yansımaları, mükelleflerin dürüst (gönüllü) mükellef tipolojisinde yer almasını sağlayabileceği sonucuna varılmıştır.

- 1 Bu çalışma Vergi Uyumu/Uyumsuzluğu Sonucunda Oluşan Mükellef Tipolojilerinin Belirlenmesi başlıklı tezden türetilmiştir.
- 2 Bilim Uzmanı, Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı, m.burcukocuyigit@gmail.com  
ORCID: 0000-0002-9712-2228
- 3 Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, guner.tuncer@dpu.edu.tr  
ORCID: 0000-0001-5579-9436

## 1. GİRİŞ

Vergi uyumu, beyannamenin verildiği tarihte uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin tam ve zamanında ilgili yerlere verilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Vergi otoritesi açısından temel beklenti her mükellefin tam olarak vergi uyumu göstermesi olup bu kapsamda herhangi bir vergi kayıp ve kaçığının oluşmamasına yöneliktir. Fakat sosyal, siyasal, kültürel, psikolojik ve ekonomik faktörler mükelleflerin vergi uyumu düzeylerini veya vergi uyumsuzluklarını önemli derecede etkileyebilmektedir.

Vergi uyumu / uyumsuzluğu neticesinde dört tip mükellef tipolojisi oluşmaktadır. Bu tipolojiler vergi kaçakçısı, sosyal vergi yükümlüsü, içten vergi yükümlüsü ve dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsüdür. Acaba vergi mükellefleri kendilerini hangi tipolojide konumlandırmaktadır ve bu durumu nasıl algılamaktadırlar sorularına yanıt bulunması bu çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı vergi mükelleflerinin, vergi uyumu veya uyumsuzluğu sonucunda oluşan mükellef tiplerinin hangisinde kendilerini konumlandıklarını tespit etmek ve bu durumu nasıl algıladıklarını belirlemektir.

Bu amacı gerçekleştirebilmek için çalışmada yöntem olarak nitel analiz uygulanmıştır. Nitel analiz temel olarak insanlar açısından olayların, yaşanan deneyimlerin, durumların ve çeşitli davranışların ne anlama geldiğini kavramak ve anlamak için kullanılan önemli bir yöntemdir. Nitel analiz çeşitli alt yöntemlere sahip olup bu çalışmada nitel araştırmanın derinlemesine görüşme tekniği tercih edilmiştir. Çalışmada uygulanan derinlemesine görüşme tekniği Kocaeli ilinde ikamet eden 12 mükellefe uygulanmıştır. Araştırma etiği gereği mükelleflerin bilgileri gizli tutularak kodlama yoluyla mükellefler analizde değerlendirmeye alınmıştır. Vergi uyumu/uyumsuzluğu kavramına örtüşmesi açısından araştırmaya katılan katılımcılar beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflerden oluşturulmuştur.

## 2. VERGİ UYUMU (UYUMSUZLUĞU) NETİCESİNDE ORTAYA ÇIKAN MÜKELLEF TİPLERİ

Sosyal ve demografik, psikolojik, siyasal, ekonomik ve vergi sistemine dayalı ana faktörler vergi uyum/uyumsuzluğunu etkilemekte olup bu faktörlere dayalı olarak da çeşitli mükellef tipolojileri meydana gelmektedir.

Kelman'ın (1961) sosyal etkilere tepki verme süreçlerini ele aldığı teorik çerçeveden yola çıkarak, Vogel (1974), İsveç'teki vergi mükelleflerinin tutum

ve algılarını uyum, özdeşleştirme ve içselleştirme davranışlarına dayanarak sınıflandırmıştır. Vogel'in çalışmasından ilham alan Torgler (2003) ise vergi mükelleflerini sosyal vergi yükümlüleri, içten vergi yükümlüleri, dürüst (gönüllü) vergi yükümlüleri ve vergi kaçakçıları olmak üzere dört farklı tipolojiye ayırmıştır.

Aşağıda yer alan Tablo 1'de Vogel'in mükellef tipolojisi yer almaktadır. Vogel (1974)'in geliştirdiği mükellef tipolojisi uyumlu ve uyumsuz mükellefler şeklinde iki ana sınıfa ayrılır. Uyumlu mükellefler uyumlu itaat, uyumlu özdeşleştirme ve uyumlu içselleştirme davranışlarına göre şekil alırken uyumsuz mükellefler ise uyumsuz itaat, uyumsuz özdeşleştirme ve uyumsuz içselleştirmeye göre ortaya çıkar (Çiçek, Çiçek, & Şahin-İpek, 2019). Uyumlu mükellefler, genellikle uyumlu itaat davranışı sergileyen kişilerdir ve vergi kaçırma veya kaçınma gibi eylemlerden kaçınmayı tercih ederler. Yakalanma korkusuyla motive olsalar da vergi uyumunu sürdürmeyi tercih ederler. Özdeşleştirme davranışıyla vergi sisteminin adil olmadığı düşüncesi ağırlık kazansa da vergi uyumunu sağlarlar. Uyumlu içselleştirme davranışıyla ise vergi sisteminin adil olduğuna inanırlar. Uyumsuz mükellefler arasında, uyumsuz itaat davranışına sahip olanlar genellikle grup baskısının etkisiyle vergiye uyum sağlamazlar. Uyumsuz özdeşleştirme davranışına sahip olanlar ise vergi yasaları ve düzenlemelerinin meşruluğuna tam olarak inanmazlar. Uyumsuz içselleştirme davranışına sahip mükellefler ise vergi sisteminin adil olmadığını düşünürler ve bu nedenle vergi kaçırma veya kaçınma eylemlerini gerçekleştirebilirler.

*Tablo 1: Vogel'e Göre Mükellef Tipolojileri*

Uyumlu Mükellefler	Açıklama	Uyumsuz Mükellefler	Açıklama
Uyumlu İtaat	Yakalanma korkusu sebebiyle vergiden kaçınma/vergi kaçırma davranışı yerine vergiye uyum gösterirler.	Uyumsuz İtaat	Vergi kanun ve düzenlemelerinin meşruluğuna inanırlar ancak grup baskısı nedeniyle vergiye uyum göstermezler.
Uyumlu Özdeşleştirme	Vergi sisteminin adil olmadığı yargısına sahiptirler ancak vergiye uyum gösterirler.	Uyumsuz Özdeşleştirme	Vergi sisteminin adil olduğu yargısına sahiptirler ancak vergi kanunları ve düzenlemelerinin meşruluğu konusunda emin değildirler.
Uyumlu İçselleştirme	Vergi sisteminin adil olduğu yargısına sahiptirler.	Uyumsuz İçselleştirme	Vergi sisteminin adil olmadığı yargısına sahip olduklarından vergiden kaçınırlar/vergi kaçırırlar.

*Kaynak: Çiçek, Çiçek ve Şahin-İpek, (2019)*

Vogel'in geliştirdiği mükellef tipolojilerinden hareketle Torgler (2003) sosyal vergi yükümlüsü, içten vergi yükümlüsü, dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü ve vergi kaçakçısı olmak üzere dört ana mükellef tipolojisi öne sürmüştür:

**Sosyal vergi yükümlüsü**, genellikle sosyal normlardan etkilenir. Vergi beyanlarında eksiklik olduğunda veya tespit edilmekten kaçındıklarında suçluluk hissederler. Ayrıca, eksik beyanda bulduklarında ve yakalandıklarında utanç duyarlar. Bu tip vergi yükümlüleri, çevresindeki insanların düşüncelerine son derece duyarlıdır ve çevredeki algılanan değişikliklere karşı duygusal ve sert tepkiler verebilirler. Koşullu işbirlikçi bir rol oynarlar ve başkalarının vergi ödemediğini gözlemlediklerinde kendilerinin de vergi ödemeye eğilimli olabilirler, ancak aksi durumda tepki gösterebilirler. Bu mükelleflerin memnuniyeti ve davranışları sadece objektif sonuçlara değil, aynı zamanda elde edilen sonuçların adil olarak değerlendirilmesiyle de ilgilidir. Ayrıca, mali eşitsizlik durumunu algıladıklarında endişe duyarlar ve eşitliği sağlamak için vergi kaçakçılığı eylemlerine başvurabilirler.

**İçten vergi yükümlüsünün** motivasyonu, toplum içinde doğal olarak gerçekleşir. Vergiye duyarlılığı ve vergi ödeme zorunluluğu, genellikle devletin veya vergi idaresinin davranışlarına dayanan kurumsal faktörlere dayanır. Bu mükellef tipinde, devletin olumlu faaliyetleri vergi sistemine karşı tutumu ve vergi ödemeyi olumlu yönde etkiler. Otoritenin pozitif yaklaşımı, iş birliğine istekli olmalarını teşvik eder. İş birliği yapma isteği, başkalarının kamu yararına katkılarına bağlı değildir; içten vergi yükümlüsü vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyonla hareket eder. Vergi uyumsuzluğuna ilişkin denetimler ve cezalar arttığında, içten vergi yükümlüsü dışsal motivasyonun arttığını fark ederken, içsel motivasyonun ise ikinci planda kaldığını görür.

**Dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü**, karşılaştığı koşullara bakılmaksızın her zaman vergisini zamanında ve tam olarak öder. Vergi politikasındaki değişimler, ceza oranları veya denetim sıklıkları gibi parametreler onların davranışlarını etkilemez; davranışlarını mutlak bir değerlendirme temelinde yaparlar.

**Vergi kaçakçısı** mükellef tipi genellikle düşük vergi etliğiyle nitelenir. Daha yüksek vergi cezaları veya artan denetim olasılıkları gibi nispi fiyat değişikliklerini dikkate alırlar. Bu vergi mükellefleri için, standart ekonomik rasyonel seçim teorisi devreye girer. Yakalanma ve cezalandırılma korkusu, vergi uyumunu artırır. Kaçırılan vergilerin beklenen değerini dürüst olmanın değeriyle karşılaştırırlar. Vergi uyumunu açıklamak için kullanılan ve klasik yaklaşım olarak bilinen Allingham-Sandmo modelinde, temel vergi suçlusu

olarak ifade edilebilirler. Fayda maliyet analizi yaparak suç işlemeye karar verirler.

### 3. ANALİZ

Vergi uyumu veya uyumsuzluğu sonucunda Vergi Kaçakçısı, Sosyal Vergi Yükümlüsü, İçten Vergi Yükümlüsü ve Dürüst (Gönüllü) Vergi Yükümlüsü olmak üzere dört çeşit mükellef tipolojisi oluşmaktadır. Acaba vergi mükellefleri kendilerini hangi tipolojide konumlandırmaktadır ve bu durumu nasıl algılamaktadırlar sorularına yanıt bulunması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda mükellef tipolojilerine ilişkin etmenler (ortam, bireyler, olaylar, süreçler, vb.) bütüncül bir yaklaşımla araştırılacak ve ilgili durumu nasıl etkiledikleri ve ilgili durumdan nasıl etkilendikleri üzerine odaklanılacaktır.

Bu çalışmanın amacı vergi mükelleflerinin, vergi uyumu veya uyumsuzluğu sonucunda oluşan mükellef tiplerinin hangisinde kendilerini konumlandıklarını tespit etmek ve bu durumu nasıl algıladıklarını keşfetmektir. Bu amacı gerçekleştirmede çalışmada yöntem olarak nitel analiz seçilmiştir. Çünkü nitel analiz temel olarak insanlar açısından olayların, yaşanan deneyimlerin, durumların ve çeşitli davranışların ne anlama geldiğini kavramak ve anlamak için kullanılan bir yöntemdir.

Nitel araştırmalar insanların olaylara ne tür anlamlar yüklediğini, kısacası olayları nasıl nitelediklerine ilişkin cevap aramaktır. Nitel araştırmanın olup temel amacı ise sosyal gerçekliğin içerisinde yer alan bilginin ortaya çıkartılmasıdır ve bu süreçte araştırmacı kendi öznelliğini işe koşarak var olan sosyal gerçekliği tümevarımcı bir yöntemle ortaya koymaktadır (Özdemir, 2010). Nitel araştırma çeşitli alt yöntemlere sahiptir. Bu çalışmada nitel araştırmanın derinlemesine görüşme tekniği kullanılmıştır.

Derinlemesine görüşme, araştırılan konunun bütün boyutlarını kapsayan, daha çok açık uçlu soruların sorulduğu ve detaylı cevapların alınmasına imkân veren, yüz yüze, birebir görüşülerek bilgi toplanmasına imkân veren bir veri toplama tekniğidir. Karşıdaki kişinin duygu, bilgi, tecrübe ve gözlemlerine görüşme yoluyla ulaşılır (Tekin, 2006). Derinlemesine görüşme açık uçlu, keşif odaklı bir metottur. Görüşmenin amacı, görüşmecinin duygularını, bakış açısını ve perspektifini derinlemesine keşfetmektir.

Bu kapsamda özellikle belirli aktörlerin kişisel görüşlerinin önem kazandığı konularda derinlemesine görüşme tekniği tercih edilir. Derinlemesine görüşmede temel stratejiler aktif dinleme, sabır ve esneklik olup derinlemesine görüşmenin özellikleri bakımından iki durumdan bahsedilebilir (Baş vd., 2008):

- Görüşülen kişi tek başınadır. Böylece söz almak için rekabet içerisine girmez.
- Görüşülen kişiden ayrıntılı bilgi almak için bol zaman bulunur.
- Görüşülen kişinin, görüşmeci dışında herhangi birinin tepkisinden etkilenmesi söz konusu değildir.
- Oldukça zengin bilgi elde edinilebilir fakat daha çok zaman harcanması ve bir maliyet söz konusudur.
- İkinci durum ise derinlemesine görüşmede yapılması gerekenler olup aşağıdaki gibi sıralanabilir (Baş vd., 2008):
- Görüşmeye arkadaşça bir açılış ile başlanılmalı,
- Bilgi kaynaklarından her türlü bilgiyi alabilmek için dikkatle dinlenilmeli,
- Tartışmadaki anahtar kelimeler, ifadeler, tabirler, cevaplar araştırılmalı,
- Yanlış anlamalar, kasıtlı çarpıtmalar ve yanlış yorumlamalar, bilgi kaynağı tarafından kaçınılan konu başlığı ve ifadeler dinlenilmeli. Bunların hepsini araştırmak için hızlı hareket edilmeli. Yeri geldiğinde, sonda sorularla konu tüm boyutlarıyla ortaya çıkarılmaya çalışılmalı,
- Bilgi kaynağını bir konudan diğerine yönlendirmek için tartışmanın doğal akışından emin olunmalı,
- Genelde sessiz kalarak konuşmacıya daha fazla fikirlerini açıklama alanı verilmeli,
- Beklenmedik bilgilere açık olunmalı,
- Görüşmecinin kendi düşüncelerini açıklayarak cevapları etkilenmemeli veya cevaplara karşı ön yargılı davranılmamalı,
- Özel bir cevabı almak için yönlendirici soru sorulmamalı,
- Bir konudan diğerine çabuk geçilmemeli,
- Kaynak konuşurken kişi durdurulmamalı,
- Bilgi elde etmek için mevzu hakkında yanlış yönlendirme yapılmamalıdır.

### **3.1. Çalışma Grubu**

Nitel araştırmalarda örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde belli bir kural yoktur. Belirleyici olan unsur araştırmanın amacı ve sorularıdır. Nitel araştırma yönteminin amacı da derinlemesine bilgi toplamaktır.

Nitel çalışmalarda elde edilen sonuçların evrene genellemesi gibi bir durum söz konusu olmadığı için, örneklem seçiminde istatistiksel temsil edilebilirlik yerine örneklemin daha bütünsel, derinlemesine ve bağlamında anlaşılmasına ilişkin yönelim söz konusudur (Türnüklü, 2000).

Nitel çalışmalarda örneklem seçiminde olabildiğince en geniş miktarda bilgi sağlayacak kişilerin seçimine yönelmek gerekmektedir. Bu nedenle örneklemin büyüklüğü ya da küçüklüğü yerine, örneklemin araştırmacının gereksinim duyduğu bilgi miktarını karşılayıp karşılamadığıyla ilgilenilmesi gerekir.

Bu çalışmada araştırmacının Kocaeli ilinde ikamet etmesinden dolayı araştırmada yapılan görüşmeler Kocaeli ilinde gerçekleştirilmiş olup bu kapsamda erişilmesi kolay olan bir durumu seçilmesine dayalı olarak kolay ulaşılabılır durum örnekleme tercih edilmiştir.

Temel olarak vergi uyumu kavramı beyannamenin verildiği tarihte uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin tam ve zamanında ilgili yerlere verilmesi şeklinde ifade edilebilir (Kitapçı, 2015). Vergi mükelleflerinin kendilerini hangi tipolojide konumlandıklarını anlamak ve bu durumu nasıl algıladıklarını tespit edebilmek adına beyana dayalı vergi mükelleflerinin seçilmesi çalışmanın amacına katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda araştırmaya dahil edilen katılımcılar beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflerden oluşturulmuştur.

### 3.2. Araştırma Etiği

Araştırmada gizlilik kuralları gereği katılımcıların isimleri, kimlik bilgileri vb. kesinlikle kullanılmamıştır. Araştırma kesinlikle adli ve idari hiçbir kurum, kuruluş ve olayla alakalı olmayıp sadece bilimsel amaçlarla kullanılacaktır. Görüşmelere başlamadan önce; katılımcılara görüşmede konuşmaların kayıt cihazı ile kaydedileceği, eğer istemedikleri takdirde görüşme esnasında kayıt cihazı kullanılmayacağı beyan edilmiştir. Mükelleflerin kişisel bilgilerinin korunması kapsamında araştırmaya katılan katılımcılara Mükellef 1..12 arasında kodlama oluşturulmuştur. Araştırmaya katılan kişiler kayıt cihazı ile ses kaydı alınmasını kabul etmemişlerdir. Katılımcılar ile yapılan birebir görüşmeler ortalama 30 dakika olarak gerçekleşmiştir. Katılımcılara yöneltilen soruların hazırlanmasında farklı üniversitelerden üç maliye bilim insanının ayrıca nitel analiz yöntemlerinde uzman bir bilim insanının görüşleri alınmış ve sorular bu görüşlerden de yararlanılarak somutlaştırılmıştır.

### 3.3. Bulgular ve Yorumlar

#### **Soru 1. Devletin yürüttüğü politikalar, vergiye karşı nasıl tepkiler vermenizi sağlar?**

Mükellef 1: “Olumlu politikalar vatandaşı vergi vermeye motive ederken, olumsuz politikalar vatandaşın motivasyonunu düşürür. Vergi gönülden değil zoraki verilir.” Mükellef 1, verdiği bu cevabı ile verginin zoraki verilmesine vurgu yapmasına rağmen devletin olumlu politikalarının vergiye karşı olan tutumunu olumlu etkilemesinden dolayı mükellef 1 içten vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılabilir.

Mükellef 2: “Yararlı bir şekilde kullanıldığı zaman çok iyi bir hizmettir.” Mükellef 2'nin verdiği cevap ile vergi yükümlülüklerini yerine getirmede kurumsal faktörlere karşı duyarlı olabileceğine bağlı olarak mükellef 2 içten vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılabilir.

Mükellef 3: “Devletin vergi politikaları oran bazında çok yüksektir.” Mükellef 3 açısından tipolojinin belirlenmesine yönelik bir emare oluşmamış olup vergi oranlarının yüksekliğine yönelik bir eleştiri getirmeye çalışmıştır.

Mükellef 4: “Vergi oranları yüksek bu biz esnafı zorlamaktadır. Aynı zamanda kira gelirimden dolayı devlete vergi vermekteyim. Kocaeli’nde kira geliri olup da vergisini veren çok az insan var. Aynı zamanda ticari geliri olup da tamamını beyan eden çok az. Devletin ara sıra kanunlaştırdığı af yasaları yerinde olmakla birlikte, vergiyi herkesten alma konusunda aciz kaldığını düşünüyorum. Dürüst vergi mükelleflerinin affa ihtiyacı var çünkü vergi oranları yüksek ama vergi kaçıranda yakalanacak şekilde kanun çıkarılmalı, politika bu yönde olmalı.” Mükellef 4, vergiye karşı tepkisini ifade etmek yerine vergi veren kişi sayısının az olmasına yönelik ve dürüst vergi mükelleflerinin vergi affına ihtiyacı olduğuna yönelik eleştiri geliştirmiştir. Devletin olumlu davranışlarının, vergiye karşı olan tutumunu olumlu etkileyebilme potansiyelinden dolayı mükellef 4 içten vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılabilir.

Mükellef 5: “Yararlı bir şekilde kullanıldığını düşündüğüm zaman vergi vermenin benim için bir mahsuru yoktur. Gelirler orantısı tartışılır.” Mükellef 5 bu cevabı ile olumlu politikaların vergiye karşı olumlu tepki vermesine neden olacağına yönelik ima geliştirmiş ve böylece içten vergi yükümlüsü tipolojisine konumlandırılmıştır.

Mükellef 6: “Devlet bizim, bizde devleti ayakta tutmak için canımızla malımızla destek olmalıyız. Ancak vergiler çok yüksek, çok kazandıktan çok, az kazandıktan daha az vergi alınmalı. Ama etrafımıza baktığımızda vergi herkesten alınmıyor. Kaçaklar çok. Hadi vergi aldın herkes gücüne göre vergi



vermiyor. 10 lira kazananda 2 lira veriyor, 50 lira kazanan da 2 lira veriyor. Bir de sık sık vergi affı çıkıyor. Bu vergisini ödeyen kişiyi gevşetiyor. Nasıl olsa af çıkıyor diye aksatıyor. Bu yüzden bence af çıkmamalı ve vergi herkesin gücüne göre alınmalı. Haksızlıklarda bizde insanız. Bizim de aklımıza nasıl olsa seni bulamazlar ya da af çıkar fikri geliyor. Ama Türk olmamız devletimize canımızı verecek olmamız buna engel oluyor.” Mükellef 6 vermiş olduğu cevap ile sisteme yönelik temel eleştiriler geliştirmiş olmasına rağmen devlete koşulsuz destek olunması gerektiği vurgulayarak hiçbir bahane armaksızın verginin ödenmesi gerektiğini ima etmektedir. Bu nedenle mükellef 6, dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 7: “Devletin bazı politikaları var. Örneğin devlet büyük yatırımcıları teşvik ve vergi muafiyetiyle korurken küçük mükelleflerin üzerine ceza ve yaptırımlarla geliyorlar. Bunun yanında belli dönemlerde çıkan af ve taksitlendirme politikalarıyla küçük mükelleflerde gözetildiği için olumlu buluyorum. Yapılan vergi politikalarıyla mükellefe sorulmalı. Ona göre davranılmalı. Tepeden inme vergi politikaları beni olumsuz etkiler.” Mükellef 7 vermiş olduğu cevap ile vergi politikalarının olumsuz yönlerinin kendisini de olumsuz etkileyebileceğini ima ederek içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 8: “Vergimi mutlaka ödemem gerektiği bilinci doğurmaktadır.” Mükellef 8 verdiği cevap ile koşulsuz bir şekilde verginin ödenmesi gerektiğini düşünmektedir. Bu kapsamda katılımcı dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 9: “Devlet babadır. Baba da evladına her zaman şefkatli davranmaktadır. Vergi politikaları vatandaşın canına yakmamalı. Ama devlet bir savaş vb. zor bir durum içerisinde ise değil vergi her türlü fedakârlığı yapmaya da hazırım. Bundan dolayı devletin normal durumlarda vergi politikaları vatandaşın lehine olmalı bu bizleri olumlu yönde etkiler.” Mükellef 9 bu değerlendirmesi ile vergi politikalarının vatandaşlara olumsuz bir durum yaratmaması gerektiğine dikkat çekmiştir. Zorunlu koşullar altında her türlü fedakârlığın yapılmasını da ayrıca vurgulamıştır. Bu kapsamda devletin olumlu davranışlarının vergiye karşı olan tutumunu olumlu etkileyebileceğinden dolayı mükellef 9 içten vergi yükümlüsü tipolojisine daha uygun bir tavır sergilemektedir.

Mükellef 10: “Açıksası her vatandaş gibi bende kaçınabildiğim kadar vergiden kaçırım. Ülkemizde verginin adil olmadığını düşünüyorum. Genellikle çalışanlar üzerinde vergi yükü. Sermaye alabildiğince vergiden kaçınıyor.” İlgili ifade kapsamında mükellef 10’un vergi ödeme isteğinin zayıf olduğu değerlendirilebilir. Mükellef 10, vergi kaçakçısı tipolojisine

uymakla beraber kaçınma kavramını kullanarak ayrıca vergi yükü üzerindeki değerlendirmesi ile vergi yükümlülüklerini yerine getirmede, vergi yükünün adaletli olmasını dikkate aldığını gösterdiği için içten vergi yükümlüsü tipolojisine de uymaktadır. Mükellef 10'nun lisans mezunu olması ve memur mesleğinde yer almasından hareketle vergiden kaçınma kavramını bildiğini varsayarak içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 11: “Devletin vergiye karşı yürüttüğü politika eksiklik olmasına rağmen olumlu bakıyorum. Vergi barışı kanunuyla geriye dönük mükellef cezalarını af ile dışı dokunur gelir ve kayıtlı mükellef yarattı. Bunun yanı sıra dürüst mükellef ise kendini cezalandırılmış hissetti. Kanun çıkarırken hiçbir kesimi göz etmeden çıkarması lazım. Adaletli, vicdanlarda sorgulanarak yapılması, her mükellefin istek ve arzusudur.” Mükellef 11 bu değerlendirmesi ile vergi yükümlülüklerini yerine getirmede kurumsal faktörlere karşı duyarlı olduğunu göstermekte olup içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 12: “Ben sadece kira geliri ve memur maaşı gelirimden vergi verdiğim için beni etkilemez. Vergi kaçırmak gibi bir derdimde olmadığı için politikalar beni etkilemez.” Mükellef 12 bu değerlendirmesi ile vergi yükümlülüklerini yerine getirmede hiçbir faktörden etkilenmediğini beyan etmiş olup ayrıca vergisini ödemede herhangi bir bahane aramadığını ima etmektedir. Bu kapsamda mükellef 12, dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

**Soru 2. Vergi otoritesinin yöntemleri (caydırıcı yöntemler, cezalar, vergi oranlarının yüksekliği, denetim sıklığı, mükellefe karşı davranışları vb.) vergi yükümlülüklerinizi yerine getirmenizde nasıl bir etkiye sahiptir?**

Mükellef 1: “Vergi otoritelerinin belirlediği yöntemlerin genel anlamda adaletli ve uluslararası normlara uygun olduğunu düşünmekteyim. Fakat uygulamadaki ahbap-çavuş ilişkisi ciddi anlamda motivasyonumuzu düşürmektedir. Uygulamalardaki esneklik ve sertlikler tamamen yasalarla belirlendiği gibi uygulanmalıdır. Örneğin aynı işi aynı potansiyelde yapan ilk elli firmadan 100 TL, ikinci elli firmadan 1000 TL tahsil edileceğine bu yüz firmadan 550 TL tahsil edilerek adalet sağlanmış olacaktır.” Mükellef 1, vergi sisteminin uluslararası standartlara uygun olduğu belirtirken uygulama ile kanunların örtüşmediği yönünde eleştiride bulunmuştur. Verginin artan oranlı olmasından ziyade maktu alınması yönünde eleştiri geliştirmiştir. Mükellefin değerlendirmedeki ana kriteri vergi yükünün adaletli dağılımıdır. Yükümlülüklerini yerine getirirken uygulamadaki olumsuzluklar motivasyon düşüklüğüne neden olarak vergiye karşı olumsuz reaksiyon geliştirebileceği

sonucuna varılabilir. Bu nedenle Mükellef 1 içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 2: Mükellef bu soru için bir değerlendirme yapmak istememiştir.

Mükellef 3: “Ahlaklı vatandaş vergisini gününde öder. Cezaî işleme gerek yoktur.” Mükellef 3, vergi ödemeyi ahlaki unsurlarla bağdaştırarak vergi ödeme alışkanlığı edinmiş mükellef profili oluşturmaktadır. Bu sebeple vergi oranının yüksekliği veyahut denetimlerin sıklığı mükellefi etkilemediğinden dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 4: “Ben devletimin çıkardığı kanun çerçevesinde alınan her vergiye itirazım olmaz, görev olarak görürüm. Yani ödeme gücüm olduğu sürece arka planını sorgulamam. Görevimi sorgusuz yaparım. Yapamıyorsam da yapmak için mücadele ederim. Kanunu, oranı, cezayı sorgulamam. Ancak kanuna rağmen vergi ödememeye çalışanlara karşı devletin acizliğini sorgular, buna üzülürüm. Ama bu benim görevlerimi yapamam engel olmaz.” Mükellef 6, hiçbir bahane aramaksızın verginin ödenmesi gerektiğini vurguladığı için dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılmıştır.

Mükellef 5: “Öğretmenlik yaparken direk olarak maaşınızdan kesildiği için bir etkisi olmuyordu. Bunun dışında zaten ev, kira vs. vergimizi aksatmadan veriyoruz.” Mükellef 5, vergisini düzenli ödediği için ve bunun dışında da herhangi bir idari yaptırımlar karşı karşıya kalmadığı için dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 6: “Ceza bizim toplum için caydırıcı etki yapar. Ceza ve devlet görevlilerinin ziyareti, denetimi biz vatandaşları korkutur hem de bizim kendimize gelmemizi sağlar. Ceza olsun ama vergiler yüksek, denetimler az. Vergi oranları ve cezalar düşürülsün.” Mükellef 6, vergi cezalarının olması gerektiğinin üzerinde durmuş olup ayrıca oranın yüksekliği ve denetimin azlığından yana eleştiri geliştirmiştir. Vergi denetimlerinin sıklığının artması gerektiğini vurgulamıştır. Bu nedenle mükellef 6 vergi kaçakçısı tipolojisine konumlandırılabilir.

Mükellef 7: “Kimse cebinden fazla para çıkmasını istemez. Bu yolda çıkan her olumlu değişiklik biz mükellefleri de olumlu etkiler. Bu bizi vergi ödeme konusunda olumlu yönde ve severek vergi vermemizi sağlar.” Mükellef 7, ödenen vergi miktarını azaltıcı çeşitli politika ve uygulamaların vergiye karşı olan tutumu pozitif yönde etkileyeceği beyan etmiş olup vergi sisteminin işleyişinde değişikliklere duyarlı olması nedeniyle içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 8: “Olumlu yönde etkiler.” Mükellef 8, vermiş olduğu cevap ile denetimlerin sıklığının ve caydırıcı yöntemlerin varlığının vergi ödeme

konusunda isteklilik oluşturabileceğinden dolayı vergi kaçakçısı tipolojisinde konumlandırılmıştır.

Mükellef 9: “Devlet ceza makamı değildir. Devlet yol açan engelleri kaldıran pozisyonda olmalı. Ama her türlü iyiliğe ve kolaylığa rağmen hala vatandaşın olumsuz bir davranışı da varsa cezasını çekmeli. Ben 1970’ li yıllardan beri mükellefiyim. Hem ticaret yapıyorum hem de kira gelirim var. Ama cezalı bir işleme tabi tutulduğumu hatırlamıyorum. Devlet bir yandan şefkatli elini uzatırken, nankörlük yapanlara da tokat atan elini göstermeli. Aslında devlet biziz yani ceza veya başka yöntemlerle vergisel anlamda yola gelmemize gerek yok. Bunlara da ihtiyaç yok. Sadece vatandaş olalım yeter.” Mükellef 9, bu soruya verdiği cevapla devletin kolaylık sağlayıcı rol de olması gerektiğini savunurken yapıcı rol üstlenmesine rağmen bu durumu istismar eden kişilere karşı da yaptırım olması gerektiğini belirtilmiştir. Ancak öz olarak yalnızca vatandaş olmanın bilinciyle vergi ödenmeyi görev olarak gördüğünden dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 10: “Ben kira gelirimi her yıl beyan ediyorum. Bir yıl vermemiştim aradılar, kiracı olmadığımı söyledim. Beyanname verdiğim sürece kimse arayıp sormuyor. Açıkçası kirayı da düşük gösterdik. Dediğim gibi mümkün olduğunca ödememek için elimizden geleni yapıyorum.” Mükellef 10’un, vergiye karşı tepkisi vergi matrahını azaltıcı eylemleri destekler nitelikte olduğundan dolayı vergi kaçakçısı tipolojisinde konumlandırılabilir.

Mükellef 11: “Vergi otoritesi olarak vergi oranlarının yüksekliği söz konusu. Diğer yöntemleri olumlu buluyorum. Mükellef ile iletişimleri çok güzel olduğuna inanıyorum. Yükümlülüğümü yerine getirirken de çekinmeden, sıkılmadan gidip beyanım doğrultusunda vergi ödüyorum.” Mükellef 11, vergi oranlarının yüksekliğini eleştirirken akabinde vergi otoritesinin yaklaşımından yana memnuniyetini de dile getirmiştir. Genel olarak vergisel yükümlülüğünü yerine getirirken herhangi bir zorlamaya gerek kalmadan vergi ödeme sorumluluğunu yerine getirmektedir. Mükellef 11, dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 12: “Vergi otorite yöntemleri aslında mevcut hükümet politikaları demektir benim için. Ancak ben vergiyi vatandaşlık görevi olarak gördüğüm için hükümet politikaları benim için sorumluluklarımı yerine getirmemde etkili değildir.” Mükellef 12, bu soruya verdiği cevabı ile vergisini ödemedi hiçbir bahane aramadığını vurgulayarak dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılabilir.

### Soru 3. Vergi otoritesinin size olan bakış açısı nasıldır?

Mükellef 1: “Vergi otoritesi tarafından sağlanan teşvikler gayet memnun edicidir.” Mükellef 1, devletin uyguladığı politikalarından memnun olması nedeniyle vergi otoritesinin politikalarına karşı tutum geliştirebildiği için içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 2: “Aksatmadığımız sürece hiçbir sıkıntı yoktur.” Mükellef 2'nin kurumsal faktörlere duyarlı olabileme potansiyelinden dolayı içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 3: “Ödendiği zaman düzenli bir şekilde sıkıntı olmaz. Ödenmediğinde alabileceğini her şekilde vergiyi alır.” Mükellef, vergi ödenmediği zaman kamu alacağının her türlü tahsil edildiğini bu nedenle vergi yükümlülüklerini yerine getirirken aksi davranışlarda bulunulduğu zaman yaptırımla karşılaşacağını farkında olması nedeniyle kurumsal faktörlere karşı duyarlıdır denebilir. Bu nedenle mükellef 3 içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 4: “Çok eskilerden beri vergi temsilcileriyle tanıştım. Çok büyük gelişmeler oldu. Hele her şeyin bilgisayardan halledilmesi memuru da hiyerarşiyi de güçlendirdi. Çünkü bizler her vergi ve cezada artık memur veya idare kasıt yaptı diyemiyoruz. Bilgisayar ne diyorsa o çıktı diyoruz. Bir de memurun modern yaklaşımı gözle görülebiliyor. Vergi idaresi biz vergi mükelleflerinin memnuniyetini düşündüğü düşünüyorum.” Mükellef 4, gelişen teknoloji ile vergi uygulamasında şeffaflığa ulaşıldığını ve bunun akabinde vergi dairesi çalışanlarının da çağı yakaladığını vurgulamıştır. Mükellefin vergi otoritesine karşı genel kanaati memnuniyetine yöneliktir. Bu nedenle devletin olumlu davranışları vergiye karşı olan tutumunu pozitif yönde besleyici etki yaratabildiğinden içten vergi yükümlüsü olarak değerlendirilir.

Mükellef 5: “Aksatmadığımız sürece bir sorun olmaz sanırım. Şimdiye kadar otoriteyle karşı karşıya gelmedik”. Mükellef 5' in verdiği cevap ile kurumsal faktörlere karşı duyarlılığının oluşabilmesi potansiyelinden dolayı içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 6: “Önceleri devlet memurları asker gibiydi. Biz korkardık hem de eli sopalıydı. Ama şimdi öyle değil, memurlar okumuş eğitim almış insanlar. Bir haksızlığa uğrarsak hakkımızı her yerde arayabiliyoruz. Şimdi vergi dairelerine gelirken korkmuyoruz. Memurlar anlayışlı ve kibar. Yani vergi ödeme sorunu yoksa vergi dairelerinde çay içmeye gidiyoruz diyebilirim.” Mükellef 6 verdiği cevap ile vergi otoritesinin olumlu davranışlarından

pozitif yönde etkilenebildiğini vurgulamıştır. Bu kapsamda mükellef 6 içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 7: “Son beş yıldır vergi dairesindeki memurlar gayet profesyonel, özel işletme konseptindedir. Bir sorunum olduğu zaman çok ivedi olarak beklentim doğrultusunda sorunumu hallediyorlar.” Mükellef 6, vergi otoritesinin politikaları olumlu bulmuş ve bu durum mükellefin vergiye yönelik motivasyonunu arttırdığı çıkarımına varılmıştır. Mükellef 6 içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilmiştir.

Mükellef 8: “Vergi otoritesi vergisinin beyanı ve ödemesi yönünde sürekli yeni kolaylıklar getirdiği için olumlu buluyorum. Örneğin; internet vergi dairesi yöntemi.” Mükellef 8, vergi yükümlüsü olmayı kolaylaştıran uygulamalardan memnuniyetini dile getirmiş ve bu durum vergi otoritesine karşı olumlu yaklaşım geliştirmesine neden olmuştur. Mükellef 8, içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 9: “Vergi otoritesi devletine sahip çıkmalı, sadece birçoğu değildir memurluk. Zaman geçtikçe şöyle bir geriye dönüp bakıyorum çok şey değişti. Artık hizmetler hızlı ve sonuç doğuruyor. Vergi dairelerinde bu istikamete görüyorum. Her şey hızlı ve çabuk. Çalışanlar düzenli ve bilgili. Güvenim çok fazlasıyla var onlara. Ben memnunum.” Mükellef 9, pozitif yönde köklü gelişmelerin yaşandığı ve bunun vergi mükellefiyetini olumlu yönde etkilediği yorumunda bulunmuş ve bu soruya verdiği cevap ile içten vergi yükümlüsü olarak değerlendirilmiştir.

Mükellef 10: “Açıkçası kira gelirim dışında otoriteyi hissediyorum. Maaşım ben görmeden vergi kesiliyor.” Mükellefin vermiş olduğu cevap neticesinde tipolojik değerlendirme yapılamamaktadır.

Mükellef 11: “Vergi otoritesinin bakış açısı vergi mükellefini ürkütmeden kanunlar çerçevesinde ve personellerinde olumlu davranışlarıyla desteklenince benim öngörüm isteklendirir.” Mükellef 11, vergi sistemi ve vergi otoritesinin işleyişine yönelik öneride bulunmuş, beyan ettiği fikrinin gerçekleştirilmesi doğrultusunda bireylerin vergi ödeme istekliliğini artıracığına yönelik çıkarımda bulunmuştur. Verilen cevaptan hareket ile mükellef 11 içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 12: “Vergi çalışanları ve idare son dönemlerde özel bir şirket-banka formatında çalıştığını düşünüyorum. Yani hizmet kalitesi giderek yükseliyor. Bu beni mutlu ediyor.” Mükellef 12, vermiş olduğu cevap ile vergi otoritesinin olumlu davranışlarından pozitif yönde etkilenebileceğine yönelik ima geliştirilerek içten vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılabilir.

#### **Soru 4. Çevrenizdeki insanların vergilerini ödemesi sizde nasıl bir etki oluşturmaktadır?**

Mükellef 1: “Çevremdeki insanların adil bir şekilde vergilerini ödemeleri beni motive etmektedir.” Mükellef 1, bu soruya verdiği cevap ile çevrelerindeki insanların vergilerini ödemesi vergi ödeme eğilimini artırabileceğinden dolayı sosyal vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılabilir.

Mükellef 2: “Herkesin sorumluluğunu yerine getirmesi gerekir.” Mükellef 2, dışarıdan herhangi bir zorlamaya gerek duyulmaksızın vergi ödemeyi sorumluluk olarak görmesi nedeniyle içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilmektedir.

Mükellef 3: “Her birey kendi yükümlülüklerinden sorumludur. Ödenmediğinde herkes neyle karşılaşacağını bilmektedir.” Mükellef 3 verdiği cevap ile çevresindeki insanların vergilerini ödeyip ödemediklerine dikkate almadan vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilme potansiyeline sahip olduğundan dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 4: “Ben görevimi yerine getirmemde bir etkiye sahip değil. Öderlerse sevinirim ülkem adına, ödemezlerse ülkem ve onlar adına üzülürüm.” Mükellef 4, soruya vermiş olduğu cevabı sonucunda vergisini ödememek için hiçbir bahane aramadığı yönünde bir çıkarım yapılabileceğinden dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilmektedir.

Mükellef 5: “Yani her ne kadar her alınan vergi insanların geçim düzeyini etkiliyor olsa da herkesin sorumluluğunu yerine getirmesi gerekir.” Mükellef 5, vergi ödemenin kişilerin gelirini azalttığına yönelik olumsuz eleştiri geliştirmiş fakat yine de herkesin kendi sorumluluğunu yerine getirmesi gerektiğini dile getirmiştir. Mükellef dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 6: “Çok güzel yalnız olmadığımızı görmek güzel. Keşke herkes ödese ama umudum da var. Bu millet hep devletin yanında olmuştur. Yani bunca masrafı yapıbiliyorsa devlet, demek ki vatandaşların çoğu vergisini veriyordur”. Diğer mükelleflerin vergilerini ödemesi vergilendirmede yalnız olmadığı algısının oluşmasına neden olmuş ve mükellef 6’yı oldukça motive etmiştir. Bu nedenle mükellef sosyal vergi yükümlüsü tipolojinde değerlendirilebilir.

Mükellef 7: “Çevremdeki insanların vergilerini ödemeleri tabi ki eşitlik ilkelerine dayalı olarak bu yükümlülüğü daha kolay yerine getirmemi sağlıyor.” Vergi sisteminde herkesin vergisini ödemesi, vergilendirmede adaletli davranıldığı algısı oluşturmaktadır. Bu durum mükellefte vergi ödeme



istekliliğini arttıracığından mükellef 8 sosyal vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilmektedir.

Mükellef 8: “Benim vergi ödememi olumlu yönde motive etmektedir”. Mükellef 8, bu soruya verdiği cevap ile çevresindeki insanlardan etkilenebileceğini gösterdiği için sosyal vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılabilir.

Mükellef 9: “Ben vergi ödemeyi vatandaşlık olarak görüyorum dedim ya. Vergisini ödeyen vatandaş ödemeyen de aday diyorum. Onların görevimi yapıp yapmaması beni sadece üzer veya sevindirir. Benim vergimi ödemem de etkili olmaz.” Mükellef bu soruya vermiş olduğu cevap ile dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 10: “Çevreme baktığımda kimse vergi ödemiyor, mümkün olduğunca kaçınıyor. Bende öyle yapıyorum. Esnaf arkadaşlarım var inanın çoğu benden az vergi veriyor. Ancak benden çok daha varlıklılar.” Mükellef 10 bu cevabı ile vergi ödeme isteğinin zayıf olduğunu göstermektedir. Bu kapsamda mükellef 10 vergi kaçakçısı tipolojisine konumlandırılabilir.

Mükellef 11: “Tabi ki olumlu etki oluşturuyor. Eğer devlet vergi toplamazsa gelir gücünü derinleştiremeyecek. Bütçeyi denkleme için zam yapacak, vergi oranını arttıracak bu da beni direkt ilgilendirecek. Her vatandaş vergisini öderse daha güçlü Türkiye demektir.” Mükellef 11, tüme varım düşüncesinden hareketle diğer bireylerin vergilerini ödememesi kendisine negatif yönlü geri dönüş olacağı düşünerek çevresindeki insanların vergi ödememesinden dolayı yoldan etkileneceğini beyan etmiştir. Çevrelerindeki insanların vergilerini ödemesi vergi ödeme eğilimini artırabileceğinden sosyal vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 12: “Ben vergi sorumluluklarımı yerine getirirken çevremde bu konuyu kötü anlamda suiistimal edilmesi beni çok üzer. Vergilerini ödemesi ise beni mutlu eder. Sorumlulukların herkese yayılması kavga ve stresi tolere eder aksi durum kavga ve kargaşaya yaratır.” Mükellef 12, vergi ödemesinin tabana yayılmaması toplum nezdinde kargaşaya neden olacağı çıkarımında bulunmuştur. Mükellefin kavga kelimesinden kastının adalet duygusunun zedeleneceği çıkarımına varılabilir. Hemen akabinde sorumlulukların yayılması gerektiği ifadesi bunu destekler niteliktedir. Ayrıca diğer bireylerin vergilerini ödemesi kendisinde pozitif etki yaratacağı ifadesi de mükellef 12’ in sosyal vergi yükümlüsü tipolojisine uyduğunu işaret etmektedir.

**Soru 5. Sosyal çevrenizdeki insanların inanç ve duygusal gibi özellikleri vergi yükümlülüklerinizi yerine getirmede nasıl bir etkiye sahiptir?**



Mükellef 1: “Sosyal çevremde mantıklı insanların vergilerinde ve beyanlarında daha adaletli olduklarına şahit olmakla birlikte, inançlı ve duygusal olanların sistemden uzak etki altında ve adaletsiz davranışlar sergilediklerini gözlemlemekteyim.” Mükellef 1, farklı karaktere sahip mükelleflerin vergi ödeme noktasında nasıl davrandıkları konusunda çıkarımda bulunurken kendisi üzerinde nasıl bir etki yarattığı hususuna değinmemiştir. Fakat bir önceki soruya verdiği cevaptan çıkarım yapılacak olursa sosyal çevresinden etkilenebildiğini ifade etmiştir. Bu kapsamda mükellef 1 sosyal vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 2: “Ben daha çok kendi duygularıyla vergimi düzgün bir şekilde ödemeye çalışıyorum.” Mükellef 2 bu noktada sosyal çevresinden ziyade kendisinin gönüllü bir şekilde vergisini ödediğini ima etmiş olup mükellef 2 dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 3: “Kendi inancına göre vergi ödemelerimi yapıyorum. Diğer kişiler kendinden sorumluluğunda.” Mükellef soruya vermiş olduğu cevap ile çevresindeki insanların vergilerini ödeyip ödemediklerine dikkate almadan vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeye çalıştığı çıkarımı değerlendirilebilir. Bu sebeple mükellef 3 dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 4: “Çevremdeki insanları düşündüğümde vergilerini ödeme heves veya zorunlulukları sanki devletle zıt düşmemek, ceza yememek için ödüyor. Ama benim için ülke sevgisi önemli, başka ülkelerin oyuncu olmamak için güçlü devlet önemli. Ben vergimi geleceği güçlü ve güvenli bir devlette çocuklarımla, sevdiklerimin yaşaması için öderim. Verginin zekât olmadığını düşündüğüm için dini boyutu yoktur benim için.” Mükellef 4, diğer bireylerin vergi otoritesi ile ters düşmemek için korku duygularıyla vergilerini ödediği yorumunda bulunmuştur. Fakat kendisinde bu durumun söz konusu olmadığını belirterek vergi ödemeyi, vatandaşlık görevi olarak görmüştür. Bu nedenle mükellef 4, dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 5: “Ben daha çok kendi inanç ve duygularıyla vergimi düzgün bir şekilde ödemeye çalışıyorum.” Mükellef 5, soruya vermiş olduğu cevap ile başkalarından etkilenebmediğini ima ederek dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 6: “Devlet, milletin canını, namusunu, dinini her şeyini korur. Dinimizde gelenek-göreneklerimizde bu değerlerden oluşmaktadır. Yani vergimizi ödemek ibadet etmek gibidir. Vergilerimiz askeri harcamalara gidiyor örnek olarak bu harcamalar teröre karşı yapılıyor. Demek ki vergiler

canımızı ve namusumuzu ve dinimizi koruyarak bize dönüş oluyor.” Mükellef 6, vergi ödemeyi dini vecibelerle sıkı bir biçimde bağdaştırmıştır ve burada devleti koruyucu olarak tanımlamıştır. Tüm bunlar vergilerin kamusal hizmetlerin geri dönüşü olarak algılamasına neden olmuş ve mükellef 6 içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilmiştir.

Mükellef 7: “Devletin verdiği hizmetlere karşı minnet duyan, devletine bağlı bireylerin varlığı, verdiğim vergilerin yerinde olduğunu hissetmemi sağlarken kamu malına gavur malı muamelesi yapan, sunulan hizmetlere minnet ve saygı duymayan insanların varlığı can sıkıcı.” Mükellef 7, ödenen vergilerin kamusal hizmetlerin karşılığı olarak görmekte olup içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 8: “Vergiye bir vatandaşlık ödevi olarak gördüğüm için çok fazla etkilenmemektedir.” Mükellef 8, soruya vermiş olduğu cevap ile kendisini dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsüne konumlandırmaktadır.

Mükellef 9: “Benim milliyetçi ve muhafazakâr yapım vergiyi ödememde etkiye sahiptir. Çevremdeki insanların aynı duyguda görevlerini yerine getirmeleri beni memnun eder. Aksi durumda devlete bir kötü bakış sezinlerim. Bu da hoş bir durum olmaz. Devlet hepimizin ve herkese lazım. Bunu idrak etmelidir. Ama olumsuz bir durum dedim ya benim vergimi ödememe engel değil. Ben kolay kolay yapacaklarım konusunda başkalarından etkilenmem.” Mükellef çevresinde insanların vergilerini ödemesi kendisinde olumlu etkiler oluşturacağını yorumunda bulunmuş ve net bir biçimde vergi ödeme hususunda başka bireylerden etkilenmeyeceğini beyan etmiştir. Bu sebeple mükellef 9, dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 10: “Eski bir deyişle paranın dini imanı olmaz. Bu işin inanç ya da duygu ile ilgisi olduğunu düşünmüyorum. Sistemin izin verdiği kadar herkes vergi kaçıır.” Mükellef tüm bireylerin sistem açıklarından faydalanarak vergi kaçırma yolunu tercih ettiği düşüncesine inanması nedeniyle kendisi de potansiyel vergi kaçakçısı olarak nitelendirilebilir. Dolayısıyla mükellef 10 vergi kaçakçısı tipolojisinde değerlendirilebilir.

Mükellef 11: “Vergi, mükellefin sosyal, siyasal, mezhepsel, etnik, ırk ve dinsel hiçbir etkisi bende yoktur. Paranın dini, imanı yoktur. Önemli olan devletin bekasına zarar verecek faaliyet olmasının gerisi teferruattır. Önemli olan adaletli olunmasıdır.” Mükellef “11, vergilemede adaletli olunması gerektiğinin altını çizmesi ve de çevresindeki kişilerin vergi ödemesi veya ödememesinin kendisinde bir etki oluşturmadığını beyan ederken aynı zamanda vergi yükümlülüklerini yerine getirmede, vergi yükünün adaletli

olmasına dikkat çekmeye çalışmıştır. Bu kapsamda mükellef 11 içten vergi yükümlüsü tipolojisinde konumlandırılabilir.

Mükellef 12: “Tüm toplumu devletini seven ve dini inançlarına saygılı bir toplumdur. Bu nedenle vergi yükümlülüklerini yerine getirmede elbette ki duygu ve düşünce yapımızı etki etmektedir.” Mükellef 12, diğer bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri kendisinde etki yaratacağını belirttiğinden sosyal vergi yükümlüsüne uymaktadır.

### **Soru 6. Vergi ödeme istekliliğiniz nasıl bir düzeydedir?**

Mükellef 1: “Açık söylemek gerekirse vergi ödemem konusunda çok hevesliyimdir. Günümde öderim ve devlete katkı olduğu için çok sevinirim. Fakat özensiz ve bilinçsiz harcandığına şahit olduğumda çok üzülürüm.” Mükellef 1, verginin bir sistematige oturtulmadan harcama yapılması durumunda ödemiş olduğu verginin yersiz ve gereğinden fazla harcandığı düşüncesine kapılacağını belirtmiş ancak vergi ödeme istekliliğinin bu durumdan etkilenmeyeceğini de eklemiştir. Mükellef içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 2: “Kazandığımız sürece vergi ödemede sıkıntı yoktur.” Mükellef 2 vergi ödeme isteğini elde ettiği kazançla bağdaştırmayı bu soru için tercih etmiştir. Tipoloji değerlendirmesinde elde edilen kazançla göre bir tipoloji değerlendirmesi olmadığı için mükellef 2'nin bu soruda tipolojisi değerlendirilememiştir.

Mükellef 3: “Vergi oranları yüksek, ödemek zorundayım. Ama ödeme isteği bu oranlar için düşük seviyede.” Mükellef 3 verdiği cevap doğrultusunda vergi ödeme isteğinin zayıf olduğunu belirterek vergi kaçakçısı tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 4: “Param ve kazancım olduğu sürece başka etkiler beni etkilenmeden vergimi öderim. Hevesimde yüksek. İnşallah idarecilerimiz doğru ve mantıklı yerlere harcarlar.” Mükellef kazancı olmadığı dönemlerde vergi ödeme isteğinin farklılaşacağı bildirmiştir ancak bu farklılaşmanın nasıl olacağını ve ne denli olacağına dair beyanda bulunmamıştır. Vergi ödemede hevesli olduğunu da ilaveten belirterek alınan cevaplar sonucunda mükellef 4 içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 5: “Kazandığımız sürece ödenmesi gereken ne varsa ödedik, vergimizi de vatandaşlık vazifemiz olarak ödemeye devam edeceğiz.” Mükellef 5 vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak görmekte olup dışarıdan herhangi bir zorlamaya bağlı kalmadan vergi ödeme sorumluluklarını yerine getirebileceği iması geliştirilebilir. Bu kapsamda mükellef 5 içten vergi yükümlüsü tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 6: “Benim fazla bir kazancım olmadığı için fazla da vergi ödemiyorum. Ancak keşke fazla kazansaydım da fazla ödeseydim. Vergi ödemekten gurur ve mutluluk duyuyorum, sıkıntı yok.” Mükellef 6 verdiği cevap ile vergi yükümlüğünü gönüllü bir şekilde yaptığını belirtmeye çalıştığı için içten vergi yükümlüsü tipolojisinde değerlendirilmektedir.

Mükellef 7: “Zorunlu vergileri öderken zorlanan bir mükellef olarak, gelirim iyi olduğu vergimi rahatlıkla verdiğim daha karlı bir işletmemim olmasını istiyorum.” Mükellef 7 verdiği cevap ile kendisi açısından gerçekleşmesini istediği bir temenni ile vergi ödeme istekliliğini ifade etmeye çalışmıştır. Tipoloji değerlendirmesine uygun bir yapı olmadığı için bu soru açısından mükellef 7 için bir tipoloji değerlendirmesi yapılamamaktadır.

Mükellef 8: “Ödemem gerekli bir borç olarak gördüğüm için iyi düzeydedir. İmkânım olduğu sürece geciktirmemeye gayret ederim.” Mükellef 8, vergiyi devlete olan bir borç niteliğinde görmekte olup he durumda vergisini tam ve zamanında ödemediğini belirtmeye çalışmıştır. Bu kapsamda mükellef 8 dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü olarak değerlendirilmektedir.

Mükellef 9: “Kazansam da kazanmasam da bir şekilde ben vergimi hep ödedim. Bundan da mutluluk duyuyorum. İyi ki hep iyi bir mükellef oldum.” Mükellef 9, her şartta vergi ödeme istekliliğinin mevcut olmasından dolayı dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsüne uymaktadır.

Mükellef 10: “Ülkedeki herkes gibi mümkün olduğunca az. Kimse devlet gibi genel bir varlığa karşılıksız para aktarmak istemez.” Mükellef 10, verginin karşılıksız bir ödeme olduğunu vurgulayarak devlet gibi soyut bir varlığa bireylerin para aktarmak istemediği yönünde eleştiri geliştirmiştir. Bu nedenle mükellefin vergi ödeme isteği düşük denebilir. Mükellef 10, vergi kaçakçısı tipolojisine uymaktadır.

Mükellef 11: “Vergi devletin temel gelir kaynağıdır. Toplanan vergi etkin ve gerekli kullanılırsa devlet güçlenir, toplumun refahı yükselir. Bilinçli sağlıklı bir nesil yetişir. Devletin güçlülüğü bağımsızlığı şu Afrin operasyonundan aşikâr gözüküyor. Eğer kendi silahını, topunu, tüfeğini füzesini yapmamış olsaydı bu kadar başarılı olunmazdı. Bunun için daha fazla vergi mükellefi yaratmak, devletin kaynağını çoğaltmak gerek.” Mükellef 11’in verdiği bu cevaptan devletin olumlu davranışlarının vergiye karşı olan tutumunu olumlu etkileyebileceği iması çıkarılabilir. Bu sebeple mükellef 11 içten vergi yükümlüsü olarak değerlendirilmektedir.

Mükellef 12: “Ülkem geliyor, toplumun refahı artıyorsa vergi istekliliğim elbette ki olumlu etkilemektedir.” Mükellef 12, devletin olumlu politikaları ülkeyi ileriye taşıyabiliyorsa vergi ödeme isteğini pozitif yönde etkileyeceği

beyanında bulunmuştur. Ancak mükellefin cevabından yola çıkılarak aksi yönde olması durumunda vergi ödeme istekliliğinin bir önceki duruma göre azalacağı kanısına varılmıştır. Ortaya çıkan tablo itibarıyla mükellef birtakım faktörlere karşı duyarlı olduğu söylenebilir. Tüm değerlendirmeler baz alınarak mükellef 12, içten vergi yükümlüsü tipolojisine daha çok uymaktadır.

Tüm sorulara verilen cevaplardan hareketle genel tipolojik değerlendirme yapıldığında mükellef 10 için vergi kaçakçısı, mükellef 1, mükellef 2, mükellef 6, mükellef 7 ve mükellef 11 için içten vergi yükümlüsü, mükellef 3, mükellef 8 ve mükellef 9 için dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uydukları saptanmıştır. Mükellef 4 ve mükellef 5 için vergi yükümlüsü ile dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü arasında eşit bir dağılım gösterdikleri için bu iki tipolojisi arasında yer aldıkları ifade edilebilir. Mükellef 12 için ise sosyal vergi yükümlüsü, içten vergi yükümlüsü ve dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojilerinde eşit dağılım göstermiştir. Bu noktada mükellef 12'nin yaşamında geçirdiği koşullara bağlı olarak bu üç tipoloji arasında geçiş gösterebileceği ima edilebilir.

#### 4. SONUÇ

Vergi uyumu, beyannamenin verildiği tarihte uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin tam ve zamanında ilgili yerlere verilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Şüphesiz her vergi otoritesinin temel beklentisi mükelleflerinin tam olarak vergi uyumu göstermesi olup bu kapsamda herhangi bir vergi kayıp ve kaçığının oluşmamasıdır. Fakat sosyal, siyasi, kültürel, psikolojik ve ekonomik faktörler mükelleflerin vergi uyumu düzeylerini veya vergi uyumsuzluklarını etkileyebilmektedir.

Vergi psikolojisi teorisi incelendiğinde vergi uyumu ve uyumsuzluğu sonucu dört tip mükellef tipolojisi bulunmaktadır. Vergi uyumsuzluğu en yüksek derecede olan tipolojiden vergi uyumu en yüksek olan tipolojiye göre sıralandığında bu tipolojiler vergi kaçakçısı, sosyal vergi yükümlüsü, içten vergi yükümlüsü ve dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsünden oluşmaktadır. Acaba vergi mükellefleri kendilerini hangi tipolojide konumlandırmaktadır ve bu durumu nasıl algılamaktadırlar sorularına yanıt bulunması bu çalışmanın aynı zamanda çıkış noktasını oluşturmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı vergi mükelleflerinin, vergi uyumu veya uyumsuzluğu sonucunda oluşan mükellef tiplerinin hangisinde kendilerini konumlandıklarını tespit etmek ve bu durumu nasıl algıladıklarını keşfetmek olarak belirlenmiştir. Çalışmanın amacını gerçekleştirebilmek için yöntem olarak nitel analiz seçilmiştir. Daha önce de ifade edildiği gibi nitel analiz temel olarak insanlar açısından

olayların, yaşanan deneyimlerin, durumların ve çeşitli davranışların ne anlama geldiğini kavramak ve anlamak için kullanılan önemli bir yöntemdir. Nitel analiz çeşitli alt yöntemlere sahip olup bu çalışmada nitel araştırmacının derinlemesine görüşme tekniği tercih edilmiştir.

Nitel çalışmalarda örneklem seçiminde olabildiğince en geniş miktarda bilgi sağlayacak kişilerin seçimine yönlenmek gerekmektedir. Bu nedenle örneklemin büyüklüğü ya da küçüklüğü yerine, örneklemin araştırmacının gereksinim duyduğu bilgi miktarını karşılayıp karşılamadığıyla ilgilenilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada araştırmacının Kocaeli ilinde ikamet etmesinden dolayı araştırmada yapılan görüşmeler Kocaeli ilinde gerçekleştirilmiş olup bu kapsamda erişilmesi kolay olan örneklem tercih edilmiştir. Çalışmada uygulanan derinlemesine görüşme tekniği Kocaeli ilinde ikamet eden 12 mükellefe uygulanmıştır. Araştırma etiği gereği mükelleflerin bilgileri gizli tutularak kodlama yoluyla mükellefler analizde değerlendirmeye alınmıştır. Vergi uyumu/uyumsuzluğu kavramına örtüşmesi açısından araştırmaya katılan katılımcılar beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflerden oluşturulmuştur.

Tüm sorulara verilen cevaplardan hareketle genel tipolojik değerlendirme yapıldığında mükellef 10 için vergi kaçakçısı, mükellef 1, mükellef 2, mükellef 6, mükellef 7 ve mükellef 11 için içten vergi yükümlüsü, mükellef 3, mükellef 8 ve mükellef 9 için dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisine uydukları saptanmıştır. Mükellef 4 ve mükellef 5 için vergi yükümlüsü ile dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü arasında eşit bir dağılım gösterdikleri için bu iki tipolojisi arasında yer aldıkları ifade edilebilir. Mükellef 12 için ise sosyal vergi yükümlüsü, içten vergi yükümlüsü ve dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojilerinde eşit dağılım göstermiştir. Bu noktada mükellef 12'nin yaşamında geçirdiği koşullara bağlı olarak bu üç tipoloji arasında geçiş gösterebileceği ima edilebilir.

Nitel çalışmalarda elde edilen sonuçların evrene genellemesi gibi bir durum söz konusu olmadığı için tüm mükellefleri kapsayan genel bir tipolojik değerlendirme yapılamamaktadır. Özellikle vergi uyumu/uyumsuzluğu vergi psikolojisi kapsamında mükelleflerin kişisel değerlendirmeleri özelinde tipolojileri şekillenmektedir. Her mükellef çeşitli faktörlere bağlı olarak vergi uyumu/uyumsuzluğu davranışını şekillendirmektedir.

Mükelleflerin karşılaştıkları olayların, yaşanan deneyimlerin, durumların ve çeşitli davranışların ne anlama geldiğini kavramak ve anlamak bu çalışmanın özünü oluşturmaktadır. Vergi uyumu/uyumsuzluğu neticesinde oluşan mükellef tipolojilerinin temel özelliklerinden hareketle oluşturulan ve katılımcılara sorulan sorular ile mükelleflerin olaylara ne tür anlamlar

yüklediğini veya olayları nasıl nitelediklerine ilişkin cevap aranarak sosyal gerçekliğin içerisinde yer alan bilginin ortaya çıkartılması sağlanmıştır.

Daha önce de ifade edildiği gibi mükellefler sosyal, ekonomik, siyasal, kültürel vb. faktörlerden etkilenerek vergi uyumu/uyumsuzluğu davranışları göstermekte ve buna göre de tipolojileri oluşmaktadır. Nasıl ki vergi otoritesi hiçbir mükellefinin vergi kaçakçısı tipolojisinde yer almasını istemez iken hiçbir mükellef de kendisinin vergi kaçakçısı profilinde yer almasını istemeyecektir. Fakat yaşanan deneyimlere, gözlemlenen olaylara ve sosyal ilişkilere göre de vergi uyumunda dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisi her mükellef için gözlemlenemeyebilir. Çalışmadan elde edilen analiz sonuçları etrafında değerlendirme yapıldığında özellikle vatandaşlık görevi bilinci, vergi adaletinin güçlü olması gerekliliği, devletin olumlu politikaları, vergi otoritesinin olumlu davranışları, ülke ekonomisinde meydana gelecek pozitif gelişmelerin vatandaşların gelir düzeylerine ve hayat kalitelerine de yansması mükelleflerin dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü tipolojisinde yer almalarını sağlayabilecektir.

Derinlemesine görüşmeler neticesinde çalışmada elde edilen sonuçlardan hareket edildiğinde mükellef tipolojilerinin dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsünden uzaklaşmasına neden olan en temel belirleyici devlet politikalarıdır. Bu açıdan çalışmada aşağıda belirtilen önerilen geliştirilebilir:

- Devletlerin en temel kamu geliri kaynağı vergilerdir. Toplanan vergiler ile yapılan kamu gelirlerinin israf edilmesi mükelleflerin vergi uyumunu etkilemekte ve mükelleflerde vergi uyumsuzluğu davranışlarını tetikleyerek dürüst vergi yükümlüsü tipolojisinden vergi kaçakçısı tipolojisine doğru kaymaların artmasına neden olunabilir. Bu durumda yapılacak olan kamu harcamalarının şeffaf bir süreç içerisinde ve toplumun talepleriyle örtüşecek şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.
- Vergi adaletsizliği algısının toplum içerisinde yükselmesi tüm vergi yükümlüsü tipolojilerinin vergiye olan bakış açılarını olumsuz etkilemekte ve vergi uyumunu azaltmaktadır. Türkiye’de vergi sisteminin büyük bir ağırlığının dolaylı vergiler üzerine oturtulması mükellef üzerindeki vergi yükünün adaletsiz bir yapıya dönüşmesine neden olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi sisteminde yapılacak reformlar ile dolaysız vergilerin uygulamadaki niteliğinin artırılması gerekmektedir.
- Vergi otoritesinin mükelleflere potansiyel vergi suçlusu bakış açısı ile gerçekleştirebilecekleri vergi denetimleri ve vergi cezaları



mükellefler üzerinde ikame etkisi meydana getirebilir. Bu durum vergi kayıplarını daha da artırabilir. Bu kapsamda vergi otoritesi mükelleflerin daha bilinçli olmasını sağlayacak ve vergi mevzuatları uyumlarını güçlendirebilecek karşılıklı iletişim politikaları geliştirmeli ve bu politikaları nitelikli personel ile mükellef odaklı şekilde sahada uygulamalıdır. Vergi otoritesinin mükellef odaklı yaklaşımı ve çalışmaları, bireylerin vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak görmesine katkı sağlayacaktır. Buna bağlı olarak da arzu edilen mükellef tipolojisi olan dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsü sayısında artışlar yaşanacaktır.

- Son yıllarda vergi idaresinin e-beyan, e- tebligat, e-ödeme, meis (mükellef e-posta iletişim sistemi), gibi (dijital vergi asistanı) ve dijital vergi dairesi gibi birden fazla elektronik tabanlı uygulamalar mükelleflerin vergiye uyumunu artırmıştır. Mükelleflerin vergi dairesine karşı vergisel sorumluluklarını yerine getirmesinde zamanda ve mekânda kolaylık sağlamıştır. 28.02.2018 tarih itibarıyla “interaktif vergi dairesi”, 07.10.2023 tarih itibarı ile de “dijital vergi dairesi” uygulamaları ile elektronik tabanlı hizmetler sunulmuş mükelleflerin bağlı oldukları hizmet birimlerine gitmeden başvuru ve işlemlerin kendileri tarafından takip edebilmeleri, elektronik ortamda borç ödemelerinin yapılabilmesi gibi birçok yeniliği beraberinde getirmiştir. Uygulamanın vatandaş bazlı olması nedeniyle mükelleflerin vergiye uyumunu artırıcı uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca bu uygulama ile gerek gerçek gerekse tüzel kişilerin iş hayatlarına entegre olması açısından da katkı sağlamıştır. Vergi otoritesinin çağa ayak uyduran uygulamalarının çeşitliliğini artırması kurumsal faktörlere duyarlı olan içten vergi yükümlüsü olarak değerlendirilebilecek bireylerin vergi ödeme motivasyonunu yükselterek, vergiye uyumlarını daha da artıracak hatta dürüst vergi yükümlüsü tipolojisine doğru geçişlerin artmasına neden olacaktır.
- Gelir İdaresi Başkanlığının 2017 yılında bazı vergi daireleri ve Başkanlıkları daha sonrasında 2018 yılı itibarıyla ile de tüm teşkilat yapısında kullanılmaya başladığı KEYS sistemi ile vergi idaresinin diğer kamu kurumlarıyla bağlantılı işlerde hem zamandan kazanılmasına yardımcı olurken hem de kırtasiyecilik giderlerinin azalmasına katkı sağlamıştır. Vergi idarelerinin işlerliğini arttırıcı yenilikçi ve diğer kamu kurumlarıyla işbirlikçi uygulamaların yaygınlaşması vergilendirme sürecinin etkin bir şekilde ilerlemesine pozitif katkı sağlayacaktır.



- 2010 yılı itibariyle öncelikle tüzel kişiler de hayat bulan e-fatura sistemi sonraki yıllarda gerçek kişi mükellefler tarafından da kullanılmaya başlamıştır. E-fatura sistemi ile güvenilir, tek format ve standartta merkezi fatura kayıt merkezi oluşturmak tabii ki elektronik sistemin yadsınamaz getirisi olan zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktır. Ki bu amaçlar arzu edilene büyük ölçüde ulaştırmıştır. Lakin burada dikkati çekilmesi gereken nokta elektronik sisteme geçişle birlikte inceleme/denetim gücünün aynı oranda artmamasıdır. Bunun en güzel örneğini e-fatura sistemini örnek gösterebiliriz. Çünkü e-fatura kullanabilmek için birtakım kıstaslar söz konusudur. Bu kıstaslardan bir tanesi; 2023 yılı için sektör ayrımı olmaksızın brüt satış hasılatı 3.000.000 TL ve üzerinde gerçekleşen mükellefler e-fatura ve e-defter uygulamasına geçmek zorundadır. Uygulamanın ilgili kıstası e-fatura veya e-defter uygulamasının tabana yayılmasına engel olmaktadır. Bunun akabinde vergi idaresinin kayıtlara ilişkin denetim gücünün azalmasına neden olmaktadır. Bu nedenledir ki elektronik sisteme geçişin vergi uyumuna katkısı ile denetimin aynı oranda artmamasına engel teşkil edebilmektedir. Bu nedenle e-fatura ve e-defter gibi elektronik sistemin nimetlerinden daha fazla yararlanabilmek adına yıllık brüt satış hasılatının sektöre göre farklılaştırılması elektronik sisteme geçişin vergi uyumuna katkısı ile denetim gücü aynı oranda artacaktır.
- Vergi bilincinin oluşmasına yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde her yıl 26 Şubat- 4 Mart tarihleri arasında vergi haftası etkinlikleri sebebiyle öğrencilerin vergi dairelerine yapmış oldukları ziyaretlerin ya da vergi otoritesi çalışanların okullara yapmış oldukları ziyaretin amaçlanan vergi bilinci oluşmasında eksik kaldığı gözlemlenmiştir. Vergi bilincinin oluşması vergi haftası ile sınırlı kalmaktadır. Neden vergi ödenir? Sorusuna istenilen cevap alınamamaktadır. Bunun için Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Mili Eğitim Bakanlığının koordineli çalışmasıyla müfredata vergi bilinci arttırmak adına aşamalı olarak derslerin içinde yer vermelidir. Verilecek eğitimin örneğin; çocukların alışverişlerinde fiş alması gerektiği bilincinin oluşmasına yönelik olmalıdır. Böylelikle vergi bilincine sahip nesillerin oluşmasıyla beraber vergi gelirlerinin artmasına katkıda bulunacak ve aynı zamanda dürüst vergi yükümlüsü misyonuna sahip bireylerin oluşmasına pozitif yönde katkı sağlanacaktır.
- Mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları yargı yoluna başvurmadan önce taraflarca giderilmesini sağlayan uzlaşma müessesesi vergi aslının ve buna ilişkin cezanın bir bölümünden tahsilinin

vazgeçmesine yönelik uygulamadır. Her iki tarafa avantaj sağlayan müessese aynı zamanda ödünleri de beraberinde getirmektedir. Uygulama kasıt ve kusur dengesini göz etme açısından birtakım dengesizliklere sahiptir. Mükellefe sunulacak rakamlarda vergi ödevini birtakım nedenlerden gerçekten yerine getiremeyen ve vergi ödevini bilinçli olarak yerine getirmek istemeyeni ayırt edememektedir. Uzlaşma vergi idaresi açısından sabit bir orana bağlanmıştır. Esasında komisyonun vergi cezasının tamamını kaldırabilme yetkisi mevcutken sabit bir orana bağlanması vergi idarelerinde görünmez kural halini almıştır. Bunun amacın ise herkese eşit muamele yapılması ve bu yöntemle vergilemede adaleti sağlamak. Uzlaşma komisyonları kasıt olmayan örneğin sahte belge düzenlemeyen mükelleflerin vergi cezasının tamamını kaldırabilmelidir. Böylelikle vergilemede adalet duygusunun zedelenmesinin önüne geçilmiş olabilir. Vergilemenin her aşamasında adalet olgusunun mevcudiyeti mükelleflerin vergi kaçakçısı tipolojisinden uzaklaşmalarına neden olarak vergiye uyumunu doğrudan artıracaktır.

- Mali afların yaygınlaşması dürüst (gönüllü) vergi yükümlüsünden içten vergi yükümlüsüne kaymaların yaşanmasına neden olabilmektedir. Kamuoyunda af beklentisinin oluşması vergisini aksatmadan ve de hiçbir bahane üretmeden ödeyen dürüst (gönüllü) vergi yükümlülerin vicdanını yaralamaktadır. Bu durum toplum nezdinde vergi uyumu azaltıcı etki oluşturabilmektedir. Vergi otoritesinin mali afları olağan bir hal durumundan çıkarıp olağandışı bir boyut kazandırmak, vergilemede adalet açısından en önemli görevlerinden biri haline gelmelidir.
- 17/12/2017 tarihinde yayınlanan ve 213 Sayılı V.U.K' un 486 seri no'lu tebliğine göre artık Serbest Meslek Erbabları, işletme hesabına göre defter tutanlar ve basit usule defter ve beyannamelerin elektronik ortamda kayıt altına alınma zorunluluğu getirilmiştir. Uygulama ile kanun koyucu kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve de vergiye gönüllü uyumu arttırmak istemiştir. Kayıt dışı ekonominin varlığı merkezi yönetim bütçe gelirlerinin içinde vergi gelirinin yeterli olmamasına neden olduğundan kayıt dışı ekonomiyle mücadelede etkin olabilmek adına söz konusu uygulamanın kamu bütçesine faydalı olacağı şüphesizdir. Duruma mükellefler açısından bakacak olursak defterleri muhafaza etmeye yönelik maliyetlerin azalması, fatura ve makbuzların elektronik ortamda düzenlemesi gibi imkânlar sayesinde vergiye uyum maliyetleri azalmıştır. Ancak mükellefler açısından bir de durumun psikolojik maliyetini düşünecek olursak örneğin; yıllık alım

ve satım tutarları veyahut yıllık kira bedelleri belirli tutarı aşmayan küçük esnaf grubu olarak nitelendirebileceğimiz basit usule tabi mükellefler açısından söz konusu uygulamanın baskı unsuru olarak algılanmasına neden olabilir. Bu durumda ortaya cezai uygulama veya denetim algısına bağlı olarak vergisini ödemeyen bireyler oluşmasına neden olunabilir. Bu sebeple yeni getirilen düzenlemelerin davranışsal yaklaşımları da dikkate alacak biçimde olması vergiye gönüllü uyumu arttıracaktır. Çünkü elektronik merkez takipli uygulamalar ile elde edilecek sonuçlar, ülkenin kayıt dışılık oranına göre değişkenlik gösterecektir. Aynı uygulama gelişmiş ülkelerde yani kayıt dışılığın daha az görüldüğü ekonomilerde kırtasiyeciliği ve vergiye uyum maliyetini azaltan ve aynı zamanda idarenin elini güçlendiren uygulama olarak karşımıza çıkacaktır. Türkiye’de ise kırtasiyecilik ve vergiye uyumun artırılması dışında kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlayacaktır. Çünkü Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analiz Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan Beşinci Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planında yer alan bilgilere göre 2023 yılı dahil kayıtdışılığın %40’a yaklaşması ticari faaliyetlerin elektronik ortamda kavranabilmesine faydalı olacağına işaret etmektedir. Bununla birlikte vergi kayıp ve kaçakçılığının azalmasıyla vergi gelirinde artış yaşanacak ve Hazine kaybı azalacaktır.

- 3065 sayılı KDV Kanununun 9/1 mad. Kapsamında tevkifatlı işlemlerden doğan verginin tanımının genişletilmesi vergi kaçakçılığının azalmasına neden olarak vergi uyumunu artırıcı etki yaratabilecektir. Nitekim ilgili kanunun maddesinin amacı verginin güvenlik müessesesi kavramına girmektedir. KDV’den doğan vergi borcunun satıcı ile alıcının birlikte müteselsilen paylaşılarak vergi borcu hem alıcı hem satıcı üzerine dağıtılmaktadır. Buna istinaden mal teslimi ve hizmet ifasından doğan 1 No’lu ve 2 No’lu olarak verilen KDV beyannamesiyle vergi otoritesi çift taraflı denetim yapmış olmaktadır. Tevkifattan doğan işlemlerin kapsamının kanun koyucu tarafından genişletmesi KDV vergi kayıp ve kaçakçılığının azalmasına neden olacağı düşünülmektedir. Böylelikle vergi uyumu saha denetimi olmadan sistemin içinde kendi kendini denetleyen bir mekanizma olarak işlerlik kazanacaktır. Bu durum, yaptırım gücü ile vergi otoritesinin kural ve kararlarına uyma davranışıyla vergi ödeyen ve ilerleyen dönemlerde değişen hayat şartları neticesinde vergi kaçakçısı olabilecek mükellef profilinin oluşmasını engelleyecektir. Tevkifatlı işlemlerden doğan verginin kapsamının artması mükellefler üzerinde vergi baskısını azaltarak vergi uyumunu artıracaktır.

- Vergi mevzuatının karmaşık yapısı gerek mükellefler gerek aracı uygulayıcılar gerekse vergi personeli tarafından anlaşılmasını güçleştirmektedir. Tarafların vergi sistemine entegrasyonunu zorlaştıran mevzuatın varlığı vergiye uyumu düşürmektedir. Vergi mevzuatının daha sade, anlaşılabilir hale gelmesi sağlıklı bir vergi sistemin oluşmasına zemin hazırlayacaktır.
- Mali afların idare ve denetim yönünden olumsuz etkileri de mevcuttur. Mali aflar idarenin iş tanımı açısından planladığı işleri bloke eden, hareket alanını kısıtlayan dönemler olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin mükellef hakkında düzenlenen haciz varakası afla beraber rafa kaldırılmasına neden olabilir. Bu durum ise takip, mal varlığı araştırmalarını dondurucu etkide kalmasına neden olmaktadır. Bunun idareye yansımaları ise haliyle iş yükünün artmasına neden olmaktadır. İlâveten mali aflarla, verginin tahsilatı engelleniyor veya bütçeye gelir kaydedilmesi öteleniyor. Elde edilen gelir bütçeye kısa vadeli gelir arttırıcı kaynak olurken kamu harcamalarının sürekli gelir kaynağı olmaktan uzak gelir niteliğine dönüşmektedir. Bu durum da bütçenin denklik ilkesinden arzu edilenden daha fazla uzaklaşma riskini doğmasına neden olabilir. Bu noktada devletin mali af dönemlerinde kamu gelir-gider dengesini göz etmede daha hassas davranma gerekliliğini doğuracağı düşünülmektedir. Denetim açısından mali afların handikabı ise inceleme elemanlarının hareket alanını kısıtlanmasına neden olmasıdır. Örneğin af ilan edildiği dönemde başlanan incelemenin belirli sürede sonlanmasına, sonlamazsa ise yeniden inceleme yapmasına imkân vermemesine neden olmaktadır. Tüm bunlar afların kamu geliri arttırıcı etkisi yanında vergi otoritesi çalışanlarının sisteme entegre olmasını engelleyen unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Mali afların ilanının tüm detayları ile düşünülüp kısa vadeli gelir kaynağı gibi görülmekten çıkarılıp daha uzun aralıklarla ilan edilip hem idare açısından hem de denetim elemanları açısından vergisel sistemle bütünleşmesini eksiltmemelidir.

## Kaynaklar

- Baş, Türker, Y., Usta ve E.Ö. Uyar, (2008), Derinlemesine Görüşme, Baş, Türker & Akturan, Ulun. (2008), Nitel Araştırma Yöntemleri: NVivo 7.0 ile Nitel Veri Analizi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çiçek, S., Çiçek, H. G., & Şahin-İpek, E. A. (2019). Vergiye uyum sürecinde davranışsal Yaklaşım: Mükellef davranışları ve tipolojileri. *Sosyoekonomi*, 27(39), 223-244.
- Kelman, H. C. (1961). Processes of opinion change. *Public Opinion Quarterly*, 25, 57-78.
- Kitapçı, İsmail, (2015), Vergi Etiği, Vergi Psikolojisi Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Özdemir, Murat, (2010), Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntem Bilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), ss.323-343.
- Tekin, Hasan Hüseyin, (2006), Nitel Araştırma Yönteminin Bir Veri Toplama Tekniği Olarak Derinlemesine Görüşme. *Sosyoloji Dergisi*, 3(13), ss.101-116.
- Torgler, B. (2003). Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance. Dissertation, University of Basel.
- Türnüklü, Abbas, (2000), Eğitim Bilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi*, 6(4), ss.543-559.
- Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27(4), 499-513.