

Arastırma Makalesi

Türkiye’deki Vergi Bilincinin Ölçümünde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Bilinci Endeksi

A New Approach For Measuring Tax Consciousness in Turkey: Tax Consciousness Index

<p>Selçuk BUYRUKOĞLU Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü sbuyrukoglu@cumhuriyet.ed.tr https://orcid.org/0000-0003-4335-1575</p>	<p>Saniye Şehnaz ALTUNAKAR MERCAN Dr. Öğr. Üyesi, Dicle Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü ssehnazaltunakar@hotmail.com https://orcid.org/0000-0001-6823-8750</p>
--	--

Makale Gönderme Tarihi 09.07.2020	Revizyon Tarihi 21.08.2020	Kabul Tarihi 09.09.2020
---	--------------------------------------	-----------------------------------

Öz

Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergilendirme süreci devletin vergiyi tahsil etmesi ile son bulmaktadır. Bu süreç neticesinde kamu gelirlerinde artış yaşanırken mükelleflerin gelirlerinde azalma yaşanmaktadır. Vergi bilincine sahip mükellefler gelirlerindeki bu azalmayı bir vatandaşlık görevi olarak görürken, vergi bilincine sahip olmayan mükellefler ödeyecekleri vergi miktarını azaltmanın yollarını aramaktadırlar. Vergi gelirleri açısından önemli bir etken olan vergi bilinci kavramı literatürde genellikle anket yöntemi ile ölçülmeye çalışılmıştır. Yapılan anketlerin belirli bir bölgeyi ya da kesimi kapsamı ise vergi bilincinin ölçülmesinde yeterli olmamaktadır. Bu çalışmada, 2006-2018 yılları arasında Türkiye genelindeki yıllık vergi bilincinin ölçülmesi amacıyla Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı tarafından hesaplanan “İnsani Gelişmişlik Endeksine” atıf yapılarak bir formül önerisi geliştirilmiştir. Elde edilen bulgular ise “Vergi Bilinci Endeksi (VBE)” olarak adlandırılmıştır. VBE, 0 ile 1 arasında bir değerden oluşmakta ve değer 1’e yakın olması vergi bilincinin arttığını, 0’a yakın olması ise vergi bilincinin azaldığını ifade etmektedir. Sonuç olarak, belirtilen yıllardaki endeks değerleri incelendiğinde endeks değerinin en yüksek değerini 0,65 ile 2007 yılında aldığı, en düşük değerini ise 0,29 ile 2014 yılında aldığı görülmektedir. Endeks değerlerinin belirlenmesinde vergi afları, uzlaşma ve devletin vergi denetim yapısı gibi vergisel düzenlemelerin etkisinin yoğun olduğu düşünülmektedir. VBE değerinin belirlenmesinde kullanılan değişkenlerin düzenli veri seti ile geliştirilerek veya değiştirilerek yeniden belirlenmesinde ise bu çalışmanın yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Bilinci, Vergi Bilinci Endeksi, Türkiye, Vergi Afları, Uzlaşma, Vergi Denetim Kurulu.

Abstract

The taxation process that occurs with the tax-generating event ends with the tax collected by the state. As a result of this process, while there is an increase in public revenues, the income of taxpayers decreases. While taxpayers with tax consciousness perceive this reduction in their income as a citizenship duty, taxpayers who are not tax consciousness are in pursuit of ways to reduce the amount of tax they would pay. The concept of tax consciousness, which is an important factor in terms of tax revenues, has been tried to

Önerilen Atıf/Suggested Citation

Buyrukoğlu, S., Altunakar Mercan, S. Ş. 2020. Türkiye’deki Vergi Bilincinin Ölçümünde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Bilinci Endeksi, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 55(3), 2012-2029

be measured by the survey method in the literature. The conducted surveys covering a certain region or segment is not sufficient to measure tax consciousness. In this study, a formula proposal is developed to measure the annual tax awareness in Turkey over the years 2006-2018 as calculated by the United Nations Development Program in reference to the "Human Development Index". The findings are referred to as the "Tax Consciousness Index (TCI)". The TCI consists of a value between 0 and 1, and the value converging to 1 indicates that tax consciousness has increased, and the value converging to 0 means that tax consciousness has decreased. Consequently, upon examining the index values over the specified years, it is seen that the index value reached the highest value (0.65) in 2007, and the lowest value (0.29) in 2014. It is thought that the effects of tax regulations such as tax amnesties, conciliation, and the state's tax control structure are intense in determining the index values. It is thought that this study would serve as guidance in determining the variables used in determining the TCI value by developing or changing the regular dataset.

Keywords: Tax Consciousness, Tax Consciousness Index, Turkey, Tax Amnesty, Conciliation, Tax Audit Board.

Giriş

Mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde azalmaya sebep olan vergiler cebri olmasından dolayı kaçınılmaz bir ödeme niteliğindedir. Bazı mükellefler zamanla vergiden kaçınma, vergi kaçırma ya da kayıt dışı ekonomi gibi yollarla harcanabilir gelirlerini artırırken, ödemeleri gereken vergi miktarını azaltma yoluna başvurmuşlardır. Bazı mükellefler ise vergi ödevini anayasal bir sorumluluk olarak kabul etmiş ve vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirme yolunu tercih etmişlerdir. Bu noktada ortaya çıkan vergi bilinci kavramı, mükelleflerin vergi konusundaki farkındalık düzeyine bağlı olarak değişiklik göstermiştir. Birçok değişkene bağlı olarak farklılık gösteren vergi bilinci düzeyinin belirlenmesi ise oldukça zordur. Literatürde yer alan çalışmaların birçoğu anket yöntemine dayanmakta, yapılan anketler yapıldıkları bölge ile sınırlı sonuçlar vermektedir. Bu durum ise ülkelerin vergi bilinci düzeyinin belirlenmesinde yetersiz kalmaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de 2006-2018 yılları arasındaki vergi bilinci seviyesi ölçülmeye çalışılmıştır. Yöntem olarak literatürdeki çalışmalardan farklı olarak anket yoluna başvurulmamış ve Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı tarafından hesaplanan “İnsani Gelişmişlik Endeksine” atıf yapılarak bir formül önerisi geliştirilmiştir. Formülde yer alan değişkenler ise; “vergi gelirleri, kayıt dışı istihdam, vergi yükü, denetim oranı, vergi cezalarında uzlaşma oranı ve vergi aslında uzlaşma oranı” olarak belirlenmiştir. Bu değişkenlerin belirlenmesindeki temel sebepler ise bu değişkenlerin vergi bilincini açıklayıcı gücünün yüksek olduğu düşüncesi ve düzenli bir veri setine sahip olmasıdır. Çalışma kapsamına birkaç değişken daha eklenmek istenmiş fakat verilerin düzensiz veya kopuk olması sebebiyle bu veriler çalışmaya dâhil edilememiştir. Belirtilen değişkenlerden vergi gelirleri vergi bilincini ifade ederken, diğer değişkenler vergi bilincinin açıklayıcısı konumundadır. Elde edilen bulgular vergi bilinci endeksi olarak tanımlanarak literatüre yeni bir kavram kazandırılmaya çalışılmıştır. Endeks değeri sıfır ile bir arasında (0-1) bir değer almaktadır. Değerin bire yakın olması vergi bilinci seviyesinin arttığı, sıfıra yakın olması ise vergi bilinci seviyesinin azaldığı anlamına gelmektedir. Ayrıca endeks değeri beş parçaya bölünmüş ve şu şekilde sınıflandırılmıştır; “0,00-0,20 = Vergiye Yüksek Direnç”, “0,21-0,40 = Vergiye Düşük Direnç”, “0,41-0,60 = Ne Uyum Ne Uyumsuzluk”, “0,61-0,80 = Vergiye Düşük Uyum”, “0,81-1,00 = Vergiye Yüksek Uyum”. Çalışmanın ilk bölümünde vergi bilinci kavramı, vergi bilincini etkileyen unsurlar ve vergi bilinci konusunda yapılan çalışmaların yer aldığı literatür hakkında bilgi verilmiş, ikinci bölümde araştırmanın metodolojisi, araştırmanın amacı, araştırmada kullanılan değişkenler ve araştırmanın yöntemi açıklanmış, üçüncü bölümde bulgular ve elde edilen endeks değerlerini açıklayan değişiklikler ayrıntılı olarak incelenmiştir. Çalışmanın dördüncü ve son kısmında sonuç bölümü yer almaktadır.

1.Vergi Bilinci Kavramı

Devletlerin mali ve mali olmayan amaçlarını finanse etmek amacıyla başvurduğu en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Tarihsel süreç içerisinde anayasal bir zemine oturtulan vergi ödevi, cebri ve karşılıksız olması sebebiyle mükellefler tarafından yük olarak algılanmaktadır. Bu yük mükellefleri vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yollarına sevk edebilmekte ve vergi

gelirlerinin seyrini olumsuz etkileyebilmektedir. Bu nedenle, bireylere vergi bilincinin kazandırılması, vergi gelirlerinde meydana gelen azalmalara neden olan vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve kayıt dışı ekonomi gibi durumların önüne geçilebilmesi için önemli olarak görülmektedir (Taytak,2010, s. 497). Yarım yüzyıl önce Alman yazar Cohn, bilimin yüzyıldan fazla bir süredir mükelleflerde bulunan vergi ödeme yükümlülüğü bilincini güçlendirmek ve buna bağlı olarak bireylerde bulunan vatandaşlık duygusunu geliştirmek için çalıştığını ifade etmiştir (Buehler, 1940, s. 237).

Verginin adaletli ve ödeme gücüne göre alınabilmesi maksadıyla vergiye tabi hususların tespiti ile verginin hesaplanmasında yapılması gerekli işlemlerin en iyi mükelleflerce bilinebileceği varsayımına dayanan “beyan esası” genel olarak günümüz vergileme sistemlerinin benimsediği tarh usulü olarak kullanılmaktadır. Vergi uyumunun sağlanması, vergi bilinci ve vergi ahlakının düzeyi beyan esasının başarısını etkilemektedir (Teyyare ve Kumbaşlı, 2016, s. 2). Vergi uyumu gönüllü ve zorunlu olarak ikiye ayrılırken, vergi uyumunun amacı mükelleflerin herhangi bir zora dayalı olmaksızın gönüllü vergi uyumunun artırılmasıdır (Kılıç ve Aytaç, 2019, s.1358).

Bireylerin sahip olduğu vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumu arasında çok yakın ilişki olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, vergilendirme sürecinin taraflarını oluşturan mükellef ve devlet açasından en iyi sonucu elde etmeye yönelik olarak yapılacak çalışmalarda ve oluşturulacak vergi ve maliye politikalarında belirtilen unsurların dikkate alınması oldukça önem taşımaktadır (Uyanık, 2019, s. 355).

Vergi bilinci kavramı literatürde birkaç farklı şekilde tanımlanmıştır. Yeşilyurt (2015) vergi bilincini, vergi ödemenin gerekli olduğuna inanma, verginin devlet hizmetlerinin devam edebilmesi için gerekli bir faktör olduğunu kavrama ve devletin Őeffaf bir yönetim adına yapmış olduğu harcamaları vatandaşlarla paylaşması; Çiçek ve Bitlisli (2017), devletin görevlerini yerine getirebilmesi açasından verginin önemini bilen bireylerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki istekliliklerinin düzeyi; Demir ve Ciğerci (2016), mükelleflerin vergi konusundaki farkındalık düzeyi; Ömürbek ve Diğ. (2007) ise, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmaları olarak tanımlamıştır.

1.1.Vergi Bilincini Etkileyen Unsurlar

Mükelleflerin vergi ödedikten sonra harcanabilir gelirinde meydana gelen azalma ve vergiyi algılama şekilleri; vergi karşısında takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde etkili olmaktadır (Demirtaş Aydoğan, 2017, s. 14). Vergiye uyumun sağlanabilmesi, mükellefin vergi yükümlülüklerini zamanında ve doğru şekilde yerine getirmesine, bununla birlikte, büyüme ve kalkınmanın sağlanabilmesi için elde ettiği gelirden ödediği verginin gerekli olduğunun farkına varmasına bağlı olarak mümkün olabilmektedir. Kısacası, mükellefin vergi bilincine sahip olması ile vergi yükümlülüklerini dürüst bir şekilde yerine getirme ve vergi uyumu arasında önemli bir ilişki mevcuttur (Kıral, 2018, s. 151).

Şekil 1’de, vergi bilincini ve vergi ahlakını etkileyen unsurlara yer vermiştir.



Şekil 1: Vergi Bilincini ve Ahlakını Etkileyen Unsurlar

Kaynak: Teyyare ve Kumbaşlı, 2016: 6.

Şekil 1’e göre, vergi bilinci *mükellef kaynaklı* faktörlerden (Mükelleflerin Vergiyi Algılama Biçimi) etkilenebileceği gibi *yasama* (Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı, Sık Uygulanan Vergi Afları) ve *yürütme* organına (Vergi İdaresinin Etkinliği, Vergi İncelemeleri) bağlı faktörlerden de etkilenebilmektedir. Ayrıca *sosyal* (Sosyo-Demografik Faktörler) ve *kültürel* (Kültür ve Gelişmişlik Düzeyi) faktörler de vergi bilincinin belirlenmesinde önemli role sahiptir.

Sağlam (2013) ise vergi bilincini etkileyen unsurlar olarak; gelir düzeyi, vergi oranları, sosyal ve demografik faktörler, cezalar, denetim olasılığı, ahlaki ve sosyal faktörler, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi danışmanlarının etkisi ve vergi aflarını belirtmiştir. Bu tasnif de Şekil 1’de belirtilen unsurların yanı sıra gelir düzeyi, vergi oranları ve cezalara yer verilerek vergi bilinci üzerinde *ekonomik ve mali* faktörlerin de etkili olduğu vurgulanmıştır.

Çelikkaya (2002), vergi algılaması ve vergi bilincini etkileyen faktörleri; gelir düzeyi, vergi oranları, sosyal ve demografik faktörler, cezalar, denetim sıklığı, ahlaki ve sosyal faktörler, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi danışmanlarının etkisi ve vergi afları şeklinde sıralamaktadır.

Geyik ve Altunakar Mercan (2019) ise vergi yükünün, siyasi otoriteye olan güvenin, dini inançların, demografik faktörlerin, vergi aflarının, vergi kanunlarının yapısının, vergi denetimlerinin sıklığının, vergi idaresinin etkinliğinin ve vergi oranlarıyla beraber daha birçok faktörün vergi bilinci üzerinde etkili olduğunu ifade etmektedir.

Görüldüğü üzere vergi bilincini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Toplumda yaşayan bireylerin vergiye karşı dirençleri yukarıda belirtilen faktörlere¹ bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Ancak vergi sistemi oturmuş, kayıtlı ekonomi oranının yüksek olduğu ve vergi bilincine sahip ülkelerde vergi direncinin düşük olacağı yadsınamaz bir gerçektir.

¹ Belirtilen faktörlerin dışında; ahlaki, psikolojik, hukuki, kültürel, kurumsal, siyasal, yönetsel ve dinsel faktörler de vergi bilinci üzerinde etkilidir. (Ayrıntılı bilgi için bkz: Türkay, 2019).

1.2. Literatür İncelemesi

Vergi bilincinin ölçülmesine yönelik yapılan çalışmaların büyük bir çoğunluğu anket yöntemine dayanmaktadır. Yapılan anketlerin araştırma evrenlerinin dar oluşu ve belirli bir kitleyi kapsamaması toplumsal vergi bilincinin ölçülmesindeki engellerin başında gelmektedir. Literatürde yer alan bazı çalışmalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Cansız (2006), vergilerin vatandaşlar tarafından nasıl algılandığı, vergi sistemine nasıl bakıldığı, vergi ödeme isteklerine etki eden faktörlerin neler olduğu, vergi kaçakçılığına bakış ve vergi bilincinin nasıl artırılabilmesine ilişkin sorulara cevap aramıştır. Bu amaçla Afyonkarahisar ili ve ilçelerinden toplam 816 kişiye anket uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre verginin bir vatandaşlık görevi olduğu düşüncesi kabul edilmiştir. Ancak vatandaşların hükümet ve vergi idaresinden birtakım beklentileri vardır. Vergi bilincinin artırılabilmesi için yaşamın her aşamasında vergi konusundaki eğitimin gerekli olduğu gözlenmiştir.

Organ ve Yegen (2013), Adana ilinde faaliyet gösteren 100 muhasebe meslek mensubunun vergi bilinci, vergi ahlakı ve meslek etiği hakkındaki düşüncelerini anket tekniği kullanarak belirlemeye çalışmışlardır. Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının vergi bilinç ve ahlak düzeyleri yüksek çıkmış ve anket sonuçlarında bilinç üzerinde muhasebe meslek mensuplarının etkisinin pozitif olduğu ortaya konulmuştur.

Hastuti (2014), Endonezya’da yer alan özel Soegijapranata Katolik Üniversitesi’ndeki toplam 341 adet işletme okuyan ve okumayan öğrenci kapsamında vergi bilincini araştırmıştır. 341 öğrencinin % 54,3’ü işletme bölümü öğrencisiyken, % 45,7’si işletme bölümü öğrencisi değildir. Sonuçlar, gruplar arasında vergi bilincinde önemli bir fark olmadığını ve çalışma kapsamındaki öğrencilerin vergi bilincine sahip olduğunu göstermektedir.

Akkara ve Gencel (2016), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesinde okuyan 500 öğrencinin vergiyi algılama ve vergi bilinç düzeylerini anket yöntemiyle belirlenmeye çalışılmıştır. Elde edilen bulgulara göre; Türkiye’de vergi bilincinin eğitim ve öğretimle artırılabilmesine, medyada, sempozyum ve kongrelerde verginin vatandaşlık görevi olduğunun vurgulanmasının vergi bilincini artırıcı özelliğe sahip olduğuna vurgu yapılmıştır. Ayrıca, dolaylı vergi mükellefi olan öğrencilerin çoğunun vergi ödediklerinin farkında olmadığına, bu nedenle de alışverişlerde KDV’nin fiyatlara dâhil edilmeyerek ödeme sırasında fiyata eklenmesinin vergi bilinç düzeyini arttıracığına değinilmiştir.

AlAdham vd. (2016), Ürdün’deki 492 vergi mükellefi ve 471 vergi dairesi çalışanı (gelir ve satış vergisi bölümünde) üzerinde yapmış oldukları anket çalışması ile vergi bilincinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Elde edilen bulgular vergi bilincinin vergi kaçakçılığı üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu göstermektedir.

Korlu vd. (2016), Bursa ilinde, yerel yönetim hizmetlerinden yararlanmanın bir gereği olarak belediyelere vergi ödeyen vatandaşların yerel vergi bilinci konusundaki algıları ile bunu belirleyen faktörleri bir alan araştırması yaparak tespit etmişlerdir. Araştırmanın evrenini, Bursa il sınırları içinde yaşayan vatandaşlar oluşturmakta olup ankete katılan kişi sayısı 680 olarak belirlenmiştir. Yapılan faktör analizi sonucunda vatandaşlar açısından yerel vergi bilincini belirleyen en önemli faktörün “adalet ve eşitlik” olduğu, ikinci önemli faktörün ise “din ve ahlak” olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan vatandaşların yerel vergi bilinci açısından belirleyici olmasa da anlamlı olan diğer faktörlerin; katılımcılık ve yerelleşme, kültür, idareye bakış ve siyasi anlayış olduğu görülmüştür.

Adimasu ve Daare (2017), Etiyopya’daki Hawassa, Wolita Sodo, Dilla, Arba Minch, ve Hosahina şehirlerinde yer alan 377 vergi mükellefine yönelik yapmış oldukları anket çalışmasında, vergi mükelleflerinin vergi bilinci ve algılarını ve bunların gönüllü vergi uyumu kararına etkilerini incelemişlerdir. Anket sonuçlarına göre, vergi bilinci, gönüllü vergi uyumu tutumu açısından en büyük etken olup, vergi mükelleflerinin çoğu cari vergi oranı ile ceza oranlarının yüksek ve mevcut vergi sisteminin haksız olduğuna inanmaktadır. Ayrıca, vergi mükellefinin vergi sistemine ve kamu harcamalarına yönelik olumlu algısı da gönüllü vergi uyumunu teşvik etmektedir.

Pekkaya ve Cural (2017), SMMM'lerin vergi bilinci boyutlarının belirlenmesi amacıyla Zonguldak'ta faaliyet gösteren 171 SMMM'ye anket uygulaması yapmışlardır. Anket sonuçlarına göre yapılan analiz 4 farklı boyutta (Vergi için uyum-gelirler-algı-yük) incelenmiştir. Sonuç olarak, SMMM'lerin "vergi gelirleri" boyutunda en yüksek, "vergi algısı" boyutunda ise en düşük vergi bilincine sahip olduğu gözlenmiştir.

Akinfala ve Diğ. (2018), Nijerya kapsamında kullanılmak üzere bir "Vergi Bilinci Endeksi" geliştirmeyi amaçlamışlardır. Vergi bilinci endeksi; "genel vergi yükümlülükleri, katma değer vergisi, gelir vergisi, kâr amacı gütmeyen kuruluş, suçlar ve ceza, ödeme şekli, petrol kâr vergisi, sermaye kazanç vergisi, damga vergisi ve eğitim vergisi" faktörlerini içeren 10 faktörden oluşmaktadır. Bu 10 faktöre yönelik ise toplamda 94 soru içeren ve 1030 katılımcıyı kapsayan bir anket yapılmış ve anketlerin değerlendirilmesi, SPSS programı ile faktör analizi uygulanırken varimax rotasyonu işlemine tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda, önerilen 10 faktörlü çözümün anlamlı olmadığı ortaya konulmuştur. Vergi Bilinci Endeksi'nin 5 faktörlü bir yapının söz konusu olduğu durumdaki puanının daha mantıklı bir çözüm olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Çelebi ve Diğ. (2018), Manisa Celal Bayar Üniversitesinde öğrenim gören 2190 öğrencinin vergi bilinc ve algı düzeyinin ölçülmesi amacıyla yapılan anket sonucunda, öğrencilerin vergi bilinci ortalama puanının 5 üzerinden 3,37 olduğunu tespit etmişlerdir. Bu bulgu genel olarak öğrencilerin vergi bilincinin orta düzeyde olduğunu göstermektedir. Ayrıca, öğrencilerin % 5,7'sinin vergi bilincinin düşük, % 60,5'inin vergi bilincinin orta düzeyde ve % 33,8'inin vergi bilincinin yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

Nurkhin ve Diğ. (2018), Endonezya'da yer alan Doğu Semarang Pratama Vergi Dairesi, Semarang Şehri ve Orta Java'da, vergi bilincinin ve vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışma kapsamında 200 mükellefe anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçları, vergi bilincinin ve vergi affı algısının vergiye uyum üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Ayrıca, vergi uyumunun sağlanmasında vergi bilincinin etkisinin vergi aflarından daha güçlü olduğu görülmüştür.

Özgün ve Yüksel (2018), Mersin ilinde, vergi mükelleflerinin vergi algısı, vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeylerini anket yöntemine dayalı istatistikî araçlarla ölçmüşlerdir. Çalışma kapsamını; Mersin'de yer alan 38.984 gelir vergisi mükellefi, 13.294 kurumlar vergisi mükellefi ve 51.114 katma değer vergisi mükellefinden oluşan 400 kişilik bir örnek kitle oluşturmaktadır. Çalışmanın sonuçlarına göre, Mersin'de vergi mükellefleri vergiyi gerekli bir finansman aracı olarak görmekte, ancak aynı zamanda verginin bir yük olduğunu da düşünmektedir. Mükellefler, verginin çalışma gayretini engellemediğini düşünerek verginin ikame etkisini, dolaylı vergileri hissettiklerini ifade ederek de mali anestezi fikrini reddetmektedirler. Türkiye'de sık yaşanan vergi aflarının vergi ahlakını da olumsuz etkilediği, anket sonuçlarında görülmektedir.

2. Araştırmanın Metodolojisi

2.1. Araştırmanın Amacı

Vergi, devletlerin kamu harcamalarının finansmanını karşılayabilmek için egemenlik haklarının bir gereği olarak tüm kurumlarından ve vatandaşlarından zorla ve karşılıksız olarak topladığı ekonomik değerdir (Abdioğlu, 2007, s. 161). Vergiler, bireylerden ve kurumlardan zorla ve karşılıksız olarak alınan değer olduğundan, vergi vermek bireylerin ve kurumların arzu etmediği ödemelerdir. Özellikle, Türkiye gibi uzun yıllar kronik enflasyon ile mücadele etmiş ülkelerde halkın yaşadığı geçim sıkıntıları, vergiye olan uyumlarını düşürmektedir. Devletler mümkün olduğunca vergiye uyumlu vatandaşları ile yüksek vergi geliri elde etmeyi arzu etse de durum bireyler ve kurumlar için tam tersidir. Birey ve kurumlar da mümkün olduğunca az vergi ödemek, hatta mümkünse hiç ödememek istemektedir. Dolayısıyla, vergiye karşı direnç ya da vergi uyumu, ülke kalkınmasının belirleyicilerinden biridir. Bu çalışmada, Türkiye'deki vergi bilincinin ne düzeyde olduğunu belirleyebilmek için "*Vergi Bilinci Endeksi (VBE)*" değerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın, vergi bilinci literatüründe somut bir vergi bilinci düzeyinin belirlenmesi bakımından literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir.

2.2. Araştırmada Kullanılan Değişkenler

Bilinç, insanoğlunun doğasında var olan, gerçeği algılama ve gerçeklik karşısında nasıl hareket etmesi gerektiğini belirleyen zihinsel bir yeti olarak tanımlanmaktadır (Sağlam, 2013, s. 318; Savitri ve Musfialdy, 2015, s. 683). Vergi bilinci kavramı üzerinde uzlaşılan bir tanım bulunmamakla birlikte, genel itibarıyla toplum içerisinde yaşayan bireylerin vergiyi algılama ve vergi ödeme konusunda geliştirdiği olumlu tutum ve davranışlar olarak ifade edilmektedir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s. 121).

Togler (2005) vergi bilincini, mükelleflerin vergi ödeme konusundaki içsel motivasyonu olarak belirtirken; Muter ve Diğ. (1993) ise, vergiye karşı geliştirilen davranış modelleri içerisinde dışsal etkenler olarak vergi sistemi ve tekniği ile vergi idaresinin mükellefe yaklaşımının da vergi bilincinde etkili olduğunu ifade etmektedir. Malkawı ve Haloush (2008) gerçekleştirdikleri ampirik çalışma ile mükelleflerin vergi karşısında geliştirdikleri davranış modellerini belirleyen dışsal faktörler arasında, kamuoyu, vergi bilgisi, yasal düzenlemelerin etkili olduğunu belirtmektedir. Sonuç olarak, mükellefin sahip olduğu vergi bilinci düzeyinin hem içsel hem de dışsal faktörler tarafından belirlendiği söylenebilmektedir. Buyrukoğlu (2016) ise, mükellefin sahip olduğu veya sahip olması istenen vergi bilinç düzeyinin zedelenmesinin nedeni olan dışsal faktörleri; vergi afları, uzlaşma, vergi davaları ve vergi denetimlerinin yetersizliği olarak sıralamaktadır.

Vergi afları mükellefler arasında adaletsizlik meydana getirirken, art arda çıkarılan vergi afları mükellefin vergiye gönüllü uyumunu azaltabilmektedir. Uzlaşma, vergi asıl ve cezalarında uygulanan indirim tutarına bağlı olarak mükellefin vergi bilincini olumsuz etkileyebilen bir unsur olarak görülmektedir. Vergi denetimleri, mükellefin kanunlardan doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini denetleyen, mükellefin vergi kaçırmasına engel olan dolayısıyla mükellefin vergi bilinci düzeyini olumlu etkileyebilen uygulamalar arasında sayılmaktadır. Vergi yükü, verginin kişiler üzerinde yarattığı ekonomik etki olarak tanımlanırken, vergi yükünde meydana gelen bir artış kişilerin harcanabilir gelirinde azalma yaratabilecektir. Bu durumda mükellefler, devlet tarafından vergi kaybı doğuracak eylemler gerçekleştirebilmektedir (Savaşan ve Odabaş, 2005, s. 2).

Çalışmada kullanılan veri setinde herhangi bir eksik değer olmaması amacıyla vergi bilinci literatüründe kullanılan tüm değişkenler kullanılamamıştır. Çalışmada kullanılan değişkenler Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 2: Çalışmada Kullanılan Değişkenler

Değişken	Açıklama
VRG Vergi Gelirleri	Logaritması alınarak kullanılmıştır.
KDİ Kayıt dışı İstihdam	Toplam istihdam içerisindeki kayıt dışı istihdamın oranı
VYO Vergi Yükü	Vergi yükü oranı
VDO Denetim Oranı	Vergi denetimi yapılan mükelleflerin toplam mükelleflere oranı
VCUO Vergi Cezalarında Uzlaşma Oranı	Vergi cezalarında uzlaşılan tutarın, uzlaşmaya konu tutara oranı
VAUO Vergi Aslında Uzlaşma Oranı	Vergi aslında uzlaşılan tutarın, uzlaşmaya konu tutara oranı

2.3. Araştırmanın Yöntemi

“Vergi Bilinci İndeksinin” belirlenmesinde Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı tarafından hesaplanan “İnsani Gelişmişlik Endeksinin” 1990-2010 yılları arasındaki “minimum/maksimum yaklaşımından” ve “aritmetik ortalamayı hesaplama” yönteminden faydalanılmıştır.

Bu hesaplama yöntemine göre, ilk adımda 2006-2018 dönemi için serideki en küçük ve en büyük değerler belirlenmiştir.

Sonrasında ise, her bir değişken için Formül 1 yardımıyla her bir değişken için endeks değerler hesaplanmıştır:

$$Endeks = \frac{(D_{max}-D_i)}{(D_{max}-D_{min})} \quad (1)$$

Formülde yer alan;

D_{max} : Serinin en büyük değerini

D_{min} : Serinin en küçük değerini

D_i : Gerçek değeri

ifade etmektedir

İkinci aşamada her bir değişken için hesaplanan her bir endeks değerinin aritmetik ortalaması alınarak alt endeks değeri oluşturulmuştur:

$$Alt\ Endeks = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n Endeks_i \quad (2)$$

Son aşamada ise alt endeks değeri 1’den çıkartılarak “Vergi Bilinci Endeksi (VBE)” belirlenmiştir.

$$VBE = 1 - Alt\ Endeks$$

Elde edilen endeks değerinin yorumlanmasında aşağıdaki skaladan faydalanılmıştır:

0,00-0,20 = Vergiye Yüksek Direnç

0,21-0,40 = Vergiye Düşük Direnç

0,41-0,60 = Ne Uyum Ne Uyumsuzluk

0,61-0,80 = Vergiye Düşük Uyum

0,81-1,00 = Vergiye Yüksek Uyum

3. Bulgular

Araştırmada öncelikle 2006-2018 dönemi için serilerin en küçük ve en büyük değerleri belirlenmiştir:

Tablo 3: Serilerin En Büyük ve En Küçük Değerleri

	MIN	MAX
VRG	8,1798	8,8682
KDİ	33,4200	46,9700
VYO	16,6000	18,2000
VDO	0,3600	5,7600
VCUO	0,0631	7,3074
VAUO	5,2848	67,6049

Formül 1 yardımıyla her bir değişken için alt endeks değerleri hesaplanmıştır:

Tablo 4: Alt Endeks Değerleri

	VRG	KDİ	VYO	VDO	VCUO	VAUO
2006	1,00	0,00	0,50	0,19	0,54	0,11
2007	0,92	0,11	0,50	0,00	0,34	0,23
2008	0,86	0,26	0,81	0,17	0,41	0,32
2009	0,84	0,23	0,56	0,33	0,23	0,00
2010	0,72	0,27	0,00	1,00	1,00	0,92
2011	0,60	0,36	0,00	0,94	1,00	0,98
2012	0,53	0,59	0,25	0,71	0,23	0,73
2013	0,44	0,75	0,13	0,53	0,96	0,99
2014	0,38	0,89	0,63	0,65	0,92	0,81
2015	0,29	0,99	0,50	0,64	0,94	0,66
2016	0,21	0,99	0,37	0,70	0,80	0,81
2017	0,10	0,96	0,56	0,76	0,77	1,00
2018	0,00	1,00	1,00	0,76	0,00	0,57

Bir sonraki aşamada Formül 2 yardımıyla alt endekslerin aritmetik ortalamalar hesaplanmıştır.

Tablo 5: Alt Endekslerin Ortalamaları

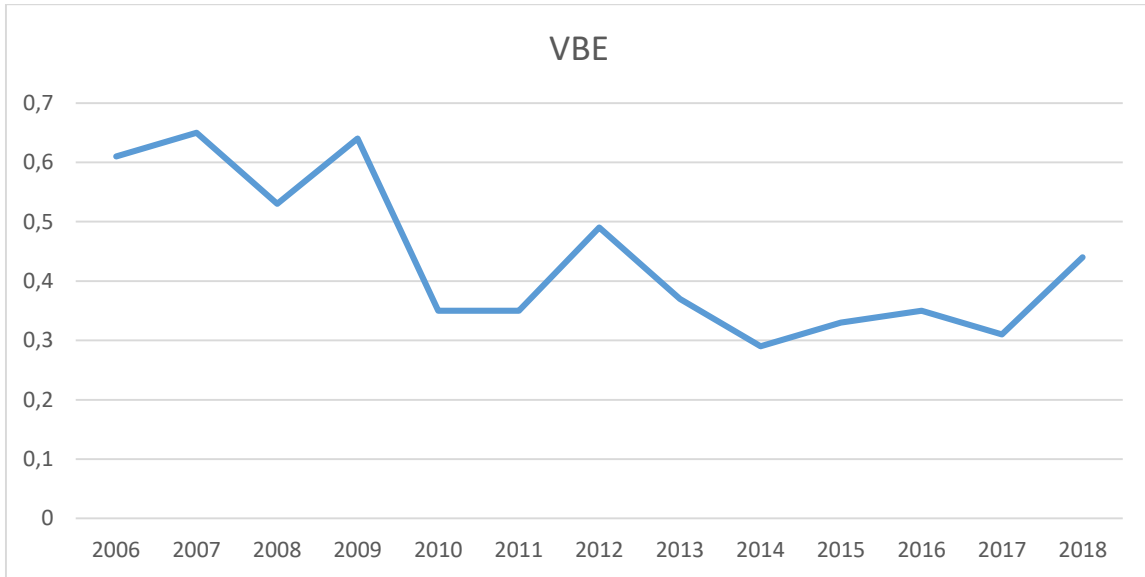
Yıl	X
2006	0,39
2007	0,35
2008	0,47
2009	0,36
2010	0,65
2011	0,65
2012	0,51
2013	0,63
2014	0,71
2015	0,67
2016	0,65
2017	0,69
2018	0,56

Son aşamada ise alt endeks ortalamaları 1’den çıkartılarak ‘‘Vergi Bilinci Endeksi’’ oluşturulmuştur.

Tablo 6: Vergi Bilinci Endeksi

Yıl	VBE	Açıklama
2006	0,61	Vergiye Düşük Uyum
2007	0,65	Vergiye Düşük Uyum
2008	0,53	Ne Uyum Ne Uyumsuzluk
2009	0,64	Vergiye Düşük Uyum
2010	0,35	Vergiye Düşük Direnç
2011	0,35	Vergiye Düşük Direnç
2012	0,49	Ne Uyum Ne Uyumsuzluk
2013	0,37	Vergiye Düşük Direnç
2014	0,29	Vergiye Düşük Direnç
2015	0,33	Vergiye Düşük Direnç
2016	0,35	Vergiye Düşük Direnç
2017	0,31	Vergiye Düşük Direnç
2018	0,44	Ne Uyum Ne Uyumsuzluk

Tablo 5’te yer alan Vergi Bilinci Endeksi bulguları incelendiğinde endeks değerinin en yüksek değerini 0,65 ile 2007 yılında aldığı, en düşük değerini ise 0,29 ile 2014 yılında aldığı görülmektedir. İncelenen toplam 13 yıllık dönemde yalnızca 3 yılda (2006, 2007, 2009) “Vergiye Düşük Uyum’un” görüldüğü, 3 yılda (2008, 2012, 2018) “Ne Uyum Ne Uyumsuzluk” düzeyinde olduğu, buna karşılık ise 7 yılda (2010, 2011, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017) “Vergiye Düşük Direnin” söz konusu olduğu görülmektedir.



Şekil 2: Vergi Bilinci Endeks Değerinin Gelişimi

Şekil 2’ye ise vergi bilinci endeksindeki değişimlerin daha net olarak görülmesi amacıyla yer verilmiştir. Şekil 2’deki VBE verilerindeki değişimlere ilişkin olarak aşağıdaki ifadelere yer verilebilir.

- Endeks değerinin 2006 yılına nispeten 2018 yılında düşüş yaşadığı görülmektedir. Bu durum ise Türkiye’de vergi bilincinin azaldığı anlamına gelmektedir.
 - Endeks değerinde özellikle 2010 yılında ciddi bir düşüş yaşanmıştır. 2009 yılında 0,64 olan VBE değeri, 2010 yılında 0,35’e gerilemiştir. Yani, endeks değeri yaklaşık olarak yarı yarıya azalmıştır. Bu düşüşün yaşanmasında birkaç farklı durumun etkili olduğu düşünülmektedir. Öncelikle; 2008 yılında yaşanan küresel kriz tüm dünyayı etkisi altına almış ve hemen hemen her ülke piyasa ekonomisini canlandırmak adına bir takım önlemler almıştır. Türkiye de ise 2008 yılından 2011 yılına kadar 7 adet önlem paketi açıklanmış ve bu paketlerin içeriği genel olarak vergi temalıdır. İlgili önlem paketlerinde vergi bilincini olumsuz etkileyebilecek bazı düzenlemelere de yer verilmiş olup bu düzenlemeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir²;
1. Birinci önlem paketinde yer alan vergi borçları ve SSK prim yükümlülüklerinin **yeniden yapılandırılması**,
 2. Birinci ve ikinci önlem paketlerinde yer alan **sıfır faizli** kredi imkânı,
 3. Üçüncü önlem paketi çerçevesinde ve “5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” kapsamında %90’a kadar **indirimli** kurumlar vergisi oranı uygulanması, “Kablolulu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetine ilişkin Özel İletişim Vergisi yüzde 15’ten yüzde 5’e **indirilmesi**, ayrıca, ilgili trafik siciline adlarına kayıtlı ve tescilli bulunan, 1979 veya daha eski model motorlu taşıtlar, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 30 Haziran 2010’a kadar, kayıt ve tescillerinin silinmesi ve hurdaya çıkarılması durumunda, tahakkuk etmiş ve ödenmemiş Motorlu Taşıtlar Vergisi ile bu vergiye ilişkin gecikme zammı, vergi cezaları ve plakaya kesilen cezalardan **vazgeçilecektir**.
 4. Dördüncü önlem paketinde; yeni konut satışından alınan vergi 3 ay süreyle yüzde 18’den yüzde 8’e **düşürülmüş** ve otomobil ve beyaz eşya almak isteyenlere de paket önemli fırsatlar getirmiştir. Her iki sektörde de alınan Özel Tüketim Vergisi 3 ay süreyle **düşürülmüştür**.
 5. Beşinci önlem paketinde; bina ve bağımsız bölüm şeklindeki iş yerleri satışından, mobilya sektöründen, bilgisayar, bilişim ve büro makineleri ile sanayi ve iş makinelerinden alınan yüzde 18’lik KDV oranı 3 ay süreyle yüzde 8’e **indirilmiştir**.
- Vergi bilinci endeksinin 2010 yılındaki düşüşünü açıklayabilecek bir diğer düzenleme ise 2008 yılında yayınlanan “5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun Genel Tebliği” dir. Bu tebliğ ile; ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi zıya cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belirli koşullar dahilinde **18 ayda** eşit taksitler halinde ödenmesine karar verilmiştir. Yani vergisini ödemeyen mükellefler için kolaylık sağlanırken vergisini zamanında ödeyen bilinçli mükellefler cezalandırılmış olacaktır. Bu durum ise vergi bilinci endeksinin azalmasında önemli bir etkidir.
 - Endeks değerlerini daha sağlıklı yorumlamak adına Türkiye’de son 18 yılda çıkarılan af ve yapılandırma kanunlarını da ele almak yerinde olacaktır. Araştırmanın kapsadığı 2006-2018 yılları aralığında Türkiye’de 5 farklı af ve yapılandırma kanununun çıkarıldığı görülmektedir. 2008 yılında kamuoyunda “Varlık Barışı” olarak bilinen 5811 Sayılı Kanun, 2011 yılında 6111 Sayılı Yapılandırma Kanunu, 2013 yılında kamuoyunda “2. Varlık Barışı” olarak bilinen 6486 Sayılı Kanun, 2014 yılında 6552 Sayılı Yapılandırma Kanunu, 2016 yılında 6736 Sayılı Yapılandırma Kanunu, 2017 yılında 7020 Sayılı Yapılandırma Kanunu, 2018 yılında 7143 Sayılı Vergi ve diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile ilgili Kanun ve yine aynı yılda 7159 Sayılı Yapılandırma Kanunu yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının yer aldığı tablo 6 ve vergi bilinci endeksi değerlerinin yer aldığı tablo 5 birlikte değerlendirildiğinde;
1. Vergi Bilinci Endeksi’nin (VBE) 2009 yılı ve öncesinde “Vergiye Düşük Uyum” düzeyinde olduğu göze çarparken, endeksin “Ne Uyum Ne Uyumsuzluk” düzeyine düştüğü 2008 yılında ise 5811 Sayılı Kanun’un çıkarıldığı görülmektedir.

² Ayrıntılı bilgi için bkz: (Apak ve Yıldız, 2011; Karaca, 2016, s. 113-114).

2. 2010 ve 2011 yıllarında “Vergiye Düşük Direnç” söz konusu iken, 2011 yılında çıkarılan 6111 Sayılı Yapılandırma Kanunu göze çarpmaktadır. 2012 yılında endeks değeri yükselmişse de 2013 ve 2014 yıllarında endeks değerinin düştüğü, hatta 2014 yılında en düşük değerini aldığı görülmektedir. 2013 ve 2014 yıllarında 6486 ve 6552 Sayılı Yapılandırma Kanunlarının çıkarılması da bu değerlerin belirlenmesinde önemli bir etken olarak görülmektedir.

Tablo 7: Türkiye’de Çıkarılan Vergi Afları

Çıkarılma Tarihi	Çıkarılan Af Kanununa ilişkin Açıklamalar
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin Kanun
18.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
27.12.2018	7159 Karayolları Trafik Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kaynak: Aliçavuşoğlu, 2016, s. 64; Yurdakul, 2013, s. 74-75; Kireçtepe ve Avcı, 2016, s. 152-153 Yelman, 2017, s. 77; 2016 yılı sonrası çıkarılan kanunlar yazarlar tarafından eklenmiştir.

- Vergi bilinci endeksinin gelişimine yer verilen Şekil 2’de dikkat çeken bir diğer değişim ise 2011 yılında 0,35 olan VBE değerinin 2012 yılında 0,49’a çıkmasıdır. Bu değişim ise yaklaşık olarak 0,40 düzeyinde artışı ifade etmektedir. Bu artışı açıklayabilecek en somut gösterge 2011 yılında “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının (VDK)” kurulmuş olmasıdır. 10.07.2011 tarihinde çıkarılan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulan VDK bünyesinde “Risk Analiz Sistemi” ne yer verilmiştir. İlgili KHK’da yer alan VDK’nın görev ve yetkilerinin (b) bendinde “Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak *Risk Analiz Sistemi* üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” ifadesine yer verilerek vergi denetiminin daha etkin yapılabileceğine vurgu yapılmaktadır. Ülkemizde incelenen mükellef sayısının toplam mükellef sayısının yaklaşık % 3’ü civarında olduğu düşünüldüğünde ise bunların seçiminin risk analizi sistemi ile yapılması hem mükellef hem de idare açısından büyük kolaylık sağlayacaktır. Vergi denetim sisteminin dijitalleşmesine olanak sağlayan risk analiz sistemi ile bilgisayar tarafından elenen mükellefler direk olarak havuza atılmakta ve mükelleflere tartışılmaz noktalardan cezalar kesilmektedir. Doğru kitlenin seçimi kesilen ceza miktarlarında da artışa neden olmaktadır. Sonuç olarak, risk analizi sistemine göre dizayn edilen etkili ve verimli bir denetim sistemi ise vergi bilincinin gelişmesinde önemli bir role sahip olacaktır.

Sonuç

Bu çalışmada, devletin üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirilebilmesi ve devlet harcamalarında sürekliliğin sağlanabilmesi için mükelleflerin sahip olması gereken vergi bilinci düzeyini ölçmek maksadıyla, 2006-2018 dönemi vergi gelirleri, kayıt dışı istihdam, vergi yükü, denetim oranı, vergi cezalarında uzlaşma oranı ve vergi aslında uzlaşma oranı verileri kullanılarak vergi bilinci endeksi değeri hesaplanmıştır. İncelenen dönem içerisindeki yılların endeks değerleri incelendiğinde endeks değerinin en yüksek değerini 0,65 ile 2007 yılında aldığı, en düşük değerini ise 0,29 ile 2014 yılında aldığı görülmektedir. Çalışmanın zaman aralığı olan 2006-2018 dönemini kapsayan 13 yıllık dönemde yalnızca 3 yılda (2006, 2007, 2009) “Vergiye Düşük Uyum’un” görüldüğü, 3 yılda (2008, 2012, 2018) “Ne Uyum Ne Uyumsuzluk” düzeyinde olduğu, buna karşılık ise 7 yılda (2010, 2011, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017) “Vergiye Düşük Direnin” söz konusu olduğu görülmektedir. Çalışmaya vergi bilinci endeksi değerinin değişimini daha net görmek amacıyla şekil-2 eklenmiş olup, şekildeki keskin kırılmaların gerekçeleri araştırılmıştır. Şekilde öne çıkan yıllar; 2010 yılındaki düşüş ve 2012 yılındaki artış olarak belirlenmiştir. 2010 yılında meydana gelen düşüşün yaşanmasında birkaç farklı durumun etkili olduğu düşünülmektedir. Öncelikle, 2008 yılında yaşanan küresel kriz tüm dünyayı etkisi altına almış ve hemen hemen her ülke piyasa ekonomisini canlandırmak adına bir takım önlemlere yer vermiştir. Türkiye de ise 2008 yılından 2011 yılına kadar 7 adet önlem paketi açıklanmış ve bu paketlerin içeriği genel olarak vergisel düzenlemelere dayanmaktadır. Özellikle “vergi borçları ve SSK prim yükümlülüklerinin yeniden yapılandırılmasına” yönelik tedbirlerin vergi bilincini ciddi anlamda yıpratmış düşünülmektedir. Ayrıca, Türkiye’de çok sık uygulanan vergi afları da belirtilen yıldaki düşüşün gerekçeleri arasında gösterilebilmektedir. Çalışmada yer alan tablo 6’da ayrıntılı olarak incelenen vergi afları Türkiye’nin bu anlamda ne kadar yoğun bir gündeme sahip olduğunu göstermektedir. Sadece 2008-2018 yıllarını kapsayan 10 yıllık süreçte 8 adet vergi affı düzenlemesi yürürlüğe girmiştir. Vergi aflarının bu kadar sık uygulanması mükelleflerin vergi bilincini “nasıl olsa tekrar vergi affı çıkar” düşüncesiyle azaltmaktadır. Zaten vergi ödemek istemeyen mükellefler vergi afları ile cesaretlendirilerek vergisel yükümlülüklerin sekteye uğramasına sebep olacaktır. Vergi aflarının en önemli zedeleyici etkisi ise vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen bilinçli mükelleflerin vergi aflarının kolaylaştırıcı ve yükümlülükleri azaltıcı etkisine kapılarak vergilerini ödememeye başlaması ile gerçekleşecektir. Vergi bilinci endeksinin 2010 yılındaki düşüşünü açıklayabilecek bir diğer düzenleme ise 2008 yılında yayınlanan “5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun Genel Tebliği” dir. Bu tebliğ ile vergisini ödemeyen mükellefler için kolaylıklar sağlanırken vergisini zamanında ödeyen bilinçli mükellefler cezalandırılmış olacaktır. Bu durum ise vergi bilinci endeksinin azalmasında önemli bir etkidir.

Vergi bilinci endeksi değerinin 2012 yılındaki artışının temel gerekçesi olarak ise 2011 yılında kurulan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)” gösterilebilir. Bu kurum ile VDK bünyesinde “Risk Analiz Sistemi” ne yer verilmiş ve bu sistem ile “mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz ederek, mukayeseler yaparak ve bu suretle risk alanlarını tespit ederek” vergi denetiminin daha etkin yapılabileceğine vurgu yapılmıştır. Vergi denetim sisteminin dijitalleşmesine olanak sağlayan risk analiz sistemi ile bilgisayar tarafından elenen mükellefler direk olarak havuza atılmakta ve etkili ve verimli bir denetim sistemi ise vergi bilincinin gelişmesi amaçlanmaktadır.

Sonuç olarak vergi bilinci vergi gelirlerinin belirlenmesinde önemli bir faktördür. Literatüre vergi bilinci endeksi değerinin kazandırılmasını amaçlayan bu çalışmada vergi bilincinin de birçok değişkenden etkilendiği görülmektedir. Ayrıca, vergi bilinci endeksi değerinin mantıklı ve düzenli veri setleri ile zenginleştirilerek belirlenmesi durumunda ileride yapılacak olan çalışmalar açısından da yol gösterici nitelikte olacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

Abdioğlu, H. (2007). “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36,161-172.

- Adimasu, N. A. ve Daare, W. J. (2017). "Tax Awareness and Perception of Tax Payers and Their Voluntary Tax Compliance Decision: Evidence From Individual Tax Payers In Snnpr, Ethiopia", *International Journal of Scientific and Research Publications*, 7 (11), 686-695.
- Akinfala, F. F., Ekong, M., Liman, A., Tyem, P., Ashu, A., Kam-Selem, M. (2018). "Federal Inland Revenue Service Tax Awareness Index: Development and Validation", *International Journal of Business and Management*, 13 (7), 249-261.
- Akkara, Ö. ve Gencel, U. (2016). "Yükseköğretim Öğrencilerinin Vergiye Yönelik Algılarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi: Çanakkale Onsekizmart Üniversitesi Örneği", *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 28-48.
- AlAdham, M., Alaffo, A., Abukhadijeh, M. A., & Qasem, M. F. (2016). "Tax Evasion and Tax Awareness Evidence from Jordan". *International Business Research*, 9(12), 65-75.
- Aliçavuşoğlu, Ç. (2016). "Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği", *ICHACS*, 62-67.
- Apak, S. ve Yılmaz, G. (2011). "Türkiye’de Kriz Döneminde Açıklanan Ekonomik Önlem Paketleri", *Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı:43, 14-23.
- Buyrukoğlu, S. (2016). "Vergi Bilincinin Zedelenmesinde Devlet Faktörü". *Vergi Sorunları Dergisi*. 167-171.
- Buyrukoğlu, S. ve Erasa, İ. (2012). "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi". *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:375, 116-127.
- Buehler, G. A. (1940). "The Tax System and Tax Consciousness", *The Bulletin of the National Tax Association*, Vol. 25, No. 8, pp. 237-246.
- Cansız, H. (2006). "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2), 115-118.
- Çiçek, U. ve Bitlisli, F. (2017). "Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 261-277.
- Çelebi, A. K., Mıynat, M., Canbay, T., Bulut, Z. A., Mastar Özcan, P., Akyol Bulut, Ö., Tunçay, B. (2019). "Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Vergi Algılarının Ölçülmesine Yönelik Ampirik Bir Araştırma: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Örneği, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Basımevi, Manisa.
- Çelikkaya, A. (2002). "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler". *e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler, Aylık İnternet Dergisi*, Sayı:5.
- Demir, İ. C., Cığerci, İ. (2016). "Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma". *Yönetim ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 127-143.
- Demirtaş Aydoğan, S. (2017). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi", *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, ICOMEP 2017 Özel Sayısı*, 14-22.
- Geyik, O. ve Altunakar Mercan, S. Ş. (2019). "Oyun Yöntemiyle Vergi Bilincinin Oluşturulması: Taxlandia Oyun Uygulamasının İncelenmesi." *III. International Symposium on Economics, Politics and Administration*. 10-12 Ekim, Diyarbakır.
- Hastuti, R. (2014). "Tax Awareness and Tax Education: A Perception of Potential Taxpayers", *International Journal of Business, Economics And Law*, 5(1), 83-91.
- Karaca, C. (2016). *Türkiye’nin Güncel Ekonomik-Mali Sorunları ve Politikaları*, Ekin Yayınevi, Bursa.

- Kıral, E. (2018). "Vergi Ahlak ve Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler: Çukurova Üniversitesi Öğrencileri Üzerine Bir Analiz", Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt-Sayı: 11(2), 150-167.
- Kılıç, S. ve Aytaç, D. (2019). "Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Bir Faktör Olarak Etnosentrizm". Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 54(3), 1357-1376.
- Kireçtepe, B. vd. (2016). "Teorik ve Tarihsel Çerçeve ve Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanunun İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 339, 146-158.
- Korlu, R. K., Çetinkaya, Ö. ve Gerçek, A. (2016). "Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi: Bursa Örneği", Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:14, Sayı:28, 443-465.
- Malkawi, Bashar H. ve Haitham A. Haloush (2008). "The Case of Income Tax Evasion in Jordan: Symptoms and Solutions", Journal of Financial Crime, 15(3), 282-294.
- Muter Naci Birol, S. Sakıncı, A.K. Çelebi (1993). Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Manisa.
- Nurkhin, A., Novanty, I., Muhsin, M., & Sumiadji, S. (2018). "The Influence of Tax Understanding, Tax Awareness and Tax Amnesty Toward Taxpayer Compliance". Journal Keuangan dan Perbankan, 22(2), 240-255.
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği". Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27 (4), 241-271.
- Ömürbek, N., Çiçek H. G. ve Çiçek S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. Maliye Dergisi, (153), 102-107.
- Özgün, Z. ve Yüksel, C. (2018). "Mersin’de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Düzeyinin Ölçülmesi". Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü E-Dergisi, 1(2), 33-48.
- Pekkaya, M., Cural. M. ve Çelebi E. C. (2017). "SMMM'ler Vergi Bilinci Boyutları Ve Boyutlara Göre Vergiye Bakışları: Zonguldak'ta Bir Uygulama", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICMEB17 Özel Sayısı, 1066-1078.
- Sağlam, M. (2013). "Vergi algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Vergi Bilinci". Sosyoekonomi, 2013-1, 315-334.
- Savaşan, F. Ve Odabaş, H. (2005). "Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma". SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:5, Sayı:10, 1-28.
- Savitri, E. ve Musfialdy (2016). "The Effect of Taxpayer Awareness, Tax Socialization, Tax Penalties, Compliance Cost at Taxpayer Compliance with Service Quality as Mediating Variable". Procedia Social and Behavioral Sciences, 219, 682-687.
- Taytak, M. (2010). "İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma", Maliye Dergisi, Sayı:158, 496-512.
- Teyyare, E. ve Kumbaşı, E. (2016). "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü", AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(4), 1-29.
- Torgler, Benno (2005). "Tax Morale and Direct Democracy", European Journal of Political Economy, Vol:21, 525-531.
- Türkay, İ. (2019). "Vergi Bilinci/Vergi Ahlakı/Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 232, 161-203.
- Uyanık, A. (2019). "Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı: 177, 354-386.

- Yelman, E. (2017). “Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi”. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, 7(15), 67-84.
- Yeşilyurt, Ő. (2015). “Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:12, Sayı:32, ss.36-56.
- Yurdakul, A. (2013). Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, [Yayımlanmamış Doktora Tezi], Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Araştırma Makalesi

Türkiye’deki Vergi Bilincinin Ölçümünde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Bilinci Endeksi

A New Approach for Measuring Tax Consciousness in Turkey: Tax Consciousness Index

<p>Selçuk BUYRUKOĞLU Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü sbuyrukoglu@cumhuriyet.ed.tr https://orcid.org/0000-0003-4335-1575</p>	<p>Saniye Şehnaz ALTUNAKAR MERCAN Dr. Öğr. Üyesi, Dicle Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü ssehnazaltunakar@hotmail.com https://orcid.org/0000-0001-6823-8750</p>
--	--

Extensive Summary

Due to their mandatory nature; taxes, which cause a decrease in the disposable income of taxpayers, are inevitable payments. Some taxpayers, over time, have increased their disposable income through ways such as tax avoidance, tax evasion, or the informal economy, while reducing the amount of taxes they are liable to pay. Some taxpayers have accepted the tax duty as a constitutional responsibility and preferred to fulfill their tax obligations in full and on time. The concept of tax consciousness that emerged at this point tended to vary depending on the level of taxpayers’ awareness of tax. It is quite difficult to determine the level of consciousness, which varies depending on many variables. Most of the studies in the literature are based on the survey method, and the surveys elicit limited results for the regions in which they were conducted. This situation fails to determine the tax consciousness level of the countries.

In this study, the level of tax consciousness in Turkey over the years 2006-2018 is aimed to be measured. As a method, unlike the studies in the literature, no survey questionnaire was utilized and a formula proposal referring to the “Human Development Index” was developed and calculated by the United Nations Development Program. The variables in the formula consist of “tax revenues, informal employment, tax burden, auditing rate, conciliation rate in tax penalties, and conciliation rates in tax base”. The main reasons for determining these variables involve the high explanatory power of these variables with regular datasets on tax consciousness. Although the inclusion of a few more variables in the scope of the study is intended, these data cannot be included in the study since they are irregular or discontinuous. Among the specified variables, tax revenues represent tax consciousness, whereas other variables are explanatory of tax consciousness. The obtained findings are defined as the tax consciousness indexes, which range between zero and one (0-1), and a new concept is tried to be included in the literature. If the index value converges to one, it means that the level of tax consciousness increases, and if converges to zero, it means that the level of tax consciousness decreases. Furthermore, the index value is divided into five parts and classified as follows; “0.00-0.20 = High Resistance to Tax”, “0.21-0.40 = Low Resistance to Tax”, “0.41-0.60 = Neither Compliance nor Resistance”, “0.61-0.80 = Low Tax Compliance”, “0.81-1.00 = High Tax Compliance”.

Upon examining the index values in the specified years, it is seen that the highest value of the index value (0.65) was obtained in 2007 at, and the lowest value (0.29) in 2014. Throughout the 13 years covering the period 2006-2018, which is the analysis period of the study, “Low Compliance to Tax” is observed only in 3 different years (2006, 2007, 2009), whereas “Low Resistance to Tax” is observed in 7 different years (2010, 2011, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017).

Figure-2 is utilized to examine the change of the tax consciousness index value more clearly, and the arguments of sharp breaks in the figure are investigated. The decline in 2010 and the increase in 2012 are determined as prominent years. Several different situations are thought to be effective on the decline in 2010. First of all, the global crisis of 2008 has affected the whole world and almost every country has taken certain measures to revive the market economy. Seven precautions have been disclosed from 2008 to 2011 in Turkey. The contents of these precautions, in general, are based on tax regulations. In particular, it is thought that the measures regarding “restructuring of tax debts and social security premiums” severely undermine tax consciousness. Also, very frequently applied tax amnesty in Turkey can be displayed among the reasons for the decline in a given year. Tax amnesties, which are examined in detail in Table 6, indicate the extent to which they have a hectic agenda in Turkey. Throughout the 10 years over the years 2008-2018 alone, eight tax amnesty regulations have been enacted. The frequent application of tax amnesties reduces the tax consciousness of taxpayers with the idea of “tax amnesty would be declared anyway”. Taxpayers who do not wish to pay taxes would be encouraged with tax amnesties and this would cause tax obligations to be disrupted. The most damaging effect of tax amnesties would be realized whenever taxpayers with awareness, who pay their taxes promptly and in full, begin not to pay their taxes being lured by the facilitating effect of tax amnesties. Another regulation that could explain the decline of the tax consciousness index in 2010 is the “Law No. 5736 on Collection of Some Public Receivables by Conciliation Procedure” published in 2008. With this law, taxpayers who do not pay their taxes would be provided with ease, while taxpayers with awareness who pay their taxes on time would be punished. This is an important factor in the reduction of the tax consciousness index.

The “Tax Inspection Board (TIB)” established in 2011 can be considered as the main reason for the increase in the tax consciousness index value as of 2012. With this institution, “Risk Analysis System” is included within the body of TIB and it is emphasized that this system can be performed more effectively by “analyzing the activities of taxpayers by groups and sectors, making comparisons and thereby identifying risk areas”. With the risk analysis system that allows the tax control system to be digitalized, taxpayers who are eliminated by the computer are thrown directly into the pool and an effective and efficient control system is aimed at developing tax consciousness.

As a result, tax consciousness is an important factor in determining tax revenues. In this study, which aims to provide the literature with the tax consciousness index value, it is seen that tax consciousness is also affected by many variables. Furthermore, it is thought that if the value of the tax consciousness index is reinforced with logical and regular datasets, it would serve as guidance for future studies.