

MORAL TAX

AHLÂKÎ VERGİ

Hakkı M. AY¹

Abstract

Tax is the continuous, the most important and the biggest income resource of the government to perform social services. The increasing duties of the government in time, extended the purposes of tax. Taxes cause debt/credit relationship between government and tax payer. The possible result of tax ethics is paying the tax on time by tax payers. Not fulfilling tax duties on time and completely, is seen less or more in every country. The term Tax ethics which is subject to many studies is related to tax payer. But, the concept of tax ethics which concerns government is disregarded. The tax which will come into force, should meet some requirements. Tax paying ability, execution of tax power, tax structure, equal distribution of income and wealth, optimal taxation and the harmony with other politics should be taken into consideration. Being an ethical tax creates positive relation with the government and tax payer, frames the moral tax and increases the tax revenue.

Keywords: Tax, tax morality (tax ethics), moral tax (ethics tax)

Özet

Toplumsal hizmetlerin yerine getirilmesi için devletin en önemli, en büyük ve sürekli gelir kaynağı vergilerdir. Devletin zamanla artan görevleri, vergilerin de amacını genişletmiştir. Vergiler, devlet ile vergi mükellefi arasında bir alacak-borç ilişkisi doğurur. Vergi ahlâkının normal sonucu vergilerin, vergi mükellefleri tarafından zamanında ödenmesidir. Vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemek, tüm ülkelerde az veya çok görülmektedir. Birçok çalışmanın konusu olan vergi ahlâkı, vergi mükellefine dönük bir kavramdır. Devleti ilgilendiren ahlâkî vergi kavramı ise ihmal edilmektedir. Yürürlüğe girecek bir vergi, belli şartları taşınmalıdır. Vergi ödeme gücüne, vergilendirme yetkisinin kullanımına, vergi yapısına, gelir ve servetin adil dağılımına, optimal vergilemeye, diğer politikalarla uyumuna dikkat etmek gerekir. Bir verginin ahlâkî olması, devlet ile vergi mükellefi arasında olumlu bir ilişki doğurur, vergi ahlâkını tesis eder ve vergi hâsılatını artırır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi ahlâkı, ahlâkî vergi

¹ Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, hakkimay@mynet.com

Sultan, memurlarının kesinlikle,
halkın malına haksız yere
el uzatmalarına razı olmamalıdır.
(İmam-ı Gazalî)

Giriş

Vergi, kamu hukukunun içerisinde yer alan bir kurumdur. Kamu hukuku, kamu kurumları ile kişiler arasındaki uyumsuzlukları düzenler ve kamunun daima bir üstünlüğü hâkimdir (Öner, 2015: 24). Bu nedenledir ki; alan araştırmalarında genellikle mükellef odaklı olan vergi ahlâkî kavramı üzerinde durulmuştur. Vergi mükelleflerinin vergilerini ödeme konusunda hangi tutum ve davranışlarda buldukları konusu incelenmiştir. Oysa yürürlüğe konulan vergilerin olmaz ise olmazları üzerinde çalışmalar yeterli değildir.

Ahlâkî vergi kavramı; verginin gerekçesi, vergilendirme yetkisinin yerindeliği, ödeme gücüne hassasiyeti, gelir ve servet dağılımına etkisi, vergi adaletine uygunluğu, optimal vergilemeye yakınlığı gibi konularda kendini göstermektedir. Kanun koyucunun bu faktörleri göz önünde bulundurarak vergi salması gerekmektedir. Uygulamada her zaman vergilerin ahlâkî olması gereği dikkate alınmadığı gözlemlenmektedir.

Bu çalışmaya vergilerin gün geçtikçe hayatımızın her alanında etkili olmasının nedenleri ile başlanmıştır. Genel olarak ahlâk ve vergi ahlâkî kavramlarına yer verilmiştir. Daha sonra ahlâkî vergi kavramına ve bir ahlâkî verginin nasıl olması gerektiğine değinilmiştir. Uygulamada görülen ahlâkî olmayan vergi uygulamalarına örnekler verilmiştir.

Vergilerin Artan Önemi

Başlangıçta devlet, insanların doğa ve diğer topluluklar karşısında korunması ve savunulması işlevini üstlenmiştir. Uygarlık düzeyinin gelişmesi, insan ihtiyaçlarının çeşitlenmesi sonucu devlet, çeşitli ekonomik işlevler de üstlenmek durumunda kalmıştır. Kamu ekonomisi, devletin giderek ekonomiye karışımı zorunluluğu nedeniyle, çeşitli sorunlara çözüm getirme çabalarının sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Şener, 2001: 2).

Devlet yaşamın her alanında boy gösterir duruma gelmiştir. Politika belirleyen, kural koyan, mülkiyet oluşturan, fonlama yapan, ulaşım sağlayan, sağlık, eğitim hizmetlerini sunan, enerji sağlayan, ulaşım yatırımlarını gerçekleştiren, bankacılık, sigortacılık ve finansal alanlarda etkinlikte bulunan dev bir işletme niteliği kazanmıştır (OECD, 1999: 2). Devlette yaşanan değişimler, gelir ve harcamaları konusunda da değişimlere neden olmuştur. Nitekim devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin amaçları da değişmiştir. Vergilerin bileşimi, konusu ve oranını kapsayan vergi sisteminin tasarımı, makroekonomik hedeflere ulaşmanın yanı sıra, mikro alanda da çok farklı ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak amacıyla kullanılmaktadır (Pınar, 2006: 40).

Vergiler, insanlık tarihi kadar eskidir. Başlangıçta toplumsal ihtiyaçların finansmanı için yardım, rica, hediye şeklinde alınmıştır. Daha sonraları vazife ve fedakârlık olarak görülmeye başlanmıştır. Nihayet bugün itibarıyla zorunluluk olarak tanımlaması yapılmıştır (Turhan, 1982: 2).

Geniş tanımıyla vergi; devlet ya da devletin yetkili kıldığı kişiler tarafından, toplumsal hizmetlerin finansmanı ve/veya ekonomik ve sosyal yaşama müdahale etmek amaçlarıyla, kanuna dayanarak, hukuki cebir altında ve özel bir karşılığı olmaksızın kişilerden alınan ekonomik değerlerdir.

Verginin, hem en önemli finansman ihtiyacı olarak ve hem de ekonomik ve sosyal yaşama müdahale amaçlı iktisat politikası aracı olarak giderek öneminin artmasında, hiç şüphesiz devletin amaçları belirgin olmuştur (Turhan, 1998: 25). Bir başka ifadeyle vergiler salt malî (fiskal) amaçlar için değil, malî olmayan (ekstra-fiskal) amaçlar için de alınmaya başlanmıştır.

Kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak, vergilerin fiskal fonksiyonunu oluşturur. Nitekim vergilerin ilk ve en temel fonksiyonu budur. Adalet, diplomasi, iç ve dış güvenlik şeklindeki kamusal malların ölçülemez, bölünemez, fiyatlandırılmaz ve piyasa konusu yapılamaz olması, bunların yalnızca devlet tarafından üretilebileceği ve üretilmesi gerektiği sonucunu doğurmaktadır.

İktisat yazınında yaşanan fikrîsel değişimler ve ardından dünyayı sarsan ekonomik krizler ve büyük savaşlar gibi olaylar nedeniyle, devletin tarafsızlığı sorgulanır hale gelmiştir. Gelir dağılımındaki kişisel, bölgesel ve sektörel adaletsizlikler, monopolleşmeler, negatif dışsallıklar, ekonomik istikrarsızlıklar, özel sektörün yetersizliği, ekonomik büyüme ve kalkınma sorunları, küresel kamusal mallar, işsizlik, uluslar arası entegrasyonlar şeklindeki yeni durumlar; devletin görev ve yükümlülüklerinin yanı sıra vergilerin de fonksiyonlarını artırmıştır. Dolayısıyla vergilerin bu ekstra-fiskal amaçlarının oluşması, devletin fonksiyonlarına bağlı olarak gelişmiştir.

Genel Olarak Ahlâk Kavramı

Toplum düzenini sağlamaya yönelik çok sayıda kurumlar vardır. Anayasa, kanun, uluslar arası anlaşmalar, yönetmelik, tüzük gibi yazılı kuralların yanı sıra; yazılı olmayan din, ahlak, görgü, gelenek te yer alır. Ahlâk, bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları olarak tanımlanır (Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük). Belli bir dönemde belli insan topluluklarınca benimsenmiş olan, bireylerin birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen, iyi ile kötüyü, doğru ile yanlış ayırtıran bir kavramdır.

Ahlâk toplumdaki topluma değişebileceği gibi, aynı toplum içinde farklı grupların benimsediği ahlâk grupları arasında da farklılıklar olabilmektedir. Bir toplum içinde farklı ulusal, dinsel, etnik, cinsel kimlikler olması farklı ahlâk anlayışını gündeme getirmektedir (Pehlivan, 1998: 83). Zamana göre de değişebildiği gerçeğinden hareketle, ahlâk ta değişime açık bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir bilim olarak ahlâk, kendi içinde teorik ve pratik olmak üzere ikiye ayrılır. Ahlâkın konusu insanı fazilet ve erdemle kavuşturmadır. Ahlâk ilmi, doğası gereği kural koyucu olmasıdır (Cevizci, 2002: 7). Toplum ahlâkı ile vergi ahlâkı ve ahlâkî vergi arasında zayıf ve gecikmeli de olsa bir ilişki vardır. Nitekim ahlâkın zayıfladığı toplumlarda kamu harcamalarının arttığı birçok araştırmanın konusunu oluşturur. Nitekim ahlâksızlığın arttığı bir toplumda kamu malı, milli servet, empati gibi kavramlar da önemsizleşir.

Vergi Ahlâkı

Vergi ahlâkı, mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır olarak tanımlanır (Schmölders, 1976: 107). Vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilme derecesi olarak ta tanımlanmaktadır (Çiçek vd., 2007: 35) Yasal olarak ödenmesi gereken verginin, eksiksiz olarak ödenmesi, yüksek vergi ahlâkı olarak nitelendirilir (GİB, 2007: 23).

Vergi ahlâkı, verginin ödenmesi konusunda içsel bir motivasyon olarak görülür. İçsel motivasyon, dışarıdan bir baskı ve zorlama olmaksızın, gönüllü olarak vergi ödemeyi anlatır (Aktan, 2012: 15). Bireylerin vergi ahlâkını belirleyen faktörler vardır. Bunlar,

psikolojik, ahlâkî, siyasî, kültürel, dinsel, yönetsel (idarî), hukuksal ve kurumsal faktörlerdir.

Bugünün çağdaş vergi sistemlerinin mükellefin beyanını esas alması nedeniyle, iyi bir vergi sistemi büyük ölçüde mükelleflerin vergiler karşısında takındığı tutuma göre şekillenmektedir. Vergi uyumu da denilen vergi ahlâkî daha geniş bir çerçeve ile “vergi beyannamelerinin zamanında ve hatasız bir şekilde doldurulması, gelir idaresine vergi beyanının zamanında ve usulüne uygun olarak verilmesi ve vergi ödemelerinin zamanında ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi” olarak tanımlanmaktadır (Roth ve Scholz, 1989: 2). Vergiye uyumun gerçekleşebilmesi için üç aşamanın (beyanname doldurma, bildirimde bulunma ve ödeme yapma) sırasıyla gerçekleşmesi gerektiği söylenebilir (Blumenthal vd., 1998: 16-17).

Vergi ahlâkî, ödenen ile ödenmesi gereken vergi ilişkisine dayanmaktadır. Bu ilişki teoride ‘vergi dürüstlüğü standardı’ olarak ifade edilmektedir. Vergi dürüstlüğü standardı, oransal bir ilişkiye dayanmaktadır ve ödenen verginin ödenmesi gereken vergiye bölünmesiyle elde edilmektedir (Şenyüz, 1995: 33).

1982 Anayasası’nın vergi ödevini düzenleyen 73. Maddesi, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mâlî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesinin hemen ardından “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesi ile devletin vergi ahlâkını yerleştirme iradesini ve bunun için kendisine düşen görevi açıkça belirtmiştir. Devletin en önemli görevlerinden birisinin vergi adaletinin sağlanması olduğunun vatandaşlar tarafından anayasal düzeyde görülmesi, ülkedeki toplam vergi ahlâkî açısından oldukça önem arz etmektedir (Tosuner ve Demir, 2007: 14).

Vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi tabanının azalması şeklindeki davranışlar, vergi ziyayı (azalması) na neden oldukları için, bütçede aynı etkilere sahiptirler. Yasal farklılıklar ve vergi ahlâkına bağlı olarak, bireyler bu etmenleri şahsi özellikleri itibarıyla farklı olarak ve eşit olmayan dürüstlüklerle algılamaktadırlar (Kırçber vd., 2003: 535). Vergi ahlâkî vergilerini ödemek için bireylerin razılığı ya da ahlâkî yükümlülüğüdür (Gökbunar vd., 2007: 71). Vergi ahlâkî ayrıca ahlâkî pişmanlığı ya da vergilerdeki dolandırıcılığı kapsayan suçluluğu da içerir. Eğer bir vergi mükellefinin pişmanlığı ya da suçluluk duygusu güçlü ise, vergileri ödemeye daha fazla istekli olacaktır (Torgler, 2005:525).

Birçok vergi mükellefinin vergi ödemelerindeki kasıtlı uyumsuzluk (itaatsizlik) göstermesi tüm gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hissedilen ciddi bir sorundur (Reckers vd., 1994: 825). Ayrıca vergi ahlâkî, genel ahlâkî çok daha geriden izlemekte ve vergi yasalarına aykırı olan davranışlar bir çeşit toplumsal kabiliyet olarak nitelendirilmektedir (Turhan, 1989: 225).

Toplumun sosyal ve kültürel özellikleri, vergi mükelleflerini etkilemektedirler. Bu sosyo-kültürel özelliklerin başında vatandaşlık bilinci ve devlete olan bağlılık gelmektedir. Nitekim devletin meşruiyetini tanımayan bir kişinin o devlete vatandaşlık bağı, sadece resmi kayıtlarda kalacaktır. Bu nedenle, ülkede vergi ahlâkının yerleşmesi için öncelikle vatandaşlara devletin ve devlet kurumlarının iyi anlatılması ve içsel kabulünün sağlanması gerekmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 13, 14).

Ahlâkî Vergi

Klasik öğretilerde devletin egemenliğini belirleyen üç temel unsur vardır: Para basmak, orduya sahip olmak ve vergi salmak (TOBB, 2001:1). Muhakkak vergi salmanın gerekçeleri vardır. Ancak konular, fiiller, bireyler, durumlar üzerinden alınan vergiler, gelişigüzel salınmamalıdır.

Vergi ahlâkî konusunda yapılan birçok çalışma mevcuttur. Verginin daha ziyade bir kamu hukuku içerisinde ele alınması nedeniyle böyle bir sonuç normal karşılanabilir. Vergi mükelleflerinin vergiye uyumu ve bunu engelleyecek faktörler tek tek açıklanmıştır. Oysa verginin yasalaşması ve uygulamasından sorumlu merci olarak devletin, bir vergiyi yürürlüğe koyarken nelerin göz önünde tutulacağı konusuna, dolayısıyla ahlâkî vergiye akademik çalışmalarda yeteri kadar yer verilmemiştir.

Verginin mükellef psikolojisi üzerindeki etkileri içinde, vergilendirme yetkisinin ve vergileme ilkelerinin büyük bir önemi vardır. Vergilemeyi haklı gösteren teorilerin bazılarında, vergilerin niçin, kimlerden ve hangi amaçlarla alındığı konularına açıklama getirilmeye çalışılmaktadır. Dolayısıyla ahlâkî bir verginin nasıl olması gereği ortaya kalsa da, kamunun finansman ihtiyacı ve gelişen ekonomik gerekçeler, bu hassasiyetin göz ardı edilmesine neden olmaktadır.

Vergi, devlet ile bireyler arasında alacak-borç ilişkisi doğuran mali bir olaydır. Vergilerin ve kamu harcamalarının yer aldığı mali olaylar, sosyo-psikolojik yönü olan sosyal olaylardandır (Çelebi, 2012: 2). Mâlî olaylar, bireyler ve firmalar üzerinde olumlu ya da olumsuz bireysel ve kitlesel tepki ve eylemlere neden olabilmektedir. O nedenle ahlâkî bir verginin, vergi ahlâkî üzerinde olumlu etkileri olacaktır.

Ahlâkî bir vergi ile iyi bir verginin nasıl olması gerektiği karıştırılabilir. İyi bir verginin esaslarını daha ziyade ekonomik gerekçeler oluşturmaktadır. Bu gerekçeler: müşevvikler ve ekonomik etkinlik, bölüşüm etkileri, esneklik ve istikrar, basitlik, yönetimde düşük maliyet ve anlaşma, uluslar arası uyumluluk, geçişte yumuşaklıktır (Akalin, 2000: 312).

Ahlâkî verginin olaşabilmesi için ise, yukarıdaki gerekçelerden farklı olarak başka şartların varlığı aranmalıdır. Öncelikle vergilendirme yetkisinin hukukî, uluslar arası normlara ve mükellef psikolojisine uygun olması gerekir. Vergi ödeme gücü dikkate alınmalıdır. Vergi yapısının adil olması gerekir. Vergilerin oran ve miktarı optimal bir düzeyde tespit edilmelidir. Gelirin ve servetin adil dağılımına hizmet etmesi gerekir. Negatif dışsallık gibi piyasa başarısızlıklarını önlemesi veya en aza indirmesi beklenir. Diğer politikalarla uyum içerisinde olmalıdır.

Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı

Kamu yönetiminin temel görevi demokratik, çoğulcu ve insan hakları temelli bir yapılanma içerisinde, toplumun genel menfaatini gözeterek vatandaşların ortak amaçları, refahı ve mutluluğu için hizmet üretmektir.

Devletin yeni görev alanlarıyla tanışmasına paralel olarak kamu yönetimlerinin hacimlerinin büyüdüğü bir olgudur (Pontier, 1984: 50). Bu olgu karmaşıklığı da beraberinde getirmektedir. Günümüzde kamu yönetimi her ne kadar karmaşık bir yapıya bürünse de (Şengül, 2005: 139); açıklık, şeffaflık, hesap verebilirlik gibi yeni yaklaşımlar, mükelleflerin vergi karşısındaki tutumunu olumlu yönde etkilemektedir.

“Bir ülkenin vergi politikasını amacına uygun bir şekilde yürütebilmesi, o ülkenin öncelikle vergilendirme yetkisine sahip olmasına, daha sonra da bu yetkinin halkın temsilcilerinden oluşan meclis tarafından kullanılmasına bağlıdır... Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu gücü gösterir. Bu yetkinin kullanılması bir zorunluluktur. Çünkü devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara gereksinimi vardır. Bunu da vergilendirme yetkisini kullanarak sağlar” (Varcan, 1987: 1, 2). Şu da bir gerçektir ki; küreselleşme devletlerin vergilendirme yetkisini görece aşındırmaktadır (Saraç, 2006: 388).

Olağanüstü durumlar için alınan ek ve/veya geçici vergilere ilişkin ödeme isteği oldukça düşük düzeyde gerçekleşmektedir (İSMMMO, 2010: 76). 1999 Marmara Depremi ardından yürürlüğe geçici olarak giren ama kalıcı olan Özel İletişim Vergisi, 1942-1943 yıllarında II. Dünya Savaşı'nın olağanüstü şartlarında Türkiye'de 10 ay kadar yürürlükte kalan Varlık Vergisi, devletin vergilendirme yetkisini haksız ve adaletsiz bir şekilde kullandığı bir uygulama olarak tarihe geçmiştir.

Hikâyeye göre Nüşirevan (İran'da 531 ile 579 yılları arasında hükümdarlık etmiş, adaletiyle ün salmış Sâsâni şâhidir ve 'Nüşirevan-ı Âdil' diye de bilinir), beldelerinden birine yeni bir vali tayin etmiştir. Bu vali, hazineye ödenmesi gereken vergiden fazla olarak üç bin dirhem daha fazla göndermiştir. Bunun üzerine Nüşirevan, alınan fazla vergilerin sahiplerine geri ödenmesini, ardından da valinin görevden azledilmesini emretmiştir. Halkın malına zulüm ve gasp suretiyle el koyan, onları hazinesine katan liderin durumu; yaptığı temelini kurummasını beklemeden üzerine bina dikip sonra binanın temelle birlikte yıkılmasına sebep olan adam gibidir (İmam-ı Gazâli, 2004: 161).

Ünlü filozof Fârâbî (870-950) mutluluğu, erdemli bireyler ve erdemli bir yönetim tarzı ile ifade eder (Arkan, 2005: 394). Yönetişim kavramını işaret eden bu anlayış, izlenecek politikalarda kararların alınması, uygulanması ve denetiminde birey ile devlet yönetiminin karşılıklı etkileşimlerinin önemini vurgulamaktadır. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken, vergilerin tüm etkilerini göz önünde bulundurması ve bunun için de mükelleflerin, ilgili odaların ve sivil toplum kuruluşlarının görüşlerini dikkate alması gerekir. Dünyada yaşanan gelişmeler ve küreselleşmenin etkileri dikkatle takip edilmeli ve bunlar hakkında fikir teatileri gerçekleştirilmelidir.

Kötü Yönetim

Kamu yönetiminde yaşanan niceliksel ve niteliksel değişime bağlı olarak, kamu hizmetleri daha etkin ve verimli sunulmalıdır (Çoban ve Deyneli, 2005: 341). Bunu yapacak olan unsur da insandır. Vergilerin toplanması ve bunların kamu harcamalarında kullanılması, kamu görevlileri eliyle gerçekleştirilir.

Vergilerin gerek salınması ve gerekse uygulanmasında insan faktörünün yeri, bir önceki vergileme yetkisi konusu içinde incelenmiştir. Toplanan vergilerin kamu harcaması şeklinde kullanılmasında etkinlik, verimlilik, açıklık, şeffaflık, kamu görevlilerinin uyması gereken kuralların net ve açık olması, hesap verebilirlik, sorumluların cezalandırılması konuları, iyi bir yönetim anlayışının gereklerindedir. Kamu görevlilerinin uyması gereken kuralların, keyfilğe ve sübjektifliğe yol açmadan yasal zemine oturtulması gerekir.

Geniş anlamda kamu harcaması ile merkezi yönetim, yerel yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve kamu iktisadi teşebbüslerinin harcamaları anlatılmak istenir. Hükümetlerin, yerel yönetim kuruluşlarının ve harcamaya yetkili kurumların harcama yetkililerinin, toplumun talep ve beklentilerinin yanı sıra, sürdürülebilir çevre ve ekonomi, küreselleşme, uluslar arası entegrasyonlar çerçevesinde hareket etmeleri zorunludur.

Kamu görevlilerinin davranışlarıyla ilgili ahlâkî standartların oluşturulması ve bunun yaygınlaştırılması gerekmektedir. Kamu yönetimi sisteminin ahlâkî standart ve değerlere uygun olarak düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Şen, 1998: 168-169). Vergi yönetiminin vergilemede âdil olması, her şeyden önce ahlâkî bir görevdir. Vergi kaçırınların cezalandırılmaması ve vergi ödemeyenlerin affedilmesi, vergisini ödeyen dürüst mükelleflere bir haksızlıktır ve bir nevi ceza anlamı taşımaktadır (Tosuner ve Demir, 2007: 14).

Yöneticilerin görevlerini icra ederken uymak zorunda oldukları etik kuralları vardır. Kamu görevlileri, görevlerini çağdaş yönetim anlayışının ortaya koyduğu esaslar doğrultusunda yerine getirmek durumundadır. Bu esaslardan bazıları savurganlıktan kaçınma, görev ve yetkilerin menfaat sağlama amacıyla kullanılmaması, dürüstlük ve tarafsızlık, görevin yerine getirilmesinde kamu hizmeti bilinci, halka hizmet bilinciyle hareket etmektir (T.C. Başbakanlık, 2012: 27-83).

Kamu görevlileri, karar verirken ya da bir eylemde bulunurken ikilemde kalabilmekte ve bazen karar vermekte zorluklar yaşayabilmektedir. Böyle durumlarda yetkilerin ve kaynakların âdil, tarafsız, dürüst ve tutarlı bir biçimde nasıl kullanılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır (T.C. Başbakanlık, 2012: 5). Kamu sektöründe ahlâk anlayışının yaygın olması, kamu gücünün keyfi kullanımını engelleme noktasında etkili olabilecektir (Dağdelen, 2005).

Devlet tarafından toplanılan vergilerin nerede ve nasıl harcandığı noktasında halkın şüpheleri var ise, o toplumda vergi ahlâkını yerleştirmek zorlaşabilmektedir (Gümüş, 2011: 180-181). Ulusal kaynakların düşüncesizce kullanılması ve bunun sonucunda israfın artması, yönetsel etik konusunda tedbirler alınmasını gerektiren konulardan birisidir (Kaplan, 2009:353).Yapılan birçok çalışmalarda vergilere karşı gösterilen olumsuz tepkilerin önemli sebeplerinden birisi olarak, kamu harcamalarının etkinlik ve verimliliği gösterilmektedir. Vatandaşların kamu harcamalarında savurganlık yapıldığını düşünmeleri, vergiye karşı tutumlarının da olumsuz olmasına yol açabilmektedir (Bayraklı vd., 2004; Demir, 1999; Gerçek ve Yüce, 1998; Çiçek, 2006).

Rüşvet ya da hediye alıp verme uygulaması genellikle doğu toplumlarına özgü bir davranıştır. Kaynağı ne olursa olsun, kötü yönetimin önemli göstergesi arasında yer almaktadır. Memurlar, herhangi bir hizmeti vermek için rüşvet veya hediye beklemekte, buna karşılık bireyler de herhangi bir hizmeti almak için rüşvet veya hediye vermeye razı durumdadırlar. Bu durumda memurlar gelirlerini resmi olmayan ücretlerle artırırken, bireyler ikinci bir vergi ödüyor gibidirler. Rüşvet veya hediye vermeyi reddeden veya yeterli miktarda ödemeyen veya ödeyecek gücü olmayan kişi hizmetten yeterince yararlanamaz. Ödemeye gücü yetenler ise daha iyi muamele görürler (Caiden, 1981: 68).

Yönetim anlayışında hızlı ve önemli değişimler yaşanmaktadır. Yeni ve çağdaş yönetim teknikleri, bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler ve teknolojik yenilikler, insani değerler ve demokratikleşme gibi değişimler, bireylerin merkezi ve yerel yönetimlere bakış açılarını, yerel hizmetlere ilişkin beklentilerini büyük ölçüde değiştirmiştir (Yatkın, 2008: 226). Yönetim alanındaki toplumsal değerlere aykırı davranış ve uygulamaların yaygınlaşması; yolsuzluk ve yozlaşmalarla doğrudan ilgili olarak her meslekte olduğu gibi yönetim kuram ve uygulamalarında da bir etik boyutun gerekliliğini tüm açıklığıyla hissettirmektedir (Balkır, 2005:204).

Çevreye, çalışanlara, hayır kurumlarının faaliyetlerine, topluma, kadınlara, özörlönlere, vergi gibi yasal sorumluluklara, sanata ve kültüre duyarlı olmayan liderlerin yönettiği işletmeler kısa vadede kazançlarını artırsalar bile, uzun vadede önemli sorunlarla karşı karşıya kalacaklardır. İşletmelerde ahlaki bir iklimin oluşturulmasında yöneticilere ve özellikle de üst düzey yönetime çok önemli görevler düşmektedir (Sezgöl, 2011: 229).

Mükellefler, ödedikleri vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönmesini isterler. Bundan dolayı da toplanan vergilerin israf edilmemesi, kamu hizmetlerinin yeterlilik ve kalitesinin artırılması ve toplanan gelirlerin, nerelere harcandığının şeffaf bir şekilde gösterilmesi, mükellefin vergi uygulamalarına yönelik algı düzeyini olumlu yönde etkileyecektir (Şahin, 2011:201). Eğer ülkede kamu otoriteleri ve kamu çalışanlarının yolsuzluk olaylarına karıştığı, alınan vergilerin savurgan bir şekilde ve yeterli özen

gösterilmeden harcandığı görüşü yaygın ise, vergi mükelleflerinin vergiler karşısındaki içsel motivasyonları da azalmaktadır.

Vergi sisteminin toplum tarafından daha adaletli algılanmasını sağlamak için yolsuzlukların azaltılması, çok sayıda resmi işlerin daha şeffaf bir şekilde yürütülmesi, demokrasi seviyesi ile yasama, yürütme ve yargı erklerine güven düzeyinin artırılması gerekmektedir (Demir ve Gülten, 2013: 284-285).

Vergi Ödeme Gücü

Milli ekonomiler içerisinde kamunun gerçek ölçüsü kamu harcamaları değil, kamu gelirleri ve bunlar içinde de en önemlisi vergilerdir (Williams, 1995). Vergiler bireylerin gelirleri, harcamaları ve servetleri üzerinden alınmaktadır. Harcama ve servetin kaynağı gelirdir. O halde ödeme gücüne ulaşmada temel kriteri gelir oluşturmaktadır. “Çok kazandıktan çok, az kazandıktan az vergi almak” prensibi, gelirin miktarının vergilemede önemli bir esas olduğunu gösterir. Ancak elde edilen gelirin ayrıca nasıl bir kişi tarafından (özürlü veya sağlıklı, bekâr veya evli, çocuk sahibi veya değil gibi), hangi koşullarda (yer altında ve sağlığı tehdit eden alanlarda veya masa başı gibi gayet rahat bir ortamda), hangi üretim faktörü aracılığıyla (emek veya kira gibi servet geliri) elde edildiğinin bilinmesi gerekir.

Mükelleflerin gelir ve servet düzeyleri, kabiliyet, miras, eğitim, şans, piyango gibi faktörlerden dolayı birbirlerinden farklılıklar gösterir. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması, herkesin mâlî gücüne göre vergilendirilmesi, vergide adaletin temel gereğidir.

Vergi ödeme gücüne ulaşma teknikleri veya metotları vardır. Bunlar;

- Artan oranlı vergi tarifesi,
- En az (asgarî) geçim indirimi,
- Ayırma prensibi,
- Muafiyet, istisna ve indirimlerdir.

Vergi yükünün bireyler arasında âdil dağıtılması ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmeyi, ödeme gücü ilkesine göre vergilendirme ise gelir vergisine en az geçim indirimi ile ayırma ilkesinin dâhil edilmesini ve artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmasını gerektirir (Yılmaz, 2006: 264).

Gelirin artan her birimine atfedilen önem aynı olmaz. Zorunlu giderlere ancak yetecek bir gelirin her biriminin marjinal faydası yüksek çıkacaktır. Ancak kişinin yüksek geliri olması durumunda, gelirin örneğin son biriminin marjinal faydası düşük çıkacaktır. Bu nedenle gelirin artması ile birlikte uygulanacak verginin artan oranlı uygulanması gerekecektir.

Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için, koşullara uygun bir şekilde belirlendiği durumda önemli katkısı bulunan en az geçim indirimi; kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmek için gerekli olan gelirin vergi dışı tutulmasını ifade etmektedir.

Ayırma prensibi, emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin farklı bir vergilendirme anlayışına göre vergilendirilmesini anlatmak için kullanılır. Emek kutsaldır. O nedenle ücret gibi salt emek geliri ile faiz, kira ve rant gibi servet gelirlerinin farklı bir vergi tarifesine tabi tutulması daha âdil olacaktır. Ayırma prensibi denilen bu kuram, birçok ülkede uygulanmaktadır.

İnsanca yaşamayı ve asgari kültürel gereksinimleri sağlayıcı sosyal içerikli indirimler, muafiyetler ve istisnaların hacmi; ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel gelişmişlik düzeyine göre değişebilmektedir. Bunlar iyi ve gerçeklere uygun biçimde düzenlenmiş

olmaları durumunda, vergi adaletini olumlu yönde etkilemektedirler (Akdoğan, 1980: 26). Ekonomik, sosyal ve hatta siyasal nedenlerle bazı kişiler ve konular kısmen veya tamamen vergi dışı tutulabilmektedirler. Bu uygulamalar çoğu zaman rasyonaliteden uzak, siyasal gerekçelerle uygulama olanağı bulmaktadırlar. İyi ve koşullara uygun bir biçimde saptanan ve uygulanan muafiyetler ve istisnalar indirimler, vergi adaletine ulaşma bakımından, doğrudan etkisi bulunmaktadır.

Hukukun asıl amacı adalettir (Şenyüz, 2014: 86). Mâlî gücü eşit olanların eşit vergi, farklı olanların farklı vergi ödemesini içeren bir vergi sisteminin âdil olacağı kabul edilir. Adaletli vergilemenin temelinde mâli güce göre vergileme vardır. O halde, vergilemede mâli güce bağlı farklılaşmaya izin verilir ve hatta bu farklılaşma zorunlu görülür. Mâlî gücün farklılığını dikkate almayan her türlü vergileme, anayasaya ve hukuk devletine aykırılık oluşturur (Şenyüz, 2014: 87).

Mâlî güce göre vergilendirme ilkesinin hayata geçirilmesi ile sosyal devlet daha somut hale gelecektir. Mâlî güç olgusu ile birlikte ele alınması gereken bir durum da vergi yükünün dağılımı noktasında kendisini gösterir. Vergilerin konulması ve uygulanmasında, hukuk devletinin içini sosyal devletle doldurmak gerekecektir. Vergisel açıdan bakıldığında sosyal devlet; kişilerin insanca yaşamasına saygı gösteren, güçsüzlere güçlüler karşısında koruyan, çalışanları koruyucu, işsizliği önleyici ve milli gelirin dengeli dağılımını sağlayıcı, kişiyle toplum arasındaki dengeyi gözetici, bu anlamda gereken tedbirleri almakla yükümlü olan devlettir (Şenyüz, 2014: 88, 89).

Vergi Adaleti

Vergi yükünün adaletli dağıtılması konusu, uluslar arası kuruluşların ve entegrasyon çalışmalarının yanı sıra çoğu ülkelerin anayasalarında da yer alan bir kriterdir. Temel hak ve hürriyetlerin teminat altına alınması, ekonomik ve sosyal haklardan yararlanma noktasında eşitlik, kamu kaynakların etkin, verimli ve âdil dağılımı gibi vergi yükünün de adaletli dağıtılması, 'önce insan' felsefesinin bir sonucudur. Vergi yükünün neye göre dağıtılacağı, kimin ne kadar vergi ödeyeceği konuları, sonuç itibarıyla elde edilen gelire dayanmaktadır. Harcama ve servet, vergi ödeme gücünün bir göstergesi olsa da, bu ikisinin de gelire dayandığı göz önünde bulundurulmalıdır.

Herhangi bir ülkede, vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında âdil bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde, kimden ne kadar vergi alınacağına tespitinde mükelleflerin şahsî ve ailevî durumlarının ve ekonomik güçlerinin göz önünde bulundurulması vergi adaletini sağlama bakımından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca vergi adaleti ile mükelleflerin ödeme güçlerinin yanı sıra sosyo-ekonomik düzenlemelere de imkân sağlayacak bir vergileme düşünülse dahi en önemli güçlük, adalet kavramının belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır (Aksoy, 1998: 226).

Bir vergi sisteminin başarısı ve toplum tarafından benimsenmesi her şeyden önce âdil olup olmamasına bağlıdır (Demir ve Gülten, 2013: 283). Vergi yükünün âdil dağıtılmaması durumunda, birçok ekonomik ve sosyal sorunlar ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi büyüyecek (Karaaslan, 2010: 69), sosyal barış zedeleneyecek, devlete ve onun kurumlarına olan güven ve bağlılık azalacak, vergi kayıp ve kaçakları artacak, fırsat eşitliği kaybolacaktır.

Vergileme ahlâkî olarak ifade edilebilecek bu durum, Adolph Wagner tarafından belirtilen vergileme ilkeleri içerisinde ahlâkî ilkeler olarak yer almıştır. Wagner'e göre vergi yükünün mükelleflere adaletli ve dengeli dağıtılması devletin ahlâkî bir görevidir. Vergilemede ahlâkîlik ilkesi, genellik ve eşitlik ilkelerinin de bir sonucudur. Wagner'e

göre, vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması, ancak vergilemede ahlâkî ilkelere uyulması ile mümkün olacaktır (Eker, 1996: 144).

Sosyal devlet, toplum içinde zayıf olan kesimleri himaye edici önlemler alır. Kuvvetli olanlara dolaylı ve dolaysız olarak zayıflar lehine görevler yükler, gerekirse zayıf olanlara doğrudan doğruya yardım elini uzatır. Bu bağlamda verginin sosyal amacı; gider politikası önlemleriyle yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyen gelir ve servetin ekonomik yönden güçsüz olanlar lehine, politik olarak istenilen düzeyde dağıtılmasını sağlamaktır. Doğal olarak, bunun dışında sosyal nitelikli özel amaçlar da güdülebilir. Bundan başka, vergilerin adaletli bir yapıya sahip olması gereği de onun sosyal amacı olmalıdır (Taş, 2000:43).

Âdil olmayan bir vergi sisteminde mükelleflerin vergi ödeme arzusu minimum düzeye inecektir. Vergi muafiyet ve istisnaları ile vergi indirimlerinin kapsamı siyasi kaygularla yüksek tutulmamalıdır. Vergi tabanı genişletilmeli, kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmeli ve daha fazla mükellef vergi çatısı altına alınmalıdır. Herkesten ekonomik gücü oranında vergi toplanmalı, vergi ceza ve denetimleri hiçbir mükellefi diğerinden ayırmadan herkese gerektiği kadar uygulanmalı ve böylece mükellefe, vergi uygulamalarının âdil olduğu hissi verilmelidir (Şahin, 2011: 202).

Vergi sisteminde vergi hâsılatı sağlama kaygısının adalet sağlama kaygısından daha önemli hale geldiği görülmektedir (Şenyüz, 2014: 90). Vergilemede adaletin bozulması durumunda, mükellefin vergiye karşı direnci artacaktır. Ancak vergi mükelleflerinde, ödediği vergilerin kendilerine kamu hizmeti olarak döneceği şeklinde bir bilinç oluşursa ve herkes kazancına göre daha âdil vergi öderse, vergiye karşı direnci azalacaktır (Fırat, 2013).

Vergi Yapısı ve Politikaları

Belirlenen ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak açısından vergilerin belirli ölçütlere göre ayrılmasının büyük önemi vardır. Vergi yapısı, vergilerin özelliklerine ve etkilerine göre ayrılması, vergi sistemi içindeki yerinin ve payının belirlenmesi (Özügurlu, 2011: 223) olarak tanımlanır.

Toplumsal yapı, sürekli bir değişim ve dönüşüm içerisinde olduğu için, dinamik bir özelliğe sahiptir. Zamanla vergi yapıları da değişim göstermektedir (Heper, 1981: 1, 85). Nitekim ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ile vergi yapıları arasında ciddi bir ilişki mevcuttur. İlkel toplumlarda vergilerin kamu gelirleri içindeki payı, savaş ganimetleri, bağışlar ve yardımlara nazaran daha önemsiz boyutlardadır. Kaldı ki toplanan vergilerin yapısına bakıldığında gümrük vergileri, üretim ve ticaret üzerinden alınan vergiler başı çekmektedir. Gelişmiş ekonomilere doğru gelindiğinde belirginleşen dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında, dolaysız vergilerin lehine bir gelişme gözlemlenmektedir.

Dolaylı vergiler daha ziyade harcamalar üzerinden alındığı için, kişilerin şahsî ve ailevî özellikleri dikkate alınmamaktadır. Objektif karakterli olan dolaylı vergiler için literatürde 'acımasız' ve 'haksız' tabirleri kullanılır. Oysa dolaysız vergilerin ve özellikle de gelir üzerinden alınan vergilerin, bireylerin şahsî ve ailevî özelliklerini dikkate almaları dolayısıyla 'daha âdil' ve 'daha insanî' vergiler olduğu tartışılmaz bir gerçektir.

Dolaylı vergiler, verginin adaletli dağılımına ters düşerler (Haller, 1974: 292). Bir ülkenin vergi yapısına bakıldığında, toplam vergi hâsılatı içinde dolaylı vergilerin ağırlıkta olması halinde o vergi sistemi için adaletsiz; dolaysız vergilerin ağırlıkta olması halinde ise o vergi sisteminin adaletli olduğu söylenir.

Mükellefin vergi adaletine yönelik algısı ile vergi ahlâkı arasında aynı yönlü bir ilişki vardır (Şahin, 2011: 200). Dolayısıyla ahlâkî olmayan bir vergiye karşı mükelleflerin tutumu da olumsuz olmaktadır.

Türkiye’de vergi yükü OECD ülkeleri ortalamasıyla kıyaslandığında görece düşüktür ve nitelik itibarıyla dolaylı vergi ağırlıklıdır. Bu sonucun; ülkenin ekonomik gelişmişlik seviyesi, gelir vergisi sisteminin yeniden düzenlenmesi, kayıt dışılık, devletin vergi toplama ihtiyacını dolaylı vergilerle sağlayabilmesi gibi çeşitli faktörlerle ilişkisi bulunmaktadır (İnaltong, 2012:16). Yanlış vergi politikaları, ülkede güvensizlik ve belirsizlik ortamı oluşturur (TİSK, 2001: 15). Dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu Türk vergi sistemi, az gelişmiş bir ülkenin vergi yapısı görünümündedir (Yaraşlı, 2005: 66). O nedenle Türkiye’de halen vergi adaletinin tam sağlanmadığı (Göksu ve Saruç, 2012) konusunda fikir birliği vardır.

Optimal Vergileme

Toplumsal normlar ve onların baskısı kişiyi ahlâklı davranmaya zorlayabileceği gibi, ahlâksızlığı da teşvik edebilir (Poyraz: 13). İbn-i Haldun 14. yüzyılda kaleme aldığı ünlü eseri Mukaddime’de “Devlet vergi yükünü ne kadar artırır, vergi gelirini o oranda azaltmış olur” diyerek (Ulusoy, 2007: 78), optimal vergilemeye dikkati çekmiştir. Nitekim yüzyıllar sonra (20.yy) Arthur Laffer, kendi adıyla anılan bu teoriyi dünyaya duyuran iktisatçı olmuştur. Teoriye göre vergi oranlarını artırmak bir noktaya kadar vergi hâsılatını artırmakta, ancak o noktadan sonra vergi oranlarındaki artış vergi hâsılatını düşürmektedir.

İbn-i Haldun’un vergi oranlarıyla ilgili görüş ve analizlerinde, vergi oranlarının optimum seviyede korunması gerektiği üzerinedir. “Şu halde vergileri bütün mükellefler arasında dürüst, âdil ve hakkâniyetli bir şekilde dağıt ve genelleştir. Ne üst tabakadaki soyluluk veya büyük zenginliklerden, ne de kendi memurlarından, saray adamlarından ya da onların izleyicilerinden olması dolayısıyla hiç kimseyi bundan muaf tutma. Ve, hiç kimseye zorla, ödeme kapasitesinin üstünde bir vergi yükü yükleme” (İlgen, 2005:102) şeklindeki görüşüyle vergilemede optimizasyon ve adaletten ödün vermemek gerektiğini vurgular.

Verginin gerekliliğine inanmayan insan yok denecek kadar azdır. Çünkü vergi, bir devlet olgusu içinde yasamanın bir gereğidir. Ancak vergilerin oranları, verginin adaleti, vergi ödeme zamanı gibi birçok konuda bireyler arasında ortak bir kabulde buluşmak mümkün değildir. Günümüze kadar süregelen optimal vergileme çabaları da bu durumu doğrular niteliktedir. “Hatta, vergilemenin ne çok-ne az olacak şekildeki bir optimal yaklaşımla yapılması meselesi, gelecek bin yılın da en önemli hususlarından birisi olarak gösterilmektedir. Zira vergilemeden beklenen başarı, öncelikle vergileme ahlâkına bağlıdır” (Stainer vd., 1997: 218). 18. yüzyılda Osmanlı Devleti’nde defterdarlık yapmış olan Sarı Mehmet Paşa, sultanın fazla vergi toplamasını reddeder ve meşru kabul etmez (Kayra, 1970: 123)

Ülkeler, ekonomik ve sosyal yapıları itibarıyla birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Bu nedenle tüm ülkeler için geçerli optimum bir vergi oranı veya tutarı tespit etmek imkansızdır. Milli gelir ve kişi başına düşen milli gelir rakamları, bireylerin devlete olan bağlılıkları, vergiye karşı tutum ve davranışları, ekonominin gelişmişlik seviyeleri, toplumun devletten beklentileri, kamu harcamalarının sınırı ve boyutu gibi çok sayıda faktör, optimum vergi konusunda etkili olmaktadır.

Gelir ve Servetin Âdil Dağılımı

Piyasa şartlarında belirlenen gelirin üretim faktörleri tarafından paylaşımı, genellikle adaletsizdir. Adaletsiz olmasından da önce eşit dağılmamaktadır. Çünkü gelirin eşit paylaşımı sağlansa bile, âdil bir paylaşımdan söz edilmez. Çünkü bireylerin şahsî ve ailevî durumları dikkate alınmadan eşit bir paylaşım, adaletsiz olabilecektir. Gelirin birincil dağılımı denilen bu paylaşıma devletin müdahale etmesi gerekecektir. Gelirin üretim faktörleri tarafından dağıtılması esnasında, ayırma prensibi ve artan oranlı vergi tarifesi gibi uygulamalar, adaletsizliği bir parça azaltacaktır. Ancak devletin gelir dağılımında adaleti tesis etme noktasında en güçlü argümanı, kamu harcamalarıdır.

Gelirin hakça paylaşımı toplum refahını belirleyen en önemli faktörlerdendir. Piyasa ekonomisinde kaynakların dağılımı ile gelir dağılımı arasında karşılıklı ve birbirlerini destekleyen ilişki vardır (Öztürk, 2014: 125). Gelir ve servetin âdil dağılımı ile fırsat eşitliği doğmuş, sosyal barış sağlanmış, politikalar kolay uygulanma imkânına kavuşmuş, yabancı sermayeyi teşvik etmiş, ülkenin kredibilitesi artmış, sosyal kırılmalar önlenmiş olacaktır.

Birçok faktörün işbirliği sonucu oluşan hâsılayı, her bir üretim faktörünün katkısı oranında ayırmak ve dağıtmak imkânsızdır (Öztürk, 2014: 125). Piyasa mekanizmasının düzgün işlediği liberal kapitalist sistemde bile, sınırsız mülkiyet hakkının bulunmasından dolayı kişisel gelir dağılımının adaletli dağılmadığı görülmektedir (Boratav, 1969: 29).

Negatif vergi uygulaması ile asgari gelir düzeyinin altında kalan ailelere yardım edilmektedir. Ekonomik durumu uygun olmayan, belirlenen asgari gelirin altında kalan kişi veya gruplara, karşılıksız ödeme yapılmaktadır. Negatif gelir vergisi yöntemi ile ailelere, belirli bir miktar gelir garantisi verilmektedir (Öztürk, 2014:334).

Bazı iktisatçılar (Mises, 1990: 46) gelirin eşitsizliği sayesinde büyük ölçekli firmaların kurulabilmesi ve yeni teknolojileri kullanabilmeleri mümkün olabilmektedir (Akalın, 2000: 181). Milli gelirden yeterince pay alamayan toplum kesimlerinin objektif kıstaslara göre tespitinden sonra, onlara yapılacak aynı ve nakdî yardımların tutarı belirlenmelidir. Yardımların dağıtılması, iyi bir yönetim içerisinde yapılmalıdır. Toplanan vergilerin yerinde kullanılması, vergi ahlâkının oluşumuna katkı sağlar.

Bir ülkenin gelir dağılımı bugünden yarına kolaylıkla değişmemektedir (Aren, 1989: 41). Yalnızca vergi ve harcama politikalarının uygulanması, gelir ve servetin âdil dağılımını sağlamada yeterli gelmeyecektir. Ücret, konut, eğitim, sağlık ve fiyat politikalarının birlikte değerlendirmeye alınması gerekir.

Otomatik stabilizatör (düzenleyici) olarak adlandırılan ve kendiliğinden harekete geçen kurumların mâli sistem içinde yer alması, politika uygulayıcılarının işlerini kolaylaştıracaktır (Bulut, 1998). Vergi tarifeleri, kendiliğinden oluşan bütçe açık ve fazlaları, kendiliğinden oluşan stok artış ve azalışları, kurum ve aile tasarrufları, tarımı destekleme politikaları, otomatik stabilizatörlerdendir. Mâli sisteme entegre edilen ve işlerlik kazandırılan bu kurumlar, gelir ve servetin hakça paylaşımına katkı sağlayacaklardır.

Toplumun adalet, eşitlik ve özgürlük duygularını bozan gelir ve servetin adaletsiz dağılımı konusu, vergilerin salınması noktasında da düzenleyici rol üstlenebilir. Gelir ve servetin dağılımında adaletin sağlanması, çağdaş sosyal devlet anlayışının bir sonucudur. Kişi, sektör, bölge ve faktörler arasındaki gelir ve servetin dağılımını devlet, maliye politikası araçları ile gelir aktarıcı ve destekleyici politikalarla daha âdil hale getirebilmektedir.

Gelir vergisi tarifesinin artan oranlı olması, düşük gelir grupları lehine bir dağılım oluşturur. Ancak kayıt dışılık, menkul ve gayrimenkul gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin mevzuat ve uygulamadan kaynaklanan sorunlar, bu etkiyi azaltmaktadır (Pınar, 2005:216).

Acımasız ve adaletsiz olarak nitelendirilen dolaylı vergiler, gelir ve servetin âdil dağılımına zarar vermektedirler. Bireylerin tüm özelliklerini dikkate alan ahlâkî bir vergi sistemi, gelir ve servetin hakça paylaşımına hizmet edecektir. Yüksek gelirli kesimleri de tedirgin etmeyecek, onların vergi ödeme noktasında tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemeyecek bir vergi sisteminin kurulması gerekir. Yürürlüğe konacak olan vergi kanunlarının, gelirin ve servetin paylaşımında yaşanan haksızlıkları minimize etmeye yardımcı olmalıdır. Özgürce ve hukukun üstünlüğü esasları içinde gelir ve servet edinen kişiler, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma eğilimlerine girmeden, vergilerin ahlâkîliğini sorgulamayacakları bir ortamda, dürüstçe vergilerini ödemelidirler.

Piyasa Başarısızlıkları

Piyasa ekonomisinin kaynak tahsisinde etkinliği gerçekleştiremediği durum olarak tanımlanan piyasa başarısızlıkları, devletin piyasaya müdahale nedenlerinden birisidir (Akça, 2011: 28). Piyasa başarısızlıkları denilince; tam kamusal mallar, negatif dışsallıklar, doğal tekeller, eksik rekabet ve asimetric bilgi akla gelmektedir (Akyıldız ve Eroğlu, 2005:71). Sayılan bu başarısızlıklar, ekonomik kaynakların üretim faktörleri arasında dağılımını olumsuz etkilemektedir. Devletin piyasa mekanizmasının yetersizliklerini gidermek için yaptığı müdahaleler (Nemli, 1979: 2), vergiler ve harcamaların etkinliğini artırmıştır (Ay, 2011: 76).

İç ve dış güvenlik, adalet ve diplomasi üçlüsünün oluşturduğu tam kamusal mallar, hem finansman açısından hem de stratejik önemleri açısından özel sektörün altından kalkamayacağı ve ona bırakılamayacak derecede önemli mal ve hizmetlerdir. Devletin “zorunlu fena” diye nitelendirilen tam kamusal malların gerek finansmanı için konulan vergiler ve gerekse bu mal ve hizmetler için yapılan harcamalar nedeniyle, kaynakların dağılımını etkilenmektedir. Ancak bu mal ve hizmetlerin varlığı, devletin gerekliliğinin müşahhas halini yansıtmaktadır.

Piyasalar kendi haline bırakıldığında etkin çalışmamaktadırlar. Üretim azlığı veya üretim fazlalığı söz konusu olabilmektedir. Dışsallıkların söz konusu olduğu ekonomilerde devletin piyasaya müdahale yöntemleri; vergileme, sübvansiyonlar, miktar kısıtlamaları ve mülkiyet haklarını düzenlemedir (Moğol, 2008:25, 50).

Doğal tekellerin sahibi veya işleticisi, piyasada tek satıcı olmanın verdiği avantajla, haksız rekabet ortamı oluşturur. Tüketicinin korunması adına devlet; fiyat, üretim miktarı ve standardı konularında müdahalelerde bulunmak zorundadır.

Tüketicilerin doğru ve hızlı bilgilendirilmesi konularında gerekli önlemleri almalıdır. Özellikle günümüz bilgi çağında, bilgi iletişim teknolojilerinin herkes tarafından kullanılması ile birlikte bilgi kirliliği de yaşanmaktadır. Tüketicilerin korunması amacıyla yasal, kurumsal ve yönetsel önlemlerin yanı sıra, sivil toplum kuruluşlarını da harekete geçirecek politikalar izlenmelidir.

Yeni kamu yönetimi ile verimlilik, tutumluluk, etkinlik ve şeffaflığı sağlama, hesap verme sorumluluğunu geliştirme gibi prensipleri hayata geçirmeye doğru yönelişler; küçük ama etkin, düzenleyen ve kontrol eden bir devlet anlayışını esas almıştır (Coşkun ve Karabeyli, 2007:146). Piyasa başarısızlıklarının azaltılmasında devletin büyük miktarlarda gelir ve harcama yetisine sahip olması değil, etkin bir yapıya sahip olması daha önemlidir.

Diğer Politikalarla Uyum

Devlet felsefesinin temel amacı, değişik rejimler altında halkının mutluluk ve gönencini sağlamaktır (Erol, 2011: 42). Demokratik toplumlarda devleti yönetmeye talip olanların halka sunduğu ilgi çekici, cazip ve ihtiyaçlara cevap veren birçok politikalar öne sürerler. Ekonomik, sosyal ve siyasal alanlarda, dış ilişkilerde, çevre ve gelecek nesillerle ilgili proje ve politikalar, olması gerekenin yanı sıra daha fazla oy toplamak olduğu bir realitedir. Dolayısıyla tüm politikaların beklentileri karşılayacak, rasyonel, birbirleriyle çelişmeyen, dış âleme güven veren nitelikte olması gerekir.

Hükümetler, izlenecek ekonomi politikalarının amaçları arasında her zaman uyumu gerçekleştiremeyebilirler. Hatta politika amaçları arasında çatışmalar dahi söz konusu olabilmektedir (Daha fazla bilgi için bkz. Türk, 2013). Ekonomi politikaları ile diğer politikalar arasında da çatışmalar olabilecektir.

Ekonomi politikalarının amaçlarını gerçekleştirirken birçok güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bir amaç için diğer bir amaç göz ardı edilebilmektedir (Shaw, 1975: 14). Örneğin; ekonomik gelişme ile gelir dağılımı konularında kamunun tercihleri değişmekte ve çoğu zaman da gelir dağılımı lehine politikalar tercih edilmektedir (Korkmaz, 1982: 1).

Çağdaş vergi; çağdaş devlet tarafından alınan vergidir. Çağdaş vergi, devlet tarafından bireylere, bireylerle birlikte ekolojik sistemi paylaşan diğer tüm canlılara yönelik olarak sunulan tam kamusal mal ve hizmetlerin karşılığı ve kalitesi oranında, bireylerin mâli güçlerine göre alınan vergidir (Erol, 2011: 33). Çağdaş bireyler de, kendilerine hizmet veren kurumların daha aktif, daha hızlı, daha açık, daha doğru ve daha az maliyetle çalışmalarını istemekte ve beklemektedir (TÜSİAD, 2001: 134-136).

Antik çağlardan beri vergi hâsılatını ve kapasitesini, mükelleflerin vergi gayretini arttırmaya yönelik çabalar olmuştur. Mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışlarını olumlu yönde teşvik etmek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır. Vergi afları ve vergi kaçırınların ifşa edilmesi gibi çeşitli yasal düzenlemeler ile vergiler karşısında olumsuz tutum ve davranış sergileyen mükellefler sistem içine çekilmeye veya olumsuz tutumları kırılmaya çalışılması bu düzenlemelerden bazılarıdır (Tosuner ve Demir, 2007: 9). Vergileme alanında yasal düzenlemeler yapılırken ticari hayat, mükelleflerin tutum ve davranışlarına yansımalar, yerli ve yabancı sermayenin yaklaşımları, anayasa başta olmak üzere ticaret, borçlar, icra-iflas gibi hukuk dallarını dikkate almak gerekecektir.

Günümüzde kamu yönetimi alanında geleneksel değerlerin dünya çapında hızlı ve önemli ölçüde değişime uğramaktadır. Yeni ve çağdaş yönetim tekniklerinin, bilgi ve iletişim teknolojilerinin hayatın her alanında kullanılması, insani değerler ya da insan odaklılık, demokratikleşme çabaları, bireylerin de taleplerini artırmaktadır. Ancak tüm talepleri aynı anda karşılamak olanaksız olacaktır. Ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi için, geliri yüksek olandan daha fazla fedakârlık istenecektir. Aynı zamanda geliri düşük olanlardan ise daha az tüketmesi, emeğine karşılık daha az ücret talep etmesi istenecektir. Bu politika; gelirin âdil dağılımına, sosyal barışa, sağlıklı bir gelişmeye engel olacaktır.

Ekonomide istikrarın sağlanması demek, enflasyonsuz ve deflasyonsuz bir durumun oluşturulması demektir. Oysa ekonomik istikrarı sağlayabilmek için, halkın acı reçetelere rıza göstermesi demektir. Örneğin; enflasyonist bir ortamda tüketim harcamaları üzerinden alınan ve acımasız olan dolaylı vergilerin artırılması öngörülmektedir. Oysa bu reçete, özellikle dar gelirli grupların aleyhine işleyecek bir politikadır. Dolayısıyla ekonomik istikrar ile âdil gelir dağılımı politikaları çatışmaktadır.

Ahlâkî bir vergi, toplumun önceliklerini dikkate almalıdır. Her politikanın alternatif maliyetleri ortaya konmalı ve bu sonuç halk ile paylaşılmalıdır. Geniş bir mutabakatın sağlanacağı politikalar (diğer politikalar da göz ardı edilmeden) öne alınmalıdır.

Sonuç

Devletin varlığının gerekçesi vergi toplamak değil, kamusal mal ve hizmet üretmektir. Vergilerin de toplanmasının ilk ve en temel amacı, tam kamusal mal ve hizmetlerin yerine getirilmesidir. Toplumların ekonomik ve sosyal açıdan gelişmesine paralel olarak, devletten toplumsal talep ve beklentiler de artmıştır.

Kamusal mal ve hizmetlerin en önemli ve en büyük finansman aracı, her zaman vergiler olmuştur. Vergiler, devlet ile mükellef arasında bir alacak-borç ilişkisi doğurmaktadır. Vergi hukuku içerisinde yer aldığı için vergilere, genellikle kamu alacağı gözüyle bakılmıştır. Nitekim yapılan araştırmalarda vergilere karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarının olumlu yönde gelişmesi için, izlenecek yöntemler ve alınması gereken önlemler öne çıkarılmıştır. Vergi ahlâkî olarak adlandırılan bu gayretler, vergilerin tümüyle ve zamanında tahsiline yöneliktir.

Araştırmalarda vergilerin tümünün ve zamanında mükellefler tarafından ödenmesinde, çok sayıda faktörün etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Mükelleflerin yaşı, eğitimi, devlete ve vergiye bakışları, yapılan kamu harcamalarının yerindeliği, vergi oranları, afları, cezaları ve denetimi gibi konular; vergiye karşı tutum ve davranışları etkileyen faktörlerdir.

Herhangi bir konu, kişi, fiil, durum veya olay üzerinden alınan vergilerin hangi kıstaslar dikkate alınarak yürürlüğe konulacağı, verginin nitelikleri olarak incelenmiştir. Vergilemeyi haklı gösteren ve farklı maliyeciler tarafından ele alınan bu nitelikler; eşitlik, genellik, belirlilik, yeterlilik, esneklik, uygunluk ve iktisâdilik olarak sıralanmaktadır. Üzerinde yeterince çalışılmayan vergilerin ahlâkîliği konusu, vergileme ilkelerini de kapsayan bin kavramdır.

Ahlâkî vergi, devlet tarafından yürürlüğe konulan vergilerin, vergileme ilkelerini de kapsayacak geniş bir alanı kapsamakla beraber; mükellefler açısından da kabullenilebilir ve makul nedenlerden dolayı alınmasını anlatan bir kavramdır.

Ahlâkî verginin olabilmesi için vergilendirme yetkisinin yerinde ve haklı gerekçelerle kullanılması gerekir. Kamu yönetiminin vergi kanunlarının tasarı metinlerinde ekonomik ve sosyal gerekçelere uygun olarak vergilerin getiriliş gayeleri anlatılmalıdır. Vergi kanunlarının uygulayıcılarının, keyfilikten uzak, yazılı metinlerle sınırları belirlenmiş kurallara uygun olarak hareket etmeleri gerekir. Uygulayıcıları ikileme bırakmayacak şekilde hareket alanları net ve açık ortaya konmalıdır.

Mükelleflerin razı oldukları bir oran veya tutarda ve en yüksek hâsılayı sağlayabilmek adına; vergi ödeme gücüne, vergi adaletine ve optimal vergilemeye özen göstermek gerekir. Vergileme ilkelerine uygun olmakla beraber, ahlâkî vergilemeye aykırı olan acımasız ve haksız objektif vergilere, vergi sistemi içinde az bir yer ayırmak; sadece mükellef psikolojisi açısından değil, insanî açıdan da önemlidir.

Bir bütün olarak kamu politikalarının nihai hedefi, insanların mutluluk ve refahının artırılmasıdır. Ahlâkî vergi; piyasa şartlarında oluşmuş, eşit ve âdil olmayan gelir ve servet dağılımını düzenlemeye hizmet etmelidir. Dolayısıyla vergilemenin tüm niteliklerini üzerinde barındırmakla beraber, gelir ve servetin dağılımını daha da bozucu bir vergileme ile karşılaşılabılır.

Doğal monopoller veya negatif dışsallıklar gibi piyasa başarısızlıkları, günümüz kamu ekonomisinin gelişen problemlerindedir. Bir verginin ahlâkîliği araştırılırken, piyasa

başarısızlıklarını da minimize etmesi dikkate alınmalıdır. Ekonomik açıdan alınması uygun olan bir vergi, ahlâkî açıdan tartışmaları beraberinde getirebilir.

Üretim teorisinde nasıl ki alternatif maliyetler söz konusu ise; herhangi bir kamu politikası uygulanmasının da alternatif politika kayıpları olabilecektir. Ülkenin durumu ile uluslar arası alandaki gelişmeler dikkate alınarak politika öncelikleri sıralanmalı ve buna uygun uygulama yapılmalıdır.

Kaynakça

- Akalın, Güneri (2000). Kamu Ekonomisi, Akçağ Yayınları, No:314, Ankara.
- Akça, Haşim (2011). “Devleti Ekonomiye Çeken Faktörler”, Kamu Maliyesi, Lisans Yayıncılık, İstanbul.
- Akdoğan, Abdurrahman (1980). Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No:9, Ankara.
- Aksoy, Şerafettin, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktan, Coşkun Can (2012). “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, Çimento İşveren Dergisi, Ocak 2012, Sayı:1, Cilt:26, 14-22.
- Akyıldız, Hüseyin ve Eroğlu, Ömer (2005). Tartışılan Boyutlarıyla Piyasa Başarısızlığı ve Devlet Müdahalesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:10, Sayı:1, 57-75.
- Aren, Sadun (1989). İstihdam, Para ve İktisadi Politika, Savaş Yayınları, 9.Baskı, Ankara.
- Arkan, Atilla (2005). “Farabi'nin Gözüyle Ahlâk-Siyaset İlişkilerinin Analizi”, 2.Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi, İİBF, 18-19 Kasım, 387-396.
- Ay, Hakkı M. (2011). “Kamu Harcamalarının Ekonomik Etkileri”, Kamu Maliyesi, Ed: Ekrem Karayılmazlar, Lisans Yayıncılık, İstanbul, 75-92.
- Balkır, Gönül. (2005). “İşverenin Yönetim Hakkının Kullanılmasında Etik Sınırlar”, 2.Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi, İİBF, 18-19 Kasım, 197-209.
- Blumenthal, M., C. Christianand J. Slemrod (1998). The Determinants of Income Tax Compliance: Evidencefrom a Controlled Experiment in Minnesota, National Bureau of Economic Research (NBER), Working Paper No. 6575, Cambridge, USA.
- Boratav, Korkut (1969). 100 Soruda Gelir Dağılımı, Kapitalist Sistemde Türkiye’de Sosyalist Sistemde, Gerçek Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul.
- Bulut, Ramazan (1998). “Vergi Düzenlemelerinin Gelir Dağılımı ve Adalet Etkisi”, Mevzuat Dergisi, Yıl:1, Sayı:9, Eylül 1998.
- Caiden, Gerald E. (1981). “Public Maladministrationand Bureaucratic Corruption”, Hong Kong Journal of Public Administration, Editorler: Miron Muskhata, ve Ian Scoot, Vol.3, No: 1.
- Cevizci, Ahmet (2002). Etiğe Giriş, Paradigma Yayınları, İstanbul.
- Coşkun, Arife ve Karabeyli, Levent (2007). “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Süleyman Demirel

- Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 09-13 Mayıs 2007, Belek/Antalya, 146-164.
- Çelebi, Kemal (2012). “Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi”, Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler, Ed: Kemal Çelebi, Maliye Bakanlığı Stratejik Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No:2012/418, 1-13.
- Çiçek, Halit (2006). Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), İSMMMO Yayını, No: 65, İstanbul.
- Çiçek, Halit, Karakaş, Mehmet ve Yıldız, Abdunnur (2007). Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:381, Ankara.
- Çoban, Hilmi ve Deyneli, Fatih (2005). “Kamuda Kalite Artırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt/Pamukkale, 326-344.
- Dağdelen, İlhan (2005). “Yönetmelik Etik”, Mevzuat Dergisi, Yıl:8, Sayı:90, Haziran.
- Demir, İhsan Cemil (1999). Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Anket Çalışması, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon.
- Demir, İhsan Cemil ve Gülten, Yıldıray (2013). “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 2013, Cilt:11 Sayı:1, Nisan 2013, 269-286.
- Eker, Aytaç (1996). Kamusal Maliye, Doğu Matbaası, İzmir.
- Erol, Ahmet (2011). Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi), İSMMMO Yayınları, No:140, İstanbul.
- Fırat, Meral (2013). “Türk Vergi Sisteminin Etkinlik ve Adalet Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2013, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=5011
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2007). Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Ankara.
- Gerçek, Adnan ve Yüce, Mehmet (1998). Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, Bursa.
- Gökbunar, Ali Rıza, Selim, Sibel, Yanıkkaya, Halit (2007). “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir araştırma”, Ekonomik Yaklaşım, Cilt : 18, Sayı: 63, 69-94
- Göksu, Gonca Güngör ve Saruç, Tolga (2012). “Türkiye’de Vergiye Uyum”, Mevzuat Dergisi, Yıl:15, Sayı:176, Ağustos.
- Gümüş, Erhan (2011). “Vergi Teorisi”, Kamu Maliyesi, Ed: Ekrem Karayılmazlar, Lisans Yayıncılık, İstanbul, 147-205.
- Haller, Heinz (1974). Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, Çev: Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:1981, Fakülteler Matbaası, İstanbul.

- İlgen, Abdulkadir (2005). "İbni Haldun'un Kamu Ekonomisi, Maliyesi ve Vergi Dünyasına İlişkin Görüş ve Analizleri", Vergi Dünyası, Sayı:281, 101-106.
- İmam Gazali (2004). Yöneticilere Altın Öğütler, (Tercüme: Hüseyin Okur), Semerkand Yayıncılık, İstanbul.
- İnaltong, Ceyhan (2012). "Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması", Vergi Dünyası, Sayı: 369, Mayıs 2012, 16-30.
- İSMMM (2010). Türkiye'de Vergi Bilinci (İstanbul Araştırması), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, No: 134, İstanbul.
- Kaplan, Çetin (2009). "Kamu Yönetiminde Etik ve Kamu Çalışanlarının Etik Kavramını Algılayışları", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y:2009, C:14, 343-355.
- Karaaslan, Erkan (2010). Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdam, Mali Hizmetler Derneği, Yayın No:7, Ankara.
- Kayra, Cahit (1970). "Defterdar Sarı Mehmet Paşa'nın Dramı", Amme İdaresi Dergisi, Sayı:3/2, Yıl: Haziran 1970, 116-124.
- Kircher, Erich, Maciejovsky Boris, Schneider Friedrich (2003). "Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?", Journal of Economic Psychology, 24, 535-553.
- Korkmaz, Esfender (1982). Vergi Yapısı ve Gelişimi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No:489, Gür-Ay Matbaası, İstanbul.
- Mises, (L. 1990). Economic Freedom and Interventionism, New York, The Foundation for Economic Education.
- Moğol, Tayfun (2008). "Kamusal Mallar ve Dışsallıklar", Kamu Maliyesi, Ed: Nezih Varcan ve Tufan Çakır, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1682, Eskişehir, 41-55.
- OECD (1999). Synthesis of Reform Experience in Nine OECD Countries: Government Roles and Functions, and Public Management Government of the Future: Getting From Here to There, Symposium to be held in Paris, 14-15 September.
- Öner, Erdoğan (2015). Vergi Hukuku, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Örselli, Erhan, "Küreselleşme ve Kamu Yönetiminde Etik Değerler", <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Images/images/files/13%282%29.PDF>, 172-182.
- Öztürk, Nazım (2014). Maliye Politikası, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Bursa.
- Özügürlü, Yasemin (2011). "Vergilemenin İktisadi Etkileri", Kamu Maliyesi, Ed: Ekrem Karayılmazlar, Lisans Yayıncılık, İstanbul, 207-238.
- Pehlivan, İnyet (1998). Yönetimsel ve Örgütsel Etik, Önder Matbaacılık, Ankara.
- Pınar, Abuzer (2005). "Türkiye'de Net Mali Yansıma: DİE Hanehalkı Verileri ile Bir Tahmin Denemesi", XX. Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt/Pamukkale, 206-219.
- Pınar, Abuzer (2006). Maliye Politikası Teori ve Uygulama, 2. Baskı, Naturel Kitap Yayın Dağıtım, Ankara.

- Pontier, Jean-Marie (1984). "Contrôlejuridictionnel et nouvellesprotections en France", Administrations et administrés en Europe (Ed., Charles Debbasch), Paris: Editionsdu CNRS, ss.43-61.
- Poyraz, Hakan, "Ahlaklı Olmanın Gerekçesi Nedir?", <http://www.etikturkiye.com/etik/poyraz.pdf>, 9-1.
- Reckers, Philip M., Sandars, Debra L., Roark Stehphan J.(1994). "The Influence of Ethlcal Attiudes on Taxpayer Compljance" National Tax Journal, 47:4.
- Roth, J. A. and J. T. Scholz (1989), Taxpayer Compliance (Volume 2), University of Pennsylvania Press, Philadelphia, USA.
- Saraç, Özgür (2006). Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Schmölders, Günter (1976). Genel Vergi Teorisi, 4.Baskı, Çev: Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:2149, Fakülteler matbaası, İstanbul.
- Sezgül, İbrahim (2011). "Modern Çağda Yönetim ve Etik", Toplum Bilimleri, Ocak-Haziran 2011, 5(9), 221-230.
- Shaw, G.K. (1975). Maliye Politikası, Çev: Ömer Faruk Batirel, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Met-Er Matbaası, İstanbul.
- Stainer, A.,Stainer, L. ve Segal, A. (1997). "The Ethics of Tax Planning", Business Ethics–A European Review, V: 6, N: 4, 213-217.
- Şahin, Muhammet (2011). Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Şen, Mustafa Lütfi (1998). "Yönetimde Yozlaşmanın Önlenmesinde Yönetimsel Etik Yaklaşımı", Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Adapazarı, 165-173.
- Şener, Orhan (2001). Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 7. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Şengül, Ramazan (2005). "Ombudsman Kötü Yönetime Çare Olabilir mi?", 2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi, İİBF, 18-19 Kasım, 127-141.
- Şenyüz, Doğan (1995). Vergilemede Yükümlü Psikolojisi, Bursa.
- Şenyüz, Doğan (2014). "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", Tesam Akademi Dergisi, Temmuz 2014, 1 (2) , 81-96.
- Taş, Metin (2000). Vergi Politikaları Bağlamında Bir Yaklaşım, Ekin Kitabevi, Bursa.
- T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2012). Kamu Görevlileri Etik Rehberi, Ankara
- TİSK (2001). Krizden Çıkış İçin Zorunlu İstikamet: Vergi ve Bürokrasi Reformu, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, No:210, Ankara.
- TOBB (2001). Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 359, Ankara.
- Torgler, Benno (2005). "Tax Morale and Direct Democracy", European Journal of Political Economy, Vol:21(2), 525-31.

- Tosuner, Mehmet ve Demir, İhsan Cemil (2007). “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9 / 3, 1 – 20.
- Tosuner, Mehmet ve Demir, İhsan Cemil (2009). “Vergi Ahlâkının Sosyal Ve Kültürel Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:14, S:1, 1-15.
- Turhan Salih (1989). Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları, İstanbul.
- Turhan, Salih (1982). Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul.
- Turhan, Salih (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, Ankara.http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts .
- Türk, İsmail (2013). Maliye Politikası Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş bütçe Teorileri, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- TÜSİAD (2001). Avrupa Birliği Yolunda Bilgi Toplumu ve e-Türkiye, İstanbul.
- Ulusoy, Ahmet (2007). Maliye Politikası, 5. Baskı, Üçyol Kültür Merkezi, Trabzon.
- Williams, Walter E. (1995). “Morality of Taxation”, www.econfaculty.gmu.edu/wew/articles/95/moral_tax.htm
- Varcan, Nezih (1987). Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:208, Eskişehir.
- Yaraşlı, Genç Osman (2005). Türkiye’de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, No: 2005/367, Ankara.
- Yatkın, Ahmet (2008). “Etik Düşünce ve Davranışın Yerel Yönetimlerde Hizmet Verimliliğinin Artırılmasında Rolü ve Önemi (Elazığ Belediyesi Örnek Alan Araştırması)”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:18, Sayı:1, 211-231.
- Yılmaz, Gülay Akgül (2006). “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl:2006, Cilt:XXI, Sayı:1, 239-268.