

## Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakı

Deniz Turan<sup>a</sup>

Ali Yurdakul<sup>b</sup>

**Özet:** *Komünizmin çöküşünden sonra Merkez Asya ülkeleri ile Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin büyük çoğunluğu, o zamana kadar hiç yaşanmamış politik, ekonomik ve sosyal değişimler ile karşılaşmıştır. Kurumsal yapıda yaşanan hızlı çöküş, birçok ülkede bir boşluk yaratmıştır. Merkezi kontrol sisteminden piyasa ekonomisine geçiş, vergi sistemleri üzerinde çok büyük sorunlara yol açmıştır. Bu çalışmada geçiş ülkelerinin vergi yapılarının temel özellikleri, vergi ahlakının gelişimi ve vergi ahlakını etkileyen faktörler analiz edilmeye çalışılmıştır. Dünya Değerler Anketi verileri kullanılarak gerçekleştirilen bu çalışmanın bulguları şunlardır: Merkez ve Doğu Avrupa ülkelerinde vergi ahlakı, Eski Sovyetler Birliği ülkelerine göre önemli derecede yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Geçiş sürecinde Avrupa Birliği'nin vergi ahlakı üzerindeki sınırlı etkisi bulunmaktadır. Ayrıca geçiş ülkelerinde yasal sisteme duyulan güven ile ulusal gurur duygusunun artması, vergi ahlakını önemli derecede olumlu etkilemektedir.*

**Anahtar Sözcükler:** Geçiş ülkeleri, vergi ahlakı, vergi uyumu, vergi reformları, sosyodemografik faktörler

**JEL Sınıflandırması:** H26, H30

## Tax Morale in Transition Countries

**Abstract:** *Much of Central and East Europe countries and Central Asia countries faced unprecedented political, economic, and social change after the collapse of communism. The rapid collapse of institutional structures produced a vacuum in many countries. The impact of transition from a centrally controlled to market economy on the tax systems has led to immense problems. In this study, the basis properties of tax structure in transition countries, developing of tax morale and the factors which affect tax morale have been analysed. The findings of this study, which was carried out using World Values Survey data, are as follows: There is a significantly higher tax morale in Central and Eastern European than in former Soviet Union countries. European Union only has a limited ability to influence tax morale over time. In addition, trust in the parliament and legal system and increasing of national pride feeling have significant positive influences on tax morale in transition countries.*

**Keywords:** Transition countries, tax morale, tax compliance, tax reforms, sociodemographic factors

**JEL Classification:** H26, H30

<sup>a</sup> Assist. Prof., Bilecik Seyh Edebali University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, Bilecik, Türkiye, deniz.turan@bilecik.edu.tr

<sup>b</sup> Assist. Prof., Bilecik Seyh Edebali University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, Bilecik, Türkiye, ali.yurdakul@bilecik.edu.tr

## 1. Giriş

Sovyetler Birliği'nin çöküşü sonrası dönemde Merkez ve Doğu Avrupa'da bulunan sosyalist ülkeler ile eski Sovyetler Birliği üyesi ülkelerde, piyasa ekonomisine geçmek amacıyla, eskisinden farklı iktisadi politikalar uygulamaya başlanmıştır. Etkin ve sürdürülebilir ekonomik yapının oluşturulması, kamusal hizmetlerin yeterli sunumu için vergi gelirlerinin artırılmasına ve temel vergi reformlarının yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu süreçte vergileme olgusunu sadece ekonomik açıdan yorumlamanın yeterli olmadığı anlaşılmıştır. Böyle bir ortamda bireylerin vergi ahlakı düzeyi önemli bir değişken halini almıştır. Bireylerin vergi kaçırma ve yakalanmama ihtimalleri bulunurken, hile yapmaktansa neden vergilerini kendi rızaları ödedikleri ve vergi ödeme isteğini etkileyen faktörlerin neler olduğu hususu, vergi ahlakı ile açıklanmaya çalışılmaktadır.

Bu çalışma, literatürde bulunan diğer çalışmalardan farklı olarak, geçiş sürecinde ülkelerin vergi sistemlerinde karşılaşılan sorunları ortaya koymakla yetinmemiş, aynı zamanda geçiş ülkelerinde vergi ahlakını etkileyen demografik değişkenler ile din, parlamentoya ve yasal sisteme güven ve ulusal gurur faktörlerinin vergi ahlakı üzerindeki etkilerini, ülke bazında ve dünya genelinde karşılaştırma yaparak ele almaktadır.

Çalışmanın amacı, geçiş ülkelerinin vergi yapılarının piyasa ekonomisine uygun olarak yeniden dizayn edilmesi sürecinde vergi ahlakının değişiminin incelenmesi ve vergi ahlakını etkileyen faktörlerin geçiş ülkelerindeki etkinliğinin ortaya koyulmasıdır. Yapılan bu çalışmada geçiş ülkelerinde vergi ahlakının analizi, dünyada değişen değer algılarının sosyal ve politik yaşam üzerindeki etkilerini araştıran ve dünya çapında bir sosyal bilimciler ağı olan Dünya Değerler Anketinde (World Values Survey) yer alan veriler kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada ilk olarak, piyasa ekonomisine geçiş sürecinde uygulanan ekonomik politikalar ve geçiş ülkelerinin vergi sistemlerinin dönüşümünde karşılaşılan güçlükler ele alınmaktadır. Daha sonra 1989-2008 yılları arasında Merkez ve Doğu Avrupa geçiş ülkeleri ile Eski Sovyetler Birliği üyesi ülkelerde vergi ahlakının değişimi ve nedenleri analiz edilmektedir. Son kısımda ise geçiş ülkelerinde vergi ahlakını etkileyen faktörler hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

## 2. Geçiş Ülkelerinin Temel Özellikleri ve Vergi Sistemlerinde Yaşanan Dönüşüm

### 2.1. Geçiş Ülkeleri ve Piyasa Ekonomisine Geçişte Uygulanan Politikalar

Ekonomi literatürüne 1980'lerin sonlarına doğru girmiş olan geçiş ülkeleri (ekonomileri) terimi, önceki dönemlerde merkezi planlamaya dayalı ekonomik bir sistemi benimsemiş ve bu sistemin çöküşüyle piyasa ekonomisi sistemine yönelmiş bazı Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri (Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Polonya, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Arnavutluk, Bosna- Hersek, Bulgaristan, Makedonya, Romanya, Sırbistan-Karadağ) ve Eski Sovyetler Birliği üyesi ülkeleri (Letonya, Litvanya, Estonya Azerbaycan, Özbekistan, Beyaz Rusya, Gürcistan, Kazakistan, Kırgızistan, Moldova, Rusya, Tacikistan, Türkmenistan, Ukrayna ve Ermenistan) tanımlamak üzere kullanılmaktadır (Altay,2001, s.19; Bal, 2004, s.156; Scarlat ve Rucinska, 2010, s.170). Bu ülke gruplarının ekonomik ve sosyal yapıları farklılık arz etmesine karşılık ortak noktaları, geniş kapsamlı reformlar uygulamak suretiyle merkezi planlamadan serbest piyasa ekonomisine geçmek olduğundan, tamamı "geçiş ülkeleri" kavramı içine dâhil edilmişlerdir (Güler, 2012, s.53).

Geçiş ekonomilerinde her şeyi planlayan bir devlet yapısından piyasa ekonomisine geçiş sürecinde ülkeler farklı stratejiler izlemişlerdir (Altay, 2001, s.20). Burada iki temel yaklaşım bulunmaktaydı. Reform sürecinin başlangıcında IMF ve Dünya Bankası tarafından da önerilen ve geçiş ülkelerinin birçoğunda uygulanan strateji, Washington Uzlaşması'nın bir versiyonu olan Big-Bang yaklaşımı (şok tedavi) olmuştur. Bu yaklaşımda geçiş ülkelerinde uygulanan ekonomik sistemin ve vergi yapısının tamamen değiştirilerek, batılı anlamda serbest piyasa kurumlarının ve vergi sisteminin kurulması amaçlanmıştır (Scarlat ve Rucinska, 2010, s.170). Geçiş sürecine yönelik ikinci yaklaşım ise aşamalı (gradualist) ya da yavaş adım reformculuğu (go-slow approach) olarak ifade edilmekteydi ve her ülkenin kendi siyasi, kültürel ve ekonomik koşullarını dikkate alarak aşamalı olarak piyasa ekonomisine geçmesini önermekteydi (Pirttilä, 1999, s.29).

Merkezi planlama sisteminden piyasa ekonomisine geçiş ilk olarak 1980'lerin sonunda Balcerowicz öncülüğünde Polonya'da hızlı ve radikal, Macaristan'da da aşamalı piyasa reformlarıyla başlamıştır (Güler, 2012, s.53). Sovyetler Birliği'nin dağılmasından sonra Avrupa Birliği, eski sosyalist ülkelerin kendilerine katılımını desteklemiştir. Bu kapsamda 1989 yılı başlarında, Merkez Avrupa'da bulunan ülkelerin ekonomilerin yeniden yapılandırılması amacıyla Polonya ve Macaristan'a Yardım Programı (PHARE) hazırlamıştır. 1991'de Polonya ve Macaristan, yardım programı kapsamında Avrupa Birliği ile anlaşma yapan ilk ülkeler olmuştur (Van der Hoek, 2008, s.13).

Eski SSCB ülkelerinde piyasa ekonomisine geçiş süreci, Ekim 1991'de ilan edilen köklü bir ekonomik reform programı ile başlamıştır (Stern, 1996, s.1). Geçiş sürecinde Doğu Avrupa ülkelerinde ve eski sosyalist bloka dâhil ülkelerde uygulanan reformlar, genellikle Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankasınca desteklenen ve Big-Bang yaklaşımı programları çerçevesinde gerçekleşmiştir (Bruno, 1992, s.743). Söz konusu ülkelerde şok tedavi politikalarının uygulanma nedeni, bu ülkelerin geçiş sürecinde kalkınmalarını sürdürebilmek amacıyla gerekli olan finansmanı dışsal kaynaklardan karşılamak zorunda olmalarıdır. Bu tip programların ortak özelliği, farklı ülkelere benzer nitelikte önlemlerin uygulanmasını önermesidir. Bu politika kapsamında uygulamaya konulmuş olan yapısal uyum programları, ekonomik istikrarsızlığı ve/veya iktisadi yapıyı değiştirmek amacıyla kullanılmıştır. Doğu Avrupa ülkelerinde ve Rusya'da uygulanan istikrar ve yapısal uyum programları ile sosyalist sistemden pazar ekonomisine geçiş sürecinde politik ve iktisadi yapı tamamen değiştirilmeye çalışılmıştır (Coşkun, 1996, s.59).

## **2.2. Geçiş Ülkelerinin Vergi Yapısı ve Piyasa Ekonomisine Geçişte Karşılaşılan Güçlükler**

Geçiş öncesi dönemde planlı ekonomik sisteme sahip ülkelerin mevcut ekonomik sistemleri ve vergi yapıları, batılı tarzda bir vergi sisteminin uygulanmasını güçleştirecek Sovyet Modeline göre uyarlanmıştı (Martinez-Vazquez ve McNab, 1997, s.4). Bu ülkelerde ekonomik faaliyetler sınırlı düzeyde bululmaktaydı ve ekonomik faaliyetler genellikle birkaç büyük teşebbüs tarafından belirlenmekte, ülkede üretilen çıktının dağıtımını da devlet kendisi yapmaktaydı. Maaşlardan alınan vergiler, alışverişten alınan vergiler ve en önemli gelir kaynağı olan girişimlerden veya teşebbüslerden alınan vergiler (kâr vergisi) temel vergi gelirlerini oluşturmaktaydı (Martinez-Vazquez ve McNab, 1997, s.4). Her bir devlet teşebbüsü bir bakanlığa bağlanmıştı ve teşebbüslerin kârları vergi olarak alınmaktaydı (Torgler, 2004, s.4; Schaffer ve Turley, 2000, s.2).

Geçiş ekonomilerinde piyasa ekonomisine uygun yeni vergi sisteminin oluşturulması sürecinde birçok yapısal ve kurumsal sorunla karşılaşmıştır. Geçiş sürecindeki ülkelerde en önemli kısıtlama, vergi yönetim sistemini ve vergileri serbest piyasa düzenine uygun olarak yapılandırma konusundaki gecikmelerdir. Devletin mali dengeyi sürdürmesi, etkin ve eşitlikçi ekonomik yapıyı oluşturması için merkezi planlama döneminde uygulanan vergi politikaları ve vergi idaresinde, yasal ve yönetsel acil reform ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Stepanyan, 2003, s.12). Piyasa ekonomisine geçişle birlikte özel sektör faaliyetleri artış göstermiş ancak mevcut vergi idaresi, potansiyel vergi mükelleflerinin sayısındaki önemli artışları, yeni ödeme ve faturalama metodlarını karşılayabilecek tecrübe ve yeteneğe haiz personele ve yeterli eğitim olanaklarına sahip değildi. Diğer taraftan vergilerin toplanması ve kayıt altına alınması için gerekli olan bilgisayarlı kayıt sistemi ile mükellef tanımlama sistemleri gibi bilgi sistemlerinin yetersiz olması, özel kuruluşların denetimi için gerekli tekniklerin ve yönergelerin eksikliği, tüm mükellefler için standartlaşmış davranışlar ve homojen kuralların yetersizliği, vergi memurlarının ücretlerinin yetersizliği, geçiş sürecindeki ülkelerde yaşanan en önemli kurumsal zayıflıklardır (Martinez-Vazquez ve McNab, 1997, s.30).

Geçiş ekonomilerinde reform süreci, ağır bir ekonomik yüke yol açmıştır. Geçiş sürecinin ilk yıllarında üretimin azaldığı, iş gücünün ülke dışına kaçtığı ve fiziki sermaye stokunun küçüldüğü görülmüştür. Kurumsal yapıdaki hızlı çöküş birçok ülkede bir vakum etkisi yaratmış ve özellikle yoksulluğun ve gelir adaletsizliğinin artışı gibi geniş çaplı sosyal maliyetler ortaya çıkarmıştır. 1999 yılında 25 geçiş ülkesinin 23'ünde GSYİH önemli ölçüde azalmıştır (Torgler, 2012, s.13). Birçok geçiş ülkesinde geçişin ilk yıllarında bir taraftan üretimdeki daralma, diğer taraftan kamu teşebbüslerinin kârlılığında ve işçilerin reel ücretlerindeki düşüşler, vergi tabanının aşınmasına ve devlet gelirlerinde keskin bir düşüşe yol açmıştır (Stepanyan, 2003, s.10).

Geçiş ülkelerinde serbest piyasa sistemine geçişin ilk yıllarında karşılaşılan diğer önemli bir sorun, vergi kaçakçılığı ve yolsuzluğun yaygın ve sistematik hal almış olmasıdır (Alm ve Martinez-Vazquez, 2003, s.147). Piyasa ekonomisine geçiş ile birlikte mali sistemde reformlara gidilmiş ve planlı sosyalist sistemde var olmayan geniş çaplı vergiler ile karşılaşmıştır. Vergilerin ilk olarak uygulandığı dönemde mükelleflerin reform sürecine tepki vermesi sürpriz değildi. Bunun nedenleri, geçiş öncesi dönemde görüşmeler aracılığıyla belirlenen yani kamuoyundan saklanan zimni bir vergilemeye gidilmesi (Stepanyan, 2003, s.10; Schaffer ve Turley, 2000, s.2) ve geçiş sonrası dönemde çok sayıda ve yüksek oranlı karmaşık bir vergi yapısının ortaya çıkmış olmasıdır. Vatandaşların planlı sosyalist ekonomide direkt vergi ödemek ile ilgili bilgileri bulunmamaktaydı. Ancak geçişin ilk yıllarında, farklı vergi gelirleri için beyanname doldurulmasını gerektiren direkt vergi ödeme prosedürü ile yüzleşmişlerdir. Yeni sisteme uyum sağlamak bu yüzden zor olmuştur. 1994 yılında işgücü piyasasındaki vatandaşların %6'sından azı gelir beyanında bulunmuş, 1996'da ise mükelleflerin sadece %16'sı vergisini tam ve zamanında ödemiş ve mükelleflerin %34'ü vergisini eksik ödemiştir (Alm, Martinez-Vazquez ve Torgler, 2006, s.834).

Geçiş sürecinin ilk yıllarında vergi idaresinin bazı kısımlarında meydana gelen yolsuzluk faaliyetleri görmezlikten gelinmekte, kolayca fark edilememekte ya da fark edildiğinde de çok az ceza verilmekteydi. Vergi yöneticilerinin vergi teşviklerinin sağlanması, vergi yükümlülüklerinin tanımlanması, denetlenecek kişilerin seçimi vb. gibi bir çok önemli kararlar üzerinde takdir yetkileri bulunmamaktaydı (Tanzi, 2002, s. 28). Dolayısıyla vergi kültürünün ve bilincinin olmadığı bir toplumsal yapıda, kaçınılmaz olarak vergi kaçırma imkanı yükselmiş ve yüksek düzeydeki vergi kaçakçılığı, devletin sosyal hizmetleri yeterli sunumunu ve maliye politikalarını uygulama yeteneğini çoğunlukla tehlikeye sokmuştur (Torgler, 2004, s.4).

### 3. Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakının Gelişimi

Vergi ödeme hususundaki içsel bir motivasyon olarak da ifade edilen vergi ahlakı kavramı, vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren bireylerin, dıştan bir baskı ya da zorlama olmadan gönüllü olarak yasalara uygun ölçü ve zamanda vergilerini ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargılarını içermektedir (Torgler, 2007, s.70). Vergi ahlakı düşük seviyede bulunan toplumlarda, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma düzeyi daha yüksek oranda gerçekleşmektedir (Torgler, 2003b, s.136).

Geçiş ülkelerinde vergi ahlakının gelişimi, Merkez ve Doğu Avrupa (MDA) geçiş ülkeleri ile Eski Sovyetler Birliği (ESB) geçiş ülkeleri arasında bir karşılaştırma yapılmak suretiyle ülke bazında incelenmiştir. Geçiş ülkelerinde 1989-2008 yılları arasında gerçekleştirilen Dünya Değerler Anketi değerleri aşağıda Tablo 1’de verilmiştir. Tabloda “eğer fırsatınız olsa vergilemede hile yapar mısınız?” sorusuna verilen cevaplar, 1 ile 10 arası puanlar verilerek değerlendirilmiştir. 1 değeri “asla kabul edilemez”, 10 değeri ise “her zaman kabul edilebilir” anlamına gelmektedir. Ortalama vergi ahlakı değeri ise verilen yanıtların genel ortalamasını göstermektedir. Ortalama vergi ahlakı değeri 1’e yaklaştıkça vergi ahlakı artmakta, 10 değerine yaklaştıkça vergi ahlakı azalmaktadır.

**Tablo 1:** Geçiş Ekonomilerinde Vergi Ahlakının Gelişimi (1989-2008)

Ülke	Yıl	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Yıl	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Yıl	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Yıl	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
Merkez ve Doğu Avrupa Geçiş Ülkeleri								
Polonya	1989	2,8	1997	2,5	1999	2,2	2005	2,4
Bulgaristan	1990	2,6	1997	2,1	1999	2,0	2006	2,4
Romanya	1993	2,0	1998	2,3	1999	2,8	2005	2,3
Çek Cumhur.	1991	1,8	1998	3,0	1999	2,1	2006	-
Macaristan	1991	3,1	1998	2,4	1999	2,1	2006	-
Finlandiya	1990	3,2	1996	2,6	2000	2,5	2005	2,1
Hırvatistan	1990	-	1996	3,7	1999	2,5	2006	-
Slovenya	1992	2,0	1995	2,8	1999	2,3	2005	9,1
Slovakya	1991	2,1	1998	3,3	1999	2,2	2006	-
Arnavutluk	1990	-	1998	2,3	2002	1,9	2006	-
Makedonya	1990	-	1998	2,4	2001	2,3	2006	-
Bosna Hersek	1990	-	1998	2,1	2001	1,8	2006	-
Karadağ	1990	-	1996	2,8	2001	2,6	2006	-
Sırbistan	1990	-	1996	2,6	2001	2,1	2006	4,7
Eski Sovyetler Birliği Geçiş Ülkeleri								
Rusya	1990	2,9	1995	3,2	1999	3,1	2006	3,0
Litvanya	1990	2,3	1997	3,1	1999	3,8	2006	-
Letonya	1990	2,5	1996	3,6	1999	2,4	2006	-
Estonya	1990	2,1	1996	3,4	1999	3,2	2006	-
Moldova	1990	-	1996	3,8	2002	4,2	2006	3,6
Ukrayna	1990	-	1996	3,5	1999	3,4	2006	3,1
Belarus	1990	3,3	1996	3,4	2000	4,2	2006	-
Azerbaycan	1990	-	1997	3,6	1999	-	2006	-
Kırgızistan	1990	-	1997	-	2003	2,7	2006	-
Gürcistan	1990	-	1996	2,7	1999	-	2008	1,7
Ermenistan	1990	-	1997	3,7	1999	-	2006	-

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinde (<http://www.worldvaluessurvey.org>) yer alan bilgiler kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur

Ampirik bulgular MDA ülkelerinde vergi ahlakının ESB ülkelerinden daha yüksek düzeyde olduğunu ve bu farkın geçiş sürecinde daha fazla arttığını göstermektedir. Bu sonuç, MDA ülkelerinin ESB ülkelerine göre vergi sistemlerini, vergi yönetimini ve devlet yapısını düzenlemede daha başarılı olduğunu ve geçiş sürecinde vergi ahlakının düşüşünü daha iyi kontrol ettiklerinin bir delili olmuştur (Torgler, 2004, s.14).

MDA ülkelerinin geçişteki başarısının sırrı, hızlı ve kararlı reformların yanında, Avrupa Birliği(AB) üyeliği sonrası uluslararası kuruluşlardan aldıkları mali ve teknik yardımlar olmuştur. Avrupa Birliği, komünizm sonrası ilk yıllarda bir mıknaş gibi hareket etmiştir. Politikacılar, kendi popüler amaçlarına ulaşmak için, üyeliğe geçiş sürecinde uyumlu davranışlar sergilemişler ancak AB'nin kısıtlamalarından bir kez çıkınca kendi eski geleneksel uygulamalarına geri dönmüşlerdir (Mungiu-Pippidi, 2007, s.16). Bu ülkelerde AB'ye katılım kısa süreli bir narkoz etkisi yaratmış ve sonrasında birleşme hedeflerindeki amaçlar kenara itilmiştir.

2004-2007 yılları arasında AB'ye katılan (Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Litvanya, Letonya, Polonya, Slovakya ve Slovenya Mayıs 2004'te; Bulgaristan ve Romanya ise 2007'de AB'ye katılmıştır) MDA ülkelerinin çoğunluğunda vergi ahlakı düzeyinin azaldığı görülmüştür. AB'ye giriş reformları teşvik etmiştir ancak sürdürülebilir bir vergi ahlakı ve politik kalkınma gözlenememiştir. Bu sonuç, AB'nin bu zaman içerisinde vergi ahlakını etkilemede sınırlı yeteneği olduğunu göstermiştir (Torgler, 2012, s.11).

MDA ülkelerinden Macaristan'da geçişin ilk yıllarında, AB'ye katılabilmek amacıyla, kapsamlı vergi reformları yapılmış ve bunun sonucunda 1990-1998 yılları arasında yönetim ve kurumsal kalitede önemli artışlar yaşanmıştır (Gandullia, 2004, ss.3-4). Macaristan, MDA ülkeleri içerisinde vergi sistemini piyasa ekonomisine uygun hale getiren ilk geçiş ekonomisidir (Newbery ve Revesz, 2000, s.209). Macaristan'da geçiş sürecinin başında 3,1 düzeyinde olan ortalama vergi ahlakı, 1999 yılında 2,1 düzeyine yükselmiştir.

Macaristan'dan sonra gelir vergisinde reform yapan ilk geçiş ülkesi olan Polonya'da ise 1990'lı yıllarda sürekli artış gösteren vergi ahlakı, AB katılım sonrası düşüş göstermiştir. Polonya, 1989-1997 yılları arasında GSYİH'da ortalama yıllık %1,6 büyüme oranı ile geçiş ekonomileri arasında en hızlısıdır ve bu nedenle 1990'larda Polonya'da vergi ahlakının artması sürpriz olmamıştır(Torgler, 2012, s.16).

Bulgaristan ve Romanya, Polonya'nın uyguladığı reformların benzerlerini 1991'in ilk yarısında yürürlüğe koymuşlardır (Sanin, 1994, s.4). Bulgaristan'ın başlangıçtaki geçiş koşulları MDA ülkelerinden çok ESB ülkelerine daha çok benzemektedir. Bulgaristan'da, Arnavutluk, Ermenistan, Moldova ve Gürcistan'da olduğu gibi geçişin ilk yıllarında geleneksel vergi tabanının çökmesi ile birlikte devlet gelirleri yüksek derecede düşüş göstermiştir. Ancak, ekonomiyi liberal hale getirmek için çok fazla çaba sarf edilmiş ve üretim artmaya başlamıştır. Karmaşık vergi yapısı düzeltilmiş, iyi bir gelir tahsis sistemi kurulmuş ve yerel yönetimlerin kendi gelirlerine sahip olmasına imkân sağlanmıştır. Diğer geçiş ülkeleri arasında Bulgaristan, daha yüksek mali özerklik trendine sahiptir. Bu ademi merkezîyetçilik sürecinde yerel idareciler ve vergi yönetimleri ile mükelleflerin yakınlığı, güvenin ve sonuçta vergi ahlakının artmasına yol açmıştır. Son yıllarda ise gelir yönetiminde geniş çaplı reformlar yapılmış ve vergi dairelerini, tüketiciler ve vatandaş istekleriyle ilgilenen birimler ile birbirine bağlayan entegre bilgi sistemini geliştirmişlerdir. Bu durum vergi uyum maliyetlerini azaltmıştır (Torgler, 2012, ss.16-17).

Romanya’da ise 1993–1999 yılları arasında vergi ahlakının devamlı düşüş gösterdiği ve 1999 yılında MDA ülkelerindeki en düşük vergi ahlakı değerine sahip olduğu görülmektedir. Uslaner (2007, s.36), Romanya’da politikacıların yolsuzluğu kontrol etme ve vatandaşına refah getirmede başarısız olmasının, vatandaşların politikacılara ve yönetime olan güvenini azalttığını ve ülkede vergi ahlakının bu nedenle düştüğünü ifade etmiştir.

ESB ülkelerinde vergi ahlakı, MDA ülkelerine nazaran çok düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Baltık Ülkeleri olan Letonya, Litvanya ve Estonya ile Rusya ve diğer ESB ülkelerinde vergi reformlarına 1990’larda başlamıştır. Kazakistan, Gürcistan, Kırgızistan, Özbekistan ve Moldova’da 1990’lı yılların ortasında, Tacikistan’da 1990’ların sonlarında, Azerbaycan ise 2001 yılında yeni vergi kanunlarını yürürlüğe koymuştur (Grabowski, 2005, s.299). 1990–1997 yılları arasında vergi ahlakı düzeyinin ESB ülkelerinin tamamında çok zayıfladığı görülmektedir. Bu durum, Sovyet kuralları altında yaşamının devlete duyulan güveni ve devleti mali olarak destekleme zorunluluğu duygusunu azalttığı ve bu düşüncelerin Sovyet sonrası döneme taşıdığı çıkarımı ile açıklanabilir (McGee, 2008, s.86).

Rusya’da geçiş döneminin başında 2,9 düzeyinde olan vergi ahlakı, geçişin ilk yıllarında 3,2 düzeyine gerilemiştir. Ekonomik sarsıntı, ilk yıllarda içsel motivasyonu azaltmıştır. Sonraki 4 yıl boyunca bu azalmadan daha düşük miktarda vergi ahlakında bir iyileşme yaşanmış ve 1999 yılında ortalama vergi ahlakı 3,2’den 3,1’e yükselmiştir. 1998’de yaşanan mali kriz ve borç krizi sonrası Putin göreve gelmiş ve ekonomide bir toparlanma yaşanmıştır. Piyasa ekonomisine geçilmesinden sonra devlete olan güven artmış ve 2006 yılında ortalama vergi ahlakı değerinin 3,0 düzeyine yükselmiştir ancak geçişin ilk başladığı duruma göre düşük bir vergi ahlakı oluşmuştur. Bu sonuçlar, geçişin ilk yıllarında vergi ahlakı bir kez bozulduğunda, ülkede vergi ahlakının düzelmesinin çok daha yavaş olduğunu göstermektedir (Alm, Martinez-Vazquez ve Torgler, 2006, s.832).

#### **4. Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakının Şekillendiren Unsurların Analizi**

Ülkelerde vergi ahlâkının şekillenmesinde ekonomik, sosyal ve demografik değişkenler önemli rol oynamaktadır. Bu başlık altında mevcut değişkenlerden yaş, cinsiyet, eğitim durumu, medenî durum, dine bağlılık düzeyi, güven ve ulusal gurur unsurlarının geçiş ülkelerinde vergi ahlakı üzerine etkileri ele alınacaktır. Son Dünya Değerler Anketinde geçiş ülkelerine ait çok az veri bulunmasından dolayı, geçiş ekonomilerine ilişkin değerlendirmelerde 1999–2002 yıllarına ait veriler kullanılmıştır.

##### **4.1. Yaş ve Vergi Ahlâkı İlişkisi**

Bireylerin yaşı ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiye bakıldığında, çalışma hayatlarının başlarında olan genç bireylerin, risk alabilmeye yönelik cesaretlerinin yüksek olması nedeniyle vergi kaçırmaya daha fazla eğilimleri oldukları gözlemlenmiştir (Blumenthal ve Slemrod, 1992, s.188).

Gençlere nazaran daha yaşlı bireyler, yıllar boyunca kazanılan sosyal statüye zarar vermemeye özen gösterirler ve diğer toplum bireylerinin reaksiyonlarına daha fazla bağımlı durumdadırlar. Daha yaşlı bireylerin yaptırıma uğrama karşısında potansiyel maliyetleri daha fazla olmaktadır. Bu nedenle genç bireylere göre yaptırım tehditlerine karşı daha hassas davranmaktadırlar ve vergi kaçırmadan dolayı oluşacak ceza ve utanç konularına daha duyarlıdırlar (Gerstenblüth, Melgar, Pagano ve Rossi, 2008, s.4). Çoğu ülkede yaşlı insanların (65 üstü), bu yaştan sonra gelir vergisine tabi olmamaları da bu yaş grubu içerisinde vergi ahlâkı düzeyini artıran diğer bir unsurdur (McGee, 2007, s.26).

Geçiş ülkelerinde ve dünya genelinde 1999-2002 yılları arası yaş gruplarına göre bireylerin vergi ahlâk düzeyleri aşağıda Tablo 2’de verilmiştir. Tabloda, Dünya Değerler Anketi verilerine göre “eğer fırsatınız olsa vergilemede hile yapar mısınız?” sorusuna verilen cevaplar, 1–10 arası puanlar verilerek değerlendirilmiştir. Vergilemede hile asla kabul edilemez cevabı verenlerin yüzdesinin artması, bireylerin vergi kaçakçılığına olan karşıtlığının daha yüksek olduğunu ifade etmektedir. Ortalama vergi ahlakı değeri ise verilen cevapların genel ortalamasını göstermektedir. Ortalama vergi ahlakı değeri 1’e yaklaştıkça vergi ahlakı artmakta, 10 değerine yaklaştıkça vergi ahlakı azalmaktadır.

**Tablo 2:** Vergi Ahlakı ve Yaş

	YAŞ					
	15-29		30-49		50 ve fazlası	
	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlâkı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlâkı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlâkı Değeri
DÜNYA GENELİ	60,1	2,5	63,4	2,3	69,0	2,0
MDA ÜLKELERİ	50,8	2,7	58,3	2,3	70,6	1,8
ESB ÜLKELERİ	30,8	4,1	40,6	3,4	53,6	2,7

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinde yer alan bilgiler kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur

Geçiş ülkelerinde bireylerin yaşı arttıkça, vergi kaçakçılığını daha az destekleme eğilimine sahip oldukları görülmektedir. Özellikle ESB ülkelerinde en yaşlı grubun vergi ahlak düzeyi, diğer iki guruba göre belirgin düzeyde artış göstermiştir.

MDA ve ESB ülkelerinde vergi ahlakını etkileyen faktörlerin gelişimi Ek Tablo 1 ve 2’de verilmiştir. Bulgaristan ve Macaristan’da en yaşlı gurubun ortalama vergi ahlakı 1,5 ile en yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Ermenistan’da ise 30–49 yaş gurubu ile 50 ve üstü olarak ifade edilen en yaşlı yaş gurubunun ortalama vergi ahlakı değeri aynı çıkmıştır. Ermenistan’da bireylerin yaşı ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişki oluşmamıştır. Moldova’da ise 30–49 yaş gurubunda bulunan bireylerin vergi ahlakı diğer yaş guruplarından daha yüksek çıkmıştır. Genel olarak geçiş ülkelerinde bulunan sonuçların, dünya genelindeki bulgularla uyduğu görülmektedir. Bireylerin yaşı arttıkça vergi ahlakının arttığı ve 50 ve üstü yaş grubunda bulunan bireylerin, diğer yaş guruplarından daha fazla vergi ahlakına sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

#### 4.2. Cinsiyet ve Vergi Ahlâkı İlişkisi

Vergi kaçakçılığına karşı cinsiyet bazında tutumlara bakıldığında, genel olarak kadınların vergi kaçakçılığına erkeklere oranla daha fazla karşı çıktıkları görülmektedir. Kadınların vergi kaçırmaya erkeklere nazaran daha karşıt olmaları, kadınların etik konulara erkeklerden daha çok önem vermelerinden (Lago-Peñas ve Lago-Peñas, 2010, s.445), erkeklere göre risk almaya daha az meyilli olmalarından (Torgler, 2003a, s.11) ve yasal olmayan davranışlara daha az karışmalarından kaynaklandığı ifade edilmektedir (Torgler ve Valev, 2010, s.556).

Geçiş ülkelerinde ve dünya genelinde 1999-2002 yılları arası bireylerin cinsiyeti ile vergi ahlâk düzeyleri arasındaki ilişki aşağıda Tablo 3’de verilmiştir. Dünya genelinde ve MDA ülkelerinde kadınların ortalama vergi ahlâkı değeri 2.4, erkeklerin ise 2.1 düzeyinde gerçekleşmiştir. ESB ülkelerinde kadınların vergi kaçakçılığına olan karşıtlıkları MDA ülkelerine nazaran düşük olmasına karşılık, MDA ülkelerinde erkeklere göre kadınların vergi ahlak düzeyinin daha yüksek olduğu görülmektedir.

**Tablo 3:** Vergi Ahlakı ve Cinsiyet

	CİNSİYET			
	ERKEK		KADIN	
	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlâkı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlâkı Değeri
DÜNYA GENELİ	62,0	2,4	66,1	2,1
MDA ÜLKELERİ	58,2	2,4	63,8	2,1
ESB ÜLKELERİ	40,3	3,5	44,8	3,1

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinde yer alan bilgiler kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Geçiş ülkelerinde cinsiyete göre vergi ahlak düzeylerine bakıldığında, Ek Tablo 1 ve 2’de görüleceği üzere, Kırgızistan’da kadın ve erkeklerin ortalama vergi ahlak düzeylerinin aynı olduğu, Polonya, Bulgaristan ve Romanya’da ise kadınların ortalama vergi ahlak düzeylerinin yüksek olmasına karşılık, bu ülkelerde cinsiyet ile vergi ahlâkı arasında anlamlı bir ilişki çıkmadığı görülmektedir. Geçiş ülkelerinde kadınların vergi ahlak düzeyinin erkeklere göre daha yüksek olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

### 4.3. Medenî Durum ve Vergi Ahlâkı İlişkisi

Bireylerin evli ve bekâr olmalarının vergi ahlakı üzerine etkisine bakıldığında, evli bireylerin vergi kaçakçılığına daha fazla karşı durdukları görülmektedir. Evlilerin vergi ahlakının bekâr bireylerden yüksek olmasının nedenlerinden biri, evlilerin vergi kaçakçılığı faaliyeti nedeniyle yakalanma riski karşısında çevresinden duyacağı tepkilerden çekinmeleridir (Alm ve Torgler, 2004, ss.269–274). Ayrıca evli bireylerin bekârlara göre bazı ülkelerde daha fazla vergi avantajına sahip olmaları, vergi baskısının azalmasına ve sonuçta vergi uyumlarının artmasına yol açmaktadır (Yurdakul, 2013, s.30). McGee (2007, ss. 23–24) tarafından Kore, Japonya ve Çin’de yapılan çalışmada, bekâr bireylerin evlilere göre vergi kaçakçılığına daha fazla karşı çıktıkları yönünde bulgulara ulaşılmıştır.

Tablo 4’de bireylerin medeni durumlarına göre oluşan vergi ahlakı değerlerine bakıldığında, evli ve bekâr bireylerin vergi ahlakı tutumları arasında belirgin farklılık göze çarpmaktadır. Dünya genelinde ve geçiş ülkelerinde evli bireylerin, bekâr bireylere göre vergi kaçakçılığına daha fazla karşı oldukları görülmektedir. Dünya geneli vergi ahlakı skorlarına göre, evli bireylerin ortalama vergi ahlakı değeri 2,1 olmasına karşılık, bekâr bireylerde bu skor 2,5’e yükselmekte ve vergi ahlakı düşmektedir.

Geçiş ülkelerinde Ek Tablo 1 ve 2’de verilen bilgilere göre medeni duruma göre vergi ahlak düzeylerine bakıldığında, sadece Azerbaycan ve Ermenistan’da evli ve bekar bireylerin vergi ahlak düzeyleri arasında önemli bir fark oluşmadığı, diğer geçiş ülkelerinde ise evli

bireylerin vergi kaçakçılığına daha fazla karşı durdukları görülmektedir. Kırgızistan'da ise kadın ve erkeklerin ortalama vergi ahlak düzeyleri aynı olduğu, Polonya, Bulgaristan ve Romanya'da ise kadınların ortalama vergi ahlak düzeylerinin yüksek olmasına karşılık, bu ülkelerde cinsiyet ile vergi ahlakı arasında güçlü bir ilişki çıkmadığı görülmektedir. Geçiş ülkelerinde elde edilen sonuçların dünya genelindeki bulgularla uyduğu ve kadınların vergi ahlak düzeyinin erkeklere göre daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Geçiş ülkelerinde elde edilen sonuçlar, bu ülkelerde medeni durum ve vergi ahlakı arasında güçlü bir ilişkinin bulunduğunu ortaya koymaktadır.

**Tablo 4:** Vergi Ahlakı ve Medeni Durum

	MEDENÎ DURUM			
	EVLİ		BEKÂR / HİÇ EVLENMEMİŞ	
	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
DÜNYA GENELİ	66,9	2,1	58,3	2,5
MDA ÜLKELERİ	63,4	2,1	50,8	2,7
ESB ÜLKELERİ	43,7	3,3	32,7	3,9

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinden tarafımızca derlenmiştir.

#### 4.4. Eğitim Durumu ve Vergi Ahlakı İlişkisi

Bireylerin eğitim düzeyi ile vergi ahlakı arasındaki ilişki kararsız bir yapı arz etmektedir. Bireylerin eğitimi arttıkça vergi ahlakının dünya genelinde azaldığı, ancak bazı ülkelerde eğitim düzeyi arttıkça vergi ahlak düzeyinin de arttığı görülmektedir. Dünya Değerler Anketinde bireylerinin eğitim durumu düşük, orta ve yüksek eğitim düzeyi şeklinde üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Buna göre düşük eğitim düzeyi ilköğretimi tamamlayanları, orta eğitim düzeyi orta öğretim ve mesleki orta öğretim tamamlayanları, yüksek eğitim düzeyi ise yüksek okul, üniversite ve lisansüstü eğitimi tamamlayanları içermektedir (McGee, 2007, s.14).

Aşağıda Tablo 5'de verilen vergi ahlakı skorlarına bakıldığında, dünya genelinde ve ESB ülkelerinde en az eğitilmiş grubun, orta ve en üst eğitilmiş gruba göre vergi kaçırmaya daha fazla karşı çıktığı sonucuna varılmıştır. ESB ülkeleri içerisinde ise özellikle Rusya Federasyonu ve Ukrayna'da eğitim düzeyi arttıkça, bireylerin vergi kaçakçılığına olan karşıtlığı önemli düzeyde azalmaktadır. Bu sonucu ortaya çıkaran nedenlerinden biri, daha eğitilmiş kişilerde devlete vergi verme zorunluluğu duygusunun daha düşük olduğu görüşüdür. Bu durumu gelir düzeyi de etkilemektedir. Eğitilmiş kişiler genel olarak daha çok gelire sahiptirler ve gelir arttıkça devlete vergi verme zorunluluğu düşüncesi muhtemelen azalmaktadır (McGee, 2007, s.26).

Bireylerin eğitim seviyesi arttıkça vergi kaçırmaya olan karşıtlık seviyesi azalmasının diğer bir nedeni, bireylerin eğitim düzeyi arttıkça hukuk kurallarına ve devlete olan saygılarının daha düşük düzeyde olduğu görüşüdür. Geçiş ekonomilerinde devlete saygının düşük olmasının nedeni, hukuk kurallarının yokluğundan kaynaklanmaktadır (McGee, 2008, s.92). Daha iyi bir eğitim düzeyine sahip olmanın getirdiği farkındalık, eğitilmiş bireylerin

devletin gelirleri nasıl kullandığı hakkındaki eleştirilerini artırmaktadır. Ayrıca, iyi eğitilmiş bireyler, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fırsatlarını daha iyi anlayabilecek düzeyde oldukları için, vergi uyumları daha düşük düzeyde gerçekleşebilmektedir (Torgler, 2003a, s.12).

**Tablo 5:** Vergi Ahlakı ve Eğitim

	EĞİTİM DÜZEYİ					
	DÜŞÜK		ORTA		YÜKSEK	
	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
DÜNYA GENELİ	68,2	2,1	61,5	2,4	61,3	2,3
MDA ÜLKELERİ	62,9	2,2	59,9	2,3	60,0	2,2
ESB ÜLKELERİ	46,9	3,0	42,2	3,4	40,4	3,5

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinden tarafımızca derlenmiştir.

MDA ülkelerinde ise genel olarak vergi ahlakı ile eğitim düzeyi arasında güçlü bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. Ek Tablo 1 ve 2’de verilen bilgilere göre Polonya ve Makedonya’da vergi ahlakı ile eğitim düzeyi arasında pozitif ilişki ortaya çıktığı ve daha fazla eğitilmiş bireylerin vergi ahlakının yüksek olduğu görülmektedir. Bu ülkelerde bireylerin eğitim düzeyi arttıkça hukuk kurallarına ve parlamentoya olan saygılarının arttığı görülmektedir. Romanya, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya’da ise düşük ve üst düzey eğitim gruplarında yer alan bireylerin vergi kaçırmaya karşı koyma oranları arasındaki fark önemsiz çıkmıştır. Slovenya, Hırvatistan, Macaristan ve Bulgaristan’da eğitim düzeyi arttıkça, bireylerin vergi kaçakçılığına olan karşıtlığı önemli düzeyde azalmaktadır.

#### 4.5. Din ve Vergi Ahlakı İlişkisi

Bireyleri vergi kaçakçılığı ve buna benzer diğer uyumsuz vergi davranışlarından caydırma hususunda bireylerin sahip oldukları dini tutumlar önemli bir yere sahiptir. Torgler, dine bağlılık derecesi ile vergi ahlakı seviyesi arasında pozitif yönlü bir korelasyon olduğunu, dine bağlılığın vergi ahlakını arttırıcı etki yaptığını ve belli bir din tarafından kontrol edilen insanların diğerlerine göre vergiye karşı daha uyumlu olduğunu ifade etmektedir (Torgler, 2003a, s. 3). Alm ve Torgler’e (2006, s.243) göre din, sosyal değerleri yasalastıran ve kuvvetlendiren bir etkiye sahiptir. Dini organizasyonlar, ahlaki bir sosyal yapı oluşturur ve kabul edilen kuralların uygulanmasını sağlayan doğaüstü bir yaptırım gücüne sahiptir

Dinlerin toplumda vergi uyumunun sağlanmasında olan rolünün ne olduğunu açıklamaya yönelik en önemli teorilerden biri, Hirschi ve Stark (1969, ss. 202-213) tarafından ortaya konulan “Cehennem Ateşi” hipotezidir. Bu hipoteze göre din, suç içeren davranışlardan caydırır ve toplumsal kabul gören davranışları teşvik eder. Bunu yaparken uyum sağlamayanların cehennem ateşi, ayıplanma gibi hoş gitmeyen sonuçlarla sonsuza kadar cezalandırılacağını savunmaktadır. Ayrıca dünyada ve ahirette kişilerin ödüllendirileceği vaadi sunarlar. Ödüllendirme vaadi ve ceza ile tehdit etme gibi davranışsal reçeteler, o dine inananlar üzerinde büyük etkiye sahiptir (Baier ve Wright, 2001, ss.4-5).

Stack ve Kposowa ise yaptıkları çalışmada, dinin vergi dolandırıcılığı ve benzer tutumlar üzerine etkisini incelemişlerdir. Stack ve Kposowa (2006, s.327) dinin suç riskini azalttığı ya da caydırdığı fikrini savunmaktadırlar. Dindarlık, vergi uyumunun artmasına değişik yollarla sebep olmaktadır. İlk olarak dinler, insanları sapkın davranışlardan ve inançlardan caydırarak sosyalleşmelerine yol açar. Ayrıca sapkınlığı caydırmak ve doğru hareket etmeyi teşvik için sonsuza kadar lanetlenmek, arafta kalmak gibi argümanlar kullanırlar. Bu negatif yaklaşım bireylerin suça katılımlarını azaltacaktır.

Dini alışkanlıkların vergi kaçakçılığına karşı bireylerin tutumları üzerine etkisinin ölçmek amacıyla, Dünya Değerler Anketinde, bireylerin dini hizmetlerde hazır bulunma durumuna göre bir değerlendirilme yapılmıştır. Aşağıda Tablo 6'da bireylerin dini hizmetlere katılım durumu ile vergi ahlakı ilişkisine yer verilmiştir. Bireylerin dine bağlılık derecesinin, vergi ahlakını etkileyen önemli bir değişken olduğu görülmektedir.

**Tablo 6:** Vergi Ahlakı ile Bireylerin Dini Hizmetlere Katılım Durumu Arasındaki İlişki

	DİNİ HİZMETLERDE HAZIR BULUNMA					
	HAFTADA BİRDEN FAZLA		AYDA BİR DEFA		ASLA / UYGULAMADA ASLA	
	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
DÜNYA GENELİ	77,9	1,7	63,6	2,3	59,3	2,5
MDA ÜLKELERİ	71,8	1,9	62,2	2,2	60,1	2,3
ESB ÜLKELERİ	54,0	2,6	42,2	3,3	44,9	3,2

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinden tarafımızca derlenmiştir.

Tablodan görüleceği üzere dünya ve geçiş ülkelerinin genelinde dini hizmetlere daha çok katılım gösteren kişilerin, imkan bulduklarında vergilemede daha az hile yaptıkları sonucuna varılmıştır. Dünya genelinde haftada birden fazla dini hizmetlerde hazır bulunanların ortalama skoru 1,7, ayda bir kez dini hizmetlerde hazır bulunanların ortalama skoru 2,3, dini hizmetlerde hazır bulunmayanların ortalama skoru ise 2,5 çıkmıştır. Geçiş ülkelerinde ülke bazında vergi ahlak değerlerinin verildiği Ek Tablo1 ve 2'ye bakıldığında, MDA ülkeleri içerisinde Makedonya dışındaki ülkelerde haftada birden fazla katılan kişiler ile hiç katılmayan kişilerin vergi ahlakı tutumları arasında belirgin bir farkın ortaya çıktığı ve vergilemede daha az hile yaptıkları görülmektedir. Makedonya'da ise ayda bir kez dini hizmetlere katıldığını ifade eden bireylerin vergi ahlak değeri, haftada birden çok dini hizmetlere katıldığını ifade eden bireylerden yüksek çıkmaktadır. Makedonya'da bireylerin dini hizmetlere katılımı ile vergi ahlakı arasında tutarlı bir ilişkinin ortaya çıkmadığı görülmektedir.

ESB ülkelerin tamamında haftada bir defadan fazla dini ibadete gidenlerin, hiç gitmeyenlere nazaran vergi kaçakçılığına önemli ölçüde karşı olduğu ancak Kırgızistan ve Ukrayna'da dini hizmetlere ayda bir kez katılım gösteren kişilerin hiç katılım göstermeyenlere nazaran vergi ahlak düzeyinin daha düşük çıktığı görülmektedir. Ermenistan, Estonya, Belarus, Litvanya ve Rusya'da ise dini hizmetlere katılım sıklığı ile vergi ahlakı arasında güçlü bir pozitif ilişkinin olduğu görülmektedir. Rusya'da haftada bir defadan fazla dini ibadete gidenlerin

vergi kaçakçılığını asla kabul etmeme düzeyi %60,1 olarak gerçekleşmiştir. Dini hizmetlere hiç katılım göstermeyen bireylerde vergi kaçakçılığını asla kabul etmeme düzeyi %47,7 seviyesine inmektedir. Geçiş ülkelerinde elde edilen bu sonuçlar, dini hizmetlere daha çok katılım ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişki olduğu yönündeki genel teori ile uyum göstermektedir.

#### 4.6. Güven ve Ulusal Gurur ile Vergi Ahlâkı İlişkisi

Yasal sisteme, idareye ve parlamentoya duyulan güven duygusu, mükelleflerin vergi sistemine olan pozitif tutumunu ve sonuçta vergi ahlâkını artırmaktadır (Torgler, 2004, s.11). Devlet kurumlarında adaletsiz davranıldığı algısı arttığında ise vergi uyumunun psikolojik maliyetleri azaldığı için, vergi kanunlarına karşı durma davranışı artmaktadır. Bireylerin devlet kurumlarına olan güvenlerinin arttığı durumlarda ise vergi uyumu gönüllü olarak sağlanmaktadır (Hyun, 2005, s.12). Bu yüzden mükellef ile devlet arasındaki ilişki, güçlü duygusal bağ ve sadakati içeren psikolojik bir kontrat olarak görülebilir. Mükellef ile vergi idaresi arasındaki psikolojik kontrat ise güvene bağlıdır (Torgler, 2004, s.7). Bu bakış açısı ile mükellefler açısından vergiler, devletin olumlu faaliyetlerinin bir fiyatı olarak görülebilir (Torgler ve Schneider, 2007, ss.448-449).

Dünya Değerler Anketi verilerine göre tüm dünyada ve bölgeler bazında vergi ahlâkı ile güven unsuru arasındaki ilişki, “ülkenizdeki hükümete, yasal sisteme ve parlamentoya ne kadar güven duymaktasınız” sorularına 1= Çok fazla güveniyorum ve 4= Hiç güvenmiyorum arasında puanlar verilerek değerlendirilmiştir. Aşağıda Tablo 7’de verilen Dünya Değerler Anketi verilerine göre, dünya genelinde ve geçiş ülkelerinde parlamentoya ve yasal sisteme güvenin artması, vergi ahlakını önemli ölçüde olumlu etkilemekte ve vergi ahlakını artırmada temel faktörler olarak görülmektedir.

**Tablo 7:** Vergi Ahlakı ile Güven ve Ulusal Gurur Arasındaki İlişki

PARLAMENTOYA GÜVEN				
	Çok Fazla Güveniyorum		Hiç Güvenmiyorum	
	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
DÜNYA GENELİ	77,7	1,8	60,6	2,6
MDA ÜLKELERİ	66,9	2,0	56,9	2,5
ESB ÜLKELERİ	53,8	3,1	41,5	3,5
ADALET SİSTEMİNE GÜVEN				
	Çok Fazla Güveniyorum		Hiç Güvenmiyorum	
	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
DÜNYA GENELİ	67,0	2,1	51,6	3,0
MDA ÜLKELERİ	64,4	2,2	59,2	2,5
ESB ÜLKELERİ	54,4	2,8	41,3	3,6
ULUSAL GURUR				
	Çok Gurur Duyuyorum		Hiç Gurur Duymuyorum	
	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri	Vergilemede Hile Yapmak Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
DÜNYA GENELİ	71,5	2,0	47,7	3,3
MDA ÜLKELERİ	68,2	2,0	48,0	2,8
ESB ÜLKELERİ	53,7	2,8	31,0	4,3

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinden tarafımızca derlenmiştir.

Geçiş ekonomilerinde serbestleştirme ve özelleştirme sürecinde karşılıklı güven ve dürüstlük önem arz etmektedir (Frey, 2002, s.5). Kamuya güvenin olmaması, devlet gelirlerini azaltmakta ve böylece devletin reform yapma gücünü zayıflatmaktadır (Torgler, 2004, s.7). Bu nedenle geçiş süreci, yeni güvenilir kurumların inşası için bir fırsat vermektedir.

Dünya genelinde ve geçiş ülkelerinde yasal sisteme duyulan güven, parlamentoya duyulan güven unsuruna nazaran vergi uyumunu daha fazla arttırmaktadır. Geçiş sürecinde yasal sistemin zayıflığı temel bir sorundur. Levin ve Satarov (2000, s.115) sosyalizmin çöküşü sonrasında oluşan yasal zayıflığın, doldurulması geciken bir yasal boşluk ortamı yarattığını ifade etmişlerdir. Uslaner'e göre (2007, s.36) mahkeme ve polis yolsuzluğu kontrol etmediği/edemediği ya da vatandaşların yaptığı ödemenin halkın refahını artırdığı görüşünün olmadığı bir yerde, yasal sisteme duyulan güven düzeyi azalmaktadır. Eğer politikacılar güvenilir değil ve yolsuzluk yaygın ise bireyler yönetime daha az güven duymakta ve vergi uyumu için düşük bir teşvik oluşmaktadır (Cummings, Martinez-Vazquez, McKee ve Torgler, 2007, s.11). Örneğin Rusya'da vergi ahlakının esas belirleyicisi olarak güven unsuru ortaya çıkmaktadır. Geçiş öncesi dönemde ve sonraki Rusya'da kanun ve düzen güçlü şekilde ihlâl edilmiş, hukuk kurallarının yokluğu da vergi ahlakının iyileşmesini engellemiştir (Alm, Martinez-Vazquez, Torgler, 2006, s.838).

Diğer bir değişken olarak bireylerin sahip olduğu ulusal gurur (National Pride) duygusu, bireyin ülke kimliğini güçlendirici bir tesir yaratmaktadır. Ulusal gururdan kaynaklanan grup kimliği duygusu, işbirlikçi davranışları cesaretlendirmekte ve böylece vergi ödemenin önemli bir nedeni olarak ortaya çıkmaktadır (Torgler, 2005, s.151). Bu bağlamda, kültürel özelliklerden bağımsız olarak ülkesi ile gurur duyan bir bireyin daha yüksek vergi ahlakına sahip olması muhtemel olacaktır (Torgler ve Schneider; 2004, ss.10-11).

Dünya Değerler Anketinde bireylerin sahip olduğu ulusal gurur duygusu ile vergi ahlakı arasındaki ilişki, "ülke vatandaşı olmaktan ne kadar gurur duyuyorsunuz?" sorusuna verilen cevapların 1= Çok gurur duyuyorum ve 4= Hiç gurur duymuyorum arasında puanlar verilerek değerlendirilmesi ile elde edilmiştir. Dünya genelinde ve geçiş ülkelerinde ulusal gurur duygusunun fazla olduğunu ifade eden bireylerin, hiç gurur duymadığını ifade eden bireylere göre vergilemede daha az hile yaptıkları sonucuna varılmıştır. Bu sonuç, geçiş ülkelerinde ulusal gurur duygusunun, vergi ahlakının temel belirleyicileri arasında yer aldığını göstermektedir.

## 5. Sonuç

Sovyetler Birliği'nin yıkılmasından sonra birçok ülkede o zamana kadar karşılaşılmamış politik, ekonomik ve sosyal değişiklikler meydana gelmiştir. Geçiş ülkelerinde yaygın olan vergi kaçakçılığı, kamusal hizmetlerin yeterli sunumu, makroekonomik istikrar gibi devletin temel politikaları uygulama yeteneğini kısıtlamıştır. Bunun yanı sıra piyasa ekonomisine geçiş ile birlikte yeni bir vergi sistemine duyulan acil ihtiyaç sonucunda mali sistemde reformlara gidilmiş ve planlı sosyalist sistemde var olmayan geniş çaplı vergiler ile karşılaşmıştır. Bunun sonucunda, geçiş ülkelerinde yeni vergilere karşı bir tepki oluşmuş ve vergi uyumu düşmeye başlamıştır. Böyle bir ortamda bireylerin vergi ahlakı düzeyi önemli bir değişken haline almıştır.

Geçiş ülkelerinde vergi ahlakının gelişimine bakıldığında, Dünya Değerler Anketi verilerine göre, geçiş ülkelerinde bireylerin vergi kaçakçılığına güçlü şekilde karşı olmadıkları ve önemli bir kısmının dünya ortalamasının altında bir vergi ahlakına sahip oldukları

görülmektedir. Geçiş ülkeleri arasında ise Merkez ve Doğu Avrupa ülkelerinde vergi ahlakının eski Sovyetler Birliği ülkelerinden daha yüksek düzeyde gerçekleştiği ve bu farkın geçiş sürecinde daha fazla arttığı görülmektedir. Bu durum, Merkez ve Doğu Avrupa ülkelerinin geçiş sürecinde devlet kurumlarını, mükellef ilişkilerini ve yeni vergi sistemini oluşturmada eski Sovyetler Birliği ülkelerine göre daha başarılı olduklarını işaret etmektedir.

Geçiş ülkelerinde sosyo-demografik faktörlerin vergi ahlakı üzerindeki etkileri incelendiğinde, bireylerin yaşı arttıkça vergi kaçakçılığını daha az destekleme eğilimine sahip oldukları görülmektedir. Aynı zamanda kadınlar erkeklerden, evli bireyler bekârlardan daha yüksek vergi ahlakına sahiptirler. Geçiş ülkeleri içerisinde eski Sovyetler Birliği ülkelerinde en az eğitilmiş grubun, orta ve en üst eğitilmiş gruba göre vergi kaçırmaya daha fazla karşı çıktığı, buna karşılık Merkez ve Doğu Avrupa ülkelerinde ise en düşük ve yüksek eğitilmiş bireylerin ortalama vergi ahlakı değerlerinin değişmediği görülmektedir.

Dini alışkanlıklar ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiye bakıldığında ise geçiş ülkelerinde dini hizmetlere daha çok katılım gösteren kişilerin, fırsat bulduklarında vergilemede daha az hile yaptıkları sonucuna varılmıştır. Geçiş ülkelerinde elde edilen bu sonuçlar, dini hizmetlere daha çok katılım ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişki olduğu yönündeki genel teori ile uyum göstermektedir.

Yasal sisteme ve parlamentoya duyulan güven duygusu ile ulusal onurun artması ise geçiş ekonomilerinde vergi ödeme için oluşan içsel motivasyon önemli ölçüde olumlu etkilemekte ve vergi ahlakını artırmada temel faktörler olarak görülmektedir.

### **Kaynaklar**

- Alm, J. & Martinez-Vazquez, J. (2003). Institutions, paradigms, and tax evasion in developing and transition countries. (Eds.) J. Martinez-Vazquez & J. Alm, *Public Finance in Developing and Transitional Countries – Essays in Honor of Richard Bird* (ss. 146–178). Cheltenham: Edward Elgar.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. & Torgler, B. (2006). Russian attitudes towards paying taxes-before, during, and after the transition. *International Journal of Social Economics*, 33 (12), 832-857.
- Alm J. & Torgler, B. (2004). Estimating the determinants of tax morale. *National Tax Association – Tax Institute of America Proceedings of the Annual Meeting, USA*, Minneapolis, 269-274.
- Alm J. & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27, 224–246.
- Altay, A. (2001). Piyasa ekonomisine geçiş sürecinde kamu maliyesi sorunları ve çözüm önerileri. *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 15-22.
- Baier, C.J. & Wright, B. R. E. (2001). If you love me, keep my commandments: A meta-analysis of the effect of religion on crime. *Journal of Research in Crime and Delinquency*, 38(1), 3-21.
- Bal, H. (2004). Geçiş ekonomilerinde ekonomik büyüme ve dış finansman. *Manas Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 155-172.

- Blumenthal, M. & Slemrod, J. (1992). The compliance cost of the U.S. Individual income tax system: A second look after tax reform. *National Tax Journal*, 45(2), 185-201.
- Bruno, M. (1992). Stabilization and reform in Eastern Europe. IMF Staff Papers No.39.
- Coşkun, M.N. (1996). Doğu Avrupa ülkeleri ve Rusya'da uygulanan istikrar politikaları ve sonuçları (1990-1995). *Ekonomik Yaklaşım*, 7(22), 49-60.
- Cummings, R.G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M. & Torgler, B. (2007). Effects of tax morale on tax compliance: Experimental and survey evidence. NCER Working Paper Series, Working Paper No.12.
- Frey, B.S. (2002). Direct democracy for transition economies. Collegium Budapest Paper, [www.colbud.hu/honesty-trust/frey/Bruno%20S.%20Frey.doc](http://www.colbud.hu/honesty-trust/frey/Bruno%20S.%20Frey.doc) (Erişim Tarihi: 02.01.2013).
- Gandullia, L. (2004). Tax systems and reforms in EU new member countries: An overview , Department of Public and Environmental Economics, University of Pavia Working Paper No 317.
- Gerstenblüth, M., Melgar, N., Pagano, J.P. & Rossi, M. (2008). Threats in Latin American and Caribbean countries: How do inequality and the asymmetries of rules affect tax morale?. Department of Economics-DECON Working Papers No.14-08.
- Grabowski, M. H. (2005). Reforms of tax systems in transition countries. *Transition Studies Review*, 12(2), 293-312.
- Güler, E. (2012). Geçiş ekonomileri ve yeni kurumsal iktisat'ın yeniden yükselişi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 13(1), 52-68.
- Hirschi, T. & Stark, R. (1969). Hellfire and delinquency. *Social Problems*, 17(2), 202-213.
- Hyun, J. K. (2005). Tax compliances in Korea and Japan: Why are they different. Seminar Held by Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan.
- Lago-Peñas, I. & Lago-Peñas, S. (2010). The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries. *European Journal of Political Economy*, 26, 441-453.
- Levin, M. & Satarov, G. (2000). Corruption and institutions in Russia. *European Journal of Political Economy*, 16,113-132.
- Martinez-Vazquez, J. & McNab, R.M. (1997). Tax systems in transition economics. Georgia State University Working Paper No. 971.
- McGee R. W. (2007). Ethics and tax evasion: Empirical studies of Korea, Japan and China. Barry University Andreas School of Business Working Paper.
- McGee R. W. (2008, April 24-27). Cheating on taxes: A comparative study of tax evasion ethics of 15 transition economies and 2 developed economies. The IABPAD Conference Proceeding, USA, Texas, 84-98.
- Mungiu-Pippidi, A. (2007). Is East-Central Europe backsliding? EU accession is no end of history. *Journal of Democracy*, 18(1), 8-146.
- Newbery, D. M. & Revesz, T. (2000). The evolution of the tax structure of a reforming transitional economy: Hungary 1988-98. *International Tax and Public Finance*, 7, 209-240.
- Pirttilä, J. (1999). Tax evasion and economies in transition: Lessons from tax theory, Bank of Finland Institute for Economies in Transition(BOFIT) Discussion Papers No. 2.

- Sanin L. (1994). İstikrar ve reform programları: Doğu Avrupa'da geçiş ekonomisi deneyimi: 1989-1991. *Ekonomik Yaklaşım*, 5(13), 1-18.
- Scarlat, C., & Rucinska, S. (2010). Some considerations on ending the process of economic transition in Romania and Slovakia. *European Research Studies*, 12(1), 169-188.
- Schaffer, M.E. & Turley, G. (2000). Effective versus statutory taxation: Measuring effective tax administration in transition economies. William Davidson Institute Working Paper No. 347.
- Stack, S. & Kposowa, A. (2006). The effect of religiosity on tax fraud acceptability: A cross-national analysis. *Journal for the Scientific Study of Religion*, 45(3), 325-351.
- Stepanyan, V. (2003). Reforming tax systems: Experience of the Baltics, Russia, and other countries of the Former Soviet Union. IMF Working Paper WP/03/173.
- Stern, N. (1996). The transition in eastern europe and the former soviet union: some strategic lessons from the experience of 25 countries over six years. EBRD Working Paper No.18.
- Tanzi, V. (2002). Corruption around the world: Causes, consequences, scope, and cures. (Eds.) G. T. Abed & S. Gupta, *Governance, Corruption and Economic Performance* (ss.19-58). Washington: International Monetary Fund.
- Torgler, B. (2003a). The importance of faith: Tax morale and religiosity, Crema Working Paper No: 2003-8.
- Torgler, B. (2003b). Tax morale, rule governed behaviour and trust. *Constitutional Political Economy*, 14, 119-140.
- Torgler, B. (2004). Tax morale, trust and corruption: Empirical evidence from transition countries. Crema Working Paper, No. 2004-05.
- Torgler, B. (2005). Tax morale in Latin America. *Public Choice*, 122, 133-157.
- Torgler, B. (2007). Tax compliance and tax morale a theoretical and emprical analysis. England, Edward Elgar Publishing,
- Torgler B. (2012). Tax morale, eastern europe and european enlargement. *Communist and Post-Communist Studies*, 45, 11-25.
- Torgler B. & Valev, N. T. (2010). Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion, *Contemporary Economic Policy*, 28(4), 554-568.
- Torgler B. & Schneider, F. (2004). Does culture influence tax morale? Evidence from different European Countries, Crema Working Paper No. 2004-17.
- Torgler, B. & Schneider, F. (2007). What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European Countries. *Social Science Quarterly*; 88(2), 443-470.
- Uslaner, E. M. (2007). Tax evasion, trust, and the strong arm of the law. (Eds.) N. Hayoz & S. Hug, *Tax Evasion, Trust, and State Capacities. How Good Is Tax Morale in Central and Eastern Europe?* (ss.17-50). Peter Lang, Bern.
- Van Der Hoek, M. P. (2008). Enlarging the European Union: Taxation and corruption in the new member states, (Ed.) R.W. McGee, *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* (ss.11-23). USA: Springer.
- Yurdakul, A. (2013). Vergi ahlâkı ve vergi ahlâkını belirleyen faktörlerin analizi: Bursa ili örneği. Bursa, Dora Kitabevi.

## Ekler

Ek Tablo 1: Merkez ve Doğu Avrupa (MDA) Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakını Şekillendiren Unsurlar

	Bulgaristan (1999)	Romanya (1999)	Polonya (1999)	Macaristan (1999)	Hırvatistan (1999)	Makedonya (2001)	Çek Cumhuriyeti (1999)	Slovenya (1999)	Slovakya (1999)
Vergi ahlakı ortalama değeri	2,0	2,8	2,2	2,1	2,5	2,3	2,1	2,3	2,2
<b>CİNSİYET</b>									
Erkek	%62,5(2,1)	%55,5(2,9)	%60,9(2,3)	%63,4(2,3)	%57,4(2,8)	%67,4(2,4)	%55,2(2,2)	%56,2(2,6)	%54,6(2,4)
Kadın	%71,0(1,9)	%58,7(2,7)	%59,0(2,2)	%67,3(2,0)	%64,5(2,3)	%68,8(2,2)	%62,7(1,9)	%63,1(2,1)	%63,9(2,0)
<b>YAŞ</b>									
15-29	%52,0(2,6)	%44,4(3,3)	%46,0(2,9)	%51,6(2,6)	%48,0(3,8)	%57,0(2,6)	%48,6(2,4)	%47,6(3,0)	%54,0(2,4)
30-49	%58,8(2,3)	%54,1(3,0)	%60,8(2,1)	%56,5(2,5)	%62,7(2,2)	%66,8(2,5)	%52,7(2,3)	%61,3(2,3)	%58,0(2,2)
50+	%80,8(1,5)	%67,2(2,3)	%67,3(1,9)	%82,4(1,5)	%68,1(2,1)	%78,9(1,8)	%70,3(1,7)	%67,0(1,9)	%65,3(1,9)
<b>EĞİTİM DÜZEYİ</b>									
Düşük	%74,7(1,7)	%60,9(2,6)	%62,1(2,2)	%70,7(2,0)	%68,5(2,3)	%69,7(2,5)	%60,8(2,1)	%60,9(2,2)	%59,7(2,2)
Orta	%64,7(2,2)	%53,0(2,9)	%56,4(2,3)	%59,8(2,3)	%58,3(2,6)	%66,5(2,0)	%58,1(2,0)	%61,1(2,4)	%59,8(2,1)
Yüksek	%58,3(2,2)	%61,0(2,7)	%57,6(2,1)	%47,4(2,6)	%50,1(2,8)	%69,3(2,2)	%53,2(2,2)	%53,0(2,5)	%56,3(2,2)
<b>DİNİ ALIŞKANLIKLAR</b>									
Haftada birden fazla	%83,3(1,3)	%74,4(1,8)	%68,4(1,9)	%75,3(1,4)	%77,0(1,9)	%59,2(3,1)	%79,5(1,4)	%59,1(2,0)	%68,0(1,7)
Ayda bir defa	%68,1(2,0)	%55,6(2,9)	%57,2(2,3)	%73,3(1,7)	%62,3(2,4)	%70,0(1,9)	%65,3(1,8)	%58,2(2,3)	%58,3(2,1)
Asla/Uygulamada Asla	%68,3(2,0)	%64,1(2,5)	%63,9(2,6)	%63,4(2,4)	%63,8(2,6)	%73,4(2,3)	%58,5(2,1)	%62,2(2,4)	%55,2(2,4)
<b>MEDENİ DURUM</b>									
Evli	%68,8(1,9)	%60,2(2,7)	%62,7(2,0)	%67,0(2,0)	%63,9(2,2)	%69,5(2,3)	%60,6(2,0)	%63,2(2,2)	%61,0(2,1)
Bekâr	%53,9(2,7)	%40,0(3,5)	%44,8(3,0)	%54,4(2,6)	%46,3(3,8)	%54,7(2,7)	%46,5(2,4)	%51,3(2,8)	%53,3(2,4)
<b>ADALET SİSTEMİNE GÜVEN</b>									
Çok Fazla Güveniyorum	%54,0(2,8)	%54,1(2,8)	%62,9(2,2)	%75,3(1,8)	%77,8(1,8)	-	%71,0(1,7)	%66,0(2,3)	%73,9(1,7)
Hiç Güvenmiyorum	%62,9(2,1)	%55,6(2,9)	%59,8(2,5)	%67,5(2,1)	%55,9(3,2)	-	%62,0(2,1)	%58,7(2,6)	%54,2(2,7)
<b>PARLAMENTOYA GÜVEN</b>									
Çok Fazla Güveniyorum	%43,7(2,4)	%47,4(3,7)	%65,3(2,2)	%73,8(1,8)	%77,4(1,8)	%90,0(1,4)	%64,2(1,7)	%81,6(1,9)	%67,2(1,7)
Hiç Güvenmiyorum	%61,3(2,2)	%54,3(2,9)	%55,2(2,7)	%63,4(2,3)	%49,3(3,2)	%64,8(2,5)	%58,3(2,3)	%60,5(2,7)	%54,5(2,5)
<b>ULUSAL ONUR</b>									
Çok Gurur Duyuyorum	%73,3(1,8)	%60,1(2,7)	%64,0(2,1)	%75,9(1,7)	%69,0(2,0)	%76,3(1,8)	%72,0(1,7)	%65,9(2,1)	%72,1(1,8)
Hiç Gurur Duyuyorum	%68,0(2,1)	%32,0(4,2)	%33,8(5,4)	%46,0(3,1)	%56,2(3,3)	%47,1(3,9)	%51,4(2,7)	%45,0(3,4)	%48,2(3,0)

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinden tarafımızca derlenmiştir.

Ek Tablo 2: Eski Sovyetler Birliği (ESB)Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakını Şekillendiren Unsurlar

	Rusya (1999)	Azerbaycan (1997)	Ermenistan (1997)	Ukrayna (1999)	Litvanya (1999)	Letonya (1999)	Moldova (2002)	Estonya (1999)	Belarus (2000)	Kırgızistan (2003)
Vergi ahlakı ortalama değeri	3,1	3,6	3,7	3,4	3,8	2,4	4,2	3,2	4,2	2,7
<b>CİNSİYET</b>										
Erkek	%41,5(3,4)	%44,4(3,8)	%37,8(3,9)	%38,0(3,7)	%37,0(3,9)	%55,5(2,6)	%27,0(4,3)	%37,5(3,4)	%22,3(4,4)	%60,3(2,7)
Kadın	%49,1(2,8)	%51,2(3,4)	%44,0(3,5)	%42,9(3,2)	%40,9(3,6)	%63,4(2,1)	%24,6(4,1)	%41,8(3,0)	%29,7(4,0)	%55,9(2,7)
<b>YAŞ</b>										
15-29	%28,7(4,2)	%48,9(3,8)	%37,3(3,8)	%26,3(4,5)	%27,2(4,7)	%39,1(3,3)	%20,6(4,4)	%24,2(3,9)	%16,7(5,0)	%54,1(2,8)
30-49	%42,9(3,2)	%46,8(3,5)	%41,8(3,6)	%36,3(3,7)	%33,1(4,1)	%58,8(2,4)	%29,7(3,9)	%32,1(3,5)	%25,3(4,3)	%58,6(2,7)
50+	%59,6(2,2)	%48,8(3,4)	%45,8(3,6)	%53,5(2,6)	%53,0(2,9)	%69,1(1,9)	%25,5(4,3)	%55,5(2,5)	%34,8(3,6)	%63,8(2,6)
<b>EĞİTİM DÜZEYİ</b>										
Düşük	%60,0(2,2)	%39,8(3,8)	%41,8(3,8)	%51,4(2,7)	%48,2(3,2)	%66,4(2,0)	%21,5(4,3)	%41,3(3,1)	%33,2(3,7)	%54,9(2,8)
Orta	%45,0(3,1)	%49,9(3,5)	%40,2(3,7)	%39,6(3,5)	%35,7(4,0)	%57,1(2,5)	%24,8(4,4)	%38,6(3,2)	%23,3(4,4)	%66,5(2,3)
Yüksek	%39,8(3,6)	%45,3(3,8)	%43,6(3,4)	%38,0(3,6)	%37,4(3,8)	%59,2(2,3)	%30,7(3,8)	%41,0(3,1)	%27,1(4,4)	%47,1(3,2)
<b>DİNİ ALIŞKANLIKLAR</b>										
Haftada birden fazla	%60,1(2,0)	%42,6(3,5)	%75,7(1,4)	%43,8(2,4)	%64,3(2,3)	%70,6(2,1)	%29,5(3,9)	%59,4(2,3)	%43,8(3,1)	%59,2(2,6)
Ayda bir defa	%54,1(2,6)	%46,0(3,4)	%36,8(3,6)	%39,7(3,7)	%41,8(3,6)	%60,8(2,4)	%25,7(4,1)	%42,5(2,9)	%22,2(4,0)	%56,6(3,3)
Asla/Uygulamada Asla	%47,7(3,0)	%48,2(3,7)	%41,6(4,0)	%43,8(3,2)	%35,2(4,1)	%59,1(2,5)	%21,3(4,5)	%38,8(3,3)	%24,7(4,5)	%53,8(2,9)
<b>MEDENİ DURUM</b>										
Evlü	%46,7(3,0)	%45,3(3,6)	%41,4(3,6)	%43,4(3,4)	%40,2(3,8)	%60,5(2,3)	%27,2(4,0)	%42,5(2,9)	%28,1(4,1)	%59,2(2,6)
Bekâr	%34,5(3,8)	%52,2(3,7)	%39,1(3,7)	%26,2(4,3)	%29,5(4,4)	%45,9(3,2)	%18,6(4,8)	%28,2(3,8)	%18,2(4,8)	%50,2(3,1)
<b>ADALET SİSTEMİNE GÜVEN</b>										
Çok Fazla Güveniyorum	%62,0(2,5)	%44,1(3,9)	%54,3(3,3)	%55,6(3,0)	%68,4(2,6)	%68,9(2,3)	-	%39,5(3,3)	%31,5(3,7)	-
Hiç Güvenmiyorum	%41,0(3,5)	%43,4(3,7)	%44,5(3,8)	%42,8(3,8)	%39,8(3,6)	%60,7(2,7)	-	%33,9(4,0)	%25,8(4,7)	-
<b>PARLAMENTOYA GÜVEN</b>										
Çok Fazla Güveniyorum	%65,6(2,5)	%41,1(4,0)	%47,8(4,0)	%62,3(2,9)	%42,7(1,6)	%81,2(1,4)	%37,7(4,3)	%55,2(2,6)	%30,4(3,8)	%49,2(3,5)
Hiç Güvenmiyorum	%43,1(3,4)	%57,0(3,0)	%43,9(3,7)	%38,3(3,6)	%35,0(3,9)	%61,4(2,4)	%30,9(3,8)	%36,4(3,7)	%21,5(4,7)	%53,8(3,0)
<b>ULUSAL GURUR</b>										
Çok Gurur Duyuyorum	%53,8(2,7)	%48,4(3,7)	%46,7(3,4)	%48,0(3,0)	%61,6(2,7)	%66,8(2,0)	%34,3(3,8)	%57,7(2,3)	%34,9(3,7)	%61,0(2,6)
Hiç Gurur Duyuyorum	%40,9(3,5)	%59,1(3,1)	%40,0(4,3)	%32,1(4,3)	%31,2(4,9)	%36,0(4,3)	%14,1(4,4)	%27,0(4,2)	%16,9(5,0)	%38,6(4,0)

**Kaynak:** Tabloda yer alan veriler, Dünya Değerler Anketi internet sitesinden tarafımızca derlenmiştir.