

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**KATMA DEĞER VERGİSİNE KARŞI GÖSTERİLEN
GÖNÜLSÜZLÜĞÜN NEDENLERİ: TÜKETİCİLERİN
PERAKENDE SATIŞ FİŞİ VE FATURA ALMAMA
DAVRANIŞININ ANALİZİ**

Gülcan Ören

Zonguldak 2019

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**KATMA DEĞER VERGİSİNE KARŞI GÖSTERİLEN
GÖNÜLSÜZLÜĞÜN NEDENLERİ: TÜKETİCİLERİN
PERAKENDE SATIŞ FİŞİ VE FATURA ALMAMA
DAVRANIŞININ ANALİZİ**

**Hazırlayan
Gülcan Ören**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Recep Yücedoğru**

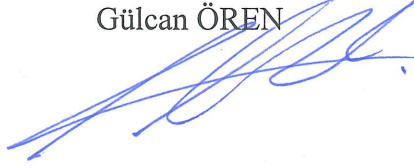
Zonguldak 2019

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

28. /08/ 2019

Gülcan ÖREN



TC

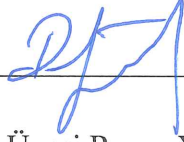
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Ana Bilim Dalında 135282109011 numaralı Gülcan ÖREN'nin hazırladığı "Katma Değer Vergisine Karşı Gösterilen Gönülsüzlüğün Nedenleri: Tüketicilerin Perakende Satış Fişi Ve Fatura Almama Davranışının Analizi" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği Uyarınca 31.07.2019 günü saat(14/00)'da yapılmış, sorulan sorular alınan cevaplar sonunda tezin onayına OYBİRLİĞİ İLE karar verilmiştir.

Başkan



Dr. Öğr.Üyesi Recep YÜCEDOĞRU(Danışman)

Üye



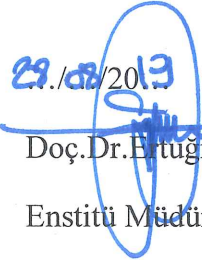
Doç. Dr. Mehmet CURAL

Üye



Doç. Dr. İdris SARISOY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

29.07/2019


Doç.Dr.Ertuğrul YILDIRIM

Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum: : Zonguldak BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı : Katma Değer Vergisine Karşı Gösterilen Gönülsüzlüğün Nedenleri: Tüketicilerin Perakende Satış Fişi Ve Fatura Almama Davranışının Analizi
Tez Yazarı : Gülcan Ören
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Recep Yücedoğru
Tez Türü, Yılı : Yüksek Lisans, 2019
Sayfa Adedi : 230

Vergilerin mükelleflerde oluşturduğu psikolojik algılamalar çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Bu sonuçlar vergilerin vergilendirilme işlemlerin işleyişini etkilemektedir. Bu noktada vergilerin mükelleflerde oluşturduğu olumlu ya da olumsuz etkilerin nedenleri önem kazanmaktadır.

Ülkemizde birçok vergi uygulanmasına karşın KDV mükellef açısından değerlendirdiğimizde günlük hayatlarında sıkça karşılaştıkları ve sıkça ödedikleri bir vergidir. Bu nedenle mükelleflerin KDV'yi algılama şekilleri fiş fatura alma davranışlarını ve vergiyi ödeme işlemlerini etkilemektedir.

Çalışmada 1000 KDV mükellefine anket yapılmıştır. Anket çalışmasından önce 15 KDV mükellefine toplam 19 tane soru sorularak yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi uygulanmıştır. Görüşme ile elde edilen veriler anket çalışmamızın ölçeklerini oluşturmaktadır. Anket çalışması ile elde edilen veriler regresyon analizi ve tablolarla yorumlanmıştır. Çalışma sonuçlarına göre mükelleflerin fiş fatura almamalarının birden fazla nedeni olduğu, örneğin; Fiş Fatura Algısı, Şirketlerin Büyüklüğü ve Kurumsallaşma, Alışveriş Tutarı vb. nedenler şeklinde sıralanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: KDV, KDV Uyumu, Perakende Satış Fişi, Fatura

ABSTRACT

Institution : ZBEU Institute of Social Sciences, Department of Finance
Thesis Title : Causes of Reluctance Against Value Added Tax: Analysis of Consumer's Retail Sales Receipt and Non-Invoice Behavior
Thesis Author : Gülcan Ören
Thesis Advisor : Lecturer. Member Recep Yücedoğru
Thesis Type, Year : MSc. Thesis, 2019
Number of Pages : 230

The psychological perceptions of taxpayers have various consequences. These results affect the functioning of taxation transactions. At this point, the reasons of the positive or negative effects of taxes on taxpayers gain importance.

Although many taxes are applied in our country, VAT is a tax that they frequently encounter and pay elegantly in their daily lives. Therefore, the way taxpayers perceive VAT affects the behavior of receipt receipts and tax payment transactions.

In this study, 1000 VAT taxpayers were surveyed. Before the survey, a total of 19 questions were asked to 15 taxpayers and semi-structured interview method was applied. The data obtained through the interview form the scales of our survey. The data obtained from the survey were interpreted with regression analysis and tables. According to the results of the study, there are more than one reason why taxpayers do not receive receipt invoices; Perception of Receipt Invoice, Size and Institutionalization of Companies, Shopping Amount etc. reasons.

Key Words: VAT, VAT Compliance, Retail Sales Slip, Invoice

ÖNSÖZ

1985'ten beri ülkemizde uygulanan KDV gerek mükellef sayısı gerekse kamu bütçesinde ki payı bakımından büyük bir öneme sahiptir. Vergi gelirleri içinde ki payı göz önünde bulundurduğumuzda KDV uyumu sağlamak hem vergi gelirlerini artıracak hem de kayıt dışı ekonominin daralmasını sağlayacaktır. Buna rağmen ülkemizde KDV'de tam bir uyumdan bahsedemeyiz. Özellikle mükelleflerin perakende satış fişi ve fatura alışkanlığının ve düzenleme alışkanlığının yaygın olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Ülkemizin vergi literatürünü incelediğimizde KDV'de vergi uyumu ile ilgili spesifik bir araştırmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışma KDV mükelleflerinin vergiye karşı gönülsüzlüklerinin ve perakende satış fişi fatura almama nedenlerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bunun yanı sıra KDV'de vergi uyumunu artırıcı öneriler sunmaktadır.

Çalışmamın ilk gününden son gününe kadar gerek bilgi ve becerisiyle gerekse sabrı ile benden desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen danışmanım Dr. Öğr.Üyesi Recep YÜCEDOĞRU hocama son minnet ve teşekkürlerimi sunarım.

Çalışma süresinde benden maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen Babam Dursun ÖREN'e, Annem Fatime ÖREN'e, Kardeşim Yunus ÖREN'e, Ablam Güldane ve Eşine Cengiz BOĞOÇLU'ya sonsuz minnet ve teşekkürlerimi sunarım. Çalışma süresince benim en güzel eğlencem, en karamsal olduğum zamanlarda yanıma gelip güzümü güldüren yeğenim Yusuf'a sonsuz minnet ve teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
GRAFİKLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ	xvi
GİRİŞ	1
1. VERGİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ	4
1.1. Vergi Tanımı	4
1.2. Katma Değer Vergisi Tanımı	7
1.3. Vergileme İlkeleri	11
1.3.1. Adam Smith Vergileme İlkeleri	12
1.3.1.1. Adalet İlkesi	12
1.3.1.2. Belirlilik (Kesinlik) ilkesi	13
1.3.1.3. Uygunluk İlkesi.....	14
1.3.1.4. İktisadilik (Tasarruf) İlkesi	15
1.4. Vergi ve KDV'nin Konusu	16
1.5. Verginin Sınıflandırılması.....	17
1.5.1. Yansıtma Kriteri	18
1.5.2. Ödeme Gücü Kriteri	19
1.5.3. Belirlilik Kriteri	20
1.6. Katma Değer Vergisi.....	22
1.6.1. KDV'nin Tarihi Gelişimi	22
1.6.2. Katma Değer Vergisi Özellikleri.....	30
1.6.3. Katma Değer Vergisi Avantajları ve Dezavantajları.....	31
1.6.3.1. Katma Değer Vergisinin Avantajları	31
1.6.3.2. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları	33
1.6.4. Katma Değer Vergisi İlkeleri	33
1.6.4.1. Son Fiyat İlkesi	33

1.6.4.2. Varış Yeri İlkesi.....	34
1.6.4.3. Diğer İlkeler.....	35
1.6.5. Katma Değeri Hesaplama Yöntemleri.....	36
1.6.5.1. Toplama Yöntemi.....	36
1.6.5.2. Çıkarma Yöntemi.....	36
1.6.6. Katma Değer Vergisinin Hesaplama Yöntemleri.....	37
1.6.6.1. Toplama Çıkarma Yöntemi.....	37
1.6.6.1.1. Ön Muamele İndirimi Yöntemi.....	38
1.6.6.1.2. Ön Vergi İndirimi Yöntemi.....	38
1.6.6.2. Vergi Dahil ve Vergi Hariç Yöntemi.....	39
1.6.6.3. Dolaylı ve Dolaysız Yöntemler.....	40
1.6.7. Katma Değer Vergisi Türleri.....	40
1.6.7.1. Gayri Safi Katma Değer Vergisi.....	40
1.6.7.2. Gelir tipi Katma Değer Vergisi.....	41
1.6.7.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi.....	41
1.6.7.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi.....	42
1.6.8. Katma Değer Vergisinin Oranı.....	42
1.6.8.1. %1 oranı.....	43
1.6.8.2. %8 KDV Oranı.....	44
1.6.8.3. %18 Oranı.....	44
1.6.9. Katma Değer Vergisinin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu.....	54
1.6.9.1. KDV Mükellefi.....	54
1.6.9.2. Vergi Sorumlusu.....	56
1.6.10. Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu.....	56
1.6.10.1. Tam Tevkifat Kapsamındaki İşlemlerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu.....	58
1.6.10.1.1. Yurtdışında Sağlanan Hizmetlerde Sorumluluk.....	58
1.6.10.1.2. Telif Haklarına İlişkin Ödemelerde Sorumluluk.....	59
1.6.10.1.3. Kiraya Verme İşlemlerinde Sorumluluk.....	59
1.6.10.1.4. Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk.....	60
1.6.10.2. Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat Uygulaması Çerçevesinde Vergi Sorumluluğu.....	61
1.6.10.2.1. Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Fason İmalatta Tevkifat ...	61
1.6.10.2.2. Pamuk, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde Tevkifat.....	62

1.6.10.2.3. Hurda ve Metal Teslimleri İle Atıklardan Elde Edilen Plastik Hammaddesi ve Külçe Metal Teslimlerinde Tevkifat	62
1.6.10.2.4. Akaryakıt Teslimlerinde Tevkifat	62
1.6.10.2.5. İşgücü Temini Hizmetlerinde Tevkifat	62
1.6.10.3. Belgesiz Mal Bulunduran Veya Hizmetten Yaralanan Mükelleflerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu.....	63
1.6.11. Katma Değer Vergisi Yüğü	64
1.6.11.1. Sübjektif KDV Yüğü	66
1.6.11.2. Objektif KDV Yüğü.....	66
2. KATMA DEĞER VERGİ'SİNDE VERGİ UYUMU	69
2.1. Vergi Uyumu.....	69
2.2. Dünya'da Vergi Uyumu	70
2.3. Türkiye'de Vergi Uyumu	79
2.4. Katma Değer Vergisi Uyumu.....	81
2.4.1. Katma Değer Vergisi uyumsuzluk Türleri	84
2.4.1.1. İradi uyumsuzluk	84
2.4.1.2. Gayri iradi uyumsuzluk	84
2.5. Katma Değer Vergisine Uyumu Etkileyen Faktörler.....	84
2.5.1. Ekonomik Faktörler	85
2.5.1.1. Mükelleflerin Ödeme Gücü	85
2.5.1.2. Ekonomik Krizler	86
2.5.1.3. Enflasyonist Ortamlar	89
2.5.1.4. Kayıt dışı Ekonominin Varlığı.....	94
2.5.2. Sosyal – Demografik Faktörler	95
2.5.2.1. Aile Ölçeği.....	96
2.5.2.2. Eğitim Düzeyleri.....	97
2.5.2.3. Cinsiyetleri.....	97
2.5.2.5. Yükümlünün Mesleği	98
2.5.2.6. Yükümlünün Milliyeti	98
2.5.2.7. Kültürel Faktörler	99
2.5.3. Psikolojik Faktörler	99
2.5.3.1. Vergi Bilinci	99
2.5.3.2. Kamu Hizmetlerinden Faydalanma Düşüncesi.....	100
2.5.3.3. Vatandaşlık Görevi	100

2.5.3.4. Devlete Duyulan Bağılılık ve Güven Duygusu	101
2.5.3.5. Diğer Mükelleflerin Davranış Şekli.....	101
2.5.4. Ahlaki Faktörler.....	101
2.5.4.1. Dini İnançlar	102
2.5.4.2. Örf ve Adetler	102
2.5.5. Vergi Yönetimi İle ilgili Faktörler	103
2.5.5.1. Vergi Oranları	103
2.5.5.2. Vergi Denetimi	104
2.5.5.3. Vergi Aflar	105
2.5.5.4. Cezaların Caydırıcılığı.....	107
2.5.5.5. İstisna ve Muafiyetler	108
2.5.5.6. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı	108
3.KATMA DEĞER VERGİSİNDE TÜKETİCİLERİN PERAKENDE SATIŞ FİŞİ- FATURA ALMA ALIŞKANLIKLARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER	110
3.1. Vergi Yüğü.....	114
3.2. Vergi Adaleti.....	115
3.3. Vergi Eşitliği	119
3.4. Vergi Denetimi.....	120
3.5. Vergi Cezaları	124
3.6. Vergi Bilinci.....	126
3.7. Vergi Kültürü	130
3.8. Ödüllendirme ve Teşvik.....	132
3.8.1. Ödüllendirme.....	132
3.8.2. Gelir Elde Etme	135
3.9. Ödeme Gücü.....	137
3.10. Ödeme Şekli	139
3.11. Alışveriş Tutarı.....	141
3.12. Şirketlerin Finansal Büyüklüğü ve Kurumsallaşma.....	142
3.13. Fiş- Faturaya Duyulan İhtiyaç.....	146
3.14. Fiş- Fatura Algısı.....	147
3.15. Satıcı Tutumu	149
3.16. Vergi Oranları	151
3.17. Diğer Faktörler	152

3.17.1. Vatandaşlık Bilinci	152
3.16.2. Diğer Mükelleflerin Tutumu	152
3.16.3. KDV'nin Şeffaflığı ve Sadeliği	152
4.....KATMA DEĞER VERGİSİNDE TÜKETİCİLERİN PERAKENDE SATIŞ FİŞİ- FATURA ALMA ALIŞKANLIKLARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK YAPILAN ANKET ÇALIŞMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	153
4.1. Araştırmanın Amacı	153
4.2. Araştırmanın Kapsamı	153
4.3. Araştırmanın Yöntemi.....	154
4.4. Analiz Yöntemi	158
4.5. Araştırmanın İstatistikleri.....	159
4.6. Araştırmanın Güvenirliliği	160
4.7.Araştırmanın Demografik Bulguları	160
4.8. Verilerin Analizi.....	161
4.8.1. KDV Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi.....	161
4.8.1.1. Vergi Adaleti ve Eşitlik	161
4.8.1.2. Vergi Yüğü ve Ödeme Gücü	163
4.8.1.3. Vergi Denetimi ve Cezası	165
4.8.1.4. Vergi Kültürü.....	167
4.8.1.5. Vergi Bilinci	169
4.8.1.6. Vergi Oranı	171
4.8.1.7. Ödeme Şekli.....	172
4.8.1.8. Ödüllendirme ve Teşvik.....	174
4.8.1.9. Alınan Belgeye Duyulan İhtiyaç.....	175
4.8.1.10. Fiş Fatura Algısı.....	176
4.8.1.11. Satıcı Tutumu.....	178
4.8.1.12. Şirketlerin Finansal Büyüklüğü ve Kurumsallaşma	179
4.8.1.13. Alışveriş Tutarı	180
4.8.1.14. Vatandaşlık Bilinci	181
4.8.1.15. Diğer Mükelleflerin Tutum ve Davranışları	181
4.9. Öneriler	182
SONUÇ	185
KAYNAKÇA.....	188

EKLER	196
Ek 1: Toplam Vergi Gelirleri ve KDV'nin Genel Bütçe İçindeki Payı.....	196
Ek 2: 1985- 2007 Yılları Arasında KDV Gelirleri ve Bir Önceki Yılla Göre Artış Miktarları	197
Ek 3: 2007- 2016 Yılları Arasında KDV Gelirleri ve Bir Önceki Yılla Göre Artış Miktarları	198
Ek 4: 1980 sonrası Ekonomik Kriz Dönemlerinde KDV Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	199
Ek 5: 1985-2016 Yıllara Arasında Gerçekleşen Enflasyon Oranlarının KDV Üzerindeki Etkisi	211
Ek 6: Vergi Adaleti ve Eşitliği Bilincine Göre Fiş Fatura Alma Skoru	212
Ek 7: Vergi Yükü ve Ödeme Gücü- Fiş fatura Alma Skorları.....	213
Ek 8: Vergi Denetimi- Fiş Fatura alma Skorları.....	214
Ek 9: Vergi Bilinci- Fiş Fatura Alma Skoru	215
Ek 10: Vergi Oranı _ Fiş Fatura Alma Skorları.....	216
Ek 11: Ödeme Şekli- Fiş Fatura Alma Skoru	217
Ek 12: Ödüllandirme ve Teşvik-Fiş Fatura Alma Skorları.....	218
Ek 13: Alınan Belgeye Duyulan İhtiyaç- Fiş Fatura Alma Skoru	219
Ek 14: Fiş Fatura Algısı- Fiş Fatura Alma Skoru	220
Ek 15: Satıcı Tutumu- Fiş Fatura Alma Skoru	221
Ek 16: Şirketlerin Finansal Büyüklüğü Ve Kurumsallaşma- Fiş Fatura alma Skorları.....	222
Ek 17: Vatandaşlık Bilinci- Fiş Fatura Alma Skorları.....	223
Ek 18: Diğer Mükelleflerin Tutum ve Davranışı- Fiş Fatura Alma Skoru.....	224
Ek 19: Görüşme Soruları	225
Ek 20: Yapılan Anket İfadeleri	226
ÖZGEÇMİŞ	230

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1: 2978 Sayılı Vergi İadesi Kanunda Uygulanan İndirim Oranları.....	25
Tablo 1.2: Ön Muamele İndirimi Yöntemi ile KDV Hesaplama	38
Tablo 1.3: Ön Vergi İndirimi Yöntemi ile KDV Hesaplama	39
Tablo 1.4: 1985-2016 Yılları Arasında OECD Ülkelerinde ve Ülkemizde Uygulanan KDV Oranları	53
Tablo 1.5: OECD Ülkeleri ve Türkiye'nin 1965-2014 KDV Gelirlerinin GSYİH ve Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%).....	67
Tablo 2.1: Vergi Uyumu Literatürü	73
Tablo 2.2: Ülkemizde Vergi Uyumu Literatürünü Gözden Geçirme	80
Tablo 2.3: Katma Değer Vergisi Uyumu Literatür Taraması	82
Tablo 2.4: 1985 -2017 Yılları Arası Çıkarılan Vergi Afları.....	106
Tablo 3.1: Türkiye Genelinde Mükelleflerin İncelenme Oranları	122
Tablo 4.1: Ankette Kullanılan İfadeler	155
Tablo 4.2: Model Summary	159
Tablo 4.3: Anova	159
Tablo 4.4: Demografik Özellikler.....	160
Tablo 4.5: Alışveriş Tutarı- Fiş Fatura Üzerinden İndirim tutarına Göre Fiş Fatura Alma Alışkanlıkları	180
Tablo 4.6: Teşvik ve Öneriler	183

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 2.1: Türkiye de Vergilerin Payı (2016)	85
Şekil 2.2: 1980 sonrası Ekonomik Kriz Dönemlerinde KDV Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	88
Şekil 2.3: 1985- 2016 Yılları Arasında Enflasyon oranlarının KDV Üzerinde Etkisi (Bin)	91
Şekil 3.1: Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler.....	112
Şekil 3.2: KDV Uyumuna Etki Eden Faktörler	113



GRAFİKLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Grafik 1.1: 2016 Genel Bütçe Gelir Kaynakları ve Genel Bütçedeki Payları (Milyon TL)	7
Grafik 1.2: Toplam Vergi Gelirleri ve KDV'nin Genel Bütçe İçindeki Payı.....	8
Grafik 1.3: 1985-2016 Yılları Arası Dahil 'de Alınan KDV ile İthalde Alınan KDV'nin Toplam KDV Gelirleri İçindeki Payı (%).....	10
Grafik 1.4: 1985- 2007 Yılları Arasında KDV Gelirleri ve Bir Önceki Yıla Göre Artış Miktarları (Bin).....	27
Grafik 1.5: 2007- 2016 Yılları Arasında KDV Gelirleri ve Bir Önceki Yıla Göre Artış Miktarları (Bin).....	28
Grafik 1.6: 2001- 2016 Yıllar Arasında Katma Değer Vergisinin Faal Mükellef Sayıları	55
Grafik 1.7: 2001-2016 Yılları Arasında KDV Gelirleri	55
Grafik 4.1: Eğitim Durumu- Adalet Algısı Skorları	162
Grafik 4.2: Eğitim Durumu- Eşitlik Algısı	163
Grafik 4.3: Aylık Maaş Durumu- Gelirime Göre Yüksek KDV Ödüyorum Skoru .	164
Grafik 4.4: Eğitim Durumu- Vergi Denetim Skorları.....	166
Grafik 4.5: Eğitim Durumu- Vergi Cezaları Skorları	166
Grafik 4.6: Eğitim Durumu- Fiş Fatura Alma Yönünde Telkinde Bulunma Skoru	168
Grafik 4.7: Cinsiyet Faktörü- Fiş Fatura Alma Yönünde Telkin Bulunma Skoru	169
Grafik 4.8: Eğitim Durumu- Fiş Fatura Alma Skoru.....	170
Grafik 4.9: Aylık Maaş- KDV Oranların İndirilmesi Halinde Fiş Fatura Alma Skorları.....	172
Grafik 4.10: Nakit Ödemelerimde Fiş veya Fatura Almaya Skorları	173
Grafik 4.11: Kredi Kartı İle Alışveriş Yaptığımda Fiş ve Fatura Alma Skorları	173
Grafik 4.12: Aylık Maaş- Verilecek Ödül Karşılığında Fiş Fatura Alma Skorları.....	175
Grafik 4.13: Kullanım Süresi- Fiş Fatura Alma Skoru	176
Grafik 4.14: Eğitim Durumu-Fiş Fatura Kâğıt İsrافی Skoru.....	177
Grafik 4.15: Satıcı Tutumu- Fiş Fatura Alma Skoru	178

KISALTMALAR LİSTESİ

ANOVA	: Varyans Analizi (Anallysis Of Variance)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KİT	: Kamu İktisadi teşebbüsü
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü. (Organisation For Economic Co-operation and Development)
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türkiye’de günümüzde ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayanan bir vergi sistemi uygulanmaktadır. Çalışmamızda dolaylı vergilerden bir tanesi olan Katma Değer Vergisinin uyumu ve uyum göstergesi olan mükelleflerin fiş fatura alma ya da almama alışkanlıklarını etkileyen nedenlerin neler olduğunu, mükelleflerin vergiye karşı sergilemiş oldukları tutum ve davranışları temelinin neye dayandırdıkları çalışmamızın konusu oluşturmaktadır.

Çalışmamızın asıl amacına geçilmeden önce yani katma değer vergisinin de uyuma geçmeden vergi nedir, katma değer vergisi nedir kavramlarını açıklamamız gerekmektedir. Vergi nedir sorusuna kısaca bir tanım yapacak olursak devletin, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için o ülkede yaşayan bireylerden ve kurumlardan ödeme gücüne göre ve egemenlik gücüne dayanarak karşılıksız ve zorla aldığı iktisadi değerdir (Pehlivan,2008:8). Günümüzde uygulanan vergileri, bunların konulmasına neden olan olayın niteliğine göre gelir, servet ve harcamalar şeklinde üç başlık altında toplayabiliriz (Temiz,2008:2). Diğer bir ifade ile verginin alınmasına neden olan gelir, harcama ve servet olayı verginin konusu oluşturur. Verginin konusu olan harcamaların vergilendirme çeşitlerinden bir tanesi de katma değer vergisidir. Çalışmamızın birinci bölümünde ilk olarak vergi tanımını yaparak bireylerin harcamalarının vergilendirilmesinin temelinde yatan ana faktörün kamu hizmeti sunmak olduğundan, daha sonra bireylerden alınan bu vergilerin hem devlet kaynaklarının güvence altında sürdürülebilir şekilde alınması hem de mükelleflerin vergiye karşı uyum sağlama konusunda bir verginin taşınması gereken yani bir vergide olması gereken ilkelerden yola çıkarak katma değer vergisinin bu ilkeleri taşıyıp taşımadığını değerlendireceğiz. Vergiler alınış yöntemleri bakımından dolaylı ve dolaysız vergiler şeklinde sınıflandırılmıştır. Dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımı yapabilmek için yansıtma, ödeme gücü ve belirlilik kriterleri kullanılmaktadır. Katma değer vergisi bu sınıflar arasında hangi sınıfta yer almakta ve ayrım için gerekli olan kriterleri taşıyıp taşımadığını değerlendirilecektir.

Toplumların her geçen gün artan kamu hizmeti talebi ve buna bağlı olarak yapılan kamu harcamalarının arttığı dikkate alındığında hem kamu hizmeti talebini karşılamak hem de sunulan kamu hizmetinin finansını sağlamak için kaynak

gerekmektedir. Üzerinde çok konuşulan ve tartışılan katma değer vergisi bu kaynaklardan biridir. Katma değer vergisi günümüz anlamda ilk olarak Fransa da 1954 yılında uygulamaya konulmuştur (Arslan, 2006:1). Ülkemizde ise ilk KDV kanunu 1984 yılında çıkarılmış ve 1985 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur. Katma değer vergisi diğer vergilerden farklı olarak çeşitli özellikler taşımaktadır. Bunun yanı sıra avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Katma değer vergisi çeşitlilik yapımından, hesaplama yöntemleri bakımından ve son olarak oran bakımından diğer vergilerden farklılık gösterir. Yapılan literatür çalışmalarında katma değer vergisini diğer vergilerden ayıran iki önemli farklılık daha göze çarpmaktadır. Bu farklılıkların birincisi mükellef sayısıdır. Yasal olarak tek mükellef olmasına karşın uygulamada iki tür mükellef varlığından söz edebiliriz. Birincisi vergiyi toplayan ve vergi dairesi ile muhatap olan vergi sorumlusu yani kanuni mükellef, ikincisi filli mükelleftir şeklinde ayırım yapabiliriz. VUK 8. Maddesinde vergi sorumlusu, kanunun yapıcılar tarafından vergiyi toplama görevi verilen ve vergi dairesi ile muhatap olan kişidir şeklinde açıklanmıştır (VUK 8. Mad). Vergi sorumluları, mal ve hizmet sunan tüzel bir kişiliğe sahiptir. Fiili mükellef ise, vergi sorumlusunun sunduğu mal veya hizmetten belirli bir bedel karşılığı faydalanan ve bu faydalanma sonucu fiş, fatura gibi belgeleri alarak vergisini ödeyen bireylerdir. Katma değer vergisinin diğer vergilerden ayıran ikinci özellik ise sunulan mal ve hizmet karşılığında alınan fiş ve fatura gibi belgeler ile hesaplanmasıdır. Yani katma değer vergisinin alınabilmesi için fiş, fatura gibi belgeler ile kanıtlanması gerekmektedir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ulusal ve uluslar arası literatürde vergi uyumu ile ilgili yapılmış literatür çalışmaları ve elde edilen sonuçlar, vergi uyumunu etki eden faktörlerin neler olduğu detaylandırılacaktır. Çalışmamızın üçüncü bölümde ön bir değerlendirme olarak 15 KDV mükelleflerine toplam 19 adet soru ile yapılandırılmış görüşme analiz edilecektir. Hazırlanan 19 adet soru geçmişten günümüze kadar yapılmış ulusal ve uluslararası literatürden faydalanarak hazırlanmıştır. Görüşme yöntemi ile mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyen faktörlerin neler olduğu bulunmuştur. Çalışmamızın dördüncü bölümünde ise görüşme yöntemi ile fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyen faktörler toplam da 1000 kişilik bir anket çalışmasında analiz edilmiştir.

Anket çalışmasında 78 sorudan 5'i ölçek dışı olup 73 soru 7'li Likert ölçeği kullanılarak değerlendirilmiştir. 7 likert ölçek değerleri 1 (Kesinlikle Katılıyorum), 2 (Katılıyorum), 3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum), 7 (Kesinlikle Katılmıyorum) şeklinde sıralanmaktadır. Anket verilerinin analizi sonucunda KDV uyumunu etkileyen birden fazla faktörden söz edebiliriz. Örneğin; fiş fatura algısı, alışveriş tutarı, alınan belgeye duyulan ihtiyaç, ödüllendirme ve teşvik vb şeklinde sıralanmaktadır.



1. VERGİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ

1.1. Vergi Tanımı

Vergi insanların topluluk halinde yaşamaya başladıkları ve devlet kavramının oluşturdıkları ilk zamanlardan beri karşılaştıkları bir kavramdır. Kanun koyucularının kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için o ülkede yaşayan bireylerden ve kurumlardan ödeme gücüne göre ve egemenlik gücüne dayanarak karşılıksız ve zorla aldığı iktisadi değerdir (Pehlivan, 2008:8).

Vergi, devlet ve diğer kamu kuruluşlarının ekonomik, mali ve sosyal kamu hizmetlerinin giderlerini karşılamak için kanunlarda belirlenmiş konularda, oranlarda ve sürelerde kamu zoru ile gerçek ve tüzel kişilerden belli bir karşılığı olmaksızın ödeme gücüne göre aldığı paradır.

Verginin tanımı birçok kez yapılmış ve çok farklı şekillerde elle alınmıştır.

F. Neumark, vergiyi; iktisadi değere sahip olanların, siyasi zorunluluk altında devlete ya da idari yetkiye sahip devletin diğer kişilere bir karşılık beklemeksizin yaptığı transfer şeklinde tanımladıktan sonra vergiye dair temel bazı özelliklere de vurgu yapmıştır. Vergi adı altında yapılan ferdi ödemelerin şartları, ölçüsü, özellikle türüne, vergiyi doğuran olayın sebebi ve zamanı, genel kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere genellikle otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden yani alan kamu makamları tarafından belirleneceğini ifade etmiştir (Mutlu, 2009:8).

19.yy Osmanlı döneminin maliyecisi ve siyaset adamı olan Süleyman Sudi'ye göre vergi, devletin kamu harcamalarında gerekli olan parayı karşılayabilmek için ülke dahilindeki bütün kişilerin özel servetleri üzerinden talep ettiği hissedir. Kişi servetinin büyük bir kısmından rahatça faydalanabilmesi için onun küçük bir kısmını devlete, bu kullanım imkanını sağladığı için gönül rahatlığı ile vermelidir (Özsoy, 2006:641).

Verginin klasik amacı bütçe denkliliği ve kamu giderlerinin karşılanması olmakla birlikte, günümüz maliyecileri verginin bir finansman aracı olmasından çok fazla görevler taşıdığını ifade etmektedirler. Gelir adaleti, enflasyon,

deflasyon, dış açık, borçlanma gereği, seçim politikası gibi ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle politika aracı olmaktadır (Çakmakçı, 2008:4).

Keynesyen İktisadın ortaya çıkması ile birlikte tam istihdam ve büyümenin sağlanması için fonksiyonel maliye diye bir kavram ortaya çıkmıştır (Mutlu, 2009:8). Fonksiyonel maliye ile birlikte vergiler maliye politikasının da bir aracı olarak görülmeye başlandı. Vergilerin alınma nedenlerini ortaya koymaya yönelik egemenlik ve faydalanma teorisi olarak iki temel teori vardır.

Faydalanma teorisi; kanun koyucuların sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden o ülkede yaşayan vatandaşların o hizmetten faydalanma bedeli olarak değerlendirilmektedir. Savunucularından biri olan J.J. Rousso vergiyi Toplumsal Sözleşme ile irtibatlandırarak açıklar. Kısacası vergi devletin vatandaşlara sunduğu hizmetin bedelidir şeklinde açıklar (Dikmen, 1964:66). Faydalanma teorisine göre vergi, kanun koyucuların vatandaşlara sunmuş oldukları hizmetten vatandaşların sağladıkları faydalarının bir bedeli olarak değerlendirilir. Bunlar;

- Vergi hizmet karşılığıdır, bu görüşe göre vergi devlet tarafından yapıлып vatandaşlara sunulan kamu hizmetlerinin bedelidir (Pehlivan, 2008:93). Bu teoriye getirilen eleştiriler, Vergi her zaman kamu hizmetlerinin bir bedeli olarak kabule edilemez. Daha az vergi ödediği halde kendisinden daha fazla vergi ödeyene karşın o hizmetten daha fazla yararlananlar vardır (Sağbaş, 2011:9). Bu yüzden vergiyi kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir bedeli olarak kabul etmek verginin alınma nedenleri arasında sağlam doğru değildir.

- Vergi sigorta primidir, Montesquieu vergiyi bir sigorta primi gibi ele alır (Mutlu, 2009:9). Vergi fertlerin mal ve mülklerini güvenlik altında bulunduran devlete bu hizmetlerinin karşılığı olarak vermiş oldukları bir bedeldir.

- Vergi sosyal üretim giderlerine katılma faydır; vergi bireylerin ortak giderlerine katılma payıdır şeklinde açıklanmaktadır.

Otorite teorisine göre; kamu hizmeti yapmakla zorunlu olan devletin kanunun ona tanıdığı egemenlik kuvveti dolayısıyla alınmaktadır.

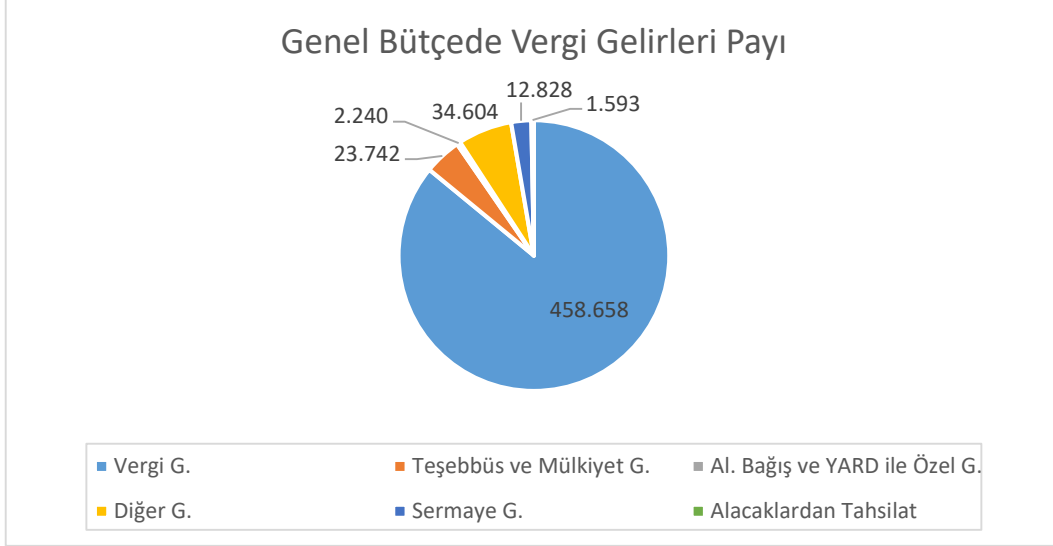
- Verginin toplum duygusu olduğu görüşü, verginin esas unsurunun vatandaşların hissetmiş oldukları toplum duygusuna bağlıdır.

- Verginin milli bir görev ve fedakarlık olduğu görüşü, yükümlülerin karşılığında faydalanma olanakları ve ölçüsü dikkate alınmadan sadece kamu ihtiyaçlarıyla bireylerin ödeme güçlerine göre saptanan kayıtsız, şartsız milli bir görev olarak görülmektedir.

- Vergiyi mutlak otoriteye dayandıran görüş, Neumark'a göre, bireylerden vergi alınması transfer olarak nitelendirilmekte ve bu transfer kanun tarafında emredilmektedir.

Vergi kamu hizmetlerin finans kaynağıdır. Vergi devletin diğerkaynaklarına bakıldığında bütçenin neredeyse büyük bir oranını tek başına karşılamaktadır. Ülkemizde vergiler genel bütçenin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Grafik 1.1 de ülkemizdeki vergi gelirlerinin genel bütçedeki payı gösterilmektedir. Grafik 1.1 incelediğimizde vergilerinin genel bütçenin neredeyse %80'nin den fazlasını tek başına karşıladığını söyleyebiliriz. Genel bütçede büyük bir paya sahip olan verginin uyumu konusu da önem kazanmaktadır.

Grafik 1.1: 2016 Genel Bütçe Gelir Kaynakları ve Genel Bütçedeki Payları (Milyon TL)



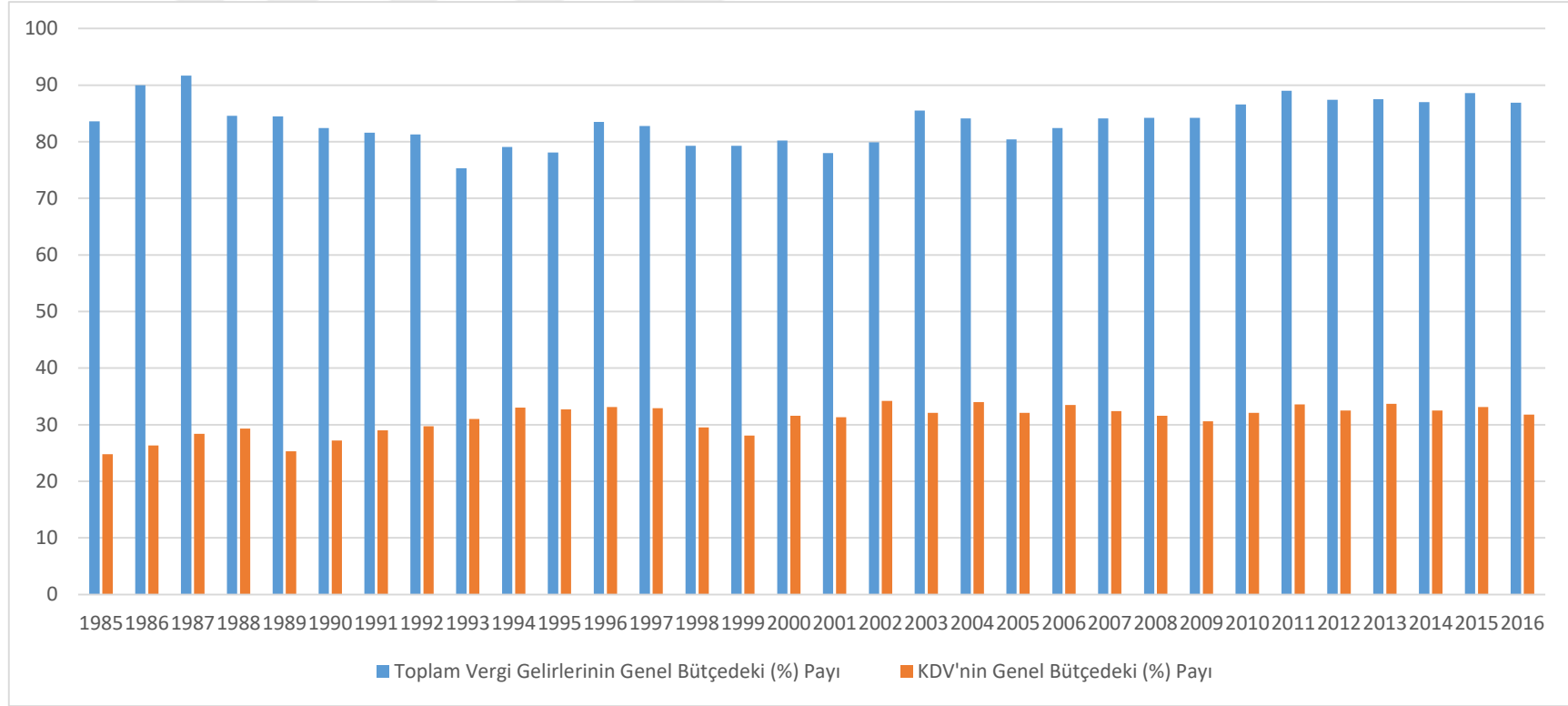
Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığının (2016) İstatistikleri

1.2. Katma Değer Vergisi Tanımı

Verginin konusu çeşitlilik göstermektedir. Bunlardan biri harcamalardır. Harcamaların vergilendirme yollarından biri olan katma değer vergisine baktığımızda, katma değer vergisi yayılı bir tüketim vergisidir. Katma değer vergisi, ilk üretim (ithalat ve imalat dahil) dağıtım tüketim zincirinin her safhasında, malların el değiştirmesinde alınan ve evvelki safhalarda ödenen vergilerin sonraki safhada mahsup edilmesiyle malların ve hizmetlerin değer artışını baz olarak alan bir vergidir (Şemin, 1984:12). Katma değer vergisinin temel mantığı yaratılan toplam katma değer vergilendirilmesidir.

Katma değer vergisi diğer vergilere bakıldığında bu verginin konusu ve vergiyi ödeyen mükellef sayısı bakımından da oldukça geniş bir tabana sahiptir. Katma değer vergisi mallın üretiminde nihai tüketiciye (fiili mükellefe) ulaşma sürecinde geçirdiği tüm aşamaların vergilendirilmesi ile hesaplanır. Katma değer vergisi vergi gelirleri arasında yüksek vergi geliri elde edilen bir vergidir. Katma değer vergisinin genel bütçedeki payı Şekil 1.2'de yer almaktadır.

Grafik 1.2: Toplam Vergi Gelirleri ve KDV'nin Genel Bütçe İçindeki Payı



Kaynak: Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistiklerinden alınmıştır. (<https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>).

Grafik 1.2’de gösterilen verilerin tablo hali Ek1’de yer almaktadır. Grafik 1.2 incelediğimizde katma değer vergisinin uygulandığı tarihten günümüzde dahil bütçede önemli bir paya sahiptir. Katma değer vergisi genel bütçenin ortalama %32’sini tek başına karşılamaktadır. Katma değer vergisinin bütçedeki payını göz önüne aldığımızda KDV’ne uyum sağlamanın ne denli önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

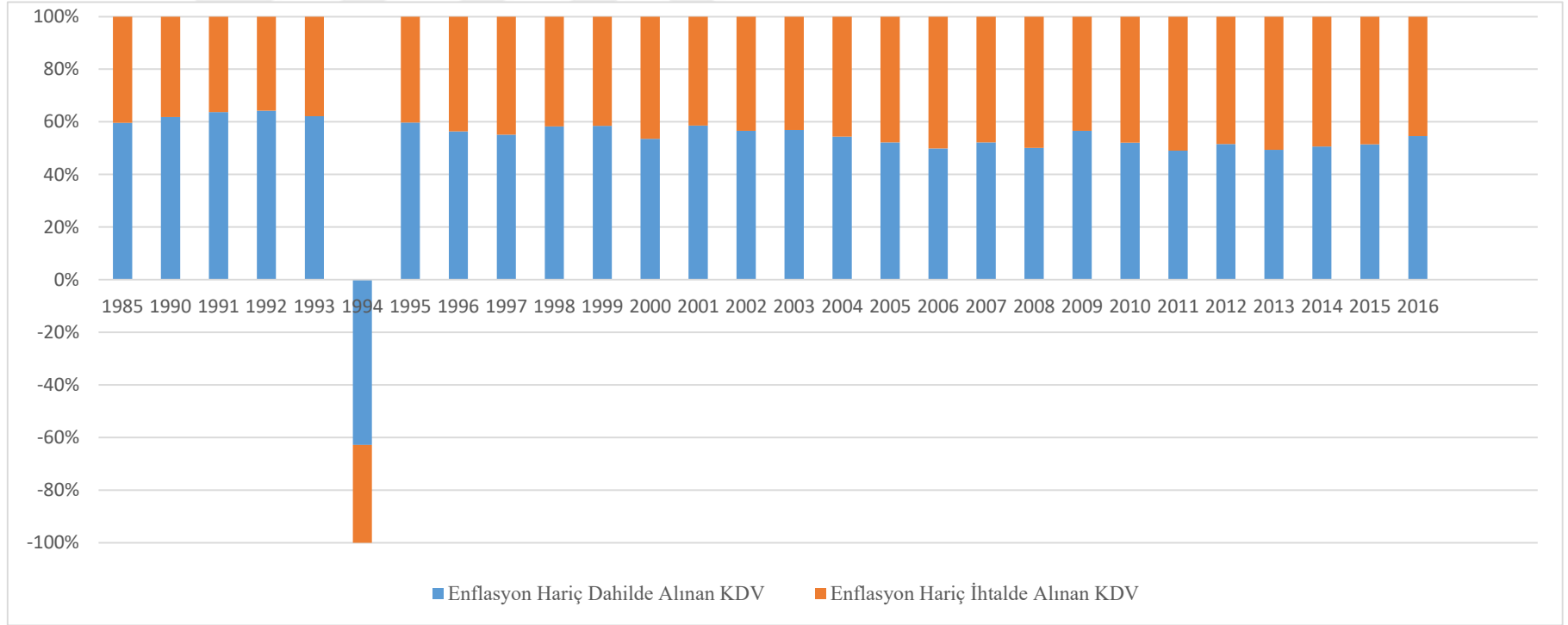
KDV’ ne tam bir uyum söz konusu olduğunda ya da maksimum bir uyum sağlandığında ilk bütçe gelirleri artış sağlanacak bunun ile paralel olarak sunulan kamu hizmetlerinin kalite standartları, kamu hizmetlerinin sayısı da artış gösterecektir. Uyumun ikinci etkisi de kamu hizmetlerinin finansmanı için alınan borç miktarında da azalma gerçekleşecektir. KDV’de uyumun sağlanmasında etkili yollardan biri KDV’nin hesaplanmasında gerekli olan fiş, fatura gibi belgelerin gerçeğe uygun bir şekilde vergi sorumlusu tarafından tutulması gerekmektedir. İkinci yol ise fiili mükelleflerin fiş, fatura gibi belgelerinin alınması gerektiği bilincinin oluşturulması vergiye uyumu olumlu yönde etkileyebileceğini söyleyebiliriz.

Katma değer vergisi genel bütçede dâhilde ve ithalde KDV adı altında iki kalem üzerinde toplanmaktadır. İthalde alınan KDV’nin konusu KDVK’nun 1.maddesinin 1.fıkrasının 2.bendinde her türlü mal ve hizmet ithalatı olarak ifade edilmiştir (KDVK 1.mad). Dahilde alınan KDV ise yine KDVK 1.madesinde sayılan her türlü mal ve hizmet olarak ifade edilmiştir.

Dahilde ve İthalde alınan KDV’nin toplam katma değer vergisi içindeki payları grafik ile gösterilmiştir. Grafikte KDV gelirlerimiz döneminin aralık ayı baz alınarak enflasyondan arındırılmış olarak gösterilmektedir.

Grafik 1.3: 1985-2016 Yılları Arası Dahil 'de Alınan KDV ile İthalde Alınan KDV'nin Toplam KDV Gelirleri İçindeki Payı

(%)



Kaynak: Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistiklerinden alınmıştır. (<https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>).

Katma değer vergisinde iki tür mükellef bulunmaktadır. Birincisi vergi ödeyen yani vergi yüküne katlanan fiili mükellef ikincisi vergi toplayan ve vergi dairesi ile muhatap olan vergi sorumlusudur. Vergilendirme sürecinde asıl vergi yükünü yüklenen kesim fiili mükellef (nihai tüketici) dir. Çünkü katma değer vergisi malı üreten üreticiler, üretilen malı satan kişiler vergiyi fiyatlara yansıtırlar ve vergi yükünden kurtulurlar. Bu şekilde nihai tüketiciler için vergi yükü katlanarak çoğalmaktadır. KDV'nde uyum sağlama aşamasında önemli bir sorun oluşturan vergi yükü fiili mükelleflerin ekonomik, demografik, kültürel vb gibi farklılık gösteren özellikleri nedeniyle farklı şekillerde hissedilmektedir. Fiili mükelleflerde KDV'nin hesaplanması için gerekli olan fiş, fatura gibi belgelerinin alma alışkanlıkları da yine bu farklılık gösteren özellikleri ve hissettikleri vergi yükü ile ilişkilidir. Kanuni mükellefler KDV hesaplanırken uygulanan KDV indirimlerinden yararlanırken fiili mükellef için indirimden faydalanmak gibi bir durumdan bahsedemeyiz. KDV hesaplamaları yapılırken kanuni mükellefler için önceden ödediği KDV tutarı 191 İndirilecek KDV hesabından düşülerek ödediği KDV sonraki dönemlerde ödeyeceği KDV tutarından indirilmek suretiyle KD'nin bir kısmından kurtulmaktadır. Kanun kapsamında mükellefler işiyle ilgili satın almış oldukları mallarda uygulanan katma değer vergisi, ithal edilen mallar için uygulanan katma değer vergisinden ve yaptırmış oldukları hizmetler karşılığı ödediği katma değer vergisi veya borçlandığı faturalar üzerinde uygulanan katma değer vergisi indirim uygulanmaktadır. (KDVK m.29) Fakat fiili mükellefler herhangi bir indirimden faydalanmadığı için çeşitli tutum ve davranışlar sergilerler bu davranış fiş fatura alma ya da almama alışkanlıklarını etkilemektedir.

1.3. Vergileme İlkeleri

Verginin anayasası olarak da ifade edilen vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususlardır (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016:2078). Vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin seçiminde ve uygulanmasında dikkate alınması gereken unsurları ifade etmektedir. Vergileme

ilkeleri belirlenirken temel hareket noktası, içinde bulunan ekonomik ve sosyal ortamda devlete yüklenen fonksiyonların en iyi şekilde ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla “en iyi vergi sisteminin” oluşturulmasıdır (Şenocak, 2014:10). Vergileme ilkeleri zamanın olanakları ve şartlarına dikkate alınarak düzeltilebilir, değiştirilebilir ve genişletilebilir. Vergileme ilkeleri belirlenirken bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiği ve vergiyi alırken nelerin göz önünde bulundurulması ve en iyi vergi sisteminin oluşması amaçlanmaktadır. Vergileme ilkeleri konusunda birçok çalışma vardır. Adam Smith ve Adolf Wagner bunların bilinenleridir ve vergileme ilkeleri hale daha güncelliğini korumaktadır (Kahriman, 2016:230).

1.3.1. Adam Smith Vergileme İlkeleri

1.3.1.1. Adalet İlkesi

Anayasanın 73’üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre ‘Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. (TC Anayasası 73 Madde)’ Sosyal bir devlet anlayışının temelini oluşturan adaletli ve dengeli dağım ilkesi vergileme konusunda da geçerlidir.

Adam Smith adalet ilkesinin temelinde vatandaşların ödeme güçlerine göre verginin alınması ve ülkede yaşayan vatandaşların kamu hizmetlerine eşit şekilde katkıda bulunarak vergi adaletini sağlamak yatmaktadır

Vergileme adalet ilkesi göre, bireysel vergi yükünün, yükümlülere gelirleri ile ölçülen ödeme güçleri oranında dağıtılması ve saptanması gerekir. Adalet ilkesinin bir diğer gereği toplumu oluşturan herkesin kamu hizmetlerinin finansına katılmasıdır. Smith’in bu ilkesi günümüz maliye literatürün de vergilemede adalete ulaşmak için genel kabul gören fayda kuramı ve ödeme gücü kuramlarının her ikisini de içermektedir (Şenocak, 2014:12). Adam Smith genel adalet anlayışına göre bireyler gelirlerine oranla yani ödeme güçlerine göre ve kamu hizmetlerinde faydalanmalarına göre vergilendirilmelidir. Fayda kuramının temelinde bireyler sunulan kamu hizmetinden faydalandığı kadar vergi ödemelidir. Buna karşın vergilemede bireylerin ödedikleri vergi tutarı ile kamu hizmetinden sağlanan faydanın aynı düzeyde olduğu söylenemez. Ödeme gücü

kuramının temelini ise, bireylerden gelirlerine oranla vergi alınmalı şeklinde oluşturulmuştur.

Bir vergi türü olan ve harcamalardan alınan katma değer vergisi ve adalet ilkesi bir araya geldiğinde tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Katma değer vergisinde uygulanan oranlara bakıldığında herkese aynı oranda uygulanması adaletli görünse de bireylerin gelir düzeyleri bakıldığında uygulanan oranlarla bireylerin hissettikleri vergi yükü adalet kavramını tartışılır hale getirmektedir. Adam Smith'in adalet ilkesinin temelini ödeme gücü oluşturmaktadır. Katma değer vergisinde ödeme gücü ilkesini değerlendirdiğimizde KDV adaletsiz bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü KDV'si insanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan ihtiyaçlarını diğer bir ifade ile zorunlu ihtiyaçlarını da kapsayan bir harcama vergisi olduğundan geliri düzeyi yüksek olan ve gelir düzeyi düşük olan bireylerde vergiyi hem maddi hem de psikolojik olarak farklı hissetmelerine neden olmaktadır. KDV'de adalet ilkesi katma değer vergisi mükellefleri açısından da değerlendirdiğimizde yine adaletsiz bir vergi olduğu ortaya çıkmaktadır. Daha önceden KDV'de iki tür mükellef olduğundan bahsetmiştik. Kanuni mükellef vergi idaresi ile muhatap, tüzel kişiliğe sahip ve mal ve hizmet satan, fiili mükellef ise kanuni mükellefin satmış olduğu mal ve hizmeti satın alarak vergiyi ödeyen, mükelleftir.

Vergi sistemimizde KDV'ni muhasebeleştirilirken uygulanan hesaplama yöntemlerine göre kanuni mükellef fiili mükellefe oranla vergi yükünü az hissetmekte veya hiç hissetmemektedir. KDV hesaplama yöntemlerinde uygulanan

Katma değer vergisi bireylerin harcamaları üzerinden alınan fiş, fatura gibi belgelerin alımı ile hesaplandığını önceden bahsetmiştik.

1.3.1.2. Belirlilik (Kesinlik) ilkesi

Günümüzde bu ilkeyi 'vergilemede kanunilik ilkesi' olarak da adlandırmak da mümkündür. Buna göre; vergiler kanun koyucular tarafından usulüne uygun olarak çıkarılmış kanunlara göre alınmaktadır (Pehlivan, 2008:144). Her

vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi, verginin tutarı, ödeme zamanı vb. bakımında keyfi değil kesin açık ve belirli olmalıdır.

Belirlilik ilkesine göre; her mükellef için ödeyeceği vergi kesin olmalı yani mükellefler herhangi bir keyfi uygulamayla karşılaşmamalıdır. Ödenmesi gereken verginin miktarından, ödeme zamanında ve ödeme biçiminde kesin, açık olarak yükümlü tarafından bilinmesi gerekmektedir (Gökbunar, 1998:13). Kanun koyuculara tarafından hazırlanan vergi yasalarında verginin matrahı, uygulanan tarifinin oranı, ödeme zamanlarının ve ödeme şekillerinin mükelleflere en uygun biçimde belirlenmesi ve uygulanması Adam Smith'in belirlilik ilkesinin temeli oluşturur. Bir vergi belirlilik ilkesi özelliklerini taşıyorsa mükellef açısından ve diğer taraflar açısından açık, sade, herkes tarafından anlaşılır bir dilin kullanılması ve farklı yorumlanmasına fırsat vermemesi gerekmektedir.

1.3.1.3. Uygunluk İlkesi

Bu ilke de, devletin vergiden en yüksek geliri sağlaması amacıyla belirlenmiş bir ilkedir. Bu ilkeye göre vergi mükelleflere göre en uygun zaman da, en uygun oranlarda ve en uygun şartlarda verginin alınması devlete ve vergi idaresine göre ise, uyumlu ve iyi mükellef ilişkisini ve nicelik/ nitelik yönünden etkin bir vergi idaresini ifade etmektedir

Verginin yükümlüler için en uygun zaman ve şekilde en uygun koşullar altında taksitlere bölünerek alınmasını belirtir. Örneğin; tarım kazançlarından alınan vergilerin hasılat dönemlerine rastlatılması, veraset vergilerinde terekenin tavsiyesi için yeterli zaman tanınması gibi uygulamalar herkes tarafından kabul edilebilecek bu ilke ile yakında ilgilidir (Şenocak, 2014:13).

Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. (KDVK, m.39) Katma değer vergisinde kanuni mükellef bir yıl içinde toplu şekilde değil de üçer aylık dönemlerde vergilendirilmektedir. Buda katma değer vergisinin kanuni mükelleflerin vergi yükünü üçer aylık dönemlere paylaştırmaktadır.

Kanuni mükellefler için bu üçer aylık dönemlerde vergilendirilmenin sağladığı faydaları şu şekilde sıralayabiliriz.

- Katma değer verginin hesaplanması için gerekli olan fiş fatura gibi belgelerin muhafazasını kolaylaştırmakta,
- Aşırı belge birikimini engellemekte,
- Hesaplama kolaylığı sağlamaktadır.

Katma değer vergisinde diğer vergiler gibi tek bir oran uygulanmamaktadır. Katma değer vergisinde 3 farklı oran uygulanmaktadır. Buda hesaplamalar açısından bir karmaşaya neden olmaktadır.

1.3.1.4. İktisadilik (Tasarruf) İlkesi

İktisadilik ilkesine göre, verginin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğunca düşük olması amaçlanmaktadır. Kişilerin ödediği vergiler ile devlet hazinesine giren tutar arasında mümkün olduğunca az fark olmalıdır. Farklı bir görüş olarak bu ilke, vergilemenin iktisadi faaliyetlere mümkün olduğu kadar az etkide bulunması şeklinde de düşünülmektedir. Ama genel kanı, bu ilkenin tarh ve tahsil masraflarının az olması gerektiğini belirttiği şeklindedir (Şenocak, 2014:13). Vergilemede tasarruf ilkesine göre, verginin devlete olan maliyeti mümkün olabildiğince düşük olmalıdır. Verginin devlete olan maliyeti deyimi ile, sadece verginin tarh ve tahsil giderleri anlaşılmalı buna vergilerle ilgili uyumsuzlukların giderleri de eklenmelidir. Hatta, yükümlülerin vergileme dolayısıyla katlandıkları defter tutma, müşavirlik hizmetleri vb. giderlerinin de bu bağlamda ele alınması gerekmektedir (Gökbunar, 1998:14).

Ülkemizde vergiler mükellefler tarafından beyan edilerek belirlenmekte diğer bir ifade ile vergi mükellefler tarafından hesaplanıp vergi dairesine bildirilir. Katma değer vergisinde de beyan esaslı uygulanmaktadır. Burada kanun koyucular ve kanuni mükellef arasında güven ilişkisi mevcuttur. Yani kanun koyucular kanuni mükelleflere güvenmektedirler. Ayrıca katma değer vergisinin hesaplanması için gerekli olan fiş, fatura gibi belgelerin kanuni mükellefler

tarafından eksiksiz ve doğru bir şekilde tutulması gerekmektedir. Burada da kanunun koyucu kanuni mükellefinin dürüst bir mükellef olarak görmektedir. Katma değer vergisinde her şey kanuni mükellefin tutum ve davranışlarına bağlıdır. Burada kanun koyucuların fiili mükelleflerin harcamalarının tutarını bilmesi tam anlamıyla mümkün olmadığı için sadece kanuni mükellefin tutmuş olduğu fiş, fatura tutarınca ve bunlar üzerinden hesaplanan tutarınca bilmesi mümkündür. Katma değer vergisinde gerçek de yapılan harcamaların vergi tutarı ile hesaplanan vergi tutarı arasındaki farkı kanuni temsilcilerin tutum ve davranışları belirlemektedir. Katma değer vergisinde kanuni mükellefler açısından baktığımızda verginin hesaplanması için bu konuda uzman kişilerden yardım alınması gerekmektedir. Yani tüm kanuni mükellefler KDV'ni hesaplayabilmek için ayrıca bir maliyete katlanmaktadırlar.

1.4. Vergi ve KDV'nin Konusu

Verginin konusu, iktisadi bir kıymet taşıyan ve servet niteliğinde olan, dolaylı veya dolaysız bir şekilde verginin kaynağını oluşturan her şey verginin konusunu teşkil eder. Kısacası vergi, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan ekonomik değer verginin konusudur (Biberoğlu, 2006:4).

Dolaysız vergiler, vergiyi ödeyen mükellefle vergi ödeyicisinin aynı olduğu, gerçek ya da tüzel kişilerin gelir düzeylerine göre alınan vergilerdir. Mükellefler dolaysız vergide vergiyi başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi bu vergi türüne örnek gösterebiliriz.

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet alım satım işlemlerinin gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan bir vergidir. Vergiye tabi mal ve hizmet alımı ve satımı yapan herkes bu verginin ödeyicisidir ve bu vergide mükelleflerin gelir düzeyleri ne olursa olsun aynı oranda vergi öderler. Mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Dolaylı vergilerde vergiyi ödeyen mükellefle vergi ödeyicisi farklı kişilerdir. Bir mükellefin vergisi başkalarına devrediliyorsa, mükellef vergisini kendisi ödemiyorsa devredilen vergi dolaylı vergi olarak adlandırılır. Örneğin Katma Değer Vergisi. Vergi belirli olmayan zamanlarda ve

mükellefe bağılı olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsil ediliyorsa dolaylı yapıdadır (MEB, 2011:9).

Dolaylı bir vergi türü olan katma değer vergisinin konusu ise harcamalardır. Yani, Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri, her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları, gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağılı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler (KDVK). Kısacası, uygulanan istisnalar haricinde her türlü alım- satım, teslim hizmetlerini kapsayan tüm işlemler KDV'nin konusunu oluşturur.

1.5. Verginin Sınıflandırılması

Verginin alındığı kaynak verginin çeşidini oluşturur. Ülkemizde vergi adında birçok gelir kaynağı vardır. Vergi konularına, tarifelerine, yansımalarına ve mükelleflerin durumlarına göre sınıflandırılmaktadır. Genel olarak bu sınıflandırmada verginin alınış şekline göre dolaylı veya dolaysız vergi adlarında sınıflandırılmaktadır.

James M. Buchanan'a göre dolaysız vergiler, “*ödemenin son olarak tasarlanan kişi üzerine yük olduğu vergilerdir. Dolaylı vergiler ise vergi yükünün yüklenicisi olarak tasarlanan kişinin, üzerindeki yükünü başkalarına devrettiği vergilerdir*”.

Dolaysız vergilerde, vergi doğrudan yani vergi ile mükellef arasına hiçbir aracı girmeden mükellef vergiyi kendisi ödüyor ve bunu diğer kişilere yansıtmıyor. Dolaysız vergilere gelir vergisi, servet vergisi, emlak vergisi kurumlar vergisi vd. şeklinde sıralayabiliriz.

Dolaylı vergiler dolaysız vergilerin tam tersi bir durum izler. Dolaylı vergilerde iki tür mükellef bulunmaktadır birincisi vergiyi ödeyen fiili mükellef ikincisi de kanuni mükelleftir. Kanuni mükellef burada vergiyi toplayan olarak kalmaktadır.

Dolaylı vergiler mal ve hizmet alım satımlarından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ve hizmetten yararlanan herkes gelir düzeyleri ne olursa olsun aynı vergi oranlarına tabidirler. Dolaylı vergiler KDV, ÖTV, MTV şeklinde sıralayabiliriz.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin ayrımını yapılabilmesi için 3 kriter kullanılmaktadır.

1.5.1. Yansıtma Kriteri

Yansıtma, vergi mükelleflerinin üzerindeki vergi yükünü başkalarına aktarmasıdır (Sağbaşı, 2011:44). Dolaylı vergiler kolay yansıyan vergilerdir. Bu vergilerde kanuni mükellef ile fiili mükellef farklı kişilerdir. Vergiyi ödeyen kanuni mükellefler, ödedikleri vergileri, arz – talep- fiyat mekanizmasından yararlanarak mal ve hizmet alıcılarına (tüketicilere) veya tedarikçilere (girdi sahiplerine) yansıtırlar (TUSIAD40, 2012:17).

Katma değer vergisinde vergi yansıtması, kanuni mükellef tarafından ödenen bir verginin fiyat mekanizması ile verginin bir kısmını ya da tamamını üçüncü şahıslara aktarmasıdır.

Vergi türleri arasında en kolay yansıtılabilen vergi türü katma değer vergisidir. Katma değer vergisinde vergi yansımaları ileriye doğru yansımaya olarak karşımıza çıkmaktadır. İleriye doğru tam bir yansımaya hali tasavvur eden katma değer vergisi nihai fiyata oranla adil olmayan bir şekilde ortaya çıkmaktadır, bir malın üretimi için bütün diğer şartlar eşit varsaysak da toplam vergi yükü bir malın üretiminden nihai tüketiciye ulaşımına kadar geçirdiği aşamalara bağlıdır. Ayrıca toplam vergi yükü eşit aşamalardan geçen mallarda dahi eklenen değerlerin üretim aşamasının ilk safhalarında ya da son safhalarında toplanıp toplanmaması ile de değişmektedir.

Ülkemizde üretilen bir malın nihai tüketiciye ulaşması esnasında en az üç aşamadan geçmektedir. Bunlar;

- Üreticiler
- Toptancılar
- Perakendeciler şeklinde sıralanmaktadır.

Üreticiler, toptancılar ve perakendeciler aşamalarından geçen bir mal nihai tüketiciye ulaşana kadar en az 3 kez vergilendirilmektedir.

İlk vergilendirme sıfır maliyetle üretildiğini varsaydığımız malın üretici ile toptancı arasında ki satış esnasında gerçekleştirilmektedir. İkinci vergilendirme toptancı ile perakendeci arasında ki satış esnasında son vergilendirme ise perakendeci ile nihai tüketici arasında ki satış esnasında gerçekleşmektedir. Burada KDV'de kanuni temsilci olanlar her vergilendirmede ödedikleri vergileri bir sonraki aşamada fiyatlara yansıtarak yeni bir fiyat belirlemektedir. Bu şekilde gerçekleşen her aşamada fiyatlar bir öncekine göre artmakta ve toplam vergi yükü nihai tüketiciye kalmaktadır. Katma değer vergisinde vergi yansıtılmaları dolaysız vergilere bakıldığında yansıtılması en kolay vergidir.

1.5.2. Ödeme Gücü Kriteri

Verginin tanımını yaparken verginin mükelleflerinin ödeme gücüne göre alınmalıdır şeklinde bahsetmiştik. Dolaysız vergilerde mükelleflerin gelirlerinden

şahsi durumları göz önünde bulundurularak çeşitli indirimler yapılabilirken dolaylı vergilerde bu şekilde indirimlerden bahsedemiyoruz.

Artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma prensibi gibi verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan teknikler dolaysız vergilere uygulanır (TUSIAD40, 2011:17). Bu şekilde dolaysız vergiler için vergi adaleti gerçekleştirilmektedir. Ancak dolaylı vergilerde bireylerin harcamalarından alınan bir vergi olduğu için mükelleflerin gelirleri göz önünde bulundurulmadan herkesten aynı oranda vergi alınmaktadır. Dolaylı vergilerde ödeme gücü dikkate alınmadan uygulanan bu yöntem vergi adaletini sağlamakta eksik kalmaktadır.

1.5.3. Belirlilik Kriteri

Dolaylı vergilerde verginin doğması için bir malın ve hizmetin üretilirse, üretilen mal ve hizmetin nihai tüketici tarafından alınırsa bir mükellefiyet ortaya çıkmaktadır. Dolaylı vergiler tahakkuku vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı anda gerçekleşir. Bu yüzden dolaylı vergiler için belirlilikten bahsetmek güçleşir. Buna karşın dolaysız vergilerde mükellefler önceden bellidir ve tarh, tahakkuk zamanları da bellidir.

Katma değer vergisinin kapsamına giren bir mal veya hizmetin üretildiği veya sunulduğu ve teslimi varsayımı altında üretilen mal veya sunulan hizmet için vergilendirme esasları 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda şu şekilde yer almaktadır.

- Vergilendirme usullerinde gerçek usulde vergilendirilmektedir (KDVK, m.37).

- Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir (KDVK, m.39).

- Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Bu Kanunun 9 uncu

maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler (KDVK, m.40).

- Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir. İş bırakan mükelleflerin katma değer vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilir (KDVK, m.41).

- Katma Değer Vergisi beyannamelerinin şekil ve muhtevası ile gümrük giriş beyannamelerinde Katma Değer Vergisine ilişkin olarak yer alacak bilgiler Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit ve tanzim olunur (KDVK, m.41).

- Katma Değer Vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince, mükellefin farklı vergilendirme dairelerinde faaliyetleri varsa vergilendirmede Gelir ya da Kurumlar vergisine bağlı olduğu vergi dairesine, gayrimenkuller üzerinden alınan vergide ise mükellefin isteği üzerine gayrimenkulün bulunduğu yerin vergi dairesinde, yurtdışından getirilen mallar için vergi gümrük idaresince tarh olunur (KDVK, m.43).

- Katma değer vergisi gerçek veya tüzel kişilerden tarh olunur (KDVK, m44).

- Katma Değer Vergisi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir (KDVK, m.45).

- İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir, gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait

Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde, beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin Katma Değer Vergisi, tarh süresi içinde ödenir (KDVK, m.46).

1.6. Katma Değer Vergisi

1.6.1. KDV'nin Tarihi Gelişimi

Katma değer vergisi günümüz anlamda ilk olarak Fransa da 1954 yılında uygulanmaya başlanmıştır. 1968 yılından itibaren, başta Almanya olmak üzere Avrupa Birliğine üye diğer ülkelerde yürürlüğe konulmuştur. Katma değer vergisinin Avrupa Birliğine üye ülkelerde hızla bir şekilde yayılmasının temel nedeni, Avrupa Topluluğu'nu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşmasının 99'uncu maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin hükmüdür. KDV yalnızca AB'ye üye ülkelerde hızla bir şekilde uygulanmasının yanında AB dışındaki ülkelerde de hızlı bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır (Arslan, 2006:2).

Ülkemizde ise; katma değer vergisinin temelleri sayılabilecek vergi türleri uygulanmıştır. Bunlar; 1926 yılında uygulanmaya başlanan “Umumi İstihlak Vergisi”, bütün maddi malları ve bazı hizmetleri kapsayan ve pul yapıştırma usulü ile toplanan bir muamele vergisi türü idi. Kısa bir süre uygulanan Umumi İstihlak Vergisi kaldırılmış ve yerine 1927 yılında, sınaî işletmelerin satışları ile Türkiye'ye ithal edilen mamuller ve ihraç edilen mallar üzerinden bir verginin alınması şeklinde uygulanan “Muamele Vergisi” konmuştur. Bu verginin bir başka özelliği de, imal ve ithal sırasında önceden ödenmiş olan vergilerin, sonradan alınacak vergilerden indirilebilmesidir ki bu açıdan bugünkü manada dünyada KDV'yi ilk uygulayan ülkenin Türkiye olduğu ifade edilmektedir (Merter vd., 2007:26).

Bugünkü anlamda ülkemizde uygulanan katma değer vergisi ise ilk kanun 1984 yılında çıkartılmış uygulamaya 1985 başlanmıştır. Ancak KDV uygulaması fikri, daha öncelere dayanmaktadır. İkinci beş yıllık kalkınma planında katma değer vergisi ile ilgili çalışmalara başlanıldığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı'nda bir komisyon kurularak ilk kanun tasarımının hazırlandığı görülmektedir (Uzunoğlu, 2014:13).

Katma Değer vergisinin uygulanmasıyla ile yürürlükten kalkan vergiler.

- Nakliyat Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi
- Şeker İstihlak Vergisi
- PTT Hizmetleri Vergisi
- İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- Dahilde Alınan İstihsal Vergisi

Devlet, piyasa ekonomisini ağırlık uygulandığı 1980’li yıllardan itibaren fiş-fatura alma duyarlılığını yerleştirmek ve bu sayede katma değer vergisinde (1) verginin yerleşmesini sağlamak (2) vergi tabanını genişletmek (3) vergi kaybını en aza indirmek için birçok önlem paketi uygulamıştır (Özdemir ve Ayvalı, 2007:54). Örneğin; Gelir İdaresi Başkanlığının hazırlattığı reklam filmleri, senaristler ve yapımcılarla görüşülerek dizilerde ve sinemalarda vatandaşlara vergi sorumluluğunu hatırlatan mesajlar verilmesini sağlamak, seminer ve kurslar düzenlemek ve hatta devletin en önemli paketi 1984-2007 tarihleri arasında uygulanan 2978 sayılı vergi iadesi kanunudur.

Günümüzde de olduğu gibi 1980’ler devletin insanlara ulaşma yollarında biri olan televizyon aracılığı ile çeşitli reklam filmleri çekilmiştir ve o döneme damgasını vuran sloganlar bulunmuştur. Örneğin; Tiyatro oyuncularını Ayşegül Atik ve Ali Atik’in rol aldığı Önce Fiş Sonra Alışveriş reklamında vatandaşların fiş fatura almalarının öneminden ve gerekliliğinden bahsedilmiştir. Önce Fiş Sonra Alışveriş reklamında şu mesajlar verilmiştir.

- Alışveriş yapınca mutlaka satış fişi alınmalı
- Fiş almanın vatandaşlık görevi olduğu
- Harcadığımız her kuruşun fişinin alınması gerektiği

- Fiş fatura belgelerinin toplanıp vergi iadesinden yararlanarak ile aile bütçesine katkıda bulunacağını

- Verginin ülke kalkınmasında değerlendirileceği ve kamu hizmeti olarak geri döneceğini

- KDV için ayrıca para ödenmediği verginin alınan malın fiyatında olduğu

hakkında bilgiler vermektedir. Bu amaçla çekilen reklam filmlerini çoğaltabiliriz. Örneğin; Zeki Alasyalı ve Metin Akpınar'ın rol aldığı reklam olan Murakabe Kalem, Özyay Gönülüm 'ün rol aldığı Fişini de al Mustafa Ali ve Bir kalem bir pergel birde çikolata reklamları 1980'lere damgalarını vurmuşlardır.

Bunların yanı sıra devletin en önemli önlem paketi olan 2978 sayılı vergi İadesi kanunudur. Kanuna göre, tam mükellefiyete tabi olup üret geliri elde edenler, emekli, maluliyet, dul ve yetim maaşı alanlar ile bunları eş ve çocukları ve bakmakla yükümlü oldukları kimselerin; kamu idare ve müesseseleri, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinden belirtilen mal ve hizmet alımları vergi iadesine tabi tutulur (2978 sayılı VİK). Kanun kapsamında vergi iadesine tabi olan mal ve hizmet alımları şunlardır.

- Zorunlu gıda giderler (alkollü içecekler vb hariç),
- Her türlü giyim giderleri
- Sağlık giderleri
- Yakacak giderleri
- Eğitim giderleri
- Kira bedelleri
- Ulaştırma giderleri
- Vekâlet ücretleri şeklinde sıralayabiliriz.

Devletin en önemli önem paketinin 2978 sayılı kanunun olduğunu söylemiştik. Bu kanunla çalışanlarda ve emeklilerde vergi iadesi uygulanmaya

başlanılmıştır. Son olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 maddesine göre gerçek ücretlilerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi ve ailesi için yapmış olduğu sağlık, eğitim, gıda, giyim ve barınmak için ödediği kira harcamalarının tutarları indirim tabi tutulacaktır.

Bu kanun kapsamında yapılan bu harcamaların yıllık toplam tutarları için uygulanacak indirim yüzdeleri şu şekilde belirtilmiştir.

Tablo 1.1: 2978 Sayılı Vergi İadesi Kanunda Uygulanan İndirim Oranları

(----- ile 3800 YTL arası)		%8
3800 ile 7700 YTL arası)	3800 YTL'si için %8 aşan kısmı için	%6
7700 YTL'den daha fazlasının)	7700YTL'si için %7'si aşan kısmı için	%4

Ücretlinin ertesi yıl ödeyeceği gelir vergisinden indirilmekte ya da işverenleri tarafından kendisine nakden ödenmektedir (259 Sayılı GVGT).

Vergi iadesinin uygulandığı ilk dönemde, iade oranı yüksek, iadeye konusunu oluşturan mal ve hizmet grubu daha çeşitliydi. Ancak ilerleyen dönemlerde bazı mal ve hizmetler iade kapsamından çıkartılmış, katma vergisi oranları artırılırken iade oranı sabit kalmış hatta düşürülmüştür (Özdemir ve Ayvalı, 2007: 55). Nihai olarak vergi iadesi 2007 yılında 5615 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi iadesi kanunun kaldırılması bir takım tartışmalara neden olmuştur. Kaldırılmasını olumlu gören maliyeciler şu sebepleri ortaya koymuşlardır.

İlk olarak vergi iadesi kanunun dünyanın hiçbir yerinde uygulanmadı, vergi iadesi ile fiş toplamının bir eziyet haline geldiğinden ve toplanan fişlerde usulsüzlük yapıldığı örneğin yapılamayan harcamaların yapılmış gibi gösterilmesi ve fiş fatura alış verişlerinin gerçekleşmesini sağladığını savunmuşlardır.

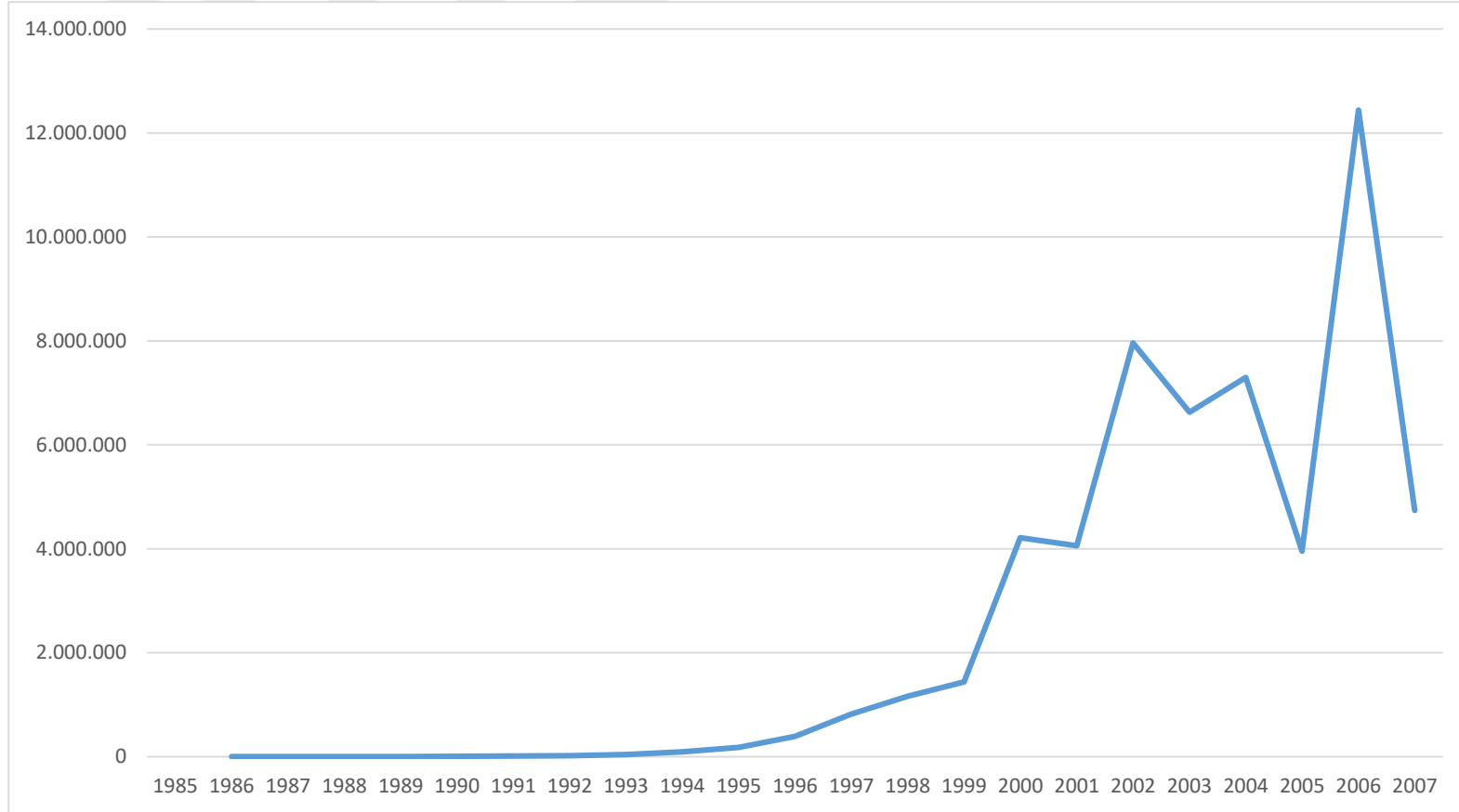
Kaldırılmasını olumsuz olduğunu savunan maliyeciler ise; vergi iadesi sayesinde fiili mükelleflerin fiş, fatura alma alışkanlıklarının yavaş da olsa giderek etkili olamaya başladığını, kaldırılması ile fiş toplama bilincinin ağır bir darbe alacağını, perakende noktasında belge alma alışkanlığının yerleşmesi

sayesinde kayıtlılığın artmakta olduğu ve bu sayede kayıp kaçağı azaltmakta diğer taraftan belge sistemini güçlendirmektedir

Vergi iadesinin uygulandığı dönemler arasında ve uygulamadan kaldırıldığı dönem sonrası KDV gelirlerindeki artış miktarlarını grafik ile gösterilmektedir.

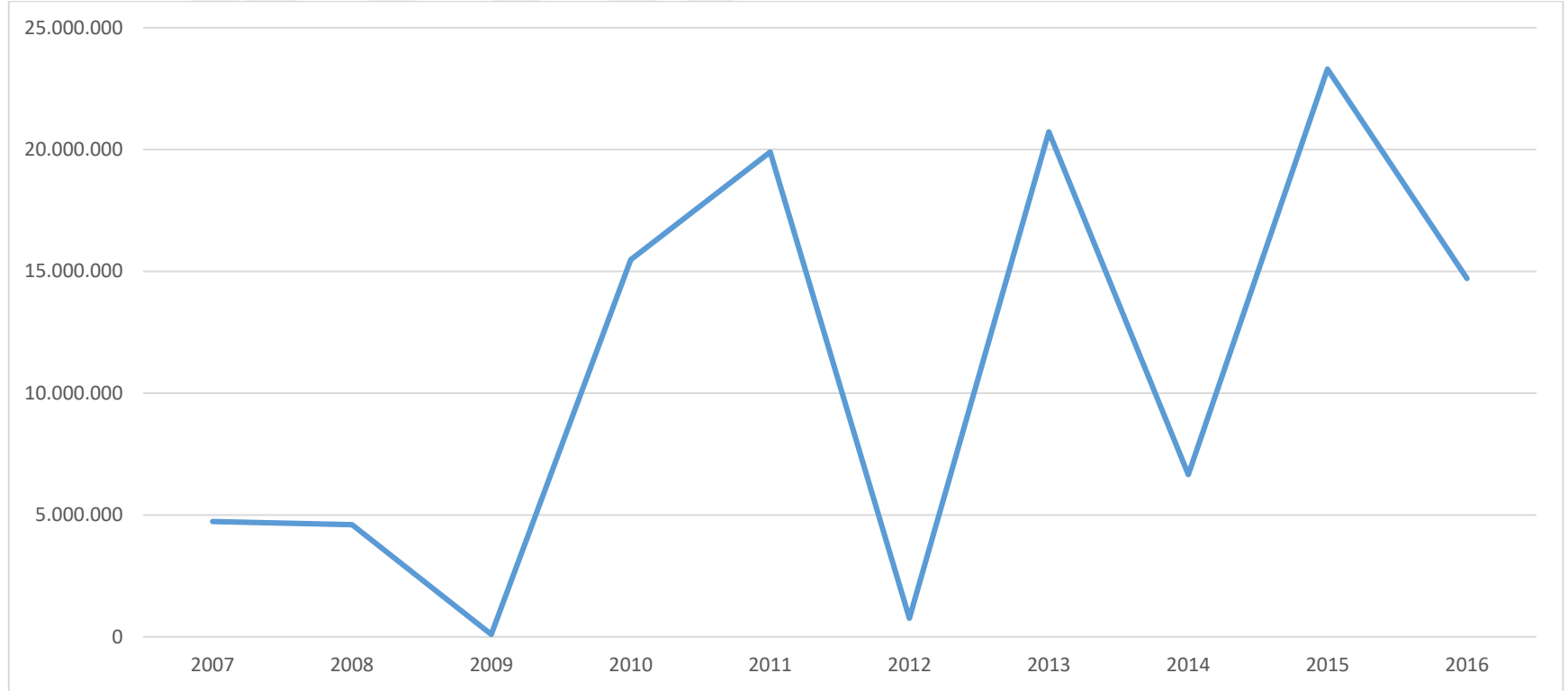
Grafik 1.4'deki verilerin tablo hali Ek 2 yer almaktadır. Grafik 1.4'ü incelediğimizde 2978 Sayılı vergi iadesi kanununun uygulamada olduğu 1985-2007 dönemleri arasında KDV gelirlerinin kendisinden bir önceki dönem gelirlerinden çıkartılara bulunan artış miktarlarını karşılaştırma yaptığımızda KDV gelirleri artış miktarı bir önceki yıla göre 2000 yılına kadar olan dönemlerde KDV gelirleri yaklaşık 1.5 ya da 2 katı oranında artmıştır. Zamanla vergi iadesinde uygulanan oran miktarının düşürülmesi, kanun kapsamına giren mal ve hizmetlerin kapsamının daraltılması gibi yapılan değişikliklerle beraber 2000 yılından sonrası KDV gelirlerindeki artış miktarı kanunun ilk uygulamaya başladığı dönemlerdeki artış oranı kadar gerçekleşmemiş hatta artışlar bir önceki yıla göre azalma göstermiştir. Fakat 2005-2006 dönemleri arasındaki 3,5 katı oranındaki artış da dikkati çekmektedir.

Grafik 1.4: 1985- 2007 Yılları Arasında KDV Gelirleri ve Bir Önceki Yılla Göre Artış Miktarları (Bin)



Kaynak: Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistiklerinden alınmıştır. (<https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>).

Grafik 1.5: 2007- 2016 Yılları Arasında KDV Gelirleri ve Bir Önceki Yıla Göre Artış Miktarları (Bin)



Kaynak: Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistiklerinden alınmıştır. (<https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>).

2007 Yılında 2978 sayılı kanunun kaldırılması ile KDV gelirlerindeki artış miktarları Şekil 1.5 gösterilmiştir.

Grafik 1.5'in verilerinin tablo hali Ek3'de yer almaktadır. Grafik 1.5'i incelediğimizde 2978 sayılı kanunun kaldırılması ile birlikte KDV gelirlerinde büyük bir artış miktarı gerçekleşmemiştir. 2011-2015 dönemleri arasında KDV gelirlerindeki artış miktarında büyük dalgalanmalar gerçekleşmiştir. 2012 yılındaki artış miktarı 2011 yılına göre yaklaşık 2,5 katı oranında azalma gerçekleşmiş, 2013 yılındaki artış miktarı 2012 yılına göre yaklaşık 3 katı oranında artmıştır. Yine aynı şekilde 2014 yılındaki artış miktarı 2013 yılına göre 3,5 katı azalmaktadır ve son olarak 2015 yılındaki artış miktarı ise 2014 yılına göre yaklaşık 4 katı oranında artmıştır.

2978 sayılı vergi iadesinin uygulanma nedeninin fiili mükelleflerin fiş, fatura alma alışkanlıklarının yerleştirmesi için yapılan bir uygulama olduğunu geçmiş konularımızda bahsetmiştik. Şimdi 2978 sayılı kanunun uygulandığı ve yürürlükten kaldırıldığı dönemler arasındaki KDV gelirlerindeki artış miktarlarına bakarak kanununun fiili mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyip etkilemediği tablolar yardımı ile yorumlayabiliriz.

Grafik 1.4'ü ve Grafik 1.5'i karşılaştırdığımızda vergi iadesi kanununun uygulandığı dönemlerde ve uygulamada değişiklik yapılmadığı dönemlerde KDV gelirleri sürekli bir artış göstermektedir. Bu artış bir önceki yılın yaklaşık iki katı oranında gerçekleşmiştir. KDV gelirlerindeki bu artış beraberinde fiş fatura gibi belgelerin alımını artırdığını göstergesidir. Diğer bir ifade ile miktardaki bu büyük artışta fiili mükelleflerin fiş fatura gibi belgelerin alma alışkanlıkları yatmaktadır. Bu dönemler arasında fiili mükellefler indirimden faydalanabilmek için fiş fatura toplama eğilimine göstermişler ve buda KDV gelirlerine yansımıştır.

2978 sayılı kanunun 2007 yılında yürürlükten kaldırılması ile birlikte KDV gelirlerindeki artış miktarındaki oran kanunun uygulandığı dönemlerdeki artış oranının altında kalmaktadır. Kanunun kaldırılması ile birlikte fiili mükellefler fiş fatura toplamasına gerek kalmamış ve buda KDV gelirlerindeki artış miktarına yansımıştır.

1.6.2. Katma Değer Vergisi Özellikleri

K.D.V.'nin belli başlı birtakım özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

1. KDV, yayılı ve fakat yığılma etkisi bulunmayan bir muamele vergisi türüdür. Ancak vergi bütün üretim ve dağıtım safhalarında alındığı ve birbirini takip eden safhalardaki firmalar arasında menfaat çelişkisi bulunduğu için daha kolay ve etkin bir biçimde uygulanabilmektedir (Uzunoglu, 2014:5).
2. KDV milli üretimi kapsayan genel bir tüketim vergisi türüdür. Üretim ve tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazinenin lehine bir çıkar çatışmasının olması KDV'yi üstün kılan en önemli özelliktir (Şenocak, 2014:44).
3. İktisadi aşamaların her birinde yaratılan ya da eklenen değeri kendisine matrah kabul eden yani yaratılan katma değeri kendisine matrah kabul eden bir vergi olarak tanımlanabilir (Şenyüz, 1995:382).
4. Kendi kendini kontrol etmesi nedeniyle vergi kaçakçılığına fırsat vermemesi, uluslararası ticarete ihraç edilen malların üzerindeki vergi yükünün açık ve kesin olarak vergi iadesinin konusunu teşkil etmesi, ithal edilen mallara uygulanan (İthalde alınan KDV'nin) vergi oranı ile dahilde üretilen mal ve hizmetlere uygulanan (Dahilde alınan KDV'nin) vergi oranının aynı olması vergi yükünün eşit dağılımında etkili olmaktadır (Biberoğlu, 2006:3).
5. KDV kayıt ve belgelere göre alınan vergiler içinde karşılıklı kontrole büyük ölçüde imkân vermesi, işlemler arası belge alıp vermenin düzenli hale gelmesine etkili olmaktadır (Çulha, 2013:7).
6. Ekonomik faaliyetler arasında ayırım yapmaması, fiyat mekanizması yolu ile yansıtılabilmesi ve bu nedenle de gelir dağılımında ciddi sapmalara neden olmaması bu verginin tarafsız olduğunu göstermektedir (Arslan, 2006:3).
7. Katma değer vergisi diğer vergi türleri arasında yansıtılması kolay olan bir vergi türüdür.

8. Katma değer vergisinde diğer vergilerden farklı olarak iki tür mükellef bulunmaktadır. Birinci mükellef vergiyi toplayan ve toplanan vergiyi vergi dairesine beyan edip onu ödeyen kanuni mükellef, ikinci mükellef ise harcama yaparak vergiyi ödeyen fiili mükelleftir. Kanuni mükellef burada fiili mükelleften vergiyi toplayan, beyan eden ve vergiyi fiili mükellef adına vergiyi ödeyen yani vergi ile ilgili işlemleri yapan verginin sorumluluğunu üstlenen olarak kalmaktadır.

1.6.3. Katma Değer Vergisi Avantajları ve Dezavantajları

Katma değere vergisinde uygulama esnasında çeşitli avantaj ve dezavantajları olduğu ileri sürülmektedir. İsmet Şemin tarafından bu avantajlarını ve dezavantajlarını şu şekilde sıralamıştır. (Şemin, 1984:49).

1.6.3.1. Katma Değer Vergisinin Avantajları

- Katma değer vergisi, konusunun çok geniş olması nedeniyle, net vergi hasılat açısından olumlu bir vergi türüdür.
- Katma değer vergisi, yatırım ve ihracatı teşvik eder. Yatırımlar, alıştır borçlanılan vergilerin indirilmesiyle, ihracat ise tam istisna uygulaması ile vergiden arındırılır.
- Kapsamı oldukça geniş olması nedeniyle düşük oranlı uygulanabilen katma değer vergisi, vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirir.
- Vergi yükü, üretime katılan değer oranında, çeşitli sektörler aşamalar ve kişiler arasında yayılır. bu durum vergi yükünün adaletli dağıtılması açısından olumludur.
- Katma değer vergisi, mal ve hizmet akımını ve kaynakların dağıtımını hiçbir şekilde etkilememektedir.
- Teorik olarak katma değer vergisi, gümrük ve özel tüketim vergilerinde ithal anında birlik sağlamaya ve bütün dolaylı vergilerin çıkış ülkesi esasından uygulanmasına imkan vermektedir.

- Vergi, malın her el değiştirilmesinde alındığından, üretiminden tüketime kadar ne derece az el değiştirirse o kadar az vergi ödemekte ve maliyet düşmektedir. Bu durum gereksiz el değiştirmelerin ve aracılarn önlenmesini sağlayan önemli bir etkidir.

- Katma değer vergisi, malların artan değeri ile birlikte arttığında milli gelir artışlarını, diğer bir dolaylı vergiden çok daha iyi izler ve vergi sistemine yapısal bir esneklik getirmiş olur.

- Katma değer vergisi bazı yönlerden tarafsız bir vergidir. Bu vergi ile endüstriyel yapı ve ekonomik kaynakların dağılımı, optimal denge noktasından ciddi ölçüde sapmaz. Çünkü vergi sonuçta üretim birimleri üzerine değil, tüketiciler üzerinde kalmaktadır.

- Tüketimi hedef alan diğer vergiler gibi katma Değer Vergisi tasarrufları teşvik eder, enflasyonist baskıları önler. Hatta fiyat artışları ile savaşın yeni bir aracı olarak nitelendirilmektedir.

- Katma değer vergisi sektörler arasında haksız rekabeti önler, dengeli sanayileşmeye ortam hazırlar, vergisiz sektörler yaratmaz.

- Vergi indiriminden yararlanmak için katma değer vergisinin belgeye bağlanması, vergide oto kontrol mekanizmasının kurulmasını sağlamaktadır.

- Katma değer vergisi, tüketimi kısma aracı olarak, selektif vergilere oranla daha genel ve etkili bir araçtır. Bu yönü ile katma değer vergisi otomatik stabilizatör niteliğindedir.

- Katma değer vergisi, ekonomik kalkınma ve politika ile ilgili olarak daha düzenli ve güvenilir rakamlar sağlamaya yardımcı olabilir.

Katma değer vergisi, uluslararası ekonomik bütünleşmeler ve uluslararası ticaretin geliştirilmesi açısından en uygun vergidir.

1.6.3.2. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları

- Katma değer vergisi, özellikle muhasebesi gelişmemiş olan küçük firmalar açısından karışık bir nitelik göstermektedir.

- Tek aşamalı bir vergiden katma değer vergisine geçilen bir ülkede vergi mükellefleri birkaç kat artmakta, bu ise vergi idaresinin masraflarını yükseltmektedir.

- Katma değer vergisinde gerektiği yerde istisna konulması ve çeşitli maddelerde vergi oranlarının farklılaştırılması diğer satış vergilerinden daha güçtür. İstisnaların fazla olması sistemin işleyişini bozabilir.

- Hizmetlerin, katma değer vergisi dışında tamamlayıcı bazı vergilere tabi tutulması, verginin genelliğini bozmaktadır. Servis işletmelerinde satılan malların vergiye dahil olması durumunda ise fiyat yapısında sapmalar ortaya çıkmakta ve maliyetlere eklenmektedir.

Katma değer vergisi, ihraç mallarının fiyatların yükselmesine ve sonuçta imkanlarının kısıtlanmasına yol açmaktadır.

1.6.4. Katma Değer Vergisi İlkeleri

Katma değer vergisinin uygulanmasında bir takım ilkeler ortaya konulmuştur

1.6.4.1. Son Fiyat İlkesi

Satış vergileri, dolayısıyla KDV mal ve hizmetin tüketiciye satıldığı zamanda alınmamaktadır. Aksine önceki aşamalarda bir satıcıdan diğerine satılırken alınmaktadır.

KDV'nin önemli özelliği katma değer veya ticari zincirin her aşamasında elde edilen brüt kazanç üzerinden alınmasıdır. Katma Değerden vergi alma pratikte mal ve hizmetlerin dağıtım ve üretiminde her aşamadaki toplam satış fiyatı üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak bundan önceki aşamada ödenen KDV'nin indirilmesi gerekmektedir (Kutluca, 2013:48).

Bu sistemde önceki aşamada ödenen vergiler indirildiğinden, satış vergisi son satış fiyatı üzerinden alınmış olmaktadır. Yani ara tüketim ve ticari aşamaların vergiye etkisi olmamakta ve perakendeci tüketiciye malı satıncaya kadar vergi idaresinin verginin tamamını almasına imkân vermemektedir. Bu şekilde gelişen sistemde iç mallardan hangi oranda vergi alındığı tam olarak belirlemede imkân doğmaktadır. Bu oran ithal edilen mallara da uygulandığı takdirde, rekabetin bozulması riski ortadan kalmış olacaktır.

1.6.4.2. Varış Yeri İlkesi

Avrupa KDV sisteminde malların ve hizmetlerin tüketildiği ve kullanıldığı ülkede vergi alınmaktadır. Buna "varış yeri ilkesi" denir.

KDV'de malların ve hizmetlerin nerede kullanıldığı ve nerede tüketildiği büyük önem taşımaktadır. Ancak bunun her zaman açıkça ortaya konulması zor olmaktadır. Örneğin ülkemize gelmiş bir turist yabancı ülkemizde aracını tamir ettirdiği takdirde, sadece küçük bir tamir parçasını ülkemizde tüketmiş olmaktadır. Oysa ülkemizde oturan kişi tüm tamir giderlerini oturduğu burada yapmaktadır. Kendi eşya ve ihtiyaçlarını göçtüğü ülkeden alan göçmenler içinde benzer durum söz konusudur. Özellikle sınır durumlarında gündeme gelen bu vb durumlarda karşılaşılan sorunların çözümü için AB'nin ve üye devletlerin bir takım yasal düzenlemeler yaptıkları görülmektedir (Arslan, 2006:10).

Varış Yeri İlkesi 'ne göre; tamir faaliyetlerinin yapıldığı ülkede, ev nakilleri ise bağladığı ülkede vergilendirilmektedir. Yani ev nakilleri varış ülkesinde vergiden müstesnadır. Buna Nakil İstisnası denilmektedir. Varış yeri ilkesi hizmetlere oranla mallara daha kolay uygulanmaktadır. Burada kural olarak alınan mallar ithal edildiği ülkeye giderken vergilendirilmektedir. Ancak bu kural içindeki iç sınırların kaldırılmasında büyük zorluk oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun açısında 'Varış Yeri İlkesi' geçerli olduğundan mal ve hizmetler tüketildiği yerde vergiye tabi olmaktadır. Dolayısıyla ihracat durumunda malın ihraç edildiği ülkede ihraç edilen mal için KDV hesaplanmamakta, bunun yerine ithalatı yapan ülke KDV'sini gümrüklerde hesaplanmaktadır.

KDK Kanununun 11. Maddesi gereğince ihracat teslimleri ve ilişkin hizmetler, yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinin KDV’nden istisna olduğu belirtilmiştir (KDVK, m;11). Yine KDVK 12. Maddesinde teslimin ihracat sayılabilmesinin gerekli olan şartlar sayılmıştır.

- Teslim yurtdışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

- Teslim konusu mal TC gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye varılmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez (KDVK, m;12).

1.6.4.3. Diğer İlkeler

KDV mal ve hizmetlerin mükellefler tarafından satışı anında alınmaktadır. Malların ve hizmetlerin satışı verginin alındığı ülkede gerçekleştiği takdirde vergiye tabidir. Mallar ve hizmetler genellikle aynı oranda vergilendirilmektedir. Bazı istisnai hallerde vergilendirilen kişilerce satışta mal ve hizmet ayrımı yapılmakta ve yasal hükümler, malların yerli ve yabancı olması konusunda farklı tanımlanmaktadır.

Mal veya hizmetlerin yerli veya yabancı olması durumunda gündeme gelen bir diğer fark da malların ithalinin vergiye tabi olup hizmet ithalinin aynı şekilde vergiye tabi olmamasıdır. Kurallara göre sınırı aşan hizmetlerin vergilendirilmesinde hizmetin satış yeri esas alınmaz (Biberoğlu, 2006:10).

KDV matrahı, alıcının mal ve hizmet karşılığı ödediği bedel esas alınarak saptanır. İthalde de aynı ölçü geçerlidir. Şahsi malların ithalinde olduğu gibi bedel söz konusu değilse malların değeri takdir edilmektedir. Bazı satışlar veya

teslimler KDV dışında tutulmakta, bazı firmalar ise kısmen veya tamamen KDV dışında bırakılmaktadır.

Bir diğer önemli ilke ise vergi indirimidir. KDV tahsil eden kişiler satın aldıkları mal ve hizmetler için ödemiş oldukları KDV'lerini indirim tabi tutulur, indirilecek verginin ödenen vergiden fazla olması halinde fazla ödenen vergi geri alınabilir. Satışı vergiden istisna edilen mal ve hizmetler için alışta ödenen KDV'ler indirim tabi tutulur. (Kutluca, 2013:49).

1.6.5. Katma Değeri Hesaplama Yöntemleri

1.6.5.1. Toplama Yöntemi

Toplama yöntemine göre Katma Değer, işletme içinde değer yaratılması ile ilgili unsurların yani üretiminde kullanılan çeşitli üretim faktörlerinin gelirleri olan ücret, faiz, rant ve kar'ın toplanması suretiyle bulunmaktadır. Ancak, işletmenin karının tam olarak belirlenmemesi ve uygulamasının fazlasıyla karmaşık olmasından dolayı bu yöntemin uygulanması oldukça zordur (Arslan, 2006:4).

1.6.5.2. Çıkarma Yöntemi

Çıkarma yöntemi ikiye ayrılarak incelenebilir. Birincisi, satılan her mal ve hizmetin satış fiyatından, maliyet değerinin çıkartılması katma değer hesaplanmasıdır. Ancak, her mal ve hizmet için devamlı envanter kaydının tutulması gerektirdiği için, ekonomik hayatın pratik ihtiyaçlarına cevap vermemektedir (Kutluca, 2013:43).

Bu yöntemin faydası, vergi matrahı olan katma değer ve verginin faturalarda açık olarak gösterilmesi zorunluluğunun bulunmamasıdır. Sakıncası ise, vergi muafiyetlerinin olmaması ve yeknesak bir vergi oranının uygulanması halinde rekabet eşitliğini sağlayamaması şeklinde belirtilmektedir (Arslan, 2006: 5). İkincisi ise, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden, alışta ödenen verginin indirilmesi suretiyle, ödenecek katma değer vergisinin hesaplanmasıdır. Bu ikinci yönteme, vergi indirimi yöntemi de denilmektedir (Kutluca, 2013:43).

Bu yöntemin en büyük sakıncasının perakende ticaret aşamasına kadar verginin faturalarda açık olarak gösterilmesini zorunlu kılmasından ve böylece "dolaylı vergilerin" psikolojik faydası olarak kabul edilen "hissedilmemesi" özelliğinin ortadan kaldırılması olduğu ileri sürülmektedir. Ancak, dolaysız hesaplama usulüne göre daha açık ve güvenli olduğu belirtilmektedir.

1.6.6. Katma Değer Vergisinin Hesaplama Yöntemleri

1.6.6.1. Toplama Çıkarma Yöntemi

Makroekonomik açıdan değer hesaplanmasında kullanılan toplama yöntemi, KDV'nin doğrudan katma değer üzerinden hesaplanmasını ifade etmektedir (Şenocak, 2014:56).

Toplama yolu ile katma değer vergisinde matrah teşebbüsün muhtelif üretim, faktörlerine kattığı ve her bir mükellefin katma değeri teşkil eden ücret, faiz, kar ve rantın toplamından elde edilmektedir (Coscoanı, 1968:138). Bu toplam katma değer vergisinin matrahını oluşturmaktadır.

Bu metod gelir türü katma değer vergisi için uygundur. Çünkü matrah bütün üretim faktörlerine yapılan ödemeleri kapsar. Tüketim türü katma değer vergisi uygulamasında ise toplama metodunun uygulanması uygun değildir. Bu verginin fiilen üstün vasfı, gelirlerin hakiki ve tesirli bir şekilde vergilendirildiği ülkelerde, vasıtasız vergiler için yapılmış olan tarhiyatın gerekli bazı düzeltmelerle de olsa (Örneğin vergiden muaf gelirlere ait rakamları da katarak) verginin hesaplanmasında esas teşkil edebilmesidir

Çıkarma yöntemi ise, bir işletme vergilendirme döneminde yapmış oldukları satışlardan dönem içerisinde ki alışların tutarını çıkarılması ile katma değer bulunur ve bulunan katma değer bizim KDV'nin matrahını oluşturmaktadır. Çıkarma yöntemi kendi içerisinde ön muamele indirimi, ön vergi indirimi olmak üzere ikiye ayrılır.

1.6.6.1.1. Ön Muamele İndirimi Yöntemi

Önce belirli bir dönemdeki satış tutarlarından, aynı dönem içinde vergili olarak satın alınan mal ve hizmetlerin tutarları indirilmesiyle matrahı meydana getiren katma değer bulunur. Daha sonra da, bulunan matraha mevcut olan vergi oranı uygulanarak ödenecek vergi hesaplanır (Kutluca, 2013:44).

Tablo 1.2: Ön Muamele İndirimi Yöntemi ile KDV Hesaplama

	Vergisiz Satış (a)	Vergisiz Alış (b)	Matrah $c=a-b$	KDV Oranı (d)	Ödenen Vergi $e=c*d$	Vergili Satış Bedeli $f= a+d$
Üretici	100	0	100	% 18	18	118
Toptancı	160	100	60	% 18	10,8	188,8
Perakendeci	240	160	80	% 18	14,4	283,2

Kaynak: Ülkemizde uygulanan KDV tutarı uygulanarak örnek amaçlı tarafımca oluşturulmuştur.

Bir malı üretici, toptancı ve perakendeci sırasıyla 100TL,160TL ve 240TL satmış olsunlar. Üretici için malın maliyetini sıfır ve KDV oranını %18 olarak alalım. Bir malın nihai tüketiciye ulaşımına kadar geçirdiği aşamaları esnasında alınan KDV oranını yukarıda ki tablo aracılığı ile hesaplayalım.

Geçirilen bu üç aşamada ödenen KDV tutarı $(18+10.8+14.4)=43.2$ 'dir. Ön muamele indirim yöntemi özellikle tüketim ve gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisine uygun bir yöntemdir.

1.6.6.1.2. Ön Vergi İndirimi Yöntemi

Alış aşamasında ödenen verginin satış aşamasında tahsil edilen vergiden düşürülmesi esasına dayanmaktadır. Bu yöntemde vergi, işletmelerin sunmuş olduğu mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplayarak tahsil ettikleri vergiden, alışlar için ödedikleri vergiyi indirmesiyle hesaplanmaktadır (Şenocak, 2014:57).

Verginin teorik yapısına da uygunluğu nedeniyle, uygulama da genellikle ön vergi indirimi yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemin belge almayı teşvik etmesi ve KDV ile Gelir Vergisi arasında otokontrol sistemini sağlanması gibi bazı yararları bulunmaktadır (Kutluca, 2013:45). Ülkemizde vergi indirimi yöntemi kullanılmaktadır.

Tablo 1.3: Ön Vergi İndirimi Yöntemi ile KDV Hesaplama

	Satışlar (a)	KDV Oranı (%)	Satışlardan Hesaplanan Vergi	Ödenmiş KDV	Ödenecek KDV	Vergili Satış Bedeli
Üretici	100	% 18	18	0	18	118
Toptancı	160	% 18	28.8	18	10.8	188.8
Perakendeci	240	% 18	43.2	28.8	14.4	283.2

Kaynak: Ülkemizde uygulanan KDV tutarı uygulanarak örnek amaçlı tarafımda oluşturulmuştur.

1.6.6.2. Vergi Dahil ve Vergi Hariç Yöntemi

Vergi dâhil KDV hesaplama yönteminde, KDV hesaplanırken verginin de içinde olduğu fiyat matrah olarak alınmaktadır. Bir başka deyişle bu yöntemde ödenecek vergide KDV matrahında yer almaktadır. Bu yöntemin uygulanması, vergi idaresi açısından bir takım kolaylıklar sağlamasına karşın, satıcının mal ve hizmetlerin, satış fiyatını tespiti aşamasında söz konusu yöntemi esas alarak, aşamalara yansıtması durumunda, fiyatlar genel seviyesinde bir artış olacak bu durumda ekonomik açıdan sakıncalı sonuçlar doğurabilecektir (Kutluca, 2013:45).

Vergi dâhil matrah metodunda verginin fiyatlar içine gizlenmesine yol açar ve kamunun vergi alacağı hesaplamasını güçleştirir (Arslan, 2006:8).

Vergi hariç KDV hesaplama yönteminde, bu yöntemde ise vergi dahil yönteminin tam tersi bir şekilde ödenecek vergi KDV matrahına dahil edilmemektedir. Yani bir malın satış üzerinden hesaplanan vergiden bir malın alışı esnasında hesaplanan verginin çıkarılması ile hesaplanır. Mükellefler böylelikle ödeyecekleri vergiyi kolaylıkla hesaplamaktadırlar.

1.6.6.3. Dolaylı ve Dolaysız Yöntemler

Dolaylı KDV hesaplama yönteminde; bir malın alış bedelinde ödenen verginin satış bedeli üzerinden hesaplanan verginin düşürülmesi ile hesaplanır. Yani muhasebede ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den düşürülmesidir.

Dolaysız KDV hesaplama yönteminde; ilk katma değer hesaplanır ve bulunan değer üstüne KDV uygulanır. Yani satış bedellerinden alış bedelini çıkarttığımızda bu bizim KDV matrahımızı oluşturur.

1.6.7. Katma Değer Vergisi Türleri

1.6.7.1. Gayri Safi Katma Değer Vergisi

Gayri safi katma değer vergisine göre, KDV'nin matrahı gayrisafi katma değerdir. Bir başka deyişle, bu tip KDV'de diğer firmalardan satın alınan sermaye bedellerinin, bunların yıpranma payı olan amortismanların ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşürülmesine izin verilmemektedir (Yalavaş, 2011:65).

Matrah hesaplamaları iki şekilde gerçekleşir.

Kapalı bir ekonomi için:

Matrah= GSMH= Tüketim + Yatırım= Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman şeklinde hesaplanmaktadır.

Firmalar açısından matrah ise:

Matrah = Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları)- Alışlar

Şeklinde hesaplanmaktadır.

Bu tür vergilere uygulaması sermaye yoğun üretim yöntemlerini kullanan teşebbüsleri cezalandırmaktadır. Çünkü sermaye malları önce satın alındığı sonrada amortisman ayırıldığı zaman olmak üzere iki kez vergilendirilmiş olmaktadır (Uzunouğlu, 2014:7).

1.6.7.2. Gelir tipi Katma Değer Vergisi

Gayrisafi hasıla tipi KDV'de olduğu gibi, gelir tipi KDV'de de satın alınan sermaye malları bedelleri ve yıl içindeki stok artışları matrahtan indirilmemektedir. Ancak gayrisafi hasıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının amortisman tutarları vergi matrahından indirilebilmektedir (Akalin, 1986:39).

Gelir Tipi KDV'nin makro düzeyde toplam matrahı:

Matrah= Tüketim + Yatırım- Amortisman = Ücret+ Kar + Faiz + Rant, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firmalar açısından matrah ise:

Matrah = Net Katma Değer (Satışlar + Stok Artışlar) – Alışlar + Amortisman, şeklinde hesaplanmaktadır.

Gelir tipi KDV'nde işletmelerin başka işletmelerden aldığı girdiler ve yatırım malların amortismanlarını çıkartılmak suretiyle KDV için yenir bir matrah oluşturulur. Net değer ücret, rant, faiz ve karın toplamına eşittir. Matrah işletme gelirlerinin toplamına eşit olduğu için gelir tipi KDV'dir.

1.6.7.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Tüketim tipi KDV'de, diğer firmalardan satın alınan mal ve hizmet bedelleri sermaye mallarının bedelleri de dahil olmak üzere firmanın satış hasılatından düşülmektedir. Dolayısıyla, tüketim tipinde amortismanların vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Tüketim türü KDV'de %100 oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının vergiden istisnası demektir (Gürlek, 2007:20).

Tüketim tipi KDV'nde verginin matrahı makro açıdan şöyle hesaplanmaktadır:

Matrah= Tüketim= Ücret+ Kar+ Faiz+ Rant+ Amortisman- Sermaye Birikimi

Firmalar açısından matrah hesaplaması:

Matrah= Satışlar- Alışlar, şeklinde hesaplanmaktadır.

1.6.7.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

Ücret tipi KDV'nde, sermaye mallarının tutarları veya amortismanlar değil de sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi söz konusudur (Arslan, 2006:7).

Ücret tipi katma değer vergisinde sadece ücret miktarının matrah olması nedeniyle müteşebbislerin tercihi sermaye yoğun teknoloji olmaktadır. Bu durum ise ülkede istihdam oranını etkilemekte ve istihdam artışını engellemektedir (Yalavaş, 2011:66).

Ekonomideki toplam ücretlerden oluşan Ücret Tipi KDV'nin matrahı:

Matrah = Milli gelir - Kar - Faiz - Rant = Ücret, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma düzeyinde ise söz konusu matrah firmanın ücret ödemeleridir.

Bu tür bir vergi uygulamasında, sadece ücret miktarının matrah olması nedeniyle, müteşebbislerin tercihi sermaye yoğun teknoloji olacak ve sermaye yoğun teknolojiye yöneleceklerdir. Bu durum ise, ülkede istihdam artışına engel olabilecektir (Gürlek, 2007:21).

Ülkemizde uygulanan KDV türü Gelir tipi KDV ile Tüketim Tipi KDV'nin karması şeklinde iken Katma Değer Vergisi Kanununun 31'inci maddesi reform yasası olarak ta anılan 4369 sayılı yasa ile 31.12.1998 tarihinden itibaren yürürlükten yani uygulamadan kalmasıyla birlikte tamamen tüketim tipi KDV sistemine geçilmiştir (Merter vd., 2007:7).

1.6.8. Katma Değer Vergisinin Oranı

Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın

yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir (KDVK).

1.6.8.1. %1 oranı

KDVK'nun I sayılı listesinde yer alan mal ve hizmet teslimlerinde kullanılan orandır.

- Kuru incir, kuru kayısı, kuru üzüm, ceviz, antep fıstığı, fındık gibi çerez adımı verdiğimiz ürünler,
- Palamut, kendir tohumu, mazi, kanola gibi tohumlarda, Meyan balı, meyan hülasesi, meyan kökü, sumak yaprağı, çöven, defne yaprağı, ihlamur gibi bitkilerde
- Buğday, mısır, arpa, , yulaf, bulgur, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, pirinç kuru barbunya, nohut, mercimek, patates, kuru bakla, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, büyük baş ve küçük hayvanlar (arılar dahil).
- Buğday, arpa, mısır, korunga, çeltik, fasulye, ayçiçeği, soya, yer fıstığı, şeker pancarı, patates, nohut, pamuk, yonca, sudan otu, adi ve diğer fiğler, sorgum, ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları
- Buğday unu, yufka, ekmek (buğday unu, kepek, tuz, su, şeker, maya, enzimler, enzim kaynağı olarak malt unu, vital gluten ve Türk Gıda Kodeksine göre izin verilen katkı maddeleri ile toplamda %5 oranını geçmemek kaydıyla çeşni maddeleri, diğer tahıllar, baklagil unları,soya unu, süt, süt ürünleri, yağ, bitkisel lif ve benzeri maddeler ilave edilmek suretiyle imal edilen ekmekler.
- Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m2'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı

gibi kalemlerde %1 oranında katma değer vergisi uygulanmaktadır (KDVK I Nolu Liste).

1.6.8.2. %8 KDV Oranı

KDVK'nun II sayılı listede yer alan mal ve hizmetlerin teslimlerinde kullanılan orandır. I sayılı liste kapsamında kalan gıda maddelerinde ve kanunun B bendinde sayılan diğer mal ve hizmet teslimlerinde %8 oranında katma değer vergisi uygulanır.

1.6.8.3. %18 Oranı

KDVK'nın I ve II sayılı listesinde yer almayan bütün işlemlerde %18 KDV oranı kullanılmaktadır.

KDV uygulayan OECD'ye üye ülkeleri arasından seçtiğimiz 13 ülke ile ülkemizde uygulanan KDV oranlarının karşılaştığımızda Kanada'dan sonra en düşük KDV oranı ülkemizde uygulanmaktadır. OECD ülkelerinde ve ülkemizde uygulanan KDV oranları tabloda gösterilmiştir

Tablo 1.4: 1985-2016 Yılları Arasında OECD Ülkelerinde ve Ülkemizde Uygulanan KDV Oranları

Ülkeler	Standart KDV Oranları (%)													
	985	990	995	000	005	007	009	010	011	012	013	014	015	016
Almanya (1968)	4	4	5	6	6	9	9	9	9	9	9	9	9	9
Avustralya (1973)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Danimarka (1967)	2	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Finlandiya (1994)			2	2	2	2	2	2	3	3	4	4	4	4
Fransa (1968)	8,6	8,6	0,6	0,6	9,6	9,6	9,6	9,6	9,6	9,6	9,6	0	0	0
İngiltere (1973)	5	5	7,5	7,5	7,5	7,5	5	7,5	0	0	0	0	0	0
İrlanda (1972)	3	3	1	1	1	1	1,5	1	1	3	3	3	3	3
İspanya (1986)		2	6	6	6	6	6	6	8	8	1	1	1	1
İsveç (1969)	3,5	3,5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
İtalya (1973)	8	9	9	0	0	0	0	0	0	1	1	2	2	2
Norveç (1970)	0	0	3	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Kanada (1991)														
Türkiye (1985)	0	0	5	7	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8

Kaynak: OECD, Revenue Statistics 2016, Taxing Consumption.

1.6.9. Katma Değer Vergisinin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

1.6.9.1. KDV Mükellefi

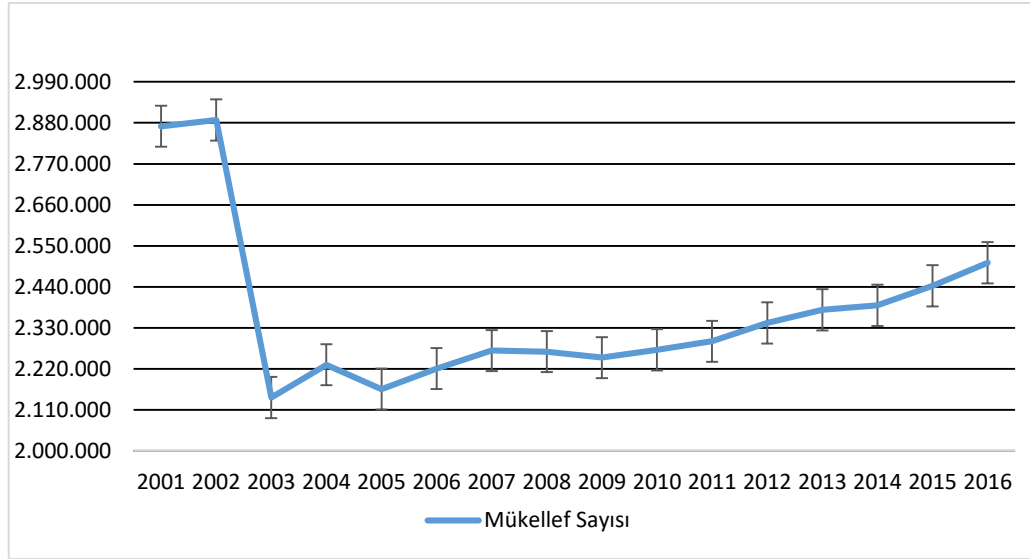
Katma değer vergisinde mükellef esas itibariyle vergiye tabi işlemleri yapanlardır. Katma değer vergisi, işlemleri vergilendirdiği için kişilerin bir önemi yoktur. Yani işlem yapan ister tam ister dar mükellef olsun KDV'nin mükellefidir (Arslan, 2007:23). Katma değer verginin mükellef anlayışı diğer vergilere göre farklılık gösterir. Diğer vergilerde tek mükellef varken katma değer vergisinde iki tür mükellef bulunur. Katma değer vergisi mükellefleri birincisi kanuni mükelleftir ki bu direk vergisin hesaplanması, toplanması ve vergi dairesine ödemekle yükümlü olan mükellef ikincisi sunulan mal ve hizmetleri satın alan konumunda ve vergileri satın aldıkları malın veya hizmetin satış fiyatı üzerinden kanuni mükellefe ödeyen kişilerdir.

Katma değer vergisi mükellefleri katma değer vergisi kanununun 8. maddesinde ayrı ayrı sayılmıştır.

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük ve geçiş işlemleri ile muhatap olanlar,
- PTT işletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, her türlü şans ve tahlil oyunlarını tertip edenler, profesyonel sporcuların ve sanatçılar,
- Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır katma değer vergisi mükelleflerini oluştururlar (KDVK).

Katma değer vergisi mükellef sayısı bakımında diğer vergilere göre oldukça geniş tabana sahip olduğunu önceki konularımızda değinmiştik. Katma değer vergisi mükelleflerinin sayısı o ülkenin ekonomik şartlarına göre yıldan yıla değişiklik göstermektedir. Ülkemizde katma değer vergisi mükelleflerinin yıllar bazındaki değişimini aşağıdaki şekil ile gösterilmiştir.

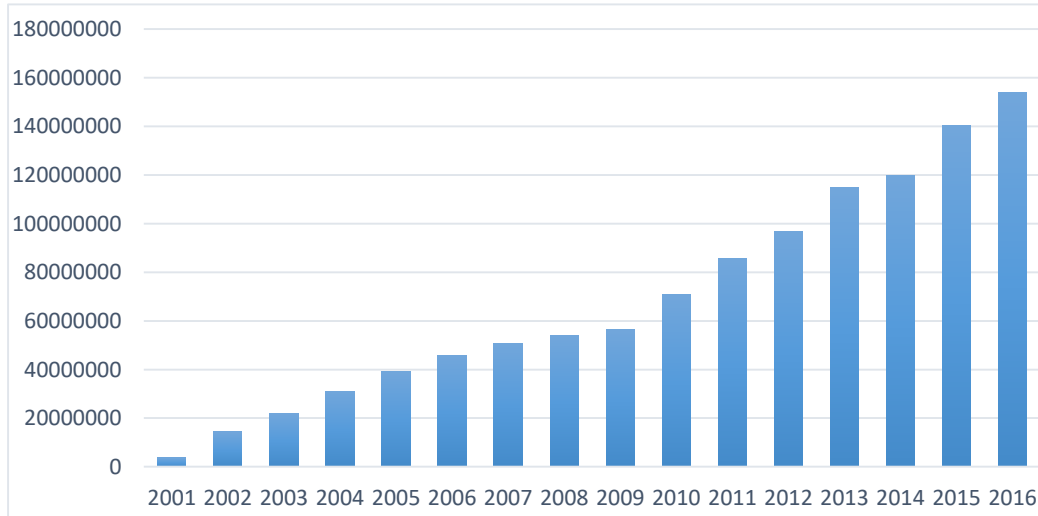
Grafik 1.6: 2001- 2016 Yıllar Arasında Katma Değer Vergisinin Faal Mükellef Sayıları



Kaynak: Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistiklerinden alınmıştır. (<https://gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/istatistikler>).

Grafik 1.6 incelediğimizde 2001-2002 yılları arasında mükellef sayısında az da olsa bir artış gözlenmekte, 2002-2003 yılları arasında 600.000 ‘den fazla mükellef sayısında bir azalma olmuştur. 2003 yılından günümüze kadar mükellef sayısı 2002’deki mükellef sayısına ulaşamamış. 2003 yılındaki mükellef sayısındaki bu büyük düşüşle beraber KDV gelirlerinde bir azalma olup olmadığını şekil ile gösterelim.

Grafik 1.7: 2001-2016 Yılları Arasında KDV Gelirleri



Kaynak: Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistiklerinden alınmıştır. (<https://gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/istatistikler>).

Grafik 1.7 incelediğimizde 2002-2003 yılları arasında mükellef sayısındaki büyük azalmaya karşın ve günümüzde mükellef sayısı bakımından 2002 yılı kadar mükellef sayısına sahip olmasak bile KDV gelirleri sürekli bir artış olmuştur. Bu artış mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıkları ile ilgilidir.

1.6.9.2. Vergi Sorumlusu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun dokuzuncu maddesi ile, mükellefin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yoksa ve gerekli görülen hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlerde taraf olanları veya ilgili diğer kişileri verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecektir. Sadece ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için değil Bakanlık bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de bazı kişileri sorumlu tutulabilecektir (Gürlek, 2007:29). Bunun yanında 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisans Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, bu teslim işlemine ait katma değer vergisinin ödenmesinden depo işletmeleri sorumludur (Aydın, 2009:78).

1.6.10. Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu

Konumuza başlamadan önce sorumluluk kavramının açıklayalım. Sorumluluk; bir kimsenin, üstüne aldığı bir işin yapmakla zorunlu olması ve yaptığı o işten gerektiğinde hesap verme durumudur. Hukuki alanda sorumluluk ise uyulması gereken yasalara (kurallara) uymamanın gerektirdiği hesap verme durumudur. Vergi hukukunun önemli işlevini gören sorumluluk uygulaması; vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan 3. kişilerin, verginin ödenmesi bakımından alacaklı olan vergi dairesine karşı hukuksal ilişkide bulunması şeklindedir. Vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde, vergi sorumlusunun, idare ile karşılaşması, gerektiği durumlarda vergi borçlusu yani yükümlü ile beraber; yine bazı durumlarda ise, onun yerine geçerek verginin ödenmesinden sorumlu olma gibi işlevleri vardır (Demirdağ ve Kocabıyık, 1996:1).

Sorumluluk Türk vergi hukukunda önemli olduğu kadar KDV için de önem arz etmektedir. KDVK'un 9. maddesinde yer verilmiş ve şu hükümler (KDVK) yer almaktadır. Madde 9: Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır. Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re 'sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

Devlet bu KDVK'nunda bu maddeyi düzenlerken yapmak istediği şey vergi alacağını güvence altına almaktır. Sorumluluk uygulaması tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olarak iki grupta toplamak mümkündür.

Tam sorumluluk kapsamında, mükellefin ödemesi gereken verginin tamamının vergi sorumlu tarafından beyan etmesini ve ödenmesini kapsar. Tam sorumluluk gerektiren işlemler, yurtdışında sağlanan hizmetler, telif hakları, kiraya verme işlemleri, reklam verme işlemleri, sınır ticareti yolu ile ithal edilen mallarda son olarak tarım ürünleri lisanslı depoculuğu faaliyeti kapsamında tarım ürünleri senetleri teslim işlemleri tam sorumluluk getirmektedir. Kısmi sorumluluk ise, mükellef tarafından ödenmesi gereken verginin bir kısmını sorumlu tarafından, alıcının sorumluluğu dışında kalan vergi ise genel esaslara göre satıcı tarafında beyan edilerek ödenmektedir (Arıkan, 1984:13).

Bu tür sorumluluğun temel işleyişi vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının mal ve hizmet satın alan tarafından, satıcıya veya hizmeti yapana değil, doğrudan bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenmesi şeklindedir (Aydın, 2009:138).

Kısmi sorumluluk kapsamına giren işlemler ise şöyledir. Tekstil ve hazır giyim sektöründeki fason imalat hizmetleri, pamuk, yün, tiftik, ham post ve deri gibi hammadde teslimleri, iş gücü temin hizmetleri, belirli idare ve kurum kuruluşlara sunulan etüt, mimarlık, vb, kurum içindeki yapım, bakım onarım hizmetleri, danışmanlık, denetim, özel güvenlik hizmetleri, hurda ve atık ile ilgili işlemler, ithalinde KDV uygulanana akaryakıt işlemleri ve son olarak turistik mağazalara verilen müşteri bulma hizmetlerini kapsar.

1.6.10.1. Tam Tevkifat Kapsamındaki İşlemlerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

Tam tevkifat kapsamında yer alan işlemler ve KDV sorumlulukları aşağıda detaylı olarak bahsedilmektedir.

1.6.10.1.1. Yurtdışında Sağlanan Hizmetlerde Sorumluluk

KDVK'nin 1. Maddesinde belirtildiği üzere, Türkiye de yapılan ve verginin konusunu oluşturan her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'nin kapsamına girmektedir. KDV kapsamına giren bu işlemleri gerçekleştirenlerin yabancı olup olmamaları, Türkiye de iş merkezlerinin olup olmamaları veya iş merkezlerinin olup olmamaları, Türkiye de ikametgahlarının olup olmamaları KDV'nin doğuşunu engellemez.

KDVK'nin 6. Maddesinde, (b) bendinde göre Türkiye de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye de yapılmış sayılacaktır. Yine KDVK'nin 9. Maddesinin 1. Fıkrasında belirtilene göre işlemi yapanın Türkiye de bulunmaması halinde vergisel ödevlerin yerine getirilmesi için sorumlu tutulacak başka biri tayin edilmelidir. İşlem mal teslimi şeklinde gerçekleşiyorsa o malı ithal eden kişi mükellef olarak tayin edilir. KDV ise malın ithalatı aşamasında gerçekleşir.

Eğer işlem hizmet ifası ise; 15 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile bu tür hizmetler tam sorumluluk kapsamındadır ve vergisel ödevi ise hizmeti ithal yani eden yurt içinde muhatabı tarafında kesilip bağlı bulunduğu vergi idaresine öder. Burada mükellefin gerçek usulde KDV mükellefi olup olmadığı ya da KDV mükellefiyeti bulunmasa bile gerçekleştirdikleri işlemlerin tevkifatını yapmak zorundadır.

1.6.10.1.2. Telif Haklarına İlişkin Ödemelerde Sorumluluk

GVK 18 maddesine göre Müellif, mütercim, heykel tıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır (GVK).

KDVK 1 (1) maddesinde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Ancak kazançları tamamen telif konu eserlerden oluşan mükelleflerin gelir vergisi mükellefiyeti tesis etmeleri zorunlu değildir. Buna karşın 19 seri nolu KDVG'Te telif kazancı sağlayan faaliyetleri mutad olarak yürütenlerin gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacakları, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise vergi uygulanmayacağı belirtilmiştir (Aydın, 2009:130).

1.6.10.1.3. Kiraya Verme İşlemlerinde Sorumluluk

KDV kanununun 1 (3) (f) maddesi uyarınca, GV'nun 70. Maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi katma değer vergisine tabidir (Arıkan,19:15).

Söz konusu tebliği düzenlemelerine göre kiraya verenin başka bir faaliyeti nedeniyle katma değer vergisi mükellefiyeti olmaması ve kiracının katma değer vergisi mükellefi olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda kiracı tarafından katma değer vergisi tevkiyatı yapılması gerekir (Aydın, 2009:133). Kiraya verenlerin, başka faaliyetleri sebebiyle gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, mal sahipleri kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV'yi genel esaslara göre beyan edeceklerdir (Yalavaş, 2011:83).

KDVK'nın 17. maddesinin 4. fıkrasının (d) bendinde iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması vergiye tabi tutulmamıştır. GVK'nın 70. Maddesinde sayılan mal ve haklardan sadece gayrimenkullerin bir iktisadi işletmeye dahil olmaması ve bu gayrimenkullerin kiralanması durumunda gerçekleşen bu işlemler vergiden istisnası kapsamındadır. Bu sebeple özel şahsın mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin kiralanması durumunda KDV açısından sorumluluk söz konusu değildir. (31 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.)Yine GVK'nın 70. maddesinde sayılan haklar ile gayrimenkul dışında ki malların kiralanması durumunda KDV sorumluluğunun ortaya çıkması için bunların iktisadi bir işletmeye dahil olmaması gerekmektedir. Yine bunların sahiplerinin gerçek usulde KDV mükellefi olmaması gerekmektedir bunun yanında malı kiralayanların gerçek usulde KDV mükellefiyeti olması gerekmektedir.

1.6.10.1.4. Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk

Reklam verme işlemlerinde sorumluluk KDV 30 seri nolu genel Tebliğinde düzenlenmiştir. Tebliğe göre formalarda gösterilen reklamlar, billboard reklamları, dergi ve kitaplarda yayınlanmak gibi şekillerdeki reklamlar verenler;

- Reklam verenler gerçek usulde KDV mükellefi olması
- Reklam alanlar gerçek usulde KDV mükellefi olmaması

Şartlarının varlığı halinde, reklam hizmeti bedeli üzerinden KDV hesaplanıp sorumlu sıfatıyla reklamı verenler tarafından ödemek zorundadır (Kartal, 1997:117). Ayrıca reklam verenlerin gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin

bulunmaması halinde, reklam hizmetine ilişkin KDV, KDV mükellefiyeti bulunsun ya da bulunmasın reklam alanlar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir (Yalavaş, 2011:83).

1.6.10.2. Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat Uygulaması Çerçevesinde Vergi Sorumluluğu

Kısmi tevkifat kapsamına giren işlemler ve KDV sorumluluğu aşağıda detaylı olarak bahsedilmektedir.

1.6.10.2.1. Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Fason İmalatta Tevkifat

Fason üretim, üretilecek mal ile ilgili hammaddelerin fason iş yaptırılınca temin edilerek fason iş yapanlara teslimi, fason iş yapanların işçilik ile düğme, fermuar, astar gibi yardımcı madde ve malzeme giderlerini üstlenmesi suretiyle yapılan üretimi ifade eder (Kartal, 1997:118).51 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğiyle, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin $\frac{2}{3}$ 'ü oranında tevkifat yapılarak fason iş yaptırılınca tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmekte $\frac{1}{3}$ 'ü ise fason işi yapana ödenecektir (Bulut ve Coşkun, 2011:177). Ancak fason olarak yapılatekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV sorumluluğunun ortaya çıkabilmesi için, fason işi yapan ve yaptırılınca gerçekte KDV mükellefi olması gerekmektedir (Yalavaş, 2011: 98).

Bu uygulama 01/07/2007 tarihinde yürürlüğe giren 105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğiyle ortadan kaldırılmış, ancak 05/01/2008 tarihinde yürürlüğe giren 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğiyle fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde tekrar tevkifat uygulamasına başlanılmış olup, bu tarih itibariyle fason tekstil ve konfeksiyon hizmetlerinde $\frac{1}{2}$ oranında KDV yapılmaya başlanmıştır (Bulut ve Coşkun, 2011:177).

1.6.10.2.2. Pamuk, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde Tevkifat

107 Seri No.lu KDVGTT düzenlenmesi ile 2007/13033 sayılı bakanlar kurulu kararına ekli II sayılı listede sayılan pamuk, tiftik, yün, yapağı, ham post, deri gibi ürünlerin tesliminde kısmi tevkifat uygulaması getirilmiştir (Aydın, 2009:142). 108 Seri no.lu KDVGTT düzenlemesi gereğince tevkifat kapsamına alan işlemlerde satıcıların, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi izleyen ayın 15. Günün mesai saati bitimine kadar bağılı oldukları vergi dairesine vermek zorunda oldukları belirtmek gerekir (Aydın, 2009:143).

1.6.10.2.3. Hurda ve Metal Teslimleri İle Atıklardan Elde Edilen Plastik Hammaddesi ve Külçe Metal Teslimlerinde Tevkifat

51 seri No.lu KDV genel tebliğinde yapılan düzenlemeye göre, hurda metal teslimlerinde alıcılar, teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin 1/3'ünü satıcıya ödeyip 2/3'ünü kendi sorumlu sıfatıyla beyan edecektir (Arıkan, 1984:16).

1.6.10.2.4. Akaryakıt Teslimlerinde Tevkifat

68 seri No.lu KDV genel tebliğindeki düzenlemeye göre, ithalatçılar, rafineleri, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan benzin, motorin ve fueloil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin %10'u satıcıya %90'ı ise alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir (Vural, 2001:16). Ancak, kesinti uygulaması için tarafların her ikisinin gerçek usulde KDV mükellefi olması şarttır (Kartal, 1997:177).

1.6.10.2.5. İşgücü Temini Hizmetlerinde Tevkifat

Son yıllarda katma değer vergisi mükellefi olan bazı işletmeler, mal ve hizmet üretimine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları iş gücünü kendileri ile hizmet sözleşmesi olan hizmet erbabları yani çalışanlarından sağlamak yerine alt yüklenicilerden ya da bu alanda çalışan diğer kurum veya kuruluşlar ile çalışmayı

tercih etmektedir. Örneğin; taşımacılık, inşaat, temizlik bakım vb. gibi iş gücü temini nedeniyle tevkifat uygulanacak kurum veya kuruluşlar. Şunlardır.

- Genel Bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettiği birlikler

- Döner sermayeli kuruluşlar

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli yardım sandıkları

- Üniversiteler

- Kamu İktisadi Teşebbüsler (KİT), İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT)

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

- Özel finans kurumları ve bankalar

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler. Vadeli işlem borsaları dahil bütün borsalar

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar

- Hisse senetleri IMKB'ye kote edilmiş şirketler

1.6.10.3. Belgesiz Mal Bulunduran Veya Hizmetten Yaralanan Mükelleflerde Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

Belgesiz olarak gerçekleştirilen mal alış veya satışları kayıt dışı faaliyet anlamına gelmektedir. Belgesiz olarak gerçekleştirilen bu işlemlerde işlemi gerçekleştiren üreticiler, toptancılar ve perakendeciler elde ettikleri kazançlarını gizleyebilmektedirler. Bunu yanında bu mal veya hizmeti alan nihai tüketiciye de KDV ödememesi yolunda bir avantaj sağlamaktadır.

Belgesiz gerçekleştirilen işlemler sonucunda ortaya çıkan alıcı ve satıcı arasında ki çıkar birlikteliği kayıt dışı işlemleri ve satışları cazip hale getirmektedir.

Bu yüzden devlet bu çıkar ilişkilerini ve kayıt dışılığı azaltmak ve alacaklarını güvence altına almak amacıyla KDVK'nın 9. maddesinin ikinci fıkrasında düzenleme yapmıştır. Düzenlemeye göre; Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır (KDVK).

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re 'sen tarh edilir. Bu tarihyata vergi ziyayı cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak KDV tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziya uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz. (KDVK m: 9).

1.6.11. Katma Değer Vergisi Yükü

Katma değer vergisi yükünü anlatmadan önce vergi yükünden bahsedelim. Vergi yükü onu ödeyen mükellef tarafından bir yük bir külfet olarak hissedilmektedir. Vergi bir yük olarak algılamaların temel nedeni ellerindeki gelirin bir kısmını devlete vergi olarak vermeleridir yani bireylerin ekonomik güçlerinde meydana gelen azalma sebebiyle vergiyi yük olarak algılamaktadırlar. Gelirlerinde ki bu azalma karşısında bireylerin vergiyi bir yük olarak görmeleri aslında çok doğal bir tutumdur. Vergi yükünü bireylerde hem psikolojik hem de maddi olarak hissedilmektedir. Bu yüzden objektif vergi yükü ve sübjektif vergi yükü olarak ele alınmaktadır.

Sübjektif vergi yükü, ödenen verginin psikolojik etkisini yansıtacağından maddi ölçümü yapılamayacaktır. Objektif vergi yükü ise, ödenen dolaysız (gelir,

servet vergileri) ve dolaylı vergilerin (KDV vd) tutarının bilinmesi halinde, bu vergilerin toplamının toplam gelire oranlanması yoluyla kabaca hesaplanabilecektir (İnalton, 2012:17).

Literatüre bakıldığında vergi yükünün birçok kavramı vardır bunlar;

Toplam vergi yükü

Kişisel vergi yükü

Net vergi yükü

Gerçek vergi yükü

Sektörel vergi yükü

Bölgesel vergi yükü

şeklinde adlandırılmaktadır.

Bazı vergilerde vergi yükü hakiki vergi yükü olduğundan daha azmış gibi gösterilmesi olayına rastlanılmaktadır. Bu konuda en başarılı olan vergi yayılı muamele vergisidir. Çünkü bir malı satın alan, o malın önceki değişimi esnasında ödediği ve fiyata dâhil olan vergiyi sezmemektedir. Gerçek vergi yükünün gösterilmemesi bakımından yayılı bir vergi olan katma değer vergisi de elverişlidir. Bir malı satın alan ve o mal üzerindeki vergiyi ödeyen mükellef ödediği verginin malı sattığı zaman alıcı yani nihai tüketici tarafından kendisine ödeneceğini bildiğinden bu ona bir yük olarak gözükmemektedir.

Katma değer vergisi diğer ülkelerde ve ülkemizde uygulanmaya konulduğu zamandan itibaren önemli vergi gelirleri arasında yer almıştır. KDV'nin devletin önemli gelir kaynaklarından biri olmasının nedeni geniş bir vergi tabanı ve mükellef sayısı bakımından da diğer vergilere göre sayıca çok fazla olmasıdır.

Katma değer vergisinin ödenmesi mükellefler açısından bir yük teşkil eder. Çünkü KDV ile onu ödeyen mükelleflerinin gelirlerinde bir azalma söz konusudur. Kuşkusuz bu azalma sonucunda mükelleflerin bu azalmayı hissetmeleri ve etkilenmeleri doğaldır.

KDV sübjektif ve objektif KDV yükü şeklinde ele alabiliriz.

1.6.11.1. Sübjektif KDV Yüğü

Sübjektif KDV yüğü, katma değeri vergisinin mükelleflerin psikolojisinde yarattığı yüktür. KDV alınırken gelir düzeylerine olursa olsun herkese aynı oranda uygulandığı için yüksek gelir grupları ile düşük gelimli gruplar arasında verginin yarattığı yük farklı derecelerde hissedilmektedir Mükelleflerin gelir düzeylerine göre hissettikleri KDV yüğü mükelleften mükellefe değışmektedir. Gelir düzeyi yüksek olan mükellefte lüks ihtiyaçların, düşük gelir düzeyine sahip mükelleflerde ise zorunlu ihtiyaçların karşılanması gibi durumlarda KDV yüğü farklı hissedilmektedir.

1.6.11.2. Objektif KDV Yüğü

Objektif KDV yüğü ölçülebilir bir vergi yüküdür. KDV yüğü, mükelleflerin yaptıkları harcamalar ile gelirleri arasındaki orandır. KDV yüğü ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılıdır. Yapılan harcamalar artıkça ödenen KDV miktarı da artmaktadır.

Bir tablo yardımıyla ülkemizde ve OECD ülkelerinde KDV yüğü büyüklüklerine bakalım.

Tablo 1.5: OECD Ülkeleri ve Türkiye'nin 1965-2014 KDV Gelirlerinin GSYİH ve Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%)

Ülkeler	1965		1975		1985		1995		2000		2005		2010		2011		2012		2013		2014	
	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B
Avusturya	0	0	7,2	19,8	8,5	21	7,6	18,6	7,9	18,8	7,7	18,8	7,7	18,9	7,6	18,6	7,8	18,6	7,7	18,2	7,7	18
Belçika	0	0	6,3	16,2	6,8	15,7	6,5	15,2	7	16,1	6,9	15,9	6,9	16,2	6,9	15,9	6,9	15,7	6,9	15,4	6,9	15,3
Kanada	0	0	0	0	0	0	2,9	8,4	3,2	9,2	3,2	9,9	4,2	13,7	4,2	13,7	4,2	13,7	4,1	13,4	4,2	13,5
Danimarka	3	10,3	6,5	17,5	9,1	20,7	9,1	19,5	9,2	19,5	9,7	20,2	9,5	21,1	9,6	21,2	9,6	21	9,4	20,2	9,5	19,2
Fransa	6,8	20,1	8,1	23,1	8,2	19,7	7,3	17,4	7,2	16,7	7,2	16,7	6,8	16,1	6,8	15,8	6,8	15,4	6,8	15,1	6,9	15,2
Almanya	0	0	5	14,6	5,7	15,8	6,3	17,4	6,7	18,4	6,1	18	7	20	7	19,7	7	19,4	7	19,2	7	19
İtalya	0	0	3,4	13,7	4,7	14,6	5,3	13,8	6,3	15,4	5,7	14,6	6,1	14,5	6	14,4	6	13,6	5,9	13,3	6	13,8
İsveç	0	0	4,7	12	6,3	14	8,8	19,4	8,3	16,9	8,5	18,3	9,2	21,2	9	21,3	8,9	21	9	20,9	9	21,1
İsviçre	0	0	0	0	0	0	3,1	12,1	3,6	13,2	3,6	13,5	3,4	12,8	3,5	12,8	3,5	13,1	3,5	13,1	3,5	12,9
Türkiye	-	-	-	-	2,6	22,3	4,1	24,3	5,8	24,2	5,3	21,8	5,7	21,7	6,1	21,8	5,8	20,8	6,4	22	5,9	20,4
İngiltere	0	0	3	8,9	5,6	15,9	5,7	19	5,9	18,1	6	18,6	6,1	18,8	6,8	20,5	6,8	20,8	6,8	20,9	6,8	21,3
Polonya	-	-	-	-	-	-	6,1	23,3	6,9	21	7,7	23,2	7,6	24,4	7,8	24,8	7,1	22,4	7	22,1	7,1	22,2
A:KDV'nin GSYİH Oranı (%). B: KDV'nin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%)																						

Kaynak: OECD, Revenue Statistics 2016, Taxing Consumption.Tablo:1.A.1.7-1.A.1.2.

2. KATMA DEĞER VERGİ'SİNDE VERGİ UYUMU

2.1. Vergi Uyumunu

Sosyal devlet olma anlayışıyla beraber devletin yapmakla yükümlü olduğu kamusal hizmetlerin sayısında, hizmetlerin boyut ve niteliklerinde ortaya çıkan değişim devletin gelir ihtiyacının da artmasına neden olmuştur. Değişen bu koşullarla birlikte devletin gelir kaynaklarının içinde büyük bir paya sahip olan vergi gelirleri önem kazanmıştır.

Bütün devletler ekonomik, sosyal hayatı düzenlemek ve gelir adaletini sağlamak gibi birçok konuyu olumsuz etkileyen vergi uyumsuzluğu ile mücadele edebilmek ve vergi uyumunu artırmak için çalışmalar yapmaktadır.

Uyum kelime anlamı olarak, bir bütünün parçaları arasındaki uygunluk ahenk (TDK) anlamına gelmektedir. Vergi ve vergi mükelleflerinin bir bütünün parçaları olarak ele aldığımızda bu parçalarının birbirine uygun ve ahenk içinde olmaları gerekmektedir. Vergi uyumu, vergi yükümlüğünün mükellefler tarafından zamanında, eksiksiz olarak yerine getirilmesi, verginin de vergiyi ödeyenlerin sosyal ve ekonomik şartlarına göz önünde tutularak kanun koyucular tarafından düzenlenmesi anlamına gelmektedir (Biberoğlu, 2006:1).

Vergi uyumunu sağlamak için vergi ödeyenlerin vergiye karşı göstermiş oldukları tutum ve davranışlarının nedenlerini bulmak gerekmektedir. Çalışmamızda vergi gelirleri arasın da büyük bir paya sahip olan katma değer vergisinde uyuma ve uyum göstergesi olan fiş fatura alma ya da almama alışkanlıklarını etkileyen nedenleri, mükellefleri sergilemiş oldukları uyumsuzluğun nedenlerinin temeli çalışmamızın amacı oluşturmaktadır.

Çalışma daha önce vergi uyumu ve katma değer vergisi ile ilgili yapılmış literatür çalışmalarına dayanarak katma değer vergisinde mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıklarına etkisi olduğu düşünülen faktörlerin teker teker ve birbirleriyle etkileşimi hem teorik hem de yapılacak olan anket çalışması sonucunda elde edilen bulguları da kapsayacak şekilde ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılacaktır.

2.2. Dünya’da Vergi Uyum

Vergilerin alınma nedeni kamu hizmetlerini karşılamak olsa da, mükellefler açısından bakıldığında her hangi bir karşılığı yoktur. Bu nedenle vergiyi bir yük olarak algılamakta ve bu yükten kurtulmak için bir takım yollara (vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergiyi yansıtma vb.) başvurumaktadırlar. Mükelleflerin başvurduğu bu yollar sonucunda vergi uyumu ortadan kalmaktadır. Vergi uyumu beyannamenin verildiği tarihte uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında muhatap olunan vergi dairesine verilmesidir (Tunçer, 2002:109).

Vergiye gönüllü uyum, verginin mükelleflerince tepki göstermeksizin kabullenilip ödenmesidir. Vergi uyumu yalnızca devlet geliri açısından değil, makro-ekonomik dengeler açısından da son derece önemlidir. Bu anlamda ülkelerin koşullarına bağlı olarak ulaşılabilen vergi uyumu düzeyi devletin amaçlarının etkin şekilde yerine getirilmesi açısından belirleyici

Hükümet-birey ilişkileri ve demografik-sosyal faktörler çerçevesinde incelenmiş buna göre sosyo-psikolojik faktörler mükelleflerin vergi uyumları üzerinde önemli etkiye sahip olduğu ortaya konulmuştur. Vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan genel tavır, vergi ahlakının ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği ve genel ahlaka göre daha düşük belirlenmiştir. Bu nedenle genel caydırma yöntemleri hapsetme, para cezası vb. cebri yaptırımlar ve de vergi ahlakı kaynaklı utanma, suçluluk hissi, ayıplanma vb. sosyal ve bireysel yaptırımlar vergi uyumunu artıracaktır yönünde önerilerde de bulunulmuştur.

Literatürde vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan iki temel yaklaşım vardır. Bunlardan ilki Rasyonel Tercih Teorisi (Allingham ve Sandmo Modeli) dir. İkinci ise “tutumusal model” (attitudinal model) veya “ahlaki duygular teorisi” (the theory of moral sentiments)’dir (Kahriman, 2012:23). Mükellefler vergiyi karşı ya ödeme ya da ödememe şeklinde davranışlar sergilemektedirler. Allingham ve Sandmo (1972) mükelleflerin vergiyi karşı göstermiş oldukları davranışları ilk kez bir model

içerisinde ele almışlardır. Rasyonel tercih modeli (expected utility I) olarak ifade edilen bu modelin temelini rasyonel birey (homo economicus) anlayışı oluşturur. Rasyonel tercihler modelinde birey akılcı davranarak faydalarını maximum maliyetlerini minimum olması yönünde tercihler yapacaklardır. Söz konusu modele göre; bireyin vergi beyanı kararı belirsizlik altında alınan bir karardır. Birey gelir beyanı ile ilgili karar verirken; gelirin tamamının beyan etme ve beyan etmeme (hiç beyan etmeme veya eksik beyan etme) şeklinde iki alternatife sahiptir. Bu nedenle, rasyonel ekonomik birey yakalanma olasılığı ve cezaların büyüklüğü gibi etmenleri dikkate alarak gönüllü uyum (voluntary compliance) düzeyini belirler. İmkânlar dâhilinde az vergi ödemeyi ya da hiç ödememeyi tercih edecek tutum ve davranışları yeğler. Vergi kaçırma neticesinde mükellefin elde edeceği fayda yakalanma neticesinde uğranılacak zarardan daha fazla olduğu sürece mükellefler vergi kaçırmaya devam edecektir. Mükellefin söz konusu davranışlar arasındaki tercihini belirleyen temel unsur, yakalanma riskinin ve ceza miktarının büyüklüğüdür (Şenocak, 2014:131). Vergi uyumuna ilişkin bu modelde, hem denetim olasılığının hem de cezaların şiddetinin vergi kaçakçılığını etkileyeceği tahmin yapılarak, denetim olasılığının yüksek ve cezalarında ağır olması durumunda bireylerin daha uyumlu olacağı sonucuna varmaktadırlar (Tunçer, 2002:11). Mükelleflerin vergi uyumuna göstermiş oldukları davranışları ele alan ikinci model ise ahlaki duygular teorisidir. Bu modele göre bireylerin vergi ödeme (ödememe) tercihlerini belirleyen tek etken bireysel çıkar ve bireysel fayda fonksiyonunu maksimize etmek değildir. Bireylerin vergi ödeme (me) konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen etkenlerin başında psikolojik algılama gelmektedir (Aktan, 2012:15).

Spicer ve Lundstedt (1976), uyumu belirleyici olarak mükelleflerin ödedikleri verginin karşılığı olarak gördükleri kamusal malların niteliği/niceliğini, mükelleflerin, diğer mükelleflerin vergiden kaçındığını hissetmelerini, Spicer ve Becker (1980), adaletsiz vergi sisteminin uygulandığı düşüncesi, Benjamini ve Maital (1985), Gordon (1989), vergi yükü ve vergi kaçakçılığının üzerlerinde oluşturduğu psikolojik etkisi üzerlerinde durulmuştur. Aynı şekilde Wärneryd ve Walerud uyumun bir belirleyicisi olarak bilgi sahibi olmanın önemini kapsama dâhil etmiştir. Alm, Sanchez, De Juan vergi uyumu için sosyal

normların rolünün önemli bir belirleyici olduğuna dair deneysel olarak güçlü kanıtlar bulmuştur. Mükelleflerin adalet algılarının vergi uyumu üzerindeki etkisi vergi literatürün de ifade edilirken, vergi uyumu literatürünün büyük çoğunluğu (Bkz örneğin, Bordignon 1993, Andreoni, Erard ve Feinstein 1998) idarenin dağıtıcı adaleti (distributivejustice) üzerinde durmuştur. Ancak, son on yılda vergi adaletinin sağlanması bağlamında dikkatler usul adaletine (proceduraljustice) çevrilmiştir (Serim, 2015:143).

Günümüzde yapılan çalışmalarda Feld ve Frey (2002) vergi yetkililerin ve vergi mükellefleri arasındaki ilişki, Borthvd (2006) vergi yükünün adaletsiz dağıtılması, Torgler (2008) yerel özerklik ve vergi ahlakı gibi konuların uyuma etkisi üzerlerinde durulmuşlardır. Alm ve Martinez-Vasques yapmış oldukları çalışmalarında vergileme karşısında kişinin davranışlarını içsel ve dışsal birtakım normların etkilediğini belirtmişlerdir. İçsel normlar; kişinin neyin doğru, kabul edilebilir ve ahlaki bir davranış olacağına dair kendi algılamaları ışığında sergilediği, kendi uyum davranışı hakkındaki yargısıdır. Dışsal normlar; kişilerin, vergilerin ödenmesi, kamu hizmetlerinin getirisi, devlet kararlarının sorumluluk düzeyi gibi alanlarda, kendi devleti tarafından nasıl bir muamele gördüğüne dair algılamalarıdır (İpek ve Kaynar, 2009:176).

Vergi uyumunu etkileyen içsel faktörler, mükelleflerin eğitim düzeyleri, medeni halleri, cinsiyetleri, yaşları, mükelleflerin ödeme gücü, vergi bilinci, vergi ahlakı, devlete duyduğu bağlılık duygusu, hükümeti karşı olan düşünceleri, kamu hizmetlerinden faydalanma düşüncesi, verginin ikame etkisi şeklinde sıralayabiliriz. Dışsal faktörler, vergi afları, vergi adaleti, vergi oranları, vergi sistemindeki karmaşıklık, istisna ve muafiyetler, vergi yasalarının yapılan değişiklikler, ekonomik krizler, vergi denetimi, uygulanan cezaların caydırıcılığı, vergi dairelerinin etkinliği şeklinde sıralayabiliriz.

Geçmişten günümüze vergi uyumu ile ilgili literatür taramasını tablo şeklinde inceleyelim.

Tablo 2.1: Vergi Uyumu Literatürü

Yazarlar	Konu	Metod	Sonuç
S.Klepper, D.Nagin (1989)	Vergi Uyum ve Algılama ve Cezai Kovuşturma Risklerinin Algılarının değerlendirilmesi (Klepper ve Nagin,1989:209-240)	Yüksek lisansa kayıtlı 163 öğrenciye uygulanan anketin sonuçları değerlendirilmiştir.	Mükelleflerin tespit ve ceza yargılarındaki uyumsuz davranışlarına karşı hassas olduklarını ve bu risklerin uyumsuzluğa istekliliklerinde önemli etkilere sahip olduğunu ortaya koymaktadır.
J.Alm, R. Bahl, M. N. Murray (1990)	Vergi Yapısı ve Vergi Uyumunun değerlendirilmesi (Alm, vd.1990:603-613).	Kaçınma ve kaçınma dahil olmak üzere bireysel vergi uyumu davranışına ilişkin bir model geliştirilmiş ve tahmin edilmiştir.	Vergi matrahının bordro vergisi katkıları için daha yüksek fayda ile arttığını ve daha yüksek marjinal vergi oranları ile düşüşe işaret ettiğini göstermektedir; bireyler kaçınma gelirinin yerini tuttuğundan, taban daha şiddetli cezalar ve daha kaçak kaçırma ile de düşüyor
J.T. Scholz, N.Pinney (1995)	Görev, Korku ve Vergi Uyumu: Vatandaşlık Davranışının Sezgisel Esasları değerlendirilmesi (Scholz ve Pnney, 1995:490-512).	445 vergi mükellefi için anket ve vergi iadesi verilerinin regresyon analizi	Yakalanma öznel risk, objektif risk faktörlerinden ziyade görevle ilişkilidir. Nesnel denetim olasılıkları sadece aldatmaya cazip olan mükellefleri etkiler, ancak vergi mükellefleri sıradan vergi mükelleflerine olduğu kadar etkiler
J. Alm, M. Mckee (1992)	Vergi Uyumunda Sosyal Normların Oylanarak Değerlendirilmesi (Alm ve Mckee, 1992:1018-1026).	11 kişilik oluşturulan gruplara birbiri ile etkileşime geçmeden sorulan sorular ve bunun sonucunda kazanç elde edileceklerini söyleyerek sosyal normların oylanması şeklinde gözlem yapılmıştır.	Yapılan deneysel sonuçta; sosyal normların bireysel uyumda oylama uygulama rejiminde olduğunda oylamanın sonucunda etkilendiği görülmektedir.
B.Tran-Nam, C. Evans vd. (2000)	Vergi Uyum Maliyetleri: Araştırma Metodolojisi ve Avustralya'dan Ampirik Kanıt (B. Tran vd., 2000:229-252).	10.000'i aşkın kişisel ve ticari vergi mükelleflerine ait birkaç büyük ölçekli posta anketine dayanan bazı toplam ampirik bir çalışma yapılmıştır	Avustralya'daki uyum maliyetlerinin hali hazırda önemli olduğunu ve gerileyici olduğunu ortaya koymuştur

Tablo 2.1: (devamı)

Yazarlar	Konu	Metod	Sonuç
M. Wenzel (2004)	Motivasyon veya rasyonalizasyon? Etik, normlar ve vergi uyumluluğu arasındaki nedensel ilişkilerin değerlendirilmesi (Wenzel, 2004:491-508).	Çapraz işaretli panel analizleri, 1161 Avustralyalı vatandaşa yapılan iki dalga anketin verilerine uygulanmıştır	İlk olarak, sonuçlar, vergi etikinın nedensel olarak vergi uyumluluğunu etkilediğini ve uygunluk düzeylerinden etkilendiğini ortaya koymuştur. İkincisi, algılanan sosyal normlar kişisel olarak güvence altına alınan vergi etiğini nedensel olarak etkiledi; ancak yalnızca ilgili grupla güçlü bir şekilde tanımlanan katılımcılar için. Aynı zamanda, kişisel ahlak, sosyal grubun algılanan normatif inançlarına da yansiyordu. Üçüncüsü, algılanan normlar, kısmen kişisel ahlak üzerine etkisiyle aracılık edilen vergi uygunluğunu nedensel olarak etkilemiştir.
Kristina Murphy (2008)	Vergi Uyumluluğunun Uygulanması: Cezalandırmak veya İkna Etmek (Murphy, 2008:113-135).	Avustralya Vergi Dairesi ile icra tecrübesine sahip olan 652 mükellefinle gerçekleştirilen anket uygulaması yapılmıştır.	Çalışmada birden çok sebep bulunmuştur bunlardan bir tanesi uyuma ve otoriteye karşı kızgınlık duygularını ortaya çıkaran uygulama stratejileri, etkilenenler arasında daha sonra uyumsuzluğa neden olmaktadır
J.Alm, B.Torgler (2011)	Etik Konular mı? Vergi Uyumu ve Ahlak değerlendirilmesi (Alm ve Torgler, 2011:635-651).		Yalnızca algılama ve cezaya dayalı bir uyum stratejisi, vergi idaresi için makul bir başlangıç noktası olabilir, ancak iyi bir bitiş noktası değildir. Bunun yerine, uygulanması gerektiğini vurgulayan çok yönlü bir idari yaklaşım gerektiği gibi, bununla birlikte insanların vergilerini niçin ödediğini açıklayan etik de dahil olmak üzere çok daha geniş gerçek motivasyon yelpazesini vurguluyor.
D.D. Bolek, A.M. Hageman (2013)	Vergi Uyum Davranışında Sosyal Normların Rolünün İncelenmesi (Bobek vd., 2013:451-468).	Katılımcı olarak 174 deneyimli mükellef ile varsayımsal bir uyum senaryosu kullanarak sosyal normların doğrudan ve dolaylı etkileri ile ilgili araştırma hipotezlerimizi test edilmiştir.	Bireylerin davranışlarında sosyal normların bireylerin davranışını ve vergilendirme uyumu davranışında doğrudan ve dolaylı etkilere sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
A.Masud, N.A.A. Manaf, N. Saad (2014)	Güven ve Yasal Gücün Vergi uyumunda Etkilerinin Değerlendirilmesi (Mas'ud vd., 2014:49-54).	29 ülke vatandaşlarından öğrencilere ve gerçek vergi mükelleflerine yapılan anket çalışmasıdır.	Vergi uyumunun, yetkilere güven ve güç kombinasyonu yoluyla geliştiğini açıkça göstermektedir.

Tablo 2.1: (devamı)

Yazarlar	Konu	Metod	Sonuç
Gaetano Lisi (2015)	Vergi moralleri, vergi uyumu ve optimal vergi politikası değerlendirilmesi (Lisi, 2015:27-32).	İki farklı vergi mükellefinin bulunduğu dürüst mükellefler ve vergi kaçırıcıların varlığında normatif politika etkilerini, yani "vergi otoritesinin ne yapabileceğini" inceliyoruz. İlk önce teorik bir model geliştiriyoruz. Vergi kurallarına uymak veya vergi kaçırma kararının vergi mükelleflerinin ahlakına bağlı olduğu, yani vergilere uyulması olumlu bir şekilde vergi moraline bağlı. Daha sonra, "vergi uyumu ve vergi morali" ilişkisini sosyal refah fonksiyonuna dahil ediyoruz ve optimal vergi politikasını türetiyoruz.	Temel sonuç, vergi kaçırıcıları kısıtlamak için caydırıcılık politikaları araçlarının doğru bir şekilde bir araya getirilmesinin vergi mükelleflerinin ahlakına bağlı olduğudur. Dürüst mükellefler için, izleme artışı vergi indirimleri ile dengelenmelidir. Buna karşılık, vergi kaçırıcıların durumunda, izleme artışı daha yüksek cezalarla tamamlanmalıdır
S. Casal, C. Kogler, L.Mittone, E. Kirchler (2016)	Vergi uyumu mükellefleri sesine bağlıdır (Casal vd., 2016:141-150).	83 kadın 40 erkek olmak üzere 123 üniversite öğrencilerini laboratuvar ortamında talimatlar verilerek deney yapılmıştır.	Vergi katkılarında ve vergi dağıtımından kaynaklanan seslerin daha yüksek uygunluğa yol açtığını gösteriyor. Ayrıca, vergi çerçevelemesini önleme bağlamında uyma daha yüksekti.
P.Jimenez, G.S. Iyer (2016)	Sosyal bir ortamda vergi uyumu: Sosyal normların etkisi, hükümete güven ve vergi mükellef uyumluluğunda algılanan adaletin değerlendirilmesi (Jimenez ve Iyer, 2016:17-26).	217 ABD'li vergi mükellefinin yaptığı bir anketin sonuçları, sosyal etkenlerin vergi uyumluluğu üzerindeki etkisini desteklediğini tespit etmişlerdir	Birincisi, sonuçlar, sosyal normların vergi uyumu üzerindeki etkisinin büyük ölçüde kişisel normlar olarak içselleştirilmesiyle ortaya çıktığı görüşündedir. İkincisi, bilgimizin en iyisi, bu aynı zamanda, adalet algısının, güvenin bir işlevi olarak değil de tersinin tersine modellendiği ilk vergi uyumu çalışmasıdır.

2.3. Türkiye’de Vergi Uyumu

Bütün gelişmiş ve gelişmekte olan devletler de olduğu gibi vergi uyumu ülkemizin de süre gelen bir vergi problemi halini almıştır. Vergi uyumunu sağlama bir devlet politikasıdır. Vergi gelirlerini ve vergi uyumunu artırmak ortaya çıkan vergi uyumu probleminin çözümünün sağlanması yönünde düzenlemeler yapılmış ve yapılıyor. Bu problemlerin ortaya konulmasında ülkemizde yapılan ilk akademik çalışma Nilgün Akça (1999) tarafından yapılmıştır. bu çalışma kapsamında vergi maliyetleri hem vergi gelirleri hem de mükellef tercihlerini etkilediği ortaya konulmuştur. Vergileme ile ilgili düzenlemelerde, hem mükelleflerin hem de idarenin maliyeti ve bu maliyetlerin ne yönde etkileneceği dikkate alınmalıdır. Artan maliyetler kamu açısından kaynakların israf edilmesine, mükellef açısından vergi dışı kalma çabalarının artmasına neden olabilir (Akça, 1999:73). Ülkemizde ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarının nedenlerini genel vergi uyumunda olduğu gibi ekonomik, sosyal – demografik, psikolojik, ahlaki, vergi yönetimi ile ilgili çeşitli faktörler ve benzerleri oluşturmaktadır.

Ülkemiz de vergi uyumu ile ilgili yapılan akademik çalışmaları tablo şeklinde inceleyelim

Tablo 2.2: Ülkemizde Vergi Uyumlu Literatürünü Gözden Geçirme

Yazarlar	Konu	Metod	Sonuçlar
Nilgün B. Akça (1999)	Vergi maliyeti üzerine, vergileme maliyetlerinin hem mükelleflerin uyumu hem de vergi gelirlerine etkisinin değerlendirilmesi (Akça, 1999:67-73).	Literatür Çalışması	Vergi ile yapılan düzenlemelerde ortaya çıkan maliyetlerin ne yönde etkileyeceği dikkat edilmeli. Artan maliyetler kamu açısından kaynak israfına, mükellef açısından vergi dışı kalma çabalarının artmasına neden olabilir.
Mehmet Tunçer (2002)	Hükümet birey ilişkisinin vergi uyumuna etkisinin değerlendirilmesi (Tunçer, 2002:108-128).	Literatür Taraması	Vergi uyumuna etki eden sosyo-psikolojik faktörler arasında yer alan hükümet-birey ilişkileri de değişik yönleriyle vergi uyumunu artırıcı veya azaltıcı özellikler içerebilmektedir. Vergileme yetkisini elinde tutan ve toplanan gelirleri, kullanan siyasal otoritelerin nasıl algılandığı belirleyici olmaktadır. Siyasal karar alma mekanizması, mekanizmanın işleyişi ve bu süreçte bireylerin katılımı; kamu harcamalarının yapılışı süreci ve bu süreçte ortaya çıkan aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar; vergi mükelleflerinin vergilerinin karşılığını alıp almadıklarına yönelik inançları; idarenin sunmuş olduğu hizmetlerin kalitesi ve hizmetleri sunuş biçimiyle yönetimin meşruiyeti ve yönetime bağlılıkları hükümet birey ilişkisi bakımından öncelikle araştırılmalıdır.
Niyazi Özpehriz (2005)	Vergi uyumu ve ülkemizde vergi uyumunun artırılmasına yönelik öneriler (Özpehriz, 2005:90-94).	Literatür Çalışması	Vergi uyumunu belirleyen beş faktör vardır. Gelir düzeyi, denetlenme ihtimali, vergi oranları, vergi cezaları ve kamu harcamaları. Vergi gelirlerinin artması vergi uyumuna bağlıdır. Bu anlamda vergi uyumunun net bir şekilde anlaşılması ve uyumu etkileyen faktörlerin vergi uyumunu ne yönde etkilediğinin tespit edilmesi, bu faktörlerin manipüle edilmesi vergi uyumu artırılacak bu sayede vergi gelirlerinde artma sağlanacaktır.
Mehmet Tunçer (2005)	Vergi yardımcıların vergi uyumuna etkisinin değerlendirilmesi (Tunçer, 2005:92-114).	Literatür Taraması	Vergi yardımcıların vergi uyumu üzerine bazı yönleriyle olumlu bazı yönleriyle olumsuz etkileri olmaktadır. Vergi ile ilgili yeni düzenlemelere gidildiğinde vergi yardımcıları mükellef ile vergi dairesi arasında etkin bir aracılık rolü oynamakta olduğu için vergi uyumu artırmaktadır. Mükelleflerin yasal boşlukların avantajlarında yararlanmalarında olduğu gibi vergi uyumuna olumsuz etkileri olabilir.
Elif Biberoglu (2006)	Türkiye de gönüllü vergi uyumunun değerlendirilmesi (Biberoglu, 2006:1-190).		Vergi oranlarının seviyesinin mükellefin uyumunda ana belirleyici olmadığı söylenebilir. Vergi denetim olasılığının düşük olduğu Türkiye gibi ekonomilerde vergi cezalarının ağırlığı da yeterli düzeyde hissedilememektedir. Türkiye’de gönüllü vergi uyumunun belirlenmesinde en önemli etmen vergi aflarıdır. Çok sık aralıklarla ve yeterli somut gerekçelere dayandırılmadan çıkarılan vergi afları vergi denetim olasılığına karşı yakalanma ihtimali sonrası mükellefin kendisine vergi cezaları kapsamında uygulanacak yaptırımlara karşı çekincesini ortadan kaldırmaktadır.
Selçuk İpek İlknur Kaynar (2009)	“Vergiye gönüllü uyum” konusunda Çanakkale iline yönelik ampirik bir çalışmanın değerlendirilmesi. Demografik faktörlerin vergi uyumuna etkisi: bir anket çalışmasının sonuçlarının değerlendirilmesi (İpek ve Kaynar, 2009:174-190).	410 örneklem sayısı ile yapılan Anket çalışmasıdır.	Genelde olduğu gibi Çanakkale ili merkezindeki yükümlüler de vergi uyumu konusunda bireysel ve çevresel bir takım faktörlerden etkilenmektedirler. Çanakkale ilindeki yükümlülerin, olması gerekenle mevcut duruma ilişkin düşünceleri farklılık göstermektedir. Yükümlüler genel olarak yükümlülüklerin yerine getirilmesini savunurken, mevcut durumun vergi uyumunu olumsuz etkilediğini belirtmektedir.
Suat Hayri Şentürk (2014)	Vergiye gönüllü uyum sağlanmasında fayda ilkesinin rolünün değerlendirilmesi (Şentürk, 2014:129-143).	Literatür Taraması	Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını belirleyen faktörlerden bir tanesi de kamu mallarından faydalanma düzeyleridir. Mükelleflerin vergiye karşı gösterecekleri gönüllü uyum düzeyi ile kamu mallarından sağlayacakları fayda arasında bir ilişki vardır. Ödenilen vergi ile kamu mallarında sağlanan fayda aynı düzeyde değilse gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir.

2.4. Katma Değer Vergisi Uyumu

Katma değer vergisi uyumu kısa açıklamak gerekirse mükelleflerin katma değer vergisi beyannamesinin kendi rızası ile kanunda belirtilen sürede gerçekte hesaplanan kdv tutarını eksiksiz olarak belirtmesi şeklinde söyleyebiliriz.

Katma değer vergisi bir yayılı muamele vergisi olduğu için üretim aşamasından başlayarak tüketim aşamasına gelinceye kadar tüm aşamaların vergilendirilmesi ile elde edilen vergidir. Katma değer vergisi harcamaların vergilendirilmesi ile toplanan bir vergidir yani harcama yapan herkes bu verginin mükellefidir. Bu kadar geniş vergi konusu ve mükellef sayısı olan katma değer vergisi ülkemiz vergi gelirlerine bakıldığında 2016 vergi gelirlerinin %34,73'nü katma değer vergisi oluşturmaktadır. Kamu gelirlerinin büyük bir oranını tek başına karşılamakta olan katma değer vergisinin uyumu vergi gelirleri açısından büyük bir önem kazanmaktadır.

Mükellefler psikolojisinden bakıldığında katma değer vergisi yediğimiz içtiğimizin vergisi olarak algılanmakta ve vergiye ödeme konusunda kaçınmalara ve gönülsüzlüklere neden olmaktadır. Mükellefler katma değer vergisi yükünden kurtulmak için perakendeci açısından fiş- fatura düzenlememe ya da eksik düzenleme, fiyat mekanizmasında küsuratlı fiyatlar düzenleyerek tam fiyat alması arta kalan paranın KDV beyanında belirtmeyerek daha az vergi ödeme yapması ve benzerleri KDV uyumsuzluklarına örnek teşkil eder. Nihai tüketiciler açısından yani üretilen malı tüketim amaçlı alan mükellefler açısından bakıldığında fiş fatura almayarak fiyat indirimine gitmeleri ve benzerleri uyumsuzluk örneğidir. Çalışmamızda katma değer vergisinde mükelleflerin göstermiş oldukları uyumsuzluğun nedenlerini yapılan literatür araştırması belirlenen nedenlerde göz önünde bulundurularak uyumu etkileyen faktörlerin belirlenmiştir.

Tablo 2.3: Katma Değer Vergisi Uyumu Literatür Taraması

Yazar	Konu	Metod	Sonuç
A. Agha, J.Haughton (1996)	KDV Sistemlerinin Tasarımı: Bazı Verimlilik Hususları değerlendirilmesi (Agha ve Haughton, 1996:303-308).	17 OECD ülkesinin bir örneğinden alınan verileri kullanarak KDV uyumluluğunun belirleyicilerinin ülke çapında bir analizini üstlenmiştir	KDV oranının daha düşük bir KDV oranı, daha düşük oranlar, daha küçük bir nüfus, daha fazla öğrenim süresi ve daha fazla yönetim harcamaları ile arttığını iddia eden geleneksel bilgeliği büyük ölçüde desteklemektedir.
J.Hasseldine A. Hansford (2002)	KDV'ye Uyum yükü: İngiltere'den ek kanıtın değerlendirilmesi (Hasseldine ve Hansford, 2002:369).	KDV maliyetleri üzerindeki etkisini test etmek için son Birleşik Krallık araştırması verilerini (1.449 kullanılabilir anket) kullanmaktadır.	artan uyum maliyetlerinin, diğer şeylerin yanı sıra, ciro artışı, yeni kayıtlı işletmeler, artan karmaşıklık ve daha yüksek algılanan psikolojik maliyetlerle ilişkili olduğunu ortaya konulmuştur.
P. Webley, C. Adams, H. Elffers (2002)	Birleşik Krallık'ta Kdv Uyum değerlendirilmesi (Webley vd., 2002:1-36).	Birleşik Krallık'ta catering ve döşeme / döşeme işlerinden gelen küçük işletmeler, KDV ve ilgili konulardaki görüşlerini ortaya çıkarmak için hazırlanmış bir anket gönderilmiş ve yanıtlar 359 işletme arasından elde edildi.	Küçük işletmelerdeki KDV uyumluluğunun özelle bir takım benzerlikleri paylaştığını gösterdi
J. Hasseldine, Ann Hansford C.Howorth (2003)	Küçük ve orta ölçekli işletmeler için Birleşik Krallık KDV uyum maliyetlerini etkileyen faktörler (Hansford vd., 2003:479-492).	4796 firmanın yaptığı bir anketten elde edilmiştir ve 1085 firmanın nihai bir örneğini vermiştir	Uyum maliyetleri daha yüksek olan şirketler, KDV uyumluluğunun yüksek psikolojik maliyetlerini de algıladı. Uyum maliyetleri, ilk dili İngilizce olmayan kişiler ve özel ihtiyaçları olan kişiler için daha yüksekti.
M. Bergman, A. Nevarez (2006)	Denetimler Uyumluluğu Geliştiriyor mu? KDV Uygulamasının Ampirik Olarak Değerlendirilmesi (Bergman ve Nevarez, 2006:817-832).	Denetimlerin Arjantin ve Şili'deki vergi mükelleflerine daha sonra uyumu üzerindeki etkisini değerlendirmek için KDV vergi beyannamesi bilgileri ve uygulama verileri analiz edilmektedir	, yaptırımların artan vergi kaçakçılığının Arjantin'de ve Şili'de önemli ölçüde olumsuz etkilere sahip olduğunun belirtileri bulunmuştur.

Tablo 2.3: (devam ediyor)

Yazar	Konu	Metod	Sonuç
Naibei, K. I, Siringi, E. M (2011)	Elektronik Vergi Kayıtlarının KDV Uyumuna Etkisi: Özel İşletme Firmaları Üzerine Bir Çalışmanın değerlendirilmesi (Naibei ve Siringi, 2011:102-122).	233 özel firmanın bir örneği, 590 özel firmanın bir kesiminden tabakalı örnekleme tekniği kullanılarak seçilmiş şirketlere anket uygulaması yapılmıştır.	ET'in etkili ve düzenli kullanımının Katma Değer Vergisi (KDV) uyumluluğunda ($R = 0.622$, $p < 0.05$) önemli bir etkisi olduğunu, işletmelerin vergi otoriteleri tarafından denetlenmesinin sıklığının KDV uyumluluğu üzerinde hafif bir etkisi olduğunu ortaya koymaktadır
Oladipupo ve İzedonmi (2013)	Nijerya da vergi ödeyen mükelleflerin eğitim seviyelerin değerlendirilmesi (Oladipupo ve İzedonmi, 2013:126-135).	Nijerya'nın farklı bölgelerinden toplanan 2700 kişiye anket çalışması uygulanmıştır.	Ankete katılan kişilerinin çoğunun eğitim seviyesi düşük oldu ve okur yazarlık seviyelerine göre katagorize edilip daha sonra değerlendirilen sonuçlarda katılımcıların KDV'ye ilişkin bilgi düzeylerinde arasısında önemli bir fark bulunmamıştır.
Şahpaz (2014)	Sakarya da yaşayan fırıncı esnafının vergi bilinci düzeylerini ve vergi algılarını değerlendirilmesi (Şahpaz vd., 2014:3-59).	240 fırıncıya anket uygulaması yapılmıştır.	Çalışmada anket uygulanan fırıncıların Türk Vergi Sistemini karmaşık, vergi yükünün ve oranlarının yüksek olduğunu algıladıkları belirlenmiştir. Bunun yanında katılımcıların %49,7 sının ödediği vergiler ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadığı ortaya konulmuştur.
T. Gürdal, H. Yavuz (2017)	Kocaeli ve Sakarya Esnafının KDV bakış açısının değerlendirilmesi (Gürdal ve Yavuz, 2017:51-62).	18 yaş ve üzeri farklı eğitim düzeylerine sahip olan 1013 esnafa anket uygulaması yapılmıştır.	Yapılan anket sonucunda çeşitli veriler elde edilmiştir. Bunlardan bir tanesi her ne kadar dolaylı vergilerin mali anesteziye daha uygun kabul edilse de ankete katılanların birçoğu KDV'yi birçok açıdan hissettiği ve yüksek algılandığı sonucuna varılmıştır.

2.4.1. Katma Değer Vergisi uyumsuzluk Türleri

2.4.1.1. İradî uyumsuzluk

KDV de iradî uyumsuzluğu iki şekilde ele alınması gerekmektedir. İlki KDV hesaplamaları ile doğrudan muhatap olan KDV mükellefi açısından (perakendeciler vd) ikincisi KDV hesaplamaları ile doğrudan muhatap olmayıp sadece fiyat mekanizmasıyla KDV ödeyen mükellefler açısından bakılmalıdır. KDV'ye doğrudan muhatap olan mükellefler katma değer vergisini bir yük olarak algılamakta ve katma değer vergisinden kurtulmak için bilerek ve isteyerek vergisel sorumluluklarını eksik ya da hiç yerine getirmemeleri veya geç yerine getirmeleridir. Hesaplanan KDV tutarının eksik, veya hiç beyan edilmemesi şeklinde olabilir. KDV hesaplamaları ile doğrudan muhatap olmayıp KDV ödeyen mükellefler alınan malın fiyatında indirim alabilmek için bilerek ve isteyerek fiş-fatura vb belgeleri almaması şeklinde olabilir.

2.4.1.2. Gayri iradî uyumsuzluk

Gayri iradî uyumsuzluğu da iradî uyumsuzlukta olduğu gibi iki şekilde ele alalım. KDV ile doğrudan muhatap olanlar açısından yanlış anlama, dalgınlık, bilgi eksikliği gibi istem dışı yaptıkları hatalar sonucu ortaya çıkan uyumsuzluktur. Kdv tutarını yanlış hesaplama, KDV kanunu hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmama, kanunda yapılan değişiklikleri takip etmemesi sonucu ortaya çıkan uyumsuzluktur.

KDV ile fiyat mekanizması ile muhatap olanlarında düzenlenen fiş- fatura gibi belgelerin öneminin bilincinde olmaması ya da bilgi eksikliği gibi istem dışı hatalar sonucunda ortaya çıkan uyumsuzluktur.

2.5. Katma Değer Vergisine Uyumu Etkileyen Faktörler

Yapılan ulusal ve uluslararası literatürde vergi uyumunu etkileyen birden fazla neden olduğu ortaya konulmuştur. Bunun la beraber uluslararası literatürde KDV uyumunu belirleyen faktörler de ortaya konulmuştur. Bunlardan bazılarını detaylı olarak bahsedeceğiz.

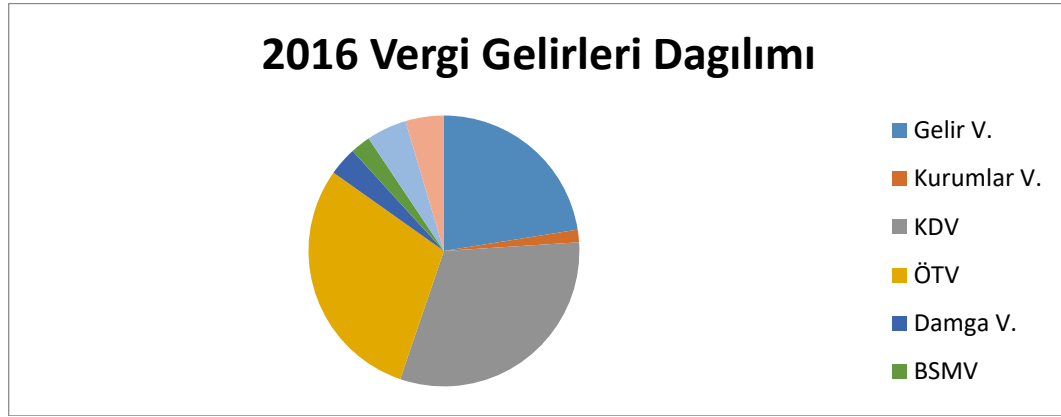
2.5.1. Ekonomik Faktörler

Mükelleflerin vergiye karşı göstermiş oldukları olumsuz tutum ve davranışların temelinde ekonomik faktörler yattığını söylemek yanlış olmayacaktır.

2.5.1.1. Mükelleflerin Ödeme Gücü

Devlet kamu faaliyetlerini yerine getirebilmek için bir takım finans kaynaklarını kullanır. Bu finans kaynaklarında en çok gelir elde ettiği kaynak vergi olarak görülmektedir. Vergi gelirleri merkezi bütçe kaynaklarının büyük bir dilimini karşılamaktadır. Ülkemizin 2016 sonu itibariyle vergi gelirlerinin genel durumuna baktığımızda toplam gelirlerin yaklaşık yüzde 76.90'inin dolaylı, yüzde 23.10ise dolaysız vergiler olduğu görülmektedir. 2016 yılı sonu itibariyle dolaylı vergilerde KDV yüzde 31.29, ÖTV yüzde 29.6, diğer vergiler ise yüzde 15.2 oluşturmaktadır. Dolaylı vergiler ise Gelir vergisi yüzde 22,5, Kurumlar vergisi yüzde 1.5 oluşturmaktadır.

Şekil 2.1: Türkiye de Vergilerin Payı (2016)



Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Aylık Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu

Anayasa'nın 73. maddesinde, "Herkes ödeme gücüne göre vergi öder" denilmektedir. Ödeme gücü, bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak da karşımıza çıkmaktadır. Ödeme gücü aynı olanlar eşit, farklı olanlar da eşitsiz durumda kabul edilmektedir. Ödeme gücü göstergeleri olarak gelir, servet ve harcamaya başvurulmaktadır. Due ise bu unsurlara başvurmanın da yeterli olmadığı, birleşenlerinin kolay çözemeyeceğini belirtmektedir. Due göre: daha iyi

durumlardakinin daha fazla vergi vermeleri fazla birşey ifade etmemekte, bu daha iyi durumun nasıl saptanacağı ve bu durumdakilere bir vergi farklılaştırmasına gideceği de önem kazanmaktadır (Çiçek, 2006:52).

Dolaylı vergiler özelliği itibariyle bireylerin ödeme gücünü dikkate almayan vergilerdir. Dolayısıyla Türkiye’de bireyler ödeme güçleri dikkate alınmaksızın vergilendirilmektedir (Biberoğlu, 2006:33).

Dolaylı bir vergi olan katma değer vergisi harcama yapan tüm bireylerin ödeme gücüne bakılmaksızın alınan vergidir. Anayasanın 73 maddesine bakıldığında katma değer vergisi yasayı ihlal etmekte ve gelir adaletini bozmaktadır. Mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınmaması katma değer vergisinde uyumu zorlaştıracak ve mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir.

Verginin ödenmesi, yükümlülerin gelir, tüketim veya tasarruflarında azalmaya neden olmaktadır. Gelir grupları açısından bakıldığında vergiler, yüksek gelir gruplarında lüks tüketim ve tasarruflardan, düşük gelir gruplarında ise zorunlu tüketime giden kısımlardan sağlanır (Çiçek, 2006:52). Verginin elde edildiği gelir gruplarına bakıldığında ise düşük gelir grubunda vergi yüksek gelir grubuna oranla daha fazla vergi yüküne neden olur. Vergiye karşı oluşan olumsuz tutum ve davranışları minimum düzeye indirilmesi için mükelleflerin ödeme gücünü dikkate alarak vergilendirilme yapılmalıdır.

2.5.1.2. Ekonomik Krizler

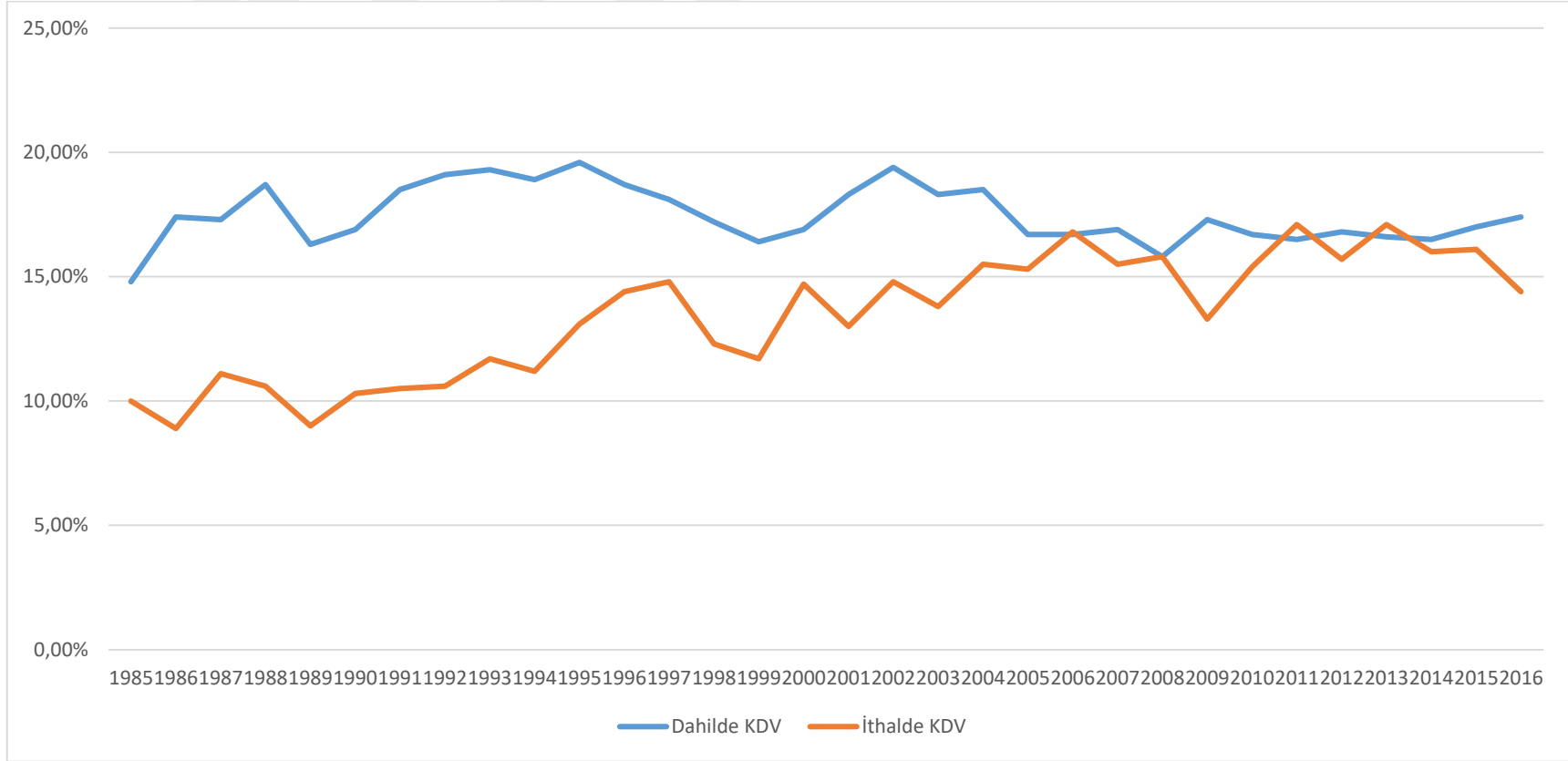
Ülkemizde yaşanan ekonomik krizlerde vergi gelirleri etkilenmekte ve azalış gösterilmektedir. Katma değer vergisinde ekonomik kriz dönemleri vergi üzerinde kelebek etkisi oluşturmaktadır. Fiili mükellefler kriz var ya da kriz olacak düşüncesiyle hareket ettiklerinde ister istemez harcamalarında bir azalma eğilimi gözlenmektedir. Fiili mükelleflerin kriz dönemlerinde harcamalarında meydana gelen azalma kanuni mükellefin beyan edecekleri vergi miktarına etki etmektedir. Yaşanan ekonomik krizler kanuni mükellefleri olumsuz yönde etkilenmekte hatta kanuni mükellefler finansal ömürlerini sonlandırmaktadırlar. Katma değer vergisinin vergi tabanı geniş olsa da kriz dönemlerinde hem

mükellef sayılarında azalmakta hem de gelirlerinde bir azalma görülmektedir. Burada iyi niyetli mükelleflerden bahsedilmektedir. Kriz dönemlerin de kötü niyetli mükellefler kriz dönemindeki kargaşadan ve belirsizlikten faydalanarak bunu fırsat bilerek vergi kaçırabilmektedir.

Ülkemizde KDV uygulanmaya başlandığı tarihten günümüze 7 büyük ekonomik kriz yaşanmıştır. Bunlar 1986, 1988, 1989, 1991, 1994, 1998, 1999, 2001, 2009 krizleridir. Bu kriz dönemlerinde KDV’de ithalde ve dâhilde alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarının yüzdelik değişimini Şekil 2.2 yardımı ile inceleyelim. Şekil 2.2’de verilerin tablo hali Ek4’de yer almaktadır.



Şekil 2.2: 1980 sonrası Ekonomik Kriz Dönemlerinde KDV Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)



KDV uygulanmaya başlanıldığı dönemi takip eden yıl ülkemizde ekonomik kriz gerçekleşmiştir. Bu krizde toplamda bir artış gözlenirse de bu artışın nedeninin dahilde alınan KDV'sinden kaynaklandığını söyleyebiliriz. Bu krizden etkilenenin ise ithalde alınan KDV olduğunu da söyleyebiliriz. 1988 yılında gerçekleşen krizde 1986 yılında gerçekleşen kriz ile aynı şekilde etkilemiştir. 1988 krizi 1989 yılında da devam etmeyi sürdürdüğünde ise bu krizden KDV'sinin iki kaleminin de etkilendiği ve toplamada KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içinde ki payında %1.4 azalma gerçekleşmiştir. Kriz döneminin ertesi yılı KDV kendisini toparladığı ve vergi gelirleri içindeki payının %3.5 artışı gözlenmektedir. 2001 ve 2009 yıllarında gerçekleşen krizlerde ise verginin azalmasının nedeni İthalde alınan KDV'den kaynaklandığı gözlenmektedir. Yukarıda verilen şekli incelediğimizde KDV'sin Kriz dönemlerinde kırılmalı bir yapıya sahip olduğunu ve krizden hızlı etkilenip kriz atlatıldığında ise izlenen politikalar ile toparlanma bilgini söylemek yanlış olmayacaktır.

KDV gelirlerinde kriz dönemlerinde yaşanan gelir kayıplarına rağmen 2000 yılından itibaren genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı %30 altına düşmemiştir. Buda KDV vergisinin büyüklüğünü ve vergiye sağlamak bir uyum önemini göstermektedir.

2.5.1.3.Enflasyonist Ortamlar

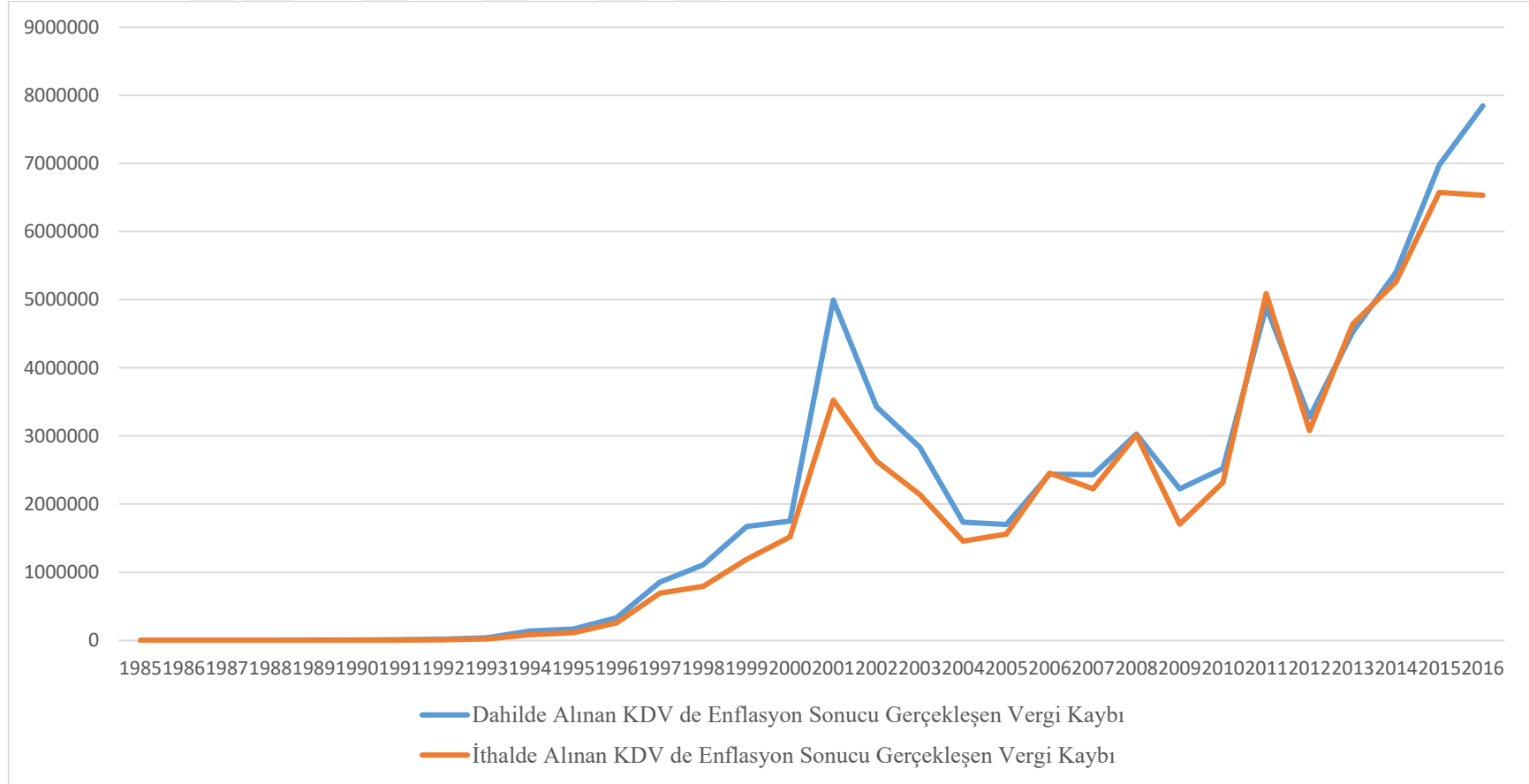
Enflasyon, fiyatlar genel seviyesindeki devamlı ve hızlı artışlardır. Bir başka ifade ile enflasyon, parasal gelirdeki fiili büyümenin, üretimdeki fiili büyümeden daha yüksek olmasıdır (Biberoğlu, 2006:34). Enflasyon gerek işletmelerin gerekse diğer vergi mükelleflerinin gelirlerinde aşındırıcı bir özelliğe sahiptir. Katma değer vergisinde yüksek enflasyon dönemlerinde vergi tabanına giren bütün malların fiyatlarında bir artış gerçekleşmektedir. Fiyatların artmasıyla birlikte mükelleflerin alım güçleri azalmakta ve mükellefler harcamalarını ellerinde bulunan gelirleri oranları da yapmaktadır. Fiyatların artması kısa dönemde katma değer vergisi gelirlerini de artırsa uzun dönemde vergiye karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarına olumsuz yansıtacaktır. Bu durum kdv den kaçınma veya kaçırma durumlarını haklı kılmamakla birlikte ne yazık ki mükelleflerini bu durumlara itecektir. Bu nedenle enflasyon dönemlerinde katma değer vergisi

uyumundan söz etmek zorlaşacaktır. Bunun yanında yüksek enflasyon dönemleri vergilerin geç ödenmesine ya da vergi karılmasına zemin oluşturan bir ortam oluşturmaktadır ve mükelleflerin bu duruma yani vergiyi ödevlerini yerine getirmemeyi özendirilmektedir.

Enflasyon dönemlerinin bir diğer etkisi de toplanan KDV gelirlerinde bir artış olduğu gözlemlense de durum hiç de gözüktüğü şekilde gerçekleşmemektedir. Enflasyon oranlarının toplanan KDV'den çıkardığımızda bu vergi gelirlerinde bir erimeye neden olduğu gözlemlenmektedir. Bunu aşağıdaki Şekil 2.3 aracılığı ile inceleyelim. Şekil 2.3 'de verilerin tablo hali Ek5 detaylı olarak yer almaktadır.



Şekil 2.3: 1985- 2016 Yılları Arasında Enflasyon oranlarının KDV Üzerinde Etkisi (Bin)



Yukarıda verilen şekil 2.3’de enflasyon oranlarının KDV gelirlerinde çikartıldığı da vergi gelirinde kayba yol açtığı gözlemlenmektedir. Enflasyon oranlarının 3 haneli ve 2 haneli rakamların gerçekleştiği yıllarda KDV gelirlerinde önemli kayıplara yol açmıştır. Özellikle 1994 yılında gerçekleşen enflasyon oranı vergi gelirinin tamamının yok olmasına hatta bütçe gelirinin azalmasına neden olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Şekil 2.3’e baktığımızda KDV vergisinde rakamlardaki artışın görünüşte olduğu aslında enflasyon oranının uygulanmasıyla toplanan verginin gerçek tutarını görülmektedir. KDV kriz dönemlerinde olduğu gibi yüksek enflasyon dönemlerinde de hassas bir yapıya sahiptir. Katma değer vergisinde meydana gelen bu gelir kaybının etkileri; birincisi vergi gelirlerinde kayba, ikincisi merkezi bütçe gelirinde kayba yol açmaktadır. KDV bu gelir kayıplarına rağmen diğer vergi gelirleri ile karşılaştırdığımız ve önceki bölümlerde tablo şeklinde incelediğimiz yine uygulandığı dönemden itibaren vergi ve genel bütçe gelirleri arasındaki önemi hala devam etmektedir. Buda KDV vergisinin hassas bir yapıya sahip olmasına rağmen hala vergi gelirleri ve bütçe gelirleri için önemli olduğu ve bunu göz önünde bulundurarak da KDV’ne sağlanan tam veya maksimum bir uyumunun önemi artmaktadır.

2.5.1.4. Kayıt dışı Ekonominin Varlığı

Kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilemeyen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetlerin tamamıdır (Sarılı, 2002:32).

Kayıt dışı ekonomiye yönelmenin nedenleri arasında vergi yükü ve mükelleflerin vergi ödeme isteğinin bozulması sayılmaktadır. Yüksek vergi oranları ve etkin olmayan vergi tahsilâtının kayıt dışı ekonominin artışına en fazla katkıda bulunan faktörler olduğu söylenebilir. İktisatçılar, vergilendirme düzeyi yükseldikçe kayıt dışı ekonomik faaliyetlere katılma ve vergi kaçırma isteğinin de artacağı düşüncesiyle vergi oranları ile kaçırılan vergi miktarı ve kayıt dışı ekonominin boyutu arasında bir ilişki kurmaktadır (Erkuş ve Karagöz, 2009:128).

Vergi literatürün de kayıt dışı ekonomiden bahsedilecek olursa bunlar vergiden kaçınma ve vergi kaçırma şeklinde açıklanmaktadır.

Vergiden kaçınma; vergiyi doğuran olayı sebebiyet vermemek suretiyle vergi borcundan kurtulmak olarak ifade edilmiştir, vergi yasalarındaki istisna ve muafiyetlerden yararlanmak ise vergiden kaçınmanın yöntemi olarak belirlenmiştir (Erken, 2009:2).

Vergi kaçakçılığı (tax evasion), vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi oranlarının yüksek olması, vergi kaçırarak rakip mükellefler karşısında rekabet şansının devam ettirilme gerekliliği, daha az vergi verme çabası gibi nedenler mükellefleri vergi kaçırmaya itmektedir (Artar, 2003:2).

KDV’de belgelendirme zorunluluğu aslında kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmede önemli bir unsur olsa da verginin her iki mükellefi de KDV ödemekte kaçınmak için ya da vergi kaçırmak için ya istisna ve muafiyetlerden faydalanıyor ya da düzenlemesi gereken belgeleri eksik veya yahut hiç düzenlemeyerek vergi kaybını bilerek ve isteyerek sebep olmuş oluyorlar. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü bulmak için gerçekleştirilen yöntemlerden bir tanesi de vergi inceleme yolu ile tespit edilmesidir. Bu yöntemde gerçekte elde edilmesi ve toplanması gereken vergiden beyan edilen verginin çıkarılması yolu ile bulunmaktadır. Dolaylı vergiler diğer vergilere ile karşılaştığımızda kayıt dışı ekonomi ile mücadelede kullanılabilir araçlara sahiptir. KDV’si için bu araçlar fiş ve fatura gibi belgelerdir. Fiili ve kanuni mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıkları kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmede büyük öneme sahiptir.

2.5.2. Sosyal – Demografik Faktörler

Mükelleflerin vergi uyumunu birçok etken etkileyebilir. Bunlarda birisi olan sosyal ve demografik faktörler bireylerin aile, eğitim, medeni durumları, cinsiyetleri vb. vergiye gönüllü uyumu etkileme konusunda çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu başlık altında KDV bu faktörlerden nasıl etkilendiği konusunda çalışılmıştır.

2.5.2.1. Aile Ölçeği

Mükelleflerin vergiye karşı göstermiş oldukları tutum ve davranışlarını aile içinde kişi başına düşen gelirlerle yakından ilgidir. KDV bireylerin zorunlu ihtiyaçlarını da kapsayan ve harcamalardan alınan bir vergi türü olduğu için birey her koşulda ellerinde bulunan gelirlere göre harcama yapacaklar. İlk temelde zorunlu ihtiyaçlarını karşılama yönünde eğilimler göstereceklerdir. Örneğin; bekâr bir kişinin zorunlu ihtiyaçları karşılması, evli olan bir kişinin kendi de dâhil olmak üzere bakmakla yükümlü olduğu kişilerin zorunlu ihtiyaçlarını karşılması gelirinde harcamalarında farklı oranlarda hissedilecektir. Katma değer vergisinin hesaplanmasında fiş fatura alınmaları önemlidir. Yapılan araştırmalarda genellikle evli olmayanların evli olanlara göre daha az sorumluluk hissi taşıdıkları ve daha çok risk aldıkları, dolayısıyla daha az sıklıkta fiş fatura vb. belge aldıkları iddia edilmektedir (Özdemir ve Ayvalı, 2007:56). Kısacası; Tek başına yaşayan ve yeterli gelire sahip olan bir bireyin daha sonra evlenip çocuk sahibi olması durumunda, daha önce yeterli olan gelirin sonucunda fedakârlık olarak alınmayan vergi anlayışı değişecek ve vergi bir olumsuzluk olarak değerlendirilerek tepki gösterilebilecektir. Burada önemli olan husus toplam gelirden ziyade, fert başına düşen gelirin aile bireylerinin asgari ihtiyaçlarının karşılayıp karşılamadığıdır (Çataloluk, 2008:217).

Vergiye karşı davranışları kişi başına düşen gelirin nasıl belirlediğine dair yapılan araştırmalarda ilginç sonuçlar ortaya konulmuştur. Düşük gelir grubu ile yüksek gelir gruplarına yöneltilen aldıkları hizmetlere göre ödedikleri vergi oranının makul olup olmadıkları sorusunda birinci gruptakilerin %40 a yakını hayır, ikinci gruptakilerin ise %66 ya yakını hayır cevabını vermiştir. Buradan yüksek gelirlili bireylerin vergiler ve kamu harcamalarında düşük gelirlilere göre daha tutucu olduklarının söylenebilir.

Türkiye de yapılmış olan araştırmalarda da, yükümlülerin gelir düzeylerinin artması ile vergi oranlarının artmasına olan bakış açısının olumsuzuna dinmesi arasında pozitif ilişkiler saptanmıştır (Çiçek, 2006:63).

2.5.2.2. Eğitim Düzeyleri

Eğitim düzeyleri vergi ödeme ya da ödememe tercihleri arasında seçim yapmada önemli bir etkisi vardır. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli olmaları, bu mükelleflerin vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasının gerekliliğidir (Şenyüz, 1995:121-122).

Bu rağmen eğitim düzeyleri yüksek olan mükelleflerin vergi uyumu arasında ters orantı gözlenmektedir. Ülkemizde eğitim düzeyleri yüksek olan bazı meslek gruplarında vergiden kaçınma ve ya vergi kaçakçılığı gözlenmektedir. Meslek gruplarında bu oranların yüksek olmasının bireylerin denetim olasılığının düşük olduğunu bilmesi ve yeni fırsatlar keşfetmeleri vergi ödemelerini bu fırsatlarda değerlendirdikleri görülmektedir. Mükelleflere vergi konusunda eğitim verilmesi uyumu ve uyumla birlikte vergi gelirlerinin artmasını sağlayacaktır.

Mükelleflerin eğitilmiş olması vergi ile ilgili yasaları ve verginin uzun vadeli faydalarını daha kolay anlayacaklarından gönüllü uyumu arttırabilir. Öte yandan, eğitimin artması ile birlikte yasalardaki açıklıkları fark eden mükellef bu açıklıklardan yararlanarak vergiden kaçınma yöntemlerini daha kolaylıkla uygulayabilir. Ancak, çalışmaların çoğunda, eğitim düzeyi ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru orantı olduğu söylenebilir. Yani kişinin eğitim seviyesi arttıkça vergiye gönüllü uyum oranının da artması beklenmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007:20).

2.5.2.3. Cinsiyetleri

Vergi uyumu çalışmalarında yaş faktörü mükelleflerin tutumları üzerinde etkili olduğu ortaya konulmuştur. Bu güne kadar yapılan araştırmalarda elde edilen sonuçlara göre, kısmen de olsa erkek yükümlülerin kadınlara oranla çok vergi kaçırma yönünde davrandıkları tespit edilmiştir. (Çiçek, 2006:67). Erkek mükelleflere bakıldığında kadın mükelleflere göre risk alma eğilimleri daha fazladır. Kadın mükellefle risk almak yerine daha garantici davranarak hareket eder ve belge düzenleme de veya almaya daha eğilimli olurlar. Çünkü kadın mükellefler denetim olasılığını erkek mükelleflere göre göz önünde bulundururlar.

Yaş faktörü vergi uyumunda önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan çalışmalar altmış beş yaş üzerindeki kişilerde eksik beyanda bulunma eğiliminin düşük olduğu, buna karşılık genelde gençlerde risk alma güdülerinin güçlü olması nedeniyle vergi kaçırma konusunda eğilimli oldukları ortaya konulmuştur (Biberoğlu, 2006:48). Var olan literatür ışığında yaş ile fiş fatura alma alışkanlığı arasında bir ilişki beklenmektedir. Yaşlılar gençlere göre risk almayı sevmeyen ve fiş almadıkları zaman oluşabilecek sosyal ve/ veya hatalı malları iade edebilme konularında daha bilinçli tüketicilerdir. Ayrıca yaşlılar ödedikleri verginin karşılığını alacaklarını düşünürler, çünkü birçok kamu hizmetinden faydalananlar yaşlılardır (Özdemir ve Ayvalı, 2007:57).

2.5.2.5. Yükümlünün Mesleği

Bilindiği gibi değişik mesleklere sahip kişiler üzerinde oluşan vergi yükü farklılık göstermektedir. Bazı mesleklerin daha fazla vergi yükü altında olmaları ya da mükelleflerin daha fazla vergi yükleri olduğunu düşünmeleri belirli meslek gruplarının vergiye karşı ortak bir tutum takınmasına neden olabilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007:21).

Vergiye gönüllü uyum oranları “mesleklere” göre farklılık göstermekte, mükellefin mensup olduğu meslek gurubunda kaçakçılık yaygınsa, bu durum bireysel olarak bu mükellefin de vergi verme azmini ve şevkini kırmaktadır. Aynı şekilde doğru beyanda bulunmama eğilimi (non-compliance), maaş ve ücret geliri ile negatif, serbest meslek gelirleri ile de pozitif bir ilişki içerisinde. Bütün bu faktörlere bir de “eğitim” eklenebilir. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli tutumları bunların vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasına neden olur (Çelikkaya, 2002:12).

2.5.2.6. Yükümlünün Milliyeti

Ülkemizde bulunan ticaretle uğraşan ve ülkemizde yerleşik hayata geçmiş olan yabancılarda bulunmaktadır. Yabancıların ülkemize duydukları bağlılık, ticari işlemlerde buldukları ve yaşadıkları ülkenin vergi kanunları hakkında bilgi sahibi olmaları gibi etkenlerde vergi uyumunu etkilemektedir.

2.5.2.7. Kültürel Faktörler

Bireylerin yaşamış oldukları bölgelerin, illerin, ilçelerin geçmişten günümüze kadar oluşturdukları toplumsal kuralları, kültürleri kişilerin hayata bakışını etkilemektedir. Kültür kavramı, vergi uyumunu etkileyen diğer faktörlerle hem alakalı hem de bunların üstünde bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Belli kavramların iyi ve kötü, doğru ve yanlış olarak kişilik içinde yerini bulması, her alanda doğru bilgi sahibi olmak için farklı düşünce ve hareket kalıplarını araştırıp, gözlemleyip analiz etmek gerekir. “Türkiye'nin sorununun yüksek kültürlü insan yetiştirememek” olduğunu ifade eden Prof. Dr. Ülkü Köymen, vergi öderken oluşan kuyruklara girmenin aşağılanma olarak algılanmasının bunun bir göstergesi olduğunu belirtiyor (Biberoğlu, 2006:52).

2.5.3. Psikolojik Faktörler

2.5.3.1. Vergi Bilinci

Ülkemizde modern vergi yaklaşımına paralel olarak beyana dayalı vergileme söz konusudur. Beyana dayalı vergileme, vergi ile ilgili temel yükümlülüklerin bizzat vergi mükellefi tarafından yerine getirilmesi anlamına gelmektedir. Bildirim görevinin yanı sıra kayıt ve belge düzenine uyma, beyanname verme, vergilendirme sürecinde verginin tahakkuk ettirilmesinden ödenmesine kadar mükellefin yükümlükleri kapsamındadır (Ömürberk vd., 2007:103-104).

Vergi bilinci, ülke vatandaşlarının vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenilen mükellefiyetler karşısında takındıkları tavidir. Bireylerin vergi kültürü, vergi ödeme bilinci ile vergiye gönüllü uyumu arasında doğru bir orantı vardır. Vergi bilinci arttıkça vergi ödeme gayreti ve buna bağlı olarak vergi gelirleri de artacaktır (Biberoğlu, 2006:57). Vergi bilinci sadece vergi ödeme bilinci olarak algılanmasın mükelleflerin ödedikleri vergilerin hangi alanlarda kullanıldıklarının denetimini de ifade eder.

KDV mükelleflerinin de yaptıkları harcamalar sonucunda aldıkları belgelerin (fiş- fatura vb.) sadece alınan malların iadesinde kullanılmadığını ve

ellerinde bulunan belgelerle KDV mükellefi olduğunun, kasa hesaplarında almadıkları bir kuruluşların KDV hesaplamalarına girmedikleri bilincinde olmalarıdır.

Vergi kaçakçılığı ile mücadele etmekte sadece devlet tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleşmez. Bireylerin vergi bilincinin artması vergi kaçakçılığının da azalmasını sağlayacaktır.

Mükelleflerin vergi bilincini aşılama amaçlı ulusal medya araçlarının etkin bir şekilde kullanılmalı, meslek odaları ile birlikte vergi eğitimleri düzenlenmeli, ilkokul düzeyinden başlayarak belirli aralıklarla eğitimler verilmeli, reklam araçlarını kullanılmalı, günümüzde popüler bir şekilde kullanılan sosyal medya araçları kullanılarak vergi bilinci sağlanmalıdır.

2.5.3.2. Kamu Hizmetlerinden Faydalanma Düşüncesi

Mükelleflerin kamu mallarından faydalanma düşünceleri vergi uyumunu etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Mükellef psikolojisinde oluşan zaten verilen kamu hizmetlerinden faydalanmıyorum neden vergi ödeyim ki düşüncesi vergiye ödeme eğilimini negatif yönde etkilemektedir. Sosyal amaçlı gerçekleştirilen kamu hizmetlerinden (devlet hastaneleri, okulları vb.) faydalanan kesimler genellikle orta gelir ya da düşük gelirli mükellefler olduğundan daha yüksek gelire sahip mükelleflerin vergi ödeme eğilimleri kamu hizmetlerinden faydalanma düzeyleri ile doğru orantılıdır.

2.5.3.3. Vatandaşlık Görevi

Bir ülkenin vatandaşlarının yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin en önemlilerinden biri, devletin asli görevlerini yapabilmesi için gerekli olan (eğitim, sağlık, güvenlik vb.) kamu harcamalarına herkesin geliri oranında katılmasıdır. Bu basit tanımlama, vatandaşlık görevlerimizin birisinin de vergi ödemek olduğunu ortaya çıkarmıştır (Biberoğlu, 2006:60).

Verginin bir vatandaşlık görevi olarak algılanması devlete duyulan bağlılık ve vatan sevgisi ile ilintilidir. Bireyler yaşadıkları ülkeyi sahiplenme hisseleri ile

ekonomik, kültürel ve birçok alanda ileri düzeylere ulaştırmasını istemektedirler. Ekonomik alanda ilerlemenin kendilerine düşen kısmını yani vergi ödemelerini vatandaşlık görevi algısıyla gerçekleştirmelerinden geçmektedir.

2.5.3.4. Devlete Duyulan Bağlılık ve Güven Duygusu

Vergileme devlet ile vatandaşlar arasındaki ekonomik ilişkiye dayalı olduğuna göre, vergilerin meşruiyeti de büyük ölçüde devlete bağlılık, güven ve bunların sonucunda oluşacak vatandaşlık bilincine bağlı olacaktır. Mükelleflerin vergi ödeme açısından gösterecekleri gönüllü davranışları, çatısı altında yaşadıkları devlete içten bağlılıkları ile doğru orantılıdır (Tosuner, 2009:2). Aynı zaman da devlete duyulan güven duygusu ödenen vergilerin kendilerine hizmet olarak geri döneceğine olan güveni vergide uyumu artırmaktadır.

2.5.3.5. Diğer Mükelleflerin Davranış Şekli

Mali yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefler, yasalara uygun davranmayıp eksik vergi ödeyen ve bunun sonucunda hiçbir yaptırıma maruz kalmayan mükellefleri gördükçe, haksızlığa uğradıkları hissine kapılabilirler (Tuay ve Güvenç, 2007:24). Mükellefler haksızlığa uğradıkları hissi ile zaten yük olarak algıladıkları vergiyi daha ağır bir şekilde hissedecekler ve vergiye karşı oluşturdukları tutum ve davranışlar olumsuz yönde etkilenecektir. Toplum genelinde vergiyi kaçırana karşı oluşturulan düşünceler vergilemeyi etkilemektedir. Vergi kaçırana toplum genelinde oluşan bir sempati, onların kurnaz- uyanık mükellef olarak adlandırılması, belirli bir statü verilmesi toplumsal bir yozlaşmaya ve ahlaki değerlerin çöküşüne neden olacak. Bu yozlaşma ve çöküş vergileme hususunda da kendini hissettirecektir.

2.5.4. Ahlaki Faktörler

Vergi ahlakı, vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Buradaki içsel motivasyon dışsal bir baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeyi ifade etmektedir (Yeşilyurt, 2015:38). Başka bir deyişle, vergi

ahlakî bireyin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki ahlakî tutumdur. Bireylerin ahlakî tutumlarını etkileyenlerden biri dini inançlar diğeri ise gelenek ve göreneklerdir.

2.5.4.1. Dini İnançlar

Din ile ahlak arasında çok yakın bir ilişki olduğu genel olarak kabul edilen bir gerçektir. Ahlakî normların pek çoğunun kaynağı dindir. Gerek semavi dinler gerekse diğeri dinler, toplumların ahlakî normlarının oluşumunda önemli birer kaynak olmuşlar ve pek çok ahlakî kuralı dini motiflerle emredilmiştir (Tosuner ve Demir, 2009:7). Bütün semai ve diğeri dinlerde olduğu gibi hırsızlık büyük günahlar arasındadır ve hırsızlık yapmanın hem bu dünyada hem de öteki dünyadaki yeri, emredilene yapmadığı için ve dünyada da hukukî düzeni bozduğundan için cezalandırılacaktır. Kişilerin dini inanç düzeyleri sergilemiş oldukları hal ve hareketlerine, düşünce tarzlarına, yaşam şekillerini etkilemektedir. Dini inançları kuvvetli olan kişiler diğeri kişilere göre yaptırım hissetme düzeyleri, yasak olan eylemlerden kaçınma güdöleri daha fazladır. Din bireylerin dünyalık denilen ihtiyaçlarını doğru yöntemlerle karşılama yollarını göstermektedir. Devletin sunmuş olduğu adalet ortamına inanmayan bireyler bile dinin getirmiş olduğu yaptırımlar korkusuyla bu eylemden uzak durmaktadır

Vergi uyumunu etkileyen din faktöründe yapılan ampirik çalışmalar da dine bağlılıkları düzeyleri, helal haram kavramlarının yorumlanış farklılıkları bireyler de vergi ahlakının da ve vergiyi ödemeye karşı göstermiş oldukları duyarlılıklarda yansımaktadır.

2.5.4.2. Örf ve Adetler

Örf ve adetler hepimizin de bildiği geçmişten başlayıp günümüze kadar devam eden ve gelecek nesillerinde şekillenmesinde etkili olacak toplumsal kurallardır. Adetler günlük yaşantımızda karşımıza çıkmakta ve örfler kadar etkili değildir. Örfler toplumsal kurallardır. Dini inançlar gibi bireylerin yaşam şekillerinde, düşünce tarzlarında vb. oluşumunda etkilidir. Örf ve adetlerin bir kısmının derinliği o kadar etkilidir ki adeta bir tabiat kanunu olarak algılanır ve mutlaka uyulması gereken kurallardır. Her toplumun kendi geçmişlerinden ve

kültürlerinden oluşturdukları kurallardır örf ve adetler. Bazı örf ve adetler tüm toplumlar tarafından kabul görülmüş yani evrensel hale gelmiştir bazıları ise kimi toplumlar tarafından kabul görülmecek kurallar içermektedir.

Vergiler ve vergi uyumu açısından bakıldığında toplumlar tarafından kabul görülmüş kurallar bireylerin vergiye bakış açılarını etkilemektedir. Örneğin toplum tarafından vergi kaçırana kurnaz, uyanık olarak adlandırılırsa kaçırana karşı sempati duyulmasına ve vergi kaçırmanın normalleşmesine neden olacaktır.

2.5.5. Vergi Yönetimi İle ilgili Faktörler

2.5.5.1. Vergi Oranları

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranlarıdır (Biberoğlu, 2006;67). Arthur Laffer tarafından oluşturulan vergi oranları ile vergi gelirleri arasında ki ilişkiyi açıklayan çalışmada vergi oranları arttıkça vergi gelirlerinin bir süreli olarak paralellik gösterdiği lakin vergi oranlarında belirli bir düzeye gelindiğinde vergi gelirlerinde seyir edilen paralellik ortadan kalkıp negatif yönlü bir seyir izlenmektedir. Vergi yükünün artması, öncelikle kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükellef açısından tüketim ve tasarrufunu azaltma anlamına gelmektedir (Biberoğlu, 2006:67). Vergi oranlarının artması ile mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı ve dolayısıyla üstlenilen vergi yükü artmaktadır. Buda mükellefleri vergi kaçırma ve vergiye karşı tepki oluşturmaya neden olacaktır.

Türkiye de ve diğer gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonomi büyük oranlara olması ekonomide büyük finansal kaynağın yok olmasına milli geliri erozyona uğratmaktadır. Yüksek vergi oranları kısa süreliğine vergi gelirlerini artırsa bile uzun dönemde vergi matrahının düşmesine ve vergi gelirlerinin de azalmasına neden olacaktır. Vergi oranlarında artırıma değil de vergi indirimlerine gidildiğinde, e vergiye konu olmamış vergi kaynaklarının da kazandırılmasıyla uzun dönemde ekonomide hareketlilik yaratılarak milli gelirden bir artış sağlanmış olacaktır. Uygulan düşük vergi oranları hem vergi tabanını genişletecek hem de mükelleflerin vergiye karşı göstermiş oldukları tutum ve davranışları olumlu

yönde etkileyecektir. Şayet yüksek vergi oranları dürüst mükellefleri cezalandırılması algısı yaratacak ve dürüst mükellefleri yıldırıp yasal olmayan yollara itecektir.

KDV oranlarında bir artış olduğunda üretici kesim değil bundan nihai tüketici olan kesim daha çok etkilenecektir. Çünkü üretici olan kesim KDV yükünden kurtulmak için bu artışı fiyatlara yansıtacaktır ve fiyat artırımı yöntemi ile bu yükten kurtulacaklardır. Nihai tüketici de artan KDV oranı ile artan fiyatları yüklenmiş olacaklar ve ciddi anlamda gelir erozyonu yaşayacaklardır. Gelirlerinde oluşan erozyonlarla yaşam kalitelerinde azalma meydana gelecektir ve mükelleflerde KDV ye gönülsüz uyum meydana gelecektir.

2.5.5.2. Vergi Denetimi

Günümüzde vergi denetim sistemi, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesine ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanmaktadır (Acar ve Merter, 2004:6).

Vergi denetimi vergi kanunlarının uygulanmasını sağlar. Vergi denetimi sayesinde devletin saygınlığı ve gücü artacaktır. Devletin saygınlığının ve gücünün artması da devletin uygulayacağı hukuk kurallarının daha çok benimsenmesine ve uyulmasına olanak sağlayacaktır (Öztürk, 2015:212).

Vergi denetimleri sıklıkla yapıldı süreçte; mükellefler tutmakla yükümlü oldukları defter, belge vb.lerinde denetim ve cezalandırılma korkusuzla vergi kaçırma yoluna daha az hatta hiç başvurmayacaklardır. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğüdür (Çelikkaya, 2002).

Denetim dürüst mükellef ile dürüst olmayan mükelleflerin gelir dağılımında adaleti sağlamada bir güvencedir. Dürüst mükellef vergi denetiminin varlığı ile kendilerini güvende hissedecek ve vergi adaletine inanacaktır. Dürüst olmayan mükellefler ise denetim olacağını bilmeleri korkusuzla vergi beyanlarında usulsüzlüklere yer vermeyecektir.

KDV vergi denetimleri fiş fatura vb. belgelerin düzenlenip düzenlenmediğinin ya da eksik düzenlendiğinin denetimi ile ortaya çıkmaktadır. KDV gelirlerinin artması oranlarla değil uygulanan sık denetimle ve onu tamamlayan caydırıcı cezalarla sağlanabilir.

Ülkemizde kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne bakıldığında vergi denetimi yetersiz kalmaktadır.

2.5.5.3. Vergi Aflar

Dar anlamda af kavramı bir suçun, kusurun veya hatanın bağışlanması, geniş anlamda af ise yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın bir bölümünün ya da tümünün yerine getirilmesinden adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi olarak tanımlanmaktadır (Yapaşır, 2013:176).

Vergi affi uygulaması ile vergi asıllarının, borçlarının, gecikme zam ve faizlerinin bir kısmını ya da tamamından vazgeçmektir (Edizdoğan, 2013:101)

Vergi aflarına ilişkin ampirik literatür iki husus üzerine odaklanmaktadır. Bunlardan birincisi vergi aflarının vergi uyumuna etkisi iken diğeri vergi aflarının vergi gelirlerine etkisidir (Kaya, 2014:185).

Vergiye uyum açısında ele aldığımızda uzun vadede etkisi konusunda iki farklı düşünce mevcuttur. Lehteki görüşe göre bir kereye mahsus vergi affi eğer daha yüksek harcamalar ve kaçakçılığı önlemek için daha etkili cezalar ile birlikte uygulanırsa gelecekte gönüllü uyumu arttırabilir. Ayrıca affin önceden kayıt dışı sektörlerde olan birçok mükellefleri vergi sistemine kazandırma gibi olumlu bir yanı da bulunmaktadır. Eleştiriler ise vergi affinin uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratacağı noktasındadır (Çelikkaya, 2002). Ekonomik, mali, siyasi nedenlerle başvuru vergi afları vergi adaleti açısında bazı sakıncalı durumlar meydana getirmektedir. Vergi affi ile vergi borcunu zamanında ödeyen dürüst mükellefler ve vergi borcunu zamanında ödemeyen ve bu sebeple cezalandırılması gereken mükellefler arasında eşitsizlik meydana gelmektedir (Çetin, 2010:38).

Vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin çıkartılan vergi aflarına kendilerine yapılan bir haksızlık olarak algılamasına vergiyi gönüllü ödemeye eylemlerin de isteksizlik ve gönülsüzlük oluşmaktadır. Ayrıca sıklıkla çıkartılan vergi afları mükelleflerde vergi aflarının bir kereye mahsus olmadığını tekrar çıkabileceği algısı yaratarak onların gönüllü uyum derecelerini tekrar azalmasına ve vergi tabanının azalmasına katkı sağlayacaktır.

Vergi afları sadece ekonomik nedenlerle çıkartılmaz siyasi ve teknik ve idari nedenlerle de çıkartılabilir. Seçmen iradesiyle göreve gelen siyasi partiler seçmenlerinden aldıkları oyların karşılığı olarak, gelecek dönemlerde tekrarlanacak seçimlere yatırım amaçlı af çıkartabilirler. Teknik ve idari nedenler ise, vergi sisteminde var olan karmaşıklıklar yüzünden ağır ve aksak ilerleyen vergileme ile ilgili olan işlemlerin hızlanması ve köklü olarak düzeltmek amaçlı da vergi afları çıkartılır.

Ülkemizde vergi aflarına her ne sebebi olursa olsun sıklıkla başvurulmuştur. KDV vergisi uygulanmaya başlandığı tarihten günümüze çıkartılan vergi afların tarihi ve kanun maddesi aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.4: 1985 -2017 Yılları Arası Çıkartılan Vergi Afları

Tarih	Kanun Maddesi
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
05.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
27.05.2017	7020 sayılı Vergi ve SGK borçlarını içeren Af Kanunu

Ülkemizde olduğu gibi sıklıkla başvuru alan vergi afları mükelleflerin vergiye karşı bakış açılarını değiştirmekte ve hatta vergiyi ödeme esasında göstermiş oldukları gönüllülüğü etkilemektedir. Burada iki tür mükellef ortaya çıkmaktadır. Birincisi vergisinin zamanında ve gönüllü bir şekilde beyan edip her hangi bir vergi kaybına sebep olmayan mükellef ki vergi afları onları cezalandıran bir yapıya sahiptir ve durumda bu cezalandırma mükellefin tutum ve davranışlarına yansımaktadır. İkinci mükellef ise; vergi ödemede gönülsüz vergi kaçırmak için fırsat arayan mükelleftir ki vergi afları bu tür mükellefleri ödüllendiren bir yapıya sahiptir ki buda yapmış olduğu vergi kaçakçılığını teşvik eden bir ortam oluşturmaktadır.

Her iki mükellef açısından da baktığımızda vergi afları mükelleflerin tutum ve davranışlarını negatif yönde etkilemekte ve vergi gelirlerini de azalmaktadır. KDV'sinde bu durum farklı işlemektedir. KDV'de kanuni mükellefler vergi beyanında bulunduğu için ve bu durumda vergi aflarından tek taraflı olarak yararlandığı için bu durum fiili mükellefin tutum ve davranışlarını etkileyebilmektedir. Fiili mükellef burada kendi çıkarını da düşünerek ve kazanç elde etme düşüncesiyle kanuni mükellef ile aralarında örtülü olarak yapmış oldukları anlaşma ile KDV'si için gerekli belge ve faturaları almayıp bu durumda kendilerine kazanç sağlama amacı gütmektedirler.

2.5.5.4. Cezaların Caydırıcılığı

Vergi cezaları, mükellefi vergisini doğru ve tam ödemeye yöneltmek için bireylerin vergi ödemesinde karar verme sürecinde dışsal bir motivasyon kaynağıdır (Çetin, 2010:68).

Vergi cezalarının yaptırımlarının nasıl olması gerektiği konusu literatürde tartışma vardır. Vergi suçlarının topluma karşı işlenmiş suç olması gerekçesi ile vergi cezalarının hürriyeti kısıtlayıcı cezalar olması gerektiği görüşü ile ekonomik suç kapsamında değerlendirilen vergi suçlarının yaptırımlarının da ekonomik olması gerektiği görüşü ile çelişmektedir. Burada asıl sorun, cezanın niteliğinin ekonomik ya da hürriyeti bağlayıcı olması değil, caydırıcılığının yüksek olması ve uygulanabilir olmasıdır (Biberoğlu, 2006:77).

Allingham ve Sandmo oluşturmuş oldukları rasyonel fayda teorisinde cezaların bireylerin vergiye uyumunu sağlama etkin olduğunu kanısına varılmıştır. Teoriye göre ceza oranlarının yüksek olması mükellefleri vergi uyumuna yönlendirecektir. Fakat cezalar denetimle desteklenmelidir.

2.5.5.5. İstisna ve Muafiyetler

İstisna ve muafiyet kavramları vergide, vergiye konu oluşturan kaynakların veya kişilerin kısa veya uzun dönemde, kısmen veya tamamen vergiye tabi tutulmamasıdır.

Devlet çeşitli ekonomik, siyasi ve sosyal amaçları doğrultusunda mükelleflere bir takım indirim, istisna ve muafiyet hakları tanımıştır (Biberoğlu, 2006:82). Mükelleflerin yaptıkları iş ve kim olduğuna bakarak uygulanan istisna ve muafiyetler diğer mükelleflere yapılan bir haksızlıktır.

Ayrıca istisna ve muafiyetler sebebiyle vergilendirilmeyen gelirlerin açını diğer vergilerin oranına yansıtılarak kaybedilen gelir buralardan telafi edilmeye çalışılmaktadır. Buda vergisini ödeyen mükelleflere ayrıca bir yük getirmekte ve vergi adaletini, eşitliğini de sarsmaktadır. Diğer taraftan serbest piyasa koşullarında firmalar arasında rekabet ortamını da etkilemektedir. Büyük ölçekli işletmelerin daha fazla faydalandığı istisna ve muafiyetler küçük ölçekli işletmelerin rekabet gücünün azalmasına neden olmakta ve böyle bir ortamda finansal ömürleri kısa sürmektedir.

Vergi ödeme konusunda gönülsüz olan bazı mükellefler devletin yasal olarak ortaya koyduğu istisna ve muafiyetlerden yararlanmaktadır. Devlet istisna ve muafiyet konularını tekrar gözden geçirmeli, vergi tabanını genişletecek, oluşan vergi adaletsizliğini, eşitsizliğini gidemeye yönelik ve kötü niyetli mükelleflerini de vergiye uyumunu sağlayacak şekilde düzenlemeler yapmalıdır.

2.5.5.6. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı

Vergiye oluşturan birçok kavram vardır. Vergi yapısı gereği zaten karmaşıktır. Tarh, tebliği, tahakkuku, tahsili ve oranları bakımında mükelleflerin

zorlamaktadır. Bu zorluklara rağmen sürekli değişen vergi mevzuatları bu karmaşıklığı iyice içinden çıkılmaz bir hale sokmaktadır. Vergi sisteminde ki bu karmaşıklık bireylerin doğru beyanda bunmalarını da etkilemektedir. vergi sisteminin karmaşıklığından sadece mükellefler etkilenmemektedirler bunların yanında denetmenler, yargı organları da güçlük çekmektedir. Böyle bir durumda bilgisiz ve yetersiz denetmenlerin düşük beyanı (non-compliance) ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları güçleşir. Bunun mükellefe yansıması ise bazı gönüllü uyum davranışlarının cezalandırılması ve indirimden yararlanması gereken mükellefler indirimden yararlanamamasıdır (Biberoğlu, 2006: 76).



3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TÜKETİCİLERİN PERAKENDE SATIŞ FİŞİ- FATURA ALMA ALIŞKANLIKLARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Günümüzde Türkiye de uygulanan vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlıklı oldu bir vergi sistem gözlemlenmektedir. Ayrıca ülkemizde kayıt dışı ekonominin büyüklüğü de azımsanamayacak derecede fazladır. Bu tür ekonomilerde hem vergi gelirlerinin artırılması hem de kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması mükelleflerin fiş- fatura alma alışkanlığının edinilmesi ve vergiye karşı uyumunun artırılmasına bağlı olgunu söyleyebiliriz. Fiş ya da fatura gibi belgelerinin alma alışkanlığının edinilmesi yönelik adımlar, KDV uygulamaya konulması ile birlikte günlük yaşantımıza girmiştir. KDV alınış yöntemi bakımında tahsilatı büyük oranla belgelendirilmeye dayanmaktadır. Ülkemizde ilk olarak 1984- 2007 yılları arasında uygulamaya konulan ücretlilere vergi iadesi kanunu (2978 sayılı kanun) mükelleflerin hem fiş- fatura alma alışkanlığının edinilmesi hem de kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması amaçlanmıştır. 2007 yılında vergi iadesinin kaldırılması ile hayatımıza 5615 sayılı kanun ile uygulama konulan ve gelir vergisi üzerinden yapılan asgari geçim indirimi günlük yaşantımıza girmiştir. Asgari geçim indirimindeki amaç mükelleflerin gelirlerinden medeni durumlarını ve aile birey sayıları göz önünde bulundurularak vergi indirimine gidilerek gelirlerinde iyileştirme yapılmasıdır. Fakat yapılan düzenleme ile birincisi mükelleflerin fiş- fatura alma alışkanlığı ikincisi vergi uyumu üçüncü olarak ise kayıt dışı ekonominin göz ardı edildiğini söyleyebiliriz. Günümüzde vergi uyumunu artırmaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bunlar, vergi bilincine artırmaya yönelik olarak eğitimler, seminerler, kamu spotları vb.dir.

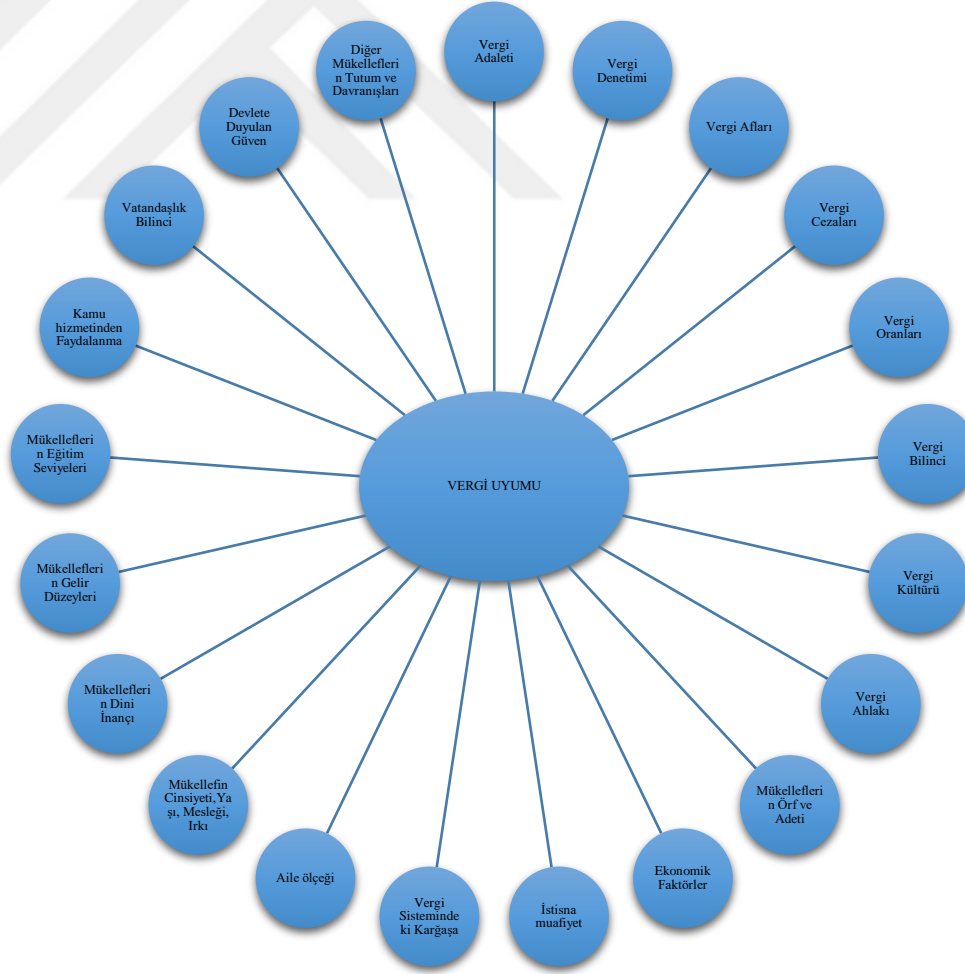
Bütün bu çalışmaların ortak amacı vergi bilincini artırarak mükelleflerin vergiye olan uyumunu artırmaktır. Fakat günümüzde mükelleflerin fiş – fatura alma alışkanlıklarına bakıldığında vergi bilinci olan bireylerde bile fiş- fatura almaya yönelik bir uyumsuzluğun varlığından bahsedebiliriz. Çalışmamızda ön bir değerlendirme olarak 15 KDV mükelleflerine toplam 19 adet soru ile yapılandırılmış görüşme yöntemi uygulanmıştır. Hazırlanan 19 adet soru geçmişten günümüze kadar yapılmış ulusal ve uluslararası literatürden

faydalanarak hazırlanmıştır. Yapılan literatür çalışmasında vergi uyumunu etkileyen faktörler şematik bir yöntem ile belirlenmiştir. Şekil 3.1.vergi uyumunu etkilen faktörler yer almaktadır.

KDV’de uyumu etkileyen faktörleri bulmaya yönelik yapılan görüşme metodolojisinde izleyen yol ise; Elde edilen veriler tekrar tekrar okunularak ve önemli detaylar not alınarak verilere aşinalık sağlandı, verilerde ilginç bulunan noktaların sistematik olarak kodlaması yapılarak ayrıldı, verilerin tamamı potansiyel temalara ayrıldı, veriler kodlarına doğru bir şekilde ayrılmış mı kontrol edildi ve analizin tematik haritası oluşturuldu, oluşturulan her bir tema isimlendirildi ve temaların tanımlama işlemleri yapıldı. Son olarak ise analiz oluşturma, araştırma sorusu, çalışma amacı ve gözden geçirilen literatür analizi ile ilişkilendirme yapılarak rapor oluşturuldu.

Görüşme yöntemi sonucunda elde edilen bulgular vergi uyumunu literatürü ile benzerlik göstermesine faktörlerin yanında KDV’sin yapısından doğan faktörlerde KDV uyumunu etkilediği gözlenmektedir. Görüşmeler esnasında elde edilen bulgular Şekil 3.2’de Vergi uyumu ile aynı olan ve farklılık gösteren faktörler yer almaktadır.

Şekil 3.1: Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler



Şekil 3.2: KDV Uyumuna Etki Eden Faktörler

Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler



Vergi Yükü

Ödeme Gücü

Vergi Adaleti

Vergi Denetimi

Vergi Cezaları

Vergi Kültürü

Vergi Bilinci

Diğer Faktörler

Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler



Alışveriş Tutarı

Ödüllendirme ve Teşvik

KDV Şeffaflığı

Satıcı Tutumu

Şirketlerin Finansal Büyüklüğü ve Kurumsallaşma

Fiş Faturaya Duyulan İhtiyaç

Fiş Fatura Algısı

Ödeme Şekli

Görüşmelerin değerlendirilmesi sonucunda KDV'nin nihai yüklenicisi olan vatandaşların fiş- fatura alma alışkanlıklarında diğer bir deyişle vergi ile mükellef arasında bir uyumsuzluğun varlığı ortaya konulmuştur. Bu bölümde görüşmeler esnasında elde edilen bulgular ortaya konulmaktadır.

3.1.Vergi Yüğü

Gerek ulusal ve gerek uluslararası literatür çalışmalarına göz attığımızda vergi yükünün vergi uyumunu etkileyen önemli faktörlerden biri olarak ortaya konulmaktadır. Mükelleflerin vergi algılama şekilleri vergiyi ödeme isteklerini etkilemektedir. Yapılan araştırmalar sonucunda mükellefler vergi yükünü hem psikolojik hem de maddi açıdan hissetmektedirler. Benjamini ve Maital (1985), Gordon (1989) vergi yükü ve vergi kaçakçılığının psikolojik etkisi üzerinde durmuşlardır. Ve Borthnvd (2006) vergi yükünün adaletsiz dağıtılması üzerinde durmuştur J. Hasseldine, A. Hansford (2002) KDV'ye uyum yükünü 1449 kişiye anket uygulaması yapılmış ve sonuç olarak mükelleflerin psikolojik olarak algıladıkları KDV yükünün vergi uyumunu etkilediği sonucu elde edilmiştir.

Görüşmeler esnasında 11 mükellefimiz KDV'yi bir yük, külfet ve fazlalık olarak algılamaktadır. Örneğin;

Ama (uuu) vatandaş olarak külfet olarak görüyorum, gereksiz bir külfet olarak görüyorum. Başkada bir şey diyemiyorum (Mükellef:3).

Benim cebimden çıkan (eee) bana göre yük olan bir para gidiyor yani. Fuzuli diyeyim artık ne kabul edilirse (Mükellef:8).

Ben mesela aldığım bütün şeylerde vergi var ödiyorum ama biraz fazla buluyorum. Yani %18 KDV çok fazla (Mükellef:11).

Yukarıda verilen örneklerden yola çıkarak mükelleflerin genelinde vergiyi bir yük olarak algıladıkları ve mükellefler için KDV ceplerinden çıkan fuzuli bir para olarak görmektedirler. KDV mükellefleri oluşturdukları kişisel bütçelerinde bir baskı oluşturduğunda mükellefler tarafından bu baskının tamam ya da bir

kısının ortadan kaldırılması amacı ile yasal olmayan yollara başvurulduğu ortaya çıkmıştır. Örneğin; satıcılar ile mükellefler arasında KDV'yi doğuran fiş-fatura belgelerinin üzerinden yapılan pazarlık bunlardan biridir. Görüşme yapılan mükelleflerin geneli fiş pazarlığı yaptığını ya da bu olaya şahit olduğunu söylemektedirler.

Vatandaşın kendince oluşturduğu bütçeyi sarısmamalı (Mükellef:6).

oo kardeş ben bu faturayı alıyorum adam benden televizyona 5 bin lira para istiyor o zaman faturayı almıyorum adam benden 4.500 lira istiyor. İster fatura al istersen alma diyor faturayı alsam benim 500 liram gidiyor, almasam 500 liram cebimde kalıyor (Mükellef:10).

Sonuç olarak KDV mükellefler açısından bakıldığında kişisel bütçelerinde ekonomik bir baskı yaratmakta mükellefler bu baskının çeşitli yollar ile azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılması gerektiğini düşünmektedirler.

3.2. Vergi Adaleti

Adalet algısı gibi psikolojik bir olgunun mükelleflerin vergi uyumunda takınacakları tutum ve davranışlarını belirlemelerini konusunda önem arz etmektedir. Yapılan literatür çalışmaların da mükelleflerin vergi uyumunda, vergi adaletinin önemli rol oynadığı ortaya konulmuştur.

Volkan Yurdadoğu “Vergi uyumunu belirleyen faktörlere genel bir bakış” makalesinde vergi ve adalet anlayışından şöyle bahsetmektedir. “Adaletle ilgili araştırmalar, vergiye uyum üzerindeki adalet ile düşünceler için sürekli ve tutarlı bir kanıt sağlamasa da algılanan adalet, vergiye gönüllü uyumu artırır. Mevcut yapı içerisinde algılanan adalet güvenle bağlantılıdır. Çünkü adil vergi uygulamaları, güvenin inşasına ve sürdürülmesine yardım eder”.

Milliron ve Jackson, (1986); Andreoni ve diğerleri, (1998); Hartner ve diğerleri, (2011) Vergi uyumu literatürü, vergiye uyum ile adalet algısı arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu ortaya koymakla birlikte, adalet algısının boyutlarının karışık ve adalet kavramının belirsiz olması nedeniyle genel kabul

görmüş adalet algısı boyutları verememektedir. Örneğin, Jackson ve Milliron (1986); gelir düzeyine göre vergi adaleti algısının farklılaşacağını ileri sürerken, Gilligan ve Richardson (2005); bireysel vergi algısının her ülkede farklı olacağını, Roberts ve diğerleri (1994); vatandaşın adalet algısının kamu hizmetlerini vatandaşlar tarafından anlamlı bulunmasıyla yüksek olacağını, Fallan (1999) ise; eğitim ile adalet algısının artacağını ileri sürmektedir.

Mükelleflerin adalet algıları kişisel etkenlere göre şekil alsada her durumda vergi uyumunun bu algılama sonucunda negatif olarak etkilendiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Yaptığımız çalışma sonucunda adalet algısının yine mükelleflerin kişisel algılarına göre değişse de negatif bir algısının KDV uyumu etkilediğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Görüşmeler esnasında mükelleflerin üçte birinden fazlası KDV'nin adil olması gerektiğini söylemektedir.

Katma değer vergisi bence katma değer vergisi lüzumsuz bir vergi bazı mallarda çok çok yüksek. Örneğin; diyelim zenginlerin kullandıkları yatlarda yüzde (%) sanırım kaç %5 mi daha düşük herhalde diğerlerinde vatandaşların zaruri ihtiyaçlarında %18, %6, %8, %10 gibi gidiyor. Onun için atıyorum pırlanta da katma değer vergisi daha düşük galiba bunlardan haliyle zenginler yararlanıyor. Onun dışında normal vatandaşın yararlanması mümkün değil ama normal vatandaşın yararlanabileceği şeylerde katma değer vergisi çok yüksek. (Mükellef:1).

İyi bir vergi öncelikle adaletli olmalıdır. Herkesten aynı miktarda vergi alınmamalıdır. Gelirine göre bir oranda alınması gerekir (Mükellef:10).

Nedeni iadesiz fiş yani bir şirkette olsan faturanı fişini alıyorsun iadesini vergiden düşüyor senin. Fakat biz verdiğimiz KDV'yi geri alamıyoruz. KDV yi almıyoruz. Karşı tarafa ödüyoruz bize bir faydası olmuyor (Mükellef:7).

Yukarıda örneklerden yola çıkarak mükelleflerin KDV'de adalet algısının mükelleflerin vergi ödeme isteklerini ve vergiye bakış açılarını etkilediğini söyleyebiliriz. Mükellef 1 KDV'de uygulanan vergi oranlarının yarattığı adalet

anlayışı ile vergiyi lüzumsuz olarak görmekte ve vergi karşı olumsuz bir düşünce ortaya koymaktadır. Mükellef 7 KDV fiş- fatura belgelerinin kendilerine bir dönüşümü olmadığını fakat tüzel kişilerin (esnaf, şirketler) aldıkları fiş veya faturayı kullanarak vergi iadesi aldığını bahseder iken Mükellef 10 ise KDV'nin gelir üzerindeki etkisinden bahsetmektedir. Mükelleflerde vergi ödeme konusunda adalet algısı önem arz etmektedir. Mükelleflerin vergi adaletinin varlığına olan güveni azaldıkça vergi uyumu da azalmaktadır. Ters durumda ise vergi adaletine olan güven artıkça vergiyi gönüllü ödeme istekleri de ve buna paralel olarak da vergi ödeme eğilimleri artmaktadır. Kısacası vergi uyumunda; adalet ve adaletin varlığına olan güven mükelleflerin vergi uyumunu etkilemektedir. Örneğin günümüzde politika yapıcılar tarafından çeşitli nedenlerle ve sıkça çıkartılan vergi afları mükelleflerin vergiyi ödeme isteklerini ve azimlerini etkilemektedir. Çalışmamız esnasında 3 mükellefimiz vergi aflarının vergi adalet algısını etkilediğini ve bu durumun sonucu olarak da KDV uyumun etkilendiğini söylemektedir. Vergi afları hem adalet hem de var olan vergi kaynaklarını olumsuz etkilemektedir. Vergi aflarına ilişkin ampirik literatür iki husus üzerine odaklanmaktadır. Bunlardan birincisi vergi aflarının vergi uyumuna etkisi iken diğeri vergi aflarının vergi gelirlerine etkisidir (Kaya, 2014:185) Vergi adaleti açısından vergi afları vergisini zamanında ve doğru şekilde beyan eden dürüst mükellefleri cezalandırıcı ve mükellefin adalet hakkını gasp eder iken vergiyi zamanında ve doğru bir şekilde beyan etmeyen diğeri bir deyişle dürüst davranmayan mükellefi ödüllendirme olarak gözükmektedir. Burada dürüst mükellefin adalet algısı zedelenir ve bu durum mükellefin vergi ödeme isteğine ve ödeme eğilimini etkilemektedir. KDV'de vergi aflarını vergi adaleti açısından incelediğimizde ise KDV'nin yüklenicisi olan fiili mükellef (nihai tüketici) ile kanuni mükellef arasında adaletsizliğe yol açtığını söylemek yanlış olmayacaktır. Detaylı olarak bu durumu ele aldığımızda KDV yapısı itibari ile zaruri malları da kapsadığı için fiili mükellefler yaptıkları her alışverişte aldıkları ürünlere kanuni mükellef tarafından ürünlerin fiyatlarına yansıtılan vergiyi isteyerek ya da istemeyerek ödemektedirler. Fakat fiili mükellefler tarafından KDV doğuran belgelerin alınmaması sonucunda ise vergi kanuni mükellefin vicdanına bırakılmış olmaktadır. Bunun yanında ayrıca çıkartılan bir vergi affı varlığında ise fiili mükellefin adalet algısı daha fazla zedelenmektedir. Aşağıda verdiğimiz mükellef

11 örneğinde mükellef verginin ödemesi gerektiğini fakat hiç vergi ödemeyen bir mükellefinde vergi affından yararlanmasının doğru olmadığını savunmaktadır. Vergi affının ortaya çıkarmış olduğu bu durumun sonucunda mükellef adalet algısının zedelendiğinden söz etmektedir. Fiili mükellefler açısından bakıldığında vergi afları kendisinin yararlanmadığı bir politika olduğu ve uygulanan bu politika sonucunda hakkının gasp edildiği düşüncesini oluşmasına neden olmaktadır.

KDV affı olmaz, SSK affı olmaz çünkü karşısındakinin hakkıdır (Mükellef:7).

Ödenmeli ama adil ödenmeli hiç ödemeyen adam 3, 5 sene sonra bir af çıkartıyorsun vergileri düşürüyorsun sıfıra ondan alıyorsun atıyorum o 3, 5 tane zarfına bin lira vergi bu yandan dürüst her ay her sene sonunda vergisini yatıran vatandaş on binlerce vergi yatırıyor yine o da yatırmazın o zaman o da ödesin bin lira bence bu yanlış sistem düzgün çalışması lazım adil çalışması lazım ki vatandaş da isteyerek vergisini yatırsın (Mükellef:11).

Kısaca yasa yapıcıları tarafından çıkarılan vergi afları dürüst mükelleflerin cezalandırılması anlamına gelmektedir. Vergi affı sonrası dürüst mükelleflerin hem vergi adaleti anlayışı hem devlete olan güven duygusu sarsılmaktadır. Vergi affı ile cezalandırıldığını düşünen dürüst mükelleflerde vergi affı sebebiyle olumsuz tutum ve davranış sergileyeme eylemine girmektedirler.

Sonuç olarak vergi adaleti algısı mükelleflerin kişisel etkenlerine bağlı olarak değişse de KDV uyumunu belirlemede önemli rol oynamaktadır. Ayrıca KDV’de fiş fatura belgelerinin kanuni ve fiili mükellefler arasında kullanım açısından adaletsizliğe neden olduğu söyleyebiliriz. Açıklamak gerekirse kanuni mükellef aldıkları fiş- fatura belgelerinden faydalanarak vergi indirimine gider iken fiili mükellef bu belgeleri almaları karşılığında herhangi bir fayda sağlamadıklarının düşünmektedirler. Bu nedenle fiş- fatura belgelerinin alma eğilimleri azalmakta ve hatta fiili mükellefler kişisel çıkarlar ve kişisel bütçelerini ön planda tutarak yasal olmayan yollara başvurmayı tercih etmektedirler. Belgeleri kullanım açısından ortaya çıkan bu durum fiili mükellefler için hem adalet algısının hem gelir adaletini hem de KDV uyumunu etkilemektedir.

3.3. Vergi Eşitliği

Eşit kelimesi adalet kelimesi ile aynı anlama ifade ediyor gibi algılansa da vergilemede eşitlik adalet kelimesinin tamamlayıcısı bir nitelik taşımaktadır. Vergilemede adalet ilkesinden bahsetmek gerektiğinde vergilemede eşitlik ilkesinin ön plana alınması gerekmektedir. Diğer bir deyişle vergilemede eşitlik ilkesi olmadığında vergi adaletinden bahsetmek çokta doğru olmayacaktır.

KDV'sinde eşitlik ilkesini ele aldığımızda mükelleflerin gelir ve aile durumunu özetlemsizin diğer bir deyişle mükellefler arası ayırım yapılmaksızın aynı vergi oranının uygulanması eşitlik ilkesini tamamlar iken mükelleflerin gelir düzeyleri ve aile durumları göz önüne alındığında kişisel bütçelerinde oluşturduğu hem maddi hem de psikolojik yük ve baskı sebebiyle eşitlik ilkesi tartışmalı bir durum almaktadır. Diğer bir deyişle KDV'sinde yapısı gereği mükelleflerin mali güçlerine bakmaksızın her mükelleften harcamalarının miktarına göre alınmaktadır fakat bu mükelleflerin gelirlerine bağlı olarak vergi yükünü eşit bir şekilde hissetmeleri mümkün değildir. Örneğin dar gelirli bir mükellefle daha yüksek gelire sahip mükellefin KDV yükünü eşit bir şekilde hissettiğini söylemek yanlış olacaktır. Ayrıca mükelleflerin gelirleriyle hangi ihtiyaçlarını karşıladıkları önem kazanmaktadır. Örneğin KDV'nin Fiili mükelleflerini iki şekilde ele alırsak birincisi dar gelirli mükellefler harcamalarının büyük bir çoğunluğunu zaruri ihtiyaçlarına harcar iken yüksek gelirli mükelleflerin zaruri ihtiyaçlarının yanı sıra lüks ihtiyaçlar olarak nitelendirilen harcamalar yapmaktadırlar.

Görüşmeler esansında her 3 mükelleften biri eşitlik ilkesinin KDV uyumunu etkilediğinden bahsetmektedir.

KDV alt tabakaya kesinlikle hitap etmiyor. Genellikle üst tabakayı kolluyor. Bunun için ben karşıyım şahsen. (Mükellef:1)

İyi bir vergi eşit şekilde toplanan ayırım olmaksızın herkesten eşit olarak alınan vergi yani örneğin şimdi pırlantadan sıfır alıpta peynirden %18 alıyorsan. Ben buna vergi mergi demem zenginleri kollama derim yani. Yok teknesi olana bir liraya mazot verirsen (eee) çiftçiye 5 buçuktan mazot verirsen bu vergi mergi değildir. Bu korsanlığa girer yani benim şeyimde (Mükellef:11).

KDV eşitlik ilkesi bozan önemli etken olarak söyleyebileceğimiz faktör vergi kapsamına giren ya da vergi kapsamı dışında bırakılan mallar ve onlara uygulanan vergi oranlarından kaynaklandığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Yukarıda bahsettiğimiz gibi mükelleflerin gelirleri ile hangi ihtiyaçlarını karşıladıkları burada önem kazanmaktadır. Dar gelirli mükellefler gelirlerinin tamamını ya da büyük bir kısmını zaruri diye nitelendirilen yiyecek, giyecek, eğitim ve sağlık gibi ihtiyaçlarının karşılar iken ve ihtiyaçlarının tamamının vergi kapsamına girmesi sebebiyle gelirlerinin önemli bir miktarını vergi olarak öder iken lüks olarak ihtiyaç olarak nitelendirilen Örneğin; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 6552 sayılı Kanunla değişik (17/4-g) maddesi ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi KDV'den istisna tutulmuş, bu işlemler dışındaki ithal ve teslimlerde KDV istisnası 11/9/2014 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Uygulanan bu kanun nedeniyle mükelleflerin eşitlik ilkesine olan güveni zedelenmektedir. Borsada işlem gören bir pırlantanın sahibine bir gelir elde ettirmesine karşın dar mükellefler ihtiyaç karşılama önceliklerine göre herhangi bir gelir elde edememektedir. Bu durum mükellefler arasında gelir eşitsizliğine de sebep olmaktadır.

Sonuç olarak; Eşit ilkesi vergide adalet ilkesinde olduğu gibi mükelleflere güven ve devlete bağlılıklarını tazeleyen bir ilkedir. Eşit bir vergi sistemi ile devlet mükelleflerin vergiye olan uyumunu artırabilir. Görüşmeler sonucunda mükellefler KDV'nin eşit şartlar sunmadığını söylemektedirler. Kısacası KDV'de vergi dışı bırakılan ya da bazı ürünlere uygulanan düşük vergi oranı ya da hiç uygulanmayan vergi oranları KDV uyumunu olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

3.4. Vergi Denetimi

Vergi denetimi; beyana dayalı vergi sisteminin kaçılmaz bir parçası ve adeta devletin vergi gelirlerini garanti altına alma yönünden bir sigorta görevi üstlenmektedir. Devlet vergi denetim yetkisini anayasanın kendisine verdiği

vergilendirme yetkisinden almakta olup bu yetkinin kullanımını anayasada bulunan yasalara dayandırmaktadır (Soydan, 2015: 7). J.J.Rousseau yaklaşımıyla devlet toplumu oluşturan bireylerin aralarında oluşturdukları zimmi bir sözleşme ile oluştuğu ve bu sözleşme anayasa ile somut hale getirildiği kabul edilirse, verginin de bu toplumsal sözleşmenin hayata geçmesi için bireyler tarafından devletin gelir elde etmesi için ödemek zorunda olduğu bir kaynak kabul edilmesi gerekmektedir (Abdioğlu, 2007: 162).

Bireylerin devlet tarafından toplanan bu vergiler ile yapmış olduğu kamu hizmetleri arasında doğrudan ve eş zamanlı bir bağ kurmakta zorlandıklarında ve ya verginin kişisel bütçelerinde oluşturdukları baskı ve yük ya da tasarruflarında muhtemel bir daralma oluşturduğundan vergiye karşı ister istemez bir direnç oluşturma ya da vergi kaçırma yoluna başvurmaları kaçınılmazdır. Bu nedenle günümüzde uygulanan beyana dayalı vergi sisteminde vergisel işlemlerin doğruluğunu sağlayan vergi denetimin etkin bir şekilde kullanılması önem arz etmektedir.

Vergi denetimi vergisel işlemleri ve işlemler ile ilgili olan mükellefler tarafından tutulması gereken defterlerin incelenmesi, hata, noksan yapılan hilelerin ortaya çıkartılması ve düzeltilmesi ya da oluşabilecek hata ve hileleri önleyici bir işlemi bünyesinde barındırmaktadır. Vergi denetimini devlet adına Maliye Bakanlığına bağlı vergi denetim kurulları tarafından gerçekleştirilmektedir.

Vergi uyumunda; mükelleflerin beyan bildirim esnasında vergiye karşı olan olumsuz tutum ve davranışlarını belirlemede vergi denetimi önleyici bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca dürüst mükellef olarak nitelendirebileceğimiz beyanını doğru ve zamanında ödeyen mükelleflerin haklarını koruma ve devlete olan güvenini artırmada rol oynamaktadır. Ayrıca dürüst mükellefin vergi uyumunu kolaylaştırmaktadır.

Çalışmamız esnasında KDV uyumunu belirleyen faktörler arasında vergi denetimini 8 mükellefimiz tarafından tekrarlanmakta olup mükelleflerimiz kanuni mükelleflerin yeterinde denetlenmediği düşüncesine sahip olmaktadır.

İyi bir vergi kesinlikle devlet tarafında (düşünme sessizliği) esnafların sık sık denetime tabi tutulması gerekmektedir. Esnaflar maliye tarafından yeterince denetime tabi tutulduğuna inanmıyorum kesinlikle daha sıkı bir denetim yapılması lazım. Yaygınlaştırılacak. (Mükellef:1).

Yani bunun cevabını şöyle verebilirim devlette denetimin çok iyi olduğunu ben düşünmüyorum. Eğer denetim çok iyi olsaydı az önce bahsettiğimiz aksaklıklar zaten olmazdı. (Mükellef: 6).

Valla eski sistemi geri getirsin. KDV bu sefer herkes fiş verir, herkes fiş toplar ve esnafta alışkanlık olur yani fiş istemese de müşteri müşteriye fiş keser yani istiyormuş gibi Çünkü o zaman müfettişler vardı korkuyordu yani esnaf korkuyordu müfettiş olabilir diye (Mükellef:12)

Yukarıda verilen örneklerden yola çıkarak mükelleflerin vergi denetimin etkinliği ve denetimin varlığının olmadığı düşüncesinin hakim olduğu ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin oluşturduğu bu olumsuz düşüncenin temeline baktığımızda devlet denetleme kurulunun yapmış oldu denetim oranlarına göre mükelleflerin haksız olduğunu söylemek yanlış olacaktır.

Tablo 3.1: Türkiye Genelinde Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelen Mükellef Sayısı	Mükellef İnceleme Oranları
2013	2.460.281	71.352	2.90%
2014	2.472.658	55.284	2.24%
2015	2.527.084	58.676	2.32%
2016	2.541.016	49.817	1.96%
2017	2.636.370	44.182	1.68%

Kaynak: Vergi Denetleme Kurulu

Yukarıdaki verilere göre artan mükellef sayısına karşın inceleme oranları 2015 yılı haricinde azalmakta ve devletin denetim aracını etkin bir şekilde kullanmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu durum mükellefler tarafından hissedilmekte ve mükelleflerin vergiye uyumunu etkilemektedir. Mükellefler açısından bakıldığında denetim mükellefler arası eşitliğin, adaletin vb haklarının sağlanmasında önemli bir araçtır. Denetimin varlığı mükelleflerin devlet

tarafından haklarının korunduğu düşüncesini sağlamaktadır. Etkin bir şekilde kullanılan vergi denetiminin mükelleflerin vergi uyumunu kolaylaştırmada ve uyumu artırmada önemli bir rol oynamaktadır. Denetim ile mükelleflerin devlete olan bağlılık ve güven duygusu arasında yakın bir ilişki söz konusudur. Denetim varlığı mükelleflere güven verirken aynı zamanda devlet otoritesini hissetmelerini sağlamaktadır.

Denetimin azlığından bahseden 8 mükellefin genelinde 1985- 2007 yılları arasında uygulanan vergi iadesi döneminde devletin denetim aracını etkin bir şekilde kullanıldığı düşüncesi hâkimdir.

Eskiden almayana bile ceza uygulayacağız falan diyorlardı Niye fiş almadın diye kapının önünde çıkıpta tespit edilme olayları vardı açıkcası (Mükellef:8).

Valla eski sistemi geri getirsin. KDV bu sefer herkes fiş verir, herkes fiş toplar ve esnafta alışkanlık olur yani fiş istemese de müşteri müşteriye fiş keser yani istiyormuş gibi . Çünkü o zaman müfettişler vardı korkuyordu yani esnaf korkuyordu müfettiş olabilir diye (Mükellef:12).

Verilen örneklerden hariç mükellef 11 vergi iadesi döneminde alışveriş esnasında kendisi, fiş vermek istemen satıcı ve vergi memuru arasında geçen bir diyalogu anlatarak vergi iadesi döneminde vergi denetiminin etkinliğinden bahsetmektedir.

Eski tabi o vergi iadesi memurlara, çalışan personellere ödendiği dönemlerde şimdi yok öyle bir şey şimdi zaten fiş versen alsan kimse sormuyor,

(vergi iadesi dönemi) işte o zaman memur girdi devreye çıkardı kimliğini "kardeşim ben devlet memuruyum görevim bu vatandaşın fişini ver sana da bir ceza keseyim" hem çıkardı cezasını da kesti (Mükellef:11).

Yukarıda verilen örneklerden yola çıkarak vergi iadesi döneminde vergi iadesi kanunun yanında devletin ayrıca denetim aracını etkin bir şekilde kullandığını söyleyebiliriz. Bunun yanında vergi iadesi döneminde

mükelleflerinde fiş fatura alma eğilimi ile beraber kanuni mükelleflerin filli mükellefler tarafından denetlendiğini de söyleyebiliriz. Örneğin;

(Fiş- Fatura) iadesi verdiğim zaman hepimiz toplarız fişi niye toplamayalım. En azından devletten önce biz esnafı denetleriz. Ama şu anda devleti, esnafı ne devlet denetliyor ne ben denetliyorum halk olarak (Mükellef:7.)

benim fişimi ver devlet benden alsın o şeyi vergiyi sende ver devlete vergiyi "niye kaçıyorsun ben veriyorum da sen niye vermiyorsun (Mükellef:11).

Sonuç olarak verilen tüm örnekleri değerlendirdiğimizde günümüzde denetimin vergi iadesi döneminde uygulanan denetim kadar etkin olmadığı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca günümüzde vergi iadesi dönemindeki gibi mükellefler arasında fiili mükelleflerin fiş- fatura olarak doğal bir şekilde oluşturduğu denetim mekanizmasının kalmadığı ve günümüzde fiş- fatura belgelerine verilen önemin azaldığı hatta yok olmaya yüz tutulduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

3.5. Vergi Cezaları

Allingham ve Sandmo modeli olarak da bilen rasyonel tercih teorisinde (caydırma modeli) cezalar ile ilgili bir teoride bulunmuştur. Bu teoride “Rasyonel tercih modeline göre vergiye gönüllü uyumu (voluntary compliance) belirleyen başlıca etkenler yakalanma ve cezalandırılma riskinin büyüklüğü, korku gibi etkenlerdir. Bir başka ifadeyle, bireyi gönüllü uyuma yönlendirecek faktörler etkin vergi denetimi, cezaların caydırıcı gücü ve saire faktörlerdir. Allingham ve Sandmo (1972) modeli, vergi kaçakçılığı (taxevasion) ile yakalanma riski (risk aversion) arasında yakın bir ilişki olduğunu varsayar.

Vergi denetimi esnasında mükellefler tarafından yapılan ve vergi memurları tarafından belirlenen hileler sonucunda ortaya çıkan vergi cezaları vergi uyumsuzluğunun bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir ülkede vergi cezalarının sayısının fazlalığı vergi uyumsuzluğunun büyüklüğünü göstermektedir. Rasyonel tercih modelinden yola çıkarak yüksek vergi ceza oranlarının caydırıcı gücünden yararlanarak mükelleflerin sorunlu vergi uyumu

sağlanabilir. Vergi ceza oranlarının yüksek tutulması ile eş zamanlı olarak yapılan vergi denetimleri vergiye uyumu artıracaktır.

Yapılan görüşmeler esnasında4mükellefimizKDV defili mükellefler kanuni mükelleflerin fiş verme alışkanlıklarının yerleşmesi için alınabilecek önlemlerden bir tanesinin de cezalar olduğunu düşünmektedir. Ceza tutarlarını yüksek oluşu ve bunu denetim ile kontrol altına alınması ile kanuni mükelleflerin davranışlarının olumlu bir şekil alacağını düşünmektedir.

Cezası yüksek olacak. Ben ceza keserim yani sattığın malın vergisini vermek zorundasın (Mükellef:7).

Ceza ve denetim kesinlikle yani maliye tarafından kesinlikle esnafların yeterince denetlenmediğine inanıyorum ben. Kesinlikle denetlenmiyor. zatenşur da örneğin maliye memuru esnafla haşır neşir. Bunun üzerine de maliye memuru gidemiyor çok yakından tanıdığı için esnaftı (Mükellef:1)

Valla nasıl bir politika derken benim aklıma cezayı müeyyide geliyor. Yani çok şey maliye tarafından sıkıca denetlenip ondan sonra eğer hakkaten verilmediği tespit ediliyorsa. Kanun neyi icap ediyorsa ona göre yapılması lazım. Eskiden almıyana bile ceza uygulayacağız falan diyorlardı. Gerçi hiç rastlamadım, başıma gelmedi ama eskiden böyle bir olay vardı. Niye fiş almadın diye kapının önünde çıkıpta tespit edilme olayları vardı dıydum ama görmedim açıkcası. (Mükellef:8.

Sonuç olarak KDV uyumunu belirlemede esnaflara ve şirketlere uygulanan vergi denetimin eksikliğinin büyüklüğüne, vergi cezalarının sayısal üstünlüğüne ters orantılıdır. Diğer bir deyişle eksik vergi denetimi ve caydırıcı olmayan vergi cezaları vergi direnci gösteren mükellefleri cesaretlendirmekte ve vergi uyumlarını negatif etkilemektedir. Bu nedenle günümüzde uygulanan vergi ceza tekrar gözden geçirilerek vergi uyumunu sağlamada önemli bir rol alması sağlanabilir.

3.6. Vergi Bilinci

Vergi bilinci mükelleflerin vergiyi algılama ve vergi uyumunu belirlemede önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan bir literatür çalışmasına göre; Ümit Güner (2008) vergi bilincinin ve vergi ahlakının vergi uyumunda ki rolü modelinde verginin işlevsel rolünü bilen mükelleflerin vergiyi benimsedikleri sonucuna ulaşmışlardır. Diğer bir deyişle vergi bilincine sahip bireylerin vergiyi daha kolay sahiplendiğini ve vergiye uyumun daha kolay olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi bilinci, çoğu gelişmiş ülkelerin vergilemeyi siyasi bir araç olarak görmekten farklı olarak vergilemenin ekonomik ve sosyal hayattaki faydalarının farkında olarak mükelleflerine yerleştirmeye çalıştığı bir olgudur (Sarı, 2016: 30). Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda, vergiye gönüllü uyum kendiliğinden artarken; vergi bilincinin düşük olduğu toplumlarda, yasal olmayan (vergiyi kaçırma) ya da vergiyi doğuran olayı gerçekleştirilmeme (vergiden kaçınma) gibi vergiye karşı negatif tutum ve davranışlar ortaya çıkmaktadır (Birinci, 2010: 94). Vergi uyumunun düşük olduğu ülkelerde orta vadeli vergi programlarının hedeflerinden bir tanesi de bireylerin vergi bilinci artırmaktır. Vergi bilincinin düşük olduğu ülkelerde devletin vergi bilincini artırmaya yönelik birtakım politikalar yönetmektedir. Devlet kamu spotları, seminer, eğitim vb araçlarını kullanarak bireylerin vergi bilincini artırmayı hedeflemektedir.

Çalışmamız esnasında görüşme yapılan mükelleflerin tamamına yakını vergi bilincinin eksik olduğunu söylemektedir. Örneğin:

Tamamen değil. Şimdi birçok vergi kesiliyor. Hatta (uuu) bir ortamda konuşurken verginin bile vergisini kesiliyor diye artık söylemler ortaya çıktı o yüzden (uu) çok iyi anlamıyorum yani (uu) belirli ölçüye kadar gerekli görüyorum ama gerekli görmediğim çok anlan da var (Mükellef: 3).

Değilim aslında çok değilim (uu) yani (eee)sadece görünen (eee) vergi yani biz alışveriş yaptığımız zaman (eeee) fişimizi alıyoruz, fişimizi veriyoruz (ee) çok ayrıntılara girmiyoruz. (mükellef: 4)

Çok fazla bilgiye sahip olduğumu düşünmüyorum. Bildiklerim daha çok karşılaştığım vergi çeşitleri (Mükellef:10),

Verilen örneklere göre günümüzde gerçekleştirilen kamu spotları, seminer, eğitim vb araçların etkin bir şekilde kullanımı tartışmalı hale gelmiştir. Günümüzde mükelleflere en kolay ve etkin bir şekilde ulaşmada kamu spotlarının etkinliği diğer araçlardan daha kolay olduğunu söylemek yanlış olamayacaktır buna rağmen mükelleflerin kamu spotlarının etkin kullanılmadığı düşüncesi hakim olmaktadır ve bu konuya dikkat çekmektedirler. Görüşmeler esnasında mükellefimizin üçte ikisi kamu spotunun eksikliğinden ve etkin bir şekilde kullanılmadığından bahsetmektedirler. Kamu spotu araçları olarak TV reklamını, bilbortu, afişleri ve logoyu sıralayabiliriz. Mükellefler kamu spotu araçları ile kendilerinin ve diğer mükelleflerin bilinçlendirilmesi yoluna gidilerek vergi uyumunu sağlanabileceğini düşünmektedirler.

Kamu spotları oluşturulmuştu ama (kulağı göstererek) bur dan girip bur dan çıkıyor diye düşünüyorum. Kamu spotlarının (Mükellef: 3).

Eee, şimdi bu konuda vatandaşların tabii ki bilinçlendirilmesi gerekiyor. Bunun için ee, sosyal medyada ya da televizyonlarda bilinçlendirme programlarının yapılması gerekir kamu spotu gibi. (Mükellef: 9).

Yani duyduğumuz televizyonlardan, reklamlardan gördüğümüz hiçbir şey yok. (Mükellef: 10).

Örnekleri değerlendirdiğimizde kamu spotları mükelleflerin vergi hakkında bilgi edinme yollarından biri olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu spotlarında reklamların, afişlerin vb mükelleflerin dikkatini çekebilecek düzeyde etkin ve akılda kalıcı bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Fakat sonuçlara göre kamu spotları etkin ve akılda kalıcı bir şekilde kullanılmadığı ortaya çıkmaktadır. Etkin bir şekilde kullanılan reklamların vb kalıcılığından bahsedilmektedir. Mükellefler görüşmeler esnasında geçmişte vergi iadesi dönemi için yapılan reklamlardan bazılarının daha hala sloganlarının akıllarında kaldığını söylemektedirler. Örneğin:

Önceden ha fişini almadan gelme diyordu önce iş sonra fiş diyorlardı ya önce o fişi topla bende cocuklara diyordum ki fişi almadan gelmeyin diyordum (Mükellef: 7)

Vergi iadesi dönemini de yapılan reklamları araştırdığımızda o dönem yapılan reklamların bir hikâyesinin olduğu ve bu hikâye ile birlikte esprili bir dil ve akılda kalıcı bir slogan kullanıldığını söyleyebiliriz. Bu şekilde mükelleflerin dikkatini çektiğini ve daha hala mükelleflerin o dönemde ki reklamları hatırladığı ortaya çıkmaktadır. Örneğin: Vergi iadesi döneminde Ayşegül ve Ali Atık çiftinin oynamış olduğu reklam filmi önce alışveriş sonra fiş reklamını gerek mükelleflerin alışveriş esnasında fiş alması gerektiğini, alınan fişin KDV içerdiğini, toplanan vergilerin hazineye ve aile bütçesine katkısı olduğu mesajları reklam aracılığı ile etkin bir şekilde verilmiştir. Bir mükelleflerimiz yapılan kamu spotları, seminer, eğitim haricinde farklı olarak yine TV dizisi, filmleri ya da tiyatro aracılığı ile mükelleflerin bilinçaltına verginin yerleştirilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Dediğim gibi televizyon kanallarında, radyolarda veya bazı TRT 1'de yayınlanan programlarda dizilerde bu örtük olarak vatandaşa bir şekilde bu mesaj verilmeli. Yani bilinçaltına yerleştirilmeli. Çok farklı bir dizinin bir sahnesinde bile işte emlak vergisinin zamanı geldi, emlak vergisini ödeyelim, sen ödedin mi bu tarz konuşmalar yapılarak vatandaşlar belki bilinçlendirilebilir. (Mükellef: 10)

Kamu spotlarının yanında ortaokul, lise çağındaki genç nüfusa ağaç yaşken eğilir misali atasözümüzden yola çıkarak vergi eğitimlerinin verilmesi gerekmektedir. Bu eğitimler seminer şeklinde olabileceği gibi vatandaşlık derslerine ek olarak vergi hakkında bir müfredat oluşturulabilir. Ayrıca anne ve babaların vergi bilincini artırmaya yönelikte bunlara benzer çalışmalarda yapılabilir.

Kısacası mükelleflerin vergi bilinci düzeyleri istenilen ve olması gereken düzeyde olmadı bir gerçektir. Bu sebeple mükelleflerin vergi bilincini artırmaya yönelik uzun süreli programlarda (seminer, ilkokul çağındaki çocukların eğitimi)

dâhil olmak üzere günlük hayatta mükelleflere kolay ulaşma yollarından biri olan TV reklamları, bibortlar, sosyal medya ağları etkin bir şekilde kullanılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır

Mükelleflerin vergi bilinci etkileyen ilgisizlik, dikkat eksikliği vb gibi faktörler haricinde mükelleflerin eğitim düzeyleri vergi bilinci etkileyen önemli bir faktördür.

Ankara, İzmir gibi yerlerde eğitim düzeyi biraz daha yüksek bu olayın bilincinde olan insanların olduğu bir yoğunluk var fakat kırsal bölgelerde yani Konya demek istemiyorum ama Konya da olabilir, Van da olabilir, Karadeniz'in bir ili de olabilir biraz daha böyle eğitim seviyelerinin düşük olduğu yerlerde sanırım bu konu olan ilgi daha azdır diye düşünüyorum. Tamamen eğitim (Mükellef:4)

Yok hiç öyle bir telkin almadım. Yani hani şöyle şey benim babam bankacıydı hepsi şey dediği şeydi "fişinizi alın dedi fişinizi faturanızı alın dedi" o bir alışkanlık var zaten (Mükellef:13)

Genel olarak eğitim seviyesinin yüksek olduğu bir yerde vergi uyumunun daha kolay gerçekleştiği düşünülmektedir. Bilgiye ulaşma konusu ile eğitim seviyesi yüksekliği arasında paralel bir ilişki vardır. Eğitim seviyesinin yüksek oluşu mükelleflerin vergi ile ilgili bilgi düzeylerini artırır iken bir yandan da bilgisizlik sebebiyle ortaya çıkabilecek aksaklıkların ya da işlem hatalarının azalmasında etkin rol oynayacaktır. Sonuç olarak da mükelleflerin hem zaman kaybının hem de maddi zararlarının azalmasını sağlayarak, mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırma yönünden etkin olacaktır (Topkan, 2016: 61).

Sonuç olarak; mükelleflerimizin genelinde vergi bilincinin eksik olduğu gözlenmektedir. Görüşmeler esnasında mükelleflerin geneli kamu spotlarının bilgilendirmede etkin bir araç olarak görmektedir. Geçmişte etkin bir şekilde kullanıldığı ortaya çıkan spotlarının günümüzde aynı şekilde kullanılmadığı ortaya çıkmaktadır.

3.7. Vergi Kültürü

Vergi kültürü ilk kez Shumpeter “Ekonomi ve Gelir Vergisi Sosyolojisi” adlı makalesinde verginin evrimsel karakterlerini ön plana çıkartarak herhangi bir sosyal kurum gibi vergilerde ekonomik ve psikolojik uygunluk çağında uzun yaşar. Fakat vergi sistemi içerisinde yer alan toplum kurallarına uymayan hiçbir şey uzun süre ya da sonsuza kadar varlığını koruyamaz (Taytak, 2016: 1937). Schumpeteryan bakış açısına sahip olan Alfons Pausch: “Vergi kültürü, insan psikolojisinin ve yaratıcılığının bir dışı vurumu dur” açıklamasıyla bir ülkenin vergi kültürünü vergi sisteminin değişimini belirleyen kişiliklerle ilişkili olduğunu düşünmektedir (Özdemir, 2015: 178).

Vergi Kültürü mükelleflerin vicdanen vergi verme gerekliliğini hissetmeleri şeklinde tanımlayabiliriz. (Ayas ve Saruç, 2015: 178). Vergi kültürü devletin (Özeldede vergi idaresinin), mükelleflerin vergiye bakışı, vergiyi nasıl algıladıkları ve bunların sonucu olarak vergi karşısında sergilemiş oldukları tutum ve davranışlar olarak ifade edilebilir. Mükelleflerin yüksek bir vergi kültürü düzeyine sahip olabilmek için öncelikle aileden başlayan ve okulla devam eden bununla birlikte medya araçlarına kullanılarak mükelleflerin vergi kültürü düzeylerini artırılabilir.

. Görüşmeler esnasında mükelleflere yöneltilen çevrenizden ya da ailenizden fiş ya da fatura almaya yönelik herhangi telkin ya da tepki aldınız mı soruna mükelleflerin tamamı günümüzde böyle bir telkin ya da tepki almadıklarını söylemişlerdir. Fakat vergi iadesi uygulanan dönemlerde çevresinin ya da kendisinin telkin ya da tepki gösterdiklerini söylemektedirler. Vergi kültürünün oluşmasında çevrenin tutum ve davranışları burada ön plana çıkmaktadır. Bu yüzden KDV vergi kültürünü artırabilmek için çevresel uyarıcı olan aile ya da arkadaşlarının tutumu mükelleflerin tutum ve davranışlarını belirleyici bir etmen olacaktır.

Günümüzde mükelleflerin birbirine karşı uyarıcı bir davranış sergilemedikleri hatta olası bir uyarıcı davranışların diğer mükellefler tarafından yanlış anlaşılabilmesi tedirginliğinin varlığı ortaya çıkmaktadır.

Ailemden herhangi bir tepki olmadı. (hayır anlamına gelen bir ses) öyle bir şey olmadı kimse kimsenin alışverişinde fiş aldın mı almadın mı ya da fiş kimsenin aklına gelmez (Mükellef: 3).

Yooo öyle bir telkin almadım. Zaten bu KDV olayı kalktıktan sonra kimse kimseyi telkin edecek hali kalmadı. Kimsenin umurun da değil açıkça konuşmak gerekirse (Mükellef: 8).

Mükellefler arasında oluşturulan telkin ya da tepki davranışlarının yaygınlaştırılması ile, mükellefler arasında doğal bir denetim mekanizması oluşumunu sağlanacaktır. Vergi iadesi döneminde, mükelleflere verginin geri dönüşüm sağlanması mükellefi tetikleyici bir unsur haline almış ve bunun sonucunda mükellefler diğer mükellefler ile etkileşim haline geçerek fiş- fatura alma telkinini bulunmalarına itmiştir.

Yooo öyle bir telkin almadım. Zaten bu KDV olayı kalktıktan sonra kimse kimseyi telkin edecek hali kalmadı. Kimsenin umurun da değil açıkça (Mükellef:8).

Daha evvelden alıyorduk yani tabi fatura dönüşü vardı ondan dolayı evde söylüyorduk tembih ediyorduk bir şey aldığınız zaman fişi alın diye ama şimdi öyle bir şey olmadığı içinde pek öyle bir şey yok yani (telkin yok) (Mükellef: 14).

Sonuç olarak vergi kültürü mükelleflerin vergi bilinci, yaşadığı coğrafya vb gibi etkenlerden etkilendiğini söyleyebiliriz. Fakat bunların yanı sıra mükellefleri vergi kültürünü oluşturmada itici bir gücün olmadığı ortaya çıkmaktadır. Geçmişte KDV mükelleflerinin fiş - fatura almalarına itici bir güç (dürtü) olarak vergi iadesi örnek olarak gösterebiliriz.

Ayrıca dürtü gücü ile paralel olarak ilerleyen mükelleflerin vergi bilincini artırma araçları kullanılarak vergi kültürünün gelişmesine ve bireyler arasında yerleşmesi sağlanabilir.

Vergi bilinci arttırıldıkça mükellefler arasında olumsuz olarak yerleşmiş ve bir kültür haline almış tutum ve davranışların sonucu ortaya çıkan eylemler

düzeltilerek ve gelecek nesillerin vergiye karşı tutum ve davranışları şekillendirilebilir.

3.8. Ödüllendirme ve Teşvik

3.8.1. Ödüllendirme

Bireylerin iki şey arasın doğru tercih yapmalarının esnasında kararsız kaldıklarında itici bir güç (dürtü) verilerek doğru tercihi yapmaları sağlanabilir. Bu dürtü direk tercihi göstermek yerine değil de ona küçük nüanslarla ya da anlatımlarla doğru tercihi yapması sağlanabilir. Örneğin; ameliyat yapılması zorunlu bir hastaya ameliyatının başarılı geçme ihtimalini anlatır iken doktorun bugüne kadar yapılan ameliyatların %60'nın başarısız olduğunu söylediğinde hastayı ameliyat kararı alma konusunda olumsuz ekilebileceğini söyleyebiliriz. Halbuki doktor hastaya bugüne kadar yapılan ameliyatların %40'nın başarılı olduğunu söylediğinde karar alma konusunda hastayı olumlu etkileyebilir ve hastanın ameliyat olma kararında itici bir güç oluşturabilir.

Bu mantıkla yola çıktığımızda vergilendirmede de mükelleflerin vergi uyumunu artırmada bir dürtü oluşturulabilir. Ödüllendirmede bu dürtme yöntemlerinden bir tanesi olabilir. Diğer bir deyişle mükelleflerin ödüllendirme ile vergi motivasyonlarının artırılması sağlanabilir. Geçmişte ülkemizde uygulanan vergi iadesi ve günümüzde de Malta, Slovakya, Çin gibi birkaç ülkede uygulanan şanslı fatura, piyango gibi uygulamalar mükelleflerin vergi motivasyonlarını sağlamada güzel bir dürtü örneğidir. Ödüllendirmede bir dürtü şekli olabilir.

Çalışmamız esnasında mükelleflerin geneli ödüllendirilmenin kendilerini teşvik edici bir etken olduğunu söylemektedirler. Fakat ödüllendirilme şekli olarak farklılık göstermektedirler. Kimi mükelleflerimiz nakit para şeklinde kimi mükelleflerimiz fatura tutarlarında indirim şeklinde söylese de ortak payda maddi bir kazanç elde etme yatmaktadır.

Görüşmeler esnasında 9 mükellefimiz bu ödüllendirilmeyi vergi iadesi yoluyla doğrudan maddi bir kazanç elde etmek şeklinde talep ederken 4

mükellefimiz alınan fiş ya da faturaların karşılığında yaptıkları harcamalar mesela elektrik faturası, sağlık giderleri gibi harcamalarda indirim talep etmektedir.

Vergi iadesinin Bireylere olması bu sanki daha provike (teşvik) edici olacağını düşünüyorum (Mükellef: 5)

Devlet bana para vermesin ama desin ki senin bu kadar fiş faturanı şeyden düşecem doğalgazdan düşecem, faturandan düşecem. (Mükellef: 7)

Yani genelde insanlar (gülme sesi) maddiyatı sevdiği için maddi yönden ödül verilebilir. O olursa belki daha fazla etkilenebilir. (Mükellef: 13)

Mükelleflerin genel tutumunu ele aldığımızda mükellefler için ödüllendirilmenin farklı şekilleri olsa da yukarıda söylediğimiz gibi ortak payda maddi bir gelir elde etme bir fayda sağlamak olduğu ortaya çıkmaktadır. Mükellefler geçmiş dönemlerde uygulanan vergi iadesinin fiş ya da fatura alma konusunda kendilerini teşvik ettiğini söylemekte ve bu konuda ayrıca hassas davrandıklarını söylemektedir.

Çok fark ediyor. Sokakta fiş göremiyorsun. Eskiden varya sokaktan fiş toplardık. Yani şimdi sokakta fiş çok yani hani böyle şimdi gitdin dolu herkeste ben ne bileyim demin vardı yine attım yani (Mükellef: 7)

Ödüllendirme şekli ister nakit (para) ister faturalar üzerinden yapılan indirim şeklinde olsun mükelleflerin fiş- fatura alma isteklerini etkileyeceğini söyleyebiliriz. Yasa yapıcıları tarafından düzenlenen bir uygulama ile mükelleflerin KDV uyumu artırılabilir. KDV uyumu için yapılacak bir düzenleme oluşturmada bazı ülkelerde yapılan uygulamaları rol model alınabilir. Örneğin Malta ilk kez 1995’de şanslı fatura uygulaması ile mükelleflerin fiş-fatura alma oranlarını önemli derecede artırıp vergi gelirlerini artırmışlardır. Malta da uygulamaya konulan bu çalışmanın işleyişivergi dairesinin şartlarına uyan ve vergi dairesinin belirlediği tarihlerde bildirilen makbuzlar bir havuz içine alınıp toplam 100 çekiliş yapılarak şanslı makbuzlar belirlenir. Belirlenen her şanslı makbuzlara belirlenen minimum ve maksimum ödül tutarları verilmektedir. (Ungureanu ve Dascalu, 2015: 268).

Çalışmanın temelinde iki amaç yatmaktadır. Birinci temel amaç mükelleflerin fiş fatura gibi belgelerinin alma alışkanlıklarının edinilmesi ve bu belgelerin muhafaza edilmesini sağlamak ikincisi temel amaç mükelleflerin vergiye uyumunu sağlayıp vergi dairelerinin KDV ve mükellef uyumluluğunu kontrolünü sağlamaktır (Ören ve Yücedoğru, 2017: 954). Malta da uygulamaya konulan bu çalışanın türevleri ilerleyen yıllarda Çin (1998), Slovakya (2013), Portekiz (2014), Romanya (2015) ve birkaç ülkede gerçekleştirilmiştir.

Ülkelerin bu çalışmalarda ki ortak paydası hem vergi gelirlerini artırmak hem de kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almaktır. Örneğin; Çin uygulama sonrası piyango'nun katılımcılarına ödediği toplam ödöl miktarı 30 milyon Yuan olmasına rağmen piyango KDV gelirinde 2002 yılının ilk yarısında 900 milyona Yuan artış gerçekleştirdi. Deneysel alanlardaki toplam işletme vergisi geliri de, (% 17.1 oranında) belirgin biçimde daha yükselmiş oldu. (Horvathova, 2014-2015: 13). Uyumu artırmaya yönelik yapılacak bir çalışma şanslı fatura gibi bir uygulamamanın vergi gelirlerinin artırıcı bir rol oynadığını ve ayrıcı vergi idaresinin etkinliğini artırdığı gözlemlenmektedir. Ayrıca devlet denetimin yanı sıra mükellefler aracılığı ile esnaflar, perakendeci satış yapan kurumlar denetim altına alınabilir ve bunun sonucu olarak da kayıt dışı ekonominin bir kısmı kayıt altına alınabileceği söylemek mümkündür.

Evet ödüllendirilmelidir. Çünkü denetim yapılıyor. Devletin denetimini yapıyor. Yani devlet esnafı denetlemiyor o halk denetliyor. Ne yapıyor? Alışlarının her şeyinin fişini alıyor. Fişini aldığı zaman ne yapıyor devlette ona bir ödöl veriyor. (Mükellef: 7)

Kısacası ödüllendirmenin teşvik edici bir unsur olduğu görünmektedir. Ödüllendirme mükelleflerin gelirlerinde artırıcı bir etki yarattığında uyum sağlama yönünde pozitif bir etki oluşturduğu gözlenmektedir. Bu ödüllendirme mükellefler için somut diğer bir değişle gözle görünür bir ödüllendirme olması gerektiğini söyleyebiliriz.

Ülkemizde 2007 yılında vergi iadesi uygulaması kalkmasının ardından uygulamaya konulan Asgari geçim indirimi aslında tam da mükellefleri

gelirlerinde artıcı bir özellik beklentilerini karşılamaya yönelik olmasına karşın mükelleflerde vergiye uyum konusunda itici bir güç oluşturmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Asgari geçim indirimi; Kişinin, kendisinin ve ailesinin geçiminin asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirlerinin vergilendirilmemesine denilmektedir (Sağbaş, 2011: 60). Asgari geçim indiriminin kapsamı 26720 sayılı resmi gazetede Gelir vergisi genel tebliği mad 32 belirtilmiştir.

Sonuç olarak somut bir ödüllendirme şekli ne olursa olsun mükellefleri vergi motivasyonunu artıracak ve vergiye uyum sağlamalarını kolaylaştıracaktır.

3.8.2. Gelir Elde Etme

Vergilerin alınmasının temelinde kamusal ihtiyaçların karşılanması yatmaktadır. Kamusal ihtiyaçlar ise o ülkede yaşayan bireylerin temel ihtiyaçları olan eğitim, sağlık vb ihtiyaçlarını kapsamaktadır. Bireylerden alınan vergiler ile yapılan hizmetler yine bireylerin faydasına sunulsa da bireylerin bireysel fayda maksimizasyonunu sağlayıp sağlamadığı tartışmaya açık bir konudur. Mükelleflerin bireysel faydaları sağlama yolları bireyler arasında farklılık taşıyabilir. Örneğin bir mükellefimiz vergiler ile yapılan hastanelerin ya da diğer hizmetlerin ödediği vergilerin bir karşılığı olarak görse de diğer bir mükellefimiz verginin kendisine maddi bir kazanç olarak dönmesi ile bireysel faydasını maksimize edebilir. Vergi uyumunu belirleyen faktörlerden biride mükelleflerin bireysel fayda maksimizasyonudur. Görüşme yapılan mükelleflerin tamamı bireysel faydalarını sağlamada ve vergi uyumunu teşvik etmede maddi bir kazanç diğer bir ifade ile gelir elde etmenin önemli bir rol aldığını söylemektedir.

Örneğin ülkemizde 1985-2007 yılları arasında uygulanan vergi iadesi uygulamasında fiş fatura toplamanın motivasyonunu sağlamada gelir elde etme düşüncesinin yattığını söylemektedirler. Gelir elde etme yolu ile sağlanan motivasyonda mükellefler fiş- fatura belgelerini almada daha hassas davrandıkları ortaya çıkmaktadır.

Eğer ödüyorsam karşılığını almalyım karşılığını almıyorsam boşu boşuna ödemeyeyim yani (Mükellef:8)

Bir katkısı yoktur. Bana göre maddi bir katkısı olmadığı için (Mükellef: 3)

Vergi iadesi olduğu için vatandaş her alışverişinde kuruşu kuruşuna her alışverişinde fişini alıyordu ama ne zaman vergi iadesi kalktı ondan sonra olay bitti. (Mükellef: 1)

Vergi iadesi döneminde mükelleflerin gelir elde etme düşüncesiyle sağladıkları motivasyon ile yine aynı dönemde vergi iadesi kapsamına girmeyen ya da fiş- fatura toplamının zahmet olduğunun düşünen mükelleflerin bireysel faydalarını sağlama yolları farklılık göstermektedir. Örneğin; vergi iadesi kapsamına giren bir mükellefin fiş fatura toplayarak yasaların kendisine verdiği hakkı kullanarak sağladığı bireysel fayda ile vergi iadesi kapsamına giremeyen ya da fiş- fatura belgelerini toplamayı zahmet olarak düşünen mükelleflerin fiş pazarlığı yaparak yasal olmayan yollar ile sağladığı bireysel fayda gösterilebiliriz.

Her iki durumda da bireysel fayda sağlama ya da motivasyon kaynağı gelir elde etme düşüncesidir. Günümüzde ise mükellefleri fiş- fatura belgelerini almada yasal bir motivasyon kaynağının bulunmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Mükellefleri fiş fatura belgelerini almaya itici bir gücün olmaması nedeniyle bazı mükellefler bireysel faydalarını maksimize etmede yasal olmayan fiş pazarlığı yöntemi başvurdukları gözlenmektedir.

Nadir (Fiş alma alışkanlığı) Pazarlık yaparım, indirim yapmazsa fiş ver derim. Eğer indirim yaparsa (Gülme sesi) zaten fişi istemememin bir anlamı yok. KDV ni istiyor. Pazarlığa göre yani beni sinirlendirirse esnaf bende fişi ver derim. (Mükellef:12)

(Vergi İadesi dönemi) Yoo kardeş ben bu faturayı alıyorum adam benden televizyona 5 bin lira para istiyor o zaman faturayı almıyorum adam benden 4.500 lira istiyor. İster fatura al istersen alma diyor faturayı alsam benim 50 liram gidiyor, almasam 50 bin liram cebimde kalıyor. Ben faturayı alıp götürüp vereceğim bir vatandaşa o alacak 10 lira ve yahut da 50 lira benim 50 liram gene gidecek onun için ben faturayı almıyorum. 50 lira benim cebimde kalıyor. (Mükellef:10)

Sonuç olarak; mükelleflerin ön planda tutukları bireysel faydaları fiş- fatura belgelerini alma eğilimlerini etkiledikleri ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle fiş- fatura maddi bir kazanç ya da gelir elde edilecekse alınacak bir belge olarak görülmektedir.

3.9. Ödeme Gücü

Ödeme gücü ilkesi anayasaya dayanmaktadır. Anayasanın 73 maddesinde “herkes ödeme gücüne göre vergi ödemelidir” şeklinde düzenlenmiştir. Vergileri dolaylı ya da dolaysız vergiler olarak sınıflandırdığımızda dolaylı vergilerde ödeme gücü ilkesinin uygulandığını söyleyemeyiz. Diğer bir ifade ile ödeme gücü ilkesi dolaylı vergilerde dikkate alınmamaktadır.

Dolaylı vergiler içinde büyük bir paya sahip olan KDV mükelleflerin günlük hayatta sık karşılaştığı bir vergi olarak ve ödeme gücünün dikkate alınmadığı bir vergi olarak mükelleflerin kişisel bütçelerinde farklı boyutlarda baskı ya da yük oluşturabilmektedir. Mükelleflerin algılamış oldukları yük ve baskı KDV uyumu önemli bir derecede etkilemektedir.

Görüşme yapılan mükelleflerin üçte birinden fazlası KDV'nin ödeme gücüne göre eşit, adil bir şekilde alınması gerektiğini söylemektedirler. Mükelleflerimiz KDV'nin kişisel bütçelerini sarstığını ve bu nedenle ödemek istemediklerini söylemektedirler.

Vatandaş kesinlikle sarmamalı. (iii) oluşturulan bütçeyi vatandaş kendince oluşturduğu bütçeyi sarsmamalı yani devlet tabi kaşıkla verip kepçeyle alırsa bu insanlarda huzursuzluk yaratır. (Mükellef: 6)

Aldığım belirli bir maaş, benim maaşıma yapılan zam ile katma değer vergi üzerine yapılan zam giderler çok çok çok üstünde katma giderler (düzeltme) katma değer daha fazla oluyor. Ben açıkçası ödemek istemiyorum. Çünkü gelirim belli bütçemi katma değer vergisine harca yana kadar daha farklı şeylerde kullanmak istiyorum (Mükellef: 3)

Mükellefler temel ihtiyaçları olan yiyecek, içecek, giyecek vb ihtiyaçlarını kapsayan KDV; mükellefler bu ihtiyaçlarını karşılar iken kişisel bütçelerinden ayırmak zorunda oldukları bir vergidir. Mükellefler, özelliklede düşük gelire sahip mükellefler KDV için kişisel bütçelerinden önemli bir payı ayırmaktadırlar. Yukarıda ki örneklerde ki mükellef 3 KDV için ayırdığı bütçeyi vergi ödemek yerine daha farklı bir şekilde değerlendirmek istemektedir. Mükelleflerin kişisel bütçelerinde algıladıkları baskı vergi uyumunu da etkilemektedir. Örneğin; KDV'nin oluşturduğu baskı düşük gelir grubuna sahip mükelleflerin ödeme gücüne uyguladığı baskı ile yüksek gelir grubunun ödeme gücüne oluşturduğu baskı mükellefler arasında eşit bir şekilde hissedilmemektedir. Görüşme esnasında kimi mükelleflerimiz KDV'nin bütçede oluşturduğu baskının azalmasının ve mükelleflerin ödeme güçlerinde oluşturulacak bir düzelmenin özellikle düşük gelir grubuna sahip mükellefler için fiş fatura alımını artıracığını ve vergi uyumunun da bu sayede artacağı fikrine sahiptirler.

tabı (uu) bir gelir elde etmek için haliyle daha üzerine sey yaparız yani daha da dikkat ederiz fiş almaya Çünkü ilerde bir para alacaksın. Onun için vergi iadesinin şey yapılmasında (uygulanmasında) fayda var. Eğer vergi iadesi tekrar uygulanırsa fiş alımının daha da artacağına inanıyorum (Mükellef:1)

Yaaa gelir düzeyi çok düşük olanlar yani bunu yaparlardı. Yani toplayıp bunu gönderdiklerinde bu fişleri ellerine küçük bir miktarda geçse para paradır anlayışı ile bunu yaparlardı ama orta ve üst sınıfın uğraşacağını zannetmiyorum. Orta sınıf belki ama geliri iyi olanlar birinin zaten alıpta tek tek fişleri yaz bunları gönder yaaa açıkcası uğraşacaklarını zannetmiyorum. (Mükellef: 6)

vergi aldığın gelire göre vergi ödemen lazım. (Mükellef:7)

Yukarıda örneklerden yola çıkarak mükelleflerin fiş fatura alma eğilimlerine yön verilebileceği gözlemlenmektedir. Fiş fatura alımı artırmak için kanun yapıcılar tarafından yapılan bir düzenleme ya da uygulama ile mükelleflerin fiş fatura alımını pozitif yönde artırıcı bir motivasyon oluşturacağını söyleyebiliriz. Geçmişte uygulanan vergi iadesi mükelleflere fiş- fatura belgelerinin toplanmasının ardında belirli bir miktar gelir elde etme fırsatı verdiğiinde kanun

kapsamına giren mükelleflerin genelinin bu fırsatı değerlendirdiğini söyleyebiliriz.

Vergi iadesinin farklı türevleri şanslı fatura, vergi piyangosu vb. Çin, Slovakya, Malta vd. gibi ülkelerde uygulanmaktadır.

Sonuç olarak; mükellefler açısından değerlendirdiğimizde KDV; mükelleflerin ödeme güçlerinde eşit bir şekilde hissedilmeyen bir baskı varlığında söz edebiliriz. Gelir durumuna göre, kişisel bütçelerinin bir kısmı ile KDV ödeme ya da KDV ödemeyip bu bütçeyi farklı şekilde değerlendirme ya da bütçelerini sarsmayacak şekilde diğer bir deyişle düşük KDV oranı ile vergi ödeme şeklinde üç tercih sunulduğunda mükelleflerin geneli ikinci ve üçüncü seçenekleri üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Ödeme gücü dikkate alınmayan KDV ve diğer dolaylı vergilerde mükelleflerin vergiye uyumunun varlığından söz etmek yanlış olacaktır. Vergiye uyumu artırabilmek için verginin doğuşunu sağlayan fiş- fatura belgelerinin cazip hale getirilmesi gerekmektedir. Kısacası; mükellefler için vergi uyumu eşittir mükellef motivasyon, motivasyon eşittir maddi bir kazanç ayrıca ödeme gücü dengesinin sağlanması şeklinde özetleyebiliriz.

3.10. Ödeme Şekli

Günümüzde teknolojinin gelişimi ve bankacılık sektörlerinin de gerçekleşen ilerleme sayesinde mükelleflere farklı ödeme şekilleri sunulmaktadır. Örneğin; geçmişte nakit ya da satıcıya taksit ile elden ödeme şeklinde yapılan alışverişler günümüzde kredi kartı yapılan nakit ya da kredi kartı ile banka ya yapılan taksitlendirme ya da maaş kartları üzerinden yapılan alışverişler şeklinde çeşitlenmiştir. Günümüzde bankalar aracılığı ile yapılan alışverişler ya da nakit alışverişler mükelleflerin fiş ya da fatura alma oranlarını etkilemektedir. Görüşme esnasında 6 mükellefimiz ödeme şekillerinin fiş-fatura alma oranların etkilediği üzerinde durmaktadır. Mükellefler alışverişlerini kredi kartı ya da maaş kartı üzerinde yaptıklarında fiş-fatura alma alışkanlığının nakit alışverişe oranla daha yaygın olduğunu söylemektedir. Nakit alışverişlerinde ise alışveriş tutarının ya da satıcı tutumunun (fiş pazarlığının) devreye girdiğini söylemektedirler.

Ben genelde çok nakit harcama yapmam. Genelde maaş kartından harcama yaparım. Zaten bu yani bildiğim kadarıyla resmi olarak yansıdığı için zaten orada alışveriş yapıyor gözükiyor miktar belli olduğu için özellikle fiş istemem. Zaten otomatik kesiliyor. (Mükellef: 6)

Zaten şimdi kart veriyorsun karttan para vermiyorsun ki adama. Kart olduğu için tartışması olmuyor hiç. (Fiş talep etmede)

Nakit (para) alışverişte dedim ya eğer indirim varsa da almam fiş (Mükellef: 7)

Kart ile yapılan alışverişler de genelde mükellefler fiş- talebinde bulunmadıklarını post cihazları üzerinde otomatik olarak fiş- fatura düzenlendiğinin kendisinin bunun için ekstra bir talepte bulunmadıkları gözlenmektedir. Ayrıca kart ile yaptıkları alışverişlerde ürün fiş kontrolünü sağlamak amaçlı fiş aldıklarını söylemektedirler.

Kredi kartından giderimi görmek adına onun slipi ile birlikte (Mükellef: 3)

Taksitli alışverişlerle ilgili olumlu en azından takip edebiliyorum fiş aldığımda. Neyin ne olduğunu. (Mükellef: 9)

Günümüzde kart ile yapılan alışverişlerin nakit alışverişe oranla daha yaygın olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Fakat kart ile yapılan alışverişlerde mükelleflerin fiş- fatura isteme oranlarının yaygın olup olmadığı tartışılabilir. Çünkü mükellefler kart ile yaptıkları alışverişlerde fiş- faturanın sistemden otomatik olarak verildiğini ve bunun için ayrıca bir talepte bulunmadıkları söylemektedirler. Burada dikkat edilmesi gereken konu mükelleflerin KDV uyumundan çok gelişen teknolojinin faydasıdır. Diğer bir ifade ile teknolojinin gelişimi vergi gelirlerini ve uyumu artırırken mükelleflerin fiş-fatura talep etme oranlarında ne derece etkili olduğunu tartışılabilir. Örneğin; kart ile yapılan ödemelerde sistemden otomatik olarak düzenlenen fiş-fatura mükellefleri fiş-fatura talep etmede tembelliğe sürükleyebilir ya da kart ile yapılan alışverişlerde müşteri ile satıcı arasına üçüncü bir kişi olarak giren bankacılık sistemi alışveriş esnasında olabilecek herhangi bir yanlışın düzeltilmesinde bir adım da karmaşıklık yarattığından olabilecek herhangi bir yanlışın anında giderilmesi için

mükellef, fiş- fatura kontrolünde daha hassas davranır bu durum fiş-fatura talep etmesinde etkili olabilir.

Nakit yapılan ödeme şeklinde ise mükellefin tutumunu belirleyen önemli etkenler birincisi alışveriş tutarı ikincisi satıcı tutumudur. İlerleyen konularda detaylı olarak ele alacağımız bu iki başlık mükelleflerin vergiye uyumunu belirlemede önem kazanmaktadır. Kısaca bu başlıklara değinmek gerekirse birincisi alışveriş tutarı düşük olan alışverişlerde yüksek tutarlı alışverişlere oranla mükelleflerin daha az fiş talep ettikleri gözlenmektedir. İkincisi mükellefler nakit alışveriş yaptıklarında satıcıların mükelleflere sundukları cazip teklifler karşısında her iki tarafta aralarında bir anlaşma yaparak alıcının fiş-fatura talep etmeyip tutar üzerinden indirim yaptırması satıcının da alınmayan fiş-faturanın üzerinden KDV ödememesi şeklinde her iki tarafın çıkarlarıyla örtüşen bir anlaşmasının oluşması şeklinde gerçekleşmektedir. Ayrıca gözlemler sonucu elde edilen bulgulara göre satıcıların mükellefleri yanıltıcı, aldatıcı davranışları mevcuttur. Örneğin satıcıların alıcılara fiş yerine mali değeri olmayan belgeler vermesi, yapılan alışverişlerde farklı KDV gruplarına giren ürünler olmasına rağmen ve farklı KDV oranı uygulaması gerekmesine rağmen tüm alışverişleri tek bir grup üzerinden vergilendirilmesi şeklinde mükellefleri yanıltma ya da aldatma yoluna gidilmesidir vergi uyumunu ve gelirlerini etkilemektedir.

Sonuç olarak, ödeme şekilleri mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Kart ile yapılan alışverişlerin KDV gelirlerinin pozitif yönde bir artış olduğunu söyleyebiliriz. Fakat vergi uyumunu belirlemede pozitif bir etki yaratıp yaratmadığı tartışmalıdır. Nakit ödemelerde ise mükelleflerin çıkarlarının örtüşmesi vergi uyumunda ve vergi gelirlerinde negatif bir etki oluşturmaktadır.

3.11. Alışveriş Tutarı

Görüşmeler de 5 mükellefimiz yaptıkları alışveriş esnasında fiş- fatura alma eğilimlerini etkileyen faktörlerden biri olarak alışveriş tutarını göstermektedir. Mükellefler düşük tutarlı (5TL, 10TL, 15TL) alışverişlerde fiş talep etme eğilimlerinin az olduğunu söylemektedirler. Tutarını düşük olan alışverişlerde fiş almanın mantıksal bir yönün olmadığını ve gereksiz olduğunu düşüncesine

sahiptirler. Fakat tutar olarak ödedikleri miktar büyüdükçe alışveriş esnasında hata olma payının varlığının arttığını ve bu durumun fiş alma taleplerindeki davranışlarını değiştirdiği söylemektedirler.

Küçük alışverişlerde 5 liralık 10 liralık alışverişlerde pek almıyoruz ama genelde toplu yaptığımız alışverişlerde alıyoruz. İnceleme açısından. Yaa küçüklerde 5 liralık 10 liralık alışverişlerde herhangi bir hata olacağını düşünmüyoruz açıkçası hani fişte ama büyük alışverişlerde hani bir ürün fazla geçilebiliyor bir ürün eksik geçilebiliyor. Bunları en azından karşılaştırmak açısından alıyoruz (Mükellef: 2).

Ya gerek olduğunu düşünmüyorum küçük alışverişlerde (Mükellef: 9).

Görüşmeler esnasında ayrıca dikkati çeken bir etkende alışveriş tutarının büyüklüğünün yanında mükellef ile satıcı arasındaki yakın ilişkiler de fiş- fatura alma isteklerini etkilemektedir.

Çok samimi olduğum bir bakkaldan da pek istemem açıkçası nedeni de yok (Mükellef: 14)

Çok küçük olan esnaflardan almam hani dediğim gibi hani örneğin pazar esnafını örnek verdim zaten aldığınız şeyler çok yüksek mevlalı ürünler değil yani bundan ötürü bir simitçiden, bir pazarcıdan istenmez zaten yani (Mükellef: 6)

Sonuç olarak fiş fatura almada mükelleflerin dikkat ettiği şey alışverişlerin tutarı ve satıcı ile aralarındaki yakınlık ilişkisi oldu ortaya çıkmaktadır.

3.12. Şirketlerin Finansal Büyüklüğü ve Kurumsallaşma

İşletmelerin finansal büyüklüğü ve kurumsallık düzeyleri vergi uyumunda bir rol oynamaktadır. Görüşme esnasında 5 mükellefimiz büyük işletmelerde ve kurumsallaşmış şirketlerin fiş- fatura verdiklerini fakat küçük işletmelerde bu olayın yaygın olmadığını söylemektedirler. Vergi uyumu açısından bu konuyu ele aldığımızda kurumsallaşmanın fiş- fatura verme işlemlerinde etkili olduğu fakat mükelleflerin fiş- fatura istemelerinde yarattığı etkide bir belirsizlik yatmaktadır. Diğer bir ifade ile mükellefler kurumsallaşmış işletmelerden alışveriş yapar iken

fiş- fatura talep ediyorlar mı? yoksa kartlar ile alışveriş yaptıklarında ki gibi zaten veriyorlar benim ayrıca talep etmem gerekmez bilincine mi? sahipler.

Günlük alışverişlerimizde zaten sürekli marketlerden alışveriş yaptığımız için ya hem kartı çıkartıyor çekiyor kart çıkarıyor fişi veriyor ve yahut da ödeme yapıyorsun peşin fişi çıkarıp veriyor o istese de istemese de o kasaya girecek o para, onun istemi dışında yani fiş çıkıyor sende alıyorsun. Yapacak yok başka (Mükellef:11).

Manava pek gitmiyorum hep süper markete gidiyorum. Zaten otomatikman ondan şey veriyorlar gene aynı şekilde pek fırına da gitme fırsatım olmuyor aynı gittim yerde hepsinin fişini alıyorum. Otomatik veriyor zaten sormama gerek kalmadan veriliyor (Mükellef:13).

Yukarıdaki örneklerden faydalanarak kurumsallaşmış işletmelerde fiş-fatura verme kültürünün ve bilincinin geliştiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Fakat küçük işletmelerde aynı kültürün oluşup oluşmadığı tartışılabilir ve küçük işletmelerin vergi uyumunun varlığı da bu tartışmaya dahil edilebilir. Ayrıca vergi uyumunu belirlemede mükelleflerin küçük işletmeler hakkında ki bilgi düzeyi ve küçük işletmelere bakış açıları da vergi uyumunu ve fiş-fatura talep etme isteklerini etkilemektedir.

Çok küçük olan esnaflardan almam hani dediğim gibi hani örneğin pazar esnafını örnek verdim zaten aldığınız şeyler çok yüksek mevlalı ürünler değil yani bundan ötürü bir simitçiden, bir pazarcıdan istenmez zaten yani

Neden istenmez. Birinci; benle alay edilmesini hoşuma gitmez. (Gülme sesi) Bizim tezgah bu kardeşim deyip görmüyor musun burada fiş kesilecek bir duruma benziyor mu diye böyle dalga bile geçilebilir yani. Ben bu güne kadar fiş kesen bir pazarcıda görmedim, bir simitçide görmedim zaten. İu yani bir su alırken, bir simit alırken yani ne bileyim yani bunlardan zaten istenmez de o yüzden yani biraz hani oturmuş bir düzen gibi geliyor bana (Mükellef:6).

Ekmekte, manavda fiş yok şu an Vermiyorlar, istemiyoruz da çünkü öyle sistemleri yok onların. Günlük çalışıyor onlar fakat markette daha büyük bir (u)

alışveriş merkezden alışveriş yaptığımızda fişlerimizi alıyoruz. Onlar kasadan çıkan fiş zaten ister istemez çıkarıyorlar sende alıyorsun (Mükellef: 11).

Mükelleflerin küçük işletmeler bakış açısını değerlendirdiğimizde; mükelleflerin satıcılardan fiş talep etmelerinde etkili olan birden fazla neden olduğunu söyleyebiliriz. Örneğin; vergi bilinci, satıcı ile yakın ilişkileri, fiş istediğinde alay konusu olabileceğini düşünmesi ya da fiş- fatura almayarak küçük işletmelerin büyümesinde katkısı olacağını düşünmesi vb. düşünceler etkili olmaktadır.

Kurumsallaşmanın yoğunluğunu ve işletmenin büyüklüğünü işletmelerin varlığını sürdürdüğü bölge ya da şehirler belirlemektedir. Kentsel yaşamın olduğunu bir bölgede kurumsallaşmanın ve büyük işletmelerin sayısının kırsal bölgelere oranla daha yaygın olduğunu söyleyebiliriz. Görüşmeler esnasında 5 mükellefimiz kentsel, kırsal bölgelerde fiş-fatura alma oranının farklılık gösterdiğini söylemektedir. Özellikle mükelleflerimiz kentsel bölgelerde, kurumsallaşmaya ve büyük işletmelerin varlığı nedeniyle fiş talep etme oranın yüksek olduğunu söylemektedirler.

Eee kentlerde tabi eğitim düzeyi daha yüksek, yükseldiği için bu bilincin daha çok oturduğunu düşünüyorum. Kırsal alanda (II) yani çok fazla önemsendiğini düşünmüyorum (Mükellef:6).

Yani kentsel yaşamda insanlar büyük marketlerde ya da büyük mağazalarda daha çok alışveriş yaptığı için daha çok alıyorlar

Yani gelişmişlik biraz da. Eee, kentsel bölgelerde herkes etrafından görerek bunlar yaygınlaşıyor. Ya da daha bilgi sahibi oluyor (Mükellef:9).

Mükelleflere göre kentsel bölgelerde işletmelerin kurumsallığının yoğunluğu ile beraber eğitim seviyesinin yüksekliği kırsal bölgelere oranla daha yüksek olması nedeni ile vergi uyumunun fazla olduğu düşüncesine sahiptirler. Kentsel bölgeleri kurumsallaşmayı ve vergi uyumunu belirleyen unsurların varlığından söz edebiliriz. Kurumsallaşmayı sağlayan faktörler arasında nüfus yoğunluğunu, iş potansiyeli vb. sayılabilir. Vergi uyumunu belirleyen faktörler

arasında kentsel leşmiş bölgelerin kozmopolittik yapısı gereği farklı kültürleri bir araya getirmesi ve bu kültürlerin birbirleri ile etkileşimi sağlaması, iş imkânlarının fazlalığı nedeniyle her eğitim seviyesinden bireyleri bir arada tutması ve bireyler arasında etkileşimi sağlaması ve bireylerin bilinç düzeylerini etkilemesi, kurumsallaşmış işletmelerin ve büyük bütçeli işletmelerin varlığı vb. vergi bilinci ile beraber vergi uyumunu da artırması sayılabilir.

Kırsal bölgeleri vergi uyumunu değerlendirdiğimizde birincisi; iş imkânının fazla olmayışı nedeniyle genç ve eğitimli nüfusun büyük bir oranı kentsel bölgelere göç etmektedir. Bu nedenle kırsal bölgelerde genellikle yaş ortalaması büyük ve eğitim seviyesi düşük bir nüfus yaşamaktadır. Bunun sonucu olarak kırsal bölgelerde vergi bilincinin düşük olduğunu söyleyebiliriz. İkinci olarak kurumsallaşmış ve büyük bütçeli şirketlerin kentsel bölgelere oranla az olması daha çok küçük işletmelerden oluşması vergi uyumunu etkilemektedir. Üçüncü olarak satıcı ile mükellefler arasında ki yakın ilişkiler fiş fatura alma verme alışkanlığını ve vergi uyumunu belirleyici bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır.

Küçük yerlerde biraz daha ilişkiler ahab çavuş ilişkileriyle döndüğü için daha böyle kurumsal alışveriş mağazaları işte marketleri kırsal yerlerde daha az dolayısıyla oradaki talep istem yani fiş istene ya da verme olayının daha az olduğunu düşünüyorum. (Mükellef: 4)

Çok samimi olduğum bir bakkaldan da pek istemem açıkçası nedeni de yok

Küçük esnaf biraz daha kalkınsın istiyorum yani (u) öyle düşünüyorum yani ben. Ben öyle düşünüyorum (Mükellef:14)

Kentsel ve kırsal diyorum işte haa ben köylü çocuğum 22 yaşına kadar köyde kaldım 31 senedir İstanbul dayım (u) eskiden memlekette de yani fiş çekiniyorduk fiş isteyelim (ee) işte KDV yi bakkal diyordu KDV yi koyacam bide KDV alacam diyordu (Mükellef:15)

Sonuç olarak kurumsallaşma şirketin büyüklüğü, kentsel ve kırsal yaşam mükelleflerin vergi kültürünü, vergi bilincini etkilemekte sonuç olarak ise vergi uyumu etkilenmektedir.

3.13. Fiş- Faturaya Duyulan İhtiyaç

Fiş- faturaya duyulan ihtiyaç mükelleflerin fiş fatura talep etmesinde etli olur mu? Ya da mükellefler aldıkları ürüne göre mi fiş fatura talep ediyorlar? Görüşme yapılan her beş kişiden biri fiş- fatura alır iken ürüne göre değerlendirme yapmıştır. Alınan ürüne göre fiş-faturayı kategorize edersek alınan ürünün kullanım süresi, fiş-faturanın verdiği garanti vb. şeklinde kategorize edebiliriz. Örneğin; teknolojik ürünlerin hem kullanım süresi hem de fiş faturanın garanti belgesi olarak kullanılması, fiş-fatura talep etmede ya da gıda gibi hemen kullanılacak (ekmek, şeker, et, sebze vb.) ürünlerde mükelleflerin fiş-fatura talep etmesinde önemli rol oynamaktadır.

Her zaman fiş tercih ediliyor ya da fatura tercih ediliyor çünkü onların bir garanti mevzusu var. Garantiye gönderdiğimiz zaman bizden fiş isteniyor, fatura isteniyor ama gıda alışverişlerin de öyle değil (Mükellef: 2)

Ben bütün fişlerimi günü birlik tükettiğim değil de giyimdi, ayakkabıydı bilmem daha dayanıklı malzeme ya da kırılıp dökülen bir şey ise onların fişini saklarım. 1 yıl kadar saklıyorum (Mükellef: 3)

Marketten gidip tavuk alıyoruz. Ve fiş alıyoruz. Yani ben şimdi o tavuğu zaten gidip evde yemek yapacağım yiyeceğim. Yani o faturanın benim için ne önemi var ki? Ne kadar olduğunu da yine alırken kasap reyonundan görerek alıyorum. Yani bana fiyatını belirten bir kağıt ibaresi diye onu almak istesem zaten fiyatını biliyorum almama gerek yok. (Mükellef: 10)

Mükellefler fiş fatura talebinde bulunurken fiş-faturanın o an işe yarayıp yaramayacağına göre sınıflandırdığını da söyleyebiliriz. Eğer fiş fatura garanti belgesi gibi kullanıyorsa fişin alınması gerektiğini düşündüğü ve bu konuda hassas davrandıklarını söyleyebiliriz. Fakat günlük hayatında bir işe yaramadığını düşündüğünde fiş faturaya karşı ekstra bir hassasiyet ya da ilgi duyduklarını söyleyemeyiz.

Görüşme esnasında her üç mükelleften biri fiş faturanın alınmamasının sebebini ilgisizlik olduğunu söylemektedirler. Bu ilgisizliğin nedeni olarak farklı farklı sebepler söylemektedirler.

eee) çok ilgilendiğim bir konu değil onun için (eeee) memuriyetten emekli olduğum için senelerdir zaten maaştan vergi kesildi ondan sonra elime geçen net paraya baktım yani ticaret yapmadığım için (ee) ne olmuş, ne bitiyor, ne gidiyor falan beni fazla ilgilendiren bir konu yok ancak zaten bir ilgilendiğim olay gittiğim zaman marketlerde ki (gülme sesi) fiyatlara bakıyordum yani. (Mükellef: 8)

Geçmişte daha bir şeydi şimdi pek umursamıyoruz yani fatura versen de vermesen de vatandaş umursamıyor bunu. Çünkü herhangi bir çekiciliği yok onun için vatandaş pek istemiyor (Mükellef: 11)

yani açıkçası çok dikkatimi çekmiyor diyebilirim. Çünkü alıp onu hem atıyoruz veya fazlalık gibi görüyorum açıkçası yani dikkatimi çekmiyor çünkü (uu) dediğim gibi ne ne derece sağlık soru işareti (Mükellef: 5)

Mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıklarını belirleyen faktörler arasında fiş ve faturaya duyulan ihtiyacı sayabiliriz. Sonuç olarak mükellefler için fiş fatura gibi belgeler gerekli ise al gereksiz ise almanın bir mantığının olmadığı şeklinde bir düşünce geliştirmişlerdir. Ayrıca fiş-fatura belgelerinin mükellefler için herhangi bir anlam ifade etmediği için ilgilerini de çekmemektedir. Bu belgelere karşı ilgisizliğin var olduğunu göstermektedir. Şayet bu belgeler cazip hale gelirse mükelleflerin ilgisini çekmektedir.

3.14. Fiş- Fatura Algısı

Mükellefler için fiş fatura gibi belgeler ne anlam ifade etmektedir? Mükellefler fiş- faturanın kullanım amacın farkında mı? Görüşmeler esnasında mükelleflerin tamamı fiş ve faturaların gereksiz, çöp kağıt israfından başka bir şey olmadığını vb. söylemektedirler.

Tabi tabi yani alsam da olur almasam da olur. Benim cebime giren bir şey yok. Cebine gireni ya da çıkanı düşünüyor. Öyle düşünüyorum yani genelde

söylem bu aman alsam da olur almasam da olur. Verirse alıyorum işte (Mükellef:3)

Yani (ee) neden alınmıyor yani bence almayan kişinin gereksiz olduğunu düşündüğü içindir yani hiç bir işe yaramıyor alıp çöpe atıyor bir kağıt yığını sadece aslında (Mükellef 4)

Çünkü çoğu kişi kasadan aldıktan sonra gidiyor çöpe atıyor. Bir önemi yok

yani. Günlük yaşamımıza çok fazla yansımıyor faturalar. O yüzden bir önemi olduğunu düşünmüyorum. Görmedim veya. Herkes alıyor, atıyor (Mükellef:9)

Mükelleflerde oluşan genel algının temelinde fiş-fatura belgelerinin günlük hayatlarına bir katkısının olmayışını düşünmeleridir. Fiş-fatura gibi belgelerinin her hangi bir karşılığı olmadığı ya da maddi bir katkı sağlamadığı süreçte bu belgeler mükellefler için her hangi bir anlam ifade etmemektedir. Mükelleflerde bu tür olumsuz düşünceye sahip olmalarının temelinde birincisi; fişin bir takibinin olmaması ikincisi; mükelleflere bir katkısının olmayışı şeklinde söyleyebiliriz. Mükellefler günlük hayatta fişin kullanım şekline çok kendileri için katkısı olup olmadığına bakmaktadır. Görüşülen tüm mükellefler arasında sadece bir mükellefimiz fiş- fatura alma amacının aldığı üründen dolayı oluşabilecek olumsuzlukların giderilmesi için kullandığını söylemektedir. Fakat bu mükellefimizde de ürünün kullanım süresine göre ya da garanti belgesi olarak kullanılmasına göre fişin gerekliliğinden bahsetmektedir.

Aldığım şey kendini ispatlar ki ben bu pantolonu falan dükkandan aldım. Ahaa fişi burda bu pantolonu sakat çıktı geri iade ediyorum. Fişin alma sebebidir bir taraftan da iyidir. Fatura fiş televizyon alıyorsun eve bilmem tencere, tava alıyorsun bozuk çıkıyor geri götüreceksen nasıl ispatlayacağını benden almadın der (Mükellef:15)

Sonuç olarak mükellefler için Fiş= Çöp= kağıt israfı anlamına gelmektedir. Mükellefler için fiş-faturanın anlamlı hale gelebilmesi için günlük hayatlarına katkısı olması gerekmektedir.

Ayrıca görüşme yapılan mükelleflerden iki tanesi fiş- fatura almak için beklenen süreyi zaman kaybı olarak değerlendirmektedir.

Zaman problemimiz var aslında. Zaman problemimiz var insan olarak çok fazla iş gücünde çok fazla koşuşturma içerisinde olduğumuz için o ayrıntılar çok dikkatimizi çekmediğini düşünüyorum. (Mükellef: 4).

Evet kendisine faydası olmadığı için, zamandan kazanayım diye fişle uğraşmıyor öyle düşünüyorum yani (Mükellef: 14).

Zaman kaybı olarak değerlendirmelerinde temelinde birincisi günlük hayatın yoğunluğu ikincisi günlük hayata bir katkının olmayışı yatmaktadır. Mükelleflerin bu olumsuz düşünceler teknolojinin yardımı ile giderilmeye çalışılabilir Örneğin; fiş-faturaların kâğıt olarak değil de mail adresleri üzerinde mükelleflere ulaştırılabilir. Günümüzde e fatura sistemini uygulayan firmalar bulunmaktadır. Bu sistem devlet destekli yapılırsa mükelleflerin bu olumsuz düşüncelerinin giderilmesinde önemli bir katkıları olabilir.

3.15. Satıcı Tutumu

KDV için iki önemli unsur olan mükellef (Nihai tüketici) ve satıcı (Kanuni mükellef) arasındaki ilişki vergi uyumunu etkilemektedir. Satıcıların tutum ve davranışları mükellefleri fiş fatura talep etmede etkiler mi? Görüşmeler esnasında 8 mükellefimiz satıcıların sergilemiş oldukları tutum ve davranışlarının kendilerini etkilediğini söylemektedirler.

Şimdi geçenlerde söyle bir şey oldu. Ben dolmuşa bindim. Yazıhaneden bilete istedim ben adamda biz bileti vermiyoruz. Yine? Siz bileti arabada alacaksınız dedi. Parayı ödedik biz hareket etti araba şoföre dedik böyle böyle biz bileti almadık biz bilet istiyoruz. Ya benimde koçanım yok dedi koçan yazıhanede kaldı şu anda bilet veremeyeceğim dedi. Yani minübüs esnafı bunu kesinlikle yapıyor yani yazıhanelerde. (Mükellef: 1)

Araba tamir için bakım servisine vermiştim. Kasko yaptırmıştı ben faturasını istemişim. Faturasını istediğim zaman ekstra bir ücret ödemem

*gerektiğini söylemişlerdi. Böyle bir durumla karşı karşıya geldim açıkcası.
(Mükellef:6)*

*Yaa biraz etkiliyor yani şöyle satıcının süratına baktığınız zaman süratının
şeklinden (gülme sesi) vermesen de olur gibilerinden, lanet olsun diyip pek
olmuyor ama, aman sende verirse de versin vermezse de vermesin dediğim oluyor
şahsen içimden (Mükellef: 8)*

Mükelleflerin fiş- fatura almalarında satıcıların sergilemiş oldukları olumsuz tutum ve davranışların etkili olduğunu söyleyebiliriz. Örneğin mükellef 1 ve mükellef 6 satıcılar ile aralarında geçen bir diyalogu anlatarak satıcıların olumsuz tutum ve davranışlarına örnek vermektedirler. Satıcılar KDV'nin yüklenicisi olmadığı halde fiş fatura düzenlemede imtina ettikleri ve bunu normalleştirdikleri gözlenmektedir. Ayrıca gözlemler sonucu elde edilen bulgulara göre kimi satıcıların mükellefleri aldatmaya ya da yanıltmaya yönelik hareketleri mevcuttur. Mükelleflere fiş yerine mali değeri olmayan belgelerin verilmesi ya da mükelleflerin aldığı toplam ürünleri tek KDV oranı üzerinden kesilen fiş- fatura vermesi bu duruma örnek olarak verilebilir.

Görüşmeler esnasında ortaya çıkan bir diğer olumsuzlukta her iki mükellef arasında gerçekleşen fiş pazarlığıdır. Mükelleflerin tamamı ya fiş pazarlığı yaptığını ya da yapabileceğini ya da böyle bir ortamda bulunduğunu söylemektedir. Bu durum her iki mükellef içinde normal hale gelmiştir. Her iki mükellefte bu durumun yasal olmadığını bildiği halde gelir elde edebilmek için böyle bir pazarlığı yapabileceklerini söylemektedirler.

*Bazı esnaflar diyor ki mesela sen fiş almazsan mesela atıyorum. Bu mal 50
lira diyor fiş alırsan ama fiş almazsan diyor 45 lira diyor. Vatandaş da haliyle
cebini düşünerek fiş almamayı tercih ediyor. Bu şekilde esnaflar var yani fiş
alırsan bu kadar almazsan bu kadar ve yahut ta kredi kartıyla geçersen atıyorum
50 lira nakit alırsan 45 lira bu şekilde esnaflar bunu özellikle açık açık söylüyor.
(Mükellef:1)*

*Tepki değil de şöyle oluyordu sadece geçmişte. Bu 120 lira işte indirim
yapacağız konuştuğumuzda pazarlık yaptığımızda 110 düşüyorlardı. Yine biz ısrar*

ediyorduk pazarlıkta bu sefer diyordu ki satıcı bize. 'Tamam faturayı almazsan 100 olur. (Mükellef: 10).

Sonuç olarak satıcıların olumsuz tutumu mükellefleri olumsuz etkilemektedir. Mükellefler ayrıca işlerine yaramayan bir belge için bir tartışma çıkarmak yerine fişi faturayı almamayı yeğlemektedirler.

3.16. Vergi Oranları

Görüşmeler esnasında KDV'de uyumu belirleyen faktörler arasına katılımcılardan her 5 kişiden 2'si KDV oranlarının uyumu etkilediğini söylemektedirler.

Makul seviye de düşük miktarlarda tutularak yaygınlaştırılmasında fayda var bence, devletin gelirlerini artırmak için ama makul seviyede olacak (Mükellef:1).

Yaptığımız her harcamada ya da her alışverişte aldığımız maaşımızda alışverişlerin hepsinde bu kesinti vergi oranları düşürülerek daha çok teşvik edilebilir (Mükellef:9).

ben başka bir şey düşünemiyorum yani doğalgaz kullandığım için doğalgazda vergi çok fazla, elektrikte vergi çok fazla neyse su idare ediyoruz onlar aşırı değil de %8, %10 üzerinde onlarda bir sıkıntı yok ama dediğim gibi akaryakıtta, doğalgazda vergi çok fazla (Mükellef:11)

Görüşmeler esnasında elde edilen verilere göre mükellefler için ülkemizde uygulanan KDV oranları yüksektir. KDV oranlarının düşürülmesiyle birlikte KDV uyumunun artma göstereceğini ve fiş fatura alma eğiliminin artacağı gözlenmektedir.

3.17. Diğer Faktörler

3.17.1. Vatandaşlık Bilinci

Görüşmeler esnasında iki mükellefimiz verginin ve fiş fatura almanın vatandaşlık görevi olduğu ve almak gerekliliğinden bahsetmektedir.

Yaa vatandaş şunun bilincinde olması lazım KDV ye iyi bir uyumun sağlanabilmesi için bir kere vatandaşlık görevini yerine getirmesi lazım yani diye düşünüyorum o anlamda onu söylüyorum. (Mükellef: 14).

3.16.2. Diğer Mükelleflerin Tutumu

Görüşmeler esnasında sadece bir mükellefimiz diğer mükelleflerin tutum ve davranışlarının fiş fatura almada etkili olduğunu söylemektedir.

Yani alışkanlık bence. Biraz da çevreden onu görmeme.

Yani gelişmişlik biraz da. Eee, kentsel bölgelerde herkes etrafından görerek bunlar yaygınlaşıyor. Ya da daha bilgi sahibi oluyor. (Mükellef: 9)

3.16.3. KDV'nin Şeffaflığı ve Sadeliği

Görüşmeler esnasında 4 mükellefimiz Verginin şeffaflığı ve sadelinin vergi uyumunda önemli olduğunu söylemektedir.

yani bir vergi (eee) şeffaf olmalı ben her şeyden önce olması gerektiğini düşünüyorum. (Mükellef: 4).

Başka anlatması lazım aslında hani vergiyi niye aldığını neden aldığını niçin aldığını aldıktan sonra nerelere kullandığını bir şekilde anlatması lazım. O olabilir. Devletin hani o şekilde çalışmaları olabilir diye düşünüyorum (Mükellef: 13)

Yasa yapıcılar tarafından sağlanacak bir vergi şeffaflığı ile mükelleflerin vergi hakkında bilgi edinilmeleri sağlanabilir ve bu sayede mükelleflerin vergi bilinç düzeyleri artırılabilir. Çünkü mükellefler vergilerin hangi alanlarda kullanıldığının ve hangi hizmetleri sunulduğunu bilirse vergiye bakış açısı değiştirilebilir ve vergi uyumun sağlamada önemli bir etken sağlanabilir.

Sonuç

KDV'sinde vergi uyumunu etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik yapılan görüşme yönteminde KDV uyumunu etkileyen birden fazla faktör ortaya çıkmıştır. Mükelleflerin perakende satış fişi ve fatura almalarını ya da almamalarının etkileyen faktörler vergi uyumu literatürü ile benzerlik gösteren faktörlerin yanında uyumu etkileyen yeni faktörlerde çalışmada ortaya konulmuştur.

Vergi uyumu literatürü ile benzerlik gösteren faktörler; vergi adaleti, vergi eşitliği, vergi bilinci, vergi yükü, ödeme gücü, vergi kültürü, vergi oranları, vergi denetimi, vergi cezaları şeklinde sıralanmaktadır. Vergi yükü, ödeme gücü faktörlerinin temeli mükelleflerin bütçelerinde ekonomik olarak hissettikleri baskıdan kaynaklanmaktadır. Görüşme esnasında mükelleflerin geneli KDV'sinin bütçelerinden fazladan ödedikleri para ya da ödeme güçlerine göre fazladan alınan bir para şeklinde görmektedirler. Diğer bir deyişle mükelleflerin KDV'ye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin temeli mükelleflerin ekonomik kaygılarıdır. Vergi adaletinden ortaya çıkan uyumsuzluğun nedenlerinde biri sık çıkartılan vergi aflarından, vergi eşitliğinden çıkan uyumsuzluğun nedenlerinden biri ise vergi dışı bırakılan mallardan kaynaklanmaktadır. Hem vergi adaleti uyumsuzluğunun hem de vergi eşitliğinden doğan uyumsuzluğun ortak noktası ise uygulanan ekonomik kaygılardır. Vergi bilincinden doğan uyumsuzluğun temelinde ise mükelleflerin KDV ve fiş ve fatura belgelerin hakkında bilgisizliği ya da eksik bilgilerinden kaynaklandığını söyleyebiliriz. Vergi kültüründe katılımcılara yöneltilen fiş fatura alma ya da almama durumunda çevresel her hangi bir telkin ya da tepkinin olmadığı gözlenmektedir. Vergi kültüründe katılımcıların çevresel her hangi bir uyarıcının olmadığını söyleyebiliriz. Bu durum KDV'de vergi kültürünün olumsuz etkilendiğini söyleyebiliriz.

Vergi uyumu ile farklı olarak KDV uyumunu etkileyen faktörler: Alışveriş tutarı, Ödüllendirme ve teşvik, Satıcı tutumu, Şirketlerin finansal büyüklüğü ve kurumsallaşma, Fiş faturaya duyulan ihtiyaç, Fiş fatura algısı, Ödeme şekli şeklinde sıralanmaktadır.

Uyumu belirlemede ve fiş -fatura almama alışkanlığında alışveriş tutarı; katılımcıların yarısında fazlası için küçük tutarı olan alışverişlerde fiş fatura almanın bir anlam ifade etmediği gözlenmektedir eğer tutar yüksek ise burada da alınan ürünü kontrol etme yönünde bir anlam ifade ettiği gözlenmektedir. Ödüllendirme ve teşvik; katılımcıların fiş fatura alma da teşvik edici bir unsur izlenmediği eğer böyle bir unsurun varlığında ise katılımcılar için fiş fatura belgeleri daha anlamlı hale gelecektir. Satıcı tutumu kimi katılımcılar için vergi uyumunu belirleme ve fiş fatura belgelerini almada etken olmaktadır. Katılımcılardan bazıları satıcıların olumsuz tutumlarından dolayı etkilendiği gözlenmektedir. Şirketlerin finansal büyüklüğü ve kurumsallaşma; katılımcılar için kurumsallaşmış şirketlerde fiş fatura istemenin bir anlam ifade etmediği katılımcılar için istemeseler dahil fiş ve faturanın verildiği söylenmektedir. Fakat kimi katılımcılar için küçük işletmelerde fiş fatura gibi belgeler alınmayarak işletmeye destek oldukları yönünde olumsuz bir düşünceye sahipler. Katılımcıların fiş ve faturaya duydukları ihtiyaç da fiş fatura alma alışkanlıklarını etkilemektedir. Katılımcılarda eğer alınan fiş garanti belgesi yerine kullanılıyorsa fiş fatura almada hassas davrandıkları fakat eğer alınan ürünün gıda ya da daha kısa sürelerde kullanılan bir ürün ise aynı hassasiyeti gösterdikleri söylemek yanlış olacaktır. Fiş fatura algısında ise katılımcıların çoğunluğu çöp ya da kâğıt israfı olarak görmektedirler. Diğer bir deyişe bu belgeçeler katılımcılar için bir anlam ifade etmemektedirler. Katılımcıların fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyen bir diğer neden ise ödeme şekilleridir. Katılımcılar kredi kartı ile yaptıkları alışverişlerde fişin kendileri istemese bile otomatik olarak kesildiğini söylemekte ve bu nedenle fişi faturayı isteme gibi bir davranış sergiledikleri gözlenmektedir. Aynı katılımcılar ise nakit alışveriş yaparken genellikle alışveriş tutarına göre fiş aldıkları gözlenmektedir. Eğer küçük tutarı bir nakit alışveriş yaptıklarında fiş almayı gerek görmemektedirler.

4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TÜKETİCİLERİN PERAKENDE SATIŞ FİŞİ- FATURA ALMA ALIŞKANLIKLARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK YAPILAN ANKET ÇALIŞMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde uygulanan vergilerle KDV'sini kıyasladığımızda vergi gelirleri içindeki payı ve mükellef sayısı bakımından daha fazladır. Bunun sonucu olarak vergi gelirleri için önemli bir kalem haline gelmektedir. Bu çalışmada KDV mükelleflerinin vergiye karşı gönülsüzlüklerinin nedenlerini ve mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyen faktörleri tespit etmek daha sonra mükelleflerin vergiye uyumunu artırma bilmek için neler yapılabilir sorusuna cevap bulmaktır.

Mükelleflerin vergi uyumunun ve fiş fatura alma alışkanlığının yüksek olması, vergi gelirlerinin artırma ve kayıt dışı ekonominin azaltma etkisi olması nedeniyle önemle üzerinde durulması gereken bir konudur. Ulusal literatürü taradığımızda vergi uyumu ile ilgili çalışmalara rastlanılsa da KDV uyumu ve mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyen faktörler üzerine yönelik yeterli çalışma bulunmamaktadır. KDV mükelleflerin tutum ve davranışlarının değerlendirilmesinde ve kamu gelirlerinin artırılması ve kayıt dışı ekonominin bir kısmının kayıt altına alınmasında yardımcı olması düşünülmektedir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma KDV mükelleflerin perakende satış fişi- fatura alma alışkanlıklarını etkileyen faktörlerin ortaya konulması ve KDV uyumunu ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik olarak yapılmıştır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma alışveriş yapan her yaştan bireyleri kapsamaktadır. Örneklem kütleli olarak alışveriş yapan bireylerin seçilmesinin temelinde KDV'nin alışveriş esnasında kesilen belgeler ile ortaya çıkmasıdır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada “anket yoluyla bilgi toplama” yöntemi kullanılmıştır. Anket çalışmasına geçilmeden önce çalışmamızda ölçülecek değerlerin bulunması için ön bir çalışma olarak yapılan ve bölüm üçte detaylı olarak anlattığımız yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi ile 15 KDV mükellefine toplamda 19 tane soru yöneltilmiştir. Görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular vergi yükü ve ödeme gücü, vergi adaleti ve eşitliği, vergi denetimi ve cezaları, vergi kültürü, vergi oranı, ödemek şekli, ödüllendirme ve teşvik, alınan belgelere duyulan ihtiyaç, fiş fatura algısı, satıcı tutumu, şirketlerin finansal büyüklüğü ve kurumsallaşma, vatandaşlık bilinci, vergi şeffaflığı ve diğer mükelleflerin tutum ve davranışlarının şeklinde sıralanmaktadır.

Görüşmeler sonucunda elde edilen ölçeklerin değerlendirilmesi için anket ifadeleriyle ilgili literatürün (kitap, makale, tez, internet) taranması ve daha önce yapılmış benzer çalışmaların incelenmesi sonucu, çalışmanın teorik içeriğine uygun olarak hazırlanmıştır. Araştırmada geçerlik ve güvenilirlik testleri yapılmış olan çalışmaların ifadeleri çalışmamıza uyarlanmıştır.

Aşağıdaki tabloda anket çalışmamızda literatürden faydalanılan ve çalışmamıza uyarlanan ifadeler yer almaktadır.

Tablo 4.1: Ankette Kullanılan İfadeler

Ölçek	Literatür İfadeleri	İfadelerin Ankete Uyarlaması
Vergi Yükü ve Ödeme Gücü	Kişisel Gelirimın Artması Devletin Vergi Gelirlerinin Artmasından Daha Önemlidir (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 114). Daha az vergi ödemenin yollarını araştırırım (Demir & Gülten, 2013, s. 279). Ülkemizde vergi oranları yüksektir (Demir & Gülten, 2013, s. 279)	Cebimde kalan KDV devletin vergi gelirlerinin artmasından daha önemlidir. Daha az KDV ödemenin ya da hiç ödememenin yollarını ararım. Ülkemizde KDV oranları yüksektir. Fiş almazsam kaç lira olur diye pazarlık yaparım. Yaptığım Alışverişler esnasında ödediğim vergi kişisel bütçemi zorluyor. Gelirime göre yüksek KDV ödüyorum. KDV mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmaktadır.
Vergi Adaleti	Vergi sistemi adildir. (İpek & Kaynar, 2009, s. 123) Alınmayan Her Fiş/Fatura Devletin Değil Başkalarının Zengin Olmasını Sağlar (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 114).	Vergi sistemimiz adaletlidir. Alınmayan Her Fiş/Fatura Devletin Değil Başkalarının Zengin Olmasını Sağlar? Sık aralıklarla çıkartılan vergi afları vergi kaçırın Esnafı vd. cesaretlendirmektedir. Türkiye de KDV mükellefleri vergilerini tam olarak ödemektedir? Sizinle eşit kazanan mükellefler ile eşit vergilendirildiğinizi düşünüyor musunuz?
Vergi Denetimi ve Cezaları	Vergi kaçırınlara verilen cezalar beni korkutmaktadır (Demir & Gülten, 2013, s. 280).	Vergi kaçırın esnaf ve şirketlere uygulanacak cezalardan korkmaktadır. Ülkemizde vergi denetimi yeterli ölçüde yapılmaktadır. Esnaf ve şirketler denetlenme korkusundan dolayı fiş ve fatura vermekte hassas davranmaktadır. Ülkemizde vergi cezaları caydırıcıdır. Fiş vermeyen esnafı maliye yakalayıp ceza keser. Ülkemizde vergi kaçırın biri büyük ihtimalle yakalanır.
Vergi Kültürü	Vergi kanununun zorunlu kıldığı ölçülerde kayıt düzenine uyulması çok zordur (Abdieva, 2011, s. 239). Önemli olan vergi kaçırın değil, yakalanmamaktır. (Ayas & Saruç, 2015, s. 182) Elde edilen gelirin belli bir oranının beyan edilmemesi doğaldır (Abdieva, 2011, s. 339). Vergi kaçırın devlet dışında kimseye zarar vermediği için ciddi bir suç değildir (Ayas & Saruç, 2015, s. 182). Günümüz şartlarında vergileri tam olarak ödeyerek ekonomik faaliyette bulunmak mümkün değil (Abdieva, 2011, s. 339).	Vergi kanunlarının zorunlu kıldığı ölçüde esnafın ve şirketlerin kayıt düzeyine uymaları zordur. Esnaf ve şirketler vergi kaçırırken yakalanmadığı sürece vergi kaçırmanın bir önemi yoktur. Esnafın ya da şirketlerin kesilen fiş ya da faturaların bir kısmını beyan etmemeleri doğaldır. Esnaf ve şirketlerin KDV'ni kaçırınları devlet dışında kimseye zarar vermediği için ciddi bir suç değildir. Günümüz şirketleri vergilerini tam ödeyerek ayakta kalmaları mümkün değildir. Vergi gelirlerinin etkin ve doğru kullanıldığını düşünürüm.

	<p>Vergi gelirlerinin etkin ve doğru kullanıldığına inanıyorum (Abdieva, 2011, s. 339)</p> <p>Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır (Abdieva, 2011, s. 339).</p>	<p>Fiş ya da fatura aldığımda bana kamu hizmeti olarak geri dönmektedir. Fiş ya da fatura almamak benim için bir suç değildir.</p> <p>Çevrem ve ailem fiş ya da fatura almam konusunda beni sürekli uyarmaktadırlar.</p> <p>Fiş fatura almamanın da vermemenin de vergi kaçırmak olduğunu düşünürüm.</p> <p>Alışveriş sırasında fiş/fatura almayan vatandaşı ve vermeyen satıcıyı ikaz ederim.</p> <p>Çevremdekileri fiş ya da fatura alması konusunda genellikle telkinde bulunurum.</p> <p>Fiş fatura almak halk arasında yaygın bir alışkanlıktır.</p> <p>Vergi kaçırmak ayıplanması gereken bir suçtur.</p> <p>Genelde aldığım ürünün fişini istemeye çekinirim.</p> <p>Fiş fatura almayarak vergi kaçırmanın haklı nedenleri olabilir.</p> <p>Satıcının iyi biri olduğunu düşünürsem fiş istemeyebilirim.</p> <p>Fiş ve fatura almak vatandaşlık görevidir.</p>
Vergi Bilinci	<p>Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 113).</p> <p>Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermezse yetkili makamlara şikâyet edilmelidir (Ertekin, 2018: 661)</p> <p>Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir (Ertekin, 2018: 661).</p> <p>Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 113)</p> <p>Üniversitede okumam alışverişlerimde fiş/fatura alma alışkanlığımı olumlu yönde değiştirmiştir (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 114).</p> <p>Alışverişlerde fiş/fatura alınmalıdır (Ertekin, 2018: 661).</p>	<p>Bir mükellef olarak fiş- fatura gibi belgeleri almanın gerekliliğinin farkındayım.</p> <p>Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermezse yetkili makamlara şikâyet edilmelidir.</p> <p>Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir.</p> <p>Fiş- fatura gibi belgelerin bana verdiği haklar hakkında yeterince bilgi sahibiyim.</p> <p>Eğitim seviyesi yükseldikçe fiş- fatura alma alışkanlığımı artar.</p> <p>Alışverişlerde fiş/fatura kesinlikle alınmalıdır.</p> <p>Çevremdeki çocuklara fiş ya da fatura almanın önemini anlatırım.</p> <p>Vatandaş olarak alışverişlerim esnasında fiş- fatura almak zorunda olduğumu biliyorum.</p>
Vergi Oranları	<p>Vergi oranlarının indirilmesi daha fazla tasarruf yapmamızı sağlayacaktır (Yıldız, Bedir, & Karabulut, 2013, s. 142).</p> <p>Vergi oranları indirilirse kayıt dışı ekonomiyi azaltma yönünde olumlu bir gelişme olacaktır (Yıldız, Bedir, & Karabulut, 2013, s. 141)</p>	<p>KDV oranlarının indirilmesi daha fazla tasarruf yapmamızı sağlayacaktır.</p> <p>KDV oranları indirilirse kayıt dışı ekonomiyi azaltma yönünde olumlu bir gelişme olacaktır.</p> <p>KDV oranlarının indirilirse daha düzenli fiş - fatura alırım.</p>

Ödeme Şekli	Alışverişlerdeki ödeme şekli (Kredi kartı, nakit, veresiye, taksit vb.) fiş/fatura almamı etkiler (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 114)	Alışverişlerdeki Ödeme Sekli (Kredi Kartı, Nakit, Veresiye, Taksit vb.) Fiş/Fatura Almamı Etkiler. Nakit ödemelerimde fiş veya fatura almaya özen gösteririm. Kredi kartı ile alışveriş yaptığımda fiş ve fatura almaya özen gösteririm.
Ödüllendirme ve Teşvik		Verilecek herhangi bir ödül fiş veya fatura alma hevesimi arttırır. Fiş ve fatura alanlar ödüllendirilmelidir. Fiş veya fatura karşılığında ödül verilirse daha çok fiş ve fatura almaya özen gösteririm.
Alınan Belgeye Duyulan İhtiyaç		Aldığım ürünün kullanım süresi fiş veya fatura almamı etkiler. Alınan ürünü değiştirme ya da iade etme ihtimalim var ise fiş isterim yoksa istemem. Fiş ve fatura almada hassas davranırım. Garanti hakkımı korumak için fiş isterim.
Fiş Fatura Algısı		Fiş ya da fatura bir işime yaramadığından genellikle istemem. Fiş ya da fatura gereksiz kâğıt israfıdır. Fiş ya da fatura aldığımda kontrol edip çöpe atarım.
Satıcı Tutumu	Alışveriş sırasında fiş/faturamı Satıcı vermese bile isterim (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 114). Fiş/Fatura almak yerine satıcı ile ürün fiyatı konusunda pazarlık yaparım (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 114)	Alışveriş sırasında fiş/faturamı satıcı vermese bile isterim. Fiş/fatura almak yerine satıcı ile ürün fiyatı konusunda pazarlık yaparım. Satıcının fiş vermek istemediğini hissedersen fiş istemem. Satıcı asabi biriye fiş istemekten çekinirim. Fiş veya fatura alırken satıcıların olumsuz tutumlarından etkileniyorum. Satıcı bana indirim yaparsa fiş istemem.
Vatandaşlık Bilinci	Vergi ödemek önemli bir vatandaşlık görevidir (Teyyare & Kumbaşlı, 2016, s. 14).	Alışverişlerden sonra alınan fiş ve fatura devlete bağlılığın bir göstergesidir. Vergi ödemek devlete bağlılığın bir göstergesidir. Vatandaş olarak alışverişlerim esnasında fiş- fatura almak zorunda olduğumu biliyorum.
Diğer Mükelleflerin Tutum ve Davranışı	Vergi kaçırın bir meslektaşınızı nasıl değerlendirirsiniz? (Muter, Sakınç, & Çelebi, 1993, s. 42). Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi beni etkiler (İpek & Kaynar, 2009, s. 123). Mükellefler Arasında “Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırıyorum” mantığı yaygındır (İpek & Kaynar, 2009, s. 122).	Dürüst satıcılar vergi kaçırın satıcılardan olumsuz etkilenir. Fiş- fatura almayan mükelleflerden etkilenip bende fiş- fatura almam. Satıcılar vergi kaçırırsa bende vergiden kurtulmak için satıcı ile fiş pazarlığı yaparım.

Anket çalışması Mart- Nisan 2019 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya yönelik olarak anket ile veriler toplandıktan sonra, verilerin işlenmesi ve araştırmaya yönelik hipotezlerin analizinde Spss 22 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Anketteki 78 sorudan 5'i ölçek dışı olup 73 soru 7'li Likert ölçeği kullanılarak değerlendirilmiştir. 7 likert ölçek değerleri 1 (Kesinlikle Katılıyorum), 2 (Katılıyorum), 3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum), 7 (Kesinlikle Katılmıyorum) şeklinde sıralanmaktadır. Anket çalışması 1000 kişi tarafından doldurulmuştur.

Deneklere anketin akademik amaçlı yapıldığı belirtilmiş, cinsiyet, eğitim durumu, mesleği, aylık gelir düzeyi dışında, kişilerden daha doğru cevapların alınacağı düşünülerek herhangi bir isim, unvan gibi tanıma amaçlı sorular sorulmamıştır.

4.4. Analiz Yöntemi

Araştırmada çok değişkenli istatistiksel regresyon analizi yöntemi uygulanmıştır. Çok değişkenli istatistiksel teknikler karmaşık verilerin analizinde uzun yıllardır kullanılan istatistiksel bir tekniktir. Bu teknik birden fazla değişkeni olan veri setlerinin analizini mümkün hale getirmektedir. Örneğin çalışmamızda olduğu gibi KDV de uyumun göstergesi olarak ele aldığımız mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyen birden fazla faktörün bir bağımlı değişken olarak vergi bilincinin fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyen vergi adaleti, vergi eşitliği, vergi yükü vb. arasında doğrudan ya dolaylı ilişkileri kurulan modeller kapsamında test edilmek istenebilir. Bu tür verilerin analiz etmenin en doğru yolu, tüm değişkenler arasındaki ilişkileri ve etkileşimleri eş zamanlı incelemektir. Çok değişkenli istatistiksel teknikler bize bu karmaşık yapıyı incelemeyi kolaylaştırmakta ve bu karmaşık verilerin analizi sağlamaktadır (Büyüköztürk, Çolluk, ve Şekercioğlu, 2014: 1)

4.5. Araştırmanın İstatistikleri

Araştırma sonucu elde edilen değerlere göre modelimizdeki bağımsız değişkenlerimiz bağımlı değişkenimizin %55.5 açıklamaktadır. Modelimizin %44,5 modelimize alınmayan değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Modelimizin bağımlı değişkeni vergi bilinci bağımsız değişkenlerimiz ise; vergi adaleti ve eşitliği, vergi yükü ve ödeme gücü, vergi kültürü, vergi oranları, vergi denetimi ve cezaları, ödeme şekli, ödüllendirme teşvik, alışveriş tutarı, fiş fatura algısı, alınan belgeye duyulan ihtiyaç, satıcı tutumu, diğer mükelleflerin tutum ve davranışları, vatandaşlık bilinci şeklindedir. Aşağıdaki Modal Summary (Model Özeti) tablosunda analiz sonucunda elde edilen değerler yer almaktadır.

Tablo 4.2: Model Summary

Model*	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Tahmini Standart Sapma
1	,749	,561	,555	54424

* Açıklayıcı ve Tamamlayıcı Faktörler

Alışveriş_Tutarı_O2, Vergi_Oranları_O2, Vergi_Kültürü_O2, Vatandaşlık_B_O, Ö_T_O, Ödeme_Şekli_O2, Alınan_B_Duyulan_İ_O2, Vergi_adaleti_Eşitliği_O2, Vergi_yükü_Ödeme_Gücü_O2, Fiş_Fatura_Algısı_O2, V_D_C_O, D_Mükelleflerin_Tutum_D_O2, Satıcı_Tutumu_O2

Bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını anlamak için ANOVA tablosuna bakmamız gerekmektedir. Analiz sonucunda elde edilen ANOVA tablosunda ki değerlere göre, p ($,000$) < $0,05$ olduğu için bağımlı değişkenin bağımsız değişkenlere göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 4.3: Anova

Model	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Siğ (p)
1					
Regresyon	372,306	13	2,639	96,688	,000
Kalıntı	291,163	983	,296		
Toplam	663,469	996			

4.6. Araştırmanın Güvenirliliği

Güvenirlilik düzeyi Cronbach's Alpha katsayısı ile gösterilir. Alfa katsayısı 0-1 arasında değerler alır. Çıkan değer 0'a yakın olması güvenilirlik oranının düşük olduğunu 1 yakın olması ise güvenirlilik düzeyinin arttığını göstermektedir (Kalaycı, 2010: 403-405). Çalışmada kullanılan ölçeklerin tutarlılığı Cronbach's Alpha katsayıları hesaplanarak test edilmiştir ve ölçeklerin güvenilir olduğu sonucuna varılmıştır. Bütün ölçeklerin toplam Cronbach'S Alpha değeri (,877) dir.

4.7.Araştırmanın Demografik Bulguları

Cinsiyet, medeni durumu, yaş, eğitim durumu, Aylık maaş geliri çalışmada ele alınan demografik faktörlerdir. Katılımcıların demografik bilgilerine ait değişkenler aşağıda yer alan tablolar aracılığı ile gösterilmektedir.

Tablo 4.4: Demografik Özellikler

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Belirtilmeyen	1	1
Kadın	461	46,1
Erkek	538	53,8
Medeni Durum	Frekans	Yüzde
Evli	32	3,2
Bekar	333	33,3
Belirtilmeyen	365	36,5
Yaş	Frekans	Yüzde
0-25	525	52,5
26-35	221	22,1
36-45	145	14,5
46-55	96	9,6
56- ve Üzeri	13	1,3
Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
İlk Okul	53	5,3
Orta Okul	66	6,6
Lise	199	19,9
Üniversite	627	62,7
Lisans Üstü	36	3,6
Belirtilmeyen	19	1,9
Aylık Maaş	Frekans	Yüzde
0-1500	408	40,8
1501-3000	301	30,1
3001-4500	133	13,3
4501-6000	62	6,2
6001- ve Üzeri	48	4,8

Tablo 4.4 göre ankete katılan katılımcıların %46.1'i kadın iken %53.8 erkektir. Katılımcıların medeni durumlarına bakıldığında %63.5 evli %33.3 bekârdır. Katılımcıların %74.6 genç %25.4 orta yaş ve üzeri yaşlara sahiptirler. Katılımcıların eğitim durumlarını ele aldığımızda %5.3'ü ilk okul, %6.6'sı orta okul,%19.9'u lise, %62.7'si, üniversite, %3.6'sı lisans üstü son olarak katılımcıların %1.9 herhangi bir eğitim durumunu işaretlenmemiştir. Katılımcıların aylık gelir gruplarına bakıldığında %40,8 1500TL ve altı, %30.1 3000TL ve altı, %13.3 4500TL ve altı %6.2 6000TL ve altı son olarak katılımcıların %4.8 6001 TL ve üzeri gelirlere sahiptirler.

4.8. Verilerin Analizi

4.8.1. KDV Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi

Bu bölümde görüşme yöntemi ile elde edilen ve KDV vergi uyumunu etkileyen faktörlerin analiz sonuçları değerlendirilmiştir.

4.8.1.1. Vergi Adaleti ve Eşitlik

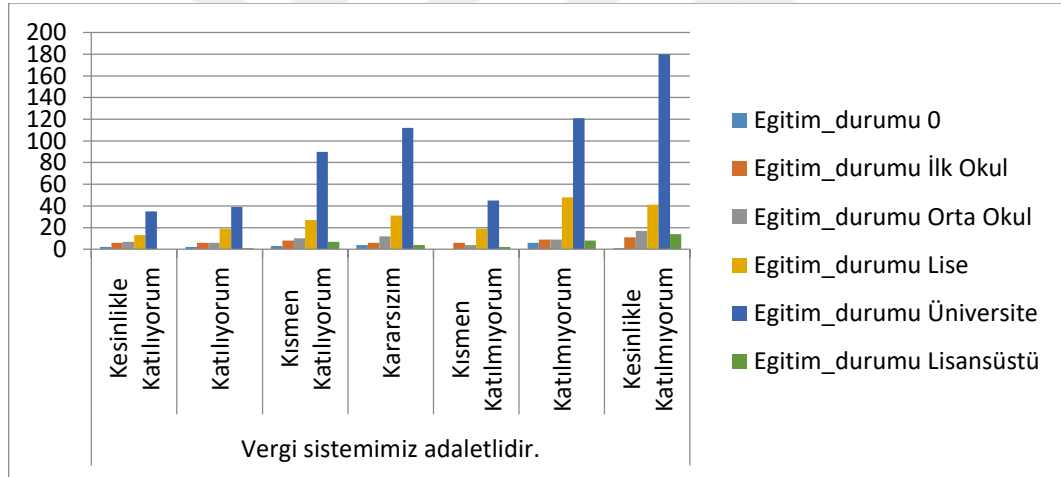
Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Katılımcılar vergi sistemimiz adaletlidir (4.80), Türkiye KDV mükellefleri vergilerini tam olarak ödemektedir (4.41), Sizinle eşit kazanan mükellefler ile eşit vergilendirildiğinizi düşünüyor musunuz? (4.04), ifadeleri katılımcıların ülkemizde uygulanan vergi adaletinin ve eşitliğinin olup olmadığı hakkında bir tereddütleri olduğu gözlenmektedir. Ek6 da vergi adaleti ile ilgili ifadelerin ortalamaları, standart sapmaları, ve yüzde değerleri ile ilgili bilgiler tablo şeklinde yer almaktadır.

Çalışmada Alınmayan her fiş/fatura devletin değil başkalarının zengin olmasını sağlar. Sık aralıklarla çıkartılan vergi afları vergi kaçırır Esnafları vd. cesaretlendirmektedir ifadeleri çıkartılmıştır. İfadeler çıkarılmadan önce C.Alpha değeri ,397 dir, İfadeler çıkarıldıktan sonra ki C:Alfa değerimi ,648 olarak hesaplanmıştır. Yapılan regresyon analizi sonucunda vergi adaleti ve eşitliğine bilincinin fiş fatura alma alışkanlıkları üzerinde (B - .022, Beta: - .039, t: - 1,361, Sig: -,174) anlamlı bir ilişki saptanılmamıştır.

Ulusal ve uluslar arası literatürde Örneğin; Milliron ve Jackson, (1986); Andreoni ve diğerleri, (1998); Hartner ve diğerleri, (2011) vergiye uyum ile adalet algısı arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuşlardır. Volkan Yurdadoğu vergi uyumunda sürekli ve tutarlı bir kanıt sağlamasa da adaletin, vergiye gönüllü uyumu artırdığını belirtmiştir.

Görüşme yöntemi ile elde edilen verilerde mükelleflerin vergi sisteminden beklentileri adalet ve eşitliktir. Anket çalışmamızda ise mükelleflere yöneltilen Vergi sistemimiz adaletlidir ifadesine katılımcıların %54,1 vergi sistemini adaletli bulmamaktadırlar. Katılımcıların vergi sisteminde adaleti sorgulamada sahip oldukları eğitim düzeyleri etkili oldu gözlenmektedir. Aşağıdaki şekilde katılımcıların eğitim düzeyi ve adalet ve eşitlik algısı skorları yer almaktadır.

Grafik 4.1: Eğitim Durumu- Adalet Algısı Skorları



Grafik 4.1'i incelediğimizde eğitim düzeyi artıkça katılımcılar vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünmektedir. Eğitim düzeyi ile vergi adaleti birbirleri ile ilişkilidir. Sonuç olarak eğitim düzeyi artıkça diğer bir deyişle katılımcıların bilinç düzeyleri artıkça vergi adaletinin olmadığı yönünde bir düşünce hakim olduğunu gözlenmektedir. Kısacası eğitim düzeyi ile vergi adaleti bir birbirleriyle ters orantılıdır.

Katılımcıların vergi eşitliği düşüncesi de eğitim düzeyleri arasındaki ilişkinin varlığı Şekil 10'da yer almaktadır. Katılımcıların Sizinle eşit kazanan mükellefler ile eşit vergilendirildiğinizi düşünüyor musunuz ifadesine

katılımcıların vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda vergi sisteminde ki eşitlik anlayışı ile eğitim düzeyleri arasında çok bir farklılık gözlenmemektedir. Kısacası eğitim seviyesi arttıkça katılımcılar vergi eşitliği vergilendirilme düşüncesinde yarıdan fazlası tarafından eşit vergilendirilmediği düşüncesi artmaktadır.

Grafik 4.2: Eğitim Durumu- Eşitlik Algısı



Sonuç olarak; vergi adaleti ve eşitliği KDV uyumunu sağlamada katılımcıların eğitim düzeyleri ile bağlantılı olarak sorgulanmaktadır. Eğitim düzeyi yüksek olan katılımcılarda vergi adaletsizliği ve eşitsizliğinin var olduğu düşüncesi olduğu gözlenmektedir.

4.8.1.2. Vergi Yükü ve Ödeme Gücü

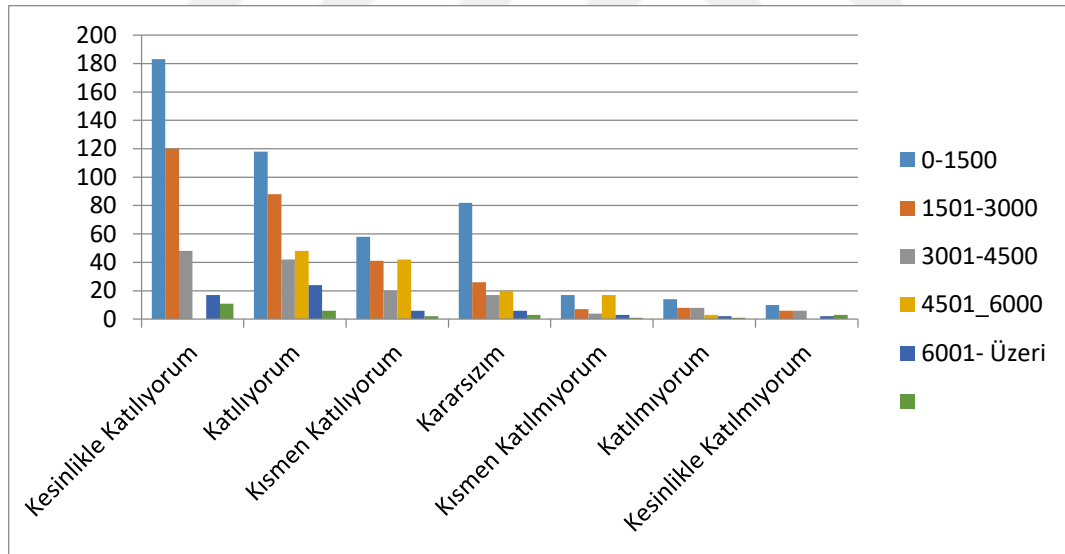
Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmada KDV mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmaktadır ifadesi çıkarılmıştır. İfade çıkarılmadan C:Alpha değerimiz ,526 dir. İfade çıkarıldıktan sonra C:Alpha değerimiz ,580 olarak hesaplanmıştır. Anket verilerinin analiz sonuçlarına göre vergi yükü ve ödeme gücü ölçütünün fiş fatura alma alışkanlıkları üzerinde (B: ,019, Beta: ,022, t:816, Sig: ,415) anlamlı bir ilişki olmadığı saptanmıştır.

Ülkemizde KDV oranları yüksektir (1.96), Gelirime göre yüksek KDV ödüyorum (2.29), Yaptığım Alışverişler esnasında ödediğim vergi bütçemi zorluyor (2.36) ifadeleri belirleyici faktörlerdir. Fiş almazsam kaç lira olur diye pazarlık yaparım (5.00), Daha az KDV ödemem ya da hiç ödememenin yollarını

ararım (4.53) ifadeleri katılımcılara göre değişken olabileceğini göstermektedir. Ek7 'de vergi yükü ve ödeme gücü ifadelerinin ortalama, standart sapma ve yüzde değerleri tablo halinde yer almaktadır.

Vergi uyumu ile ilgili yapılmış literatür de mükelleflerin tutum ve davranışlarını belirlemede vergi yükü ve ödeme gücü uyumu etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Çalışmamızda da görüşmeler esnasında katılımcıların tamamına yakını KDV'nin bütçelerinde bir baskı ve yük oluşturduğunu ayrıca KDV'nin ödeme güçlerine göre alınmadığını ve bütçelerini zorladığını düşünmektedir. Yapılan anket çalışmamız sonucunda da elde edilen verilerde görüşmeye katılan katılımcıları destekler nitelikte bir sonuç elde edilmiştir. Aşağıdaki grafikte katılımcıların aylık maaş gelirlerine baz alınarak Gelirime göre yüksek KDV ödüyorum ifadesine vermiş oldukları skorları yer almaktadır.

Grafik 4.3: Aylık Maaş Durumu- Gelirime Göre Yüksek KDV Ödüyorum Skoru



Grafik 4.3'de katılımcılar maaşlarına göre yüksek KDV ödediklerini düşünmektedir. Ayrıca katılımcılar ödeme gücüne göre vergilendirilmediklerini düşünmektedirler. KDV'nin bütçelerinde bir baskı ve yük oluşturduğunu düşünmektedir. Katılımcıların gelir düzeyleri farklılaşsa da KDV bir yük olarak algılamaktadırlar.

4.8.1.3. Vergi Denetimi ve Cezası

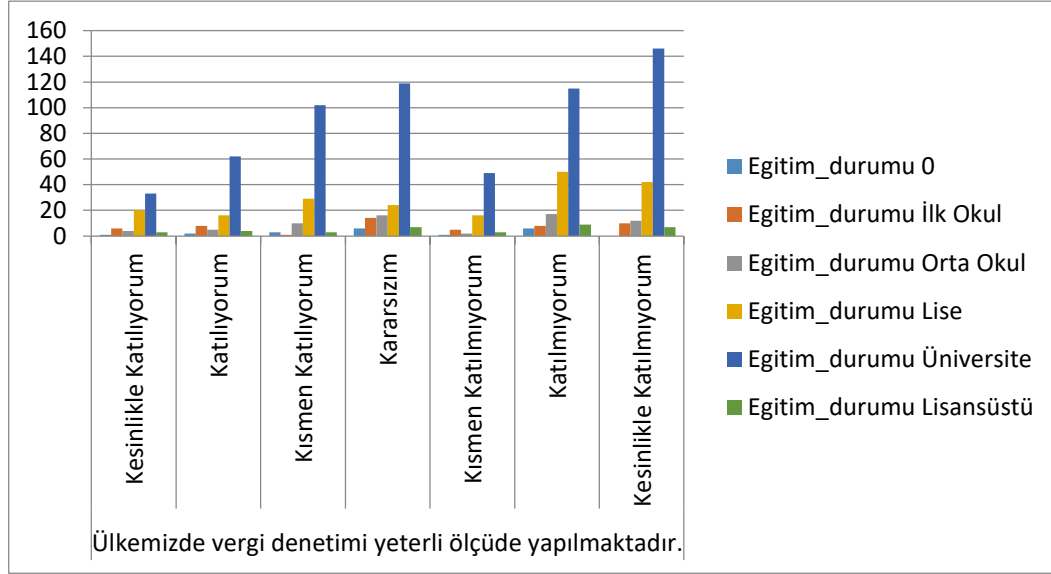
Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda da güvenilirlik analizi sonucunda C.Alpha değeri ,785 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışmasında elde edilen verilerin analizinde vergi denetimi ve cezaları ölçütünün fiş fatura alma alışkanlıkları üzerinde (B: ,003, Beta: ,005, t: ,183, Sig: 855) anlamlı bir ilişki olmadığı saptanmıştır.

KDV'de vergi denetimi kanuni mükelleflerin vergi uyumunu sağlamada önemli bir yere sahiptir. Kanuni mükellefler her an yapılabilecek bir vergi denetimin etkisiyle vergi kayıt düzeninde daha hassas davrandıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. Fakat aksi bir durumun varlığında ise kanuni mükellefler daha çok rehavete kapılarak vergi karşı olan görevlerini tam anlamı ile yerine getirmeyebilirler.

Ülkemizde vergi denetimi yeterli ölçüde yapılmaktadır (4.60), Ülkemizde vergi cezaları caydırıcıdır (4.32) ifadelerinde katılımcılar vergi denetiminin olup olmadığını, vergi cezalarının caydırıcı olup olmadığını konusunda kararsızdırlar. Ayrıca Satıcılar denetlenme korkusundan dolayı fiş/fatura vermekte hassas davranmaktadırlar (3.64) ifadesinde katılımcıların %53 satıcıların denetlenme korkusundan dolayı fiş fatura vermekte hassas davrandıkları ortaya koymaktadırlar. Ek 7 vergi denetimi ve cezaları ifadelerinin ortalama, standart sapma, yüzde değerlerinin tablo hali yer almaktadır.

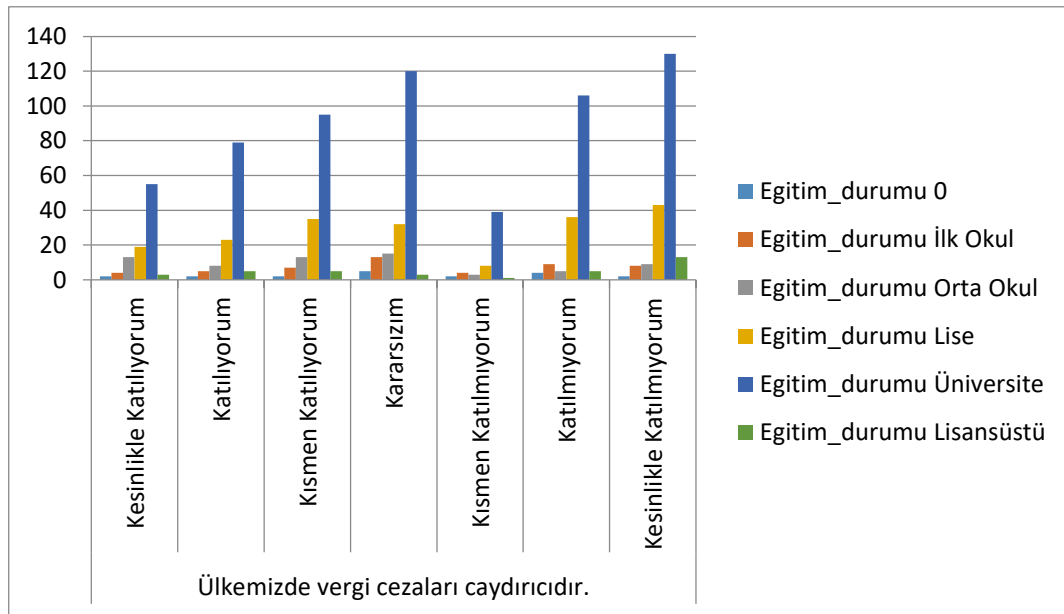
Vergi denetiminin varlığının olması ve vergi cezalarının caydırıcı olması yapılan literatür araştırmalarında vergi uyumunu belirlemede etkili olduğu ortaya konulmuştur. Görüşme yapılan katılımcılarda KDV uyumunu belirlemede vergi denetiminin ve vergi cezalarının etkili olduğunu söylemektedirler. Grafik 4.4'de katılımcıların eğitim düzeylerine göre vergi denetimi skorları yer almaktadır.

Grafik 4.4: Eğitim Durumu- Vergi Denetim Skorları



Grafik 4.4’de ülkemizde vergi denetimi yeterli ölçüde yapılmaktadır ifadesine eğitim düzeyi arttıkça vergi denetiminin varlığının kısmen var olduğu ya da olmadığı yönünde bir düşünce hâkimdir. Eğitim düzeyleri yüksek katılımcıların vergi denetiminin varlığını sorguladığı gözlenmektedir.

Grafik 4.5: Eğitim Durumu- Vergi Cezaları Skorları



Grafik 4.5’de katılımcıların vergi cezalarının caydırıcıdır ifadesi ile eğitim düzeyleri arasındaki ilişkin skorları yer almaktadır. Grafikte eğitim düzeyi

yükseldikçe katılımcıların çoğunluğunun ya karasız olduğunu ya da katılmadıkları gözlenmektedir.

Sonuç olarak; katılımcıların sorgulama ve bilinç düzeyleri artıkça vergi denetimi ve vergi cezalarının varlığı tartışılmaktadır.

4.8.1.4. Vergi Kültürü

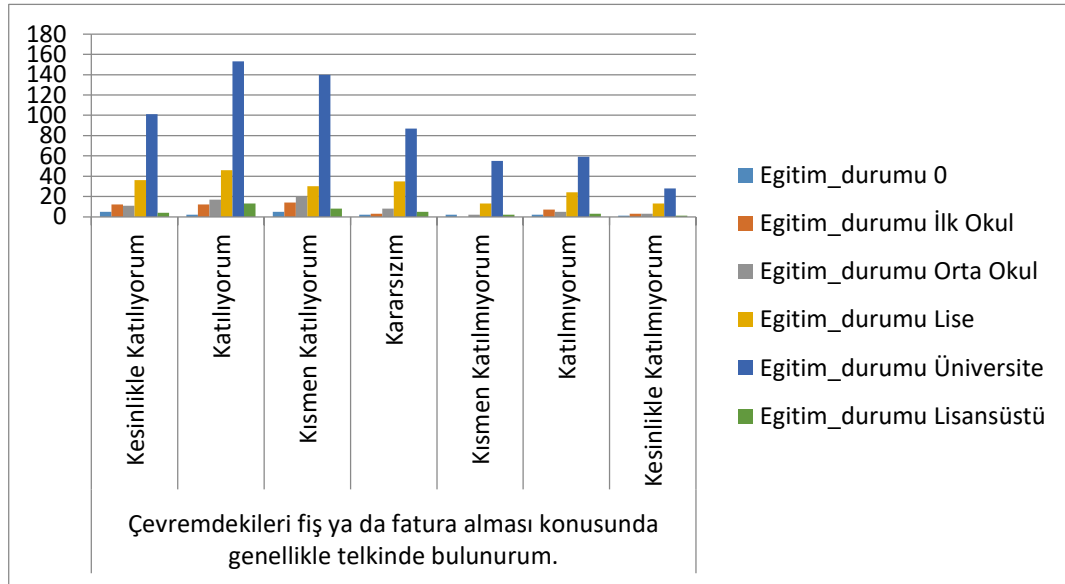
Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir Çalışmamızda Fiş ve fatura almak vatandaşlık görevidir, Fiş fatura almamanın da vermemenin de vergi kaçırmak olduğunu düşünürüm, Vergi kaçırmak ayıplanması gereken bir suçtur ifadeleri çıkartılmıştır. İfadeler çıkarılmadan önce C.Alpha ,711 dir. İfadeler çıkartıldıktan sonra C:Alpha değeri ,762 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışmamızda elde edilen verilerin analizinde vergi kültürünün fiş fatura alma alışkanlıkları üzerinde (B: ,278, Beta: ,296, t: ,8542, Sig: ,000) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu sonucu saptanmıştır.

Fiş ve fatura almak vatandaşlık görevidir (1.87), Vergi kaçırmak ayıplanması gereken bir suçtur (1.94), Fiş fatura almamanın da vermemenin de vergi kaçırmak olduğunu düşünürüm (2.63) ifadeleri belirleyici ifadelerdir. Esnaf ve şirketler vergi kaçıırken yakalanmadığı sürece vergi kaçırmamanın bir önemi yoktur (5.76),Esnaf ve şirketlerin KDV'ni kaçırmaları devlet dışında kimseye zarar vermediği için ciddi bir suç değildir (5.69) ifadelerinde katılımcılarda vergi kaçırmamanın bir suç olduğu düşüncesinin varlığında söz edebiliriz. Ek8'de vergi kültürü ile ilgili ifadelerin ortalama standart sapma, yüzde değerlerinin tablo hali yer almaktadır.

Katılımcılara birbirine paralel ve ters olarak sorulan sorularda ortaya çıkan sonuç vergi kaçırmamanın suç olduğu kültürünün varlığının olduğunu söyleyebiliriz. Bunun yanında katılımcıların vatandaşlık bilincinin varlığından da söz edebiliriz. Fakat katılımcılar arasında telkin ve tepki mekanizmasının varlığını ölçmeye yönelik olarak sorulan sorularda; Çevremdekileri fiş ya da fatura alması konusunda genellikle telkinde bulunurum (3.20), Alışveriş sırasında fiş/fatura almayan vatandaşı ve vermeyen satıcıyı ikaz ederim (3.29) ifadelerinde

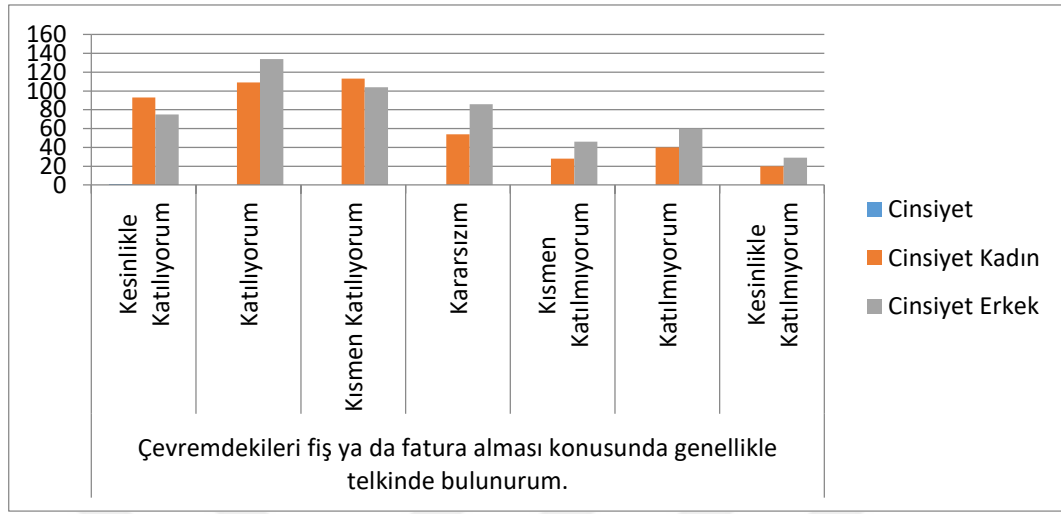
katılımcılarda kısmen telkin ve uyarı bilincinin var olduğunu fakat kısmen de bu bilincin varlığının olmadığını söyleyebiliriz. Ayrıca katılımcılara yöneltilen Fiş fatura almak halk arasında yaygın bir alışkanlıktır (3.97) ifadesinde katılımcıların kararsız bir yapıya sahip olduklarını söyleyebiliriz. Görüşmeler esnasında katılımcıların tamamı çevresel bir tepki ya da telkin almadıkları söylemişlerdi. Aşağıdaki grafikte eğitim düzeyi ile katılımcıların telkinde bulunma skorları yer almaktadır.

Grafik 4.6: Eğitim Durumu- Fiş Fatura Alma Yönünde Telkinde Bulunma Skoru



Grafik 4.6’da katılımcıların eğitim düzeylerinin artmasıyla birlikte fiş fatura alma da telkin kültürünün yüksek olduğu gözlenmektedir. Sonuç olarak katılımcıların bilinç düzeyleri arttıkça fiş fatura alma da telkin kültürü de artmaktadır.

Grafik 4.7: Cinsiyet Faktörü- Fiş Fatura Alma Yönünde Telkin Bulunma Skoru



Grafik 4.7’de telkinde bulunma ile cinsiyet arasında ki skorlar yer almaktadır. Telkinde bulunma kültürü kadın ve erkekler arasında önemli bir fark olmasa da kadınların erkeklere oranla telkin kültürünün yaygın olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kadınların erkeklere oranla günlük hayatlarında daha çok KDV ile karşılaştıklarını var sayımı ile hareket edildiğinde fiş fatura almada ya da telkinde bulunma kültürünün yerleştiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Sonuç olarak; fiş fatura alma da vergi kültürünün varlığından bahsedebiliriz. Katılımcılarının çoğu fiş ve faturanın alınması gerekli olduğu, fiş fatura almamanın da vermemenin de suç olduğu bilinci var olduğunu söyleyebiliriz. Bu durumun eğitim düzeyi ve cinsiyet faktörlerine göre eğitim düzeyi yüksek olan ve kadın katılımcıların fiş fatura hakkında ki bilgisi eğitim yolu ile ya da günlük hayatta fazla karşılaşma ile paralel olarak artmaktadır.

4.8.1.5. Vergi Bilinci

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda güvenilirlik analizi sonucunda C:Alpha değeri ,764 olarak hesaplanmıştır.

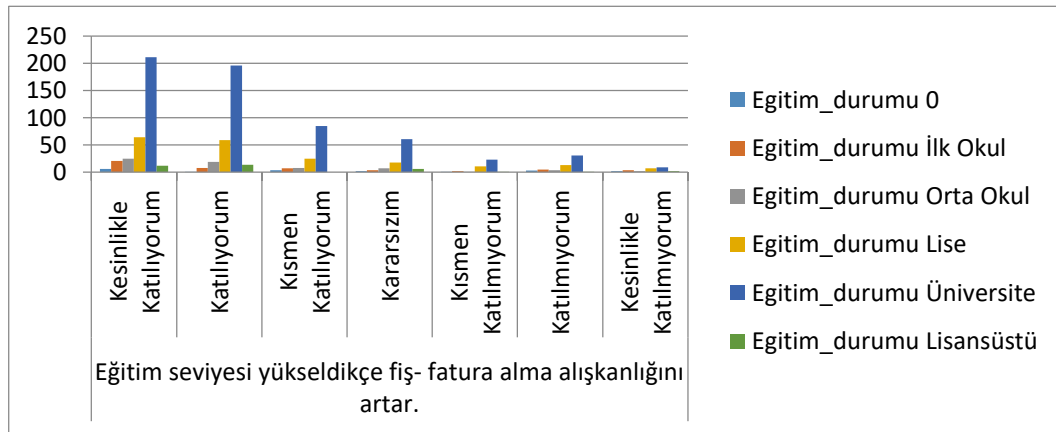
Vergi bilincinin varlığı mükelleflerin tutum ve davranışlarını belirlemede önemli bir yere sahip olduğunu söyleyebiliriz. Araştırmaya katılan katılımcıların

verdikleri cevaplar tabloda ki gibidir. Tabloyu incelediğimizde vergi bilincinin katılımcıların tutum ve davranışlarını belirlemede önemli olduğunu göstermektedir.

Bir mükellef olarak fiş- fatura gibi belgeleri almanın gerekliliğinin farkındayım (1.64), Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir (1.76), Vatandaş olarak alışverişlerim esnasında fiş- fatura almak zorunda olduğumu biliyorum (1.72) katılımcıların fiş\fatura belgelerinin alınması gerekliliği konusunda ve Fiş- fatura gibi belgelerin kendilerine verdiği haklar hakkında yeterince bilgi sahibi olmaları (2.07) vergi uyumunu artırmada önem arz etmektedir. Katılımcıların sorulan sorulara verdikleri cevaplar doğrultusunda fiş fatura belgelerinin alınması gerekliliğinin farkındalığının olduğunu söyleyebiliriz. Fakat katılımcılara yöneltilen Çevremdeki çocuklara fiş ya da fatura almanın önemini anlatırım (3.32) ifadesinde katılımcılarda kısmen bilgi paylaşımının varlığından söz edebiliriz. EK9’da vergi bilinci ifadelerinin ortalama, standart sapma, yüzde değerlerinin tablo hali yer almaktadır.

Vergi uyumu literatürün de vergi uyumunu belirlemede vergi bilincinin etkili olduğu belirtilmektedir. Görüşmeler esnasında katılımcıların tamamı KDV uyumunu sağlamada vergi bilincinin önemini vurgulamaktadırlar. Aşağıdaki Şekilde eğitim düzeyinin artması ile fiş fatura alma skorları yer almaktadır. Eğitim düzeyleri artmasıyla fiş fatura alma alışkanlığı artmaktadır.

Grafik 4.8: Eğitim Durumu- Fiş Fatura Alma Skoru



Sonuç olarak vergi uyumunu belirlemede önemli rol oynayan vergi bilinci KDV uyumunu belirlemede önemli rol oynamaktadır. Mükelleflerin KDV hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları verginin doğuşunu sağlayan fiş fatura alma eylemini de etkilemektedir.

4.8.1.6. Vergi Oranı

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda Güvenirlilik analizi sonucunda C.Alpha değerimiz ,636 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışmasında elde edilen verilerin analizinde vergi oranlarının fiş fatura alma alışkanlıkları üzerinde (B: .079, Beta: ,112, t:4520, Sig: ,000) pozitif yönlü anlamlı bir ilişkiye olduğu saptanmıştır.

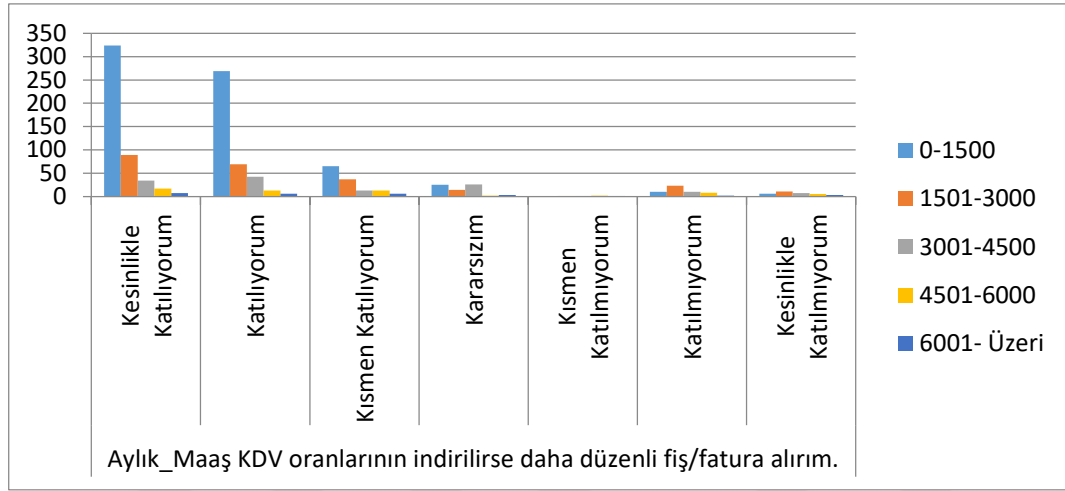
Vergi oranlarının KDV uyumunu sağlama önemli bir faktör oldu gözlenmektedir. Katılımcıların çoğu Ülkemizde KDV oranları yüksek (1.96) bulmaktadır. Katılımcılara KDV oranları indirilmesi halinde katılımcıların tasarruf sağlamalarında (2.35), kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınmasında (2.44) etkili olabileceğini düşünmektedirler. Ayrıca vergi oranlarının indirilmesi halinde katılımcıların alışverişler esnasında düzenli fiş fatura almada etkili olabileceğini de söyleyebiliriz. Ek10'da vergi oranları ile ilgili ifadelerin ortalama, standart sapma, yüzde değerleri tablo halinde yer almaktadır.

Arthur Laffer tarafında oluşturulan Laffer eğrisi vergi, gelirlerin de vergi oranlarının etkisi ve artan vergi oranlarına karşın mükelleflerin vergiye karşı sergilemiş oldukları tutum ve davranışları göstermektedir. Laffer eğrisine göre vergi oranları artırıldığında belirli bir noktaya kadar vergi gelirlerinin arttığını fakat belirli bir noktaya ulaştığında vergi gelirlerinde azalma olduğu gözlenmektedir. Belirli bir noktadan sonra vergi gelirlerinde ki azalmanın nedeni mükelleflerin vergi oranlarına karşı göstermiş oldukları olumsuz tutum ve davranışlar olarak açıklamak yanlış olmayacaktır. Çalışmamızda görüşmeler esnasında da katılımcıların 5'te 2'si KDV uyumunu sağlama da ve fiş fatura alma alışkanlığını teşvik etmede vergi oranlarının düşürülmesinin etkili olacağını

düşünmektedir. Anket çalışmamıza katılan katılımcılar da görüşme ye katılan katılımcıları destekler nitelikte cevaplar vermişlerdir.

Aşağıdaki grafikte aylık maaş göre KDV oranlarının düşürülmesi durumunda düzenli fiş fatura alma skorları yer almaktadır.

Grafik 4.9: Aylık Maaş- KDV Oranların İndirilmesi Halinde Fiş Fatura Alma Skorları



Grafik 4.9’da KDV oralarının düşürülmesi durumunda katılımcıların fiş/fatura alma alışkanlıklarının olumlu yönde değişeceği gözlenmektedir.

Sonuç olarak; mükelleflerin KDV uyumunu belirlemede KDV oranlarının önemli bir rol oynadığını söyleyebiliriz. Mükellefler vergi oranların gelirleri üzerinde baskı oluşturduğunu düşünmektedir. Bu durum ise mükelleflerin vergiyi benimsemelerinde ve vergiye uyum sağlamalarında rol oynamaktadır.

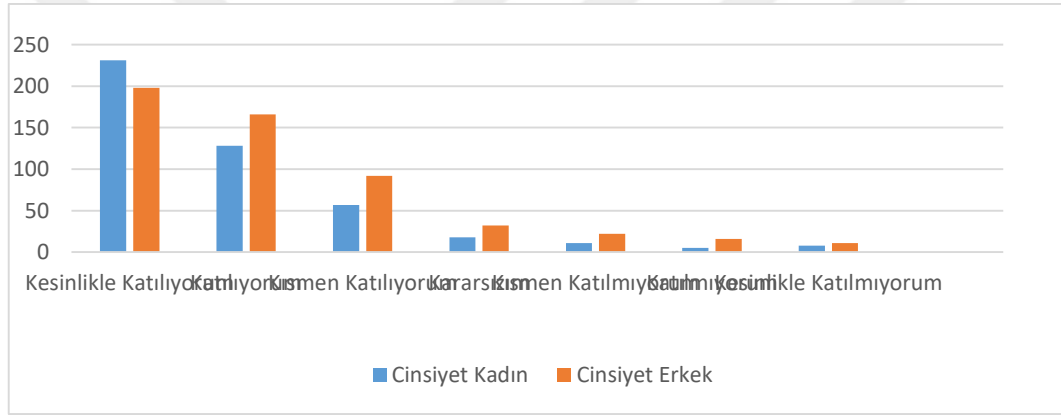
4.8.1.7. Ödeme Şekli

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda Alışverişlerdeki ödeme şeklim (Kredi Kartı, Nakit, Veresiye, Taksit vb.) fiş/fatura almamı etkiler ifadesi çıkartılmıştır. İfade çıkartılmadan önce C.Alpha değerimiz ,031 dir. İfade çıkartıldıktan sonra C.Alpha değerimiz ,413 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışmasından elde edilen verilerin analizinde Ödeme şeklinin fiş fatura alma

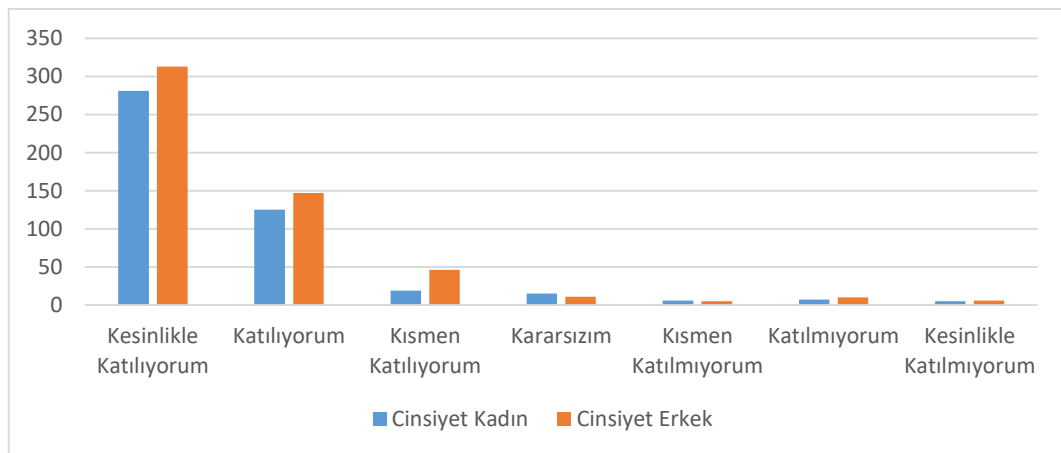
alışkanlığı arasında (B: ,264, Beta: ,326, t: ,13,357, Sig: ,000) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Fiş fatura almada ödeme şeklinin (ödeme araçlarının) belirleyici olup olmadığını ölçmek amaçlı sorulara verilen cevaplar tabloda gösterilmiştir. Kredi kartı ile alışveriş yaptığında fiş ve fatura almaya özen gösteririm (1.68), Nakit ödemelerimde fiş veya fatura almaya özen gösteririm (2.10) ifadeleri belirleyici ifadelerdir. Ek11’de ödeme şekli ile ilgili ifadelerin ortalama, standart sapma, yüzde değerleri tablo halinde yer almaktadır.

Grafik 4.10: Nakit Ödemelerimde Fiş veya Fatura Almaya Skorları



Grafik 4.11: Kredi Kartı İle Alışveriş Yaptığımda Fiş ve Fatura Alma Skorları



Grafik 4.10 ve Grafik 4.11’de cinsiyetlerine göre katılımcıların nakit ve kredi kartı ile yapmış oldukları alışverişler esnasında fiş fatura alma alışkanlıkları yer almaktadır

Grafik 4. 10 ve Grafik 4.11'i incelediğimizde erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre kredi kartı ile yaptıkları alışverişlerinde fiş fatura almada hassas davrandıkları gözlenmektedir. Erkek katılımcılarının nakit alışverişlerinde yine totalde kadın katılımcılara göre daha hassas davranmaktadır.

Sonuç olarak; erkek katılımcılar için nakit ve kredi kartı alışverişlerinde fiş ve fatura bir anlam ifade eder iken ve erkek katılımcılar fiş fatura almada hassas davranır iken kadın katılımcılar için fiş ve fatura almanın erkek katılımcılara göre daha az anlam ifade ettiği ve fiş fatura almada hassasiyet düzeylerinin erkek katılımcılara oranla az olduğunu söyleyebiliriz.

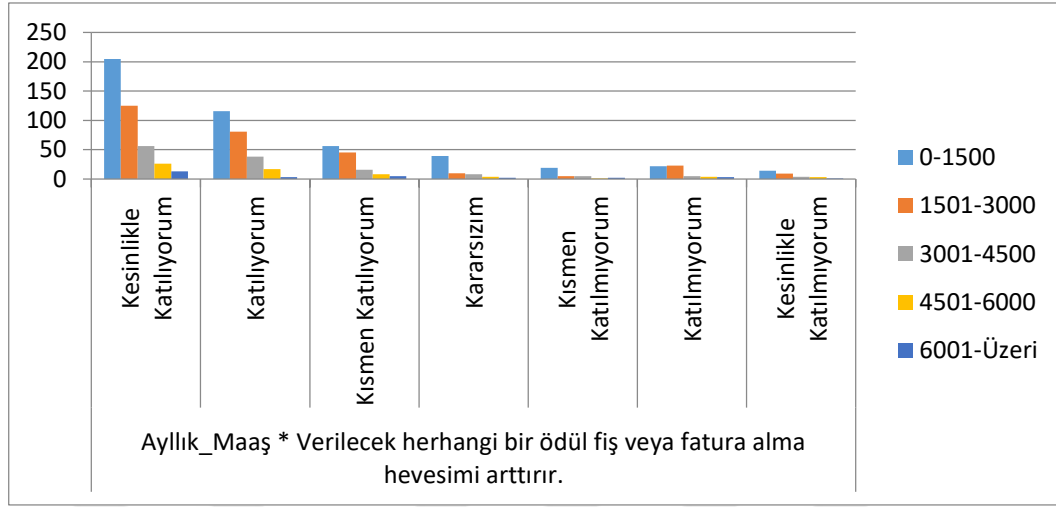
4.8.1.8. Ödüllendirme ve Teşvik

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızın güvenilirlik analizine göre C.Alpha değerimiz ,741 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışmamızdan elde edilen verilerin analizinde ödüllendirme ve teşvik ölçütünün fiş fatura alma alışkanlığı arasında (B: ,031, Beta ,054, t: 2239, Sig: ,025) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Verilecek herhangi bir ödül fiş veya fatura alma hevesimi artırır (1,64) ifadesi belirleyici ifadedir. Ek12'de Ödüllendirme ve Teşvik ifadelerinin ortalama, standart sapma, yüzde değerlerinin tablo hali yer almaktadır. Katılımcıların ifadelere vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda yapılacak bir ödüllendirme ile fiş fatura alma alışkanlıklarını değiştirebileceği gözlenmektedir. Katılımcıların fiş fatura alma alışkanlıklarını artırmada ödüllendirme ve teşvikin etkili olabileceğini söyleyebiliriz.

Görüşme esnasında katılımcıların tamamına yakını fiş fatura alma alışkanlıklarını olumlu yönde etkileme de ödüllendirme ve teşvikin etkili olacağını söylemektedirler. Anket çalışmamız sonucunda elde edilen veriler sonucunda görüşme yapılan katılımcıların fikirlerini destekler nitelikte cevaplar alınmıştır. Grafik 4.12'de katılımcıların aylık maaş gelirlerine göre ödüllendirme ve teşvik olması halinde fiş fatura alma alışkanlıklarını göstermektedir.

Grafik 4.12: Aylık Maaş- Verilecek Ödül Karşılığında Fiş Fatura Alma Skorları



Grafik 4.12’da katılımcıların çoğunluğu ödüllendir ve teşvik olması halinde fiş fatura alma da daha hevesli ve hassas davranacakları gözlenmektedir. Kısacası olası bir ödüllendirme mükelleflerin fiş fatura alma yönünde olumlu etkileyecektir.

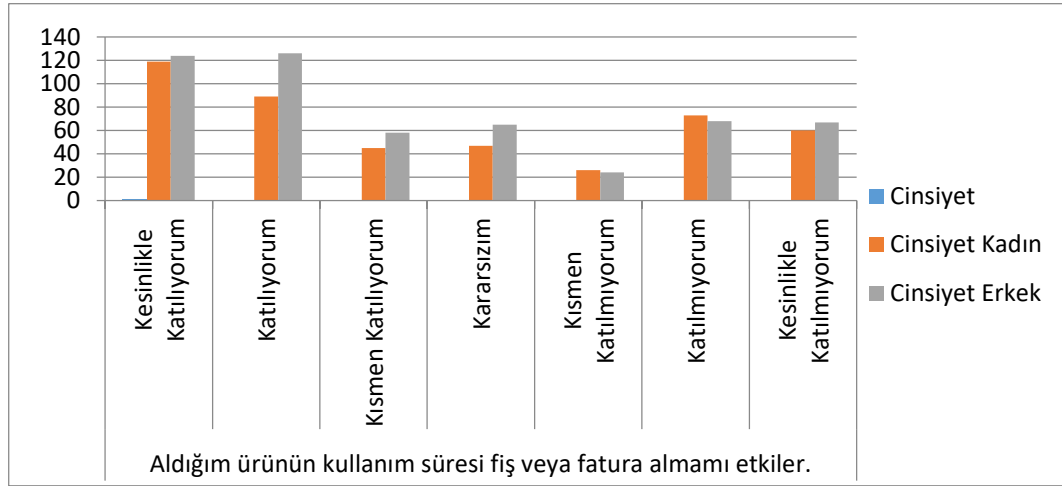
4.8.1.9. Alınan Belgeye Duyulan İhtiyaç

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda Garanti hakkımı korumak için fiş isterim ifadesi çıkartılmıştır. İfademiz çıkarılmadan önce C.Alpha değerimiz ,294 dür. İfade çıkarıldıktan sonra C.Alpha değerimiz ,499 olarak hesaplamıştır. Anket çalışmamızda elde edilen verilerin analizinde alınan belgeye duyulan ihtiyaç ile fiş fatura alma arasında (B: ,-.024, Beta: ,-.052, t:-2,003, Sig: ,045) negatif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır..

Aldığım ürünün kullanım süresi fiş veya fatura almamı etkiler (1.15) ifadesi belirleyici ifadedir. Ek13’de alınan belgeye duyulan ihtiyacı ile ilgili ifadelerin ortalama, standart sapma, yüzde değerlerinin tablo hali yer almaktadır. Katılımcıların fiş fatura almada ürünlerin kullanım sürelerinin fiş fatura alma alışkanlıklarını kısmen etkili olduğu ortaya çıkmaktadır. Katılımcılarda alınan ürünün (Teknolojik ürünler vb.) kullanım süresinin fiş fatura almada etkili olduğu ortaya konulmaktadır. Görüşme gerçekleştirilen katılımcılarının da fiş fatura

almada teknolojik ürünlerde, giyim gibi eşyalarda fiş fatura almada hassas davrandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Anket çalışmamızda da görüşme sonucunu destekler niteliktedir.

Grafik 4.13: Kullanım Süresi- Fiş Fatura Alma Skoru



Grafik 4.13’de Cinsiyete göre katılımcıların aldıkları ürünün kullanım sürelerine göre fiş fatura alma alışkanlıklarını göstermektedir. Grafik 4.13’e göre toplamda erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre ürünün kullanım süresini daha dikkate aldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Sonuç olarak; KDV’de fiş fatura alma alışkanlığını etkileyen faktörler arasında alınan ürün kullanım süresinde ve bu süreçte fiş ve faturanın kullanım şekli (garanti belgesi) mükelleflerin belgeyi alma alışkanlıklarının etkilemektedir. Kısacası belge mükellefler için bir anlam taşımaktadır.

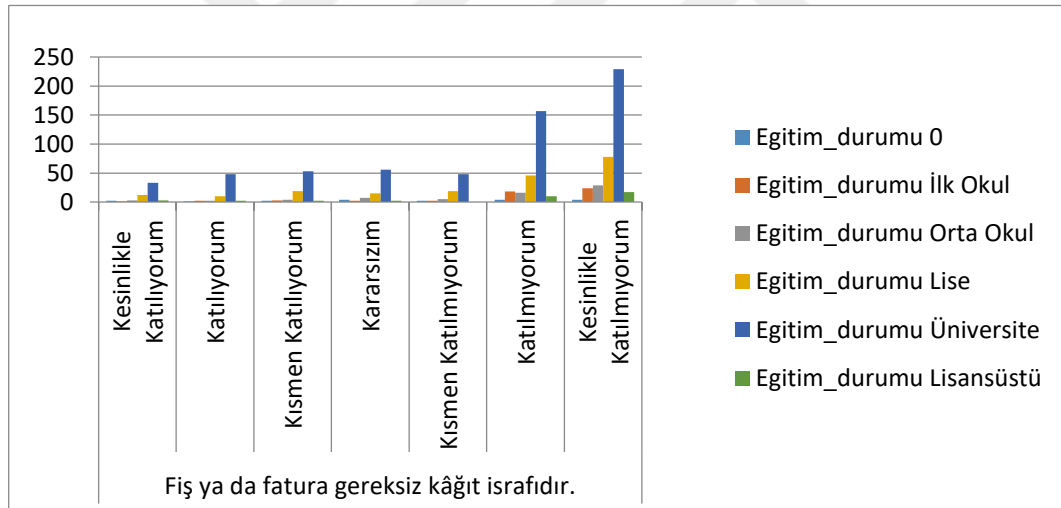
4.8.1.10. Fiş Fatura Algısı

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda Fiş ya da fatura aldığımızda kontrol edip çöpe atarım ifadesi çıkartılmıştır. İfade çıkarılmadan önce C.Alpha değerimiz 622 dir. İfade çıkarıldıktan sonraki C.Alpha değerimiz ,654 olarak hesaplanmıştır. anket çalışmamızda edilen verilerin analizinde Fiş fatura algısı ile fiş fatura alma arasında (B: -,067, Beta:,-135, t: -4,480, Sig:.,000) negatif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Fiş ya da fatura gereksiz kâğıt israfıdır (1.88), Fiş ya da fatura bir işime yaramadığından genellikle istemem (2,00) ifadeleri belirleyici ifadelerdir. Ek14’de fiş fatura algısı ifadelerinin ortalama, standart sapma, yüzde değerlerinin tablo hali yer almaktadır.

Görüşmeye katılan katılımcılarının tamamına yakını fiş fatura belgelerinin günümüzde bir öneminin olmadığını hatta bir çöp olarak gördüklerini ifade etmektedir. Fakat anket çalışmamıza katılan katılımcıların fiş fatura gibi belgelerinin kâğıt israfı olarak algılamadıklarını hatta katılımcılara yöneltilen Fiş ya da fatura bir işime yaramadığından genellikle istemem ifadesinde katılımcılarının %59.5 katılmıyorum diyerek fiş fatura belgelerini istediklerini belirtmektedir.

Grafik 4.14: Eğitim Durumu-Fiş Fatura Kâğıt İsrafı Algısı Skoru



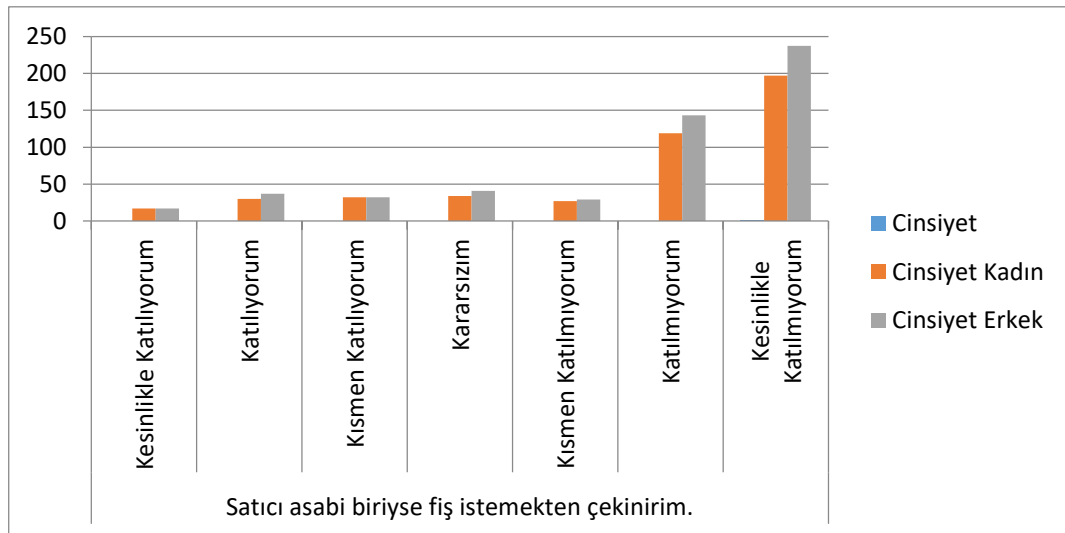
Grafik 4.14’de katılımcıların eğitim durumlarına göre fiş fatura belgelerinin kâğıt israfı ifadesine vermiş oldukları cevapları skorları yer almaktadır. Eğitim düzeyi yüksek katılımcılar da fiş fatura gibi belgelerinin kâğıt israfı olarak görmedikleri yönünde olumlu bir düşünceye sahip olduklarını söyleyebiliriz. Kısacası eğitim düzeyi yükseldikçe fiş fatura belgelerinin gerekliliği bilincinin oluştuğu gözlenmektedir.

4.8.1.11. Satıcı Tutumu

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda Alışveriş sırasında fiş/faturamı satıcı vermese bile isterim. İfadesi çıkartılmıştır. İfade çıkarılmadan C.Alpha değerimiz ,555 dir. İfade çıkarıldığında C.Alpha değeri ,711 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışmamızda elde edilen verilerin analizinde satıcı tutumu fiş fatura alma alışkanlıkları arasında (B: -,131, Beta: -,209, t: -5,966, Sig: 000) negatif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Katılımcılara satıcıların sergilemiş oldukları tutum ve davranışlardan etkilenip etkilenmediğini ölçmek amaçlı sorulan sorular ortalama, standart sapma, yüzde değerleri Ek15’de tablo halinde yer almaktadır. Alışveriş sırasında fiş/faturamı satıcı vermese bile isterim (2.46), Satıcı asabi biriye fiş istemekten çekinirim. (5.60) ifadeleri günümüzde katılımcıların satıcıların olumsuz tutum ve davranışlarından etkilenmediklerini söyleyebiliriz. Görüşmeye katılan 8 katılımcı satıcıların sergilemiş oldukları tutum ve davranıştan etkilendiklerinden bahseder iken anket çalışmamız sonucunda katılımcıların satıcıların tutum ve davranışlarından etkilemediklerini söylemektedirler.

Grafik 4.15: Satıcı Tutumu- Fiş Fatura Alma Skoru



Grafik 4.15’de cinsiyetlere göre satıcı tutumunda etkilenme düzeyleri yer almaktadır. Grafik 4.15’e göre katılımcıların tamamına yakını satıcıların

sergilemiş oldukları olumsuz tutum ve davranışlardan etkilenmeyi gözlenmektedir. Sonuç olarak fiş fatura alma alışkanlıklarında günümüzde satıcı tutumunun etkili olmadığını söyleyebiliriz.

4.8.1.12. Şirketlerin Finansal Büyüklüğü ve Kurumsallaşma

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda C.Alpha değerimiz ,838 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışmamız sonucu elde edilen verilerin analizinde şirketlerin finansal büyüklüğü ve kurumsallaşmanın fiş fatura alma arasında (B: ,129, Beta: ,058, t:2,482, Sig:013) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Şirketlerin finansal büyüklüğü ve kurumsallaşmanın fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyip etkilemediğini ölçmek amaçlı sektörler baz alınarak sorulan ifade de katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalama, standart sapma, yüzde değerleri Ek 16'da tablo halinde yer almaktadır.

Alışveriş esnasında aşağıdaki satıcılar için nasıl bir davranış takınırsınız? sorusuna Kuaför\Berber (2.31),Fırın, Pazar\Manav (2.27), Bakkal (2.16) ile mükelleflerin fiş fatura alma hassasiyetlerinin diğer sektörlerle göre kıyasladığımızda bu sektörlerde fiş alma duyarlılığının var olduğunu fakat Dayanıklı ev aletleri (1.07), Petrol\Yakıt (1.09), Mobilya ve ev eşyaları (1.10), Market (1.11) gibi sektörlerde daha fazla olduğunu söyleyebiliriz. Bu sektörler arasında ki fiş alama eğiliminde temel dengeyi etkileyen faktörün en çok fiş alınan sektörlerle baktığımızda ürünlerin kullanım süresi, alınan üründe fiş ve faturanın kullanım amaçlarının ve kurumsallaşmanın temel faktörler olarak söyleyebiliriz. Görüşmeye katılan katılımcıların geneli market vb gibi kurumsallaşmış şirketlerde fiş fatura vermenin daha yaygın olduğu için kendilerinin istemelerine gerek kalmadığını söylemektedirler. Görüşme verileri ve anket çalışması sonucunda elde edile veriler karşılaştırdığımızda market, dayanıklı ev aletleri vb de sergilenen fiş fatura alma alışkanlığı fırın ,pazar vb sektörlerle göre daha yaygın olduğu gözlenmektedir. Kısacası anket verileri görüşme sonucu elde edilen verileri destekler niteliktedir.

Sonuç olarak; katılımcıların fiş fatura alma eğilimlerine baktığımızda fiş alma eğiliminin çoğunlukla dayanıklı ürünlerde ve kurumsallaşmış sektörlerde toplandığını söyleyebiliriz.

4.8.1.13. Alışveriş Tutarı

Tablo 4.5’de katılımcılara 100TL, 500TL ve 1000 TL alışveriş tutarından satıcı tarafından ne kadar indirim yapılırsa fiş fatura belgelerini talep etmezsiniz sorusuna 1000 katılımcının vermiş oldukları cevapların ortalama değerleri yer almaktadır.

Tablo 4.5: Alışveriş Tutarı- Fiş Fatura Üzerinden İndirim tutarına Göre Fiş Fatura Alma Alışkanlıkları

	100TL	500TL	1000TL
Ortalama	29,974	132,263	286,538

Çalışmada C:Alpha değeri ,666 olarak hesaplanmıştır. Analiz sonucunda alışveriş tutarının fiş fatura alma alışkanlığı arasında (B: ,129, Beta: ,059, t: 20505, Sig: ,012) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Tablo4.5’de incelediğimizde katılımcıların 100 TL’lik alışverişlerinde yaklaşık 30 TL, 500 TL’lik alışverişlerinde 132 TL ve 1000TL’lik alışverişlerinde ise 286 TL’lik bir indirim gerçekleştirildiğinde fiş fatura belgelerini satıcılardan talep etmeyeceklerini söyleyebiliriz. Alışveriş tutarına bağlı olarak satıcılar tarafından katılımcılara fiş fatura talep etmeme yönünde cazip bir indirim teklifi sunulduğunda katılımcıların fiş fatura almak yerine sunulan bu indirimden faydalanmak isteyeceklerdir.

Çalışmamızda görüşme yapılan her üç katılımcıdan biri küçük tutarı alışverişlerinde (5 TL, 10 TL)fiş fatura talep etmediklerini söylemektedirler. Aynı zaman da anket çalışmamızda katılımcılara yöneltilen 100TL’lik, 500TL’lik, 1000TL’lik alışverişlere ne kadar tutarda indirim yapılırsa fiş fatura talep etmezseniz sorusuna karşın katılımcıların tablo 32’de verilen indirim tutarları gerçekleştiğinde fiş fatura talep etmemektedirler. Kısacası alışveriş tutarı 5 TL,

10 TL gibi küçük tutarlar ise, ya da satıcı tarafından cazip bir teklif sunulduğunda vazgeçilebilecek bir şeydir.

4.8.1.14. Vatandaşlık Bilinci

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda C.Alpha değerimiz ,727 olarak hesaplanmıştır. Anket verilerinin analizinde vatandaşlık bilinci ile fiş fatura alma alışkanlığı arasında (B: ,203, Beta:.,314, t: 13,033, Sig:.,000) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır. Katılımcıların fiş fatura almayı vatandaşlık görevi olarak gördükleri (1.87), vergi vermenin (2.28) ve alışverişler esnasında fiş fatura almanın (2.48) devlete bağlılığın bir göstergesi olarak görmektedirler. Ek 17 Vatandaş bilinci ifadelerinin ortalama, standart sapma, yüzde değerlerinin tablo hali yer almaktadır.

Sonuç olarak; katılımcıların fiş fatura almada vatandaşlık bilinci ile hareket ettikleri söyleyebiliriz.

4.8.1.14. Diğer Mükelleflerin Tutum ve Davranışları

Katılımcılara tarafından verilen cevapların yüzde değeri, ortalamaları ve standart sapmaları değerlendirilmektedir. Çalışmamızda Dürüst satıcılar vergi kaçırın satıcılardan olumsuz etkilenir ifadesi çıkartılmıştır. İfademiz çıkarılmada önce C.Alpha değerimiz ,377 dir. İfade çıkarıldıktan sonra C.Alpha değerimiz ,626 olarak hesaplanmıştır. Anket verilerinin analizi sonucunda diğer mükelleflerin tutum ve davranışları ile fiş fatura alma alışkanlıkları arasında (B:,-031, Beta,-060, t:-1,780, Sig:.,075) anlamsız bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Ek 18'de katılımcıların diğer mükelleflerin tutumum ve davranışlarından etkilenip etkilenmediğini ölçmek amaçlı sorulan ifadelerde vermiş oldukları cevapların ortalama, standart sapma, yüzde değerleri tablo halinde yer almaktadır.

Katılımcılar dürüst satıcıların vergi kaçırın satıcılardan etkilendiğini ifade etmektedirler (1.69). Fiş- fatura almayan mükelleflerden etkilenip bende fiş fatura almam (5.41), Satıcılar vergi kaçırırsa bende vergiden kurtulmak için satıcı

ile fiş pazarlığı yaparım (5.19) katılımcılar kendilerinin ne diğer mükelleflerin ne de satıcıların tutum ve davranışlarından çok etkilenmediklerini ifade etmektedirler.

Sonuç olarak; fiş fatura almada ya da almamada satıcılar birbirlerinden etkilenmekte fakat mükellefler arasında böyle bir etkilenme gözlenmemektedir.

4.9. Öneriler

Vergi uyumunu sağlama hem vergi gelirleri için, hem devlet bütçesi için hem de kayıt dışı ekonominin azalması yönünde son derece önem arz etmektedir. Vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olan KDV’de uyumun sağlanması ve tüketicilerin perakende satış fişi ve faturası alma alışkanlığının kazandırılması da son derece önemlidir. Ülkemizde dahil olmak üzere dünyada bir çok ülke vergi uyumunu sağlama yönün bir çok politika uygulamaktadır. Fakat ülkemizde ne KDV’ye karşı gösterilen gönülsüzlüğün nedenleri: tüketicilerin satış fişi ve fatura almama davranışını ortaya koymaya yönelik bir çalışmanın varlığından ne de KDV uyumunu ve tüketicilerin fiş fatura almaya teşvik etme yönünde belirli bir politika izlendiğini söylemek yanlış olacaktır.

Bu çalışmanın amacı hem KDV’ye karşı gösterilen gönülsüzlüğün nedenleri: Tüketicilerin perakende satış fişi ve fatura almama davranışının nedenlerini ortaya koymak hem de tüketicilerin fiş fatura alma alışkanlıklarını artırmaya yönelik öneriler sunmaktır. Çalışmada yapılan analizler sonucunda vergiye karşı gönülsüzlüğün ve fiş fatura almama davranışlarının temelinde birden fazla neden yatığı ortaya konulmuştur. Ayrıca çalışmamızın bu bölümünde dünyada KDV uyumunu sağlamaya yönelik yapılan çalışmalar ve bu çalışmaların ülkemizde nasıl uyarlanabileceği yönünde öneriler sunmaktadır.

Görüşme yöntemi çalışmasında katılımcıların geneli KDV’den bir beklenti içerisinde oldukları ortaya çıkmıştır. Bu beklentilerin temelinde ise kişisel ekonomileri yatmaktadır. Katılımcıların geneli KDV’den gelir elde etme ya da bir fayda sağlamak istemektedirler. Çalışmada katılımcılara yöneltilen sorulardan biri fiş fatura almamamızın nedenleri sizce nedir sorusuna katılımcılar bir anlam ifade etmediğini şeklinde cevaplar vermektedirler. Ayrıca katılımcılara yöneltilen sizce

devlet KDV uyumunu artırmaya yönelik nasıl bir politika izlemelidir sorusuna katılımcıların geneli vergi iadesi şeklinde ya da farklı şekillerde KDV'nin kişisel bütçelerinde bir iyileştirme yapmasını yönünde politika izleyebileceğini söylemektedirler.

Dünya da bazı ülkeler de KDV uyumunu sağlama yönünde ve tüketiciler için fiş ve fatura belgelerini daha cazip hale getirme yönünde bir takım politikalar izlemektedir. Bu politikalar Örneğin Malta'da mali makbuzlar için rasgele ödül, Slovakya da KDV fişleri için rasgele ödül, Portekiz de şanslı fatura, Çin de KDV piyangosu, Romanya da vergi piyangosu, şeklinde izlenen politikaların temelinde çeliş ve çekiliş sonunda verilen para ödülü ya da maddi diğer ödüller ile tüketiciler için fiş ve faturayı cazip hale getirilmek amaçlanmıştır Ülkelerin izlemiş oldukları bu politikalar sayesinde hem kamu gelirleri ve vergi gelirleri, hem kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması hem de mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlığını arttırmıştır. (Ören ve Yücedoğru, 2017: 954).

Ülkemizde fiş fatura almaya teşvik politikaları izlenmesi durumunda katılımcıların tamamına yakını fiş fatura alma konusunda hassas davranacakları yönünde olumlu bir tutum sergilemişlerdir. Çalışmamızda katılımcılara sizce vatandaşların fiş istemelerini teşvik etmek için aşağıdakilerden hangisi daha başarılı olur ifadesine vermiş oldukları cevaplar Tablo 4.6 yer almaktadır

Tablo 4.6: Teşvik ve Önerler

Sizce vatandaşların fiş istemelerini teşvik etmek için aşağıdakilerden hangisi daha başarılı olur		1	2	3	4	5	6	Ortalama	Standart Sapma
Vergi İadesi	n	415	404	97	21	23	16	2,43	1,42
	%	42,5	41,04	9,9	20,2	2,4	1,6		
Numaralandırılmış Fişler üzerinden yapılan araba vb çekilişler	n	343	419	100	32	39	42	2,76	1,62
	%	34,3	41,9	10,0	3,2	3,9	4,2		
Faturalar üzerinden yapılan indirim (su , ilaç vb)	n	497	380	57	16	16	13	2,18	1,35
	%	49,7	38,0	5,7	1,6	1,6	1,3		

1 (Kesinlikle Başarılı), 2 (kısmen Başarılı), 3 (Kararsızım), 4 (Kısmen Başarısız), 5 (Başarısız),6 (Kesinlikle Başarısız)

Tablo 4.6 incelediğimizde katılımcılara sunulan bu üç önerinin de fiş fatura alma alışkanlığının edinilmesi yönünde katılımcılar tarafında başarılı bulunmuştur. Faturalar üzerinden yapılan indirim (su, ilaç vb.) (2.18) ile diğer iki seçeneğe göre daha başarılı olacağı gözlenmektedir.

KDV’de uyumu sağlama yönünde ve mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlığının kazandırılması yönünde dünyada yapılan uygulamalar ile çalışmamız esnasında Tablo 4.6 belirtilen ifadeler değerlendirilerek yeni ve teşvik edici bir politika izlenebilir. Örneğin teknoloji çağından da faydalanarak tüketicilerin yaygın olarak kullandığı akıllı telefonlara indirilebilecek bir uygulama ya da vb gibi uygulamalar ile KDV uyumunu sağlamaya yönelik önemli bir politika izlenebilir.

SONUÇ

Verginin mükelleflerin gelirinde azda olsa bir azalmaya neden olması ve mükelleflerin vergi ödeme işleminde devlet tarafından zorunlu tutulması mükelleflerin tutum ve davranışlarını ve düşüncelerini etkilemektedir. Gönüllülük esasına dayanmayan bir vergi sisteminde mükellefler ister istemez vergi ödeme eyleminde gönülsüz bir tavır takınarak ödeme yapar ya da vergiyi ödememek için bir takım tutum ve davranışlar sergilerler. Mükelleflerin vergiye karşı sergilemiş oldukları olumsuz tutum ve davranışlarının altında birden fazla neden yatmaktadır.

Çalışmamızda ön bir çalışma olarak yapılan görüşme yönteminde fiş fatura alma alışkanlıklarını etkileyen faktörleri vergi adaleti ve eşitliği, vergi yükü ve ödeme gücü, vergi denetimi ve cezası, vergi bilinci, vergi kültürü, vergi oranları, fiş fatura algısı, alınan belgeye duyulan ihtiyaç, alışveriş tutarı, satıcı tutumu, diğer mükelleflerin tutum ve davranışları, şirketlerin finansal büyüklüğü ve kurumsallaşma, ödüllendirme teşvik, ödeme şekli, vatandaşlık bilinci olarak elde edilmiştir. Anket çalışmamızda bu faktörler değerlendirilmiştir.

Mükellefler ülkemizde uygulanan vergi sisteminde vergi adaletinin olmadığını söylemektedirler. Mükelleflerin vergi uyumunu belirleyen adalet anlayışının mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıkları üzerinde yapılan anket analizi sonuçlarına göre anlamlı bir ilişki olmadığı saptanmıştır.

Vergi yükü ve ödeme gücü ile vergi uyumu arasında bir ilişki olduğu gözlenmektedir. KDV mükellefleri kişisel bütçelerinde bir baskı ve yük oluşturmaktadır. Ayrıca KDV mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınmadan yapılmaktadır. Fakat vergi yükü ve ödeme gücü mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıkları üzerine yapılan analizde aralarında anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.

Vergi denetimi ve cezaları ile vergi uyumu arasında bir ilişki gözlenmektedir. KDV mükellefleri artan vergi denetimi ve artan ceza oranları ile kanuni mükelleflerin zorunlu olarak vergi uyumunun sağlanabileceğini düşünmektedir. Vergi denetiminin ve cezalarının fiş fatura alma alışkanlıkları üzerine yapılan analizde aralarında anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.

Vergi kültürü ile vergi uyumu arasında ve mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıkları arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Diğer bir deyişle mükelleflerin yaşadıkları çevrede oluşturdukları vergi kültürü fiş fatura alma alışkanlıklarını etkilemektedir. Vergi kültürü eğitim düzeyi artıkça olumlu yönde etkilenmekte ve bu durum fiş fatura alma alışkanlıklarını etkilemektedir.

Vergi bilinci vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Mükelleflerin vergi bilinci artıkça vergiye uyumu ve fiş fatura alma alışkanlıklarına artmaktadır.

Vergi Oranları ile vergi uyumu ve fiş fatura alma arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Mükellefler gerçekleşen bir vergi indiriminde fiş fatura alma hassasiyetin artacağı gözlenmektedir.

Fiş fatura algısı ile vergi uyumu ve fiş fatura alma alışkanlığı arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Eğitim düzeyi artıkça mükelleflerin fiş fatura belgelerinin gerekliliği bilinci artmaktadır.

Alınan belgeye duyulan ihtiyaç ile vergi uyumu arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Cinsiyete erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre fiş fatura belgelerine önem vermektedirler.

Alışveriş tutarı ile vergi uyumu ve fiş fatura alma alışkanlıkları arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Katılımcılar tutarı düşük alışverişler de fiş fatura almadığını, yüksek tutarı alışverişlerde ise satıcı tarafından gelen fiş almama karşılığında fiş fatura üzerinden indirim talebinde indirimi tercih etmektedir.

Satıcı tutumu görüşmeler esnasında vergi uyumunu etkileyen faktörler arasında yer alsa da anket çalışmasında satıcı tutumu ile vergi uyumu ve fiş fatura alma alışkanlığı arasında anlamlı bir ilişki saptanılmamıştır.

Ödüllendirme ve teşvik ile vergi uyumu ve fiş fatura alma alışkanlıkları arasında anlamlı bir ilişki saptanılmıştır. Katılımcıların aylık maaşına göre olası bir ödüllendirme ve teşvikte fiş fatura alma da düşük gelire sahip katılımcıların daha hassas davranacakları sonucuna ulaşılmıştır.

Ödeme şekli ile vergi uyumu ve fiş fatura alma alışkanlıkları arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Cinsiyetlerine göre erkek katılımcıların nakit ya da kredi kartı ile yapılan alışverişlerde fiş fatura almada kadın katılımcılara göre daha hassas davranmaktadır.

Şirketlerin Finansal büyüklüğü ve kurumsallaşma ile vergi uyumu ve fiş fatura alma alışkanlıkları arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Katılımcılara market gibi büyük ve kurumlaşmış şirketlerde bakkal gibi işletmelere oranla fiş fatura almada hassas davranmaktadırlar.

Diğer mükelleflerin tutum ve davranışı ile vergi uyumu ve fiş fatura alma alışkanlıkları arasında anlamlı bir ilişki saptanmamıştır.

Vatandaşlık bilinci ile vergi uyumu ve fiş fatura alma alışkanlıkları arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır.

Bu çalışma örneklem yapısı bakımından genç yaş grubunun yoğun olduğu, erkek sayısının kadın sayısına oranla fazla olduğu, eğitim seviyesinin genellikle üniversitelilerin oluşturduğu, aylık gelir düzeyi olarak düşük gelirliilerin yoğunlaştığı görülmüştür. Bu çalışma Türkiye genelini yansıtmaması açısından küçük bir örnek teşkil edebilir fakat Türkiye genelini yansıtmaz. Çalışma genişletilerek Türkiye bulunan illerde, yaş grubunun yüksek olduğu, eğitim düzeyinin düşük olduğu, aylık gelir düzeyleri yüksek ve kadın sayısının fazla olduğu bir çalışma ile Türkiye geneli yansıtılabilir.

KAYNAKÇA

- Agla, Ali ve Janathan Houghton (1996); “*Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations*,” *Review of Economics and Statistics Dergisi*, Cilt78, Sayı 2,s.303-308.
- Abdieva, Raziahan, Jusup Primbaev, ve Tuncer Özdil (2011); “Kırgızistan'da Vergi Kültürü ve Belirleyenleri” *International Conference on EurasianEconomies*, 12-14 Ekim, Kırgızistan,s.335-342.
- Abdioğlu, Hasan (2007); “*Vergi Denetiminde Kırmızı Bayraklarını Kullanımı*,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 36, s.161-172.
- Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter (2004); “*Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetimde Etkinlik Sorunu*,” *Maliye Dergisi*, Sayı 147, s.5-27.
- Akalın, Güneri (1986); *Kamu Ekonomisi*, Ankara Üniversitesi SBF, Ankara.
- Akça Balkaya, Nilgün (1999); “*Vergi Maliyeti*,” *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, s.67-73.
- Aktan, Coşkun Can (2012), “*Vergi Psikolojisi ve Vergi Ahlakı*,” *Çimento İş Veren Dergisi*, Cilt 26, Sayı 1, s.14-22.
- Alm, James ve Benno Torgler (2011), “*Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality*,” *Journal of Business Ethics Dergisi*, Cilt 101, Sayı 4, s. 635-651.
- Alm, James, Ray Balh ve Matthew Murray (1190); “*Tax Structure and Tax Compliance.*,” *The Review of Economics and Statistics Dergisi*,Cilt 72, Sayı 4, s.603-613.
- Arıkan, Vural (1984); “*Katma Değer Vergisi*,” *İstanbul Üniversitesi İktisatFakültesiMaliye Araştırma Merkezleri Konferansları*, İstanbul, s. 7-19.
- Arslan, Enver (2006); “*Türkiye'de KDV uygulaması ve Etkileri*,” *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Artar, Yusuf (2003); “*Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler*,” *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 9, Sayı 103, s.80-93.
- Ayas, Işıl, Naci Tolga Saruç (2015); “*Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: Türkiye-İtalya. Afyon Kocatepe Üniversitesi* ,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 17, Sayı 2, s. 177-18
- Aydın, Erkan (2009); *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.

- Bergman, Marcelo ve Armandon Nevores (2006); “*Do audits enhance compliance? An empirical assessment of VAT enforcement,*” *National tax journalDergisi*,” Cilt 59, Sayı 4, s. 817-832.
- Biberoğlu, Elif (2006); “*Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu,*” Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Birinci, Eda (2010); “*Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği. Tekirdağ,*” Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ.
- Bobek, Donna, Amy M. Hagama ve Charles F. Kelliher (2013); “*Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior,*” *Journal of Business Ethics Dergisi*, Cilt 115, Sayı 3, s. 451-468.
- Bulut, Fevzi ve Oktay Coşgun (2011); “*Fason Tekstil ve Konfeksiyon Hizmetlerinde KDV Tevkifatı,*” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 107, s. 175-182.
- Buyrukoğu, Selçuk ve Davut Buzkiran (2016); “*Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Muessesesi,*” *İnsan ve Toplum Bilimleri araştırma Dergisi*, Cilt 5, Sayı 7, s.2077-2091.
- Büyüköztürk, Şener, Ömay Çolluk, Güçlü Şekercioğlu (2014); *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları*, PEGEM Akademi Yayınları, Ankara.
- Casal, Sandra, Christoph Koğler, Luigi Miltone ve Erich Kircher (2016) “*Tax Compliance Depends on Voice of Taxpayers. Journal of Economic Psycholog Dergisi,*” Sayı 56, s. 141-150.
- Cosciani, Cesare (1968); *Katma Değer Vergisi*, İstanbul Üniversitesi Maliye Konferansı, İstanbul.
- Çakmakçı, Ali (2008); “*Kamu Maliyesi Bağlamında Vergi Gelirleri ile Özelleştirme Gelirlerinin Karşılaştırılması Analizi,*” http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S3b6OuduTbcJ:t axauditingymm.com/img/dosyalar/907212kamu_maliyesi_baglaminda_ver gi_gelirleri_ile_ozellestirme_gelirlerinin_karsilastirmali_analizi.doc+&c d=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr. (Erişim Tarihi: 28.08.2019).
- Çataloluk, Cuma (2008); “*Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları,*” Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 20, s. 213-228.
- Çelikkaya, Ali (2002); “*Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumun Etkileyen Faktörler,*”<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (Erişim Tarihi:20.08.2019).
- Çetin, Güneş (2010); “*Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum,*” Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

- Çiçek, Halil (2006); “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması,” İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Çulha, Yeter (2013); “Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması,” Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Demir, İhsan Cemil ve Yıldırım Gültekin (2013); “*Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Dengeli ve Adaletli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması.*,” Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 11, Sayı 1,s. 269-286.
- Demirbağ, Levent ve Gülzin Kocabıyık (1996); “*Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması,*” Mali Çözüm Dergisi Sayı 37, s.34-45.
- Dikmen, Orhan (1964); *Maliye Dersleri*, Sermet Matbası, İstanbul.
- Edizdoğan, Nihat (200); *Kamu Maliyesi2*, Ekin Kitapevi, Bursa.
- Eken, Barış (2009); Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı, https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2009&publicationId=666661119, (Erişim Tarihi: 24.08.2019).
- Erkuş, Hakan ve Kadir Karagöz (2009); “*Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini,*” Maliye Dergisi, Sayı 156, s.126-140.
- Ertekin, Şaban (2018); “*Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini,*” Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 23, sayı 2, s.655-668.
- Gökbunar, Ali Rıza (1998); “*Türkiye'de Kamu Görevlilerinin Vergi Alguları Üzerine Bir İnceleme,*” Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, s.177-201.
- Gökbunar, Ramazan ve Güneş Çetin (2010); “*Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması,*” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 346, s.113-130.
- Gürdal, Temel ve Hakan Yavuz (2017); “*Kocaeli ve Sakarya Esnafının KDV'ye Bakış Açısı,*” Uluslararası Yönetim İktisatve İşletme ve Dergisi, Cilt 13, Sayı 1, s. 51-62.
- Gürlek, Sadef Pelin (2007); “*Harcamalar Üzerinden Alınan VergilerdenKatma Değer Vergisi,*” Yüksek Lisans Bahar Ödevi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Hansford, Ann, Jonh Hoseldine, Carole Howorth (2003); "Factors affecting the costs of UK VAT compliance for small and medium-sized enterprises," Environment and Planning C: Government and Policy Dergisi, Cilt 21, Sayı 4, s.479-492.
- Hasseldine,John ve Ann Hansford (2012); "*The Compliance Burden of VAT: Further Evidence from the U.K.*," Australian Tax Forum Dergisi, Sayı17, s.369.
- Horvathova, Veronike (2015); "*The VAT lottery as a charitable lottery*," Bachelor Thesis, Charles University in Pragua Faculty of Social Sciences Institute of Economic Studies, Pragua.
- İnaltong, Ceylan (2012); "*Vergi Yükü*," Vergi Dünyası, Sayı 369, s.16-30.
- İzodanmi, Famaus Prince ve Adresina Olugoke Olodipupo (2013); "*Public Perception and Attitude towards Value Added Tax (VAT) in Nigeria*,"İBusiess Derisi, Cilt 5, Sayı 4, s.126-153.
- İpek, Sekçuk ve İlknur Kaynar (2009); "*Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma*," Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 16, sayı 1, s.174-190.
- Jimenez, Peggy ve Iyer Gavind82016); "*Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance*," Advances in Accountına Dergisi, Sayı 36, s. 17-26.
- Karıman, Hamza (2016); "*Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme*," Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt12, Sayı 1, s.229-250.
- Kalaycı, Şeref (2010), *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kartal, Zihni (1997); "*Katma Değer Vergi Sorumluluğu*," Vergi Dünyası, Sayı 191, s.167-190.
- Kaya, Ayşe (2014); "*Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz*," Maliye Dergisi, Sayı 167, s. 184-199.
- Kitapçı, İsmail (2011); "*Bir vergi Uyum Sorunu olarak Vergi Etiği ve Birleşmeleri*," Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Klepper, Steven ve Daniel Nagın (1989); "*Tax compliance and perceptions of the risks of detection and criminal prosecution*," Journal of the Law Society Associ ation, Cilt 23, Sayı 2, s.209-240.

- Kutluca, Fatma (2013); "Türkiye'de KDV uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi," Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Lisi, Gaetono (2015); "Tax morale, tax compliance and the optimal tax policy," Economic Analysis and Policy, Sayı 45,s.27-32.
- Martin, Ahmet (2013); "Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının," Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Mas'ud, Abdulsalam, Nor Aziah Abd Manaf ve Natrah Saad (2014); "Do trust and power moderate each other in relation to tax compliance?," Procedia-Social and Behavioral Sciences Dergisi, Sayı 164, s. 49-54.
- MEB (2011); Vergi, MEB Yayınları No:2011, Ankara
- Merter, Mehmet Emin, İbrahim Atilla Acar ve Enver Arslan (2007); "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliği Analizi," Maliye Dergisi, Sayı 153,s.24-50.
- Murphy, Kristina (2008); "Enforcing Tax Compliance: To Punish or Persuade?," Economic Analysis and Policy, Cilt 3, Sayı 1, s.113-135.
- Muter, Naci Birol, Süreyya Sakınç ve Ahmet Çelebi (1993); "Mükelleflerin Vergi Karşısında Tutum ve Davranışları Araştırma: Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması," Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Manisa.
- Mutlu, Abdullah (2009); Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişim, <https://docplayer.biz.tr/20295912-Tanzimattan-gunumuze-turkiye-de-vergileme-zihniyetinin-gelisimi.html>, (Erişim Tarihi: 25.0.2019).
- Naibei, KL ve Elijah Siringi (2011); "Impact of Electronic Tax Registers on VAT Compliance: A Study of Private Business Firms," African Research Review Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, s. 102-122.
- Oladipupo, Adesina Olugoke ve Famous Prince Izedonmi (2013); "Public perception and attitude towards value added tax (VAT) in Nigeria," iBusiness Dergisi, Cilt 5, Sayı 4, s.126.
- Ömürbek, Nuri, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek (2007); "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları," Maliye Dergisi, Sayı 153 s. 102-122.
- Ören, Gülcan ve Recep Yücedoğru (2017); "Katma Değer Vergisinde Vergi Uyumu ve Dünyada KDV Uyumunu Artırmaya Yönelik Uygulamalar; Sistematik Bir Literatür Analizi," Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Özel Sayısı, s. 939-961.

- Özdemir, Ali Rıza ve Hasan Ayvalı (2007); “*Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş Fatura Alma Duyarlılığı,*” Maliye Dergisi, Sayı 153, s.51-73.
- Özdemir, Pınar (2015); “*Vergi Kültürü ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme,*” Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 24, Sayı 1, s.175-188.
- Özpehriz, Niyazi (2015); “*Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler,*” Vergi Dünyası, Sayı 283, s. 90-94.
- Özsoy, İsmail (200); “*Süleyman Sudi'nin Osmanlı Maliyesi ve Vergi Sistemi ile İlgili Görüş ve Tespitleri,*” Akademik Araştırmalar Dergisi, Cilt 4, Sayı 5, s. 641
- Öztürk, Sami Berk (2015); “*Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem,*” Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 7, Sayı 5, s.207-237.
- Pehlivan, Osman (2008); *Kamu Maliyesi,* Derya Kitapevi, Trabzon.
- Sağbaş, İsa (2011); *Vergi Teorisi,* Ece Matbaası, Ankara.
- Sarı, Burak (2016); “*Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği,*” Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Saralı, Mustafa Ali (2002); “*Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler,*” Maliye Dergisi, Sayı 41, s.32-50.
- Scholz, John ve Neil Pinney (1995); “*Duty, Fear, and Tax Compliance: The Heuristic Basis of Citizenship Behavior,*” Cilt 39, Sayı 2, s.490-512.
- Serim, Nilgün (2015); “*Gönüllü vergi uyumu Artırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Sıralı Probit Model Yaklaşımı,*” Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, s. 141-156.
- Soydan, Başar (2015); *Vergi Denetim Mevzuatı,* İSMMMO Mevzuat Sersisi 12, İstanbul.
- Şahpaz, Kadriye, Ömer Akgül ve Fatih Yardımcıoğlu (2014); *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi,* Cilt 2, Sayı 3, s.3-59.
- Şemin, İsmet (1984); *Katma Değer Vergisi,* TBMM Basımevi. Ankara.
- Şenocak, Kevser (2014); “*Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Adalet ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi,*” Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan.

- Şentürk, Hayri (2014); “*Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü*,” Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 9, Sayı 3, s.129-143.
- Şenyüz, Doğan (1995); Vergilemede Yükümlü Psikolojisi, Bursa.
- Taytak, Mustafa (2016); “*Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi*,” İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi, Cilt 5, sayı 7, s.1933-1957.
- Temiz, Dilek (2008); “Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi. 2,” Uluslararası İktisat Kongresi, 8-9 Mayıs, İzmir, s. 1-18.
- Teyyare, Erdoğan ve Ensar Kumbaşı (2016); “*Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümünün Eğitiminin Rolü*,” Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 4, s.1-29.
- Topkan, Zeynep (2016); “*Gönüllü Vergi Uyumu ve Türkiyede Gelir İdaresinin Rolü*,” Yüksek lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Tosuner, Mehmet ve Cemil Demir (2009); “*Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenler*,” Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 14, Sayı 1, s.1-15.
- Nam- Tran, Binh, Christople Evans, Michael Wolpole, Katherin Ritchine (2000); “*Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia*,” National Tax Journal, Cilt 53, Sayı 2, s. 229-252.
- Tuay, Elif, İnci Güvenç (2007); *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Ankara.
- Tunçer, Mehmet (2002a); “*Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye*,” Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 57, Sayı 3, s.108-128.
- Tunçer, Mehmet (2003b); “*Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye*” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 181, s.92-114.
- Tunçer, Mehmet (2005c); “*Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi*,” Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 57, Sayı 1, s. 217-228.
- TUSIAD40 (2012); *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sisteminin İçerisinde Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, TUSIAD, İstanbul.
- Ungueanu, Droşos Mihai ve Elena Doina Dascalu (2015); “*Tax Lottery Receipts in Romania, a Different Approach to Fight against Tax Evasion*,” Procedia of Economics and Business Administration, Cilt 2, Sayı 1, s. 267-275.

- Uzunoğlu, Nihat (2014); “*Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile Özel Esaslara Göre KDV İade Uygulaması Konusunda Yapılan Değişiklik ve Düzenlemeler*,” Vergi Dünyası, Sayı 33, s.18-29.
- Webley, Paul, Caroline Adams ve Hank Elfer (2002); *Value Added Tax Compliance in the United Kingdom*, Centre for Tax System Integrity. Australian.
- Wenzel, Micheal (2004); “*Motivation or Rationalisation? Causal Relations Between Ethics, Norms and Tax Compliance*,” Journal of Economic Psycholog, Cilt 26, sayı 4, s. 491-508.
- Yalavaş, Ceren (2011); “*Türkiye’de Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu*,” Yüksek Lisans Tezi, Afyonkocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstits, Afyonkocatepe.
- Yapaşır, Sevinç (2013); “*Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi*,” Vergi Dünyası, Sayı 379, s. 175- 187.
- Yeşilyurt, Şahin (2015); “*Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı zerindeki Etkisi; Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri rneği*,” Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 122, s. 36-56.
- Yıldız, Yakup, Serap Bedir ve Kerem Karabulut (2013); “*Türkiye’de Gelir zerine Alınan Vergi oranlarının Değerlendirilmesi*,” Vergi Jurnalı, Sayı 4, s. 127-152.

EKLER

Ek 1: Toplam Vergi Gelirleri ve KDV'nin Genel Bütçe İçindeki Payı

Yıllar	Genel Bütçe (A)	Vergi Gelirleri (B)	KDV Gelirleri (C)	Toplam Vergi'nin Genel Bütçedeki Payı (%) (=B/A)	KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (=C/B)
1985	4.578.420	3.829.117	951.000	83.6	24.8
1986	6.629.710	5.972.034	1.568.000	90.0	26.3
1987	9.894.322	9.051.003	2.567.000	91.7	28.4
1988	16.813.270	14.231.761	4.177.000	84.6	29.3
1989	30.209.733	25.550.320	6.461.000	84.5	25.3
1990	55.066.933	45.399.534	12.371.000	82.4	27.2
1991	96.372.525	78.642.770	22.832.000	81.6	29.0
1992	174.150.046	141.602.094	42.088.000	81.3	29.7
1993	350.845.430	264.272.936	81.877.000	75.3	31.0
1994	742.499.135	587.760.248	176.742.000	79.1	33.0
1995	1.387.759.990	1.084.350.504	354.980.000	78.1	32.7
1996	2.684.968.310	2.244.094.830	743.026.000	83.5	33.1
1997	5.726.931.736	4.745.484.021	1.561.562.000	82.8	32.9
1998	11.635.610.868	9.228.596.187	2.725.083.000	79.3	29.5
1999	18.657.677.076	14.802.280.916	4.164.334.000	79.3	28.1
2000	33.040.902.853	26.503.698.413	8.379.554.000	80.2	31.6
2001	50.890.481.078	39.735.928.150	12.438.860.000	78.0	31.3
2002	74.603.699.065	59.631.868.852	20.400.201.000	79.9	34.2
2003	98.558.732.547	84.316.169.000	27.031.099.000	85.5	32.1
2004	120.089.244.000	101.038.904.000	34.325.208.000	84.1	34.0
2005	148.237.974.000	119.250.807.000	38.280.429.000	80.4	32.1
2006	183.577.918.000	151.271.701.000	50.723.560.000	82.4	33.5
2007	203.349.268.000	171.098.466.000	55.461.123.000	84.1	32.4
2008	225.496.339.000	189.980.827.000	60.066.230.000	84.2	31.6
2009	232.930.317.000	196.313.308.000	60.169.248.000	84.2	30.6
2010	271.957.407.000	235.714.637.000	75.649.986.000	86.6	32.1
2011	319.512.928.000	284.490.017.000	95.550.463.000	89.0	33.6
2012	362.654.794.000	317.218.619.000	103.155.875.000	87.4	32.5
2013	419.653.762.000	367.517.727.000	123.878.363.000	87.5	33.7
2014	461.450.539.000	401.683.956.000	130.538.554.000	87.0	32.5
2015	525.045.891.000	465.229.389.397	153.844.174.000	88.6	33.1
2016	608.792.363.000	529.263.765.984	168.548.403.000	86.9	31.8
Ortalama				86.2	32

Ek 2: 1985- 2007 Yılları Arasında KDV Gelirleri ve Bir Önceki Yıla Göre Artış Miktarları

Yıllar	KDV Gelirleri	Artış Miktarı
1985	951.000	
1986	1.568.000	671.000
1987	2.567.000	999.000
1988	4.177.000	1.610.000
1989	6.461.000	2.284.000
1990	12.371.000	5.910.000
1991	22.832.000	10.461.000
1992	42.088.000	19.256.000
1993	81.877.000	39.789.000
1994	176.742.000	94.865.000
1995	354.980.000	178.238.000
1996	743.026.000	388.046.000
1997	1.561.562.000	818.536.000
1998	2.725.083.000	1.163.521.000
1999	4.164.334.000	1.439.251.000
2000	8.379.554.000	4.215.220.000
2001	12.438.860.000	4.059.306.000
2002	20.400.201.000	7.961.341.000
2003	27.031.099.000	6.630.898.000
2004	34.325.208.000	7.297.109.000
2005	38.280.429.000	3.955.221.000
2006	50.723.560.000	12.443.131.000
2007	55.461.123.000	4.737.563.000

Ek 3: 2007- 2016 Yılları Arasında KDV Gelirleri ve Bir Önceki Yıla Göre Artış Miktarları

Yıllar	KDV Gelirleri	Artış Miktarı
2007	55.461.123.000	4.737.563.000
2008	60.066.230.000	4.605.107.000
2009	60.169.248.000	103.018.000
2010	75.649.986.000	15.480.738.000
2011	95.550.463.000	19.900.477.000
2012	103.155.875.000	7.605.412.000
2013	123.878.363.000	20.722.488.000
2014	130.538.554.000	6.660.191.000
2015	153.844.174.000	23.305.620.000
2016	168.548.403.000	14.704.229.000

Ek 4: 1980 sonrası Ekonomik Kriz Dönemlerinde KDV Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	KDV	Dahilde KDV	İthalde KDV
1985	24,8%	14,8%	10,0%
1986	26,3%	17,4%	8,9%
1987	28,4%	17,3%	11,1%
1988	29,3%	18,7%	10,6%
1989	25,3%	16,3%	9,0%
1990	27,2%	16,9%	10,3%
1991	29,0%	18,5%	10,5%
1992	29,7%	19,1%	10,6%
1993	31,0%	19,3%	11,7%
1994	30,1%	18,9%	11,2%
1995	32,7%	19,6%	13,1%
1996	33,1%	18,7%	14,4%
1997	32,9%	18,1%	14,8%
1998	29,5%	17,2%	12,3%
1999	28,1%	16,4%	11,7%
2000	31,6%	16,9%	14,7%
2001	31,3%	18,3%	13,0%
2002	34,2%	19,4%	14,8%
2003	32,1%	18,3%	13,8%
2004	34,0%	18,5%	15,5%
2005	32,0%	16,7%	15,3%
2006	33,5%	16,7%	16,8%
2007	32,4%	16,9%	15,5%
2008	31,6%	15,8%	15,8%
2009	30,6%	17,3%	13,3%
2010	32,1%	16,7%	15,4%
2011	33,6%	16,5%	17,1%
2012	32,5%	16,8%	15,7%
2013	33,7%	16,6%	17,1%
2014	32,5%	16,5%	16,0%
2015	33,1%	17,0%	16,1%
2016	31,8%	17,4%	14,4%

Ek 5: 1985-2016 Yıllara Arasında Gerçekleşen Enflasyon Oranlarının KDV Üzerindeki Etkisi

Yıllar	Enflasyon (%) (Aralık Ayı)	Dahilde Alınan KDV Geliri (Bin TL)	Enflasyon Hariç Dahilde Alınan KDV	Dahilde Alınan KDV de Enflasyon Sonucu Gerçekleşen Vergi Kaybı	İthalde Alınan KDV Gelirleri (Bin TL)	Enflasyon Hariç İthalde Alınan KDV	İthalde Alınan KDV de Enflasyon Sonucu Gerçekleşen Vergi Kaybı
1985	44,19	567	316	-251	384	214	-170
1986	30,67	1.040	721	-319	528	366	-162
1987	55,05	1.563	703	-860	1.004	451	-553
1988	75,21	2.660	659	-2001	1.517	376	-1141
1989	68,77	4.176	1304	-2872	2.285	714	-1571
1990	60,4	7.650	3029	-4621	4.721	1870	-2851
1991	71,14	14.541	4197	-10344	8.291	2393	-5898
1992	65,97	27.053	9206	-17847	15.035	5116	-9919
1993	71,08	50.892	14718	-36174	30.985	8961	-22024
1994	125,5	110.918	-28284	-139202	65.824	-16785	-82609
1995	78,9	212.119	44757	-167362	142.861	30144	-112717
1996	79,8	419.167	84672	-334495	323.859	65420	-258439
1997	99,1	861.262	7751	-853511	700.300	6303	-693997
1998	69,7	1.589.060	481485	-1107575	1.136.023	344215	-791808
1999	68,8	2.433.262	759178	-1674084	1.731.072	540094	-1190978
2000	39	4.487.808	2737563	-1750245	3.891.746	2373965	-1517781
2001	68,5	7.289.543	2296206	-4993337	5.149.317	1622035	-3527282
2002	29,7	11.542.749	8114553	-3428196	8.857.452	6226789	-2630663
2003	18,4	15.389.547	12557870	-2831677	11.641.552	9499506	-2142046
2004	9,3	18.666.461	16930480	-1735981	15.658.747	14202484	-1456263
2005	7,72	22.038.878	20337477	-1701401	20.224.772	18663420	-1561352
2006	9,65	25.291.023	22850439	-2440584	25.432.537	22978297	-2454240
2007	8,39	28.965.495	26535290	-2430205	26.495.628	24272645	-2222983
2008	10,06	30.085.656	27059039	-3026617	29.980.574	26964528	-3016046
2009	6,53	34.034.036	31811613	-2222423	26.135.212	24428583	-1706629
2010	6,4	39.438.999	36914903	-2524096	36.210.987	33893484	-2317503
2011	10,45	46.860.118	41963236	-4896882	48.690.345	43602204	-5088141
2012	6,16	53.150.720	49876636	-3274084	50.005.155	46924837	-3080318
2013	7,4	61.144.841	56620123	-4524718	62.733.522	58091241	-4642281
2014	8,17	66.124.818	60722420	-5402398	64.413.736	59151134	-5262602
2015	8,81	79.188.853	72212315	-6976538	74.655.321	68078187	-6577134
2016	8,53	91.965.337	84120694	-7844643	76.583.066	70050530	-6532536

Ek 6: Vergi Adaleti ve Eşitliği Bilincine Göre Fiş Fatura Alma Skoru

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Sizinle eşit kazanan mükellefler ile eşit vergilendirildiğinizi düşünüyor musunuz?	n	93	171	194	141	60	206	132	4,04	1,95
	%	9,3	17,1	19,4	14,1	6,0	20,6	13,2		
Türkiye KDV mükellefleri vergilerini tam olarak ödemektedir.	n	67	97	125	273	89	192	151	4,41	1,78
	%	6,7	9,7	12,5	27,3	8,9	19,2	15,1		
Vergi sistemimiz adaletlidir.	n	63	73	145	169	76	201	264	4,80	1,91
	%	6,3	7,3	14,5	16,9	7,6	20,1	26,4		
B - .022, Beta: - .039, t: - 1,361, p (sig): -,174										

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 7: Vergi Yüğü ve Ödeme Gücü- Fiş fatura Alma Skorları

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Fiş almazsam kaç lira olur diye pazarlık yaparım.	n	67	105	116	70	59	264	316	5,00	2,03
	%	6,7	10,5	11,6	7,0	5,9	26,4	31,6		
Cebimde kalan KDV devletin vergi gelirlerinin artmasından daha önemlidir.	n	111	118	133	251	62	195	121	4,11	1,88
	%	11,1	11,8	13,3	25,1	6,2	19,5	12,1		
Daha az KDV ödemenin ya da hiç ödememenin yollarını ararım.	n	72	116	155	143	69	243	192	4,53	1,94
	%	7,2	11,6	15,5	14,3	6,9	24,3	19,2		
Ülkemizde KDV oranları yüksektir.	n	506	236	115	87	20	18	9	1,96	1,29
	%	50,6	23,6	11,5	8,7	2,0	1,8	9		
Yaptığım Alışverişler esnasında ödediğim vergi bütçemi zorluyor.	n	356	288	161	94	26	42	23	2,36	1,50
	%	35,6	28,8	16,1	9,4	2,6	4,2	2,3		
Gelirime göre yüksek KDV ödüyorum.	n	379	278	127	134	32	18	21	2,29	1,44
	%	37,9	27,8	12,7	13,4	3,2	1,8	2,1		

1 (Kesinlikle Katılıyorum), 2 (Katılıyorum), 3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım), 5 (Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum), 7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 8: Vergi Denetimi- Fiş Fatura alma Skorları

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Ülkemizde vergi denetimi yeterli ölçüde yapılmaktadır.	n	67	97	148	186	76	205	217	4,60	1,91
	%	6,7	9,7	14,8	18,6	7,6	20,5	21,7		
Satıcılar denetlenme korkusundan dolayı fiş/fatura vermekte hassas davranmaktadırlar.	n	141	191	198	129	86	137	106	3,67	1,93
	%	14,1	19,1	19,8	12,9	8,6	13,7	10,6		
Ülkemizde vergi kaçırın biri büyük ihtimalle yakalanır.	n	99	124	165	196	95	137	169	4,17	1,93
	%	9,9	12,4	16,5	19,6	9,5	13,7	16,9		
Vergi kaçırın esnaf ve şirketler uygulanacak cezalardan korkmaktadır.	n	166	149	152	145	70	156	152	4,17	1,93
	%	16,6	14,9	15,2	14,5	7,0	15,6	15,2		
Ülkemizde vergi cezaları caydırıcıdır.	n	96	122	157	188	57	165	205	4,32	2,00
	%	9,6	12,2	15,7	18,8	5,7	16,5	20,5		
Fiş vermeyen esnafı maliye yakalayıp ceza keser.	n	138	232	178	191	76	104	71	3,44	1,78
	%	13,8	23,2	17,8	19,1	7,6	10,4	7,1		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 9: Vergi Bilinci- Fiş Fatura Alma Skoru

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Bir mükellef olarak fiş-fatura gibi belgeleri almanın gerekliliğinin farkındayım.	n	539	347	62	27	12	4	3	1,64	,913
	%	53,9	34,7	6,2	2,7	1,2	0,4	0,3		
Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermezse yetkili makamlara şikâyet edilmelidir.	n	390	325	135	91	17	20	16	2,14	1,32
	%	39,0	32,5	13,5	9,1	1,7	2,0	1,6		
Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir.	n	530	301	80	45	25	9	3	1,76	1,09
	%	53,0	30,1	8,0	4,5	2,5	0,9	0,3		
Fiş- fatura gibi belgelerin bana verdiği haklar hakkında yeterince bilgi sahibiyim.	n	245	268	196	148	59	56	24	2,07	1,61
	%	24,5	26,8	19,6	14,8	5,9	5,6	2,4		
Eğitim seviyesi yükseldikçe fiş- fatura alma alışkanlığımı artar.	n	339	297	129	98	39	57	26	2,47	1,61
	%	33,9	29,7	12,9	9,8	3,9	5,7	2,6		
Alışverişlerde fiş/fatura kesinlikle alınmalıdır.	n	479	326	83	62	17	9	7	1,85	1,13
	%	47,9	32,6	8,3	6,2	1,7	0,9	0,7		
Çevremdeki çocuklara fiş ya da fatura almanın önemini anlatırım.	n	176	215	198	161	67	118	58	3,32	1,80
	%	17,6	21,5	19,8	16,1	6,7	11,8	5,8		
Vatandaş olarak alışverişlerim esnasında fiş- fatura almak zorunda olduğumu biliyorum.	n	556	311	59	30	8	13	17	1,72	1,17
	%	55,6	31,1	5,9	3,0	0,8	1,2	1,7		
Fiş ve fatura almada hassas davranırım.	n	281	288	208	108	47	40	23	2,56	1,50
	%	28,1	28,8	20,8	10,8	4,7	4,0	2,3		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 10: Vergi Oranı _ Fiş Fatura Alma Skorları

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
KDV oranlarının indirilmesi daha fazla tasarruf yapmamızı sağlayacaktır.	n	378	293	106	118	32	42	23	2,35	1,54
	%	37,8	29,3	10,6	11,8	3,2	4,2	2,3		
KDV oranları indirilirse kayıt dışı ekonomiyi azaltma yönünde olumlu bir gelişme olacaktır.	n	283	310	179	160	23	18	15	2,44	1,32
	%	28,3	31,0	17,9	16,0	2,3	1,8	1,5		
KDV oranlarının indirilirse daha düzenli fiş/fatura alırım.	n	287	240	128	164	43	76	47	2,85	1,78
	%	28,7	24,0	12,8	16,4	4,3	7,6	4,7		
Ülkemizde KDV oranları yüksektir	n	506	236	115	87	20	18	9	1,96	1,29
	%	50,6	23,6	11,5	8,7	2,0	1,8	0,9		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 11: Ödeme Şekli- Fiş Fatura Alma Skoru

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Nakit ödemelerimde fiş veya fatura almaya özen gösteririm.	n	430	294	149	50	33	21	19	2,10	1,37
	%	43,0	29,4	14,9	5,0	3,3	2,1	1,9		
Kredi kartı ile alışveriş yaptığımda fiş ve fatura almaya özen gösteririm.	n	594	272	65	29	11	17	12	1,68	1,15
	%	59,4	27,2	6,5	2,9	1,1	1,7	1,2		
	%	25,6	20,3	12,0	9,3	4,7	14,4	13,1		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 12: Ödüllendirme ve Teşvik-Fiş Fatura Alma Skorları

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Verilecek herhangi bir ödül fiş veya fatura alma hevesimi arttırır.	n	425	256	130	65	32	57	31	2,32	1,64
	%	42,5	25,6	13,0	6,5	3,2	5,7	3,1		
Fiş veya fatura karşılığında ödül verilirse daha çok fiş ve fatura almaya özen gösteririm.	n	421	234	100	81	31	73	54	2,50	1,84
	%	42,1	23,4	10,0	8,1	3,1	7,3	5,4		
Fiş ve fatura alanlar ödüllendirilmelidir.	n	311	246	156	125	43	54	51	2,70	1,76
	%	31,1	24,6	15,6	12,5	4,3	5,4	5,1		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 13: Alman Belgeye Duyulan İhtiyaç- Fiş Fatura Alma Skoru

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Aldığım ürünün kullanım süresi fiş veya fatura almamı etkiler.	n	244	215	103	112	50	141	127	3,44	1,15
	%	24,4	21,5	10,3	11,2	5,0	14,1	12,7		
Alınan ürünü değiştirme ya da iade etme ihtimalim var ise fiş isterim yoksa istemem.	n	134	121	129	129	73	223	236	4,46	2,17
	%	13,4	12,1	12,6	12,9	7,3	22,3	23,6		
	%	49,1	29,5	9,2	6,8	1,4	2,1	0,9		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum)

Ek 14: Fiş Fatura Algısı- Fiş Fatura Alma Skoru

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Fiş ya da fatura bir işime yaramadığından genellikle istemem.	n	67	108	146	76	79	254	262	4,82	2,00
	%	6,7	10,8	14,6	7,6	7,9	25,4	26,2		
Fiş ya da fatura gereksiz kâğıt israfıdır.	n	54	65	83	86	76	251	381	5,35	1,88
	%	5,4	6,5	8,3	8,6	7,6	25,1	38,1		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 15: Satıcı Tutumu- Fiş Fatura Alma Skoru

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Satıcının fiş vermek istemediğini hissedersen fiş istemem.	n	49	96	81	77	73	283	336	5,23	1,90
	%	4,9	9,6	8,1	7,7	7,3	28,3	33,6		
Fiş/fatura almak yerine satıcı ile ürün fiyatı konusunda pazarlık yaparım.	n	49	76	103	11	68	238	343	5,19	1,90
	%	4,9	7,6	10,3	1,1	6,8	23,8	34,3		
Satıcı asabi biriyse fiş istemekten çekinirim.	n	34	67	64	75	56	262	435	5,60	1,77
	%	3,4	6,7	6,4	7,5	5,6	26,2	43,5		
Fiş veya fatura alırken satıcıların olumsuz tutumlarından etkileniyorum.	n	97	159	165	145	69	186	169	4,18	2,00
	%	9,7	15,9	16,5	14,5	6,9	18,6	16,9		
Satıcı bana indirim yaparsa fiş istemem.	n	59	97	91	148	75	218	295	4,95	1,94
	%	5,9	9,7	9,1	14,8	7,5	21,8	29,5		
Alışveriş sırasında fiş/faturamı satıcı vermese bile isterim.	n	305	314	159	102	49	43	16	2,46	1,48
	%	30,5	31,4	15,9	10,2	4,9	4,3	1,6		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 16: Şirketlerin Finansal Büyüklüğü Ve Kurumsallaşma- Fiş Fatura alma Skorları

Sektör		1	2	3	Ortalama	Standart Sapma
Market	n	939	13	47	1,11	,436
	%	93,9	1,3	4,7		
Bakkal	n	374	53	524	2,16	,959
	%	37,4	5,3	52,4		
İlaç\ Sağlık	n	899	14	84	1,18	,564
	%	89,9	1,4	8,4		
Fırın	n	345	37	616	2,27	,943
	%	34,5	3,7	61,6		
Petro\Yakıt	n	947	20	33	1,09	,380
	%	94,7	2,0	3,3		
Kasap	n	644	55	297	1,65	,908
	%	64,4	5,5	29,7		
Turizm\Otelcilik	n	878	60	62	1,18	,524
	%	87,8	6,0	6,2		
Yapı Malzemeleri	n	831	88	78	1,24	,585
	%	83,1	8,8	7,8		
Pazar\Manav	n	322	78	595	2,27	,920
	%	32,2	7,8	59,5		
Züccaciye	n	694	91	212	1,52	,822
	%	69,4	9,1	21,2		
Kozmetik	n	862	46	86	1,22	,587
	%	86,2	4,6	8,6		
Bijüteri (Takı-Aksesuar)	n	758	56	182	1,42	,781
	%	75,8	5,6	18,2		
Dayanıklı Ev	n	945	33	18	1,07	,317
	%	94,5	3,3	1,8		
Giysi	n	901	64	33	1,13	,424
	%	90,1	6,4	3,3		
Kuaför\Berber	n	312	65	617	2,31	,917
	%	31,2	6,5	61,7		
Mobilya ve Ev Eşyaları	n	916	53	23	1,10	,369
	%	91,6	5,3	2,3		

1 (Fiş Faturamı Tam Alırım), 2 (Fiş Fatura Pazarlığı Yaparım), 3 (Fiş Fatura Almam)

Ek 17: Vatandaşlık Bilinci- Fiş Fatura Alma Skorları

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Alışverişlerden sonra alınan fiş ve fatura devlete bağlılığın bir göstergesidir.	n	290	323	149	141	26	38	20	2,48	1,46
	%	29,0	32,3	14,9	14,1	2,6	3,8	2,0		
Vergi ödemek devlete bağlılığın bir göstergesidir	n	341	323	155	91	34	24	17	2,28	1,38
	%	34,1	32,3	15,5	9,1	3,4	2,4	17,0		

1 (Kesinlikle Katılıyorum) ,2 (Katılıyorum),3 (Kısmen Katılıyorum), 4 (Kararsızım (,Kısmen Katılmıyorum), 6 (Katılmıyorum),7 (Kesinlikle Katılmıyorum).

Ek 18: Diğer Mükelleflerin Tutum ve Davranışı- Fiş Fatura Alma Skoru

İfadeler		1	2	3	4	5	6	7	Ortalama	Standart Sapma
Dürüst satıcılar vergi kaçırın satıcılardan olumsuz etkilenir.	n	499	305	80	39	14	31	28	1,69	1,43
	%	49,9	305	8,0	3,9	1,4	3,1	2,8		
Fiş- fatura almayan mükelleflerden etkilenip bende fiş- fatura almam.	n	40	51	90	95	78	282	356	5,41	1,76
	%	4,0	5,1	9,0	9,5	7,8	28,2	35,6		
Satıcılar vergi kaçırırsa bende vergiden kurtulmak için satıcı ile fiş pazarlığı yaparım.	n	58	85	76	108	70	261	337	5,19	1,92
	%	5,8	8,5	7,6	10,8	7,0	26,1	33,7		

Ek 19: Görüşme Soruları

1. Vergi size neyi çağrıştırıyor? Vergi denildiğinde aklınıza ne gelir? Neden?
2. Vergi hakkında yeterli bilgi sahibi olduğunuzu düşünüyor musunuz?
3. Katma değer vergisinden ne anlıyorsunuz? KDV denildiğin de aklınıza ne geliyor?
4. Katma değer vergisi sizce neden ödenmeli ya da ödenmemelidir?
5. Sizce iyi bir vergi nasıl olmalıdır? Bir vergi nasıl bir özellik taşımalı ki sizin için iyi olsun. Vergi nasıl bir özellik taşımalıdır
6. Alışverişlerinizden sonra Fiş veya fatura alır mısınız?
7. Fiş ve fatura almadığınızda sizce bunun sebepleri nelerdir?
8. Satıcılar fiş veya fatura istemenizde sizi etkiler mi?
9. Satıcılardan ya da tepkilerinden çekindiğiniz için fiş almadığınız oldu mu? Neden? Anlatır mısınız?
10. Çevrenizden, arkadaşlarınızdan ya da ailenizden fiş fatura almaya dair bir telkin aldınız mı? Ya da onlardan çekindiğiniz için fiş almadığınız oldu mu?
11. Sizce ülkemizde fiş alma- verme davranışı yaygın mı? Neden?
12. Fiş alma ile ilgili başınızdan geçen bir olay oldu mu? Anlatır mısınız? Eskiden veya Günümüzde
13. Sizce halkımız fiş fatura isteme verme konusunda duyarlı mı? Neden?
14. 1984-2007 yılları arasında uygulanan vergi iadesi kanunun kapsamında fiş fatura iadesi yaptınız mı? Evet ya da hayır ise nedenleri açıklayabilir misiniz?
15. Yeniden bir vergi iadesi yapılırsa daha çok fiş alır mısınız?
16. Sizce KDV’de iyi bir uyumun sağlanabilmesi için devlet nasıl bir politika izlemelidir?
17. Fiş ve fatura alanlar sizce nasıl ödüllendirilmelidir? Ödüllendirilse de nasıl bir ödül olabilir
18. Satıcıların fiş ve fatura vermesini sağlamak için nasıl bir uygulama yapardınız?
19. Devleti fiş ve fatura alma vermeyi teşvik etmede başarılı buluyor musunuz?

Ek 20: Yapılan Anket İfadeleri

Aşağıdaki önermelere ne ölçüde katılırsınız.	1	2	3	4	5	6	7
Sizinle eşit kazanan mükellefler ile eşit vergilendirildiğinizi düşünüyor musunuz?							
Dürüst satıcılar vergi kaçırarak satıcılardan olumsuz etkilenir.							
Satıcının fiş vermek istemediğini hissedersen fiş istemem.							
Nakit ödemelerimde fiş veya fatura almaya özen gösteririm.							
Vatandaş olarak alışverişlerim esnasında fiş- fatura almak zorunda olduğumu biliyorum.							
Vergi kanunlarının zorunlu kıldığı ölçüde esnafın ve şirketlerin kayıt düzeyine uymaları zordur.							
Bir mükellef olarak fiş- fatura gibi belgeleri almanın gerekliliğinin farkındayım.							
Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermezse yetkili makamlara şikâyet edilmelidir.							
Verilecek herhangi bir ödül fiş veya fatura alma hevesimi arttırır.							
Çevrem ve ailem fiş ya da fatura almam konusunda beni sürekli uyarmaktadırlar.							
Fiş almazsam kaç lira olur diye pazarlık yaparım.							
Ülkemizde vergi denetimi yeterli ölçüde yapılmaktadır.							
Vergi sistemimiz adaletlidir.							
Fiş ve fatura almak vatandaşlık görevidir.							
Esnaflar ve şirketler vergi kaçırırken yakalanmadığı sürece vergi kaçırmanın bir önemi yoktur.							
Aldığım ürünün kullanım süresi fiş veya fatura almamı etkiler.							
Fiş/fatura almak yerine satıcı ile ürün fiyatı konusunda pazarlık yaparım.							
KDV oranlarının indirilmesi daha fazla tasarruf yapmamızı sağlayacaktır.							
Fiş- fatura almayan mükelleflerden etkilenip bende fiş- fatura almam.							
Alınan ürünü değiştirme ya da iade etme ihtimalim var ise fiş isterim yoksa istemem.							
Kredi kartı ile alışveriş yaptığımda fiş ve fatura almaya özen gösteririm.							
Esnafların ya da şirketlerin kesilen fiş ya da faturaların bir kısmını beyan etmemeleri doğaldır.							
Cebimde kalan KDV devletin vergi gelirlerinin artmasından daha önemlidir.							
Alınmayan her fiş/fatura devletin değil başkalarının zengin olmasını sağlar.							

Esnaf ve şirketlerin KDV'ni kaçırmaları devlet dışında kimseye zarar vermediği için ciddi bir suç değildir.									
Vergi kaçıran esnaf ve şirketler uygulanacak cezalardan korkmaktadır.									
Yaptığım Alışverişler esnasında ödediğim vergi bütçemi zorluyor.									
Küçük işletmeler geneli fiş veya fatura vermektedirler.									
Satıcılar vergi kaçırırsa bende vergiden kurtulmak için satıcı ile fiş pazarlığı yaparım.									
Fiş veya fatura karşılığında ödül verilirse daha çok fiş ve fatura almaya özen gösteririm.									
Fiş ya da fatura almamak benim için bir suç değildir.									
Daha az KDV ödemenin ya da hiç ödememenin yollarını ararım.									
Satıcılar denetlenme korkusundan dolayı fiş/fatura vermekte hassas davranmaktadırlar.									
Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir.									
Ülkemizde KDV oranları yüksektir.									
Günümüz şirketleri vergilerini tam ödeyerek ayakta kalmaları mümkün değildir.									
Fiş fatura almamanın da vermemenin de vergi kaçırma olduğunu düşünürüm.									
Fiş ya da fatura bir işime yaramadığından genellikle istemem.									
Fiş fatura almayarak vergi kaçıran birinin haklı nedenleri olabilir.									
Alışverişlerdeki ödeme şeklim (Kredi Kartı, Nakit, Veresiye, Taksit vb.) fiş/fatura almamı etkiler.									
Alışveriş sırasında fiş/fatura almayan vatandaş ve vermeyen satıcıyı ikaz ederim.									
Çevremdekileri fiş ya da fatura alması konusunda genellikle telkinde bulunurum.									
Türkiye KDV mükellefleri vergilerini tam olarak ödemektedir.									
Fiş ve fatura almada hassas davranırım.									
Satıcının iyi biri olduğunu düşünürsem fiş istemeyebilirim.									
Çevremdeki çocuklara fiş ya da fatura almanın önemini anlatırım.									
Sık aralıklarla çıkartılan vergi afları vergi kaçıran Esnafları vd. cesaretlendirmektedir.									
Fiş ya da fatura gereksiz kâğıt israfıdır.									
Satıcı asabi biriyse fiş istemekten çekinirim.									
Fiş- fatura gibi belgelerin bana verdiği haklar hakkında yeterince bilgi sahibiyim.									
Fiş ya da fatura aldığımda kontrol edip çöpe atarım.									
Alışverişlerden sonra alınan fiş ve fatura devlete bağlılığın bir göstergesidir.									
Ülkemizde vergi cezaları caydırıcıdır.									
KDV oranları indirilirse kayıt dışı ekonomiyi azaltma yönünde olumlu bir gelişme olacaktır.									
Alışveriş sırasında fiş/faturamı satıcı vermese bile isterim.									
Vergi gelirlerinin etkin ve doğru kullanıldığını düşünürüm.									

Fiş vermeyen esnafı maliye yakalayıp ceza keser.									
Fiş fatura almak halk arasında yaygın bir alışkanlıktır.									
Fiş veya fatura alırken satıcıların olumsuz tutumlarından etkileniyorum.									
Vergi kaçırarak ayıplanması gereken bir suçtur.									
Gelirime göre yüksek KDV ödüyorum.									
Genelde aldığım ürünün fişini istemeye çekinirim.									
Eğitim seviyesi yükseldikçe fiş- fatura alma alışkanlığımı artar.									
KDV mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmaktadır.									
Vergi ödemek devlete bağlılığın bir göstergesidir.									
Fiş ve fatura alanlar ödüllendirilmelidir.									
KDV oranlarının indirilirse daha düzenli fiş/fatura alırım.									
Garanti hakkımı korumak için fiş isterim.									
Ülkemizde vergi kaçırmanın büyük ihtimalle yakalanır.									
Satıcı bana indirim yaparsa fiş istemem.									
Alışverişlerde fiş/fatura kesinlikle alınmalıdır.									
Fiş ya da fatura aldığımda bana kamu hizmeti olarak geri dönmektedir.									

Sizce vatandaşların fiş istemelerini teşvik için aşağıdakilerden hangisine derece başarılı olabilir?	Kesinlikle Başarılı	Başarılı	Kısmen Başarılı	Kararsızım	Kısmen Başarısız	Başarısız	Kesinlikle Başarısız
Vergi İadesi							
Numaralandırılmış fişler üzerinden yapılan araba vb. çekilişi.							
Faturalar üzerinden yapılan indirim.							

Aşağıdaki soruları cevaplayınız.

100 TL'lik bir alışverişte kaç liralık bir indirim alırsanız fiş talep etmeyebilirsiniz?	
500 TL'lik bir alışverişte kaç liralık bir indirim alırsanız fiş talep etmeyebilirsiniz?	
1000 TL'lik bir alışverişte kaç liralık bir indirim alırsanız fiş talep etmeyebilirsiniz?	

Alışveriş esnasında aşağıdaki satıcılar için nasıl bir davranış takınırsınız? (Lütfen işaretleyiniz)	Fiş-Faturamı Tam Alırım	Fiş Pazarlığı Yaparım	Fiş-Fatura Almam
Market- Bakkal			
İlaç- Sağlık			
Fırın			
Petrol-Yakıt			
Kasap			
Turizm-Otel vb.			
Yapı Malzemeleri			
Pazar-Manav			
Züccaciye			
Kozmetik ürünleri			
Bijuteri (Takı- Toka)			
Dayanıklı Ev Aletleri			
Giysi			
Kuaför-Berber			
Mobilya ve Ev Eşyaları			

Sizce aşağıdaki ürünlerde % kaç KDV uygulanmaktadır?

Ekmek	
Bebek Maması	
Kıyma	
T-shirt	
Mazot	

Sizce aşağıdaki ürünlere % kaç KDV uygulanmalıdır?

Ekmek	
Bebek Maması	
Kıyma	
T-shirt	
Mazot	

Aşağıdaki boşlukları doldurunuz.

Yaşınız Kaçtır?	
Cinsiyetiniz nedir (K/E)?	
Eğitim durumunuz nedir?	
Mesleğiniz nedir?	
Aylık maaşınız nedir?	

ÖZGEÇMİŞ

28.07.1989 tarihinde Karabük Yenice’de doğdum. İlk ve ortaöğretimi Çankırı Çerkeş Namık Kemal İlk Öğretimde tamamladım. 2007 yılında Çankırı Çerkeş Anadolu Lisesinden mezun oldum. 2013 yılında Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümünden mezun oldum. 2013 yılında Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim dalında tezli yüksek lisansa başladım.

