



**T.C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MÜKELLEFLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE
YÖNELİK TUTUM VE DAVRANIŞLARI: HATAY
İLİNDE BİR ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Mustafa GÖKÇE**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğretim Üyesi Gülhan SUADIYE**

Hatay-2019



**T.C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MÜKELLEFLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE
YÖNELİK TUTUM VE DAVRANIŞLARI: HATAY
İLİNDE BİR ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Mustafa GÖKÇE**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğretim Üyesi Gülhan SUADIYE**

Hatay-2019

ONAY

Mustafa GÖKÇE tarafından hazırlanan “*HATAY İLİ KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİYE KARŞI TUTUM VE DAVRANIŞLARI: HATAY İLİNDE BİR ÇALIŞMA*” adlı bu çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği/oyçokluğu ile **İŞLETME ANABİLİMDALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

22/08/2019

Mustafa GÖKÇE tarafından hazırlanan “*Hatay İli Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergiye Karşı Tutumları Anket Çalışması*” adlı tez çalışmasının yukarıda imzaları bulunan jüri üyelerince kabul edildiğini **onaylarım.**

Doç. Dr. Mustafa Onur KAN
Enstitü Müdürü

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezde yer alan tüm bilgilerin tamamının akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Söz konusu kural ve ilkelerin gereği olarak tezde yararlandığım eserlerin tamamına uygun bir şekilde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (22/08/2019)

Mustafa GÖKÇE

ÖNSÖZ

Vergi, devlet ile kişiler arasında oluşan karşılıklı bir ilişkiyi ifade eder. Bu nedenle Devletler maliye politikalarını oluşturulurken üzerine vergi borcu düşen kişilerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını göz önünde bulundurmaları gerekir. Zira vergi uygulamalarının etkinliği mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarına bağlı olacaktır. Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama biçimleri, vergiden kaçınmaya eğilimleri, vergi kaçakçılığına verdikleri tepkiler, devletin vergi uygulamalarındaki başarısını etkileyecektir.

Öte yandan vergi bilincinin ve ahlakının toplumda yerleşmesi öncelikli olarak vergi uygulayıcılarına düşmektedir. Bu açıdan kamu harcamalarının şeffaf olması, kamu hizmetlerinin eşit ve etkin sunulması, vergi yükü ve oranlarının adil ve uygulanabilir düzeyde tutulması, vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması, vergi dairesi çalışanlarının mükellef odaklı çalışması gibi etmenler toplumda vergi bilinci ve ahlakının oluşması açısından önemlidir.

Bu çalışmada Hatay ilindeki Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye olan tutum ve davranışlarının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Çalışmanın bütün evrelerinde her türlü katkıyı sağlayan Danışman Hocam Sayın Dr. Gülhan SUADIYE' ye teşekkürü bir borç bilirim.

Mustafa GÖKÇE

MÜKELLEFLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE YÖNELİK TUTUM VE DAVRANIŞLARI: HATAY İLİNDE BİR ÇALIŞMA

Mustafa GÖKÇE
İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2019
Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Gülhan SUADİYE

ÖZET

Vergiler, gerek kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi gerekse, ekonomik ve sosyal kalkınmayı sağlayacak çeşitli yatırımların yapılabilmesi açısından devletlere önemli kaynak sağlarlar. Bu açıdan vergi gelirlerinin tam ve zamanında tahsil edilmesi önemlidir. Devlet, vergileri kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden zorla ve karşılıksız olarak alır. Vergi bilinci henüz gelişmemiş toplumlarda vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışları nedeniyle vergi gelirlerinin tahsilâtı zorlaşmaktadır. Diğer yandan devletin vergi uygulamaları da mükelleflerin vergiye olan tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemektedir. Vergi, devlet ve kişi arasında borç alacak ilişkisi doğurması nedeniyle hem mükellefleri hem de devleti karşılıklı olarak sorumlu olmaya itmektedir.

Bu çalışmada mükelleflerin vergiye olan tutum ve davranışları teorik olarak incelenmiş ve alan araştırmasıyla da desteklenmiştir. Söz konusu alan araştırması Hatay İlinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri üzerine yapılmıştır. Hatay ilinde 447 kurumlar vergisi mükellefi ile yüz yüze anket yöntemi kullanılarak elde edilen veriler, faktör analizi yöntemi ile frekans analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçları araştırmaya katılan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ödemelerinin vatandaşlık görevi olduğunu kabul etmelerine rağmen özellikle devletin vergi uygulamaları neticesinde vergiye karşı olumsuz bir tutum sergilediklerini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca, içinde bulunulan ekonomik koşulların da mükelleflerin vergiye uyumlarını ve dolayısıyla vergiyi tam ve zamanında ödemelerini zorlaştırdığı, ekonomik gücün korunması açısından mükellefleri çeşitli davranışlara sevk ettiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Vergiye uyum, Vergi Psikolojisi, Mükelleflerinin Vergi Tutumları, Hatay,

ATTITUDES AND BEHAVIOR OF THE TAXPELERS TO THE TURKISH TAX SYSTEM: A STUDY IN HATAY

Mustafa GÖKÇE

Master's Thesis, Business and Administration Department, 2019

Supervisor: Dr. Öğretim Üyesi Gülhan SUADIYE

ABSTRACT

Taxes provide important resources to governments in terms of both performing public services and making various investments that will ensure economic and social development. In this respect, it is important to collect tax revenues fully and timely. The state receives the tax on people's income, wealth and expenditures by force and unrequitedly. Tax awareness in undeveloped societies makes it difficult to collect tax revenues due to their negative attitudes and behaviors towards taxation. On the other hand, the tax practices of the state negatively affect the attitudes and behaviors of the taxpayers. Since the tax creates a debt-credit relationship between the state and the person, both the taxpayers and the government are obliged to be mutually responsible.

In this study, the attitudes and behaviors of taxpayers to tax were examined theoretically and supported by field survey. This field survey was conducted on corporate taxpayers in Hatay Province. The data obtained from 447 corporate taxpayers by using face-to-face questionnaire method were analyzed by factor analysis method and frequency analysis method. The results of the analysis revealed that although the corporate taxpayers participating in this research accepted that tax payment is a citizenship duty, they had a negative attitude towards taxations of the state. In addition, it was concluded that the current economic conditions make it difficult for taxpayers to comply with the tax and thus to pay the tax fully and timely, and lead taxpayers to various behaviors in terms of protection of their economic power.

KEYWORDS

Tax Compliance, Tax Psychology, Tax Attitudes of Taxpayers, Case of Hatay

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
TABLolar LİSTESİ.....	VI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİ PSİKOLOJİSİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1.1. Verginin Tanımı.....	3
1.1.2. Verginin Tarihi ve Teorik Açından Gelişimi.....	4
1.1.3. Verginin Fonksiyonları.....	10
1.1.4. Vergilendirmeye İlgili Diğer Kavramlar.....	11
1.1.5. Vergilendirme İlkeleri.....	15
1.1.5.1. Vergilemede Adalet İlkesi.....	15
1.1.5.2. Vergilemede Genellik İlkesi.....	15
1.1.5.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi.....	16
1.1.5.4. Diğer Vergilendirme İlkesi.....	16
1.2. VERGİ PSİKOLOJİSİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR.....	17
1.2.1. Vergi Psikolojisi Kavramı.....	17
1.2.2. Vergi Psikolojisinin Amaçları.....	19
1.2.2.1. Vergi Politikalarını Etkin Kılma Amacı.....	19
1.2.2.2. Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı ve Vergi Ahlakı.....	19
1.2.2.3. Toplumsal İlişkileri Düzenleme Aracı.....	21
1.2.3. Vergi Psikolojisinin Önemi.....	21
1.2.4. Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutumları.....	22
1.2.4.1. Tutum Kavramı.....	22
1.2.4.2. Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen Temel Faktörler.....	23
1.2.4.2.1. Vergi Yüğü.....	23

1.2.4.2.2. Vergi Adaleti.....	25
1.2.4.2.3. Vergi Bilinci.....	26
1.2.5. Vergi Kapasitesi Kavramı.....	27
1.2.6. Vergi Gayreti Kavramı.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİLEME KARŞISINDAKİ DAVRANIŞLARI VE BU DAVRANIŞLARI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1. VERGİ KARŞISINDA DAVRANIŞLARI BELİRLEYEN FAKTÖRLER	29
2.1.1. İçsel Faktörler.....	29
2.1.1.1. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Yükü.....	29
2.1.1.2. Vergi Ahlakı.....	30
2.1.1.3. Eğitim Düzeyi.....	31
2.1.1.4. Devlete Olan Bağlılık.....	33
2.1.1.5. Siyasal İktidara Bakış Açısı.....	34
2.1.1.6. Ailenin ve Bireyin Gelir Düzeyi.....	34
2.1.1.7. Yükümlülerin Diğer Yükümlüler Hakkındaki Görüşleri.....	35
2.1.1.8. Yükümlünün Mesleği ve Şahsi Özellikleri.....	36
2.1.1.9. Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı.....	39
2.1.2. Dışsal Faktörler	40
2.1.2.1. Vergi Otoritesi ve Kanunlardan Kaynaklı Etmenler.....	40
2.1.2.2. İktidar Kaynaklı Etmenler.....	41
2.1.2.3. Vergi Afları Kaynaklı Etmenler.....	42
2.1.2.4. Ekonomik Dalgalanmalardan Kaynaklanan Etmenler.....	43
2.2. MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI GÖSTERDİĞİ DAVRANIŞ BİÇİMLERİ	44

2.2.1. Verginin Yansıtılması.....	44
2.2.2. Vergiden Kaçınma.....	46
2.2.3. Vergi Kaçırma (Vergi Kaçakçılığı).....	49
2.2.4. Vergi Cennetine Göç.....	51
2.2.5. Verginin Geç Ödenmesi.....	52
2.2.6. Vergi Grevi.....	53
2.3. MÜKELLEFLERİN DAVRANIŞLARINA İLİŞKİN YAPILAN ÇALIŞMALAR	54
2.3.1. Mükellef Davranışlarına İlişkin Dünyada Yapılan Çalışmalar.....	54
2.3.2. Mükellef Davranışlarına İlişkin Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİYE KARŞI TUTUMLARININ TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	59
3.2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE VERİLER	59
3.3. ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRMELER	61
3.3.1. Tanımlayıcı İstatistikler.....	61
3.3.2. Faktör Analizine Uygunluk Testleri.....	64
3.3.3. Faktör Analizi.....	65
3.3.4. Ölçeğe İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları.....	68
3.3.5. Frekans ve Yüzde Dağılımlarına Ait Bulguların Yorumlanması.....	71
SONUÇ VE ÖNERİLER	77
KAYNAKÇA	79

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Yıllara ve Ükelere Göre Toplam Vergi Yükleri	24
Tablo 2. Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Faaliyet Sürelerine Ait Bulgular.....	61
Tablo 3. Araştırmaya Katılan Kurumların Ortak Sayılarına Ait Bulgular	62
Tablo 4. Araştırmada Katılan Kurumların Ciro Rakamlarına Ait Bulgular.....	62
Tablo 5. Araştırmaya Katılan Kurumların Personel Sayılarına Ait Bulgular	62
Tablo 6. Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Sermayelerine Ait Bulgular.....	63
Tablo 7. Faktör Analizi Sonucunda Ortaya Çıkan İfadelere Ait Faktör Yükleri ve Faktörün Açıklığı.....	67
Tablo 8. Faktör Analizi Sonucunda Faktöre İndirgenen Ölçeğin Frekans ve Yüzde Dağılımları	68
Tablo 9. Faktör Analizi Sonucunda Faktöre İndirgenemeyen Ölçeğin Frekans ve Yüzde Dağılımları.....	70

KISALTMALAR LİSTESİ

KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
BSMV	Banka ve Sigorta Muamele Vergisi
KDV	Katma Değer Vergisi
AB	Avrupa Birliği
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GMSİ	Gayri Menkul Sermaye İradı
FİFO	First İn First Out
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
KFA	Keşfedici Faktör Analizi
DFA	Doğrulayıcı Faktör Analizi

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden zorunlu olarak alınan bir ekonomik değerdir ve bir ülke hukuk sisteminin en temel normunu oluşturur. Tarih içinde toplumsal ihtiyaçların çeşitlenmesi ve artması ile birlikte vergi ile ilgili düzenlemeler ve kurallar da değişmiş ve çeşitlenmiştir. Vergi, devletin kişilere yüklediği en önemli görevlerden biridir. Nitekim, vergi ile ilgili düzenlemeler Anayasamızda “vergi ödevi” başlığı altında 73. maddede düzenlenmiştir. Bu madde de yer alan düzenleme şu şekildedir; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır”. Bu düzenlemelere göre herkesin kamu hizmetleri için yapılacak harcamalara kendi ekonomik gücüne göre katılmakla mükelleftir. Devlet kendi egemenlik hakkını kullanarak kişilerin geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ve vergi benzerlerini zorla almaktadır. Bu durum, toplumu oluşturan kişilerin vergi ile ilgili olumsuz tutumlar sergilemesine ve devletin vergi toplamasına karşı bir direnç oluşmasına sebep olmaktadır. Öte yandan kamu harcamaları, ekonomik ve sosyal gelişime bağlı olarak devamlı artış eğilimi göstermekte, devletin ve dolayısıyla devleti yöneten hükümetlerin söz konusu harcamaları finanse etmek için vergi üzerinde daha fazla yüklenmelerine yol açmaktadır. Bu karşıtlık; toplumsal, ekonomik, sosyal ve siyasal yapının da etkisiyle; vergiden sakınma, vergi kaçırma, vergiyi reddetme veya vergi vermeye yönelik direniş gerçekleştirme şeklinde ortaya çıkabildiği gibi, vergi bilincinin artmasıyla birlikte vergiyi benimseme ve buna karşı uyum gösterme olarak da kendini gösterebilmektedir. Devletin kamu gücünü kullanarak kişilerin sahip olduğu servetlerinin üzerinde belirli oranlarda hak iddia etmesinin geçerli nedenlerini topluma aktarması ve toplumda vergi bilinci ve ahlakını yerleştirmesi zorunludur. Zira devletin toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak görevi ve sorumluluğu vardır. Söz konusu görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde toplumu oluşturan kesimlerin de gönüllü katkılarının olması gerekmektedir. Bu nedenle, kişilerin vergiye ve vergi uygulamalarına karşı olumlu tutum ve davranışlar içinde olmaları, bireysel olarak kendi refahına, toplumda ise ülke refahına katkıda bulunacağı aşikârdır.

Bu bağlamda bu çalışmanın amacı, Hatay İlinde bulunan mükelleflerin vergiye ve vergi uygulamalarına olan tutum ve davranışlarının ortaya çıkarmaktır. Hatay ilinde bulunan mükelleflerin tutum ve davranışları anket yöntemi ile araştırılmıştır. Hatay iline bağlı kurumlar vergisi mükellefleri ile sınırlandırılan bu çalışma şu şekilde organize edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, vergi ve vergi psikolojisine ilişkin temel kavramlara yer verilmiştir. Bu bölümde verginin tanımına ve tarihçesine değinilmiş, verginin fonksiyonları ve temel ilkeleri kısaca açıklanmıştır. Ayrıca, mükelleflerin vergi algısını, vergilemeye bakış açısını ve tepkilerini bütün olarak barındıran ve literatürde vergi psikolojisi adı verilen alt bilim dalına ait bazı temel kavramlara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, mükelleflerin vergiye olan tutum ve davranışları etkileyen temel faktörler kişisel olan araştırmasına teorik zemin hazırlayacak şekilde incelenmiştir. Bu bölümde vergi yükü, vergi ahlakı, eğitim düzeyi, devlete olan bağlılık, gelir düzeyi, mesleki ve şahsi özellikler gibi mükelleflere ait içsel faktörler ile vergi otoritesi, vergi uygulamaları, ekonomik koşullar gibi mükellefe ait olmayan ancak onların vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen dışsal faktörlere değinilmiştir. Bu bölümde ayrıca, mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri vergiden kaçınma, vergi kaçırma, verginin geç ödenmesi, servetin başka ülkelere transferi gibi çeşitli davranış biçimleri de ele alınmıştır. Son olarak bu bölümde, konuyla ilgili dünyada ve ülkemizde yapılan çeşitli çalışmalar irdelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise teorik alt yapısı ilk iki bölümde oluşturulmuş olan kişisel araştırmanın amacı ve önemine değinilmiş ve araştırmada kullanılan yöntem ve veriler açıklanmıştır. Hatay ilinde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışları, 447 kurumlar vergisi mükellefi ile yüz yüze anket yöntemi kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda faktör analizi yöntemi ile analiz edilmiş ve elde edilen bulgular çerçevesinde yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİ PSİKOLOJİSİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1. VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1.1. Verginin Tanımı

Verginin kamu maliyesi literatüründe birçok tanımı mevcuttur. Vergi; kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla, kişi ve kurumlardan kanun yoluyla toplanan ve kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere zorla alınan paralardır (Akdoğan, 2012: 105-106). Bir başka tanımı ise; devletin ya da devletin yetkilendirdiği kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını karşılamak üzere yasalar çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerin ödeme gücü üzerinden zora dayanarak ve karşılıksız olarak aldığı parasal değerlerdir (Erdem vd, 2015: 8-18). Neumark (1950:139), vergiyi; iktisadi kıymete sahip olanların, siyasi cebir altında devlete ya da idari yetkilere sahip devletin diğer şahıslarına bir karşılık gerektirmeksizin yaptığı transfer şeklinde tanımlamıştır. Nadaroğlu (1998: 216)'na göre ise vergi; devletin kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık belirtmeksizin geri vermemek üzere aldıkları parasal tutardır. Türk vergi mevzuatında verginin tanımı ise 1982 Anayasasının "Vergi Ödevi" başlığı altında yer alan 73'üncü maddesinde şu şekilde yer almaktadır; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mal yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bankalar Kuruluna verilebilir" denilmektedir. Bu çerçevede verginin niteliklerini ise şu şekilde sıralayabiliriz;

- Vergi karşılıksızdır.
- Vergi para ile ödenir.
- Vergi zora dayanan (cebri) ödemedir.
- Vergi gerçek ve tüzel kişilerden alınır.
- Vergi vergilendirme yetkisini sahip kuruluşlarca alınır.

Özetlenecek olursa vergi kavramı; egemenlik gücüne sahip ve toplumu yöneten devletin vergilendirme yetkisine dayanarak, kendisi ya da yetkilendirdiği kamu kuruluşları tarafından kanunlarda öngörüldüğü şekilde, karşılıksız ve hukuki müeyyideler desteğiyle gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine göre alınan paradır şeklinde tanımlanabilir.

1.1.2. Verginin Tarihi ve Teorik Açıdan Gelişimi

İlk ilkel topluluklarda şefin kabilesindeki kişilerden kişisel ihtiyaçlarını karşılamak üzere kendisine hediyeler verildiği görülmektedir. Zamanla topluluklar büyümüş, şeflerin yerini hükümdarlar almıştır. Kabile mücadeleleri millet savaşları haline girmesiyle hükümdarlar savaş ganimetlerinden ve kendilerine bağladıkları kabile ve milletlerden aldıkları haraçlarla gelirlerini ve nüfuzlarını artırmışlardır. Buna rağmen, aldıkları haraçlar ihtiyaçları karşılamayınca para cezası almak, kimsesiz mallara el koymak, para basmak gibi yeni kaynaklar bulmuşlardır. Nihayet din ve ahlak duygularıyla, gönüllü verilen hediyeler zorunlu ve yasal bir şekil alarak vergi doğmuştur. (Mutluer vd, 2013: 69).

Vergi, milattan önceki yıllarda, Roma, Mısır, Yunan ve Sümerlerden günümüze kadar pek çok devlette uygulanmıştır. İlk çağlarda Roma'da haraç olarak adlandırılan vergi, savaştan yenilen devletlerin yenen devletlere ödediği şey anlamına gelmekteydi.

Başlangıçta devleti idare edenlere hediyeler sunulması şeklinde verilen vergiler, toplumun büyümesi ve toplumlararası sosyal ve ekonomik ilişkilerin gelişmesiyle zorunlu bir hal almıştır (Orhaner, 2007:144). Ortaçağda Avrupa'da vergi karşılığı olarak hediye, armağan, rica, yardım, görev ve fedakârlık kökünden gelen kelimeler kullanılmıştır. Vergi ihtiyari nitelik göstermekte ve halk derebeyi kabile reislerine ve hükümdarlara genellikle dini nedenlerle vergiyi bir çeşit hediye olarak vermişlerdir (Edizdoğan vd, 2015: 143).

Bu dönemin başlıca gelirleri de emlak (malikâne) gelirlerinden oluşmaktaydı. Ancak 16 ve 17'nci yy.larda daimi askerliğin de başlamasıyla artık emlak gelirleri kamusal ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmiştir. Bu durum, Avrupalıların Roma'nın izinden yürüyerek bugünkü vergi sisteminin temellerini ancak 17'nci yy.da atmalarını sağlamıştır (Mutluer vd, 2013: 71).

İslamiyet'te zekât, cebir esasına dayanması nedeniyle baştan beri şer'i bir mükellefiyet sayılmıştır. Zekât ilk dönemlerinde ibadetin bir parçası olarak dini bir

mükellefiyet ve ilgili kişi tarafından muhtaçlara tahsis edilmekteydi; ancak siyasi hayat başladıktan sonra devletin giderleri artmış ve devlet tarafından alınmaya başlamıştır. Alınan bu vergiler de belirli işlere tahsis edilen vergiler arasında yer almıştır. Toprak vergilerinin büyük bir kısmı, Ortaçağda ve Batı'da olduğu gibi bir değişim geçirerek miri arazi kirası arasında yer almıştır. Arap medeniyetlerinde Emir, fethettiği ülkenin topraklarını çok kere o yer halkının üstünde bırakmakla beraber, bunların mülk arazi değil miri araziden sayılmaktaydı. Osmanlı Devleti'nde de ilk zamanlarında beri bu esas kabul edilmiştir. Tarım arazisinin büyük bir kısmı mir'i araziden sayılmıştır (Mutluer vd, 2013: 73).

Türk tarihi açısından, Osmanlı kuruluş döneminde yurt olarak belirlediği yerlerden elde edilen vergilerle da sonrasında ise fetih ettiği topraklarda örf ve adetlerine bağlı kalarak vergileme sistemi geliştirmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nun uyguladığı vergi sistemi zamanla dinsel esasların etkisinde kalmıştır. Osmanlı İmparatorluğunda 15.inci yy. başlarında vergi sistemi yavaş yavaş oturmaya başlamıştır.

Osmanlı İmparatorluğu özellikle 16'ncı yy.ın başlarından itibaren imparatorluk topraklarını sürekli genişlettiğinden devletin hukuki, sosyal, askeri ve mali yapısında da değişmelerde baş göstermeye başlamıştır. Farklı din, dil, ırklardan oluşan durumlar ülkede farklı vergileme sistemleri uygulanmasına neden olmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat döneminden itibaren sistematik hale getirilen vergi sisteminde yer alan vergiler örfi vergiler ve şer'i vergiler olmak üzere iki ana grupta toplanmaktadır.

- **Şer'i Vergiler**

Bu vergiler dini kaynaktan doğan, dini kurallarına dayanan vergilerdir. Çeşitleri ise şunlardır;

- 1. Zekât**

Kendisine gerekli olandan fazla malı bulunan ve bu mallara bir yıldan fazla sahip olan kişiler, bu malların 1/40'ını zekât olarak vermek zorundadırlar.

- 2. Aşar (Öşür)**

Osmanlı İmparatorluğu'nda tarım arazilerinin mülkiyeti devlete aittir. Bu mülkiyet hakkı karşılığında araziyi işleyenler elde ettikleri ürünler üzerinden devlete aşar/öşür adı altında vergi vermektedir (Mutluer vd, 2013: 73).

3. Haraç

Müslüman olmayan halktan; sahip oldukları arazinin yüzölçümüne göre veya arazinin ürünlerinden alınan vergidir.

4. Cizye

Gayrimüslimlerden askerlik yapmamaları nedeniyle alınan vergidir. Patrikhane aracılığıyla toplanırdı.

• Örfi Vergiler

Bu vergiler İslamiyet'in yayıldığı ülkelerde daha önce uygulanan, ancak İslamiyet'in kabul edilmesiyle de uygulanmaya devam edilen birtakım vergilerden oluşmaktadır. Örnek verecek olursak; Osmanlı Devleti'nin düzenlediği seferler sırasında halktan aldığı vergi olan imbatiye seferi vergisi en başta gelmektedir.

Osmanlıda temel vergi kaynağı tarım ve hayvancılıktır. He ne kadar tarım ve hayvancılığa dayalı vergiler toplanıyor olsa da; Osmanlı vergi sisteminin adaletli olduğunu söylemek nerdeyse imkânsızdır. Vergi sisteminin keyfe keder, adaletsiz ve günlük uygulamalara göre değişiklik göstermesi sayısız iç isyanlarının çıkmasına sebep olmuştur (Erdem vd, 2015: 82).

Cumhuriyetin ilanıyla birlikte vergileme sisteminde de köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikleri dönemler halinde inceleyecek olursak;

• 1923-1950 Dönemi

Cumhuriyet dönemindeki ilk önemli vergi yeniliği 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasıyla gerçekleştirilmiştir. Aşar vergisinin yerine 1926 yılından itibaren, kişilerin özel, mülk arazilerinden sadece düşük miktarda arazi vergisi ile tapu işlemleri sırasında tapu harcı alınmaya başlamıştır. Ayrıca 1926 yılında kazanç vergisi getirilmiştir. Gümrük tarifeleri artırılmıştır. Kazanç vergisi ile sermaye şirketleri, serbest meslek erbapları ile ticaret ve sanat erbaplarının kazanç ve ücretlerinin vergilendirilmesi hedeflenmiştir. 1934 yılında Kazanç Vergisi Kanunu ile vergiye çağdaş gelir vergisi niteliği verilmiştir. Kanun ile beyannamelerin incelemesi ile görevli yeminli hesap uzmanları kadroları oluşturulmuştur.

1948 yılında kabul edilen Belediye Geliri Kanunu ile belediyelere yeterli ve devamlı gelir sağlanması amaçlanarak, belediyelerin aydınlatma, temizlik, ilan, reklam, işgaliye, resim-harç ve eğlence gelirleri düzenleme altına alınmıştır.

- **1950-1970 Dönemi**

Bu dönemin başında Vergi Usul Kanunu düzenlenmiştir. 1953 yılında ikinci usul kanunu olan Amme Alacaklarının tahsil esasları yeniden düzenlenmiştir. Gider Vergileri Kanunu 1956 yılında kabul edilirken, imalat aşamasını vergileyen ve sanayinin gelişmesini engelleyen muamele vergisi ile dağınık haldeki istihlak vergileri kaldırılmıştır. İstihsal maddeleri üretiminden alınan istihsal vergisi uygulanmaya başlanmıştır.

Gelir vergisi ve Vergi usul kanunu yeniden yazılmıştır. Kurunlar Vergisi Kanunu (KVK)'da da değişiklikler yapılmıştır. Muafiyet hadleri genişletilmiş, tarım kazançları da gelir vergisi kapsamına alınmıştır. 1963 yılında yürürlüğe giren Beş Yıllık Kalkınma Planının öngördüğü harcamaları finanse etmek amacıyla, yeni ek vergiler uygulamaya konulmuş ve dolaylı vergilere artışlar yapılmıştır. 1967 yılında denizden ithal yoluyla gelen mallardan rıhtım resmi, tüm ithalat ürünlerinden de ithalat damga vergisi alınması kabul edilmiştir.

- **1970-2000 Dönemi**

1970'li yıllarda iki önemli düzenleme yapılmıştır. Bunlardan ilki; motorlu kara taşıtlarının el değiştirmesinden alınan taşıt alım vergisi, gayrimenkullerin değer artışlarından el değiştirme sırasında gayrimenkul kıymet artış vergisi inşaat ruhsatlarından bina inşaat vergisi, bazı mal ve hizmetlerin perakende safhada tüketiciye intikalinden alınan işletme vergileri uygulamaya konulmuştur.

İkinci düzenleme ise, 1931 yılından beri uygulanmakta olan bina ve arazi vergilerinin Emlak Vergisi Kanunu (EVK) adı altında tek bir kanunda düzenlenmesidir.

1980 yılında askeri yönetimin işbaşına gelmesiyle vergi kanunlarında yoğun değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin etkisi günümüzde bile sürmektedir. Kanun çıkarılması zaman alacağından vergi tarifeleri gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi ile gider vergilerinin oranları düşürülmüştür. Maktu, vergiler vergi ve para cezaları, gelir vergisi beyan sınırı yükseltilmiştir. Bakanlar Kuruluna istisna ve indirimler, muaflik oranlar konusunda

Anayasada öngörülen değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu, her yıl gelir hedeflerine ve ekonomik ve sosyal gelişmelere göre, başta gelir vergisi olmak üzere tüm vergilerde düzenleme yapmaktadır.

Ayrıca önemli bir diğer gelişme, gelir vergisinde gelirin tek bir beyannamede toplanması ve artan oranlı tarife ile vergilendirme yerine bazı vergilerin kaynaktan kesinti yoluyla alınması yöntemine ağırlık verilmesi ve vergilemede yapılan kesintiyle yetinilmesi şeklinde olmuştur.

Bu dönemde vergi sisteminde ilk yenilik servet ve servet üzerinden alınan vergilerde yapılmıştır. Ancak bu reformdan gerekli randıman sağlanmamıştır. Servetten alınan diğer bir vergi olan motorlu kara taşıtları vergisi kapsamına deniz ve hava taşıtları da dâhil edilerek kapsam genişletilmiş ve Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) adını almıştır. Bu dönemde diğer bir reform ise gider vergileri alanında yapılmıştır. 1985 yılında Banka Sigorta Muamele Vergisi (BSMV) dışında kalan tüm gider vergileri ile işletme vergisi kaldırılarak yerine Katma Değer Vergisi (KDV) getirilmiştir. 1986 yılında çeşitli kanunlarla kamu kurum ve kuruluşları ile özel kuruluş ve gerçek kişilere verilmiş bulunan ve sayıları yüzlerce ulaşan ithalde alınan vergi, resim ve harç muafiyetlerinin tamamı kaldırılmıştır. Bunların yerine söz konusu kuruluşlar için gümrük vergisi ile ithal alınan diğer vergi resim ve harçlardan muafiyet tanınmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. 1992 yılında ithalde alınan vergi ve benzerleri gümrük vergisi altında toplulaştırılarak tek vergi ve tek fon uygulamasına geçilmiştir. İthalde alınan damga resmi, ulaştırma altyapıları resmi ve belediye hisseleri vergileri ise yürürlükten kaldırılmıştır. 1995 yılı sonunda Avrupa Birliği (AB) ile gümrük Birliğinin kurulması üzerine, gümrük vergisi ile tarım ürünleri dışındaki mallardan alınan fon sıfırlanmış gümrük giriş tarife cetveli, birliğin uyguladığı ortak gümrük tarifesine uyumlu hale getirilmiştir.

5 Nisan 1994 ekonomik krizinden sonra uygulamaya konulan ekonomik program için bir defaya mahsus olmak üzere ekonomik denge ve net aktif vergileri ile ek motorlu taşıtlar ve gayrimenkul vergileri tahsil edilmiştir. 1997 yılında ise sekiz yıllık kesintisiz eğitime kadar çeşitli belgelerden alınan Eğitime Katkı Payı adı altında alınan vergilerdir. Her ne kadar katkı payı olarak mevzuatta yerini almış olsa da bunlar aslında vergi uygulamasıdır. Örneğin bazı değerli kâğıtların kullanılması durumunda alınan damga vergilerinin bir başka uygulama şeklidir. 1999 yılında da Marmara Depreminin yol açtığı kayıpları gidermek için alınan vergiler ortaya çıkmıştır. Bu vergiler bir defa uygulanmak üzere alınan emlak

vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerinden alınan ek vergilerden oluşmaktadır.

1998 yılında 4369 sayılı Kanunla vergi sisteminde kapsamlı değişiklikler düzenlenmiştir. Bu değişikliklerden en önemlisi gelir vergisinde ortaya çıkmıştır. Yapılan değişiklikte, az sayıda vergi mükellefi üzerinde yüklenmiş olan verginin, kayıt dışında olanlar dâhil tüm kesimlere adil olarak dağıtılması hedeflenmiştir. Bu amaçla dar anlamda gelir kavramından geniş anlamda gelir kavramına geçilmiştir. Kazanılmayan gelirden vergi alınması öngören, götürü usul, hayat standardı gibi uygulamalar kaldırılmıştır. Evli kadının gelirini kendisinin beyan etmesi sağlanarak aile reisi beyanına son verilmiştir. Veraset ve intikal vergisinde hısımlık esasından vazgeçilerek ölüme bağlı intikaller ve sağlar arası ivazsız intikallere göre daha düşük oranlı bir tarife ile vergilendirilmesi sağlanmıştır. Emlak vergileri ile gayrimenkul alım satım sırasında ödenen tapu harçları ile gelir, kurumlar vergisi oranları düşürülmüştür. Ancak kanunun gelir getirecek ve disiplini sağlayacak önemli hükümleri, ekonomide daralma olduğu ve yeni hükümlere hazır olunmadığı gerekçesiyle uygulamaya konulmadan 1999 yılında 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiştir. Böylece kayıt dışı önlemede düzenlemenin en can alıcı unsuru olan gelirin tanımı ile yıllık gelirin toplanması gibi önemli hükümleri uygulamaya fırsatı değerlendirilmemiştir (Mutluer vd, 2013: 81-85).

Ayrıca 2003 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere Özel İletişim Vergisi (ÖİV) ve Özel İşlem Vergisi adlarıyla iki adet geçici vergi de uygulamaya konulmuştur. Bu vergilerden ÖİV devamlı vergiye dönülmüştür.

- **2000 Sonrası ve Günümüz**

2000 yılı ve sonrasında Avrupa Birliği ile uyum sağlamak ve Uluslararası Para Fonu ile kararlaştırılan yapısal değişiklikleri gerçekleştirmek amaçlı olarak yapılan revizyonlar vergi sisteminde de devam etmiştir.

Bu bağlamda 16 adet vergi, ek vergi ve pay, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) adı altında tek bir vergi olarak birleştirilmesine 2002 yılında başlanmıştır.

Spor toto, loto, şans topu, at yarışı ve diğer müşterek bahis ve şans oyunları, şans oyunları vergisine tabi tutularak gider vergileri sisteminin kapsamı 2003 yılında genişletilmiştir.

Düzenlemelerden bir diğeri ise, 1950 yılından beri yürürlükte olan Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) kaldırılarak yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 yılı

başından itibaren uygulamaya konmasıdır. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurumlar vergisi oranı %30'dan %20'ye indirilmiştir. Örtülü sermaye, örtülü kazanç diğer adıyla transfer fiyatlandırılması ve vergi cennetleriyle ilgili hususlar uluslar arası gelişmelere göre yeniden revize edilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış olan yatırım indirimi uygulaması kaldırılmıştır (Mutluer vd., 2013: 85-86).

2007 yılında ise asgari geçim indirimi uygulamasının 2008 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanmasıdır.

Yeni dönemde Maliye Bakanlığı yeni Gelir Vergisi Kanunu (GVK) tasarısını tamamlayarak yayımlamıştır. Yayımlanan tasarıda köklü değişiklikler öngörülmektedir. Yakın bir tarihte GVK yeni şekliyle uygulamaya başlayacaktır.

1.1.3. Verginin Fonksiyonları

Verginin en temel fonksiyonlarından biri kamu harcamalarını finanse etmektir. Zaman içerisinde devlet fonksiyonlarında değişimler olmuştur. Bu sebeple, günümüzde verginin fonksiyonu sadece kamu hizmetlerini finanse etmek şeklinde açıklamak yetersiz olur. Bu bağlamda verginin fonksiyonlarını detaylı olarak incelemekte fayda vardır. Bu fonksiyonları açıklayacak olursak;

Verginin mali fonksiyonu; devletin egemenlik gücünden doğan görevlerini yerine getirilmesi için ihtiyaç duyduğu finansal kaynakların elde edilmesi olarak açıklanabilir. Devletin yapmakla mükellef olduğu görevlerinden olan; milli savunma, iç güvenlik, yargı, sağlık, eğitim vb. görevlerini finanse etmesi gerekmektedir. Burada verginin temel fonksiyonu devletin yapmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanmasıdır. Başka bir ifadeyle verginin mali fonksiyonu, toplumu meydana getiren bireylere bir fiyat karşılığı sunulmayan, toplumsal nitelikteki mal ve hizmetler olmak üzere, asayiş ve yargı gibi iç güvenlik hizmetlerinin vergi ile finansmanının sağlanmasıdır. Bu yüzden verginin mali fonksiyonu, devletin asli görevlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyulan finansman kaynağını teşkil etmesidir (Pehlivan, 2014: 98).

Bir diğer fonksiyon ise verginin iktisadi fonksiyonudur. Verginin iktisadi fonksiyonun amacı verginin temel iktisadi hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanmasıdır. İktisadi hedefler olarak vergiden yararlanarak ekonomide büyüme ve istikrarın sağlanmasıdır. Verginin devlete gelir sağlama fonksiyonunun yanında

ekonomiyi de düzenleme aracı olarak kullanması vergiye iktisadi bir fonksiyon kazandırmıştır (Pehlivan, 2014: 98).

Devletler, ekonomik ve mali politikalarında vergiyi bir araç olarak kullanmaktadırlar. Vergi politikalarıyla desteklenmeyen para ve harcama politikalarının istenilen başarıyı sağlaması zordur. Bu nedenle uygulamada vergi, enflasyon ve durgunluğa karşı mücadele, ihracatın geliştirilip ithalatın kısılmasında, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesinde, bazı stratejik sektörlerle teşvik sağlanmasında ve bölgesel kalkınmanın sağlanmasında etkili bir araç olarak kullanılmaktadır (Kırbaş, 1991)

Verginin sosyal fonksiyonu ise, gelir dağılımında adaletin sağlanmasında verginin bir araç olarak kullanmasını ifade eder. Toplumdaki gelir dağılımı adil olmayabilir ve gelir grupları arasında çok büyük dengesizlikler bulunabilir. Toplumun bir kesimi asgari geçimi sağlayacak bir gelire sahip olmayabilir. İşsizlik, barınma ve benzeri diğer nedenler, devletin gelir dağılımına müdahale etmesini gerektirir (Pehlivan, 2014: 47).

Devlet, adil gelir dağılımı için en etkili araç olarak vergiyi kullanır. Toplumun yüksek gelir gruplarından vergi yoluyla elde edilen gelirler, transfer harcaması yoluyla toplumun düşük gelir kesimine aktararak gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermeyi amaçlamaktadır. Artan oranlı gelir vergisi sisteminin kullanılması, gider vergileri, vergiye tabi hizmetlerden alınan vergilerin lüks olup olmamasına göre farklılaştırılması kısmen de olsa toplumdaki gelir farklılıklarını önlemeyi amaçlamaktadır. Servet üzerinden alınan vergiler de diğer amaçlarla beraber servet farklılıklarını ortadan kaldırma amacı gütmektedir (Edizdoğan vd, 2015:148).

1.1.4. Vergilendirmeye İlgili Diğer Kavramlar

Vergi, yükümlülükleri tarafından ödenmesi gereken yasal bir zorunluluktur. Vergi yasalarında; verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, istisna ve muafiyetleri, matrahı, tebliği ve ödeme süreleri belirtilmektedir (Erdem vd., 2015:96). Vergi ile ilgili belli başlı kavramlar ise şöyledir;

Vergi mükellefi ya da yükümlüsü, VUK' un 8'inci maddesinde, "Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişidir" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi mükellefini vergi kanunlarına göre kendisine vergi

borcu düşen ve vergi payını ödemekle yükümlü olan fert ve kurumlardır şeklinde tanımlamak daha doğru olacaktır (Akdoğan, 2014:155).

Vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (Akdoğan, 2017:41).

Vergi kanunlarında ilk olarak verginin konusu ve mükellefi ifade edilmiştir. Vergiyi doğuran olay ise, VUK' un 19'uncu maddesinde açıklanmış olup; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde açıklanmıştır.

Vergi kanunlarında, vergi alacağının doğması için, vergiyi doğuran olayın nasıl meydana geldiğinin ilgili kanunlarda açık bir şekilde belirtilmesi gerekir.

Bir diğer kavram ise istisna ve muafiyetlerdir. İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirmesi gereken bir konunun kısmen ya da tamamen, geçici ya da sürekli olarak vergi dışı tutulmasıdır. KDV'deki ihracat istisnası istisnaya örnek gösterilebilir (Pehlivan,2014:101).

Muafiyet ise vergi kanunlarına göre kendilerine elde ettikleri kazançları nedeniyle vergi tahakkuk ettirilmesi öngörülen kişi ya da kurumların kısmen ya da tamamen, süreli veyahut da süresiz olarak vergi mükellefiyeti dışında bırakılmalıdır. Muafiyete örnek olarak GVK'da yer alan küçük çiftçi muafılığı, esnaf muafılığı ve diplomat muafılığını göstermek mümkündür

Vergi matrahı ise en önemli kavramlardan biridir. Vergi borcunun hesaplanmasına yarayan tutar vergi matrahıdır. Bu değer fiziki veyahut da ekonomik bir değer şeklinde olabilir. Burada vergi matrahı ile verginin konusunu karıştırmamak gerekir. Bu iki kavram farklı kavramlardır. Üzerine vergi konulan, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurlar verginin konusunu oluşturur. Ancak verginin hesaplanarak alınabilmesi için vergi konusunun bilinmesi yeterli değildir. Bunun için vergi konusunun indirgeneceği bir değer olması gerekir (Akdoğan,2014:44).

Vergilemede asıl ve en önemli sorun vergi matrahının belirlenmesinde karşımıza çıkmaktadır. Bu sebepten ötürüdür ki vergi matrahının belirlenmesinde çeşitli usuller kullanılmaktadır. Bu usullerden bir kısmı geçmişte uygulanmıştır. Vergi matrahının tespitine yarayan usuller ise şunlardır;

İdarece takdir usulü; bu usul esas vergi idaresinin bir vergi yükümlüsüne ilişkin vergi borcunu ayrı ayrı tespit etmesidir. Son derece subjektif uygulama esasına dayandığından ve yükümlülerin aleyhine olarak matrahların çok yüksek

belirlenmesi tehlikesini taşıyan bu usul, günümüzde ancak bazı istisnai hallerde uygulanmaktadır (Pehlivan,2015:70-71).

Karine veya dış belirtiler usulü ise, doğrudan takdir usulünün daha objektif halidir. Bu usulde mükelleflerin gelir ve servetlerine karine teşkil eden göstergelerden hareket ederek vergi borcunun tespitine yapılır.

Vergilemede götürü usul, vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil edecek matrahının gerçek miktarını araştırmadan vergi idaresi tarafından tahmini olarak belirlenmesidir (Orhaner, 2007:153).

Yükümlüler ve vergi sorumluları tarafından vergi matrahının vergi kanunlarında öngörülen kurallara uygun olarak saptanıp beyanname adı verilen bir belge ile idareye bildirilmesi usulüne beyan usulü denir.

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için öncelikle matrahın belirlenmesi zorunludur. Daha sonra bu matraha uygulanacak ölçünün, yani tarifenin bilinmesi gerekir. Bunun için öncelikle vergi matrahının parasal bir değer olarak ya da kg, hacim vb. özellikli değerler cinsinden tespit edilmiş olması gerekir (Mutluer vd, 2013:226).

Vergi matrahının her seviyesinde aynı oranda vergi alınmasına sabit ya da düz oranlı vergi tarifesidir. Örneğin kurumlar vergisi düz oranlı bir vergidir. Artan oranlı tarife ise vergi matrahının artması halinde vergi oranının da artması esasına dayanan tarife tipidir. Vergi oranının matrahın yanında, başka bir eksene bağlı olarak da artması durumunda çift elmalı artan oranlılıktan söz edilir (Akdoğan,2014:46). Artan oranlı tarife, gerek vergilemede adaletin sağlanması, gerekse en yüksek vergi gelirinin toplanması bakımından, özellikle kişisel gelir vergisinde en yaygın olarak kullanılan bir tarihe şeklidir. Artan oranlı tarife yapısı basit veya dilimli artan oranlılık, gizli ya da açık artan oranlılık şeklinde de olabilir. Azalan oranlı vergi tarifesinde ise vergi matrahının yükselmesine karşılık vergi oranı düşüş göstermektedir. Harcamaları üzerinden vergi ödeyenlerin, ödedikleri vergi miktarı, bunların gelirlerine oranladığında sonuçta azalan oranlı bir etki meydana getirir. Şöyle ki, harcama vergileri, satın alınan mal ve hizmetlerin belli bir oranı olarak ödenmektedir. Gelir düzeyi farklı olanlar aynı tutarda mal ve hizmet için aynı miktar vergiyi ödemek zorundadırlar. Harcama vergileri bu özelliğinden dolayı adaletsiz vergiler arasında sayılmaktadır.

Vergi tarihi; vergi borcunun hesaplanması olup; bu işlem tarihyat işlemidir. VUK' da verginin tarihi "vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler

üzerinden vergi idaresi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlemdir” şeklinde tanımlanmıştır (Akdoğan,2014:63).

Verginin tebliği, vergilemeyle ilgili işlemler hakkında mükelleflerin veya vergi sorumlusunun bilgilendirilmesi işlemidir. Vergiyi hesaplayan (tarh eden) taraf vergi dairesidir. Vergi dairesi bu işlemde karşı tarafı, yani yükümlüleri ya da sorumluları haberdar etmesi gerekir. Bu sebeple, vergi dairesinin vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususları yükümlüler ya da sorumlulara bildirilmesine tebliğ denilmektedir.

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek safhaya gelmesidir. Vergi hesaplanarak yükümlüye tebliğ edilmesi sonucunda yükümlü vergi borcu hakkında bilgi edinmiş olur (Mutluer vd., 2013:227). Yükümlünün kendisine tebliğ edilen vergi borcuna itiraz etmez, itiraz etse de yaptığı itiraz aleyhine sonuçlanırsa veya itiraz süresini geçirirse vergi kesinleşmiş olur. Bu suretle vergileme sürecinde son aşama olan tahsil aşamasına geçilir (Pehlivan, 2015:115).

Verginin tahsili, mükelleflerin vergi borçlarını usulüne uygun olarak ödemeleri işlemidir. Tahsil işleminin gerçekleşmesiyle devlet için alacak olan ve yükümlü için ise borç olan vergi ortadan kalkmaktadır. Vergi tahsiline ilişkin usullerin tarihi gelişimi incelendiğinde eski dönemlerde uygulanmış olan bir kısım usuller terk edilerek, modern tahsil yöntemleri geliştirilmiştir. Günümüzde tamamen terk edilmiş olan tahsil yöntemleri ile modern tahsil yöntemlerine kısaca değinmekte fayda var (Pehlivan, 2015:115).

İltizam usulü, vergilerin tahsil hakkı ve yetkisinin devlet tarafından bir bedel karşılığında mültezim adı verilen bir kişiye verilmesidir.

İhale usulü, vergi toplama yetkisinin toplanan vergilerden en düşük oranda pay almayı taahhüt eden kişiye verilmesidir.

Halk temsilcileri vasıtasıyla usulde ise, vergi idaresinin henüz yeterince gelişmediği dönemlerde uygulanan bu tahsil yöntemi günümüzde tamamen terk edilmiş ve tarihi nitelikte bir usul olarak kalmıştır (Pehlivan, 2015:116).

Emanet usulü ise, devletin vergileri tahsil etmek üzere, kendi adına görevlendirdiği tahsildarlar tarafından vergilerin tahsil edilmesi usulüdür.

Pul ve denetim pulu yapıştırılarak ya da değerli kâğıtlar kullanılarak verginin ödenmesi usulü ise, bazı hukuki işlemler üzerinden alınan damga vergisi ve harçların büyük bir kısmı bazı belgelerin üzerine denetim pulu veya pul yapıştırarak tahsil edilmektedir.

1.1.5. Vergilendirme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergi uygulamalarında başarı sağlanabilmesi için vergilemede uyulması gereken kuralları belirtmektedir.

Vergi uygulamasının temel ilke ve kurallarını belirleyen vergileme ilkeleri; mükelleflerin vergi kanunlarına olumsuz tepkilerini azaltmakta, vergi idarelerinin başarılı bir vergi uygulamasını sergilemelerine yardımcı olmaktadır (Orhaner, 2007:164).

1.1.5.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Vergi adaleti, bireylerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi ve sosyal ve ekonomik düzenlemelere imkân tanıyacak şekilde bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilebilir (Hellaç, 2017:62). Vergide adalet eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, ölçülülük ilkesi ile sağlanmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi adil gelir dağılımı açısından oldukça önemlidir. Adil gelir dağılımı sağlanması sosyal ve ekonomik açıdan toplumun bireylerinin refah düzeylerini arttırmaktadır. Fakat vergide adaletin kesin olarak gerçekleşmesi mümkün değildir. Ancak bazı uygulamalarla vergi adaletine yaklaşılabılır. Bu uygulamalar:

- Vergi kaçakçılığı ve çifte vergileme önlenmesi,
- Sermaye teşekkülüne veya gerçek gelirin artmasına, engel olunmaması,
- İş ve sermaye gelirin farklı vergilendirilmesi,
- Bir kişinin yaşaması için gerekli asgari miktarın vergi dışı tutulması,
- Vergilendirilmede mükellefin şahsi özelliklerine dikkat edilmemesi,
- Devletin günün ekonomik, mali, idari ve sosyal koşullarına uygun vergi reformları yapması olarak ifade edilir (Akdoğan, 2012:205-206)

1.1.5.2. Vergilemede Genellik İlkesi

Vergide adalet bakımından göz önünde bulundurulması gereken husus, vergi önünde herkesin eşit olması, vergi yüküne ilke olarak, tüm toplum bireylerinin ortak olmasıdır (Akdoğan, 2012:203). Bu ilkeye göre; bir ülkede sosyal sınıf farkı gözetmeksizin, toplumun bütün fertleri kendi gelir servetlerinden vergi vermek zorundadır. Günümüzde bireyler devletin üyesi oldukları ve devletin de üzerinde egemenlik hakkı olduğu için vergi ödemek zorundadırlar. Toplanan vergiler, kişiye

özel karşılık sağlanmasa da topluma yönelik olarak kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır (Pehlivan,2015:154).

Herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerektiğini belirten genellik ilkesi, herkesten vergi almayı, herhangi bir ayırma ve kayırma yapmamayı, vergilemede din, ırk, dil, mevki, vb. gibi özellikleri dikkate almamayı ifade etmektedir.

1.1.5.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür (Akdoğan, 2012:206). Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerine göre genel vergi yüküne katlanmalarını ifade eder. Vergi ödeme gücünün ölçütlerinin saptanması zordur. Vergi yükünün mükelleflerin ekonomik, kişisel ve ailevi durumlarına göre, bir şekilde dağıtılmasında subjektif bir ölçüden yani fedakârlıkta eşitlikten yararlanmaktadır.

1.1.5.4. Diğer Vergilendirme İlkesi

Açıklık ilkesi, vergilere dair esasların ve işlemlerin keyfilikten uzak açık, anlaşılır ve sınırları belli edilmiş olmasını istemektedir (Uluatam, 2014:178). Mükelleflerin, anlaşılması güç ve belirsiz bir biçimde düzenlenmiş vergi yasaları karşısında zor duruma düşmeleri ve buna ek olarak tepki göstermeleri sonucu ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca vergi yönetimi ile mükellef arasında söz konusu olacak uyuşmazlıklar bir taraftan yargı organlarının etkinliği, öteki taraftan vergi alacağının zamanında toplanması bakımından olumsuz sonuçlar yaratabilir. Vergi yasalarının uygulanmasına yönelik yönetmelik ve genelgelerin kolaylıkla anlaşılabilir açıklıkta olmasını da içeren bu ilke, söz konusu yasaları uygulayıcı kimselerin iyi eğitilmiş, dürüst ve anlayışlı kimselerden oluşması halinde olumlu yönde etkilenecek, mükelleflerin vergi ile getirilmiş olan düzenlemeleri daha verimli bir şekilde yerine getirebilmeleri açısından yararlı olabilecektir (Akdoğan, 2012:2014).

Verimlilik ilkesi, vergiden beklenen hâsılatın belirli bir dönem içinde elde edilmiş olmasını öngörmektedir. Bu ilkeye göre mükellefin cebinden çıkan para ile devletin hazinesine giren para arasındaki fark küçük olmamalıdır. Herhangi bir vergi uygulamaya konulurken sosyal, ekonomik ve mali amaçlar güdülür. Söz konusu kamusal amaçları sağlamak bakımından; vergi sisteminin gerekli oto kontrol ve denetim olanaklarına sahip kılınması kadar, etkin bir uygulama; mükelleflerin

cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para arasındaki fark olmamasını zorunlu kılar (Akdoğan,2012:2015).

Uygunluk ilkesi, bu ilkeye göre, verginin mükelleflerden, en uygun zaman ve biçimde alınması gerekmektedir. Mükelleflerin ödeme olanaklarına en yüksek düzeyde sahip bulunduğu zamanda ve uygun koşullarda vergisini ödemesi düşüncesinden kaynaklanan bu ilke, verginin yük olarak mükellefler arasında dağılımı bakımından değil, tutarların alınma dönemleri ve koşulları bakımından eşit ve uygun olarak dağılımın gerektirmesi nedeniyle önem taşımaktadır. Bir taraftan vergi dolayısıyla mükelleflerin fazla zorlanmamasını amaçlayan bu ilke, öteki taraftan mükellefler arasında ayırım yapılmaksızın uygulandığı ölçüde vergi adaleti bakımından olumlu sonuçlar yaratabilmektedir. Vergide uygunluk ilkesi verginin toplum yapısına uyumlu, ekonomiyi zorlamadan istenilen geliri sağlaması şeklinde de açıklanabilmektedir (Akdoğan, 2012:215-2016).

Vergide esneklik ilkesi; verginin, mükelleflerin ödeme güçlerindeki azalma ve artmayı izleyebilmesidir. Vergide hâsılatın kendiliğinden azalıp, artmasına otomatik elastikiyet denilmekte olup, aksi uygulamaya, yani devletin müdahalesi ile uyum sağlamasına müdahaleci elastikiyet denilmektedir (Akdoğan, 2012:217).

Tarafsızlık ilkesi, vergilerin vergi bulunmadığı bir duruma göre tüketici ve üretici tercihlerini en az ölçüde değiştirmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Denge ilkesine göre vergi ile ilgili olarak vergilendirme tekniği konusunda yapılan düzenlemeler sık sık değiştirilmemelidir.

1.2. VERGİ PSİKOLOJİSİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.2.1. Vergi Psikolojisi Kavramı

Devletler egemenlik güçlerine bağlı olarak topladıkları vergileri her zaman maksimum seviyeye getirmek istemişlerdir. Bilindiği üzere vergi gelirleri devlet gelirleri içerisinde en fazla paya sahip olan kalemdir. Devletler vergi gelirlerini arttırarak toplum için yapılan kamu harcamalarını olabildiğince arttırmak isterken, toplumdaki bireylerde ödedikleri vergi tutarını minimum seviyede tutmak istemektedirler. Bu durum devlet ile birey arasında vergi tahakkuku ve tahsili aşamalarında çatışmalara neden olmaktadır. Devletin bu noktada bireylerin (mükelleflerin) vergiye karşı olan tepkilerini çok dikkatli inceleyerek psikolojik etkilerinin de analiz edilmesi gerekmektedir (Uğurlu, 2017:5-15).

Bireyler her zaman ekonomik davranış içerisindeyler. Az maliyetle maksimum fayda sağlamak mikro ekonominin temeli olan insan doğasında yer almaktadır. Bu sebepten ötürü bireyler üzerlerindeki vergi yükünü azaltma çabası içerisinde girmesi en büyük vergileme çatışmasını doğurmaktadır. Devletin vergi gelirlerini arttırmak ya da vergi toplamak için aldığı kararlar, yapılan çeşitli yasal düzenlemeler mükelleflerin vergiye karşı uyumunu etkilediği açıktır. Mükellefler üzerinde ortaya çıkan tepkilerin bazıları yasal sınırlar içerisinde gerçekleşirken bazıları ise yasal sınırlar tamamen terk edilerek suç unsurları barındıran bir hal almaktadır (Uğurlu, 2017:45-68).

Vergi psikolojisi, bireylerin veyahut da mükelleflerin vergi algısını, vergilemeye bakış açısını ve tepkilerinin hepsini bütün olarak barındıran bir kavramdır. Vergi gelirleri modern çağda devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için başvurduğu en önemli kaynaktır. Bundan dolayı devletler vergi psikolojisini, toplumun sosyal, kültürel, ekonomik, siyasal vb. pek çok faktörü analiz ederek anlamlandırması ve vergilere karşı oluşan ya da oluşabilecek tepkileri iyi analiz etmesi gerekmektedir.

Vergi psikolojisi, davranışsal kamu maliyesinin bir alt dalı olarak karşımıza çıkmasına rağmen; kamu mali disiplinleri içerisinde en az gelişme gösteren alanlardan birisidir. Bu denli az gelişme göstermesinin belki de en önemli nedeni vergi psikolojisinin bir disiplin olarak değerlendirilmeye alınmasının verginin barındırdığı tarihsel süreci kadar geçmişe dayanmamasıdır. Eski çağlarda vergilendirilecek gelir kalemleri sınırlı sayıda ve toplumun ihtiyaçları da bu kadar farklılık ve finansman ihtiyacı barındırmamaktaydı. Fakat zaman içerisinde toplumdaki bireylerin gelir kalemlerinin artması, toplum ihtiyaçlarının eskisinden kat ve kat artmıştır. Günümüzde farklı vergi türleri devletler tarafından salınmakta ve gelir unsurlarının tamamı vergilendirme sistemi içerisinde katılmaya çalışılmaktadır. Bu durum verginin toplum bireyleri üzerinde psikolojik etkilerinin oluşmasına yol açmaktadır (Uğurlu, 2017:97-169).

1.2.2. Vergi Psikolojisinin Amaçları

Vergi psikolojisi özellikle devletlerin uygulamakta oldukları vergi politikalarındaki etkinliği azami düzeye çıkarmak ve toplumsal ilişkileri düzenlemede etkili bir araç olarak görülebilmektedir (Aydoğan, 2017:16). Bu bakımdan vergi psikolojisinin amaçlarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

1.2.2.1. Vergi Politikalarını Etkin Kılma Amacı

Vergi, devletlerin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarının finansmanı açısından toplanan paralardır. İlk çağlardan bu yana insanlığın gelişme göstermesine paralel toplumsal ihtiyaçlarda gelişme göstermiştir. Doğan ihtiyaçların fazlalığı nedeniyle devletlerin harcamaları artış göstermiş ve daha fazla finansman ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Çıkan finansal ihtiyaçlar vergilendirme sistemi ve politikalarının değişim ve gelişme göstermesine neden olmuş ve vergilendirilecek alanların kapsamının genişlemesine neden olmuştur. Vergilendirilecek kaynakların genişlemesi bireyler üzerinde daha fazla tepkiler ortaya çıkartmıştır. Bu sebepten ötürü mükelleflerin vergiye karşı vereceği tepkiler farklılık göstermeye başlamıştır. Ortaya çıkması muhtemel olumsuz tepkilerin yok edilmesi için vergi sisteminde değişiklikler yapılması ve eski vergiler yerine daha uygun vergilerin tahakkuk ettirilmesi gerekebilmektedir. Ancak mükelleflerin vereceği tepkiler önceden olabildiğince tespit edilmeli, uygulanan politikalardan maksimum seviyede memnun kalınması sağlanmalıdır. Devletlerin vergi toplamasındaki başarı düzeyi, mükelleflerin davranışlarını tahmin edebilme kabiliyetiyle doğrudan ilişkilidir. Bir diğer vergi toplama kabiliyeti doğuran kalem ise vergi mükelleflerine ekonomik çıkar sağlama düzeyidir (Aydoğan, 2017: 6-10). Mükellef psikolojisinin araştırılması, tutum ve davranışlarının çok kapsamlı olarak ele alınması gerekmekte ve elde edilen sonuçlara göre yeni vergiler salınmalıdır. Bu şekilde yapılan çalışmalar neticesinde vergi politikaları olabildiğince etkin kılınmış olacaktır (Cansız, 2006: 116).

1.2.2.2. Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı ve Vergi Ahlakı

Vergi mükelleflerinin görev ve sorumluluklarını zamanında ve tam olarak yerine getirmesine vergi uyumu denilmektedir. Burada mükelleflerin görevlerinden bahsedecek olursak, beyannamelerini tam ve gerçeğe uygun olarak zamanında tahakkuk ettirerek ödemelerini kanuni süresi içerisinde gerçekleştirmesi,

beyannameler oluşturulurken tüm kazançların beyannameye dâhil edilerek, istisna ve muafiyetler dikkate alınarak tahakkuk ettirmesi en başlıca görevleridir.

Mükelleflerin tahakkuk eden vergiyi ödemeyip alacağı cezaları kabul etmesine ise vergi uyumsuzluğu denir. Farklı vergi uygulamalarından kaynaklanabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırmaya yönelik çabalar mali terminolojide, vergi uyumu, vergi ahengi, vergi harmonizasyonu gibi terimlerle ifade edilmektedir.

Vergi ahlakı kavramı ise; vergi ödeme konusundaki davranışsal isteklendirme olarak tanımlanmaktadır. Vergi ahlakının bireylerin tutumlarını ölçen bir kavram olduğu ifade edilmektedir. Vergi ahlakını topluma katkı sağlama amacı olduğu da söylenebilir. Vergi uyumu ile çok yakın bir kavram olması nedeniyle vergi uyumuna göre daha sınırlı bir kavram olarak kalmıştır. Daha sınırlı bir kavram olarak kalmasının temel nedeni ise içsel faktörleri fazlaca barındırmasıdır (Kaynar Bilgin, 2011: 260; Çiçek vd., 2008: 33).

Devletlerin vergileri toplaması aşamasında mükelleflerle işbirliği yapmasının önemi oldukça büyüktür. Bu sebepten ötürü mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının araştırılması gerekmekte olduğuna beis yoktur. Vergi idarelerinin mükellef tepkilerini ve idareye bakışlarını tespit etmeleri daha etkin bir sistem ortaya koyacaktır. Vergi idareleri ile mükellefler arasında ilişkilerin oldukça önemli olduğu buradan da anlaşılmaktadır.

Bir diğer önemli aşama ise ekonomik birlik içindeki faaliyetlerin uyumlu bir biçimde yürütülebilmesi için, uluslararası birliğe katılan ülkelerin, vergi yapılarının aynı olması gerekir. Birliğe üye olan bazı ülkeler, diğerlerine göre daha fazla vergi yükü ile karşı karşıya kalırlarsa, rekabet eşitliğinin temelden zedelenmesi gibi tehlikeli bir duruma düşerler (Çiçek, 2006:36). Ekonomik birliğe üye ülkelerin vergi yapılarının aynı olması, tek başına sorunları çözmeye yetmez. Örneğin, aynı vergi yapısını benimseyen fakat vergilere karşı farklı davranış biçimleri sergileyen iki ülke ele alalım. (A) ülkesi vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getirirken; vergiyi benimsemediği kabul edilen (B) ülkesinde sözü edilen yükümlülükler yerine getirilmeyecek ve vergiye tepkiler yaygınlaşacaktır. Bu sebeple, vergi uyumuna gidilmeden önce, birliğe katılacak ülkelerin yükümlülüklerinin vergilere karşı gösterdikleri veya gösterecekleri davranışların araştırılması önemlidir (Şenyüz, 1995:13).

1.2.2.3. Toplumsal İlişkileri Düzenleme Aracı

Devletin vergi politikalarıyla ilgili yapacağı düzenlemelerin çok fazla tepkiye neden olmadan toplum tarafından benimsenmesi, devlete olan güveninin tesis edilmesi açısından önem arz eder. Doğru ve etkin bir vergi politikası ile gelişmiş bir ekonomi, gelir dağılımında adalet sağlanmasına yönelik olumlu adımlar olarak kabul edilir. Devletin uyguladığı vergi politikalarının vatandaşlara yüklediği yükümlülükler olabildiğince adil olmalıdır. Eğer bu yükümlülükler adil olmaz ise gelir dağılımı bozulur, ekonomik gelişme yavaşlar hatta durur. Kişiler vergide adalet olmadığını düşündükleri andan itibaren devlete veyahut da toplumdaki diğer kesimlere karşı cephe alabilir ve toplumun huzuru bozulabilir. Bundan dolayı, yükümlü psikolojisini olumsuz yönde etkileyerek vergi ödemede isteksiz davranmaya yöneltecek uygulamalardan kaçınılması ve var olan uygulamaların ortadan kaldırılması gerekmektedir (Demircan, 2004: 533).

Hükümetler uygulayacakları vergi politikalarında oy kaygısı gütmeden sadece toplum refahını düşünerek adaletli bir vergi sistemi oluşturmalıdırlar. Toplumun belli kesimlerine yüklenen vergiler toplumun ekonomik refahını ve dolayısıyla düzenini bozacaktır. Bu durum ise gelir dağılımında eşitsizliğe yol açacaktır (Şenyüz, 1995:13).

1.2.3. Vergi Psikolojisinin Önemi

Mükellef tarafından gösterilen tepkiler vergileme ile ilgili amaçlarda çeşitli farklılıklara yol açabilmekte, vergisel planlamalarda değişiklikler ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle vergi psikolojisini dikkate alarak bir vergi politikasının izlenmesi, vergi ile ilgili gerçekleşmesi istenen amaçlara ulaşmayı sağlayabilecektir. Ancak ekonomik ve mali olayların maddi yönünü incelemek, psikolojik yönünü incelemekten daha kolaydır. Çünkü psikolojik incelemede birey faktörü devreye girmekte ve psikolojik etkilerin oluşması bireylere bağlı olup, insan davranışları yere, zamana ve bireylere göre değişiklik göstermektedir (Öz Yalama ve Gümü, 2013: 77; Aktan, 2012:14; Şenyüz, 1995: 5).

Vergilemede egemenlik hakkını kullanan devlet, vergi düzenlemelerinde çoğu zaman tek taraflı olarak hareket etmektedir. Verginin diğer tarafını oluşturan ve gelirlerinin bir kısmını devlete vergi olarak ödeyen mükellefler vergi kanunları konulurken pek düşünülmemektedir. Bu nedenden ötürü mükellefler kazançlarının bir bölümünü vergi olarak öderken, bir takım düşüncelere kapılmaktadırlar. Mükellef

düşüncelerinin pozitif oluşabilmesi için vergi psikolojisi oldukça önemlidir. Yani mükellef devlete vergi ödediği zaman bunun toplumsal ihtiyaçlarda kullanıldığını, kendisinin de toplumu oluşturan bireylerden birisi olduğunu ve devlet hizmetlerinden yararlandığını bilmelidir. Birey toplumsal bir görevini yerine getirdiğini düşünmelidir. Vergi psikoloji o bakımdan bireylerin içerisinde bulunduğu düşünce yapısını kavramada ve bunun birey üzerindeki etkilerini ortaya koyma yönüyle önemlidir (Öz Yalama ve Gümüş, 2013: 77; Aktan, 2012:14; Şenyüz, 1995: 5).

1.2.4. Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutumları

1.2.4.1. Tutum Kavramı

Tutum; davranışlardan önce gelen ve hareketlere rehberlik eden yapı olarak tanımlanmaktadır. Tutum bireyseldir. Çünkü bireyin zihinsel mekanizmasındaki bir yapı olduğu varsayılmaktadır. Tutum ile ilgili temel kavramlar ise şöyledir;

Değerler: değerler ve tutumlar genelde farklı şekillerde ölçülür. Tutumlar bir nesneyi kayırma derecesindeki değişiklikleri yansıtmak üzere ölçülürken, değerler yaşamımızdaki rehber ilkeler olarak taşıdıkları önem açısından değerlendirilirler.

İdeoloji: ideoloji terimi, değer terimiyle bir ölçüde örtüşmektedir. İdeoloji yaygın biçimde paylaşılan bütünlüklü bir inanç sistemine işaret eder. Genelde açıklayıcı bir işleve sahip olan sosyal ya da siyasal bir referans noktasıdır. Bizim için en bildik ideolojiler, dinsel ve sosyo-politik ideolojilerdir. Bunlar dünyadaki pek çok gruplar arasındaki çatışmaya kaynaklık yapar.

Sosyal temsiller: olaylara verdiğimiz tepkiler, uyarılara verdiğimiz cevaplar, verili bir tanımla ilişkilidir. Bu tanım ait olduğumuz topluluğun bütün üyelerinin ortaklaştığı tanımdır.

Ayrıca; tutumları ölçmek kolay değildir, zira tutumlar doğrudan gözlemlenemez. Kişinin zihnindeki bir şeyi nasıl ölçebiliriz? Genel çözüm, kişilere soru sormaktır. Araştırmacılar ağırlıklı olarak bu stratejiye bel bağlarlar. Ve çoğunlukla tutum anketleri veya ölçekleri kullanırlar. Likert' in "toplamalı sıralama metodunda katılımcılara bir dizi tutum cümleler sunulur ve onlarda 5 puanlık bir ölçek kullanılarak; kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum şeklinde kavramlarla her bir cümleye ne derecede katıldıkları belirtilir (Sakallı Uğurlu, 2017).

Tutum araştırmacıları katılımcılara soru sorduklarında, katılımcıların kendi gerçek duygularını açığa vurma konusunda isteksiz davranmaları hep olasıdır. Bu durum kişinin tutumunun (rneğin ırkçı görüşlere sahip olmak) egemen norma (rneğin bütün sosyal gruplar için fırsat eşitliğinin sağlanması) ters düştüğü anlarda özellikle karşımıza çıkar.

Araştırmacılar bu tür sorunları özlemek için bazı teknikler geliştirmişlerdir. Bunun bir rneği düzmece boru hattı tekniğidir. Düzmece boru hattı tekniği, katılımcıları yanılttığı ve özel yaşama girdiği için etik açıdan sakıncalar yaratabilir. Araştırmacılar bu tekniğin kullanımını gereğelendirmek için araştırmadan elde edilecek bilimsel yararın olası etik sakıncalardan daha ağır bastığını gösterme gereği duyarlar.

Tutumların biliş, duygu ve davranış olmak üzere üç bileşenden oluştuğu düşünülmektedir. Ne var ki tutum araştırmalarında geleneksel olarak yapılan şey bir iletişim ortamında bir küme inançsal ya da bilişsel tutum cümlesi sunmak, sonrasındaya duygulanımdaki değişmeleri ölçmektir. Daha da tuhaf olan ve insanı telaşa sevk eden şey ise, psikolojik lkleme (psikometri) ile tutum değişimi alanlarının birbirlerini büyük oranda ihmal etmiş olmalarıdır. Tutum lekleri kullanan kimi araştırmacılar ölçüm işlemini kolaylaştırma temelinde çeşitli ölçülere başvurmaktadırlar (Sakallı Uğurlu, 2017).

Nihayet şunu da hatırlamalıyız ki, belli bir tutumu saptamakta başarısız olmamız, o tutumun var olmadığı anlamına gelmez. Seçtiğimiz metot belki de o tutumu ortaya çıkarma yeterliğimizi sınırlamaktadır. Dahası bir tutum bir süre sonra yeniden ortaya çıkabilir.

1.2.4.2. Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen Temel Faktörler

1.2.4.2.1. Vergi Yükü

Devletin kamu harcamalarını gerçekleştirmek için en önemli gelir kaynağı hiç şüphesiz ki vergilerdir. Devlet yaptırım gücüne dayanarak herkesi kazançları oranında kamu harcamalarının finansmanına katlanmak zorunda bırakmaktadır, Bu zorunda olma hissi ve mükelleflerin kazançlarında meydana gelen azalış kişileri psikolojik olarak verginin yük olarak görülmesine itmektedir. Vergi yükü devletin kamu harcamalarının finansmanı için kişilerin kazançlarından aldığı, verginin ödenmesi sonucu mükelleflerin gelirlerinde ya da servetlerinde azalmaya neden olan

bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 2012: 177-198). Vergi yükünün ölçülemeyen herkes için farklı olan etkisine subjektif vergi yükü denir. Vergi yükünün ölçülen kısmına gelir ve servet üzerinden belli oranlarda alınan somut tutarlara objektif vergi yükü denir. Vergi yükünün bazı çeşitleri mevcuttur. Bu çeşitlerinden bahsedecek olursak; ilk olarak toplam vergi yükü karşımıza çıkmaktadır. Toplam vergi yükü bir ekonomide belli bir dönemde ödenen tüm vergilerin o dönemde elde edilen gayri safi yurt içi hâsılaya oranı şeklinde tanımlanmaktadır. İkinci olarak ise, bireysel vergi yüküdür. Bireysel vergi yükü, bireylerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin tümüdür. Net vergi yükü ise; ödenen tüm vergilerden yararlanılan kamusal hizmetlerin düşülmesi sonucunda bireylerin elde ettiği fayda olarak tanımlanmaktadır. Kamusal hizmetlerden kimin ne ölçüde yaralandığının tespiti rakamsal olarak bulunamayacağı için net vergi yükünün tutarının kişisel olarak hesaplanması imkânsızdır. Bunların yanı sıra gerçek vergi yükü ve bölgesel vergi yükü de vergi yükleri arasındadır. Sayısal olarak hesaplanan tüm vergi yükleri katlanılan vergileri ve karşılığında elde edilen faydayı hiçbir zaman net bir şekilde yansıtmayacaktır. Aşağıdaki tabloda dünya da ülkelere göre vergi yükü oranları gösterilmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere toplam vergi yükleri yıllara ve ülkelere göre farklılık göstermektedir (Kılıçaslan,2017:35).

Tablo 1.

Yıllara ve Ülkelere Göre Toplam Vergi Yükleri

Ülkeler Yıllar	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
AB	20,25	19,95	18,95	19,43	19,57	19,79	20,13	20,18	20,18	19,83
OECD	15,56	14,85	13,48	13,94	14,39	14,59	15,07	15,35	15,48	16,27
Dünya	14,89	14,37	13,14	13,49	13,86	14,32	14,22	14,50	15,05	15,88
Düşük Gelirli Ülkeler	12,85	12,92	12,66	13,35	14,75	15,41	16,07	14,76	14,99	15,73
Düşük Orta Gelirli Ülkeler	13,01	12,81	11,45	11,55	11,68	11,68	11,58	15,57	15,86	16,45
Yüksek Orta Gelirli Ülkeler	13,06	13,23	12,60	12,75	13,11	17,24	12,42	12,15	16,30	15,05
Yüksek Gelirli Ülkeler	15,53	14,88	13,47	13,90	14,28	14,51	14,97	15,28	15,35	16,32
Türkiye	17,40	17,70	18,26	19,41	18,74	18,39	18,53	18,07	18,23	17,60

Kaynak: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/529314>

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere Türkiye ile diğer ülkeler arasındaki vergi yükleri oranları arasında bazı farklılıklar olduğu açıktır. Türkiye AB ortalamasının altında olmakla birlikte dünya ortalamasının üzerinde bir vergi yükü taşıdığı görülmektedir. Ülkemizde vergi oranları gelişmekte olan ülkelere göre düşüktür. Buradan hareketle ülkemizde vergi yükünün yüksek olduğunu söylemek yanlış olur. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin yüksekliği ve tahakkuk / tahsilât oranının düşük olmasından kaynaklı olarak vergi yükü fazla olarak görülmektedir.

Ülkemizde vergi yükünün çok yüksek çıkmasının bir diğer önemli neden ise subjektif vergi yükünün etkin olarak ölçülememesidir. Subjektif vergi yükünün maddi ölçümü yapılmamakta, subjektif vergi yükünün mükellefin ödediği vergilerden dolayı ortaya çıkan baskı hissini ve psikolojisini ölçmede yetersiz kalmaktadır. Subjektif vergi yükünün ağırlığı ya da hafifliği kişiden kişiye veyahut da toplumdan topluma değişmesinden ötürü algılanan vergi yükünün düşük olmasından kaynaklıdır.

Vergi yükünü belirleyen bir diğer etmen ise vergi yükünün dağılımıdır. Örneğin ülkemizde toplanan vergilerin %19,4'ü gelir vergisi mükelleflerinden toplanmakta ve bunun %92,6'sı tevkif yoluyla ödenmektedir. Tevkif yoluyla ödenen vergilerin %63,6'sı da ücretliler tarafından ödenmektedir. Bu durum vergi yükünün ücretliler üzerinde yoğunlaşmasına ve vergi adaletini bozan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Netice itibariyle ücretliler üzerindeki fazla vergi yükü kayıt dışı istihdamı arttırmakta, işverenlerin de vergiye karşı olumsuz davranışlar içerisine girmesine neden olmaktadır (Kılıçaslan,2017:36-37).

1.2.4.2.2. Vergi Adaleti

Geçmişten günümüze tüm toplumlar için geçerli ortak bir adalet kavramı oluşmadığı için vergide adalet konusu da tek bir tanım altında birleştirilememiştir. Vergide adaletin sağlanması için her konuda eşit olan bireylerin aynı şekilde vergilendirilmesi, vergilerin ödeme gücü ile orantılı bir şekilde toplanmasına, kişilerin gelir ve servetlerinin belirli bir düzen içerisinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesiyle mümkündür. Adil bir vergi sisteminde vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasına çalışılır. Bunun için verginin mükelleflerinin mali güçlerine göre alınması, kimlerin vergi mükellefiyeti kapsamına alınacağı belirlenmesi ve saptanması büyük önem taşır (Akdoğan, 2014: 178-190). Bununla birlikte vergi yükü

sübjektif bir kavramdır ve ifade ettiği anlam toplumdan topluma, dönemden döneme, bireyden bireye değişiklik gösterebilir. Bir toplumda adil olarak kabul gören vergi, diğer toplumda adil olarak kabul edilmeyebilir. Belirli bir dönemde adil olarak kabul edilen bir vergi de, daha sonraki dönemlerde adil olarak kabul edilmeyebilir. Öte yandan aynı vergi aynı dönem içerisinde bazı bireyler için adilken, diğerleri için adil olarak kabul edilmeyebilir. Adil bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için, vergide oran farklılaştırılması, vergi kaçakçılığının önlenmesi, emek ve sermaye kazançlarının farklı vergilendirilmesi vb. Bir takım teknik esaslardan yararlanılması mümkündür. Fakat yine de zaman geçtikçe toplumda yaşayan bireylerin siyasi, ahlaki, sosyal düşünceleri de değiştiğinden mutlak anlamda vergi adaletine ulaşmak imkânsızdır (Şin, 1996:3-4).

Vergi adaletine ulaşmak için vergide adaletin sağlandığı bireyler arasında hiçbir haksızlık ve eşitsizlik içeren uygulamalar yapılmadığı düşüncesi topluma beyan edilmelidir. Bireyin ödediği vergilerin ödeme gücüne göre toplandığı inancı mükellefler arasında adaletin sağlandığı düşüncesini yaygınlaştırılması toplumda vergi bilincinin oluşumuna olumlu katkı sağlayacaktır (Alkan, 2009: 30).

1.2.4.2.3. Vergi Bilinci

Vergi bilinci kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi açısından, verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ödevlerinin yerine getirmedeki isteklerinin düzeyi şeklinde tanımlanabilir. Kamu hizmetleri sunan devletin sunduğu bu hizmet ve faydalardan herkesin aynı ölçüde faydalanacağı katlanılan maliyetlere de tüm vatandaşların aynı ölçüde katlanacağıdır. Toplumdaki bireyler arasında ki vergi bilincinin yüksek olması devletin vergiler karşısında daha az tepkiler almasına ve bununla birlikte kamu harcamalarını finanse etmede yaşadığı zorlukları asgari düzeye indirgemesine olanak tanır. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bireylerin ödedikleri vergilerin kendilerine mal ve hizmet olarak geri döneceği ile ilgilenmektedirler. Devlet kamusal mal ve hizmetleri vatandaşlarına sunarken maksimum fayda minimal maliyet görüşü ile hareket etmektedir. Devletin bireylere sunduğu bu mal ve hizmetler ile bireylerin talep ettiği mal ve hizmetlerin aynı ölçüde olması esastır. İşte bu noktada vergi bilincinin iyi yerleştiği toplumlar vergi artışlarına karşı daha makul yaklaşmaktadırlar. Ödedikleri vergiler ile devletin sunduğu mal ve hizmetlerin kalitesinin artacağını bilmektedirler. Vergi bilincinin oluşmadığı toplumlara vergi ile ilgili uygulanan her uygulama bir süre sonra

başarısızlıkla sonuçlanmaktadır ve vergiler karşısında vatandaşların tepkileri daha sert olmaktadır. Devletin temel gelir kaynaklarından olan vergilerin düzenli ve makul tepkilerle alınması için toplumlarda temelden vergi bilinci kavramı oluşturulmalıdır (Akdoğan, 2012:189-190).

1.2.5. Vergi Kapasitesi Kavramı

Vergi kapasitesi, bir ülkede belirli bir dönemde vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli, vergilendirilebilir gelirin en uç sınırı olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle bir ülkede mevcut mükelleflerin gelir, servet ve harcama grubuna giren vergilerden belirli bir dönem içerisinde ödeyecekleri vergi toplamıdır (Dursun vd., 2008:141).

İnsanlar, kazandıkları ve sahip olduklarını paylaşma konusunda isteksizdirler. İnsanın doğası gereği, bu, dünyanın her yerinde ve hemen herkes için böyledir. Zaten, vergi yükümlülüğünün zora dayanan bir yükümlülük olarak tanımlanması da bu gerekçeye dayanır. Vergiler, ülkede üretilen her türlü mal ve hizmetin maliyetleri içinde önemli bir unsur olmaktadır. Bu nedenle her ülkede adına vergilenebilir kapasite dediğimiz ve toplumun vergiye dayanabilme sınırı olarak tanımladığımız bir üst sınır vardır. Bu sınırın aşılması durumunda, vergileme, yararları bir yana ekonomide pek çok olumsuz sonuçlara yol açmaktadır. Dolayısıyla, büyüklüğü her ülkenin koşullarına göre farklılıklar gösteren vergilenebilir kapasitenin aşılması gerekmektedir. Diğer taraftan vergi kapasitesinin temsil ettiği varsayılan asgari geçim düzeyinin üstündeki bu “iktisadi artık”, bizzat artığı elde edenler tarafından tüketilmeyip tasarruflar kanalıyla üretken yatırımlarda kullanıldığı takdirde, yukarıda sözü edilen “el koyma” sorunu yaşanmayacaktır. Fakat bu kaynaklar gelişmekte olan ülkelerde genellikle temel nitelikte olmayan ve gösteriş tüketimi amaçlarına yönlendirildiği için, toplumun sermaye birikim oranını düşürerek ekonomik kalkınma üzerinde olumsuz etki yapar. Bu sebeple bir ülkenin vergi potansiyelinin, nüfusun asgari temel tüketimi üzerinde kalan fiili tüketim fazlasına dayandığını söylemek yerinde olur (Berksoy, 1984:5).

Son olarak gelişmekte olan ülkelerde vergi kapasitesinin önemini kavrayabilmek için temel ekonomik hedefleri açıklayacak olursak; Birinci sırada büyüme oranını artırma ve kişi başına gelişmiş ülkeler düzeyine getirme yer alır. Bu kalkınma çabaları; sermaye oluşum oranının arttırılması, teknolojik gelişmenin ve dış ticaretin düzenlenmesi ve sosyal ve kurumsal konuların değiştirilmesidir. İkinci

olarak, gelir dağılımında adalet için kalkınmanın yararlarını geniş kitlelere yayılmasını sağlamaktır. Gelişmekte olan ülkelerin temel ekonomik hedefleri arasında üçüncü sırada kaynak kullanımında etkinlik yer alır. Kıt kaynakların toplumun isteklerini en yüksek düzeyde tatmin etmek için kullanılması gerekir. Dördüncü hedef olarak arzu edilir bir fiyat istikrarının sağlanması belirtilir (Berksoy, 1984:7-8).

1.2.6. Vergi Gayreti Kavramı

Vergi gayreti, bir ülkede bulunduğu varsayılan vergi kapasitesi ile fiili olarak tahsil edilen vergi hâsılatı arasındaki oransal ilişkidir. Belirli bir dönemde toplanan vergilerin milli gelire bölünmesi suretiyle ise bulunan sonuç fiili vergi gayretidir.

Vergi kapasitesinin vergi gayretini etkilediği; vergilemenin sınırını tayin eden vergi kapasitesinin durumunu tarih, ahlak, kültür, gelenek gibi değerler ile ekonomik ve sosyal diğer kıstaslara göre belirlenmekte ve bu durum yükümlülerin vergi ödeme güç ve isteklerini yani vergi gayretini etkilemektedir.

Vergi kapasitesi ülke içerisindeki toplanabilecek maksimum vergi miktarını gösterir iken vergi gayreti, toplanan vergi gelirlerinin vergi kapasitesine oranlanması sonucunda bulunan oranı vermektedir. Bulunan vergi gayreti oranının birden yüksek olması ülke içerisinde aşırı vergilemede bulunduğu, birden düşük olması ise ülke içerisinde vergilendirilmesi gereken kaynakların yer aldığını ifade etmektedir. Yapılan tüm bu açıklamalar ışığında, dünya genelinde genel kabul görmüş olan vergi gayreti oranı 1'in altında olan ülkelerde düşük vergi gayreti olduğunu ve halan vergilendirilebilecek kaynaklar bulunduğunu ifade ederken, 1,2' den büyük olan ülkelerde ise aşırı vergilendirmenin bulunduğu ve vergi kaynaklarının üzerinde vergi tahsilâtı yapıldığı anlaşılmaktadır. Vergi gayreti oranı ise, belli bir dönemde sağlanan fiili vergi hâsılatının GSMH' ya oranıdır (Prest,1978:11)

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİLEME KARŞISINDAKİ DAVRANIŞLARI VE BU Davranışları ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1.VERGİ KARŞISINDA Davranışları BELİRLEYEN FAKTÖRLER

2.1.1. İçsel Faktörler

2.1.1.1.Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Yükü

Herkesten ekonomik gücüne göre vergi alınması verginin eşitlik ilkesinin bir gereğidir. Eşitlik ilkesi temelini sosyal adalet görüşünden alır. Eşit şartlara sahip olanların eşit vergilendirilmesini öngörür fakat bu noktada eşitlik ilkesi kime neye göre değerlendirilmelidir farklı tartışmalara yol açmaktadır. Devletini seven vergi bilincinde olan vatandaşların vergilerini en üst düzeyde ve düzenli ödemeleri gerektiği açıktır (Erginay, 1986:63).

Adam Smith ise 1776 yılında kaleme aldığı Ulusların Zenginliği kitabında vergi ödeme gücünü şöyle tanımlar; "Bir devletin uyrukluğunda bulunan kişiler, mümkün mertebe kendi güçleriyle orantılı olarak, yani devletin himayesi altında kazandıkları gelir oranında, hükümetin masraflarına katılmalıdır. Kişiler açısından, bir milletin masrafları, büyük bir mülkün sahiplerinin o mülkten sağladıkları yararlar ölçüsünde katlanmak zorunda oldukları idare masraflarına benzer. Vergide hakkaniyet veya haksızlık denilen şey de bu ilkenin gözetilmesinden ibarettir. Şurası açıklıkla belirtilmelidir ki yukarıda belirttiğimiz üç gelirden (mülk gelirleri, kar ve ücret) yalnızca birine yüklenen diğer ikisini etkilemeyen vergi, ister istemez eşitliğe aykırıdır" A. Smith (1776) burada kişilerin gelirlerine göre vergi ödemeleri gerektiğini dile getirmiş ve kişilerin gelir kaynaklarının hepsinden eşit oranda vergi alınması gerektiğini savunarak adalete ve eşitliğe vurgu yapmıştır (Akt. Şenyüz, 1995: 14).

Gelirin kazanılması, biriktirilmesi ve harcanması kamu hizmetlerinden sağlanan faydaya bağlıdır. Bununla beraber, kişilerin devletin sunduğu kamu hizmetlerinden ne kadar faydalandığı kolayca hesaplayamayacağımıza göre vergi ödeme gücü; kişilerin kendileri ve ailelerine yetecek asgari miktarın üstünde sahip olduğu gelir ve servete göre vergi yüküne katlanmaları şeklinde tanımlanabilir (Orhaner, 2007:171). Vergi ödeme gücünün ise birtakım belirtileri vardır. Bunlardan

en önemlisi kişinin gelir düzeyidir. Kişilerin gelir düzeyindeki değişimler harcamalarını doğrudan etkilemektedir. Geliri yüksek olan bireylerin ödeme güçleri geliri düşük olan bireylere göre daha fazladır. Bunun yanında bireylerin medeni durumları, aile yapıları ve sağlık durumları gibi unsurlarda vergilemede önemli faktörlerdir. Vergileme yapılırken, kişi yönünden olduğu kadar aile yapısı itibariyle de vergileme yapmak daha doğru olacaktır. Ayrıca ödeme gücünün ortaya konmasında servet de önemli bir unsurdur. Çünkü servet gelirin birikmiş şeklidir. Bu yönüyle servet bireylerin ödeme gücünü doğrudan etkilen diğer bir unsurdur.

2.1.1.2.Vergi Ahlakı

Yükümlülerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen içsel faktörlerden bir diğeri de vergi ahlakıdır. Diğer adıyla vergi zihniyeti olan vergi ahlakı, vergilerin bireyleri nasıl etkilediğini göstermektedir. Bireyler ödedikleri vergiyle bağlantılı olarak vergi ödeme alışkanlıklarına değişik davranışlar eklemekte olup; bu davranışlar vergi ahlakını ortaya çıkarmaktadır.

Vergi ahlâkı, bireylerin vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirip getirmediği, daha açık bir ifadeyle vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında mükelleflerin davranışlarının bütünüdür (Tosuner ve Demir, 2007: 14). Vergi ahlakı ile genel ahlak kavramları birbirine karıştırılmamalıdır. Genel ahlaklı çok iyi olan birisinin vergi ahlakı taşımadığı gözlenebilmektedir. Burada ki önemli konu bireylerin kamu harcamalarını finanse ettikleri vergilerin ne kadarlık kısmının kendilerine hizmet olarak döndüğü ve bunun yorumlanması ile ilgilidir. Mükellefler ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmediği kanısında olmaları durumunda vergi ahlakı bozulmakta olup; toplumun diğer bireyleri arasındaki vergi ahlakını da olumsuz etkilemektedir. Bu konuda üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise devletin sahip olduğu vergi sistemi adil bir vergi oluşturmaktan uzaksa ve yükümlüleri ağır yükler altına sokuyorsa, vergi ahlakı açısından zafiyetlere yol açmış olur. Bir ülkede sık vergi afları söz konusu ediliyor, vergi vermenin geniş bir kesim veya belli bir kamuoyu tarafından bir suç olduğundan ziyade akıllı ve kurnazlık olarak değerlendiriliyorsa, vergi ahlakından söz etmek hatalıdır (Çataloluk, 2008:218).

Devletin topladığı vergi gelirlerini nerede, nasıl harcadığı ile ilgili toplumda olumsuz bir görüş hâkim ve yayılmakta ise, vergi ahlakının henüz oluşmadığı ifade edilebilir. Vergi ahlakı kavramı sosyal ve kültürel yapılardaki farklılıklar nedeniyle

her toplumda farklı algılanabilmektedir. Bir toplumda vergi ahlakının gelişip gelişmediği, uygulanacak vergilerin başarılı olabilmesinde en önemli faktördür. Vergi ahlakı düşük olan bir ülkede, vergi kaybını minimuma indirmek için, dolaylı vergilere ve kaynakta kesme yöntemine ağırlık verilir. Vergi ahlakı ve bilincinin geliştiği ülkelerde ise dolaysız vergiler daha önemli ve başarılı uygulanmaktadır (Can ve Dursun, 2015:56). Bireyler vergi ödemenin bir görev değil de yük olduğunu düşünürlerse vergi ahlakı zayıflar. Devletin vergi ahlakının güçlenmesi için gerekli çalışmaları yapması sık vergi afları çıkartmaması, vergi cezalarında artışa gidilmesi, vergisini düzenli ve zamanında ödeyen bireylere ödüller verilmesi gibi vergi ödemenin bir görev olduğu bilincini toplumda yaygınlaştırılmalı, ödenen vergiler ile yapılan hizmetlerin tanıtımı yapılmalı ve bireyler bunun bilincine erişmelidir (Çataloluk, 2008: 218-219).

2.1.1.3.Eğitim Düzeyi

Eğitim, toplum yaşayışında yer edinmek için sahip olunan bilgi beceri ve tecrübelerin gelecek kuşaklara aktarılarak yeni neslin yetişmesini sağlamak olarak tanımlanmaktadır (Çiçek ve Sabbağ, 2006: 47). Vergi sistemlerinde ise eğitimin önemi azımsanamayacak kadar büyüktür. Eğitim sistemi, kalitesi ve düzeyi bireyler açısından oldukça önemli bir unsurdur. Bireylerin düşünce yapısı, bakış açısı vb. özelliklerinin gelişmesi eğitimle ortaya çıkmaktadır. Eğitim seviyesi yüksek olan toplumlar vergi bilinci yüksek olan toplumlardır. Bu anlamda vergi sistemlerinde ise eğitimin önemi azımsanamayacak kadar büyüktür. Mükelleflerin vergi konusunda edinecekleri görüşlerin olumlu olmasını sağlamak adına, toplumda vergi bilincinin oluşturulması, vergi ahlakının geliştirilmesi eğitim faaliyetlerinin uygulanmasıyla sağlanabilir (Can ve Dursun, 2015:56).

Bir toplumun gelişmişlik seviyesini gösteren unsurlardan biri olan eğitim düzeyi, vergiye karşı davranışların oluşmasında belirleyici bir role sahiptir. Yapılan bazı çalışmalar göstermiştir ki mükelleflerin eğitim düzeyinin yükselmesinin toplumun vergi bilinç düzeyini arttırdığı bu durumda verginin kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği açısından öneminin toplum tarafından daha kolay kavranmasına sebep olduğunu göstermektedir. Ancak bazı çalışmalar neticesinde ise eğitim düzeyinin artmasının mükelleflerin vergilerin verimli alanlarda kullanılması durumunu daha iyi sorgulamalarına imkân sağlaması ve nasıl vergi kaçıracaklarını daha iyi öğrenmesi açısından vergiye karşı olumsuz tepkiler geliştirilmesinde önemli

rol oynadığını ortaya çıkarmaktadır (Çiçek ve Sabbağ, 2006: 47; Çataloluk, 2008:220).

Eğitim düzeyi artırılarak sorumluluk sahibi bilinçli bireyler yetiştiren toplumlar incelendiğinde her anlamda kendini geliştirmiş belirli bir düşünce yapısına ulaşmış bireyler karşımıza çıkmaktadır. Devlet için eğitilmiş bireyler vergi bilinci yüksek vergi ahlakı yüksek bireyler demektir. Devletin ne için vergi aldığını alan bu vergilerin kendilerine nasıl kamu hizmeti olarak geri döneceğinin bilincinde olan bireyler demektir. İyi eğitilmiş toplumlarda vergilere gösterilen tepkiler daha azdır. Vergiden kaçınma vergi kaçırma gibi olumsuz davranışlara yönelmeler de daha az olmaktadır. Bunlarla beraber alınan vergilerin ne şekilde kullanıldığı hangi kamusal hizmet olarak toplumun yararına geri döndüğü, devletin aldığı vergilerle israf ekonomisine yönelip yönelmediği daha çok araştırılmakta ve devlete yönelik eleştiriler daha fazla olmaktadır. Eğitim seviyesi düşük olan toplumlarda vergilere karşı tepki her zaman daha şiddetli ve yersiz olmaktadır. Bunun için devletler eğitim düzeylerini artırarak sorumluluk sahibi bilinçli insanlar yetiştirerek toplumun gelişmesini ve ilerlemesini hızlandırmayı amaç edinmelidir. Eğitilmiş bireyler yetiştirilerek vergilere karşı ortaya konulan tepkilerin azalmasına, devletin daha fazla vergi toplamasına ve bununla birlikte vergilere karşı doğması muhtemel olumsuz tepki ve davranışların önlenmesini de sağlamaktadır. Artan eğitim düzeyi ile bilgiye daha kolay ulaşan vergi mükellefi vergi mevzuatını ve vergi mevzuatında yapılan değişiklikleri daha kolay takip etmektedir. Bilinçli bir mükellef verginin ekonomik önemini daha kolay kavradığı için vergi kaçırma konusundaki eğilimleri diğer mükelleflere nazaran daha düşük olmaktadır.

Eğitim düzeyi yüksek olan toplumlar tarih boyunca gelişmiş medeniyet seviyesi yüksek her bakımdan tüm toplulukların örnek alacağı halkının refah seviyesi yüksek olan toplumlardır. Özetlemek gerekirse eğitilmiş toplumlarda vergi bilinci gelişmiştir vergi mükellefleri vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını zorlayıcı bir güç olmadan yerine getirmektedirler. Devlet vergileri tahsil etme konusunda daha az zahmete katlanır ve vergileri toplumun refah seviyesini arttıracak gerekli kamu hizmetlerinin finansmanı için harcamalar yapar (Çiçek ve Sabbağ, 2006: 47; Çataloluk, 2008:220).

2.1.1.4. Devlete Olan Bağlılık

Devletine bağlı olan bireylerin oluşturduğu toplumlarda bireyler o ülkede vatandaş olmaktan gurur duyarlar ve devletleri için üzerlerine düşen bütün ödev ve sorumlulukları yerine getirirler. Devletlerin ülke vatandaşlarına yüklediği en büyük ödevlerden biride vergileri düzenli ve sağlıklı bir biçimde ödemeleridir. Bu noktada devlete sıkı sıkıya bağlı olan toplumlar bu sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmektedirler. Devlete bağlılığın yanı sıra devletin neler yaptığı vatandaşlarının güveninin kazanılıp kazanılmadığı sosyal devlet anlayışının olup olmadığı vergide adalet, hak, eşitlik gibi kavramlara ne kadar dikkat edildiği gibi birçok neden devlete karşı olumlu ya da olumsuz yönde tepkilerin olmasına neden olabilir. Yükümlülerin vergiye karşı davranışların belirlenmesinde devlet ile ilgili görüşleri önemli bir unsurdur. Yükümlüler, devletin giriştiği faaliyetleri değerlendirerek ve devletin kendilerinde yarattığı devlet imajı beklentilerinin sonucu devlete vergi vermenin gerekli ya da gereksiz olduğu inancına kapılabilirler (Çataloluk, 2008:218; Gencel ve Kuru, 2010: 20). Devletin kötü yönetildiği, toplanan vergilerin israf edildiği, verimli ve etkin bir şekilde kullanılmadığı yönünde bir kanaat oluşursa yükümlü vergi vermekten kaçınılacaktır. Devletin, vergi konusunda adil davranmadığı, yükümlünün haksız olarak çok vergi verdiği düşüncesi hâkim ise bu durum yükümlü açısından vergi vermenin haklılığını ortadan kaldırıp, verginin reddine varacaktır. Hatta devlet karşılığına veya düşmanlığına kadar ilerleyecektir (Tosuner ve Demir, 2009:2).

Vergi mükelleflerinin olumlu veya olumsuz yöndeki tüm düşünceleri vergilerini ödeme veya ödememe yönünde davranışlar sergilemesine neden olmaktadır. Devletine güvenmeyen vatandaşların bağlılığından söz edilemeyeceği gibi devletin dayattığı yükümlülükleri de yerine getirmesi beklenmemektedir. Ülke vatandaşlarının devletin meşru yapısını ve varlığını kabul etmeleri, devletin kendilerine sunduğu hizmetlerden de yeterli ölçüde doğru orantılı olarak vergiye katlanmalarını kolaylaştıracaktır (Tosuner ve Demir, 2009:2). Bu bağlamda, devlet vatandaşlarının kendisine duyduğu güveni artırıcı önlemleri almalı ve ciddiyetle uygulamalıdır. Ayrıca çeşitli eğitici programları devreye sokmalıdır. Bunu sağlaması halinde devlete olan bağlılık artacak ve vergiye gönüllü uyum sağlanacaktır.

Özetlenecek olursa, vatandaşların devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden yararlanması ile devletin varlığını ve otoritesini kabul etmesi arasında doğru bir orantı bulunmaktadır. Yani devlete olan sadakat arttıkça mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tahammül artacak, sadakatin azalması durumunda ise

vergiye karşı gösterilen tepkilerin şiddeti artacaktır. Kamu harcamalarının etkinliği ve vergilemedeki adalet, mükellef ile devlet arasındaki bu ilişkinin oluşmasında önemli rol oynamaktadır.

2.1.1.5. Siyasal İktidara Bakış Açısı

Parlamente demokrasilerin temelini siyasi partiler oluşturmaktadır ve siyasi partiler, siyasi iktidarı elinde bulundurmaktadırlar. Her siyasi partinin seçim programı vardır. Seçime katılmadan önce her siyasi parti programını açıklamaktadır. Halkın kendilerine destek vermesini istemektedir. Seçim sonucu iktidara gelen parti veya partiler, kendi programlarını veya uzlaşarak oluşturdukları programı uygulamaya başlamıştır (Tosuner ve Demir, 2009:5-6). İktidara gelen partinin uygulayacağı politikardan bazıları vergileme ile ilgilidir. Vergilemeye ilişkin alınacak kararların mükellef tarafından olumlu ya da olumsuz karşılanmasını belirleyen en önemli etkenlerden biri de siyasi iktidarı desteklemiş olup olmamasıdır. Siyasal iktidarı benimseyen mükellefler açısından alınan kararlar savunulurken, benimsemeyen mükellefler açısından alınan kararlar psikolojik açıdan rahatsızlık yaratacaktır.

Bu programların içerisinde devlet harcamalarının nasıl yapılacağı, vergi uygulamalarının nasıl gerçekleşeceği gibi önemli unsurlar da bulunmaktadır. İktidarı elinde bulunduran parti ya da partiler; kendilerine oy vererek desteklemiş veya desteklememiş olsun, alacağı kararlar tüm vatandaşları zorunlu olarak bağlamaktadır. Vatandaşlar da doğal olarak siyasi iktidarı elinde bulunduranlara karşı bir tutum içerisine girmektedirler (Çataloluk, 2008:220). Bu tutum, vatandaşın kendisini iktidarla özdeşleştirirse vergi ve benzeri kararlara destek vererek olumlu bir tavır takınmasına sebep olmaktadır. Eğer vatandaş kendisini iktidarla özdeşleştiremiyorsa, iktidarın aldığı kararları benimseyecek ve siyasi iktidara karşı oluşlarına göre aldıkları veya alacakları kararlara tepki olarak kararların etkilerinden kurtulmaya çalışacaktır. Bu kurtulma çabası vergilendirmede vergi vermeme veya vergiden kaçınma şeklinde ortaya çıkacaktır (Gürler Hazman, 2009: 55).

2.1.1.6. Ailenin ve Bireyin Gelir Düzeyi

Yükümlünün, sahip olduğu aile ve anlayışı kişi başına düşen geliri de vergiye karşı tutumu etkilemektedir. Yükümlünün vergiye karşı tavrı, sahip olduğu aile yapısı, aile anlayışı ve ailenin gelir düzeyine göre değişmektedir. Ödeme gücü ile

ilişkili olarak aile kavramından ne anlaşıldığı ve mükellefin bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı çok önemlidir (Aydoğan, 2017: 19). Kendisiyle aynı vergi diliminde olan ve bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı diğer vergi mükelleflerine göre daha fazla olan yükümlünün, hissettiği vergi yüküyle doğru orantılı olarak vergiye karşı tutumu ve göstereceği tepki aynı olmayacaktır. Ayrıca yeterli gelire sahip bekâr bir mükellefin evlenip çocuk sahibi olması durumu vergi anlayışını olumsuz yönde değiştirerek tepki göstermesine yol açacaktır. Burada dikkate alınması gereken husus, toplam gelirden ziyade kişi başına düşen gelirin aile bireylerinin asgari ihtiyaçlarını karşılamasıdır. Kişilerin aile ölçeğindeki değişmelerin dikkate alınmasında farklı yöntemler kullanılmaktadır. Temel çerçeve içerisinde bu yöntemlere değinecek olursak; birincisi, toplam gelirden her aile bireyi için kabul edilebilecek bir indirimin vergi dışında tutulmasıdır. İkincisi ise gelirin bölünmesi sistemidir. Bu yöntemle göre yükümlünün ve karısının kazançları ayrı ayrı elde edilmiş şekilde düşünülerek, ilgili vergi oranı üzerinden vergilendirme yoluna gidilmektedir. Yükümlünün vergiye karşı tutumunu ilişkilendirirken, burada ödeme gücüyle ilişkilendirilmesine rağmen, aile ölçeği, ailenin büyüklüğü, yani kavram olarak aileden ne anlaşıldığı ve buna bağlı olarak bakmakla yükümlü olunan kişi sayısı öne çıkmaktadır. Bakmakla yükümlü olunan kişi sayısı fazla olan vergi yükümlüsünün, daha az sayıda kişiye bakmakla yükümlü olan kişiye göre aynı vergi dilimi içerisinde yer alması halinde taşıdıkları yük aynı olmamakla beraber gösterdikleri tepki de birbirinden farklılık göstermektedir. Yeterli gelire sahip olan ve tek başına yaşayan bir bireyin saha sonra evlenip çocuk sahibi olması durumunda, daha önce yeterli gelire sahipken gelirinde azalma olması fedakârlık anlayışına göre alınmayan vergi anlayışı değişecektir. Vergi ödemek bir olumsuzluk olarak görülüp vergiye karşı tepkisi artacaktır. Burada önemli olan husus, ailenin toplam gelirinden ziyade kişi başına düşen gelirin aile bireylerinin asgari ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığıdır (Çataloluk, 2008; Akdoğan, 2012).

2.1.1.7. Yükümlülerin Diğer Yükümlüler Hakkındaki Görüşleri

Yükümlüler, vergiye karşı tavır takınırken diğer yükümlüler hakkındaki görüşlerini de önemsemektedirler. Yükümlü, kendi ödediği veya ödemek zorunda kaldığı vergi ile kendisiyle aynı şartlarda veya kendisinden daha iyi gelir ve hayat standartlarına sahip mükelleflerin ödediği vergiyi karşılaştırarak kendisinin haksızlığa uğradığını ve ağır bir vergi yükü altında bulunduğunu düşünmektedir. Bu

durumda yükümlü, vergiden kaçınmanın yollarını aramaktadır. Diğer yükümlülerin ödediği vergi oranı kadar vergi ödemek için çareler arayarak ve vergiden kaçınmaktadır (Şenyüz, 1995: 40-41). Diğer bir husus ise, yükümlünün kendisi ile ilgili bir vergi denetimine girildiğinde, başka yükümlülere bu tür mali denetimlerin uygulanmıyor olmasına olumsuz tepki göstererek, kendisine haksızlık yapıldığı düşünceye kapılmasıdır. Yükümlülerin kendisine uygulanan denetimlerin başkalarına uygulanmadığını ve zamanında ödediği vergilerin af çıkması sonucunda diğer mükelleflerce ödenmemesi neticesinde kendisini haksızlığa uğramış hissetmesi vergiye karşı tepkilerinin artmasına yol açacaktır.

Vergisini zamanında verdiği halde, diğer yükümlülerin vergi vermediğini ya da daha sonra çıkarılan aflu affedildiğini düşünerek kendisini aldatılmış hissetmektedir. Bu durum ise yükümlünün vergiye karşı tepkilerinin artmasına sebep olmaktadır. Aynı şekilde vergilemede kaynak usulü uygulanan mükelleflerin vergilerini beyan usulüne göre ödeyen mükelleflerden bazılarının yasaların dışına çıkarak eksik beyanda bulunmasını görmesi, haksızlığa uğradıklarını düşünmelerine yol açarak hissettikleri subjektif vergi yükünün artmasına sebep olacaktır. Bir toplumda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yaygın bir durumda ise dürüst mükellefler bu durumdan olumsuz bir şekilde etkilenmektedir. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellef çevresindeki mükelleflerin vergi kaçırdığını fark eder ve bu yönde düşünceye kapılırsa vergi ahlakı zedelenecek, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ihtimali artacaktır. Vergi denetimlerinin vergilemede adaletin sağlanarak vergi ödemekle yükümlü olan bireyin güveninin kazanılması gerekmektedir. Güven duymayan adalete inanmayan vatandaşların vergi kaçırma vergiden kaçınma gibi davranışlara yönelmesi engellenmelidir. Bunun içinde bireyin doğduğu andan itibaren devletin adaleli bir şekilde vergilendirdiği haksızlık yapılmadığı vergi ödemeyenlerin cezalandırılacağı düşünceleri insanlara empoze edilmelidir (Şenyüz, 1995: 40-42).

2.1.1.8. Yükümlünün Mesleği ve Şahsi Özellikleri

Yükümlünün mesleği ile vergiye karşı göstereceği tepkiler arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Yükümlülerin, vergiye karşı geliştirecekleri tutumları belirlemede hangi meslek gruplarında oldukları da önem arz etmektedir. Bazı meslek gruplarında yer alan mükellefler, vergileri başkalarına yansıtılarak vergiden bir ölçüde kurtulabilmektedir. Bir başka meslek grubu ise, zahmetlice ve zor şartlarda

çalışarak elde ettikleri gelirlerinden vazgeçerek çalışmamayı tercih etmektedir (Çataloluk, 2008:221). Sahip olunan meslek grubu ardında vergiden kaçma yanlış beyanda bulunma eğilimi fazla ise mesleğe yeni adım atmış mükelleflerde bu tür faaliyetlere yönelmektedir. Ayrıca, sahip olunan meslek grubunun kazançları ve toplumda edindiği yer itibarıyla yüksek olmamasına karşın ödediği vergiler yüksekse vergi mükellefleri vergi kaçırmaya yönelmektedirler. Yapılan bilimsel araştırmalar sonucunda stopaj usulüne göre vergilendirilen ücret gelirine sahip meslek gruplarında vergi kaçırma oranının sıfıra yakın olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir husus ise kendi beyanına göre vergilendirilen serbest meslek sahiplerinin yapılan satış ya da verilen hizmet karşılığında fatura kesmeyerek ya da çeşitli gider kalemlerini masraf göstererek vergi matrahlarını azaltmaları vergi kaçırma oranlarının artmasına sebep olmaktadır (Çataloluk, 2008: 221).

Yükümlülerin sahip oldukları, yaş, eğitim ve kültür düzeyleri, inançlar ve şahsi unsurları vergi vermeyi önemli ölçüde etkileyen faktörlerdir. Genç yaştaki kişiler, aralığındaki gençler henüz yüksek bir gelire sahip olmamaları ve 25 ila 30 yaş aralığındaki gençler henüz yüksek bir gelire sahip olmamaları ve aile kurup daha yüksek aile standartlarını oluşturma isteklerinin oluşu, öncelikleri hayat standartlarını oluşturma isteklerinin olması nedeniyle vergi vermeye karşı isteksiz olabilmektedirler. Yükümlülerin yaşları ilerledikçe, belli bir hayat standartlarına ulaştıklarından, bu standardı korumaya yönelik bir irade ortaya koymaktadırlar. Bu isteklere uzun bir süredir sahip oldukları için daha yüksek bir hayat standardı beklentisine sahip değildirler. Bu yaş grubunda yer alan mükellefler diğer yaştaki gruplara göre vergiye karşı sert tutum sergilememektedirler. Bireylerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen başka etmenlerde vardır. Bunlar (Tosuner ve Demir, 2009: 8);

Din: Hırsızlık, tek tanrılı yani kitabı dinlere göre büyük bir suç olarak görüldüğünden yasaklanmıştır. Din şahıslarının doğru araçlarla maddi varlığını arttırmalarına ortam hazırlamaktadır. Bu nedenle vergi de devlete ödenen bir borç ve yükümlülük olduğundan, mükelleflerin devlete karşı olan yükümlülüğünü yerine getirmeyerek borcunu ödememesi bir tür hırsızlık olarak görülebilir. Kişilerin dini inançlarına bağlılığının onların vergi ödemede içsel motivesini arttıracakını düşünmek yanlış bir düşünce olmamaktır.

İrk: Kuzey Avrupa ülkeleri ile Latin ırkına mensup Fransa ve İspanya gibi ülkeleri karşılaştırmakta ve Anglo-Sakson ırkının vergilere karşı daha fazla gönüllü

uyum gösterdiğini; Latin ırkının ise vergilere karşı devamlı olarak büyük tepkiler gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Yaş: Vergiye gönüllü uyum göstermede yaş faktörü önemli unsurdur. Yapılan çalışmalar genç yaştaki bireylerin vergi kaçırmaya daha eğilimli olduklarını ortaya koymaktadır. Çünkü genç bireyler tüketime daha çok yönelmişlerdir ve kazançlarında meydana gelen en ufak azalma bile onları vergi yasaların dışına çıkmaya itmektedir. Ancak ileri yaştaki bireyler belirli bir hayat seviyesine ulaştıkları ve bunun devamı yönünde bir iradeye sahip olmamaları dolayısıyla genç yaştaki bireylere göre vergiye karşı daha fazla uyum göstermektedir. Yani genç yaştaki bireyler yürürlükteki vergi kanunlarına uyma konusunda iyi niyetli davranışlar bile vergiye karşı olan bakış açıları daha yaşlı mükelleflere göre olumsuzluk göstermektedir. **Cinsiyet:** Cinsiyet faktörü sosyal psikoloji alanındaki çalışmaların çoğunda dikkate alınan demografik değişkenlerden olmasına rağmen vergi idaresi tarafından pratikte pek fazla önemsenmemektedir. Yapılan birçok araştırma, kadınların vergi ahlakı ve vergiye gönüllü uyumlarının erkeklerle nazaran daha yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca sosyo-psikologların ortaya koyduğu bağımlılık düzeyi 35 sebebiyle geleneksel kadın profili, erkeğe göre daha az bağımsız olduğu için vergi ahlakının kadınlarda daha yüksek çıkması gayet normaldir.

Medeni Hal: Clotfelter (1983:367)'e göre ticari kazanç elde eden yükümlüler dışında, evli olanların bekâr mükelleflere nazaran vergiye karşı daha fazla olumsuz düşüncelere sahip olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Aynı sonuca Slemrod (1985:232)'da ulaşılarak evli mükelleflerin bekârlara göre daha fazla vergi kaçırdığını saptamıştır. Ancak genel bir yargıya ulaşmak için elde edilen veriler oldukça yetersizdir.

Özetlemek gerekirse sahip olunan meslek, yaş, din, dil, ırk, medeni hal ve toplumsal çevre mükellefi vergi ödemeye istekli veya isteksiz bir birey yapmayı yönlendirebilmektedir. Elde edilen gelir de ödenmesi gereken vergilere karşı mükellefi daha hassas bir psikolojiye itebilmektedir. Bu da vergiyi düzgün ödemeye veya vergiden kaçınma gibi durumlara yol açabilmektedir (Şenyüz, 1995: 48).

2.1.1.9. Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı

Devlet tarafından üretilen kamu hizmetlerinin algılanış biçimi vergiye karşı davranışlara etki etmektedir. Sosyal refah anlayışı çerçevesinde devlete gün geçtikçe daha fazla görev yüklenmesi sebebiyle devletin ihtiyaçları zamanla artmaktadır. Bu yüzden devlet artan ihtiyaçların karşılanması amacıyla daha çok harcama yapmak ve daha çok harcama için daha fazla gelir elde etmek zorundadır. Devletin elde ettiği kamu gelirleri özel kesime kıyasla çeşitlilik arz etmektedir. Her geçen gün çeşitlenmesine karşın kamu gelirleri arasında en önemli payı ise vergi gelirleri oluşturmaktadır. Yükümlülerin kamusal hizmetlerin finansmanı için ödedikleri vergilerin etkin bir şekilde kullanılması, üzerlerine düşen subjektif vergi yüklerini azaltmaktadır. Ancak ödedikleri vergilerin israf edildiği ve savurganca kullanıldığını gördüklerinde de devlete vergi ödemede isteksizlik oluşacaktır. Bu sebeple mükellefler vergi ödemek yerine kişisel anlamda kendilerine daha fazla fayda sağlayacak alanlara yatırım yapmayı tercih edebilir. Bu durum toplanan vergi gelirlerinde azalmaya yol açacaktır. Yükümlü kamu hizmetlerinin değerlendirilmesini kendisine ve kamuya olan yararına göre yapmaktadır. Kamu hizmetlerinin kendisine ve kamuya olan yararına göre yapmaktadır. Kamu hizmetlerinin kendisine ve kamuya yarar sağlandığı, bu hizmetlerden doğrudan doğruya yararlandığını düşünüyorsa vergi vermenin de doğru olduğunu düşünecektir. Devletin ürettiği kamu hizmetlerinin kendisini doğrudan etkilemediğini veya kamuya yarar sağlamadığını, hizmetlerin kalitesiz, verimsiz ve gereksiz olduğunu düşünüyorsa vergi vermenin de gereksiz olduğu düşüncesine kapılacaktır. Bu durum yükümlünün vergiye karşı tepkilerinin artmasına sebep olacaktır. Devletin kamu hizmetlerini yükümlülerin tercihleri doğrultusunda üretilmesi yararlı olacaktır. Vergi politikalarında “ödediğiniz vergiler size yol, su, enerji ve okul olarak dönecektir” denilmektedir. Verginin, halkın doğrudan yararlanabileceği hizmetlerin finansmanında kullanılacağı görüşü, vergiye karşı tepkilerin azalmasını sağlayacaktır (Çataloluk, 2008: 220-224).

Devlet tarafından üretilen kamu hizmetlerinin etkinliği de vergiye karşı duyulan tepkileri belirlemektedir. Devlet tarafından toplanan vergiler etkin ve verimli bir şekilde kullanılarak kamunun ürettiği hizmet türlerine dönüştürülmektedir. Yükümlüler vergilerin kamu hizmetlerine dönüşümüyle yakından ilgilenmektedir. Devlet topladığı vergileri hiçbir etkinlik ve verimlilik

analizine tabi tutmadan ve kamunun ihtiyaçlarını belirlemeden hizmet üretmesine yükümlüler olumlu bakmamaktadırlar. Devlet, kamu hizmetlerini gerçekleştirirken buna dikkat etmelidir. Devletin hazır olarak piyasadan daha ucuza satın alabileceği hizmetlerden tamamen çekilmesi görüşü son dönemlerde kabul görülen görüştür. Yükümlüler etkin olmayan kamuya finanse edecek vergiler vermek yerine, kendilerince daha etkin gördükleri alana yatırım yapmayı tercih etmelerine sebep olmaktadır. Bu durum da devlet için, vergi gelirlerinin heba olması anlamına gelmektedir. Vergiye karşı tepkilerin artmasına yol açmaktadır (Tuncer, 1997:114).

2.1.2. Dışsal Faktörler

Vergiye karşı davranışların geliştirilmesinde içsel faktörler olduğu gibi dışsal faktörlerde vardır. Bu faktörler, vergi idaresi ve vergi mevzuatından kaynaklanan faktörler, ekonomik konjonktürden kaynaklanan faktörler ve ülkenin sahip olduğu siyasal yapıdan kaynaklanan faktörlerden oluşmaktadır.

2.1.2.1. Vergi Otoritesi ve Kanunlardan Kaynaklı Etmenler

Devlet vergi uygulamalarını gerçekleştirirken, yasal düzenlemeler yapmadan yürütme organını geniş yetkilerle donatırsa, çoğunluğun bunu tasvip etmemesine ve buna karşı tepki göstermesine sebep olur. Bu durum yükümlülerin tepkilerinin artmasına sebep olurken, vergiden kaçınmanın yollarına başvuranların sayısının artmasına neden olacaktır. Diğer önemli husus ise, yükümlülerin vergi sistemine olan güvenlerinin sarsılmasını, vergi idaresinin denetim ve gözetiminde çalışmak yerine, spekülatif yatırımlara yönelerek gelir elde etmeyi istemelerine sebep olmasıdır. Bu durum, devletin vergi kayıplarının artmasına kamu gelirlerinin ise azalmasına neden olmaktadır (Doğanyiğit, 2016:40).

Vergi mevzuatı sadeleştirilerek daha az sayıda vergi çeşidi ihdas edilmelidir. Mükellef sayısı artırılmalı ve bu yönde devlet genç girişimcileri teşvik etmelidir. Mükellef sayısının artmasıyla ülkede oluşan katma değer ile birlikte devletin vergi gelirleri de artacaktır. Vergilemenin eşitliliği ve çokluğu vergi ödemeyi bir kflet haline getirmekte ve vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir. Vergi dışı kalmış olanların kayıt altına alınması için denetimlere ağırlık verilmelidir. Kayıtsız olanların yükünü kayıtlı olan mükelleflerin yüklemesini vergi adaletinin bozulmasına ve vergiye karşı tepkilerin artmasına, vergi kaçırmaya meyilli olmayan mükelleflerin de vergi kaçırma yollarına sapmasına sebep olmaktadır.

Vergi suçları için öngörülen cezalar mükelleflerin vergi kaçırma eğiliminde bulunmalarına önemli ölçüde etkindir. Diğer bir ifadeyle mükellefler, denetim ve cezaların etkinliğini değerlendirerek, vergiye tabi gelirlerinin ne kadarını beyan edip ne kadarını beyan dışı bırakacakları konusunda tercihlerini yapmaktadırlar. Devlet mükelleflerin yaptıkları beyanları, bilgi teknolojilerini kullanarak çeşitli analizlere tabi tutarak düşük vergi verenleri veya hiç vergi vermeyen mükellefleri tespit etmeye çalışmaktadır. Çıkan sonuçlara göre ise denetimlerini gerçekleştirmektedir. Ancak, devlet gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık ortalama olarak %2'sinin inceleyebilmektedir. Bu denetimler de ağırlık olarak sınırlı denetimlerden diğer bir ifadeyle sahte belde kullanma üzerine yapılan denetimlerden oluşmaktadır. Bu da denetimin neredeyse hiç yapılmadığı anlamına gelmektedir. Bu durumun farkında olan mükellefler vergi kanunlarına aykırı hareket etmekten çekinmemektedirler (Karayılmaz ve Güren, 2016).

Vergi denetiminde esas olan etkinliktir. Devlet vergi sistemini yeniden ele alarak köklü değişikliklere gitmelidir. Vergi kaçakçılığını teşvik eden mevcut vergi sistemini kaldırarak, yerine adil vergi sistemi getirilmelidir. Bununla birlikte denetim mekanizması da tam olarak çalıştırılmalıdır. Toplum üzerinde korku ve baskı oluşturmak yerine, İdarenin vergiye konu olan iş ya işlemleri mutlaka inceleyebileceği düşüncesi vergi denetim mekanizmasının etkinliği ile yerleştirilmelidir. Böylece topluma, devletin mutlaka vergi denetimlerini yaptığı ve vergi kaçığına sebebiyet verenleri ise cezalandırdığı anlayışı yerleşecek ve vergiye gönüllü uyum sağlanacaktır.

Etkin ve verimli bir şekilde vergi inceleme mekanizmasının işletilmemesi vergiye karşı tepkileri artırmaktadır. Vergi idaresinin vergi ile ilgili yükümleri yerine getirmeyen mükellefleri kısa zaman içinde tespit edip cezalandırması, diğer mükelleflerle devletle barışık olmasını sağlamaktadır. Bu durum vergiye gönüllü uyumu da olumlu yönde etkilemektedir. Vergi idaresinin etkin olmaması ise mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesine yol açmakta ve bu durum vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilemektedir (Taşkın, 2010: 72).

2.1.2.2. İktidar Kaynaklı Etmenler

Vergilere karşı toplumun verdiği tepkiler yönetildikleri sistemlere göre farklılık gösterebilir. Demokrasi ile yönetilen toplum vergilere karşı daha az tepki göstermektedir. Bunun temelinde ise kendi oylara ile iktidara gelen yöneticileri daha

kolay eleştirmeleri ve vergilerin nereye harcandığını sorgulayabilmeleridir. Demokratik rejime sahip ülkelerde ise vergi yükümlülükleri uygulanacak vergi politikalarının oluşumunda etkide bulunabilmektedirler. Vergi yükümlülükleri, kendilerine yakın siyasi parti ve programlara oy vererek kendileri açısından en az vergi yükü getirecek bir yapılanmayı tercih edeceklerdir. Yine burada siyasi iktidardan verdikleri vergilerin iyi ve verimli kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili hesap sorabilmektedirler. Burada halkın vergilere karşı gösterdikleri davranışlar açısından demokratik siyasi yapılanmanın öne çıktığını rahatlıkla söylenebilir. Çünkü bu tür demokratik ülkelerde halk yönetimde söz sahibi olabilmektedir. Halkın yönetimde söz sahibi olması, vergiye gönüllü katılımı kolaylaştırmaktadır. Ülkemizde, toplum kendisini yönetecek kişileri oylarıyla seçer ve iş başına getirir. Siyasal yönetimin yasallığı ise demokrasinin temel araçlarının uygulanma düzeyidir. Toplumda uygulanan siyasi enstrümanlar toplumun vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkilemektedir (Şenyüz, 1995: 81-82; Aktan, 2012: 20).

2.1.2.3. Vergi Afları Kaynaklı Etmenler

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasına vergi affı denilmektedir. Daha önce vergisini ödemeyen mükelleflerin vergilerini ödemeleri için devlet tarafından onlara sunulan bir fırsat olarak görülebilir. Vergisini ödememiş bireylere devlete karşı olan borçlarını ödemeleri için bir fırsat olurken devletlere de acil gelir sağlaması yönünden olumlu etkileri olduğu düşünülebilir. Vergi afları hükümetlerce acil gelir sağlayabilmesinin yanı sıra vergi uyumuna ilişkin olarak daha fazla mükellefin kayıt altına alınmasına imkân sağlayabileceği gibi yeni bir vergi rejimine geçilmesini de kolaylaştırıcı olumlu yararları söz konusudur. Ancak, vergi aflarının uygulanmasından önce ve sonra gerekli önlemlerin alınmaması veya alınsa dahi bunların başarılı olmaması durumu, mükelleflerce sık vergi aflarının uygulanabileceği izlenimi yaratmaktadır. Bu durum da mükelleflerin adalet düşüncelerinin zedelenmesine uzun dönemde vergi uyumunun azalmasına ve vergiye karşı tepkilerin artmasına sebep olmaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010:37-41). Hükümetlerin siyasi kaygılarla veya başka nedenlerle sık vergi affı uygulamasına gitmesi sonucunda toplumda oluşan “nasıl olsa ilerde bir af çıkar” düşüncesi yaygınlaşmakta ve mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerin ertelemelerine veya hiç ödememelerine neden olmaktadır. Anlaşılacağı gibi vergi affına karşı olan ve

yararlı bulan birçok görüş vardır. Vergi affının vergisini düzenli ödeyen mükellef açısından bir haksızlık olarak görülmesi affa uğrayan mükellefin tekrar af çıkar o zaman öderim düşüncesi vergi affını eleştirmesine neden olmaktadır. Vergi affını eleştirenler bu iddialarını destekleyecek çeşitli görüşler ortaya koymaktadır. Bu görüşlerden birincisi; vergi kaçırana vergi affıyla birlikte vergi yüklerini azaltacak ayrıcalık sağlanmasının dürüst mükelleflerin haksızlığa uğradıklarını düşünmelerine yol açmasıyla birlikte vergiye karşı uyumlarının olumsuz olarak etkilenmesidir. Bu görüşlerden ikinci ise; mükelleflerin vergi affını bir kerelik fırsat olarak algılamaması sonucunda gelecekte af beklentisi içerisi girmesi ve bu durumun vergiye gönüllü uyumlarını negatif bir şekilde etkilenmesiyle ilgilidir.

2.1.2.4. Ekonomik Dalgalanmalardan Kaynaklanan Etmenler

Bireylerin ve özellikle de vergi ödeme durumunda olan yükümlülerin davranışları üzerinde ekonominin bulunduğu durum çeşitli şekillerde etkili olmaktadır. Yükümlüler vergilerini öderken hiçbir karşılık beklemeden vergilerini ödemek zorundadırlar. Bu durum da bireylerin tüketim ve kullanım özgürlüğünü kısıtlamaktadır. Bir ülkede uygulanan vergi sistemi, kuşkusuz o ülkenin ekonomik yaşamından soyutlanmaz. Ülkenin milli gelir düzeyi, enflasyon seviyesi ve ekonomideki adil gelir dağılım mekanizmalarının işleyişi gibi faktörler yükümlülerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkilemektedir (Çiçek, 2006:47). Bir ülkenin milli gelir düzeyi enflasyon oranları seviyesi gelirin adil dağılımının olup olmaması bu gibi durumlar vergiye karşı bireylerin tutumlarını etkilemektedir. Kişi başına düşen milli gelir seviyesi yüksek olan ülkelerde bireylere yüklenen verginin daha az hissedilmesi bireylerin vergilere karşı daha az tepki göstermesine neden olmaktadır. Milli gelir seviyesi düşük olan ülkelerde ise bireylerin kazançlarından alınan vergilerin yarattığı yük hissi en üst seviyede olacaktır.

Gelişmekte olan ülkelerdeki yüksek enflasyon, mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını olumsuz etkilemektedir (Akdoğan,2012: 268). Enflasyonist ortamlarda vergilendirilebilir gelirin tespit edilmesinde kullanılan oran ve tutarlar aşıkları için ödenecek vergi konusunda mükellefler açısından bir belirsizlik ortaya çıkmaktadır. Özellikle işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun olmaması sebebiyle mükellefler enflasyondan kaynaklanan fiktif karların vergisini de ödemek durumundadır. Bu durum ise işletmelerin öz kaynaklarını olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

Adil gelir dağılımı adaletli vergi dağılımı gibi sistemlerinin kamu otoriteleri tarafından ne kadar dikkat edildiği ne kadar geliştirildiği de önemlidir. Milli gelirin ülke içerisinde bireyler ve sektörler arasında adil dağılmaması bazı kesimlere avantaj sağlarken, bazı kesimler üzerinde bir yük oluşturarak vergiye karşı tepki göstermelerine yol açmaktadır. Vergi ödeyen bireylerin vergiye karşı tepkilerini azaltmak için devletin adaletli vergilendirmeye alınan vergilerin refah maksimizasyonu sağlamasına dikkat etmesi gerekmektedir ancak bu şekilde vatandaşın vergiye karşı tepkileri daha az olur.

2.2. MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI GÖSTERDİĞİ DAVRANIŞ BİÇİMLERİ

Vergi yükü subjektiftir. Çünkü vergi bireyin iktisadi gücünde azalmaya sebep olmaktadır. Bu sebeple de birey vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi davranışlara yönelebilmektedir. Buradaki önemli husus ise, vergi yükünün vergi ödeyenin psikolojik yapısına bağlı olarak bu yükü nasıl ve ne ölçüde hissettiğidir. İnsan davranışları, yaşanan olayların oluşturduğu algı ve bu algı ile oluşan tutuma göre oluşup şekillenmektedir. Vergi ödemekle yükümlü olan yükümlülerin vergiye karşı gösterdiği tepkiler bir sonuç özelliği oluşturmaktadır. Bu sonucu meydana getiren psikolojik ve diğer nedenlerin öncelikle incelenmesi olaylara bütünsel ve sistematik açıdan yaklaşması açısından önemlidir.

Konulan herhangi bir vergi kendisinden vergi alınan yükümlü için yük oluşturur ve bu yükten kurtulma arzusu doğurur. Bu konuda yapılabilecek şeylerden birincisi, vergi matrahının daraltılması ya da yok edilmesi yoluyla vergiyi hiç ödememeye ya da az ödemeye çalışmaktadır. Mükelleflerin bu konuda başarılı olmaları halinde devletin vergiden sağladığı gelir azalmakta ya da tümüyle ortadan kalkmaktadır. Diğer yandan, bu çabalara rağmen vergiyi ödemek zorunda kalan mükellef, bu kez çeşitli yollarla verginin yükünü sırtından atma çarelerini aramaktadır. Bu durumda verginin matrahında bir daralma ya da matrahın bütünüyle yok edilmesi söz konusu değildir.

2.2.1. Verginin Yansıtılması

Bilindiği üzere devletler topladıkları vergileri kamu harcamalarında kullanarak milli ekonomiye tekrardan geri dönmektedir. Ancak kişiler veya kurumlar kendilerinin ödedikleri veyahut da ödeyecekleri vergilerin bir kısmını ya da

tamamını başkalarına devretmeye çalışmaktadırlar. Şartların uygun olması koşuluyla bu şekilde vergi yükünün bir kısmından kurtulabilmektedirler.

Vergi yansımaları, mükelleflerin genellikle iktisadi durumlardan faydalanarak vergiyi başkalarına devretmesi veya karşılığını başkalarından alması şeklinde literatürde tanımlanmaktadır. Verginin yansıtılması sonucunda verginin kanuni mükellefi ile fiili mükellef farklılaşmaktadır (Akdoğan, 2012:314).

Vergiden yasal yollarla kaçınma olarak adlandırılan tepkiler oldukça farklılıklar göstermektedir. Dolaylı vergiler yapısal özellikleri nedeniyle dolaysız vergilere göre daha kolay yansıtılabilmektedirler. Örneğin Katma Değer Vergisi nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar yansıtılmaktadır. Ve en çok yansıtılan vergi özelliği bulunmaktadır. Fakat kurumlar vergisinin yansıtılması vergiden kaçınma yolları ile yapılabilmekte ve uygulaması daha zor bir özellik taşımaktadır. Her ne kadar gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin yansıtılması dolaylı vergilere göre daha zor olsa bile kısmen de olsa dolaysız vergilerde yansıtılmaktadır.

Verginin yansıtılmasının asıl amacının yerine getirilmesi için kanuni düzenlemelerin ve uygulamaların çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Ekonomik şartlar altında adil gelir dağılımının sağlanması ya da konjonktürel dalgalanmaları dengelemek için bazı durumlarda verginin yansıtılmasından yararlanılabilmektedir. Örneğin ekonomik genişleme dönemlerinde yansıtma amacına yönelik olarak gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin oranların arttırılması ve ancak arttırılan bu tip vergilerin vergi yükünün gelir sahipleri üzerinde kalması sağlanması durumunda başarılı sonuçlar elde edilebilir (Akdoğan, 2012:315-316).

Verginin yansıtılmasını belirleyen bir takım faktörler bulunmaktadır (Akdoğan, 2012:196). Bunlardan ilki mikro faktörlerdir. Vergi yansımalarını fiyat teorisinden yola çıkılarak belirlenmeye çalışılmıştır. Vergi yansımalarını belirleyen arz ve talepte meydana çıkan fiyat esnekliğidir. Herhangi bir malın fiyat esnekliği ne denli yüksek olursa yansımaya da o oranda kolay gerçekleşir. Bu noktada zorunlu tüketim maddelerine konulan vergilerin yansıtılması oldukça kolaydır. Diğer bir mikro faktör ise, verginin barındırdığı yapıdır. Dolaylı vergiler içinde üretim aşamasında verginin yansıtılması birkaç meydana gelmesine rağmen tüketim aşamasında yansımaya bir kez gerçekleşmektedir. Bir diğer mikro faktör ise verginin yüksekliğidir. Düşük oranlı vergiler yüksek oranlı vergilere nazaran daha kolay yansıtılmaktadır. Piyasa yapısı ve ekonomik şartlarda verginin yansımalarını etkileyen diğer bir faktördür. Firmalar malları üzerine konan vergileri iyi piyasa şartlarında

daha kolay yansıtılabilmektedirler. Verginin yansıtılmasında vergilendirilen malların türleri de etkilidir. Tüketim mallarında yansıtılma bir kez gerçekleşmekte iken, üretim mallarında kullanılan malın nevi değiştirdiği baz alınırsa her üretim aşamasında yansıtılma yapılmaktadır. İkinci olarak verginin yansıtılmasını belirleyen makro faktörler yer almaktadır. Ekonominin içinde bulunduğu şartlar, hammaddeye yakınlık, istihdam düzeyi, enflasyon oranları, büyüme hedefleri vs. Satış hacminin artması üretim düzeyinin artması gibi pek çok etmen vergi yansıtılması üzerinde oldukça etkilidir. Bu faktörlerde dikkate alınarak vergi yansıtılması değerlendirilmelidir. Kanun koyucuların bu faktörleri dikkate alarak doğru vergilendirme yapılmasını sağlaması gerekmekte olup; olabildiğince adil vergilendirme sistemi kurmalıdırlar (Akdoğan, 2012:315-318).

2.2.2. Vergiden Kaçınma

Vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarına vergiden kaçınma denir. Vergi kanunlarında vergi borcunun doğması kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Mükelleflerin vergiyi doğuran olaylara neden olmamaları ya da kendileri için hukuki bir durumun gerçekleşmesine sebep olmamaları halinde kendileri için vergi borcu ortaya çıkmayacaktır. Mükelleflerin, vergiyi doğuran olay dışındaki kaynaklardan kazanç ve gelir elde etmeye çalışması ya da vergi dışı servet unsurlarını edinmeye çaba göstermesi durumu vergiden kaçınma olarak nitelendirilir. Şunu belirtmek gerekir ki, den kaçınma kanunlara aykırılık oluşturmamaktadır. Bu amaçla mükellefler, çeşitli vergi uygulamalarının kendilerine olacak etkilerini azaltmak amacıyla profesyonel danışmalardan, uzmanlardan, vergi planlayıcılardan ve mali müşavirden yararlanmaktadırlar (Uluatam, 2014: 340). Mevzuatlarda boşlukların bulunması ve bu boşlukların mükellefler tarafından değerlendirilip, avantaja çevrilmesinin yanında, bu boşlukları kapatabilecek gerekli önlemleri almak adına gelir idaresinin bu yönde çalışmaları vardır; ancak vergi mevzuatının çok karışık olması ve vergi çeşitliliğinin fazla olması bu durumda büyük önemli rol oynamaktadır. Mükellefler, kanunlardaki boşluk ve avantajlardan yararlanarak vergiyi doğuran olaya neden olmadan kendileri için vergi borcunun doğmasını engellemiş olmaktadır. Yüksek marjinal oranların uygulandığı vergi uygulamaları vergiden kaçınmaya özellikle özendirilmektedir (Erdem vd., 2015:206). Bu durum sahip olunan kısıtlı kaynakların kullanımı ve

değerlendirilmesi bakımından olumsuz sonuçlarla karşılaşmasına yol açabilir (Pehlivan, 2014: 163).

Vergiden kaçınmaya gösterilecek bazı örnekler aşağıdaki gibi verilebilir (Erdem vd., 2015:208-209):

- Şahıs işletmesi sahibi olup gelir vergisi olmak yerine, matrahın belirlenmesinde daha fazla giderin indirilmesine imkân veren kurumları vergisi mükellefiyetini tercih ettiğinde aynı gelir nedeniyle daha az matrahın söz konusu olması.
- Yıl boyunca fiilen kullanılmadığı halde yılın son günü satın alınarak aktife kaydedilen iktisadi kıymetin hiç yıpranmadığı halde tam amortismanının gider yazılmak suretiyle verginin azaltılması.
- Kazanç elde eden bir işletmede normal amortisman yöntemi yerine en erken anlamda gider yazmaya imkân veren azalar bakiyeler yönteminin seçilmesi,
- Gayri Menkul Sermaye İradı (GMSİ) gelirin%25'inden az gider yapıldığında gerçek gider yöntemi yerine doğrudan gayri safi gelirin %25'inin gider yazılmasına imkân sağlayan götürü gider uygulamasının seçilmesi.
- Bir şirketin yapacağı yatırımları vergi yükünün olmadığı veya düşük olduğu bir bölgeye veya sektöre kaydırması suretiyle kazancını kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması.
- Üzerinden yüksek gümrük vergisi alınan iş makinesinin bir bütün olarak ithal edilmesi yerine vergi oranlarının düşük olan aksamalarını ithal ederek ülke içerisinde montajının yapılması suretiyle gümrük vergisinden kaçınılması.
- Bir yıl için otomobil almayı düşünen bir işletmenin ÖTV ödemek yerine otomobil kiralayarak, kiralama giderlerini kazancından indirmesi.
- Bir malı manavdan veya komisyoncudan satın almak yerine aynı cins malı çiftçiden satın alarak KDV'den kaçınılması.
- Geçmişte İngiltere'de uygulanan pencere vergisiyle kişilerin var olan bir binaların pencerelerini kapatmaları veya az pencereli binalar inşa etmeleri vergiden kaçınmaya başka bir örnek olarak gösterilebilir

Mükelleflerin vergiden kaçınma yollarını diğer bir ifadeyle vergi kanunlarındaki boşlukları; bu konudaki danışmalardan yararlanma konusundaki girişimleri hem para hem de zaman kaybını önleme açısından fayda sağlayarak maliyetlerini kısmalarını sağlamaktadır. Vergilerin olumsuz özendirme yaratması

sebebiyle vergiden kaçınma ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma olanakları sebebiyle vergi oranlarındaki herhangi bir artış durumu vergiden kaçınmayı artırabilir. Bu durum, bireysel olarak ve sosyal açıdan da refah kaybına sebep olacaktır. Uygulamaya konulmuş olan vergilerin fonksiyon göstermesine yol açacaktır (Demir, 2016: 6-7).

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi yüklerini yasal yollarla düşürme gayretleri olduğundan, mükellefler vergi kanunlarına uygun hareket ettiklerinden yasal olarak vergi suçu işlemiş olmamaktadırlar. Eğer bir ülkede vergiden kaçınma yolları çok fazla ise gelir idaresi bu konudaki yasal düzenlemeleri yaparak vergiden kaçınma yollarını asgari seviyeye indirmelidir. Vergiden kaçınma yolları ise farklılıklar göstermektedir. İlk olarak Vergi avantajlarından yararlanmak suretiyle vergiden kaçınılabılır. Bu avantajlardan yararlanmak için vergi mükelleflerince vergi kanunları detaylı olarak araştırılarak kanunlarca tanınmış olan istisna ve muafiyetlerden yararlanmaları yoluyla kendini göstermektedir. Örneğin maliyetlendirme yöntemleri VUK' un 267inci maddesinde detaylı olarak belirtilmiştir. Mükellefler bu yöntemlerden istediğini kullanmakta serbesttirler. Örneğin FIFO maliyet yönteminde enflasyonist dönemlerde maliyetler arttırılarak vergi matrahı azaltılabilmektedir. Bir diğer kaçınma yöntemi ise gelir aktarım yöntemidir. Bu yöntemde vergi mükellefleri düşük vergi ödeyen ya da hiç ödemeyen mükellefler üzerinden faaliyetlerini yürütmekte ve daha az vergi ödemektedirler. Örneğin otomobil alım satımı yapan bir mükellefin satmak için aldığı araçları yakınlarının üzerine alıp onlar üzerinden satmaları durumunda herhangi bir vergilendirme işlemiyle karşılaşmamaktadırlar. Diğer bir kaçınma yöntemi ise vergi erteleme yoludur. Bugünün parasının gelecek yıl parasından daha değerli olacağı kabul edilecek olursa, yüksek enflasyon ekonomilerinde vergiyi ertesi yıllara aktarmaları durumunda bir takım avantajlar elde etmektedirler. Vergi arbitrajı yoluyla yapılan vergi kaçınması ise, bölgesel kalkınma için devletin sağladığı teşviklerden yararlanma yoluyla ilgili bölgelerde elde edilen gelirlere vergi ödenmemesidir. Diğer ve önemli vergi kaçınma yöntemi ise matrah kaydırılması yöntemidir. Vergi mükelleflerince vergi cenneti ülkelere yönelme olarak karşımıza çıkmaktadır. Başlı başına uluslararası vergilendirme sorununa neden olan vergi cenneti ülkelere matrah kaydırılması bazı durumlarda çifte vergilendirmeye neden olabilmekte, bazı durumlarda ise para aktarımlarının kanunsuz ve haksız olmasına neden olabilmektedir. İş bu sebepten ötürü 2013 yılında BEPS eylem planı ile G 20

ve OECD ülkeleri arasında imzalanmıştır. Çifte vergilendirmeyi engellemek amaçlı olarak karşımıza çıkan eylem planı oldukça önemlidir (Erdem vd., 2015:208-209).

2.2.3. Vergi Kaçırma (Vergi Kaçakçılığı)

Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen, yükümlünün vergi kanunlarına aykırı düşen tutum ve davranışlarıyla vergiyi hiç ödememesi veya kısmen ödemesine vergi kaçırma denir. Vergi kaçakçılığında mükelleflerin vergi ödememek ya da düşük düzeyde vergi ödemek amacıyla vergi kanunlarına kasıtlı olarak uymamaları durumudur. Vergi kaçakçılığı, vergilendirmeye karşı bir tepki biçimi olmaktan ziyade yeni tepkilerin oluşmasına da yol açmaktadır. Etkin vergi denetiminin sağlanamadığı bir toplumda vergi kaçakçılığını önleyemeyen siyasal otoriteye karşı dürüst yükümlüler çeşitli tepkiler geliştireceklerdir. Bu tepki bireysel ahlak zedelenmesi biçiminde ortaya çıkabileceği gibi oy kayması, lobicilik faaliyetleri, mali ve diğer nitelikte suçlar şeklinde de meydana gelebilir. Vergi kaçırma kasti ve ihmali sonucu kaçırma olarak iki gruba ayrılmakta, ikisinin sonucunda da devletin vergi gelirlerinde azalma vardır. Mükelleflerin buradaki kasti davranışı ve vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden durumu vergi kaçakçılığını vergiden kaçınmadan ayıran en önemli temel unsurdur. Vergi kaçakçılığında mükellef bilinçli bir biçimde vergisel olarak vergi zıyanına sebebiyet verme girişiminde bulunmaktadır (Orhaner, 2007:186).

Gelişmekte olan ülkeler bakımından kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarının yerine getirilmesinde vergi kaçakçılığı önemli sorunların ve aksamaların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçakçılığı çok ciddi bir sorundur. Vergi bilinci, vergi adaletinin sağlanmaması ve tam demokrasiye geçilememesi sebebiyle yükümlüler vergi ödemeyi bir yük olarak görmekte ve vergi kaçakçılığına yönelmektedirler. Bu durum devletin zorunlu kamu harcamalarını yapabilmesinde bile bir takım güçlüklerin yaşanmasına neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı ekonomik, hukuki ve psikolojik boyutlarıyla sosyal ve ekonomik yapı içerisinde çok yönlü etkilere sahip bir olgudur (Erdem vd., 2015:210).

Vergi kaçakçılığı yasalara karşı bir tavır olarak nitelendirildiğinden bir suç olmasının yanında, özellikle yaygınlaşması halinde ekonomik etkinlikten önemli ölçüde sapmalara sebep olabilmektedir. Aynı zamanda bu durum, vergilemedeki adalet ilkesini de zedeleyerek verginin verim ve etkinliğinin azalmasına yol

açmaktadır. Bu durumda makro ve ekonomik dengeler üzerinde baskı oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı konusunda salt klasik ekonomik yaklaşımlar söz konusu olmuştur (Erdem vd., 2015:208-209). Bu yaklaşımlar doğrultusunda gelişen kurumsal yapı içerisinde çoğu iktisatçı ve maliyeciler vergi kaçakçılığının daha çok iktisadi ve mali yönleriyle ilgilenmişler ve vergi kaçakçılığının sosyal, ahlaki ve demografik yönleri üzerinde durmamışlardır. Son dönemlerde davranış bilimciler, vergi kaçakçılığına ilişkin davranış biçimlerini mali sosyoloji temelinde ele almışlar ve daha çok sosyal problem olarak değerlendirilmiştir. Vergi kaçakçılığının birçok yönden farklı sonuçlara neden olur devlet vergileri kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için bir araç olarak gördüğü için vergi kaçakçılığı sonucu devlet gelir elde edemez ve bunun sonunda gerekli kamu harcamaları yapıp halkın refah seviyesini arttıramaz ve ülke gelişmiş olan ülkelerin gerisinde kalır. Devletin hem topluma karşı olan fonksiyonlarını yerine getirmesinde yetersiz kalmasına hem de ekonomik hedeflerine ulaşamamasına yol açmaktadır. Buna karşılık devlet, azalan vergi gelirlerini telafi etmek için sert mali tedbirler alarak vergi oranlarını arttıracak böylece vergi tabanını genişletecektir. Ancak bu uygulama kayıtlı ve dürüst olan mükelleflerin vergi yüklerini arttırarak gösterdikleri gönüllü uyumun olumsuz bir şekilde etkilenmesine yol açacaktır. Artan kamu harcamalarının yeni vergiler konularak veya mevcut vergi oranlarının arttırılmasıyla finansmanı durumunda ise mükelleflerin tüketim düzeyleri ve tasarrufları azalacak ve böylece yatırımlar da olumsuz etkilenecektir. Ayrıca vergi maliyetlerindeki artış, artan mal ve hizmet fiyatları yoluyla fiyat istikrarını bozacak; vergi yükündeki artış ise işletmelerin uluslararası alanda rekabet gücünü azaltacaktır. Böylece kayıt dışılık artarak devam edecektir. Vergi kaçakçılığını sosyal açıdan sonuçlarına bakacak olursak eğer vergi kaçakçılığı sosyal düzeni olumsuz olarak etkilemede bireyler arasında uyumsuzluğa neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı, ekonomik düzen içerisindeki rekabet şartlarında ve sermaye hareketlerinde eşitsizliğe yol açarak vergilemede adaleti bozmakta ve vergi kaybına neden olmaktadır. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçakçılığının yaygın olduğu savunulmaktadır. Vergi kaçakçılığı seviyesinin yüksek olması da devletin önemli reformları hayata geçirme ve yeterli kamu hizmeti sunma gücünü azaltmaktadır. Sosyal yönden gelişmiş toplumların gerisinde kalmakla beraber içinde yaşanılan toplum içinde de huzursuzluğa neden olmaktadır.

2.2.4. Vergi Cennetine Göç

Dünya ekonomisinin 1980' li yıllardan itibaren hızla küreselleşme sürecine girmesiyle birlikte bazı ülkeler; sermaye hareketlerini kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla vergilendirme alanında muafiyet ve istisnaları çok geniş tutarak, hiç vergi almayarak ya da çok kısıtlı alanları vergiye tabi tutarak tüm ülkeyi serbest bir pazar haline dönüştürmüştür. Vergi cennetini tanımlamak gerekirse; Vergi cennetleri vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ülkelerdir (Akdoğan, 2012:193). Başka bir ifadeyle, mükelleflerin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılmasına olanak veren yasal düzenlemelerdir. Vergi cenneti ülkelerin ortak özelliği vergi oranlarının düşük olması ya da hiç vergi alınmamasıdır. Vergi cenneti olarak adlandırılan ülkeler genellikle ada ülkeleri olmaktadır ve vergi cenneti adlandırmasını kabul etmeyen ülkelerdir. Kendi ülke gelirlerini arttırmak yabancı yatırımcıyı ülkelere çekmek için çok düşük oranlarda vergiler alıp ekonomik ilişkilerini devam ettirmektedirler ve bu durum uluslar arası vergi rekabetini olumsuz etkilemektedir. Uluslararası düzeyde vergi koordinasyonunu sağlamaya çalışan OECD ise "zararlı vergi rekabeti" adlı çalışmasında vergi cennetlerinin özelliklerini şu şekilde sıralamaktadır (OECD, 1998):

- Herhangi bir ülkenin vergi cenneti kapsamında değerlendirilmesi için vergilendirilebilir gelirlerin hiç bir vergiye tabi olmaması, çok cüzi olarak nominal vergiye tabi tutulması ya da görünürde vergiye tabi olursa da çeşitli yöntemlerle yok denecek kadar az bir vergiye tabi tutulması gerekir.
- Vergi cennetleri, ülkesinde faaliyette bulunan kişi veya firmalara ait her türlü bilgiyi gizli tutar ve bankacılık işlemleri, finansal muameleler hakkında yabancı vergi dairelerine bilgi vermez. 3. Finansal uygulamalar ve vergi mevzuatı bu ülkelerde şeffaflıktan uzaktır.
- Birçok vergi cennetinde kambiyo kontrolü olmamakla birlikte ikili bir döviz kontrol sistemi bulunmaktadır.
- Klasik vergi cennetlerinde bankacılık o ülkedeki iktisadi faaliyet ve yerel nüfusu açacak şekilde oldukça gelişmiştir. Ayrıca bankalar vergileme konusunda yerleşik olanlarla olmayanlara farklı davranmaktadır.
- Vergi cennetlerine fiziki açıdan ulaşım imkânlarının iyi olması, bilgi ve iletişim alt yapısının gelişmiş olması gerekmektedir.

- Birçok şirketin merkezi bu ülkelerde bulunsa bile şirketler genellikle kâğıt üzerinde kurulan "sanal" şirketlerdir. Belirli bir düzeyde iktisadi faaliyette bulunmama gerekliliği bu durumu desteklemektedir

Kısaca vergi cennetleri uluslar arası rekabete aykırı kabul edilen vergi ödemekten kaçmak isteyen mükellefleri kendi ülkelerdin de yatırım yapmaya teşvik eden ülkelerdir (Akdoğan, 2014:193).

2.2.5. Verginin Geç Ödenmesi

Verginin geç ödenmesi de vergiye karşı gösterilen davranış biçimlerindedir. Vergi borcunun zamanında ödenmemesi yasalara aykırı bir durum olarak değerlendirilen vergi kaçakçılık davranışından ayrılmaktadır. Zamanında ödenmeyen vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaktadır. Ülkemizde tüm kamu alacaklarına uygulanan gecikme zammı ve diğer tahsilât uygulamaları 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da düzenlenmiştir.

Vergi borcunun geç ödenmesi sebebiyle vergi idaresi tarafından zamanında ödenmeyen bu vergi borçlarına gecikme zammı uygulanmaktadır. Gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı, kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmemesi sebebiyle devletin uğradığı zararı karşılamaktır. Bu sebeple gecikme zammı ve gecikme faizi vergi cezası niteliği taşımamaktadır. Ancak vergi cezaları mükelleflerin ya da sorumluların yasal olarak belirtilen suçları işlemeleri halinde uygulanmakta olan yaptırımlardır. Yani vergi cezalarının amacı vergi suçu işleyenleri cezalandırmaktır.

Gecikme zammı oranı, borçların zamanında ödenmesi gerektiğini sağlayacak şekilde olmalıdır. İdarenin geciken vergilere uyguladığı gecikme faizi Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmektedir. Bu oran gecikme uğrayan vergilerde 2017 yılı için aylık %1,4 olarak uygulanmaktadır. Gecikme faizinin çok düşük olması, mükelleflerin vergi ödemelerini geciktirmeye uğratmasına sebep olurken, İdare vergi alacağı için borçlu mükelleflere e-haciz uygulayarak vergiler tahsil etmeye çalışmaktadır.

Çok sık aralıklarla tekrarlanan vergi aflarına bağlı olarak, mükellefler vergi cezaları ve gecikme faizlerinin silinmesi üzerine vergilerini zamanında ödemeyip, vergi için ayırdıkları payı yatırımlara dönüştürmektedirler. Uygulanan vergi aflarıyla,

düşük oranlarda bir tecil faiziyle vergi aslını iki ayda bir ödeme yaparak 18 takside yayabilmektedirler.

2.2.6. Vergi Grevi

Verginin reddi veya vergi grevi olgusuna daha az rastlanılmaktadır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı vergiye karşı bireysel tepki türlerindedir. Verginin reddi veya vergi grevi ise yükümlülerin kolektif olarak giriştikleri vergiye karşı tepki türüdür. Henüz olgunlaşmamış toplumlarda bu tip tepkiler bireylerin psikolojik varlıklarının dışı yansıması ve sınıf bilinci belirtileri olarak karşımıza çıkmaktadır (Erdem vd., 2014:213). Kolektif olarak yükümlüler tarafından gerçekleştirilen tepkilerin türleri, ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilâtının engellenmesi şeklindedir. Vergiye karşı aktif tepki aşamasında mükellef davranışlarının en önemli özelliği otoriteye itaatsizliktir. Başlangıçta bireysel olma özelliği taşıyan bu tepkiler, mükelleflerin hoşnutsuzluk derecesine bağlı olarak kitlesel tepkilere dönüşebilmekte böylece devletin varlığını tehdit eden isyan hareketlerinin ortaya çıkması da mümkün olabilmektedir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığından tamamen farklı olarak ise verginin reddi kavramı tamamen sosyo-psikolojik bir olaydır. Bu olaylar şiddet kullanımı içerdiğinden literatürde vergi isyanları olarak da incelenmektedir.

Vergi grevi ise; vergi ödememe konusunda toplumsal bir direnişi ifade etmektedir. Vergi grevinin en tipik örneğini ise 1953 yılında Pierre Poujade adlı kişinin önderliğinde başlayan ve mali literatürde Poujade hareketi olarak geçen olay oluşturmaktadır. Bu hareketten 15 yıl sonra ise Rhanes-Alp'lerinde başlayan Nicoud hareketi de vergi grevine örnek olarak verilebilir. Ancak Poujade hareketinden farklı olarak Nicoud hareketi; ekonomik açıdan gelişmiş bir bölgede gerçekleştirmiş olup yeni vergi düzenlemeleri ile getirilen yüksek vergi oranlarının, küçük esnaf ve işletmecilerin vergi yüklerinde artış yaratması sonucunda meydana gelmiştir. Ayrıca ABD de 1960'lı yılların sonundan 1970'li yılların sonuna kadar vergi grevi niteliğindeki hareketlere rastlanmıştır. Vergi grevleri vergilere karşı bireysel reddedişlerin toplumsal nitelik kazanması durumudur (Akdoğan, 2017: 23).

2.3. MÜKELLEFLERİN DAVRANIŞLARINA İLİŞKİN YAPILAN ÇALIŞMALAR

2.3.1. Mükellefler Davranışlarına İlişkin Dünyada Yapılan Çalışmalar

Vergi bilinci, vergi algısı, vergi uyumu, vergi ahlakı gibi belli başlı konularda ilk araştırmalar Schmolders tarafından 1958 ve 1963 yılları arasında yapılmaya başlanmıştır. Bir diğer araştırma ise Dubin vd. (1990) ve Beron vd. (1992) tarafından yapılmıştır. Bu araştırmada eğitim seviyesi arttıkça vergi konusundaki pozitif tutum ve algının azaldığı bulgusuna ulaşılmıştır. Eğitim düzeyi ile vergi kaçırma arasındaki ilişkiyi araştıran Marandu vd. (2014)' de yaptığı çalışmada yüksek eğitim düzeyinin vergi kaçırmayı arttırdığının sonucuna ulaşmıştır. Buna karşın Alm vd. (1992), bireylerin eğitim seviyeleri arttıkça vergi mevzuatının daha iyi kavrandığı ve vergiye gönüllü uyumda artışın olacağı sonuçlarını elde etmişlerdir. Vergi ahlakı ile ilgili yaptığı çalışmalarla dikkat çeken Torgler (2007) yaptığı çalışmada eğitim ile vergi ahlakı ve vergi bilinci arasında bazı hedef kitleler açısından pozitif bir ilişki olduğu, bazı hedef kitleler açısından ise anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Torgler vd. (2008), Türkiye ve ABD üzerine yaptıkları çalışmada eğitim düzeyi arttıkça vergi ahlakının yükseldiğini göstermişlerdir. Frey ve Torgler (2007) tarafından yapılan bir diğer çalışmada ise vergiden kaçınmanın yüksek olduğu ülkelerde vergi ahlakının zayıf olduğu, ancak toplumda her mükellefin vergisini tam olarak ödediği inancı yaygın ise vergi ahlakının arttığı bulgusunu elde etmişlerdir.

Mükelleflerin yaşı ile vergi tutumları arasındaki ilişkiyi araştıran Devos, (2008), Alm ve Gomez (2008), Trogler ve Murphy (2004) ve Trogler (2003) yaptıkları çalışmalarda gelişmiş ülkelerin çoğunda yaşça daha büyük olan mükelleflerin genç mükelleflere nazaran vergi kanunlarına uyum sağlama isteklerinin daha fazla olduğunu bulmuşlardır. Devos, (2008) ve Trogler ve Murphy (2004) çalışmalarını Avusturalya'da, Alm ve Gomez (2008) İspanya'da, Trogler (2003) ise Kanada üzerine yapmışlardır. Bu sonuçların aksine, Belçika, İsviçre ve İspanya ülkelerini kapsayan çalışmalarında Trogler ve Schneider (2007), yaşça daha genç olan mükelleflerin yaşlı olan mükelleflere kıyasla vergi kanunlarına karşı uyum sağlama konusunda daha pozitif tutum sergilediklerini ortaya çıkarmışlardır. Ross ve Mcgee (2012)' de Hollanda üzerine yaptıkları çalışmada benzer sonuçlara ulaşmışlardır.

Ekonomik faktörler ile vergi tutumu arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalara bakıldığında birbirini destekleyen veya birbirinin aksi olan sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. Örneğin Avusturalya üzerine yaptıkları çalışmada Trogler ve Murphy (2004) yüksek gelir sahiplerine oranla düşük gelir sahiplerinin vergi ödemeye daha istekli olduklarını saptamışlardır. Hollanda (Ross ve McGee (2012) ve Amerika Birleşik Devletlerinde (Trogler, 2012) yapılan çalışmalarda da vergi ödeme isteğinin yüksek gelir gruplara nazaran düşük gelirli gruplarda daha fazla olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Gelişmekte olan ülkelerde gelir grupları ile vergi tutumları arasındaki ilişkileri araştıran çalışmalarda birbirinden farklı bulgular elde edilmiştir. (Al-Mammun ve diğerleri, (2014)'nin Malezya'da, Ristovska ve diğerleri (2013)'nin Makedonya'da yaptıkları çalışmalarda daha yüksek gelire sahip olanların düşük gelir sahiplerine oranla vergi ahlakının daha yüksek olduğu saptanmıştır. McGee (2012) ise Çin, Filipinler, Malta, Moldova, Porto Rico ve Rusya'yı içine alan geniş araştırmasında düşük gelire sahip mükelleflerin yüksek gelire sahip mükelleflere kıyasla vergi kaçakçılığına karşı daha fazla olumsuz yaklaşım gösterdiklerini ortaya çıkarmıştır.

2.3.2. Mükellef Davranışlarına İlişkin Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de mükellef davranışlarına ilişkin yapılan çalışmalarda son zamanlarda bir artış gözlemlenmektedir. Savaşan ve Odabaş (2005) Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri üzerine Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ile vergi denetim elemanlarıyla (534 kişi) bir anket çalışması yapmışlardır. Çalışma sonuçlarına göre vergi kayıp ve kaçaklarına; vergi yükü (%86), istisna ve muafiyetler (%78), vergi sistemindeki adaletsizlik (%72), verginin tabana yayılmaması (%78), kamu harcamaları ile mükellef beklentilerinin uyumsuzluğu (%67) ve vergi ahlakı ve bilincinin eksikliği (%85 ve %82) neden olmaktadır. Ömürbek (2007), Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi dördüncü sınıf öğrencileri ile gerçekleştirdikleri anket çalışmasında vergi ödemeyi/ödememeyi belirleyen en önemli faktörlerin sırasıyla ödenilen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi, daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi, adil bir vergi yükü dağılımı olduğu bulgusunu elde etmişlerdir (Gürler Hazman, 2009: 53-71). Vergi bilincini etkileyen muhtemel dışsal etkenleri Afyonkarahisar ili Ticaret Borsası'na kayıtlı 231 firma ile görüşme yaparak lojistik regresyon analizi ile tespit etmeyi amaçladığı çalışmasında yükümlülerin

vergilere ilişkin davranışlarında içsel faktörleri vergi ödeme gücü, aile ölçeği, vergi ahlakı, eğitim düzeyi, devlete bağlılık, siyasi iktidarı benimseme durumu ve bireysel nitelik taşıyan faktörlerden şeklinde, dışsal faktörleri ise vergi yönetiminden ve sisteminden kaynaklanan faktörler, ekonomik konjonktürden kaynaklanan faktörler ve siyasi yapıdan kaynaklanan faktörler olmak üzere üç grupta ele almıştır. Ayrıca idari yapıdan kaynaklanan faktörler arasına “şeffaflığın tam olarak sağlanamaması”, “kamusal hizmet sunumunun yetersizliği”, “denetimin yetersiz olması” gibi etkenler ilave edilebilirken lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre, siyasi yapıdan kaynaklanan faktörler arasına “mükellefin gözündeki politik başarısızlığın” da bir etken olarak ele alınabileceğini ifade etmektedir. Taytak (2010), Türkiye’de ilköğretim II. kademe öğrencilerinin vergi kavramından ne anladıklarını belirlemek ve sahip oldukları vergi bilinçlerini ölçmek amacıyla Uşak ilinde beş okulda 410 öğrenci ile anket uygulaması yapmıştır. Çalışma sonucunda öğrencilerin vergi kelimesini ilk olarak ailelerinden öğrendikleri ve vergi bilinci adına ilk eğitimin aileler tarafından verildiği, ancak aileler tarafından verilen eğitimin yeterli olmadığı ve ailelerin yanı sıra vergi idaresi ve okullar tarafından da vergi adına çalışmalar yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Araştırmaya katılan öğrencilerin vergi ile kamu hizmetleri arasındaki bağı doğru bir şekilde algıladıkları ve vergi konusunda bilinçli oldukları, öğrencilerin büyük bir çoğunluğunun vergi vermeyen kişileri kötü vatandaş ve hırsız olarak gördükleri ve vergiyi, devletin varlığı için gerekli bir unsur olarak tanımladıkları sonucuna varmışlardır. Sağlam (2013) Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nden 330 öğrenciye uyguladığı anket araştırması sonucunda katılımcıların güçlü bir vergi algısına sahip olduğu, katılımcıların ülkemizdeki vergi sistemi hakkındaki kanaatlerinin olumsuz olduğu sonuçlarına ulaşmıştır. Şahpaz vd. (2014), Sakarya ilinde fırıncı esnafının vergi bilincini belirlemeye yönelik araştırmalarında 240 fırıncı esnafı ile anket yapmışlardır. Çalışma sonucunda katılımcıların ödedikleri vergiler ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadığı, katılımcıların vergilerin ödeme gücüne göre alındığını ancak vergi mevzuatının anlaşılır olmadığını düşündükleri, katılımcıların toplanan vergilerin devlet tarafından doğru yerlere harcandığına inandıkları sonuçlarını elde etmişlerdir. Ayrıca yazarlar elde edilen bulgulara göre mükelleflerin vergi bilinci ve algılarını olumlu yönde geliştirmek için algılanan vergi yükünün ve ödeme gücünün dikkate alınmasını, toplanan vergilerin etkin kullanılmasını ve mükelleflerin vatandaşlık bilinci ve vergi ahlakı düzeylerinin yükseltilmesine önem verilmesini önermişlerdir.

Akıncı ve Başol (2015) tarafından Kırklareli ilinde 424 kişi ile yapılan anket çalışmasında katılımcıların vergi bilincinin henüz yeteri kadar oluşmadığının, vergi algısı, vergi bilinci, vergiye karşı tutum ve vergi bilinci artırma seviyeleri arasında cinsiyet farklılığından kaynaklanan bir fark bulunmadığı, evli bireylerin vergi algısının, bekâr bireylerin vergi algısından daha yüksek olduğu, devlet kurumlarında çalışan bireylerin vergi bilincinin, özel kurumlarda çalışan bireylerin vergi bilincinden daha yüksek olduğu bulgularını elde etmişlerdir. Ayrıca araştırma sonuçlarına göre vergi bilincinin artırılması için atılması gereken en önemli üç adımın sırasıyla “adil bir vergi reformu”, “daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi” ve “toplumun eğitim seviyesinin yükselmesi” olduğu belirtilmektedir. Cansız (2015), Afyonkarahisar ilinde 197 defterdarlık çalışanı ile uyguladığı anket sonucunda vergi aflarının dürüst mükellefler için olumsuz bir algı oluşturduğu, cezai yaptırımların yetersiz olduğu, gelir dağılımının adaletsiz olduğu algısının vergi mükellefleri için vergilerin ödenmesinde olumsuz bir kanaat oluşturduğu sonuçlarına ulaşmıştır. Yazara göre vergi bilinci dersleri eğitimin her kademesinde konulmalı, vergi mevzuatını iyileştirici tedbirler alınmalı, defterdarlık çalışanlarının eğitim ve öğretim düzeylerini artırıcı imkânların sağlanmalıdır (Cansız, 2015:449). Yeşilyurt (2015) vergi bilincinin vergi ahlakı üzerindeki etkisini incelemek amacıyla ağırlıklı olarak mali, ekonomik ve vergi kavramlarına yönelik ders alan Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi maliye bölümü öğrencileri ile dini ve ahlaki konularda ders alan Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi ilahiyat bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyleri arasında karşılaştırma yapabilmek amacıyla anket uygulaması yapmıştır. Araştırma neticesinde ilahiyat bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi ahlakına yönelik ifadeler maliye bölümü öğrencilerine kıyasla daha fazla katıldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Korlu vd. (2016), Bursa özelinde 664 katılımcı ile gerçekleştirdikleri anket araştırması sonucunda katılımcıların vergi ödememenin kul hakkına girmek anlamına geldiğini, vergi ödememenin kutsal bir görev olduğunu ve sık uygulanan vergi aflarının vergi ödeme kültürüne zarar verdiğini düşündükleri bulgularını elde etmişlerdir. Ayrıca yazarlar, Bursa’da vatandaşların genel olarak vergi bilincinin istenilen seviyenin altında olduğunu tespit etmişlerdir. Çiçek ve Sabbağ (2016) Isparta ilinde gelir vergisi mükellefi olan 400 katılımcıya yüz yüze anket yöntemi kullanarak mükelleflerin çoğunluğunun vergiden kaçınmayı rasyonel bir davranış olarak gördüğü ve daha az vergi ödemek amacıyla tüketim veya yatırım tercihlerini değiştirebilecekleri, mükelleflerin düşük vergi oranları uygulanacak

olursa, yatırım yeri tercihini gözden geçirebileceğini ancak yerleşim yerini değiştirmeye sıcak bakmadıklarını, mükelleflerin vergiden kaçınmaya yönelik tutum ve davranışlarının özellikle eğitim durumu, yaş, cinsiyet gibi değişkenlerden daha fazla etkilendiği sonuçlarına ulaşmışlardır. Korlu vd. (2016)'nin Bursa ilinde 680 kişiye anket uygulayarak Faktör Analizi ile elde ettikleri sonuçlar vatandaşlar açısından yerel vergi bilincini belirleyen en önemli faktörün “adalet ve eşitlik” olduğu, ikinci önemli faktörün ise “din ve ahlak” olduğu; vatandaşların yerel vergi bilinci açısından belirleyici olmasa da anlamlı olan diğer faktörlerin; katılımcılık ve yerelleşme, kültür, idareye bakış ve siyasi anlayış olduğu şeklindedir. Taytak (2016), Uşak ilinde 436 gelir vergisi mükellefi ile gerçekleştirdiği anket sonucunda katılımcıların “vergi kanunlarını açık ve anlaşılır buluyorum”, “vergi uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahibim”, “vergi sistemini adil olduğunu düşünüyorum” ve “gelir dağılımının adil olduğunu düşünüyorum” önermelerine kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt verdikleri görülmektedir. Ayrıca çalışma sonuçlarına göre vergi çeşitliliğinin gelir vergisi mükelleflerinin vergi tutum ve davranışları üzerinde negatif bir etkiye sahip olmadığı ve gelir vergisi mükelleflerinin denetimle vergi ödevlerinin tam ve eksiksiz yerine getirilmesi noktasında bir bağ kuramamış oldukları ifade edilebilir. Teyyare ve Kumbaşlı (2016) Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi ve Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Maliye Bölümü 1. ve 4. sınıf öğrencilerine anket uygulayarak öğrencilerin vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyini belirlenip söz konusu kavramların gelişmesine maliye bölümü etkisinin tespitini hedeflemişlerdir. Çalışma sonucunda maliye bölümü 4. sınıf öğrencilerinin maliye bölümü 1. sınıf öğrencilerine kıyasla vergi bilinci ve ahlakı düzeylerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİYE KARŞI TUTUMLARININ TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu araştırmanın amacı Hatay ilinde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye karşı tutumlarını araştırmaktır.

Devlet, toplumsal yapının korunması amacıyla bir takım kanunlar , ticari yapıları ve faaliyetleri de kapsayan birçok düzenlemelerde bulunmuşlardır. Bu düzenlemelerde bulunulmasının temel amacı toplumsal düzenin güvence altına alınması sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesi ve ekonomik gelişmelerde belli bir standartların oluşturulması amacıdır. Sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak devletler kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla vergileme sistemini oluşturmuşlardır. Vergileme sistemleri devletlerin sosyal, kültürel, ekonomik vb. birçok faktöre göre şekillenmektedir. Bizim ülkemizde de vergileme bu yapılar baz alınarak oluşturulmuş ve geliştirilmiştir. Yeni gelişmeler karşısında vergi kanunları üzerinde revizyona gidilmiş vergileme kapsamı ve sınırları geliştirilmiştir.

Vergi kanunlarımız, Türk vergi sistemi içerisinde kazançların türlerine ve elde edilmiş şekillerine göre düzenlenmiş olup, işletmeler ve kişiler kazançlarının türlerine ve miktarlarına göre vergilendirilmektedir. Vergileme sistemi içerisinde işletmeler ve kişiler elde ettikleri kazançlarının belli bir kısmını devlete kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere ödedikleri bilincinden uzak vergi kaçakçılığı, kaçınma, peçeleme gibi türlü gayretlere girmekte oldukları anket çalışmamızla tespit edilmiştir. Hatay ilindeki kurumlar vergisi mükelleflerinin, vergi uygulamaları hakkında vergiye karşı verdikleri tepkilerin araştırılması amacıyla bu çalışma yapılmıştır.

3.2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE VERİLER

Kurumsal vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutumlarının tespit edilmesine yönelik yapılan alan araştırmasında araştırma evrenini Hatay vergi dairesinde kayıtlı Kurumlar vergisi mükellefleri oluşturmaktadır. Araştırma verileri, anket yöntemi ile toplanmıştır. 2017 yılı itibariyle Hatay vergi dairesine kayıtlı olan toplam 8.708 kişi bulunmaktadır. Araştırma evrenini oluşturan mükelleflerin tamamına erişmenin

maliyet, zaman ve ulaşım gibi önemli kısıtlayıcıları olduğundan araştırma verileri evreni temsil eden örneklem üzerinden toplanmıştır. Örneklem büyüklüğü %5 hata payı ve %95 güven aralığında 384 olarak hesaplanmıştır. Araştırma sonuçlarının daha sağlıklı olması için, katılımcı sayısının mümkün olduğunca fazla olması hedeflenmiştir. Böylece rastlantısal örnekleme yöntemiyle belirlenen mükelleflere, 500 adet anket formu hazırlanmış ve dağıtılmış, ancak 447 mükellef ankete katılmıştır. Anket verileri, yüz yüze görüşme tekniği kullanılarak elde edilmiştir. Anket formunda, mükelleflerin vergi ile ilgili konulara çekimsiz davranacakları düşünüldüğünden kurum isminin yazılmaması özellikle istenmiştir ve kurumla ilgili herhangi bir bilginin ifşa edilmeyeceği vergi mahremiyetlerine hassas olunacağı garantisini verilmiştir.

Anket formu iki kısma ayrılmıştır. İlk kısımda, mükelleflerin kurum bilgilerine ait 5 soru (faaliyet süresi, ortalama karı, ortak sayısı, çalışan sayısı ve sermaye tutarı), ikinci kısımda ise mükelleflerin tutumlarının ölçülmesine yönelik 40 soru hazırlanmıştır. 5'li likert ölçeğine uygun olarak hazırlanan cevap seçenekleri Kesinlikle Katılmıyorum (1), Katılmıyorum (2), Kararsızım (3), Katılıyorum (4), Kesinlikle Katılıyorum (5) şeklinde sıralanmıştır.

Mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarının ölçümünde kullanılan sorular herkesin anlayabileceği bir şekilde, açık ve sade olmasına özen gösterilmiştir. Anket yoluyla elde edilen veriler SPSS istatistik programından yararlanılarak analiz edilmiştir.

Anketin ilk kısmında yer alan kurum bilgilerinin değerlendirilmesi için öncelikle grupların normal dağılım gösterip göstermediğine bakılmıştır. Ancak yapılan analizde cevaplayıcı kurumların grup teşkil edecek şekilde homojen dağılmadıkları tespit edilmiştir. Bu nedenle grupların ortalamalarını karşılaştırmak için kullanılan tek yönlü varyans analizi yapılamamıştır. Sonuç olarak, araştırma örnekleminde varyans homojenliği sağlanamadığından, faaliyet süresi, ortalama kar, ortak sayısı, çalışan sayısı ve sermaye tutarı değişkenlerine bağlı tutum farklılıklarını ortaya çıkarılması imkânı bulunamamıştır.

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarına yönelik ölçeği oluşturan ikinci kısımda faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi, sosyal bilimlerde ölçümün kalitesini ve geçerliliğini ortaya koymak açısından sıklıkla kullanılan en önemli analizlerden biridir. Faktör analizi ölçülebilen ve görülebilen çok sayıda özelliğin arkasında yatan gerçek nedenleri, yani gözlenemeyen ve ölçülemeyen gizli boyutları

ortaya çıkarmaya yaramaktadır (Johnson ve Winchern, 2002). Bu açıdan boyut indirgeme faktör analizinin ana amacıdır. Faktör analizi temelde iki uygulamadan oluşmaktadır. İlki boyut indirgeme, ardından da indirgenmiş yapıyı doğrulamadır. Uygulamada en yaygın kullanılan faktör analiz yöntemleri Keşfedici Faktör Analizi (Exploratory Factor Analysis) ve Doğrulayıcı Faktör Analizi (Confirmatory Factor Analysis). Keşfedici Faktör Analizi (KFA) yeni oluşturulmuş veya bir dilden başka bir dile çevrilmiş bir ölçeğin değişkenlerini temsil eden ifadelerin altında yatan faktör yapısını ortaya koymayı ve keşfetmeyi amaçlar. Doğrulayıcı Faktör Analizidir (DFA) ise daha önce kullanılmış olan bir ölçeğin, güncel olan araştırmada kullanıldığında orijinal faktör yapısına uyup uymadığını, uyuyor ise ne derece uygun olduğunu denetlemeye yarar (Suhr, D. D., 2006., akt. Yaşlıoğlu M. 2017; 75). Bu bağlamda vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını ölçmek amacıyla geliştirilen 40 ifadeli ölçeğe faktör analizi yöntemlerinden keşfedici faktör analizi (KFA) uygulanmış ve toplamda 7 faktör elde edilmiştir. Daha sonra, tanımlayıcı istatistik değerlerine göre mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları değerlendirilmiştir.

3.3. ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRMELER

3.3.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmaya katılan 447 kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyet süreleri tablo 2’de görülmektedir. Ankete katılan mükelleflerin %48,8’i 5 yıl ve altında bir faaliyet süresine sahiptir. Başka bir deyişle Hatay ilinde araştırmaya katılan 218 mükellef maksimum 5 yıllık bir işletme faaliyeti süresine sahiptir.

Tablo 2.

Araştırmaya Katılan Mükelleflerin faaliyet sürelerine Ait Veriler

Faaliyet süresi (yıl)	Frekans (n=447)	Yüzde (%)
2 -5 yıl	218	48,8
6-9 yıl	190	42,5
10-13 yıl	22	4,9
14-17 yıl	11	2,5
20 yıl ve üstü	6	1,3
Toplam	447	100

Araştırmaya katılan 447 işletmenin faaliyet sürelerine ait frekanslar tablo 2’de görülmektedir. Buna göre araştırmaya katılan mükelleflerin %48,8’i (218 işletme) 2-5 yıl, % 42,5’i de (190 işletme) 6-9 yıl, 22 işletme (%4,9) 10-13 yıl, 11 işletme (%2,5) 14-17 yıl ve son olarak da 6 işletme 20 yıl ve üzerinde faaliyetlerine devam etmekte olup; toplam işletmeler içerisindeki payı %1,3’dür.

Tablo 3.

Araştırmaya Katılan Kurumların Ortak Sayılarına Ait Veriler

Ortak sayısı	Frekans (n=447)	Yüzde (%)
1	114	25,5
2	266	59,5
3	53	11,9
4	12	2,7
5	2	0,4
Toplam	447	100

Araştırmaya katılan 447 kurumların ortak sayılarına ait frekanslarına tablo 3’de yer verilmektedir. Buna göre araştırmaya katılan mükelleflerin %25,5’i (114 kurum) tek ortakla ,% 59,5’i de (266 kurum) 2 ortakla ,5 ortakla iş hayatına devam edenlerin toplam sayısı sadece 2’dir. Yani araştırma örnekleminin sadece %0,4’üne tekabül etmektedir.

Tablo 4.

Araştırmaya Katılan Kurumların Ciro Rakamlarına Ait Veriler

Ciro Rakamı	Frekans (n=447)	Yüzde (%)
0,00-15.000	60	13,42
16.000-50.000	179	40,05
51.000-250.000	178	39,82
251.000 -	30	6,71
Toplam	447	100

Araştırmaya katılan 447 işletmenin ciro rakamlarına ait frekanslarına tablo 4’de yer verilmektedir. Buna göre araştırmaya katılan mükelleflerin %13,42’si (60 işletme) 15.000,00.-TL ye kadar, % 40,05’i de (179 işletme) 50.000,00.-TL ciro, 50.0000-250.000TL arasında ciroya sahip olan 178 adet işletme bulunmakta olup; %39,82 orana sahiptir. Son olarak 30 adet işletme 250.000.-TL üzerinde ciroya sahiptir. Bu işletmeler ise toplam işletmeler içerisinde %6,71’lik orana sahiptir.

Tablo 5.

Araştırmaya Katılan Kurumların Personel Sayılarına Ait Veriler

Personel Sayısı	Frekans (n=447)	Yüzde (%)
1-20	417	93,28
21-40	15	0,03
41-60	7	0,02
61-80	2	0,072
81 ve üstü	6	0,01
Toplam	447	100

Araştırmaya katılan 447 işletmenin personel sayılarına ait frekanslarına tablo 5’de yer verilmektedir. Buna göre araştırmaya katılan mükelleflerin %93,28’i (417 kurum) 1-20 adet, % 3’ü (15 kurum) 21-40 adet, 41-60 adet arası personel sayısına sahip olan 7 adet işletme bulunmakta olup; %2 orana sahiptir. 61-80 adet personel sayısına sahip olan işletme ise 2 adet olup; %0,72 oranına sahiptir. Son olarak 6 adet işletme 81 ve üzerinde personel istihdam etmiştir. Bu kurumlar ise toplam kurumlar içerisinde %1’lik paya sahiptir.

Tablo 6.

Araştırmaya Katılan Mükelleflerin sermayelerine Ait Veriler

Sermaye	Frekans (n=447)	Yüzde (%)
10.000-50.000	32	7,15
50.001-100.000	62	13,85
100.001-150.000	35	7,8
150.001-200.000	57	12,75
200.001 ve üstü	261	58,45
Toplam	447	100

Araştırmaya katılan 447 kurumların sermayelerine ait frekanslarına tablo 6’da yer verilmektedir. Buna göre araştırmaya katılan mükelleflerin %7,15’i (32 kurum) 10.000-50.000.-TL, % 13,85’i (62 işletme) 50.001-100.000.-TL, 35 işletme (%7,8) 100.001-150.000.-TL, 57 işletme (%12,75) 150.001-200.000.-TL ve son olarak da 261 işletme 200.001 ve üzerinde sermayeyle faaliyetlerine devam etmekte olup; toplam işletmeler içerisindeki payı %58,45’tir.

3.3.2. Faktör Analizine Uygunluk Testleri

Sosyal araştırmalarda verilerin uygulanacak analiz yöntemlerine uygunluğu esastır. Bu bakımdan öncelikle araştırma örnekleme ve ifade sayısının faktör analizine uygunluğu kontrol edilmiştir. Veri ve değişkenler üzerinde faktör analizi yapabilmek için örnekleme sayısının en az 50 olması, örnekleme sayısının değişken sayısından büyük olması ve ifade başına düşen gözlem sayısının yüksek tutulması (ideal oran 1'e 5 tir) gerekmektedir. Araştırma verilerimiz gerek değişken gerekse örnekleme sayısı açısından faktör analizinin bu ön koşulunu karşılamaktadır.

Örnekleme ve ifade (soru) sayısı ile ilgili ön koşul yerine getirildikten sonra faktör araştırmalarında analize başlamadan önce birtakım uygunluk testlerinin yapılması gerekmektedir. Bu araştırmada faktör analizinin geçerli ve tutarlı olması açısından yapılan uygunluk testleri sırasıyla şöyledir: Öncelikle ifadeler arası korelasyonlara ve ölçeklerin anket bazındaki standart sapmalarına bakılmıştır. İfadeler arası korelasyon matrisi gözle incelenmiş ve korelasyon katsayılarının 0,30'dan büyük değer aldıkları tespit edilmiştir. Korelasyon katsayılarının 0,30'dan büyük olması veri setinin analize uygun olduğunun göstergesidir. Yapılan istatistiksel ölçümlerlerde ise ölçeklerin standart sapmalarının 0,50'nin üzerinde olduğu gözlemlenmiştir. Ölçeklerin anket bazında standart sapmalarının 0,50 üzerinde olması önemlidir. Zira standart sapmanın 0,50 üzerinde bir değer alması, faktör analizine geçilmeden önce yapılacak diğer bir testin başka bir deyişle ortak yöntem sapması olup olmadığı testinin ön koşulu niteliğindedir.

Ortak yöntem sapması; anket sorularını cevaplayanların sorulara yanlı cevap vermelerinden kaynaklanan bir problemdir. Bu probleme; anket formunda kullanılan birden çok ölçeğin aynı yapıdaki ölçek tipleri üzerinden cevaplandırılması (Likert ölçeği, semantik farklılıklar ölçeği vb.), tüm ölçeklerin aynı zamanlarda ve aynı bölgelerdeki katılımcılar tarafından değerlendirilmesi, ölçek sorularının karakteristik özellikleri, anket formunun uzunluğu, katılımcıların değişen duygu durumları ve sosyal arzulanırlık eğiliminde olmaları gibi birçok faktör neden olabilmektedir. Ortak yöntem sapması, gözlenen değişkenler arasındaki ilişkilerde ölçme hatalarına sebep olduğundan kontrol edilmesi gereken bir problemdir. Bu nedenle her ne kadar ankete cevap verenlerin işletme isimlerinin belirtilmesi istenmese de, anket verilerinde gerek "yaygın yöntem önyargısını (Podsakoff ve Organ, 1986) engellemek gerekse bu önyargının varlığının tespit etmek için tüm ölçekler ayrılmadan Harman'ın tek faktör testi (Podsakoff vd., 2003) uygulanmıştır. Harman'ın tek faktör testi, ortak

yöntem sapması problemini belirlemek için kullanılan yöntemlerden bir tanesidir (Podsakoff ve Organ, 1986; Podsakoff vd, 2003). Aralıklı ölçekle ölçülmüş değişkenlerin tek faktörde toplanıp toplanmadığına yönelik yapılan bu testte (Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)=0,846, Bartlett's test $p \leq 0,001$) ifadeler 10 boyuttan oluşan bir yapı sergilediği tespit edilmiştir. Ayrıca tek ve genel bir faktör elde edebilmek için açıklayıcı faktör analizinde faktör sayısı 1'e sabitlendiğinde oluşan tek faktörün toplam varyansının çoğunluğunu değil, %24,58'ne tekabül eden düşük bir kısmını açıkladığı görülmüştür. Bununla ilgili analiz sonuç tablosu ekte gösterilmektedir.

Bartlett testi daha önce yapılan korelasyon matrisini genel olarak incelemekte ve bu matrisin istatistiki olarak anlamlılığına bakmaktadır. İstenen durum bu testin anlamlı çıkmasıdır. Yapılan anlamlılık testinin sonucuna göre KMO test sonuçları oldukça anlamlı olduğu ortaya çıkmıştır ($p \leq 0,001$). KMO testi değişkenler arasındaki korelasyonları ve faktör analizinin uygunluğunu ölçen testtir. KMO testinin değeri 0 ile 1 aralığında olması istenmektedir. KMO değeri, herhangi bir değişkenin diğer değişkenler tarafından hatasız tahmin edilmesi halinde 1'e eşit olur. 0,80 üstü değerler mükemmel sayılmaktadır (Büyüköztürk, 2002: 470-483).

Yapılan testler sonucunda gerek KMO katsayısının kabul edilebilir sınır olan 0,70'in üzerinde olması ve gerekse tek faktör analizinin açıklama gücünün kritik değer olan 0,50'nin çok altında olması (%24,58), ifadelerin tek faktörde toplanmadığına ve cevap verenlerden tutarlı yanıtlar alındığına işaret etmektedir. Yapılan bütün uygunluk testlerinin sonuçlarına bakıldığında, araştırma verilerine faktör analizinin yapılabileceği sonucuna varılmıştır.

3.3.3. Faktör Analizi

Yukarıda bulgularıyla birlikte açıklanan uygunluk testlerinin ardından 40 ifadeli ölçek, yapısal geçerlilik ve güvenilirlik analizine tabii tutulmuştur. Ölçeğe ait ifadelerin (soruların) faktör yükleri çerçevesinde ortak boyutta uyuşup uyuşmadığını (Hair vd., 2006: 771) test etmek için Keşfedici Faktör Analizi (KFA) yapılmıştır. KFA'da keşfetme yöntemi olarak Temel Bileşenler Analiz yöntemi, rotasyon yöntemi olarak da Varimax döndürme yöntemi kullanılmıştır. Temel Bileşenler analizinde öz değerleri 1 ve üzerinde olan 10 faktör elde edilmiştir. Daha sonra faktör yüklerine bakıldığında, faktörlere yüklenen ifadelerin faktör yükü 0,40'ın altında olan ve birden fazla faktöre yüklenen ifadeler analizden çıkarılmıştır. Daha açık bir anlatımla, faktör yükü 0,40'ın altında olan 2 ifade, birden fazla faktöre yüklenen 5

ifade ve faktöre dâhil olup da faktördeki diğer ifadelerle negatif korelasyona sahip olan 2 ifade olmak üzere toplam 9 ifade (soru) silinmiştir. Kalan 31 ifade (soru) üzerinden tekrar bir değerlendirme yapılmış ve ölçekler 9 faktöre (boyuta) indirgenmiştir. Faktörlerin içsel tutarlılıklarının, başka bir deyişle ölçeklerin güvenilirliğinin tespitinde Cronbach Alpha değerleri esas alınmıştır. Yapılan analizde faktörlerin güvenilirlik katsayısı (Cronbach Alpha) toplamda % 77,88 olarak hesaplanmıştır. Ancak faktörlerin bireysel güvenilirlik katsayısının literatürde kabul gören alt limiti 0,70 olduğundan bu değer altında kalan 2 faktör (0,659 ve 0,637) ve bununla ilişkili olan 4 soru daha silinmiştir. Cronbach Alpha katsayısının daha da iyileştirilmesi için silinen bu 4 sorudan sonra geriye kalan 27 soru (ifade) için tekrar Cronbach Alpha hesaplaması yapılmıştır. Hesaplama sonucunda bireysel ölçeğe ilişkin Alfa katsayılarının değeri 0,972'ye ve faktörlerin de toplamda içsel tutarlılıkları 0,864'e kadar çıkmıştır. Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan yüksek alfa değerleri (Cronbach Alpha \geq 0.70) araştırma için kullanılan ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu göstermiştir. Sonuç olarak yapılan faktör analiz ile mükelleflerin vergiye ilişkin tutum ve davranışlara ait ifadeler toplamda 7 faktöre (boyuta) indirgenmiştir.

Temel bileşenler analizinde öz değerleri 1 ve üzerinde olan 7 faktör sırasıyla, “Vergi İncelemesine Bakış” “Vergi Kavramı ve Adalete Bakış”, “Vergi Kaçakçılığı Uygulamalarına Bakış”, “Türk Vergi Sistemi ve Kamu Harcamalarına Bakış”, “Vergi Uygulamalarının Vergi Kaçakçılığına Yönelmesi”, “Vergi Uygulamalarının Verginin Tam Ödenmemesine Yönelmesi” , “Vergi Uygulamalarının Adaletsizliğine Yol Açması”

Vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını ifade eden görüşlere ait faktör analizi sonuçları, faktör yüklerine göre büyükten küçüğe doğru sıralanmış hali Tablo 7' de gösterilmiştir.

Tablo 7.

Faktör Analizi Sonucunda Ortaya Çıkan İfadelere Ait Faktör Yükleri ve Faktörün Açıklayıcılığı

Faktörün Adı	Soru ifadeleri	Faktör Ağırlıkları	Faktörün Açıklayıcılığı (%)
Vergi İncelemesine Bakış	Ülkemizde vergi inceleme elemanları işlerine gerekli özeni göstermektedirler.	0,972	16,209
	Ülkemizde vergi inceleme elemanları işlerinin gerektirdiği bilgi düzeyine sahiptirler.	0,970	

Tablo 7. Devamı

	Ülkemizde vergi inceleme elemanları inceleme esnasında oldukça olumlu tutum ve davranış içersindedir.	0,968	
	Ülkemizde vergi incelemeleri adil bir şekilde yapılmaktadır	0,930	
Vergi Kavramı ve Adalete Bakış	Vergi yatırımları engelleyen bir küftedir.	0,929	14,198
	Vergi mükellefler üzerinde mali bir yüküdür.	0,915	
	Ödenen vergiler refah düzeyini olumsuz etkilemektedir.	0,893	
	Kamu harcamalarında şeffaflığın olmaması vergilemede adaletsizliği doğurur	0,555	
	Vergi adaletinin olmadığı ülkelerde vergi kaçakçılığının olması doğaldır.	0,538	
Vergi Kaçakçılığı Uygulamalarına Bakış	Zorunlu hallerde fazladan gider yaratılabilir.	0,922	11,153
	Zorunlu hallerde gerçek dışı giderler yaratılabilir.	0,906	
	Zorunlu hallerde diğer müşteri veya satıcılara gerçek olmayan belgeler düzenlenebilir	0,898	
Türk Vergi Sistemine ve Kamu Harcamalarına Bakış	Ülkemizde vergi ile ilgili cezalar oldukça ağırdır.	0,918	9,428
	Ülkemizde vergi kanunları ve mevzuatı nettir	0,765	
	Ülkemizde kamu harcamaları şeffaftır.	0,602	
	Ülkemizde vergileme sistemi adaletlidir.	0,552	
Vergi Uygulamalarının vergi Kaçakçılığına Yöneltilmesi	Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığına yöneltilir.	0,868	9,367
	Vergi çeşitlerinin çok olması vergi kaçakçılığına yöneltilir.	0,760	
	Vergi kanunlarında boşlukların yer alması vergi kaçakçılığına yöneltilir	0,669	
	Vergi afları vergi kaçakçılığına yöneltilir.	0,544	
Vergi Uygulamalarının Verginin Tam Ödenmemesine Yöneltilmesi	Vergilerin tam ödenmemesi çıkarılan vergi aflarından kaynaklanmaktadır.	0,853	9,325
	Vergilerin tam ödenmemesi dolaylı vergilerin fazla olmasından kaynaklanmaktadır	0,757	
	Vergilerin tam ödenmemesi kanunlardaki karışıklık ve boşluklardan kaynaklanmaktadır.	0,602	
	Vergilerin tam ödenmemesi vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.	0,557	
Vergi Uygulamalarının Adaletsizliğine Yol Açması	Vergi oranlarının yüksek olması vergilemede adaletsizliği doğurur.	0,861	8,122
	Vergi çeşidinin çok olması vergilemede adaletsizliği doğurur.	0,850	
	Vergi afları vergilemede adaletsizliği doğurur.	0,654	
Toplam			77.802

Bu araştırmada, Tablo 7’den de görüleceği üzere faktör açıklayıcılığı açısından en yüksek olan faktör, “Vergi İncelemesine Bakış”dır. Faktörün açıklayıcılığı % 16,209’dur. Bu faktör, anketin en önemli grubunu oluşturmaktadır. Faktörün en önemli ifadesi, “Ülkemizde vergi inceleme elemanları işlerine gerekli özeni göstermektedirler ” dir. Bu ifadenin faktör ağırlığı % 97’ dir. Faktörün bir diğer verisi ise “ülkemizde vergi incelemeleri adil bir şekilde yapılmaktadır ”dır. Bu ifadenin faktör ağırlığı ise %93’dür.

Faktör ağırlığı en yüksek olan ikinci faktörü, “*Vergi Kavramı ve Adaletle Bakış*” dir. Faktörün açıklayıcılığı % 14,198’dir. Faktörün en önemli ifadesi, “*Vergi yatırımları engelleyen bir külfettir*” dir. Faktör ağırlığı ise % 92,9’ dur. Faktörün bir diğer en önemli verisi ise “*Vergi adaletinin olmadığı ülkelerde vergi kaçakçılığının olması doğaldır*” dir. Bu ifadenin faktör ağırlığı ise %53,8 olarak karşımıza çıkmaktadır.

Araştırmada faktör ağırlığı açısından en yüksek olan üçüncü faktörün, “*Vergi Kaçakçılığı Uygulamalarına Bakış*” olduğu görülmektedir. Faktörün açıklayıcılığı % 11,153’dür. Bu faktör, anketin en önemli üçüncü grubunu oluşturmaktadır. Faktörün en önemli ifadesi, “*Zorunlu hallerde fazladan gider yaratılabilir*” dir. Bu sorunun faktör ağırlığı % 92,2’ dir. Faktörün diğer önemli bir ifadesi de “*Zorunlu hallerde diğer müşteri veya satıcılara gerçek olmayan belgeler düzenlenebilir*” dir. Bu sorunun faktör ağırlığı ise %89,8’dir.

“*Türk Vergi Sistemine ve Kamu Harcamalarına Bakış*” olan diğer bir faktörün açıklayıcılığı % 9,428’dir. Anketin en önemli dördüncü grubunu oluşturan, bu faktörün en önemli ifadesi, “*Ülkemizde Vergi İle İlgili Cezalar Oldukça Ağırdır*” dir. Bu ifadenin faktördeki ağırlığı % 91,8’ dir.

“*Vergi Uygulamalarının Vergi Kaçakçılığına Yönelmesi*” ile ilgili faktörün açıklayıcılığı % 9,367’dir. Bu faktör, anketin beşinci grubunu oluşturmaktadır. Faktörün en önemli ifadesi, “*Vergi Oranlarının Yüksek Olması Vergi Kaçakçılığına Yönelir*” dir. Bu ifadenin faktördeki ağırlığı % 86,8 dir. Faktörün bir diğer en önemli ifadesi ise “*Vergi Afları Vergi Kaçakçılığına Yönelir*” dir. Bu sorunun faktör ağırlığı da %54,4’dür.

Faktör araştırmamızda açıklayıcılığı en düşük olan faktör % 8,122 ile “*Vergi Uygulamaları Adaletsizliğine Yol Açması*” dir. Bu faktör, diğer faktörler için de açıklayıcılık açısından en düşük olanını temsil etmektedir. “*Vergi Oranlarının Yüksek Olması Vergilemede Adaletsizliği Doğurur*” faktörün en önemli ifadesidir ve faktör içindeki ağırlığı % 86,1’dir. Faktör içindeki “*Vergilerin Vergi Afları Vergilemede Adaletsizliği Doğurur*” ifadesinin ağırlığı ise %65,4’tür.

3.3.4. Ölçeğe İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları

Araştırmaya katılan 447 işletmesal vergi mükellefinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını ölçmek için sorulan sorulara verdikleri cevapların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 8 ve Tablo 9’da verilmiştir. Tablo 8’de faktör analizi sonucunda

faktöre indirgenen ölçeğin frekans ve yüzde dağılımları gösterilmiştir. Tablo 9’da ise yapılan faktör analizi sonucunda herhangi bir faktörün kapsamına girmeyen diğer ölçeklere ait frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir. Bu araştırmada vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını ölçmekte kullanılan ifadelerin yapılan testler sonucunda belirli bir kısmı faktör analizinden çıkarılmıştı. Ancak faktör analizine dâhil olmazsa da mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını ölçmek için kullanılan bütün ifadelerin frekans ve yüzde dağılımlarına tablo 8’de verilmesi uygun görülmüştür.

Tablo 8.

Faktör Analizi Sonucunda Faktöre İndirgenen Ölçeğin Frekans ve Yüzde Dağılımları

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
<i>Ülkemizde vergi inceleme elemanları işlerine gerekli özeni göstermektedir.</i>	1	0,2	76	17,0	41	9,2	253	56,6	76	17,0
<i>Ülkemizde vergi inceleme elemanları işlerinin gerektirdiği bilgi düzeyine sahiptir.</i>	1	0,2	74	16,6	43	9,6	248	55,5	80	17,9
<i>Ülkemizde vergi inceleme elemanları inceleme esnasında oldukça olumlu tutum ve davranış içerisindedir.</i>	2	0,4	76	17	42	9,4	247	55,3	80	17,9
<i>Ülkemizde vergi incelemeleri adil bir şekilde yapılmaktadır</i>	1	0,2	96	21,5	34	7,6	256	57,3	60	13,4
<i>Vergi yatırımları engelleyen bir küftür.</i>	24	5,4	82	18,3	0,00	0,00	306	68,5	35	7,8
<i>Vergi mükellefler üzerinde mali bir yüküdür.</i>	24	5,4	81	18,1	2	0,4	316	70,7	24	5,4
<i>Ödenen vergiler refah düzeyini olumsuz etkilemektedir.</i>	27	6	77	17,2	1	0,2	293	65,5	49	11
<i>Kamu harcamalarında şeffaflığın olmaması vergilemede adaletsizliği doğurur.</i>	9	2	34	7,6	4	0,9	228	51	172	38,5
<i>Vergi adaletinin olmadığı ülkelerde vergi kaçakçılığının olması doğaldır.</i>	19	4,3	36	8,1	19	4,3	204	45,6	169	37,8
<i>Zorunlu hallerde fazladan gider yaratılabilir.</i>	25	5,6	138	30,9	46	10,3	199	44,5	39	8,7
<i>Zorunlu hallerde gerçek dışı giderler yaratılabilir.</i>	23	5,1	133	29,8	43	9,6	193	43,2	55	12,3
<i>Zorunlu hallerde diğer müşteri veya satıcılara gerçek olmayan belgeler düzenlenebilir.</i>	27	6	145	32,4	86	19,2	159	35,6	30	6,7
<i>Ülkemizde vergi ile ilgili cezalar oldukça ağırdır.</i>	2	0,4	55	11,6	9	2	230	51,5	154	34,5
<i>Ülkemizde vergi kanunları ve mevzuatı nettir.</i>	1	0,2	11	2,5	0	0	248	55,5	187	41,8
<i>Ülkemizde kamu harcamaları şeffaftır.</i>	47	10,5	151	33,8	76	17	137	30,6	36	8,1
<i>Ülkemizde vergileme sistemi adaletlidir.</i>	44	9,8	191	42,7	80	17,9	108	24,2	24	5,4

Tablo 8. (Devamı)

<i>Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığına yöneltilir.</i>	0	0	9	2	0	0	261	58,4	177	39,6
<i>Vergi çeşitlerinin çok olması vergi kaçakçılığına yöneltilir.</i>	1	0,2	11	2,5	1	0,2	247	55,3	186	41,6
<i>Vergi kanunlarında boşlukların yer alması vergi kaçakçılığına yöneltilir.</i>	1	0,2	20	4,5	4	0,9	250	55,9	172	38,5
<i>Vergi afları vergi kaçakçılığına yöneltilir.</i>	1	0,2	11	2,5	0	0	248	55,5	187	41,8
<i>Vergilerin tam ödenmemesi çıkarılan vergi aflarından kaynaklanmaktadır.</i>	2	0,4	24	5,4	3	0,7	305	68,2	113	25,3
<i>Vergilerin tam ödenmemesi dolaylı vergilerin fazla olmasından kaynaklanmaktadır.</i>	2	0,4	10	2,2	4	0,9	278	62,2	153	34,2
<i>Vergilerin tam ödenmemesi kanunlardaki karışıklık ve boşluklardan kaynaklanmaktadır.</i>	4	0,9	40	8,9	7	1,6	269	60,2	127	28,4
<i>Vergilerin tam ödenmemesi vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.</i>	9	2	12	2,7	4	0,9	268	60	154	34,5
<i>Vergi oranlarının yüksek olması vergilemede adaletsizliği doğurur.</i>	0	0	13	2,9	6	1,3	265	59,3	163	36,5
<i>Vergi çeşidinin çok olması vergilemede adaletsizliği doğurur.</i>	0	0	9	2	5	1,1	247	55,3	186	41,6
<i>Vergi afları vergilemede adaletsizliği doğurur.</i>	1	0,2	55	12,3	8	1,8	298	66,7	85	19

Tablo 9.

Faktör Analizi Sonucunda Faktöre İndirgenemeyen Ölçeğin Frekans ve Yüzde Dağılımları

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
<i>Vergi kamu hizmetlerinin karşılanması için zorunlu bir ödemedir.</i>	153	34,2	188	42,1	0	0	89	19,9	17	3,8
<i>Vergi bir vatandaşlık ödevidir.</i>	152	34	189	42,3	0	0	82	18,3	24	5,4
<i>Kamu harcamalarında savurganlığın olması vergilemede adaletsizliği doğurur.</i>	12	2,7	32	2,7	3	0,7	226	50,6	174	38,9
<i>Toplumda vergi bilinci ve ahlakının yerleşmemiş olması vergilemede adaletsizliği doğurur.</i>	2	0,4	22	4,9	5	1,1	184	41,2	234	52,3
<i>Arada yapılan vergi afları işlerin sürdürülmesi için gereklidir.</i>	5	1,1	101	22,6	34	7,6	262	58,6	45	10,1
<i>Ülkemizde bütün vergiler tam olarak ödenmektedir.</i>	188	42,1	229	51,2	12	2,7	13	2,9	5	1,1
<i>Vergilerin tam ödenmemesi vergi bilinci ve ahlakının toplumda yeterince yerleşmemiş olmasından kaynaklanmaktadır.</i>	1	0,2	22	4,9	1	0,2	268	60	155	34,7

Tablo 9. (Devamı)

<i>Cezalarda caydırıcılık unsurunun yeterli olmaması vergi kaçakçılığına yöneltilir.</i>	0	0	15	3,4	1	0,2	235	52,6	196	43,8
<i>Kamu harcamaların şeffaf olmaması vergi kaçakçılığına yöneltilir.</i>	4	0,9	27	6	6	1,3	251	56,2	159	35,6
<i>Ülkemizde vergi oranları ve vergi yükü makul düzeydedir.</i>	219	49	150	33,6	23	5,1	41	9,2	14	3,1
<i>Ülkemizde vergi kanunları ve mevzuatı rahatlıkla anlaşılabilir ve uygulanabilir bir yapıdadır.</i>	30	6,7	166	37,1	3	0,7	218	48,8	30	6,7
<i>Ülkemizdeki vergi bilinci ve ahlaki vergilemede adaleti sağlamak açısından yeterlidir.</i>	45	10,1	140	31,3	7	1,6	215	48,1	40	8,9
<i>Ülkemizde vergi kaçakçılık suçlarına verilen cezalar oldukça ağırdır.</i>	2	0,4	51	11,4	9	2	226	50,6	159	35,6

3.3.5. Frekans ve Yüzde Dağılımlarına Ait Bulguların Yorumlanması

Bu kısımda faktör grubu oluşturan ifadelerin frekans ve yüzde dağılımından elde edilen bulgular ışığında yapılan yorumlar yer almaktadır. Tablo 8'den de görüleceği üzere “*Ülkemizde vergi inceleme elemanları işlerine gerekli özeni göstermektedir*” yargısına mükelleflerin % 73,6’sı katılırken; % 17,2’si katılmadıklarını belirtmiştir. Bu durum, vergi inceleme elemanlarına ve devletin vergilendirme ile ilgili kadrolarına yeterince güvenin olduğunu, liyakat sahibi kişilerin düzgün görevlere getirildiğini, inceleme elemanlarının inceleme işlemleri sırasında mükelleflerle kanunların izin verdiği ölçüde yakından ilişkiler kurduğunu, mükellefler ve devlet açısından olaylara çözüm odaklı yaklaşıtlarını göstermektedir. “*Ülkemizde vergi inceleme elemanları işlerinin gerektirdiği bilgi düzeyine sahiptir.*” yargısına mükelleflerin %16,8’nin katılmadıklarını %73,4’ü katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu bulgu, devletin vergileme kadrolarına yerleştirdiği personellerin işinin ehli olduğunu ve gerekli bilgi birikimine ve donanımına sahip oldukları sonucuna ulaşmamıza neden olmuştur. “*Ülkemizde vergi inceleme elemanları inceleme esnasında oldukça olumlu tutum ve davranış içerisindedir*” yargısına mükelleflerin %17,4’ü katılmazken %73,2’si katıldıklarını belirtmişleridir. Yukarıda da ifade edildiği üzere, vergi inceleme elemanlarının mükellef odaklı yaklaşıtlar sergiledikleri açıktır. Mükellefler inceleme elemanlarıyla çok rahat diyalog kurup sorun ve sıkıntılar karşılıklı olarak çözülmesine katkı sağlamaktadırlar. Bu şekilde sergilenen tutum ve davranışların olumlu olması işlemlerin hızlıca çözüme ulaşmasına, doğması muhtemel olumsuz sonuçların minimize edilmesine katkı

sağlamaktadır. “Ülkemizde vergi incelemeleri adil bir şekilde yapılmaktadır” yargısına mükelleflerin %21,7’si katılmazken %70,7’si katıldıklarını belirtmişleridir. Vergi inceleme elemanlarının hakkaniyet ve iyi niyet kuralları çerçevesinde davrandıklarının, sırf ceza veyahut da yaptırım uygulamak amaçlı olmadıklarının, tamamen çözüm ve vergi tahsilatı odaklı olduklarını göstermektedir. “Vergi yatırımları engelleyen bir külfettir” yargısına mükelleflerin %23,7’si katılmazken %76,3’ü katıldıklarını belirtmişleridir. Bu bulgu, mükelleflerin ödedikleri vergilerin firmalar açısından yeni yatırımlar yapılmasını olumsuz yönde etkilemekte olduğunu, kazançlarının neredeyse yarısına yakının vergiye ödediklerini, yeni yatırım yapmak için kaynak bulmakta zorlandıklarını göstermektedir. “Vergi mükellefler üzerinde mali bir yüküdür” yargısına mükelleflerin %23,5’i katılmazken %76,10’u katıldıklarını belirtmişleridir. Buna göre, mükellefler nezdinde vergi ödemenin mali açıdan bir külfet olduğu, firmalar üzerinde olumsuz sonuçlar doğurduğunu ifade etmektedirler. “Ödenen vergiler refah düzeyini olumsuz etkilemektedir” yargısına mükelleflerin %23,2’si katılmazken %76,50’si katıldıklarını belirtmişleridir. “Kamu harcamalarında şeffaflığın olmaması vergilemede adaletsizliği doğurur” yargısına mükelleflerin %9,6’sı katılmazken %89,50’si katıldıklarını belirtmişleridir. Devletin kamu harcamalarının büyük bir kısmının vergiler tarafından karşılandığı bilincinde olan mükellefler, yaptıkları vergi ödemelerinin hangi harcamalarda kullanıldığını bilmemeleri, yapılan harcamalara ait ödeme planlarının ya da yapılan projelerin kamuoyu ile paylaşılmadığı durumlarda adalet ilkesinin zedeleneceği kanısını taşımaktalar. “Vergi adaletinin olmadığı ülkelerde vergi kaçakçılığının olması doğaldır” yargısına mükelleflerin %12,4’ü katılmazken %83,40’ı katıldıklarını belirtmişleridir. Mükellefler vergi adaleti sağlanmadığı sürece vergi kaçırmanın hak olduğu düşüncesine sahiptirler. “Adalet sağlanmıyorsa ben kendi adaletimi sağlarım ve gerçek dışı beyanlarda bulunarak daha az vergi öderim” düşüncesi mükellefler nezdinde bir hakmış gibi algılanmaktadır. “Zorunlu hallerde fazladan gider yaratılabilir” yargısına mükelleflerin %36,50’si katılmazken %53,20’si katıldıklarını belirtmişleridir. “Zorunlu hallerde gerçek dışı giderler yaratılabilir” yargısına mükelleflerin %34,90’ı katılmazken %55,50’si katıldıklarını belirtmişleridir. Bir önceki analiz sonucuyla hemen hemen aynı nedenlerden dolayı gerçek dışı giderler ile daha az vergi ödeme algısı yaygın olduğu görülmektedir. “Zorunlu hallerde diğer müşteri veya satıcılara gerçek olmayan belgeler düzenlenebilir” yargısına mükelleflerin %38,40’ı katılmazken %42,30’u katıldıklarını belirtmişleridir.

Mükellefler daha az vergi ödemek ve kendilerince vergi adaleti sağlamak amacıyla yanıltıcı belge düzenleme eğilimi içerisindedirler. “*Ülkemizde vergi ile ilgili cezalar oldukça ağırdır*” yargısına mükelleflerin %12’si katılmazken %86’sı katıldıklarını belirtmişleridir. Çıkan bu sonuç bize gösteriyor ki mükellefler uygulanan vergi cezalarının ve yaptırımlarının oldukça fazla olduğunu ve mükelleflerin bunun bilincindedirler. “*Ülkemizde vergi kanunları ve mevzuatı nettir*” yargısına mükelleflerin %2,7’si katılmazken %97,30’u katıldıklarını belirtmişleridir. Bu bulgu, mükelleflerin vergi mevzuatına kolayca eriştiğini ve mevzuatta yer alan bilgileri kolayca anlayabildiğini gösteriyor. “*Ülkemizde kamu harcamaları şeffaftır*” yargısına mükelleflerin %44,30’u katılmazken %38,7’si katıldıklarını belirtmişleridir. Bu bulgu da, mükelleflerin kamu harcamalarına karşı bir tepki içerisinde olduklarını, şeffaflık açısından ülkemizin olumsuz bir konuma sahip olduğunu göstermektedir. “*Ülkemizde vergileme sistemi adaletlidir*” yargısına mükelleflerin %52,50’si katılmazken %29,6’sı katıldıklarını belirtmişleridir. Bu sonuç da gösteriyor ki mükelleflerin vergileme sisteminde adil davranılmadığı, çok büyük firmaların almış oldukları teşviklerin, sürekli çıkan afların adaleti bozduğuna dair inancı yüksektir. “*Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığına yöneltir*” yargısına mükelleflerin %2’si katılmazken %98’i katıldıklarını belirtmişleridir. “*Vergi çeşitlerinin çok olması vergi kaçakçılığına yöneltir*” yargısına mükelleflerin %2,7’si katılmazken %96,9’u katıldıklarını belirtmişleridir. Bu bulguya göre mükellefler dolaylı ve dolaysız çok çeşitli vergiler olmasının daha çok kanun boşluğuna neden olduğu, vergi uygulamalarındaki farklılıkların tam ve yerinde inceleme yapılmasını engellediği, bunun da vergi kaçakçılığına zemin hazırladığı düşüncesindedir. “*Vergi kanunlarında boşlukların yer alması vergi kaçakçılığına yöneltir*” yargısına, mükelleflerin %4,7’si katılmazken %94,40’ı katıldıklarını belirtmişleridir. Bu bulguda da mükelleflerin, geniş ve karmaşık mevzuatın vergi kaçakçılığı ile ilgili daha çok alanı açacağı kanısını taşıdığı görülmektedir. “*Vergilerin tam ödenmemesi çıkarılan vergi aflarından kaynaklanmaktadır*” yargısına mükelleflerin %5,8’i katılmazken %93,50’si katıldıklarını belirtmişleridir. Mükellefler üzerinde hâkim olan kanı “tahakkuk eden vergileri ödemeyelim nasıl olsa birkaç yıla kadar af kanunu çıkar, o zaman yapılandırma yapar, tahakkuk eden vergiden bile daha az öderiz” şeklindedir. Bu kanının oluşmasının temel nedeni devletin af kanunlarında zaten tahsili güçlük çekilen vergileri kapsam içerisine almasıdır. Hâlbuki devlet zamanında vergi ödeyen mükellefleri daha çok teşvik etse

bu kanı kırılacaktır. “*Vergilerin tam ödenmemesi dolaylı vergilerin fazla olmasından kaynaklanmaktadır*” yargısına mükelleflerin %2,6’sı katılmazken %96,40’ı katıldıklarını belirtmişleridir. Bu ifadeye katılanların yüksek oranda olması, araştırmaya katılan mükelleflerin dolaylı vergi yoluyla hali hazırda bir takım ödemelerde bulunduğu, dolaysız vergilerin mükelleflere ikinci bir yük olarak tanzim edildiği algısına sahip olduğunu göstermektedir. “*Vergilerin tam ödenmemesi kanunlardaki karışıklık ve boşluklardan kaynaklanmaktadır*” yargısına mükelleflerin %9,8’i katılmazken %88,60’nın katıldığı “*Vergilerin tam ödenmemesi vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanmaktadır*” yargısına ise mükelleflerin %4,7’si katılmazken %94,50’i katıldığı görülmektedir. Bu ifadelere katılım oranının yüksek olması, araştırma kapsamına dahil edilen mükelleflerin vergilerin tam olarak ödenmemesinin vergi mevzuatındaki boşluklardan ve ülkemizde uygulanan vergi oranları gelişmiş ülkelere nazaran düşük düzeyde olmasına rağmen dolaylı vergilerin çokluğundan kaynaklı bir tepki içinde oldukları görülmektedir. “*Vergi oranlarının yüksek olması vergilemede adaletsizliği doğurur*” yargısına mükelleflerin %2,9’u katılmazken %95,80’inin katıldığı “*Vergi çeşidinin çok olması vergilemede adaletsizliği doğurur*” yargısına ise mükelleflerin %2’si katılmazken %96,90’sının katıldıkları görülmektedir. “*Vergi afları vergilemede adaletsizliği doğurur*” yargısına araştırma kapsamına alınan mükelleflerin %12,50’si katılmazken %85,70’i de katılmıştır. Bu sonuçlara göre, mükellefler vergi aflarının çok sık çıkarılması vergisini zamanında ödeyen mükelleflere ceza, ödeme yapmayan mükellef gruplarına ise bir ödül gibi anlaşılmakta, af kanunlarının kapsamı yeterli şekilde anlaşılacak ve kötü niyetli olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 9’da yer alan ve faktör boyutuna indirgenemeyen ifadelerle ilişkin bulgular aşağıdaki gibi yorumlanmıştır.

“*Vergi kamu hizmetlerinin karşılanması için zorunlu bir ödemedir*” önermesine, ankete katılan mükelleflerin % 76,3’ünün katılmadığını %23,8’inin ise katıldığı görülmektedir. “*Vergi bir vatandaşlık ödevidir.*” önermesine ise ankete katılan mükelleflerin % 76,3’ünün katılmadığını ifade etmektedir. Bu sonuç bize mükelleflerin ödedikleri vergilerin boşa gittiğini, herhangi bir şekilde hizmet olarak kendilerine harcandığına inanmadıklarını göstermektedir. Mükellefler vergi ödemeyi bir görev olarak değil zorunlu olduğu için ödenen paralar olarak algılamakta, bu durum ise devlet mükellef arasında daha çok ihtilafların doğmasına sebep olmaktadır. Ankete katılan mükelleflerin %89,5’inin “*Kamu harcamalarında*

savurganlığın olması vergilemede adaletsizliği doğurur” önermesine, “*Toplumda vergi bilinci ve ahlakının yerleşmemiş olması vergilemede adaletsizliği doğurur*” önermesine ise %93,5’nin katıldığı görülmektedir. Çıkan bu sonuç, mükelleflerin kamu harcamalarında yapılan savurganlıkların adaletsiz vergileme sistemine neden olduğu toplumda vergi bilincinin ve ahlakının yerleşmemesi durumunda vergilemede kayıp ve kaçığın daha çok olacağı algısına sahip olduklarını göstermektedir. “*Arada yapılan vergi afları işlerin sürdürülmesi için gereklidir*” önermesine, ankete katılan mükelleflerin % 23,7’sinin katılmadığını %68,7’sinin ise bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Bu sonuç, mükelleflerin arada yapılan ve gerekliliği hâsıl olan afları olumlu olarak karşıladığı ve vergilerin tahsil edilmesinin ilerleyen dönemlerde mükellefler üzerinde daha az baskı oluşturacağı kanısına sahip oldukları söylenebilir. “*Ülkemizde bütün vergiler tam olarak ödenmektedir*” önermesine, ankete katılan mükelleflerin % 93,30’unun katılmadığını ifade etmektedir. “*Vergilerin tam ödenmemesi vergi bilinci ve ahlakının toplumda yeterince yerleşmemiş olmasından kaynaklanmaktadır*” önermesine, ankete katılan mükelleflerin % 5,1’inin katılmadığını ifade etmektedir. Bu iki ifadenin katılım oranından da anlaşılacağı üzere ülkemizde vergilerin tam olarak ödenmemesinden vergi bilincinin ve ahlakının toplumda tam olarak yerleşmemesinden kaynaklandığını düşünmektedirler. Halbuki yukarıda vergilerin tam ödememe ile ilgili sorunların vergi mevzuatının karmaşıklığından ve uygulamada gerek dolaylı vergilerin gerekse vergi çeşidinin çok olmasından kaynaklandığına yüksek oranda katılım gösterdikleri görülmektedir. Bu bulgulardan, mükelleflerin her ne kadar vergi ahlakı ve bilincinin önemli olduğunu düşünseler de uygulamadaki zorluklar kendilerini farklı algılara sürüklediği sonucu çıkarılabilir. Ankete katılan mükelleflerin “*Cezalarda caydırıcılık unsurunun yeterli olmaması vergi kaçakçılığına yöneltir*” önermesine, %96,4’ü; *Kamu harcamaların şeffaf olmaması vergi kaçakçılığına yöneltir*” önermesine %91,8’ i ve “*Ülkemizde vergi kaçakçılık suçlarına verilen cezalar oldukça ağırdır*” önermesine ise ankete %86,2’ sinin ise katıldığı görülmektedir. Bu bulgulara bakıldığında anketimize katılan mükelleflerin kaçakçılığın oldukça ciddi bir konu olduğu, kaçakçılık durumunda ağır yaptırımlar uygulanması ve ticari hayattaki haksız rekabetin kaldırılmasını gerektiğini ifade etmektedirler. Ayrıca, ankete katılan mükelleflerin % 82,6’sı “*Ülkemizde vergi oranları ve vergi yükü makul düzeydedir*” ifadesine, % 43,8’i “*Ülkemizde vergi kanunları ve mevzuatı rahatlıkla anlaşılabilir ve uygulanabilir bir yapıdadır*” önermesine, % 41,4’ünün ise “*Ülkemizdeki vergi*

bilinci ve ahlaki vergilemede adaleti sağlamak açısından yeterlidir” önermesine, katılmadıkları görülmektedir. Ankete katılan mükelleflerin birbirine benzer ifadelerin yer aldığı çeşitli önermelere farklı cevaplar verdikleri görülmektedir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergiler, mükelleflerin kazançlarında mutlak olarak belirli bir miktarda azalmaya neden olmaktadır. Mükellefler daima daha az vergi ödeyerek kazançlarını maksimize etme amacı gütmektedirler. Bu sebeplerden dolayı da mükellefler vergiye karşı direnç göstermektedirler.

Hatay ilinde kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik yapılan araştırma sonuçları göstermektedir ki mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergilemenin adaletsiz olduğunu, kamu harcamalarında savurganlık yapıldığını ve kamu harcamalarının şeffaf olarak yapılmadığını, sık uygulanan vergi afları ile vergilemede adaletin bozulduğu kanısına sahiptirler. Mükellefler vergi yüklerinin ağır olduğu, ödedikleri vergileri fazla bulduklarını ifade etmiş olsalar da, vergi uygulamaları ve vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilir olduğunu büyük bir kısmı ifade etmiştir. Anket sorularından birbirini destekleyen sonuçlara ulaşmak bakımından farklı şekillerde fakat aynı kapsamda sorular sorulmuş, mükelleflerin ilk verdikleri cevaplarla ikinci verdikleri cevaplar arasında tam olarak uyum yakalanamamıştır. Araştırma bulguları, mükelleflerin vergi ahlakı açısından genel kabul görmüş normları kabul ettiklerini, ancak vergi uygulamalarının ve içinde buldukları rekabet koşullarının bu normları bir kenara itmelerine sebebiyet verdiklerini göstermektedir.

Bu araştırmanın diğer önemli bulgusu da, mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve cezaları hakkındaki tutumlarıdır. Mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi cezalarının daha ağır olması gerektiğini ifade etmelerine rağmen vergi kaçakçılığına eğilimleri yüksektir. Bu durum ayrı bir inceleme konusunu teşkil etmektedir. Yapılan anket çalışması sırasında mükelleflerle yapılan informal görüşmelerde kesinlikle daha ağır yaptırımlar uygulansın ve vergi oranları düşürülsün isteği hâkim görüştür. Bu da göstermektedir ki, ülkemiz vergi uygulamaları mükellefleri vergi ahlakı açısından zorlamakta, gerek faaliyetlerini sürdürme, gerekse yeni yatırımlar yapma gücünü ekonomik olarak sınırlandırmaktadır.

Araştırmada dikkate değer diğer bir bulgu da, mükelleflerin vergi incelemelerine ve inceleme elemanlarına olan bakış açılarıdır. Mükellefler vergi inceleme elemanlarının kendilerine karşı olan tutum ve davranışlarından çoğunluk olarak memnun olduklarını belirtmişlerdir.

Ulaşılmış olan sonuçlar göstermektedir ki; devletin vergi ahlakının toplumda yerleştirmek ve vergi bilincini artırmak amacıyla ciddi eğitim çalışmaları yapması, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçebilmek için de vergi uygulamalarının mükelleflerin ekonomik yapılarını dikkate alarak düzeltmesi ve geliştirmesi gerekmektedir. Ayrıca kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi açısından vergi toplanmasının önemli ve gerekli olduğu mükelleflere aktarılmalıdır. Öte yandan devlet, kamu hizmetlerini yerine getirirken yapılan bütün harcamaların denetim altında olduğu güvencesini vermeli ve şeffaflık ilkesi çerçevesinde mükelleflerin ödedikleri vergilerin nerelerde harcandığı bilgisine kolayca ulaşmalarını sağlamalıdır.



KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2012). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akıncı, A., ve Başol, O., (2015). Vergi Algısı Üzerine Bir Alan Araştırması: Kırklareli İlinde Yaşayan İnsanların Vergi Algısı. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 43,170-179.
- Aktan, C.C. (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, 14, 22.
- Alm, J., Mckee, M ve B.R. (1992). Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance, *American Economics Review*, 82, 1018-1026
- Alm, J., ve Gomez, J. L. (2008). Social Capital and Tax Moralei Spain. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 34-47.
- Al-Mamun A. ,Entebang H., Mansor S. A. ve Yasser Q. R. (2014), “The Impact of Demographic Factors on Tax Compliance Attitude and Behavior in Malaysia”, *Journal of Finance, Accounting and Management*, 5(1), ,109-124.
<http://www.gsmi-ijgb.com/Documents/JFAM%20V5%20N1%20P06%20Abdullah%20Al-Mamun%20-Tax%20Compliance.pdf>
- Artar, Y. (2013). Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 103.
- Aydoğan, S. (2017). “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi, *Balkan ve Yakındoğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 16.
- Berksoy, T. (1984). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti. İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası.
- Beron, K.J., Tauchen, H.V. ve Witte, A.D. (1992). The Effect of Audits and Socioeconomic Variables on Compliance, *In: Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement* (ss. 67 -89), Ann Arbor: University of Michigan Pres
- Büyüköztürk, Ş. (2002). Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 32(32), 470-483.

- Can, E. ve Dursun, İ. (2015). Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 606, 56.
- Cansız, H. (2015). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2, 1-25.
- Clotfelter, C.(1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns, *The Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363-373.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 212-228.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlerlin Vergiye Karşı Tepkileri Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiçek, H.; Karakaş, M. ve Yıldız, A. (2008). Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, *T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı*, Ankara.
- Çiçek, S. ve Sabbağ, J. (2016). Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta İli Örneği, *Sosyoekonomi*, 24(28), 43-64.
- Demir, M. (2016). Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E Dergisi*, 18, 1-10.
- Demir, M. (2016). Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörler, *E Akademi Dergisi*, 90, 1-10. <http://e-akademi.org/makaleler/mdemir-3.htm>
- Demircan Sivrekli, E. (2004). Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme, Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 10-14 Mayıs.
- Devos, K. (2008). Tax Evasion Behaviour and Demographic Factors:An Exploratory Study in Australia. *Revenue Law Journal*, 18(1), 1-23.
- Doğanyığıt, S. (1993). Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle İlişkilerin Önemi. *Sayıştay Dergisi*, 4(13), 36-37.
- Doğrulayıcı Faktör Analizlerinin Kullanılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46, Özel Sayı. 74-85.
- Dubin, J.A., Graetz, M.J. ve Wilde, L.L. (1990). *The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax*: National Tax Journal, 43(4): 395 409

- Dursun, G.D. (2008). 1990- 2006 Yılları Arası Türkiye'nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma, *Vergi Dünyası Dergisi*, 79, 45-60.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E., (2015). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınları.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ., (2015). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erginay, A. (1986). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Frey, B. S. ve Torgler, B. (2007). Tax Morale and Conditional Cooperation, *Journal of Comparative Economics*, 35,136- 159.
- Gencel, U. ve Kuru, E. (2010). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 20, 29-60.
- Gürler Hazman, G. (2009). Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti. *Akademik İncelemeler*, 1, 53-71.
- Hair J. F., Black, B., Babin, B., Anderson, R. E. ve Tatham, R. L. (2006). *Multivariate Data Analysis*, 7. Baskı, Pearson Prentice Hall, New Jersey, USA.
- Hellaç, F. A. (2017). *Vergiye Karşı Tepkiler: Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergiye Karşı Tepkileri Zonguldak İli Örneği*. Ankara: Öz Baran Ofset Matbaacılık.
- İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E Dergisi*, 12, 1-13.
- Karayılmaz, E. ve Güren, M.C. (2005). Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temeli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 60(2), 1-13.
- Kargı, V. ve Yüksel, C., (2010). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", *İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54.
- Kaynar Bilgin, H. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259-278.
- Kılıçaslan, H. (2017). "Türkiye'de Vergi Yüğü Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri ile Karşılaştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, İstanbul.
- Kırbaş, S. (2018). *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Yayınevi.
- Korkusuz, M. (2004). Ekonomik Sorunların Çözümünde Atılması Gereken İlk Adım: Kapsamlı Bir Gelir Vergisi Reformu, *Yaklaşım Dergisi*, 123, 65-69.

- Korlu, R.K., Çetinkaya, Ö. ve Gerçek, A. (2016). Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi: Bursa Örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 14, (28), 443-465.
- Marandu, E. E., Mbekomize C. ve Ifezue A. (2014), Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations, *Proceedings of the First Middle East Conference on Global Business, Economics, Finance and Banking*, Dubai.
- McGee, Robert W. (Ed) (2012). *The Ethics of Tax Evasion in Theory and Practice*,. New York: Springer
- Mutluer, K., Öner, E. ve Kesik, A. (2013). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi (İBÜN) Yayınları.
- Nataroğlu, H. (1983). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Ankara: Okan Dağıtıcılık.
- Neumark, F. (1950). *Maliyeye Dair Tetkikler*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.
- Orhaner, E. (2007). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G., Ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları.
- Öz Yalama, G. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9 (20), 77-97.
- Öz. N.S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Pehlivan, O., (2014). *Vergi Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, O., (2015). *Vergi Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Podsakoff, P. M. ve Organ, D. W. (1986). Self-reports in Organizational Research: Problems and Prospects.. *Journal of Management*, 12(4), 531-544.
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J. ve Podsakoff, N. P. (2003). Common Method Bias in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies”, *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879-903.
- Prest, A.R. (1978). “Az Gelişmiş Ülkelerde Kamu Maliyesinin Özellikleri. *Az Gelişmiş Ülkelerde Kamu Maliyesine Seçme Yazılar*, İstanbul: Özkaya Yayıncılık.

- Ristovska M., Mojsoska-Blazevski, N., ve Nikolov M. (2012), An Alternative View to The Tax Evasion: The Effect of Tax Morale on Paying Taxes in Macedonia and EU Countries, *Serbian Journal of Management*, 8(2):169-183.
- Ross, A.M. ve McGee R.W (2012). Attitudes Toward Tax Evasion: A Demographic Study of Netherlands. *Journal of International Business Research* 11(2),1-44.
- Sakallı Uğurlu, N. (2017). *Sosyal Psikolojide Tutumlar ve Tutum Değişimi*. Ankara: İmge Kitapevi.
- Savaşan, F , Odabaş, H . (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5 (10), 1-28.
- Schmölders, G. (1960). *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwissenschaft*. Hamburg: Rowolt.
- Slemrod, J. (1985). An Empirical Test for Tax Erasion, *The Review of Economics and Statistics*, 67(2), 232-238.
- Şahpaz, K., Akgül, Ö. ve Yardımcıoğlu, F. (2014). Fırıncı Esnafının Vergi Bilinci ve Vergi Algısı: Sakarya İli Örneği. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2 (3), 59-81.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şin, S. (1996). *Türkiye’de Vergi Adaleti Açısından Dolaylı Vergiler*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansı*, 54, İstanbul.
- Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, 3, 1-20.
- Teyyare, E., Kumbaşlı. E. (2016). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (4), 1-29.
- Torgler, B. and Murphy K. (2004). Tax Morale in Australia: What Factors Shape It and Has It Changed Over Time?, *Journal of Australian Taxation*. 7 (2): 298-335.
- Torgler, B., Demir, I.C., Macintyre, A. & Schaffner, M. (2008). Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation, *Economic Analysis and Policy*, 38/2: 313-339.

- Torgler, B. (2007). Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis, *Cheltenham ve Northampton*: Edward Elgar Publishing.
- Tosuner, M. ve Demir, İ.C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3, 20.
- Tosuner, M. ve Demir, İ.C. (2009). Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 1-15.
- Trogler, B. (2012). Attitudes Toward Paying Taxes in the USA: An Empirical Analysis. *Ethics of Tax Evasion*, 269.
- Trogler, B. (2003) Tax Morale in Transition Countries, *Post-communist Economies*, 15 (3), 357- 381.
- Trogler, B., ve Schneider, F. (2007). Shadow Economy, Institutions and Tax Morale. *The annual conference on Taxation*, 204-210.
- Tuncer, M. (1997). Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 2, 107-128.
- Uluatam, Ö. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Yaşlıoğlu, M.M.(2017). Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici ve Faktör Analizlerinin Kullanılması, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46, 74-85.