



**T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**YÜKSEKÖĞRETİM ÖĞRENCİLERİNDE
VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ ALGISI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA: AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Seçil CANBOLAT KAYA**

**Niğde
Mayıs, 2018**

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

YÜKSEKÖĞRETİM ÖĞRENCİLERİNDE
VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ ALGISI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA: AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Seçil CANBOLAT KAYA

Danışman : Doç. Dr. Altuğ Murat KÖKTAŞ
Üye : Doç. Dr. Ahmet Arif EREN
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Deniz ABUKAN

Niğde
Mayıs, 2018

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Yükseköğretim Öğrencilerinde Vergi Bilinci ve Vergi Algısı Üzerine Bir Araştırma: Ahi Evran Üniversitesi Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 02/05/2018


Sevil CANBOLAT KAYA

ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Altuğ Murat KÖKTAŞ danışmanlığında **Seçil CANBOLAT KAYA** tarafından hazırlanan “YÜKSEKÖĞRETİM ÖĞRENCİLERİNDE VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 02/05/2018

JÜRİ :

Danışman : Doç. Dr. Altuğ Murat KÖKTAŞ

Üye : Doç. Dr. Ahmet Arif EREN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Deniz ABUKAN



ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Tarih: .../.../...

Doktor Öğretim Üyesi Hünkar GÜLER
Enstitü Müdür V.

ÖN SÖZ

Vergi, devletlerin en önemli gelir kalemidir ve bu gelirler kamu harcamalarında kullanılır. Devletler vergi gelirini artırabilmek ve vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçebilmek için tedbirler almak zorunda kalır. Bu tedbirlerin başında da vergi bilincini oluşturmak vardır. Mükelleflerin vergiye bakış açıları, vergiyi algılamalarına bağlıdır ki; bu da vergi bilincinin oluşup oluşmadığını gösterecektir. Vergi algısı ve vergi bilinci buradan da anlaşıldığı üzere birbiriyle iç içe geçmiş kavramlardır. Bu çalışmada vergi mükellefi ve adayı durumundaki üniversite öğrencilerinin; verginin ne anlama geldiği, hangi sebeplerle alındığı ve hangi alanlarda kullanıldığı ile ilgili vergi algı ve bilinç düzeylerini ortaya koymak hedeflenmiştir.

Tez çalışmamın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda yardım ve desteğini esirgemeyen, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren sayın hocam Doç. Dr. Altuğ Murat KÖKTAŞ'a, hayatımın bütün evrelerinde olduğu gibi yüksek lisansa başladığım ilk günden beri bana desteğini esirgemeyen başta canım annem ve canım babama, tez yazım sürecinde ilgi ve desteğiyle bu zorlu süreci tamamlamama yardımcı olan sevgili eşime ve hayatıma ansızın gelen şansım kızıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Seçil CANBOLAT KAYA

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

YÜKSEKÖĞRETİM ÖĞRENCİLERİNDE VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

CANBOLAT KAYA, Seçil
İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Altuğ Murat KÖKTAŞ
Mayıs, 2018, 130 sayfa

Vergi, bir devletin var olması için, hizmet sunabilmesi için almakla yükümlü olduğu, vatandaşların ise ödemekle yükümlü olduğu bir kavramdır. Bununla birlikte verginin amacının sapması, verginin ekonomik yükünün yükselmesi vb. durumlar vatandaşların vergi unsurunu algılama ve bilinç düzeylerinde farklılıklar yaratmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızda üniversite öğrencilerinin vergi bilinç düzeyleri araştırılmıştır. Araştırmaya toplam 445 üniversite öğrencisi katılmıştır. Araştırmada Çelebi (2016) tarafından kullanılan 37 soruluk ve 5'li likert tipi yapısında olan ölçek kullanılmıştır. Araştırma neticesinde katılımcıların devletin vergi almasını doğru bulma ve vergi vermeye istekli olma durumlarının vergiyi algılama düzeylerinde farklılık gösterdiği, devletin vergi almasını doğru bulma ve vergi vermeye istekli olma durumlarının vergiyi pozitif yönde algılamalarında etkili olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Algısı, Vergi Bilinci.

ABSTRACT
MASTER THESIS

**A STUDY ON TAX CONSCIOUSNESS AND TAX PERCEPTION IN
HIGHER EDUCATION STUDENTS: AHI EVRAN UNIVERSITY EXAMPLE**

CANBOLAT KAYA, Seçil
Business Department
Supervisor: Associate Professor Altuğ Murat KÖKTAŞ
May, 2018, 130 Pages

Tax is a concept that a state is obliged to levy for its services and citizens are obliged to pay for to maintain its existence. However, as well as deviated purpose of the tax, the increase in the economic burden of the tax etc, causes differences in the perception of the tax element and the tax consciousness of the citizens. Thus, the level of tax consciousness among university students has been investigated in this study. A total of 445 university students have participated in the study. A scale which is composed of 37 questions and 5 likert types and also used by Çelebi (2016) has been utilized in the study. As a result of the research, it has been found out that among the participants, there have been differences in the level of taxation perceptions, in the level of justification of state's taxation and in the level of paying for tax. Furthermore, it has been found out that the justification of state's taxation and the willingness to pay for tax have positively effected their perception of taxations.

Keywords: Tax, Tax Perception, Tax Consciousness.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİYE GENEL BİR BAKIŞ.....	3
1.1. Vergi Kavramı ve Tarihsel Gelişimi.....	3
1.1.1. Vergi Kavramı.....	3
1.1.2. Verginin Tarihsel Gelişim Süreci.....	4
1.1.2.1. İlk Çağ Dönemi.....	4
1.1.2.2. Orta Çağ Avrupa Dönemi	6
1.1.2.3. Yeni Çağ Dönemi	8
1.1.2.4. Yakın Çağ Dönemi	9
1.1.2.5. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	11
1.1.2.6. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi.....	16
1.2. Vergiye İlişkin Temel Kavramlar	19
1.2.1. Vergilemede Kurucu Unsurlar	19
1.2.1.1. Konu.....	19
1.2.1.2. Mükellef.....	21
1.2.1.3. Matrah.....	23
1.2.1.4. Oran/Tarife.....	24
1.2.1.5. Muafiyet ve İstisna.....	24
1.2.2. Verginin Alınması Noktasındaki Unsurlar	25
1.2.2.1. Tarh.....	26

1.2.2.2.	Tebliğ.....	27
1.2.2.3.	Tahakkuk	27
1.2.2.4.	Tahsil	28
1.2.2.5.	Denetim.....	28
1.3.	Vergi Türleri.....	28
1.3.1.	Dolaylı Vergiler	30
1.3.1.1.	Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergiler.....	30
1.3.1.2.	Katma Değer Vergisi	30
1.3.1.3.	Özel Tüketim Vergisi.....	33
1.3.1.4.	Özel İletişim Vergisi.....	35
1.3.1.4.1.	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	36
1.3.1.4.2.	Şans Oyunları Vergisi	36
1.3.1.5.	Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler.....	36
1.3.1.5.1.	Gümrük Vergisi.....	36
1.3.1.5.2.	İthalattan Alınan Katma Değer Vergisi.....	38
1.3.1.6.	Diğer Vergiler.....	39
1.3.1.6.1.	Damga Vergisi.....	39
1.3.2.	Dolaysız Vergiler	39
1.3.2.1.	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	39
1.3.2.1.1.	Gelir Vergisi	40
1.3.2.1.2.	Kurumlar Vergisi.....	40
1.3.2.2.	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	42
1.4.	Verginin Amaçları.....	42
1.4.1.	Mali Amacı.....	43
1.4.2.	İktisadi Amacı	44
1.4.3.	Sosyal Amacı	44
1.5.	Vergileme İlkeleri	45

1.5.1.	Mali Vergileme İlkeleri.....	47
1.5.1.1.	Verimlilik (Yeterlilik) İlkesi.....	48
1.5.1.2.	Esneklik İlkesi.....	49
1.5.2.	İktisadi Vergileme İlkeleri	49
1.5.2.1.	İktisadi Etkinlik İlkesi.....	49
1.5.2.2.	Tarafsızlık (Etkinlik) İlkesi.....	50
1.5.3.	Sosyal Vergileme İlkeleri.....	50
1.5.3.1.	Adalet İlkesi.....	51
1.5.3.2.	Faydalanma İlkesi	52
1.5.3.3.	Ödeme Gücü İlkesi	52
1.5.3.4.	Eşitlik İlkesi	53
1.5.3.5.	Genellik İlkesi.....	53
1.5.4.	İdari Vergileme İlkeleri.....	54
1.5.4.1.	Kanunilik İlkesi.....	54
1.5.4.2.	İstikrarlılık İlkesi.....	55
1.5.4.3.	Belirlilik (Kesinlik) İlkesi.....	55
1.5.4.4.	Tasarruf İlkesi	56
1.5.4.5.	Kolaylık İlkesi.....	56
1.6.	Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi	56
1.6.1.	Mali Psikoloji.....	56
1.6.2.	Vergi Psikolojisi.....	57
1.6.3.	Vergi Psikolojisinin Amaçları.....	59
1.6.3.1.	Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı.....	59
1.6.3.2.	Vergi Politikalarını Verimli Kılma Amacı	60
1.6.3.3.	Toplumsal İlişkileri Düzenleme Amacı.....	60
1.7.	Vergiye Karşı Gösterilen Davranış Biçimleri	61
1.7.1.	Vergiden Kaçınma	61

1.7.2.	Vergi Kaçakçılığı	63
1.7.3.	Tüketim ve Tasarrufu Azaltma	66
1.7.4.	Üretimi Azaltma.....	66
1.7.5.	Yatırımdan Vazgeçme.....	67
1.7.6.	Baskı Gruplarını Harekete Geçirme.....	67
1.7.7.	Geç Ödeme.....	68
1.7.8.	Vergi Grevi.....	68
İKİNCİ BÖLÜM.....		70
2. BİREYLERİN VERGİYE KARŞI TUTUM VE DAVRANIŞLARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER İLE VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ ALGISI.....		70
2.1.	Vergi Uyumu.....	70
2.2.	Vergi Algısı.....	73
2.3.	Vergi Algısının Önemi.....	73
2.4.	Vergi Bilinci.....	74
2.5.	Vergi Bilincinin Önemi.....	76
2.6.	Vergi Bilincinin Oluşmasında Etki Eden Faktörler	77
2.6.1.	Kişisel Faktörler	78
2.6.1.1.	Demografik Özellikler	78
2.6.1.2.	Vergi Ödeme Gücünün Etkinliği	79
2.6.1.3.	Vergi Ahlakı (Etiği).....	80
2.6.1.4.	Subjektif Vergi Yüğü.....	82
2.6.1.5.	Eğitim ve Öğretim Düzeyi.....	83
2.6.1.6.	Devlete Olan Bağlılık	84
2.6.1.7.	Siyasi İktidar Hakkındaki Düşünceler	85
2.6.1.8.	Gelir Düzeyi.....	85
2.6.1.9.	Mükellefin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı	86
2.6.1.10.	Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı.....	87

2.6.2. Çevresel Faktörler	87
2.6.2.1. Vergi Afları.....	88
2.6.2.2. Vergi Adaleti.....	90
2.6.2.3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Mevzuatın Sık Değiştirilmesi	91
2.6.2.4. Vergi İdaresinin Etkinliği	92
2.6.2.5. Vergi Denetimlerinin Etkinliği	93
2.6.2.6. Vergi Oranları	95
2.6.2.7. Vergi Cezaları	96
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	98
3. ÜNİVERSİTE ÖĞRENCİLERİNİN VERGİ BİLİNÇLERİNİN VE VERGİ ALGILARININ İNCELENMESİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI.....	98
3.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı.....	98
3.1.1. Araştırmanın Yöntemi.....	98
3.1.2. Araştırma Evreni ve Örneklem	98
3.1.3. Araştırmanın Hipotezleri.....	98
3.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları	99
3.1.5. Araştırmanın Varsayımları.....	99
3.1.6. Veri Toplama Aracı ve Faktör Yapısı	99
3.2. Bulgular.....	102
SONUÇ	114
KAYNAKÇA	116
ÖZGEÇMİŞ	130

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. Vergi Algısı Ölçeği Madde Yükleri.....	100
Tablo 2. Ölçek İfadelerine Yönelik Görüşlere Katılım Düzeyi	102
Tablo 3. Cinsiyete Göre Dağılım	103
Tablo 4. Yaşa Göre Dağılım.....	104
Tablo 5. Gelir Durumuna Göre Dağılım	104
Tablo 6. Medeni Duruma Göre Dağılım	104
Tablo 7. Eğitim Görülen Bölüme Göre Dağılım.....	105
Tablo 8. Devletin Vergi Almasını Doğru Bulma Görüşlerine Görülen Bölüme Göre Dağılım.....	105
Tablo 9. Devletin Vergi Almasını Doğru Bulmayanların Doğru Bulmama Nedenlerine Katılım Düzeyleri	106
Tablo 10. Vergi Vermeyi İsteme Durumuna Göre Dağılım.....	106
Tablo 11. Vergisini Vermeyen Vatandaşları Değerlendirme Durumuna Göre Dağılım	106
Tablo 12. Ülkede Tüm Vergiler Kaldırıldığında Sonuçlarının Nasıl Olacağına Yönelik Katılım Düzeyleri.....	107
Tablo 13. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi.....	107
Tablo 14. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi.....	108
Tablo 15. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Gelir Durumu Değişkenine Göre Farklılık Analizi	109
Tablo 16. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Eğitim Görülen Bölüm Değişkenine Göre Farklılık Analizi	110
Tablo 17. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Devletin Vergi Almasını Doğru Bulmaya Dair Görüşlere Göre Farklılık Analizi.....	111
Tablo 18. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Medeni Duruma Göre Farklılık Analizi	112
Tablo 19. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Vergi Vermeye İstekli Olmaya Göre Farklılık Analizi	113

GİRİŞ

Bir toplumda kişilerin ihtiyaç duyduğu ama tek başına üretemediği mal ve hizmetler vardır ki; bunlar toplumun ortak ihtiyaçlarıdır. Bu ortak ihtiyaçların giderilmesi sırasında devlet devreye girer ve kişilerin bu ihtiyaçlarını karşılar. Devlet, ülkenin bütünlüğünü koruyarak, toplumda adaleti ve kişilerin mal ile can güvenliğini sağlayarak, yol, su, elektrik, sağlık, eğitim gibi ihtiyaçlarını karşılayarak kamu hizmeti verir. Bu kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için de mutlaka bir gelire ihtiyacı vardır. Devletin en büyük gelir kalemi ise vergidir. Vergi, özel kesimin kamu kesimine aktardığı karşılıksız fondur. Vergiyi ödeyen kesim, karşılığında da devletten bu kamu hizmetlerini almayı bekler. Fakat vergiyi ödemekle sorumlu bu mükellefler, tam zamanında ve eksiksiz ödemeleri gereken vergi ile ilgili kendilerine düşen görev ve sorumluluktan bazen kaçmak istemektedirler. Bu sebeple devlet, vergi kaybını engelleyerek gelirlerini artırmak için tedbir almak durumunda kalır. Bu tedbirler vergilere karşı, mükelleflerin vergi karşısındaki negatif yaklaşımı ve davranışlarını da beraberinde getirir. Bu gibi anlaşmazlık durumlarının ortadan kaldırılmasına yönelik uygulanabilecek metotların başında ise mükelleflerin vergiye uyumunu sağlama ve vergi bilincini oluşturma gelmektedir.

Günümüze değin vergi alınma amacı, adaletli bir vergi sisteminin oluşturulmasına yönelik vergi kaçaklarının önlenmesi, vergiye gönüllü uyumun sağlanması, toplumda vergi ahlakının ve bilincinin oluşturulması, vergi algısının ortaya konulmasına dair birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarına etki eden faktörler ele alınmıştır.

Bu bağlamda çalışma, gelecekte vergi ile ilgili çeşitli görevlerde çalışabilecek ve potansiyel vergi mükellefi olan yükseköğretim öğrencilerinin, vergiyi algılama ve vergi bilinç düzeylerini belirleyerek, ülkemizde vergi bilinci konusunda yapılan ampirik araştırmalara katkı sağlamak amacıyla yapılmıştır.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi kavramı detaylı olarak ele alınmış; vergi tanımı, türleri, tarihsel gelişimi, temel kavramlar, amaçları, ilkeleri ve vergiye karşı tepkiler ayrıntılarıyla incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi uyumu, vergi algısı ve önemi ile detaylı olarak vergi bilinci incelenmiş, bireylerin vergi algı ve bilinçlerinin oluşmasında etki eden faktörler irdelenmiştir.

Son bölümünde ise çalışmanın metodolojisi çerçevesinde araştırmanın amacı, yöntemi, evren ve örnekleme, hipotezleri ve varsayım ile sınırlılıkları anlatılmış ve elde edilen bulgular ortaya konularak, çalışma sonlandırılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİYE GENEL BİR BAKIŞ

1.1. Vergi Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

1.1.1. Vergi Kavramı

Vergi, devletin gerçek ve tüzel bireylere yüklemiş olduğu ekonomik anlamda yükümlülüktür. Devletin vatandaşlarına yüklediği bu ekonomik yükümlülük, devlet harcamalarını karşılamada kullandığı bütçenin en önemli gelir kalemi ve finansman kaynağıdır.

Vergi kelime olarak kökeni Türkçe'dir, vermek kökünden türemiş ve karşılık beklemeden verilen değer veya hediye anlamına gelir. Genel olarak sözlük anlamı ise; devlet örgütünü yürütebilmek için hükümetin aldığı para anlamına gelmektedir (Hançerlioğlu 1999: 468).

Vergi, en eski ve genel anlamıyla, devletin hâkimiyet sorumluluğu doğrultusunda, toplumun harcamalarını karşılayabilmek hedefiyle toplanmasını zorunlu tuttuğu miktarlar için kullanılan bir kelimedir. Vergi, çeşitli kamu harcamalarına fon sağlamak için devlet tarafından uygulanan mali yükümlülüktür. Vergi, günümüzdeki halini almadan önce, koruma gibi devlet sorumlulukları için veya toplumun tüm kesimlerine özgür kılınmayan çeşitli faaliyetleri gerçekleştirmek için kullanılmıştır. Günümüzde vergi, devletin ve kuruluşlarının toplumsal gereksinimlerini karşılayabilmek için yasalar dâhilinde toplanan maddi miktarlardır. Vergi, hem toplumu oluşturan kişiler hem de kurumlar açısından önemli olmakla birlikte, dayanıklı şoklara karşı esneklik gösterebilen güçlü bir iktisadın da temel taşıdır. Ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için kamu kurumlarınca diğer ekonomik birimler ve kişilerden karşılıksız ve zorunlu olarak alınan ödemelerdir (Türk, 2011: 111).

Devlet ve devletin verdiği yetki ile çalışan kuruluşların finansmanını sağlamak ve/veya içinde bulunan sosyo-ekonomik şartların gerekli kıldığı önlemleri almak amacıyla, kamu hizmetine harcanabilmek için hükümet ya da yerel yönetimlerin yasalarla ilgili gelirler üzerine doğrudan veya dolaylı bir şekilde ödeme gücü bulunanlardan, bu güçleriyle orantılı olarak alınan zorunlu, nihai, karşılıksız ve nakit ödemeler vergidir (Güçlü, 2001: 1; Palamut, 1993: 49).

Vergi, devletin kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla bizzat ya da yerel yönetimlere yetki devri yoluyla gerçek ve tüzel kişilere yasalarla yüklediği yükümlülüktür (Güçlü, 2002: 152). Gerçek ve Yüce'ye (1998: 4) göre devletin sistem bakımından nasıl olursa olsun, içinde olduğu zamanın mecburi tuttuğu fonksiyonları yapılabilmesi ve istenilen sosyoekonomik amaçlara erişebilmesi, ilk olarak verimli, istikrarlı ve devamlı bir gelir kaynağının bulunmasına bağlıdır. Bunların sağlanması için en önemli kaynak ise vergilerdir.

1.1.2. Verginin Tarihsel Gelişim Süreci

Günümüzde, kamu finansmanı araçlarının başında bulunan vergi, tarihi ve sosyal bir kurum olup, köken itibariyle “beşeri müşterek hayat kadar eskidir”. İnsanoğlu, devlet halinde topluluklar oluşturmaya başladığından beri, kolektif özellikteki ihtiyaçlarını karşılamak için, toplum bireylerini vergiler vasıtası ile yükümlü kılma yöntemlerini aramıştır. Ancak, bu kamusal finansman tekniklerinin niteliği ve gayeleriyle ekonomik, mali ve siyasi önemli değişimlere uğramıştır. Vergi anlayışındaki bu değişimler üzerinde; ekonomik ve toplumsal yapıya, devlet şekli ile ilgili faktörlerle ahlaki-sosyolojik ideolojilerin büyük etkisi olmuştur (Turhan, 1993: 1)

Verginin tarihsel olarak gelişimi; İlk Çağ Dönemi, Orta Çağ Avrupa Dönemi, Yeni Çağ Dönemi, Yakın Çağ Dönemi, Osmanlı İmparatorluğu Dönemi ve Türkiye Cumhuriyeti Dönemi olarak altı başlıkta ele alınarak incelenecektir.

1.1.2.1. İlk Çağ Dönemi

İlk Çağ, milattan önce 4000 – 3500 yılları arasında yazının bulunmasıyla başlayan ve 476 yılında Batı Roma İmparatorluğu'nun yıkılışına kadar süren en uzun çağdır.

İlk Çağ toplumlarında, gerek doğu medeniyetlerinde gerekse Roma ve Yunan medeniyetlerinde, mutlak hükümdarlıkların hâkimiyeti göze çarpar. Bu dönemde devlet, gücünü tanrıdan alan ve bireyler karşısında mutlak olarak üstün ve hâkim olan bir yapıya sahiptir. Burada sözü geçen devlet, bir kurumu değil kral devleti olarak anılan bir yapıyı temsil etmektedir ve bu yapı kralın şahsi serveti ile devlet hazinesinin iç içe geçmiş bir halidir (Akşin, 1995: 113).

Bu tarih diliminin en belirgin özelliği, bu dönemde aşırı merkeziyetçi devlet yapısının olmasıdır. Tanrıdan aldıkları güçle devleti yöneten hükümdarlar, toplum karşısında mutlak bir üstünlüğe sahip devlet anlayışıyla devleti yönetmektedir. Fakat bu dönemde, Roma ve Yunan medeniyetleri kısmen daha demokratik bir yapıya sahiptir. Bireylerin yaşam hakları, devletin inisiyatifinde iken; tüm mülklerin sahibi ise de devlettir. Toplumda hiçbir birey herhangi bir hakka sahip değildir. Ticari işler yapma ya da mülkiyet sahipliği gibi bir hakları yoktur. Halk, devlete olan borcunu fiziksel çalışma ile öderken, devlette bu sayede mamelek haklarından kendisine gelir oluşturmaktadır.

Aynı dönemde varlık gösteren bir diğer medeniyet olan Yunan medeniyetinde ise devlet, daha az müdahaleci bir tavır sergilerken ve zaten ilkel düzeyde olan kamusal ihtiyaçları karşılamada da bireylerin gönüllü katılımı yolunu seçilmiştir. Sarayın ihtiyaçlarının karşılanması için gerekli olan gelirin halkın takdim ettiği hediyeler ve beden gücüne dayanan hizmetlerle karşılanması sağlanmıştır. Yunan medeniyeti doğrudan demokrasi anlayışının ilk görüldüğü alanlardan biridir. Vergi bilinci açısından bu dönemde bireylerin vergi vermeyi bir erdem olarak gördükleri böylece devlet giderlerini karşılamaya istekli oldukları görülmektedir. Şahsa özgü vergiler yerine umumi vergiler (dolaylı vergiler) tercih edilmiştir. Vergilerin tahsilinde Yunan medeniyetinde vergi toplamakla sorumlu kişilerin olduğu ve bu kişilerin toplanan vergilerden götürü bir oranla gelir elde ettikleri görülmektedir (Güran, 1999: 20).

Roma İmparatorluğu döneminde ise, Yunan Site Devleti'nin aksine vergi, devlet için önemli bir gelir aracı olarak kabul edilmiş olup zorunlu hale dönüştürülmüştür. Özellikle Roma İmparatorluğu'nun çöküş dönemlerinde (M.S. 5. yy.), barbar kavimlerle yapılan savaşların aşırı maliyetleri neticesinde imparatorluğun masrafları yüksek düzeylere çıkmıştır. İmparatorluk, artan masrafların altından kalkabilmek amacıyla ekonomiyi daha katı koşullara sürükleyen tedbirler almıştır. Bu tedbirler arasında en önemli olanı vergilerin yükseltilmesi olmuştur (Güran, 1999: 20).

Artan kamusal nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasında vergilerin ciddi bir finansman kaynağı olarak görülmesi Roma Devleti'nde vergilerin ağırlığının arttırılması ve daha yaygın hale getirilmesi şeklinde kendini göstermiştir. Bu

dönemin sonlarına doğru nitel ve nicel olarak kamu ihtiyaçlarını artması ve buna finansman oluşturulmasında yurttaşlara sorumluluk yüklenmesi gerektiği anlaşılmış ve vergi bu ihtiyaçların karşılanmasında artık önemli bir gelir türü olarak görülmeye başlanmıştır ki artık vergi zorunlu bir kamu finansman aracı olarak görülmeye başlanmıştır (Güran, 1999: 21).

Bu dönemde Mısır medeniyeti, hegemonik alanının genişlemesi üzerine kendi topraklarını kendileri işleyememiş ve halka bu hakkı devretmiştir. Yani halk, devletin toprağını kendi işlemiştir. Böylelikle devlet, halktan kullanım hakkı karşılığında aynı olarak vergi almaya başlamıştır. Öyle ki devlet, zamanla örgüt yapısını bu temel üzerine kurmaya başlamış ve devlete münhasır bir yapı ortaya koymuştur. Firavun'un hükümdarlığı sırasında; yardımcılarında biri olan Haman, tüm devlet gelirleri yani hazinenin ve Karun ise vergi gelirlerinin yani maliyenin idaresi hakkında görev almış devlet adamlarıdır.

1.1.2.2.Orta Çağ Avrupa Dönemi

Batı Roma İmparatorluğu'nun 476 yılında yıkılması ile başlayan ve Fatih Sultan Mehmet'in 1453 yılında İstanbul'u fethine kadar süren dönemdir.

Orta Çağ'a gelindiğinde, büyük imparatorlukların yerini feodal beyliklere bıraktığı ve temel gelir kaynağı malikâne gelirlerinden oluşan feodal devlet sisteminin hâkim olduğu bir dönem göze çarpar. Bu dönem, ekonomik ve sosyal olayların dini fikirler çerçevesinde ele alınmaya çalışıldığı, skolâstik düşüncenin egemen olduğu bir dönem olmuştur. Dolayısıyla vergilere ilişkin dogmatik tartışmalar da bu çerçevede yapılmıştır. Çağın düşünürlerine göre, devletin temel gelir kaynağı malikâne gelirlerinden oluşmalıdır ve vergiler devletin ya da kralın normal gelirleri arasında yer almamalıdır (Falay, 1989: 12).

Bu çağda iki farklı karakteristik devlet yapısının olduğu görülmektedir. Bu çağın başlangıcında merkezi otorite de bir zayıflama görülmüştür. Merkeziyetçi yapının çözülmesi ile birlikte feodal beylikler hüküm sürmeye başlamıştır. Bu beyliklerin ortaya çıkması çözülmenin sonucunda ortaya çıkan kargaşa ve kaos ortamında güvenlikleri tehlikeye giren toprak sahiplerinin bir yerel iktidar etrafında toplanmaları ve onun himayelerini kabul etmeleri ile oluşmuştur. Bu dönemde devlet gideri, kralın saray masrafiyle aynı anlama gelmektedir, bu gider içinde kralın mülk

ve arazi geliri yeterli olmaktadır. Derebeyler de giderlerini, hâkimiyeti altındaki topraklarda çalışan köylülerin bedensel hizmetlerinden tedarik etmekteydi. Netice itibariyle, bu dönemde kralların ve derebeylerin esas geçim kaynakları emlak gelirleri olmuştur. Vergi ise, tebaanın krala ya da derebeyine, birtakım özel durumlarda (savaş, kıtlık vs.) kendi rızasıyla yaptığı bir yardım gibi kabul edilmekteydi. Örneğin; Laufenburger bu dönemin vergi anlayışını şu şekilde ifade etmiştir: Mecburi durumlar haricinde tebaanın rızası olmadıkça vergi tahsil edilmemekte, zorunlu hallerde tebaanın rızası alınmadan tahsil edilen vergiler ise sonradan tasvip ve tasdik edilmekteydi. Bu dönemin iki ilginç noktası, Roma devrinde cebri olan verginin, ihtiyari olarak kabul edilmesi ve kralın bütçesiyle devletin bütçesinin aynı olmasıdır (Nadaroğlu, 1996: 218).

Magna Carta (Büyük Şart), 1215 yılında devletin vergi almak hakkını savunan ve İngiltere’de yayınlanan ilk yazılı metnin adıdır (Güçlü, 2002: 91). Orta Çağ’da Magna Carta ile vergilendirme yetkisi parlamentoya devredilmiştir.

Tarihte ilk kez İngiltere’de 1215’te Magna Carta Libertatum ile devletin (Kralın) mutlak ve emredici yetkileri vergiden dolayı, din adamları ve feodal beyler lehine sınırlandırılmıştır (Kayan, 2000: 86).

Orta Çağ’ın ikinci döneminde ise merkezi otorite eski gücüne tekrar kavuşmaya başlamıştır. Topun icadı ile muhkem kalelerin ortadan kaldırılması derebeyliğin sonunu getirmiştir ve bu dönemde yine ticari faaliyetlerde bir serbestleşme olmuştur. Ticari faaliyetlerin yaygınlaşması ve mobilitenin artması ile ticaret yollarına duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu durum devletin sunması gereken bir takım kamu hizmetlerinin artmasına yol açmıştır. Kamu hizmetlerindeki bu artışın sonucunda merkezi idare mülk gelirlerinin yetersizliği karşılığında vergi alma ihtiyacı duymuştur. İhtiyari bir kamu finansman aracı olan vergi zorunlu ve sürekli bir hale gelmiştir. İlk Çağ’daki dolaylı vergi türüne mukabil bu çağda dolaysız vergilere de başvurulmuştur (Yalçın, 1991: 118).

Orta Çağ’ın son zamanlarında vergilendirme sistemi oluşmaya başlamıştır. Bu dönemde imparatorlukların gücü zayıfladığında feodal beyler imparatorluğa ait bazı gelirlerini ele geçirerek ilk kez 13.yüzyıldan itibaren düzenli olarak vergi

almaya başlamışlardır. Orta Çağ'ın vergi sistemini şu şekilde özetlemek mümkündür (Kayan, 2000: 83);

- Bu dönemdeki vergiler genellikle şehirlilerden alınan gelişmiş randıman vergi sistemine benzemektedir.
- Alınan vergiler kralın memurlarınca değil, halk temsilcileri veya şehir temsilcilerince alınan tevzi vergilerdir.
- Orta Çağ'ın başlarında devlet bütçesi olarak görülen kralın bütçesi, Orta Çağ'ın sonlarında devlet bütçesinden ayrı olarak görülmeye başlanmıştır. Böylece Yeni Çağ'ın başlarında bağımsız devlet bütçesi ortaya çıkmıştır.

1.1.2.3.Yeni Çağ Dönemi

Yeni Çağ, Orta Çağ'ın kapanmasıyla başlayan ve 15. yüzyılın ortalarına denk gelen dönemdir. İstanbul'un fethedilmesiyle 1453 tarihinde başlayıp, 1789 tarihindeki Fransız İhtilali'ne kadar sürer.

Yeni Çağ, insanlık tarihinin pek çok yeniliğe ve değişikliğe uğradığı bir çağ olmuştur. Bu yenilikler ve değişiklikler, özellikle keşifler, insanların ve toplumların düşünce yapıları ve yaşam şekilleri üzerinde büyük etkiler yaratmıştır. Bu etkilerden biri toplum yapısındaki değişikliklerdir. Nitekim bu çağda mutlak hükümdarlıklar yıkılmaya başlamış ve yerine merkezi devletler oluşmaya başlamıştır. Bu dönemde gözlenen bir diğer büyük etki ise, ekonomik hayatın yeni bir dinamizme kavuşturulmasıdır. Zira yeni kıtaların keşfedilmesiyle birlikte ticaret, özellikle deniz ticareti gelişmeye başlamış ve ekonomik faaliyetler, servet edinme çabası, zenginleşme isteği gibi davranışlar küçümsenir olmaktan çıkmıştır (Aksoy, 1994: 22).

16. yüzyıla gelindiğinde, Avrupa'nın en geniş ve en güçlü imparatorluğu olan İspanya'nın çöküşünde verginin etkisi görülmektedir. O dönemde İspanya kralları, Hıristiyan dünyasını birleştirmek için giriştikleri savaşların maliyetini vergiler ile karşılamaya çalışmışlar ve bu da ağır ve adil olmayan bir vergi yapısının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Böyle bir vergileme, İspanya ticaretini ve üretimini olumsuz etkilemiş; bu olumsuzluk, kamu gelirlerinin azalmasını ve mali yapının iflasını doğurmuştur. Diğer taraftan, bu dönemde İngiltere'nin güçlü bir devlet olmasının nedenlerinden bir tanesinin de, adil bir vergileme sistemine sahip

olmasından kaynaklandığı ifade edilmektedir. Çünkü o dönemdeki diğer Avrupa ülkelerinden farklı olarak, parlamenter bir sistemle yönetilen İngiltere, bu sistemin özelliğinden dolayı daha adil bir vergi sistemi oluşturulabilir. Bu da İngiliz ekonomisinin güçlenmesine katkıda bulunmuştur (Güran, 1999: 103).

Orta Çağ'da Magna Carta'nın (1215) ve Yeni Çağ'da Haklar Dilekçesi (1628) ile İngiliz Haklar Bildirgesi'nin (1689) vergilendirme yetkisinin parlamentoya devredilmesi açısından önem arz etmekte olduğu görülmektedir (Yiğit, 2008: 50).

İngiltere'de 1628 yılında "Haklar Dilekçesi" ve 1689'da "Haklar Demeci" Kralın parlamentonun onayını almadan vergi koymayacağını hükme bağlamış, böylece Kralın yetkileri vergi aracılığı ile bir kez daha sınırlandırılmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002: 7).

1628 yılındaki Haklar Dilekçesi "Temsilsiz vergi olmaz" ilkesi ile 1982 Anayasası'nda da vurgulanan yasallık ilkesinin temelini atmıştır ve bu ilke Amerikan Bağımsızlık Hareketi ve 1789 yılındaki Fransız İhtilali'nin başlangıcında önemli bir paya sahiptir (Kumrulu, 1979: 148).

1689 senesinde İnsan Hakları Bildirgesi'nde vergilendirmenin parlamentonun izni olmaksızın yapılamayacağı vurgulanmıştır. Bir başka deyişle yasallık ilkesine burada da atıfta bulunulmuştur (Budak, 2010: 36).

Ayrıca, 1776 Amerika Birleşik Devletlerinin İngiltere'ye karşı ayaklanması ve bağımsızlık için mücadeleye başlamasında vergi, en önemli neden olmuştur (Kayan, 2000: 86).

1.1.2.4.Yakın Çağ Dönemi

Yeni Çağ'ın kapanmasıyla Yakın Çağ başlamıştır. 1789 yılında Fransız İhtilali ile başlayan ve günümüze kadar devam eden çağdır.

1789 Fransız İhtilali ve sonrasında başlangıç olarak önemli olabilecek hususlardan ilki; 3 Eylül 1791 senesinde yayınlanan Fransız İnsan Hakları ve Yurttaş Hakları Bildirisi'dir. Bunun 13. maddesinde kamusal hizmetlerin devamı için vergilerin kaçınılmaz olacağını ve bunların vatandaşlar arasında, bu vatandaşların imkânlarınca eşit bir şekilde ödeneceği belirtilmiştir. Vatandaşların temsilcileri tarafından verginin gerekliliği, vergilemenin serbestçe kabulü, vergi gelirlerinin nasıl

kullanıldığıının gözlemlenmesi, verginin miktarı, matrahını, tahakkuk biçim ve süresinin belirlenmesi bu bildirin 14. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeler ile verginin genellik, eşitlik ve yasallık ilkelerine göre alınacağı belirtilmiştir (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 15).

1789 Fransız İhtilali'nin önemli nedenlerinden birisi de Kralın keyfi vergi uygulamalarına karşı çıkmaktır (Kayan, 2000: 86). 18. yüzyıldan sonra vergiler, asıl gelir kaynağı olarak kabul edilmeye başlanmış ve bu doğrultuda vergilerin yapısında oldukça önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler özetlenecek olursa (Özgün, 2017: 5);

- Vergiler, günümüzde dahi, devlet bütçelerinde en önemli finansman aracı olmuştur.
- Demokratik parlamenter sistemin yerleşmesi sonucu vergi koyma yetkisi halkın çoğunluğunu temsil eden parlamentoya bırakılmıştır.
- Pek çok ülkede merkezi devlet vergilendirmesinin, yerel vergilendirme karşısında nispi ağırlığı artmıştır. Bunun temel nedeni, rasyonel mali politikaların uygulanması için vergilerin merkezde toplanma gerekliliğidir.
- Ad valorem vergiler yerine spesifik vergiler uygulanmaya başlamıştır.

Vergi sadece kamu hizmet sunumu için gerekli olan bir finansman aracı olmaktan çıkarak, ekonomik ve sosyal stabilizasyon aracı olarak da kullanılmaya başlanmıştır. Verginin bu farklı fonksiyonları üstlenmesinde ideolojik bakış açıları, devlet sistemlerinin farklılık arz etmesi ve toplumların devlet anlayışlarının farklı olması etkili olmuştur. Örneğin, Merkantilist anlayışın Avrupa da hâkim olduğu ülkelerde vergi, etkin bir ekonomiye yön verme aracı olarak görülmekte iken; Liberal devlet anlayışının hâkim olduğu ülkelerde vergi, bireysel tercihleri kısıtlayan, tamamen bireylerin kar güdüsü ve rasyonel davranışlar sergilemesine dayanan piyasa mekanizmasına gereksiz bir müdahale olarak görülmektedir. Fیزیokratlar ise tıpkı organik bir yapı gibi gördükleri sisteme dışarıdan yapılan müdahalelerin doğal düzeni bozan bir uygulama olduğunu savunmuşlardır (Soğukpınar, 2009: 8-9).

Bu çağda Türkiye'yi ilgilendiren vergi ile ilgili tarihsel gelişim, Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyeti dönemleri olarak iki ayrı dönemde ele alınmıştır.

1.1.2.5.Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Vergi, Osmanlı Devleti'nden günümüze kadar ülkemizin en önemli sorunlarından birisi olmuştur. Günümüzde muhasebe sistemindeki gelişmeler yeniden vergi üzerinde çalışmayı beraberinde getirmiştir. Fakat günümüze gelmeden, öncelikle Osmanlı Devleti'nde vergi konusunu ele almak daha doğru olacaktır.

Gerek Orta Çağ Avrupa'sında, gerekse Osmanlı İmparatorluğu'nda vergi, temel kamu geliri olarak düşünülmüş ve ülkelerin gelişmeleri için başvurulan finansman kaynağı olmuştur (Yalçın, 1991: 118).

Osmanlı İmparatorluğu'nda vergilerin tarihsel gelişimi, Avrupa Orta Çağı'ndakine paralel bir seyir izlemiştir. Osmanlı İmparatorluğu, ilk kuruluşunda anavatandan getirdiği vergileri ya da fethettiği ülkelerin vergilerini benimsemiştir.

Osmanlı vergi sisteminde vergi, "tekâlif" olarak isimlendirilirdi. Osmanlı vergi sistemi (Tekâlif Kavaidi) vergiyi; milli gelirden bir kısmını, milletin mal ve canlarını korumak amacıyla yapılan harcamalar için, devlet sandıklarından yapılan masraflar olarak tanımlamıştır (Öz, 2004: 2).

Osmanlı Devleti, sürekli yaptığı fetihler ile devamlı topraklarını genişletmiş ve dolayısıyla devlet bünyesinde bulunan ekonomik, mali, hukuki, askeri ve toplumsal yapısında da durmaksızın gelişmeler ortaya çıkmıştır. Fethi gerçekleşen tüm topraklar ülke toprağı haline getirilmiş ve öncelikle askeri açıdan güvenliği sağlanarak, halktan vergi alınmaya başlanmıştır. Böylelikle ekonomik gelir yaratılmıştır.

Osmanlı'da vergi düzeni, tahakkuk yapıp vergi borcunu daha baştan yükümlüye bildirmek şeklinde oluşturulmuştur. Müslüman olan ve olmayan halkın ödeyecekleri vergiler, miktarı ve ne şekilde ödeyecekleri önceden belirlenir ve daha sonra halka bildirilirdi. Bu dönemde yükümlünün borcunu ödememesi durumunda devreye girecek olan bir kurum (başbakikululuğu) bile oluşturulmuştur (Küçükcalay ve Çelikkaya, 2002: 888). Buna karşın, bu dönemde merkeziyetçi bir vergi idaresi kurulamamış, gelirleri düzenli bir şekilde ödenen vergilere dayanan bir "vergi devleti" olamamıştır. Bunun sebebi ise Osmanlı vergi sisteminin, toprak düzeni ve askeri düzen ile iç içe geçmesidir (Öncel vd., 2002: 8).

Bu dönemde devletin topraklardan, biri Osmanlı döneminde yönetilen reayanın kazandığı gelirden ödediği dolaysız vergi, diğeri de yine reayanın herhangi bir devlet memuruna, tımar sahibine hizmet ederek ödediği dolaylı vergi olmak üzere iki türlü gelir sağlanmıştır. Fakat Osmanlı ülkesinin genelinde bir tek vergi düzeni kullanılmamıştır. Fethedilen yerlerin coğrafi şartları, kültürel yapısıyla sosyal ve ekonomik özelliklerine göre, istikrarın zarar görmemesi için bütün mahallin kendisine özgü özellikleri değiştirmeden vergi sistemi yerleştirilmek istenmiştir. Osmanlı'da vergi kanun ile değil nizamname (tüzük) ile çıkarılmıştır (Aksoy, 1999: 15).

Osmanlı Devleti'nde tımar sistemi, devletin düzenli ve sistemli bir şekilde vergi almasına engel olmuştur. Osmanlı Devleti'nde tımar sistemiyle vergi gelirinin büyük bir kısmı kamuda görev yapanlara (vali, sipahi, kadı, subaşı) bırakılmıştır. Kamu görevlilerinin haricinde kalan tımar sahipleri de tımarlarına karşılık asker besledikleri için devlete vergi vermemiştir. Tımar sisteminin dışındaki diğer vergiler de mültezimler aracılığıyla alınmıştır (Kayan, 2000: 84).

Aktan, Dileyici ve Saraç (2002: 58)'a göre, yaklaşık 600 yıl hüküm süren Osmanlı İmparatorluğu, şer'i hükümlere göre yönetilen bir İslam devleti olmuştur. Hemen her alanda olduğu gibi, Osmanlı vergi sisteminin oluşumunda da şer'i hükümler etkili olmuş, Osmanlı vergi sistemi, bu hükümler çerçevesinde şekillenmiştir.

Osmanlılar da tekâlif olarak adlandırılan bu vergi sisteminde vergiler, örfi ve şer'i olmak üzere ikiye ayrılmıştır:

a) Şer'i Vergiler: İslam Hukuku'na göre alınan cizye, haraç, oşür ve zekâttır.

Osmanlı döneminde dini esaslara dayalı olarak alınan vergiler için kullanılan deyimdir. Zekât, haraç, cizye, oşür bu tür vergiler arasındadır (Güçlü, 2002: 132).

Şer'i vergilerin en önemlisi zekâttır. Zekât, asli ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra, elinde kalan her nev'i malın zekâtı vacip kılması durumunda, üzerinden bir yıl geçmiş olan malın 1/40'nin devlet hazinesine ödenmesidir (Dikmen, 1964: 57).

Zekât, Türk Dil Kurumu'na göre zenginlerin sahip olduğu mal ve paranın kırkta birinin dağıtılmasını öngören, İslam'ın beş şartından biridir.

Öşür, şer'i bir vergidir. Müslüman halktan tasarrufu altında bulunan araziden elde edilen mahsulün %5 veya %10 oranında alınan vergidir. Bu dönemde Osmanlı gelirlerinin 1/3'ü bu vergi ile sağlanmıştır (Güçlü, 2002: 110; Eroğlu, 2010: 59).

Haraç, İslam Hukuku'nda fethedilen ülkelerde Müslüman olmayanların ellerinde bırakılan topraklardan dolayı ödemek zorunda kaldıkları bir çeşit toprak vergisidir. Harac-ı muvazzaf arazi üzerinden alınan, harcı mukasem ise arazi hasılatından alınan bir vergi türüdür. Günümüzde haksız ve hukuka aykırı olarak alınan paralar için kullanılan bir sözcüktür (Güçlü, 2002: 58; Turhan, 1982: 14).

Cizye ise, Müslüman olmayan ve buluğ çağına gelmiş erkeklerin askerlikten muaf tutulması nedeniyle ödeme güçlerine göre verdikleri vergidir. Din adamları, sakatlar, yaşlılar ve devlet hizmetinde bulunanlar bu vergiden muaf tutulmuşlardır (Turhan, 1982: 14; Güçlü, 2002: 28). Bu vergi türünün uygulanması Tanzimat döneminde değişikliğe uğramış, sınıf ve mezhep farkı gözetilmeksizin herkesten eşit ölçüde alınmaya başlanmıştır. Müslüman olmayan halkın erkekleri de bu değişiklikle askere alınmış, askerlik yapmak istemeyenler için bedel karşılığı nakdi bir yükümlülük getirilmiştir. II. Meşrutiyet'in ilanından sonra 1909 yılında bedel karşılığında askerlik yapmış olma durumu da kaldırılmış, Müslüman ve Müslüman olmayan halkın erkeklerinin tümünün askerlik yapması uygulanmıştır (Eroğlu, 2010: 60).

b) Örfi Vergiler: İşgal edilen yerlerde uygulanan olan vergilerdir.

Gelenek, kültür, coğrafya ile ilgili olarak alınan vergiler ise örf'i vergilerdir. Örf'i vergiler, İslam hukuk kurallarına bağlı olmadan, oran ve muafiyeti padişahın kendisinin belirlediği vergilerdir. Başlangıçta örf'i vergilerin büyük bölümü sadece olağanüstü dönemlerde ortaya çıkan ihtiyacı gidermek için konulmuş, ancak daha sonra sürekli bir vergi haline dönüşmüştür (Aktan vd., 2002: 63). Bu vergilerin çoğu, Osmanlı Devleti genişlemeden önce alınan ve çoğu dönüştürülerek kullanılmış vergilerdir (Eskicioğlu, 2007: 226).

Osmanlı döneminde şer'i vergilerden farklı olarak alınan bir vergi türüdür. Yılda genellikle 2 defa alınan örfi vergilerin sayısı 97 olarak hesaplanmıştır. Hazariye, imdadiye, bağ vb. gibi (Güçlü, 2002: 110).

Örfî vergilerin başlıcası ağnam vergisidir. Osmanlı'da ağnam her eyalette ve sancakta bir koyun ve keçinin yılda bir yavrusu, sütü ve yünüyle getirebileceği hasılat tespit edilerek bunun %10'unun alındığı vergidir. Ancak Osmanlı'nın mali güçlük yaşadığı dönemlerde bu vergide artırımlar uygulanmış, 1918-1919 yılları arasında bu nedenle oranı 4 kat artırılmıştır. Ağnam vergisi Osmanlı'dan Cumhuriyet döneminin 1962 yılına kadar yürürlükte kalmıştır (Eroğlu, 2010: 62).

Bu dönemde alınan diğer örfî vergileri aşağıdaki gibi sıralamak da mümkündür;

- İmdadiye Seferiye Vergisi: Osmanlı'nın düzenlediği seferler sırasında halktan alınan vergidir. Osmanlı döneminde savaş zamanlarında savaş masrafını karşılamak için yani harp sırasında alınan vergi imdadiye-i seferiyedir.
- İmdadiye Hazariye Vergisi: Barış zamanında alınan vergidir. Osmanlı döneminde barış zamanında bütçe açığını kapatmak için halktan alınan ise vergi imdadiye-i hazariyedir.
- İane-i Cihad Vergisi: Osmanlı Halifesi cihad ilan ettiğinde, halktan alınan vergidir.

İane-i Cihadiye, harp zamanlarında masrafları karşılamak için her yerin özelliğine göre alınan vergi türüdür (Güçlü, 2002: 65).

- Derbend Vergisi (Derbent Resmi): Osmanlı topraklarındaki geçitlerden alınan bir vergi çeşididir.

Derbend Resmi, Osmanlı döneminde muhafaza altına alınan derbentlerden geçen insan, hayvan ve eşyadan alınan vergi türüdür (Güçlü, 2002: 35).

- Kürekçi Bedeli Vergisi: Osmanlı sularındaki gemilerde görevli, kürek çeken, yelken açıp toplayan görevlilere ödenen ve halktan toplanan vergidir.

Kürekçi Resmi, Osmanlı döneminde uygulanan bir tür bedeli ödemeye dayalı vergi türüdür. Diğer adı Bedeli Kürekçidir (Güçlü, 2002: 89).

- İzni Sefine Vergisi: Osmanlı boğazlarından geçen gemilerden alınan vergidir. Karadeniz ve Akdeniz'e geçmek için boğazları kullanan yabancı tüccarların, tüccar gemilerine verilen izinlere karşılık alınan vergidir.
- Avarız Vergisi: Osmanlı'da olağanüstü durumlarda alınan vergidir.

Osmanlı Devleti'nde özellikle savaş dönemlerinde halkın doğrudan doğruya ödemek durumunda kaldığı vergidir. Ürün ve para cinsinden yükümlülük öngören bu vergi, daha sonra avarız vakıfları adıyla kurulan vakıflar aracılığıyla toplanmaya başlamış ve Tanzimat döneminde kaldırılmıştır (Güçlü, 2002: 12).

Ayrıca bu dönemde İane-i Askeriye diye bir vergi daha alınmıştır. Güçlü' ye (2002: 65) göre bu vergi, Osmanlı döneminde askeriye'nin ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile alınan vergidir.

Bunun dışında; Osmanlı'da ağıl ve kışlak vergisi, yatak ve otlak vergisi, otluk vergisi, asiyepeğirmen vergisi, kovan vergisi gibi uygulanan çok çeşitli örf'i vergiler de vardır (Eskicioğlu, 2007: 226-227).

Osmanlı Devleti'nde ilk kez padişahın yetkileri 1804'te Sened-i İttifakla (vergiden dolayı) ayanlar lehine sınırlandırıldığını belirtmek mümkündür. 1839 yılında Tanzimat Fermanıyla Padişah tek taraflı olarak vergilendirme gücünü sınırlandırmıştır. 1856 Islahat Fermanı, 1875 Adalet Fermanıyla yabancı ülkelerin baskısıyla padişah vergilendirmeye ilgili belli kural ve ilkelere uymayı kabul etmiştir. 1876 senesinde Kanun-i Esasi yasaya dayanmadıkça vergi konulması yasaklanmıştır. Osmanlı Devleti, 1881 yılında dış borçlarını ödeyememesi üzerine yabancılardan oluşan Düyunu Umumiye İdaresi'ni kurmayı kabul etmiştir. Osmanlı Devleti, 1920 yılında imzaladığı Sevr Anlaşması ile Düyunu Umumiye kuruluşunun yetkisi dışında kalan diğer kamu gelirlerini İngiliz, Fransız ve İtalya'nın temsilcilerinden oluşan mali komisyona bırakarak ekonomik egemenliğini tamamen yitirmiştir (Kayan, 2000: 84-86).

Dine dayalı vergiler Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına kadar etkisini göstermiştir. Ancak, İslam ülkelerinde vergilemede dinin yanı sıra gelenekten, kültürden, coğrafyadan etkilenerek oluşturulan ya da devletin olağanüstü ihtiyaçlarından doğan vergiler de olmuştur (Mutlu, 2009: 21).

1.1.2.6. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi

Türk vergi sistemi, 1923 yılında cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte sıfırdan oluşturulmuş bir sistem değildir. Osmanlı'dan kalan vergi yapısı, Cumhuriyet'in ilk yıllarında devam ettirilmiş fakat sonraki yıllarda değişikliğe uğraması kaçınılmaz olmuştur.

1923'den sonra, ilkel üretim teknolojisine sahip, uluslar arası sermayenin at koşturduğu ve dışa bağımlılık durumunun hâkim olduğu bir iktisadi yapıda ortaya çıkan Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluş tarihinden bu zamana kadar ki dönemdeki esas problemin toplumun farklı kesimleri arasında birliği sağlamak ve büyük bedeller neticesinde sağlanan siyasal bağımsızlığı ekonomik bağımsızlık ile güvence altına alabilmek olmuştur (Erbaşı, 2013: 1).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti bağımsızlığını elde ettikten sonra Osmanlı vergi sistemini ortadan kaldırarak Batı Avrupa vergi sistemini uygulamaya getirmeye çalışmıştır (Tosuner, 1989: 21). Osmanlı'dan yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti'ne Aşar, Ağnam, Müsakkafat ve Temettü Vergisi gibi vergiler aktarılmış, belli sürelerle bu vergiler toplanmaya devam etmiştir.

1923-1930 yılları arasında aşar, ağnam ve temettü vergileri kaldırılmış bunların yerine sayım ve kazanç vergileri yürürlüğe konulmuştur (Kayan, 2000: 85).

1933'e kadar Cumhuriyet, kurum ve ekonomik onarımların oluşturulması dönemi olarak geçmiştir. Yabancılara ait olan demiryollarının millileştirilmesi, tütün rejisinin ve aşar vergisinin kaldırılması ve kabotaj hakkının elde edilmesi, Sanayinin Teşviki Yasası'nın çıkarılması, Türkiye İş Bankası'nın kurulması bir bakıma kamu-özel sermaye birikimi işbirliğinin ilk somut örnekleridir (Erbaşı, 2013: 1).

1930-1939 yılları arasında ekonomik krizin etkisiyle vergilerin mali amacı ön plana çıkmıştır (Ejder, 2000:128). Yine aynı yıllar arasında bina vergisi kanunu ve arazi kanunu ayrı düzenlenerek yürürlüğe konulmuştur (Kayan, 2000: 85).

1940-1950 döneminde İkinci Dünya Savaşı'ndan olumsuz etkilenmiş olan Türkiye'de, kamu harcamalarının artışıyla birlikte Varlık Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi, Ayni Muamele Vergisi gibi yeni vergiler yürürlüğe konulmuştur (Ejder, 2000: 128).

1942 yılında uygulamaya konulan Varlık Vergisi, 1 yıl 4 ay yürürlükte kalmış ve savaş sonrası karşılaşılan kıtlık durumunda oluşan karaborsa zamanında edinilen aşırı karlar vergilendirilmiştir. Bu vergiyle ticaret burjuvazini içeren ve oluşturulan komisyonlar tarafından tarh edilerek bir kereye mahsus alınan, itiraz hakkı bulunmayan ve vergi borçlarını bir ay içinde ödemeyenleri kamplarında çalışma yükümlülüğüne tabi tutan bir uygulama olarak ülkemizde telafisi bulunmayan birtakım aksaklıklara sebep olmuştur (Erbaşı, 2013: 2).

1949-1959 tarihleri arasında ise Federal Almanya yasaları örnek alınarak vergi alanında reform niteliğinde olabilecek yeni bazı vergi kanunları çıkarılmıştır. 1950 yılında Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunları çıkarılmıştır (Kayan, 2000: 85). Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu yasama organınca 1949 yılında kabul olunup, 1950 yılında yürürlüğe konan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Esnaf Vergisi Kanunlarıdır (Erbaşı, 2013: 2).

1953 yılında "Amme Alacakların Tahsili Usulü" hakkındaki kanun çıkarılmıştır. 1957 yılında Gider Vergileri Kanunu çıkarılmıştır. 1960 yılında vergi reformu komisyonu oluşturulmuştur (Kayan, 2000: 85).

1950-1960 dönemi için vergi politikası bakımından belirgin bir özellik göstermemekle birlikte, bu dönemde tarım kazançları vergi dışı bırakılmış, Gider Vergisi kabul edilmiştir. Döneme özgü enflasyon vergi yükü dağılımında adaletsizlik yaratmıştır (Kumrulu, 1988: 195).

1961 Anayasasında verginin kanunla eşitlik ve genellik ilkesine göre alınması kabul edilmiştir (Kayan, 2000: 85). 1961 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile tarım kazançlarının vergilendirilmesi, KDV oranının yükseltilmesi, servet beyanının kabulü yürürlüğe konularak önemli değişiklikler yapılmıştır. Ancak bu değişikliklere ilişkin iş çevreleri, çiftçiler, küçük esnaf, ücretliler karşı kampanyalar yürütmüşlerdir (Kumrulu, 1988: 211).

1961 yılı Mart ayında bildirilen gelirlerde, bir iktisadî durgunluk dönemi olmasına karşın, 1959 yılına oranla büyük yükseliş olmuştur (Kumrulu, 1988: 219).

1960-1970 döneminde kalkınmanın finansmanı için ek vergilerin getirilmesi gündeme gelmiştir. Bu amaçla tarım gelirleri vergi kapsamına girmiş, fakat normal siyasal sürecin işlemesi ile birlikte tarım kazançlarının gerçek usulde vergilendirilmesi devamlı olarak ertelenmiştir. Ayrıca bu dönemde yatırımları teşvik tedbirleri ilk defa uygulamaya konulmuştur (Kumrulu, 1988: 195).

1970-1979 yılları arasında daha sıklıkla gelir üzerinden vergiler alınmıştır (Ejder, 2000: 130). 1970 yılında 1318 sayılı finansman kanunu ile yeni bazı vergi kanunları yürürlüğe konulmuştur (Kayan, 2000: 85). 1970’de kabul gören bir vergi paketiyle sisteme yeni vergi türleri getirilmiştir. Fakat vergiler alanında kayda değer hiçbir yenilik gerçekleştirilmemiştir. Bu, büyük ölçüde döneme özgü “parlamento aritmetiğinin” bir yansımasıdır (Kumrulu, 1988: 195).

1970-1983 döneminde emlak vergisi kanunu yeniden düzenlenerek yürürlüğe konulmuştur (Kayan, 2000: 85). 1980 sonrasında enflasyonun sürekli olması ve yüksek değerde seyretmesi nedeniyle iş çevreleri yeniden değerlemeye ilişkin taleplerde bulunmuş, işçi sendikaları, asgari ücretin vergi dışı bırakılması yolunda hükümete baskı yapmışlar, ancak sonuç alamamışlardır (Kumrulu, 1988: 217).

Aynı şekilde 1981 yılında da vergi geliri, 12 Eylül 1980 olayları sonrası olmasına karşın vergi kanunlarındaki değişikliklerin getirdiğinin çok üstünde bir artış kaydetmiştir (Kumrulu, 1988: 219).

1980 sonrası dönemde vergilendirme yürütme organının yetkisinde olmuş ve özellikle 1984 yılından itibaren bütçe dışı fon uygulaması yaygınlaştırılarak klasik bütçe ilkelerinden uzaklaşmıştır (Kumrulu, 1988: 196). 1983’ten sonra ücretlilere vergi iadesi hakkında kanunla KDV kanunu yürürlüğe konmuştur (Kayan, 2000: 85). 1984 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun çıkarılmasıyla 1950-1985 döneminin ikinci reformu gerçekleşmiştir. Bu kanunun kabulü ile Avrupa ülkelerinin vergi sistemleri ile Türk vergi sistemi uyumu kolaylaştırılmıştır. 1980’li yıllardan sonra ortaya çıkan iktidarsızlık ortamı ve bozuk iktisadi dengeler, kamudaki finans ihtiyacını artırmış, bu ihtiyaca karşın kamu harcamalarının azaltılamaması, vergi gelirlerinin önemini daha da artırmıştır. Fakat vergi gelirlerinin artırılabilmesi için gerekli vergi reformunun yapılamaması, bozulan dengelerin daha kötüye gitmesine neden olmuştur (Özer, 1976: 5).

3946 sayılı kanunla 9 adet vergi kanununda önemli değişiklik yapılmıştır. En son 4369 sayılı kanunla 13 vergi kanununda önemli değişiklikler yapılarak güncelleştirilmiştir (Kayan, 2000: 85).

3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanun çıkarılmış ve ekonomik kriz sonrası Türkiye’de ek vergiler gündeme gelmiştir. Daha sonra 13 farklı vergi yasasında reforma gidilerek 4369 sayılı yasa çıkarılmıştır. Yapılan bu vergi reformu ile Türkiye’deki dolaylı vergilerin gelir dağılımına olan olumsuz etkisi, devletin en önemli gelir kalemi olan vergilerin yeterli seviyeye çıkarılamaması ve Türk vergi sistemindeki otokontrol mekanizmasının işlemeysi gibi sorunlara çözüm getirilmesi amaçlanmıştır. Türkiye’de Mali Milat sayılan 4369 sayılı yasa ile kaynak teorisinden, kişilerin sahip olduğu değerlerde artış yaratan net artış teorisine geçilmiştir. Böylelikle vergi kaçakları ile kayıplarının önüne geçilerek kayıt dışı ekonomi önlenmeye çalışılmıştır.

2003 yılından sonra da günümüze kadar reform niteliğinde olmasa bile vergi kanunlarında yine önemli değişiklikler yapılmıştır.

1.2. Vergiye İlişkin Temel Kavramlar

1.2.1. Vergilemede Kurucu Unsurlar

Verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, muafiyet ve istisnası verginin temel öğeleri olarak ifade edilebilir. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden herhangi birine yönelik düzenleme eğer bu öğelere yer verilmeden oluşturulursa ve vergi mevzuatında vergi kanunu olarak yer alsa bile hukuki manada reddedilir ve Anayasa Mahkemesi’nde iptal davasına konu olur (Öz, 2004: 119).

1.2.1.1. Konu

Vergilendirme işleminde en temel unsur; vergiye tabi bir kaynağın olmasıdır. Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı kaynaktır. Bu kaynak iktisadi ve fiziki unsurlar olabilir. Verginin konusu, verginin mevzuu olarak da ifade edilir (Ünsal, 2009: 49).

Verginin mevzuunu genel anlamda üzerinden vergi alınan şey veya işlem oluşturur. Hakkında vergi salınan “şey”, doğrudan veya dolaylı olarak ekonomik terimi ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi hangi “şey” üzerinden alınıyorsa verginin konusu da o olur (Öz, 2004: 120). Üzerine vergi konulan ve bu sebeple dolaylı veya

dolaysız bir biçimde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurlar verginin konusunu oluşturmaktadır (Kırbaş, 1999: 97).

Verginin mevzuu olarak gelir ve servet gibi maddi unsurlar olabileceği gibi hizmet, üretim ve hukuki bir işlem gibi unsurlar da olabilir. Verginin konusundan, üzerine verginin konulduğu, vergiye kaynak oluşturan iktisadi unsur anlaşılır. Bu bakımdan verginin konusu (Akdoğan, 2011: 142);

- Bir mal veya eşya,
- Üretim, tüketim veya hizmetlere konu teşkil eden mal ve bedeller,
- Gelirler olabilir.

Vergiler, genelde isimlerini vergi konusu olan iktisadi unsurlardan alırlar. Örneğin, emlak vergisinin konusu, gayrimenkullerdir. Motorlu taşıtlar vergisinin konusu, hava, deniz ve kara taşıtları (motorlu olanlar) dır (Kalenderoğlu, 2002: 73).

Kanunda belirtilmeyen hiçbir ekonomik unsur verginin konusu yapılamaz. Nitekim vergi kanunlarının başlangıç maddelerinde vergilerin konusu açık bir şekilde belirtilmiştir. Örneğin, gelir vergisinde konu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği gelirdir. Aynı şekilde, katma değer vergisinde konu, Türkiye’de ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerle Türkiye’ye yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatıdır (Pehlivan, 2005: 107-108).

Vergi kanunu, konusuna yer vermez ve mali yükümlülüğe tabi tuttuğu şeyleri belirtmez ise bu durum kanunilik ilkesine aykırı bir hüküm haline gelecektir. Çünkü temel unsurlarının varlığından yoksun bir vergi, kanunsuz bir vergidir. Böyle sorunlarla karşılaşmamak için VUK 19. maddesinde şu ifadeye yer verilmiştir: “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” Vergilendirme işleminin sebep unsurunu vergiyi doğuran olay oluşturur. Yürürlükteki kanun hükümleri vergi işlemindeki hukuki sebeptir (soyut norm); vergiyi doğuran olay ise maddi sebeptir (somut norm). Somut olay soyut norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle gerçekleşmesi demektir. Burada sebep unsurunun gerçekleşip verginin tarh edilebilmesi için de verginin konusunun tanımlanması gerekir (Akkaya, 2002: 13).

Verginin yasallığı ilkesinin bir gereği olarak vergi konusunun yasalarda herhangi bir tereddüde yol açmadan ve kati olarak belirlenmesi zorunludur. Böylelikle vergi mükelleflerin gerek şimdiki gerekse ilerideki hak ve yükümlülükleri hukuki olarak güvence altına alınmış olacaktır.

1.2.1.2.Mükellef

Vergi mükellefi, VUK 8. maddesinin 1. fıkrasında “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Bu hükümde vergi mükellefi kavramı, ağırlıklı olarak yalnızca vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ortaya konulmuştur. Ancak, VUK 157. ve 257. maddelerinde yer verilen “mükellefin ödevleri” konusundaki ifadeler VUK 8. maddesindeki tanımı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme sorumluluğuyla birlikte, bildirimde bulunma, beyanname verme ve defter tutma gibi çeşitli şekli ödevleri de bulunduğunu belirtmektedir. Bu sebeple, vergi kanunlarında yer alan ve yerine getirmekle sorumlu olunan yükümlülüklerin tamamı mali yükümlülük veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarında mükellefe verilen bu sorumluluk hem maddi hem de şekli ödevleri yerine getirme sorumluluğudur (Gerçek, 2005: 158).

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tahakkuk ettirilen ve bu vergi borcunu ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişilerdir (Uluatam, 2003: 72). Vergi mükellefine, vergi yükümlüsü ve vergi muhatabı da denilmektedir.

Bir ülkede yaşayan yabancılar da o ülkenin vatandaşı olmasalar da yaşadıkları ülkeyle iktisadi bağları olması nedeniyle vergi mükellefi olurlar. Vergi mükellefliği sadece gerçek kişileri kapsayan bir kavram da değildir. Yasalara göre vergi vermesi gereken tüzel kişiler de tıpkı gerçek kişiler gibi vergi mükellefi olurlar. Vergi mükellefleri, kanuni mükellef ve aracı mükellef olmak üzere ikiye ayrılır (Kırman, 2001: 196).

Vergi kanunlarında hükme bağlanan ödevleri yerine getiren ve kendisine vergi borcu yüklenen mükellef, kanuni mükelleftir (Kırbaş, 1999: 79) Kanuni mükellef, ödemiş olduğu vergiyi başkalarına aktarırsa bu durumda aracı mükellef olarak nitelendirilebilir (Doğan ve Besen, 2008: 7). Aracı mükellef, kanuni mükellef

olduğu kendi adına ve hesabına ödediği vergiyi yasalara dayanarak başkasına yansıtan kişidir (Kırman, 2001: 197).

Kanun koyucu yalnızca mükellefi tanımlamamış, ortaya çıkması muhtemel bazı sorunları engellemek için de “vergi sorumlusu” kavramını geliştirmiştir. Bu kavramın ortaya çıkış sebepleri, vergi tahsilâtını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını güvence altına almak olarak sayılabilir. Kanun koyucu bu kavramı geliştirerek, mali yükümlü yani vergi mükellefi ile hukuki veya iktisadi bağı olan bazı üçüncü kişileri de mükellefle beraber ya da onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir (Gerçek, 2005: 159).

Vergi sorumlusu, VUK 8. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanmıştır. Bu maddeye göre, verginin ödenmesi için ilgili vergi dairesine karşı sorumlu olan kişi vergi sorumlusudur. Vergi sorumluluğu kanundan doğar. Bu sorumluluk aynı maddenin 1. fıkrasında açıklanan maddi ödevleri kapsadığı gibi aynı zamanda şekli ödevleri de kapsar.

Mükellef ile devlet arasındaki vergi ilişkine üçüncü bir taraf olarak vergi sorumlusu da dâhil olur ve verginin ödenmesi bakımından alacaklı, vergi dairesine karşı sorumlu olan kişidir. Kaynakta vergileme sisteminde vergiyi kaynakta kesme ve ilgili vergi dairesine ödemekle yükümlü kimsedir (Ünsal, 2009: 19; Güçlü, 2002: 157).

Vergi sorumlusu, verginin kanuni şartlar içerisinde kesilmesinden, gerekli belgelerin düzenlenmesinden ve verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumludur. Yaptığı işler dolayısıyla mükellefe çok benzemekle birlikte, vergi borcunun asıl borçlusu olmaması ve mükellef adına yaptığı ödemelerden dolayı mal varlığında herhangi bir azalma olmayışı yönüyle ondan ayrılmaktadır. İşverenler, noterler, saymanlar, bankalar, il özel idareleri ve belediyeler vergi sorumlularına örnek olarak gösterilebilirler (Orhaner, 2000: 136)

Vergi mükellefi olan herkes vergi sorumlusu sayılmaz. Vergi sorumlusu kendisi vergi mükellefi olmamakla birlikte vergi dairesine verginin yatırılmasından sorumlu olan kişidir. En bilinen örnek olarak işverenlerin yanlarında çalıştırdıkları

işçilere tahakkuk eden vergileri işverenin yanında çalıştırdığı işçiye ödeyeceği meblağdan keserek kendisinin idareye yatırmasıdır. İdareye verginin yatırılması sorumluluğu işçiye değil işverene aittir (Akdoğan, 2011: 145).

Literatürde vergi alacaklısı ve vergi borçlusu kavramları da yer almaktadır. Bunları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

Vergi alacaklısı devlettir. Fakat kanunlara göre vergi alacağını tahsil etmeye yetkili kamu idaresi şeklinde ifade edilmiştir. Toplum içerisinde yer alan bireylerden vergi toplamada yetkili olan devlet, bu yetkisini kamu tüzel kişilere ve yerel yönetimlere devredebilmektedir. Devletin vergi alacağının tahsil ve takibi ile ilgili görevler, vergi idaresince gerçekleştirilmektedir. Vergi İdaresi, Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve bu kurumlara bağlı birimlerden oluşmaktadır (Ünsal, 2009: 17; Pehlivan, 2002: 44).

Vergi borçlusu ise; vergiyi kamu alacaklısına ödemek mecburiyetinde olan bireydir. Yükümlülük, vergi borçlusu kavramından daha geniş bir kavram olup maddi ve şekli ödevlerin tamamını içermektedir. Vergilendirmede maddi ödev ve şekli ödev bir aradadır (Ünsal, 2009: 18). Yani vergiyi kamu alacaklısına ödemekle yükümlü olan kişiye vergi borçlusu denilmektedir. Vergi borçlusu, kendi vergi borcu için ödevlerini yerine getirir ise vergi mükellefi, başkasının vergi borcu için işlem yapar ise vergi sorumlusu durumundadır.

1.2.1.3. Matrah

Vergi yükümlülüğünün ortaya konulabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen oran ve benzeri öğelerin, üzerinde uygulanabileceği belirli “parasal değerlere” ihtiyaç duyulmaktadır (Şenyüz vd., 2010: 143).

Matrah, vergi borcunun hesaplanmasında üzerine vergi hükmünde bulunan öğelerin uygulandığı, verginin ortaya konulmasında dikkate alınan değer veya ölçülere denilmektedir (Pehlivan, 2002: 46).

Verginin ortaya konulmasında dikkate alınan değerlerin yani matrahın sayı, metre, metreküp, litre, kilo gibi fiziksel ölçümlerle belirtilmesine spesifik matrah ve belirlenen vergi maktu vergi olarak ifade edilmektedir. Matrahın fiyat, gelir, değer,

irat, bedel gibi ekonomik değerlerle belirtilmesine ise advalorem matrah denilmektedir.

Vergi kanunlarının türüne göre vergi matrahını belirleme yöntemi de değişmektedir. Yani hangi vergi için matrahın ne olduğu ve hangi tür matrah yapısının benimsendiği kanunlarla belirlenmektedir (Bilici, 2011: 60). Matrahın bu yöntemle belirlenmesi ek vergi yükü getirici işlemi engellediğinden vergide kanunilik ilkesine riayetın bir başka ifadesidir. Nitekim Anayasa Mahkemesi 26.10.1965 tarih ve Esas No: 1965/25, Karar No: 1965/57 sayılı kararında, “... *bir malî yükümün kanunla konulmuş sayılabilmesi için, çerçevesinin yasama tasarrufu ile belirtilmesi zorunludur. Bu da, malî yükümün konusu ile matrah ve oranının veya hiç olmazsa en yüksek sınırının ve yükümlülerin belli edilmesi ile sağlanabilir...*” diyerek temel öğelere dikkat çekilmiştir.

1.2.1.4.Oran/Tarife

Vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde ortaya konulan matraha uygulanacak olan ölçülere vergi tarifesi denir. Bu ölçüler çoğunlukla oran şeklindedir. Örneğin kurumlar vergisi, gelir vergisi, emlak vergisi, katma değer vergisi gibi önemli vergilerin tarifeleri, vergi matrahının belli bir oranı olarak ifade edilmektedir. Bazı vergilerin tarife yapısı, maktu ölçü yani sabit tutar şeklindedir. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde tarife, motorlu taşıtın gücü, modeli, ağırlığı, cinsi ve bazı teknik özelliklerine göre ortaya konulmuş maktu değerler biçimindedir. Bazı vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilgili hem sabit hem de nispi tarifeler bulunmaktadır. Bunlara Damga Vergisi ve harçlar örnek gösterilebilir (Şenyüz vd., 2010: 147).

Alınan verginin kanuni bir zemine oturtulması için hazırlanan vergi kanunlarında matrahlara uygulanacak vergi tarifelerinin net olarak belirtilmesi gerekir. Ancak 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na çizilen alt ve üst sınırlar içinde vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisi vermiş ve vergilerin kanuniliği ilkesine bir istisna getirilmiştir (Bilici, 2011: 60).

1.2.1.5.Muafiyet ve İstisna

Muafiyet, vergi kanunlarına göre mali yükümlülük gereği doğan vergiden, ilgili kanun veya farklı bir kanun yoluyla belirli kişilerin veya kişi gruplarının bu yükümlülük dışında tutulması demektir (Özkara, 2004: 24).

Vergi mevzuatına göre bazı mükellefler gelir elde etmesine rağmen vergi yükümlülüğü dışında bırakılabilirler. Lakin vergiden muaf sayılabilmesi için mükellefin kendi durumu yerine, vergi kanunlarının içerdiği hükümlere uymak zorunluluğu vardır.

Vergi istisnası, vergi kanunlarında mali yükümlülük gerektiren bir hususun sürekli ya da geçici, kısmen veya tamamen vergi dışı tutulmasıdır. Böylece mali yükümlülük gerektiren ve verginin konusuna giren bazı mal ve değerler kanunla bu yükümlülük dışında bırakılabilir (Özkara, 2004: 25).

Vergi kanununda muafiyet ve istisnaların kimlere, nasıl ve kimler tarafından uygulanacağını açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası gereğince istisna, muafiyet ve indirim oranlarını alt ve üst sınırlar içinde değiştirme yetkisi Bakanlar Kurulu'ndadır.

1.2.2. Verginin Alınması Noktasındaki Unsurlar

Kanun koyucu Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından hazırlanan vergi yasalarının uygulanma tekniğine yönelik usul yöntemlerinin, kanun ve anayasal hükümlere uygun olması gerekir. Yani vergi yasalarının uygulanma tekniğine yönelik usul yöntemleri de yasayla düzenlenmelidir. VUK ile getirilen düzenlemeler, vergi yükleyen kanun hükümleri gibi, kişilerin temel hak ve ödevlerine önem veren, kanunilik ilkesine göre belirlenen hükümleri ifade etmektedir. Bu nedenle vergi tekniğine ilişkin VUK' da da düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi idaresinin vergi tekniğine yönelik işlemlerin yasaya dayandırılması bir taraftan mali yükümlülere hukuki güvence ve eşitlik sağlamakta, diğer taraftan da vergi idaresinin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını etkili, daha hızlı ve ayrıcalıklı usulde tahsil ve takip edebilmesine olanak sağlamaktadır. Vergi idaresinin yasaya dayanarak vergi yükü getirici hususla ilgili yapmış olduğu işlemin uygulanması zorunluluk arz edinceye kadar takip edilmesi ve dikkat edilmesi gereken kurallar, vergilendirme tekniğine yönelik hazırlık aşamaları ve gözlemleri, vergilendirmenin biçimsel unsurunu ifade etmektedir. Kanuni yönetim ilkesi gereğince öznel nitelikteki vergilendirme tekniğine yönelik uygulamaların (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil vs.), genel ve nesnel özellikteki vergi kanunlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi ve bu uygulamalara yönelik yargı yoluna başvuru imkânı bulunması gerekmektedir (Güneş, 1998: 12).

Vergileme sürecini anlatmak için öncelikle vergileme sürecine etki eden faktörleri sıralamak, çalışmamızın önceki ve sonraki bölümlerinde yer alan kavramların anlatımında yol gösterecektir. Tunçer (2002b: 102) vergileme sürecine etki eden faktörleri, üç başlık altında şu şekilde toplamıştır;

a) Ekonomik Faktörler: Vergi oranları, vergi cezaları, gelir düzeyi, enflasyon, önceki denetimler, denetim olasılığı vb.

b) Sosyo-Psikolojik Faktörler: Demografik ve sosyal faktörler, hükümet-birey ilişkileri, adalet algısı, vergi ahlakı vb.

c) Vergi Yönetimine İlişkin Faktörler: Vergi afları, vergi idaresinin etkinliği, vergi yardımcıları, vergilerin karmaşıklığı ve uyum maliyetleri.

Vergilendirme sürecine etki eden faktörler açıklandığına göre, vergilendirme süreci sırayla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklinde sırasıyla aşağıda anlatılacaktır.

1.2.2.1.Tarh

VUK 20. maddesinde tarh: “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir” olarak ifade edilmiştir.

Tarh yöntemleri, Vergi Usul Kanunu’na göre dörde ayrılır;

- Beyana Dayanan Tarh; Mükellefin vergi beyanına göre uygulanan tarh yöntemidir. Vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergilerin tutarları üzerinden vergi matrahıyla vergi dairesine bildirilen ve vergi idaresince tarh işleminin yapıldığı durumdur. Bu tarh işleminde tarh, tebliğ ve tahakkuk birlikte yapılır.
- İkmalen Tarh; Vergi tarhı gerçekleştikten hemen sonra sırasıyla tamamlanarak vergiye dair oluşan matrahın ve bunun farkından alınacak verginin tarh edilmesi durumudur.
- Re’sen Tarh; Matrahın belirlenemediği hallerde, vergi incelemesi yapmayla görevlendirilmiş kişilerce veya takdir komisyonlarınca tarh işleminin gerçekleştiği durumdur. Yetkili kurumlarca tespit edilen matrah raporları böylelikle kendiliğinden takdir olunur.

- İdarece Tarh; Vergi yükümlülerinin kanunda belirlenen süreler içinde tarh için başvurmadığı durumda kendilerine atfedilen sorumluluğu yerine getirmediklerinden dolayı vergi dairesi tarafında tarh işlemi yasada belirtilmiş matrah üzerinden yapılır. Bu tarh, re'sen tarh ve ikmalen tarh işlemi haricindeki hallerde yapılır.

VUK 25, 26, 27 ve 28. maddelerinde beyana dayalı tarh yöntemi düzenlenmiştir. Bu tarh yöntemi mevzuatta bulunan vergi yasalarının özelliklerine göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Uygulamada bu tarh yöntemleri olmakla beraber, vergilerin kanuniliği ilkesi açısından en çok sıkıntının yaşandığı tarh yöntemi re'sen tarh yöntemidir (Öz, 2004: 125).

1.2.2.2.Tebliğ

VUK 21. Maddesi tebliği şu şekilde tanımlanmıştır; “Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir”. Böylece mükelleflerin haklarında yapılan vergilendirmeye ilgili bütün hususlardan haberdar olmaları sağlanmaktadır. Mükellefe bildirilmemiş bir işlemin kendi başına sonuç doğurması düşünülemez. Tarh işleminin hüküm ve sonuç doğurabilmesi de ancak mükellefin bu işlemin varlığından haberdar olmasıyla sağlanabilir (Şenyüz vd., 2010: 151).

Tebliğ vergilerin kanuniliği açısından önemlidir. Örneğin; 2004 yılında gerçekleşen bir olayda, vergi idaresi Mart ve Nisan aylarında verilen beyanların gerçeğinden farklı olduğuna ve rakamlarını düşük bulduğuna kanaat getirip “vergi incelemesi tehdidini” de kullanarak ikna yoluyla beyanları yüksek vermeye zorlamıştır. Bu vakalarla ilgili bildirimlerin birçoğu yasal olmayan usullerle, telefon aracılığıyla yapılmıştır. Danıştay, vergi yasalarının belirlediği usule aykırı yapılan birçok tebliği iptal etmiştir (Öz, 2004: 129).

1.2.2.3.Tahakkuk

VUK 22. Maddesinde tahakkuk şöyle açıklanmıştır; Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Mali yükümlünün beyan da bulunduğu vergiye zamanında dava açılmadığı veya açılan davanın reddedilmesi halinde, vergi ödenecek aşamaya gelir yani kesinleşir. Tüm yargı yollarının tüketilmesi ile birlikte “kesinleşme” gerçekleşmektedir (Bilici, 2011: 65).

1.2.2.4.Tahsil

Vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme tahsil aşamasıyla son bulur. Tahsil, VUK 23. maddesine göre; “Verginin, kanuna uygun surette ödenmesidir” şeklinde ifade edilmiştir. Vergilerin cebren tahsil edilmesi de tahsil aşamasının bir parçasıdır. Devlet tahsilât aşamasına büyük önem verdiğiinden yalnızca bu aşamayı düzenlemek üzere ayrı bir kanun (Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun-AATUHK) çıkartmıştır. Bu durum hukuk devleti olmanın da bir gereği olarak ifade edilmektedir (Şenyüz vd., 2010: 152).

1.2.2.5.Denetim

Denetim (vergi denetimi), kesinleşen vergi gelirlerinin toplanmasında istikrarın ve güvenliğin gerçekleştirilebilmesi için büyük önem arz etmektedir. Devlet, gününde tahsil edemediği veya gününde tahsil etmesine rağmen eksik aldığı vergileri hukuk kuralları içerisinde zorla tahsil yöntemlerini kullanarak tahsil etme hakkına sahiptir. Fakat devlet, vergi kesinleşmeden önceki aşamalarda da mali yükümlüleri hukuk kurallarını içinde denetim yollarını kullanarak denetleyebilme hakkına da sahiptir. Bu şekilde yapılan denetimlerde amaç toplam vergi gelirlerinde azalmaya sebebiyet verecek vergi kaçağı ve vergiden kaçınmanın engellenmesidir. Vergi alacağını güvence altına almak isteyen devlet, VUK 127, 134, 142, 148, 152. ve bu maddelerin müteakip maddelerinde yer verilen kazanılmış denetim yollarını kullanmaktadır. Devlet mevzuatta bulunan kanuni denetim yollarını kullanırken mali yükümlülerin temel hak ve özgürlüklerinin zarar görmemesine özen göstermelidir (Güneş, 1998: 15).

1.3. Vergi Türleri

Vergi sistemi içerisinde yer alan vergiler, dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere ikiye ayrılır. Bu vergi sınıflandırılmasının altında ise aşağıdaki hususlar yatmaktadır:

- Fiyatlar genel düzeyi üzerindeki etkileri açısından; eğer bir vergi fiyatlar genel düzeyini doğrudan etkiliyorsa ‘dolaylı’, etkilemiyorsa ‘dolaysız’ vergi olarak adlandırılır.
- Nispi fiyatlar üzerindeki etkileri açısından; eğer bir vergi nispi fiyatları değiştiriyorsa ‘dolaylı’, değiştirmiyorsa ‘dolaysız’ vergi olarak adlandırılır.

- Yansıma durumuna göre; vergilerin dolaylı veya dolaysız vergi olarak ayırımında en çok kullanılan kriterlerden biri, verginin yansıma durumu kriteridir. Eğer bir vergi kanuni yükümlüsünün üzerinden üçüncü şahıslar üzerine yansıtılabiliyorsa ‘dolaylı’, yansıtılmayarak kanuni yükümlüsü tarafından ödenmek durumunda kalıyorsa ‘dolaysız’ vergi olarak adlandırılır.
- Gelir-harcama durumuna göre; üretilmiş bir mal veya hizmetin alış-verişe konu olması veya mülkiyetin el değiştirmesi gibi harcamaya bağlı nedenlerle oluşan vergiler ‘dolaylı’, belirli bir dönem veya bir mali takvim yılı içerisinde düzenli ve sürekli elde edilen gelirler üzerinden oluşan vergiler ‘dolaysız’ vergiler olarak adlandırılır.

Dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki farklılıkları belirlemeye yarayan hususları üç başlık altında toplanmak mümkündür. Buna göre dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki farklılıklar:

- Yansıma kriteri; dolaylı vergiler kolaylıkla yansıtılabilen, kanuni mükellefi ile fiili mükellefi farklı vergilerdir.
- Ödeme gücü kriteri; T.C. Anayasasının 73. Maddesinde de belirtildiği üzere, herkes ödeme gücüne göre vergi öder. Dolaysız vergiler, vatandaşların ödeme güçlerine göre alınan vergilerdir. Asgari geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme gibi vergi teknikleri dolaysız vergilere uygulanmakta, vergide adalet ilkesi dolaysız vergiler ile sağlanabilmektedir. Buna karşın dolaylı vergiler, mükelleflerin kişisel gelir, kazanç veya servet gibi özelliklerini dikkate almayan, tersine artan oranlı vergilerdir. Başka bir deyişle dolaylı vergiler, mal ve hizmeti kullanan kişinin ödeme gücünü dikkate almayan ve herkese aynı oranda uygulanan vergilerdir.
- Belirlilik kriteri; dolaylı vergilerde mükellef, mal veya hizmeti kullanan nihai tüketici olduğundan, verginin mükellefinin başlangıçta kim olacağı bilinmemektedir. Buna karşın dolaysız vergilerde verginin mükellefi baştan bellidir. Yine dolaylı vergilerde, verginin tahakkuku vergiyi doğuran mal veya hizmetin alınıp kullanılması ile başlamaktadır. Dolaysız vergilerde ise tahakkuk belirli bir dönemde veya takvimde yapılmaktadır.

Dolaylı vergiler, son kullanıcı yani tüketicide kalan ve tüketim kaynaklı vergiler iken; dolaysız vergiler, vergi mükellefince ödenen ve kazanç ve gelirler üzerinden alınan vergilerdir.

1.3.1. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler, en basit tanımı ile mal ve hizmet kullanımını ile ortaya çıkan vergilerdir. Dolaylı vergiler, her türlü mal ve hizmet kullanımında bulunan gerçek veya tüzel kişinin, gelir düzeyine bakılmaksızın aynı oranda ödediği vergilerdir. Literatürde dolaylı vergiler, mal veya hizmet üretiminden kaynaklı tahsil edilen vergiler olarak tanımlanmakta, verginin mal veya hizmeti satın alırken ödenmesi nedeniyle tahsili kolay ve ucuz vergiler olarak adlandırılmaktadır (Devrim, 1998: 258).

Dolaylı vergileri; mal ve hizmet üzerinden, dış ticaret üzerinden alınan vergiler ve diğer vergiler olmak üzere üç grupta sınıflandırmak mümkündür.

1.3.1.1. Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergiler

Mal ve hizmetlerin satışı ve sunumu üzerinden alınan dolaylı vergiler, başta Katma Değer Vergisi (KDV) olmak üzere, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Özel İletişim Vergisi (ÖİLV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Şans Oyunları Vergisidir. 06.06.2002 tarihli 4760 sayılı ÖTV Kanunu ile daha önce mal ve hizmet üzerinden alınan Akaryakıt Tüketim ve Taşıt Alım vergileri kaldırılarak, yerine ÖTV alınmaya başlanmıştır (Öztürk, 2007: 18).

1.3.1.2. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, yapısal olarak bir mal veya hizmetin üretimi veya yurtdışından ithal edilerek, son kullanıcıya (nihai tüketici) ulaşana kadar her etabı kavrayan ve her etapta yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergi türüdür. Şimşek ve Tolu'nun tanımından da anlaşılacağı üzere KDV, üretilen bir mal veya hizmetin, üretim sürecinden başlayarak son kullanıcıya kadar geçen her aşamasında ortaya çıkan katma değer üzerinden alınan bir vergidir. Dolayısı ile her aşamada ortaya çıkan vergi, bir sonraki aşamaya yansıtılmakta ve son tüketiciye kadar bu süreç devam etmektedir. Son tüketicinin mal veya hizmeti alması ile oluşan KDV tüketici tarafından ödenmekte ve yansıtılmamaktadır. (Şimşek ve Tolu, 2001: 21).

Bir başka tanımda ise KDV, bireylerin veya tüzel kişiliklerin yaptıkları harcamalar üzerinden alınan vergilerin, en gelişmiş ve modern türlerinden birisi olarak ifade edilmektedir. KDV'sinde, mal ve hizmet her aşamada vergilendirilmekte, üreticiden son kullanıcıya kadar geçen süreçte mal ve hizmetin sunumuna ilişkin katlanılan vergiler, kişi, kurum veya kuruluşların devlete ödeyecekleri vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında, mal ve hizmete katılan değer üzerinden vergi alınmaktadır (Öncel vd., 2002: 399).

Türkiye'de Katma Değer Vergisi, 25.10.1984 tarih 3065 sayılı yasa ile kanunlaşarak, 01.01.1985 tarihinde uygulamaya konulmuştur. Mal ve hizmetlerin üretimi, ithalatı ve tüketimi ile ilgili 8 farklı dolaylı vergi kaldırılmış, bunların yerine KDV getirilmiştir.

1980 sonrasında Türkiye'de vergi sistemi ve politikaları üzerinde yenileme ve değişim çalışmaları hızlanmış, vergi alanında önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Özellikle ekonomik sistemin işlerliğinin sağlanması ve dünya ile entegrasyonunun amaçlandığı yeni vergi çalışmaları sonucunda, çeşitli yasalarla düzenlenmiş farklı dolaylı vergilerin tek bir yasa ile düzenlenmesi sağlanmıştır. Günümüze kadar çeşitli düzenlemeler ile birçok maddesi değiştirilen KDV, halen en yaygın olarak kullanılan dolaylı vergilerdendir (Acar ve Arslan, 2007: 26).

KDV, Türkiye'de 1985 yılında uygulanmaya başlayan bir vergi olmakla birlikte, tarihi II. Dünya Savaşı sonrasına kadar gitmektedir. II. Dünya Savaşı'nın yarattığı yıkımın onarılması için kaynak arayan Avrupa ülkelerinden Fransa, 1954 yılında KDV'ni yürürlüğe koymuştur. Fransa'nın ardından hızla tüm Avrupa'ya yayılan KDV, 1968 yılından sonra başta Almanya olmak üzere tüm Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerinde uygulanmaya başlayarak ekonomilerinde önemli bir gelir kaynağı olmuştur (Akalin, 2000: 365).

KDV'nin, tüm Avrupa'da yaygın olarak kullanılan bir vergi olması nedeniyle, AB'ne üye olmayı hedefleyen ülkeler açısından uygulanması zorunlu bir vergi niteliğindedir. Birliğe uyum sürecinde, entegrasyonun sağlanması açısından mali sistemin bütünleştirilmesi AB kriterleri arasında yer almaktadır (Kanlı, 2007: 62).

Türkiye’de bazı mal ve hizmetlerin KDV’sinin belirlenmesinde ve sınıflandırılmasında sosyo-ekonomik faktörlerin dikkate alındığını söylemek mümkün değildir. Örneğin temel besin maddelerinin KDV oranları %1 - %8 düzeyinde iken, pırlantanın KDV oranının %0 olması, KDV oranlarının belirlenmesinde ve sınıflandırmada sosyo-ekonomik kriterlerin dikkate alındığı yönündeki ifadeye ilişkin inancı oldukça zayıflatmaktadır.

Avrupa ülkeleri ile Türkiye’de uygulanan KDV oranları kıyaslandığında, Türkiye’deki oranların Avrupa ile çoğu kategoride aynı düzeyde olduğu, hatta bazı ülkelere göre daha düşük KDV uygulandığı görülmektedir. Ancak bu durum tek başına değerlendirildiğinde, Türkiye’deki tüketime yönelik vergi oranlarının Avrupa ile aynı düzeyde olduğu veya daha düşük olduğu şeklinde algılanmamalıdır. Türkiye’de pek çok tüketim ürününden aynı zamanda özel tüketim vergisi alındığı gerçeği unutulmamalıdır. Bu nedenle, dolaylı vergilerin Türkiye’de vatandaşlar üzerinde büyük bir yükü olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Türkiye’nin vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı, dolaysız vergilerin payından oldukça yüksek olduğu bilinmektedir. Dolaylı vergiler içinde de ÖTV’nden sonra en yüksek pay KDV’ne aittir. Özellikle dâhilde ve ithalde alınan KDV tutarları dikkate alındığında, bu bağlamda en yüksek orana sahip dolaylı vergi kaleminin KDV olduğu söylenebilir.

1985 yılında yürürlüğe girdiği ilk yılda toplam vergi gelirleri içerisinde %25’lik paya sahip olan KDV, yıllar itibariyle %34’ lere kadar çıkmıştır. 2000’li yıllardan sonra ise bu oran %30’un üzerinde bir pay ile toplam vergi gelirleri içinde yer edinmiştir. Ayrıca başlangıçta %0 ve %10 olan KDV oranları da yıllar içinde değişiklik göstererek; 1986 yılında %0 - %1 ve %5, 1988 yılında %8 - %12 ve %15 ve yıllar içinde %11, %12, %13, %13,5, %15, %17, %20, %23, %25, %26 ve %40 gibi oranlar uygulanmıştır. 1993 yılında indirimli oranlar %1 ve %8 ve 2001 yılında ise genel oran %18 uygulanmaya başlamıştır.

Modern devlet yönetim anlayışında, devletin vatandaşlara kamu hizmeti götürmesi için gereken finansmanın sağlanması için, genele yaygınlaştırılabilen ve kolaylıkla tahsil edilebilen, dolaylı vergilerin yerine, gelir ve kazançların vergilendirilmesi esas ve önceliklidir. Böylece verginin tabana yayılması dolaylı vergilerden ziyade, dolaysız vergiler ile sağlanmakta ve vergide sosyal adalet ilkesine uygun davranılmaktadır. Gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde ise,

dolaysız vergilerin toplanmasının zorlukları, sistemli bir vergi mevzuatı, uygulaması ve denetlemesi ile sağlanamadığından genel tüketim vergilendirilmekte, toplumun ekonomik yönden zayıf kesimleri de ağır vergi yükleri ile daha da fakirleşmektedir (Akalin, 2000: 367).

1.3.1.3.Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), 6 Haziran 2002 tarihinde 4760 sayılı kanun olarak T.B.M.M.'nde kabul edilmiş, 24783 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak 12 Haziran 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. ÖTV'nin uygulamaya konulmasında temel amaç, belirli ve az sayıda mal grubunun vergi kapsamına alınarak vergi yapısının ve dolaylı vergilerin sadeleştirilmesi ile dolaylı vergilerde Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanmasıdır. ÖTV'nin uygulanması ile Türk Vergi sistemi içinde yer alan 16 vergi, harç ve fon payı ile %26 ve %40 oranlı yükseltilmiş KDV uygulamasına son verilmiştir. Özel Tüketim Vergisi, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki tüm mal ve hizmetlerden genel olarak alınan işlem vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergi olarak ifade edilmektedir (Turhan, 1993: 260).

Özel tüketim vergisinin çeşitli isimlerle alınan değişik vergileri sadeleştiren, uygulama ve işleyişlerini kolaylaştıran ve AB ile üyelik sürecinde mali sistemde uyumun sağlanmasına katkı sağlayan bir vergi olduğunu söylemek mümkündür. Bilindiği üzere KDV tüm harcamalar üzerinden alınan genel bir vergidir. Buna karşın ÖTV, sadece özel olarak belirlenen mallar üzerinden alınan, lüks ve alışkanlık yapıcı malları vergilendirmesi nedeniyle ek olarak alınan bir KDV gibi değerlendirilebilir. Bu nedenle ÖTV, talebin daha düşük olduğu mallarda uygulanması gereken bir vergi olmalıdır. ÖTV, yaygın olarak az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde kullanılan bir dolaylı vergi türüdür. Dolaysız ve tüketimden alınan vergilerin toplanabilmesi ve dolaylı vergilere göre daha yoğun olarak kullanılması, güçlü bir mali sistemin varlığı ve vergiye karşı vatandaşlık bilincinin gelişmesine bağlıdır. Vergi bilincinin oluşmaması, vergi adaletsizliği ve etkin bir vergi sisteminin olmayışı gibi çeşitli nedenlerden dolayı az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde, tüketimin vergilendirilmesi ve belirli gruplardaki mal ve hizmetlerden vergi alınması yoluna gidilmiştir (Turhan, 1993: 262).

ÖTV, yapısal olarak lüks tüketim olarak kabul edilen malların vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Buna göre ÖTV, iki ana mal grubu üzerinden alınan bir vergi olarak tanımlanmaktadır. Bu gruplardan birincisi, keyif verici ve alışkanlık yaratan mallar (alkol, sigara, kahve, vb.) iken, ikinci grupta tüketimi yoğun olan ve bir anlamda zorunlu olarak tüketilen petrol ve petrole bağlı ürünler yer almaktadır. Daha önce de bahsedildiği üzere ÖTV, lüks tüketim ve keyif veren alışkanlık yapan malların vergilendirilmesi amaçlanmakla birlikte, uygulamada hemen hemen her türlü sanayi ürün ve hizmetlerini de kapsamaması nedeniyle, genel bir tüketim vergisi niteliğini taşımaktadır (Kanlı, 2007: 66).

ÖTV, vergide sosyal adaleti sağlamaya yönelik bir vergi niteliğinde olup, gelişmiş ülkelerde alışkanlık yapıcı ve keyif verici mallardan alınmakta, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde ise, bu mallarla birlikte yüksek gelir grubundaki vatandaşların tercih ettiği lüks mallardan da alınmaktadır. Ancak, hem toplumsal ve sosyal nedenlerle (alkol ve sigara tüketiminin azaltmak ve toplum sağlığını korumak) hem de sosyal adaleti sağlamak amacıyla (zenginlerin tercih ettiği ürünlerin yüksek oranda vergilendirilmesi) lüks tüketim mallarına getirilen yüksek oranlı ÖTV uygulaması, istenilen amaçlara ulaşmaktan çok uzaktır. Türkiye’de uygulanması bakımından özellikle petrol ve petrol türevlerine getirilen yüksek oranlı ÖTV, bu ürünlerin toplumun her kesimince kullanılıyor ve dolayısı ile talep esnekliğinin olmaması nedeniyle, verginin sosyal adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. ÖTV’de KDV gibi mal ve hizmetlerin farklı özelliklerine göre listelenmesine göre farklı oranlarda uygulanmaktadır. ÖTV, bazı mallar için nispi olarak belirlenirken, bazı mallar için ise maktu ÖTV belirlenmiştir. Yine KDV’nde olduğu gibi ÖTV’de de oranların belirlenmesi ve değiştirilmesi Bakanlar Kurulu’nun yetkisindedir. ÖTV oranlarının belirlenmesinde uygulanan dört farklı listede yer alan mal grupları bulunmaktadır. Buna göre;

- I sayılı listenin (A) cetvelinde akaryakıt ürünleri, (B) cetvelinde ise petrolden elde edilen türev ürünlerin ÖTV oranları yer almakta olup, alınacak vergiler maktu olarak ifade edilmiştir.
- II sayılı listede her türlü kara, deniz, hava taşıtları ile her türlü amaca yönelik kullanılacak motorlu taşıt vasıtalarının ÖTV oranları yer almakta olup, vergiler nispi (%) olarak ifade edilmiştir.

- II sayılı listede her türlü alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün mamullerinin ÖTV oranları yer almakta olup, vergiler hem maktu hem de nispi olarak ifade edilmiştir.
- IV sayılı listede ise her türlü lüks tüketime giren yiyecek (havyar), kişisel bakım ürünleri (kozmetik, parfüm, vb.) eşya ve benzeri mallar ile teknolojik ürünler (TV, telefon, vb.) sanayi malları, gazete, kitap vb. gibi ürünler yer almakta olup, vergiler nispi olarak ifade edilmiştir.

2018 yılı itibariyle asitli içeceklerden alınan %25 oranındaki ÖTV, enerji içecekleriyle meyveli gazozlardan da alınmaya başlanmıştır.

1.3.1.4. Özel İletişim Vergisi

Özel İletişim Vergisi (ÖİLV), 1999 Marmara Depremi'nin ardından, deprem bölgesine yapılacak yardım, destek ve bölgenin yeniden iskânına kaynak yaratılması amacıyla, 4481 sayılı kanun ile geçici süreyle ek vergiler alınması kararlaştırılmıştır. İlgili kanunla ek kurumlar ve gelir vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi, ek emlak vergisi, özel işlem vergisi, özel iletişim vergisi alınmak suretiyle depremin bölgede ve ekonomide yarattığı zararların karşılanması hedeflenmiştir. 2003 yılına kadar ek uzatmalar ile anılan vergilerin uygulamasına devam edilmiş olup, 2004 yılında yürürlüğe giren 5035 sayılı kanun ile bu vergilerin bir kısmı yürürlükte olan diğer vergilerin kapsamına alınmıştır. 5035 sayılı kanun ile ÖİLV, Gider Vergileri Kanunu kapsamına alınmış ve kalıcı olarak uygulamaya konulmuş, 31.07.2004 tarihli 5228 sayılı kanun ile verginin kapsamı genişletilmiştir. Yasadan da anlaşıldığı gibi ÖİLV mobil haberleşme üzerinden alınan bir vergi olup, vergi mükellefi haberleşme hizmetini sunan kurum ve kuruluşlardır. Hattın abone tarafından kullanılması sonucu oluşan tutar, diğer bir ifade ile KDV'ne esas teşkil eden matrah aynı zamanda ÖİLV'nin de matrahını oluşturmaktadır. Aboneden tahsil edilen vergi, izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar beyan edilerek ödenir. Özel iletişim vergisi KDV matrahına dâhil edilmez, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gider olarak kaydedilemez ve uygulamadaki hiçbir vergiden mahsup edilemez. Bir diğer deyişle ÖİLV, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki bir vergi olarak ifade edilebilir. Maliye Bakanlığı, ÖİLV'ye ilişkin usul ve esaslar ile verilmesi gereken beyannamelerin şekil, muhteva ve eklerini belirlemeye yetkili bakanlıktır (Kanlı, 2007: 68).

1.3.1.4.1. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Adından da anlaşılacağı üzere bankacılık ve sigorta işlemleri üzerinden alınan bir vergidir. BSMV, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu kanuna göre, “Banka ve sigorta şirketlerinin 10/06/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir”.

1.3.1.4.2. Şans Oyunları Vergisi

Şans oyunları vergisi, her türlü şans oyunu (Milli Piyango, At Yarışları, vb.) faaliyetinden elde edilen hâsılattan alınan dolaylı vergilerdir. Verginin mükellefi, kanun, yönetmelik veya yasal izin ile kendisine şans oyunu düzenleme yetkisi verilmiş kurumlardır. Şans oyunlarından kesilecek vergi oranları ise, spor karşılaşmalarına dayalı müşterek bahislerde %5, at yarışlarında %7 ve diğer şans oyunlarında %10 olarak uygulanmaktadır. Anılan vergi oranlarının bir katına kadar artırılması veya yarısı oranında indirilmesi Bakanlar Kurulu’nun yetkisindedir. Şans oyunları vergisi, vergilendirme dönemini takip eden ayın 20. günü mükellefler tarafından beyanname ile bağlı buldukları vergi dairelerine beyan edilerek, ödenmektedir. Şans oyunları vergisi de gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince gider olarak yazılamamakta ve diğer vergilerden mahsup edilememektedir.

2018 yılı itibariyle çekiliş ve şans oyunlarından alınan %10 oranındaki vergi oranı %20'ye çıkarılmıştır.

1.3.1.5.Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler

Dış ticaret üzerinden alınan dolaylı vergileri gümrük vergisi ve ithalattan alınan katma değer vergisi olarak iki başlıkta incelemek mümkündür.

1.3.1.5.1. Gümrük Vergisi

Gümrük vergileri tarihin en eski vergileri arasında yer alan ve tarih boyunca çeşitli isim ve şekillerde alınmış vergilerdir. İlk ve orta çağda kral veya derebeyleri, gümrük vergisi benzeri vergileri önemli bir gelir kaynağı olarak kullanmışlardır. Bu dönemlerde daha çok zoraki ve haraç niteliğinde alınan vergiler, ulus devletlerin ortaya çıkması ile her devletin kendi gelenek ve kültürlerine göre gelişim

göstermiştir. XIX. yüzyıldan itibaren yaygınlaşan gümrük vergileri, devletlerin önemli bir gelir kaynağı olmuştur (Kanlı, 2007: 69).

Gümrük vergileri, belirli bir değer veya kıymet üzerinden (ad valorem) veya fiziki ölçüler (spesifik) üzerinden alınmaktadır. Devletler açısından önemli bir gelir kaynağı olan gümrük vergileri, mal ve eşya üzerinden alınmaları nedeniyle verginin kanuni mükellefleri tarafından kolaylıkla tüketicilere yansıtılabilen bir vergidir. Diğer bir ifade ile gümrük vergisi de diğer dolaylı vergilerde olduğu gibi tüketiciye yansıtılan ve dolayısı ile tüketicinin üzerinde kalan vergilerdir. Gümrük vergisine tabi mallar vergi güvenliği açısından, vergisi ödenmedikçe ülke sınırlarına girememektedir. Bu nedenle ithal edilen malların gümrük vergileri ödendikten sonra gümrük sınırından geçirilmesi mümkündür (Nadaroğlu, 1996: 221).

Modern devlet yönetimi anlayışında gümrük vergileri, ülke sınırları içerisinde yapılan yerli üretimin korunması, ithalat ve ihracattan kaynaklanan ödemeler bilançosunun ve dış ticaret hadlerinin iyileştirilmesi amaçlanarak alınmaktadır. Gümrük vergilerinin belirlenmesinde, pek çok ülkenin ve Türkiye'nin de kabul ettiği, uluslararası bir anlaşma olan 'Brüksel Tarife Nomanklatürü' kullanılmaktadır. Gümrük vergisi, bir ülkenin sınırları içerisine giren her türlü mal ve eşya üzerinden alınmakta olup, vergiye tabi mal ve ürünlerin isim ve matrahlarına göre uygulanacak vergi oran ve hadlerini gösteren listelere 'gümrük tarifeleri' denmektedir (Kanlı, 2007: 70).

Cumhuriyetin ilk yıllarından beri çeşitli kanunlarla uygulanan gümrük vergileri, günün koşullarına göre muhtelif dönemlerde değiştirilerek düzenlenmiştir. Türkiye'nin 1995 yılında Ortak Pazar'a kabul edilmesinin ardından, Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamak amacıyla yapılan değişiklik kapsamında 1999 yılında 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu kabul edilerek uygulamaya konulmuştur. İthal edilen veya ülke sınırlarından içeri giren her mal veya eşya gümrük vergisine tabidir. Ancak 4458 sayılı kanunun 7-10 maddeleri arasında bazı durumlarda istisna ve muafiyet uygulanacağı yönünde hükümler yer almaktadır. Buna göre, "devlet kuruluşlarının yaptıkları bazı ithalatlar, milli savunma için getirilen silahlar, bazı derneklere yapılan bağışlar, yabancıların bir Türk ile evlenmesi sonucunda getirdiği çeyiz eşyası ile yolcunun beraberinde getirdiği belli miktarı aşmayan kişisel ve

hediyelik eşyalar vergiden muaf tutulmuştur. Vergide sosyal, ekonomik ve askeri nedenlerle bazı malların ithali vergiden istisna edilmiştir.

Gümrük vergileri beyan esasına dayalı bir vergi olup, beyan yazılı veya belli durumlarda sözlü olarak yapılabilmektedir. Aynı zamanda ülke sınırları içerisinde geçerli olan Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) hiçbir hükmü, gümrük vergilerine uygulanmamaktadır. Gümrüklerde vergi matrahının belirlenmesi, beyannamenin verilmesi, verginin tahakkuku, ödenmesi, vergi suçları, ihtilafların çözülmesi, Gümrük Kanunu hükümlerine bağlıdır, gümrük memurlarınca uygulanır. Ancak idarenin gümrük uygulamalarına karşı itiraz ve yargı mercii, Gümrük Kanunu hükümlerine bağlı olarak, doğrudan doğruya Danıştay'dır (Bulutoglu, 2004: 275).

1.3.1.5.2. İthalattan Alınan Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde, ithalde alınan KDV'nin konusu "her türlü mal ve hizmet ithalatı" olarak belirtilmiştir. Kanunda her türlü mal ve hizmet ithalatı olarak ifade edilmesindeki amaç, ülke sınırları içinde üretilen mal ve hizmetler ile ithal edilen mal ve hizmetler arasındaki vergi yükü farklılaştırmasını önlemektir. Yine 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21. maddesinde ithalattan alınan KDV'nin matrahı üç ana grubun toplamı olarak düzenlenmektedir. Buna göre;

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler toplamı matrahı oluşturmaktadır.

İthalattan alınan KDV'nin oranı 3065 sayılı KDV Kanununun 28. maddesinde, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, Bakanlar Kurulu'nun %10'luk KDV oranını, dört katına kadar arttırmaya veya %1'e kadar indirmeye ve bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların

perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır.

İthalattan alınan KDV, Türkiye'nin en önemli vergi gelir kalemleri arasında yer alan dolaylı vergilerdendir.

1.3.1.6. Diğer Vergiler

Mal ve hizmet ile dış ticaret üzerinden alınan vergiler dışında kalan dolaylı vergileri, diğer dolaylı vergiler başlığı altında incelemek mümkündür. Bu başlık altında damga vergisi ve harçlar ele alınarak açıklanmıştır.

1.3.1.6.1. Damga Vergisi

Dolaylı vergiler sınıfında yer alan Damga Vergisi, bir tüketim vergisi olarak ifade edilmektedir. Üretim aşamasından son tüketiciye kadar el değiştiren ürün, mal, hizmet ve servet unsurlarına hukuki nitelik kazandırmak için devir, temlik veya satış sürecinde düzenlenen belge veya evraklar Damga Vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Damga vergisi oldukça geniş bir uygulama alanına sahip olduğu gibi, mükellefiyet açısından tüm vergi mükelleflerini ve vergi mükellefiyeti olmayan kişileri içinde söz konusu olabilmektedir. Bir başka ifade ile vergi mükellefi olsun veya olmasın herkes damga vergisinin mükellefi olabilmektedir. Bu durumun temelinde, damga vergisine tabi kâğıt veya evrakların imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konulması (mühür, parmak basma, vb.) işlemlerinin damga vergisini doğurması yatmaktadır (Kanlı, 2007: 72).

1.3.2. Dolaysız Vergiler

Modern devlet anlayışında en yaygın olması gereken vergiler dolaysız vergilerdir. Dolaysız vergiler, doğrudan gelir ve/veya kazanç üzerinden alınan vergiler olduğu için, vergide sosyal adaletin sağlanabilmesi açısından tercih edilmesi gereken vergilerdir. Dolaysız vergileri, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

1.3.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir, bir takvim yılı içinde elde elden kazançlardır. Vergi mükellefinin gerçek ya da tüzel kişi oluşuna göre gelirleri ayrı isimlerle vergilendirilir. Gerçek kişilerin kazançları vergilendirecek ise farklı, tüzel kişiliğin kazancı vergilendirilecek ise farklı vergi ödemek durumundadırlar. Kazançlar üzerinden alınan bu vergiler;

gerçek kişilerin gelir veya kazançlarından alınmıyorsa gelir vergisi, bir kurum kazancından alınmıyorsa kurumlar vergisi olarak adlandırılır.

1.3.2.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi, tüzel kişiliğe sahip olmayan tüm kişilerin, belirli bir dönemde elde ettikleri gelir ve kazançların brüt tutarı üzerinden, mükellefin kişisel ve ailevi durumu göz önünde bulundurularak hesaplanan vergidir. Gelir vergisi her ülkeye göre değişkenlik göstermekle birlikte, uygulamada genel olarak artan oranlı bir tarifeye göre alınmaktadır. Dolaysız bir vergi olan gelir vergisi, aynı zamanda artan oranlı olarak uygulanabilmesi nedeniyle adil bir vergi türüdür (Kanlı, 2007: 74).

Gelir vergisi, genellikle çalışanların kazançları üzerinden alınan bir vergidir. Verginin mükellefi çalışan ve/veya herhangi bir kişisel faaliyetinden dolayı gelir eden kişidir. Çalışanlar açısından gelir vergisi, ücret/maaş ödemesi esnasında işveren tarafından kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle kesilir. Bir başka ifade ile ücretli çalışanlardan stopaj usulü ile gelir vergisi kesilmektedir. İdare adına gelir vergisini stopaj ile kesen kişi, kurum veya kuruluş, aynı zamanda verginin sorumlusudur. Bir başka bir ifade ile gelir vergisinin mükellefi vergiden sorumlu olmayıp, vergiyi kaynaktan kesen sorumludur. Gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı ile tarh (hesaplama) edilmektedir. Gelir vergisine ilişkin düzenlenecek muhtasar beyannameleri her ayın 23. günü (tatil olması halinde izleyen ilk iş günü) ilgili vergi dairesine verilir ve tahakkuk edilen vergi ayın 26'sında nakden veya hesaben ödenir.

1.3.2.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, tüzel kişiliğe sahip kurum ve kuruluşların, bir takvim döneminde elde ettikleri kazanç üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Kurumlar vergisi, Türkiye'de 1949 yılında çıkarılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanuna göre, kurumun kazancı üzerinden %30 oranında alınmakta iken, 13.06.2006 tarihli 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile %20'ye indirilmiştir (Kanlı, 2007: 75).

K.V.K. 32. Maddesine göre yıllardır %20 olan vergi oranı, geçici 10. Maddeye göre iki puan artırılarak 2018 yılından itibaren üç yıl boyunca geçerli olmak üzere %22'ye çıkarılmıştır.

Kurumlar vergisinin mükellefi olan tüzel kişiliklerin gelirleri, gelir vergisinin konusuna giren gelirin unsurlarını meydana getiren ticari ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlardan oluşur. Gelir vergisi kişisel, subjektif ve artan oranlı bir dolaysız vergi olduğu halde kurumlar vergisi, gayri kişisel, objektif ve tek oranlı bir vergidir. Bu açıdan gelir vergisinde görülen çeşitli götürü usuller ve vergi matrahının tespitinde çeşitli indirimler kurumlar vergisinde yer almamaktadır. Türkiye’de uygulanan yatırımları teşvik kanunlarının mükelleflere sağladığı çeşitli muafiyet ve istisna uygulaması hakkı, gelir dağılımı üzerinde bozucu etkiye sahiptir. Türkiye’de pek çok kurumlar vergisi mükellefi kurumun bu istisna ve muafiyetlerden bir şekilde yararlanıyor olması nedeniyle, kurum kazançlarının önemli bir bölümünün vergilendirilmemesine neden olduğu ifade edilmektedir. Yine kurumların sermaye kazançlarının, kurumlar vergisinden muaf tutulması, yüksek sermaye gerektiren banka ve aracı kurum gibi kuruluşların vergi yükünü kurumlar vergisi oranının oldukça altına düşürmektedir. Bunun yanı sıra devlet tarafından sağlanan yatırım teşvikleri, kurum ve kuruluşlar için vergiden kaçınmak yöntemi olarak kullanılmaktadır. Kurum ve şirketlerin, yatırım indirimlerinden yararlanmak için, yatırım oranlarını yüksek göstermeleri, demirbaş ve malzemelerin ithali için yasa kolaylıklarına sarılması ve şirket giderlerini yüksek tutmaları, bu mükelleflerin kurumlar vergisinden kaçış için uyguladıkları bir diğer kaçış yolu olarak gösterilebilir.

Yukarıda aktarılan çeşitli nedenlerden dolayı yüksek vergi ödeme gücüne sahip kurum ve kuruluşların düşük oranda vergilendirilmesi hem kurumlar vergisi (dolaysız vergi) gelirlerini azaltmakta, hem de vergi adaletini ciddi anlamda bozmaktadır. Gelişmiş ülkelerdeki vergi gelirlerinin yaklaşık %70’inin dolaysız vergiler (kurumlar, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler) olması, genel tüketim üzerinden alınan (KDV, ÖTV, ÖİLV, vb.) vergilerin oranlarının düşmesine ve dolayısı ile vergi adaletinin sağlanmasına katkısı büyüktür. Ayrıca vergi oranlarının düşmesi, verginin tabana yaygınlaştırılarak, daha çok vergi tahsilâtı yapılmasını sağlamaktadır.

1.3.2.2.Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Kavramdan da anlaşılacağı üzere servetler üzerinden alınan vergilere servet vergisi denilmektedir. Vergilerin temel amacı devlete gelir ve kaynak sağlamak iken, servet vergileri devletin sosyal adaleti gerçekleştirmek için uyguladığı bir vergi türüdür. Bu nedenle servet vergileri, dolaylı veya dolaysız vergiler grubunda yer almayan özellikli vergiler olarak nitelendirilebilir. Her ne kadar servet vergileri sosyal ve toplumsal adaletin sağlanması, servetin tespit edilerek devlete gelir sağlaması amacıyla savunulan bir vergi türü olsa da, bu verginin etkin olarak uygulanabilmesi, ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile doğrudan ilgilidir denilebilir. Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde, siyasal yönetim anlayışı ve vergi sisteminin gelişmemesi nedeniyle servetin tespit edilerek hesaplanabilmesi oldukça güçtür. Bu nedenle bu ülkelerde dolaysız vergiler gibi servet üzerinden alınan vergiler de etkin bir şekilde kullanılamamaktadır (Kanlı, 2007: 77).

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi olarak örnek gösterilebilir. 11 Aralık 1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan 3239 sayılı yasa ile emlak vergisini toplama yetkisi merkezi idare tarafından yerel yönetimler olan belediyelere devredilmiştir. Bu nedenle merkezi yönetimin toplam vergi gelirleri içinde emlak vergi gelirleri yer almamaktadır.

1.4. Verginin Amaçları

Türk Vergi Mevzuatı'nda ve bilhassa Vergi Usul Kanunu'nda verginin tanımı açıkça yapılmamıştır. Ancak, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde vergi ödevi başlığı altında vergi kavramından *"Herkes, kamu giderlerini karşılayabilmek için, parasal durumuna bağlı olarak vergi ödemesine yükümlüdür. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, maliye politikasının toplumsal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanun ile konulur, değiştirilir ya da kaldırılır"* şeklinde bahsedilmektedir (Çelik, 2013: 17).

Günümüzde devletler, sosyal devlet – refah devleti anlayışının tabii bir sonucu olarak, her vatandaşın insan onuruna yaraşan bir şekilde yaşamını idame ettirmesini hedeflemektedir. Öte yandan bu durum, müdahaleci bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım verginin mali olduğu kadar mali olmayan ve toplum yaşantısını etkileyen bir yönü olduğunu göstermiştir. Bu bağlamda vergi, adaleti sağlarken tarafsız olmalı ve

sosyal değişkenler olan üretim, tüketim, nüfus, yatırım, tasarruf, emek arzı veya talebi, gibi değişkenler üzerinde etki yaratmaktadır (Rakıcı, 2011: 350).

Verginin geçmiş yıllar boyunca tek bir amaca hizmet ettiği görülmüştür. O da kamu hizmetlerini yapmak ve bunlardan doğacak giderleri karşılamaktır. Fakat yıllar göstermiştir ki sadece tek bir amaç için vergi toplanmamaktadır. Bu durum verginin temel amacının yanında başka amaçlarının olduğunu göstermektedir. Verginin asıl amacı mali olmasına karşın, iktisadi, sosyal ve ahlaki olmak üzere başka amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçlara göre yön verilen vergilerin, toplumu meydana getiren kişiler arasında hangi esasa göre dağıtılması gerektiği sorunu, vergi teorisinin en önemli noktasını oluşturmaktadır (Edizdoğan, 2007: 60; Kalenderoğlu, 2002: 59). Burada vergilerin mali, iktisadi ve sosyal amaçları birlikte ele alınarak üç başlıkta anlatılacaktır.

1.4.1. Mali Amacı

Vergilemenin geleneksel fonksiyonu mali amaçtır. Vergiler, kamu harcamalarını karşılamak için alınır (Eker, 2005: 147). Alınan vergiler hazineye bol, yeterli ve sağlam kaynak sağladığı zaman mali hedefine erişmiş olur. Bir vergi sisteminin en önemli fonksiyonlarından birisi, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri elde etmektir (Doğru Binokay, 2010: 4).

Vergilerin mali fonksiyonu önemli bir fonksiyondur ve kamu ihtiyaçlarının giderilebilmesi için gereksinim duyulan gelirin toplanmasında karşımıza çıkar. Günümüzde özellikle sosyal ihtiyaçların sürekli yükselmesi ve yeni ihtiyaçların ortaya çıkması bu amacın ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Vergilerin mali fonksiyonunun yerine getirilebilmesi için;

- Vergi tabanının genişletilmesi,
- Pazar ekonomisinin yaygınlaşması,
- Vergi tarifelerinin artan oranlı olarak uygulanması,
- Vergi kayıp ve kaçagını minimuma indirecek önlemlerin alınması ve
- Ülkede vergi ahlakının tesisıyla vergi bilincinin oluşturulması amacı ile gerekli gayretlerin yapılması gerekir.

1.4.2. İktisadi Amacı

Devlet, vergileme aracılığı ile ekonomik kararlığı sağlama ve ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirme hedeflerine erişebilir. Bu kapsamda vergileme ekonomik hedeflere erişmede bir araç olarak kullanılmaktadır (Beşel, 2015: 3).

Vergilerin ekonomik fonksiyonu, ekonomide alınan vergisel tedbirler ile ekonominin yönlendirilmesidir. Buna göre, verginin yatırım kararları üzerindeki negatif etkilerini ortadan kaldırılmalı, kişileri tasarruf etmeye yönlendirmeli ve tasarrufların farklı tasarruf araçları arasında en iyi dağılım ve tahsisini sağlamalı, ayrıca vergi sistemi de risk üstlenmeyi teşvik edici olmalıdır. Yatırımların teşvik edilmesi amacı ile yatırım harcamalarının vergi matrahından düşülmesi ya da tasarrufların teşviki amacıyla tahvil faizlerinin vergiden istisna edilmesi ya da düşük oranda vergilendirilmesi gibi düzenlemeler, ekonominin vergi tedbirleriyle yönlendirilmeye çalışılmasına verilebilecek örneklerdir.

Günümüzde modern, iktisadi ve toplumsal refah devleti fonksiyonu içinde, bütün ülkelerin vergi sistemlerinde ve bu arada Türk vergi sistemi içinde, belirlenmiş temel ekonomik hedeflere erişmek amacıyla pek çok araç ya da kurum yerleştirilmiştir. Gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısına sahip olması, bireylerin ailevi ve özel durumlarını göz önünde bulunduran bir vergi yapısı, gelir dağılımını iyileştirecek ve tam rekabeti sağlayacak indirim, istisna ve muafiyet önlemleri bu konuda en etkili araçlardır. Kurumlar vergisiyle dolaylı vergiler kapsamında da aynı amaca yönelik düzenleme ve önlemlere başvurulmaktadır.

1.4.3. Sosyal Amacı

Vergilerin sosyal amacı, vergilerin istihdam, gelir dağılımları ve sosyal adalet amaçları için ilk olarak ve etkili bir şekilde kullanılması gereğini ifade eder. Vergi, sosyal adaletin gerçekleşmesinde bir toplumsal politika aracı olarak da kullanılabilir. Vergileri toplumsal bakımdan ilk inceleyen ünlü maliyeci Adolph Wagner olmuştur (Eker, 2005: 148). Adolph Wagner, toplumda ortaya çıkan gelir ve servet dengesizliğinin ve adaletsizliğin vergiyle düzelebileceğini belirtmiştir.

Yüksek gelir düzeyinde bulunan bireylerden daha fazla, orta ve düşük gelirli bireylerden az vergi alınmasıyla, vergilemenin sosyal amacı gerçekleştirilebilir (Beşel, 2015: 4). Sosyal olayların dinamik gelişme süreci iktisadi ve parasal olayların

niteliğini değiştirmiş ve her yeni ortam ve kapsamında olayların belirleyici varsayım ve etkileri ve bunların arasındaki ilişkileri yeniden değerlendirilerek yeni teori ve yaklaşımların ortaya atılmasına sebep olmuştur.

Vergilerin sosyal fonksiyonları ile ilgili ileri ve değişik aşama olarak "Negatif Gelir Vergisi" önerilmektedir. Gerçekten, ABD'de Milton Friedman gelir vergisi sistemiyle bütünleşmiş tek bir nakit temelli yardım sistemi ikamesi olarak "Negatif Gelir Vergisi"ni önermiştir. Bu sistemde tüm kişilerin bir vergi beyannamesi doldurması gerekecektir. Böylece, yalnızca kritik bir gelir eşiğini aşan bireyler gelir vergisi ödeyecek; bu eşiğin altındakiler devlet tarafında çek alacaklardır. Başka bir deyişle, bu sistemde devletin belirlemiş olduğu fakirlik çizgisinin altında bulunan bireylerden vergi alımı yapılmaması gerektiğini ve bu bireylere devlet tarafından ödeme yapılması gerektiği belirtilmektedir. Negatif gelir vergisinde, fakirlik çizgisinden üste gelire sahip olan aileler gerekli yerlere verilmek üzere nasıl bir vergi beyannamesi dolduruyor ise, fakirlik çizgisinin altındaki herhangi bir aile de ailenin özel geliriyle ailenin büyüklüğünü açıklayan bir beyanname düzenlemekle yükümlüdür. Eğer bu toplam gelir fakirlik seviyesinin altında ise, bu takdirde o bireyden vergi alınmak yerine; hükümet o kişiye ya da aileye bir para yardımında bulunacaktır (Nadaroğlu, 1996: 121).

1.5. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergileme kuralları veya vergileme prensipleri olarak mali literatürde karşımıza çokça çıkan bir konudur. Tüm maliyeci ve iktisatçılar bu konu üzerinde fazlaca durmuş ve çeşitli tanımlar yapmıştır.

Vergileme ilkeleri, vergilerden istenilen işlevlerin gerçekteşmesi bakımından vergi sisteminde bulunan farklı vergilerin uygulanması ve seçiminde dikkat edilmesi gerekli konuları ifade eder. Vergileme ilkelerini, vergilemeyle istenilen hedeflerin gerçekteşmesi için uyum gösterilmesi gereken ilkeler biçiminde tanımlamak mümkündür (Pehlivan, 2005: 155). Vergiciliğin anayasası niteliğinde olan, biçim ve yöntemle ilgili birtakım problemleri içeren bu ilkeler; olandan çok, olması gerekeni amaç edinen birer kural ve normlar topluluğudur (Tekin, 1978: 5-6).

Vergileme ilkeleri, vergiye ilişkin işlemlerin mevzuat ve uygulama bakımından başarılı bir biçimde yürütülmesi amacıyla tasarlanmış kıstaslar olup,

vergi sisteminin toplumun benimsemiş olduğu ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesine hizmet edecek şekil ve yönünü belirlemede yararlanılan ilkelerdir. Diğer bir ifadeyle, toplumun genel ekonomik ve sosyal hedeflerinin gerçekleşmesini mümkün olduğunca kolaylaştıran, başarılı bir vergi uygulamasının sağlanabilmesi için vergilemede uyulması gereken kurallar bütünüdür (Edizdoğan, 2007: 134; Nemli, 1996: 109; Orhaner, 2000: 148).

Vergi ilkeleri bir vergi uygulamasının hem mevzuat ve hem de uygulama bakımından başarılı olarak yürütülmesi için geliştirilmiştir. Bunlar günümüzde ve geçmişte; varlığına dikkat edilerek veya kimisinin farkında bile olmadan gerçekleştirilmekte ya da gerçekleştirilmeye gayret edilmektedir. Toplum içinde verginin uygulanış şekli ve başarısıyla ilgili olarak ileri sürülen değerlendirme ve yargılara içerisinde bir verginin uygulanış biçimi ve başarısı ile ilgili olarak ileri sürülen değerlendirme ve yargılara önem verildiğinde bu ilkelerden bahsedildiği görülür (Akdoğan, 2011: 202-203).

Bu tanımlara dayanarak, vergileme ilkelerinin, farklı vergilerden ya da vergi sisteminden beklenen ekonomik, toplumsal ve finansal fonksiyonların meydana gelebilmesi amacıyla vergi bileşimlerinin meydana getirilmesinde, yönteminde ve uygulama aşamasında üzerinde durulması gereken, uzun yılların tecrübeleri sonucu oluşturulmuş kurallar olduğunu söylemek mümkündür. Vergileme ilkeleri, iktisadi, toplumsal ve ahlaki yönden vergi tekniklerinin etkin bir biçimde vergi sistemine dâhil edilmesini sağlamak isteğiyle ortaya çıkmıştır. Nitekim vergi sistemleri, vergileme ilkeleri ile şekillenmekte ve söz konusu ilkeler optimal vergileme teorisini oluşturmaktadır. Vergileme ilkeleri, keskin bir şekilde değişmez bir karaktere sahip değildir, zamana ve koşullara göre yeniden formüle edilebilmektedir. Vergileme ilkelerinin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Turhan, 1993: 190):

- Vergileme ilkeleri, normatif ilkelerdir. Bu nedenle, olanın dışında olması gerekeni belirtmektedir.
- Vergileme ilkeleri dönemden döneme ve ülkeden ülkeye göre farklılık gösterebilmektedir. Bu ilkeler, devletlerin iktisadi ve toplumsal koşulları, teknolojik olanakları, toplumun dünyaya nasıl baktığı, kanun bilinç düzeyi ve kamu hukukunun durumuyula ilgilidir.

- Vergilerin niteliği ve tekniği mekân ve zamana göre değişebildiği gibi, vergileme ilkeleri de belirli ekonomilere veya belirli dönemlere göre farklılık gösterebilmektedir.
- Vergileme ilkelerinin nispi bir önemi bulunmaktadır. Her bir ilkenin önem ve değeri diğer ilkelerin önem ve değeriyle güçlü bir ilişki içerisinde. Bundan dolayı vergileme ilkelerinin tek tek değil, beraber ele alınıp değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

Vergileme ilkeleri ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalar maliye biliminin ortaya çıkmasına dek uzanmaktadır. Orta Çağ'dan günümüze kadar vergileme ilkeleri ile ilgili görüşlere, ekonomistlerin, felsefecilerin ve siyasal teorisyenlerin sayısız eserlerinde rastlanmaktadır. 17. yüzyıldan itibaren pek çok iktisatçı tarafından vergi ilkelerine ilişkin görüşler ifade edilmiştir. Ancak mali literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması, ileri sürülen kuralların Adam Smith ve Adolph Wagner tarafından açıklanması ile yoğunlaşmıştır. Adam Smith'in 1776 senesinde yayınlanan "Ulusların Zenginliği" adlı eserinde önemine vurgu yaptığı "adalet", "belirlilik", "uygunluk" ve "iktisadilik" ilkeleri hala maliye otoriteleri tarafından benimsenmektedir. Adolph Wagner ise, vergileme ilkelerini dört grupta toplamıştır. Bunlar, "Mali İlkeler (Yeterlilik ve Esneklik), İktisadi İlkeler (Uygun Vergi Kaynaklarını Seçme ve Uygun Vergi Çeşitlerini Seçme), Ahlaki İlkeler (Genellik ve Eşitlik), Teknik ve İdari İlkeler (Belirlilik, Uygunluk, İktisadilik)" şeklinde sıralanabilir (Gökbunar, 1998: 5).

1.5.1. Mali Vergileme İlkeleri

Mali vergileme ilkeleri, vergilerin mali fonksiyonlarını gerçekleştirecek şekilde düzenlenmesidir. Kamu harcamalarını finanse etmek hedefiyle gelir elde etmeye yönelik çalışır. Adolph Wagner, "*Devletin varlığı, bireylerin varlığından daha önemlidir. Bu nedenle bireylerin varlığı, devletin varlığıyla korunabilir*" diye belirterek mali açıdan verginin önemini açıklamıştır.

Mali vergileme ilkeleri, verimlilik (yeterlilik) ilkesi ve esneklik ilkesi olarak ikiye ayrılır.

1.5.1.1.Verimlilik (Yeterlilik) İlkesi

Vergilemenin asıl amacı, devletin kamu harcamalarını finanse etmede yeterli gelir sağlamasıdır. Kamu hizmetlerinin sürekli artışı sonucunda devlet, bu harcamaları karşılayabilmek için yeni vergiler koymakta veya uygulanmakta olan vergilerde gelirleri artırıcı yönde düzenlemeler yapmaktadır. Dolayısıyla vergilerin, vergiye ilişkin tarh ve tahsil giderleri çıkarıldıktan sonra, geri kalan kısmının kamu harcamalarını karşılamada yeterli olması gerekmektedir. Bu nedenle yeni vergiler konulurken veya uygulanmakta olan vergilerde değişiklik meydana gelirken, verimlilik oranı yüksek olanın üzerinde durmak, vergi politikası gereğidir. Vergilemedeki yeterlilik ilkesinden dolayı, vergilerdeki indirim, istisna ve muafiyetlerinin en düşük seviyede tutulmaları gerekmektedir. Çünkü vergi kanununda, vergi ayrıcalıklarının geniş tutulması durumunda o vergi sisteminin verimli olması beklenemez (Gökbunar, 1998: 9).

Vergide verimlilik ilkesi ile verginin, kamu hizmetlerini karşılayabilecek düzeyde olması ifade edilir. Yan, bir dönemde yapılacak kamu harcamalarını karşılayabilecek (finanse edebilecek) derece verginin olması gerektiği belirtilir. Vergi hâsılatının artırılması amaçlanmaktadır (Kalenderoğlu, 2002: 60)

Yeterlilik ilkesi ile ilgili bulunan vergilemedeki diğer ilkeler ise, genellik, tasarruf, vergilemeden kaçınılmazlık, görünmezlik ve optimumluk ilkeleridir.

- Genellik ilkesine göre, bir vergi sisteminde tüm servet, harcama ve gelirler vergilendirildiği oranda verimlidir.
- Tasarruf ilkesine göre, tüm vergi idarelerinin ve vergi mükelleflerinin vergi koyma, tahsil ve kontrol kaynaklı giderleri ne kadar düşük seviyede tutulursa o kadar tasarruf edilmiş sayılır.
- Vergilemeden kaçınılmazlık ilkesine göre, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınması veya vergi kaçırması, ödemiş olduğu tüm vergileri üçüncü şahıslara yansıtması mümkün oldukça azaltılmalıdır.
- Görünmezlik ilkesine göre, vergi mükelleflerinin ödediği vergiyi psikolojik olarak daha az hissetmesine veya hissetmemesine dikkat edilerek, vergi oranlarının çok yüksek olmamasına özen gösterilmesi gerekmektedir.

- Vergilemede optimumluk ilkesine göre ise, vergi hâsılatının muhtemel en üst seviyeye çıkmasını sağlayacak bir vergi tarifesi belirlenmelidir.

1.5.1.2.Esneklik İlkesi

Bu ilkeye göre, belli vergilerin ya da bütün olarak vergi sisteminin, artan kamu harcamalarını karşılayabilecek düzeyde esnek olması gerekmektedir. Yani verginin, mali ihtiyaçlardaki değişimleri takip edebilecek ve bu değişimlere uyabilecek unsurlara sahip olması gerekmektedir. Devlet sadece böyle vergi oranlarında, vergi koyma ve tahsil usullerinde değişiklik yapmadan, kamuda yapılan harcamalarındaki yükselişi açıklayabilecek gelir fazlasına ulaşabilir. Bu gelir fazlalık durumunun sağlanması, vergilemede esneklik ilkesi sonucunda meydana gelmiştir (Uruş, 2014: 132).

Vergilemede esneklik ilkesine göre bütün vergilerin, vergi finansmanını karşılamaya yetecek kadar esnek olması gerekir. Vergilemede esneklik ilkesini ortaya koyan iki farklı etken vardır. Bunlar; kısa süreli konjonktürel etkenler ve uzun süreli yapısal etkenlerdir. Bu etkenler nedeniyle kamu kesimi gereksinimlerinde meydana gelen artışlar, otomatikman vergilerle karşılanmalıdır.

1.5.2. İktisadi Vergileme İlkeleri

Vergi, yapısal durumundan dolayı ekonomik bir olgudur. Verginin, bu sebeple iktisadi açıdan kaynak dağılımları, gelir dağılımları, sermaye birikimi ve iktisadi büyümeler üzerine etkilerinin ortaya çıkması kaçınılmazdır. Bu etkiler vergilerdeki yapısal niteliğinden az ya da çok kendiliğinden oluşabilmekte veya vergi politikaları, bu durumların oluşturulması hedefine göre de düzenlenebilmektedir.

1.5.2.1.İktisadi Etkinlik İlkesi

Vergilemede iktisadi (ekonomik) etkinlik ilkesine göre, gerçek ulusal gelirin yükselmesini, ekonomik gelişme ve büyümeyi en çok teşvik eden ya da asgari düzeyde engelleyen vergi yapısına sahip vergi sistemlerinin etkin olduğu kabulüne işaret eden ilkedir. Bu ilkeye göre, kişi başına düşen üretimin azamileştirilmesi ve maksimum kalkınma hızının sağlanabilmesini kolaylaştırabilmek için, hem vergi yükünü azaltacak hem de gelir artışı sağlayacak ekonomik davranışları teşvik edecek nitelikte bir vergi sisteminin olması gerekir. Buna göre vergiler ile vergi uyumu sağlanılarak iktisadi kalkınmaya yönelik faaliyetler teşvik edilmeli, verimli olmayan

faaliyetlerden ise vazgeçilmelidir. Bu ilke, müdahaleci bir maliye politikası gerektirir.

Bu ilkeye göre tüketici ve üretici tercihlerini en az etkileyen bir vergi politikasının seçilmesi lazımdır. Örneğin, gelir vergisinin yüksek olduğu ortamlar, kişilerin işsiz kalma ile çalışma arasındaki seçimlerini etkileyebilir. Diğer yandan gelir vergisi, kişilerin kullanılabilir gelirini azaltır, tüketimlerini azaltmasına neden olur ve böylelikle satın alma gücünde düşüş söz konusu olur. Bu verginin, tarafsızlık ilkesine aykırıdır.

1.5.2.2.Tarafsızlık (Etkinlik) İlkesi

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yolu ile rekabete verilebilecek zararların istek dışı neticelerinden uzak durma olarak ele alınabilir. Bu ilkenin uyum sonucunda, vergilemeyle mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarında hiç bir değişiklik olmamalıdır. Vergi sistemiyle erişilmek istenilen hedefin dışında, kaynakların ekonomide daha verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahalede bulunulmamalıdır. Bu ilke ile verginin, mükellefler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması, yalnızca ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılması öngörülmektedir (Gökbunar, 1998: 181).

Vergilemede etkinlik ilkesi, kişi başına düşen üretimin en fazla, kalkınma hızının en yüksek, aşırı vergi yükünü ortadan kaldıran, vergi sisteminin kaynakların tahsisini en üstün şekilde, reel mili gelirin artmasını en çok teşvik eden ya da en az etkileyen vergi yapısına sahip vergi sisteminin etkin olduğunu kabul eden ilkedir.

Neumark'a (1975: 37) göre, vergileme ilkeleri konusunda yapılan çalışmalarda, vergilemede tarafsızlık ilkesi yüzyıllardan beri çok önemli bir yere sahiptir. Bu ilke temel ifadesini "*Onları bulduğun gibi bırak*" olarak kabul edilen Edinburg Kuralı'ndan almıştır.

1.5.3. Sosyal Vergileme İlkeleri

Sosyal politika aracı olarak vergilerin, sosyal adaleti sağlanması çok önemlidir. Vergi sistemlerinde sosyal adaletin sağlanması açısından, kişiler arasında eşitliği bozacak ya da kişilerin ağır vergi yükü altında ezilmesine sebep olacak uygulamalarının olmaması önem arz etmektedir.

1.5.3.1.Adalet İlkesi

Günümüzdeki çağdaş devletlerin ana finansman kaynağı, vatandaşlarından aldığı vergilerdir. Fakat devletler vergileri toplarken, toplumsal yaşam ve ekonomiye müdahalede bulunmaktadırlar. Vergi yüklerinin belirlenmesinde önemli konulardan birisi de vergi yüklerinin adaletli bir şekilde dağıtıldığı adaletli bir vergi sisteminin kurulmasıdır. 1982 Anayasası'nın 73. madde 2. fıkrasında bulunan "*Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*" hükmündeki adil ve dengeli dağılım ifadesi vergilemede adalet ilkesini göstermektedir (Beşel, 2015: 5-6).

Bu ilkeye göre, vergiler mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılmalıdır. Vergi yükünü adaletli bir şekilde dağıtmayı amaçlayan adil bir vergi sisteminde, kimden ne kadar vergi alınacağı ve mükelleflerin kişisel durumlarına göre ölçünün ne olacağı belirlenmesi oldukça önemlidir. Dolayısıyla bu ilkeye göre, herkes gelirin göre ve uygun oranlar ile vergilendirilmelidir. Yani vergi, bireylerin ödeme güçleri ile orantılı bir şekilde olmalıdır (Baytar, 2006: 10). Vergi adaletinin sağlanması amacıyla, vergi kaçakçılığının önüne geçme, gelir gruplarını farklılaştırarak vergileme, asgari geçim indirimi vb. uygulamalardan yararlanılmaktadır (Kalenderoğlu, 2002: 60).

Vergilemede adalet ilkesi, yatay adalet ve dikey adalet olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır. Yatay adalet, aynı gelir düzeyine ve eşit ödeme gücüne sahip bireylerin eşit oranda vergilendirilmesi; dikey adalet ise, farklı gelir düzeyine sahip bireylerin farklı oranlarda vergilendirilmesi gerektiğini ifade eder (Us, 2004: 11; Uruş, 2014: 135). Dolayısıyla adalet ilkesinin uygulanabilmesi için, ödeme gücünün belirlenmesi önemlidir. Ödeme gücünün belirlenmesinde, servet, gelir ve harcamalar ölçüt olarak benimsenmiştir. Bu ölçütlerden hangisinin öncelikli olarak belirleneceği ise, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik duruma göre şekillenmektedir (Aydemir, 1995: 42).

Vergilemede adaletli olunabilmesi için geliştirilmiş olan bu araçlarla ilgili yapılan tartışmaların büyük kısmını artan oranlı vergiler meydana getirmektedir. Artan oranlı vergilemenin temel gerekçesini de, neo-klasik iktisatçıların geliştirdikleri, "*gelir arttıkça, marjinal faydası azalır*" hipotezi oluşturmaktadır (Yılmaz, 2006: 243).

1.5.3.2.Faydalanma İlkesi

Bu ilkeye göre kişiler, ne kadar kamu mal ve hizmetinden yararlanıyor ise bu yarar ölçüsünde kamu harcamalarının finansmanına ortak olurlar. Eğer bireyler eşit seviyede devlet hizmet alıp, fayda sağlıyorsa, o kadar da eşit oranda vergi öder. Herhangi bir hizmet almıyorsa da, herhangi bir vergi ödemesi de söz konusu olmayacak ve muaf tutulacaktır. Lakin Türkiye’de böyle bir durumdan bahsetmemiz olası gözükmemektedir. Her birey kamusal hizmetten yarar sağlar ama bunu ölçmek de imkânsızdır. Şerefiye, harç ve resim gibi kamu gelirlerinin bazılarında kısıtlı da olsa bu ilkenin uygulanması mümkündür.

Faydalanma ilkesi, aynı seviyede kamu hizmetinden yararlanan kişilerin aynı oranda vergi ödemesi (Yatay Eşitlik), farklı seviyede hizmetten faydalananların daha yüksek oranda vergi ödemesi (Dikey Eşitlik) halinde gerçekleşebilir. Yani vergiler bireyler arasında herkese açık bir biçimde sağlanan hizmet ve mallardan kazandıkları faydalarla ilişkili olarak paylaşılmalıdır. Buna göre, hizmetten yararlanmayanlar, bu hizmetin sağlanması için ihtiyaç duyulan vergiden de muaf tutulmalıdırlar.

Adam Smith ve diğer bazı kamu maliyesi teorisyenleri tarafından bu ilke vergi sistemleri yapılandırılırken önerilmiş ve ilkel bir yapıda olan kamu maliyesinin o dönemlerinde kısmen uygulama alanı bulmuştur. Fakat son dönemde bu ilkenin uygulama alanı sınırlandırılmıştır.

1.5.3.3.Ödeme Gücü İlkesi

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 1. fıkrasında açık bir şekilde bulunan *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* ifadesi, bütün bireylerin mali güçlerine göre vergi ödemek ile mükellef tutulmuş olduğunu göstermektedir ki bu ilke, mali güç ya da ödeme gücü ilkesi biçiminde ifade edilir. Bireyin; kendisi ve ailesinin hayatını devam ettirebilecek gelirinin üstündeki gelir kısmını ifade eden vergi ödeme gücü, vergi uygulaması için gerekli olduğu gibi erişilmesi zor bir niteliğe sahiptir. Bu bağlamda maliye biliminde ödeme gücüne ulaşmada artan oranlı vergileme, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi gibi tekniklerden yararlanılmaktadır (Beşel, 2015: 5).

Bu ilke gelir dağılımında adaleti sağlamaya yöneliktir ve vergi yükünün, yükümlü bireyler arasında adaletli bir şekilde bölüştürülmesini, vergilemede

mükelleflerin ödeme gücünün göz önünde bulundurulması esas alır. Ödeme gücünün belirlenmesinde ise, bireyin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde bulundurulur (Uruş, 2014: 135; Doğru Binokay, 2010: 42).

1.5.3.4.Eşitlik İlkesi

Toplam vergi yükünün, mükelleflerin sosyal ve iktisadi durumları göz önünde bulunarak paylaşılmasıdır. Vergi yükünün mükelleflere dağılımı neticesinde, mükellefler devlete karşı fedakârlık yapmış olacaklardır. Vergileme neticesinde mükelleflerin katlanmak zorunda kalacakları fedakârlığın belirlenmesi açısından, bazı ölçütler vardır (Kalenderoğlu, 2002: 60-61). Bunlar; eşit mutlak fedakarlık, eşit oransal fedakarlık ve eşit marjinal fedakarlıktır.

Bu ilke, vergi yükünün bireylerin ödeme güçlerine göre dağıtılmasını esas alır. Diğer bir ifadeyle eşitlik ilkesi, ödeme gücü açısından aynı olan bireylerin aynı vergilendirme koşullarına tabi tutulması (yatay eşitlik), ödeme gücü farklı olan bireylerin ise farklı vergilendirme koşullarına tabi tutulması (dikey eşitlik) gerektiğini ifade eder (Önal, 2006: 21).

Dikey eşitlik; Sosyal ve iktisadi durumları farklılık gösterenlerin farklı düzeylerde vergilendirilmesidir. Yatay eşitlik ise; iktisadi ve sosyal durumları birbirine benzer ya da aynı olanların aynı biçimde vergilendirilmesidir. Yatay ve dikey eşitlik ile vergi yükünün mükelleflerin ödeme güçlerine göre dağılımı sağlanır (Kalenderoğlu, 2002: 61).

1.5.3.5.Genellik İlkesi

Anayasamızın 73. maddesinin ilk paragrafında; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür*" olarak yer verilmiştir. Bu madde de "herkes" kelimesi, ülkemizde vergide genellik ilkesinin anayasa ile güvence altına alındığını göstermektedir.

Vergi ödev ve haklarının herkese ait olduğunu belirten ilkedir. Buna göre herkes, dil, din, ırk, cinsiyet gibi ayrımlara bakılmaksızın, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin vergi ödemek zorundadır. Ülkede yaşayan vatandaşlar ve yabancılar ile yurtdışında yaşadığı halde ülke içinde ekonomik faaliyette bulunanlar veya servet sahibi olanlar vergi mükellefiyetini yerine getirmekle yükümlüdür (Yücebaş, 2014:

33). Bu ilkeye göre toplum bireylerinin tamamı vergi yüküne ortaktır (Akdoğan, 2011: 203)

Vergilemede genellik ilkesi başlıca şu sonuçları doğurmaktadır (Erginay, 1998: 44);

- Bir ülkede bulunan vatandaş ya da yabancı olsun herkes, belli sınırlar içerisinde vergi verir.
- Dışarıda oturan yabacılar da, ülkenin devamlı veya geçici olarak elde ettiği gelirler ve ülkede bulunan mal ve mülkleri dolayısıyla vergi ödemek zorundadır.

Vergi sisteminde muafiyet uygulaması bulunması genellik ilkesiyle ters düşmez. Bu ilke tarihte Roma İmparatorluğu'nda toplumun bazı kesimlerinin vergi dışı bırakılması örneğinden yola çıkılarak oluşturulmuştur (Beşel, 2015: 5).

1.5.4. İdari Vergileme İlkeleri

Verginin tahsilini kolaylaştıran ve mükelleflere ayrıcalıklar sağlayan idari amaçlı vergileme ilkeleri beş başlıkta ele almak mümkündür. Bunlar, kanunilik, istikrarlılık, belirlilik (kesinlik), kolaylık ve tasarruf ilkeleridir.

1.5.4.1.Kanunilik İlkesi

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrası "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" şeklindedir. Anayasada açık bir şekilde bulunan bu ilke "Temsilsiz vergi olmaz" ya da "Yasasız vergi olmaz" şeklinde de ifade edilmektedir.

Kanunilik ilkesi, vergi düzenlemelerinin kanuna dayandırılmasını ifade etmektedir. Bu ilke, verginin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi aşamalarının hepsini içermektedir. Bu zorunluluk, keyfilik ve belirsizliğin önüne geçilmesi, vergi taraflarının arasında sağlıklı bir uygulama yapılabilmesi bakımından önemli bir yeri bulunmaktadır (Akdoğan, 2011: 211).

Vergiler ile ilgili düzenlemelerin, şekli ve maddi anlamda kanun esaslarına uygun bir şekilde yapılması gerektiğini vurgulayan ilkedir. Şekli bakımdan kanun, Anayasadaki usullere uygun olarak, yasama organınca onaylanarak yayımlanan hukuk ile ilgili düzenlemelerdir. Maddi bakımdan ise, genel, soyut, kişisel olmayan

hukuk kuralları çerçevesinde düzenleyici işlemlerdir. Yasama organı şekli kanunla belirli grup ve kişilere vergi yükleyemez. Diğer bir ifade ile vergilerdeki kanunilik ilkesi, vergilendirme yetkisinin, genel, soyut, kişisel olmayan, vergi ile ilgili öğeleri içeren ve yasama organınca anayasal kurallara uygun bir şekilde çıkarılan kanunlar ile kullanılması gerektiği anlamını taşımaktadır (Öz, 2004: 72).

1.5.4.2.İstikrarlılık İlkesi

Vergiyle ilgili yasa ve diğer düzenlemelerin devamlı olması, kısa sürelerde değiştirilmemesi gerektiğini belirten bir prensiptir (Kalenderoğlu, 2002: 62). Bu ilke, vergi kanunlarının tarih ve tahsil işlemlerini alakadar eden hükümleri ile vergi nispetlerinin olabildiğince az değiştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre, vergi yönetmelik ve kanunlarında bulunan hükümler, geniş zaman aralıkları ve genel nitelikteki sistemli vergi reformları kapsamında değiştirilmelidir. Zira vergi kanunlarında sık sık değişikliklerin yapılması hem mükellefler hem de maliye idaresi açısından olumsuzluklara yol açacaktır. Sık sık yeni uygulamaların getirilmesi, idari personeller açısından bıkkınlığa, mükellefler açısından ise, vergiye ve devlete karşı olumsuz bir tutum takınmalarına neden olacaktır (Orhaner, 2000: 155; Gökbnar, 1998: 15; Uruş, 2014: 139).

Bu ilkeye göre, vergi kanunlarının tarih ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleriyle vergi nispetleri mümkün olduğunca az değiştirilmelidir. Bu ilkeye göre, vergi kanun ve vergi yönetmeliklerinde bulunan hükümlerle tarifeye ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normlarının yalnızca, büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları kapsamında değiştirilmesi gerekir. Bu ilke, vergi kanun ve düzenleyici işlemlerin çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi olmayıp, tersine yeri geldiğinde belirli bir program çerçevesinde değişiklikler yapılabilmesini öngörmektedir (Şenyüz, 1997: 209).

1.5.4.3.Belirlilik (Kesinlik) İlkesi

Vergiyle ilgili işlemlerin ve vergiyle ilgili kurumların bütün mükellefler tarafından anlaşılabilir olması ve bu işlem ve kurumların belli olması gerektiğini ifade eder (Kalenderoğlu, 2002: 61).

Bütün insanların ödemek mecburiyetinde olduğu vergileri, miktarını, çeşidini, ödeme biçimi ve zaman bakımından isteğe bağlı değil, belirli, açık ve kesin olmalıdır. İdari Vergileme İlkesinin işleyebilmesi bakımından, idari personellerin konularında iyi eğitim almış olması, vergilerin basit ve ödenecek tutarların kesi belli olması, vergi yasalarında kullandıkları dillerin açık olması, vergi ödeneceği tarihlerin kesin ve açık olması, vergi nizam ve kanunları hakkında açıklamaların yeterli olması gerekmektedir. Aksi takdirde, özellikle ödenmesi gereken vergi miktarının belirli olmaması halinde, vergi mükellefleri sürekli bir belirsizlik içine sürüklenmiş olur ve bu durum mükelleflerin vergiye karşı tepki duymalarına, dolayısıyla da kamu otoritesine olan güvenlerinin sarsılmasına neden olur (Öncel vd., 2002: 46).

1.5.4.4.Tasarruf İlkesi

Bu ilke, verginin devlete olan maliyetinin mümkün olduğu kadar düşük olması gerektiğini ifade etmektedir. Söz konusu maliyetler, verginin tarh ve tahsili sırasında oluşan maliyetlerle sınırlı değildir. Vergi ile ilgili uyumsuzlıklardan doğan giderler, mükelleflerin katlandıkları defter tutma, müşavirlik hizmetleri gibi giderler de bu bağlamda değerlendirilmelidir. Dolayısıyla tasarruf ilkesi, tüm bu giderlerin en düşük düzeyde olması gerektiğine vurgu yapmaktadır (Doğru Binokay, 2010: 52).

1.5.4.5.Kolaylık İlkesi

Diğer vergileme ilkelerini de kapsayan, daha geniş olan bu ilkeye göre, vergilemede ödeme yeri ve zamanı, ödeme şekli ve ödenecek miktar kesin ve belirli olmalıdır. Diğer yandan, vergiye ilişkin düzenlemeler bireyler tarafından kolayca anlaşılabilir ve uygulanabilir şekilde hazırlanmalıdır (Sağbaş, 2008: 212).

1.6. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi

1.6.1. Mali Psikoloji

Mali psikoloji, kişiler üzerinde mali araçların bıraktığı etki ile bireylerin mali olay ve araçlara karşı takındığı tutum ve davranışlarının araştırmasını ele alan bir disiplindir. User' a (1992a: 63) göre, mali olayın kişiler üstündeki etkileri ile kişilerin mali olay ve araçlar karşısındaki davranış, tutum ve algılarının araştırılmasını konu alan bir bilim dalıdır.

Mali psikoloji, kelime yapısı olarak da maliye ve psikoloji kelimelerinin birleşmesi sebebiyle ortaya çıkan yeni bir disiplin, yeni bir bilim dalıdır. Bütün mali

araçların etkisinin araştırılmasını konu edinir; insanların vergi hakkındaki düşüncelerini araştırır, devlete olan yükümlülüğün ruhsal alt yapısı ele alınır ve toplumun para değeri ile ilgili düşüncelerini ölçmeye çalışır.

Mali psikolojinin konusuna; vergileme, vergi politikası, bütçe politikası, kamu harcaması ve kamu borçlarının kişiler üzerindeki etkisi ve kişilerin bu şekildeki mali araçlar karşısında gösterdikleri davranış ve tutumları girer.

Mali psikolojinin ele alınmasının nedeni maliye biliminin temellerini genişletmektir. Mali olayların çözümlenmesinde mali olayların yalnızca siyasi, hukuki ve ekonomik yönlerinin incelenmesinin eksik olduğu, mali olayların bütün yönleriyle incelenmesi gerektiğini belirtir. Mali olayların bütün yönleriyle incelenmesi kuşkusuz vatandaşların mali sorunlarının daha basit çözümlenmesine yardımcı olacaktır (Şenyüz, 1995: 3).

Mali psikolojinin araştırma alanları arasında, halkın vergi zihniyetinin araştırılması, kamu kredilerinin psikolojik esasları, kamuoyunun para kıymeti hakkındaki tutumu bulunmaktadır. Ayrıca mali psikolojide iç denetimin dış denetimler ve cezalardan daha etkin olabileceği üzerinde durulmakta ve bu iç denetimin geliştirilmesine de ağırlık verilmektedir (Dülgeroğlu, 1975: 223).

Görüldüğü gibi mali psikoloji mali araçların çeşitliliğine bağlı olarak aynı anda birçok araştırma konusuna sahiptir. Adı geçen konulardan hepsinin birey ve toplum üzerindeki etkilerini araştırmaktadır. Fakat her bir mali aracın bireyler üzerinde farklı etkiler bıraktığı bir gerçektir. Söz konusu mali araçlardan birisi de vergilerdir. Vergilerin birey ve toplum üzerindeki etkilerini ise mali psikolojinin bir alt dalı olan vergi psikolojisi araştırmaktadır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 126).

1.6.2. Vergi Psikolojisi

Verginin tarihsel geçmişi kadar vergi psikolojisinin bir disiplin olarak ele alınışı eski bir geçmişe sahip değildir. Bundan dolayı vergi psikolojisinin gelişimi vergilerin gelişim süreci ile birlikte incelenmiştir. Vergi başlangıçta ihtiyari bir nitelik arz eden ve kabile veya devlet başkanlarına farklı sebepler ile verilen bir tür hediye ve armağan olarak kabul edilmiştir. Mükellefler, dini ve ahlaki nedenlerden dolayı kendi istekleri ile ödedikleri vergileri, kral tarafından kabul edilmesini bir şeref olarak karşılamıştır (Şenyüz, 1995: 7).

Toplum içinde meydana gelen bir olay olduğu için vergi, insan faktöründen ayrı düşünülemez. Bu sebeple vergilemede sadece insan faktörüyle yani insan davranışlarıyla bütünleşebildiği takdirde başarılı sonuçlar elde edilebilir. Vergilemede insan faktörünün etkisi ise ancak psikoloji biliminin verileriyle değerlendirilebildiği zaman anlam kazanır. O halde vergileme olayının bir tarafı ekonomi bilimi iken, diğer tarafı da psikoloji bilimidir. Bu iki bilimin bütünleşmesi ise bizi vergi psikolojisi kavramına götürmektedir.

Dar anlamda vergi psikolojisi, bireylerin ve grupların vergi algısını, vergilemeye karşı düşüncesini ve vergilemeye karşı meydana gelen tepkiyi ifade etmek için kullanılabilir. (Çiçek, Karakaş ve Yıldız, 2008: 17)

Vergi psikolojisi, vergiyle ilgili olarak kişisel ve toplumsal ruhsal olayları ele alan ve bunları araştıran bir alan olarak ifade edilebilir. Vergi alınması kimi zaman mükellefleri farklı davranışlara yönlendirebilir. Bu ise vergiyle amaçlanan hedeflerden önemli oranda uzaklaşılmasına sebep olabilmektedir. Ayrıca vergi mükelleflerinde oluşabilecek davranış değişikliği onları önemli oranda siyasi tercihlerini de etkileyebilecek seviyeye çıkabilmektedir (Şenyüz,1995: 5).

Vergi psikolojisi, vergilerin bireyler üzerindeki etkilerini incelediği için bireylerin davranışlarını değiştiren vergi uygulamaları dolaylı da olsa vergi psikolojisinin kapsamına girmektedir. Vergi psikolojisine mükellef psikolojisi demek de mümkündür.

Vergi psikolojisinin kapsamına giren bir diğer alan ise merkezi idare, diğer vergilendirme yetkisine sahip idareler ile kişi ya da kuruluşların davranışlarının irdelenmesi konusudur. Çünkü vergi oranları, istisnalar, muafiyetler konusunda yapılan bir değişiklik ya da yeni bir vergi konulması mükellefin vergiye bakış açısını değiştirebilir.

Vergi psikolojisiyle vergisel olaylar incelenirken, yükümlülerin vergi karşısında gösterdikleri tepkilerin nedenlerinde toplumsal etkiler göz ardı edilmemelidir. Vergi psikolojisinin göstermiş oldukları davranış ve tepkileri, iki varsayım altında ele almak ve incelemek mümkündür. Bunlardan birincisi; bireyi homo economics olarak değerlendirilmekte, vergi yükümlüsü bireylerin ekonomi hakkında her şeyi bilen, gelirini maksimum yapma isteğinde olan, daha dikkatli

davranan rasyonel bir birey olduğunun varsayıldığı durumdur. İkincisi ise, bireylerin tutum ve davranışları belli bir kalıba oturtulmadan, bu tutum ve davranışların altında yatan etkenlerin ne olduğunun irdeleyici bir gözle incelendiği ve nedenlerinin araştırıldığı bir durumdur (User, 1992b: 24-25).

Bu çerçevede yükümlülerin vergiye karşı davranış ve tutumlarını önemli oranda etkisi olan iktisadi, mali, toplumsal, kültürel, kurumsal, siyasal ve yönetsel vb. unsurlar bulunmaktadır (Aktan ve Çoban, 2006: 137-138).

1.6.3. Vergi Psikolojisinin Amaçları

Vergi psikolojisinin küreselleşme sürecindeki dünyada vergi politikalarının etkinliğini arttırmak, toplumsal ilişkileri düzenlemek ve bütünleşmeleri kolaylaştırmak gibi amaçları bulunmaktadır.

Vergi psikolojisinin amaçlarını; vergi uyumunu kolaylaştırması, vergi politikalarını verimli kılması ve toplumsal ilişkileri düzenlemesi olarak ifade etmek mümkündür (Demirtaş, 2017: 16).

1.6.3.1. Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı

Vergi psikolojisinin amaçlarından biri olan vergiye gönüllü uyumu sağlama, mükelleflerin kendi rızaları ile vergilerini eksiksiz, tam ve zamanında ödeme arzusunda olmalarıdır.

Vergi yükümlülüklerinin tam zamanında ve doğru olarak yerine getirilmesi olarak kısaca tanımlanan vergi uyumu; mali alan yazında beyannamenin verilmiş olduğu tarihte uygulanan vergi yasaları, yönetmelik ve yargı kararlarına uygun bir şekilde vergi yükümlülüğünün beyannamede açık bir şekilde belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesi biçiminde ifade edilmektedir. Vergi uyumundan söz edebilmek için; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve teşvikleri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olarak yapılması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması gerekmektedir (Kaynar Bilgin, 2011: 260; Çiçek vd., 2008: 33).

Devletin egemenlik hakkı ile ilgili ve zorunlu bir parasal yükümlülüğü olan vergilerin etkin ve sağlıklı bir biçimde tahsil edilmesi için, mükellefle işbirliğinde

olunması ve mükelleflerin vergi bakışına etkisi olan unsurların araştırılması gerekmektedir. Vergi idaresinin yükümlüler ile daha sağlıklı bir ilişki kurabilmesi, mükelleflerin vergi ve idareye karşı bakışının bilinmesiyle mümkün olacaktır (İpek ve Kaynar, 2009: 179).

Araştırmacılara göre vergi uyum ve ahlakının arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi ahlakı vergilerin ödenmesi hakkında içsel bir güdüleme şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi ahlakının vergi kaçırmanın tersine kişilerin tutumlarını değil davranışlarını belirleyen kavram şeklinde ifade edilmektedir. Bundan dolayı vergi ahlakının, vergi ödemesi ile ilgili ahlaki bir mecburiyet veya vergi ödeyerek topluma yardımda bulunma inancı olduğu da düşünülebilir (Kaynar Bilgin, 2011: 261).

Ayrıca vergi ahlakını meydana getiren unsurların kesin ve açık durumda olmaması, bu konu ile ilgili yapılan çalışmalarda vergi uyumuna göre daha da kısıtlı olmasına sebep olmaktadır (Demirtaş, 2017: 17).

1.6.3.2.Vergi Politikalarını Verimli Kılma Amacı

Vergi, devletin kamu hizmetlerini karşılamak maksadıyla kullandığı en önemli gelir kaynağından birisi olmak ile beraber; devletin ekonomik büyüme ve kalkınma, ekonomik istikrar ve gelir dağılımında adaletin sağlanması için kullandığı en önemli politika araçlarından birisidir. Bundan dolayı vergi politikalarının etkili bir biçimde uygulanma derecesi devletin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için doğrudan etkili olmaktadır (Demirtaş, 2017: 17).

Devlet tarafından vergi toplanmasındaki başarılar, yükümlü davranışlarının daha öncesinden tahmin edilmesi ile ilgili olduğu kadar, vergi mükelleflerine farklı iktisadi menfaatler sağlanması ile de ilgilidir. Vergilemede meydana gelen olumsuz tepkilerin yok edilmesi için, vergi sisteminde değişikliğe geçilmesi ve eski vergilerin yerine daha uygun vergilerin konulması gerekebilmektedir (Cansız, 2006: 116).

1.6.3.3.Toplumsal İlişkileri Düzenleme Amacı

Etkin maliye politikası araçlarından biri de vergi politikasıdır. Devletin vergi politikaları ile ilgili yapacağı düzenlemelerin toplumsal yapıyla uyum içinde olması ve toplumun bu konu ile ilgili devlete olan siyasi güveninin sağlanması önemlidir (Demircan, 2004: 533).

Sosyal anlamda barış içerisinde bir toplumun oluşturulması hedefleniyor ise vergi psikolojisiyle ilgili politikalara ağırlık verilerek gelir dağılımında adil bir yapı oluşturabilecek politikalara da ağırlık verilmelidir (Demirtaş, 2017: 17).

1.7. Vergiye Karşı Gösterilen Davranış Biçimleri

Gerçek ya da tüzel kişiler vergiye karşı tutum ve davranışlarını sergilemeden önce, vergi ödeme eyleminin kendilerinde meydana getirdiği çağrışımı ilk olarak dikkate almaktadırlar. Nitekim vergi ödeme ile ilgili iş ve eylemler hantal bir sistem içerisinde karmaşık işlemi daha da zora sokan ve vergi ödemeyi adeta zorlaştırıcı bir yapıya sahipse ve üstelik mükelleflerin vergi uygulamalarını yeterince bilmemeleri onları vergi idaresi karşısında güçsüz bir konuma sürükler. Bu durum vergiden ve vergi işlemleriyle alakalı formalitelerden kaçma gibi bir olgunun insanlar üzerine yerleşmesine sebep olabilir. Yine vergi kanunlarının yapısı ve niteliği, uyumsuzlukların çözüm hızı idari iş ve eylemlerin olduğu kadar vergi ödeyecek kişilerin harekete geçmesinde de önem arz eder. Bir toplumda vergiyi düzenli bir şekilde ödemek ile kişilerin ahlaki arasında hiçbir ilişki yoksa ya da az bir ilişki varsa, böyle bir toplumda verginin ödenmesi sırasında vergiye karşı dirençlerin olması normaldir. Bu direnişin derecesi verginin oranı, miktarı ve insanlar üzerinde verginin hissedilme derecesi ile doğru orantılıdır (Turhan, 1993: 192).

Mükellef konumunda olan kişinin yasal düzenlemeler çerçevesinde olmak üzere; vergi alacaklısına ödemede bulunması, kamusal ihtiyaçlar için mali açıdan fedakârlıkta bulunması sonucunu yaratır. Mükellef, vergi uygulamasının olası etkilerini mümkün olduğu ölçüde göz önünde tutmak suretiyle, izleyeceği politikaları belirlemeye çalışır. Vergi mükellefi gerçek kişi ya da kurum olmasına, uygulanan verginin türü ve niteliklerine bağlı olarak farklı etkilenimler dolayısıyla, farklı kararlar alması gereği ortaya çıkabilir. Bu anlamda; vergiden kaçınma, vergi kaçırma, tüketim, üretim, tasarruf, yatırım, finansman, ithalat, ihracat ve benzeri alanlarda atılması söz konusu olabilecek adımların planlanmasında ve bunlarla ilgili mükellef politikalarının belirlenmesinde, verginin önemli etkileri mevcuttur (Uluatam, 2003: 75).

1.7.1. Vergiden Kaçınma

Mükelleflerin vergi anlamındaki yükümlülüklerinin azaltılmasının, yasalara uygun bir biçimde yapılması halinde vergiden kaçınma söz konusu olur. Bundan

dolayı “vergiden kaçınma”, bir kişinin vergi yükümlülüğünü kanunlara uygun bir şekilde azaltması biçiminde tanımlanmaktadır. Mükellefin vergiden kaçınması suç oluşturmamaktadır. Çünkü bu tepki türünde yasalar karşısında suç oluşturacak herhangi bir itaatsizlik yoktur. Bundan dolayı, vergi yasalarında vergiden kaçınma faaliyetlerini cezalandırmayı gösteren hükümler yer almamaktadır (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2004)

Mükellefler vergiye sebep olan olaylara neden olmadıklarında vergi borcu çıkmaz. Vergi kanunları vergi borcunun oluşmasını vergiyi doğuran olaya bağlamıştır. Kanun bazı gelir unsurlarını ve kişilerini sosyal ve ekonomik nedenlerden dolayı vergi konusu dışında bırakabilir. Bu durumda verginin ödenmemesi vergi kaçırıldığı anlamına gelmez, aksine vergi ödememesine kanun müsaade etmiştir. İşte bu durumda vergiden kaçınma söz konusudur.

Mükellefler kanunlarda kendileri için uygun gördükleri maddeleri daha az vergi ödeyecek şekilde kanunların müsaade ettiği şekil ve ölçüde kullanabilirler. Yapılan bu açıklamalarında gösterdiği gibi vergiden kaçınma yasalara aykırı değildir yani kanun açısından herhangi bir sakıncası yoktur.

Mükellefler, vergiden kaçınma yöntemlerinden kendilerine uygun olanları kullanarak vergi matrahlarını ve dolayısıyla ödeyecekleri vergi miktarını azaltmaya çalışmaktadır. Bu yöntemleri iki grupta toplamak mümkündür;

- *Vergiyi Doğuran Olaya Sebepiyet Vermemeye Dikkat Etmek:* Mükellefler bu yöntemi iki şekilde kullanabilmektedirler. Birinci olarak vergiyi doğuran olayı ortaya çıkaran sebep unsuru ortadan kaldırmak suretiyle vergiden kaçınma yolunu tercih edebilirler. Ya da vergiyi doğuran olayın sebep yönünü değiştirici veya azaltıcı bir uygulamayı seçerek de vergiden kaçınabilirler.

İlk uygulamaya örnek olarak eğer bir kişi sigara, alkol tüketmeyecek olursa bu ürünlere ilişkin KDV ve ÖTV’ den kaçınabilir. Yine motorlu taşıtlar vergisinden kaçınmak için özel araç almak yerine toplu taşıma araçları ile yolculuk yapabilir.

İkinci tür uygulamaya örnek ise, kişi eğer yeni araba satın almak yerine kullanılmış arabayı tercih ederse yüksek oranlı özel tüketim vergisi ödemekten kaçınabilir.

- *Kanunlardaki Boşluklardan Yararlanmak*: Bazen de kanunda boşluk olduğu durumlarda mükellefler bu boşluklardan faydalanmak suretiyle de vergiden kaçınabilirler. Fakat bazen bu durum vergi kaçakçılığı sayılabilecek şekilde bürünebilir. Vergi dışı alanın araştırılma gayreti ve bu konu ile ilgili vergi danışmanlarına başvurma hakkındaki girişimler, para ve zaman kaybından dolayı maliyet doğurur. Vergilerden kaçınma; vergilerdeki olumsuz özendirmeler meydana getirmesi bundan dolayı yapılan bir uygulamadır. Sağlanmış olan vergilerden kaçınma imkânları sebebiyle, vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçınmasını arttırabilir (Akdoğan, 2011: 145).

Vergi kanunlarına mükellefler, vergi uzmanları ve muhasebeciler kadar hâkim değildirler. Bu sebeple vergiden kaçınabilmek için gerekli olan bilgiyi dışarıdan hizmet satın alarak sağlamak zorundadırlar. Bu da mükellefler için ek bir maliyet doğurur. Vergiden kaçınmanın bu şekilde, mükelleflerin vergiyi doğuran olaya sebep olan vergi konusundan ziyade vergi kanunları hazırlanırken kanunların eksik ya da bilinçli bıraktığı boşluklardan faydalanmak ya da kanun metinlerine ödeyecekleri vergi miktarını azaltıcı anlamlar yüklemek istemesi vardır.

Vergiden kaçınma tanımından anlaşılacağı gibi, devlet hazinesinde oldukça önemli kayıplara neden olmaktadır. Bu durum bir yandan kamu hizmetlerine diğer yandan sosyal eşitsizliğe yönelik bir tehdit oluşturmaktadır (Özgün, 2017: 49).

Yapılan çalışmalar genellikle yüksek gelirli bireylerin vergiden kaçınarak daha düşük miktarda vergi ödemeye çalıştığını, dar gelirli bireylerin ise vergi cezalarının marjinal maliyeti nedeniyle vergiye karşı olumlu bir uyum sağladığını göstermektedir (Torgler ve Schneider, 2004: 7)

1.7.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, kanun koyan tarafından kanunda düzenlenen ve ceza yaptırımına bağlanan eylemler olup, vergi kayıp ve kaçığına neden olan, kayıt dışı gelir sağlayan, gelirlerini kayıt dışı bırakarak veya değişik yollarla vergi vermeme

durumu olarak ifade edilmektedir. Vergi kaçakçılığı kanun koyucu tarafından kanunda düzenlenmek şartıyla yaptırıma bağlı eylemken, vergiden kaçınma her daim yaptırıma bağlanmamış eylemleri tanımlar (Güçlü, 2002: 155; Kaşıkçı, 1999: 92).

Vergi kaçakçılığı çoğunlukla vergilendirilebilen servet ya da geliri vergi idaresinin bilgisi dışında bırakma ya da vergi matrahının saklanması maksadıyla hileli işlemlere başvurma gibi yollar ile vergi yasalarına uymamayı nitelemektedir. (Soydan, 1993: 322). Vergiye karşı koyma ve direnç gösterme şeklinde vergi kaçakçılığını tanımlamak da mümkündür. Hukuken az vergi ödemeyi istemek ve hiç ödemeyi istememek de vergi kaçakçılığıdır.

Vergi kaçaklığı ve vergiden kaçınma birbirine karıştırılan aslında birbirinden çok farklı anlamlar taşıyan kavramlardır. Kanunen vergi kaçakçılığı yasaklanmış ve yapılması durumunda suç olarak kabul edilmiş bir eylem olup, vergiden kaçınma ise kanuna aykırı değil yani yasalara uygundur.

Vergi kaçakçılığı durumunda vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından ötürü mükellef için vergi ödeme zorunluluğu doğmuş fakat mükellef hileli yollarla bu mükellefiyetin gereği olan vergi ödemeyi reddederek, suç oluşturan bir eylemi gerçekleştirmiştir. Bazen de şekilsel bazı unsurların yerine getirilmemiş olması yüzünden idari cezaların mükellefler üzerinde uygulanması söz konusu olabilmektedir. Hatta bazı durumlarda eksik vergi ödenmesi fiili topluma açıklanmak suretiyle de manevi bir yaptırım uygulanabilir. Çeşidi ne şekilde olursa olsun verginin kısmen ya da tamamen ödenmemesi durumunda mükellefe devlet tarafından kayba uğratılan vergi şiddetinde yaptırımlar uygulanır (Kaya, 1998: 193).

Mükellefler tarafından en etkin olarak kullanılan ve vergilere gösterilen tepkiler içerisinde en yaygın olan, vergiyle ilgili yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak tamamen ya da kısmen yerine getirilmemesi şeklinde açıklanan vergi kaçakçılığında, vergi eksik tahakkuk ettirilir ya da zamanında tahakkuk ettirilmez. Suç olarak kaçakçılık aslında vergi sorumlusu ve vergi mükellefi tarafından kasten ve bilerek vergi kaybına sebep olmaktır.

Vergi kaçakçılığı ekonomistlerce ekonomik ve teknik bir problem olarak algılanmakta ve sosyal bilimcilerce ise toplumsal bir problem olarak kabul edilmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 2). Vergi kaçakçılığı çeşitli yollarla vergi

matrahının azalmasına yol açtığından vergi kaybına neden olmaktadır (Kocayılmaz, 2014: 3).

Vergiye gösterilen tepki olarak karşımıza çıkan vergi kaçakçılığı, vergi kaçırın ve kaçırmayan mükelleflerin üzerinde üç farklı şekilde etki yaratır;

- Vergi ödeyen ve ödemeyen arasında rekabet eşitsizliğine neden olur.
- Vergi ödeyenden, vergi kaçırana doğru kaynak transferi olur ki vergi kaçırmayan ağır vergi yükü altında kalır.
- Bütçeyi oluşturan vergi gelirlerinde kayba sebep olur ki bu durum devletin beklenenin altında gelir sağlamasıdır. Aradaki kaybı kapatmak için yüksek vergi oranlarına veya yeni vergilendirme yoluna gitme şeklinde mükellefler yeniden vergiyle karşılaşır. Özellikle dolaylı vergi ile vergilendirme fiyatlar genel seviyesinde artış yaratır ve enflasyona sebep olur.

Vergi kaçakçılığının önüne geçmek için aşağıdaki üç yol izlenebilir;

- Vergi denetimini artırarak, idari yapılanma ile sıkı denetim bir denetim sistemi oluşturmak,
- Caydırıcı cezalar koymak,
- Vergiye gönüllü uyum sağlanılarak, vergi ahlakını ve bilincini oluşturmak.

Giresun ilinde 2017 yılında gerçekleştirilen “Giresun – Vatandaşlık Bilinci ve Vergi” konulu panelde konuşan Giresun İl Özel İdaresi Meclis Başkanı Abdullah Mürşit GÜREL, “Vergi kaçırılmayı azaltmak için geliştirilen politikalar temelde vergiye uyum kararının davranışsal görünümünü kavramaya yöneliktir. Bunun için devam eden zorunlu vergi sisteminin basit bir vergi uyumu düzenleme politikası ya da yeni bir zorunlu vergi rejimi olup olmadığı önemli değildir. Uyumu artırmaya yönelik mükellef davranışları eğer sosyal ve kültürel bir normun fonksiyonu ise bu normları daha da artırmak bir politika seçeneği olabilir. Ülkemizde de vergi kaçakçılığı aslında zamanla kültürel bir norm haline dönüşme eğilimi göstererek vergi kültürü içine yerleşmiştir. Bu da vergi kültürü açısından son derece olumsuz bir göstergedir ve her dönem uygulamaya konulacak politikalar ve uygulama sonucunda elde edilen gelir hâsılatı bakımından daha yetersiz bir görünüm sergilemektedir. O halde ülkemizde zamanla yerleşmiş olan kayıt dışılık ve bunun

neticesinde vergi kaçırma eğiliminin kültürel olgu içerisinde arındırılmasına yönelik daha etkili politikaların yapılması ve bu konuda mükelleflerin ve halkın bilinçlendirilmesi, atılması gereken ilk adımlardır” şeklinde açıklamada bulunarak vergi kaçakçılığına dair bir çerçeve çizmiştir.

1.7.3. Tüketim ve Tasarrufu Azaltma

Vergi yükümlülerinin vergiye karşı gösterdiği tepkilerden bir diğeri de tüketim ve tasarrufu azaltmadır. Vergi oranlarının artması, gelirden azalışa sebep olacağından tasarruf ve tüketimler azaltılırlar.

Vergi mikro açıdan bireylerin gelirlerinin, makro açıdan ise toplumun gelirlerinin özel kesimden kamu kesimine aktarılmasına neden olduğundan bireyler üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi yükü bireylerin harcanabilir gelirlerinde azalma meydana getiren bir olgudur. Harcanabilir geliri azalan bireylerin, tüketim ve tasarruflarının da azalması kaçınılmazdır. Gelir grupları açısından değerlendirildiğinde vergiler, düşük gelir gruplarının zorunlu tüketimlerinden, yüksek gelir gruplarının ise lüks tüketimlerinden ve tasarruflarından sağlanmaktadır. Bu nedenle, düşük gelirli bireyler subjektif vergi yükünü yüksek gelirli bireylere kıyasla daha fazla hissederler (Bodur, 2012: 27-28).

Mükellefler, bazı tasarruf veya tüketimlerini kısıtlama getirerek; gelirlerinde belli bir miktarda bile olsa azalmaya neden olan vergilere doğrudan tepki gösterirler. Bunu da yaparken herhangi bir refah kaybına uğramamak için, öncelikle faydası minimum olan tasarruf ya da tüketimlerinden vazgeçerler. Gelir grupları olarak değerlendirildiğinde vergiler; yüksek gelirlilerde lüks tasarruf ve tüketimlerinden, düşük gelirlilerden de zorunlu tüketime giden fonlardan oluşmaktadır.

1.7.4. Üretimi Azaltma

Mükellefler vergi oranlarının artması nedeniyle gelirlerinde oluşan azalma nedeniyle tüketimlerini azaltma yoluna gidebilirler. Bu durum da zamanla üretimin azalmasına sebep olur. Talebin daralması ile arz seviyesi de daralır ve üretim seviyesi de düşer. Ayrıca üretim faaliyetleri üzerine konulan vergiler de maliyet unsuru oluşturduğundan, vergiler ya üretim masraflarını artmasına ya da doğrudan üretimin azaltılmasına neden olur. Çünkü vergilerdeki artış, üretim maliyetlerini ve fiyatları direkt etkiler. Vergilerin, üretim maliyetlerini ve fiyatlarını artırması yine

tüketicilere yansıtılarak tekrar üretimin azalmasına neden olacaktır. Bu döngü şeklinde devam edecektir.

1.7.5. Yatırımdan Vazgeçme

Vergi yükümlülerinin vergiye karşı gösterdiği tepkilerden birisi de yatırımdan vazgeçmedir. Yani yatırım yapılabilecekken, vergiler sebebiyle yatırım yapma fikrinden vazgeçip uzaklaşmadır. Bir yatırımda, yatırım sonrası elde edilmesi beklenen kazançtan yatırım için maliyet unsuru sayılabilecek giderlerin çıkarılması sonucu elde edilecek rakamın büyüklüğü yatırımın karlılığını belirler. Vergiler, burada yatırımlar için maliyet olarak görülür. Vergi oranlarının artırılması sebebiyle harcama yapma imkânı azalan firmaların yatırım yapma istekleri de bu yönde azalır ve yatırım yapmaktan vazgeçer.

1.7.6. Baskı Gruplarını Harekete Geçirme

Vergi ödendiği zaman verginin kişilerin düşünce ve eylemleri üzerinde etkiler meydana gelir. İşte bu durum vergi baskısı olarak adlandırılır. Vergi ödememenin herhangi bir olumsuz sonucu yoktur denilemeyeceğinden zorunluluk ifade ettiğinden dolayı vergi ödeme olayı kişi ve kurumlar üzerinde olumsuz etkiler meydana getirebilir. Bu etkinin derecesi ise vergi oranı ve miktarıyla doğrudan ilişkilidir. Nitekim vergi oranları çok yüksekse belirlenen oranda bir vergiyi ödemeyi, kişiler ve kurumlar istemeyecektir. Mükellef ödeyemeyeceği bir vergi yükü ile karşı karşıya geldiği zaman öncelikle mümkünse o vergi yükünden tamamen kurtulmayı; mümkün değilse verginin miktarını azaltmaya yönelik yöntemleri araştırıp uygulamaya yönelir. Eğer bunu da başaramamışsa kendi durumuna benzer yapıda kişiler ve kurumlarla iletişime geçip baskı ve çıkar grubu oluşturmaya yönelir (Çoban, 2004: 92).

Vergi yükümlülerinin vergiye karşı gösterdiği tepkilerden birisi de baskı grupları aracılığı ile yasaları etkileyerek vergiden kurtulmaya çalışmalarıdır. Baskı grupları iyi organize olduklarında siyasal kararları kendi çıkarları doğrultusunda etkileyebilmektedirler. Baskı gruplarının vergi ile ilgili yasaları etkileme çabaları da oldukça fazladır. Söz konusu baskı grupları işveren kuruluşları, işçi kuruluşları, sendikalar, dernekler, esnaf ve çiftçi odaları şeklinde organize olmuşlardır. Baskı grupları, vergi kanunlarında kendi çıkarlarına uygun esasların bulunmasını ya da çıkarlarıyla ters düşen esasların yer almamasını isterler. Örneğin, vergi kaçırın

yükümlüler, vergi kaçırmaya engel olunacak tedbirler alan hükümet ve yasama organı üzerinde baskı kurmaya çalışırlar (Şenyüz, 1995: 90).

Kanunlarda bulunan vergi teşvik ve muafiyetleri, istisna ve indirimleri eğer ekonomik büyümenin belirli bir süre negatif ya da yavaş olması dönemlerinde ekonomik amaç olarak kullanılması gibi doğru bir amaç için kullanılıyorsa istenilen bir anlam ifade eder. Fakat bu durumun kişileri vergi ödememeye teşvik edici bir unsur taşımaması gerektiğine dikkat edilmelidir. Çoğu kez bu tarz indirim ve teşviklerin belli çıkar ve baskı gruplarının istekleri doğrultusunda gerçekleşir. İşte asıl verginin önemli olan bu sosyolojik yanı vergi kanunları çıkarılırken bu kanunları yapan siyasilerin kendi oylarını maksimize etme amacıyla bağdaşabilir. Bu durumun kendisi vergi kaçakçılığına zemin hazırlayabilir. Vergileme açısından en istenilmeyen durum da aslında bu durumdur. Çünkü bir kısım baskı ve çıkar grubu vergi ödemez, dolaylı yönden vergiden kaçınır (Ayan, 2006: 78).

1.7.7. Geç Ödeme

Vergiye gösterilen bir başka tepki de vergi borcunun geç ödenmesidir. Vergi borcunun geç ödenmesi, kredi faiz oranı ile gecikme faizi oranı arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanır.

Vergi borcunun geciktirilmesi durumunda, geciktirilen vergiye gecikme zammı da eklenerek verginin fazladan ödettirilmesi söz konusu olur. Çünkü devlet, verginin tahsilâtını esas alır. Gecikme zammı eklenirken ise zammın dikkatli bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. Gecikme zammı az olur ise bireyler, vergilerini ödemeyi geciktirir, vergisini geciktiren bu mükellefler fazla olursa da artık bir müddet sonra hiç vergi ödemez.

Vergi borcunun ödemesinin gecikmesi, vergi kaçakçılığı eyleminden çok farklıdır. Vergi kaçakçılığında hiç ödeme yapılmazken, vergi ödemesinin gecikmesinde sadece ödenmesi gereken miktar belli bir süre ödenmez sonraya ertelenir ki bu da hatalı bir eylemi gösterir.

1.7.8. Vergi Grevi

Vergilendirme yetkisi elinde bulunan devlet, bu yetkisini daimi olarak etkin bir şekilde kullanamayabilir. Mükelleflerin vergi bilinçleri ve vergiye olan tepkilerindeki farklılıklar, bireysel ve kitlesel olarak direnç gösterimine neden

olmaktadır. Yapıldığı eylemin konusu suç niteliği taşıyan, vergi kaçakçılığı gibi faaliyetler vergiye karşı verilen tepkilere örnek olarak gösterilebilir. Kimi zaman da vergiye karşı tepki, toplumun tamamını kapsamayan ancak belli kesimlerce gerçekleştirilebilmektedir. Vergiye karşı tepki verme noktasında örgütlenen toplumlar vergilerle ilgili yaptırımlarını daha dirençli şekilde gösterebilirler. Bu noktada vergi grevi, kanuna aykırı eylemlerde bulunmadan vergilere karşı gerçekleştirilen toplumsal bir eyleme karşılık gelmektedir (Ayan, 2006: 80).

Vergi grevi, bir ülkede yürürlükte bulunan bir verginin tarife oranlarının yüksekliği gibi nedenlerle o ülke vatandaşlarına aşırı derecede bir yük getirmesi halinde toplumda o verginin hafifletilmesine yönelik ortaya çıkan tepki, belli bir kişi yerine belli bir grubun vergi karşısındaki tepkilerini gösteren ortak bir davranıştır. Bu ortak davranışların başarıya ulaşmasının o kurum veya o grupların yapılarına ve örgütlenmesine bağlıdır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı fiilleri kişilerin tek başlarına gerçekleştirmesi mümkün iken verginin reddi ve vergi grevi gibi olgular vergiye karşı toplumsal nitelikte tepkilerdir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı bireysel bir davranış iken, vergi grevi kolektif bir davranıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. BİREYLERİN VERGİYE KARŞI TUTUM VE DAVRANIŞLARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER İLE VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ ALGISI

2.1. Vergi Uyumunu

Devletin vatandaşlarına sunduğu eğitim, sağlık, güvenlik, altyapı, ulaşım ve adalet gibi kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için ihtiyaç duyulan kaynak, devlet bütçesidir ve bu bütçenin en önemli gelir kalemi ise vergidir. Toplanan bu vergiler, o ülkedeki toplumsal ve ekonomik kalkınmanın en önemli göstergesidir. Türkiye’de vergiler, bütçe gelirlerinin %85’ini oluşturmaktadır. Bu sebeple günümüzde vergi sisteminin daha adil ve etkili çalışabilmesi için bazı değişikliklerin yapılması zorunlu hale gelmiştir.

Vergi mükelleflerinin vergiye yaklaşımları, vergiye gönüllü uyum, vergi bilinci ve algısının oluşmasına dair birçok çalışma yapılmıştır. Literatür taraması yapıldığında bu kavramlarla ilgili ilk çalışmaların 1970’li yıllardan itibaren yapıldığı görülmektedir. Schmolders (1970), Allingham ve Sandmo (1972), Vogel (1974), Spicer ve Lundstedt (1976), Schwartz (1977) yıllarında yapmış oldukları çalışmalar, vergi uyumuna dair yapılmış ilk çalışmalardır.

Yabancı literatürde “*tax compliance*” veya “*taxpayer compliance*” terimleri “*vergi ödeme istekliliği*” anlamında kullanılmaktadır ve tam Türkçe bir karşılığı olmamakla birlikte gönüllü vergi uyumu, vergi uyumu olarak Türk vergi terminolojisine geçmiştir (Biberoğlu, 2006: 28).

Vergi uyumu, vergi yasalarının ve vergi idaresinin öngördüğü mükellefiyetlerin doğru zamanda ve tam olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Tunçer, 2005: 218).

Vergi sisteminin düzenli ve verimli bir şekilde işlemesinde şüphesiz mükelleflerinin vergiyi nasıl algıladıkları, mevcut vergi sistemine karşı düşünceleri ve vergi ödemeye ne kadar gönüllü oldukları önem arz etmektedir. Bu gönüllülüğü yüzyıllar önce Novadis “İnsan vergilerini sevgilisine bir buket çiçek verdiği gibi ödemelidir.” şeklinde ifade etmiştir (Cansız, 2006: 116).

Lillements (2010: 235) vergi uyumunu, idari vergi uyumu ve teknik vergi uyumu olmak üzere iki kategoriye ayırmıştır.

İdari uyum, ödeme ve ödeme süreleri ile ilgili idari kurallara uyumdur. İdari uyum kapsamına; raporlama yükümlülükleri, usule uyum ve düzenleyici uyumun da alındığı görülmektedir (Biberoğlu, 2006: 28).

İdari vergi uyumu Yegen (2013: 9) tarafından ise şu şekilde anlatılmıştır; Vergi yükünün zamanında ödenmesi gibi usul kurallarına ve şartlarına bağlı kalabilmek idari vergi uyumudur. Bu yüzden idari vergi uyumu, yasal vergi ilişkisinin zayıf tarafı olan vergiye tabi kişinin, parasal ve parasal olmayan yükümlülüklerini (hesap tutma zorunluluğu, evrakları saklama zorunluluğu, beyanname verme zorunluluğu, kayıt zorunluluğu, katılım zorunluluğu gibi) içeren resmi vergi kanunları gerektirir.

Teknik uyum ise vergi kanunlarında yer alan teknik şartlara uygun olarak hesaplanan vergiler ya da vergi kanunlarında yer alan hükümler doğrultusunda mükelleflerin üstüne düşen görevi yerine getirmesidir (Biberoğlu, 2006: 28-29).

Vergi uyumu ilkeleri, Biberoğlu (2006: 28) tarafından aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Vergiye tabi gelirin doğru beyan edilmesi,
- Gelirden düşülmesine izin verilen gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyet ve istisnalarının gerçek değerler ile birebir aynı olması,
- Vergi beyannamesinin tam zamanında doldurulması,
- Vergi mükellefiyetinin doğru hesaplanması.

Bazı insanlar vergilerini düzenli öderken, bazılarının ise vergi kaçırması merak konusu olmuştur. Vergi uyumu açık ve gözle görülebilir bir eylemdir. Vergi uyum ya da uyumsuzluğu sadece vergi oranlarının ve yakalanma ihtimalinin bir fonksiyonu değil, kişilerin vergi kaçırma ya da vergi uyumuna olan gönüllülüklerinin de bir fonksiyonudur. Vergi bilinci ve vergi ahlakı yüksek olduğu, yani mükellefiyetlerin öngörülen zamanda ve eksiz bir şekilde yerine getirildiği takdirde buna bağlı olarak vergiye uyum düzeyi de yüksek olacaktır (Torgler, 2007: 64-65).

Vergi uyumunun sağlanmasında mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışları, vergi ödeyip ödememe konusunda verecekleri kararlarında çok önemlidir. Bir başka deyişle insan davranışının motivasyon türünün diğer sosyal bilimlere özellikle sosyoloji ve psikolojiye uzandığı görülmektedir. Vergi ödemenin de bir tür davranış olduğu düşünülürse, bu davranış üzerinde sosyolojik ve psikolojik faktörlerin belirleyici oldukları kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bireylerin vergiye uyum kararlarını üzerinde bu kadar önemli olan sosyolojik ve psikolojik faktörleri ise şu şekilde sıralayabiliriz (Tunçer, 2002a: 113);

- Bireylerin vergi beyanı kararlarını doğrudan etkileyen ahlaki kural ve hassasiyetleri,
- Vergi kanunlarına veya onların uygulanmasına yönelik adalet, tarafsızlık düşüncelerinin, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme gönüllülükleri üzerindeki etkisi,
- Vergi mükelleflerinin hükümetin harcamaları ve yolsuzlukları hakkındaki değerlendirmelerinin vergi uyumu üzerindeki etkileri.

Frey' e (1992: 162) göre vergi mükellefinin tutumları izah etmede zorlanan çalışmalar sonucu, kişilerin vergiye yaklaşımlarını iki şekilde ele almak mümkündür. Bu faktörler, içsel ve dışsal faktörlerdir.

İçsel faktörler, vergi mükelleflerinin kendi vergi uyum davranışlarını neyin düzenli, kabul edilebilir ya da ahlaklı bir davranış olduğu hakkında kendi hisleri ışığında nasıl yargıladıklarına değinirken; dışsal faktörler ise vergi mükelleflerinin hükümetin sunduğu hizmetler ve aldığı kararlar karşısında kendini nasıl hissettiği konusuna değinir (Torgler, 2004: 18).

İçsel faktörler ile dışsal faktörler arasında zıt yönlü bir ilişkinin varlığından söz edilmektedir. Vergi uyumunda içsel faktörler dışlama etkisine sahiptirler. Şöyle ki vergi uyumsuzluğu için vergi denetim ve cezaları artınca, bireyler dışsal faktörlerin arttığının farkına varırlar, bu ise içsel faktörlerinin azalacağı anlamına gelir, öte yandan dışsal faktörler içsel faktörleri vergiye uyulması için dışlarlar. Bu yüzden sıkı bir vergi politikasının etkisi net bir şekilde görülmeyebilir. İçsel faktörler tam anlamıyla tanınmadığı takdirde, vergi mükellefleri fırsatçı olabilecekleri hissine kapılabilirler (Torgler, 2007: 70).

Bir toplumda vergi toplama adına sık sık yapılan uygulama değişiklikleri, o vergi sisteminde başarı sağlamaz. Mutlaka mükelleflerin vergi farkındalığı içinde olması istenilir. Vergi gelirinin artması için vergi bilincinin oluşması gerekir ki bu da ancak gönüllü vergi uyumu ile mümkündür. Gelişmiş toplumlarda vergi ile ilgili bilincin oluşmuş olmasının sebebi, o toplumdaki kişilerin en üst düzeyde kamu hizmetlerini almalarıdır. Ödediğı verginin karşılığını alan bu kişiler için vergi yük olmaktan çıkar ve vergiye karşı olumsuz tavır sergilemezler. Bu vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru orantının olduğunu göstermektedir.

2.2. Vergi Algısı

Algı, zihnin dış dünyadaki nesnelere varlığını ve özelliklerini sezgisel tanıma eylemi olarak tanımlanır. Algıda iletişim temeldir, bu nedenle algının gücünü anlamak gerekir. Algılama, insanın çevresindeki nesnelere, içindeki oluşumları duyu organlarını kullanarak seçme, organize etme ve yorumlama şeklinde üç aşamada kavramasıdır. Algı sadece mekanik ya da fiziksel bir eylem değildir. Algının bir özelliğı de kişisel bir süreç olmasıdır. İnsanın algıları sıklıkla doğru değildir ve birçok durumdan etkilenebilir (Oberholzer, 2005: 259).

İnsanlar, karşılaştıkları olaylara karşı algı-tutum ve davranış biçiminde durum sergilerler. Yani bir olay sırasında karar verirken ilk olarak olayı algılar, sonra bir tutum sergiler ve ona göre de bir davranış içine girerler (Taytak, 2010: 97).

Vergi algısı ise, bireylerin iç ve dış uyarıcıların etkisiyle, vergiye dair zihinlerinde oluşturdukları yargılar veya vergi olgusu hakkında bireylerin zihinlerinde şekillenen fikirler şeklinde tanımlanmaktadır (Sağlam, 2013: 319; Akıncı ve Başol, 2015: 172). Bir toplumda vergi bilincinin oluşabilmesi için öncelikle, verginin bireyler tarafından algılanması gerekmektedir (Özen, Altunoğlu ve Öztornacı, 2015: 280).

Bireylerin hükümet politikalarına ilişkin görüşleri, kamu harcamalarının gerekliliğine olan inancı, vergi denetimleri, vergi suçu cezaları, vergi yükü ve sosyo-demografik özellikleri vergi algısını etkilemektedir (Akıncı ve Başol, 2015: 172).

2.3. Vergi Algısının Önemi

İnsanlar nesnelere ve olaylar hakkında bilgi toplamak için duyularını kullanırlar. Sonra bunları organize eder ve etrafında neler olup bittiğini açıklamak

için bu bilgileri yorumlarlar. İnsanlar birbirlerini; fikirler, inançlar, değerler ve tutumları aracılığı ile algırlar. Yeni bilgileri aldıklarında bu araçlar ile bilgileri değerlendirir, sonuç olarak ya bu bilgileri kabul ederler ya da red ederler (Oberholzer, 2005: 259).

Vergi algısı, algılama kavramından yola çıkarak, insanların vergileri duyu organları aracılığıyla anlamlandırmasıdır. Vergi psikolojisi içerisinde yer alan vergi algısı, aynı zamanda insanların vergiye bakış açısını yansıtmaktadır. Vergiyi, kamu hizmetlerinin fiyatı gibi algılamak, verginin mantığını kavramak ve vergiyi doğru algılamak bakımından önemlidir. Vergilerin toplumun yararına olduğunu ve daha sonra hizmet olarak topluma yansıtacağı algısı ve bilinci, vergilere olumlu yönde bakmaya neden olacaktır (Sağbaşı ve Başoğlu, 2005: 126).

Mükellefin ödediği verginin yararlı bir şekilde kullanıldığını algılaması, vergiye gönüllü uyumu artırır (Torgler vd., 2008: 2). Eski çağlardan bu yana vergi kapasitesinin artması, mükelleflerin vergiyi algılamasına bağlıdır. Bu da vergi bilincinin oluşmasıyla sağlanmaktadır. Vergi bilincinin sağlanması için vergi ahlakı önemli bir faktördür (Tosuner ve Demir, 2007: 9).

Toplumun vergileri doğru algılaması, vergi alanındaki kayıt dışı ekonominin azaltılması ve böylece vergi gelirlerinin artması bakımından önemlidir. Vergi gelirlerinin artması ise, mali ve ekonomik yönden güçlü bir devletin sağlayacağı olanaklardan toplumun faydalanması anlamına gelmektedir (Sağbaşı ve Başoğlu, 2005: 126).

Vergileri kişinin doğru algılayamaması, dolayısıyla vergilerini vermemesi, sadece topluma zarar vermekle kalmaz, aynı zamanda devletin sunduğu hizmetlerden kişilerin kendisinin, yakınlarının ya da toplumun gereği gibi faydalanamamasına sebep olur. Uzun vadede ise ekonomiyi olumsuz yönde etkileyerek işsizlik, enflasyon, borçlanma sonucu borç faiz ödemelerinde sıkıntı gibi istikrarsızlıklar oluşur (Sağbaşı ve Başoğlu, 2005: 126).

2.4. Vergi Bilinci

Vergi bilinci konusunda literatürde çok fazla sayıda tanıma yer verilmiş olmasına rağmen henüz uzlaşmış bir tanıma rastlanılamamaktadır. Ancak genel olarak bireylerin vergiyi algılaması ve bunu davranışlarına yansıtmaya düzeyleri

şeklinde yer verilmiştir. Kamusal mal ve hizmetlerin sunumunun yerine getirebilmesi açısından verginin önemini bilen mükelleflerin, vergi ile ilgili ödev ve yükümlülüklerini yerine getirme istek ve arzusunun düzeyine vergi bilinci denir (Teyyare ve Kumbaşı, 2016: 4).

Güner' de (2008: 4) yer alan, Miriam Dornstein'dan alıntıya göre (1987: 59) vergi bilinci, "*bir verginin farkında olmak*" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi bilincinin kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından gerekli bir kaynak olduğunu bilen toplum bireylerinin, verginin adil ve toplum yararına kullanıldığına inanması ve vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir (Şenyüz, 1994: 83; Akdoğan, 2011: 189). Vergi bilinci, vergiyi ödeyen kesim için değil, toplumu oluşturan en küçük bireylerde dahi oluşması gereken bir olgudur ve mükellefin vergiye gönüllü uyumu ile vergiyle ilgili olaylara takınılan diğer tutumların ortak paydasıdır.

Yükümlülerin vergiye karşı davranışları, vergiyi nasıl algıladıkları yani vergi bilincini göstermektedir. Vergi bilincinin iyi bir şekilde kavrandığı bir toplumda kazandığı gelirden neden fedakârlık etmesi gerektiğini bilmesi, yükümlünün vergiye karşı davranışlarının olumlu yönde değişmesine neden olacaktır (Maciejovsky, Kirchler ve Schwarzenberger, 2007: 689). Vergi bilinci yalnızca vergi ödeme bilinci olarak da algılanılmamalı ve ödediği verginin nereye harcandığının denetimi olarak da düşünülmelidir.

Vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki isteklilik düzeyi ne kadar yüksek olursa vergilemede amaca o kadar çok yaklaşmış sayılır. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda vatandaşlar ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğinin, dolayısıyla ödedikleri vergilerin nerelere harcandıklarını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler (Yegen, 2013: 6).

Vergi vatandaşlar için hem bir kamu yükümlülüğü, hem de bir vatandaşlık görevidir. Bu yüzden vergi yükümlülüğü duygusunun geliştiği ülkelerde vatandaş olarak vergi vermenin bilinci, bu duygu ve görev anlayışlarının yeterince gelişmemiş olduğu ülkelerden daha yüksektir (Türk, 2011: 213).

2.5. Vergi Bilincinin Önemi

Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından vergi gelirlerinin kamu için olan önemini kavramış toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğini yani kamu tarafından nerelere harcandığını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler (Organ ve Yegen, 2013: 243). Vergi bilinci, yükümlülerin ahlaki değere verdikleri öneme göre değişmektedir (Kumluca, 2003: 94).

Vergi gelirin, devletin toplumsal ihtiyaçlarını karşılamasında önemli gelir kaynaklarından biri olduğunun farkında olan ve kendine verilen ödevi yerine getirmek için elinden gelini yapması, vergi bilincinin temelini oluşturmaktadır. Ancak vergi bilincinin gelişimi yalnız mükellef için değil, alacaklı olan devlet içinde önemlidir. Şöyle ki vergiyi toplayan kurum ve kuruluşların mükellefe yaklaşımı ve bu çalışanlardaki vergi bilinci, toplumun tamamında vergi bilincinin oluşmasını sağlayacaktır. Çalışanların bu konuda bilgilenmesi mükellefler içinde önem arz etmektedir (Torgler, 2004: 4).

Mükelleflerin kanunla güvence altına alınan hakları, bu kişileri daha bilinçli hale getirirken, kamu gelirlerinde de önemli ölçüde artış yaratmaktadır. Aksi takdirde mükellefler vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarına başvurarak kara para aklamaya yani kayıt dışı ekonomiye yönelecek ve vergi bilinci kaybedilecektir. Bu durum kamu hizmetlerinin etkin sunumuna engel olacak ve kamu gelirlerinin de azalmasını beraberinde getirecektir.

Vergi ödevinin mükellefin yapmış olduğu boş bir ödeme olmadığı konusunda bilgilendirilmesi vergi bilincinin temel amacıdır. Ayrıca mükelleflerin önyargılı yaklaşımlarından biri olan vergilerin kullanımını konusu, vergi bilinci üzerinde etkisi yadsınamaz (Torgler vd., 2008: 2).

Bir toplumda vergiye gönüllü uyumu artırmak için o toplumda vergi bilincinin oluşturulması gerekir. Böylelikle mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarındaki olumlu etki, devletin vergi gelirlerinde de artış sağlayacaktır. Böylece devletin adil ve etkin bir şekilde kamu hizmeti vermesi mümkün olacaktır.

Yükümlü vergiyi üzerinde bir yük olarak görmek yerine, hem toplumdaki diğer bireylerin hem de kendisinin faydalanacağı hizmetlerin sağlanması için gerekli bir kaynak olarak görmesi ancak vergi bilincinin artmasıyla gerçekleşir.

Vergi bilincinin gelişmesinde özellikle verginin iyileştirilmesi, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımı, verimlilik, basitlik ve uygulamasındaki kolaylık gibi unsurlara dikkat edilmelidir (Çınar, 2003: 99). Vergi bilinci ve ahlakının iyi yönde gelişmesi için ilk olarak vergi mükelleflerinin vergi uygulamalarına olan önyargılarının ortadan kalkması gerekmektedir.

2.6. Vergi Bilincinin Oluşmasında Etki Eden Faktörler

Mükellefin vergiye karşı davranışlarını etkileyen faktörler ile vergi bilincinin oluşması arasında olumlu bir ilişki vardır. Bu faktörlerde mükellef üzerine oluşacak herhangi bir olumsuz etki hem vergi bilincini zedeler, hem mükellefin davranışlarının olumsuz etkilemesine neden olur (Kirchler, Maciejovsky ve Schneider, 2003: 536-537).

Vergi bilincinin oluşmasında birçok faktör vardır. Bu faktörler, toplumun devlete olan güveni, vergi sisteminin adil olduğuna inanması, vergi denetim ve cezalarının etkinliği, kamu harcamalarının etkinliği konusunda şüphenin olmaması olarak sıralanabilir (Niemirowski, Baldwin ve Jwearing, 2003: 162). Vergi bilincinin oluşması sırasındaki etkili bu faktörleri genel olarak kişisel (bireysel) ve çevresel (dışsal) faktörler olarak sıralamak mümkündür.

Giresun’da gerçekleştirilen “Giresun - Vatandaşlık Bilinci ve Vergi” konulu panelde Karademir (2007) vergi bilincinin oluşmasını etkileyen, gelişmesine ve artırılmasına olanak tanıyan faktörleri aşağıdaki gibi belirtmiştir;

- Toplumun eğitim seviyesinin yükselmesi,
- Daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi,
- Toplumun gelir seviyesinin artması,
- Ödenilen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi,
- Aile içi eğitim ve okul eğitimi,
- Ekonomik ve mali sonuçların vatandaşlara yansımaları,

- Cezai yaptırımlar,
- Vergiye yönelik reklam kampanyaları,
- Vergi bilincine yönelik yarışmaların düzenlenmesi,
- Medyada bilgi şöleni ve
- Kongrelerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun vurgulanmasıdır.

Devletler, efektif olarak vergileri toplamayı hedefliyorlarsa, bu faktörleri doğru bir şekilde analiz edip değerlendirmeli ve bu faktörlerin olumsuz etkilerini gidermeye yönelik çalışmalar yapmalıdır.

2.6.1. Kişisel Faktörler

Vergi karşısındaki mükelleflerin davranışlarına etki eden faktörler bu kısımda anlatılacaktır. İlk olarak yükümlülerin davranışlarını etkileyen bireysel etmenlerin hangileri olduğunu incelenecektir. Bu etmenler içinde vergi ahlakı, eğitim, devlete olan bağlılık, ödeme gücü, siyasi yaklaşım, gelir düzeyi gibi etmenler ve cinsiyet, din, ırk, yaş, medeni durum, meslek gibi demografik özellikler de ele alınacaktır.

2.6.1.1. Demografik Özellikler

Cinsiyet, meslek, yaş, medeni durum, ırk ve din olguların vergi bilinci ve algılanmasında ayrı bir yere sahiptir. Vergi yükümlülerinin mesleklerine göre ödeyecekleri vergiler de ve vergi yükü de farklı olacaktır. Mesela, işçinin ödeyeceği vergiyle, mali müşavirin ödeyeceği vergi farklıdır. Aynı geliri edinen farklı meslek gruplarında çalışanlar ağır çalışma koşullarını öne sürerek, aynı vergiyi ödemeleri durumunda bile vergi yükünü subjektif olarak farklı hissedecektir.

Vergiye karşı tutumu kadın erkek ayrımı yani cinsiyet dağılımı da etkilemektedir. Yapılan çalışmalarda kadınlara göre erkekler daha fazla vergi kaçırmaktadır. Sebepiyse genel olarak çalışan erkek sayısının kadınlara göre fazla olmasıdır. Ayrıca potansiyel vergi mükellefi üniversite öğrencileri üzerinde yapılan araştırmalarda, erkek öğrencilere göre kız öğrencilerin daha yüksek bir vergi bilincine sahip olduğu görülmüştür.

Yaş faktörü ile ilgili yapılan çalışmalarda, özellikle gençlerin, dolaylı olarak iş bırakma ve yavaşlatma gibi durumlarla vergiden kaçınarak olumsuz bir tavır içine girmeleri, yeterince vergiye uyum sağlamadıklarını göstermiştir. Orta yaş ve üstü yaş

grubundakilerde ise, ödenilen vergilerin ikame etkileri nedeniyle vergi uyumunun daha çok olduğu görülmüştür.

Medeni durum için yapılan çalışmalarda ise, evlilerin bekârlara oranla daha çok vergi kaçırmaya meyilli olduğu görülmüştür. Evli kimseler daha çok sorumluluk altındadır ve gelir kaybetmeye tahammülleri yoktur. Harcanabilir gelirlerinin azaldığını düşünen bu kişiler fazla vergi ödemek istemezler.

Dini inanışlar da kişilerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarına etki eden etkenlerden biridir. Örneğin; İslam'ın beş şartından biri zekât vermektir. Zekâtın ödenmesi, dini bir emir olmasından dolayı Müslümanlar için önemlidir. Devletin almış olduğu vergilerin, dini referanslarla bir ilgisi bulunmamaktadır. Ama vergilendirmenin kutsallığı ve ihmal edilmesinin dinen hoş görülmeceği gibi açıklamaların yapılması, vergi karşısında davranışların olumlu olmasını ve vergi bilincinin yerleşmesini sağlayacaktır (Aktan ve Çoban, 2006: 151).

2.6.1.2. Vergi Ödeme Gücünün Etkinliği

Kişilerin elde ettiği servet, gelir ve yapmış oldukları harcamalarına göre ortaya konulan ve sahip olunan parasal gücü gösteren ödeme gücüdür. Vergi ödeme gücüyle kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını, geçimini asgari düzeyde yetecek kadar elde ettiği kazancı aşan miktarı oluşturmaktadır (Aktan vd., 2006: 139).

Bir toplumda yaşayan herkesin gelir düzeyi farklıdır. Bu Anayasa'nın 73. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür*". Böylelikle anayasa ile vergilerin ödeme gücüne göre alınması güvence altına alınmıştır. Bu farklılık vergi adaleti açısından da önem arz etmektedir (Kumluca, 2003: 93).

Bazı maliyeciler, vergi ödeme gücünün göstergesi olarak gelirin yerine tüketim harcamalarının olmasından yana olmuşlardır. Buna gerekçe olarak da tüketim harcamalarının gelir üzerinden vergilemeye göre sonuca ulaşmada daha adil ve gerçekçi olacağı gösterilmektedir. Bunun yanında tasarruf ve ulusal sermaye stokuna katkı sağlaması ve gelire oranla piyasa işleyişi üzerindeki olumsuz etkiyi yok edecek olması bakımından da önemli bir gösterge olarak ifade edilmektedir (Slemord, 1985: 236).

Devletin adil bir vergi yükü dağılımında bulunması için mükelleflerin vergiyi ödeme gücüne göre alınması, vergi bilincinin oluşması açısından önemlidir (Gökbunar, 1998: 12). Mükelleflerde vergi bilincinin oluşması için ödeme gücü dikkate alınarak hazırlanan bazı uygulamalar bulunmaktadır. Bu uygulamalar ise elde edilen gelir, sermaye, yapılan tüketimlerin ayrı ayrı vergilendirilmesi, muafiyet ve istisna, asgari geçim indirimi, vergilendirilen gelirin belli oranlara göre alınması, artan oranlar gibi bu uygulamalar, verginin ödeme gücüne göre vergilemede yardımcı olan araçlardır (Scholz ve Pinney, 1995: 510).

2.6.1.3. Vergi Ahlakı (Etiği)

Vergi bilincini etkileyen ya da oluşmasında olmazsa olmaz faktörlerden biri de vergi ahlakıdır. Vergi ahlakı gelişen toplumlarda mükellefler, vergi ödevinin yalnız maddi bir eylem olmadığını farkındadır. Verginin toplum adına faydalı kamu hizmeti sunulması için kullanılması gerekliliğini bilen, devleti onun için sorgulayan, vergi ödevini yerine getirmediği zaman vicdan muhasebesi yapan mükellefler için vergi ahlakı ve vergi bilinci sağlanmış olacaktır (Barber ve Odean, 2003: 440-442).

Vergi ahlakı, 1960'lı yıllarda ilk kez Alman bilim adamlarınca ortaya konmuş ve konuyla ilgili ilk çalışmalar Günter Schmölders öncülüğünde "Köln Vergi Psikolojisi Okulu" (Colonge School of Tax Psychology) tarafından yapılmıştır. Burada finansal durumların yalnızca geleneksel bir yaklaşımla ortaya konmaması gerektiği açıklanmış, vergi ahlakını vergi itaatsizliğine ait bir davranış olarak görmüşlerdir. Yapılan anket ve çalışmalarda vergi ahlakının göstergesi olarak bireylerin vergi sorumluluklarını kullanmışlardır (Torgler, 2003: 18-22).

Vergi ahlakı, devlet ile mükellef arasındaki ilişkiyi düzenleyen, mükelleflerin vergiyle ilgili yükümlülüğünü tam zamanında ve eksiksiz yerine getirmesine dayanan, vergi suç ve cezalarına takınılan dürüst bir davranıştır (Song ve Yarbrough, 1978: 444; Tosuner ve Demir, 2008: 356).

Vergi bilinci ve ahlakı, vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirmekle sorumlu olan yükümlülerin davranışlarına etki eden önemli kişisel faktörlerdendir. Bunun içindir ki vergi ahlakının oluşmasında önem arz eden faktörler, vergi bilinci içinde geçerlidir. Özellikle vergi veriminin artımı ve vergi kaybının önlenmesi için

gereklidir (Trogler, 2004: 3). Türkiye’de vergi etiği seviyesinin düşük oluşu vergileme sürecinde yaşanan problemlerin en önemli sebeplerindendir (Tunçer, 2002b: 103).

Bunun yanında vergi ahlakının oluşmasında vergi kültürünün de yer alması gerekmektedir. Farklı kültüre sahip iki ülkenin toplum bireylerinin vergi ahlakı farklılık gösterecektir. Örneğin, Işık’ın (2009: 859), Mummert ve Schneider’in 2002 yılında yapmış oldukları çalışmalarından yaptığı alıntıya göre, Doğu Almanya’da kayıt dışı ekonominin yani vergi kayıp ve kaçakçılığının boyutlarının Batı Almanya’ya göre düşük olduğu ifade edilmiştir.

Mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını etkileyen vergi ahlakı ile ilgili birçok araştırma yapılmış ve vergi psikolojisinin önemi vurgulanmıştır. Örneğin; Saruç ve Sağbaş’ın (2003: 93-94), yapmış olduğu anket çalışmasıyla vergi ahlakının vergi davranışları üzerinde etkisinin olduğu gözlenmiştir. Vergi kaçırma ile vergi ahlakının negatif bir ilişki içerisinde olduğu ve eğitimle vergi ahlakının yakından ilişkili olduğu görülmüştür. Ayrıca bu çalışmada kadınların erkeklere göre vergi ahlakı daha yüksek çıkmıştır. Eğitim seviyesi yüksek mükelleflerde vergi ahlakının yüksek olduğu görülmüştür.

Savaşan ve Odabaş’ın (2005: 25) yapmış olduğu anket çalışmasının sonuçlarına göre katılımcıların %85’i vergi ahlakının oluşmamış olmasının, vergi kayıp ve kaçaklarının nedeni olarak görmektedir.

Yapılan hizmetlerin ödenen vergilere oranla daha az olduğunu düşünmesi vergi ödevini yerine getirmede fedakâr davranmasına neden olmayacaktır. Ayrıca vergi ahlakı konusunda hassas davranan bir birey dahi vergi konusunda olumsuz bir davranış sergilerse, bu davranışın ilk önce vergi uygulamalarında yapılan yanlışlarda, daha sonra devlete olan güvensizlikte ilintili olabilecek nedeni araştırılmalıdır (User,1992b: 29, Engel, 1999: 65).

Vergi ahlakı yüksek olan kişiler verginin ödenmesinden haz duyarken, ödenmemesinden ise rahatsızlık duyar. Vergi ahlakı düşük olan kişiler ise vergi ödememek için yapılacak her türlü hileyi normal olarak kabul eder. (Şenyüz, 1995: 32)

Vergi borcunun ödenmesinde vergi ahlakı ve bilinci mühim bir paya sahiptir. Mükelleflerin aleyhine değişen vergi uygulamaları onların bu kavramlar karşısında hassas olmalarını engellemektedir. Vergi suçlarının işlenmesindeki önemli sebep, vergi ahlakı ve vergi bilincinin vergi mükelleflerince yeterince özümsememesinden kaynaklanmaktadır (Erard ve Feinstein, 1994: 16-18).

Vergi gelirindeki verimlilik, o toplumdaki vergi ahlakı ve vergi bilincinin mevcut seviyesiyle doğru orantılıdır. Vergi gelirlerinde verimin sağlanamamasının sebebi de vergi bilinci ve ahlakının tam olarak oluşmamış olmasıdır. Bu sistemin daha çok mükelleflerin beklentilerine uygun hale getirilmesi vergilerin verimini artıran bir etken olacaktır (Dülgeroğlu,1975: 242).

Bu faktörlerin yanı sıra mükelleflerin vergi ahlakının biçimlenmesinde çevre faktörü de önem arz etmektedir. Mükellef hem yaşadığı sosyal çevreden etkilendiği gibi yaşadığı sosyal çevreyi de etkileyebilmektedir. Devlete duyulan güvenin sarsıldığı bir ortam da bireylerin birbirini etkilemesiyle vergiye karşı önyargılı davranışlar artacaktır. Ya da dürüst davranılan bir toplumda vergi kaçırmanın vergi ahlakına ters düştüğünü düşünülmesi vergi kaybının azalmasına neden olacaktır (Gökbunar vd., 1998: 81).

2.6.1.4. Subjektif Vergi Yüğü

Vergi yüğü kavramı, İnan'a (2006: 212) göre, mükelleflerin bir dönemde ödemekle yükümlü olduğu vergilerin aynı dönem içerisinde kazanmış olduğu gelire oranıdır. Bu objektif vergi yüğü, mükellefin ödemiş olduğu vergi yükünün matematiksel ifadesidir.

Buna göre vergi yüğü ödenen vergi ile doğru orantılıdır. Eğer ödenen vergi artarsa vergi yüğü de artar, ödenen vergi azalırsa vergi yüğü de azalır. Buna karşılık, ödenen verginin tarifesinden kaynaklanan sonuç olarak vergi yüğü ödeme gücüyle ters orantılı olabilir. Vergi oranı azalan oranlı veya spesifik ise mükellefin ödeme gücü artarken vergi yüğü azalır, ödeme gücü azalırsa de vergi yüğü artar (Çoban, 2004: 24).

Vergi kayıp ve kaçaklarının ekonomik büyüme üzerinde ki olumsuz etkisi göz önüne alındığında, vergi yükünün azaltılması zorunluluğu ön plana çıkmaktadır. Bu kapsamda yapılacak olan vergi indirimleri vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi

yoluyla milli gelir artışına yol açacaktır. Uzun dönemde vergi indirimleri ekonomide canlılık yaratmak suretiyle potansiyel vergi alanları meydana getirmekte ve vergi gelirlerinin artışına neden olmaktadır

Vergi yükünün farklı algılanması mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarının farklı olmasına neden olmaktadır. Özellikle vergi borcunun yüksek olduğuna inanan yükümlünün davranışı ve bakışı vergi yükünü normal hissedenden bir mükellefe göre daha farklıdır. Vergi yükünde ki bu eşitsizlik vergi bilincinin oluşmasını ve vergiye gönüllü uyumu azaltan bir etkendir (Tunçer, 2002b: 104). Bunun yanı sıra vergiyi ödeyen mükellefin gelirinde bir azalmaya neden olduğu için mükellefin hissettiği ağırlık subjektif vergi yükünü oluşturmaktadır (User, 1992b: 62).

Ashworth, Heyndels ve Smolders'e (2003: 745) göre, vergi uygulamaları karşısında, mükellefin davranışlarına yansıyan subjektif vergi yükü ve vergi yükünü oluşturan faktörler önemlidir. Vergi veriminin daha iyi olması açısından mükellefin vergiye karşı davranışı önem arz etmektedir. Yükümlünün hissettiği yükün fazla olması yükümlünün davranışlarına olumsuz olarak yansiyacaktır. Verginin ödenmesiyle mükellefin kullanılabilir gelirinde azalmanın olması, mükellefin tüketim, tasarruf gibi durumlarını etkileyecektir. Verginin algılanmasında mükellefin hissettiği subjektif vergi yükü rol oynamaktadır.

2.6.1.5. Eğitim ve Öğretim Düzeyi

Eğitim düzeyi yüksek insanlar, yapılan vergi mevzuat değişikliğini daha çabuk anlar ve daha kolay bu değişikliğe adapte olurlar. Eğitimli mükellefler, vergilerin ekonomik amaçlarını bilir ve bilinç düzeyleri yüksektir. Bu bilinç, vergi kaçırma meyillerini de düşürür.

Vergi bilincinin oluşmasında vergi sisteminin adil olmasının yanı sıra eğitim de önemi vardır. Özellikle eğitimin toplumun en küçük bireyi olan çocuklardan başlanması vergi bilincinin geniş alanlara yayılması için önemlidir. Bugünün çocukları, yarının büyükleri olduğunun bilinç ve sloganıyla, vergi bilinci gelecek nesillere aktarılmalıdır (Şenyüz, 1994: 83).

Mali konuda yapılacak eğitim ve öğretim, vergi bilincini olumlu yönde etkilediği birçok çalışma ile de kanıtlanmıştır. Örneğin, Orviska ve Hudson'un

(2002: 89-92) İngiltere’de yapmış oldukları anket çalışmasında eğitimin ve öğretim düzeyinin artmış olması vergi bilincini artırmakta ve vergiye karşı olumsuz tutumların düzeltilmesinde etkisi olduğu görülmüştür.

User (1992b: 43), Avrupa ülkelerinde yapılan çalışmalarda eğitim düzeyinin yükselmesinin mali konulardaki olumsuz davranışları azalttığını ifade etmektedir. Vergilendirme karşısında olumsuz davranışlarda bulunanlardan çoğunluğu, gelir düzeyi yüksek olan ve devletin yapmış olduğu transfer harcamalarından az pay alan kişilerdir. Yalnız gelir düzeyinin yüksek olması ile vergiye karşı olumsuz tutumların varlığı eğitim ve öğretimin düzeyinin yükselmesi ile en aza indirilebilir.

Özellikle vergiyle alakalı küçük yaşlarda eğitimin verilmesi, vergiye karşı sorumlu ve bilinçli kimselerin yetişmesine olanak sağlayacaktır (Çiçek vd., 2008: 35). Vergiyle ilgili eğitimlerin ilk olarak ailede başlaması gerekmektedir. Bu eğitimler sayesinde kişilerin vergi ödemeye dair bilinçlendirilmesi mümkün olacaktır ve neden vergi ödediklerinin de farkına varacaklardır. Bu sayede bilgilendirilmiş ve eğitilmiş mükellefler, vergiye karşı olumsuz bir tavır içine girmeyeceklerdir.

2.6.1.6. Devlete Olan Bağlılık

Mükelleflerde vergi bilincinin oluşması ve gönüllü vergi uyumu için devlete olan bağlılık önemli bir göstergedir. Mükelleflerin vergileme yetkisini elinde tutan devlet hakkındaki görüşleri, vergiye karşı davranışlarını da etkileyen bir faktördür. Vatandaşlar genel olarak devleti soyut bir kavram olarak algılamakta, devlet ile ilgili düşüncelerini somut olaylarla değerlendirmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 151).

Gönüllü vergi uyumunu sağlamak ve vergi bilincini artırmak için devlete olan bağlılığın da artması gerekmektedir. Andreon, Erard ve Feinstein (1998: 820)’ ye göre, vergi bilincinin gelişmemesinin sonucu ortaya çıkan vergi kaybı ve kaçaklarının bir nedeni olarak vergi sistemini yönetenlere olan güvenin oluşmamasını gösterilmektedir. Özellikle, güven sağlanmaması durumunda mükellefler dürüst olarak beyanda bulunmamaktadırlar.

Orviska ve Hudson (2002: 83) İngiltere’de yaptığı anket çalışmasıyla vatandaşların vergi ödevini yerine getirmenin vatandaşlık görevi olduğunu benimsemiş olması devlete olan bağlılığın bir göstergesi olduğu görülmüştür.

Vergi bilincinin oluştuğu toplumlarda, devlete olan güven sağlanmış ve kamu hizmetlerinin de etkinliğinin arttığı görülmüştür. Yapılan ampirik çalışmalarda da görüldüğü üzere vatandaşların devlete olan bağlılığının olması, vergiyi yük olarak grseler bile vergiyi vatandaşlık görevi olarak kabul etmektedirler.

Devlete duyulan güvenin sarsıldığı bir ortamda ise tam tersine bir durum karşımıza çıkmaktadır. Bireylerin birbirini etkilemesiyle vergiye karşı önyargılı davranışlar artar (Gökbunar vd., 1998: 81).

2.6.1.7. Siyasi İktidar Hakkındaki Düşünceler

Devlet, zamana ve koşullara göre karar vererek vergilendirme yetkisini kullanabilir. Bir toplumdaki siyasi tercihler, o toplumda toplanan vergileri de etkilemektedir.

Siyasi iktidarın vergi ile ilgili reformları ya da politikaları çok ağır yükler getirmediğe görecelidir. Çünkü seçilecek olan siyasi partinin yapacaklarını önceden tahmin eden seçmen ona göre davranacaktır. Ayrıca yapılan her hangi bir ağır vergileme durumunda ise muhalefetin karşı çıkışıyla karşılaşacaktır. Bu da siyasi iktidarı desteklemeyen diğer mükelleflerin görüşlerini desteklemiş olacaktır (Vihanto, 2003: 114).

İktidardaki siyasiler, eğer uygulamaya koyacağı vergi politikalarıyla mükellefi daha çok rahatlatmayı amaçlıyorsa, vergiye gönüllü uyumu sağlamış olacaktır. Ancak vergi indirimleri yerine vergi gelirini daha çok artırmak için vergi oranlarını da artırırsa tam tersi vergi kaybına maruz kalacaktır. Dolayısıyla, iktidardaki siyasilerin mükelleflerin davranışlarını olumsuz yönde etkileyecek politikalarından uzak durması onların lehine sonuç doğuracaktır (Torgler ve Schneider, 2004: 27).

2.6.1.8. Gelir Düzeyi

Kişilerin servet ve gelir seviyeleri birbirinden farklı olabilmektedir. Vergide esas, ödeme gücüne göre adaletli bir vergi sistemi oluşturmaktır. Yükümlülerin gelir seviyelerinin vergiye olan tutumlarıyla alakalı çokça araştırma yapılmış ve yapılan çalışmalardan ulaşılan bulgular yükümlülerin gelir seviyesi artar iken, vergi kaçırma meylinin de arttığı yönünde sonuçlara ulaşılmıştır (Kumluca, 2003: 93).

Vergi ödeme gücünün nasıl ve neye göre tespitinin yapılmış olması tek başına yeterli değildir. Daha önce de ifade edildiği gibi herkesin gelir seviyesi farklıdır ve buna göre vergi alınması yükümlülerin vergi karşısındaki olumsuz düşünce ve davranışlarını da aza indirmede yararlı olacaktır (Demir, 2009: 9).

Gelir seviyesi yüksek olan vergi yükümlülerinin, gelir artışıyla ödemesi gereken vergi de artmaktadır. Bu da gelir seviyesi düşük olanlara oranla vergi kaçırma meyilinin daha çok olmasına sebep olmaktadır. Başka bir sebepten; gelir seviyesi düşük yükümlülerin vergi kaçırma nedeniyle ödemek zorunda kalacağı yüksek cezanın, ekonomik olarak bu mükellefi zorlayacağı fikridir. Bu, vergiye karşı davranışlarla gelir seviyesi arasında ters yönlü bir ilişki bulunduğunu göstermektedir. Ayrıyeten mükelleflerin kendi aralarında gelir eşitsizliğinin bulunma durumu, vergi uyumunu olumlu yönde etkilememektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 21).

2.6.1.9. Mükellefin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı

Mükelleflerin, vergi yükümlülüklerini yerine getirirken ki tutum ve davranışları, başka mükelleflerin tutum ve davranışlarını da etkilemektedir.

Aynı gelir düzeyinde olan mükelleflerden bir kısmı vergisini tam olarak ödemiorsa bu davranışları, vergi ödevlerini tam olarak yerine getiren diğer mükellefleri olumsuz etkileyecektir. Örneğin vergisini tam ve doğru bir şekilde ödeyen bireyler, vergisini ödemeyenlerden olumsuz yönde etkilenecektir. Özellikle, vergisini tam ödemeyen bireylere getirilen aflar gibi uygulamalar, vergi ödevini yerine getirenlerin kendilerini kötü hissetmelerine neden olacaktır (Feldstien, 2008: 21).

Konuyla alakalı yapılmış çalışmalar, vergi yükümlülerinin birbirine karşı bakış açısının önem arz ettiğini ve birbirinden gerçekten çok etkilendiği göstermiştir. Örneğin; Yüce ve Gerçek'in (1998: 24) yapmış olduğu anket çalışmasında, katılımcıların çoğunun vergilerini tam ödemediğini belirtmeleri, yükümlülerin birbirine karşı çokta güven duymadıklarını göstermiştir.

Scholz ve Lubell'in (1998: 415) Amerika'da 299 kişiyle yapmış olduğu anketin sonucunda, devletten sağlanan itimat kadarınca mükellefin birbirine sağladığı güven de vergisel geliri artıran bir faktör olarak görülmüştür.

2.6.1.10. Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı

Vergi mükelleflerinin vergiye karşı davranışlarını etki yaratan başka bir etken ise devlet harcamalarındaki durumdur. Devlet tarafından tahsil edilen vergilerin ne kadar etkin ve randımanlı kullanıldığı, mal ve hizmetten faydalanan kadar, onu vergi olarak ödeyen mükellefleri de ilgilendirir.

Vergi mükellefleri, devletin mal ve hizmetin sunumuna dair yapacağı savurganlık ve israf konusuna çok dikkat etmekte ve böyle bir tavır içine girip girmeyeceğini takip etmektedir. Eğer böyle bir durum söz konusu olur ise mükellefin vergi ödeme isteği olumsuz etkilenecektir (Finkelstein, 2007: 50).

Gerçek ve Yüce'nin (1998: 24) yaptığı çalışmada mükelleflerin çoğu, devlet hizmetlerinden yararlanmadıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca kamu harcamalarında savurganlık yapıldığını ve kısılması gerektiğini söylemişlerdir. Mükelleflerin kendilerinin mali açıdan sömürüldüğünü düşünmesi, vergiye karşı davranışları olumsuz etkileyecektir. Mükelleflerin devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerini kendi ihtiyaçlarını karşılayan hizmetler olarak görmesi vergi uyumunu artırır fakat tam tersi durum yukarıda da belirtildiği gibi vergi uyumunu olumsuz etkileyecektir (Tunçer, 2002b: 100).

Devletin yaptığı harcamalarının büyüklüğü, nereye ve ne şekilde yapılmış olduğu gibi sorulara cevap verme durumu, mükelleflerin devletle oluşturduğu güven ilişkisini tazeleyecektir. Nitekim vergi bilincinin gelişmesine de olumlu katkı sağlayacaktır. Sunulan hizmetlerin yerinde ve tercihlere uygun olması da vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkileyecektir (Kirchler vd., 2003: 550).

2.6.2. Çevresel Faktörler

Bireylerin vergi bilinç ve vergi ahlakları üzerinde belirleyici olabilen faktörlerden bir diğeri de çevresel faktörlerdir. Çünkü bireylerin vergi konusundaki düşünceleri üzerinde sadece bireysel faktörlerin etkili olduğunu düşünmek eksik ve yanlış olur. Mükellef davranışlarını daha iyi çözümleyebilmek ve anlamak adına bireysel ve çevresel faktörleri birlikte değerlendirmek daha doğru olacağı için, çevresel faktörler başlığı altında vergi idaresi ve vergi sisteminden kaynaklanan faktörler incelenecektir.

Çevre faktörü, mükelleflerin vergi ahlakının biçimlenmesinde de önem arz etmektedir. Mükellef hem yaşadığı sosyal çevreden etkilendiği gibi, yaşadığı sosyal çevreyi de etkileyebilmektedir. Devlete duyulan güvenin sarsıldığı bir ortam da bireylerin birbirini etkilemesiyle vergiye karşı önyargılı davranışlar artacaktır. Ya da dürüst davranılan bir toplumda vergi kaçırmanın vergi ahlakına ters düştüğünü düşünülmesi vergi kaybının azalmasına neden olacaktır (Gökbunar vd., 1998: 81).

2.6.2.1. Vergi Afları

Af genel olarak suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Mali af kavramı ise vergi yasalarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların, ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilir (Keleş, 2002: 76-77).

Vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak çıkardığı kanunla, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uyguladığı idari ve hukuki yaptırımları ortadan kaldırması ve alacak hakkından vazgeçmesidir.

Vergi afları, mükellefin geçmiş hatalarını temizleyerek vergiye olan itaatlerini arttırır ve zamanında ödeyemediği vergi borçları sebebiyle karşılaştığı parasal veya cezai kovuşturmalardan kısmen veya tamamen kurtulma imkânı verir. Vergi aflarıyla, vergi mükelleflerine genelde belli yıllarda vergi beyannamesini bir kez daha inceleme imkânı sağlanır. Bu sayede mükellefler, daha önceki beyanlarında kaçırdığı vergiyi öderken, değişiklik yapma ayrıcalığına da sahip olurlar.

Vergi afları, özellikle siyasi, mali ve ekonomik bunalımın ardından hükümetlerin acil gelir yaratabilmek için başvurduğu bir yöntemdir. Bu sayede geçici bir gelir kaynağı yaratılır.

Vergi affı kısa dönemde vergi gelirlerini arttırdığı için genellikle ekonomik nedenlere dayanır. Fakat vergi affı ekonomik nedenlerin dışında hukuki, siyasi, idari ve teknik nedenlere de dayanabilir. Her ne gerekçeyle olursa olsun vergi affı uygulamaları toplumda bir kesim tarafından olumlu karşılanırken, diğer bir kesim tarafından ise olumsuz karşılanabilmektedir (Savaşan, 2006: 41-44).

Vergi affını olumlu karşılayanlara göre, çıkarılan vergi aflarının bazı nedenlerden dolayı gerekli olduğu ve fayda sağladığı savunulur. Daha önceden bilerek ve isteyerek vergi kaçırmış ve sonra pişman olmuş mükellefler ile zamanında

ödeme gücü olmadığından dolayı vergisini ödeyememiş dürüst mükelleflerin yeniden vergi sistemine kazandırıldığı düşünülür. Bu af sayesinde sisteme entegre olan bu mükelleflerin, vergi ahlaklarının ve bilinçlerinin artırılmasına yönelik de bir imkân sağlanmış olur.

Tunçer'in 2001 yılında yaptığı çalışmasında ele aldığı bir başka olumlu görüşe göre, vergi affıyla birlikte mükelleflere daha etkili bir hizmet sunulması ve sorumluluklarına dair daha iyi bir eğitim verilmesi, vergi uygulamasının iyileştirilmesine yönelik daha çok harcama yapılması ve vergi kaçakçılara yönelik daha sert yaptırımların uygulanması biçiminde tedbirlerin alınması halinde bir defaya mahsus vergi afları, vergiye daha fazla uyum sağlanmasına yol açar.

Vergi aflarını olumsuz karşılayanlar ise; vergilerini zamanında ödemeyen vergi kaçırarlara, vergi suçu işledikleri için vergi aflarını verilen bir ödül olarak değerlendirirler. Dürüst mükellefi cezalandıran, vergi adaletsizliğine sebep olan aflar, kısa dönemde gelir sağlasa da uzun dönemde yine gelir kaybına neden olacaktır. Devamlı affa başvurulması kanunlara ve adalete olan güvensizliği artıracak, vergi kanunlarına uyumu azalttığı gibi vergi ahlakı ve bilincinde de negatif yönlü bir etki yaratacaktır.

Gerçekten de yüksek vergi ahlakı ve vergi bilincine sahip olan bir mükellef, vergi affından sonra kendisini kandırılmış hissedebilir. Çünkü kendisi belki de çeşitli zorluklarla elde ettiği gelirinin bir kısmını vergi olarak devlete öderken, vergi affından yararlanan bir kişiyi gördüğü zaman doğal olarak haksızlığa uğradığını düşünür ve vergiye karşı içsel motivasyonu düşer. Ayrıca vergi affı, yükümlünün tekrar bir vergi affı çıkacağına yönelik beklenti içerisine girmesine ve bu yönde davranmasına neden olabilir. Yani vergi affından sonra, önceki dürüst mükellefler vergi dürüstlüklerini azaltarak, sonraki vergi afları için beklenti içinde olabilirler (Torgler ve Schaltegger, 2005: 406).

Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler, vergi affından yararlanarak cezalandırılmayan mükellefleri gördükçe olumsuz etkilenebilirler. Aflardan yararlanan vergi yükümlüleri de aynı şekilde affın yeniden çıkacağını, yeniden afftan yararlanacağını, yine cezalandırılmayacağını ve yine haklı çıktıklarını görerek olumsuz tutum ve davranış içine girebilirler.

Manisa ili Merkez ilçede 240 tane gerçek usulde gelir vergisi mükellefe anket yapan Çetin'in 2007 yılında yaptığı çalışmaya göre vergi aflarının vergi mükellefleri üzerindeki tutum ve davranışlarına olan etkisini araştırmıştır. Ankete katılan bu mükelleflerin % 80,7'si tekrar vergi affının çıkacağını, % 52,4'ü vergi aflarının vergisini eksiksiz ve zamanında ödeyen mükellefi cezalandırdığını ve % 91,1'i Türkiye'de vergi sisteminin adaletli olmadığını düşünmektedir. Söz konusu ampirik çalışmanın sonuçlarından da anlaşılacağı üzere ülkemizde vergi aflarının mükellef tavırları üzerinde olumsuz bir etki yarattığı söylenebilir (Çetin, 2007: 180-184).

2.6.2.2. Vergi Adaleti

İyi bir vergi sistemi için vergileme ilkelerinden biri de adalet ilkesidir. Adalet kavramı mutlak ve kesinliği olan bir kavram değildir. Aynı şekilde vergi adaleti içinde geçerlidir. Kişiden kişiye değişim gösterecektir. Kimileri için adalet kavramı adil dağılım iken kimileri için ise kendi çıkarlarını koruyan bir adil dağılım istemektedir (Gencel, 2005: 150).

Vergi adaleti, vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması olarak ifade edilir. Vergi, mükellefin ödeme gücüne ve kamu hizmetinden yararlanma derecesine göre alınır, adil bir vergi sisteminden bahsetmek mümkün olacaktır. Vergide adaletin sağlanması için, vergi ödeme gücüne göre, eşit olanlara eşit, eşit olmayanlara da farklılaştırılarak uygulanması gerekir.

Adaletli bir vergi sisteminin varlığı ve vergi yükünün eşit dağılımı mükelleflerin vergiye uyumunu sağlayacak etkenlerdendir. Bazı kişi ve gruplara karşı vergi istisna ve muafiyetleri gibi uygulamalarla birtakım imtiyazların sunulması; ayrıcalıklı davranılması diğer yükümlülere ağır vergi yükünün yüklenilmesi, toplumsal açıdan istenilmeyen durumların ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir. Ayrıca mükelleflerin adil şekilde davranılmadığını düşünmesi vergiye karşı vergiden kaçınma, vergi reddi ve vergi kaçakçılığı gibi olumsuz davranışlarda bulunmasına neden olacaktır (Tuay ve Güvenç, 2007: 28).

Mükellefler arasında vergi ödevinin adaletli bir şekilde dağıtılması yani vergi adaleti kavramı ikiye ayrılmaktadır. Bunlar, dağıtım adaleti ve prosedürel adalettir. Dağıtım adaleti, mükellefler arasında vergi yükünün nasıl dağıtıldığını konu edinmiştir. Burada amaç, sübjektif vergi yükünün adil dağıtılmasıdır. Prosedürel

adalet ise vergilemede mükelleflerin yapmış olduğu işlemlerinde, bu işlemlerin adaletli yapıldığını algılamasıdır. Burada kırtasiyeciliğin, bürokrasinin en aza indirilmesi hizmet etkinliğinin ve ayrımcılığının sona ermesini ifade etmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 142-145).

2.6.2.3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Mevzuatın Sık Değiştirilmesi

Vergi sisteminin yapısı, mükelleflerin vergiye karşı tutumları üstünde etkili etmenlerden bir diğeridir. Basit ve kolay anlaşılabilen vergi yapısı sayesinde mükellefler yasaya uygun davranırlar. Eğer vergi yapısı kompleks karışık bir yapıda olur ise burada mükellefin fark etmeksizin veya bilinçli vergiye uyum derecesini azaltır ve doğru beyanda bulunma ihtimalini de ortadan kaldırır. Vergi yapısının karmaşıklığı yönetim ve uyum maliyetlerini artırırken ve yükümlüye ödediği verginin yanı sıra başka bir bilirkişiden yardım alma hususunda ek maliyetler de yaratır. Gönüllü vergi uyumunun maliyetlerinin dünya çapında % 2 ile % 10,8 arasında değiştiği düşünüldüğünde, vergi sisteminin karmaşıklığından kaynaklanan bir uyum maliyeti artışının mükellef davranışları üzerinde olumsuz etki yaratacağı açıktır. Nitekim Cuccia ve Carnes'in (2001) yaptıkları araştırmada vergi ahlakı ile vergi yapısının karmaşıklığı arasında anlamlı bir ilişki olduğunu bulmuşlardır (Demir, 2008: 85).

Vergi psikolojisi bakımından ise vergi mevzuatının daimiliği oldukça önemlidir. Çünkü belli bir vergi çeşidi ve yöntemi ile ne kadar uzun süre yaşanırsa, bu vergiye o kadar çok alışılır. Yani uzun zaman boyunca uygulanan bir vergi, vergi ödeyenlerin vergiye karşı olası tepkilerini azaltmalarına neden olur. Değişen bir vergi yapısı olduğu zamanlarda yükümlüler mevzuattaki yeni düzenlemeleri takip ve uygulama güçlüğü çekerler ve yeni vergilere hemen adapte olamazlar (Şenyüz, 1995: 100). Vergi mevzuatında yapılan sürekli değişiklikler, mükelleflerin vergi psikolojisini olumsuz etkiler ve yeni uygulamalara karşı direnç göstermesine sebep olur.

Öte yandan vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi, karışık vergi yapısını daha da karışık duruma getirerek yükümlülerin mevzuata uyma maliyetlerini de artırır (Kaynar, 2007: 44).

18. yy. düşünürü Adam Smith'in 1776 yılında kaleme aldığı iktisadın açılış kitabı olarak sayılan Milletlerin Zenginliği adlı eserinde, vergilemede kesinlik ilkesinden bahsedilmiş, mükellefin ödeyeceği vergi miktarını, zamanını ve ödeme şeklini önceden bilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Vergi mevzuatı üzerinde sık sık yapılan değişiklikler ise vergilemede kesinlik ilkesinden sapmalara yol açar. Mükellefler vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirlerken tereddüde düşebilir, kasıtsız olarak vergi uyumsuzluğuna neden olabilirler. Örneğin vergi beyannamesini doldurma konusunda problem yaşayan bir mükellef, istemeden de olsa vergi uyumsuzluğuna neden olabilir. Bazı mükellefler ise kasıtlı olarak vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma girişiminde bulunup, gerekçe olarak da değişen vergi mevzuatının arkasına saklanabilirler. Neticede her iki şekilde de kısa aralıklarla değişen vergi mevzuatı vergilemeyi olumsuz etkiler (Tuay ve Güvenç, 2007: 31).

Kısa aralıklarla değişen vergi mevzuatı, vergiye karşı mükellefin bakışını ve davranışlarını olumsuz etkilese de bu, vergi mevzuatının uzun süre değiştirilmemesi gerektiği anlamına da gelmemelidir. Çünkü vergi mevzuatında ülkenin değişen sosyoekonomik şartlarına uygun olarak ve dış ülkelerdeki mali mevzuatla koordinasyon sağlamak için değişiklik yapılması gayet doğaldır (Karatoy, 2009: 82).

2.6.2.4. Vergi İdaresinin Etkinliği

Vergi psikolojisini belirleyen unsurlardan bir tanesi de vergi idaresinin etkinliğidir. Bilindiği üzere vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme sürecinde vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatla belirgin hale gelen vergi borcu (devlet açısından alacak) tebliğ sonrası tahakkuk ederek ödenecek hale gelmekte ve tahsil aşamasındaki ödeme ile sona ermektedir. Söz konusu vergilendirme süreci aşamalarının hepsinde vergi idaresi görevli ve yetkilidir. Bu yüzden vergi sistemlerinin etkinliği, sadece iyi hazırlanmış bir vergi mevzuatına bağlı olmayıp, vergi idaresinin etkinliğine ve bütünlüğüne de bağlıdır. Yani vergi sisteminin etkinliği sadece yerinde ve adaletli vergi kanunlarının varlığına değil, aynı zamanda bu kanunları uygulayacak yeterli sayıda vergi dairesinin bulunmasına da bağlıdır. Bu nedenle vergi idaresinin yapısı, kapsamı ve kaynakları, vergi personeli, vergi denetimleri, vergi idaresi-yükümlü ilişkileri gibi faktörler yükümlülerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde çok etkilidir (Yeniçeri, 2004: 912).

Kurulmuş her örgütün amacına ulaşması için bazı şartları sağlaması gerektiği bir gerçektir. Bu şartlardan biri de örgütün karşı karşıya kaldığı kişilerle olan ilişkilerinin belirli bir düzen ve anlayışla yürütülmesidir. Vergi idaresinin muhatap olduğu kişiler yükümlüler olduğu için vergi bilinci ve vergi ahlakının yükümlü-idare ilişkilerinde önemli bir belirleyen olduğunu söyleyebiliriz. Yükümlüler vergileri karşılıksız ve yasal bir zorunluluk olarak ödemeleri neticesinde acı hissettikleri için vergi daireleri ile kurulacak olan ilişkilerde daha duyarlı ve hassas olan taraf olacaklardır. Bu gerekçe ile de yükümlüler daha fazla ilgi bekleyebilirler (Şenyüz, 1995: 102).

2.6.2.5. Vergi Denetimlerinin Etkinliği

Devlet, kamu geliri elde ederken araç olarak kullandığı vergiyi, tam zamanında ve eksiksiz toplamayı hedefler. Bunu yapabilmek için denetime ihtiyaç duyar. Vergi denetimi sayesinde, vergi ödeyen mükelleflerin hakları da güvence altına alınır.

Vergi sistemleri günümüzde büyük ölçüde beyan esasına dayanır. Mükellefler tarafından verilen beyannameler aracılığı ile vergi beyanı ve tarihi idareye bildirilir. Etkin bir vergi denetimi için beyannameye dayalı yapılan bu bildirim gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı çok önemlidir. Vergi yükümlülerinin daha önceki yıllarına ait işlemlerinin denetlenmesi, vergi kaybına sebep olan işlemlerin anında ortaya konulamaması sonucunu doğurmakta, bu da etkisiz ve yetersiz vergi denetim yapısını göstermektedir. Daha sonra yapılan incelemelerde belge ve defter üstünde geçmişe dair noksan ve hataların tespit edilmesi oldukça zordur.

Devlet, vergi beyanını olduğundan düşük göstererek ya da hiç vergi ödemeyerek vergi kaybına yol açan yükümlüleri tespit etmek amacıyla vergi denetimlerinde bulunur. Vergi denetiminde önemli olan nokta ise denetimin etkin olmasıdır. Çünkü etkin bir vergi denetimi, yükümlülerin hem yakalanma olasılıklarını artırdığı, hem de yükümlülerin vergilemede adalet algılamasını olumlu yönde etkilediği için yükümlü psikolojisi ve buna bağlı oluşan davranışları üzerinde çok önemli etkiye sahiptir. Bu yüzden bir devletin vergileme sanatına ne kadar hâkim olduğu, yükümlülerin zihniyetini dikkate alan ve psikolojik şartları yerine getiren vergi denetim yönteminde en açık şekilde görülmektedir (Turhan, 1993: 220).

Mükellefin vergiye bakış açısını vergi denetimlerinin sıklığı da etkilemektedir. Çünkü yükümlü denetimler neticesinde yakalanma olasılığını gözden geçirerek vergi konusunda bu yönde hareket eder. Yükümlü vergi denetimlerinin yeterli olmadığı bir ortamda yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu düşündüğü takdirde vergi ahlakını düşük tutar ve vergi kaçırmaya yönelebilir. Denetimlerin sıkı olduğu, dolayısıyla yakalanma ihtimalinin yüksek olması halinde ise yükümlünün işlediği suç nedeniyle cezayla karşılaşacağını bildiği varsayılarak vergi ahlakını yüksek tutması beklenir.

Vergi incelemelerinin zamanlaması da bir diğer etkidir. Vergi uyumsuzluğunun bulunduğu dönem ileriki bir dönemde tespit edilebilecektir. Ayrıca incelenen dönemde uyumsuzluğa rastlanılmadığı gibi farklı dönemlerde de uyumsuzluk olabilecektir. Geçmişle ilgili olarak meydana gelen bir vergi uyumsuzluğu sadece vergi değil ceza ile beraber düzenleme bulacaktır (Biberoğlu, 2006: 41).

Vergi denetiminin vergi kaçırılmasının önlenmesi, ek gelir sağlanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması, vergi bilincinin geliştirilmesi ve vergi kanunun hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak şekilde uygulanmasını sağlama gibi pek çok amacı vardır. Fakat vergi denetiminin esas amacı, mükelleflerin yürürlükte olan mali mevzuata uyup uymadıklarını denetlemek, denetlenmeyenlerde de her an denetlenebilecekleri olasılığını yaratarak caydırıcı bir etki yapmaktır. Çünkü yükümlü denetimler sonucunda tanıdığı birisinin kaçırıldığı vergi nedeniyle yakalandığını gördüğü zaman kendini doğru beyanda bulunma baskısı altında hissedecektir. Vergi ödeme konusunda içsel motivasyonu düşük olsa dahi yani vergi ahlakı düşük bile olsa hissettiği bu baskı sonucu yükümlü, vergisini düzenli ve gerçeğe uygun bir şekilde ödeyecek ve böylece vergi ahlakı yüksek seyredecektir. Konu hakkında yapılan çalışmalarda ister hiç denetim geçirmeyen yükümlüler, ister çok sık denetim geçiren yükümlüler olsun ayrıma gidilmeksizin yükümlülerin denetimin önemini farkında oldukları ve denetlenme olasılığının bile beyanı olumlu olarak etkileyeceği sonuçlarına varılmıştır (Demir, 2008: 88).

Ülkemizdeki mükellef sayıları, söz konusu mükelleflerin beyannamelerini denetlemekle yükümlü denetim elemanlarının sayıları ve yıllar itibarıyla vergi denetim sayıları incelendiğinde, beyan usulünün başarısının mükelleflerin vergi

bilinçlerine bağlı olduğu sonucu çıkmaktadır (Sürmen, 1992: 2627). Çünkü ülkemizde vergi denetim elemanlarının sayısı etkin bir vergi denetimi yapılması için yeterli düzeyde değildir. Denetim elemanlarının sayılarının az olması ise denetim oranının düşük olmasına neden olmaktadır. Geçmiş yıllarda yapılan çalışmalarda denetim oranları %2,9 olarak bulunmuş, ortalama 100 mükellef arasından sadece 3'ünün denetlenebildiği görülmüştür. Yani ülkemizde denetim oranı bir hayli düşük seviyededir. Şöyle ki her yıl farklı mükellefin denetleneceği varsayıldığında, bir vergi mükellefi 34,5 yılda bir defa vergi incelemesine tabi tutulabilecektir. Ülkemizdeki vergi denetim oranının düşük olması vergilemeyi olumsuz etkilediği için de bu noktada mükelleflerin sahip oldukları vergi bilinçleri önem arz etmektedir. Çünkü vergi bilincine sahip mükellefler denetlenme ihtimallerinin düşük olduğunu bilmelerine rağmen vergi ile ilgili üzerlerine düşen görev ve sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde yerine getirirler. O halde başarılı bir vergilemeden söz etmek istiyorsak temel şart mükellefin vergi bilincinin geliştirilmesi olmalıdır (Yegen, 2013: 5-6).

2.6.2.6. Vergi Oranları

Devletin vergi gelirini artırmak için başvurduğu yollardan bir diğeri de vergiye uyguladığı oranları artırmaktır. Bu yöntem yükümlü tarafından istenilen bir durum değildir. Çünkü vergi oranının artması ödenmesi gereken verginin de artmasına ve borcun da çok daha fazla olmasına sebep olur.

Türkiye'de vergi denetiminin az ve yetersiz oluşu ile azalan vergi gelirlerinin artırılabilmesi için devlet, ya yeni vergiler çıkarır ya da vergi oranlarını artırır. Vergi sayılarındaki ve vergi oranları artış mükellef için bir yük teşkil eder. Bu da mükellefin vergiye bakış açısını olumsuz yönde etkiler. Vergi oranlarının artması yönündeki uygulamalar, vergi kaçakçılığına yol açar. Marjinal vergi oranlarının düşürülmesi, vergi tabanının genişlemesine ve beyan edilecek verginin artmasına neden olur. Gelişmekte olan ülkelerde vergi oranları, gelişmiş ülkelere göre daha yüksektir.

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının derecesi ile vergi oranları arasında doğru orantı vardır. Bunun nedeni ise hissedilen vergi yükünün değişen vergi oranına bağlı olarak ağırlaşması ya da hafifleşmesidir. Vergi yükünün artması durumunda harcanabilir gelir düzeyi azalacağından yükümlü eski refah seviyesine

geri dönmek isterse daha fazla çalışmak zorunda olacağı için bu durumdan psikolojik olarak hoşnutsuz olabilir. Bu hoşnutsuzluk ise yükümlüyü vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma düşüncesine yönlendirebilir. Bu demek oluyor ki yükümlü tarafından vergi oranları konusunda sahip olunan fikir yükümlünün vergiye gönüllü uyumunu yakından etkilemektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 32).

Mükelleflerin vergilere karşı göstereceği tepkiler mevcut vergi oranları hakkındaki düşünceleri ile alakalıdır. Vergi oranlarının yüksek olduğu kanaatinde olan yükümlüler vergilere karşı olumsuz tepki verebilirlerken, oranların düşük ya da makul seviyede olduğunu düşünenler vergilere olumlu tepki verebilirler (Biberoğlu, 2006: 39).

Vergi oranlarının yüksek oluşu, vergi kayıp ve kaçığının en önemli sebebidir. Mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği bir tepki olan vergi kaçırma da teşvik eder. Bu vaziyet vergi matrahını erozyona uğratarken ve aynı zamanda gelir kaybına da sebep olur.

2.6.2.7. Vergi Cezaları

Vergi cezaları, mükellefler için caydırıcı bir özellik taşımaktadır ve vergi kaçırma eğiliminden uzaklaşmalarını da sağlar. Vergi suçu işlenirse, vergi cezasıyla karşı karşıya kalınır. Bu cezalar para cezaları, olduğu gibi hapis cezaları da olabilir. Cezalandırılmaktan çekinen mükellef, bu baskı ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyi tercih eder. Fakat mükellefin cezalandırılabilmesi için, vergi suçunu işlemiş olması yetmez, mutlaka denetim ile vergi suçunun ortaya konması ve yaptırımı olan ceza ile sonuçlandırılması gerekir.

Bireylerin vergilemeye ilişkin suç sayılan davranışları ortaya koyma derecesi, vergi cezalarının etkinliğine bağlıdır. Mükellefler, denetim etkinliğine bağlı olarak ortaya çıkan yakalanma olasılığını ve cezaların etkinliğini göz önünde bulundurarak, vergiye tabi kazancının ne kadarını beyan edeceği, ne kadarını kaçıracağı konusundaki tercihini yapacaktır. Suç ve cezalar açısından etkinliği sağlanmış bir vergi sistemi içerisinde birey tüm, tercihini tüm kazancını beyan etme yönünde yapacaktır. Vergi cezalarının etkinliği aynı zamanda bireylerin vergi adaletinin sağlandığı düşüncelerinin artmasıyla vergiye gönüllü uyumları artacaktır (Aktan ve Çoban, 2006: 137-157).

Cezalar yalnızca mükelleflere değil, vergi sorumluları, kanuni temsilciler ve bunların suçlarına ortak olan ve yardım edenlere ayrıca vergi yasalarında bahsi geçen görevini yapmayan kamu memurlarına kesilir. Verginin beyan edilmediği durumlarda maddi cezaların yanı sıra bazen mahkemece hapis cezası da verilmektedir. Vergi sorumluları ve mükelleflerin vergiyi ödeme konusunda vergi cezalarının caydırıcı özelliği de bulunmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÜNİVERSİTE ÖĞRENCİLERİNİN VERGİ BİLİNÇLERİNİN VE VERGİ ALGILARININ İNCELENMESİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

3.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Araştırmanın konusu, Ahi Evran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde öğrenim gören üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve vergi bilinç düzeylerinin incelenmesidir. Araştırmanın amacı, üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve vergi bilinç düzeylerinin tespit edilerek, vergiye bakış açıları, vergi görevlerini algılamaları, verginin ne düzeyde yük olduğuna yönelik görüşlerinin alınmasını, vergi idarelerine ilişkin görüşlerinin ne düzeyde olduğu gibi görüşlerini belirlemektedir.

3.1.1. Araştırmanın Yöntemi

Çalışma, ölçme yöntem ve gözlemlerin tekrar edebildiği ve sayısal araştırmalar aracılığıyla gerçekleştirildiği araştırma yöntemi olan nicel araştırma yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma nicel araştırma tekniklerinden olan tarama yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Tarama araştırmaları “Bir konuya ya da olaya ilişkin katılımcıların görüşlerinin ya da ilgi, beceri, yetenek, tutum vb. özelliklerinin belirlendiği genellikle diğer araştırmalara göre daha büyük örneklem üzerinde yapılan araştırmalar” biçiminde ifade edilebilmektedir (Karasar, 2015: 122).

3.1.2. Araştırma Evreni ve Örneklem

Araştırmanın evreni Ahi Evran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat, Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi, İşletme ve Uluslararası İlişkiler bölümünde öğrenim gören öğrencilerden oluşmaktadır. Araştırmanın örneklemini ise belirtilen evrenden tabakalı örnekleme yöntemi ile seçilen asgari 445 öğrencidir.

3.1.3. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmada sınanan hipotezler aşağıda belirtilmiştir:

H1: Üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve bilincine yönelik görüşleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.

H2: Üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve bilincine yönelik görüşleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H3: Üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve bilincine yönelik görüşleri medeni durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H4: Üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve bilincine yönelik görüşleri aylık gelirlerine göre farklılık göstermektedir.

H5: Üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve bilincine yönelik görüşleri eğitim gördükleri bölüme göre farklılık göstermektedir.

H6: Üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve bilincine yönelik görüşleri devletin vergi almasını doğru bulma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H7: Üniversite öğrencilerinin vergi algısı ve bilincine yönelik görüşleri vergi vermeyi isteme durumuna göre farklılık göstermektedir.

3.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma, veri toplamada kullanılan ölçekte yer alan ifadeler, bu ifadelere görüşlerini bildiren örnekleme yer alan 2017 – 2018 Eğitim ve Öğretim döneminde öğrenim gören üniversite öğrencileri ile sınırlıdır.

3.1.5. Araştırmanın Varsayımları

Araştırmada, veri toplama aracında yer alan ifadelerin araştırmanın amacını karşıladığı, örnekleme yer alan üniversite öğrencilerinin evreni temsil etme kabiliyetine sahip olduğu ve araştırmaya katılan üniversite öğrencilerinin veri toplama aracındaki ifadelere belirttikleri görüşlerin doğru ve samimi olduğu varsayılmaktadır.

3.1.6. Veri Toplama Aracı ve Faktör Yapısı

Araştırmada kullanılan veri toplama aracı olarak Çelebi (2016) tarafından gerçekleştirilen “VERGİ BİLİNCİ VE VERGİYE BAKIŞ AÇILARI: ZONGULDAK İLİNDE SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE UYGULAMA” konulu çalışmada kullanılan ölçek kullanılmıştır. Ölçek 5’li likert tipinde 37 ifadeden oluşmaktadır. Ölçeğin madde yapısının ortaya konulması için gerçekleştirilen faktör analizi neticesinde ölçek toplam varyansın

%68,8'ini açıklayan 5 alt boyuta ayrılmıştır. Söz konusu faktör analizi neticesinde elde edilen madde yükleri aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 1. Vergi Algısı Ölçeği Madde Yükleri

	1	2	3	4	5	6
Vergi, zorunlu bir ödemedir.	,671					
Vergi, kamu hizmetlerinin karşılığıdır.	,734					
Vergi, mükelleflere yüklenen bir yüküdür.		,455				
Vergi, vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır.	,744					
Vergi yükünü en çok gelir vergisi öderken hissediyorum.		,517				
Vergi yükünü en çok KDV (Katma Değer Vergisi) ve ÖTV (Özel Tüketim Vergisi)'yi öderken hissediyorum.		,635				
Vergi yükünü en çok servet üzerinden alınan vergileri (Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi) öderken hissediyorum.		,490				
Vatandaş olarak vergi verdiğim için gurur duyuyorum.	,738					
Vergi bilincinin oluşmasında ailedeki eğitim daha önemlidir.	,612					
Demokrasi ve vergiye gönüllü uyum doğru orantılıdır.	,646					
Ödediğim verginin nereye, nasıl harcandığını oy sandığında sorgularım.		,487				
Desteklediğim siyasi parti iktidara gelirse vergiye daha sempatik bakarım.		,671				
Aldığım kamu hizmeti ile ödediğim vergiyi kıyaslarım.		,588				
Ödediğim vergi, ülkenin ihtiyaç duyulan alanlarına harcanmaktadır.	,631					
Ödediğim vergi ile devletten sağladığım hizmet arasında doğru orantı vardır.	,631					
Diğer mükelleflerin vergi kaçırması benim vergiye karşı bakış açımı olumsuz etkilemektedir.	,627					
Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini azaltmaktadır.	,449					
Vergi mevzuatı anlaşılır bir biçimde hazırlanmıştır.	,542					
Vergi yasalarında sık sık değişiklik yapılması vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.				,417		
Değişen vergi yasalarını internette takip ederek öğreniyorum.						,793
Değişen vergi yasalarını resmi gazeteden takip ederek öğreniyorum.						,765
Devlet adil bir vergileme sistemi uygulamaktadır.			,408			
Vergi oranlarının düşürülmesi vergi gelirlerini artırır.				,577		
Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığını artırır.		,435				
Vergi afları ile dürtüst mükellefler cezalandırılmaktadır.				,454		

Vergi afları, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini aksatmaktadır.				,637		
Vergi aflarının daha sık yapılması gerekmektedir				,581		
Vergi cezaları yeterlidir.				,735		
Vergi üzerinde uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi cezalarında etkinliği azaltır.				,624		
Vergi denetimleri yeterlidir.				,686		
Vergi denetimleri, vergi gelirlerini artırır.				,724		
Alışverişte aldığımız fiş ve ya faturaların ülke ekonomisine katkısı vardır.				,417		
Vergi idaresindeki çalışan sayısı yetersizdir.					,511	
Vergi idaresi çalışanlarının daha nitelikli olması gerekmektedir.					,494	
Vergi idaresi çalışanlarının maaşlarının artırılması ile mükellefe karşı davranışları doğru orantılıdır.					,604	
Vergi idaresinde çalışanların mükellefe olan davranışları idealdir.					,529	
Mükelleflerin savaş, salgın hastalıklar vb. gibi durumlarda vergi uyumları daha fazla olacaktır.					,540	

Araştırmada elde edilen verilerin analiz yapılabilirliğine uygunluğunu ölçen Cronbach's Alpha güvenilirlik analizi neticesine güvenilirlik katsayısının 0,839 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç verilerin güvenilir ve analiz edilebilir olduğunu göstermektedir.

3.1.7. Verilerin Analizi

Çalışmada elde edilen bulgular değerlendirilir iken, istatistiksel analizler için SPSS 21.0 İstatistik paket programı kullanılmıştır. Çalışma verileri, tanımlayıcı istatistiksel metotları (Frekans, Yüzde, Ortalama, Standart sapma) yönteminden faydalanılarak değerlendirilmiştir.

Niceliksel verilerin karşılaştırılmasında ikiden fazla grup durumunda, normal dağılım gösteren parametrelerin gruplar arası karşılaştırmalarında Tek yönlü (One way) Anova testi ve farklılığa neden olan grubun tespitinde Tukey testi, niceliksel verilerin karşılaştırılmasında iki grup halinde, normal dağılım gösteren parametrelerin gruplar arası karşılaştırmalarında Bağımsız örnekler (Independent samples) t testi kullanılmıştır. Sonuçlar % 95 güven aralığında, $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

3.2. Bulgular

- Ölçek İfadelerine İlişkin Bulgular

Tablo 2. Ölçek İfadelerine Yönelik Görüşlere Katılım Düzeyi

	N	Ort.	Std. Sapma
Vergi, zorunlu bir ödemedir.	445	3,8135	1,15032
Vergi, kamu hizmetlerinin karşılığıdır.	445	3,7034	1,13785
Vergi, mükelleflere yüklenen bir yüküdür.	445	3,5663	1,03899
Vergi, vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır.	445	3,8404	1,06296
Vergi yükünü en çok gelir vergisi öderken hissediyorum.	445	3,2539	,99809
Vergi yükünü en çok KDV (Katma Değer Vergisi) ve ÖTV (Özel Tüketim Vergisi)'yi öderken hissediyorum.	445	3,7236	1,07070
Vergi yükünü en çok servet üzerinden alınan vergileri (Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi) öderken hissediyorum.	445	3,1865	1,03706
Vatandaş olarak vergi verdiğim için gurur duyuyorum.	445	3,4382	1,13060
Vergi bilincinin oluşmasında ailedeki eğitim daha önemlidir.	445	3,4854	1,09991
Demokrasi ve vergiye gönüllü uyum doğru orantılıdır.	445	3,3124	1,08800
Ödediğim verginin nereye, nasıl harcandığını oy sandığımda sorgularım.	445	3,6180	1,23304
Desteklediğim siyasi parti iktidara gelirse vergiye daha sempatik bakarım.	445	2,5955	1,22951
Aldığım kamu hizmeti ile ödediğim vergiyi kıyaslarım.	445	3,9326	1,09460
Ödediğim vergi, ülkenin ihtiyaç duyulan alanlarına harcanmaktadır.	445	3,1775	1,20899
Ödediğim vergi ile devletten sağladığım hizmet arasında doğru orantı vardır.	445	3,0270	1,14459
Diğer mükelleflerin vergi kaçırması benim vergiye karşı bakış açımı olumsuz etkilemektedir.	445	3,7438	1,24191
Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini azaltmaktadır.	445	3,4899	1,16558
Vergi mevzuatı anlaşılır bir biçimde hazırlanmıştır.	445	3,0831	1,01998
Vergi yasalarında sık sık değişiklik yapılması vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.	445	3,6360	1,03652
Değişen vergi yasalarını internetten takip ederek öğreniyorum.	445	2,8135	1,13057
Değişen vergi yasalarını resmi gazeteden takip ederek öğreniyorum.	445	2,6225	1,07864
Devlet adil bir vergileme sistemi uygulamaktadır.	445	2,6022	1,15333
Vergi oranlarının düşürülmesi vergi gelirlerini artırır.	445	3,1326	1,12023

Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığını arttırır.	445	3,8202	1,13663
Vergi afları ile dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır.	445	3,3303	1,07221
Vergi afları, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini aksatmaktadır.	445	3,4449	1,01553
Vergi aflarının daha sık yapılması gerekmektedir	445	3,0539	1,18236
Vergi cezaları yeterlidir.	445	2,9079	1,08348
Vergi üzerinde uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi cezalarında etkinliği azaltır.	445	3,2135	,98493
Vergi denetimleri yeterlidir.	445	2,6944	1,15513
Vergi denetimleri, vergi gelirlerini arttırır.	445	3,4719	1,08522
Alışverişte aldığımız fiş ve ya faturaların ülke ekonomisine katkısı vardır.	445	3,5169	1,07083
Vergi idaresindeki çalışan sayısı yetersizdir.	445	3,1303	,92566
Vergi idaresi çalışanlarının daha nitelikli olması gerekmektedir.	445	3,8000	1,06246
Vergi idaresi çalışanlarının maaşlarının arttırılması ile mükellefe karşı davranışları doğru orantılıdır.	445	2,9865	1,08212
Vergi idaresinde çalışanların mükellefe olan davranışları idealdir.	445	3,0067	,93117
Mükelleflerin savaş, salgın hastalıklar vb. gibi durumlarda vergi uyumları daha fazla olacaktır.	445	3,2719	1,02897

Araştırmada kullanılan ölçek ifadelerine verilen cevaplar neticesinde katılımcıların en yüksek düzeyde “Aldığım kamu hizmeti ile ödediğim vergiyi kıyaslarım” ifadesine katıldıkları görülmektedir. Bununla birlikte “Vergi vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır”, “Vergi zorunlu bir ödemedir”, “Vergi yükünü en çok KDV (Katma Değer Vergisi) ve ÖTV (Özel Tüketim Vergisi)’yi öderken hissediyorum”, “Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığını arttırır.” ifadelerine katılım düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir.

- *Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular*

Tablo 3. Cinsiyete Göre Dağılım

		Frekans	Yüzde	Değişken Yüzde	Kümülatif Yüzde
Cinsiyet	Kadın	276	62,0	62,0	62,0
	Erkek	169	38,0	38,0	100,0
	Total	445	100,0	100,0	

Katılımcılar cinsiyetlerine göre %62 (276 Kişi) Kadın, %38 (Erkek) olarak dağılmışlardır.

Tablo 4. Yaşa Göre Dağılım

		Frekans	Yüzde	Değişken Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yaş	18-20 Yaş	124	27,9	27,9	27,9
	21-23 Yaş	283	63,6	63,6	91,5
	24 Yaş ve Üstü	38	8,5	8,5	100,0
	Total	445	100,0	100,0	

Katılımcılar yaşlarına göre %63,6 (283 Kişi) 21-23 Yaş, %27,9 (124 Kişi) 18-20 Yaş, %8,5 (38 Kişi) 24 Yaş ve üstü şeklinde dağılmışlardır.

Tablo 5. Gelir Durumuna Göre Dağılım

		Frekans	Yüzde	Değişken Yüzde	Kümülatif Yüzde
Gelir Durumu	400 TL ve Altı	43	9,7	9,7	9,7
	401 - 500 TL	259	58,2	58,2	67,9
	501 - 1000 TL	98	22,0	22,0	89,9
	1001 TL ve Üstü	45	10,1	10,1	100,0
	Total	445	100,0	100,0	

Katılımcılar gelir durumlarına göre %58,2 (259 Kişi) 401-500 TL, %22 (98 Kişi) 501-1000 TL, %10,1 (45 Kişi) 1001 TL ve üstü, %9,7 (43 Kişi) 400 TL ve Altı şeklinde dağılmışlardır.

Tablo 6. Medeni Duruma Göre Dağılım

		Frekans	Yüzde	Değişken Yüzde	Kümülatif Yüzde
Medeni	Bekar	438	98,4	98,4	98,4
	Evli	7	1,6	1,6	100,0
	Total	445	100,0	100,0	

Katılımcılar medeni durumlarına göre %98,4 (438 Kişi) Bekar, sadece %1,6 (7 Kişi) Evli şeklinde dağılmışlardır.

Tablo 7. Eğitim Görülen Bölüme Göre Dağılım

		Frekans	Yüzde	Değişken Yüzde	Kümülatif Yüzde
Bölüm	İktisat	126	28,3	28,3	28,3
	İşletme	115	25,8	25,8	54,2
	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	104	23,4	23,4	77,5
	Uluslararası İlişkiler	100	22,5	22,5	100,0
	Total	445	100,0	100,0	

Katılımcılar eğitim gördükleri bölüme göre %28,3 (126 Kişi) İktisat Bölümü, %25,8 (115 Kişi) İşletme, %23,4 (104 Kişi) Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi, %22,5 (100 Kişi) Uluslararası İlişkiler şeklinde dağılmışlardır.

Tablo 8. Devletin Vergi Almasını Doğru Bulma Görüşlerine Görülen Bölüme Göre Dağılım

		Frekans	Yüzde	Değişken Yüzde	Kümülatif Yüzde
Devletin Vergi Almasını Doğru Buluyor musunuz?	Evet	232	52,1	52,1	52,1
	Hayır	153	34,4	34,4	86,5
	Kararsızım	60	13,5	13,5	100,0
	Total	445	100,0	100,0	

Katılımcılar devletin vergi almasını doğru bulma durumuna göre %52,1 (232 Kişi) Evet, %34,4 (153 Kişi) Hayır ve %13,5 (60 Kişi) Kararsızım şeklinde dağılmışlardır.

Tablo 9. Devletin Vergi Almasını Doğru Bulmayanların Doğru Bulmama Nedenlerine Katılım Düzeyleri

	Frekans	Yüzde
Vergiler doğru yere harcanmadığı için	70	15,7
Vergi ödemeyen insanlar olduğu için	81	18,2
Çok fazla vergi türü olduğu için	93	20,9
Sürekli vergi alındığı için	71	16,0
Vergiye ödenen paralar çok yüksek olduğu için	79	17,8

Katılımcıların devletin vergi almasını doğru bulmayanların neden doğru bulmadıklarına yönelik görüşlerine bakıldığında, en çok; çok fazla vergi türü olduğundan dolayı devletin vergi almasını doğru bulmadıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 10. Vergi Vermeyi İsteme Durumuna Göre Dağılım

	Frekans	Yüzde	Değişken Yüzde	Kümülatif Yüzde
Vergi Vermek İster misiniz?	Evet	228	51,2	51,2
	Hayır	144	32,4	83,6
	Kararsızım	73	16,4	100,0
	Total	445	100,0	100,0

Katılımcıların vergi vermek ister misiniz sorusuna %51,2'si (228 Kişi) Evet, %32,4 (144 Kişi) Hayır ve %16,4 (73 Kişi) Kararsızım cevabını verdikleri görülmektedir.

Tablo 11. Vergisini Vermeyen Vatandaşları Değerlendirme Durumuna Göre Dağılım

	Frekans	Yüzde
Kötü bir vatandaş	165	37,1
Kurnaz	157	35,3
Hırsız	183	41,1
Zeki	26	5,8
İyi bir vatandaş	14	3,1
Ödeyecek durumu olmayan biri	138	31
Kararsızım	70	15,7
Fikrim yok	32	7,2

Katılımcılar vergisini vermeyen vatandaşları en yüksek düzeyde hırsız olarak değerlendirmişlerdir. Bununla birlikte kötü bir vatandaş ve kurnaz olarak değerlendirilme düzeylerinin de yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 12. Ülkede Tüm Vergiler Kaldırıldığında Sonuçlarının Nasıl Olacağına Yönelik Katılım Düzeyleri

	Frekans	Yüzde
İyi	43	9,7
Kötü	276	62
Kararsızım	99	22,2
Bilmiyorum	43	9,7

Katılımcılar, ülkede tüm vergiler kaldırıldığında en yüksek düzeyde, sonucunun kötü olacağına yönelik görüş bildirmektedir.

- *Araştırmanın Hipotezlerine İlişkin Bulgular*

Tablo 13. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi

	Medeni	N	Ort.	Std. Sapma	F	Sig.p.
Vergi Görev Algısı	Bekar	438	3,4637	,68362	0,402	0,753
	Evli	7	3,5455	,60530		
Vergi Yükü Algısı	Bekar	438	3,4603	,57587	0,026	0,612
	Evli	7	3,5714	,51467		
Vergi Cezaları Algısı	Bekar	438	3,0678	,59195	0,737	0,569
	Evli	7	2,9388	,73705		
Vergi İdareleri Algısı	Bekar	438	3,2425	,60579	0,413	0,357
	Evli	7	3,0286	,81182		
Vergi Yasalarını Takip	Bekar	438	2,7203	,96268	0,013	0,685
	Evli	7	2,5714	,97590		

Katılımcıların vergi algısının cinsiyetlerine göre farklılık gösterme durumu Bağımsız T – Testi ile analiz edilmiştir. Analiz neticesinde katılımcıların vergi algılarının cinsiyetlerine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir (Sig.p. > 0,05).

Tablo 14. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi

		N	Ort.	Std. Sapma	F	Sig.p.
Vergi Görev Algısı	18-20 Yaş	124	3,4194	,73185	0,406	0,666
	21-23 Yaş	283	3,4796	,64078		
	24 Yaş ve Üstü	38	3,5048	,81248		
	Total	445	3,4650	,68193		
Vergi Yüğü Algısı	18-20 Yaş	124	3,4083	,56671	1,169	0,312
	21-23 Yaş	283	3,4722	,57422		
	24 Yaş ve Üstü	38	3,5625	,60036		
	Total	445	3,4621	,57460		
Vergi Cezaları Algısı	18-20 Yaş	124	3,1440	,57993	1,653	0,193
	21-23 Yaş	283	3,0424	,58464		
	24 Yaş ve Üstü	38	2,9850	,68936		
	Total	445	3,0658	,59370		
Vergi İdareleri Algısı	18-20 Yaş	124	3,3097	,55428	1,168	0,312
	21-23 Yaş	283	3,2099	,61302		
	24 Yaş ve Üstü	38	3,2263	,73547		
	Total	445	3,2391	,60894		
Vergi Yasalarını Takip	18-20 Yaş	124	2,7661	1,01700	0,217	0,805
	21-23 Yaş	283	2,6979	,90098		
	24 Yaş ve Üstü	38	2,7105	1,21161		
	Total	445	2,7180	,96195		

Katılımcıların vergi algısının yaşlarına göre farklılık gösterme durumu Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Analiz neticesinde katılımcıların vergi algılarının yaşlarına göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir (Sig.p. > 0,05).

Tablo 15. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Gelir Durumu Değişkenine Göre Farklılık Analizi

		N	Ort.	Std. Sapma	F	Sig.p.
Vergi Görev Algısı	400 TL ve Altı	43	3,5137	,65762	0,823	0,482
	401 - 500 TL	259	3,4282	,69754		
	501 - 1000 TL	98	3,4852	,64954		
	1001 TL ve Üstü	45	3,5859	,68595		
	Total	445	3,4650	,68193		
Vergi Yüğü Algısı	400 TL ve Altı	43	3,5233	,57039	0,547	0,650
	401 - 500 TL	259	3,4339	,55872		
	501 - 1000 TL	98	3,4860	,53873		
	1001 TL ve Üstü	45	3,5139	,73383		
	Total	445	3,4621	,57460		
Vergi Cezaları Algısı	400 TL ve Altı	43	3,0864	,53737	3,118	0,076
	401 - 500 TL	259	3,0684	,60991		
	501 - 1000 TL	98	2,9534	,47614		
	1001 TL ve Üstü	45	3,2762	,72550		
	Total	445	3,0658	,59370		
Vergi İdareleri Algısı	400 TL ve Altı	43	3,1907	,57230	1,557	0,199
	401 - 500 TL	259	3,2000	,62008		
	501 - 1000 TL	98	3,3000	,59152		
	1001 TL ve Üstü	45	3,3778	,60336		
	Total	445	3,2391	,60894		
Vergi Yasalarını Takip	400 TL ve Altı	43	2,7209	,81870	0,973	0,406
	401 - 500 TL	259	2,6641	,97602		
	501 - 1000 TL	98	2,7704	,91146		
	1001 TL ve Üstü	45	2,9111	1,10417		
	Total	445	2,7180	,96195		

Katılımcıların vergi algısının gelir durumlarına göre farklılık gösterme durumu Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Analiz neticesinde katılımcıların vergi algılarının gelir durumlarına göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir (Sig.p. > 0,05).

Tablo 16. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Eğitim Görülen Bölüm Değişkenine Göre Farklılık Analizi

		N	Ort.	Std. Sapma	F	Sig.p.
Vergi Görev Algısı	İktisat	126	3,5577	,59877	2,252	0,082
	İşletme	115	3,5138	,68073		
	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	104	3,4170	,75335		
	Uluslararası İlişkiler	100	3,3418	,69091		
	Total	445	3,4650	,68193		
Vergi Yüğü Algısı	İktisat	126	3,4692	,54238	1,691	0,168
	İşletme	115	3,5141	,55798		
	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	104	3,3558	,60709		
	Uluslararası İlişkiler	100	3,5038	,59205		
	Total	445	3,4621	,57460		
Vergi Cezaları Algısı	İktisat	126	3,0692	,56532	1,980	0,116
	İşletme	115	3,1354	,60100		
	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	104	3,0989	,62352		
	Uluslararası İlişkiler	100	2,9471	,57954		
	Total	445	3,0658	,59370		
Vergi İdareleri Algısı	İktisat	126	3,3143	,59889	2,718	0,064
	İşletme	115	3,2991	,58121		
	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	104	3,2096	,60315		
	Uluslararası İlişkiler	100	3,1060	,64225		
	Total	445	3,2391	,60894		
Vergi Yasalarını Takip	İktisat	126	2,7183	,96020	1,659	0,175
	İşletme	115	2,6217	1,02937		
	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	104	2,8894	,92421		
	Uluslararası İlişkiler	100	2,6500	,91149		
	Total	445	2,7180	,96195		

Katılımcıların vergi algısının eğitim gördükleri bölüme göre farklılık gösterme durumu Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Analiz neticesinde katılımcıların vergi algılarının eğitim gördükleri bölüme göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir (Sig.p. > 0,05).

Tablo 17. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Devletin Vergi Almasını Doğru Bulmaya Dair Görüşlere Göre Farklılık Analizi

		N	Ort.	Std. Sapma	F	Sig.p.	Fark
Vergi Görev Algısı	Evet	232	3,7445	,64348	51,742	0,000	1 > 2 1 > 3
	Hayır	153	3,1117	,61987			
	Kararsızım	60	3,2848	,47385			
	Total	445	3,4650	,68193			
Vergi Yükü Algısı	Evet	232	3,5296	,57700	3,812	0,023	1 > 3
	Hayır	153	3,4109	,59805			
	Kararsızım	60	3,3313	,46647			
	Total	445	3,4621	,57460			
Vergi Cezaları Algısı	Evet	232	3,1638	,58857	7,557	0,001	1 > 2
	Hayır	153	2,9281	,60501			
	Kararsızım	60	3,0381	,51532			
	Total	445	3,0658	,59370			
Vergi İdareleri Algısı	Evet	232	3,3009	,59928	2,680	0,070	-
	Hayır	153	3,1869	,65722			
	Kararsızım	60	3,1333	,48805			
	Total	445	3,2391	,60894			
Vergi Yasalarını Takip	Evet	232	2,7759	1,00075	1,969	0,141	-
	Hayır	153	2,7157	,93676			
	Kararsızım	60	2,5000	,84873			
	Total	445	2,7180	,96195			

Katılımcıların vergi algısının devletin vergi almasına yönelik görüşlerine göre farklılık gösterme durumu Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Analiz neticesinde devletin vergi almasını doğru bulanların, vergiyi görev olarak algılama, vergiyi yük olarak algılama ve vergi cezalarını algılama düzeylerinin devletin vergi almasını doğru bulmayanlara göre daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir (Sig.p. > 0,05).

Tablo 18. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Medeni Duruma Göre Farklılık Analizi

	Medeni	N	Ort.	Std. Sapma	F	Sig.p.
Vergi Görev Algısı	Bekar	438	3,4637	,68362	0,402	0,753
	Evli	7	3,5455	,60530		
Vergi Yüktü Algısı	Bekar	438	3,4603	,57587	0,026	0,612
	Evli	7	3,5714	,51467		
Vergi Cezaları Algısı	Bekar	438	3,0678	,59195	0,737	0,569
	Evli	7	2,9388	,73705		
Vergi İdareleri Algısı	Bekar	438	3,2425	,60579	0,413	0,357
	Evli	7	3,0286	,81182		
Vergi Yasalarını Takip	Bekar	438	2,7203	,96268	0,013	0,443
	Evli	7	2,5714	,97590		

Katılımcıların vergi algısının medeni durumlarına göre farklılık gösterme durumu Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Analiz neticesinde katılımcıların vergi algılarının medeni durumlarına göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir (Sig.p. > 0,05).

Tablo 19. Vergi Algısına Yönelik Görüşlerin Vergi Vermeye İstekli Olmaya Göre Farklılık Analizi

		N	Ort.	Std. Sapma	F	Sig.p.	Fark
Vergi Görev Algısı	Evet	228	3,7616	,65588	59,965	0,000	1 > 2 1 > 3
	Hayır	144	3,0739	,58443			
	Kararsızım	73	3,3101	,47355			
	Total	445	3,4650	,68193			
Vergi Yükü Algısı	Evet	228	3,5143	,58307	1,936	0,145	-
	Hayır	144	3,4063	,58078			
	Kararsızım	73	3,4092	,52592			
	Total	445	3,4621	,57460			
Vergi Cezaları Algısı	Evet	228	3,1529	,62269	6,634	0,001	1 > 2
	Hayır	144	2,9256	,57540			
	Kararsızım	73	3,0705	,47982			
	Total	445	3,0658	,59370			
Vergi İdareleri Algısı	Evet	228	3,3447	,59714	7,357	0,001	1 > 2
	Hayır	144	3,1139	,63319			
	Kararsızım	73	3,1562	,54083			
	Total	445	3,2391	,60894			
Vergi Yasalarını Takip	Evet	228	2,7500	,98502	0,398	0,672	-
	Hayır	144	2,6597	,94361			
	Kararsızım	73	2,7329	,93200			
	Total	445	2,7180	,96195			

Katılımcıların vergi algısının vergi vermeye istekli olmalarına dair görüşlerine göre farklılık gösterme durumu Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Analiz neticesinde vergi vermeye istekli olanların vergiyi görev olarak algılama, vergi cezalarını algılama ve vergi idarelerini algılama, vergi vermeye gönüllü olmayanlara göre daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir (Sig.p. > 0,05).

SONUÇ

Vergi, devletin gerçek ya da tüzel kişilere yüklediği ekonomik yükümlülük olup, harcamalarını karşılamada kullandığı bütçenin en önemli gelir kalemi ve finansman kaynağıdır. Vergi çeşitli amaçlar için devlet tarafından mükelleflerden alınır. Son yıllarda en önemli vergi problemi olarak karşımıza çıkan kayıt dışı ekonomi, vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olarak bütçenin de açık vermesini sağlar. Açığı kapatmaya çalışan devlet ise, dolaysız vergilere oranla daha fazla dolaylı vergi toplamaktadır. Bu vergiye karşı mükellefin direnci olduğunu ve verginin toplanamaz hale geldiğini göstermektedir. Vergi mükellefleri bu vergilendirmeye karşı bazı tutum ve davranış içine girer; ya vergiyi zamanında tam ve eksiksiz öder ya da vergi yükünün ağırlığı gibi sebeplerden vergi ödemek istemez kaçınır ya da kaçıır. Bunların hepsi vergi psikolojisiyle ilgilidir, vergiyi algılama ve bilinç düzeylerine göre de farklılıklar gösterir.

Vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmedeki isteklilik düzeyi şeklinde ifade edilen vergi bilinci ve insanların vergileri duyu organları aracılığıyla anlamlandırılması olarak ifade edilen vergi algısı birbiriyle iç içe geçmiş kavramlardır. Vergi bilinci, mükelleflerin vergiyi nereye, ne için verdiklerini bilmesinin yanında verdikleri verginin, nasıl harcandığının da sorgulanmasını bildikleri anlamına da gelmektedir. Bilinçli vergi mükellefleri vergi borçlarını zamanında ödeyen ve böylece kamu gelirlerinin hazineye zamanında ulaşmasını sağlayan bireylerdir. Bu bireyleri vergi ödememeye iten içsel ve dışsal olumsuz tüm faktörlerin tespit edilmesi, isteklilik düzeyini azaltıcı faktörlerin ortadan kaldırılması ve vergi ödeme isteği düzeyini arttırıcı faktörlerin ise geliştirilmesi gerekmektedir. Böylece evrensel bir sorun olan vergiye gönüllü uyumu arttırma ve vergi uyumsuzluklarını azaltma çabaları da başarıya ulaşabilecektir. Vergiye uyum sağlandığı takdirde verginin kişiler tarafından tam ve doğru bir şekilde algılanması mümkün olacaktır ve beraberinde bilinçli vergi toplumu da oluşacaktır. Bir toplumda vergi bilinci ne kadar yüksek olursa, devletin gücü ve sağlayacağı sağlık, eğitim, alt yapı gibi imkânlar da o denli yüksek olacaktır.

Çeşitli araştırmalarda alınan sonuçlarda, toplumda oluşan vergi algısı ve bilincinde, demografik özellikler, din, eğitim, devlete olan bağlılık, toplumların gelişmişlik düzeyi gibi pek çok faktörün etkili olduğu görülmüştür. Günümüzde

sıklıkla araştırmaların yapıldığı, vergi psikolojisi içinde yer alan vergi algısı ve vergi bilinci ile vergi uyumu, vergi ahlakı, vergi afları ve vergi kaçırma gibi konular çalışmamızda ele alınmış, vergi bilinç ve algılarına etki eden faktörler ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

Çalışmamızda vergi bilinci ve vergi algısı üniversite öğrencileri evreninde incelenmiştir. Araştırmada potansiyel mükellef olarak görülen üniversite öğrencilerinin anket sorularına verdiği cevaplara bakıldığında; aldığı kamu hizmeti ile ödediği vergiyi kıyasladığı, vergiyi bir zorunluluk ve ödev olarak gördüğü, vergi oranlarının yüksek olmasının vergi kaçakçılığını arttırdığı, vergi vermekten imtina eden vatandaşların olumsuz olarak algılandığı, büyük çoğunluğun devletin vergi almasını doğru bulduğu, devletin vergi almasını doğru bulmayanların ise çok fazla vergi türü olması sebebiyle devletin vergi almasını doğru bulmadığı ve ülkede tüm vergiler kaldırıldığında sonucunun kötü olacağına yönelik görüşlerine katılımın yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Araştırmada katılımcıların vergi algısı, verginin görev algısı, vergi yükü algısı, vergi cezaları algısı, vergi idareleri algısı ve vergi yasalarını takip boyutlarıyla incelenmiştir. Ayrıca devletin vergi almasını doğru bulma ve vergi vermeye istekli olma durumlarının vergiyi algılama düzeylerinde farklılık gösterdiği, devletin vergi almasını doğru bulma ve vergi vermeye istekli olma durumlarının vergiyi pozitif yönde algılamalarında etkili olduğu görülmüştür.

Genel olarak verilen cevaplar neticesinde dolaylı olarak vergi mükellefi sayılan üniversite öğrencilerinin vergi algısı, verginin görev algısı, vergi yükü algısı, vergi cezaları algısı, vergi idareleri algısı ve vergi yasalarını takip düzeylerinde farklılık oluşmamış, homojenlik sağlanmışsa da devletin vergi almasını doğru bulma ile vergi vermeye istekli olma durumlarının vergi algısı boyutlarında farklılık yaratmıştır.

KAYNAKÇA

Acar, İ. A. ve Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi, *Maliye Dergisi*, 153, 24-50.

Akalın, G. (2000). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Akçağ Yayınları.

Akbulut, E. (2014). *Mükelleflerin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Erzincan Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan.

Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. (14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

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.

Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. (10. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Aksoy, Ş. (1994). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (5. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Akşin, S. (1995). *Türkiye Tarihi 2 (Osmanlı Devleti 1300-1600)*. İstanbul: Cem Yayınevi.

Aktan, C. C., Çoban, H. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler. C. C. Aktan, D. Dileyici ve İ. Y. Vural. (Editörler). *Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi*. Seçkin Yayıncılık, ss. 137-157.

Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyân*. Ankara: Phoenix Yayınları.

Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2004). Vergiye Karşı Aktif ve Pasif Tepkiler, Web: <http://www.canaktan.org>, adresinden 14 Şubat 2018 tarihinde alınmıştır.

Aktan C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2006). “Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, (Editörler: Coşkun Can Aktan & Dilek Dileyici & İstiklal Y. Vural), Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 159-172.

Alsancak, S. (1990). İthalat İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Matrahını Oluşturan Unsurlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1, 47-58.

Andreon, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998). Tax Compliance, *Journal Of Economics Literature*, 36(2), 818-860.

Ashworth, J., Heyndels, B. ve Smolders, C. (2003). Psychological Taxing in Flemish Municipalities, *Journal of Economic Psychology*, 24, 741-762.

Ayan, E. (2006). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Sistemimizin Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.

Aydemir, Ş. (1995). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Aydoğan Demirtaş, S. (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi, *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 15-21.

Barber, B. M. and Odean, T. (2003). Are Individual Investors Tax Savvy? Evidence From Retail and Discount Brokerage Accounts, *Journal of Public Economics*, 88, 419-442.

Baytar, Y. (2006). *Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Beşel, F. (2015). Vergileme Amaçları ve İlkeleri Açısından Zekât, *Uluslararası İslam Ekonomisi ve Finansı Kongresi (ICISEF)*, Sakarya.

Biberoğlu, E. (2006), *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- Bilici, N. (2011). *Vergi Hukuku*. (26. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bodur, Ş. (2012). *Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Budak, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Buyrukluoğlu, S., ve Erasa, İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, *Vergi Dünyası*, 375, 116-127.
- Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2), 115-138.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns, *The Review of Economics and Statistics*, 65 (3), 363-373.
- Çelik, K. (2013). *İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), 171-187.
- Çınar, S. (2003). Kamu Kesiminde Vergileme ve Vergilemenin Sınırları, *İktisat, İşletme ve Finansman Dergisi*, 18(210), 87-99.
- Çiçek, H. , Karakaş, M. ve Yıldız, A. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Tutum ve Analizi: Bir Alan Araştırması*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/381.
- Çoban, H. (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışı Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Çomaklı, Ş. E. ve Gödekli, M. (2011). *Vergilemede Anayasal Prensipler*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Demir, İ. C. (2008). *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Demir, M. (2009). Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. *Akademik Bakış (E-Dergi)*, 18, 1-10. Web: <http://www.akademikbakis.org/eskisite/18710toplum.pdf> adresinden 20 Ocak 2018 tarihinde alınmıştır.

Devrim, F. (1998). *Kamu Maliyesine Giriş*. (4. Baskı). İzmir: Anadolu Matbaacılık.

Dikmen, M. O. (1964). *Maliye Dersleri*. İstanbul: Sermet Matbaası.

Doğan, Z. ve Besen, R. (2008). *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Doğru Binokay, M. (2010). *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Dülgeroğlu, E. (1975). Vergilemenin Psikolojik Etkileri, *Bursa İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Dergisi*, 4, 223-244.

Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Ejder, H. L. (2000). Türkiye'de Vergi Politikaları, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4, 127-132.

Eker, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Erard, B. and Feinstein, S. J. (1994). Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game, *The Rand Journal Of Economics*, 25(1), 1-19.

Erbaşı, O. (2013). *Uygulamalı Türk Vergi Sistemi*. Konya: Selçuk Üniversitesi Basımevi.

- Erginay, A. (1998). *Kamu Maliyesi*. (17. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 57-89.
- Eskicioğlu, O. (2007). *Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi*, Web: www.enfal.de/vergi.pdf adresinden 20 Aralık 2017 tarihinde alınmıştır.
- Falay, N. (1989). *Maliye Tarihi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Feldstien, M. (2008). Effects of Taxes an Economics Behavior, *Crema Working Paper*. 13745, 1-22.
- Frey, B. S. (1992). Tertium Datur: Pricing, Regulating and Intrinsic Motivation, *Kyklos*, 45, 161-184.
- Gencel, U. ve Kuru, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
- Gerçek, A. (2005). Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme, *Vergi Sorunları Dergisi*, 204, 107-122.
- Gerçek, A. ve Yüce, M. (1998). *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*. Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını.
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4, 1-23.
- Gökbunar, A. R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2001). Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma, *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 18(63), 69-94.
- Güçlü, F. (2001). *Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Danıştay Kararları Işığında)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güçlü, F. (2002). *Vergi ve Muhasebe Sözlüğü*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Güner, Ü. (2008). *Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*. (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Güran, T. (1999). *İktisat Tarihi*. İstanbul: Acar Matbaası.

Hançerlioğlu, O. (1999). *Ekonomi Sözlüğü*. (8. Baskı). İstanbul: Remzi Kitabevi.

Hasseldine, J. and Hite, P. A. (2003). Framing, Gender and Tax Compliance, *Journal of Economic Psychology*, 24, 517-553.

Işık, A. (2009). Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 9(2), 851-865.

İnaltonç, C. (2012). Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, *Vergi Dünyası Dergisi*, 369, 16-30.

İnan, M. (2006). Seçilen Bazı İllerin Vergi Yapısı ve KDV Açısından Vergi Yükünün İncelenmesi, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 209-226.

İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 16(1), 173-190.

Kalender, M. (2013). *Vergi Yükünün Gayrimenkul Yatırımlarına Etkisi ve Türkiye Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kalenderoğlu, M. (2002). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kanlı, M. (2007). *Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Karademir, G. (2017). Giresun İlindeki Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Vergi Konusundaki Algılamaları, *Giresun – Vatandaşlık Bilinci ve Vergi Paneli Bildiriler E-Kitabı*, Giresun: Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Kitap, Sayı: 3, 21-42.

Karasar, N. (2015). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. (23. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Karatoy, B. (2009). *Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kaşıkcı, B. M. (1999). *Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Vergi Kaçakçılığı*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kaya, U. (1998). Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarla Cezalandırılacak Kaçakçılık Suçu, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, Ankara: Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi, 6(6).

Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, *Maliye Dergisi*, 135, 80-87.

Kaynar Bilgin, H. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259-278.

Kaynar, İ. (2007). *Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Keleş, Y. (2002). Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?, *Vergi Dünyası*, 249, 76-77.

Kırbaş, S. (1999). *Vergi Hukuku*. (11. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kırman, A. (2001). *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kirchler, E., Maciejovsky, B. and Schneider, F. (2003). Everyday Representations Of Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Flight: Do Legal Differences Matter ? *Journal of Economic Psychology*, 24, 535-553.

Kocayılmaz, Ş. (2014). *Vergi Kaçakçılığı Denetimi ve Engellenmesi: Türkiye'deki Durum*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kumluca, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler, *Vergi Sorunları Dergisi*, 180, 91-97.

Kumrulu, A. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 147-162.

Kumrulu, A. (1988). Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985), *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, XL, 195.

Lillemets, K. (2010). Tax Morale, Influencing Factors, Evaluation Opportunities and Problems: The Case of Estonia, *Discussions on Estonian Economy Policy*, 18, 81-233.

Maciejovsky, B., Kirchler, E. and Schwarzenberger, H. (2007). Misperception Of Chance and Loss Repair: On The Dynamics Of Tax Compliance, *Journal of Economic Psychology*, 28, 678-691.

Mummert, A. and Schneider, F. (2002). The German Shadow Economy: Parted in a United Germany?, *Finanz Archiv*, 58, 287-317.

Mutlu, A. (2009). *Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.

Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Nemli, A. (1996). *Kamu Maliyesine Giriş*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Neumark, F. (1975). *Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*. (çev. İ. Feyzioğlu Cankorel). İstanbul: Filiz Kitabevi. (Eserin orijinali 1970’de yayımlandı).

Niemirowski, P., Baldwin, S. ve Jwearing, A. (2003). Tax Related Behaviours, Beliefs, Attitudes and Values And Taxpayer Compliance in Avustralia, *Journal Of Australia Taxation*, 6(1), 133-165.

Oberholzer, L. (2005). A Survey of the Perceptions of Previously Disadvantaged South Africans on Taxation, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 247-275.

Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 27(4), 241-271.

Orhaner, E. (2000). *Kamu Maliyesi*. (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Orviska, M. and Hudson, J. (2002). Tax Evasion, Civic Duty and Law A Biding Citizen, *European Journal Of Pelitical Economy*, 19, 83-102.

Önal, E. Ş. (2006). *Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2002). *Vergi Hukuku*. (10. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özen, A., Altunoğlu, B. K., ve Öztornacı, E. (2015). Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22(2), 279-289.

Özer, İ. (1976). *Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları*. Ankara: TODAİE Yayını.

Özgün, Z. (2017). *Maliye Disiplininde Alternatif Bir Yöntem Olarak "Mali Sosyoloji": Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Sosyolojik Bir Analiz*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.

Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sistemlerinde Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Öztürk, N. (2013). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Öztürk, N. A. (2007). *1990 Sonrası Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiye Önleyici Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Palamut, M. E. (1993). Vergi Mahremiyeti ve Yüzsüzler. *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 30(1-2), 49.

Pehlivan, O. (2002). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Pehlivan, O. (2004). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 14, 347-349.

Sağbaş, İ. (2008). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası.

Sağbaş, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2), 123-144.

Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci. *Sosyoekonomi Dergisi*, 1, 315-334.

Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2003). Vergi Etiğinin Ölçümü: Türkiye Üzerinde Ampirik Bir Çalışma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(1), 79-96.

Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları), *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 41-65.

Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi*, 5(10), 1-28.

Scholz, J. T. ve Pinney, N. (1995). Duty Fear And Tax Compliance: The Heuristic Basis of Citizenship Behavior, *American Journal of Political Science*, 39(2), 490-512.

Sivrekli Demircan, E. (2004). Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, Antalya, 533-572.

Slemord, J. (1985). An Empirical Test For Tax Evasion, *The Review of Economics And Statistic*, 67(2), 232-238.

Soğukpınar, G. (2009). *Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.

Song, Y. D., and Yarborough, T. E. (1978). Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey, *Public Administration Review*, 38(5), 442-452.

Soydan Yaltı B. (1993). *Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları ve Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Sürmen Y. (1992). Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü, *Sayıştay Dergisi*, 7, 25-29.

Şenyüz, D. (1994). Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi, *Bülten, Türk Demokrasi Vakfı Yayın Organı*, 17, 83-84.

Şenyüz, D. (1995). *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Şenyüz, D. (1997). Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Ankara, 207-216.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2010). *Vergi Hukuku*. (1. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şimşek, V. A. ve Tolu, A. (2002). *Katma Değer Vergisinde İndirim*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, 158, 496-512.

Tekin, F. (1978). *Artan Oranlilik ve Türk Gelir Vergi Sistemindeki Uygulaması*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:192/122.

Teyyare, E. ve Kumbaşlı, E. (2016). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(4), 1-29.

Torgler, B. (2003). *Preaching Matters: Tax Morale and Religiosity, Theory And Empirical Analysis of Tax Compliance*, Basel: Universitat Zürich.

Torgler, B. (2004). Cross-Culture Comparison of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Costa Rica and Switzerland, *International Journal of Comparative Sociology*, 45, 17-43.

Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis*, United Kingdom: Edward Elgar Publishing Limited.

Torgler, B. and Schaltegger C. A. (2005). Tax Amnesties and Political Participation, *Public Finance Review*, 33(3), 403-431.

Torgler, B. and Schneider, F. (2004). *Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries*, CREMA Working Paper 17, Basel: Center for Research in Economics, Management and the Arts.

Torgler, B., Schneider, F. and Schaltegger, A. C. (2008). Local Autonomy, Tax Morale and The Shadow Economy, *Working/Discussion Paper*, No: 243, ss. 2-40.

Tosuner, M. (1989). *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*. İzmir: Bayraklı Matbaacılık.

Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 1-20.

Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2008). Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlak Düzeyi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, X(2), 355-373.

Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2009). Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri, *Süleymanel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), 1-15.

Tuay, E. ve Güven, İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Yüksek Lisans Programı Stajı Çalışması, *Gelir İdaresi Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*, Yayın No: 51, 3-153.

Tunçer M. (2001). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi, Web: <http://kisi.deu.edu.tr/hilmi.coban/vergiteorisi.html> adresinden 15 Mart 2018 tarihinde alınmıştır.

Tunçer, M. (2002a). Hükümet - Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 57(3), 107-128.

Tunçer, M. (2002b). Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye, *Vergi Dünyası Dergisi*, 249, 99-105.

Tunçer, M. (2005). Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 217-228.

Turhan, S. (1982). *Vergi Teorisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*. (8. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.

Uruş, A. F. (2014). Türkiye'deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası*, 399, 130-141.

Us, V. (2004). Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği. *Tartışma Metni/17*. Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara. Web:

<http://www.tek.org.tr/dosyalar/VUSLAT-US1-KAYITDISI.pdf> adresinden 15 Aralık 2017 tarihinde alınmıştır.

User, İ. (1992a). Vergi Psikolojisi ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1-2, 63-78.

User, İ. (1992b). *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Ünsal, H. (2009). *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*. (2. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Vihanto, M. (2003). Tax Evasion and The Psychology of The Social Contract, *Journal of Socio Economics*, 32, 11-125.

Yalçın, A. (1991). *İktisadi Doktrinler ve Sistemler Tarihi*. Ankara: Aydoğdu Ofset.

Yegen, B. (2013). *Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Yeniçeri, H. (2004). Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *19. Maliye Sempozyumu*, Antalya.

Yılmaz, G. A. (2006). Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilemede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21(1), 239-268.

Yiğit, U. (2008). *Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Yüce, M. ve Gerçek, A. (1998). Mükellefin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler ile İlgili Ampirik Bir Çalışma, *Sayıştay Dergisi*, 28, 20-31.

Yücebaş, R. (2014). *Arz Yanlı İktisat Bakış Açısıyla Kayıt Dışı Ekonomi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı
Doğum Yeri ve Tarihi
Medeni Hali
İletişim Bilgileri

: Seçil CANBOLAT KAYA
: Ankara 1984
: Evli, 1 Çocuk Sahibi
: secilsvs@gmail.com

EĞİTİM

1998-2002
2002-2006

: Cumhuriyet Anadolu Lisesi
: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. İktisat
Bölümü

İŞ DENEYİMİ

2006-2007

: Şanlı Moda Deri Giyim San. Tic. Ltd. Şti.
– Muhasebe Sorumlusu

2007-

: AEÜ Mucur MYO – Öğretim Görevlisi

YABANCI DİL

İngilizce

: İyi