



**KONAKLAMA VERGİSİNE KARŞI
TUTUM VE DAVRANIŞLAR:
MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ**

MELİS UYSAL
Yüksek Lisans Tezi
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ali BALKI
Ağustos, 2024
Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KONAKLAMA VERGİSİNE KARŞI TUTUM VE
DAVRANIŞLAR: MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ**

Hazırlayan
Melis UYSAL

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Ali BALKI

AFYONKARAHİSAR 2024

ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Konaklama Vergisine Karşı Tutum ve Davranışlar: Muğla İli Örneği**” adlı çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde bilimsel etik kurallara ve atıf gösterme ilkelerine riayet ettiğimi belirterek aksi bir durumun tespiti halinde sorumluluğun tamamen bana ait olduğunu kabul, beyan ve taahhüt ederim.

06/08/2024

İmza

Melis UYSAL



T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ENSTİTÜ ONAYI

Öğrencinin	Adı- Soyadı	Melis UYSAL
	Numarası	2200607005
	Anabilim Dalı	Maliye
	Programı	Maliye
	Program Düzeyi	<input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Sanatta Yeterlik
Tezin Başlığı	Konaklama Vergisine Karşı Tutum ve Davranışlar: Muğla İli Örneği	
Tez Savunma Sınav Tarihi	06.08.2024	
Tez Savunma Sınav Saati	11:00	

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek oy birliği – oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Hacı İbrahim DELİCE
MÜDÜR

Bu tez, Enstitü Müdürlüğünce kontrol edilerek, elektronik imza kullanılarak onaylanmıştır.

ÖZET

KONAKLAMA VERGİSİNE KARŞI TUTUM VE DAVRANIŞLAR: MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ

Melis UYSAL

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Ağustos, 2024

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ali BALKI

Devlet genellikle kamu harcamalarını finanse etmek için vergiye başvurur. Devletin vergi yoluyla topladığı gelirlerin toplam kamu gelirleri içerisindeki payı oldukça fazladır. Toplanmış olan gelirin harcamaları karşılama yetersiz kalması durumunda ek vergiler ihdas edilebilmektedir. Türkiye’de konaklama vergisi 2023 yılında uygulanmaya başlamıştır. Yeni uygulanan vergilere mükelleflerin vereceği tepkiler önemlidir. Çünkü bir verginin başarısı mükelleflerin o vergiye uyum sağlayıp sağlamayacağına bağlıdır. Bu kapsamda, çalışmanın amacı konaklama vergisine karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarını Muğla ili özelinde ölçmektir. Bu amaçla nitel araştırma yöntemleri arasında yer alan mülakat tekniğinden yararlanılarak veriler toplanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, konaklama vergisi işverenin maliyetlerini artırmıştır. Bu vergiye karşı işverenlerin aldığı önlemler ise personel sayısını azaltmak, personel ödemelerini kısmak vergiyi konaklama fiyatlarına eklemektir. Uygulanacak konaklama vergisinin bölgesellik ve kapasite durumları dikkate alınarak farklı oranlarda ve dönemlerde uygulanması işveren üzerinde daha olumlu etki yaratacak ve vergilemede adalete yardımcı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama Vergisi, Vergi Psikolojisi, Turizm Sektörü

ABSTRACT

ATTITUDES AND BEHAVIORS TOWARDS ACCOMMODATION TAX: THE EXAMPLE OF MUĞLA PROVINCE

Melis UYSAL

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE**

August, 2024

Advisor: Asst. Prof. Ali BALKI

The government generally resorts to taxes to finance public expenditures. The revenues collected by the state through taxes constitute a significant share of total public revenues. Additional taxes can be imposed if the collected revenues are insufficient to cover expenditures. The accommodation tax in Turkey will be implemented in 2023. The reactions of taxpayers to newly implemented taxes are essential. Because the success of a tax depends on whether taxpayers will comply with that tax, in this context, the study aims to measure the attitudes and behaviors of taxpayers towards the accommodation tax in the province of Muğla. For this purpose, data was collected using the interview technique, among the qualitative research methods. According to the study results, the accommodation tax has increased the employer's costs. The measures taken by employers against this tax are to reduce the number of personnel, reduce personnel payments, and add the tax to accommodation prices. Implementing the accommodation tax at different rates and periods, taking into account regional and capacity situations, will have a more positive effect on the employer and contribute to justice in taxation.

Keywords: Accommodation Tax, Tax Psychology, Tourism Sector

ÖN SÖZ

Hazırlamış olduğum çalışmada gerek tecrübeleriyle gerek olumlu yorumlamalarıyla destek sunan tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Ali BALKI'ya, mülakat sürecimde benimle yılmadan sıcak demeden dolaşan babam Mehmet UYSAL'a, her zaman bana yaparsın kızım diye teşvikte bulunan annem Hatice UYSAL'a, her yazdığımda kendi ödevleri gibi merak eden kız kardeşim İrem Su UYSAL'a ve bana her zaman destek sunan arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Melis UYSAL
2024,Afyonkarahisar



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI	ii
ENSTİTÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖN SÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	x
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ PSİKOLOJİSİNDE TUTUM VE DAVRANIŞLAR

1. MALİYE VE SOSYOLOJİ BİLİMİ İLİŞKİSİNDE VERGİ PSİKOLOJİSİ.....	2
1.1. MALİYE VE SOSYOLOJİ BİLİMİNİN İLİŞKİSİ	2
1.2. MALİ SOSYOLOJİ VE VERGİ PSİKOLOJİSİ.....	2
2. VERGİYE KARŞI MÜKELLEF TUTUM VE DAVRANIŞLARI	4
2.1. VERGİ UYUMU	5
2.2. VERGİYE KARŞI TEPKİLER	7
2.2.1. Verginin Yansıtılması.....	7
2.2.2. Vergiden Kaçınma	8
2.2.3. Vergi Kaçırma.....	9
2.2.4. Verginin Reddi.....	9
3. VERGİ PSİKOLOJİSİNDE TEORİK YAKLAŞIMLAR.....	10
3.1. RASYONEL BEKLENTİLER TEORİSİ (ALLİNGHAM-SANDMO MODELİ) .	10
3.2. SOSYO-PSİKOLOJİK YAKLAŞIM.....	13
3.3. DAVRANIŞSAL YAKLAŞIM.....	14
4. VERGİLEME TUTUM VE DAVRANIŞLARINA İLİŞKİN LİTERATÜR İNCELEMESİ.....	15
4.1. GELİR VERGİLERİNDE MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALAR	15
4.1.1. Ticari Kazançlar	16
4.1.2. Zirai Kazançlar.....	17
4.1.3. Ücretler	17
4.1.4. Serbest Meslek Kazancı.....	19
4.1.5. Gayrimenkul Sermaye İradı	19
4.1.6. Menkul Sermaye İradı	20
4.1.7. Diğer Kazanç ve İratlar.....	21
4.1.7.1. Değer Artış Kazancı.....	21
4.1.7.2. Arızı Kazançlar.....	21
4.2. SERVET VERGİLERİNDE MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALAR	22
4.2.1. Emlak Vergisi.....	22
4.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	23
4.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi.....	25

4.3. HARCAMA VERGİLERİNDE MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	27
4.3.1. Katma Değer Vergisi	27
4.3.2. Özel Tüketim Vergisi.....	30
4.3.3. Konaklama Vergisi	32

İKİNCİ BÖLÜM

TURİZM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ VE KONAKLAMA VERGİSİ

1. TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜ VE GELİŞİMİ.....	34
2. TURİZM İŞLETMELERİNDEN ALINAN VERGİLER	36
2.1. GELİR VERGİLERİ	36
2.1.1. Gelir Vergisi	36
2.1.1.1. Gelir Vergisi Türleri	39
2.1.1.2. Gelir Vergisinin Konusu ve Gelirin Özellikleri	39
2.1.1.3. Gelir Vergisinde Mükellefiyet	39
2.1.2. Kurumlar Vergisi.....	41
2.1.2.1. Kurumlar Vergisinin Tarihçesi	41
2.1.2.2. Türkiye'de Kurumlar Vergisi Gelişimi	41
2.1.2.3. Kurumlar Vergisi'nin Mükellefleri	42
2.1.2.4. Kurumlar Vergisi'nin Konusu	43
2.1.2.5. Kurumlar Vergisi Temel Özellikleri	43
2.1.2.6. Kurumlar Vergisi'nin Avantajları	43
2.1.2.7. Kurumlar Vergisi'nin Dezavantajları.....	43
2.2. KATMA DEĞER VERGİSİ.....	44
2.2.1. KDV'nin Tarihçesi	45
2.2.2. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	46
2.2.3. KDV Türleri.....	46
2.2.3.1. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV	46
2.2.3.2. Gelir Tipi KDV	47
2.2.3.4. Tüketim Tipi KDV	47
2.2.3.5. Ücret Tipi KDV	47
2.2.4. KDV Mükellefi.....	47
2.2.5. KDV'nin Avantajları.....	48
2.2.6. KDV'nin Dezavantajları	49
2.3. KONAKLAMA VERGİSİ.....	49
2.3.1. Konaklama Vergisi'nin Asli Unsurları	50
2.3.1.1. Konaklama Vergisi'nin Konusu	50
2.3.1.2. Konaklama Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay.....	51
2.3.1.3. Konaklama Vergisi'nde Mükellefiyet	51
2.3.1.4. Konaklama Vergisi Matrah ve Oranı	52
2.3.1.5. Konaklama Vergisi Tarhı, Beyanı ve Ödemesi.....	53
2.3.1.6. Konaklama Vergisi İstisnaları.....	54
2.3.2. Konaklama Vergisi'nde Ülke Uygulamaları.....	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA VERGİSİNE KARŞI TUTUM VE DAVRANIŞLAR

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	63
2. ARAŞTIRMANIN ÖNERMELERİ	63
3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI	63
4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	64
4.1. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ	64
4.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....	65
5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	65
5.1. MÜLAKAT SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR.....	68
TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER	74
KAYNAKÇA	76
EKLER	82



TABLULAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Rasyonel Beklentiler Teorisi ve Sosyal Psikolojik Yaklaşım Karşılaştırması .	13
Tablo 2. Konaklama Vergisi Literatür Araştırması	33
Tablo 3. KDV de Vergiyi Doğuran Olay	46
Tablo 4. Konaklama Vergisi'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı.....	56
Tablo 5. Dünya Örnekleriyle Konaklama Vergisi	61
Tablo 6. Araştırma Bulguları.....	66
Tablo 7. Demografik Verilere Ait Özet Tablo	68



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

- ABD:** Amerika Birleşik Devletleri
BIST: Borsa İstanbul
EPCI: Belediyeler Arası İşbirliği Kurumu
GVK: Gelir Vergisi Kanunu
KDV: Katma Değer Vergisi
Md: Madde
MTV: Motorlu Taşıt Vergisi
OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV: Özel Tüketim Vergisi
PTT: Posta ve Telgraf Teşkilatı
TTYD: Türkiye Turizm Yatırımcıları Derneği
TÜRSAB: Türkiye Seyahat Acentaları Birliği
Vb: Ve Benzeri
Vd: Ve Diğeri
YMM: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Devletin başlıca gelir kaynağı vergilerdir ve bu vergiler kamu gelirleri içerisinde en yüksek paya sahiplerdir. Türk vergi sisteminde gelir, harcama ve servet vergileri varlığını sürdürürken bir de harcama vergilerine ek olarak turizm sektörü ile ilgili konaklama vergisi dahil edilmiştir. Konaklama vergisi genel itibarıyla tüketim vergisi olmakla birlikte yükümlüsü bu hizmetten fayda sağlayanlardır.

Konaklama vergisi birçok ülkede farklı isimlerle öteden beri varlığını sürdürürken Türkiye’de ilk kez 2004 yılında gündeme gelmiştir. 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren Konaklama Vergisi’nin uygulanması planlanmış ancak pandeminin ortaya çıkmasıyla 2023 yılına ertelenmiştir. Konaklama işletmelerinde sunulan hizmet üzerinden tahsil edilen bu verginin öncelikle tahsil edildiği kişiler tarafından bilinmesi ve bu kişilerin 01.01.2023 tarihinden itibaren kanunda belirtilen işletmelerde yapmış oldukları konaklamalar nedeniyle %2 oranında Konaklama Vergisi’ni ödeyeceklerinin bilincinde olmaları gerekmektedir (T.C. Resmî Gazete, 2022). Vergi sistemine ek bir vergi ek bir yükümlülük demektir ve hali hazırda birçok vergi ile muhatap olan mükelleflerin bu vergiye karşı düşünceleri merak edilmiş ve bu çalışmada vergiye karşı tutum ve davranışlar sadece konaklama vergisi özelinde ölçen bir çalışma olarak yürütülmüştür.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm genel bir bilgi verme ve değerlendirme bölümü olmakla birlikte gelir vergileri, servet vergileri ve harcama vergilerinden oluşan vergi türlerine dair genel bir bilgilendirme ve mükelleflerin bu vergilere karşı tutumlarını içermektedir. İkinci bölümde literatüre yeni dahil olan turizm sektörünün vergilendirilmesi ve konaklama vergisi üzerinde durularak genel bir inceleme yapılmıştır. Üçüncü bölümde öncelikle araştırmanın metodolojisine ardından Muğla ili özelinde konaklama vergisi mükellefi olanların bu vergiye karşı tutum ve davranışlarının tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilen mülakatın bulgularına yer verilmiştir. Mülakattan elde edilen bulguların derinlemesine analizinden sonra çalışma, sonuç bölümüyle tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ PSİKOLOJİSİNDE TUTUM VE DAVRANIŞLAR

1. MALİYE VE SOSYOLOJİ BİLİMİ İLİŞKİSİNDE VERGİ PSİKOLOJİSİ

1.1. MALİYE VE SOSYOLOJİ BİLİMİNİN İLİŞKİSİ

Maliye kelimesi özü itibari ile mal kelimesinden türetilip mala dair anlamına gelmektedir. Kamu maliyesi ise toplumsal ihtiyaçların finansmanına yönelik gelir, harcama ve borçlanma gibi devlet faaliyetleridir.

Sosyoloji, toplum ve insanın etkileşimi üzerinde çalışan bir bilimdir. Sonuçları toplum üzerinde ekonomik, mali, sosyal vb. olmak üzere çeşitli etkileri olan tüm olayları ve bu olayların insan davranışlarında meydana getireceği değişimleri dikkate alır (Yoruldu, 2022: 191).

Her iki yaklaşım da insanı temel alır. Maliye bilimi genellikle kamu ekonomik faaliyetlerini dikkate alsa da bu faaliyetlerin sonuçları insanı etkilemektedir. Kamu ekonomik faaliyetlerinin bireyler üzerindeki sosyo-psikolojik yansımaları mali sosyoloji kapsamında değerlendirilmektedir.

1.2. MALİ SOSYOLOJİ VE VERGİ PSİKOLOJİSİ

Vergiler devletin ve toplumun değişiminden ve gelişiminden etkilenmektedir. Mali sosyoloji; toplumun üzerinde var olan mali araç ve olguların oluşturduğu etkileri konu alan sosyoloji biliminin alt disiplini. Bu yüzden mali sosyoloji siyaset, maliye ve psikoloji ile ilişkili bir yapıdadır.

Mali sosyoloji toplumun gelişimi ve kamu gelirlerinin bileşimlerinin önemini vurgulamak aynı zamanda da maliye politikalarının belirlenmesi açısından önemli bir çalışma alanıdır. Çünkü mali sosyoloji birey ve toplumu baz alan düzenlemelere ihtiyacın bir ürünü olarak gelişmiştir (Çiçek, 2006: 25-26).

Kamusal sorunları çözüme kavuşturmaya çalışan maliye bilimi bu amaç doğrultusunda mali araç oluşturmak ve oluşturduğu bu mali araçları kullanmayı açıklamaya çalışır. Sosyoloji bilimi toplumun oluşum, gelişim, toplumu oluşturan kesimin sosyolojik olaylarını, ilişkilerini, kuramlarını, özellik ve niteliklerini, değişim ve sorunlarını çözüme kavuşturmaya çalışır.

Sosyoloji ve maliye bilimini tamamen birbirinden ayırabilmek imkansızdır. Bir tarafta bireylerin meydana getirmiş olduğu toplum ve sorunları ele alan sosyoloji bilim dalı varken diğer tarafta ise toplumun parasal ihtiyaçlarının neler olduğunu ve devletin bu ihtiyaçları nasıl ve ne kadar karşılamasını çözümleyen maliye bilim dalı bulunmaktadır. Mali olaylar bireylerde psikolojik etki yaratırlar bu nedenle tek tek bireyler üzerinden ilerleyerek kitle üzerine olumlu-olumsuz yayılarak toplumsal tepki veya eylemlere neden olabilecek kapasitede sosyo psikolojik yönü bulunan olaylardır. Bu olaylar maliye bilimi ve sosyoloji bilimi arasında etkileşime sebep olur. Bu etkileşim sonucunda iktisadi olgu olarak nitelendirilen vergi ve kamu harcamalarının sosyolojik olgu olarak da değerlendirilmesi sonucuna varılmıştır. Ortaya çıkan bu sonuç mali sosyoloji olarak adlandırılan yeni bir disiplini meydana getirmiştir (Özgün, 2017: 12).

Mali sosyoloji mali ve ekonomik olayların yanında, ekonomi dışı olay ve bu olayların doğuracağı sonuçlarla da ilgilenir ve mali sosyolojiyi diğer disiplinlerden ayıran en önemli özellik de budur. Mali sosyoloji, vergi ve kamu harcamalarının siyasi, iktisadi, kültürel ve kurumsal unsurlardan nasıl ve ne kadar etkilendiği üzerinde yoğunlaşması temel özelliğidir (Aybay, 2021: 3-4).

Mali sosyolojinin kökeni 14. yy.'da yaşamış İbni Haldun'a dayanmakla birlikte 20.yüzyılda da Goldschied ve Shumpeter ile gelişmiştir (Özgün, 2017: 12-13). Mali sosyoloji, mali araç ve olguların topluma olan etkilerinin incelenmesinin yanında mali olayların somut olarak da incelenmesine imkân verir (Aybay, 2021:5).

Mali sosyoloji, insan davranışları üzerinde mali araçların etkilerini konu alırken vergi psikolojisi bireyler üzerinde sadece vergilerin etkilerini konu almaktadır. Vergiden dolayı meydana gelen bireysel ve toplumsal psikolojik olayların incelenmesine vergi psikolojisi denilmektedir. Vergi psikolojisi bir bilim dalı değil verginin algılanışı, değerlendirilmesi ve vergiye karşı gösterilen tepkileri konu alan araştırma dalıdır (Çiçek, 2016:30). Vergi psikolojisinin alanı vergiye karşı yükümlülerin tepkisel davranışlarıdır. Vergiler karşısındaki bireylerin algısının nasıl olduğu ve bu algının davranışlarına yansımaları vergi psikolojisinin konusunu oluşturur. Ayrıca vergi psikolojisinin araştırma alanı içine kişi ve kurumların mali etkileşim analizi de girmektedir.

Vergi psikolojisinin dikkate alınması uygulamaya konulan politikaların başarısı için önemlidir. Çünkü vergi oranları, istisna ve muafiyetler ya da yeni bir verginin varlığı yükümlünün vergisel bakış açısını etkilemekte ve değiştirebilmektedir. Vergi psikolojisinin sağlıklı vergi politikaları oluşturup onları verimli hale getirme, vergisel

uyumu kolaylaştırma ve devlet-birey etkileşimini düzenlemek gibi amaçları vardır.

Etkin ve verimli bir vergilemenin temeli, bireyin vergisel psikolojik analizi ile mümkündür. Uygulamaya konulacak politikalara karşı mükelleflerin tepkilerini dikkate almak önemlidir (Uzun, 2015: 17-18). Mali olayların değerlendirilmesinde sadece olayın hukuki, siyasi ve ekonomik olarak ele alınması yeterli değildir. Aynı zamanda olayın psikolojik olarak da değerlendirilmesi gerekir. Bu açıdan vergilemede bireylerin tepkilerini psikolojik olarak inceleyen psikoloji bilimi önemlidir.

Mükelleflerin göstermiş oldukları tepkiler vergisel amaçlarda sapmalara yol açarak vergi planlarının değişimine sebebiyet verdiği için vergi psikolojisi dikkate alınarak politika izlenmelidir (Taşkın, 2010: 69-70). Bireylerin hissettikleri vergi baskısı, adalet-eşitlik algıları, kamusal hizmetlerden faydalanma dereceleri vb. faktörler vergi psikolojisini etkilemektedir (Özgün, 2017: 51).

Vergi psikolojisi, kamu maliyesinin alt dalı olan davranışsal kamu maliyesi içinde yer alan sadece bireylerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını analiz eden bir araştırma alanıdır (Aydoğan, 2017: 16). Vergi psikolojisi verginin etkin ve verimli olarak toplanarak vergi politikalarının etkin biçimde yürütülebilmesi için önemlidir (Keskin, 2018: 62). Vergiye dair olan kanunların uzun dönemde değişmeden uygulanması vergi psikolojisini olumlu etkiler (Aybay, 2021: 22).

Mükelleflerin vergiye karşı şekli ve maddi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmesi sadece vergi politikalarının etkinliğini artırmakla kalmaz aynı zamanda vergi hasılatına da katkı sağlar. Yani, devletin kamu gelirlerini finanse etmesinde vergi psikolojisinin payı yüksektir (Aydoğdu, 2014: 116).

İnsan psikolojisi ve vergi ilişkisini analiz eden maliyecilerin başında Alman G. Schmolders gelir. Almanya’da Schmolders öncülüğünde bir grup maliyeci tarafından vergi psikolojisi alanında çalışmalar yürütülmüştür (Aktan, 2012: 167). Vergi psikolojisini; verginin tekniği, vergilemede adalet, vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi oranları, vergi denetimi gibi birçok unsur etkilemektedir (Uyanık, 2019: 360).

2. VERGİYE KARŞI MÜKELLEF TUTUM VE DAVRANIŞLARI

Türkiye’de vergi algısı ve bilinci üzerine birçok çalışma mevcuttur ve bu çalışmalardan ilki 1993 yılında Manisa ilinde uygulanmıştır. Bu çalışmadan hareketle mükellefin eğitim düzeyi vergiyi algılaması ile doğrudan ilişkili olmakla birlikte mükellefin ödemiş olduğu verginin nerede ve nasıl kullanıldığı hakkında bilgisinin eksik

ya da hiç olamaması durumunda vergiye karşı tepkileri açığa çıkaracaktır. Yüksek vergi yükü vergi kaçırma konusunda mükelleflere cazip geleceği görüşü savunulmuştur (Çetin, 2019:131).

Saruç ve Sağbaş'ın (2003) çalışmalarında; yüksek vergi ahlakına sahip mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik eğilimleri düşüktür. Ayrıca, eğitim seviyesinin de vergi ahlakı ile doğrudan ilişki içinde olduğu tespit edilmiştir.

Savaşan ve Odabaş (2005) çalışmalarında; caydırıcı nitelikteki vergi cezalarının olmaması, vergilerin dar tabanda kalması, topluma vergilerin mal ve hizmet olarak geri dönüşü olmaması ayrıca kişilerde vergi ahlak ve bilincinin sağlam olarak yerleşmemesi vergi kayıplarını artıracak sonucuna varmışlardır.

Ömürbek vd. (2007) üniversite öğrencileri üzerinde yaptıkları çalışmalarında; cinsiyet ve vergi uyumu arasında bir ilişki tespit edilmiş ve erkeklerin kızlara kıyasla vergiye daha yüksek uyum gösterdiğini veya vergiyi vatandaşlık görevi olarak algıladıkları sonucuna varmışlardır. Ayrıca her bir alışverişten fatura alınmamasının devlet aleyhine olacağı düşüncesi hakimdir.

Taytak (2010) çalışmasında, ilköğretim II. kademe öğrencilerini incelemiştir. Bu çalışmada, öğrenciler tarafından verginin gerekli olduğu, vergiyi ödemeyenlerin hırsız olarak nitelendirildiği ve vergi uyumunda eğitimin önemli olduğu sonucuna varmıştır.

Sağlam (2013) çalışmasında, katılımcıların vergi algılarının yüksek oluşu ve vergiye karşı bilinçli olduklarını ayrıca öğrenimlerdeki farklılığın vergi algısı, bilinci ve bakış açısının şekillendiği sonucuna varmıştır.

Çiçek (2019) de yaptığı çalışmasında; katılımcıların dolaylı vergilerin adaletsizliğe neden olduğunu ve dolaylı vergilerden rahatsızlık duydukları sonucuna ulaşmıştır. Katılımcılar, mal ve hizmet üzerinden iki kez vergi alınmasına karşı çıkmaktadır. Ayrıca katılımcıların mal ve hizmet almadan önce bunlar içindeki vergi tutarı hakkında bilgi sahibi olmadıkları sonucu çıkarılmıştır. Devletin zararlı ürünlere yönelik olan vergileme politikalarının desteklediği bu sayede kötü alışkanlıklardan kişilerin kurtulabileceği savunulmuştur.

2.1. VERGİ UYUMU

Verginin devletin gelir kaynakları arasında en yüksek paya sahip olması vergi uyumu açısından önem arz etmektedir. Vergi uyumu kavramını Türkçe literatürde ilk

olarak Ömer Faruk Batirel kullanmıştır. Vergi uyumu, bir zorlama olmaksızın kanunlara uygun hareket etmek anlamına gelir. Vergi uyumu şekli ve maddi ödevlerin zamanında, eksiksiz ve tam olarak yerine getirilmesidir (Dayıoğlu, 2018: 17).

Vergi uyumunu sağlayabilmek için dört unsur gerçekleşmelidir. Bu dört unsur; vergiye konu olan geliri doğru beyan etmek, gelir iyileştirmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyet ve teşviklerinin doğru yapılması, vergi beyannamelerinin zamanında doldurulup vergiye karşı olan yükümlülüğün doğru hesaplanması gerekir (Aydoğan, 2017: 16).

Vergi uyumu açısından vergileme yetkisine sahip ve toplanan gelirleri kullanabilen siyasi otoritenin mükellef tarafından nasıl algılandığı önemlidir çünkü ödenilen verginin kamusal hizmet adı altında kendilerine kullanılması yerine farklı amaçlarda kullanıldığını hisseden bireyler vergi ödemenin gereksiz olduğuna inanacak ve ödemek istemeyecektir (Aydoğan, 2017: 21). Hükümetler açısından bakıldığında, mükelleflerin vergilere uyum sağlaması devletin temel geliri olan vergi gelirine doğrudan etki etmektedir. Mükellef kendi isteği ile vergiye gösterdiği uyum sonucunda vergi gelirleri artar ve halkın yaşam kalitesi de buna bağlı yükselir (Aybay, 2021: 13-14).

Vergi uyumu, vergi hasılatının hedeflenen düzeyde gerçekleşmesi için önemlidir. Çünkü vergiye karşı uyumun artması vergi hasılatını da o kadar artıracaktır. Vergi uyumu mükelleflerin bilgi seviyesi ile de doğrudan ilişkilidir. Eğitim seviyesinin yüksekliği otoriteye karşı olan güveni de artıracığından vergiye karşı uyum da artacaktır. Yani, bilgi seviyesi yüksekliği otoritenin gücüne katkıda bulunur (Yurdadoğ vd., 2016: 811).

Tam anlamıyla vergi uyumundan söz edebilmek için vergi boşluklarının olmaması gerekmektedir (Uzun, 2015: 11). Vergi aflarının olması vergi uyumunda artırıcı etki meydana getirmiş olsa da sık sık vergi affı yoluna başvurulması vergi suçlarını artırıcı durum yaratacağından vergi afları vergi uyum konusunda negatif etkili bir uygulamadır (Uzun, 2015:40).

Vergi sisteminin basit hale gelmesi mükelleflerin vergiye olan direncini azaltır ve vergi uyumu da buna bağlı olarak artış gösterir (Dayıoğlu, 2018: 1). Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki, mükellefin vergiye uyumunu artıran unsurdur. Bu yüzden idarenin yapacağı her bir düzenleme mükellefin vergiye uyumunda olumlu ya da olumsuz etki yaratmaktadır (Dayıoğlu, 2018: 19).

Vergi uyumu kavramının zıttı olan vergi uyumsuzluğu vergiden kurtulmak isteyen mükellefin devlete karşı olan vergi ödevlerini bilerek ya da bilmeyerek eksik ya da zamanında yerine getirmemesidir. Vergi uyumsuzluğu, verginin düşük gösterilmesinin yanında yanlış anlama ile bilmeyerek ya da dalgınlıktan kaynaklı olarak düşük gösterilmesini de kapsar. Ancak yasalara uygun yapılan düzenlemeler ve yasalara uygun olarak mali işlemlerini yapılandırması vergi uyumsuzluğu kapsamına girmemektedir (Tunçer, 2002: 109).

Vergi uyumsuzluğunun yaygın olması durumunda genellik, eşitlik ve adalet ilkelerinin uygulanması mümkün değildir ve özellikle belirli kesim tarafından yapılan uyumsuzluk vergiye uyum gösteren mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırmış olacaktır (Topkan, 2016: 47).

Vergi uyumu vergilendirme sürecinin sonunda meydana gelen bir aşama olmakla birlikte bireysel bir fonksiyon olmasından da kaynaklı olarak vergi ahlakı ile de ilişkilidir. Bir toplumda vergi ahlakının artış eğilimli olması vergiye karşı olan tepkileri ve kayıt dışılığı azaltmakta, caydırma politikalarına olan ihtiyacı ve uyum için yapılan harcamaları düşürmekte ve bunların sonucunda da vergiye karşı olan uyum olumlu etkilenmektedir (Yurdakul, 2013: 2).

2.2. VERGİYE KARŞI TEPKİLER

Devlet, vergilemenin amaçları içerisinde sayılan mali amacını yerine getirebilmek için mükelleflerin vergiye karşı oluşan/oluşacak olan tepkilerini göz önüne alarak vergi toplamalıdır yani vergi vermekle mükellef olanların gösterdikleri tepkiler devletin vergi konusunda dikkate alacağı bir unsurdur (Şen ve Sağbaşı, 2020: 168).

Vergiden dolayı mükellefte oluşan psikolojik ve ekonomik baskı, mükelleflerin verginin yansıtılması, vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve verginin reddi biçiminde tepki gösterebilmelerine yol açabilmektedir (Pehlivan, 2016:163).

2.2.1.Verginin Yansıtılması

Verginin her zaman kanuni mükellefi üzerinde kalamayacağını, mükellefi olunan verginin uygun şartlar sağlandığında başkası/başkaları üzerine aktarılması durumu desteklemektedir. Mükellefi tarafından ödenen verginin uygun iktisadi imkan ve fiyat mekanizması ile kısmı olarak ya da tamamen, sürekli olarak ya da olmayarak başkası/başkaları üzerine aktarılması durumuna verginin yansıtılması denilmektedir.

Vergi yükünün piyasanın koşulları göz önüne alınarak başkalarına aktarılması ve mükelleflerin vergiden dolayı oluşacak vergi yükünü taşımak istememeleridir (Taşkın, 2010:88).

Eğer yansıtılma olayı başarılı olarak gerçekleşmiş ise vergide A kişisi kanuni mükellef iken vergiyi ödeyen B kişisidir, böylece vergi B kişisine yansıtılmış, onun üzerinde kalmış ve ödemesini yapmıştır. Mükelleflerin vergiyi yansıtması bu olayın kolay olduğunu göstermez, vergiyi yansıtma bir süreç gerektirir ve bu süreç dört aşamadan oluşur. Bu aşamalar birbiri ardına ilerler ve şöyledir: Verginin ödenmesi, vurgu, verginin devredilmesi ve yerleşmedir.

Ödeme aşaması yansıtılmanın gerçekleşmesinde zorunlu bir aşamadır. Ödeme yapan tüketici bundan etkilenerek bu vergiden kurtulmak ister. Ödenen verginin tüketiciyi rahatsız etmesi vurgu aşamasıdır. Üzerinde vurguyu hisseden tüketici bunu başka bir tüketiciye aktararak bu yükümlülüğünden kurtulmuş olacaktır (Keskin, 2018:71).

Yansıtılma yoksa kanuni ve fiili mükellef aynı kişidir ki olması gereken budur. Çünkü yansıtılma gerçekleşmesi durumunda kanuni mükellef başka kişi fiili mükellef başka kişi olmakta ve bu durum vergi yükünü değiştirerek vergi adaletinin bozulmasına sebebiyet verdiği için vergi politika etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir (Şen ve Sağbaş, 2020:168-169).

Vergi yansıtılmasından iyi sonuç alabilmek için yansıtılma olayına iyi hakim olmak gerekir. Vergi yansıtılmasına piyasa koşullarında meydana gelen gelir dağılımının adil olmasını sağlamak ya da konjonktürel dalgalanmaları dengeli hale getirmek için başvurulur (Taşkın, 2010:81).

2.2.2. Vergiden Kaçınma

Risk taşımayan ve tamamen yasal olan vergiden kaçınma kavramı vergi mükelleflerinin yasaları yok saymadan ödemeleri gereken vergilerinin yükünü en aza indirme çabalarıdır (Çiçek, 2006: 109). Vergiye karşı yükümlü olanlar vergiden kaçınmak için iş ve faaliyetlerini daha az vergi alınan ya da hiç vergi alınmayan vergi cenneti niteliğinde sayılan ülkelere kaydırabilmektedirler (Pehlivan, 2016:163).

Vergi oranlarının yüksekliği, kanunlarda boşlukların varlığı, muafiyet ve istisna yöntemlerinin yaygın şekilde kullanımına bağlı olarak vergiden kaçınma artış gösterdiğinde hedeflenen vergi gelirine ulaşamaz, ulaşamayan vergi gelirinin sonucu

ise devletin kaynaklarını etkin kullanamamasına ve yapılması planlanan kamu hizmetinin yapılamamasına neden olacaktır (Keskin, 2018: 71).

Vergi mükelleflerinin, vergi kapsamına girmeyen kaynaklardan kazanç ve irat elde etme çabası veya vergi dışı servet unsurlarını edinmeye çalışması vergiden kaçınmaya yol açar (Topkan, 2016:110). Uygulamada vergiden kaçınma üç şekilde karşımıza çıkmaktadır ve bu şekiller; vergilendirilmiş malı satın almayarak, vergilendirilmesi önceden öngörülen maldan çok satın alarak depolamak ve vergiyi doğuran olayı vergilendirilmeyen yere kaydırma şeklindedir (Topkan, 2016: 111). Vergiden kaçınırken, yasaları ihlal etmemek ve kabahat ya da suça mahal verecek bir eylemde bulunmamak dikkat edilmesi gereken hususlardır (Pehlivan, 2016: 163).

2.2.3. Vergi Kaçırma

Vergi kaçırma, yasadışı bir olay olmakla birlikte mükellefin vergilere karşı gösterdiği bir tepkidir. Vergiye karşı yükümlü olan ödediği verginin karşılığının olmadığını düşünüyor ve devlet ile ilişkisinin adaletsiz olduğuna inanıyor ise bu durum karşısında olumsuz tavır sergileyecek ve sonucunda da vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığına yönelecektir (Çiçek, 2006: 11).

Vergi yükümlüsünün ödemesi gereken vergiyi hiç ödememesi ya da eksik olarak ödemesi vergi kaçakçılığı eylemini meydana getirir ve böyle bir davranış vergiden kaçınmanın tersi bir durum olarak suçtur (Pehlivan, 2016: 164). Her türlü kaçakçılık, insan, silah, gümrük vs. aynı zamanda vergi kaçakçılığıdır (Şen ve Sağbaş 2020: 301).

Vergilemenin sınırının artması, tüketim tercihlerini değiştirecek, bu durum kaynak kullanımı ve istihdam üzerinde olumsuz etkiye sebep olacak, bunun sonucunda vergiden kaçınma ve kaçırma kaçınılmaz olan eğilim artacak ve vergi yönetim maliyetleri olumsuz yönde etkilenecektir (Çiçek, 2006: 15).

Vergi kaçırma vergi matrahının aşılması anlamına gelen vergi erozyonuna ve vergileme de adaletsizliğe neden olması sebebi ile hem ulusal hem de uluslararası olarak mücadele gerektiren bir konudur. Denetimlerin sık olması ve verilecek caydırıcı cezalar ile bu gibi durumlara eğilimde azaltılabilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2020: 175).

2.2.4. Verginin Reddi

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın yani bireysel olarak vergi baskısına verilen tepkilerden farklı olarak az da olsa rastlanılan verginin reddi ve grevi kolektif olarak vergi

baskısına gösterilen tepkiler olmakla birlikte bu tür kolektif gösterilen tepkiler daha olgunlaşmamış toplumlarda psikolojik davranışların dışa yansması olarak nitelendirilir (Çiçek, 2006: 132).

Pehlivan'a (2016) göre verginin reddi, usulüne uygun olarak konulan vergi ve vergi yükünün yükümlü tarafından ağır olduğunun savunulması ve bu durumun toplu tepkilerle ödenmeyeceğinin bildirilerek söz konusu olan kanunun kaldırılmasını ifade eder.

Verginin reddi bir bakıma vatandaşlık görevi olan vergiye karşı meydan okuma, direniş gösterme hareketidir ve verginin reddinin anlam kazanabilmesi geniş toplum kitlelerine yayılması ile orantılıdır. Vergi reddinin amacına ulaşabilmesi, vergi reddi sonrasında yürürlükte olan verginin yürürlükten kaldırılması ile mümkündür aksi bir durumda vergi reddi bir anlam kazanmış olmayacaktır (Şen ve Sağbaş, 2020: 117).

Vergi grevi, tıpkı vergi reddi gibi toplumsal olarak vergiye karşı gösterilen bir tepkidir ancak vergi reddinden farklı olarak yalnızca yeni bir verginin mevcut olması durumunda veya var olan vergilerin oransal artışlarına bağlı olarak gösterilen protesto ve eylem hareketidir (Şen ve Sağbaş, 2020:117). Vergi grevinde vergiye olan tepki geçici olacak şekilde vergiyi ödememek ya da vergisel yükümlülüğünü yerine getirmemektir. Vergi grevinde vergi yükünün ağırlığına karşı şikayet etme ve iyileştirme talepleri söz konusudur (Şen ve Sağbaş, 2020: 178).

3. VERGİ PSİKOLOJİSİNDE TEORİK YAKLAŞIMLAR

Gözlemlenebilir bir hareket olan vergi uyumu sadece yakalanma ihtimali ve vergi oranlarının bir fırsat fonksiyonu olmamakla birlikte uymak ya da kaçırmak istemenin bireysel bir fonksiyonudur (Yurdakul, 2013: 8). Literatürde vergiyi istekli ödemeyi ya da ödemek istememeyi tanımlayan teoriler vardır.

3.1. RASYONEL BEKLENTİLER TEORİSİ (ALLİNGHAM-SANDMO MODELİ)

Vergi uyumu alanında en eski yaklaşım olan Allingham-Sandmo Modeli ya da Rasyonel Beklentiler Teorisi, klasik bir yaklaşım olmakla birlikte Becker'in Suç Ekonomisi alanı ile ilgili çalışmalarından esinlenerek günümüzdeki yerini almıştır. Bu modelde vergi denetim ve cezaları ne kadar sık olursa vergi kaçırma o kadar artacaktır görüşü hakimdir (Kitapçı, 2011: 20).

Rasyonel beklentiler teorisinin özünde homo economicus insan modeli vardır. Bu model insan doğası olarak faydasını maksimum, içsel maliyetlerini ise minimum düzeyde olacak şekilde karar ve tercihleri kabul eder. Buna göre bireyler imkanları el verdikçe az vergi ödemek ya da hiç ödememe gibi davranış ve tutuma yönelir. Bireylerin gösterdikleri bu davranış literatürde Allingham-Sandmo Modeli olarak, caydırma modeli ya da beklenen fayda teorisi olarak açıklanmaktadır (Aktan, 2006).

Teorinin temelleri Jhon F. Muth tarafından atılmış ve Klasik Miktar Teorisinin Friedman ve öğrencileri tarafından Chicago Üniversitesinde yeniden ele alarak enflasyon konusunu farklı açılardan yorumlayarak Rasyonel Beklentiler Teorisi adı olarak iktisat literatürüne dahil edilmiş ve klasik iktisat görüşleriyle bire bir örtüşmektedir (Aktan, 2010:183).

Rasyonel beklentiler teorisi, sadece ekonomik terimler ile mükellefin davranışlarını açıklamaya çalışır ve bu teoride vergi verilemez, vergi alınır şeklinde verginin ödenmesi konusunda bir bakış hakimdir. Ayrıca vergi ödeyen mükellefleri yakalanma ve sonunda cezalandırma korkusundan dolayı vergi ödediklerine vurgu yapmakla beraber vergi kaçakçılığının vergi denetim ve cezalarının artmasıyla azalacağını tersi bir durumda da artacağını savunmaktadır. Bu teoride mükelleflerin sosyo-psikolojik durumları dikkate alınmaz ancak mükelleflerin rasyonel olarak vergi mükellefi oldukları ifade edilmektedir (Tekin, 2023: 17).

Vergi kaçakçılığı konusunda yapılan ilk çalışma Allingham ve Sandmo tarafından fayda maksimizasyonu yaklaşımı kullanılarak yapılmıştır. Bu modele göre mükellef vergisini beyan ederken oranı, karşılaşacağı ceza miktarı ve denetim oranı gibi faktörlerden etkilenecek beklenen faydasını artırma çabalarına girecektir. Bu durumda vergi denetimlerinin yüksek olması vergi kaçakçılığına sebebiyet vermeyecektir. Vergi beyanını etkileyen faktörleri açıklayan bu model işgücü ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi göz ardı ettiği için kullanım olarak sınırlıdır (Bayraklı vd. 2004).

Vergi kaçırma kararı ile ilgili temel sorunların ortaya çıkarılmasında ilk adımı atan Allingham-Sandmo Modelinin temel varsayımları şunlardır;

- Bu modele göre ekonomik bir birey faydasını en yüksek seviyede tutarak içsel maliyetlerini en aza indirecek kararlar almaya çalışır.
- Mükellef risk almaz, denetim riski her zaman olduğu için riski kumara benzetir.

- Mükellefin vergiye tabi geliri, vergi idaresinin bilgisi dahilinde olmamakla birlikte diğer mükellef tarafından bilinmektedir.

- Vergi beyanı gerçek vergiye tabi olan geliri açıklamaya dayanan denetimi bağlıdır ve eğer bildirim yapılmamış gelir tespit edilirse mecburen mükellef bu kaçırılan vergiyi ödemek zorunda kalacaktır.

Varsayımlardan hareketle Allingham-Sandmo Modelinden şu sonuçlar çıkarılabilir;

- Devlet yüksek ve caydırıcı cezalar ile vergi uyumunu sağlayabilir böylece kaçakçılıktan beklenen kazanç azalarak gelirin büyük kısmı beyan edilmiş olur.

- Ceza ve denetim oranları yüksek olmalıdır çünkü cezanın beklenen değeri kaçakçılıktan beklenen kazançtan düşük olması durumunda mükellef vergi kaçırmaya yönelecektir.

Risk almak istemeyenler vergiyi daha az kaçırarak ve denetleme kesin ise risk almaktan da o derece kaçınacaklardır yani riskin belirsiz oluşu kaçırmaktan uzaklaştırarak ve maliyetli olacaktır ancak vergi kaçıran mükelleflerin bu davranışı açığa çıkmadığı için vergi kaçırma cezasının caydırıcı olmayışı onları kaçırmaya itecektir şeklinde sonuçları çıkarılmaktadır (Yurdakul, 2013: 8-9).

Ahlaki ve sosyolojik etkenler hesaba katılmadığı için Allingham-Sandmo Modeli yetersiz görülmektedir. Bu model bireylerin etkileşimlerini, dürüstlük, ahlaki değerlerini, denetim ve ceza oranlarını dikkate almadan sadece ekonomik fayda maliyet analizi ile vergi uyumunu ele almaktadır ancak sadece bu etkenlerle vergi uyumu analiz edilememekte bunun yanında sosyolojik etkenlerde dahil edilmelidir (Uzun, 2015: 12).

Rasyonel beklentiler teorisi bireylerin beklentilerini rasyonel tutacaklarını ve bundan dolayı iktisat politikaları karşısında aktif olacaklarını, politikalardan beklenen sonuçlarda etkili olacaklarını öne sürmektedir. Bireyler geleceğe karşı görüşlerini oluştururken mevcut bütün bilgileri hesaba katar ve ekonominin çalışma şeklini gözlemler böylece oluşabilecek etkilere karşı hazırlıklı olarak davranışlarını ona göre ayarlamış olurlar. İdeolojik bakımdan tutucu olarak tanımlanan bu model politika değişikliklerini dikkate almamaktadır eğer karlı bir politika değişikliği söz konusu olacaksa bireyler ona ulaşmak isterler ve bu amaca göre de kararlarını şekillendirirler (Gaytancıoğlu, 2010: 141-142).

Bu teori ile kıyaslanan Sosyo-Psikolojik Model (Ahlaki Duygular Teorisi), kişilerin çıkar ve faydalarını yüksek tutmaya çalıştıkları modeldir. Ahlaki duygular kişinin vergiye karşı tutum ve davranışlarının oluşumunda etkilidir. Ahlaki duygular teorisi devlet kurumlarının vergi politikalarını etkilediğini savunur (Tekin ve Gürçam, 2019: 69).

Tablo 1. Rasyonel Beklentiler Teorisi ve Sosyal Psikolojik Yaklaşım Karşılaştırması

Gönüllü Uyum	Rasyonel Beklentiler Teorisi	Ahlaki Duygular Teorisi (Sosyal Psikolojik Yaklaşım)
Kavram	Gönüllü uyum düşüktür ve vergi boşluğu vardır.	Gönüllü uyum yüksek
Tanım	Dar	Geniş
Vergi Mükellefi	Ekonomik Rasyonaliteyi öngörür.	Davranışsal iş birliğini öngörür.
Kapsam	Değiş-tokuş 1- Vergi kaçırmadan beklenen fayda 2- Cezaların tespiti ve uygulanması riski, kişisel geliri ve refahı en üst düzeye çıkarır	Bireyler bencil değildir, farklı tutum, inanç, norm ve rollere göre etkileşim içindedirler. İş birliği önemlidir.
Konu	Kaynakların tahsisinde etkinlik	Eşitlik, adalet ve yansıma
Vergi Mükelleflerinin Görünümü	Maddi kazanç ve kayıplarında bencildir	İyi vatandaş
Yaklaşım Türü	Ekonomik Yaklaşım	Davranışsal yaklaşım

Kaynak: James ve Alley, 2004: 33

Tabloda bahsedilen iki teoride gönüllü uyumu açıklamakta kullanılan teorilerdendir. Rasyonel beklentiler teorisinin hedef kitlesi, ahlaki duygular teorisine kıyasla ilgisine aldığı alanın daha dar olduğu söylenebilir. Ayrıca bireylerin sosyal psikolojik durumlarını da bünyesine katan ahlaki duygular teorisinin rasyonel beklentiler teorisine göre vergiye karşı daha uyumlu olduğu söylenebilir.

3.2. SOSYO-PSİKOLOJİK YAKLAŞIM

Sosyo-Psikolojik Model, vergi uyumu modellerinde etik ve sosyal dinamiklerin uzun süreler göz ardı edildiğini ve vergi yükümlüsü olanların yüksek uyum gösterebilmesi için ekonomik, psikolojik ve sosyolojik yaklaşımları birlikte ele alan multi disiplinler yöntemi uygulamayı savunur. Niçin çoğu insan denetim ihtimali ve vergi cezaları çok düşük olmasına rağmen vergilerini ödeme eğilimdedir sorusu sosyo-psikolojik yaklaşımın temel sorusunu oluşturur (Kitapçı, 2017: 443).

Bu model, vergiye karşı yükümlü olanlar vergi ödeme kararlarını verirken sadece ceza oranı, yakalanma ihtimali vb. caydırıcı olabilecek unsurları göz önüne almakla kalmaz vergi kaçırmanın sonucunda ortaya çıkacak psikolojik maliyetleri de dikkate alırlar. Sosyo-psikolojik araştırmaların birçoğu klasik model olan Allingham-Sandmo Modelinin tersine caydırma yöntemlerinin bazı durumlarda vergi uyumu açısından negatif etkiler yarattığı sonucuna varılmaktadır yani caydırma yöntemlerinin artması vergi kaçırma isteğini artırabilir (Kitapçı, 2011: 29-32).

3.3. DAVRANIŞSAL YAKLAŞIM

Ekonomi literatüründe 1950'lerden sonra davranışsal yaklaşım olarak yer edinen bu yaklaşım iktisat ile psikoloji bilimini harmanlamıő ve insan davranışlarına bu açılardan bakılmasını saęlamıőtır. İnsanların seçimlerinin her zaman rasyonel olmadığını psikolojilerinin tutum ve davranışlarında etkili olduğunu savunan davranışsal yaklaşım yeni bir bilim dalı olarak karőtımıza çıkmaktadır (Kılıçaslan ve Sonkur, 2022).

Bu yaklaşımın öncüleri D. Kahneman ve A. Tversky belirsizlik ortamında karar veren bireylerin riskten kaçınma eğilimlerinin kazanma arzularına galip geldiğini ve her zaman rasyonel davranışsal sergileyemediklerini ileri sürmektedir. Kazançlardan alınan tatminin kayıplardan oluşan acıdan daha az olduğu savunulmaktadır (Şentürk ve Fındık, 2014).

Geleneksel iktisadın varsayımlarını yok sayan ve insan davranışlarının rasyonel olmadığı, karar verirken psikolojik ve sosyolojik faktörlerle sınırlı rasyonel veya hiç rasyonel olmayan karar verebileceklerini savunur. Davranışsal yaklaşım çoğu zaman insanın biliősel ve toplumsal sınırlara bağlılığı nedeniyle fayda maksimizasyonu peőinde olan birey gibi davranmadığını ileri sürer. Sezgisel düşünme ve biliősel düşünme olmak üzere davranışsal yaklaőımda iki tür düşünme biçimi vardır. Sezgisel düşünmede psikolojik faktör altında karar veren bireyler rasyonel tercih seçiminde bulunmayabilir.

Belirsiz durumda karar veren bireylerin tercihlerinin irrasyonel olduğu durumlar vardır bu yüzden insanın belirleyici olduğu ekonomik tüm alanlarda davranışsal yaklaşım tercihleri önemlidir (Kılıçaslan ve Sonkur, 2022).

Davranışsal yaklaşımın hedeflerinden biri, ekonomide kabul edilen rasyonel varsayımlara karőtı psikolojik temellere sağlam olarak dayanan matematiksel alternatifler ortaya koymaktır. Davranışsal yaklaşım, rasyonelci yaklaşımın göz ardı ettiği psiko-fiziksel öğeleri de kendi bünyesine dahil etmektedir (Şentürk ve Fındık, 2014).

Davranışsal yaklaşımın temel çıkarımı bireylerin riskten kaçınma eğilimlerinin yüksek oluşudur ve bu teorinin temel varsayımları;

- Bireysel parasal konuda seçimlerinin sonuçlarını buldukları noktayı da dahil eden referans noktaya göre değişimle değerlendirirler.

- Değer fonksiyonu kayıplar için getirilere göre diktir. Kayıpların oluşturduğu acı kazançların oluşturduğu tatminden fazladır.

- Karar vericiler kazanç ve kayıp arasında risk alarak karar verirken riskten kaçınma eğilimindedirler.

İnsan kendi fayda maksimizasyonunu yüksek tutmak için karar verme konusunda rasyonel olarak genellenmiş olsa da duyguları olan ve çevresinden etkilenebilen bir yapıda olduğu için sanılanın aksine irrasyonel davranışlar da sergileyebilmektedir. Bu davranışların daha çok riskli ve belirsiz olunan ortamlarda kendini gösterdiği açıktır (Şentürk ve Fındık, 2014).

4. VERGİLEME TUTUM VE DAVRANIŞLARINA İLİŞKİN LİTERATÜR İNCELEMESİ

Vergiler; gelir üzerinden, servet üzerinden ya da üretim veya tüketim üzerinden alınmaktadır. Ayrıca gelir, servet, mal ve hizmetler ile dış ticaret gelir kaynağını oluşturur.

4.1. GELİR VERGİLERİNDE MÜKELLEFLERİN DAVRANIŞLARI ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu subjektif karakterli bir vergi olduğundan dolayı mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını göz önünde tutan bir vergilendirme rejimini benimsemektedir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 10).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu md.1 de vergini konusu, '*gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*' şeklinde açıklanmıştır.

Yine 193 sayılı Gelir Kanunu md.2 de gelirin unsurları açıklanmıştır. Bu kanuna göre gelire giren kazanç ve iratlar '*ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar*' olmak üzere 7 unsur vardır.

4.1.1. Ticari Kazançlar

193 sayılı G.V.K.nin 37. maddesinde ‘*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*’ denilerek ticari kazanç tanımı genel olarak yapılmıştır. Ticari kazanç elde eden mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarına yönelik yapılan bazı çalışmalar şu şekildedir:

İpek vd. (2013) çalışmalarında, Trakya bölgesinde ticari kazanç elde eden mükellefleri araştırmışlardır. Araştırmalarından çıkarılan sonuçlar ise şunlardır: mükelleflerin yaş seviyesi vergiye karşı uygulanan af algıları ile ilişkilidir; mükellefin eğitim durumu verginin ödeme gücüne göre alınması gerektiği algısını etkilemektedir; ayrıca mükellefler, vergi sistem yapısının karmaşık olmasından kaynaklı vergi kaçırmaya karşı eğilim göstermektedirler. Yapılan araştırma sonucunda, mükellefin yaşı arttıkça vergi aflarına olumsuz bakış açısı sergilemekte ve daha önce aftan yararlanan yükümlünün af uygulamasına olumlu baktığı sonucu çıkarılmıştır. Yani Trakya bölgesi mükelleflerinin demografik unsurları vergi affı algıları için önemli olmaktadır.

Duran (2013) çalışmasında; genç olanların yüksek hayat standardında yaşamak istemeleri ve ileri yaştakilere nazaran daha çok harcama yapmaları vergiye karşı tepkilerini yüksek tutmaya itmektedir. Kadınların erkeklere kıyasla vergi ahlakının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Bu çalışmada katılımcılar ticari kazanç elde edenler ve ücretlilerden oluşmakta ve meslek durumları ile vergi ahlakı arasında bir ilişki kurulamamıştır. Ancak, maaşından kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilen mükelleflerin beyanname ile vergilendirilen mükelleflere kıyasla vergi ahlakının daha yüksek olduğu söylenebilmektedir.

Kaynar (2007) çalışmasında; ödeme gücüne göre vergilendirme yapılmadığından adaletin sağlanamadığı sonucu çıkarılmıştır. Yükümlüler diğer yükümlülerin düşüncelerinden etkilenebilmekte ve herkes vergi kaçırıyor ben neden kaçırmayayım mantığı ile vergi kaçakçılığını kendilerine cazip kılmaktadır. Katılımcıların çoğunluğu ödedikleri verginin kendilerine kamu hizmeti olarak dönmediğini savunmaktadırlar. Çanakkale ilindeki yapılan çalışma için kişisel çıkar ve kaygıların ve gelecek endişelerin vergi kaçırmak ya da kaçınmak için bir sebep oluşturmadığı, bu ilde ticari kazanç elde eden ve çalışmaya katılan yükümlüler için bu faktörler vergi kaçırma ya da vergiden kaçınmak için geçerli unsurlar olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca olağandışı bir halde vergi oranlarının yükseltilmesi ya da yeni vergilerin tahsisi olumlu düşünülürken bu durumun ortadan kalkması halinde ise eski duruma dönüşün gerçekleşmesinin gerekli

olduğu düşünölmektedir. Çanakkale ilinde yapılan bu çalışmadan hareketle katılımcıların vergi oranlarını yüksek bulduğu ve devletin gelirleri etkin kullanmadığı için vergi uyumsuzluğunun meydana geldiği sonucu çıkarılmıştır.

4.1.2. Zirai Kazançlar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu md. 2’de zirai kazanç ‘*zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır*’ şeklinde genel bir tanımı yapılmıştır. Burada yapılan tanımdan hareketle zirai kazançta kendine ait arazisini bizzat ve ortak ile işleten ortakçı veya kiracı olarak nitelendirilen çiftçilerin elde ettikleri gelirler dahildir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 83).

Demir ve Kaya (2017) çalışmalarında; Antalya ilini incelemiş ve katılımcıların çoğunun vergi ödemeyi vatandaşlık görevi olarak algıladıkları, verginin kendilerine sağlanan kamu hizmetlerinin karşılığı olarak gördükleri, kendilerinin ilgilisi oldukları vergi hakkında yeterli bilgi sahibi oldukları sonucuna vararak vatandaşların vergi bilincine sahip oldukları sonucuna varmıştır. Ayrıca çalışmada katılımcı olan çiftçilerin gelirlerinin artış göstermesi vergiye karşı bilinçlerini daha da artıracadığı sonucu çıkarılmıştır. Katılımcılar mevcut şartlar dolayısıyla daha az vergi ödeme yollarını araştırabileceklerini ancak vergi kaçırmanın ve bu durumun çevreleri tarafından bilinmesi halinde utanç duyacaklarını dile getirmişlerdir. Ayrıca çiftçiler ne kadar uzun süre tarımsal faaliyette bulunursa vergi ahlaklarının o kadar artacadığı sonucuna varılmaktadır. Çalışmaya katılan çiftçilerin büyük çoğunluğu vergi oranlarının yüksek olduğunu ve kendilerine en ağır gelen verginin ise KDV olduğunu sonucuna da varılmıştır.

4.1.3. Ücretler

G.V.K.’nin 2. maddesinde yer alan gelir unsurları arasında sayılan ücretler, sadece emek faktörü karşılığı olan gelir türüdür ve vergi hasılatı içinde önemli bir paya sahiptir ve iktisadi olarak bakıldığında ücret, emek karşılığı ödenen bedel olarak tanımlanır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 99).

G.V.K.’nin 61. maddesi ücret tanımını ‘*ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet edebilen menfaatlerdir*’ şeklinde yapmıştır.

Ertekin (2021) çalışmasında; kişiler kişisel ve aile durumlarından dolayı aynı gelire sahip olsa bile aynı mali güce sahip olamamaktadır. Diğer gelir unsurlarından gelir elde edenlere kıyasla günlük yaşamda ücret geliri elde edenler mali olarak zayıf kalmaktadırlar. Bu yüzden herkesin mali gücüne oranla vergilendirilmesi adaletli

olacaktır. Ayrıca Türkiye vergi uygulamaları incelendiğinde ücretliler aleyhine adalet ilkesinin zedelenmiş olduğu görülmektedir. Bu duruma özellikle vergilendirme yöntem ve tarife yapısının yanında istisna ve indirimlerin etkili olduğu söylenebilmektedir.

Ücretliler vergilendirilirken ağırlıklı olarak tevkifat usulü uygulanmakta ve bu usul ile kayıp kaçakları azaltma, vergi idaresinin yükünü azaltma ve devletin vergisel alacağını daha erken tahsis etmesi gibi avantajları sağlanmaktadır. Ancak ücretliler bu usulden farklı etkilenmektedirler. Adalet bakımından aynı mali güce sahip olanlar aynı vergilendirilmeliyken ücret geliri elde edenler ile aynı mali güçte olup diğer usulde vergilendirilen mükelleflerin vergilendirilmesi eşitsizliğe neden olmaktadır.

Ertekin (2021) çalışmasında, ücretlilerin tevkifat usulü ile vergilendirilmesinin mali aflar açısından ücretlilerin aleyhine olduğunu çünkü tevkif usulü ile vergilendirmenin af hakkından yararlanamadığını bu durumda toplumsal barış ve huzuru bozmakla kalmayıp vatandaşların vergi bilinçlerini de olumsuz etkilediği sonucuna varmıştır.

Öz (2018) çalışmasında; Bursa ilinde çalışan ücretlilerin sektörel farklılıklardan etkilenip etkilenmediğini araştırmıştır. Öz bu çalışmada; çalışanların ücret düzeylerinin sektör ve cinsiyete göre farklı olduğunu söylemiş ve Türkiye’de erkek çalışan oranının kadın çalışan oranına kıyasla yüksek olduğunu bu durumun kadın-erkek çalışan ücret düzeylerinde farklılık meydana getirdiğine sebep olduğu sonucuna varmıştır. Çalışmada, çalışan ücretlerinin sadece bireyin özellikleri baz alınarak belirlenmekle kalmayıp ülkenin ekonomik durumu, uygulanan ücret politikaları da etkili olduğu ayrıca piyasadaki aksaklık ve krizlerin de çalışan ücretleri üzerinde etkili olduğu sonucu çıkarılabilmektedir.

Aydoğmuş (2020) çalışmasında, Ankara ilinde kamu ve özel olarak faaliyet gösteren iki farklı üniversite bünyesindeki idari personelin ücret-motivasyon ilişkilerini incelemiş ve çalışma sonucunda; çalışmaya karşılık alınan ücretin kamu ve özel fark etmeksizin düşük olduğu buna bağlı olarak işe olan bağlılığın giderek zedelendiği, yaş düzeyinin ilerlediği kesim ile eğitim düzeyinin artış göstermesi fazla ücret gelir düzeyi sağlayanların işini severek yaptıkları gözlemlenmiştir. Ayrıca ücret dışı menfaatlerin de motivasyonda olumlu etki yarattığı sonucuna varılmıştır.

4.1.4. Serbest Meslek Kazancı

Sermaye ve emeğin beraber çalışmasından doğan kazanç gelirin unsurudur ve serbest meslek kazançlarında bu ekonomik faktörlerin etkisi vardır. Serbest meslek kazancı herhangi bir işverene bağlı olmaksızın, kişilerin mesleki bilgilerine dayanarak yapmış oldukları işlerinden elde ettikleri kazançlardır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 135).

G.V.K.'nin 65.maddesinde Serbest Meslek Kazancı '*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar Serbest Meslek Kazancıdır*' şeklinde tanımlanmıştır.

Özkan (2023) çalışmasında; çalışmaya katılanların çoğunluk olarak mesleklerinin ilk yıllarında vergi yükümlülüklerinin fazla olduğu, gider kalemlerinin sınırlı olması ve bazı giderlerin hasıllattan düşülememesi için sorun yarattığı, KDV'nin yüksek olduğu ayrıca KDV oranının farklı meslek mensupları arasında farklılaştığını beyan ettiklerini açıklamıştır.

Karacan (2019) çalışmasında, Malatya ilini incelemiş ve araştırma sonucunda; uygulanmakta olan defter-beyan sisteminin gelir vergisinde herhangi bir etki yaratmadığını ancak basit usule tabi olan mükelleflerin bu sistem dolayısıyla eksiksiz olarak gelir ve giderlerini girdiklerini bu sayede basit usulden işletme defterine hatta bilanço usulüne geçiş yaptıkları sonucuna ulaşmıştır ayrıca yine bu sistemin bürokrasi masraflarını aza indirdiği de söylenebilmektedir.

4.1.5. Gayrimenkul Sermaye İradı

Gayrimenkul konusunu esasta düzenleyen kanun, Türk Medeni Kanunu olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu da kendisini ilgilendiren kanun olarak karşımıza çıkmaktadır. Gayrimenkul kavramı Medeni Kanun ve Gelir Vergisi Kanunu açısından farklılık göstermekte, Medeni Kanun'un kabul etmediği mallardan elde edilen iratlar Gelir Vergisi Kanunu'nda Gayrimenkul Sermaye İradı olarak sayılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 155-156).

Türk Medeni Kanunu madde 704'te taşınmaz mülkiyetinin konusu '*Arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler*' olarak açıklanmıştır. Bu kanuna göre kısaca yerinde sabit olan şeyler gayrimenkul mülkiyetinin konusu olarak açıklanabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunundaki gayrimenkul kavramının oldukça geniş olduğu söylenebilir. Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde gayrimenkul ve

gayrimenkul olarak tescil edilmiş diğer mallardan ayrı bütün gayri maddi değerleri dahil etmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul kavramı gelir getirme açısından ele alınmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 156).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde Gayrimenkul Sermaye İradı '*belirli hal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır*' şeklinde tanımlanmıştır.

Erdoğan (2017) çalışmasında; Türkiye'de artan oranlı vergi dilimi uygulandığını ve bu uygulama ile az kazanç elde edenden az vergi çok kazanç elde edenden çok vergi alınması hedeflenmiştir. Kaynakta kesinti ile vergisini ödeyen mükellefler vergi kesintisine maruz kalmakta ve yılsonu gelirleri vergi diliminin ilk sırasında ise mükellefe iadesi olmaktadır. Mükellefin yıllık beyanname verebilecek ek geliri yoksa kesilen vergi nihai vergi sayılır ancak bu durum düşük gelir elde eden mükellef açısından zararlı olduğu sonucuna varılmıştır.

Yıldız ve diğerleri (2016) çalışmalarında; 2000 yılında Türkiye'nin batı bölgesinde yer alan illere kıyasla doğu bölgesindeki iller daha fazla gayrimenkul sermaye iradı beyanname sayısına sahiptir. 2014 yılındaki verilerde 2000'li yıllarda çıkan sonucu destekler niteliktedir. Çalışmada, batı bölgesi illerinin gelişmişlik, sosyoekonomik ve gelir seviyeleri açısından doğu illerine kıyasla üstün olduğu ve bu durumun gayrimenkul sermaye irat beyannamelerini ve tahakkuklarını da etkilediği sonucuna varılmıştır.

4.1.6. Menkul Sermaye İradı

Menkul kıymetlerin tanımı Ticaret Kanununda bulunmamakla birlikte ilk olarak 1929'da çıkarılan 1447 sayılı Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsaları Kanunu ile terim olarak ilk kez literatürümüze girmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 179).

Gelir Vergisi Kanunu madde 75'te Menkul Kıymet İradı '*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira veya benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır*' şeklinde tanımlanmıştır.

Borsa İstanbul (BİST) Menkul Kıymetler için '*Sahibine ortaklık veya alacaklılık sağlayan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı*

olan ve şartları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen kıymetli evraktır.’ tanımını yapmıştır.

Menkul Kıymetler, hukuken kıymetli evrak hükmünde, mali nitelikte ve belirli şekil şartları olan kıymetlerdir (Tosuner ve Arıkan, 2020:179).

4.1.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Gelir vergisi kanununun da diğer kazanç ve iratlar; değer artış kazancı ve arızı kazançlar olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 199).

4.1.7.1. Değer Artış Kazancı

Değer artış kazançları iktisadi olarak; üretim faktörlerinin kendi değerlerindeki artış anlamında iken mali olarak; gerçek ve tüzel kişilerin ellerindeki gayrimenkul ya da menkul malvarlığı unsurlarının satış, trampa, istimlak gibi nedenler dolayısıyla elden çıkarmalarında elde edilen, elden çıkarma anındaki değerler ile maliyet değerinin farkı olmaktadır. Bu artış veya fark düzenli ya da devamlı değildir (Engür, 2019: 18-19).

Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artış kazançları; mükerrer madde 80’de sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından dolayı oluşan kazançlar değer artış kazançları olarak tanımlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 199).

Yılmaz (2020) çalışmasında; Ankara’daki kamunun yaptığı yatırımı ve etkisini ele alarak ülkedeki değere etkisi araştırılmıştır. Çalışmada kamunun yapmış olduğu yatırım ve kararlarla birlikte elde edilen gelirin, yeni yapılacak kamusal hizmetlerle gelecek yatırımlar için kullanılmasına katkıda bulunduğu söylenebilir çünkü yerel yönetimlerin hizmet ve yatırımları için kullanmış olduğu kaynaklara ek olarak değer artışının kamuya aktarılması hizmet ve projelerin hayata geçirilmesine katkı sağlamış olacaktır sonucuna varılmıştır.

Bu çalışmadan elde edilen veriler ışığında Türkiye’ye kamu yatırımları ile yatırımda etki eden gayrimenkullerde değer artışının olduğu tespit edilmiş ve gelişmekte olan ülkelerde değer artışının olabileceği ve bundan sağlanan kaynaklar ile kamu projelerinin finansmanına katkıda bulunulabileceği sonucuna varılmıştır.

4.1.7.2. Arızı Kazançlar

Arızı kelimesi ara sıra, arada bir anlamına gelmekte ve arızı kazanç ise devamlı olmayan, arada bir yapılan ticari veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olarak tanımlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 204).

4.2. SERVET VERGİLERİNDE MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Kişilerin servetleri üzerinden alınan vergiler; emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisidir.

Servetin vergi ödeme gücünü temsil etmesi ve bu ödeme gücünü belirlemek için vergilerin yetersiz oluşu serveti vergilendirme gereğini doğurmuştur (Hacıköylü,2009:3).

4.2.1. Emlak Vergisi

1319 sayılı Emlak Vergisi'nin, Bina ve Arazi vergisi olmak üzere iki kısımdan oluştuğunu görmekteyiz. Bu vergi ile ilgili her türlü işlem belediyelere ait olmakla birlikte toplanmasından tahsisine kadar bütün sorumluluk yerel yönetimlerde dir.

Emlak Vergisi Kanunu madde 1'e göre; *'Türkiye sınırları içinde bulunan binalar kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir'*.

'Bu kanundaki bina tabiri yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerekse su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar' (Emlak Vergisi Kanunu, md:2).

1319 Emlak Vergisi Kanun kapsamına giren Arazi Vergisi konusu kapsamına; *'Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tabidir. Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Cumhurbaşkanı kararı ile belli edilir. Aksine bir hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar'* (Emlak Vergisi Kanunu, md:12).

Emlak Vergisi tanımından sonra bu verginin mükellefler üzerinde yarattığı davranışları konu alan çalışmalara bakıldığında:

Koyuncu (2021) çalışmasında; Odunpazarı ve Tepebaşı Belediyelerinin 2017 yılı vergi gelirleri incelendiğinde iki belediye adına da en yüksek oran emlak vergisi gelirine aittir. En yüksek paya sahip olan emlak vergisinin tahsilat oranına bakıldığında iki belediye arasında farklılık görülmektedir. Mükelleflerin vergilere bakış açısı genel bütçeli vergileri etkilediği gibi yerel vergilerin tahsilatı açısından da önemli bir etken olduğu sonucuna varılmıştır.

Hacıköylü (2009) çalışmasında; taşınmazların tespitinin doğru yapılmamış olmasından, binaların metrekarelerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından ve çalışmaya

destek veren emlak vergisi mükelleflerinin yeterli bilgide olmamalarından dolayı emlak vergisinde sorunların olduğu sonucuna varılmıştır.

Hacıköylü, aynı çalışmasında; emlak vergisi mükellefi olanların bu vergiden sorumlu belediyelerin alınan verginin nereye harcandığının bilgisini vermesi vergi ödeme istediğini artıracakı gözlemlenmiştir. Ayrıca TV, gazete vb. iletişim araçlarının kullanılarak hatırlatma yapılması da mükelleflerin ödeme konusunda teşvik olacağı yönündedir.

Bolahatoğlu (2018) çalışmasında Türkiye’de emlak vergisi değerlendirme ve hesaplanmasında bazı sorunların olduğu ve bu sorunları çözebilmek için yapılan çalışmada taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmadığına, tespitinin doğru ve gerçekçi yapılmadığına, sıkça uygulanmakta olan vergiye karşı olan afların vergi ödeme kültürüne zarar verdiğine, belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun ve gerekli yerlere harcandığına mükelleflerin inanmaması ve emlak vergisinde yaygın olarak uygulanan muafiyet ve istisnaların adaletsizliğe yol açtığı sonucuna varmıştır.

Korlu vd. (2016) çalışmalarında; Bursa ilinde yerel yönetimler özelinde orta düzeyde bilgi sahibi olan vatandaşların olduğunu tespit etmişlerdir. Vatandaşlarda vergi ödememenin kul hakkı olduğu, verginin bir devlet görevi ve vergi aflarının sıklıkla uygulanıyor olması vergi kültüründe zarara sebebiyet verdiği düşüncesi hakimdir.

Korlu ve arkadaşlarının yaptığı çalışmadan hareketle düşük gelire sahip vatandaşın vergiye karşı olan uyumu da düşüktür. Düşük gelirli vatandaşlar yerel vergiler için ödemelerinde bir pay vermek istememektedirler. Bu çalışmada Bursa ilinin çeşitli ilçelerinde vatandaşların vergi algılarının farklı olmasının yerel nitelikli vergiden sorumlu olan belediyeler tarafından oluşturulan faaliyet raporlarında yer alan vergi geliri gerçekleştirmeleri ile uyumlu olduğu görülmektedir.

4.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

1957 yılında Hususi Otomobil Vergisi adı olarak vergi sistemimize giren Motorlu Taşıtlar Vergisi, başlangıçta özel otomobillerden alınan vergi, daha sonra ise diğer motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopterleri de kapsamıştır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 505).

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanun’u 5. ve 6. maddelerinde verginin konusuna giren taşıtlar belirlenmiştir. Bu kanuna göre; *‘Karayolları trafik kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,*

ulaştırma bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler' motorlu taşıtlar vergisi kapsamına girmektedir.

Çiçek ve Şahin (2019) çalışmalarında; MTV tutarının vergileme ölçütleri arasına 2018'de taşıt değeri ölçütü eklenmiş ancak mükellef olanların yarısından çoğu MTV'nin sadece aracın piyasa değeri üzerinden alınmasını savunmuştur. Yapılan bu çalışmada çoğunluk sağlayan mükellefler MTV'nin sadece araçların çevreye verdikleri zararlar baz alınarak alınması gerektiği sonucuna varılmıştır. Mükellefler MTV'yi çevre vergisinden ziyade devlete gelir sağlayan bir servet vergisi olarak algılamaktadırlar. Yine bu çalışmada demografik bilgilere bakıldığında ise MTV ile ilgili bilinç düzeyinin eğitim seviyesi ile doğru etkileşimde olduğu sonucu çıkarılmıştır.

Ekinci ve Gönüllüoğlu (2012) çalışmalarında; araştırmaya katılan araç kullanıcıları tarafından motorlu taşıt vergisine esas olan kriterleri bilmedikleri söylenebilir. Binek araç kullanıcılarının ilk olarak marka, en son da fiyata dikkat ettikleri sonucu çıkarılmıştır. Aslında olması gereken yaşlı ilerlemiş otomobilin çevreye vereceği zararın çok olması dolayısıyla verilmesi gereken vergi de bu zarar oranında artış göstermelidir ancak Türkiye'de MTV bir servet vergisi niteliğinde olduğu için yaş ilerledikçe alınan vergi de buna bağlı olarak düşüktür. Bu çalışmada katılımcılarının çevre dostu olan yakıt olarak nitelendirilen elektriği kullanmadıkları ilk sırada benzin ve en son sırada dizeli tercih ettikleri gözlemlenmiştir. Buna bağlı olarak yakıt maliyetinin araç kullananlar açısından önemi ortaya çıkmaktadır. Araştırmaya katılan binek araç kullanıcılarının aracın kendilerine olan maliyetine ilgilidirler, çevrede meydana gelen maliyetle ilgili değildirler. Katılımcıların çoğu hurda araç indirimine karşı bilgi sahibidir. Devlet tarafından hurda araç indirimi yaşlı araçların çevresel zararlarını azaltmak olarak algılanırken tüketici tarafından yeni araca az maliyetle sahip olmak olarak algılandığı sonucuna varılmıştır.

Polat (2014) çalışmasında; MTV, vergi geliri içinde en çok paya sahip bir vergi olmamasına rağmen mükellef sayısı olarak geniş tabanlı bir vergidir dolayısıyla önem arz etmektedir. Türkiye'de MTV mali amaç ile mükelleften alınan bir servet vergisi niteliğinde olduğu için tarife yapısı da buna göre uyarlanmıştır. Uygulamasında araç yaş, ağırlık, motor gücü ile oturma kapasitesi gibi fiziksel özellikleriyle değerlendirilmesi MTV'ye konu olan araçların ekonomik değerlerinin göz ardı edildiğini göstermektedir. MTV bu mevcut tarife yapısı ile yetersiz kalmakta, aynı motor gücüne sahip farklı araçların aynı oranda vergilendiriliyor olması ve bu araçların fiyat olarak göz ardı

edilmesi mükelleflerin vergi adaletini zedeler niteliktedir. Yapılan bu çalışmada araç yaşı kriterine göre yeni araçların daha fazla eski araçların daha az vergiyle karşılaştığını ancak bu kriterin çevrenin korunması ile ters düştüğünü göstermektedir çünkü bu kriter yeni araç sahibi olanları cezalandırıp eski araç kullanımına karşı mükellefi teşvik edici niteliktedir.

Karadeniz (2009) çalışmasında; motorlu taşıtlar vergisinin servet vergileri içerisinde emlak vergisinden sonra en fazla mükellefe sahip olan vergi olarak tanımlamıştır. Mükellefler açısından değerlendirildiğinde, aracını çaldıran mükellef bu durumu belgelese bile trafik tescilden kayıt sildirmediği takdirde araç üzerinde vuku bulan vergiyi ödemek zorunda kalmaktadır. MTV’de verginin aşamalarından olan tebliğ aşamasının olmaması, mükellefin ödemesi gereken vergiyi haber ve duyuru kanallarında araç durumlarına göre tespitini yapması gerekmektedir. Bu durum mükellef üzerinde bir sorumluluk ve idareye de duyuru kanallarını güncel ve gerçeği yansıtan şekilde mükellefin tarafından anlaşılabilir şekilde yapma yükünü vermektedir.

4.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi en eski servet vergisinin tipik örneklerinden biridir. Bireylerin servet transferlerini vergilendirmeyi amaçlamakla beraber gayrimenkul ve menkul malların ivazsız olarak el değiştirmeleri üzerinden alınmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 515).

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu madde 1’e göre; ‘*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisabedecekleri mallara da şanildir*’.

Veraset ve İntikal Vergisi’nde lehine mal intikal eden tarafın Türk vatandaşı olması ya da malın Türkiye sınırları içinde intikal etmesi verginin doğuşu için yeterli etkenlerdir (Tosuner ve Arıkan, 2020:515).

Yapar (2022) çalışmasında; mevcut Veraset ve İntikal Vergisi’ne ait kanunun mükellefler tarafından anlaşılabilirlik düzeyini araştırmış ve mükellefin eğitim durumuna bağlı olarak kanuna okuma ve anlama düzeyinin şekillendiği sonucuna varmıştır. Kanunu okuyup anlamayan mükellefin uzman yardımına ihtiyacı olduğunu ve bir yardım almadan

bu vergiye ait vergisel işlemlerini gerçekleştirirken zorluk ve hatalar ile karşılaşabileceğini araştırmıştır. Yapar, devlet tarafından oluşturulan kanunların anlaşılabilirliğini azaltan faktörlerin vergi karmaşıklığına neden olacağını bu karmaşıklığında maliyetleri artırarak vergi uyumuna zarar vereceğini savunmuştur. Açıklık ilkesine uygun olarak hazırlanmayan kanunlar uyuşmazlıklara neden olacak ve mahkemelere iş yükü yükleyeceği gibi vergi tahsisini de geciktirmiş olacaktır.

Şafak ve Yurtsever (2015) çalışmalarında; bu çalışmaya konu olan verginin matrahının mükellef olan taraf ve idare tarafından ayrı olarak tespit edilmesi vergiyi karmaşık hale getirir ve konu olan malları değerlendirmede tarhiyat farklılıklarından dolayı maliyet ve zaman kaybı ile karşı karşıya kalınacaktır. Bunun olmaması için idare ve mükellef aynı değerlendirme ölçütünde anlaşmalı ya da birlikşiden yararlanmalıdır. İdarenin oluşan intikallerden geç bilgi sahibi olması gelir kayıplarına sebebiyet verecektir. Bu yüzden intikale konu olan malın değerinin değişebileceği unutulmamalıdır. Çünkü idarece tespiti yapılamayan ve mükellefin yıllar sonra hatırlayıp beyan ettiği hallerde mükellefin lehine idarenin aleyhine bir durum oluşmuş olacaktır. Yapılan bu çalışmada; Veraset ve İntikal Vergisi vergi gelirleri içinde en az paya sahip olsa da vergi ve gelir dağılımında adaleti sağlamak açısından önemli ve yardımcı bir vergidir sonucuna varılmıştır.

Akkaya ve Oğhan (2020) yaptıkları çalışmalarında; sermayeyi vergilendirmeyi konu alan Veraset ve İntikal Vergisinin, sermayenin azalmasına neden olabileceğini ve istihdamı azaltabileceğini savunmuşlardır. Bireylerin miras bırakmak için daha çok çalıştıkları, bu çok çalışmanın sermaye birikimini olumlu etkilediğini fakat veraset ve intikal vergisi ile sağlamış oldukları birikimin devlete geçeceği bilincinde olmalarından dolayı bireyleri tasarruf ve yatırım yapmak yerine tüketime yönelmeleri milli gelir artış hızını düşürecektir. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi'ne maruz kalmamak için tüm servetini hayatta iken harcamayı seçen bireyler sebebiyle vergi, harcama yapanları değil gelecek nesil için düşünüen tasarrufları da olumsuz etkilemiş olacaktır. Buradan da anlaşılacağı üzere tasarruflarını azaltan ve tüketime yönelenler, bu verginin matrahının azalmasına sebebiyet vermektedirler. Buna rağmen tasarruf yapmaya devam eden kişilerin olması da verginin matrahını bir yandan artırmaktadır. Bunun sonucunda da bu verginin yükünün yanlış kişiler üzerinde kaldığı ve adaletsiz olduğu sonucu çıkarılmaktadır.

Akkaya ve Oğhan'ın (2020) alışmadaki diğer başka çıkarım ise; yaşadıkları dönemde gelir vergisi ödeyen bireylerin öldükleri zaman mal varlıklarından tekrar tekrar ek olarak vergi ödemek zorunda olması ifte vergilendirme sorununa neden olmakta ve bu durumun adaletsiz olduğu savunulmaktadır. Kişinin erdemli bir davranış olarak çocuklarına rahat bir yaşam sürmeleri için bırakmış olduğu mirasın vergiye tabi olması mükellef açısından kişinin bu davranışını zedeleyici nitelikte olduğu yönündedir.

4.3. HARCAMA VERGİLERİNDE MÜKELLEF DAVRANIşLARI ÜZERİNE YAPILAN ALIşMALAR

Üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler tüketim üzerinden alınan vergilerdir.

Vergilendirilmeleri gelir ya da servet edildiğinde değil, harcama yapıldığı zaman, mal ve hizmet fiyatlarına gizlenerek yapılmaktadır. Bu açıdan bu vergiler dolaylı vergiler olarak nitelendirilmektedirler. Tüketim vergileri tersine artan oranlı vergilerdir bu özelliklerinden kaynaklı olarak gelir arttıkça tüketilen mal ve hizmetler üzerinden ödenen vergi kıyaslandığında azalış gösterecektir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 361).

Harcama vergileri içinde en bilineni Katma Değer Vergisi olmakla birlikte; zel Tüketim Vergisi, zel İletişim Vergisi, Damga Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, şans Oyunları Vergisi, Harçlar ve yeni vergi olan Konaklama Vergisi de birer harcama vergileridir. Çalışmamıza adlarını sıklıkla duyuduğumuz Katma Değer Vergisi, zel Tüketim Vergisi olmakla birlikte adını artık duyacağımız Konaklama Vergisi dahil edilecektir.

4.3.1. Katma Değer Vergisi

3065 sayılı KDV kanununa göre bu verginin konusunu Türkiye de yapılmış olmak şartıyla; 'Ticari, zirai, sınai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler' oluşturur (KDV Kanunu, md:1).

Demir ve Balkı (2023) yaptıkları çalışmalarında; yapılan analizlere göre KDV indirimini algısı, demografik değişkenler olan medeni hal, yaş, yaşanılan yer, eğitim, meslek, gelir ve araç sahipliği açısına göre farklılık gösterdiği sonucunu çıkartmışlardır. Evli bireylerin KDV indirimine bakış açısı bekar bireylere göre daha olumlu olmakla birlikte üst ve orta gelirli kişilerin de KDV indirimine olumlu baktığı sonucuna varmışlardır.

Demir ve Balkı (2023) çalışmalarında, vergileri devletin kamu harcamaları için toplandığı bilincinde olan kişilerin KDV indirim algısının vergiyi vatandaşa kesilen ceza olarak niteleyen kişilere göre daha pozitif olduğu sonucunu çıkartmışlardır. Bu çalışmada KDV'ye konu olan mal ve hizmetlerin kapsamının daraltılmasını düşünenlerin, KDV'nin her türlü mal ve hizmetten alınması gerektiğini düşünenlerin aksine KDV indirimi algısı pozitiftir. Ayrıca, doğalgaz, araç yakıt ve beyaz eşya üzerinde yüksek oluşu ve bunun indirilmesini düşünenlerin KDV indirimlerine olan algısı olumludur. Bu çalışmadan çıkarılan başka bir sonuçta, KDV indirimlerinin fiyatlara yansımadağını düşünen mükelleflerin çoğunlukta olduğudur.

Gürdal ve Yavuz (2017) çalışmalarında; Kocaeli ve Sakarya ilinin esnafının KDV'ye bakışını incelemişler ve birbirine nüfus yapısı, ekonomik, sosyal ve kültürel olarak benzerlik gösteren bu iki ilde KDV'ye karşı esnafın vergi bilincinin yüksek olduğu sonucuna varmışlardır. Esnaflar açısından KDV ağır bir vergi olmakla birlikte oranının yüksek olduğu konusunda da hem fikirdirler. Her iki ilde de çoğu katılımcı KDV'nin sadece lüks mallardan ve gıdalardan alınıyor oluşu ifadesine katılmamaktadırlar aksine düşük ve sabit gelirlilerin KDV'yi daha az ödemesi gerektiği bir vergi sisteminin olması düşüncesindedirler ancak KDV harcama veya tüketim vergisi olduğu için bu düşüncenin uygulanabilirlik durumu imkansızdır. Çalışma sonuçlarına göre, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere nazaran adaletsiz olduğu görüşü desteklenmektedir.

Ardıç ve Seçer (2015) çalışmalarında; Türkiye'deki konut sektöründeki KDV uygulamalarını incelemişlerdir. Çalışmada, konutun fiili teslimi ile fatura düzenleme tarihi birbirine uymadığını ve fatura düzenlenmesiyle satış gerçekleştiğinde KDV'yi doğuran olay da gerçekleşmiş olmaktadır böyle durumda mükellef kazanılmayan bir kazancın vergisini ödemiş oldu bu da mükellef açısından likidite sıkıntısına yol çatığı görüşüne varılmıştır. Bu çalışmada, konut sektörünün özel durumlarına yanıt vermede kanunların yetersiz oluşu ve açık olmaması uygulamada kalması farklılıklar meydana getireceğinden vergi dairesi ve mükellefin ters düşeceği çıkarımına varılmıştır.

Aygül (2016) çalışmasında; ihracatta iadeye konu olan KDV, mükellefe ne kadar geç giderse prosedürler ne kadar zorlaştırılırsa ve iade maliyetler yüksek tutulursa mükellefler o kadar zararla karşı karşıya kalır sonucuna varmıştır. Bundan dolayı devlet-mükellef ilişkisi için KDV iadesinin mükellefe hızlı ulaşımı gerekmektedir.

Mat (2018) çalışmasında; akaryakıt tüketiminin fiyat artışı ile azalmasının mümkün olmadığı için vatandaşın toplam harcama tutarı artış göstermekte ve diğer harcamalar için bütçesinde azalış meydana gelmektedir. Akaryakıt ithal ve dağıtımında uygulanmakta olan vergiler tüketim miktarlarını, alışkanlıklarını ve akaryakıtı azaltmadığı görülmüştür. Çalışmada, yüksek oranda vergilendirilen akaryakıtın kayıt dışılığa neden olmakla birlikte iki ülke arasında akaryakıtı ucuz ülke hangisi ise o ucuz ülkeden temin edilen akaryakıt pahalı yerde satılarak kar sağlandığı sonucu çıkarılmaktadır.

Niyazioğlu (2019) çalışması; Ankara ili Çankaya ilçesinde KDV iade raporu veren YMM'ler oluşturmaktadır. İdare süreci kolaylaştırmak, kâğıt israfının önüne geçmek ve arşiv maliyetini en aza indirmek için rapor kapsamına giren ekleri internet vergi dairesi üzerinden yapmaktadır ancak yüklenen ekler mükellef tarafından kâğıt ortamında verildiği için evrak servisi tarafından tekrar taranmaktadır bu da zaman kaybına, ek maliyete ve israfa sebep olmaktadır. Konut tesliminden kaynaklı indirimli orana tabi olan iadelerde gerekli hesaplamalar, liste ve belgelerin ayrıntılı biçimde olacak şekilde istenmesi mükellefler ve yeminli mali müşavirler için zaman ve işgücü açısından yoğun raporlamalara maruz kalmasına neden olur ve iade için gerekli olan süreyi uzatarak yavaşlatır. Bu çalışma, KDV iade sisteminde çocuk parkları, kamelya, spor alanları vb. mükellef odaklı sosyal ve kültürel imkân tanınmasının ve teşvik edici rol olmasının destekleyici finans kaynağı olması gerektiğini öngörmektedir.

Gökdoğan (2016) çalışmasında; KDV iadesindeki haksızlıkların tamamen önlenememiş olması, iyi niyetli olan mükelleflerin zor durumda kalmasına, her yeni düzenlemelerle prosedür ve bürokratik işlemler ağır hale gelmektedir bu durumda mükellefler açısından iade alma süreçlerini geciktirerek mağduriyete sebebiyet verdiği sonucuna varmıştır.

Özer'in (2021) çalışmasından hareketle ankete katılan mükellefler sistemin sıklıkla değişimi ve oluşan değişimlerden zamanında haber alamadıklarını ve bundan dolayı da vergisel işlemlerinin geciktiğini ayrıca bir kısım mükellef ise KDV iadesi sonuçlanması konusunda vergi dairesinin geciktiğini ve işlemleri aksattığını savunmaktadırlar. Ankete katılan mükellefler KDV iade taleplerinde şüpheli yaklaşan vergi dairesinin bu yaklaşımını uygun görmemektedirler.

4.3.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi'ne tabi mallar bu Kanuna ekli 4 listede sayılmıştır ve bu listelerdeki mallar Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanmış olan eşyalardır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 434).

4760 sayılı ÖTV kanununa göre bu verginin konusunu bu kanuna ekli '(I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı' bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV ye tabidir (Özel Tüketim Vergisi md:1).

ÖTV kanunun da sayılı listeleri açıklayacak olursak;

(I) sayılı liste; akaryakıt ürünleri ve solventler ve solvent benzerleri,

(II) sayılı liste; motorlu taşıt araçları

(III) sayılı liste; tütün mamulleri, alkollü içkiler ve kolalı gazozlar,

(IV) sayılı liste; lüks tüketim malları başta olmak üzere çeşitli malları, kapsamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 435).

Şengül (2022) çalışmasında; ÖTV'nin Türkiye'de otomotiv sektörü üzerinden alınan en yüksek paya sahip bir vergi olduğunu ve Avrupa ülkelerine kıyasla uygulanan oranın yüksek olup ülke tarifelerinde aracın vergisiz fiyatının bile üstünde olduğunu savunmuştur. Türkiye'de otomotiv sektöründe uygulanan bu verginin yüksek olması firma satışlarını olumsuz etkilemektedir. Ayrıca verginin oranının yüksek oluşu firmaların rekabetini de olumsuz etkileyerek fiyat dışı rekabet stratejisini firmalara gerekli bırakmaktadır.

Şengül (2022) yaptığı çalışmasında ÖTV kanunu ile binek otomobil sınıfında olan motorlu taşıtlar, motor silindir hacmine göre farklı değerlendirme ile karşı karşıya kaldıkları için aracın motor silindir hacminin büyümesi uygulanan ÖTV oranının yükselmesine neden olmaktadır.

Türkiye'deki ÖTV düzenlemeleri olumsuz olay ve beklenti olmaması halinde yüksek uygulanırken herhangi bir daralma durumunda vergi indirimine gidilmektedir.

Çalışmada ÖTV indiriminin uygulandığı dönemlerde mükellef yerli araca yönelmiştir ayrıca satışları olumlu etkileyerek vergi gelirlerini artırıcı etkide bulunmuştur. Ancak kısa vadeli uygulanan bu tür politikalar etkilerini de kısa zamanlı göstermiştir bunun için uzun vadeli yapısal değişiklikleri yapılması öngörülmüştür.

Ateş (2017) çalışmasında; ÖTV'nin tek aşamada ve bir defaya mahsus alınan, dar kapsamlı ve gelir elde etme amacının yanı sıra tüketicilerin harcama düşüncelerini etkileyen bir vergi olduğu algısındadır. Bütçe gelirleri içindeki payının yüksek olması bu verginin uygulanmasında birtakım sorunlar meydana getirmektedir. ÖTV matrahının doğru tespit edilmesi idare ve mükellefler için önemli olmakla birlikte vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle mükellefleri vergiden kaçınma yollarına yönelimi verginin matrahını aşındırmaktadır.

Ateş (2017) çalışmasında, ÖTV mükellefi olan vatandaşların bu verginin uygulanmasındaki indirimlerin KDV indirimleri ile eşdeğer olarak algılaması hatalara yol açacaktır. İdare için önemli gelir olan ÖTV'nin yüksek oranda uygulanmasının yanında KDV matrahına dahil edilmesi satıcıların taleplerini azaltmasına ve alıcıların ciddi vergi yükü ile karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca yabancı ve yerli yatırımcıları olumsuz etkilemektedir. Tüketici tercihlerini de ÖTV'si düşük ikinci el araçlara yönlendirmektedir.

Ateş (2017) yapmış olduğu çalışmasında, tüketiciler açısından alkollü içki ve tütün mamullerinin yüksek ÖTV içermesi düşük gelire sahip tüketicilerin aleyhine olacak şekilde gelir dağılımında adaletsizlik meydana getirmektedir. KDV matrahına dahil edilerek uygulanan ÖTV mükellef açısından verginin vergisi niteliğinde olup ancak KDV ve ÖTV'nin aynı kaynaktan alınsalar bile yapısal olarak farklı olduğu için mükerrer olmadığını açıklayan Anayasa Mahkemesine kıyasla KDV'nin fiyatlarda getirdiği artışlar ve mükellefler üzerindeki vergi yükü bu karara ters düşmektedir.

Şanver vd. (2017) çalışmalarında; Marmara bölgesindeki mükelleflerin ÖTV tepkilerini incelemiştir. Araştırma sonucunda ise; mükelleflerin çoğu hangi mallar üzerinden ÖTV alındığını tam bilmediğini, ÖTV hakkında olan düzenlemelerden haberleri olmadığını, yapılacak indirimlerin istihdam da artı bir etki yaratmayacağını, lüks olarak nitelendirilebilecek otomobillerdeki ÖTV zammını adaletli bulduklarını ayrıca otomobilin fiyatını da baz alarak ÖTV uygulamasının adil olacağını ve ÖTV zammının yüksek olmasından kaynaklı ikinci el otomobile yöneldikleri bulgularına ulaşılmıştır.

Şanver vd. (2017) yaptıkları bu çalışmadan, otomobil üzerinde ÖTV'yi çok bulan mükellef beyaz eşya ve mobilya üzerindeki ÖTV'nin indirilmesini olumlu bulmamaktadır sonucuna da varılmıştır.

Özbek (2021) çalışmasında; alkollü içkilerin üzerinden alınan vergilerin devlet için önemli gelir kaynağı olduğunu açıklamış ancak alınan bu vergilerin mali amacı her zaman karşılamadığını belirtmiştir. Alkollü içkilerde yüksek vergi uygulaması tüketimi azaltmış bu durum vergilerden sağlanan geliri azaltmıştır yani ÖTV'nin artışı vergi kaybını beraberinde getirerek toplumun kaçak yollara başvurmasına, kaybedilen vergi gelirinin de kaçakçılık piyasasına kaymasına neden olmuştur. Bu çalışmada; vergi artışlarının tüketici alışkanlıklarından vazgeçirmediğini, tüketiciyi kalitesiz, düşük fiyatlı ve zararlı olabilecek mallara talebini artırdığını ayrıca kaçakçılığı cazip hale getirdiği sonucu çıkarılmaktadır.

4.3.3. Konaklama Vergisi

Konaklama vergisi, konaklama işletmelerinin yerli ve yabancı turistlere sağlamış oldukları hizmetlerden alınan ve bu hizmetler karşılığında sağladığı geliri merkezi yönetime verilmiş bir vergidir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 537).

6802 sayılı Kanununun 34. Maddesinde verginin konusunu, '*otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ve bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesis bünyesinde sunulan diğer hizmetler*' oluşturur. Geceleme hizmetinin, sağlıklı yaşam tesisleri, eğlence merkezleri gibi tesisler bünyesinde sunulması vergilendirmeye etki etmez.

Türkiye'de 05.12.2019 tarihinde düzenlenmesi yapılan Konaklama Vergisi 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren uygulaması planlanmış ancak pandemi sürecinin etkisiyle 2023 yılında ancak uygulanabilen bir vergi olduğu için üzerinde yapılan çalışmalar sınırlı kalmaktadır.

Pekşen ve Şener (2021) çalışmalarında; çalışmaya katılanların devletin vergi toplamasının gerekli olduğu ve turizm sektöründe faaliyette olacak konaklama tesis sahiplerinin vergi alınmasında duyarlı olduğu sonucu çıkarılmıştır. Çalışmaya katılanlar genel olarak vergi yükünü fazla hissettiklerini dile getirerek mükelleflerin vergi psikolojisi anlamında hassasiyet gösterdiği açıklanmıştır. Çalışmanın çoğunluk kitlesinin

ortak görüşünden hareketle konaklama vergisi mevcut vergi yüklerini daha da artıracığı yönündedir.

Öztürk (2023) çalışmasında; kadınlar, evliler, yüksek yaş aralığında olanlar, eğitim durumu yüksek olanlar konaklama vergisine karşı olumlu tavır sergilediklerini belirtmiştir. Turizm sektöründe fazla verginin var olması mükellef görüşlerini etkilemekle birlikte kişiler tatil, seyahat ve konaklama alanındaki harcamaları için vergi bilincine sahip olmalarının gerektiği savunulmaktadır. Çünkü katlanılan verginin nedeninin bilinmesi mükellefin vergisel algı ve tepkilerini olumlu sonuçlandıracağı görüşü hakimdir.

Atar (2010) çalışmasında; konaklama vergisinin sadece turizm sektörü olarak yüksek potansiyele sahip illerdeki belediyelere olumlu etki yaratacağı sonucuna varmıştır. Ancak genel anlamda belediyelerin mevcut kaynak sorununa önemli denebilecek etki meydana getirmeyeceğini bilmekle birlikte turizmi destekleyici ve yatırımlar için kaynak oluşturduğu sonucuna varılabilir. Bu çalışmada, konaklama vergisinin maliyetleri artırma sorunu yaratıp sonucunda da kayıt dışıcılığı artırıcı unsur olabileceği sonucuna varılmaktadır.

Tablo 2. Konaklama Vergisi Literatür Araştırması

Yazar	Yöntem	Sonuç
Pekşen ve Şener (2021)	Mülakat	Çalışmaya katılanlar vergiye karşı duyarlıdır ancak var olan vergi yükleri bu vergi ile daha da artmıştır.
Öztürk (2023)	Anket	Katlanılan verginin nedeninin bilinmesi mükellefin vergisel algı ve tepkilerini olumlu sonuçlandıracağı görüşü hakimdir.
Duman ve Doğan (2020)	Anket	Turistlerin bu vergiye karşı genel algıları pozitifdir. Yeter ki elde edilen gelir şeffaf olarak harcansın.

İKİNCİ BÖLÜM

TURİZM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ VE KONAKLAMA VERGİSİ

1. TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜ VE GELİŞİMİ

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için özellikle turizm sektörü geçmişten günümüze yoğun ilgi gösterilen özelliğini korumaktadır. Böyle olmasının nedeni olarak dünyada en hızlı gelişim gösteren sektör olması gösterilebilir. Turizm; devamlı yaşanan yer dışında tüketici olarak tatil, eğlence ve dinlenme gibi faaliyetlerin yapılması amacıyla geçici ya da seyahat konaklama hareketleri şeklinde tanımlanmaktadır (Yıldız, 2011: 54-55).

12.03.1982 tarihinde kabul edilen 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu ile turizm bölgelerinin, alan ve merkez tespitleri ile turizmi geliştirmek için olanakların geliştirilmesi sağlanmıştır. Bu kanunun kabulü ile teknolojinin ve küreselleşmenin artması turizm sektörünü de artırmıştır (Dalgın vd., 2015: 174).

Turizm politikaları temel olarak turizm sektörünün gelişimini ve yönlendirilmesini hedef alır. Bu yüzden turizm sektörünün teşvik edilip korunması devletin görevidir. Devlet tarafından yapılan bu teşvikler ile kıt kaynakların seçicilik çerçevesinde ekonomik faaliyetlere tahsis edilmesi ve yatırım, üretim, istihdam ve ihracatı artırmak amaçlanmaktadır (Toker, 2007: 81).

Hizmet sektörü içerisinde yer alan turizm, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ekonomiye katkı sağlama noktasında önemli bir yere sahiptir (Dalgın vd., 2015: 174).

Turizm, Sümerlere kadar başlangıcını götürebilir. Ticaret maksadıyla başka yerleri ziyaret etmekte turizm aktivitesidir. O dönemlerde karayollarının sınırlı olması bu ziyaretlerin deniz yolu ile yapılmasına neden olmuştur. Ayrıca Yunanlıların düzenledikleri olimpiyatlar da turizme öncü olmuştur. Burada özellikle ilk çağlardaki turizmin ekonomik, dini, sağlık ve spor ağırlıklı olduğu görülmektedir. Buharlı gemi ve trenlerin icat edilmesi ve ayrıca otomobil sanayisinin hızlı gelişimi turizmi de hızla geliştirmiştir. Günümüzde teknolojinin ilerlemesi, yaşam standartlarının iyileşmesi, küreselleşme ile seyahatin serbest oluşu turizm faaliyetine katılacak insan sayısını hızla artırmıştır. Bunun sonucu olarak da dünya da en hızlı gelişen sektör turizm sektörü

olmuştur. Her ne kadar konjonktürel nedenlerle ya da terör ile düşüşler olsa da turizm sektörü her zaman büyüme trendini korumuştur (Yıldız, 2011: 55-57).

Sanayi devrimi ile dünya da ulaşımın kolay hala gelmesi gezmek, görmek, eğlenmek arzularını beraberinde getirmiştir. Bu sayede yapılan seyahatler turizm bölgelerindeki talebi artırarak bölgede refah ve gelir artışı sağlamaktadır. Osmanlı döneminde II. Mahmut zamanında Kırlangıç adlı gemi ile deniz taşımacılığı Türkiye’de başlamıştır. Ayrıca 1863’te Serge-i Umumi Osman-i adlı sergi ile dünyanın birçok yerinden turistler İstanbul’a gelmiştir. Bu ziyaretler ilk turizm faaliyetleri olarak anılmaktadır. İstanbul ile Paris arasında Şark Demiryolu Hattının bağlanması ile turist sayılarında artışlar meydana gelmiş ve ziyaretçileri ağırlamak için Pera Palas Oteli inşa edilmiştir. Daha sonrasında çöküş dönemine giren Osmanlı da savaşlar ile ekonomik faaliyetlerin yanında turizm de olumsuz etkilenmiştir (Turgut, 2014: 14-16).

Turizmi canlandırmak adına birçok adım atılmış ve bu adımlardan biri 1923-1962 planlı dönem öncesinde turizm faaliyeti olarak ilk organizasyon niteliği taşıyan Raşit Saffet Atabinen ve öncülüğündeki Seyyahin Cemiyeti gösterilebilir. Daha sonrasında bu cemiyetin adı Türkiye Turing ve Otomobil Kulübü olarak değiştirilmiştir. Kurumun çalışmaları sonucunda Türkiye’nin ilk turizm prospektüsleri, afişleri, karayolları haritaları bastırılarak, ilk tercüman rehberlik sınavları yapılmış ve turizm sektörü incelenmeye başlanmıştır (Yıldız, 2011: 51-58).

Türkiye de turizm ile ilgili ilk yasal düzenleme 1934 yılındaki 2450 sayılı İktisat Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanundur. 1939 yılında tanıtım ve turizm işleri müdürlük olarak Ticaret Bakanlığına dahil edilmiştir. 1953 yılında 6086 sayılı Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu yürürlüğe girerek girişimcileri turizme yatırım yapmaları için vergi muafiyeti garanti edilmiştir. Ayrıca turizm bankaları kurularak turizm sektör finansmanı karşılanmıştır. 1960 ihtilali sonucunda turizme yönelik olan yatırımlar sekteye uğramış, projeler iptal edilerek krediler kesilmiştir. Buna bağlı olarak da yeni gelişen turizm durgunluk dönemine girmiştir. 1960 yılını izleyen yıllar ise kalkınma planlarının uygulanıp turizmin geliştiği dönem olmuştur. 1963-80 dönemindeki turizm politikasının temel hedefleri; ödemeler dengesini sağlamak, dövizden sağlanan geliri artırmak, istihdam oluşturmak ve Türk vatandaşı olanlara tatil imkanı sağlamaktır (Yıldız, 2011: 58).

Bu dönemde atılan önemli adımlardan biri Turizm Bakanlığının kurulmasıdır. Yine bu dönemde Turizm Bankası kurulmuş, Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği

(TÜRSAB) kurularak seyahat acenteleri bir araya toplanmıştır. 1982 yılında 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun çıkarılması ile Türkiye için turizm konusunda bir dönüm noktası yaşanmıştır. Bu yasa ile turizmin gelişmesi için yatırımların öncelikli alanlara yönlendirilmesi ve kıt kaynakların etkin kullanılması amaçlanmıştır. 1983 yılı devletin özelleştirme çalışmalarını hızlandırdığı dönem olmuştur. Bu dönemde TÜRSAB ve TTYD kurularak özel sektör temsilcileri önemli konumlara getirilmiştir (Yıldız, 2011: 57- 58).

2. TURİZM İŞLETMELERİNDEN ALINAN VERGİLER

Turizm faaliyeti gösteren işletmeler gelir vergileri, katma değer vergisi ve konaklama vergisine tabiidirler.

2.1. GELİR VERGİLERİ

Ekonominin hızlı gelişimi ve kamu hizmetlerinin artışına bağlı olarak gelir üzerinden alınan vergilerde önemli hale gelmiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerin iki türü vardır. Bunlardan biri gerçek kişilerin gelirlerinden alınan gelir vergisi diğeri tüzel kişi ve kuruluşların gelirlerinden alınan kurumlar vergisi olarak açıklanmaktadır (Pehlivan, 2016: 122).

Gelir vergileri içerisinde ilk olarak gelir vergisi daha sonra kurumlar vergisi incelenecektir.

2.1.1. Gelir Vergisi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını göz önüne alan subjektif karakterli bir vergi rejimini kabul etmektedir. Gelir vergisi gerçek bir kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi toplamından oluşmaktadır. Yani gerçek kişilerin gelirleri üzerinden gelir vergisi alınır. Gelir, iktisadi ya da mali açıdan da kişiye özgü bir kavramdır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 10).

Gelirin tanımı vergi literatüründe kaynak teorisi ve net artış teorisi olarak açıklanmaktadır.

Kaynak Teorisi: Bu teori dar anlamda geliri ifade eder. Alman iktisatçı ve istatistikçi olan Friedrich Benedict Wilhelm Von Hermann tarafından geliştirilmiş ve geliri, düzenli olarak belirli bir kaynaktan sağlanan veya belli bir ölçüde sağlanması mümkün olan nakdi değerler olarak açıklanmaktadır. Yani gelir, kaynağı belli olan düzenli ve sürekli olan kazanç ve iratlardır (Şen ve Sağbaş, 2017: 186).

Buradaki süreklilik anlayışı gelirin geçici olmamasını yani zamanla, belirli sıklıklarla tekrar etmesini baz almaktadır. Üretim faktörlerinden elde edilen gelir kaynak teorisine göre gelir kabul edilmektedir. Kaynak teorisinin geliri tanımlarken kapsama almadığı, belli kaynaktan olan sürekli olarak elde edilmeyen gelire sahip olan kişi, vergi sisteminin esaslarına göre vergi ödeme gücüne sahip olsa da vergilendirilemeyecektir. Bu durum adalet ilkesine ters düşmektedir (Dinçer ve Kalelioğlu, 2013: 88).

Kaynak teorisinin gelir tanımında dikkate alınmasının iki temel avantajı vardır. Bu avantajlardan ilki zor tespit edilen, düzenlilik ve süreklilik arz etmeyen gelirleri kapsamına dahil etmemesine karşılık nispi olarak tespiti kolay üretim faktörlerinden elde edilen gelirleri kapsamıdır. İkinci avantaj ise gelirin her türü için farklılaşan vergileme esaslarına fırsat vermesidir.

Kaynak teorisinin avantajları olduğu kadar dezavantajları da vardır. Öncelik olarak geliri tanımlarken düzenli ve sürekli olan kazanç ve iratlardan bahseden bu teoriden faydalanmak vergi tabanını daraltır. Diğer bir dezavantaj ise vergilemedeki adalet ilkesinin dikkate alınmamasıdır bu da vergi idarelerinin kaçakçılık ile mücadelelerini zorlaştıracaktır. Ayrıca bu teori, esnek yapıda olmadığı için yeni oluşacak gelir unsurlarına yer verememektedir. Harcama ve tasarruflara kaynak olabilecek kazanç ve iratların gelire dahil olmaması vergi tabanının daralmasına, kaçakçılığa ve bunun sonucunda da vergilendirme dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olacaktır (Şen ve Sağbaş, 2017: 187).

Kaynak teorisine göre gelir hem nakdi hem de ayni olabilmektedir. Üretim faktörlerini piyasaya arz etmeyen faktör sahipleri kendi tükettikleri mal ve hizmetlerin üretimi için kullanmaları da gelir sayılmaktadır yani öz tüketim de gelirdir ve safi gelire ulaşmak için ayni ya da nakdi elde edilen gelirden, bu gelire ulaşmak için yapılan gider ve amortismanlar indirilmelidir (Arıkan ve İnneci, 2016: 14).

Safi Artış Teorisi: Geniş anlamda geliri ifade eder. Gelir, bu teoriye göre servette oluşan her türlü fiili artıştır ve hangi kaynaktan olduğuna bakılmaksızın belirli bir dönemde satın alma gücündeki artış gelir kapsamına girmektedir.

Geliri belirlerken kaynak ve süreklilik gibi kaynak teorisinde şart olan ölçütler olmamakla birlikte bir kişinin geliri, belli bir dönemde yapmış olduğu tüketim ile yine aynı dönemdeki net varlığında gerçekleşen artışın toplamıdır (Dinçer ve Kalelioğlu, 2013: 89). Bu teoride haksız kazançlar ve karşılıksız zenginleşmeler üretime faktör arz

etmeksizin elde edilen transferler gelir sayılmaktadır yani sermayenin kendi değerindeki artışlar gelir kabul edilir (Arıkan ve Tosuner, 2020: 12).

İlk defa Alman iktisatçı George Von Schanz tarafından geliştirilen safi artış teorisi bireyin bir dönemdeki satın alma gücündeki net artışa odaklanır ve artış varsa bu artışı gelir olarak nitelendirilir. Türkiye’de 1998 yılına kadar gelir tanımlanırken kaynak teorisi baz alınırken o yıldan itibaren safi artış teorisi baz alınmıştır (Şen ve Sağbaşı, 2017: 188).

Safi artış teorisi değerlendirildiğinde toplam vergilendirilebilir gelirin unsurları şunlardır;

- Vergilendirme döneminde para ve mal olarak elde edilen artışlar,
- Bireyin yaptığı tüketim harcamalarının ve öz tüketimin gerçek pazar değeri,
- Vergilendirme döneminde mevcut olan varlıklardaki artışlar.

Schanz’ın bu teorisi vergi adaletini sağlama konusunda iyi bir yöntem olsa da uygulamada tam tersi durum söz konusudur. Çünkü bireylerin tüketim miktar ve değerlerinin belirlenmesinin zor olması, üretilen maldan öz tüketim söz konusu olduğu için bu tüketimin de pazar değerinin belirlenmesindeki zorluk bu teorinin uygulanmasını zorlaştırmaktadır kısaca ekonomik sistemdeki fiyat hareketlerinin devamlı oluşu servet birimlerinin değerini tespit açısından zora sokmaktadır (Dinçer ve Kalelioğlu, 2013: 90).

Safi artış teorisi de kaynak teorisi gibi avantaj ve dezavantajlara sahiptir. Kaynak teorisine kıyasla servet değerindeki artışlar düzenli ve sürekli olmayan kazançlar ile öz tüketim artan oranlı vergi tarifesine tabii olmaktadır bu nedenle kaynak teorisinin aksine safi artış teorisi vergileme de adalet konusunda daha uygundur. Oysa kaynak teorisine konu olan kazançlar, ödeme gücünde artış yapmasına rağmen vergi dışı bırakılmadığı için artan oranlı vergi tarifesine tabii olmasından dolayı ortalama vergi oranını düşürmektedir (Şen ve Sağbaşı, 2017: 188).

Vergi uygulamalarında ülkeler bu iki teoriyi birlikte kullanarak karma sistemi benimsemişlerdir. Böylece hangi teorinin etkin olduğu zaman, mekân, ekonomik ve kültürel yapılara göre farklılaşmaktadır. Özellikle gelişmiş ülke uygulamalarında safi artış teorisine göre düzenlemelere dikkat çekmektedir. Bu amaçla, ülkelerin bazıları gelir unsurlarını kaynağına göre sayarken çok sayıda gelir unsuru belirlemişler ya da gelir

unsurlarının kapsamını genişletmişlerdir. Böylece kaynak teorisine uygun düzenlemeler görünüşte iken gerçekte safi artış teorisinin gelir tanımlamasını benimsemektedirler (Arıkan ve İnneci, 2016: 15).

2.1.1.1. Gelir Vergisi Türleri

Gelir vergisinin üniter ve sedüler olmak üzere iki türü vardır.

Üniter Gelir Vergileri: Çeşitli gelir unsurlarından sağlanan gelirlerin bir araya getirilerek vergilendirilmesidir. Bu sistemde mükelleflerin her türlü kazanç ve iratları toplanır ve vergilendirme yapılır. Eğer zarar varsa karşılıklı mahsup gerçekleştirilir (Pehlivan, 2016: 124, Tosuner ve Arıkan, 2020: 15).

Sedüler Gelir Vergileri: Sedüler gelir vergisi, yükümlülerin farklı kaynaklardan sağladığı gelirlerin ayrı olarak vergilendirilmesidir ayrıca zarar varsa karşılıklı mahsup gerçekleştirilemez, her bir gelir unsurlarından elde edilen gelire vergi tarifesi ayrı ayrı uygulanır (Pehlivan, 2016: 125, Tosuner ve Arıkan, 2020: 16).

2.1.1.2. Gelir Vergisinin Konusu ve Gelirin Özellikleri

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisinin konusunu oluşturur. Gelir Vergisi Kanun'u madde 1'e göre gelir; '*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*'.

Yine Gelir Vergisi Kanun'u madde 1'de gelirin özellikleri şu şekilde açıklanmıştır;

- *Gelir kişiseldir,*
- *Gelir yıllıktır,*
- *Gelir elde edilmiş olmalıdır,*
- *Gelir gerçek ve safidir,*
- *Gelir kazanç ve iratların genel bir toplamıdır.*

2.1.1.3. Gelir Vergisinde Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunun da tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet mevcuttur. Bu ayırım yapılırken mükellefler ve yer baz alınarak yapıldığı görülmektedir.

Tam Mükellefiyet: Gelir Vergisi Kanun'u 2. bölüm de tam mükellefiyet;

1- *Türkiye de yerleşmiş olanlar (yerleşme ölçütü)*

2- *Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısı ile yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (uyrukluk ölçütü)*

Elde ettikleri kazanç ve iratlardan tam mükellefiyet sayılarak gelirleri üzerinden vergilendirilirler.

A) Yerleşme ölçütü: İkametgâh ve oturma süresi baz alınır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yerleşmiş sayılanlar;

• *İkametgâhı Türkiye de olanlar,*

• *Bir takvim yılı içinde Türkiye de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar*

Türkiye de yerleşmiş sayılırlar ve tam mükellefiyet özelliği gösterirler.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yerleşmiş sayılmayanlar;

• *Belirli ve geçici görev veya iş için Türkiye ye gelen iş, ilim, fen adamları, uzmanlar, memurlar, muhabirler, tahsil veya tedavi ya da istirahat veya seyahat için gelenler,*

• *Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi sebeplerle Türkiye de alıkonulmuş veya kalmış kimseler*

Türkiye 'de 6 aydan fazla kalsalar bile yerleşmiş sayılmazlar ve tam mükellefiyet özelliği göstermezler.

B) Uyrukluk Ölçütü: Gelir Vergisi Kanunu madde 3'de 2.bendinde sayılan Türk vatandaşları mükellefiyet bakımından tam mükellef özelliği gösterirler. Bu kapsamda Türk vatandaşları, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirden vergiye tabiidirler. Ancak buldukları ülkede gelir vergisi vb. vergi ödemişler ise o kazanç ve iratlar Türkiye de vergilendirilmeyerek çifte vergilendirmenin önüne geçilmektedir. Ayrıca izin alınarak 6 aydan fazla yurt dışındaki Türk uyruklu vatandaşlar Türkiye'de elde ettikleri gelirden tam mükellefiyet kapsamına dahil edilmemektedir (Tosuner ve Arıkan,2020:31).

Dar Mükellefiyet: *Türkiye 'de yerleşik olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye 'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergilendirilirler (G.V.K. md:6).*

Gelir Vergisi Kanunu tam mükellefiyette ikamet ve uyrukluk ilkelerini benimsemiş iken dar mükellefiyette mülklik ilkesini benimsemektedir. Çünkü vergilendirmede gelirin Türkiye’de elde edilmesi koşulları hakimdir.

Dar mükellefiyet kişiyi değil, kaynağı Türkiye’de olan her ne olursa olsun elde edilen gelir ile ilgilenir dolayısı ile sadece Türkiye’de elde edilen gelir ile muhataptır. Kişiler Türkiye dışında da gelir elde ediyor olsalar da sorumlulukları yoktur. Kişilerin dar mükellefiyet adı altında vergilendirilmeleri için yabancı olmalarının bir anlamı ve önemi yoktur (Tosuner ve Arıkan, 2020: 32).

2.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, belli bir dönem ekonomik faaliyetler sonucu gelir elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan objektif karakterli dolaysız bir vergidir ve tüzel kişilerin kazançlarını vergilendirir. Türk vergi sistemi içinde kurumlar vergisi geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür ve ayrı bir kanunu vardır. Birinci Dünya Savaşından sonra Batı ülkelerinde yaygınlaşan kurumlar vergisi Türkiye’de 1950 reformu ile kabul görmüştür (Tosuner ve Arıkan, 2020: 251).

Kurumlar vergisinin konusunu kişisel gelir vergisi konusuna giren gelirin unsurları olan ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar oluşturmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 196).

2.1.2.1. Kurumlar Vergisinin Tarihçesi

Kurumlar vergisi 19.yy sonundan itibaren gelir vergisini tamamlayıcı bir vergi olarak ortaya çıkmıştır. Birinci Dünya Savaşı’ndan sonraki finansman ihtiyacını gidermek kurumlar vergisi uygulamasına geçişin temel nedenidir (Yavuz, 2008: 7).

ABD’de başlamış olan kurumlar vergisi uygulaması, 2.Dünya Savaşı sırasında sermaye şirket ve komandit şirketler yaygınlık kazanmıştır ve sonrasında diğer ülkelerde benzer şekilde kurumlar vergisine dönüşen vergi süreci başlamıştır (Karaarslan, 2023: 77- 79).

2.1.2.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Gelişimi

Kurumlar Vergisi ABD de 1909, Almanya da 1920 yılında uygulamaya geçmiştir. 1937 de İngiltere de sermaye şirketleri de vergilendirilmiştir. Ancak 1937'deki vergi tüzel kişilerin yanında gerçek kişileri de kapsamına almaktadır. Gelir Vergisi’nden bağımsız

kurumların veri uygulaması 1965 yılında başlamıştır ve son olarak 1948'de Fransa'da kurumlar vergisi uygulanmıştır. Türkiye'de kurumlar vergisi kanununun oluşumunda Alman kurumlar vergisi uygulaması büyük etki etmiştir ve 1949 yılında 5422 sayılı kanun ile kurumlar vergisi uygulanmaya başlanmıştır (Yavuz, 2008: 18).

Ülkelerde farklı biçimlerde uygulanan bu vergi, kurumsallaşmayı sağlamanın yanında uluslararası vergi rekabeti açısından önemli bir vergidir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler kurumlar vergisinde temkinli olmaktadır çünkü yüksek olanda olan ve rekabetçi olmayan kurumlar vergisi, uluslararası ticareti olumsuz etkilemekle kalmayıp yabancı sermaye ve ulusal firmaların avantajlı ülkelere kaymasına sebep olacaktır ve sonuçta da ülke ekonomisi olumsuz etkilenmiş olacaktır (Şen ve Sağbaş, 2017: 198).

2006 yılında 5520 sayılı kanun ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak yeni bir Kurumlar Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. Bu yeni kurumlar vergisi kanunu hazırlanırken dikkat edilmesi gereken unsurlar; ekonomik faaliyetlerin uluslararası hale gelmesi ve yabancı sermayenin hukuki altyapısının oluşturulması, yabancı şirket ve vergi cennetleri ile mücadele etmek, yabancı sermayeyi çekmek ve ekonomik olarak merkez haline gelebilmek için vergisel önlem almak olarak sayılmaktadır (Yavuz, 2008: 49).

2.1.2.3. Kurumlar Vergisi'nin Mükellefleri

Kurumlar vergisinin en yaygın mükellef grubu; sermaye şirketleri yani anonim şirketler, limitet şirketler, paylı komandit şirketler, yatırım fonlarıdır. Bunun yanında kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları da bu verginin mükellefleri kapsamındadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 258).

2.1.2.3.1. Kurumlar Vergisi Mükellefiyet Türleri

Gelir vergisindeki dar ve tam mükellefiyet ayrımı bu vergide de yapılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu md.3'de bu mükellefiyetler sayılmıştır.

Tam Mükellefiyet: Kurumlar Vergisi Kanununun 1.maddesindeki kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye de bulunanlar Türkiye içi ve dışında elde ettikleri kazançların tamamından vergiye tabilerdir. Tam mükellef olmak için kanuni veya iş merkezinin ikisinin de Türkiye'de olma şartı yoktur sadece birinin Türkiye'de olması yeterli olacaktır (Yavuz, 2008: 54).

Dar Mükellefiyet: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesindeki kurumlardan kanuni ve iş merkezinin ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tabilerdir (Yavuz, 2008: 55).

2.1.2.4. Kurumlar Vergisi'nin Konusu

Gelir vergisine giren gelir unsurları aynı zamanda kurumlar vergisinin de kazancını oluşturur. Bu kazanç ve iratlardan biri veya birkaçının kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi kurum kazancı olarak sayılır ve kurumlar vergisine tabi olur (Pehlivan, 2016: 125).

2.1.2.5. Kurumlar Vergisi Temel Özellikleri

- Gelir vergisinin tamamlayıcı niteliktedir,
- Sabit oranlı, dolaysız ve objektif karakterli bir vergidir,
- Uluslararası rekabet gücünü etkileyen bir vergidir,
- Gelir yaratma potansiyelinin yüksekliğinin yanında büyüme ve istihdamı sağlama açısından önemli bir vergidir,
- Kar paylarının sermaye kazançları istisnasına dahil edilmemesi bakımından çifte vergilendirme sorununun yüksek olduğu bir vergidir (Şen ve Sağbaş, 2017: 199).

Gelir vergisi yanında kurumlar vergisine ihtiyaç duyulmasının temel nedeni, kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip olduğu avantajlardır ve bu avantajlardan en önemlisi bu vergideki sınırlı sorumluluktur (Yavuz, 2008: 7).

2.1.2.6. Kurumlar Vergisi'nin Avantajları

- Gelir vergisindeki işletme sahiplerinin vergi borçlarına sorumluluğu sınırsız iken kurumlar vergisinde limited şirket ortaklıkları hariç sorumlu değildir,
- Gelir vergisinde işletme sahibi olan ticari faaliyeti ile ilgili olsa da kendisine, eşine ve çocuklarına yaptığı ödemeleri gider olarak indirilememektedir ancak kurumlar vergisinde bu vb. ödemeler gider olarak yazılabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 257-258).

2.1.2.7. Kurumlar Vergisi'nin Dezavantajları

- Gerçek kişiler vergi yükünü taşırlar ve kurumlar vergisinde gelir vergisindeki gibi bir vergi ödeme gücü bulunmamaktadır,

- Sermaye şirketlerinin karşılıklı olarak sermayelerini birleştirmeleri sonucu ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeye sebep olmasıdır. Bu yüzden iştirak kazanç istisnası adalet ilkesine aykırı olan mükerrerliği önlemek için getirilmiştir,

- Kurumlar vergisi yatırım yapmayı olumsuz etkiler çünkü özellikle oranlarının yüksek olması tasarrufları azaltır ve uluslararası rekabeti olumsuz etkilemektedir,

- Tüketicilere vergi yükünü aktarmak ileriye doğru, ham madde arz edenler ve işgücü üzerine vergi yükünü aktarmak geriye doğru yansıtmaktır ve yansıtılmaları durumunda harcama vergisi etkisi yaratır ve gelir dağılımının bozulmasına sebep olmaktadır (Şen ve Sağbaş,2017:201).

2.2. KATMA DEĞER VERGİSİ

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişen ve modern türü Katma Değer Vergisi'dir. Katma değer vergisi içerisinde bir otokontrol mekanizması vardır çünkü vergiyi ödeyenlere indirim hakkı sağlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 362).

Katma değer vergisi bir dolaylı vergi türüdür ve gelişmekte olan ülkelerin gelirleri arasında önemli bir kalemi oluşturmaktadır. KDV'yi iyi anlamak ve gelir dağılımında adaleti sağlamak için KDV'nin başka ülkelerdeki hesaplama yöntemlerini ve matrahları oluşturulurken hangi tipin adil olduğunu bilmek ve uygulamasının denetimi gerekmektedir (Özcan, 2006: 39-44).

Katma değer vergisi, ilk üretimden son tüketiciye kadar mal ve hizmetlerin her aşamada geçirdikleri katma değeri ifade eder. En basit tabirle mal ve hizmetlerin her el değişiminde satış fiyatı ile alış fiyatı arasında oluşan farktır (Pehlivan, 2016: 133).

KDV, yayılı muamele vergisinden farklı olarak, üretim ve tüketim arasındaki fiyat üzerinden değil, katma değer üzerinden alındığı için vergi piramitleşmesi sorununu ortaya çıkarmaz o yüzden yayılı muamele vergilerini ikame etmiş durumdadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 215).

KDV, esas olarak hizmet kullanım veya mal tüketimi ile ilgili olup bunların kaynağından nihai tüketiciye kadar aşamaları tamamlamaktadır ve her bir aşamada mal ve hizmeti arz edenler vergiyi uygulamak sonrasında da satış fiyatına eklemek zorundadır. Satın alınmış mal ve hizmet için ödenmiş vergi, hesaplanan vergiden indirilerek kalanının vergi idaresine bildirilmesi şeklinde ödenmektedir bu yüzden nitelik itibari ile gayrisafi gelir vergisinde toplanmaktadır ayrıca vergi kaçakçılığı konusunda en

az gündeme gelen vergidir ve ileriye doğru yansıtılarak vergiyi son tüketici ödemektedir (Kutluca, 2013: 337).

KDV bir harcama vergisidir ve harcama vergileri genel itibari ile düz oranlı tarife yapısına sahiptir. Harcama vergileri düz oranlı olsalar da tüketiciler üzerinde azalan oranlı bir etki yaratmaktadırlar (Pehlivan, 2016: 141).

2.2.1. KDV'nin Tarihçesi

Birinci Dünya Savaşı'nı finanse etmek amacıyla karşımıza çıkan KDV ilk kez Alman Sanayici Von Siemens tarafından önerilen bir vergi olmuştur. 1918'de Von Siemens Almanya'daki muamele vergilerinin yerine KDV uygulamasını savunmuş ancak ilk kez 1954'te Fransa'da uygulamasına başlanmıştır (Özcan, 2016: 39-44).

1957'de Roma Antlaşması imzalandığında, Avrupa Ekonomik Topluluğuna (AET) üye ülkelerde sadece Fransa KDV'yi uygulamaktaydı. AET genelinde vergi uyumlaştırmasındaki çalışmalar dolaylı vergi olan KDV konusunda başlatılarak, 1968'de Batı Almanya, 1969'da Hollanda, 1971'de İtalya KDV'yi uygulamaya başlamışlardır ve sonrasında hızla yayılmıştır (Kutluca,2013:36). Türkiye de 1957'de KDV araştırmalarına başlamış ve 1970'ten sonra Fransız KDV si Türkçeye çevrilerek 1974'te KDV kanun tasarısı hazırlanmıştır. 1984'te Alman KDV kanunundan yararlanılarak 3065 sayılı yasa ile KDV kanun tasarısı kabul edilmiş ve 1985'te yürürlüğe girmiştir (Özcan, 2016: 39-44).

Literatürde iki çeşit KDV tanımlaması mevcut olup şu şekildedir;

- Mikroekonomik Açıdan KDV

Herhangi bir üretim aşamasında mal ve hizmetlerin satış fiyatı ile alış fiyatı arasındaki farktır. Yani, emek, sermaye, teşebbüs vb. üretim faktörlerinin üretim aşamasında getirdikleri değerdir ve bu değer bu faktörler için ödenen bedellerin toplamına eşittir (Pehlivan, 2016: 133).

- Makroekonomik Açıdan KDV

Bir ekonomide mal ve hizmet üreten tüm faktörlerin gelirlerinin toplamıdır. Bu toplam gelir aynı zamanda milli gelire eşittir yani makroekonomik açıdan KDV milli gelirdir bu yüzden dolaylı gelir vergisi olarak nitelendirilmektedir (Pehlivan, 2016: 134).

2.2.2. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Tablo 3. KDV de Vergiyi Doğuran Olay

Yapılan İşlem	Verginin Doğuşu
Mal teslimi ve hizmet ifası	Malın teslimi veya hizmetin yapılması
Mal teslimi veya hizmet ifasından önce belge düzenlenmesinde	Fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi
Kısmi kısmi mal tesliminde ve hizmet ifasında	Her bir kısmın teslimi veya her bir kısım hizmetin yapılması
Komisyunculara veya komisyon yolu ile satışta	Malların alıcıya teslimi
Malın alıcıya gönderilmesinde	Malın nakliyeciyeye veya sürücüye teslimi
Enerji dağıtım ve kullanımlarında	Bedellerin tahakkuk etmesi
İthalatta	Gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması veya gümrük beyannamesinin tescili
Dar mükelleflerce yapılan transit taşımacılıkta	Gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması
5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerde	Ürünlerin depodan çekilmesi

Kaynak: Tosuner ve Arıkan, 2020: 381.

2.2.3. KDV Türleri

KDV de matrah veya vergi borcunun hesaplaması teorik ve pratik bakımdan çeşitli tipleri mevcuttur.

2.2.3.1. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV

Bu tip KDV’de verginin toplam matrahı, tüketim ve yatırım mallarının toplam değerinden oluşur (Pehlivan, 2016: 138). Gayrisafi hasıla tipi KDV, firmanın yarattığı KDV’den sabit varlıkların maliyetlerinin düşüşüne imkan vermeyen yöntemdir. Firmalar üretimlerini gerçekleştirirken sabit varlıklar denilen sermaye mallarının bir kısmını kaybederler ve KDV’nin bu tipinde sabit varlıkların değer kaybetmesi önemli değildir (Kutluca, 2013: 38).

Diğer bir ifade ile işletmelerin ödeyecekleri KDV hesaplanırken, yatırım malları alınırken ödenen verginin, satışta tahsil edilen vergiden düşülmesine izin verilmemektedir. Bu yüzden yatırım mallarında KDV yatırımcılar üzerinde kalmaktadır (Pehlivan, 2016: 138). Bu tip KDV sermaye yoğun üretim yapan işletmeleri olumsuz etkilemektedir çünkü bu işletmeler önce sermaye mallarını satın aldığı ve sonrasında

amortisman ayırdığında olmak üzere iki kez vergilendirilmeyle karşı karşıya kalmaktadır (Özcan, 2016: 39-44).

Sermaye mallarının amortismanının düşülmesine olanak verilmediği için kapital yoğun teknolojileri ağır vergi ile karşılaşır ve yatırımcılar olumsuz etkilenmektedir (Kutluca, 2013: 39).

2.2.3.2. Gelir Tipi KDV

Yatırım mallarının amortismanlarının KDV matrahından düşülebildiği KDV tipidir (Pehlivan, 2016: 138). Bu sayede toplam matrah milli gelire eşittir ve sermaye mallarının çifte vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir (Özcan, 2016: 39-44).

Satın alınan sermaye mallarının bedelleri ve stok artışları indirilmemekte bu yönüyle de gayrisafi hasıla tipi KDV'ye benzemektedir.

2.2.3.4. Tüketim Tipi KDV

Sadece tüketim harcamalarını vergilendiren vergi tipidir (Pehlivan, 2016: 138). Satın alınan mal ve hizmet bedelleri sermaye mallarının bedelleri de dahil firmanın satış hasılatından düşülür ve bu sayede amortismanların bu tip KDV'de vergi matrahından indirilmesi söz konusu değildir yani bu tip KDV'de sermaye malları vergiden istisnadır (Özcan, 2016: 39-44).

Tüketim tipi KDV'nin taşıyıcısı tüketicilerdir. Bu tip KDV yatırımları tümüyle vergi dışı bıraktığı için ekonomik büyüme politikası olarak en uygun tip kabul edilir. Türkiye'de 1998 yılına kadar, yatırım malları için gelir tipi KDV söz konusu iken bu tarihten sonra tüketim tipi KDV uygulaması benimsenmiştir (Pehlivan, 2016: 139).

2.2.3.5. Ücret Tipi KDV

Bu tip KDV de yatırım mallarının tutarları veya amortismanları değil, yatırım gelirlerinin KDV'den indirimi söz konusudur. Ücret tipi KDV'de matrah sadece ücret miktarıdır ve müteşebbislerin tercihi sermaye yoğun teknolojidir bu durum istihdam artışına engel olmaktadır (Kutluca, 2013: 40).

2.2.4. KDV Mükellefi

KDV ana mükellef grubu, KDV konusuna giren mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır ancak KDV'nin mükellefi olmak nihai yüklenici olmak değildir asıl mükellef nihai tüketici olan kişi ve kuruluşlardır. KDV kanununa göre KDV

mükellefi; ‘mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işeri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar, PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve Radyo Televizyon Kurumları, her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları ve yarışmaları tertipleyenler veya gösterenler, Gelir Vergisi Kanunu 70.md.sinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler ve isteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır’ şeklinde açıklanmaktadır (3065 sayılı KDV Kanunu md.:8).

KDV mükellefinde; kanuni mükellef olan satıcı fiili mükellef olan alıcıya mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştirir buna karşılık fiili mükellef satıcıya mal ve hizmet bedeli ile KDV ödemesini gerçekleştirir sonuçta da kanuni mükellef olan satıcı ödenecek olan KDV’yi vergi dairesine ödemiş olur.

KDV sorumlusunda; kanuni mükellef olan satıcı vergi sorumlusu olan alıcıya mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştirir ve buna karşılık vergi sorumlusu kanuni mükellefe mal veya hizmet bedelini ödemeyi gerçekleştirir ayrıca vergi sorumlusu kesilen KDV ödemesini vergi dairesine öder.

Kısaca, KDV mükellefinde kanuni mükellef vergi dairesine ödenecek KDV’yi öderken, KDV sorumlusunda vergi sorumlusu vergi dairesine kesilen KDV’sini ödemektedir.

2.2.5. KDV’nin Avantajları

KDV’nin avantajları aşağıda sıralanmıştır (Kutluca, 2013: 50-51):

- Konusunun geniş olması açısından net vergi hasılatı yönünden olumlu bir vergidir,
- Yatırım ve ihracatı teşvik eden bir vergidir,
- Vergi kaçakçılığını en alt düzeyde tutar çünkü kapsamının genişliği açısından düşük uygulanabilir,
- Vergi yükü, üretime ne oranda katılım sağlanıyorsa o kadardır ve çeşitli sektör, kişi ve aşamalara yayılır bu yüzden adaletli vergi yükü dağılımı açısından olumludur,
- Gümrük ve özel tüketim vergilerinde ithal anında birliğe ve dolaylı vergilerin hepsinin çıkış ülkesi esasında uygulanmasına imkan verir,

- Vergi, malın el değiştirilmesinde alındığı için üretimden tüketime kadar ne kadar az el değiştirirse o kadar az vergi ödenir ve maliyet düşmektedir,
- Mal artan değeri ile birlikte artış gösterdiğinde, milli gelir artışlarını diğer dolaylı vergiden çok izler ve yapısal esneklik sağlar,
- Tarafsız ir vergi olmakla birlikte vergi tüketiciler üzerinde kalmaktadır,
- Tasarrufları teşvik eder, sektörler arası haksız rekabeti önler dengeli sanayileşme ortamı yaratır.

2.2.6. KDV'nin Dezavantajları

KDV'nin dezavantajları aşağıda sıralanmıştır (Kutluca, 2013: 50-51):

- Muhasebe olarak zayıf firmalar için karışık nitelik göstermektedir,
- İstisnaların fazla olması açısından sistem işleyişini bozmaktadır,
- KDV ihraç mallarının fiyatlarının yükselmesine ve satış imkanlarının kısıtlanmasına neden olmaktadır,
- KDV ye geçilen ülkede mükellef sayısı artmakta bu da vergi idaresinin masraflarını artırmaktadır

2.3. KONAKLAMA VERGİSİ

Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak adına başvurduğu, vatandaşın cebri ve karşılıksız olarak tahsis ettiği en önemli kamu geliridir. Ancak devletin harcamaları karşılamada gelirinin eksik olması durumunda mevcut duruma ek yeni vergiler ortaya konulmaktadır ki konaklama vergisi de bu yeni vergilerden biridir.

Dolaylı bir verginin ek bir türü olan konaklama vergisi 7194 sayılı Değerli Konut Vergisi ve Dijital Hizmet Vergisi ile vergi sistemimize dahil olmuştur (Uçar ve Bağrıaçık, 2021: 347).

Konaklama vergisi 2004 de ilk kez gündeme alınmış, 2006-2008 yıllarında meclise sunulan il özel idaresi ve belediye gelirleri kanun tasarısı ile yerel yönetim geliri olarak tasarlanmıştır ve buradaki amaç yerel yönetimlere finansal destek olmaktır (Öztürk, 2023: 71). Ancak uygulamaya başlandığı 2023 yılından itibaren merkezi yönetim gelirleri arasında yer almıştır.

Konaklama vergisi farklı isimlerle birçok ülkede uygulanırken, Türkiye’de 2004 yılında ilk kez adından söz ettirmiş ve uygulamasına 1 Nisan 2022’de başlanması planlanmış ancak o yıldaki Covid-19 salgınının oluşturduğu pandemi nedeniyle 2023 yılına ertelenmiştir (Öztürk, 2023: 71).

Konaklama vergisi, bacasız sanayi olarak anılan turizm sektörü içerisinde faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin ister yerli olsun ister yabancı olsun turistlere sundukları hizmetler karşılığında alınan ve geliri merkezi yönetime aktarılan bir vergidir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 537).

Anayasa 73.madde’de herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür hükmü mevcut olup hüküm içerisindeki mali güç vergilemede adalet ilkesine vurgu yapmaktadır ve konaklama gibi lüks mallardan alınacak vergi adaleti sağlamada önemli katkı sağlamaktadır.

2.3.1. Konaklama Vergisi’nin Asli Unsurları

Vergiler bünyelerinde konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah ve oran olmak üzere asli unsurlar barındırırlar.

Turizm vergileri olarak tanımlanan bu vergilerin amacı, turistik yerlerdeki konaklama ve turistik amaçlı hizmetlerin finansmanını aynı zamanda da turizmin alt yapısını geliştirmektir. Bu amaç doğrultusunda hizmete en yakın birimler olan yerel yönetimler, turizm hizmetlerinden yararlanan ve ikamet için seyahat etmeyen yani geçici konaklayan kişilerden bu vergiyi tahsis ederler. Dünya Turizm Örgütü konaklama vergisini, özellikle turistler ve turizm endüstrisi için gerekli olan dolaylı vergi olarak tanımlamaktadır.

2.3.1.1. Konaklama Vergisi’nin Konusu

Yürürlüğe girme tarihi 1 Ocak 2023 olan Konaklama Vergisi’nin Konusunu, ‘*otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal vb. Alan kullanımı) oluşturur*’ (6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu, md.34).

İlgili kanun tanımından da hareketle; türü, niteliği, sınıfı, ilgili kanunda yer alan tarif ve tanımlamaları veya turizm işletmesi belgesi ile işyeri işletme belgesi olup

olmadığına bakılmaksızın konaklama hizmeti sağlayan tüm işletmelerdeki hizmetler konaklama vergisi konusu kapsamına girmektedir (Öztürk, 2023: 73).

2.3.1.2. Konaklama Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Konaklama Vergisi'nde vergiyi doğuran olay ilgili kanunda yer alan tesisler tarafından sunulan hizmetlerin yerine getirilmesi ile meydana gelir (Akçaoğlu,2020:398). Konaklama vergisi uygulama genel tebliğinde vergiyi doğuran olayın zaman boyutuna değinilmiştir ve tebliğe göre, hizmet bedelinin bir bölümünün ya da tamamının hizmet sunulmasından önce veya sonra tahsisi ya da bu bedelin alınmamasının vergiyi doğuran olaya hiçbir etkisi yoktur. Bu durumda hizmetten önce fatura vb. belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmez (Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 2022).

Konaklama hizmetinin bitiş tarihinin hizmet sunumundan önce belli olması halinde hizmetin son gününün, böyle bir belirginlik olmaması halinde hizmet sunumunun yapıldığı günlere ait her vergilendirme döneminin son günü olmak üzere vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş kabul edilir. Ayrıca günlük gecelemelelere ilişkin kişinin geceleme tamamlamaksızın tesisten ayrılması vergilendirmeyi etkilemez. Birden fazla günlük gecelemelelerde fiilen hizmetin sunulduğu günler esas alınır, geceleme hizmetinin sunulmadığı günlerde vergi aranmaz. Tesisi işletenlerin ve yakınlarının veya personelin konaklama hizmetinden karşılıksız yararlanması ya da diğer şahıslara hediye, tanıtım adı altında bedelsiz konaklama hizmeti sunulmasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olarak kabul edilir yalnız tesis personelinin konaklama tesisi bünyesinde kendi kullanımı için tahsis edilmiş yerlerde geceleme bu kapsama girmemektedir (Acar, 2023).

2.3.1.3. Konaklama Vergisi'nde Mükellefiyet

Konaklama Vergisi'nin mükellefi, geceleme hizmeti ile bu hizmet ile satılmak üzere sunulan diğer tüm hizmetleri veren otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesisleridir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 538).

Konaklama Vergisi'nin mükellefi verginin konusuna giren hizmetleri sunanlardır. Dolayısı ile bu verginin mükellefi, konaklama hizmetlerinin sunulduğu tesisi fiilen işletenlerdir ve tesis mülkiyetinin işletene ait olup olmamasının, tesisin kamu veya özel sektör olması, gerçek veya tüzel kişiler ya da teşekküller tarafından işletilmesinin mükellefiyete bir etkisi bulunmamaktadır. Mükellefiyet

konaklama tesisi işletenin KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesince, KDV mükellefiyeti olmayanlar ise tesisin bulunduğu yerin vergi dairesince tesis edilir (Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 2022).

Oluşturulan konaklama vergisi mükellefiyeti, konaklama tesisi faaliyetinin son bulması halinde ya da devredilmesiyle isteğe göre bağlı olunan vergi dairelerinde son bulmaktadır (Öztürk, 2023: 74).

2.3.1.4. Konaklama Vergisi Matrah ve Oranı

Konaklama Vergisi'nin matrahı, bu verginin konusu kapsamındaki hizmetler karşılığında, katma değer vergisi hariç olmak üzere ne amaçla olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanıp para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerlerin toplamıdır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 539).

Kanun kapsamındaki tesislerde sunulan hizmetlere ait doğan vade, kur, fiyat farkları, faizler, primler olmak üzere birçok benzer isimlerle sağlanan menfaat veya değerler konaklama vergisinin matrahına dahildir ve konaklama hizmeti gereği tesisler tarafından düzenlenen ve faturada ayrıca belirtilmiş ticari teamüllere uygun iskontolar matrahtan indirilmemektedir (Öztürk, 2023: 75).

Konaklama hizmetinin sunulmasından önce fatura ve benzeri belge düzenlense bile bu belgede konaklama vergisi gösterilmez (Acar, 2023: 6). Vergiye ait bedelin döviz ile hesaplanması durumunda döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru baz alınarak Türk parasına çevrilir (Akıncı, 2020: 86).

Konaklama vergisine ilişkin bedel, mal, menfaat ve hizmet gibi paradan başka değerler ise matrah, Vergi Usul Kanunu 267. maddesindeki hükümlere göre tespit edilir. Tesis işletenler ile yakınlarına, personel veya üçüncü kişilere karşılıksız sunulan konaklama hizmetinde matrah emsal bedel esas alınarak belirlenir. Hizmet satış bedelinin emsal bedeline göre açıkça düşük olması ve bu düşüklüğün haklı sebeplere dayanmaması durumunda emsal bedel matrah tespitinde esas alınır (Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 2022).

Vergiyi tahsil etmek için matraha uygulanacak konaklama vergisi oranı 6802 sayılı kanunun madde 34 de %2 olarak belirlenmiştir ve Cumhurbaşkanı bu oranı 1 kat artırıp yarıya indirmede yetkilidir (Öztürk, 2023: 75).

2.3.1.5. Konaklama Vergisi Tarhı, Beyanı ve Ödemesi

Konaklama vergisinde vergilendirme dönemi faaliyetteki takvim yılının birer aylık dönemleridir (Tosuner ve Arıkan, 2020: 539). Her bir vergilendirme dönemindeki konaklama vergisi ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilerek aynı süre içinde de ödemesi gerçekleşmektedir (Yavan, 2020: 197).

Katma değer vergisi bakımından bir mükellefiyet durumu bulunmaması halinde tesisin bulunduğu yerdeki vergi dairesine beyan edilerek ödemesi yapılmaktadır (Güzel ve Yıldız, 2019: 20).

Konaklama vergisinin beyan ve ödemesi bakımından KDV ile paralel bir yapıda olduğu söylenebilir ancak ÖTV'den farklı olarak KDV matrahına dahil edilmeyen vergi özelliğini taşımaktadır (Akçaoğlu, 2020: 400). Konaklama tesislerince, konaklama vergisi düzenlenen fatura ve belgelerde ayrıca gösterilmekte ve vergiden herhangi bir ad altında indirimine konu olmamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2020: 539).

Vergi Usul Kanunu'na göre konaklama vergisine ilişkin beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi uygun görülmüştür. Bu kanuna göre; beyannamelerini elektronik ortamda kendileri gönderme şartını taşıyan mükellefler ile gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayan ancak konaklama vergisi beyan zorunluluğu olanlar elektronik ortamda beyanlarını kendileri iletebileceklerdir. Konaklama vergisi mükellefi olanlar, bir vergilendirme dönemine ait vergiye tabi işlemleri olmasa dahi bu dönemlerle ilgili beyanname vermek mecburiyetindedirler. Gelir İdaresi Başkanlığı konaklama vergisi beyannameesine ait şekil, içerik ve ekleri belirler ve mükellefe elektronik ortamda kullanıma açar, buradan hareketle beyannameye ait şekil, içerik ve eklerde meydana gelecek değişikliklerde Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili kılınmıştır (Konaklama Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

Konaklama vergisi, bu verginin mükellefi kapsamına gerçek ve tüzel kişilerce tarh edilmekle birlikte adi ortaklık var ise ortaklardan herhangi biri müteselsilen sorumlu kabul edilir ve tarhiyata tabi tutulur (Konaklama Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

Konaklama vergisinin yersiz veya fazla hesaplanmasının tespiti halinde vergi uygulanmadan önceki hale dönmek esastır. Fazla ve yersiz hesaplanan vergi mükellef tarafından konaklayana iade edilir, ilgili dönemdeki beyanlar düzeltilir, bu yersiz veya fazla hesaplanan ve hazineye ödenmiş olunan verginin iadesi vergi usul kanunu'nda

öngörölmüş esaslar çerçevesinde standart iade dilekçesi ile birlikte nakdi ya da ilgili dönem veya gelecek dönem vergi borçlarına mahsup edilebilmektedir (Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği).

2.3.1.6. Konaklama Vergisi İstisnaları

Konaklama vergisi genel uygulama tebliği bu verginin istisnalarını ele almış ve iki istisnası olduğunu açıkça göstermektedir.

İlk istisna: Öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen hizmetler bu vergiden istisnadır. Buna göre, istisna, ilgili mevzuat hükümlerince öğrencilere barınma hizmeti sunmak amacıyla işletilen öğrenci yurdu veya pansiyonları ile öğrencilerin sosyal, kültürel, sanatsal ve sportif faaliyetlerde bulunabildiği öğrenci kamplarında sunulan hizmetler için uygulanır. İlgili yerlerde geçici olarak öğrenci olmayanlara verginin konusuna giren hizmetler ve satışlar için istisna hükümleri uygulanmamaktadır. Vergiye tabi bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönemlerdeki konaklama vergisi beyannamesi ile beyan edilir.

İkinci istisna: Karşılıklı olmak şartıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar ile vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetler bu vergiden istisnadır. Uygulanacak bu istisna uygulaması karşılıklılık ilkesi ile yürütölmektedir. İstisnaya tabi olan kişi ve kuruluşlara Dışışleri Bakanlığınca, konaklama vergisinden istisna olduklarını gösteren bir belge verilir ve bu belge mükellefe ibraz edilerek bu işlem için konaklama vergisi uygulanmaması talep edilir.

Bu iki istisnaya ek olarak;

- Konaklama tesisinde konaklamayanlara yani geceleme hizmeti almamış olanlara verilen hizmetler,
- Tesis bünyesi dışındaki hizmetleri kapsayacak şekilde yapılan ulaşım, transfer, rehberlik, gezi ve benzeri hizmet içeren konsept satışlarda her bir hizmetin niteliklerini ve tutarını açıkça göstermek şartıyla konaklayana tesis dışında sunulan hizmetler için ayrıca fatura düzenlenmesi veya bu hizmetlere ait bedellerin düzenlenecek faturada ayrıca gösterilmesi durumunda bu hizmetler,

- Konaklama tesisinde geceleme hizmetinden bağımsız olarak sunulan sünnet, düğün, toplantı, sempozyum ve benzeri organizasyon hizmetleri,
- Otel bünyesindeki lokantada, otelde konaklayanlara veya konaklamayanlara bedeli karşılığındaki yemek hizmeti,
- Otel bünyesindeki SPA ve yüzme havuzu alanlarında, otelde konaklama durumuna bakılmaksızın bedeli karşılığında verilen hizmetler,
- Herhangi geceleme hizmeti sunulmayan, mola noktaları gibi tesislerdeki hizmetler,
- Sosyal hizmet kuruluşları tarafından korunmaya, bakıma ve yardıma ihtiyaç duyanlara verilen geceleme hizmetleri, konaklama vergisinin istisnaları olarak sayılmaktadır (Acar, 2023: 3-4).

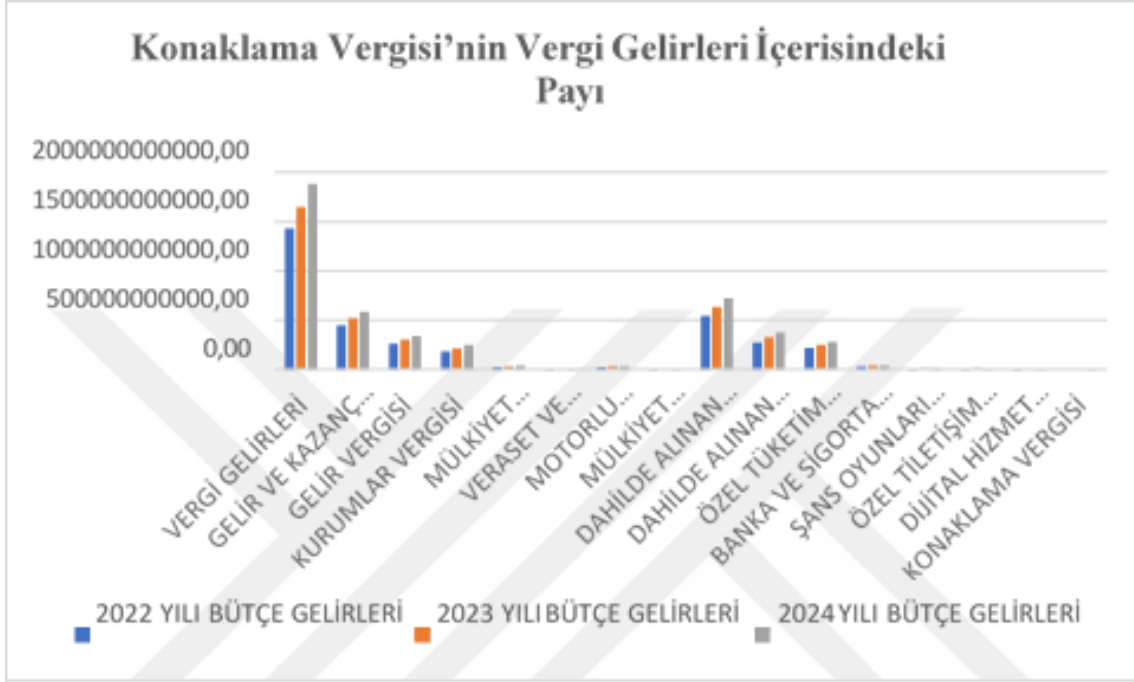
Tablo 4. Konaklama Vergisi'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

AÇIKLAMA	2022 YILI BÜTÇE GELİRLERİ	2023 YILI BÜTÇE GELİRLERİ	2024 YILI BÜTÇE GELİRLERİ
VERGİ GELİRLERİ	1430041337000,00	1650363931000,00	1881392157000,00
GELİR VE KAZANÇ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	445716568000,00	515241245000,00	587087501000,00
GELİR VERGİSİ	262646037000,00	301814680000,00	340698909000,00
KURUMLAR VERGİSİ	183070531000,00	213426565000,00	246388592000,00
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	27031103000,00	32334021000,00	3731158000,00
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	2372904000,00	2720873000,00	3062599000,00
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	24628121000,00	29580279000,00	34213234000,00
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN DİĞER VERGİLER	30078000,00	32869000,00	35747000,00
DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ	547973315000,00	633086667000,00	722660317000,00
DAHİLDE ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ	276132518000,00	327497009000,00	377782550000,00
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	220783624000,00	247922723000,00	280567848000,00
BANKA VE SİGORTA MUAMELERİ VERGİSİ	34566923000,00	38389888000,00	43073923000,00
ŞANS OYUNLARI VERGİSİ	6922266000,00	7872402000,00	8918242000,00
ÖZEL TİLETİŞİM VERGİSİ	6834984000,00	7160544000,00	7509829000,00
DİJİTAL HİZMET VERGİSİ	2733000000,00	3107124000,00	3519902000,00
KONAKLAMA VERGİSİ		1136977000,00	1288023000,00

Kaynak: www.sbb.gov.tr

Konaklama vergisi yeni bir vergi olduğundan dolayı sadece 2023 ve 2024 yılı bütçeleri içerisindeki payı kıyaslanabilmektedir. Tablo 4'den görüldüğü üzere uygulanmasına başlanılan 2023 yılına kıyasla bu vergi 2024 yılında bütçe gelirleri içerisindeki payını artırmıştır.

Şekil 1. Konaklama Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payının Grafik ile Gösterimi



2.3.2. Konaklama Vergisi'nde Ülke Uygulamaları

Konaklama vergisi birçok ülkede turizm vergisi, şehir vergisi, kültür vergisi gibi isimler ile toplanmış ve giderek yaygınlaşmıştır. Yıllardır ABD, Avrupa Birliği Ülkeleri ve Uzak Doğu Ülkeleri'nde uygulanan bu vergi 2018 de Yunanistan da uygulanmasına başlanılmıştır (Güzel ve Yıldız, 2019:13).

Kamu politikaları araçlarından olan vergilendirme turizm sektörünü yönlendirmede önemli role sahiptir. Bu rollerden ilki vergilendirmenin mali sistem ve yüksek sosyal kabul edilebilirlik bakımından potansiyel gelirin büyüklüğünden kaynaklanır. İkincisi ise turistlerin tüketilen kamusal mal ve hizmetleri finanse etmek için kullanılmasıdır. Son önemi ise vergilendirmenin piyasayı düzenleme özelliğinin olmasıdır.

Konaklama vergilerinin çoğu advalorem nitelikte olduğu için sabit ücret olarak değil oda fiyatının yüzdesi olacak şekilde uygulanmaktadır ancak bazı ülke ve şehirlerde sabit ücret olarak uygulanabilmektedir. Turizm vergilerinden biri olan konaklama vergisi

ülkelerin ek geliri haline gelmiştir ayrıca kullanıcı öder prensibi ile turizm maliyetlerini daha adil dağıtmak için uygulanan ulusal ve yerel bir maliye politika aracıdır. Konaklama vergisinin bir ülkeye ya da bölgeye uygunluğuna karar verirken, turistlerin ekonomiye yaptıkları katkıyı toplumun bu faaliyetlerinden kaynaklanan katlandığı maliyetlerin karşılaştırılması gerekir (Yavan, 2020:189-190).

Avrupa ülkelerinde uygulanan konaklama vergisi incelendiğinde;

Fransa’da, 1910 yılından itibaren uygulanan konaklama vergisinde tahsis esası geçerlidir ve tarh-tahsil işleminde yetkili olan birim de belediyelerdir. Uygulaması, turizm işletmelerinin sorumlu sıfatıyla müşterilerden yaptığı kesintiler belirli dönemlerde belediyelere konaklama vergisi beyannameleri ile aktarılmaktadır. Fransa’da kişi başı gecelik alınan ve konaklamanın kalite ve standartlarına göre farklılaşan Taxe de Sejanur adlı turizm vergisi uygulanmaktadır.

Fransa’da belediyelere tahsis olan konaklama vergisi amacı turizmin sebep olduğu alt ve üst yapının artması gibi giderleri yeniden finanse etmektir. Belediyelere tahsis edilen bu verginin oranları belediyelerin belediye meclisi ve EPCI (Belediyeler arası iş birliği kurumu) tarafından belirlenmekte olup konaklama türüne ve sınıflandırmasına göre kişi başı ve gecelik hesaplanmaktadır. Ayrıca merkezi yönetim olan Ekonomi ve Finans Bakanlığı %10 oranında ek vergi konulmasında yetkilidir. Fransa’daki konaklama vergisinde 15 yaş altına muafiyet uygulanmakta olup zorunlu yer değiştirenler, mevsimlik işçiler konaklama vergisine tabi değildirler (Kızıltoprak, 2022: 15-16).

İtalya’da 2011 yılından itibaren Tassa di Saggiorno adı altında turizm vergisi uygulanmaktadır (Güzel ve Yıldız, 2019:14). Turizm vergisinden sağlanan gelir, kentin turizm ve tanıtımının gelişimini sağlamakla birlikte kentin sahip olduğu kültürel mirasını bakımını ve sunulabilecek kamusal hizmetin finansmanı için kullanılmaktadır. Sistem kapsamında, verginin konusu gecelik olarak konaklama olurken mükellefleri de gece konaklamayı yapan kişilerdir. Ülkede uygulanan verginin istisna ve muafiyetleri kapsamına, Venedik’te ikametgahı olanlar, 10 yaşından küçükler, belediye sınırlarındaki hastanede tedavi gören kişi ve refakatçileri, yabancı uyruklu engelli olanlar, belediyeye ait konaklama tesislerinde ve pansiyonlarında kalan kişiler, seyahat acentelerince gruplarda görevli tur liderleri ve kent konseyi tarafından düzenlenen etkinliklerde kent için hizmette olan gönüllü kişiler girmektedir (Öztürk, 2020: 78).

Avusturya’da, turizm kapsamında alınan vergiler bölge, bölgelerin sınırlarına dahil olan şehirlere göre farklılaşmaktadır. Avusturya’da uygulanan konaklama vergisi, geçici ikamet dolayısı ile yapılan konaklamalar, mevsimsel konaklamalar, sağlık amaçlı konaklamalar ve ülke vatandaşlarının ikametleri dışındaki tatil yörelerindeki evlerinde yaptıkları konaklamalar konu alınarak uygulanmaktadır (Öztürk, 2023: 78-79). Ayrıca bu vergi karavan ile kamp alanlarını da kapsamakta ve kişi başı gecelik olarak değişim göstermektedir (Bozdoğanoglu, 2013: 138).

Gecelik konaklamalarda gece sayısına göre, tatil sezonundaki karavanların kamp alanlarına iki günden fazla park edilme süresine göre, tatil amaçlı kiralanan evlerde kalış süresine göre ödenilen bedel üzerinden alınmaktadır (Öztürk, 2023: 79).

Belçika’da konaklama vergisi şehir vergisi adı ile yerel yönetimler tarafından toplanmaktadır. Şehirlere göre farklılaşmaktadır. Antwerp ’de konaklayan sayısına bakılmadan üçer aylık periyotlarla otel sahipleri tarafından yerel yönetimlere ödenir. Bruner’de oteldeki oda sayısının kahvaltı dahil konaklama fiyatının otelin açık gün sayısına çarpılarak şehir vergisinin de oda fiyatına dahil edilerek ayrı bir tahsil durumu olmamaktadır. Gent’te ise otele göre farklılaşan şehir vergisi bazı otellerde otel ücretine dahil olup tahsilat edilirken bazı otellerde oda ücretine dahil olmayıp ayrı tahsil edilmektedir (Bozdoğanoglu, 2013:134).

İngiltere’de turizm sektöründe birçok farklı vergi uygulandığı için vergi yükünün en fazla hissedildiği ülkelerden biridir. Ancak fiyat değişikliklerine duyarlılık olarak da yüksek bir ülke özelliği bulunmaktadır. Turizm sektörüne uygulanan vergi, doğrudan turistlerden alınan vergiler ve sektörde faaliyet gösterenlere yönelik vergiler olarak iki türdür. İngiltere’deki konaklama vergisi doğrudan turistlerden alınan vergilere dahildir ve şehirlerin temiz tutularak turizm talebini artıracığı düşüncesi ile uygulanmaktadır (Öztürk, 2023: 79).

Almanya’da turizm vergisi şehir otoriteleri ve turizm birliklerinin ve derneklerinin ortak kararı ile alınmaktadır. Almanya’daki kentlerin büyük çoğunluğunda vergi ödemesi girişte yapılmakta ve iş seyahati amacı ile gidenler belge ibraz etmeleri durumunda muaf olmaktadır (Güzel ve Yıldız, 2019:14).

Japonya’da başkent Tokyo’da uygulanan konaklama vergisinin amacı, turizmi geliştirmek, turizm sektörü harcamalarını artırmak ve şehrin turist çeken özelliklerine katkı sağlamaktır. Tokyo’da 2002’den itibaren uygulanan bu vergi, otel ve konaklama

tesislerinden gecelik olarak kişi başı uygulanmaktadır ancak yiyecek ve içecek dahil olmadan gerçekleştirilen eğlence merkezli organizasyonlar ve konferanslara vergi uygulanmamaktadır (Güzel ve Yıldız, 2019:15).

Hollanda'da bu vergi turist konaklama vergisi adı aile bilinmektedir ve vergi ülkenin 421 belediyesinin tamamına yakınında gecelik kişi başı olarak uygulanmaktadır ayrıca oranı veya miktarı genellikle otelin türü ya da konaklama şekline göre farklılaşmaktadır (Bozdoğanoglu, 2013: 137).

İspanya'da turizm vergisi Katalonya ve Balear Adaları'nda uygulanmaktadır ancak uygulamaları birbirinden farklıdır. Katalonya'da hem konaklayanlardan hem de gezi gemileri ile gelen gününbirlik turistlerden turizm vergisi alınmaktadır. İki yer içinde vergilendirmede tahsis esası geçerli olmakla birlikte bu yerlerde turizm vergi gelirleri turizm projelerine tahsis edilmiştir. Balear Adaları'nda, çevreyi korumak, turizm ile nüfus yoğunluğu oluşması sebebiyle adalar turizmini sürdürülebilir hale getirmek amacıyla turistlerden maktu miktarda oteller, villalar ve tüm tatil konaklama yerlerinden alınmaktadır. Katalonya'da ise pansiyon, otel, kamp alanları ve yolcu gemileri için turizm vergisi geçerlidir ve turist vergisi üzerinde KDV oranı hesaplanmaktadır (Bozdoğanoglu, 2013: 137, Kızıltoprak, 2022: 16).

Yunanistan'da borç krizi ile mücadele ek kaynak arayışına neden olmuştur ve 2018'den itibaren olmak üzere konaklama vergisi uygulanmasına başlanılmıştır. Yunanistan'da borç krizi ile mücadele amacı ile ihdas edilmiş bu vergi Türkiye'deki gibi âdem-i merkezîyetçi bir yapıdadır ancak Türkiye'den farklı olarak spesifik esaslı bir konaklama vergisi uygulanılmamaktadır (Kızıltoprak, 2022: 17).

Portekiz'de 2010'dan itibaren iki aşamalı olacak şekilde konaklama vergisi meydana gelmiştir. Buna göre, Lizbon'da gelen her ziyaretçiden şehre ulaştıkları zaman, gecelik otel konaklamalarında ise kişi başı alınması planlanmıştır ancak aynı yıl içinde Lizbon en uygun ücretli tatil rotası ödülüne sahip olunca turizm vergisi uygulaması askıya alınmıştır (Bozdoğanoglu, 2013: 137).

Rusya'da, 2011'de Moskova'da alınması planlanan konaklama vergisinin amacı turistler için düzenlenen aktivitelerin geliştirilmesinde ve popüler olan değişikliklerin yapılması şeklinde açıklanmıştır ancak bu vergi turist sayısının artması durumunda gerçekleştirilecektir (Bozdoğanoglu, 2022: 142).

ABD’de konaklama vergisi yerel hükümet için önemli olmakla birlikte bir otel ziyaretçisinden fazlasını etkilemektedir çünkü turizm ajans ve kamu toplantı yerlerinin finansı için kullanılabilir. Alaska ve Kaliforniya eyaletleri hariç bütün eyaletlerde geçici konaklamalarda satış vergisi, konaklama vergisi veya her ikisi de uygulanmaktadır ancak bu iki eyaletlerde konaklama vergisi uygulanmamaktadır. Bazı eyaletlerde sadece konaklama sektöründeki satış vergisi gelirleri mevcut olmakla birlikte sadece otel odası ücretlerine konaklama vergisi uygulanmaktadır.

ABD’deki konaklama vergisi turizmi destekleyen projeler için turizm dışında da kullanılmaktadır. Yani bütçe açığını kapatma da konaklama vergileri kullanılmamaktadır ayrıca toplanan bu vergi merkezi otoriteye aktarıldığında tekrar yerel yönetime gönderilmektedir. Burada turizm için toplanan konaklama vergisinin yine turizme kullanıldığı vurgulanmaktadır. Vergini işlevi merkezi yönetime gelir sağlamak değil yerel düzey turizm potansiyelini artırıcı faaliyetleri desteklemektir (Yavan, 2020: 195).

ABD’nin farklı eyaletlerinde otel oda vergisine ek olarak oda ücretinin belirlenen yüzdesi kadar otel doluluk vergisi ödenir ve yapılan çalışmalar müşteriye doğrudan yansıtıldığında otel gelirleri üzerinde verginin etkisinin büyük olduğu anlaşılmaktadır (Bozdoğanoglu, 2013: 146).

Konaklama Vergisi’nin ülke örneklerine bakıldığında genel olarak turizmi desteklemek, turizm döneminde turist sayısına göre artan harcamaları finanse etmek için yerel yönetimlere tahsis edilen ve vergilendirilmesi yönünden farklılıklar olan önemli bir kamu politika araçlarından biri olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 5. Dünya Örnekleriyle Konaklama Vergisi

Konaklama Vergisinin Uygulandığı Ülkeler	Konaklama Vergisinin Adlandırmaları
Avusturya	Ortstaxe, Nachtigungstaxe, Aufenthaltsabgabe Tourismusgesetz, Beherbergungsbeiträge
Bulgaristan	City Tax or Resort Tax
Belçika	City Tax
Hırvatistan	Sojourn Tax
Almanya	Kültür Vergisi-Yatak Vergisi (Kulturförderabgabe- Bettensteuer)
Macaristan	Visitor’s spa-tax
Fransa	Luxury Hotel Tax, Taxe de Sejour
İtalya	Tassa di soggiorno

Tablo 5 (Devam). Dünya Örnekleriyle Konaklama Vergisi

Konaklama Vergisinin Uygulandığı Ülkeler	Konaklama Vergisinin Adlandırmaları
Malta	Eco-contribution tax, EcoVoucher Tourist Tax
Polonya	City Tax
Hollanda	Toeristenbelasting
Portekiz	Touristic Tax
Slovakya	City Tax- Village Tax
İspanya	Tasa Turistica, Eco Tax
Romanya	Taxa Hoteliera Locala
Slovenya	Touristic Tax
İsviçre	Beherbergungsabgabe ve Kurtaxe ve Lucerne Hotel Tax
ABD	Touristic Tax, Turbo Tax
Yeni Zelanda	Alberta Tax
Birleşik Arap Emirlikleri	City Taxes, Turizm Dirhemi(Dubai)
Japonya	Sayanora Tax
Brezilya	Room Tax
Türkiye	Konaklama Vergisi

Kaynak: Cenikli ve Duran, 2021: 100-103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA VERGİSİNE KARŞI TUTUM VE DAVRANIŞLAR

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

05.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türk Vergi Sistemine; Dijital Hizmet Vergisi, Konaklama Vergisi ve Değerli Konut Vergisi getirilmiştir.

Araştırmanın amacı, yeni ihdas edilmiş bir vergi olan konaklama vergisine karşı mükelleflerin tutum ve davranışları ile farkındalık düzeylerini Muğla ili özelinde ölçmektir.

Konaklama vergisi farklı isimler ile birçok ülkede varlığını sürdürürken Türkiye'de ilk kez 2004 yılında gündeme gelmiş ve uygulanması için 1 Nisan 2020 tarihi planlanmış ancak pandemi süreci etkisiyle 2023 yılına ertelenmiştir. Bir verginin özellikle yeni tahsis edilmiş bir verginin beklenen amaçlara ulaşması mükelleflerin o vergiye karşı sergiledikleri uyum ile mümkündür. Bu araştırma yeni olan bu vergiye karşı bakış açılarını ölçmek adına önem taşımaktadır.

2. ARAŞTIRMANIN ÖNERMELERİ

Konaklama vergisine karşı tutum ve davranışlar ile mükelleflerin farkındalık düzeylerini ölçmeyi amaçlayan çalışmanın önermeleri şunlardır:

Ö₁: Mükelleflerin konaklama vergisine bakış açısı pozitifdir.

Ö₂: Mükelleflerin konaklama vergisine karşı farkındalık düzeyleri yüksektir.

Çalışmada bu önermeler test edilecek olup mükelleflerin konaklama vergisine karşı tutum ve davranışlarını etkileyen faktörlerin neler olduğu sorusuna cevap aranacaktır.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

Araştırmanın sınırlılıklarından ilki olan Konaklama Vergisi'nin henüz yeni bir vergi olması ve işverenin bu vergi yükünü nasıl hafifleteceği konusunda kararsız oluşudur. Çünkü müşteriye yansıtılmayan her vergi işveren maliyetine ek bir yük oluşturur. Verginin müşteriye fiyat artışları olarak yansıtılmasında ise müşteri sayısının azalmasından kaynaklı bir kayıp yaşayacağı gerçektir. Araştırmanın bir diğer sınırlılığı ise Konaklama Vergisi üzerinde mükellef davranışlarını analiz eden çalışmaların az

olması ve bu çalışmalardaki soruların genellikle birbirini tekrar etmesidir. Bu durumda çalışmalardan çıkan sonuçların karşılaştırılarak bu vergi hakkında çıkarımlar yapmak zorlaşmaktadır.

Türkiye’de uygulanan vergi sisteminde birçok dolaylı vergi mevcuttur. Bu çalışma konaklama vergisi ile sınırlı tutulmuş olup Muğla ilindeki (ilçeleri dahil) mükelleflerle yürütülmüştür.

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

4.1. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Bir vergiye karşı tutum ve davranışları ölçen çalışmalarda genellikle üç yöntem izlenmektedir. Bu yöntemler anket, gözlem ve mülakattır. Bu çalışmada nitel araştırma yöntemleri arasında yer alan mülakat tekniği tercih edilmiştir. Mülakat; bir sözlü iletişim türüdür ve genellikle yüz yüze yapılmakla birlikte teknolojik cihazlar ile de desteklenebilmektedir (Çelik, 2015: 95). İlgili çalışmada farklı konaklama işletmeleri ile yapılacak görüşmeler neticesinde bir sonuca varılacağı düşünülmüş ve seçilen konaklama tesis yetkilileri ile gerçekçi sonuçlar elde etmek adına mülakat yöntemine başvurulmuştur. Araştırmacı görüşmeye kendini ve yapacağı çalışmayı tanıtarak başlamıştır ve görüşme sırasında herhangi bir teknolojik cihazdan yararlanılmamıştır.

Yapılacak olan görüşmeler katılımcı onayı ve yönlendirilen uygun yerlerde ve bir haftalık sürede gerçekleştirilmiştir. Mülakat öncesi gönüllü katılım formu katılımcılar onayına sunulmuş ve gönüllülük esaslı bir çalışma yapılmıştır. Görüşmelerde katılımcılara yönlendirilen sorulara ait verilen cevaplar görüşme esnasında not edilmiştir. Veri toplama sürecinde, yarı yapılandırılmış, derinlemesine görüşme tekniği ile toplamda dokuz işletme yetkilisinin konu hakkındaki görüşlerine ulaşılmıştır. Derinlemesine görüşme, incelenen konuyla ilgili araştırmacı ve özne arasında sözlü iletişime dayalı bir veri toplama tekniğidir. Her ne kadar soru sorma ve cevap alma esasına dayanan bir veri toplama tekniği olmasına rağmen derinlemesine görüşmede, bireyin ya da toplumsal grupların inançları, değerleri, kültürel pratikleri, duygu ve tecrübelerini öğrenmek esastır (Uslu ve Demir, 2023: 290). Yarı yapılandırılmış görüşme türünde önceden tasarlanan bir dizi soruyu içeren bir görüşme formu bulunur (Akman Dömbekçi ve Erişen, 2022: 146).

Muğla iline ait ilçelerde 10 konaklama işletmesine mülakat istemi için gidilerek 9 işletmeden olumlu dönüş alınmıştır ve böylece yöneticiler ile birebir görüşme sağlanarak

mülakat talebi iletilmiştir. Bu çalışmada 9 kişi ile mülakat yapılmasının nedeni görüşülen işletmelerin benzer işletmeler olması ve verilen cevapların birbirini tekrar ediyor olmasıdır.

Araştırmanın ana konusundan hariç olarak konaklama tesisi ve yöneticileri hakkında bilgilere de yer verilmiştir. Görüşmede süre genel olarak her bir katılımcı için otuz dakika olarak öngörülmüş olsa da ilgili kişinin soruyu detaylandırması ile ilerlemiştir. Araştırmaya gönüllü olarak katılan katılımcıların verdikleri cevapların tekrür ettiği anlaşıldığında makul sayıda katılımcı kitlesine ulaşıldığı sonucu çıkarılmıştır. Çalışmada bulgular kısmında değinilmiş alıntılarda sözlü iletişim nedeniyle ifade bozukluklarının olabileceği olağan olduğundan araştırmanın bulguları değiştirilmeyecek düzeyde minimal olarak düzeltme ve /veya eksiltmeler yapılmıştır

4.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Sağlıklı bir araştırma için önemli adımlardan biri evren ve örneklemdir. Bu yüzden evreni temsil edecek örneklem grubu seçilmesi gerekmektedir. Örneklem kuramı ile ilgili evreni en iyi yansıtan örneklemin belirlenmesinde bir yol göstericidir. Araştırmanın amacına bağlı olarak üzerinde araştırma yapılabilecek bireylerin oluşturduğu gruba evren denilmektedir (Yıldız, 2017: 423).

Bu çalışmada araştırmanın çalışma evreni Muğla iline ait ilçelerinde 07.04.2024 tarihi ile 15.04.2024 tarihleri arasında yapılan mülakatlarda faaliyette bulunan konaklama ve otel tesislerinin sahibi veya yetkililerinden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında Muğla iline ait ilçelerden olan Güllük, Milas ve Ören yerlerinde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri ile mülakatlar gerçekleştirilmiştir. Mülakat soruları hazırlanmasında konaklama vergisi ile ilgili yapılan ve tablo 2 de gösterilen çalışmalardan yararlanılmıştır.

Konaklama vergisine karşı mükellef tutum ve davranışlarını konu alan bu çalışma yeri olarak Muğla ili seçilmesinin nedeni daha önce Muğla ilinin de böyle bir konu ile çalışma yapılmamış olması, turizm açısından aktif ve tercih edilebilir olması ayrıca turizm çeşitliliğinde ilk üçte yer alması söylenebilir.

5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışma, Muğla'da faaliyette olan konaklama tesislerinin yetkili sıfatı taşıyanlar ile yürütülmüş ve gizlilik-gönüllülük esasına dayanarak yapılmıştır. Bu sebeple, katılımcıların kimlik bilgileri gizli tutularak kendileri için katılımcı 1 ila 9 arası numara verilmiştir.

Tablo 6. Araştırma Bulguları

Soru/ Katılımcı 1	K-1	K-2	K-3	K-4	K-5	K-6	K-7	K-8	K-9
Soru 1	Evet, vergi gereklidir.	Evet, vergi gereklidir.	Evet, vergi gereklidir.	Evet, vergi gereklidir.	Evet, vergi gereklidir.	Evet, vergi gereklidir.	Evet, vergi gereklidir.	Evet, vergi gereklidir.	Evet, vergi gereklidir.
Soru 2	Vergilerin hepsi ağırdır.	Vergilerin hepsi ağırdır.	Gelir vergisi daha ağırdır.	Vergilerin hepsi ağırdır.	KDV daha ağırdır.	KDV daha ağırdır.	KDV daha ağırdır.	Gelir vergisi daha ağırdır.	KDV daha ağırdır.
Soru 3	Yanlış bir uygulamadır.	Faydalı ancak şeffaf değil.	Gerekli bir vergi değildir.	İşveren e yük bir vergidir.	Gerekli bir vergi değildir.	İşverene yük bir vergidir.	Gerekli bir vergi değildir.	Amacı belirsiz bir vergidir.	İşletme ye göre gerekli olabilir.
Soru 4	Gerekli bulmuyorum.	Gerekli bulmuyorum.	Gerekli bulmuyorum.	Gerekli bulmuyorum.	Gerekli bulmuyorum.	Gerekli bulmuyorum.	Gerekli bulmuyorum.	Gerekli bulmuyorum.	Gerekli buluyorum.
Soru 5	Personel azaltıldı, fiyat artırıldı.	Kazançta düşüş yarattı.	Ek maliyet yarattı.	Fiyat artırıldı.	Ek bütçe oluşturuldu.	İşverene yük oluşturdu.	İşverene yük oluşturdu.	İşverene yük oluşturdu.	Konaklama ücretlerini artırdı.
Soru 6	Kaliteli hizmeti düşürdü.	Sektörde dezavantaj yarattı.	Turizmi değil, işvereni etkiledi.	Fiyat artırdı, kaliteli hizmeti düşürdü.	Fiyatları artırdı.	Fiyatları artırdı.	Turizmi değil, turizm iyi etkiledi.	Olumlu bir etkileme yaratmadı.	Tatil süresi kısaldı, fiyat artırdı.
Soru 7	Evet, ücret politikası etkilendi.	Hayır, ücret politikası etkilendi.	Evet, ücret politikası etkilendi.	Evet, ücret politikası etkilendi.	Evet, ücret politikası etkilendi.	Hayır, ücret politikası etkilendi.	Hayır, ücret politikası etkilendi.	Hayır, ücret politikası etkilendi.	Evet, ücret politikası etkilendi.
Soru 8	Müşteri değil, işveren etkilendi.	Müşteri değil, işveren etkilendi.	Evet, müşteri etkilendi.	Müşteri değil, işveren etkilendi.	Müşteri kısmen etkilendi.	Hayır, müşteri etkilendi.	Hayır, müşteri etkilendi.	Hayır, müşteri etkilendi.	Evet, müşteri etkilendi.
Soru 9	Sadece turizm döneminde uygulansa iyi olurdu.	Sadece turizm döneminde uygulansa iyi olurdu.	Hiç uygulanmamalı.	Sadece turizm döneminde uygulansa iyi olurdu.	Hiç uygulanmamalı.	Hiç uygulanmamalı.	Sürekli olarak alınmasından iyidir.	Sadece turizm döneminde uygulansa iyi olurdu.	Bir değişim yaratmaz.
Soru 10	Bu vergiyi hiç almazdım.	Oranını değiştirdim.	Bu vergiyi hiç almazdım.	Bu vergiyi hiç almazdım.	Bu vergiyi hiç almazdım.	Bu vergiyi hiç almazdım.	Bu vergiyi hiç almazdım.	Oranını değiştirdim.	Oranını değiştirdim.

Katılımcı 1 (K1); Muğla ilinin Milas ile Bodrum ilçeleri arasında bulunan Güllük adı ile bilinen yerdeki konaklama tesisinin yetkili kişisidir. Katılımcı 47 yaşında, eğitim durumu lise olan bir erkektir. Mülakat yapılacak tesis 3 yıldır faaliyet gösteren bir butik oteldir.

Katılımcı 2 (K2); Muğla ilinin Milas ilçesi ile Bodrum ilçesi arasında yer alan Güllük olarak bilinen tatil yerinde bulunan 16 yıllık konaklama tesisinin yetkili kişisidir. Katılımcı 31 yaşında, eğitim durumu üniversite olan bir erkektir. Mülakat yapılacak konaklama tesis türü oteldir.

Katılımcı 3 (K3); Muğla ilinin Milas ilçesi ile Bodrum ilçesi arasında yer alan Güllük adı olarak bilinen tatil yerinde 11 yıldır faaliyette olan konaklama tesisinin yetkilisidir. Katılımcı 59 yaşında, eğitim durumu lise olan bir erkektir. İlgili konaklama tesis türü oteldir.

Katılımcı 4 (K4); Muğla ilinin Milas ilçesi ile Bodrum ilçesi arasında yer alan Güllük mevkiinde 6 aydır faaliyette olan konaklama tesisinin yetkilisidir. Katılımcı 47 yaşında olup eğitim durumu lise olan bir erkektir. Konaklama tesis türü oteldir.

Katılımcı 5 (K5); Muğla ilinin Milas ilçesine bağlı Ören olarak bilinen tatil yerinde 3 yıldır faaliyet gösteren konaklama tesisinin yetkili kişisidir. Katılımcı 44 yaşında üniversite mezunu bir kadındır. İlgili konaklama tesisi apart statüsündedir.

Katılımcı 6 (K6); Muğla ilinin Milas ilçesinde 10 yıldır faaliyet gösteren konaklama tesisinin yetkilisidir. Katılımcı 37 yaşında, lise mezunu bir erkektir. Konaklama tesis türü oteldir.

Katılımcı 7 (K7); Muğla ilinin Milas ilçesine bağlı Ören mevkiinde 11 yıldır faaliyette olan konaklama tesisinin yetkilisidir. Katılımcı 59 yaşında, lise mezunu bir erkektir. Konaklama tesis türü oteldir.

Katılımcı 8 (K8); Muğla ilinin Milas ilçesine bağlı Ören tatil yerinde 8 yıldır faaliyette olan konaklama tesis yetkilisidir. Katılımcı 38 yaşında, eğitim durumu yüksek lisans olan bir erkektir. Konaklama tesis türü butik oteldir.

Katılımcı 9 (K9); Muğla ilinin Milas ilçesine bağlı Ören tatil yerinde 4 yıldır faaliyet gösteren konaklama tesis yetkilisidir. Katılımcı 46 yaşında, eğitim durumu lise olan bir erkektir. Konaklama tesis türü oteldir.

Tablo 7. Demografik Verilere Ait Özet Tablo

Araştırmaya Katılanlar	Demografik Özellikler	Konaklama Tesis Tipi ve Faaliyet Yılı	Mülakat Yeri
Katılımcı 1	47 yaşında, Lise mezunu, Erkek	Butik Otel, 3 yıl	Güllük
Katılımcı 2	31 yaşında, Üniversite mezunu, Erkek	Otel, 16 yıl	Güllük
Katılımcı 3	59 yaşında, Lise mezunu, Erkek	Otel, 11 yıl	Güllük
Katılımcı 4	47 yaşında, Lise mezunu, Erkek	Otel, 6 ay	Güllük
Katılımcı 5	44 yaşında, Üniversite mezunu, Kadın	Apart, 3 yıl	Ören
Katılımcı 6	37 yaşında, Lise mezunu, Erkek	Otel, 10 yıl	Milas
Katılımcı 7	59 yaşında, Lise mezunu, Erkek	Otel, 11 yıl	Ören
Katılımcı 8	38 yaşında, Yüksek lisans mezunu, Erkek	Butik Otel, 8 yıl	Ören
Katılımcı 9	46 yaşında, Lise mezunu, Erkek	Otel, 4 yıl	Ören

Araştırma Muğla ili özelinde olup bu ile ait üç farklı yerleşim yerinde gerçekleştirilmiştir. Katılımcılar arasında sadece bir kadın katılımcı olmak üzere dokuz katılımcı vardır. Aralarındaki eğitim durumu bir yüksek lisans mezunu iki de üniversite mezunu hariç olmak üzere aynıdır. Eğitim durumlarından hareketle sayılan mezuniyete sahip katılımcılar vergiler arasında kıyas yapabilmekte, daha sorgulayıcı bir tavır ile bu vergiye bakabilmekte ve çeşitli öneriler (oranı başka vergilere aktarma vb., bu vergiden sağlanan geliri kullanacak idareyi sorgulama) öne sürebilmektedirler.

5.1. MÜLAKAT SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR

Gönüllü katılımcılarla yapılan mülakatlarda, katılımcıların demografik bilgileri öğrenildikten sonra araştırma ile ilgili sorular yöneltilmiş ve sorulara verilen cevaplar soru bazlı olarak ele alınıp açıklanmıştır.

Mülakat yapılacak katılımcıya vergiye karşı bakış açılarını ölçmek adına ilk olarak ‘Devletin kamu harcamalarını karşılamak için vergi alması gerekli midir? Neden?’ sorusu sorulmuş ve karşılığında şu cevaplar ile karşılaşmıştır.

K1: 'Evet, devlet vergi almalıdır. Harcamaların karşılanması ve gelir için gerekli olduğunu düşünüyorum', K2: 'Tabiki gereklidir, devletin tek gelir kaynağı vergilerdir', K3: 'Gereklidir, ödemeler ve yatırımlar için vergi alınmalıdır', K4: 'Devlet harcamaları bir yerden karşılamak zorundadır ve bu da vergilerle mümkündür', K5: 'Bütçeye kazanç sağlamak için evet vergiler gereklidir', K6: 'Tabi gereklidir, giderleri karşılamak için vergiler olmalıdır, K7: 'Gereklidir, vergi alınmazsa devletin işleri nasıl işleyecek, işleyemez, K8: 'Belirli hizmetleri karşılamak için vergiler gereklidir, K9:'Tabiki gereklidir, devlet vergi almalı ki hizmet verebilsin', cevapları ile karşılaşılmıştır.

Katılımcıların vermiş oldukları yanıtlar verginin gerekli olduğu ve devletin vergi toplaması yönündeki algılarının olumlu olduğu, katılımcılarda vergi bilinci olduğu yönünde bir yorum yapılabilmektedir.

Mülakata katılan katılımcılara üzerlerinde vergi yükü hissedip hissetmediklerini anlamak adına 'Ödediğiniz vergilerden hangisinin yükünü daha ağır hissediyorsunuz?' sorusu sorulmuş ve şu cevaplar ile karşılaşılmıştır.

K1: 'Ödemekle yükümlü olduğumuz vergilerin hepsi ağırdır', K2:'Ay içerisinde sayı olarak birçok vergi ile karşı karşıyayım ve hepsi de ağırdır', K3:'Mükellefi olduğum vergiler arasında en ağır olarak gelir vergisini hissediyorum', K4:'Vergileri hangisi ağır sıralayamam ancak hepsini de ağır buluyorum', K5:'Ödenilen vergilerden KDV başta olmak üzere konaklama vergisini ağır buluyorum', K6:'KDV'yi daha ağır hissediyorum', K7:'KDV başta olmak üzere konaklama vergisi ve turizm katkı payını ağır hissediyorum', K8:'Gelir vergisini diğerlerine kıyasla daha ağır hissediyorum', K9:'KDV'yi daha ağır hissediyorum', cevapları ile karşılaşılmıştır.

Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplar neticesinde kazanç ile doğrudan ilişkili olan gelir vergisi ve hizmetin ifası sonucu olarak oluşan KDV'nin yükünün yeni vergi olan konaklama vergisine kıyasla daha ağır hissettikleri sonucuna varılmıştır.

Mülakata katılan katılımcılara konaklama vergisi hakkındaki düşüncelerini merak ettiğimiz için 'Yeni bir vergi olan konaklama vergisine karşı düşünceleriniz nelerdir?' sorusu yöneltilmiş olup karşılığında şu cevaplar alınmıştır.

K1: 'Tamamen yanlış bir uygulama, konaklama vergisi bizlere ilk olarak tatil vergisi olarak lanse edildi, tesisimize gelen çoğunluk kitle iş için geliyor ve oranından kaynaklı ücret kaybı yaşıyor. Çünkü gelenlerde mecburi konaklama yapacağım neden bir vergi ile karşılaşıyorum düşüncesi hakimdir', K2: 'Faydalı bir vergi ancak kullanım

ve amacı farklılaşmaktadır. Toplanan vergi, merkezi yönetime aktarıldığı için amacı dışına çıkıp çıkmadığı anlaşılmamaktadır. İlave bir iş ve para yükü oluşturmaktadır ayrıca işveren üstüne ek bir yüküdür çünkü müşteriden bu vergiyi tahsil edemediğimiz için kendi cebimizden ödemek zorunda kalıyoruz’, K3: ‘Yersiz bir vergi olmakla birlikte işverene ek bir yük oluşturmaktadır. İşletmeler farklı, sağlanan fayda farklı ancak oran aynı, yük aynıdır’, K4: ‘Konaklayanlara bu vergiyi yansıtamadığımız için bizlerin cebine yansıyor. Çünkü zorunluluktan kalanlar var ve normal olarak da ek bir ödeme yapmak istememektedirler’, K5: ‘Olmaması daha iyi KDV’ye tamamımız ama bu vergi gereksizdir’, K6: ‘Müşteriden alınmalı ancak alamıyoruz ve bu durumda biz işletmecilere yük olmaktadır’, K7: ‘Müşteriye yansıtılmıyor. Gereksiz bir vergi, en azından KDV oranından insanın ki bu vergiyi müşteriye söyleyip yansıtabilelim’, K8: ‘Bu verginin ne amaç ile kullanıldığı belirsizdir’, K9: ‘Büyük çaplı olan işletmeler için gerekli bir vergi ancak küçük işletmeler için gereksizdir ayrıca olacaksa da denetimli olmalıdır’, cevapları ile karşılaşılmıştır.

Katılımcıların mülakat kapsamında bu soruya vermiş oldukları cevapları toparlamak gerekirse, konaklama vergisinin müşteriye yansıtılmasının zorluğundan dolayı bu durumun işverenlere yansıtıldığı, bu verginin amacına uygunluğunun işveren tarafından sorgulandığı, işletme durumlarına bakılmaksızın her işletmenin aynı orana tabi tutulmasının yanlış olduğu söylenebilmektedir.

Mülakat kapsamında katılımcılara konaklama vergisini gerekli bir vergi olup olmadığını anlamak için ‘Konaklama vergisini gerekli buluyor musunuz?’ sorusu sorulmuş ve cevaplar şu şekillerde olmuştur.

K1: ‘Gerekli bulmuyorum, hali hazırda ödenen vergilere ek olarak bir vergi daha neden ödeyelim’, K2: ‘Farklı isimlerle tahsil edilen birçok vergi gibi bu vergi de gereksizdir’, K3: ‘Ek bir maliyet oluşturduğu için gereksizdir’, K4: ‘Gereksiz bir vergidir. Zaten yeterince vergiye maruz kalıyoruz’, K5: ‘Hayır, gerekli bir vergi değildir’, K6: ‘Olmaması gereken bir vergidir, işverene ek bir iş yükü yaratıyor’, K7: ‘Hayır, gerekli değildir’, K8: ‘Gerekli bulmuyorum, müşteriden talep ettiğimizde sorun yaşadık ve bizde çareyi fiyatlarımıza yansıtmakta bulduk ve müşteri kaybı yaşadık’, K9: ‘Gerekli olduğum kanaatindeyim, herkes ödemesini yapmış olursa daha iyi hizmet verebiliriz’, cevapları ile karşılaşılmıştır.

Yöneltilen soru karşısında alınan cevaplar değerlendirildiğinde daha iyi bir hizmet sağlamak adına verdiği cevap ile tek bir işletme hariç olmak üzere gerekli bir vergi olduğu

düşünülmemektedir. Bunun nedeni olarak ek bir iş yükü oluşturduğu ve zaten birçok vergi ödemek zorunda kaldıkları sonucu çıkarılabilir.

Mülakat kapsamında katılımcılar üzerinde konaklama vergisinin bir etki yaratıp yaratmadığını anlamak üzere ‘Konaklama vergisi sizde ne tür bir etki meydana getirdi?’ sorusu sorulmuş ve karşılığında şu cevaplar alınmıştır.

K1: ‘Personel maaşları kısılarak sayısı düşürüldü ve oda fiyatlarında artış yapıldı, bu sayılanlar dönemsel olarak uygulandı’, K2: ‘Kazanılan karda düşüş yaşandı’, K3: ‘Cebimize ek bir maliyet olarak yansıdı’, K4: ‘Müşteriye yansıtamadığımız ücreti oda fiyatlarına ekledik’, K5: ‘Ek bir gider olduğu için ek bir bütçe oluşumuna yöneldik’, K6: ‘İlk etapta müşteriden talep edilen vergi olumsuz dönüş alınca işveren üzerine kalmıştır ve bu durum da fiyatları yükseltmiştir,’ K7: ‘Cebime zarar olarak yansıyıp işveren olarak da bir yük yarattığı için olumsuz etki yarattı’, K8: ‘İşveren olarak üzerimizde ek bir iş yükü oluşturdu’, K9: ‘Konaklama ücretlerinin artırılmasına neden oldu’, cevapları ile karşılaşmıştır.

Sorulara verilen cevaplar doğrultusunda konaklama vergisine karşı müşterilerden olumsuz tavır ile karşı karşıya kalan işverenler çözüm olarak oda fiyatlarına bu vergiyi ekleme yolunu bulmuşlardır.

Mülakatta katılımcılara konaklama vergisinin turizmde etkili olup olmadığını anlamak için ‘Konaklama vergisinin turizm sektöründeki etkileri hakkında olumlu-olumsuz ne söylemek istersiniz?’ sorusu yöneltilmiş ve şu cevaplar ile karşılaşmıştır.

K1: ‘Turizmde kaliteli hizmetten ödün veriliyor’, K2: ‘Genel olarak konaklama vergisi olsun olmasın her bir gelecek ek vergi sektöre dezavantaj yaratır,’ K3: ‘Turizm sektöründe bir etkisi yok, işletmelere ilave bir yük var, müşteriye değil de kendimize yansıtıldığı için’, K4: ‘Cebimize yansıtıldığı için oda fiyatlarında artışa yöneliyoruz ya da hizmet kalitemizde ödün verilerek düşüş yaşanıyor’, K5: ‘Konaklayanlara yansıtıldığı için onlar üzerinde olumsuz etki meydana getirdi özellikle fiyat artışı olarak,’ K6: ‘Fiyatları etkilediğinden olumsuz etki yarattı’, K7: ‘Turizme etkisi yok, tamamen turizmcinin cebini etkiledi’, K8: ‘Olumlu bir geri dönüşü yok’, K9: ‘Tatilci tatil süresini kısalttı ve bunun sonucu konaklanan gün süresi kısalmış oldu bu durumda fiyatların yükselmesinden dolayı oluştu’, cevapları ile karşılaşmıştır.

Katılımcıların bu soru karşısında verdikleri cevaplar genel olarak, konaklama vergisinin sektör bazlı bir etki değil çoğunlukla işveren odaklı olumsuz etki yarattığını

ancak aynı zamanda fiyat artışı ve hizmet kalitesinin düşmesi ile de müşteriye de etkilediğini söyleyebiliriz.

Katılımcılara konaklama vergisinin ücret politikasına etki edip etmediğini öğrenmek için ‘Konaklama vergisi ücret politikanızda bir değişim meydana getirdi mi?’ sorusu yönlendirildi ve şu cevaplar ile karşılaşıldı.

K1: ‘Evet, tabi ki getirdi, personel maaşlarından kıstık ve oda fiyatlarımızı artırdık’, K2: ‘Ücret politikamıza yansıtamadığımız için bütün yük bizde kaldı’, K3: ‘Getirdi tabi ki ama fiyata değil işveren üzerinde yük oldu’, K4: ‘Evet oldu, oda fiyatlarında artışa gittik’, K5: ‘Konaklayana direkt olarak yansıtma yapamadığımızdan ücretlerimizi artırdık, K6: ‘Bu işletme için herhangi bir değişim olmadı’, K7: ‘Hayır, bir değişim olmadı’, K8: ‘Hayır bir değişim olmadı çünkü işverene yansıtıldı’, K9: ‘Fiyatlara yansıtıldı ve artış oldu’, cevapları verilmiştir.

Katılımcıların bu soruya vermiş oldukları cevaplar ile bir genellemeye varılamamaktadır çünkü kimi işletme fiyat artışı yaparak konaklama vergisini müşterisine yansıtırken kimi işletme konaklama vergisinin maliyetine kendisinin katlanması ile karşı karşıya kalmış ve fiyatlarında hiç değişim yapmadıklarını söylemiştir.

Mülakat kapsamında katılımcılara verginin müşteri tercihlerinde etkili olup olmadığını anlamak adına ‘Konaklama vergisinin konaklama tercihlerini etkilediğini düşünüyor musunuz?’ sorusu yöneltilmiş olup şu cevaplarla karşılaşılmıştır.

K1: ‘Etkilemedi çünkü onlara değil bize yansıtıldı, vergi onlardan değil bizden gidiyor’, K2: ‘Etkilemedi’, K3: ‘Etkiledi, ekstra ücret ödemek istemedikleri için bu durum bizim zararımıza olmuş oldu’, K4: ‘Etkilemedi çünkü onlara yansıtılmıyor’, K5: ‘Kısmen etkiledi’, K6: ‘Bir etkileme olmadı, biz almazsak bu vergiyi başka yere gitse orası alacak’, K7: ‘Hayır etkilemedi’, K8: ‘Hayır etkilemedi, onlara değil bize yansıtıldı’, K8: ‘Tabi ki etkiledi, fiyat içerisinde müşteriye yansıtık’, cevapları alınmıştır.

Katılımcıların bu cevapları genel olarak iki işletmeci hariç etkilemediği yönündedir çünkü nereye giderlerse bu vergi ile karşılaşmış olacaklardır. Ayrıca bu vergi çoğu işletmede direkt konaklayana yansıtılamamaktadır işveren üzerinde kalmaktadır.

Mülakata katılım gösterenlere bu verginin turizm ayları ile sınırlanması hakkındaki düşüncelerini öğrenmek için ‘Konaklama vergisinin sadece turizm dönemlerinde uygulama düşüncesi sizde nasıl algı yarattı?’ sorusu sorulmuş ve şu cevaplar alınmıştır.

K1: 'Böyle bir durumun olması iyi olurdu', K2: 'Olabilirdi, kimse para kazanılan dönemde ödeme yapmayı reddetmez', K3: 'Hiç uygulanmaması taraftarıyım', K4: 'Güzel bir uygulama olabilirdi', K5: 'Tamamen kaldırılması daha iyi olur, turizmde para kazanırken ek vergi ödemekle karşılaşılıyor', K6: 'Hiç alınmasın', K7: 'Sürekli alınmasından daha iyidir. Kapasitelere göre ayırım iyi yapılırsa daha iyi olur', K8: 'Turizm dönemlerinde kazanıyoruz ve bu dönemlerde uygulanması bizim açımızdan daha iyi olur', K9: 'Bir şey değiştirmez. Vergi turizm bölgesine göre farklılaşmalı çünkü burası küçük bir yerde olan bir işletme ve yaz döneminde para kazanıyoruz ancak her zaman faaliyette ve büyükşehirde olan büyük işletme her zaman kazanıyor. Ayırım burada iyi yapılmaz ve o işletme baz alınarak yapılırsa ben yine bir yük ile karşılaşırım benim için yine iyi olmaz', cevapları alınmıştır.

Katılımcıların bu soruya vermiş oldukları cevaplar konaklama vergisinin turizm zamanlarında uygulanması ve bunun işletmelere ve turizm bölge farklılıklarının göz önüne alınarak yapılması durumunda olumlu olacağı yönündedir.

Mülakatta katılımcılara son olarak vergi koyucu olmaları durumunda vergide ne tür değişimler yapacakları merak edildiğinden 'Konaklama vergisinde değişiklik yapma yetkiniz olsaydı, ne tür değişiklikler yapardınız?' sorusu yöneltilmiş ve şu cevaplar ile karşılaşılmıştır.

K1: 'Hiç almazdım', K2: 'Oranı %5 olarak değiştirirdim, konaklamaya değil şirket karına bakardım ve geliri yerel yönetimlere bırakırdım', K3: 'Kaldırırdım', K4: 'Böyle bir vergi uygulamazdım' K5: 'Değiştirmez, kaldırırdım', K6: 'Kaldırırdım', K7: 'Bu vergiyi ve bu vergi ile gelen turizm katkı payını da kaldırırdım', K8: 'Olmaması gereken bir vergi ise oranı %1 e düşürülebilir. Ya da başka bir seçenek olarak KDV'nin oransal yükseltilerek aradaki fark bu vergi ile kapatılabilirdi', K9: 'Oransal olarak vergiyi esnetirdim', cevapları ile karşılaşılmıştır.

Katılımcıların verdikleri cevaplar genel olarak vergiyi kaldırma yönünde olsa da oranda değişiklik yapmak ve sağlanan geliri takip etmek amacı ile merkezi yönetime bırakmak düşüncesi hakimdir.

TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergiler, devletin kamusal harcamalarını finanse etmek için en etkili gelir kaynağıdır ve Türkiye bütçesinde en önemli paya sahiptir. Bu yüzden toplumun vergilere karşı uyumu oldukça önemlidir. İş hayatında başlıca gelir vergisi, KDV gibi birçok vergi ile karşılaşan işveren 2023 yılında ek olarak bir de konaklama vergisi ile karşılaşmıştır. Bu kapsamda çalışmanın amacı konaklama vergisine karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarını Muğla ili özelinde ölçmektir. Bu amaçla Ek-1'deki mülakat formunda yer alan on soru dokuz katılımcıya yöneltilmiştir. Mülakat neticesinde elde edilen bulgular şu şekildedir:

Önceki yıllarda böyle bir uygulama söz konusu olmadığından ve oda fiyatlarını önceden peşin olarak ödeyen vatandaşa normal olarak ek bir ödeme yapması gerektiği söylenemediğinden bu vergi işverenin maliyetini artırmıştır. İş akdi ile mecburi olarak konaklamaya gelen kişilerden bu vergi talep edildiğinde olumsuz dönütler alınmış ve konaklama vergisi işverene ek bir maliyet olarak yansımıştır. Her konaklayana yansıtılmayan bu vergiye karşı işverenlerin çözüm önerileri; personel sayısını azaltmak, personel ödemelerini kısmak (bu durumda hizmet kalitesi düşecektir), vergiyi oda fiyatlarına eklemektir.

İşverende, %2 olarak ek bir vergi gelmesinden ziyade bu verginin KDV matrahına dahil edilmesi ve ayrıca KDV oranında bir artışa gidilmemesi görüşü hakimdir. Çünkü konaklama vergisi KDV'den ayrı olarak hesaplanıp alınan bir vergidir. KDV'ye dahil edildiğinde doğrudan konaklayana yansiyacak, ek bir maliyet oluşmayacaktır.

Türkiye'de turizm bölgelerinin aktiflik, kapasite ve hizmet olarak farklı olması göz önüne alınarak bu verginin uygulanması gerektiği düşüncesi ağır basmaktadır. Çünkü küçük yerde ve sadece yaz aylarında aktif olan küçük kapasiteli bir işletme, büyük yerde ve her ay yaz-kış aktif olan, kapasitesi çok olan bir işletmeye kıyasla daha az kazanç sağlamaktadır. Uygulanacak konaklama vergisinin bölgesellik, kapasite ve hizmet durumları baz alınarak yapılması işveren üzerinde daha olumlu etki yaratacak ve vergilemede adalete yardımcı olacaktır. Bu bulgular konaklama vergisiyle ilgili daha önce Pekşen ve Şener (2021), Öztürk (2023) ve Atar (2010) tarafından yapılan çalışmaların bulgularıyla örtüşmektedir.

Konaklama vergisi merkezi yönetime ait bir vergi olduğu için bu verginin asıl amacı dışında kullanılıp kullanılmadığının denetimi zorlaşmaktadır. İşveren açısından bu

verginin amacına uygunluğunun bilinmesi olumlu görüleceğinden bu verginin merkezi yönetim yerine yerel yönetimlere bırakılması işverenlerin vergiye uyumunu artıracaktır.



KAYNAKÇA

- Acar, G. (2023). 2023 Yılında Hayatımıza Giren Konaklama Vergisi Hakkında Bilinmesi Gerekenler, *Lebib Yalkın Dergisi*, 231.
- Akçaoğlu, E. (2020). Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 388-405.
- Akıncı, N. (2020). Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 148, 77-101.
- Akkaya, Ş. ve Oğhan, V. (2020). Küreselleşme Sürecinde Servet Dağılımı Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (63), 1-17.
- Aktan, C.C. (2012). Vergi Psikolojisi ve Vergi Ahlakı İçinde: *Yeni Maliye, Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler* (Ed: C.C. Aktan, D. Dileyici ve A. Kesik), ss:167-182. Ankara. T.C. Maliye Bakanlığı.
- Aktan, C. C. (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı, *Çimento İşveren Dergisi*.
- Aktan, C. C. (2010). Monetarizm ve Rasyonel Beklentiler Teorisi, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, (2),1.
- Akman Dömbekci, H., & Erişen, M. A. (2022). Nitel Araştırmalarda Görüşme Tekniği. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(Özel Sayı 2), 141-160.
- Ardıç, M. ve Seçer, T. (2015). Türkiye de Kont Sektöründeki Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi ve Çözüm Önerileri, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (19)1, 283-306.
- Arıkan, Z. ve İnneci, A. (2016). Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar, *Sosyoekonomi Dergisi*, 24(30), 11- 28.
- Atar, G. (2010). *Düzenleyici Etki Analizi ve Türkiye de Belediye Gelirleri Üzerine Bir Uygulama: Konaklama Vergisi Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Ateş, M.S. (2017). *Türkiye de Özel Tüketim Vergisi Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Aybay, S. (2021). *Mali Sosyolojik Yaklaşımına Göre Vergi Bilincinin Vergi Uyumuna Etkisi: Antalya İli Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Aydoğan, D. S. (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi, *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Aydoğdu, C. (2014). *Yükümlü Psikolojisi Açısından Vergilendirme ve Bir Uygulama Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Aydoğmuş, B. B. (2020). *Kamu ve Vakıf Üniversitelerinde İdari Personel Ücretlerinin Motivasyona Etkisi: Ankara Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aygül, C. (2016). *Türkiye de İhracatta KDV İadesi Uygulaması: Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi). FMV Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Bayraklı, H. H. ve Diğerleri (2004). Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları, *Türkiye de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları Dergisi*, (19), 204- 253.
- Bolahatoğlu, M. (2018). *Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

- Çelik, E. (2015). *Ortak Malların Yönetilmesinde Piyasa Ekonomisinin Rolü*, (Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Çetin, H. (2019). *Tüketicilerin Harcama Vergileri Hakkındaki Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Süleyman Demirel Üniversitesi Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkiler*, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çiçek, Ş. ve Diğerleri (2019). Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri, *Sosyoekonomi Dergisi*, 27(39), 223-244.
- Çiçek, S. ve Şahin, S. (2019). Motorlu Taşıtlar Vergisine Yönelik Mükellef Tutumlarının Değerlendirilmesi: Denizli İli Örneği, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 35, 245-267.
- Dalgın, T. ve Diğerleri (2015). Türkiye de Turizm Girişimciliğinin Gelişimi ve Turizm ile İlgili Sağlanan Teşvikler, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, (4),1.
- Dayıoğlu, M. R. (2018). *Mali Sosyolojide Vergi Uyumu Çerçevesinde Vergi Sistemlerinde Yapısal Unsurların Etkisinin Analizi*, (Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Demir, İ. C. ve Kaya, P. B. (2017). Çiftçilerin Vergi Algısı ve Vergi Uyumu: Ampirik Bir Çalışma, *AKÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (19)2, 127-141.
- Demir, İ. C. ve Balkı, A. (2023). Tüketicilerin Perspektifinden Katma Değer Vergisi İndirimleri: Ampirik Bulgular, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, (18)2, 320-336.
- Dinçer, M. R. ve Kalelioğlu, M. H. (2013). Gelirin Tespiti ve Vergilendirilmesi: Safi Artış Teorisi, Kaynak Teorisi, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (2)3, 85-104.
- Duran, İ. (2013). *Vergi Ahlakı: Kadıköy İlçesinde Ücret ve Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Ekinci, F. ve Gönüllüoğlu, S. (2012). Binek Otomobil Tüketicilerinin Motorlu Taşıt Vergisi ve Bu Vergide Yapılması Planlanan Yasal Düzenlemelere İlişkin Bilgi Düzeyinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, (4)3, 35-43.
- Emlak Vergisi Kanunu. Kanun Numarası: 1319, Kabul Tarihi: 29/7/1970, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih: 11/8/1970, Sayı: 13576.
- Engür, M. B. (2019). *Türk Vergi Sisteminde Değer Artış Kazancı ve Vergilendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erdogan, D. (2017). *Türkiye de Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Ertekin, Ş. (2021). Türkiye de Ücretler Üzerindeki Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi, *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (22)1, 281-308.
- Gaytancıoğlu, S. (2010). Rasyonel Beklentiler Teorisi Çerçevesinde Türkiye de 1994 Krizi, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, (2)1.
- Gelir Vergisi Kanunu. Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31/12/1960, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih: 6/1/1961, Sayı: 10700.
- Gökdoğan, O. (2016). *İhracatta KDV İade Sisteminin İncelenmesi ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi). Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Gürdal, T. ve Yavuz, H. (2017). Kocaeli ve Sakarya Esnafının Katma Değer Vergisine Bakışı, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, (13)1, 51-62.
- Güzel, V. ve Yıldız, S. (2019). Konaklama Vergisinin Gerekliği ve Türkiye de Uygulanabilirliği, *Vergi Raporu*, 243, 11-21.
- Hacıköylü, C. (2009). *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*, (Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- İpek, S. ve Diğerleri. (2013). Demografik Faktörlerin Vergi Affına Bakış Üzerindeki Etkileri: Trakya Bölgesinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, (62)2, 79-98.
- James, S. ve Alley, C. (2004). Tax Compliance, Self Assessment and Tax Administration, *Journal of Financial and Management in Public Services*, 2, 27-42.
- Karaarslan, E. (2023). Kurumlar Vergisi ve Ücret Arasındaki İlişki: Ampirik Bir Değerlendirme, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Karacan, İ. (2019). *Defter Beyan Sisteminin Gelir Vergisi Üzerindeki Etkisi: Serbest Meslek Kazançları Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi). İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Karadeniz, H. K. (2011). Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Hermes Matbaacılık, Ankara.
- Katma Değer Vergisi Kanunu. Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25/10/1984, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih: 2/11/1984, Sayı: 18563.
- Kaynar, İ. (2007). *Yükümlülerin Vergiye Karşı Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Keskin, N. (2018). Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri, *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, (2)3.
- Kılıçaslan, A. ve Sonkur, G. (2022). Davranışsal Yaklaşım Perspektifinden Vergi Uyumu, *Uluslararası Ticaret ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (6)2.
- Kitapçı, İ. (2011). *Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri*, (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kitapçı, İ. (2017). Vergiye Psikolojik Bir Bakış: Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yayımlanan Vergi Afişlerinin Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, 173, 439-466.
- Konaklama Vergisi Kanunu. Kanun Numarası: 6802, Kabul Tarihi: 13/7/1956, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih: 23/7/1956, Sayı: 9362.
- Korlu, R. K. ve Diğerleri (2016). Mükelleflerin Yerel Vergi Algıları Üzerine Bir Analiz: Bursa Örneği, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, (23)3, 711-732.
- Koyuncu, B. (2021). *Mükelleflerin Yerel Vergilere Bakış Açısı: Eskişehir İli Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik.
- Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği, (2022), 32043.
- Kutluca, F. (2013). *Türkiye de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Mat, F. (2018). *Türkiye de Akaryakıt İthalinde KDV ve ÖTV Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Menkul Kıymet Vergilendirme Rehberi, 2023, *Borsa İstanbul*.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu. Kanun Numarası: 197, Kabul Tarihi: 18/2/1963, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih: 23/2/1963, Sayı: 11342.
- Niyazioğlu, M. (2019). *Türk Katma Değer Vergi Sisteminde İndirimli Orana Tabi*

- Teslimler Kapsamında KDV İade Uygulaması, Özel İnşaatlarda KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlanması*, (Yüksek Lisans Tezi). Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ömürbek, N. ve Diğerleri (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerine Yapılan Anketin Bulguları, *Maliye Dergisi*, 153, 102-122.
- Öz, R. (2018). *Çalışan Ücretleri Sektörlere Göre Farklılık Arz Eder mi? Bursa Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Özbek, K. (2021). Türkiye de Günah Vergileri ve Özel Tüketim Vergileri Uygulaması, *Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*, (1)1, 41-52.
- Özcan, M. H. (2016). KDV Tipleri Türkiye de Uygulanan KDV Tipi, *Uluslararası Anadolu Akademik Çevrimiçi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 39-44.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu. Kanun Numarası: 4760, Kabul Tarihi: 6/6/2002, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih: 16/2/2002, Sayı: 24783.
- Özer, B. (2021). *Türkiye de İhracatta KDV İade Sistemi ve Denetimi: Yozgat İli Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Yozgat Bozok Üniversitesi Lisansüstü Eğiti Enstitüsü, Yozgat.
- Özgün, Z. (2017). *Maliye Disiplininde Alternatif Bir Yöntem Olarak 'Mali Sosyoloji', Vergi Algısı ve Bilinci Üzerinde Sosyolojik Bir Analiz*, (Yüksek Lisans Tezi). Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Özkan, E. (2023). *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Doktora Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ve Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ortak Doktora Programı, Isparta.
- Öztürk, D. (2023). *Turizm Sektörünün Vergilendirilmesi ve Konaklama Vergisi*, (Yüksek Lisans Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kütahya.
- Pehlivan, O. (2016). Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık. Trabzon.
- Pekşen, F. ve Şener, T. (2021). Vergilerin Seçmen Davranışlarına Etkisi: Konaklama Vergisi Özelinde Antalya İli Örneği, *Maliye Dergisi*, (180), 144- 164.
- Polat, S. ve Eser, L.Y. (2014). Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Üniversitesi Dergisi*, (15)2, 269-289.
- Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci, *Sosyoekonomik Dergisi*, 315-334.
- Saruç, T. N. ve Sağbaş, İ. (2003). Vergi Etiğinin Ölçünü: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, (5), 1.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (5).
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2024). <https://www.sbb.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 22/7/2024)
- Şafak, H. ve Yurtsever, H. (2015). Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, (15)1, 27-37.
- Şanver, C. ve Diğerleri (2017). Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (4)4, 214-231.
- Şen, H: ve Sağbaş, İ. (2017). Vergi Teorisi ve Politikası, Barış Arıkan Yayınları, Erek Baskı Yayın ve Dağıtım, Ankara.
- Şengül, Z: (2022). *Türkiye de Otomotiv Sektörüne Yönelik ÖTV Düzenlemeleri ve İktisadi Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara.

- Şentürk, F. ve Fındık, H. (2014). Rasyonel Karar Alan Ekonomik Birimin Risk Altında Verdiği Kararlara Davranışsal Yaklaşım: Kahneman- Tversky Beklenti Teorisi Perpektifinden Eleştirel Bir Bakış, *Harran Üniversitesi Öneri Dergisi*, (11)42, 127-139.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri, *İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri, 54*.
- Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Çalışma, *Maliye Dergisi*, 158, 496-512.
- Tekin, A. (2023). Mükelleflerin Vergi Uyum Düzeyleri: Ege Bölgesi Örneği, *Iğdır Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9, 15-28.
- Tekin, A. ve Gürçam, Ö. S. (2019). Davranışsal İktisat ve Vergi Uyumunu Arasındaki İlişki Üzerine Genel Bir Değerlendirme: *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (6), 65-76.
- Toker, B. (2007). Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, (14)2, 81-92.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2020). Türk Vergi Sistemi, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, Kanyılmaz Matbaası, Çamdibi İzmir.
- Topkan, Z. (2016). *Gönüllü Vergi Uyumunu ve Türkiye de Gelir İdaresinin Rolü*, (Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Tunçer, M. (2002). Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3).
- Turgut, Y. (2014). *İllere Yönelik Yerli ve Yabancı Turizm Talebi*, (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Türk Medeni Kanunu. Kanun Numarası: 4721, Kabul Tarihi: 22/11/2001, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih: 8/12/2001, Sayı: 24607.
- Uçar, O. ve Ayrancı Bağrıaçık, E. (2021). Türkiye de Konaklama Vergisi Ulusal Düzeyde Uygulanması Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 25(2), 347-361.
- Uslu, F. ve Demir, E. (2023). Nitel Bir Veri Toplama Tekniği: Derinlemesine Görüşme, *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 40(1), 289-299.
- Uyanık, A. (2019). Vergi Bilinci ve Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*.
- Uzun, M. (2015). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi: Sakarya İli Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu. Kanun Numarası: 7338, Kabul Tarihi: 8/6/1959, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih: 15/6/1959, Sayı: 10231.
- Yapar, B. K. (2022). Vergilendirmede Açıklık İlkesi: Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir Değerlendirme, *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, (4)3, 207-216.
- Yavan, S. (2020). Türkiye de ki Konaklama Vergisinin Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 250, 88-203.
- Yavuz, H. (2008). *Türkiye de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Yıldız, S. (2017). Sosyal Bilimlerde Örnekleme Sorunu: Nicel ve Nitel Paradigmalarından Örnekleme Kuramına Bütüncül Bir Bakış, *Kesit Akademi Dergisi*, (3)11, 421-442.
- Yıldız, Z. (2011). Turizm Sektörünün Gelişimi ve İstihdam Üzerindeki Etkisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, (3)5, 54-71.
- Yıldız, F. ve Diğerleri (2016). Türkiye de Gayrimenkul Sermaye İradı Kazançlarında

- Vergi Tabanındaki Genişleme Üzerine Bir İnceleme (2000-2014), *Kastamonu Üniversitesi İİBF Dergisi*, (2)12, 30-42.
- Yılmaz, M. S. (2020). *Değer Artış Kazancı ile Sağlanan Kaynaklarla Kamu Projelerinin Finansmanı Uygulamalarının İncelenmesi ve Türkiye de Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Yoruldu, M. (2022). Vergi Sosyolojisi Kavramı ve İbn-i Haldun'un Vergi Sosyolojisi Yaklaşımının İncelenmesi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (31), 1.
- Yurdadoğ, V. ve Diğerleri (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, (23)3.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, (Doktora Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.



EKLER

Ek 1: Mülakat Formu

GÖRÜŞME FORMU

Sayın Katılımcı,

Bu soru formu, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Yüksek Lisans Programına kayıtlı öğrenci Melis UYSAL ve tez danışmanı Dr. Öğr. Üyesi Ali BALKI tarafından “Konaklama Vergisine Karşı Tutum ve Davranışlar: Muğla İli Örneği” konulu yüksek lisans tez çalışmasına veri toplama amacı olarak tasarlanmıştır. Toplanan veriler nitel araştırma kapsamında kullanılacak olup izin alınmadan hiçbir özel veri açıklanmayacaktır. Çalışmamıza katıldığınız için teşekkür ederiz.

Melis UYSAL
Yüksek Lisans Öğrencisi

Dr. Öğr. Üyesi Ali BALKI
Tez Danışmanı

A- Genel Bilgiler

1. Cinsiyetiniz: () Kadın () Erkek
2. Yaşınız:
3. Eğitim Durumunuz:
4. Medeni Haliniz:
4. Konaklama Tesis Türü:
5. Bu tesis kaç yıldır faaliyet göstermektedir?

B- Sorular

5. Devletin kamu harcamalarını karşılamak için vergi alması gerekli midir? Neden?
6. Ödediğiniz vergilerden hangisinin yükünü daha ağır hissediyorsunuz?
7. Yeni bir vergi olan konaklama vergisine karşı olan düşünceleriniz nelerdir?
8. Konaklama vergisini gerekli buluyor musunuz? Neden?
9. Konaklama vergisi sizde ne tür bir etki meydana getirdi?
10. Konaklama vergisinin turizm sektöründeki etkileri hakkında (olumlu/olumsuz) ne söylemek istersiniz?
11. Konaklama vergisi ücret politikanızda bir değişim meydana getirdi mi?

12. Konaklama vergisinin müşterilerin konaklama tercihlerini etkilediğini düşünüyor musunuz?

13. Konaklama vergisinin sadece turizm dönemlerinde uygulama düşüncesi sizde nasıl algı yaratırdı?

14. Konaklama vergisinde değişiklik yapma yetkiniz olsaydı, ne tür değişiklikler yapardınız?



Ek-2: Etik Kurul Onayı

