

**İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN VE
YÜKÜMLÜLERİN KDV UYGULAMASINDAKİ
TEPKİLERİNİN ANALİZİ
ANKARA İLİ UYGULAMASI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Burhan DURSUN

Kütahya – 2011

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN VE YÜKÜMLÜLERİN KDV
UYGULAMASINDAKİ TEPKİLERİNİN ANALİZİ
ANKARA İLİ UYGULAMASI**

Danışman:
Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN

Hazırlayan:
Burhan DURSUN

Kütahya – 2011

Kabul ve Onay

Burhan DURSUN'UN hazırladığı “İşletme Yöneticilerinin ve Yükümlülerin KDV Uygulamasındaki Tepkilerinin Analizi – Ankara İli Uygulaması” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../2011

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN (Danışman)		
Doç. Dr. İstiklâl Y. VURAL		
Doç. Dr. Ahmet AĞCA		

Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “İşletme Yöneticilerinin ve Yükümlülerin KDV Uygulamasındaki Tepkilerinin Analizi – Ankara İli Uygulaması” başlıklı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..../...../2011

Burhan DURSUN

Özgeçmiş

05.04.1983 tarihinde Yozgat ilinin Akdağmadeni ilçesinin Yenyapan köyünde doğdu. Eylül/1989 tarihinde ailesi ile birlikte İzmir'e göç etti. İlkokul, ortaokul ve lise eğitimini İzmir'de tamamladı. Yüksek öğrenimini Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Açık Öğretim Fakültesi İşletme bölümünde 2004 yılında tamamladı. 2007/3. dönem Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yeterlilik sınavını kazanarak SMMM ruhsatı almayı hak etti. 11.02.2008 tarihinde İzmir ilinde kendi Mali Müşavirlik bürosunu işletmekte iken 01.09.2010 tarihinde bürosunu ve ikametgahını Ankara iline taşıdı. Aynı zamanda SPK Bağımsız Denetçi adayıdır. 2008 bahar döneminde kaydolduğu yüksek lisans eğitimini Kütahya Dumlupınar Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Yönetim Organizasyon Bölümünde devam etmektedir.

Ömrümü varlığı ile anlamlı kılan sahip olabileceğim en kıymetli varlığım eşim Hilal DURSUN'a sonsuz teşekkür ederim.

ÖZET

İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN VE YÜKÜMLÜLERİN KDV UYGULAMASINDAKİ TEPKİLERİNİN ANALİZİ ANKARA İLİ UYGULAMASI

DURSUN, Burhan

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN

Şubat, 2011, 267 sayfa

Bir mükellefin vergisi başkalarına devrediliyorsa, mükellef vergisini kendisi ödemiyorsa devredilen vergi dolaylı vergi olarak adlandırılır. Diğer bir anlatımla vergi, belirli olmayan zamanlarda ve mükellefe bağlı olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsil ediliyorsa dolaylı yapıdadır. Dolaylı vergiler mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınır. Katma Değer Vergisi' de (KDV) bunlardan biridir.

KDV kayıtlı mükelleflerle birlikte toplumun tümünü ilgilendiren çok geniş tabanlı ve kapsamlı bir dolaylı vergi türüdür. İnsan ihtiyaçlarının neredeyse hepsinde KDV yükümlüsünün rızası gözetilmeksizin, şart koşularak belirli ve/veya değişken oranlarda KDV istenmektedir. KDV talebinde bulunan iradenin bunu iradi bir kuvvetle istemiş olması bu uygulamanın hakkaniyetsizliğinin en çarpıcı yönü olmakla birlikte bir de bu uygulamanın ihtiyaçlar hiyerarşisine göre anlamsız ve çarpık örneklerinin olması diğer sıkıntı verici yönünü açığa çıkarmaktadır.

Kuşkusuz ki KDV, zorunlu bir yükümlülüktür ve diğer tüm vergiler gibi devletin egemenlik hakkına dayanılarak yasa ile istenmektedir. Bu durumda, vergileme yetkisinin kullanımının bir sınırının olup olmayacağının veya hangi düzeyde olacağının araştırılması, hem KDV ödevinden beklenen en verimli hâsılâtın elde edilmesi, hem de kayıtlı mükelleflerin ve yükümlülerin KDV'ye olan olumsuz tepkilerinin minimuma indirilmesi bakımından oldukça önem arz etmektedir. İşte bu çalışmada yapılan anket uygulamasıyla da bu önemlilik gösterilmeye ve KDV uygulamasına karşı hem kayıtlı mükelleflerin hem de tüketicilerin tepkilerinin ölçümü yapılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İşletme Yöneticileri, Yükümlüler, KDV Uygulaması, Tepkiler, Analiz

ABSTRACT

ANALYSIS OF ENTERPRISE'S MANAGER AND TAXPAYERS' RESPONDS TO VAT IMPEMETATTION IMPEMETATION OF CITY OF ANKARA

DURSUN, Burhan

M.A. Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Prof. Ahmet KARAASLAN

February, 2010, 267 pages

If one taxpayers obligation can be transferred to others, and taxpayer does not pay his tax himself, transferred tax called as indirect tax. In other words, in indefinite times and with regardless of taxpayer if it is imposed, falled due and collected it's structure is indirect. Indirect taxes is received on the consumption of goods and services. Value Added Taxes (VAT) is one of them.

With under reord taxpayers, VAT is a very board based and scope type of indirect tax, related to all segments of society. Almost inside the all of human being needs, without VAT payers will, VAT is asked in some certain conditions and/or various rates. The most striking side of making this injustice implementation by the authority's power, also having nonsense and striking examples for necessities' hierarchy unveils the other side of problem.

Without any regret VAT is an mandatory obligation and as the other taxes it is asked by state's hegemony rights. In this situation it is very important as a regard of researching either the using the taxation rights have a limit or not or in which level, and also gaining the most efficient revenue from VAT duty, also diminishing recorded taxpayers and liables' reaction to VAT. With this regards, in this study this importancy is tried to be shown by implemetation of questionnaire and mesurement of recorded taxpayers and consumer's reaction tried to be done.

Key words: Enterprise Managers, Taxpayers, VAT Implemetation, Responds, Analysis

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xx
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİSİ VE TÜRKİYE’DE UYGULANIŞI

1.1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİSİ	4
1.1.1. Katma Değer Kavramı	4
1.1.2. Katma Değer Vergisinin Tanımı ve Tarihi Gelişimi	4
1.1.3. KDV’nin Mükellefi.....	6
1.2. KDV’NİN TÜRLERİ	7
1.2.1. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV	7
1.2.2. Gelir Tipi KDV	8
1.2.3. Tüketim Tipi KDV	8
1.2.4. Ücret Tipi KDV	9
1.3. KDV’Yİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	9
1.3.1. Toplama Yöntemi	10
1.3.2. Çıkarma Yöntemi	10
1.3.3. Vergi Mahsubu Yöntemi.....	10
1.4. TÜRKİYE’DE KDV’NİN DURUMU	11
1.4.1. Türkiye’de KDV’nin Kabulü	11
1.4.2. KDV’nin Konusunu Teşkil Eden İşlemler	13

İKİNCİ BÖLÜM

KDV SİSTEMİNİN TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİNDEKİ UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. TÜRKİYE’DE KDV SİSTEMİ VE AVRUPA BİRLİĞİ KDV

UYGULAMASI İLE KARŞILAŞTIRILMASI 16

2.1.1. Türkiye KDV Kanunu Kapsamı ve AB Sistemi	18
2.1.1.1. KDV’nin Mükellefi Yönünden Karşılaştırılması.....	18
2.1.1.2. KDV’nin Konusu Yönünden Karşılaştırılması	23
2.1.1.3. KDV’nin Mal Teslimi Kavramı Yönünden Karşılaştırılması.....	24
2.1.1.4. KDV’nin Hizmet İfası Yönünden Karşılaştırılması.....	27
2.1.1.5. KDV’nin Hizmet Yeri Yönünden Karşılaştırılması.....	29
2.1.1.6. KDV’nin İthalat Yönünden Karşılaştırılması	33
2.1.2. KDV’nin Tekniği Yönünden Karşılaştırılması	33
2.1.2.1. KDV’nin Matrahı Yönünden Karşılaştırılması.....	35
2.1.2.2. KDV’nin Vergiyi Doğuran Olay Yönünden Karşılaştırılması.....	38
2.1.2.3. KDV’nin Oranlarının Karşılaştırılması.....	40
2.1.3. KDV’den İstisna Olan İşlemlerin Karşılaştırılması	44
2.1.3.1. Türk KDV Kanununda Yer Alan İstisnalar	44
2.1.3.2. Türkiye ile AB KDV İstisnalar Sisteminin Karşılaştırılması.....	47
2.1.4. KDV’nin İndirimler Yönünden Karşılaştırılması	62
2.1.5. KDV’nin İadeleri Yönünden Karşılaştırılması	64

2.2. ORTAK TÜKETİM VERGİSİ OLARAK KDV’NİN TERCİH

EDİLMESİNİN NEDENLERİ..... 67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KDV’YE KARŞI İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN VE YÜKÜMLÜLERİN TUTUMLARINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER

3.1. BİR VERGİ OLARAK KDV’YE KARŞI YÜKÜMLÜLERİN GENEL

TUTUMLARI..... 72

3.1.1. KDV’nin Ödenmesini Etkileyen Ekonomik Faktörler.....	77
3.1.1.1. Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları.....	77

3.1.1.2. Cezalar, Yasalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler	79
3.1.1.3. Mali Müşavirlerin / Vergi Danışmanlarının Ektisi	81
3.1.1.4. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergi Affı	81
3.1.1.5. Vergi Politikaları	85
3.1.1.6. Vergi Ödeme Gücü ve Vergi Yüğü	86
3.1.2. KDV'nin Ödenmesini Etkileyen Ekonomik Dışı Faktörler	89
3.1.2.1. Kültürel Faktörler	90
3.1.2.2. Kurumsal Faktörler	91
3.1.2.3. Sektörel Faktörler	92
3.1.2.4. Hukuki Faktörler	92
3.1.2.5. Siyasal Faktörler	93
3.1.2.6. İdari – Yönetimsel Faktörler	95
3.1.2.7. Psikolojik Faktörler	97
3.1.2.8. Dinsel Faktörler	105
3.1.2.9. Ahlâki Faktörler	106
3.1.2.10. Sosyal ve Demografik Faktörler	111
3.2. KDV KAPASİTESİ VE KDV'NİN SINIRI	117
3.2.1. KDV'nin Hukuki Sınırı	118
3.2.2. KDV'nin Ekonomik Sınırı	119
3.2.3. KDV'nin İktisadi Sınırı	120
3.2.4. KDV'nin Sayısal (Oransal) Sınırı	120
3.2.5. KDV'nin Psikolojik Sınırı	121
3.2.6. KDV'nin Mali Sınırı	122
3.2.7. KDV'nin Toplumsal ve Kültürel Sınırı	123
3.2.8. KDV'nin Siyasal Sınırı	124

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANKARA İLİNDE KDV'YE KARŞI İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN VE YÜKÜMLÜLERİN TUTUMLARI

4.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA	127
4.2. ARAŞTIRMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	127
4.2.1. Araştırmanın Problemi	127

4.2.2. Araştırmanın Amacı	128
4.2.3. Araştırmanın Önemi.....	129
4.2.4. Çalışmanın Hipotezi.....	130
4.2.5. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	131
4.2.6. Araştırmanın Yöntemi.....	132
4.3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	132
4.3.1. KDV Yükümlüsü Olan Tüketicilerin Profilleri.....	133
4.3.1.1. Tüketici Yükümlülerin Yaş Dağılımları	133
4.3.1.2. Tüketici Yükümlülerin Cinsiyet Dağılımları	134
4.3.1.3. Tüketici Yükümlülerin Medeni Durumlarının Dağılımları.....	135
4.3.1.4. Tüketici Yükümlülerin Eğitim Durumlarının Dağılımları.....	135
4.3.1.5. Tüketici Yükümlülerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımları	136
4.3.2. KDV Yükümlüsü Olan Tüketicilerin KDV Uygulamasına Karşı Tepkileri	137
4.3.2.1. Tüketici Yükümlülere Göre KDV Kanununun Karmaşıklığının Analizi	138
4.3.2.2. Tüketici Yükümlülerin KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi.....	141
4.3.2.3. Tüketicilerin “Yatay ve Dikey Adalet” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi	146
4.3.2.4. Tüketici Yükümlülerin “Devlete Karşı Tutumları” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi.....	150
4.3.2.5. Tüketici Yükümlülerin “Sosyal Normlar” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi	156
4.3.2.6. Tüketici Yükümlülerin “Vergi Denetimleri” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi.....	161
4.3.3. KDV Yükümlüsü Olan Mükelleflerin Profilleri	165
4.3.3.1. Mükellef Yükümlülerin Yaş Dağılımları	165
4.3.3.2. Mükellef Yükümlülerin Cinsiyet Dağılımları.....	166
4.3.3.3. Mükellef Yükümlülerin Medeni Durumlarının Dağılımları	167
4.3.3.4. Mükellef Yükümlülerin Eğitim Durumlarının Dağılımları	168

4.3.3.5. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerinin Hangi Sektörde Olduklarının Dağılımları	169
4.3.3.6. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerinin Hukuki Yapılarının Dağılımları	170
4.3.3.7. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerindeki Pozisyonlarının Dağılımları	171
4.3.3.8. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerindeki Görev Sürelerinin Dağılımları	172
4.3.3.9. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerinde Vergi İşleri Uzmanının Varlığının Dağılımları	173
4.3.3.10. Mükellef Yükümlülerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımları	174
4.3.3.11. Mükellef Yükümlülerin Daha Önce Vergi Denetimi Geçirme Durumlarının Dağılımları	175
4.3.4. KDV Yükümlüsü Olan mükelleflerin KDV Uygulamasına Karşı Tepkileri	176
4.3.4.1. Kayıtlı Mükellef Yükümlülere Göre KDV Kanununun Karmaşıklığının Analizi	176
4.3.4.2. Mükellef Yükümlülerin KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi.....	180
4.3.4.3. Mükellef Yükümlülerin “Uygulama ve Yükümlülük Ahlâkı” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi	185
4.3.4.4. Mükelleflerin “Yatay ve Dikey Adalet” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi	191
4.3.4.5. Mükelleflerin “Meslek Mensupları” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi	197
4.3.4.6. Mükelleflerin “Beyan ve Ödeme Süreleri” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi.....	201
4.3.4.7. Mükelleflerin “Devlete Karşı Tutumları” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi	205
4.3.4.8. Mükelleflerin “Sosyal Normlar” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi	211
4.3.4.9. Mükelleflerin “Vergi Denetimleri” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi	216

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	220
EKLER.....	226
KAYNAKÇA	233
DİZİN	245

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 2.1:	AB ve Türkiye KDV Uygulamalarının Teknik Yönünden Karşılaştırılması	34
Tablo 4.1:	Tüketicilerin Yaş Dağılımları.....	133
Tablo 4.2:	Tüketicilerin Cinsiyet Dağılımları.....	134
Tablo 4.3:	Tüketicilerin Medeni Durumlarının Dağılımları.....	135
Tablo 4.4:	Tüketicilerin Eğitim Durumlarının Dağılımları.....	136
Tablo 4.5:	Tüketicilerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımları	137
Tablo 4.6:	Mükelleflerin Yaş Dağılımları.....	165
Tablo 4.7:	Mükelleflerin Cinsiyet Dağılımları.....	166
Tablo 4.8:	Mükelleflerin Medeni Durumlarının Dağılımları.....	167
Tablo 4.9:	Mükelleflerin Eğitim Durumlarının Dağılımları.....	168
Tablo 4.10:	Mükelleflerin Sektörel Dağılımları.....	169
Tablo 4.11:	Mükelleflerin Hukuki Yapılarının Dağılımları.....	170
Tablo 4.12:	Mükelleflerin İşletmedeki Pozisyonlarının Dağılımları.....	171
Tablo 4.13:	Mükelleflerin Görev Sürelerinin Dağılımları.....	172
Tablo 4.14:	Mükelleflerin İşletmelerindeki Vergi İşleri Uzmanı Dağılımları.....	173
Tablo 4.15:	Mükelleflerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımları.....	174
Tablo 4.16:	Mükelleflerin Daha Önce Vergi Denetimi Geçirip Geçirmediklerinin Dağılımları.....	175

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa

Grafik 4.1:	Tüketicilerin Yaş Dağılımlarının Analizi.....	133
Grafik 4.2:	Tüketicilerin Cinsiyet Dağılımlarının Analizi.....	134
Grafik 4.3:	Tüketicilerin Medeni Durumlarının Dağılımlarının Analizi.....	135
Grafik 4.4:	Tüketicilerin Eğitim Durumlarının Dağılımlarının Analizi.....	136
Grafik 4.5:	Tüketicilerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımlarının Analizi.....	137
Grafik 4.6:	KDV Kanunu Gereklidir İfadesinin Analizi.....	138
Grafik 4.7:	KDV Hükümlerini Kolaylıkla Anlayabiliyorum İfadesinin Analizi.....	139
Grafik 4.8:	KDV Açık ve Belirli Bir Vergidir İfadesinin Analizi	140
Grafik 4.9:	KDV Oranlarının Birden Fazla Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi.....	141
Grafik 4.10:	KDV Oranlarının Yüksek Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi	142
Grafik 4.11:	KDV Ödememek İçin Alışverişlerimde Satıcıdan Fiş, Fatura vs. Düzenlenmesini İstememekteyim İfadesinin Analizi.....	143
Grafik 4.12:	Mal Alımlarımda KDV Benim İçin Önemli Bir Maliyettir İfadesinin Analizi	145
Grafik 4.13:	Hizmet Sektöründe KDV Kaçırma Daha Kolaydır İfadesinin Analizi..	146
Grafik 4.14:	KDV’de Gelir Vergisine Kıyasla Vergiden Kaçınma Daha Yüksektir İfadesinin Analizi.....	147
Grafik 4.15:	KDV’de Gelir Vergisine Kıyasla Vergiden Kaçınma Daha Kolaydır İfadesinin Analizi.....	148

Grafik 4.16: Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergileri Mükelleflerine Kıyasla Daha Fazla Vergi Öderler İfadesinin Analizi.....	149
Grafik 4.17: Devlet KDV Uygulamasını Tüketiciler Üzerinde Hakkaniyetli Olarak Uygular İfadesinin Analizi.....	151
Grafik 4.18: Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Adaletli Bir Şekilde Harcar İfadesinin Analizi.....	152
Grafik 4.19: Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Akılcı Bir Şekilde Harcar İfadesinin Analizi.....	153
Grafik 4.20: Devlet Vergilendirme Yetkisini Verimli Olarak Kullanır İfadesinin Analizi.....	154
Grafik 4.21: Devlet Vergilendirmede Her Zaman Adil Davranır İfadesinin Analizi.....	155
Grafik 4.22: Akıllı Tüketicilerin Vergi Yükünden Kaçınabileceği Yaygın Bir Görüşür İfadesinin Analizi.....	157
Grafik 4.23: Tüketicileri Vergi Kaçırmaya Yönlendiren Vergilemedeki Sosyal Adaletsizliktir İfadesinin Analizi.....	158
Grafik 4.24: Tüketiciler Vergilemeyi Vatandaşlık Vazifesi olarak Görürler İfadesinin Analizi.....	159
Grafik 4.25: Vergilemenin Sosyal Hayata Etkisini Yeterince Biliyorum İfadesinin Analizi.....	160
Grafik 4.26: Vergi Denetimleri Zamanında Yapılmaktadır İfadesinin Analizi.....	161
Grafik 4.27: Vergi Denetimleri Etkin Bir Şekilde Yapılmaktadır İfadesinin Analizi	162
Grafik 4.28: Vergi Denetimleri Adil Olarak Yapılmaktadır İfadesinin Analizi.....	163
Grafik 4.29: Vergi Denetimleri Özellikle KDV İçin Arttırılmalıdır İfadesinin Analizi	164

Grafik 4.30: Mükelleflerin Yaş Dağılımlarının Analizi.....	166
Grafik 4.31: Mükelleflerin Cinsiyet Dağılımlarının Analizi	167
Grafik 4.32: Mükelleflerin Medeni Durumlarının Dağılımlarının Analizi.....	168
Grafik 4.33: Mükelleflerin Eğitim Durumlarının Dağılımlarının Analizi.....	169
Grafik 4.34: Mükelleflerin Sektörel Dağılımlarının Analizi	170
Grafik 4.35: Mükelleflerin Hukuki Yapılarının Dağılımlarının Analizi.....	171
Grafik 4.36: Mükelleflerin İşletmedeki Pozisyonlarının Dağılımlarının Analizi.....	172
Grafik 4.37: Mükelleflerin Görev Sürelerinin Dağılımlarının Analizi	173
Grafik 4.38: Mükelleflerin İşletmelerindeki Vergi İşleri Uzmanı Dağılımlarının Analizi	174
Grafik 4.39: Mükelleflerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımlarının Analizi.....	175
Grafik 4.40: Mükelleflerin Daha Önce Vergi Denetimi Geçirip Geçirmediklerinin Dağılımlarının Analizi.....	176
Grafik 4.41: KDV Kanunu Gereklidir İfadesinin Analizi.....	177
Grafik 4.42: KDV Hükümlerini Kolaylıkla Anlayabiliyorum İfadesinin Analizi.....	178
Grafik 4.43: KDV Açık ve Belirli Bir Vergidir İfadesinin Analizi.....	179
Grafik 4.44: KDV'deki Mahsup Sistemi Yeniden Düzenlenmelidir İfadesinin Analizi	180
Grafik 4.45: KDV'deki İstisna Sistemi Yeniden Düzenlenmelidir İfadesinin Analizi	181
Grafik 4.46: KDV'deki Hükümler Mükellef Lehine Yeniden Düzenlenmelidir İfadesinin Analizi	182
Grafik 4.47: KDV Kârlılığı Etkileyen En Önemli Faktörlerden Biridir İfadesinin Analizi	183

Grafik 4.48: KDV Maliyeti Etkileyen En Önemli Faktörlerden Biridir İfadesinin Analizi	184
Grafik 4.49: Tahakkuk Eden KDV tutarını Ödemek Her Mükellefin Görevidir İfadesinin Analizi	185
Grafik 4.50: KDV Oranlarının Birden Fazla Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi	186
Grafik 4.51: KDV Oranlarının Birden Fazla Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi	187
Grafik 4.52: KDV Yüğü Son Tüketicide Kaldığından Ötürü Tüketiciler Alışverişlerinde Fiş, Fatura vs. İstememektedirler İfadesinin Analizi...	188
Grafik 4.53: KDV'deki Mahsup Sisteminin Düzensizliği Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi	190
Grafik 4.54: KDV'deki İstisna Sisteminin Düzensizliği Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi	191
Grafik 4.55: Hizmet Sektöründe KDV Kaçırma Daha Kolaydır İfadesinin Analizi..	192
Grafik 4.56: KDV'de Gelir Vergisine Kıyasla Vergiden Kaçınma Daha Yüksektir İfadesinin Analizi	193
Grafik 4.57: KDV Kanunu Tüm Yükümlülerin KDV Borcunu Tam ve Adil Bir Şekilde Belirlenmesini Sağlar İfadesinin Analizi	194
Grafik 4.58: KDV Kanunu Tüm Yükümlülerin KDV Borcunu Tam ve Adil Bir Şekilde Ödenmesini Sağlar İfadesinin Analizi	195
Grafik 4.59: Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergileri Mükelleflerine Kıyasla Daha Fazla Vergi Öderler İfadesinin Analizi.....	196
Grafik 4.60: Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV Konusunda Tam ve Kesin Bilgi Verirler İfadesinin Analizi.....	198

Grafik 4.61: Muhasebeci ve Mali Müşavir KDV Yükünün Azaltılması Konusunda Mükellefe Yardımda Bulunurlar İfadesinin Analizi.....	199
Grafik 4.62: Ne Zaman Bir Muhasebeci ve/veya Mali Müşavire Danışsam KDV'den Kaçınmak İçin İyi Bir Fikir Alırım İfadesinin Analizi	200
Grafik 4.63: KDV Beyan Süresinin Bir Ay Olması Uygundur İfadesinin Analizi...	201
Grafik 4.64: KDV Beyan Süresinin Bir Ay Olması Mahsup Sistemine Göre Adil Değildir İfadesinin Analizi	202
Grafik 4.65: Tahakkuk Eden KDV Tutarının Tek Seferde Ödenmesi Mükellefi Zorlamaktadır İfadesinin Analizi.....	203
Grafik 4.66: Hemen Hemen Tüm Beyannamelerden Alınan Sabit Vergiler Mükellef Lehine Adil Değildir İfadesinin Analizi.....	204
Grafik 4.67: Devlet KDV Uygulamasını Mükellefler Üzerinde Hakkaniyetli Olarak Uygular İfadesinin Analizi.....	206
Grafik 4.68: Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Adaletli Bir Şekilde Harcar İfadesinin Analizi.....	207
Grafik 4.69: Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Akılcı Bir Şekilde Harcar İfadesinin Analizi.....	208
Grafik 4.70: Devlet Vergilendirme Yetkisini Verimli Olarak Kullanır İfadesinin Analizi.....	209
Grafik 4.71: Devlet Vergilendirmede Her Zaman Adil Davranır İfadesinin Analizi.	210
Grafik 4.72: Akıllı Mükelleflerin Vergi Yükünden Kaçınabileceği Yaygın Bir Görüşdür İfadesinin Analizi.....	212
Grafik 4.73: KDV oran ve Uygulaması KOBİ'ler ile Büyük İşletmeler Arasında Dengeli olacak Şekilde Düzenlenmeli İfadesinin Analizi.....	213

Grafik 4.74: Mükellefleri Vergi Kaçırmaya Yönlendiren Vergilemedeki Sosyal	
Adaletsizliktir İfadesinin Analizi.....	214
Grafik 4.75: Mükellefler Vergilemeyi Vatandaşlık Vazifesi olarak Görürler İfadesinin	
Analizi.....	215
Grafik 4.76: Vergi Denetimleri Zamanında Yapılmaktadır İfadesinin Analizi.....	216
Grafik 4.77: Vergi Denetimleri Etkin Bir Şekilde Yapılmaktadır İfadesinin Analizi	
.....	217
Grafik 4.78: Vergi Denetimleri Adil Olarak Yapılmaktadır İfadesinin Analizi.....	218
Grafik 4.79: Vergi Denetimleri Özellikle KDV İçin Arttırılmalıdır İfadesinin Analizi	
.....	219

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
GSMH	Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
OECD	Gelişmekte Olan Ülkeler
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PTT	Posta Telefon Telgraf

TEZ METNİ

GİRİŞ

Katma değer vergisi, (KDV) vergi hukukunda muamele vergisi olarak isimlendirilen dolaylı bir vergi türüdür. KDV'nin konusu, basit bir ifade ile mal teslimi veya hizmet ifasıdır. Büyük ölçüde, Alman KDV Kanunundan esinlenerek hazırlanan 3065 sayılı KDV Kanunu, 2 Kasım 1984 tarihli resmi gazetede yayınlanarak, 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. KDV ile dolaylı vergi uygulamalarında devrim olarak nitelenecek bir dönem başlamıştır. KDV'den önce mal ve hizmetlerin imalat safhası ile tüketicilere sunumunda sekiz adet dolaylı vergi alınmakta idi. Bunlar:

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

İşte 1 Ocak 1985 tarihinde bunların yerine üretimden tüketime kadar mal ve hizmetleri her aşamada vergilendiren tek bir vergi sistemi yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Her vergi kanununda olduğu gibi, KDV Kanununda da öncelikle kanunun kapsamına giren işlemler sıralanmış, ardından da söz konusu kanunun diğer maddelerinde bu işlemlerden bazıları belirli şartlar dahilinde istisna kapsamına alınmıştır.

Eğer bir mal veya hizmet tüketiliyorsa, onun üzerine konulan, dolaylı vergide ödeniyor demektir. Bazı hallerde, dolaylı vergiler, tüketilen malın fiyatından daha fazla olabiliyor. Lüks mallar ya da fazla tüketilmesi halinde sağlığa zararlı ürünler yüksek oranda dolaylı vergiye konu oluyorlar. Hatta bazen siyasetçiler, ilave vergi geliri istediklerinde, kolay tahsil edildiği için dolaylı vergileri hızla yükseltiyorlar. İşte tüm bu

bilgiler ışığında en önemli dolaylı vergi türü olan KDV'nin “dolaylı” olması gerçekte onun kayıtlı mükellefler ve yükümlüler tarafından nasıl hissedildiği de hem vergileme hem de mükellef psikolojisi ve vergiye karşı tutum ve davranışların şekillenmesi açısından önemlilik arz etmektedir.

Bu çalışma Ankara ilinde KDV mükellefi olan işletmelerin ve yükümlülerin KDV'ye karşı tutum ve davranışlarına yönelik yapılan bir araştırmanın ürünüdür. Araştırmanın ilk bölümünde bir ön bilgi niteliğinde KDV uygulamasının teorisine değinilmiş ve Türkiye'deki uygulamasından bahsedilmiştir. İkinci bölümde ise KDV sisteminin Türkiye ve Avrupa Birliğindeki uygulamasının karşılaştırılması yapılmış. Üçüncü bölümde ise KDV'ye karşı işletme yöneticilerinin ve yükümlülerin tutumlarını belirleyen faktörler belirtilmiş ve son olarak dördüncü bölümde araştırma ile ilgili olarak Ankara ilindeki anket çalışması yapılmıştır.

Araştırmadan elde edilen sonuçlar, kayıtlı mükellefler ve yükümlüler tarafından KDV'yi algılama ve tutumlarını göstererek elde edilen sonuçlar ışığında hem devlet hem de yükümlüler açısından verimli bir vergilendirme sağlanmasında yararlı olacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİSİ VE TÜRKİYE'DE UYGULANIŞI

1.1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİSİ

1.1.1. Katma Değer Kavramı

Mikro ekonomik açıdan katma değer, bir işletme veya kişinin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyeti arasındaki farktır. Makroekonomik açıdan bakıldığında katma değer, üretim faaliyetine katılan faktörlerin yarattığı ek değer olarak tanımlanmaktadır (Eğilmez, 1983: 24).

Satış bedeli ile maliyet arasındaki fark olarak tanımlanan katma değeri meydana getiren unsurlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Maaşlar, ücretler, bu nitelikteki aynı ödemeler, mal ve hizmet dolaşımındaki olumlu farklar
- Kiralar
- Ödenen faizler
- Vasıtalı vergiler
- Aşınma - eskime payı (Amortismanlar)
- Dağıtılan ve dağıtılmayan kârlar
- Sübvansiyonlar

1.1.2. Katma Değer Vergisinin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

Katma Değer Vergisi (KDV), üretim tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir. Diğer bir deyişle KDV, her üretim ve dağıtım aşamasında mal ve hizmetlerin tesliminde, oransal olarak uygulanan yayılı bir muamele vergisidir. Bu verginin diğer muamele vergisi sistemlerinden ayırıcı niteliği; verginin her aşamada, satış bedeli üzerinden hesaplanmakla birlikte, her üretim ve dağıtım aşamasında “katılan değer” vergilendirilmesidir. Başka bir deyişle verginin matrahı “katma değer” ve sistem bunun üzerine kurulmuştur. Verginin matrahı olan katılan değer; üretim faktörlerinin; üretim süreci içinde açığa çıkarttıkları katma değeri ifade etmektedir.

KDV, bir mal ya da hizmetin üretiminden başlayıp tüketimine kadar bütün safhalarında uygulanan ve her safhada meydana gelen “katma değer” üzerinden alınan bir vergidir. Burada “katma değerden” kasıt, üretim (mal ve/veya hizmet) ve dağıtım sürecindeki ekonomik birimlerin diğer birimlerden aldıkları girdiler üzerine, kendi faaliyetleri sonucunda kattıkları ekonomik değerlerdir. Malın –belirtilen mal terimi, mal ve/veya hizmet anlamındadır- üretim ve dağıtım aşamalarında el değiştirmesi sürecinde her birimin oluşturduğu “katma değeri” üzerinden hesaplanan KDV alınmakta ancak bu birimlerin malın alışı sırasında ödedikleri KDV indirilmektedir. Böylece verginin mükerrer alınması önlenerek her safhada ödenen KDV toplamı, tüketicinin satıcıya ödediği vergi miktarına eşit olmaktadır.

KDV’nin vergi sistemlerine girişi, 20. yüzyılın ikinci yarısında vergi yapısının gelişimi bakımından en önemli mali olay olarak nitelenebilir. Katma Değer Vergisini bir harcama vergisi olarak ilk kez öneren Alman sanayici Von Siemens olmuştur. Siemens ilk kez 1918 yılında Almanya’ da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesini savunmuştur. Fransa’ da Maliye Bakanlığında çalışan Maurice Laure bu verginin öncülüğünü yapmış, yayınladığı kitabında KDV’yi tanımlayıp, temel esaslarını açıklamıştır. Daha sonra aynı yazar 1954’ de Fransız KDV projesini hazırlamıştır. Bu şekilde KDV’yi uygulayan ilk ülke Fransa olmuştur (Batrav, 2006: 30).

Maliye tarihinin en hızlı yayılan vergisi unvanını kazanacak biçimde süratle yayılan KDV, 1968 yılından itibaren, başta Almanya olmak üzere Avrupa Birliği’ne (AB) üye diğer ülkelerde yürürlüğe konulmuştur. KDV’nin AB’ye üye ülkelerde hızla yayılmasının temel nedeni, Avrupa Topluluğu’nu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşmasının 99’uncu maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin hükmüdür.

KDV yalnızca AB’ye üye ülkelerde hızla yayılmamış, AB dışındaki ülkelerde de hızlı bir yayılma göstermiştir. 1960’ların ortasında, Finlandiya ve Fransa dışındaki hiçbir OECD ülkesinde uygulanmayan KDV, 1990 yılı Ocak ayı itibarıyla, Avustralya, İsviçre ve ABD hariç olmak üzere OECD üyesi 21 ülkede ve OECD üyesi olmayan 33 ülkede uygulanmaktadır. 1960’lı yılların sonlarından günümüze kadar olan zaman

sürecinde katma değer vergisi, 105 sanayileşmiş ve gelişmekte olan ülkede başlıca tüketim vergisi halini almış bulunmaktadır (Cnossen, 1998: 55). Uygulaması, etkin bir vergi yönetimini gerektiren bu vergi; özellikle Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun ortak vergisi oluşundan itibaren diğer ülkelerin de dikkatini çekmiş ve pek çok ülke ya vergiyi hemen benimsemiş ya da uygulama hazırlıklarına girişmiştir (Akdoğan, 2003: 279).

KDV'nin yaygınlaşması ve benimsenmesi ile ilgili nedenler ülkelere göre değişmekle birlikte temel düşünce; bu verginin diğer geniş tabanlı tüketim vergilerine kıyasla daha düşük maliyetli olması ve daha fazla hâsılat getirebilmesidir (Cnossen, 1998: 55). Verginin maliyet unsuru olmamasının açığa çıkardığı uygulama kolaylıkları ile oto-kontrol özellikleri gibi faktörler de bu açıdan önemli ölçüde etkili bulunmaktadır.

1.1.3. KDV'nin Mükellefi

Ülkemizde KDV Kanunu'na tabi mükellefler dokuz başlık altında toplanmıştır. Bunlar;

1- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

Vergi Usul Kanunu'na göre basit usul mükellefler hariç (ki bunlarda isteğe bağlı olarak KDV mükellefi olabilirler) her türlü ticaret ve hizmet işleriyle uğraşan gerçek ve tüzel kişi şahıslar.

2- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

Ülkemiz devlet sınırları dışarısından almak suretiyle her türlü mal ithalinde bulunan gerçek ve tüzel şahıslar.

3- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

Her türlü kargo, nakliyat ve taşımacılık işleriyle uğraşan gerçek ve tüzel şahıslar.

4- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

Hizmet ifasında bulunan PTT, radyo ve televizyon kurumları da KDV Kanununa tabidir.

5- Spor-Toto, piyango (Millî Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,

Her türlü şans ve piyango oyunlarını düzenleyen kurumlar.

6- At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler

Tıpkı piyango oyunlarında olduğu gibi her türlü bahis oyunları da bu kanun kapsamına dahil tutulmuştur.

7- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösterileri ve konserleri ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları ve yarışmaları tertipleyenler veya gösterenler.

Türk vergi sisteminde tanımlanan serbest meslek kazançları dolayısıyla profesyonel sporcular, sanatçılar ve organizatörlerde kazançlarından ötürü KDV'ye tabidirler.

8- Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

9- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

1.2. KDV'NİN TÜRLERİ

1.2.1. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV

Bu türe göre, KDV'nin matrahı gayrisafi katma değerdir. Bir başka deyişle, bu tip KDV'de diğer firmalardan satın alınan sermaye mallarının bedellerinin, bunların yıpranma payı olan amortismanların ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşülmesine izin verilmemektedir.

Kapalı bir ekonomide gayrisafi hasıla türü KDV'nin makro düzeyde toplam matrahı (Akalın, 1986: 390):

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

Firma açısından KDV matrahı ise;

$$\text{Matrah} = \text{Katma Değer} = (\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - \text{Alışlar}$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

Bu tür KDV uygulaması sermaye yoğun üretim metotlarını kullanan teşebbüsleri cezalandırmaktadır. Çünkü sermaye malları önce satın alındığı sonra da amortisman ayrıldığı zaman olmak üzere iki kez vergilendirilmektedir.

1.2.2. Gelir Tipi KDV

Gayrisafi hasıla tipi KDV'de olduğu gibi, gelir tipi KDV'de de satın alınan sermaye malları bedelleri ve yıl içindeki stok artışları matrahtan indirilememektedir. Ancak, gayrisafi hasıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının amortismanları vergi matrahından indirilmektedir.

Böylece, kapalı bir ekonomide gelir türü KDV'nin toplam matrahı milli gelire eşit olmaktadır. Gelir türü KDV'nin makro düzeydeki toplam matrahı:

$$\text{Matrah} = \text{Tüketim} + \text{Yatırım} - \text{Amortisman} = \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant}$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından matrah ise;

$$\text{Matrah} = \text{Net Katma Değer} = (\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - (\text{Alışlar} + \text{Amortismanlar})$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

Böylece, gelir türü KDV'de sermaye mallarının çifte vergilendirilmesi, amortismanlara indirim imkânı tanınarak, önlenmiş olmaktadır.

1.2.3. Tüketim Tipi KDV

Tüketim tipi KDV'de, diğer firmalardan satın alınan mal ve hizmet bedelleri sermaye mallarının bedelleri de dahil olmak üzere firmanın satış hasılatından düşülmektedir. Dolayısıyla, tüketim tipinde amortismanların vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Bir başka deyişle, tüketim türü KDV'de yüzde 100

oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının vergiden istisnası demektir (Akalın, 1986: 392).

Kapalı bir ekonomide tüketim tipi KDV'nin matrahı:

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

Firma açısından mikro düzeyde matrah ise:

Matrah = Satışlar – Alışlar
olarak hesaplanmaktadır.

Finlandiya ve Türkiye hariç, KDV'yi uygulayan bütün ülkeler tüketim tipi KDV'yi kullanmaktadır. Ülkemizde uygulanan KDV türü gelir tipi KDV ile tüketim tipi KDV'nin karışımı şeklindedir.

1.2.4. Ücret Tipi KDV

Ekonomideki toplam ücretlerden oluşan Ücret Tipi KDV'nin matrahı:

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

Firma düzeyinde ise söz konusu matrah firmanın ücret ödemeleridir.

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

1.3. KDV'Yİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

KDV'nin hesaplanmasında üç yöntem vardır. Bu yöntemler:

- Toplama yöntemi
- Çıkarma yöntemi
- Vergi mahsubu yöntemi

Bunlardan ilk ikisi dolaysız, üçüncüsü ise dolaylı hesaplama yöntemidir.

1.3.1. Toplama Yöntemi

Gelir tipi KDV'ye uygun olan toplama metoduna göre, KDV'nin matrahı üretim faktörlerine yapılan ödemelerin toplamıdır. Diğer bir ifadeyle ücret, kar, rant ve faizin toplamı KDV matrahını oluşturmaktadır. Ancak, kârın hesabında amortismanların düşülmesi gerekmektedir.

1.3.2. Çıkarma Yöntemi

Çıkarma metodunda, KDV matrahına ulaşmak için satışlardan alışların ve sermaye mallarının düşülmesi gereklidir. Ayrıca, firma içinde üretilen yatırım malları ve stok artışları toplam yatırıma dahil olduklarından bunların da matrahtan düşülmesi gerekmektedir. Bu yöntem stok değerlendirmelerine ve amortisman ayrılmasına ihtiyaç göstermemesi nedeniyle, yönetimi kolay bir yöntem olup tüketim tipi KDV'ye uygundur.

1.3.3. Vergi Mahsubu Yöntemi

Dolaylı hesaplama yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntem KDV'yi uygulayan tüm ülkelerde kabul görmektedir.

Bu yöntemde ödenecek KDV, satış tutarları üzerinden hesaplanacak KDV'den alışlar üzerinden ödenen KDV'nin mahsup edilmesi suretiyle bulunur.

Bu yöntemin başlıca faydası toplam vergi yükü ve hasılatını azaltmadan, üretimin ve dağıtımın çeşitli aşamalarına ait vergi oranlarının farklılaştırılabilmesine imkân tanınmasıdır. Toplama ve çıkarma yöntemlerinde mümkün olmayan bu avantajın nedeni, bu yöntemde malın tüm değeri üzerinden hesaplanan vergi miktarını perakende satış aşamasında uygulanan vergi oranının belirlemesidir.

Vergi mahsubu yönteminin diğer bir faydası, gerek kendi bünyesinde, gerekse vergi sisteminin tümünde bir otokontrol mekanizması kurmasıdır. En basit şekliyle ifade edilecek olursa, KDV'ye tabi mükellef indirim yapabilmek için kendisine teslimde

bulunan veya hizmet ifa eden diğer mükelleflerden belge talep edecek ve bu şekilde tüm alımlar ve satışlar belgeye tabi olacaktır. Diğer yandan, KDV vesilesiyle mükelleflerin tanzim etmek zorunda oldukları belgeler aynı zamanda gelir ve kurumlar vergilerinin matrahının belirlenmesinde de kullanıldıklarından, bu vergilerin hasılatlarının da garanti altına alınması mümkün olabilecektir.

1.4. TÜRKİYE'DE KDV'NİN DURUMU

Burada öncelikle Türkiye'de KDV'nin kabulü ve uygulamaya geçiş aşamaları, uygulamaya geçtikten sonra da ortadan kalkan vergiler belirtilip daha sonra KDV'nin Konusunu Teşkil Eden İşlemler sırası ile gösterilmiştir.

1.4.1. Türkiye'de KDV'nin Kabulü

Ülkemizde 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 25.10.1984 tarihinde kabul edilip 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Esasen KDV uygulaması fikri, bu tarihten çok öncelere kadar uzanmaktadır. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda konu ile ilgili çalışmalara başlanıldığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı'nda bir komisyon kurularak ilk tasarının hazırlandığı görülmektedir. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlığı sırasında Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarının iyileştirilmesinde Almanya'daki tecrübelerden faydalanılmaya çalışılmıştır. 1971, 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında Maliye Bakanlığı'nca beş kez kanun tasarısı taslağı hazırlanmıştır. Ayrıca 1980 yılında iki ayrı kanun tasarısı hazırlanarak parlamentoya sunulmuş fakat kanunlaştırılamamıştır.

KDV uygulamasına geçilmesinde çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bu nedenlerin başında bu verginin çekiciliği yanında, kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkileri de gelmektedir. Bilindiği üzere, KDV'den önce üretim aşamasını kavrayan toplu muamele vergileri uygulanmaktaydı. Bu vergilerin, üretimin vergilendirilmesine dönük olması nedeniyle, sanayi ve firmalar üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilediği ve finansman sıkıntısına neden olduğu bilinmekteydi.

Diğer yandan, belli üretim aşamalarını yüksek oranlarda vergileme vergi kaçakçılığını çekici hale getirmekte, bu durum ise gelir ve kurumlar vergilerinin

matrahlarının aşınmaları sonucunu doğurmaktaydı. Ayrıca, ekonomik gelişmenin gerisinde bulunan ve kaldırılan gider vergileriyle ekonomide genel talep düzeyinin vergi yoluyla kontrolü sağlanamamakta ve verginin tüketim üzerindeki etkisinden yeterli ölçüde faydalanamamaktaydı.

KDV'den önceki mevcut vergileme sisteminde, sanayi üzerinde yoğunlaşan vasıtalı vergilerin yükünü ileri kademelere kaydırarak gelir ve kurumlar vergilerinin etki alanı dışında kalan vergi potansiyelini de harcamalar sırasında kavrayıp vergi gelirlerini artırmak için, KDV'ye geçmek zorunlu hale gelmişti.

KDV uygulamasına geçilmesinin diğer bir nedeni de, Türkiye'nin uluslararası ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. AB ile ekonomik ve mali işbirliğinin sağlanması için üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusuna önem verilmekte ve KDV, AB için ortak bir vergi sistemi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. AB'ye tam üye oluncaya kadar geçen süre içinde, KDV'nin ülkemizde tam anlamıyla yerleştirilmesi sağlanarak, AB'ye üye ülkelerle ortak bir KDV uygulamasında zorluk çekilmemesi amaçlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle aşağıdaki vergiler 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır:

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

Ülkemizde KDV uygulamasına 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanunla, 01.01.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere katma değer vergisi uygulamaya geçildikten sonra banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümleri dışında

olmak üzere 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 2456 Sayılı Finansman Kanunun spor toto vergisine ilksin hükümleri ve 6747 Sayılı Kanunun seker istihlak vergisine ilişkin hükümleri, Katma Değer Vergisi Kanunuyla yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece özel harcama vergilerine dayalı vergiler sistemi yerine çağdaş ve genel bir dolaylı vergilendirme sistemi olan katma değer vergisi getirilmiş olup, mal edimlerinin yanı sıra hizmet edimlerini de kapsayan yaygın bir vergilendirmenin yapılması amaçlanmaktadır (Akdoğan, 2003: 265).

Katma değer vergisinin eleştirilebilir en önemli yanlarından birisi verginin tamamının nihai tüketici üzerinde kalmasıdır. Dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından taşıdığı olumsuz yanlar bu vergi açısından da geçerlidir. Ayrıca bu vergi, mükelleflerinin gerek belge düzeni ve gerekse vergi ile ilgili diğer yasal düzenlemeler konusunda önemli bilgi birikimine sahip olmalarını gerektirmektedir.

KDV'ye yöneltilecek önemli eleştirilerden bir diğeri de tıpkı ciro tipi genel satış vergisinde olduğu gibi, mükellef sayısını artırmasıdır. KDV'nin çok sayıda mükellefe ve mala uygulanma zorunluluğu, tüm mal ve hizmetler için tek oranlı bir uygulamayı yönetim kolaylığı açısından en uygun çözüm haline getirmektedir. Ancak, uygulamada, çeşitli nedenlerle birden fazla oran uygulanmakta ve bazı istisnalara yer verilmektedir. Bu ise, esasen hayli zor olan KDV uygulamasını daha da güçleştirmektedir.

1.4.2. KDV'nin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

KDV'nin konusunu; Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatı oluşturmaktadır.

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler KDV'ye tabidir:

1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Millî Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

İKİNCİ BÖLÜM

KDV SİSTEMİNİN TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİNDEKİ

UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. TÜRKİYE’DE KDV SİSTEMİ VE AVRUPA BİRLİĞİ KDV UYGULAMASI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Günümüzün en modern harcama vergisi olan KDV ilk kez 1954 yılında Fransa’da uygulamaya konulmuş, hızla yayılarak 1990 yılı itibariyle 54 ülkede uygulanır hale gelmiş ve AB’de ortak gider vergisi olarak kabul edilmiştir. Türkiye’de KDV’ye geçiş çalışmalarına İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda başlanılmış, ancak uygulamaya Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde geçilebilmiştir.

1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren KDV, vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olmuş ve gelir vergisinden sonra Türk Vergi Sisteminin ikinci büyük vergisi haline gelmiştir. KDV gelirlerinin Konsolide Bütçe vergi gelirleri içindeki payı, 1985 yılında yüzde 24,8 iken, 1994 yılında yüzde 29,9’a yükselmiştir. 1985-1994 döneminde yıllık ortalama yüzde 71,5’lik bir artış hızına sahip olan KDV gelirlerinin GSYİH içindeki payı 1985 yılındaki yüzde 2,7’lik seviyesinden 1994 yılında yüzde 4,4 seviyesine çıkmıştır.

Bu gelişmeye rağmen, KDV gelirlerinin GSYİH’ ya oranı OECD ve AB’ye üye ülkelerin ortalamasının oldukça gerisinde kalmıştır. 1992 yılı itibariyle, KDV gelirlerinin GSYİH’ ya oranı, OECD’ye üye ülkelerde ortalama yüzde 7,1, AB’ye üye ülkelerde ortalama yüzde 7,3 iken Türkiye’de yüzde 4,4’tür.

1985 yılından 1986 yılı Temmuz ayına kadar KDV’de tek oran uygulanmışken, bu tarihten sonra çok oran uygulamasına geçilmiştir. 1.1.1985 tarihinden 1.3.1995 tarihine kadar oran ve liste değişikliğini düzenleyen bir çok Kanun ve Kararname çıkartılmış ve 14 farklı oran uygulanmıştır.

Avrupa Birliği’nde muamele vergileri alanındaki uyumlaştırma 1967 yılında çıkarılan 1.direktif ile gerçekleştirilmiştir. Bu direktifle KDV topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişik gider vergilerinin terk edilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. Bu yeni vergi genel, yayılı ancak kümeli olmayan satış vergisi özelliklerini taşır. KDV yayılı muamele vergilerinin dikey entegrasyonu teşvik eden ve ihracatta malların taşıdığı verginin hesabını güçleştiren olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaktadır. Bu direktife uygun olarak Almanya 1968 yılında, Hollanda 1969 yılında, Lüksemburg ise 1970 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. 3. direktifle ek sure alan Belçika 1971 yılında, 3.

4. 5. direktiflerle ek sure alan İtalya ise 1973 yılında bu sisteme geçmişlerdir. Topluluğa daha sonra katılan İrlanda 1972 yılında, İngiltere 1973 yılında KDV sistemine geçmişlerdir, Danimarka ise 1967 yılından beri KDV'yi uygulamaktadır. Yunanistan KDV uygulamasını 1 Ocak 1987 tarihinden itibaren başlatmıştır. İspanya ve Portekiz ise KDV uygulamasına üye oldukları 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren başlamışlardır.

KDV'nin temel özellikleri 1967 yılında kabul edilen 2. direktiften ve 1977 yılında kabul edilen 6. Direktiften çıkarılabilir. 2. Direktif ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama şekillerini ortaya koymuştur. Bu direktifle KDV mükellefleri, teslim kavramı, teslim yeri, hizmet ifası, istisnalar rejimi, ithalde vergiyi doğuran olay, vergi indirimi, verginin tahakkuku gibi kavramlar açıklanmıştır. 2. direktif ortak kuralları belirlerken üye ülkelere önemli ölçüde esneklik tanımıştır. Bu esneklikler vergi muafiyetlerinde, vergi oranlarında ve küçük ölçekli işletmelerin ve tarım sektörünün vergilendirilmesinde görülebilir. 6. direktif her şeyden önce KDV matrahını uyumlaştırarak Avrupa Birliği için yeni bir öz kaynak tesisine imkân hazırlamıştır. Diğer taraftan bu direktifle vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için KDV'nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir. Ancak belli alanlarda zorunlu bir uygulama getirilmeyerek üye ülkelere serbestlik tanınmaya devam edilmiştir. 24. maddede düzenlenen “küçük ölçekli işletmelerin vergilendirilmesi” ve 26. maddede düzenlenen “seyahat acentelerinin vergilendirilmesi” ile ilgili özel rejimler buna örnek olarak verilebilir. Aynı şekilde sanat eserleri, kullanılmış eşyalar, antik eşyalar ve koleksiyon eşyaları konusunda da üye ülkelerin yeni ortak rejim tesis edilene kadar kendi uygulamalarını koruyabilecekleri öngörülmüştür.

16 Aralık 1991 tarihli Konsey Direktifi, ortak KDV sistemine ilişkin 6. direktifi tamamlayarak, iç pazar uygulamasının başladığı 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren vergi sınırlarını yani kontrolleri kaldırmıştır. Böylelikle çok sayıdaki form düzenlenmesi yükümlülüğüne son verilerek bürokratik işlemler hafifletilmiştir. Sonuç olarak Avrupa Birliği'nde KDV mevzuatının temelini 6. direktif oluşturmaktadır.

1985 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunumuz her ne kadar 6. Direktif esas alınarak hazırlansa da Türk KDV Sistemi'nin AB KDV Sistemiyle tamamen uyumlaştırılamamıştır.

2.1.1. Türkiye KDV Kanunu Kapsamı ve AB Sistemi

KDV'nin "kapsamı" açısından Avrupa Birliği ortak KDV sistemi ile Türk KDV sistemleri genel olarak uyumludur. Altıncı Direktif'te, üretim alanları bakımından tüm kesimlerin vergilendirme kapsamı içinde tutulması öngörülmüştür. Ancak, Direktif'in 24. maddesi uyarınca, üye ülkeler, faaliyetleri ve yapıları nedeniyle küçük işletmelere, normal vergi rejimini uygulamakta güçlüklerle karşılaşmaları durumunda, götürü rejimler gibi basitleştirilmiş sistemler kabul etme yetkisine sahiptir. Ayrıca, normal KDV rejiminin veya basitleştirilmiş rejimin çiftçilere uygulanmasında bir takım güçlükler doğduğu takdirde, çiftçiler için götürü usul uygulayabileceklerdir. Bu hükme göre (md.24,2,a-b,md.25) üye ülke, ulusal paralar cinsinden yıllık ciroları en fazla 5.000 Euro olan işletmeleri istisna edebileceklerdir. Üye ülkelerin acenteler için özel rejim uygulama imkânı vardır (md.26).

Üretim-dağıtım aşamaları yönünden ise Avrupa Birliği ortak KDV sistemi, verginin perakende satış aşamasına kadar olan tüm üretim-dağıtım zincirini vergi kapsamına almış ancak, üye ülkelere, perakende satış aşamasını vergi kapsamına alıp almama konusunda serbestlik tanımıştır. Buna göre üye ülkeler yalnızca perakende satış aşamasını kapsayacak ayrı bir vergi uygulama yetkisine sahiptirler. Ancak uygulamada, üye ülkelerce perakende aşamanın da vergilendirildiği görülmektedir. Kanunumuzda da üretim-dağıtım zincirinin tüm aşamaları KDV kapsamı içerisinde yer almaktadır.

2.1.1.1. KDV'nin Mükellefi Yönünden Karşılaştırılması

AB Sistemi'nde KDV mükellefi 6. Direktif'in 4. maddesinde tanımlanır. Anılan maddenin 1. fıkrasına göre KDV mükellefi, amacı ve sonucu ne olursa olsun (2. paragrafta belirtilen) herhangi bir "ekonomik faaliyeti" herhangi bir yerde bağımsız olarak yapan kişidir. Mükellefin iş hayatı dışında yaptığı mal teslimleri veya hizmet ifasının vergiyi doğurmamaktadır (Balcı, 1997: 45).

Faaliyetin kâr amacı güdüp gütmemesinin, sonucunda kar veya zarar edilmiş olmasının mükellefiyet açısından bir önemi bulunmamaktadır. Faaliyetin herhangi bir yerde ifa edilebileceğinin belirtilmesi, başka ülkelerde faaliyette bulunanların da mükellefiyet kapsamına alınmasına olanak vermektedir. Ekonomik faaliyetin bağımsız nitelikte olması koşulu nedeniyle, ücret geliri elde edenler mükellefiyet dışında

tutulmaktadır. (Süer, 1997: 395). Ücretliler ve bir iş sözleşmesiyle veya çalışma koşulları, alınan ücret ve işverenin sorumluluğu konularında işveren-ücretli ilişkisine yol açan diğer hukuki bağlarla bir işverene bağlı olanlar bağımsız sayılmamaktadırlar.

Kanunumuzda KDV mükellefi için bir tanım yapılmaksızın KDV mükellefinin kim olduğu KDVK md.8’de sıralanmıştır. Buna göre, KDV mükellefi:

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu isleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,
- At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- 1.maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunan kişilerdir.

Ekonomik faaliyetlerde bağımsızlık ölçütü açısından Kanunumuz ile ortak KDV sistemi uyumludur (Karabacak, 2006: 196). Direktif 6’da ayrıca, ekonomik faaliyetin kapsamı açıklanmıştır. Buna göre ekonomik faaliyet; madencilik ve zirai faaliyetler ile mesleki faaliyetler dahil olmak üzere üreticilerin, tacirlerin ve hizmet ifasında bulunanların tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Ek olarak, maddi ve maddi olmayan varlıkların gelir sağlama amacıyla devamlı şekilde işletilmesi de bir ekonomik faaliyettir (6. Direktif, md.4, f.2). Dolayısıyla bu faaliyetleri yürütenler KDV mükellefidir.

AB Katma Değer Vergisi Sistemi’nde, üye ülkelerin yukarıdaki paragrafta söz edilen faaliyetlere ve özellikle aşağıda sıralananlardan birine ilişkin bir işlemi arızı olarak yürütenleri de mükellef saymalarına izin verilmiştir (md.4,f.3):

- Binaların ve binalara ait kısımların ve bunların yerleştiği arsanın ilk yerleşim öncesinde teslimi (ye ülkeler, bu kriterin uygulama koşullarını belirleyebileceklerdir. Ayrıca üye ülkeler, inşaatın bitiş tarihi ile ilk teslim tarihi arasında 5 yılı geçmemek üzere belirleyecekleri bir süre içinde yapılan teslimlerle sınırlama veya binanın ilk kez yerleşime açılma tarihi ile izleyen ilk teslim tarihleri arasında 2 yılı geçmemek üzere belirleyecekleri bir süre içinde yapılan teslimlerle sınırlama gibi, ilk yerleşim haricinde kriterler uygulayabilirler.)
- Bina arsasının teslimi.

Bu hükme göre, üye devletler; binaların ve bina inşa edilecek alanların ilk olarak oturuma açılmalarını amaçlayan ve süreklilik arz etmeyen muameleleri vergiye tabi olmayan kişiler yapmış olsa dahi vergilendirme imkanına sahiptirler.

Türk KDV Kanunu'nda ise, verginin konusuna giren ilk grup işlem, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerdir. Buradaki faaliyet sözcüğü, söz konusu işlerin devamlı surette yapılması gerektiğini göstermektedir (Özbalcı, 2001: 64). Bu itibarla kanunumuzda KDV mükellefi olmak için, teslim ve hizmet ifasında devamlılık unsuru aranmaktadır. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmet ifalarını arızı nitelikte yapan kişilerin mükellef olacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Avrupa Birliği KDV Sisteminde, üye devletlerin, küçük tacir muaflığından faydalanmak için işletmelerin parçalanmalarını önlemek üzere, yasal olarak bağımsız fakat mali, ekonomik ve örgütsel olarak birbirine bağlı ve ülke topraklarında yerleşik kişileri tek bir vergi mükellefi sayabilecekleri ifade edilmektedir (Md.4/4, paragraf, 2). Bu maddenin amacı küçük tacir muaflığından faydalanmak için işletmelerin parçalanmalarını önlemektir. Aksi halde, işletmeler parçalanarak küçük tacir muaflığı hadlerinin altına düşeceklerdir (Balci, 1997: 46).

Kanunumuzda, mükellefiyet başlığı altında bu konuya ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır (Karabacak, 2006: 198).

Direktif'in 4/5 maddesine göre, kamu hukukuna tabi kuruluşların kamu hizmeti olarak yaptıkları faaliyetler KDV mükellefiyetini gerektirmez. Bu hizmetler karşılığında harç, ücret, katkı payı gibi adlar altında tahsilat yapılması da mükellefiyet için gerekçe

oluşturmamaktadır. Ancak, bu durumun rekabet koşullarını önemli ölçüde bozması söz konusu ise mükellefiyet tesisi gündeme gelir. İhmal edilebilecek kadar küçük ölçekte olanlar hariç olmak üzere, kamu kuruluşları tarafından aşağıda sayılan faaliyetlerden birinin yapılması durumunda da KDV mükellefiyeti söz konusu olur.

- Telekomünikasyon hizmetleri,
- Su, gaz, elektrik ve buhar temini,
- Eşya taşımacılığı,
- Liman ve havalimanı hizmetleri,
- Yolcu taşımacılığı,
- Satış amacıyla imal edilen yeni malların teslimi,
- Ortak zirai ürün piyasasının düzenlenmesi amacıyla zirai destekleme kuruluşlarınca yapılan işlemler,
- Ticari fuar ve sergiler,
- Antrepo işlemleri,
- Ticari nitelikteki basın kuruluşlarının faaliyetleri,
- Seyahat acentelerinin faaliyetleri,
- Kuruluşların kendi çalışanları için kurdukları satış yerleri ile kooperatif ve sınai kantin işletmeciliği,
- Ticari nitelikteki radyo televizyon kuruluşlarının faaliyetleri KDV mükellefiyetini doğurur.

KDV Kanunumuzun 1/1.maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV kapsamına alınmış, bu faaliyetlerin, kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasını, bunları yapanların hukuki statüsü ve kişiliklerinin işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükümler uyarınca kamu kurumları tarafından yürütülen ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslimlerin KDV'ye tabi olacaktır.

KDV Kanununun 1/3, g maddesine göre, vergi mükellefi olmamalarına karşın; genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere dernek ve vakıflara her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ne tabi bulunmaktadır.

Kısaca belirtilmek gerekirse; AB KDV Sistemine göre KDV mükellefi aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Amacı ve sonucu ne olursa olsun herhangi bir ekonomik faaliyeti herhangi bir yerde bağımsız olarak yapan (6. Direktif, md. 4/1),
- Üye devletler arası arsa ve bina teslimine ilişkin bazı işlemleri arızı olarak yürüten (6. Direktif, md.4/3),
- Üye devletlerin, küçük tacir muaflığından faydalanmak için işletmelerin parçalanmalarını önlemek üzere, yasal olarak bağımsız fakat mali, ekonomik ve örgütsel olarak birbirine bağlı ve ülke topraklarında yerleşik olan (6. Direktif md. 4/4) kişiler KDV mükellefi olarak sayılmışlardır.

AB KDV Sistemine göre kamu hukukuna tabi kuruluşların, kamu hizmeti olarak yaptıkları faaliyetler, KDV mükellefiyetini gerektirmeyeceği belirtilmiştir (6. Direktif, md. 4/5).

Kanunumuzda ise, mükellef tanımı yapılmamış olmasına karşın kimlerin mükellef olacağı maddeler halinde belirtilmiştir (KDVK md. 8/1). KDV Kanunumuzda, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmet ifalarını arızı nitelikte yapan kişilerin mükellef olacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır ve yine küçük tacir muaflığından faydalanmak için işletmelerin parçalanmalarını önlemeye yönelik 6. Direktif md. 4/4'e benzer bir hüküm de bulunmamaktadır ancak Kanunumuza göre, kamu kurumları tarafından yürütülen ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslimler KDV'ye tabidir (KDVK md. 1).

2.1.1.2. KDV'nin Konusu Yönünden Karşılaştırılması

KDV Kanunumuz 1.maddesi ile KDV'nin konusunu oluşturan işlemleri sayma yöntemi ile belirlemiştir. Örnek olarak, Türkiye’de yapılan;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ithalatı,
- Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- Spor toto oynanması, piyango tertiplenmesi (milli piyango dahil) at yarışları ve diğer müsabaka, bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarımşalar tertiplenmesi, oynatılması,
- Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
- Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması.
- Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Altıncı Direktifte, ülke topraklarında, vergi mükellefleri tarafından bir bedel karşılığında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ile malların ithalatının vergiye tabi olduğu hükmü (Md.2) ile yetinilmiştir. Bu tanımlama, “bedel karşılığı sağlanma”, “ülke topraklarında olması” ve “mükellef” gibi katma değer vergisine konu olan işlemlerde bulunması gereken unsurlara atıf yapmaktadır. Direktifte, mal teslimleri, hizmet ifaları

ve ithalatın vergiye tabi olması için bir bedel karşılığında yapılması gerekmektedir. KDV Kanunu madde 27'ye göre ise, bedel karşılığında yapılmayan (örneğin hibe) mal teslimleri ve hizmet ifaları da vergilendirilmektedir.

2.1.1.3. KDV'nin Mal Teslimi Kavramı Yönünden Karşılaştırılması

KDV Kanunu md. 2/1'de teslim, "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir." AB Katma Değer sisteminde "Mal teslimi, malikin mallar üzerindeki tasarruf hakkını devretmesidir" (6.Direktif md.5).

Ayrıca, Direktif md. 5/2 uyarınca; elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzerleri mal sayılacak ve bunların teslimlerini yapanlar katma değer vergisine tabi olacaklardır. KDV Kanunumuzda da, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılır ve bunların dağıtımlarını yapanlar vergiye tabi olurlar (KDVK Md. 2/3).

Direktif hükümlerine göre, üye ülkeler, gayrimenkul üzerindeki aynı hakları yahut gayrimenkuller üzerinde mülkiyet veya zilyetlik hakkı sağlayan hisseleri veya hisse yerine geçen hakları mal olarak kabul edilebilecek ve teslimini KDV'ye tabi tutabileceklerdir (md.5/3). Bu maddede üye ülkelere, gayrimenkuller üzerindeki bir kısım hakları mal veya hizmet tedariki olarak kabul edebilme seçeneği verilmiştir. Bu seçenekten, hangi hakların yararlanabileceğini belirleme yetkisi de üye ülkelere bırakılmış görülmektedir. Böylece isteyen ülkeler, hakları mal olarak, isteyen ülkeler ise hizmet olarak vergilendirebileceklerdir (Süer, 1999: 393).

KDVK md. 1/3 uyarınca, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin vergiye tabi olacağı ifade edilmiştir Ancak, bu mal ve haklardan, iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerin kiralanması vergiye tabi tutulurken, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir (KDVK Md.17/4-d). Bu çerçevede, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan söz konusu gayrimenkuller, arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanmış mütemmim çüz ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklardır (Karabacak, 2006: 193). Buna karşın AB, KDV uygulamasında, malların bedel karşılığında kamulaştırılması sonucunda devri ile

kira veya taksitle satış uyarınca zilyetliğin devri de teslim sayılmaktadır (Direktif md.5/4,a). Buna karşın ülkemiz uygulamasında ticari, sınai, zirai veya mesleki işletmelere dahil taşınmazların kamulaştırılması halinde kamulaştırma bedeli üzerinden KDV ödenmektedir. Özel mülkiyete konu olan gayrimenkulün kamulaştırılması işlemleri ise KDV'nin konusuna girmemektedir (Özbalcı, 2001: 279).

Direktif hükümlerine (md.5/6) göre bir mal üzerindeki KDV'nin indirilebileceği halde, işletmeye ait söz konusu malın mükellef tarafından kendi veya işletme personelinin kişisel kullanımları için veya işletme dışı bir amaçla bedelsiz olarak işletmeden çekilmesi vergiye tabidir. Ancak mükellefin iş amaçları için numune veya eşantyonlar vermesi vergiye tabi olmayacaktır. Bu hükmün amacı, muhtemel bir boşluğu engellemektir. Bu şekilde mükellefin (bir işletme faaliyetinin) alış KDV'sini indirerek, onu daha sonra vergilendirilemeyen kişilere (iş sahibi ya da çalışanları) bedelsiz bile olsa, KDV tahsil etmeksizin geçirmesi önlenecektir (Fantorini, Üzeltürk, 2001: 20).

KDVK. md. 3/a uyarınca, “Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi ve vergiye tabi malların işletme personeline ücret, pirim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi” teslim sayılmakta vergiye tabi tutulmaktadır. Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi, yatacak yer ve konut tahsisi, personelin işyerine toplu olarak gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri ve demirbaş olarak verilen giyim eşyası gibi personele sağlanan menfaatler KDV'ye tabi tutulmayacaktır. İşletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu harcamalar, maliyetin bir parçası olduğundan personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin ediniminde yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir, Mevzuatımızda da bazı şartlara bağlı olarak numuneler ve eşantyonlar KDV'ye tabi tutulmamaktadır (Karabacak, 2006: 194).

Altıncı Direktif'in 5.f.8 hükmü uyarınca, aktiflerin tamamının veya bir kısmının, bir şirkete iştirak amacıyla olsun veya olmasın, devrini, üye devletler teslim saymayabilirler fakat bu işlemde devralan, devreden yükümlülüklerini de üstlenecektir. Üye devletler, devralanın tam mükellef olmaması halinde, haksız rekabeti önlemek amacıyla gerekli tedbir alabilirler. KDVK md.17/4-c ve GVK md.81 uyarınca,

kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip ve sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması durumunda KDV hesaplanmayacaktır. Bunun dışında bir anonim şirketin mal ve demirbaşlarının başka bir anonim şirkete devri KDV Kanununun 1/1 maddesi gereğince vergiye tabidir. Ayrıca, birleşme neticesinde infisah eden kurum ile devralan kurumun kanuni veya is merkezleri Türkiye’de bulunuyorsa ve devralan (birleşilen) kurum, münfesi kurumun devir tarihindeki bilançosuna geçiriyorsa bu birleşmeler devir hükmündedir ve istisna hükümlerine göre KDV’ye tabi değildir (KDVK Md.17/4-c ve KVK Md.37). Buna karşılık, Kolektif şirketin tasfiyesi sonucu, şirkete ait malların ve sabit kıymetlerin bir şahıs şirketine devri, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesi gereğince vergiye tabidir (Kızılot, 1998: 174).

Özetle belirtmek gerekirse, AB KDV Sistemine göre mal ve mal teslimi sayılan haller şunlardır:

- Üye devletler sahibine gayrimenkuller üzerinde kullanım hakkı veren aynı haklarla, sahibine gayrimenkuller üzerinde hukuki veya fiili mülkiyet veya zilyetlik sağlayan hisseler veya hisse yerine geçen hakları mal sayabilirler.
- Üye devletler, malların mülkiyetinin kamulaştırma yoluyla bir bedel karşılığı devrini teslim sayabilirler.
- Bir malın, söz konusu mal üzerindeki KDV’nin kısmen veya tamamen indirilebileceği durumlarda mükellefçe kendisi veya işletme personelinin özel ihtiyacı için bedelsiz olarak veya her ne suretle olursa olsun işletme dışı bir amaç için, işletmeden çekilmesini de teslim olarak görürler.
- Aktiflerin tamamının veya bir kısmının bir şirkete katkı amacıyla ister bedelli ister bedelsiz olsun, devrini, devralanın devredenın yükümlülüklerini de devralması şartıyla üye devletler teslim sayabilirler.

Kanunumuza göre, GVK’nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiye tabidir ancak, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması vergiden istisna edilmiştir (KDVK md. 17/4/d). Ayrıca

özel mülkiyete konu olan gayrimenkulün kamulaştırılması işlemleri KDV'nin konusuna girmemektedir. KDV Kanunu'nun 3. maddesine göre personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi, yatacak yer ve konut tahsisi gibi personele sağlanan menfaatler de KDV'ye tabi tutulmamıştır ancak bir anonim şirketin mal ve demirbaşlarının başka bir anonim şirkete devriyle, kolektif şirketin tasfiyesi sonucuyla, şirkete ait malların ve sabit kıymetlerin bir şahıs şirketine devri, KDV Kanunu gereğince vergiye tabidir (KDVK md.1).

2.1.1.4. KDV'nin Hizmet İfası Yönünden Karşılaştırılması

Kanunumuzda hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak ifade edilir (KVK Md.4). Altıncı Direktif uyarınca, 5. md. de yer alan “mal teslimleri” dışında kalan tüm işlemler hizmet ifasıdır. Bunun yanında maddi olmayan hakların devri, kamu emri ile veya kamu adına yapılan hizmetler ile kanun gereğince ifa edilen hizmetlerin de KDV konusuna gireceği de 6. Direktifin 6. maddesinde açık olarak belirtilmiştir.

Türk KDV uygulamasında teslim konusu edilecek mallar, menkul ve gayrimenkul mallar olmak üzere iki grupta açıklanmışlardır. Haklardan ise sadece faydalanılma söz konusu olduğundan, bunların devri bir hizmet ifası olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, KDV uygulaması bakımından hakları mal olarak nitelendirmek mümkün değildir (Kızılot, 1998: 371). Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunumuzda da (md.4), hizmet tanımındaki işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak ve bir şeyi yapmayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği açıklanmıştır.

Direktif md.6, f.2 hükmüne göre, işletme aktifine ait ve KDV'si kısmen veya tamamen indirilebilen malların, mükellef veya personelin özel işlerinde veya işle ilgili amaçlar dışında kullanımı suretiyle bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları vergiye tabidir. Özetle, işletme aktifindeki malların işletmeden çekilmeksizin ticari amaçlar dışında kullanımı hizmet tedariki olarak değerlendirilmektedir. Bunun için, vergilendirme için söz konusu malın işletme tarafından tedariki sırasında ödenen KDV'nin kısmen veya tamamen indirilebilir nitelikte olması şarttır. Mal üzerinde

KDV'nin indirim hakkı bulunmuyorsa, bu malın ticari amaçlar dışında işletmeden çekilmesi veya kullanılması durumlarında KDV açısından vergilendirme yapılması gereksizdir (Süer, 1999: 393).

KDV Kanununa göre de, vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılmaktadır. (KDVK Md.5). Bununla beraber, vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin ve personelinin karşılıksız yararlanması hali, özel amaç taşıyorsa söz konusu hizmet vergiye tabidir. Fakat yararlanma işletme amaçlarına yönelikse veya işin gereği olarak yapılıyorsa vergiye tabi tutulmayacaktır. Personeler yemek, yatacak yer ve konut verilmesi, personelin işyerine toplu olarak gidip gelmesini sağlayacak taşıma hizmetleri ve demirbaş olarak verilen giyim eşyası gibi iktisadi işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi ile ilgili personeler sağlanan menfaatler KDV'ye tabi değildir. Ancak Kanunumuzda, işletme aktifindeki malların, işletmeden çekilmeksizin ticari amaçlar dışında kullanımının hizmet tedariki sayılacağı şeklinde bir hüküm yer almamaktadır (Karabacak, 2006: 195).

Direktif, md.6, f.3 uyarınca rekabetin bozulmasını önlemek amacıyla ve Direktif'in 29'uncu maddesinde belirtilen danışma usulüne başvurmak kaydıyla, Üye Ülkeler mükellefin kendi işletmesine ait amaçlarla yaptığı hizmeti söz konusu hizmetin başka bir mükellefçe sağlanması halinde buna ilişkin KDV'nin tamamen indirilemeyeceği durumlarda, hizmet ifası sayabileceklerdir. Direktif md.6, f.4'de de bir mükellefin kendi adına ancak başkası hesabına hizmet ifasında bulunduğu durumlarda, bu hizmetlerin kendisine yapılmış ve kendisi tarafından ifa edilmiş sayılacağı da belirtilmiştir.

Kısaca AB KDV Sisteminde hizmet ifasına konu olan işlemler 5. madde anlamında bir mal teslimini teşkil etmeyen bütün işlemler anlamındadır. Bu işlemler diğerlerinin yanı sıra, gayri maddi hakların devri; bir şeyi taahhüt etmek veya bir duruma işleme tahammül etmek; kamu otoritesi adına veya kamu gereği veya yasa gereği yapılan hizmetleri de kapsayabilir. Hizmet ifasının işleyişinde hizmetin ifa edildiği yer, kural olarak hizmeti ifa edenin işyerinin veya hizmeti yürütmek için kullandığı iş merkezinin veya böyle yerlerin olmaması durumunda daimi adresinin olduğu veya daimi ikametgahının bulunduğu yerdir. Türkiye KDV Sisteminde ise

hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak ifade edilmiştir. Ayrıca teslim konusu edilecek mallar, menkul ve gayrimenkul mallar olmak üzere iki grupta açıklanmıştır. Haklardan ise sadece faydalanılma söz konusu olduğundan, bunların devri bir hizmet ifası olarak kabul edilmektedir. KDVK md. 1’e göre temel kural, Türkiye’de yapılan işlemlerin KDV’ye tabi olmasıdır. Genel kural bu olmakla birlikte aynı kanunun 6. maddesinde hizmetlerden Türkiye’de yararlanma koşulu da getirilmiştir.

2.1.1.5. KDV’nin Hizmet Yeri Yönünden Karşılaştırılması

KDV Kanununun 1. maddesine göre temel kural, Türkiye’de yapılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olmasıdır. Genel kural bu olmakla birlikte aynı kanunun 6.maddesinde hizmetlerden Türkiye’de yararlanma koşulu da getirilmiştir. Hizmetin Türkiye’de olduğunun varsayılabilmesi için hizmetten fiilen Türkiye’de yararlanılması gerekir. Hizmetten Türkiye dışında yararlanmak vergileme için yeterli olmamaktadır.

KDVK’ md.11 uyarınca hizmet ihracat istisnası; hizmetin hem yurt dışındaki müşterilere yapılması, hem de hizmetten yurt dışında yararlanılması halinde uygulanabilir. Hizmetin yurt dışında ifa edilmesi veya hizmetten yurt dışında yararlanılması halinde, Türkiye’de katma değer vergisi söz konusu olmayacaktır. Hizmetin üretildiği ülke Türkiye olsa da sunulduğu müşterinin yurt dışında olması ve bu müşterinin bu hizmetten yurt dışında faydalanması ihracatın gerçekleşmesi için yeterlidir.¹

Kural bu olmakla birlikte, KDVK’nun 11.maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığı’na istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiş, Bakanlık verilen bu yetkiye istinaden yayınlamış olduğu 26 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile hizmet ihracında KDV istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki şartları öngörmüştür:

- Hizmet Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmalı,

¹ Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu’nun 30.9.1989 tarih ve 266 sayılı kararı; A. İ. Özgür Çilingir, “Uluslararası Maçlarda Yabancı Reklam Ajanslarına Açık Hava Reklam Panolarının Kiralanması Hizmetinin KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, S. 241, Eylül, 2001, s. 139 ve orada zikredilen Danıştay kararları.

- Fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmeli,
- Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmeli,
- Hizmetten yurtdışında yararlanılmalıdır (Koçak, 2006: 21-32).

AB ülkelerinden her hangi birinde ifa edilen bir hizmet, yalnızca bu ülkede KDV'ye tabidir. Diğer ülkelerde vergileme yapılmaz. Buna karşılık AB dışında ifa edilen bir hizmet, AB KDV uygulanması açısından verginin konusu dışında kalır. AB mevzuatına göre hizmetin vergilendirilmesinde temel kural, hizmeti verenin ülkesinde vergilendirilmesidir. Temel kurala göre, hizmetin yapıldığı yer, alıcının hizmetten yararlandığı yer veya bunu teslim aldığı yer önemli değildir (Benlikol vd., 2000: 24).

Nitekim 6.Direktif'in 9. maddesi (f.1) uyarınca hizmetin ifa edildiği yer, kural olarak fiilen ifa edildiği yer değil; hizmeti ifa edenin işyerinin veya hizmeti yürütmek için kullandığı iş merkezinin veya böyle yerlerin olmaması durumunda daimi adresinin olduğu veya daimi ikametgâhının bulunduğu yer olarak kabul edilmektedir. Anılan maddeye göre; hizmetin ifa edildiği yer, hizmeti ifa edenin işyerinin veya hizmeti yürütmek için kullandığı iş merkezinin veya böyle yerlerin olmaması durumunda daimi adresinin olduğu veya daimi ikametgâhının bulunduğu yerdir.

Ancak:

- Gayrimenkullere ilişkin hizmetler, acente ve eksperlerinin hazırlık ve koordinasyon hizmetleri dahil (mimarların ve inşaat gözetim ve denetim şirketlerinin hizmetleri gibi) gayrimenkulün bulunduğu yerdir.
- Nakliye hizmetlerinin ifa edildiği yer kat edildiği mesafe dikkate alınmak suretiyle taşıma işinin cereyan ettiği yerdir.
- Kültürel, artistik, sportif, bilimsel, eğitimsel, eğlence ve benzeri faaliyetler, bunları organize edenlerin faaliyetleri ile bunlara fer'i faaliyetler, taşımacılığa ilişkin yükleme boşaltma gibi fer'i faaliyetler, menkul malların değerlendirilmesinde hizmetin ifa yeri, bu hizmetlerin fiziki olarak yürütüldüğü yerdir.
- Bunun yanında, telif hakkı, ihtira beratı, lisans, ticari marka ve benzeri hakların temliki, reklam hizmetleri, danışmanların, mühendislerin, danışma bürolarının,

avukatların, muhasebecilerin hizmetleri ile diğer benzer hizmetler ve bilgi işlem ve enformasyon hizmetleri, kısmen veya tamamen bir ticari faaliyete girişmekten veya sürdürmekten vazgeçmek veya telif hakkı lisans, patent ve ticari marka gibi hakları kullanmaktan veya uygulamaktan vazgeçmek suretiyle verilen hizmetler, her türlü bankacılık, finansman ve reasürans dahil, sigorta işlemleri (kasa kiralanması hizmeti hariç), personel temini hizmetleri, başkası adına iş yapan acentelerin bu paragrafta sözü edilen hizmetler için yaptıkları aracılık hizmetleri, her türlü taşıt aracı hariç, menkul malların kiralanması, telekomünikasyon hizmetleri, radyo ve televizyon yayın hizmetleri, elektronik olarak ifa edilen hizmetler² topluluk dışındaki müşterilere veya Topluluk içinde olmakla birlikte hizmeti ifa edenle aynı ülkede olmayan mükelleflere ifa edildiğinde ifa edildiği yer, müşterinin iş merkezinin bulunduğu veya hizmetin ifa edildiği belirli bir iş yerine sahip olduğu veya böyle bir yerin olmaması halinde daimi adresinin veya daimi ikametgâhının bulunduğu yerdir.

Yukarıda açıkladığı gibi Avrupa Birliği'nde hizmet ifası hizmetin ifa edildiği yerde değil kural olarak hizmeti verenin ülkesinde vergilendirilir. Ancak bunun bazı istisnaları vardır ki, bunlara, hizmetin ifa yerine ilişkin özel kurallar denilmektedir (Vural, 2000: 24). Bu istisnalar şunlardır:

- Gayrimenkullerle ilgili hizmetler gayrimenkulün bulunduğu ülkede verilmiş sayılır.
- Bazı hizmetler fiilen ifa edildiği yerde yapılmış sayılır. Bunlar;
 - o Kültürel, sanatsal, sportif, bilimsel, eğitimsel hizmetlerle eğlence hizmetleri,
 - o Sergi, toplantı ve konferans düzenlenmesine ilişkin hizmetler,
 - o Yukarıdaki hizmetlerle ferî nitelikteki hizmetler, bu tür hizmetleri organize etmek

² Son üç sırada yer alan hizmetler, 7 Mayıs 2002 tarihli 2002/38/EEC sayılı direktifle eklenmiş, 17 Ekim 2005 tarihli 1777/2005 no.lu Direktif'te "Elektronik olarak ifa edilen hizmetler" ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bunlar esas itibarıyla bilgisayarla sağlanan hizmetlerdir. Geniş bilgi için bkz. Ö. H. GÜNAY, " OECD ve Avrupa Birliği Uygulamasında Elektronik Ortamda Verilen Sınır aşırı Hizmetlerin Katma Değer Vergisi Açısından İrdelenmesi ", **Vergi Dünyası**, S. 298, Haziran 2006, s. 120-12

o Malların değerlendirilmesi veya mal üzerinde yapılan çalışmalar.

Bazı hizmetler de müşterinin bulunduğu yerde yapılmış sayılır. Bunlar:

- Telif hakkı, patent, lisans, ticari marka ve benzeri hakların temliki,
- İlan ve reklam hizmetleri,
- Danışmanlık, mühendislik, müşavirlik, avukatlık hizmetleri,
- Bir şeyi yapmaktan kaçınmak şeklindeki hizmetler,
- Bankacılık, sigortacılık hizmetleri,
- İşgücü temini,
- Mal kiralınması (nakil aracı hariç),
- İletişim hizmetleri,
- Telekomünikasyon, Radyo ve Televizyon yayın hizmetleri,
- Elektronik olarak ifa edilen hizmetler (bilgisayar hizmetleri).

Üye devletler bazı hallerde hizmetin ifa yerini hizmetten yararlanan yer olarak tespit edebilirler. Bu kapsama müşterinin bulunduğu yerde ifa edilmiş sayılan hizmetler girmektedir.

6. Direktif’te hizmetin yapıldığı yere ilişkin hükümler de “iş merkezi”, ”sabit iş merkezi”, ”sabit işyeri”, ”yerleşme” gibi ölçülere yer verilmiştir. AB uygulamasında, hizmetin KDV konusuna girebilmesi için 6. Direktif, md.9, f.1 hükmünde yer alan temel kurala rağmen; hizmetin kim tarafından üretildiğinden ziyade, nereye sunulduğu ve nerede faydalandığı önem kazanmaktadır. Hizmetin sunumu hangi ülkedeki müşteriye ise hizmet o ülkede gerçekleşmiş sayılır ve vergilendirilir.

Direktifte görüldüğü gibi AB’de hizmetin KDV’ne tabi olup olmadığını hizmeti üretenin bulunduğu yer kriteri belirlemekle birlikte istisnalarla daha ziyade, hizmetin sunulduğu ve faydalandığı yer kriterine bağlanmıştır. Aslında AB, faydalanılan yerin belirlenmesinin güçlüğü nedeniyle, hizmet ihracatı kavramına daha da geniş bakarak hizmetin sunulduğu müşterinin ikamet ettiği ülkenin, hizmetin üretildiği ülkeden farklı olmasını hizmet ihracatının gerçekleştiğinin kabulü için yeterli görmüştür. AB, hizmetin sunulduğu yeri yararlanıldığı yer olarak bastan kabul etmiş ve

bu noktada çıkacak muhtemel tartışmalı durumların ortaya çıkmasını en kısa yoldan engellemiştir (Çilingir, 2001: 140).

2.1.1.6. KDV'nin İthalat Yönünden Karşılaştırılması

Direktif 6, md.7 uyarınca, “mal ithali” malların (md.3'te tanımlanan) ülke dahiline girmesidir. Bilindiği üzere, dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda iki farklı ilkedен söz etmek mümkündür. Bunlardan ilki, ihracatların vergilendirilip ithalatların vergiden muaf tutulduğu “çıkış ülkesinde vergilendirme” ilkesi, diğeri ise ithalatların vergilendirilip ihracatların vergiden muaf tutulduğu “varış ülkesinde vergilendirme” ilkesidir. Ülkemizde ithalat ve ihracatlar varış ülkesinde vergilendirme ilkesine göre vergilendirilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununda her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Ayrıca, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler istisna kapsamına alınmıştır (KDVK Md.1/2 ve 11/1-a). AB ise, KDV sisteminde “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi” uygulanmaktadır.

AB KDV sisteminde ithalatta, mal ithali ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği ifade edilmiş ve sonrasında ithalat işlemlerinde vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak Topluluğa özel bir takım düzenleme ve hükümlere yer verilmiştir. Kanunumuzda ise, ithalatta vergiyi doğuran olayın Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması ile; gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana geleceği ifade edilmiştir.

2.1.2. KDV'nin Tekniği Yönünden Karşılaştırılması

Bu bölümde, Türkiye'de ve AB'de uygulanan KDV sistemleri matrah, vergiyi doğuran olay ve oranları tablo yardımıyla karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır.

Tablo 2.1: AB ve Türkiye KDV Uygulamalarının Teknik Yönünden Karşılaştırılması

AB KDV SİSTEMİ	TÜRKİYE KDV SİSTEMİ
1. Direktif'te vergi matrahı, mal teslimi ve hizmet ifasının fiyatına doğrudan bağlanan sübvansiyonlar dahil olmak üzere satıcı tarafından alıcıdan, müşteri veya üçüncü bir şahıstan mal ya da hizmet bedeli olarak elde edilen veya edilecek her şey şeklinde tanımlanmıştır.	1. KDV Kanunu'na göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.
2. Direktif'te mal teslimi ve hizmet ifası ayrımı yapılarak ve işlem bazında, özel matrah tespitlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.	2. Kanunumuzda, mal teslimi ve hizmet ifası ayrımı yapılmadan, söz konusu durumlara ilişkin matrahın tespitinde genel bir yöntem izlenmiştir.
3. Mal ithalatında matrah, fiyatın 6. Direktif 11. maddesinde tanımlanan bedelden ibaret olması halinde veya bir fiyat ödenmemesi ya da bedelin yalnızca fiyattan ibaret olmaması halinde, açık piyasa değeridir.	3. KDV Kanunu'na göre ithalatta matrah; ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değerini; ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve payları, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeleri kapsamaktadır.
4. Direktif hükmü uyarınca, ödemesi kısım kısım yapılan mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında her bir ödeme döneminin sona erdiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.	4. Kanunumuza göre, taksitli satışlarda malın teslimi veya hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.
5. AB KDV sisteminde ithalatta, mal ithali ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği ifade edilmiş ve sonrasında ithalat işlemlerinde vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak Topluluğa özel bir takım düzenleme ve hükümlere yer verilmiştir.	5. Kanunumuzda, ithalatta vergiyi doğuran olayın Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması ile; gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana geleceği ifade edilmiştir.
6. Her bir üye devlet %15'ten az olmamak kaydıyla standart bir KDV oranı tespit edebilecektir. Ayrıca üye devletler %5'ten az olmamak kaydıyla bir ya da iki indirilmiş oran uygulayabileceklerdir.	6. Ülkemizde indirimli oranlar olarak %8 ve %1, standart oran olarak % 18 olmak üzere üç farklı oran uygulanmaktadır.
7. AB KDV sisteminde, indirimli oran uygulanabilecek mal ve hizmetlerin gıda, sağlık, ulaşım, eğitim ve kültür, barınma ve dinlenme, spor ve temizlik başlıkları altında toplandığı görülmektedir.	7. Ülkemiz KDV sisteminde, indirimli oranların uygulanabileceği mal ve hizmetler dinlenme, ulaşım ve temizlik başlıkları altında yer almamaktadır.

Kaynak: ÖZDEMİR, O., (2008), Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması, Isparta, s.128

2.1.2.1. KDV'nin Matrahı Yönünden Karşılaştırılması

Avrupa Birliği KDV sisteminde matrah, vergiye tabi işlemin temelinde, alıcı ve sağlayıcı arasında karar verilmiş hususları oluşturan her şeyden meydana gelir (Karabacak, 2006: 198). 6.Direktif'te matrah, mal teslimi veya hizmet ifasının fiyatına eklenmiş sübvansiyonlar dahil olmak üzere satıcı tarafından alıcıdan veya üçüncü bir kişiden mal veya hizmet bedeli olarak elde edilen her şeyi ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

KDVK. md. 20/1-2'de, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedelin matrah olduğu ifade edilmiş ve “bedel” geniş kapsamlı bir kavram olarak düzenlenmiştir. Anılan hükme göre, Bedel, müşteriden veya adına hareket edenlerden alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir. Altıncı Direktif md. 11.A,1/b hükmüne göre, bazı koşullarda, satın alma fiyatı veya satın alma fiyatının bulunmaması koşuluyla benzer malların satın alma fiyatı ya da teslim anında belirlenen maliyet bedeli matrah sayılmaktadır. Örneğin, işletme varlıklarına ait bir malın, mükellefçe kendi veya işletme personelinin özel kullanımları için veya işletme dışı bir amaç için bedelsiz olarak işletmeden çekilmesi (Md. 5/6) ve mükellefçe işletme amaçları ile ilgili kullanılması (Md. 5/7,a) hallerinde, hizmetin mükellefe toplam maliyeti, matrah sayılmaktadır (Md.11,A,1/c). Ayrıca, Direktif md.6/3 de tanımlanan halde de, matrah, ifa edilen hizmetin açık piyasa değeridir. Hizmetin “açık piyasa değeri”, müşterinin adil rekabet koşulları altında ve ülke toprakları içerisinde söz konusu hizmetleri elde etmek için hizmetin ifa anında hizmeti sunana ödemesi gerekecek tutar anlamına gelir.

Sonuç olarak Direktifte, mal teslimi ve hizmet ifası ayrımı yapılarak ve işlem bazında, özel matrah tespitlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Direktifte genel olarak, bir satış halinin olmaması veya mal teslimi ve hizmet ifası karşılığında bir bedelin alınmaması durumu özel matrah tespitini gerektirmektedir. Kanunumuzda, mal teslimi ve hizmet ifası ayrımı yapılmadan, söz konusu durumlara ilişkin matrahın tespitinde genel bir yöntem izlenmiştir. Bu çerçevede, Kanunumuzda bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan

başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı ifade edilmiştir (KDVK Md.27/1).

Direktifte belirtilen ve özel matrah tespitini gerektiren yukarıdaki hallerin kanunumuzdaki karşılıklarına ilişkin olarak aşağıdaki saptamalar yapılabilir;

Vergiye tabi malların, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi ve vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye gibi biçimlerde verilmesi halinde söz konusu malların emsal bedelleri üzerinden KDV'nin ödenmesi gerekir. Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız ve işle ilgili amaçlar dışında yararlandırılması halinde de bu hizmetlerin matrahı emsal bedel olacaktır. Ayrıca, ekonomik faaliyet bırakıldığı zaman işletmeye dahil kıymetlerin mükellefçe alıkonulması halinde, bu malların, işin bırakıldığı dönemde çekiş gösterilerek emsal bedel üzerinden KDV'nin hesaplanması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda emsal bedelinin ilk önce ortalama fiyat esasına göre tespit edileceği, bunun mümkün olmaması halinde ve emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedelinin bilinmesi veya çıkarımlısının mümkün olması durumunda, ikinci olarak maliyet bedeli esasına göre tespit edileceği, ancak bu esaslara göre tespit edilemeyen emsal bedelinin, üçüncü olarak ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yoluyla belli edileceği hükme bağlanmıştır (VUK Md.267) (Karabacak, 2006: 199).

Direktifte matraha dahil olan ve olmayan unsurlar da belirtilmiştir. Vergiler, gümrük vergileri ve harçlar ile satıcı tarafından alıcıya veya müşteriye yüklenen komisyon, ambalaj, nakliye ve sigorta bedeli gibi giderler KDV'de matraha dahil unsurlardır. Ancak, KDV'nin kendisi, erken ödeme iskonto şeklinde yapılan fiyat indirimleri ile müşteriye tanınan ve teslim anında hesaplanan fiyat iskonto ve indirimleri matraha dahil değildir. Matraha dahil olan ve olmayan unsurlar açısından 6. direktif ve Kanunumuz benzerlik göstermektedir. Kanunumuz uyarınca, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç pay, fon karşılığı gibi unsurlar ile vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha dahilidir. Ancak, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari

teamüllere uygun miktardaki iskontolar ve hesaplanan KDV matraha dahil değildir (KDVK md.24-25).

Direktifte, mal ithalatında matrah ayrı bir başlık altında incelenmiştir. Buna göre, ithalatı matrah, yürürlükteki Topluluk gümrük hükümlerine göre tespit edilen gümrük değeridir. Bu madde ayrıca üçüncü bir ülkeden Topluluğa giren mallar için de uygulanacaktır. Matrah, aşağıdaki unsurları da kapsamaktadır:

- KDV hariç olmak üzere, ithal eden üye ülke dışında ve ithalat nedeniyle ödenmesi gereken vergiler, gümrük vergileri, masraflar ve harçlar,
- İthal eden üye ülke içindeki ilk varış yerine kadar meydana gelen komisyon, ambalaj, nakliye ve sigorta giderleri gibi arzi giderler.
- Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda biliniyor olması halinde, Topluluk içinde başka bir varış yerine nakil sonucu ortaya çıkan arzi giderler de matraha dahil edilecektir.

Ancak, erken ödeme iskontosu şeklinde yapılan fiyat indirimleri, müşteriye tanınan ve teslim anında hesaplanan fiyat iskonto ve indirimleri ile KDV'nin kendisi ithalatı matraha dahil değildir.

Kanunumuzda da ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin toplamı matraha dahilidir (KDVK, Md. 21). Görüldüğü üzere, Kanunumuzda fiyat ve kur farkları da matraha dahil unsurlar arasına alınmıştır. Ayrıca Kanunumuzda tarha dahil olmayan unsurlar yurtiçi işlemler-ithalat ayrımı yapılmadan sıralanmıştır. Matraha dahil olmayan unsurlar açısından fark bulunmamaktadır. Mallar geçici olarak Topluluktan ihraç edildikten ve Topluluk dışında onarıldıktan, işlem gördükten, tamamlandıktan veya yeniden işlendikten sonra tekrar ithal edilirse, üye ülkeler, söz konusu malların yukarıdaki işlemlere ülke içinde maruz kalmaları durumunda tabi olacakları KDV uygulamalarının aynısına tabi

olmalarını sağlayacak tedbirleri alacaklardır (Md.11B,5). Kanunumuzda ise malların geçici olarak yurtdışına ihracı ve bir takım işlemlerden geçtikten sonra tekrar ithali durumunda söz konusu mallara yönelik, vergi ayrımcılığına sebep olamamak amacıyla, alınacak tedbirlere ilişkin olarak açık bir madde hükmü bulunmamaktadır (Karabacak, 2006: 200).

2.1.2.2. KDV'nin Vergiyi Doğuran Olay Yönünden Karşılaştırılması

Altıncı Direktifte, vergiyi doğuran olayın, vergi alacağının bağlı olduğu hukuki şartların ortaya çıkması anlamına geleceği ifade edilerek vergi idaresinin yasa gereğince mükelleften vergiyi isteme yetkisi doğduğunda vergi alacağının ortaya çıkacağı ifade edilmiştir (Md.10).

Kanunumuzda ise vergiyi doğuran olay tanımlanmamış ve vergiye tabi işlemlerin nitelikleri esas alınarak maddeler halinde sıralanmıştır. Vergiyi doğuran olay tanımı tüm vergileri kapsayacak şekilde Vergi Usul Kanununda yapılmıştır. Tanımlar arasında fark bulunmamaktadır. Mal teslimi ve hizmet ifası anında, bu mal ve hizmet karşılığında yapılacak ödeme ertelenmiş olsa bile, vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve vergi alacağı doğmaktadır. Ancak, malların tesliminden veya hizmetin ifasından önce ödemenin hesaplar üzerinden yapıldığı hallerde, vergi alacağının ödeme makbuzu ve ödenen tutar üzerinden doğacağı belirtilmiştir (Md. 10(2)). Kanunumuzda da (KDVK Md. 10/b) malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, bu belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bedelin tahsil edilmiş olması şart değildir (Karabacak, 2006: 200). Altıncı Direktif hükmü uyarınca, ödemesi kısım kısım yapılan mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında her bir ödeme döneminin sona erdiği anda vergiyi doğrun olay gerçekleşecektir. Kanunumuzda da mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslim edilmesi veya hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği ifade edilmiştir (KDVK Md. 10/a). Dolayısıyla taksitli satışlarda malın teslimi veya hizmetin ifası ile vergiyi doğrun olay meydana gelmektedir. Avrupa Birliği KDV Sisteminde, ödemesi kısım kısım yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay, ödeme dönemlerinin sonunda

meydana gelirken, Kanunumuzda malların alıcılara teslim edildiği ve ya hizmetlerin ifa edildiği anda işlem bedelinin tümü üzerinden meydana gelmektedir (Kızılot, 1998: 64).

Bununla beraber Altıncı Direktif uyarınca üye devletler yukarıdaki hükümlerden saparak belirli işlemler veya mükellef grupları içinde vergi alacağı tesis edebilmektedirler. Fakat üye devletlerce yapılacak bu talebin, faturanın düzenlenme tarihini geçmeyecek şekilde veya bedelin alınma tarihini geçmeyecek şekilde veya faturanın düzenlenmemesi veya geç düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren tespit edilen belli bir süre içinde olması şarttır. Bu hükümle üye ülkeler, vergi alacağının zamanını faturanın düzenlenme tarihine kadar uzatmaya yetkili kılınmışlardır. Böylece, teslim ve fatura tarihlerinin farklı olması ve bu durumda fatura tarihinin esas alınması imkanı sağlanmış olmaktadır (Karabacak, 2006: 200).

Avrupa Birliği KDV Sisteminde ithalatta, mal ithali ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği ifade edilmiş ve sonrasında ithalat işlemlerinde vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak Topluluğa özel bir takım düzenleme ve hükümlere yer verilmiştir. Buna göre, ithal edilen malların gümrük vergilerine, tarımsal vergilere veya ortak bir politika altında tesis edilen eş etkili yüklere konu olması durumunda, bu Topluluk yükümlülüklerine ilişkin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. İthal edilen malların, söz konusu Topluluk vergilerine tabi olmaması halinde ise üye ülkeler, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ve vergi alacağının doğduğu zamana ilişkin olarak yürürlükteki gümrük vergisi hükümlerini uygulayacaklardır (Md. 10/3). Kanunumuzda ise, ithalatta vergiyi doğuran olayın Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması ile; gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana geleceği ifade edilmiştir (KDVK Md. 10/1). Ancak ülkemizde Gümrük Vergisinin konusunu “eşya” oluşturmaktadır. Bu bakımından Kanunumuzda ithalat işlemlerine ilişkin olarak vergiyi doğuran olay hükmü sadece mal ithalatlarını kapsamakta ve hizmet ithalatı bu maddenin kapsamı dışında kalmış olmaktadır. Yurtdışından temin edilen hizmetlerin gümrükten geçmesi söz konusu olmadığından, hizmet ithalatında vergiyi doğuran olay konusunda güçlüklerle karşılaşmaktadır. Hizmet ithalatında belirleyici ve yoruma açık kriter “hizmetten Türkiye’de faydalanılmasıdır”. Hizmetten Türkiye’de faydalanıldığının tespiti ise ancak, faturanın hizmetten Türkiye’de

faaydalanan alıcının eline geçtiği tarihte yapılabilir. Bu nedenle, hizmet ithalatında vergiyi doğuran olay bu tarihe bağlanabilir (Karabacak, 2006: 201).

2.1.2.3. KDV'nin Oranlarının Karşılaştırılması

Altıncı Direktifte vergiye tabi işlemlere uygulanacak oran, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan orandır (md.12). Kural bu olmakla birlikte bazı hallerde vergi alacağının doğduğu anda yürürlükte bulunan oranın uygulanması gerekir. Örneğin, ödemenin, malların tesliminden veya hizmetin ifasından önce yapıldığı halde vergi alacağının doğduğu andaki oran uygulanır (md.10).

Avrupa Birliği ortak KDV sisteminde oran yapısına ilişkin hükümler, ilk olarak 19 Ekim 1992 tarih ve 92/77/EEC sayılı Direktif ile tespit edilerek 6. Direktife eklenmiştir. Buna göre, her bir üye devletçe % 15'ten az olmamak kaydıyla üye devletçe standart KDV oranı tespit edilmektedir. Bu oran, mal teslimi ve hizmet ifası için aynı miktarda olacaktır. Standart oranın tespiti konusunda kabul edilen son Konsey Direktifine göre üye ülkeler 1.1.2006 ile 31.12.2010 tarihleri arasında standart oran için tespit edilen % 15 asgari oranının altına inemeyeceklerdir. Üye devletler bir ya da iki indirilmiş oran uygulayabilirler ve bu oranlar % 5'ten az olmamak üzere vergi matrahının belirli bir yüzdesi olarak belirlenecektir (Md.12/3)³. Ayrıca, üye ülkeler, 1.1.1993 tarihinde geçici KDV Rejiminin yürürlüğe girmesi ile beraber, yükseltilmiş oran uygulamasını bırakmışlardır.

Görüldüğü gibi 6. Direktif, mal ve hizmetlere uygulanacak sabit bir KDV oranı belirlememiştir. Sadece asgari oranla tespit edilmiş ve üye devletlere belli ölçüde oranları belirleme özgürlüğü tanınmıştır. Ancak, belli mal ve hizmetlerin dahilinde teslimine uygulanan oran, bu malların Topluluk içi mal edinimine konu olması veya ithalinde uygulanacak oran ile aynı olmalıdır.

Kanunumuzda vergiye tabi işlemlere uygulanacak oran konusunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine veya vergi alacağının doğmasına bağlı olarak bir oran ayırımına yer verilmemiş ve KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak tespit edilmiştir. Ülkemizde de indirimli oranlar olarak % 1 ve % 8, standart oran olarak

³ Asgari indirilmiş %5 oranı 92/77/GC No.lu Direktif ile tespit edilmiştir.

% 18 olmak üzere üç farklı oran uygulanmaktadır. Daha önce KDV Kanunu içinde yer alan % 26 ve % 40 gibi yükseltilmiş KDV oranlarına tabi mal ve hizmetler, 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren Özel Tüketim Vergisi Yasası kapsamına alınmıştır. Bu uygulama ile oran sayısı üçe inmiş olan Kanunumuz, 6. Direktifle uyumlu bir hale gelmiştir. Ayrıca, Kanunumuzda yer alan ek vergi hükmü (60. madde) uyarınca yüksek oranlarda vergiye tabi tutulan mal teslimleri de Özel tüketim Vergisi Yasası kapsamında vergilendirilmeye başlanmıştır.

Altıncı Direktif indirimli oran uygulanabilecek mal ve hizmet kategorileri ek H Listesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- İnsan ve hayvanların tüketimine ilişkin gıdalar (alkollü içkiler dışındaki içecekler), canlı hayvanlar, tohumlar, bitkiler, gıda maddelerinin hazırlanmasında kullanılan karışımlar, gıda maddelerinin yerine geçen ürünler,
- Su dağıtımı,
- Tıp ve veterinerlik amaçlarına yönelik olarak hastalıktan korunma, bakım ve tedavide kullanılan ilaçlar, gebeliği önleme ve kadın sağlığını korumaya yönelik ürünler,
- Tıbbi ekipmanlar, engellilerin özel kullanımına mahsus araçlar, bunların tamirleri ve arabalardaki bebek koltukları,
- Yolcu ve beraberindeki bagajların taşınması,
- Reklam amaçlı olanlar hariç kütüphanelerce ödünç verilenler dahil olmak üzere kitaplar (broşürler, kitapçıklar, benzeri basılı materyaller, resimli ve boyalı kitaplar, haritalar ve benzerleri dahil) gazeteler ve süreli yayınlar,
- Gösteriler, tiyatrolar, sirkler, fuarlar, lunaparklar, konserler, müzeler, hayvanat bahçeleri, sinemalar, sergiler ve benzeri kültürel faaliyetlerden alınan giriş ücretleri, sesli ve görüntülü yayın hizmetleri,
- Yazarlar ve besteciler tarafından sunulan hizmetler ile bunlara ödenen telif ücretleri,
- Sosyal politika kapsamında sunulan konutların teslimi, inşası, yenilenmesi ve tadili,

- Makine ve binalar gibi sermaye malları hariç zirai üretimde kullanılmak üzere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları,
- Kamp alanları ve karavan parklarının kiralanması dahil olmak üzere otel ve benzerlerince sunulan konaklama hizmetleri,
- Spor müsabakalarına giriş bedelleri,
- Spor tesislerinin kullanımı,
- Üye ülkelerce tanınan, refah ve sosyal güvenlik amaçlı kurumların istisna hükümleri dışında kalan teslim ve ifaları,
- Cenaze törenlerinde ifa edilen hizmetler ve buna ilişkin mal teslimleri,
- Doktorlar ve diş hekimlerince ve kaplıca tedavisi kapsamında sunulan, istisna hükümleri dışında kalan hizmetler,
- Cadde temizliği, çöp toplaması ve atık işleme kapsamında sunulan hizmetler.

H Listesinde yer alan ürünler çok farklı türlerde olmakla beraber, kural olarak sosyal refah bakımından düşük gelirli ailelerdeki KDV yükünü azaltmak amacını taşımaktadır (Karabacak, 2006: 115). Bu Listedeki malların teslimi ve hizmet ifalarına indirilmiş oran uygulamak, üye devletlerin isteğine bırakılmıştır. Üye devletler isterlerse listedeki mal ve hizmetlerin tamamına veya bir kısmına standart KDV oranı uygulayabileceklerdir. Üye devlet, uygun gördüğü takdirde, sadece sayılan ürünlerde indirilmiş oranlardan yararlanabileceği için bu listenin içeriği kabarıktır. Ancak bu liste dışındaki mallara indirilmiş oran uygulanması Komisyonun iznine bağlıdır. H Listesinde sıralanan ve indirimli oran uygulanabilecek kategorilere ilişkin uyumlaştırma taahhütleri Türkiye'nin 2003 yılı Ulusal Programında yer almaktadır. Nitekim 25 Aralık 2007 tarih ve 13044 sayılı "Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar"⁴ ile örneğin, buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), kuru fasulye, nohut, mercimek, bazı kuru yemiş türleri, toptancı haline teslim edilen sebze ve meyve, gazete ve dergiler, cenaze hizmetleri, konut yapı kooperatiflerince yapılan konutlar, 150 m² alanındaki konutlar %1 indirilmiş oran listesine alınmıştır.

⁴ Resmi Gazete 30 Aralık 2007, S. 26742

Avrupa Birliği KDV Sisteminde, tıp ve veterinerlik amaçlarına yönelik olarak hastalıkların önlenmesi ve tedavi amaçlı kullanılan ilaçlar, tıbbi ekipmanlar, özürllülerin özel kullanımına mahsus araçlar, bunların tamirleri ve arabalardaki bebek koltukları ile doktorlar ve diş hekimlerince ve kaplıca tedavisi kapsamında sunulan hizmetler sağlık kapsamı altında indirimli oran listesine alınmıştır. Kamp alanları ve karavan parklarının kiralanması dahil olmak üzere otel ve benzerlerince sunulan konaklama hizmetleri, yolcuların ve bunların beraberindeki bagajların taşınması, cadde temizliği, çöp toplanması ve atık işleme kapsamında sunulan hizmetler ise dinlenme, ulaşım ve temizlik kapsamı altında indirimli oranlar listesine alınmıştır. Avrupa Birliği KDV Sisteminde indirimli oran uygulanabilecek mal ve hizmetlerin gıda, sağlık, ulaşım, eğitim ve kültür, barınma ve dinlenme, spor ve temizlik başlıkları altında toplandığı görölmektedir. Bunu asgari yaşam düzeyi sağlama anlamında sosyal devletin bir mozaiği olarak değerlendirmek mümkündür.

Kanunumuzun indirimli oranlar listelerinde ise sağlık, dinlenme, ulaşım ve temizlik kategorileri yer almamaktadır (Soydan, 2001: 82-83). Üye devletlerde en düşük oran uygulaması ise, Altıncı Direktifin 28. maddesindeki geçiş hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Altıncı Direktif'e göre üye ölkelerin 1.1.1991 tarihi itibariyle H ekinde yer alsın almasın; bazı mal ve hizmetlere indirilmiş oran için getirilen asgari oranın altında bir oran uygulamaları halinde, bu ölkelere söz konusu mal ve hizmetlere ilişkin uygulanan en düşük oranı geçiş dönemi boyunca muhafaza etme hakkı tanınmıştır (6. Direktif md. 28/2/a). İndirimli oran uygulamalarına ilişkin olarak geçiş düzenlemelerinde yer alan diğer hükümler şunlardır; 1.1.1993 tarihli itibari ile restoran hizmetlerine, çocuk giysi ve ayakkabısı ile konutlara indirilmiş oran uygulayan üye ölkeler, bu teslim ve hizmetlere indirilmiş oranlar uygulamaya devam edebileceklerdir (Md. 28,2,d). Ayrıca, 6. Direktifte, 1.1.1991 tarihi itibari ile H ekinde belirtilmeyen mal ve hizmet teslimlerine indirilmiş oran uygulayan üye ölkelerin, söz konusu teslimlere % 12'den düşük olmamak şartıyla indirilmiş oran uygulayabilecekleri hükme bağlanmıştır (md. 28,2,e).

Direktifte, elektrik ve doğalgaz teslimlerine ilişkin özel hükümlere yer verilmiştir. Buna göre, haksız rekabete yol açıp açmayacağı hakkında karar vermesi için Komisyonun önceden bilgilendirilmesi şartıyla üye ölkeler. Elektrik ve doğalgaz teslimlerine indirilmiş oranlar uygulayabileceklerdir. Komisyon üç ay içinde karar

vermemişse, uygulamanın haksız rekabete yol açmayacağı varsayılır.⁵ Ayrıca, üye ülkelerin, sanat eserlerinin, koleksiyon parçalarının ve antikaların ithalatına da indirimli oran uygulayabilecekleri ve bu oranın ülke içinde benzer mal teslimlerine uygulanan oran olacağı ifade edilmiştir.⁶ Ülkemizin, KDV Kanununda yapılacak değişikliklerle ikinci el mallara, antikalara, sanat eserlerine ve koleksiyon parçalarına uygulanabilir özel düzenlemeler getiren 14 Şubat 1994 tarih ve 94/5/EC sayılı Direktife müzakere sürecinde uyum sağlayacağı vaadi Türkiye'nin 2003 yılı Ulusal Programında belirtilmiştir. Altıncı Direktifte, indirimli oranların KDV sisteminin esas olan indirim mekanizmasının işlevini aksatmayacak şekilde belirlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. İndirilmiş oranlar, yüklenilen KDV'nin tamamının normal olarak indirilmesine olanak sağlayacak büyüklükte olmalıdır (md. 12/4). Bu ifadeden, sıfır-oran uygulamasının ilke olarak KDV Sistemi ile uyumsuz olduğu sonucu da çıkmaktadır. Çünkü sıfır oranlı mal ve hizmetlerin alımlarında ödenen KDV'nin indirimine izin verilmesi büyük miktarda KDV iadelerine sebep olacaktır. Oysa Topluluğun kendi kaynaklarının bundan etkilenmemesi gerekir (Fantorini, Uzeltürk, 2001: 25).

2.1.3. KDV'den İstisna Olan İşlemlerin Karşılaştırılması

Bu bölümde öncelikle Türk KDV Sistemi'nde yer alan istisnalar üzerinde durulmuş, sonrada AB'de uygulanan KDV Sistemi'ndeki istisnalar ile karşılaştırma yapılmıştır.

2.1.3.1. Türk KDV Kanununda Yer Alan İstisnalar

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu, KDV istisnalarını 7 ayrı grup içinde toplamıştır (KDVK, m. 11–19). Bu istisnalar ayrıntıya girilmeden aşağıda ana hatlarıyla açıklanmaktadır.

2.1.3.1.1. İhracat İstisnası (KDVK m.11)

- İhracat teslimleri ve

⁵ Bu hüküm 92/77 no.lu Direktifin 1(1) Maddesi ile getirilmiştir.

⁶ Bu hüküm 94/5 no.lu Direktifin 1(2) maddesi ile eklenmiştir.

- Bu teslimlere ilişkin hizmetler ile
- Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Bu Durum Varış Ülkesinde Vergilendirme Prensibi'nin doğal bir sonucudur.

2.1.3.1.2. Hava ve Deniz Tasıma Araçlarıyla Petrol Aramalarında İstisna (KDV m.13)

Bu çerçevede mükelleflere işletmelerinde kullanacakları; Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların bakımı ve onarımı hizmetleri,

- Aynı madde, deniz ve hava taşıtları için, liman ve hava alanlarında yapılan hizmetleri,.
- Ayrıca, petrol arama faaliyetlerini yürütenlere yapılan hizmetler ve mal teslimleri de vergiden müstesnadır.

2.1.3.1.3. Taşımacılık İstisnası (KDV m.14)

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan; deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan tüm taşımacılık işleri bu istisnanın kapsamına girmektedir. İstisna, yabancı taşıma şirketleri için de uygulanmaktadır. Ancak bu işletmeler açısından karşılıklılık şartı aranmaktadır.

2.1.3.1.4. Diplomatik İstisnalar (KDV m.15)

Karşılıklı olmak şartıyla yabancı ülkelerin; Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergi dışında tutulmuştur.

2.1.3.1.5. İthalat istisnası (KDV m.16)

İthalat istisnasından faydalanan mal ve hizmetler şunlardır:

- Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,
- Gümrük Kanununun ilgili maddelerine göre, gümrük vergisinden muaf ve müstesna olarak ithal edilen eşya,⁷
- Transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetlerdir.

2.1.3.1.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar (KDVK m.17)

Kanunun 17. maddesinde düzenlenen bu istisnalar; kültür ve eğitim, sosyal ve askeri amaç taşıyan istisnalardır.

Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan istisnadan; Genel ve Katma bütçeli daireler, Belediyeler, Köyler, Üniversiteler, Döner sermayeli kuruluşlar gibi Kamu idaresi, kurumu veya kamu menfaatine çalışan kuruluşlar yararlanabilir. Bu kuruluşların:

- İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,
- Tiyatro, konser salonu, kütüphane vb. ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle yaptıkları kültür ve eğitim faaliyetlerini ilgilendiren teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Sosyal amaçlı istisnalardan da, yukarıda sözünü ettiğimiz kamu kurum ve kuruluşları yararlanmaktadır. Bu kurum ve kuruluşların; hastane, dispanser, öğrenci yurtları, huzurevleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri, vergiden istisna edilmiştir. Bu kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetler de vergi konusu dışına çıkarılmıştır.

Sosyal amaç taşıyan istisnalara bir başka örnek olarak, konut yapı kooperatiflerinin, inşaatın tamamlanmasından sonra, üyelerine yaptıkları konut teslimleri verilebilir (KDVK, m. 17/4-k).

Askeri amaç taşıyan İstisna da, askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler. Bu istisnaya göre, bir askeri

⁷ Gümrük Kanununun 119. maddesinde, vergiyi teminata bağlamak suretiyle Türkiye'ye geçici olarak ithal edilmesi mümkün olan yabancı eşyalar 13 bent halinde sayılmıştır;

fabrikanın, Ordunun herhangi bir birimine yaptığı silah, askeri araç vs. teslimleri vergi dışında kalmaktadır. Teslimin askeri kuruluşlar yerine, özel kişilere yapılması durumu ise vergiye tabidir.

2.1.3.1.7. Diğer İstisnalar (KDVK m.17)

Kanunun 17. maddesinin 4. bendinde sayılan diğer istisnalara, aşağıdaki örneği verebiliriz:

Gelir Vergisi Kanununa göre deftere tabi olmayan basit usulde vergilendirilen mükellefler (bunlar kendileri istedikleri takdirde KDV mükellefiyeti başlatabilirler), vergiden muaf esnaf, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçi ve vergiden muaf serbest meslek kazancı sahiplerinin yaptıkları teslim ve hizmetler, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayri menkullerin kiraya verilmesi, Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler, külçe altın, döviz, pul, para, hisse senedi ve tahvil teslimleri.

2.1.3.2. Türkiye ile AB KDV İstisnalar Sisteminin Karşılaştırılması

Bazı teslimlerin, hizmetlerin KDV dışında tutulması ya tam olmakta ya da kısmi olmaktadır. Tam istisnada, mal ve hizmetin son teslim aşaması vergiye tabi tutulmadığı gibi, daha önceki aşamalarda bünyeye girmiş olan KDV'ler de iade edilmektedir. Bu şekilde, bu tür istisnaya konu olan ürünlerin bünyesindeki KDV, nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar sıfıra inmektedir.⁸

Tam istisnaya örnek olarak; Türkiye'de ve Avrupa Birliğinde uygulanan ihracat, taşımacılık, diplomatik istisnalar ile Türkiye'de uygulanan araçlar ve petrol aramaları istisnasını verebiliriz (Türk KDVK, m. 32; 6. Direktif: m.17/3, b, c).

Kısmi istisna uygulamasında ise, belirli mal ve hizmetlerden, sadece istisnanın uygulandığı aşamada vergi alınmamaktadır. Daha önce malın veya hizmetin bünyesine

⁸ Bu istisnalar; indirimli istisna, sıfır oranlı istisna, ön vergi indirimli istisna veya mutlak istisna diye de anılmaktadır.

girmiş olan KDV'nin ise, indirim veya iade yoluyla geri verilmesi söz konusu olmamaktadır.⁹

Kısmi istisnaya örnek olarak, Türkiye'den sosyal ve askeri istisnalar ve konut yapı kooperatiflerindeki konut teslimleri verilebilir.

AB'de ise, 6. Direktifin 13. maddesi A Bendinde yer alan sosyal karakterli istisnalar kısmi istisna şeklinde düzenlenmiştir. Örneğin, yukarıda ülke içinde uygulanan istisnalar başlığı altında açıklanan; bazı sağlık hizmetleri, eğitim, kültür, sosyal güvenlik amaçlı bazı teslim ve hizmetler, posta hizmetleri bu grupta yer almaktadır.

Kısmi istisna uygulamasında, daha önceki aşamalarda alınan vergiler; ürünün bünyesinde kalmaktadır. Yani indirilemeyen KDV, fiyatın içinde alıcılara yansıtılmaktadır.¹⁰

Avrupa Birliği KDV uygulamasında yer alan, ancak Türk Katma Değer Vergisi uygulamasında yer verilmeyen istisnalar şunlardır:

- Resmi posta idarelerinin hizmetleri ve kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri, Katma Değer Vergisi Kanunumuzun 1. maddesinde (bent 3, a) KDV'nin konusu içine alınmıştır. Bu şekilde, örneğin posta pulu satışları KDV'ye tabi olmaktadır. Oysa 6. Direktif, resmi posta idarelerinin hizmetleri ile ticari nitelikte olmamak şartıyla, kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetlerini vergiden istisna etmiştir (Bkz. 6. Direktif, m. 13, A, 1, a ve m. 13, A,1,q.).
- Kamu yararına çalışan hastaneler ve benzeri kuruluşlar tarafından ifa edilen tıbbi teşhis ve tedaviler, bunlara bağlı bakım, ameliyat ve diğer hizmetler KDV'den istisna edilmiştir (6. Direktif, m. 13. A, 1, b).

⁹ Kısmi istisna uygulaması bu özelliğiyle, bazı durumlarda işletmelere yarar yerine zarar verdiği için, onlara vergiye tabi olmayı isteme hakkı verilmiştir. (İstisnadan vazgeçme hakkı). Bu istisnadan vazgeçenler, daha önceki aşamada ödedikleri vergileri indirebilme imkanına kavuşmaktadırlar. İstisnadan vazgeçme hakkı; Türk KDVK' da bazı istisnalar dışında tüm konuları kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. (Bkz. KDVK m.18)

¹⁰ Bu tür istisnalar, indirimsiz veya ön vergi indirimsiz istisna diye de anılmaktadır.

- Müşterek bahis ve piyango tertiplenmesi, Türk KDVK’ da vergiye tabi kılınmıştır. (m. 1, bent 3, b) Bu tip faaliyetler AB’de, üye devletlerin belirleyecekleri şartlarda ve sınırlarda vergiden istisna edilmiştir (6. Direktif, m. 13, B, f).
- Kamu yararının ön planda olduğu müze, hayvanat bahçesi gibi kuruluşlarının hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.
- AB’de sağlık alanındaki bazı hizmetler ve teslimler de KDV dışında bırakılmıştır. Bu tür hizmet ve teslimlere yaralıların ve hastaların taşınması hizmetleri, hastaneye yatırılma ve buna bağlı olarak uygulanan tedaviler, insana ait organ, kan ve süt teslimleri, diş teknisyenliği mesleği çerçevesinde ifa edilen hizmet teslimleri ile diş hekimliği ve diş teknisyenliği mesleği çerçevesinde ifa edilen diş protez teslimleri örnek olarak gösterilebilir.

Bu istisnaların hukuki dayanağı da, 6. Direktifin 13. maddesinde yer almaktadır.

Türkiye uygulamasında bu tip teslim ve hizmetler, 17. maddenin 2, a bendinde sayılan bazı kamu kuruluşları dışında, ticari faaliyet olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi uygulamasında yer almayan ancak Türk KDV’sinin kabul ettiği bazı istisnalar ise şunlardır:

- Demiryolu taşıma araçları teslimleri (KDVK, m. 13, a),
- Askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler istisnası (KDVK, m. 17, 3),
- Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna (KDVK m. 13, c),
- Deniz ve hava taşıma araçları teslimleri istisnası; (Bu istisnaya 6. Direktifte de yer verilmiştir. Ancak, 6. Direktifteki çerçeve oldukça sınırlı tutulmuştur (Bkz. M. 15, bent 4, 5, 6). Türk KDVK ise, bu istisnanın sınırlarını özel spor teknelerini ve uçaklarını da içine alacak şekilde geniş tutmuştur (m. 13, a, b,). Bu farklılık, aynı araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler açısından da geçerliliğini korumaktadır (Heper, 2003: 29-31).

Yapılan karşılaştırmada; AB KDV istisnalarının daha çok sosyal ve kültürel amaçlarda yoğunlaştığını, Türk KDV istisnalarının ise, ekonomik ve askeri amaçlarda

yoğunlaştığını ortaya koymaktadır. Diğer taraftan Türk Katma Değer Vergisi uygulamasında istisnalar, genellikle kamu kuruluşlarına yönelik olarak getirilmişlerdir. AB’de ise, özel kuruluş-kamu kuruluşu ayırımından çok, istisna edilecek konu ön plana çıkarılmıştır.

2.1.3.2.1. İndirim Hakkı Bulunmayan İstisnaların Karşılaştırılması

İndirim hakkı olmayan istisnalar kısmi istisnalar olarak da adlandırılır ve bunlardan ilki kamu yararına belli faaliyetlere tanınan istisnalardır. Direktif hükümlerine göre:

- Kamu posta hizmetleri ve bu hizmetlere bağlı olarak yapılan mal teslimleri (yolcu taşımacılığı ve telekomünikasyon hizmetleri hariç)¹¹ (Md. 13, A,1,a),
- Kamu hukukuna göre yönetilen kurumlar tarafından yapılan tıbbi bakım işleri veya hastaneler, tıbbi bakım ve teşhis merkezleri ve benzer nitelikteki kuruluşların faaliyetleri (Md.13, A, 1, b),
- Tıbbi ve para medikal mesleklerin bakım hizmetleri (Md. 13, A,1, c),
- İnsanın kan, süt ve organlarının teslimleri (Md.13, A, 1, d),
- Diş doktoru ve teknisyenlerince yapılan protez teslimleri (Md.13 A, 1, e),
- Yaşlı bakımevleri de dahil olmak üzere, refah ve sosyal güvenlik çalışmalarına yakından bağlı olarak kamu ya da kamu yararına sayılan kuruluşlara sunulan mal ve hizmetler (Md.13, A, 1, g),
- Kamu hukukuna göre yönetilen kurumlar veya devletçe tanınan organizasyonlar tarafından sağlanan, çocukların ve gençlerin korunmasına yakından bağlı mal ve hizmetlerin teslimi (Md.13 A, 1, h),
- Eğitim ve kültür amacıyla faaliyette bulunan kamu kuruluşları ile aynı amacı taşıdığı devletçe kabul edilen kuruluşlarca yapılan, çocukların ve gençlerin

¹¹ Posta hizmetlerine ilişkin ilk düzenlemeyi yapan 97/67/EC No’ lu direktiften sonra, 07.02.2002 tarihinde nitelikli hizmet ve düşük fiyatların hüküm sürdüğü rekabetçi bir piyasanın amaçlandığı posta hizmetlerine ilişkin bir ECOFIN Kararı kabul edilmiştir. Bu karar, üye devletlerin posta hizmetleri piyasasını kademeli ve kontrollü olarak 2003’ten 2006’ya kadar rekabete açmalarını öngörmekte ve posta hizmetlerinde iç piyasanın tamamlanmasına ilişkin olarak atılması gereken sonraki adımları tanımlamaktadır.

eğitimine, meslek edindirmeye yönelik faaliyetler ile bu faaliyetlere bağlı olarak sunulan mal ve hizmetler (Md.13 A, 1, i),

- Okul ve niversite eğitimine yönelik olarak öğretmenlerce sunulan özel ders verme hizmetleri (Md.13A (1) (j)),
- Dini ve felsefi kuruluşların görevlilerince sunulan ve refah, sosyal güvenlik, eğitim, çocukların ve genli ruhani gelişmeye yönelik belli teslimler (Md.13A(1)(k)),
- Kâr amacı taşımayan ticaret birlikleri ile politik, sendikal, dini milli, felsefi, insani amaçlı veya sivil nitelikli kuruluşların, belli bir aidat karşılığı üyelerinin yararına sundukları mal ve hizmetler (Md.13A (1)(I)),
- Kâr amacı taşımayan kuruluşlarca spor ve beden eğitimi faaliyetlerine ilişkin olarak bu faaliyetlere katılanlara sunulan belli hizmetler(Md.13A (1)(m)),
- Kültürel amaçlı kuruluşlar tarafından amaçlarına bağlı olarak sunulan mal ve hizmetler (Md.13A(1)(n)),
- Yetki verilen kuruluşlarca hasta ve yaralıların bu amaca uygun araçlarla taşınması hizmetleri (Md. 13A (1)(p)),
- Devlet radyo ve televizyon kurumlarının ticari nitelikte olmayan faaliyetleri vergiden istisnadır (Md. 13A (1)(q)) kısmi istisna kapsamındadır.

Kanunumuzda ise (KDVK Md. 1/3-a), PTT İdaresi tarafından yapılan posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler verginin konusuna girmektedir. Posta pulları da KDV'den istisna edilmemiştir (Karabacak, 2006: 203).

Üniversite ve yüksek okullar ile 08.06.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve ğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları vergiden müstesnadır.

Kanunda sayılan kuruluşlar; hastane, nekahethane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajın

laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhanelere, bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi vergiden müstesnadır.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler de vergiden müstesna kılınmıştır.

KDVK Md. 17/4-s hükmü uyarınca özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç gereç ve özel bilgisayar programları istisnaya tabidir.

Kanunumuz ise (KDVK Md.1/a), Radyo Televizyon İdaresi tarafından yapılan radyo ve televizyon hizmetleri vergiye tabidir. Bu istisnalar kamu yararına yönelik olarak belirli faaliyetlere tanınan istisnalar grubuna girmektedir.

Üye ülkelerce özel kuruluşlara da tanınabilen istisnalar ise; hastane ve tıbbi bakım işleri veya hastaneler, tıbbi bakım ve teşhis merkezleri ve benzer nitelikteki kuruluşların faaliyetleriyle bu faaliyetlere bağlı olarak sunulan mal ve hizmetler; kâr amacı taşımayan ticaret birlikleri, politik, sendikal, dini, milli, felsefi, insani amaçlı veya sivil nitelikli kuruluşların, üyelerine belli bir aidat karşılığı sundukları amaçlarına yakından bağlı mal ve hizmetler, kâr amacı taşımayan kuruluşlarca spor ve beden eğitimi faaliyetlerine ilişkin olarak bu faaliyetlere katılanlara sunulan belli hizmetler; kültürel amaçlı kuruluşlar tarafından amaçlarına bağlı olarak sunulan mal ve hizmetler (Md.13A(2)).

Kâr elde etme amacında olmayacaklar, fakat herhangi bir şekilde elde edilen kârı dağıtmayıp bunu faaliyetlerinin sürdürülmesine veya geliştirilmesine ayıracaklardır. Faaliyet sonuçlarından menfaat elde etmeyen kişiler tarafından gönüllü olarak yönetileceklerdir.

Kamu mercilerince onaylanan veya kamu mercilerince onaylanmış tutarları geçmeyen fiyatlar uygulayacaklar ya da onaya tabi olmayan hizmetleri için KDV'ye tabi ticari kuruluşlarca ifa edilen benzeri hizmetler için konulan fiyatlardan daha düşük fiyatlar uygulayacaklardır. İlgili hizmetlere tanınan istisnalar, KDV'ye tabi ticari işletmeler aleyhine haksız rekabet yaratmayacak şekilde uygulanacaktır. Eğer amaç, KDV yükümlüsü ticari kuruluşlarla doğrudan rekabet eden faaliyetleri yürütmek suretiyle kuruluşa ek gelir sağlamaksa, yukarıdaki paragrafta sözü edilen mal teslimi ve hizmet ifalarına istisna tanınmayacaktır. Kanunumuzda(KDV Md.17/1), sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalardan faydalanacak kurum ve kuruluşlar sayılmıştır. Bunlar haricinde belirli koşullar altında istisna uygulayabilecek özel nitelikteki kurum ve kuruluşlara ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

İndirim hakkı tanınmayan diğer bir istisna grubu da altıncı Direktifte sıralanan “diğer istisnalar” dır. (Md.13/B. Bu başlık altında aşağıdaki istisna hükümlerine yer verilmiştir:

- Sigorta ve reasürans işlemleri,
- Kredi verilmesi ve kredinin, veren tarafından yönetimi, kredi teminatı işlemleri ve krediyi veren tarafından kredi teminatlarının yönetimi, borçların tahsili ile alacaklarının tahsilinin devri (factoring) işlemleri hariç olmak üzere vadeli ve vadesiz mevduat hesaplarına, ödeme, transfer, borç çek ve diğer enstrümanlara ilişkin işlemler, koleksiyon konusu olanlar hariç olmak üzere ödeme aracı olarak kullanılan tedavüldeki kağıt ve madeni paralarla ilgili işlemler, yönetimi ve saklanması hariç olmak üzere hisse senedi, borç senedi ve diğer menkul kıymetlere ilişkin hizmetler, üye devletlerce tanımlan olmak üzere hisse senedi, borç senedi ve diğer menkul kıymetlere ilişkin hizmetler, üye devletlerce tanımlanan l yatırım fonlarının yönetimi,

Üye ülkeler, müşteri Topluluk dışında yerleşik ise veya bu işlemler Topluluk dışında bir ülkeye ihracı planlanan mallarla doğrudan bağlantılı olduğu zaman, yukarıdaki ilk iki madde (sigorta ve bankacılık işlemleri) gereğince istisna edilen işlemlere ilişkin olarak KDV'de iade ya da indirim hakkını tanıyabileceklerdir.

Ancak, gayrimenkuller üzerindeki belirli hak ve menfaatlara, sahibine gayrimenkuller üzerinde kullanım hakkı tanıyan aynı haklara ve sahibine

gayrimenkuller ya da bunların kısımları üzerinde fiilen veya hukuken mülkiyet ya da kullanım hakkı sağlayan hisseler veya hisse yerine geçebilen hak ve menfaatlara ilişkin işlemler istisna kapsamında değildir.

Altıncı Direktif uyarınca gayrimenkullerin kiraya verilmesi istisna kapsamındadır (Md.13/B-b). Ancak, otelcilik ya da kamp yerleri dahil olmak üzere benzeri sektörlerde sunulan konaklama hizmetleri, taşıtlar için park alanlarının kiralanması, sabit ekipman ve makinelerin kiralanması ve kasaların kiralanması işlemleri istisna kapsamında değildir (Karabacak, 2006: 202).

Avrupa Birliği KDV sisteminde gayrimenkullerin kiraya verilmesinin vergiden istisna kılındığı ifade edilmektedir Kanunumuzda ise (KDVK Md. 17/4-d), bu konuya ilişkin olarak daha sınırlı bir hükme yer verilmiş ve iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Altıncı Direktif uyarınca, posta hizmetlerinde kullanılan posta pulları ve benzeri diğer pulların teslimi vergiden istisnadır (Md. 13 (B)(e)). Kanunumuzda ise damga pulu vergiden istisna tutulmakta ancak posta pulunun teslimi vergilendirilmektedir (KDVK Md.17/4-g).

Üye devletlerin belirleyeceği şartlar dahilinde müşterek bahis, piyango ve diğer tür şans oyunları ile ilgili teslimler vergiden istisnadır (Md.13(B)(f). Kanunumuzda ise spor-toto oynanması, piyango tertiplenmesi, at yarışları ile diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi ve oynanması vergiye tabidir (KDVK Md. 1/3-b). Üye ülkelerin belirleyecekleri sınırlar ve şartlar dahilinde her türlü müşterek bahis, şans ve kumar oyunlarının KDV'den istisna tutulmasına ilişkin, Altıncı Konsey Direktifinin 13(B)(f) maddesine uyum sağlanması hususu, ülkemizin Ulusal Programında, vergilendirme başlığı altında, müzakere sürecinde uyum sağlanması öngörülen bir alan olarak belirtilmiştir. Bununla beraber Kanunumuz uyarınca, Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile Milli Piyango idaresi Genel Müdürlüğüne düzenlenen piyango, sayısal loto, hemen kazan ve benzeri oyunların tertiplenmesi veya oynanması vergiden muaftır (KDVK Md. 17/4-f).

AB'6.Direktif'te md.13. B, g, h bendi uyarınca binalar ile bunların kısımlarının ve üstünde durdukları arsaların ve üzerinde inşa olmayan arazilerin teslimleri vergiden istisnadır.¹² Kanunumuzda ise bina, arsa, arazi teslimlerine ilişkin istisna hükmü daha

¹² Altıncı Direktif md. 4 (3) (a,b)'de tanımlanan bina ve araziler hariç tutulmuştur.

dar kapsamlıdır. Buna göre, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri vergiden istisnadır (KDVK md.17/4-k).

Altıncı Direktifte üye devletlerin belli durumlarda isteğe bağlı mükellefiyet tesis edebilecekleri ifade edilmiştir (Md. 13/C). Gayrimenkullerin kiralanması ve leasing; kredi verilmesi ve kredinin, veren tarafından yönetimi; kredi teminatı işlemleri ve krediyi veren tarafından kredi teminatlarının yönetimi; vadeli ve vadesiz mevduat hesaplarına, ödeme, transfer, borç çek ve diğer enstrümanlara ilişkin işlemler (ancak, borçların tahsili ile alacaklarının tahsilinin devri (factoring) işlemleri hariç); koleksiyon konusu olanlar hariç olmak üzere ödeme aracı olarak kullanılan tedavüldeki kağıt ve madeni paralarla ilgili işlemler; devri dahil yönetimi ve saklanması hariç olmak üzere hisse senedi, borç senedi ve diğer menkul kıymetlere ilişkin hizmetler; mallar üzerinde hak tesis eden senetler; ve üye devletlerce tanımlanan özel yatırım fonlarının yönetimi; binalar ile bunların kısımlarının ve üstünde durdukları arsaların, ve üzerinde inşaat olmayan arazilerin teslimlerine ilişkin olarak isteğe bağlı mükellefiyet tesis edilebilmektedir. Mükellefler, sadece bu işlemler için vergilendirilmeyi (dolayısıyla KDV indirimini) seçebilir.

Kanunumuzda isteğe bağlı mükellefiyetin hangi faaliyetleri kapsayacağına ilişkin açık hükümler bulunmamaktadır.

2.1.3.2.2. İndirim Hakkı Bulunan İstisnaların Karşılaştırılması

İndirim hakkı tanıyan istisnalar ağırlıklı olarak ihracat işlemlerinden meydana gelir. İhracat işlemlerinin KDV' den muaf tutulmasının amacı Avrupa Birliği sanayini uluslar arası rakipler karşısında zayıf durumda bırakmamaktır. Üçüncü bir ülkeye ihracat yapan bir Avrupa Birliği şirketi, KDV'yi varış ülkesinde ödemek durumundadır. Şirketin kurulduğu Avrupa Birliği üyesi devlette de KDV uygulanması, söz konusu şirket için çifte KDV ödeme zorunluluğu doğuracak ve bu da şirketlerin üzerine ağır bir yük getirerek rekabet açısından dezavantaj yaratacaktır.

İndirim hakkı tanınan muafiyet sayesinde, üçüncü ülkelere ihracat yapan şirketlerin bu ekonomik yükün altında kalmamaları sağlanır (Fantorini, 2001: 26).

Kanunumuzda da (KDVK 11/1-a), ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslar arası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri istisna kapsamına alınmıştır. Altıncı Direktifte, topluluktan ihracat ve benzeri işlemler ile uluslar arası taşımacılık istisnası başlığı altında aşağıdaki istisna hükümlerine yer verilmiştir (Md.15).

Topluluk dışında bir varış yerine sevk edilen malların teslimi vergiden istisnadır.

Yolcuların şahsi bagajlarında taşınan mal teslimlerine ilişkin istisna hali şu koşullarda uygulanacaktır:

- Yolcu, Topluluk dışında yerleşmiş olmalıdır,
- Mallar, teslimini izleyen 3 ay içinde Topluluk dışında bir varış yerine nakledilmelidir,
- Malların KDV dahil toplam değerinin 175 Euro tutarından fazla olması gerekir. Ancak üye ülkeler bu tutardan daha az değerdeki bir teslimi muaf tutabileceklerdir (Md. 15(2)).

Kanunumuzda, bu konuya ilişkin olarak herhangi bir süre ve miktar sınırlaması yapılmamış ve “Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya benzeri belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunur.” Hükmüne yer verilmiştir (KDÖK Md.11(b)). Ancak, Genel Tebliğler ile yolcu beraberindeki mal istisnasına ilişkin olarak, üç aydan önce yurt dışına çıkarmak ve belli bir tutarı geçmek şartları getirilmiştir (KDVK Genel Teb. 61 ve 73). Bu hüküm itibariyle mevzuatımız ortak KDV sistemi ile uyumludur (Karabacak, 2006: 206-207). Topluluk içinde işlenmek üzere edinilen veya ithal edilen ve hizmeti ifa eden kişi veya ülke içinde yerleşik olmayan müşterisi tarafından veya bunlardan herhangi biri namına Topluluk dışına nakledilen taşınır mallar üzerindeki çeşitli hizmetlerin ifası; belli bazı gemilere yapılan yakıt ve erzak teslimleri; yabancı limanlara bağlı savaş gemileri haricindeki açık deniz gemilerinin teslimi, tamiri, bakımı, kiralanması ve bunlarda bulunan ve kullanılan

ekipmanın-balıkçılık ekipmanı dahil teslimi, kiralanması, tamir ve bakımı vergiden istisnadır.

Ücret karşılığında uluslararası rotalarda iş yapan havayollarınca kullanılan uçakların teslimi, tamiri, bakımı ve kiralanması ile bunlardan bulunan ve kullanılan ekipmanın tamiri, bakımı ve kiralanması ile bu uçaklara yapılan yakıt ve erzak teslimleri vergiden istisnadır (Altıncı Direktif, Art 15(4)-(7)).

Kanunumuzda ise, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler (KDVK Md. 13/a), deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler (KDVK Md.13/b) ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri (KDVK Md. 13/e) vergiden istisna edilmiştir. Görüldüğü üzere Kanunumuzda, demiryolu taşıma araçlarına ilişki gerçekleştirilen teslim ve hizmetler de vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca, Avrupa Birliği KDV Sisteminde istisna hükmü sadece, açık denizlerdeki gemileri ve uluslar arası rotalarda iş yapan havayollarını kapsarken, Kanunumuzda uluslar arası nitelik taşıyan veya taşımayan tüm taşıma araçlarını, özel spor tekneleri de dahil olmak üzere, kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, Kanunumuzda bu istisnanın kapsamı daha geniş tutulmuştur.

AB sisteminde, insani yardım veya eğitim amaçlı kurumlara bu faaliyetlerinin bir parçası olarak Topluluktan ihraç edilmek kaydıyla yapılan mal teslimleri,¹³ Merkez bankalarına yapılan altın teslimleri, istisna kapsamı içerisindedir.

Kanunumuzda, külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taslar, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi vergiden istisnadır (KDVK Md. 17/4-g).¹⁴

¹³ 91/680 No.lu Direktifin 1(17) Maddesi ile “*Topluluktan*” kelimesi “*yurt dışından*” ifadesinin yerine konmuştur.

¹⁴ Bu bent 5228 sayılı Kanunun 15inci maddesiyle değişmiş ve 1.8.2004 tarihinden itibaren yürürlük kazanmıştır.

Yukarıdaki istisna hükümlerinde belirtilen veya Topluluk dışında yürütülen işlemlerle ilgili olarak başka bir şahıs hesabına veya namına hareket eden araçlar ve komisyoncular tarafından sunulan hizmetler vergiden müstesnadır.¹⁵ Direktifte ayrıca, uluslar arası mal trafiğine bağlı özel istisnalar başlığı altında indirim hakkının mevcut olduğu çeşitli istisna hükümlerine yer verilmektedir. (Md.16) Kanunumuzda yukarıda bahsi geçen araçlar ve komisyoncuları doğrudan hedef alan bir istisna hükmü bulunmamaktadır (Karabacak, 2006: 206).

2.1.3.2.3. Banka ve Sigorta Muameleleriyle İlgili İstisnaların Karşılaştırılması

Avrupa Birliği'nde 1990 yılı Temmuz ayından itibaren, banka ve sigortacılık hizmetlerinin serbest dolaşımı sağlanmıştır. Üye ülkelerin bankacılık ve sigortacılık alanında çalışan işletmeleri, artık bir engelle karşılaşmadan, eşit şartlar altında diğer üye ülkelerde faaliyette bulunabilmektedirler. Bu gelişme, banka ve sigorta hizmetleri üzerinden alınan muamele vergilerinin uyumlaştırılmasının önemini bir kat daha artırmıştır. Gerçekten, banka ve sigorta hizmetleri üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmaması durumunda, söz konusu hizmetler üzerinden vergi almayan ve ya düşük oranda vergi alan ülkelerin rekabet üstünlüğü elde etme imkanı doğabilecek, bu konularda adı geçen ülkeler lehine bir ticaret sapması ortaya çıkabilecektir. Bu gerçeği de göz önünde bulunduran 6. Direktif; banka, sigorta ve reasürans şirketlerinin işlemlerinin tamamını KDV'den istisna etmiştir (m. 13 B). Bu istisna, sigorta ve reasürans şirketleri açısından kesin bir özellik taşınmasına rağmen, bankacılık hizmetleri açısından seçimlik bir istisna şeklinde düzenlenmiştir.

Tamamen KDV dışında kalan sigorta işlemleri ile, seçimlik olarak KDV dışında kalan banka hizmetleri üzerinden, 1. baslıkta da açıklandığı gibi başka bazı özel tüketim vergileri alınması yolu açık bırakılmıştır. Ancak uygulamada, banka hizmetleri üye ülkelerde genellikle KDV dışında bırakılmakta ve başka tüketim vergisine de tabi tutulmamaktadır.

Türk KDVK'nda da, banka ve sigorta işlemleri KDV uygulaması dışında bırakılmıştır (md.17). Bu KDV dışında bırakma (istisna uygulaması) 6. Direktifte

¹⁵ 91/680 No.lu Direktifin 1(19) Maddesi ile “Topluluk dışında” ifadesi “madde 3’te tanımlandığı gibi ülke topraklı dışında” ifadesinin yerine konmuştur.

olduğu gibi seçimlik bir uygulama olmayıp, kesin bir düzenlemedir. KDV dışında bırakılan bankacılık ve sigortacılık hizmetleri, bir başka kanun (Gider Vergileri Kanunu) ile düzenlenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusu içine alınmıştır¹⁶.

2.1.3.2.4. İthalat İstisnasının Karşılaştırılması

6.Direktif md.14/1-a uyarınca ülke içindeki teslimleri vergiden istisna edilen malların kesin ithalatı vergiden istisnadır. KDVDK’ da ki karşılığı md.16/a’ da yer almaktadır. Altıncı Direktifte ithalat istisnası konusunda aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir (Md.14).

Mükellef tarafından ülke dahilinde teslimi her koşulda KDV’den istisna edilmiş malların ithali vergiye tabi değildir.

Ortak Gümrük Tarifesinde söz edilen durumlar haricinde gümrük vergilerinden muaf malların ithali de vergiye tabi değildir. Ancak üye devletler, bunun rekabet koşulları üzerinde olumsuz bir etki yaratacağını belirlerlerse, bu istisnayı tanımayabileceklerdir.¹⁷

Gümrük vergilerinden muaf malların ihraç edildikleri ülkede, ihracatçısı tarafından yeniden ithali vergiye tabi değildir.¹⁸ Gümrük vergilerinden muaf malların konsolosluk ve diplomatik düzenlemeler altında ithali; ev sahibi ülkeye tanınan uluslar arası kurumlar ve bu kurumların üyeleri tarafından, bunları kuran uluslar arası anlaşmalar ve merkezleriyle olan anlaşmalarca belirlenmiş sınırlar ve şartlar dahilinde ithal edilen mallar vergiye tabi değildir.

Balıkçılık işletmeleri tarafından yakalanan ve işlenmemiş durumda veya sadece muhafaza işleminden geçen balıkların ilanlara ithali vergiden muaftır.

Merkez bankalarının altın ithali vergiye tabi değildir. Elektrik ve doğalgaz dağıtım sistemi ile gaz ithali vergiye tabi değildir.

¹⁶ Türk Katma Değer Vergisi İstisna uygulaması ile AB sisteminin daha ayrıntılı bir karşılaştırması için ayrıca bkz. Soydan, B. Y. ” Avrupa Birliği Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisinde uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, ulusal program ve Mevzuat,” Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2001, sayı: 154, s. 83-104

¹⁷ Bu paragraf, 91/680 No.lu Direktifin 1(11) Maddesi ile son şeklini almıştır.

¹⁸ Bu cümle, 91/680 No.lu Direktifin 1(11) Maddesi ile son şeklini almıştır.

Kanunumuzda, boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri vergiye tabi değildir (KDVK 17/4-j).

Altınca Direktif, md.11,B,3,b bendi uyarınca, İthal eden üye ülke içindeki ilk varış yerine kadar ödenen hizmet bedellerinin (komisyon, sigorta ve nakliye gibi arızı giderler) matraha dahil edildiği durumlarda, mal ithaline bağlı bu hizmetlerin teslimi md.14,1,i bendi uyarınca vergiden istisna kılınmıştır.

Ülkemizde ise 28.12.2001 kabul tarihli ve 4731 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu, mal ithalatında gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan “diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler” matraha dahil edilmiştir (KDVK md. 21,c). Diğer bir ifadeyle bu Yasayla, mal ithalatına bağlı hizmet teslimleri, tek başlarına hizmet teslimi olarak vergilendirilmediyse, söz konusu bu hizmetler matraha dahil edilecek ve ithalat anında vergilendirilecektir. Böylece, mal ithalatına bağlı hizmetlerin matraha dahil edilmeleri halinde ithalat dolayısıyla saten vergilendirilecek olmalarından dolayı, bu hizmetler tek başlarına vergilendirilmeyecek ve çifte vergilendirme önlenecektir. Bu durumda, mal ithalatına bağlı hizmetlerin vergiden istisna tutulmasına ilişkin hükümleri açısından Kanunumuz Ortak KDV sistemi ile uyumlu hale gelmiştir.¹⁹ Yukarıda değinilen tüm istisnalar, Direktifin 13-16’ncı maddeleri arasında düzenlenen sürekli istisnalardır. Bunların yanında, geçiş hükümlerini içeren Direktifin 28’inci maddesi, geçici istisnalar rejimi getirmiştir. Buna göre üye ülkeler, isterlerse, Direktifin 13-15. maddelerinde yer alan ve Direktifin sonunda bulunan E Listesinde sıralanan bazı faaliyetleri geçiş dönemi boyunca KDV’ye tabi tutmaya devam edebileceklerdir. Ayrıca, Altıncı Direktifi yürürlüğe girdiği tarihte, üye ülkelerce uygulanan istisnalara ilişkin F Listesinde belirtilen faaliyetleri üye devletler geçiş dönemi boyunca vergiden istisna tutmaya devam edebileceklerdir (Md.28,3,a,b- Altıncı Direktif, Ek E ve F). Ancak söz konusu Listelerde yer alan sapmaların büyük bir kısmı, rekabete zarar verdiği düşüncesiyle, 89/465/EEC no’ lu ve 18.07.1989 tarihli Direktifle kaldırılmıştır. Topluluğa katılan bazı ülkelere, katılım anlaşması hükümleri gereğince, belirli bir süre daha listelerde yer alan sapmalara devam etme hakkı tanınmıştır.

¹⁹ Hizmet bellerinin Madde 11(B) (3) (b)’ye göre matraha dahil olduğu durumlarda, mal ithaline bağlı hizmetlerin KDV’den istisna tutulmasına ilişkin, Altıncı Direktifinin 14 (1) (i) maddesine uyum sağlanması hususu, ülkemizin Ulusal Programında, vergilendirme başlığı altında, kısa vadede ele alınması amaçlanan bir alan olarak belirtilmiştir.

Üye Ülkelerde hizmetler açısından istisna uygulamalarına bakılacak olursa, tüm ülkelerin belli bazı hizmetleri istisna kapsamına aldıkları görülmektedir. Standart istisnalar olarak isimlendirilebilecek bu hizmetler, posta hizmetleri, yaralı ve hastaların taşınması, hastane ve tıbbi bakım hizmetleri, insan kan, doku ve organ teslimleri, diş bakımı, eğitim, kâr amacı gütmeyen organizasyonların ticari olmayan faaliyetleri, hayırseverlik kapsamında verilen hizmetler, sportif ve kültürel hizmetler, sigorta ve reasürans, gayrimenkullerin kiralanması, mali hizmetler, piyango, bahis ve talih oyunları, arazi ve binaların teslimi, ve belli bazı para toplama etkinlikleridir (OECD 2001: 13).

Diğer yandan AB ortak KDV sisteminden farklı olarak mevzuatımızda aşağıdaki istisnalara yer verilmiştir.

Kanunumuzda altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler (KDVK Md. 13,c),²⁰ yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (KDVK Md. 13/d), askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler istisna kapsamındadır (KDVK 17/3-a). Ayrıca, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma geliştirme, yazılım, üretim, montaj yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır (KDVK Md. 13/f).²¹

²⁰ Bu bent, 5228 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle değişmiş ve 31.7.2004 tarihinden itibaren yürürlük kazanmıştır.

²¹ Bu bent, 5228 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle eklenmiş ve 1.8.2004 tarihinden itibaren yürürlük kazanmıştır.

2.1.4. KDV'nin İndirimler Yönünden Karşılaştırılması

Avrupa Birliği KDV Sisteminde indirilebilir verginin doğması ile beraber indirim hakkının da doğacağı ifade edilmiştir. Mükellef, mal ve hizmetleri vergiye tabi amaçlarla kullanmak şartıyla, ödemekle yükümlü olduğu vergiden aşağıdakileri indirebilir (md.17-20).

- Kendisine başka bir mükellefçe ülke dahilinde arz edilen mal ve hizmetlere ilişkin olarak ödenmiş veya borçlanılmış KDV,²²
- İthal edilen mallara ilişkin olarak ödenmiş veya borçlanılmış KDV,
- Kanunumuzda da, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri ifade edilmiştir (KDVK md. 29/1-a-b). Dolayısıyla, KDV sistemleri arasında indirim mekanizmasının işleyişi bakımından fark bulunmamaktadır,
- Üretilen, inşa edilen, çıkarılan, işlenen, satın alınan veya ithal edilen ve başka bir mükelleften edinilmesi durumunda üzerindeki KDV tamamen indirilemeyecek olan malların mükellefçe işletme amaçları ile ilgili kullanımının teslim sayılması halinde ödenen KDV (md. 5/7-a),
- Üye devletlerin, mükellefin kendi işletmesine ait amaçlarla yaptığı hizmeti, söz konusu hizmetin başka bir mükellefçe sağlanması halinde buna ilişkin KDV'nin tamamen indirilemeyeceği durumlarda, hizmet ifası saymaları halinde, bu hizmete ait ödenen KDV (md.6/3),
- Kanunumuzda, vergiye tabi malların alımlarında ödenen KDV'nin indirilebildiği genel rejimin yanında indirim hakkı bulunan ve bulunmayan istisna hükümlerine yer verilmiştir. Ancak, başka bir mükelleften edinilmesi durumunda üzerindeki KDV'si tamamen indirilemeyecek olan mal ve hizmetlere ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

²² Bu paragraf, 95/7 No.lu Direktifin 1(10) maddesi ile değiştirilerek son şeklini almıştır.

- Başka bir üye ülkeye işletmenin kuruluş için mükellef tarafından ithal edilen veya malların edinildiği, satın alındığı, işlendiği, üretildiği başka bir üye devletten, vergiye tabi kişi veya adına hareket eden tarafından malların naklinin yapılarak işletmesinde kullanımı halinde ödenmesi gereken KDV (Md. 28/ a-6),²³

Avrupa Birliği KDV Sisteminde, indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, KDV'nin sadece indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden oranının indirilebileceği ve bu oranın, ayrıntılı olan açıklanan "indirilebilir oran hesabına" göre saptanacağı belirtilmiştir. Direktifte ayrıca geçici oran konusu da açıklanmıştır. Bu tür işlemlerin bulunmaması veya bunların tutarının önemsiz olması halinde indirim oranı mükellef tarafından, vergi idaresinin gözetimi altında, geçici olarak tahminen belirlenecektir. Bu geçici orana dayanarak yapılan indirimler, sonraki yıl nihai oran belirlendiğinde düzenlenecektir (Md. 17(5), Md. 19).

Kanunumuzda da indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı ifade edilmiştir (KDVK Md. 33). Ancak, Kanunumuzda, indirilebilir oran hesabı ve geçici oran konusunda açıklamalara yer verilmeyip, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu ifade edilmiştir.

Altıncı Direktif uyarınca, mükellefin iş harcamalarıyla ilgisi kesin olmayan lüks mallara, eğlence ve ağırlama gibi giderlere ait KDV hiçbir şekilde indirim konusu yapılamayacaktır. İndirim hakkı tanınmayan istisnaya tabi işlemlerin yapılması veya işletme mallarının, işletme sahibi ve personelinin özel işlerinde kullanımı da indirim konusu olamaz. Kanunumuzda, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği ifade edilmiştir (KDVK Md. 30).²⁴ Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, kanunen kabul edilmeyen giderler, işle ilgili bulunmayan ve bu nedenle gider yazılması mümkün olmayan (özel ziyafet vb.) türde işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalardır

²³ Bu hüküm, 92/111 No.lu Direktifin 1(10) Maddesi ile eklenmiştir.

²⁴ Kanunen kabul edilmeyen giderler için bkz GVK. Md. 41 ve KVK. Md. 15

(Kızılot, 1998: 1592). Avrupa Birliği KDV Sisteminde, her üye devletin, konjonktürel ekonomik sebeplerle, yatırım mallarının tamamının ya da bir kısmını veya diğer malları indirim mekanizmasının tamamen veya kısmen dışında tutabilecekleri ve rekabet eşitliğini korumak ve sürdürmek amacıyla üye devletlerin, indirim yapılmasını yasaklamak yerine, mükelleflere üretilen, ülkede satın alınan veya ithal edilen malları, benzer malların edinilmesinde yüklenecek olan KDV'yi geçmeyecek şekilde vergilendirebilecekleri açıkça ifade edilmiştir (Md 17(7)).

Kanunumuzda ise bu konulara ilişkin olarak açık hükümler bulunmamaktadır. Ayrıca, Avrupa Birliği KDV Sisteminde indirimde düzeltme konusu oldukça ayırtılı olarak ele alınmış ve yatırım malları ve yatırım malları olarak edinile gayrimenkulle ilişkin düzeltme hükümlerin de ye verilmiştir (Md. 20). Kanunumuzda ise bu konu daha genel ele alınmış ve çeşitli sebeplerle matrahta değişikliğin meydana gelmesi durumunda, vergiye tabi işlemleri yapmış olan ve bu işlemlere muhatap ola mükelleflerin, değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde gerekli düzenlemeleri yapacakları ifade edilmiştir (KDVK Md. 35).

2.1.5. KDV'nin İadeleri Yönünden Karşılaştırılması

Altıncı Direktif uyarınca, mükellef, bir vergilendirme döneminde mal teslimleri ve hizmet ifaları üzerinden hesaplanan toplam KDV miktarından, aynı dönem içerisinde indirim hakkı doğan ve indirilebilir nitelikteki toplam vergi miktarını çıkararak indirim yapacaktır. Bir vergilendirme dönemi içinde izin verilen indirim miktarının, hesaplanan vergi miktarından fazla olması durumunda, üye devletler belirleyecekleri koşullar altında fazla miktarı iade edebilir ya da bir sonraki döneme devredebilirler. Ayrıca üye devletler söz konusu fazla miktarı önemli görmedikleri takdirde, iade veya sonraki döneme aktarmayı reddedebilirler (Md. 18/4).

Kanunumuzda bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez ancak Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim

borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir (KDVK Md. 29/2).²⁵

Altıncı Direktifte, Üye ülkelerin, ithal eden üye ülke içindeki ilk varış yerine kadar ödenen hizmet bedelleri; komisyon, sigorta ve nakliye gibi arızı giderler, matraha dahil edildiği durumlarda (md. 11/B,3,b), mal ithaline bağlı bu hizmetlerin teslimine (md. 14/1,i), “Topluluktan ihracat ve benzeri işlemler ile uluslar arası taşımacılık istisnası” başlığı altındaki istisnalara (Md. 15), “uluslar arası mal trafiğine bağlı özel istisnalar” başlığı altındaki istisnalara (Md. 16/1,B,C,D)²⁶ ve Müşteri Topluluk dışında yerleşik ise veya bu işlemler Topluluk dışında bir ülkeye ihracı planlanan mallarla doğrudan bağlantılı olması halinde, Madde 13/ B, a ve d, 1ve 5. paragraflar uyarınca istisna edilen banka ve sigortacılık işlemlerine ilişkin KDV’ de iade ya da indirim hakkını tanıyabilecekleri ifade edilmiştir (md.17/3,a,b,c).

Kanunumuza göre, ihracat istisnası (KDVK. md.11-12), araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna (KDVK md. 13), taşımacılık istisnası (KDVK md. 14) ve diplomatik istisnalar (KDVK md. 15) kapsamında, vergiden istisna edilmesi, işlemlerle ilgili, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’nin, ilk aşamada, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV’ den indirilmesi yoluna gidilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, bu işlemleri yapanlara iade olunur (KDVK md. 32). Avrupa Birliği KDV Sistemine kıyasla, ülkemizde tam istisna çatısı altında vergiden istisna edilen işlemlerin daha fazla olduğu görülmektedir. Diğer yandan Kanunumuzda Banka ve sigorta muameleleri vergisi

²⁵ Bu bent 5035 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle değişmiş ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlük kazanmıştır.

²⁶ Madde 13 B (a) ve (de), 1 ila 5’inci paragraflar gereğince istisna edilen işlemler şunlardır: Sigorta ve reasürans işlemleri; kredi verilmesi ve kredinin, veren tarafından yönetimi, kredi teminatı işlemleri ve krediyi veren tarafından kredi teminatlarının yönetimi, borçların tahsili ile alacaklarının tahsilinin devri (factoring) işlemleri hariç olmak üzere vadeli ve vadesiz mevduat hesaplarına yapılan ödeme transfer, borç, çek ve diğer enstrümanlara ilişkin işlemler, koleksiyon konusu olanlar harici olmak üzere ödeme aracı olarak kullanılan tedavüldeki kâğıt ve madeni paralarla ilgili işlemler, yönetimi ve saklanması hariç ve devirleri dahil olmak üzere hisse senedi, borç senedi ve diğer menkul kıymetlere ilişkin hizmetler.

kapsamına gören işlemler ve tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri kısmi istisna kapsamındadır. Diğer bir ifadeyle, bu hizmetlerin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV indirilemez.

Altıncı Direktifte, ev sahibi ülkece tanınan uluslar arası kuruluşlara ve bu kuruluşların üyelerine, bunları kuran uluslar arası anlaşmalar ve merkezleriyle olan anlaşmalarca belirlenmiş sınırlar ve şartlar dahilinde sağlanan teslim ve hizmetlerin vergiden istisna olacağı hükmü yer almaktadır. Bu istisna, malın ülke dışına naklinin yapılmadığı durumlarda ve hizmet ifalarında verginin iadesi yoluyla da uygulanabilecektir (md. 15/10). Kanunumuzda da, uluslar arası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna tutulmuştur (KDVK md. 15 /b). Ancak, Kanunumuzda bu istisnanın vergi iadesi yoluyla da uygulanabileceğine dair bir hüküm yer almamaktadır. Avrupa Birliği KDV Sisteminde üye ülkede yerleşik olmayanlara yapılacak iadelere ilişkin hükümler, esas olarak iki farklı Direktifle düzenlenmiş durumdadır. Bunlardan ilki olan 79/1072/EEC No' lu ve 6 Aralık 1979 tarihli 8. Konsey Direktifi, Toplulukta yerleşik ancak üye devlette yerleşik olmayan vergiye tabi kişilere yapılacak KDV iade esaslarını düzenlemektedir. Direktif uyarınca bir üye devlet, kendi topraklarında yerleşik olmayan mükelleflere, kendi topraklarında yerleşik diğer mükellefler tarafından sağlanan taşınır mallardan veya hizmetlerden ve yerleşik olmayan mükellef tarafından yapılacak ithalattan alınan KDV'yi, söz konusu mal ve hizmetlerin, mükellefin yerleşik olduğu üye devlette vergiye tabi işlemler için kullanılmaları şartıyla iade edebilir (Sekizinci Direktif, Md. 2). Vergi iadesine hak kazanabilmek için vergiye tabi kişi:

- İade talebinde bulunduğu üye ülkede yerleşik olmamalıdır. (yerleşik olduğu üye ülkeden, orada vergiye tabi olduğuna dair bir belge almalıdır.)
- İade talebinde bulunduğu üye devlette mal ve hizmet tesliminde bulunmamalı ve iade talebinde bulunduğu mal ve hizmetleri yerleşik olduğu üye devlette kullanmalıdır. (Mükelleflerin, bulundukları ülke topraklarında yazılı bir beyanname vererek herhangi bir mal veya hizmet satışında bulunmadıklarını belgelendirmeleri gerekir.)

İkinci Direktif olan 86/560/EEC No' lu ve 17 Kasım 1986 tarihli 13. Konsey Direktifi ise, Topluluk sınırları içinde ikamet etmeyen vergiye tabi kişilere yapılacak KDV iade esaslarını düzenlemektedir. Bu esaslar, Toplulukta yerleşik kişilere yapılacak iade esasları ile aynıdır. Üye ülkeler, başvuru süreleri, yetkili makamlar ve asgari tutarlar gibi iade prosedürlerine ilişkin düzenlemelerini belirleyeceklerdir. Toplulukta yerleşik olmayanlara tanınacak iade düzenlemeleri, Toplulukta yerleşik mükelleflere tanınan şartlardan daha iyi şartlar getiremez (13. Direktif, Md. 2-3). Ayrıca iadeler, üçüncü ülkelerle yapılacak anlaşmalar çerçevesinde karşılıklılık esasına göre yapılabilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunumuza, 28.12.2001 kabul tarihli ve 4731 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu, “Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir” hükmünü eklemiştir. (KDVK Md. 11/1-b). Bu düzenleme ile Kanunumuz, ülkede yerleşik olmayanlara yapılacak KDV iadesi bakımından ortak KDV sistemi ile daha uyumlu hale gelmiştir.²⁷

2.2. ORTAK TÜKETİM VERGİSİ OLARAK KDV’NİN TERCİH EDİLMESİNİN NEDENLERİ

Katma Değer Vergisi, toplu muamele vergileri, yayılı muamele vergileri ayrımında, yayılı muamele vergileri grubu içinde yer alır. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), Roma Antlaşması ile kurulduğunda, başlangıçta muamele vergilerinin üye devletlerarası ticareti engellediğini düşünmüştür (Soydan, 2002: 119). Eğer Avrupa Birliği’nde verimli tek bir Pazar olacaksa, vergi tarafsızlığını destekleyen ve ihracat sırasında verginin gerçek fiyatında indirim yapılmasına izin veren tarafsız ve şeffaf, sermaye devrine olanak sağlayan bir vergi sistemi gerekmektedir.

²⁷ Topluluk dışında yerleşik mükelleflere, ilgili üye ülkede yapılan mal ve hizmet teslimi ile ilgili ödenen KDV’nin iade edilmesi ne ilişkin Topluluk mevzuatına uyum sağlanması hususu, ülkemizin Ulusal Programında, vergilendirme başlığı altında, orta vadede ele alınması amaçlanan bir alan olarak belirtilmiştir.

Bilindiği gibi toplu muamele vergisi uygulanan bir sistemde, üretim-dağıtım zincirinin sadece bir halkasından vergi alınır. Bu halka; üretim (fabrika), toptan satış veya perakende satış aşaması olabilir. Bu sistemin sakıncası, vergilemenin yapıldığı aşamada matrahın düşük gösterilerek vergi kaçakçılığına sebep olabilmesinde yatar. Yayılı muamele vergilerinden ciro tipi yayılı muamele vergilerinde üretim zincirinin tüm halkaları vergilenir. Bu sistem de, verginin üzerinden vergi alınması, yani vergi piramidi oluşması sonucunu doğurduğu için sakıncalıdır. Bir aşamada alınan vergi, maliyete girerek bir sonraki aşamaya devrolunmaktadır. Malların üreticiden tüketicinin eline geçinceye kadar var olan her aşaması vergilenir. Yayılı muamele vergisinde, vergi her aşamada tekrarlandığı için, bu vergiler üretimin rasyonelliğini zedeler. Üretim aşamasındaki firmaların birleşmesine neden olur (imalatçı, üretici, toptancı, perakendeci her aşamada ayrı ayrı vergi vermek yerine birleşmeyi tercih eder) ve verginin piramitleşmesine yol açar (verginin piramitleşmesi, yayılı muamele vergisinde ortaya çıkan ve malın vergilendirilmiş kısmının, üst üste birkaç kez vergilendirilmesi neticesinde oluşan aşırı vergileme durumudur. Burada, üst üste her aşamada vergilendirme yapıldığı için, bir vergi birikimi ortaya çıkar. İşte, verginin bu birikimine, “verginin piramitleşmesi” veya “kartopu etkisi” denir (Kalendaroğlu, 2002: 34).

Buna karşın KDV, vergi ve kar piramitleşmesine yol açmaması, maliyet unsuru olmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılar ile alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışması yaratması nedeniyle olumlu nitelik taşımaktadır. KDV uygulamasında, üretim-dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır. Diğer taraftan, işletme girdileri için ödenen vergiler, ödenecek vergiden indirilmekte ve çifte vergilendirme önlenmiş olmaktadır. KDV ise, bir mala her aşamada kazandırılan bu değer üzerinden alınan bir vergidir (Saraçoğlu, 2002: 61). KDV, yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi, vergi piramitleşmesine yol açmaz. Üretici firmaların birleşmesine neden olmaz. KDV bütünleşmiş bir pazarda uygulanan dolaylı vergilerin ortaya çıkartabileceği rekabet eşitsizliklerini önlemektedir. Bu sistemde vergi, ithalatta alınmaktadır. İthal edilen, mala uygulanan oran, hem ithal ürün hem de aynı cinsten yerli ürün için aynı orandır.

Temel amacı, ekonomik birlik çerçevesinde haksız rekabetten arındırılmış bir ortak pazar kurmak olan Roma Antlaşması’nın 93. maddesinde (eski 99), iç pazarın tesisi ve isleyişi için gerekli kabul edilen muamele vergisi (katma değer vergisi), Özel

Tüketim Vergisi (ÖTV) ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırması amacıyla, bazı ortak kuralların oluşturulacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, AET’de ilk aşamada uyumlaştırılmış olan gümrük vergilerinin yanı sıra haksız rekabet ortamlarının önlenmesi amacıyla muamele vergilerinin (katma değer vergilerinin) de uyumuna gidilmiştir. Muamele vergilerinin temel amacı, bir ülke içindeki toplam tüketimin, dolaylı olarak vergilendirmesidir. Bu nedenle, muamele vergisi mükellefi tüketici değil, malı veya hizmeti sunan kişidir. Kişilerin yabancı ülkelere bazı malları vergisiz olarak alıp, ülke içinde vergi ödemediği tüketmelerini ve dolayısıyla haksız rekabet koşullarının oluşmasını önlemek amacıyla, ithal mallara yerli mallardan daha yüksek oranda muamele vergisi uygulaması nedeniyle, bu vergi haksız rekabet koşullarının yaratıcı kaynağı da olmuştur (İKV Yayınları, 1995: 55).

KDV’nin, ödeme gücü itibarıyla harcamaları esas alan bir vergi olarak Türk Katma Değer Vergisi’ne girişini, teknik olarak; yatırımları teşvik etmesi, ihracatın geliştirilmesine olanak sağlaması, sanayi üzerindeki vergi yükünü azaltması, enflasyonist baskıyı önlemede etkili olması, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlaması, uzmanlaşmayı teşvik etmesi, fiyatların genel seviyesini kontrol etmesi gibi ekonomik; vergi adaletini sağlaması, vergi hasılatlarını artırıcı, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı etkiye sahip olması, matrahın bölünmesi yoluyla her aracı müesseseye vergi yükünü daha az hissettirmesi, kaçakçılık eğilimini azaltması, oto kontrol imkânı sağlaması ve diğer ülkelerin vergi sistemleri ile uyumlaştırmaya olanak vermesi gibi mali nedenlerle açıklamak mümkündür.

İhracatta ise sıfır vergi oranı uygulanmakta, yani vergi alınmamakta, buna ilave olarak bu ürünün alışlarında ve/veya imalatında ödenen KDV, ihracatçıya iade edilmektedir. Bu haliyle KDV, özellikle, tüketim vergisi olarak KDV’yi uygulamayan ülkeler karşısında bir ihracat teşviki kimliğine bürünebilmektedir (Bilici, 2004: 146-147).

Üye ülkelerin tümünde KDV uygulamasına geçilmesinin bir diğer nedeni, Topluluk bütçesine üye ülkelerin yaptığı katkılar oluşturmaktadır. Topluluk bütçesinin finansmanı, üye ülkelerin daha önce de değinildiği üzere, ulusal KDV hasılatının %50’sinin bütçeye katkı payı olarak ayrılmasından sağlanmaktadır. Ancak KDV oranları ve uygulanan mal türlerinin üye ülkelerde farklı olması, KDV’nin yaygın ve yüksek oranda

uygulandığı ülkelerde KDV gelirlerini yükseltmesi, Topluluk bütçesine yapılan katkıyı da yükseltmektedir.

Ancak Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi matrahının, ülkeler bazında Birlik bütçesi finansmanına temel olarak alınması, bütçenin gelir bölüşümüne ilişkin fonksiyonu göz önüne alındığında, bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sistemde her ülke Birlik bütçesinin finansmanına, kendi katma değer vergisi matrahı ölçüsünde katıldığından, tüketim/milli gelir oranının yüksek olduğu ülkeler, diğer birlik ülkelerine göre, birlik bütçesine nispi olarak daha yüksek oranda gelir aktarımında bulunmaktadırlar. Konuya ilişkin olarak birlik ülkeleri arasında ortaya çıkan rahatsızlık neticesinde, söz konusu öz kaynağa ilişkin bir tavan belirlenmiş ve üye ülkeler tarafından ödenecek katma değer vergisi matrahının, ödemeyi yapan üye ülkenin GSMH'nin %55' ini geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır (Oktayer, 2002: 258-259).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KDV'YE KARŞI İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN VE YÜKÜMLÜLERİN TUTUMLARINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER

3.1. BİR VERGİ OLARAK KDV'YE KARŞI YÜKÜMLÜLERİN GENEL TUTUMLARI

Vergileme kaynaklarında son yıllarda üzerinde ilgiyle durulan bir soru vardır. “İnsanlar niçin vergi öderler?” Bu sorunun sorulma nedeni, vergilerin sadece yasal zora dayalı ve karşılıksız olarak ödendiği düşüncesinin mükelleflerin ve sorumluların tutum ve davranışlarını açıklamakta yetersiz kalmasıdır. Zira vergi denetimleri bu zorlamayı sağlayacak yeterlilikte olmamasına rağmen birçok insan düzenli olarak vergilerini ödemektedir. İnsanların vergi ödemelerini sağlayan başkaca faktörlerin de olduğu artık genel kabul görmüş bir yaklaşımdır. Yakalanma riski olmamasına rağmen insanların gönüllü bir şekilde vergilerini ödemelerini yani vergiye gönüllü uyumlarını açıklayan en önemli etken vergiye karşı “içsel motivasyon” olarak ifade edilen “vergi ahlâkı”dır. İçsel motivasyon (intrinsic motivation), dışarıdan herhangi bir zorlama ve baskı unsuru olmaksızın vergiyi gönüllü olarak ödemeye işaret etmektedir. (Aktan ve Çoban, 2006: 126). İnsanların vergilerini gönüllü olarak ödemeleri (tax compliance) şeklinde neticelenen bu motivasyon, sahip olunan bir takım değerler nedeniyle oluşmaktadır. Bu değerlerin başında bireyin sahip olduğu vergi ahlâkı gelmektedir. Bu yönüyle vergi ahlâkı, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen en önemli faktörlerden birisidir (Turhan, 1993: 199).

Bir vergi sisteminin gelişmiş-münevver yapısı, büyük ölçüde vergi kültürü ve vergi ahlâkı açısından geçirdiği evrime bağlıdır. Schumpeter'e göre vergi kültürü ve vergi ahlâkı modernlik ve ilericilik göstergesidir ve iyi bir vergi sisteminin temel taşlarını oluşturmaktadır. (Nerre, 2001: 2-3.) Örneğin, Japonya'da vergi kültürü ve vergi ahlâkı o kadar gelişmiştir ki, vergi denetimleri çok düşük seviyelerde olmasına rağmen vergiye uyum çok yüksektir. Öyle ki, dünya ülkeleri içinde en yüksek vergi ahlâk skorları Japonya'da elde edilmektedir (Hyun, 2005: 2).

Bir toplumun vergi ahlâkını belirleyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörleri genel olarak ekonomik, sosyo-kültürel ve demografik faktörler şeklinde ayırmak mümkündür. Vergi yükü (objektif ve sübjektif vergi yükü), vergi adaleti, gelir düzeyi, kamu harcamalarının algılanma düzeyi, ülkedeki kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluk düzeyi, vergi yapısı, vergi denetimleri, vergi cezaları, vergi afları, vergi idaresi, muhasebe meslek mensupları ve diğer mükellefleri vergi ahlâkını belirleyen

ekonomik faktörler içinde saymak mümkündür. Devlete bağlılık, güven düzeyi ve vatandaşlık bilinci, ülkedeki siyasal iktidarın kabul düzeyi, inançlar ve gelenekler, kültürel yapı (vergi kültürü), demokrasi düzeyi gibi birçok faktör, toplumdaki vergi ahlâk düzeyini sosyo-kültürel açıdan etkilemektedir. Vergi ahlâkı toplumun veya bireyin çeşitli demografik özelliklerine de bağlı bir yapı arz etmektedir. Bunlar arasında eğitim düzeyi, cinsiyet faktörü, yaş, medeni durum, mesleki durum gibi faktörleri saymak mümkündür. Kuşkusuz bu faktörlerin hepsinin farklı oranlarda etkileri bulunmaktadır.

Vergileri ödeyip ödememe yönünde yükümlülerin tutum ve davranışlarına etki eden etkenlerin en önemlilerinden birisi, bireylerin adalet ve eşitlik hakkında zihinlerinde oluşan algılamının şekli olarak görülmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 141). Adam Smith'in, meşhur "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde belirttiği vergileme ilkelerinin başında "adalet ilkesi" geldiği ve bugün de hala geçerliliğini aynı önemde koruduğu bilinmektedir.

Vergilemede adalet, verginin tarafsız veya düzenleyici olması bakış açılarına göre değişik şekillerde yorumlanabilmektedir. Bu bağlamda vergi adaleti, bir yönüyle kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabileceği gibi, başka bir yönüyle, bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını dikkate alabilen düzenlemelere olanak sağlayacak uygulamaların oluşturulup hayata geçirilmesi şeklinde de ele alınabilmektedir (Akdoğan, 1996: 162). Fakat her ikisinde de en önemli güçlük, adaletin ne olduğunun belirlenmesi, yani adalet kavramında yatmaktadır (Nadaroğlu, 1992: 317). Kısaca, vergilemede adalet, toplumu oluşturan kişilerin mali güçleriyle orantılı olarak kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi ödemeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu ilke, vergilemede iktidar (ödeme gücü) ilkesi olarak da adlandırılmaktadır (Aksoy, 1998: 222).

Vergilerin teoride ve uygulamada, adaletli olup olmamaları veya yükümlüler tarafından adaletli olarak algılanıp algılanmamaları, yükümlülerin vergi ödemelerine olan istekleri üzerinde çok etkilidir. Bir başka deyişle yükümlü, kamusal hizmetlerin finansmanına katılması gereken, fakat kısmen veya tamamen vergi sistemindeki adaletsizlikler nedeniyle katılmayan kişilerin de ilgili hizmetlerden kendisiyle aynı miktarlarda yararlandığını düşünerek, vergiye karşı göstereceği her olumsuz tepkiyi

haklı görmeye çalışacaktır. Böylece kimi yükümlüler adil olmadığını varsaydıkları vergi idaresinin belirlediği miktarların dışında, daha adil olduğuna inandıkları bir başka adalet anlayışına uygun eşitliği sağlamak için, çeşitli davranış tarzlarını sergileyerek vergiden kurtulmaya ya da adaletsiz olarak alındığını düşündüğü verginin yükünü hafifletmeye çalışacaktır (Önder, 1992: 50–51). Bu bağlamda vergilemede adalet kavramları önem arz etmektedir.

Herkes için mutlak adalete ulaşmak vergilemede oldukça zor olduğuna göre, bazı tekniklerden yararlanılarak yükümlülerin gerçek ödeme güçlerine ulaşmaya çalışılmaktadır. Bu bakımdan, yükümlülerin gelirlerinin hayatlarını sürdürebilecekleri kadarki bölümünden vergi alınmaması, yani yükümlünün gelirinin bir kısmının vergi dışı bırakılması, evlilik, çocuk sahibi olma gibi ailevi durumların vergilemede göz önünde bulundurulması, emek ve sermayeden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynağına göre adaleti sağlayıcı nitelikte farklı düzenlemelerin yapılması, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi gibi hususların vergi adaletine ulaşmada kullanılması gerektiği belirtilmektedir (Aksoy, 1998: 227 ve Akdoğan, 1996: 163).

Vergileme psikolojisi açısından, adalet kavramı bağlamında “dağıtım adaleti” (distributive justic) ve “prosedürel adalet” (procedural justic) kavramlarına da değinmek yerinde olacaktır. Dağıtım adaleti, vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtıldığı konusu ile ilgilidir ve genel olarak vergilemede yatay ve dikey adaletin (eşitliğin) sağlanmasına yönelik olarak kullanılmaktadır. Yükümlülerin adalet algılaması ise yatay ve dikey adaleti de aşmaktadır ve daha çok sübjektif vergi yüküne bağlıdır. Bu nedenle yükümlülerin adalet algılamasının yatay ve dikey adaleti sağlamakta kullanılan tekniklerle tamamen değiştirilmesi mümkün değildir. Böylece, yükümlülerin vergilemede adaletin sağlanamadığı yönündeki algılamaları, adaleti sağlamaya yönelik tepkisel davranışları da beraberinde getirmektedir. Bu konuda bir diğer husus da, yükümlülerin vergilemede adalet algılamalarına benzer durumdaki diğer yükümlülerle karşılaştırmalı değerlendirmeler sonucu ulaştığıdır. Buna göre, eğer yükümlü kendisini aynı durumda ya da konumda olduğunu düşündüğü diğer bir yükümlüden farklı vergisel yükümlülük altında hissediyorsa, vergilemeye yönelik adalet algılamasını değiştirerek bu psikolojiye bağlı tepkilerini ortaya koyacaktır (Aktan ve Çoban, 2006: 142–143).

Prosedürel adalet ise, vergileme konusunda yapılan formaliteler, işlemler ve prosedürler konusunda yükümlülerin algılamış oldukları adalettir ve bireylerin vergiyi ödeme ya da ödememe yönündeki tutum ve davranışları üzerinde etkili olabilmektedir. Örneğin, vergi idaresinin hizmetleri sunmadaki etkinliği, bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azaltılması, vergi ödeme aşamasındaki işlemlerin yapılması esnasında yükümlülere eşit ve adil davranılması gibi hususlar bu bağlamda değerlendirilmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 143–144).

Vergilemede eşitlik ilkesi ise, öncelikle bireylerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri oranında katılması anlamını taşımaktadır. Vergilemede adaletin sağlanması bakımından önemli bir fonksiyonu bulunan bu ilke, vergi yükünün yükümlülerin kişisel ve ekonomik durumları gözetilerek eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 1996: 163–164).

Fakat en büyük sorun vergi ödeme gücü ölçütlerinin ortaya konmasında çıkmaktadır (Erginay, 1987: 47). Eşitlik teorisine (equity theory) göre, bir ilişkide eğer tüm katılımcılar bulundukları katkı kadar fayda elde ediyorlarsa, bu tür bir ilişki eşit bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Eğer bir ilişkide eşitsizlik söz konusu ise kişi sağlamış olduğu katkı miktarını artırıp veya azaltarak bu ilişkiyi kendince eşitlemek isteyecektir (Lewis, 1982- Akt: Önder, 1992: 50–51).

Vergilemede eşitlik kavramı, yatay ve dikey eşitlik olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir. Yatay eşitlik; aynı durumda ve aynı miktar gelir elde eden yükümlüleri aynı vergiye tabi tutmak, dikey eşitlik de; sosyal ve ekonomik durumu aynı olmayan yükümlülerin, birbirlerinden farklı oranda vergi ödemesi şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan, 1996: 163–164).

İlke olarak, yatay eşitlik uygulamada gerçekleştirilmesi kolay olmasa da kesindir ve benzer durumdaki ekonomik birimlere vergileme açısından aynı şekilde davranılmasını gerekli kılar. Yatay eşitlik konusunda ortaya çıkan aksaklıklar, genellikle vergi sisteminden mali amacın dışındaki amaçlar için yararlanılmasının bir sonucudur. Günümüzde de gerek ekonomik, gerekse sosyal ve politik nedenlerle yükümlülere; indirimler, bağışıklıklar ve istisnalar tanınmakta, böylece bir kısım vergi konuları ve vergi yükümlüleri vergi dışında kalmaktadır. Konuldukları amaca bağlı olarak yararlı sonuçlar yaratabilen söz konusu uygulamalar zaman zaman vergi adaletini

bozucu etkilere de yol açabilmektedir. Dikey eşitlik ise, göreceli bir kavramdır ve uygulaması daha zordur. Dikey eşitlik vergi oranlarının ödeme gücü ile birlikte arttırılmasını gerektirir (Akbay, 1995: 13).

Vergi sisteminin eşitliğine ya da eşitsizliğine karar verilirken, vergilerle finanse edilen kamu harcamalarının sağladığı faydaların toplum kesimlerine nasıl dağıtıldığına da bakılması gerekmektedir. Vergi konurken yatay ve dikey eşitlik prensiplerine uyulmuş olsa da, kamu harcamalarının dağılımında toplumun belli bir kesiminin daha çok yarar sağlaması ve yahut da vergi yükümlüleri tarafından böyle bir kanaatin oluşması, hem eşitliği zedelemektedir, hem de dolayısı ile vergiye karşı bakışı da değiştirebilmektedir (Yaraşlı, 1993: 48).

Vergi yükümlüsü, devletle olan ilişkisinin adil olmadığını, ödediği verginin karşılığını alamadığını düşünüyorsa, vergi kaçırarak bu adaleti kendisi sağlamaya çalışacaktır. Eşitlik teorisi (equity theory), klasik ekonomik teorisinin tam tersi bir öngöründe bulunarak yükümlünün faydalandığı kamusal mal ve hizmet miktarındaki artışın eşitliği algılamasında olumlu bir etki yaratarak vergi kaçakçılığını azaltacağını söylemektedir. Tersisi durumda ise, yükümlülerin kamusal mal ve hizmetlerden yeterince faydalanmadığı düşüncesine kapılmaları nedeniyle vergi kaçırma eğilimi artmaya başlayacaktır (Bayraklı ve diğerleri, 2004: 212). Kısaca, yükümlülerin yatay ve dikey eşitsizliği algılamaya başladıkları andan itibaren vergiye karşı tutum ve davranışları, vergi kaçırma yönünde ağırlık kazanmaya başlayacaktır.

Vergi sistemini adaletsiz olarak algılayanların vergi kaçırma olasılığının adaletli algılayanlardan daha yüksek olduğu, gerek ABD, gerekse İngiltere’de yapılan anketlerde ortaya çıkmıştır. Vergi kaçırın yükümlülerin büyük bir kısmının, aynı zamanda uygulanmakta olan vergi sisteminin adaletsiz olduğuna da inandığı görülmüştür (Porcano, 1988: 64 ve Bayraklı vd., 2004: 217).

Adalet ilkesi, 1982 Anayasa’sında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür... Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” ifadeleri ile 73. maddesinde yer bulmuştur. 1982 Anayasası’nın 10. maddesi ise “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir... Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet

organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” diyerek eşitliği tanımlamıştır. Böylece, 73. maddedeki mali güce göre verginin alınması eşitlik ilkesini de açıklamaktadır.

3.1.1. KDV’nin Ödenmesini Etkileyen Ekonomik Faktörler

Ekonominin içinde bulunduğu durum şüphesiz ki bireylerin davranışları üzerinde, özellikle de vergi ödeme durumundaki yükümlüler üzerinde çeşitli şekillerde etkili olmaktadır. Vergiler, hiçbir karşılık beklenmeden yerine getirilmesi gereken zorunlu ödemeler olduğundan, bireylerin tüketiminin ve kullanım özgürlüğünün kısılmasına yol açmaktadır. Bu kısıtlamanın en belirgin örneği de KDV’de kendini göstermektedir.

Bir ülkenin vergi sistemi, o ülkenin ekonomik yaşamından soyutlanamayacağı için, milli gelir düzeyi, enflasyonun seviyesi ve ekonomideki adil dağıtım mekanizmalarının işleyişi gibi faktörler yükümlülerin vergiye yaklaşımını etkilemektedir. Mükelleflerin KDV’ye gönüllü uyumunu etkileyen ekonomik faktörler çok çeşitli olmakla birlikte bunlar genel olarak altı ana başlık altında toplanabilir. Aşağıda bu faktörlerin neler olduğu ve her birinin mükelleflerin KDV’ye gönüllü uyumu üzerindeki etkisinin ne yönde olduğu ile ilgili değerlendirmelere yer verilecektir.

3.1.1.1. Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının mükelleflerin gönüllü uyumuna etkisi konusunda başta Clotfelter (1983) olmak üzere birçok deneysel araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaların çoğu, gelir arttıkça vergi kaçakçılığının da arttığını ortaya koymaktadır (Andreoni, Erard, Feinstein, 1998). Vergi oranlarının mükelleflerin davranışları üzerindeki etkisi konusunda ise çok açık varsayımlar ortaya konamasa da geniş manada vergi oranlarının vergi kaçakçılığının başlıca belirleyicisi olduğunu, marjinal vergi oranlarını düşürmenin daha yüksek gelir beyanını teşvik etmek suretiyle verginin tabana yayılmasına katkı sağlayacağını ortaya koyan deneysel çalışmalar mevcuttur (Alm, Jakson, Mckee, 1992).

Vergi oranlarının mükelleflerin KDV'ye davranışları üzerindeki etkisi konusunda çok açık varsayımlar ortaya konamamasının nedeni ise vergi oranlarındaki bir değişimin mükellefler üzerinde iki karşıt etki açığa çıkarmasıdır. Şöyle ki, bir taraftan KDV oranlarındaki artış, başarılı kaçakçılıktaki marjinal kazancı arttırdığı için daha fazla kaçakçılığı teşvik ederken, diğer taraftan ise daha yüksek bir vergi oranı, vergi sonrası (harcanabilir) geliri azaltmak suretiyle ilave bir etki oluşturur ki bu durum kişilerin riske karşı davranışlarına bağlı olarak daha az (aşağı yukarı) kaçırımlarına neden olabilir (Crane, Nourzad, 1990: 188-199).

Yükümlülerin KDV'ye karşı sergileyeceği davranışlarda, ailede kişi başına düşen gelir düzeyinin de önemi vardır. Örneğin; aynı gelir düzeyinde bulunan fakat aile ölçeği farklı olan iki vergi yükümlüsü aynı oranda vergiye tabi tutulursa (örneğin %20 olsun), her ikisinin de bu vergi ödemeden dolayı yaşam standartlarının % 20 oranında düşeceğini söylenemeyebilir. Çünkü yükümlünün evli/bekâr olması, çocuklu ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin bulunup bulunmaması ölçütlerine göre ödenen vergiler nedeniyle aile bireylerine düşen harcanabilir gelirden azalma olacağı, dolayısı ile de KDV'nin algılaması farklı olacağı söylenebilir. Bu yüzden, bekârken ya da çocuk sayısı azken yeterli gelir nedeniyle bir fedakârlık olarak kabul edilmeyen vergi, evlendikten sonra ya da çocuk sayısı arttıkça elde edilen gelirin yetmemeye başlaması durumunda, ciddi bir fedakârlık olarak algılanmaya başlanacaktır. Bu durum, vergiye karşı olumsuz davranışlar içine girilmesine neden olacaktır. Bu nedenle, KDV'ye karşı davranışları değerlendirirken toplam gelir yerine ailede kişi başına düşen ağırlıklı gelirin düzeyine bakılmalıdır (Şenyüz, 1995: 30–31).

Yükümlünün aile ölçeğini dikkate alan bir vergileme ilke olarak en az geçim koşullarının gerektirdiği tutarın vergilendirildiği anlamına geleceğinden, vergiye karşı tepkileri azaltabilecektir.

Vergiye karşı davranışları kişi başına gelir düzeyinin nasıl belirlediğine dair yapılan çeşitli araştırmalarda da ilginç sonuçlar ortaya çıkmıştır. İsveç'te yapılan bir araştırmada, yüksek gelir elde eden gruptaki yükümlülerle düşük gelir elde eden grupta yer alan yükümlülere, aldıkları hizmetlere göre ödedikleri vergi oranının makul olup olmadıkları sorulduğunda birinci gruptakilerin % 66'ya yakını "hayır", ikinci gruptakilerin ise % 40'a yakını "hayır" cevabını vermişlerdir (Lewis, 1982: 52).

Buradan yüksek gelirli bireyleri vergiler ve kamu harcamaları konusunda düşük gelirliilere oranla daha tutucu olduklarının söylenebileceği ortaya çıkmaktadır.

Fransa, Danimarka, İngiltere ve Batı Almanya'yı karşılaştıran bir araştırmada da, her dört ülkede de benzer bir şekilde gelir yükseldikçe vergiye karşı tutum ve davranışlarda olumsuzlukların arttığı görülmüştür (Lewis, 1982: 53–55). Bir başka araştırmada, ABD'de 2003 yılında 2097 vergi yükümlüsü üzerinde yapılan anketin sonuçlarına göre, kasıtlı olarak vergi kaçıran vergi yükümlülerinden orta gelir düzeyindeki grupta yer alanların vergi kaçırma eğilimi daha yüksek bulunmuştur (Bayraklı vd., 2004:252).

Türkiye'de yapılmış olan araştırmalarda da, yükümlülerin gelir düzeylerinin artması ile vergi oranlarının artmasına olan bakış açısının olumsuza dönmesi arasında pozitif ilişkiler saptanmıştır (Muter vd., 1993: 53, Bayraklı vd., 2004:221–223, Çoban ve Sezgin, 2004: 783 ve Yeniçeri, 2004: 918).

3.1.1.2. Cezalar, Yasalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler

Çağdaş vergi sistemlerinde kimin ne kazandığının en iyisini kazananın kendisi bilir mantığına dayanan beyan usulü uygulanmaktadır. Bu usulden ötürüde kayıtlı mükelleflerde KDV kişilerin beyan ettikleri matrah üzerinden hesaplandığından dolayı bunların denetlenmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü mükelleflerin denetleneceklerini bilmeleri onları beyanlarını doğru dürüst yapmalarına tevsik edecek bu da sistemin etkin bir şekilde çalışmasını sağlayacaktır. Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini artırır. Zira vergi denetimi yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğüdür.

Yükümlülerin yasalara uygun davranabilmesi, yasaların anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasıyla yakından ilgilidir. Yükümlüler tam olarak anlayamadıkları ya da kolaylıkla uyamadıkları yasalar nedeniyle, bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına neden olabilmekte veya yasalar karşısında suçlu duruma düşebilmektedir. Yasaların yalınlığını kolay uygulanabilirlik ve kolay anlaşılabilirlik açısından düşünmek gerekmektedir (Demircan, 2004: 542 ve Sofuoğlu, 1997: 136).

Yasalardaki karışıklıklar ve ağır biçimsel yaptırımlar yükümlülerin vergi aleyhine davranışlarda bulunmasına gerekçe ve imkân sağlamış olabilir. Yasaların yeterince açık olmaması durumunda ise bazı yükümlüler, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı yollarını tercih edebileceklerdir (Mavral, 2003: 253). Deneysel çalışmalardaki yükümlülerin beyanları bu görüşü desteklemektedir (Yeniçeri, 2004: 923).

Vergi incelemesi, “Vergi mevzuatı ve genel olarak da vergi sistemi çerçevesinde vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergilerle ilgili beyan ve hesaplarının doğruluğunun kontrol edilmesidir” (Yumuşak, 2004). Bundan dolayı etkin bir vergi denetimi vergi sisteminin iyi işlemesi için gerekli olan temel şartlardan biridir.

Sonuçlar çok net olmasa da yapılan deneysel araştırmalar yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceğini, denetim oranı (olasılığı) ile gönüllü uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir (Dubin, Wilde, 1988: 61-73; Dubin, Graetz, 1990: 395-409). Daha çok gelir vergisi mükellefleri üzerinde yapılan bu araştırmaların yanında son yıllarda satış vergileri ve diğer vergilerde de gönüllü uyum davranışı ve bunda denetimin etkileri araştırılmaya başlanmıştır. Bu çalışmalardan birinde Murray (1995), ABD’de 1993 yılı itibarıyla vergi gelirlerinin %24,7’sini sağlayan satış vergileri üzerine yaptığı bir araştırmada, satış vergilerinin düşük beyanlarının nedenlerini ve bununla ilgili denetim yöntemlerini ortaya koymuş ve ayrıca daha etkin hesaplama yöntemleri ve verilerin nasıl kullanılabileceğini analiz etmiştir. (Murray, 1995).

Alm, Jackson ve Mckee yaptıkları deneysel çalışmada, gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığını ancak ceza oranındaki değişimin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu çalışmaya göre, ceza oranlarındaki bir artışa verilen tepki pozitif ancak küçük ve çokta önemli değildir. Cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmaz. Bu amaçla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yapmak (örneğin yüksek ceza oranlarının yeniden düzenlenmesi) gereklidir. Aynı şekilde, önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme şansını arttıracığı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin müteakip yıllarda da gönüllü uyum davranışını etkileyeceği sonucuna ulaşılabilir. Ancak denetimler doğru beyanda bulunmama eğilimini (As there is no accurate representations) kavramada başarısız

oluyorsa ya da mevcut cezalar doğru beyanda bulunmama eğilimini ortaya çıkarmada kullanılamıyorsa bu durum gönüllü uyum gösteren mükelleflerde kaçak için ödedikleri gibi bir düşünceye neden olabilir (Andreoni, Erard, Feinstein, 1998).

3.1.1.3. Mali Müşavirlerin / Vergi Danışmanlarının Ektisi

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve uygulamanın belirsizliği mükellefleri mali müşavirlerin yardımına sevk etmektedir. Sürekli tebliğlerle güncellenen KDV kanunu da özellikle profesyonel yardıma ihtiyaç doğurmaktadır. ABD’de mükelleflerin %50’si beyannamelerinin hazırlanmasında vergi danışmanlarından yararlanmaktadır. Vergi idaresine ve vergi yasalarına karşı güven eksikliği olan, yeterli bilgi ve zamanı olmayan ya da tek başına bir hatanın riskine katlanmak noktasında isteksiz olan mükellefler genellikle bir profesyonel vergi danışmanının yardımına ihtiyaç duymaktadır. Bunda vergi beyannamelerinin ve diğer belgelerin anlaşılması güç ve detaylı bilgi gerektirmesinin, bir hata ya da gecikmenin sonuçlarının ve şüphe ve tedirginliklerin de etkisi vardır (Blumenthal, Slemrod, 1992).

Ülkemizde de mükellefler muhasebecilerden özellikle bilgi akışında yararlanmaktadırlar ve bilgi alma ihtiyacı duydukları konuların başında “mevzuattaki değişiklikler” gelmektedir (Suadiye, Yükselen, 2001: 15-26). Mali müşavirlerin/vergi danışmanlarının gönüllü uyuma (beyana) etkisi noktasında ise iki görüş vardır. Birincisi mali müşavirler hata oranını azaltır ve ayrıca gönüllü uyumu düzenler. İkincisi ise denetimin ahlaki ve fiziksel maliyetini düşürerek doğru beyanda bulunmama eğilimine (As there is no accurate representations) itebilir (Andreoni, Erard, Feinstein, 1998).

3.1.1.4. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergi Affı

Bir vergi kanununun karmaşıklığı doğru beyanda bulunmama eğilimine (As there is no accurate representations) katkıda bulunur. Bu itibarla kanunlar öncelikle sade olmalı ve vergi sisteminde sürekli değişiklik yapılmamalıdır (Brand, 2000). Mükellefler vergi kanunlarının karmaşık olduğu düşüncesinde iseler bu onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilir. Kaldı ki, kanunların karmaşıklığı denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle bir durumda bilgisiz ve yetersiz

denetmenlerin düşük beyanı (low register) ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları güçleşir. Bunun mükellefe yansması ise bazı gönüllü uyum davranışlarının cezalandırılması ve indirimden yararlanması gereken mükellefler indirimden yararlanamamasıdır.

Vergi hukukunda af, “vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının ya da bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir” (Dinler, 2002). Vergi affını literatürde en fazla ve en geniş anlamıyla kullanılan tanımı da alarak ve kapsamını da belirterek su şekilde tanımlayabiliriz: vergi affı; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların Meclis tarafından genel bir af kanunu içinde ya da özel bir kanun ile ortadan kaldırılmasında kullanılan olağanüstü bir araçtır (Eker, 2006).

Dar anlamda ise, vergi affı, “Vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların, gecikme zamlarının tamamının ya da bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir” (Bülbül, 2003). Bu şekilde devlet kendi koymuş olduğu kurallara uymayan mükelleflere karşı uygulaması gereken yaptırım hakkından vazgeçmiş olmaktadır.

Vergi afları mükelleflere çeşitli yararlar sağlamaktadır. Birincisi vergi aflarıyla mükelleflere belli bir af bedelini ödeyerek affa katılıp beyanlarını gözden geçirme hakkı verilmektedir. İkinci olarak yine belli bir bedel karşılığında belli yıllara ilişkin denetimden kurtulma hakkı verilmektedir. Üçüncüsü ise vergi mükelleflerinin cezai kovuşturmalarıyla ilgili afların çıkartılmasıdır (Gökbel, 2003).

Vergi affı, zamanaşımı ve terkin gibi vergi adaleti ya da vergi yönetimiyle ilgili bir yöntem olmayıp asıl itibarıyla politik nedenlere dayanan olağanüstü bir önlem niteliğindedir (Akdoğan, 1980). Literatürde “af” kelimesi kullanılmasına rağmen uygulamada ise, özellikle kamuoyunda oluşacak tepkileri azaltmak amacıyla af yerine “Tahsilâtın Hızlandırılması”, “Özel Uzlaşma Yolu” v.s.gibi kelimeler kullanılmaktadır. Bu durum sadece ülkemizde geçerli olmayıp örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde vergi afları “Tax Amnesty yerine Tax Amnesty Program” olarak çıkarılmaktadır (Saban, 2002).

Vergi aflarının KDV'nin ödenmesi üzerinde etkilerine gelince, affın gönüllü uyum üzerindeki uzun vadeli etkisi konusunda iki farklı düşünce mevcuttur. Lehteki görüşe göre bir kereye mahsus vergi affı eğer daha yüksek harcamalar ve kaçakçılığı önlemek için daha etkili cezalar ile birlikte uygulanırsa gelecekte gönüllü uyumu arttırabilir. Ayrıca affın önceden kayıt dışı sektörlerde olan birçok mükellefleri vergi sistemine kazandırma gibi olumlu bir yanı da bulunmaktadır. Eleştiriler ise vergi affının uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratacağı noktasındadır. Bu düşüncenin birkaç destekleyicisi vardır. Eğer dürüst mükellefler kaçakçılara verilen bu vergi indirimine (özel uygulama) tepki gösterir ve bunun kendileri için bir haksızlık olduğunu düşünürlerse bu onların gönüllü uyum derecesini azaltır. Ayrıca mükellefler vergi affının bir kereye mahsus sağlanan bir fırsat olduğuna inanmayabilirler. Eğer mükellefler gelecekte de vergi aflarının devam edeceğine inanırlarsa bu da onların gönüllü uyum derecelerinin tekrar azalmasına katkı sağlar (Dönmez, 1992; Alm, Beck, 1993: 53-60). Affın gerekliliğini savunanlara göre, vergi denetimlerinin düşük düzeyde olması nedeniyle ortaya çıkan kayıp ve kaçaklar tespit edilememektedir. İşte bu olgunun ortadan kaldırılması için vergi aflarının kullanılabileceği savunulmaktadır (Yalçın, Başer, 1996).

Bu eleştirileri tamamen olmasa da destekler nitelikte olan bir çalışma, genellikle ortalama gönüllü uyum seviyesinin çıkarılan bir vergi affının ardından düştüğünü, bu düşüşün ise en önemli sebebinin gelecekteki af beklentisi olduğunu, Devletin gelecekte vergi affı olmayacağı yolundaki güvenceleri ise bu etkiyi azaltacağını ortaya koymuştur. Yine bu çalışmaya göre, bir vergi affı öncesi doğru beyanda bulunanların af sonrası gönüllü uyum derecelerinde azalma olacağı konusunda çok net bir şey söylenemez. Ancak vergi affı öncesi çok yüksek bir gönüllü uyum gösteren mükellefler af sonrasında da bu davranışlarına devam ederken vergi affı öncesi uyum dereceleri daha ılımlı olanlar ise af sonrası uyum derecelerini çok önemli ölçüde düşürmektedir (Alm, Mckee, Beck, 1990: 23-38).

Diğer bir görüşe göre vergi afları, KDV'ye karşı davranışlarda uzun vadede iki farklı etkide bulunabilmektedir. Birincisi, bir kereye mahsus olması vergi kaçakçılığına karşı cezalara ağır yaptırımlar getirilmesi şartı ile gelecekte vergiye uyumu arttırabildiği gibi kayıt dışındaki kimi yükümlüleri de kayıt altına alabilir (Çelik, 2003:242). İkincisi ise, dürüst yükümlülerin doğru beyanda bulunmakla hata ettiklerini ve bundan

kendilerinin zararlı çıktıklarını düşünmelerine neden olabilmektedir. Ayrıca, bu afların yasalarla sınırlanmaması durumunda yükümlülerin gelecekte yine böyle bir beklenti içerisine girmelerinden dolayı vergi tahsilâtı bakımından olumsuz bir etki meydana getirecektir (Akbulut, 2003: 97).

Özetle vergi affının uzun vadede KDV'ye karşı ortalama gönüllü uyum derecesini düşürdüğü ancak iyi tasarlandığı takdirde ise bu düşüşün giderilebileceği söylenebilir. Dolayısıyla vergi affı sonrası yasal düzenlemeler artarsa o zaman toplam gönüllü uyum derecesi artabilir ve af daha sağlıklı bir vergi rejimine geçişi kolaylaştırmada etkin bir araç olabilir. Nitekim vergi affı, özellikle ABD'de 1980'lerde gelir sağlamada yaygın bir araç olarak kullanılmıştır. Örneğin Newyork vergi affı programı çerçevesinde 401 Milyon Dolar, Kaliforniya, İllions ve Misigan Eyaletlerinden her biri 100 Milyon Dolardan fazla gelir elde ederken diğer eyaletler bu kadar başarılı olamamıştır. Kuzey Dakota, Idaho, Texas, Kansas ve Misuri'den her biri 1 Milyondan az vergi toplamışlardır (Alm, Mckee ve Beck 1990: 23-38).

Vergi adaletinin sağlanmasındaki en önemli şart, herkesin kanun önünde eşit tutularak, vergileri herkesin ödeme gücüne göre dağıtılmasından geçmektedir (Bülbül, 2003). Sık sık aflara başvurulması adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyecektir. Aflar sayesinde vergisel ödevlerini yerine getirmeyenlerin cezadan kurtulduklarını gören dürüst mükelleflerin vergiler karşısında takındıkları tavır değişecektir.

Afların çıkarılma şekillerini inceleyecek olursak; aflar genel bir kanun içinde maddeler halinde gösterilerek çıkartılabileceği gibi ayrı bir kanunla da çıkartılabilmektedir. Kapsamını ele alarak bakacak olursak aflar şu şekillerde çıkartılabilmektedir (Arıkan – Yurtsever, 2004):

- 1) Sadece vergi cezalarının affına ilişkin yapılan düzenlemeler
- 2) Sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları
- 3) Sadece kısa süreli ve bir defaya mahsus ya da uzun süreli ve tekrarlanmalı af düzenlemeleri
- 4) Matrah artırımları, stok afları gibi spesifik konularda yapılan af düzenlemeleri

5) Ödeme kolaylığı olarak nitelendirilebilecek borçların zamana yayılarak, taksitlendirilerek ödenmesini sağlayan düzenlemeler

3.1.1.5. Vergi Politikaları

Büyük bir kısmı yükümlülerden toplanan vergilerin oluşturduğu devlet bütçeleri kamusal ihtiyaçların karşılanması için oluşturulurken, harcamalar kaleminin dağılımıyla da bu harcamaların türünü ve miktarını göstermektedir. Bütçe ile uygulamaya konulan harcama planlarının seçim dönemlerinde yükümlülerce onaylanma durumu, vergilere karşı oluşacak mukavemet açısından önemlidir. Yükümlüler bütçelere, yapılacak harcamaların hangi kalemlere dağıtılması (niteliksel olarak) ve ne miktarda dağıtıldığı (niceliksel olarak) açısından bakarak onay verecek ya da onaylamayacaklardır.

Yükümlülerin istediği hizmetlerin yeterli miktarda üretilmesi durumunda, kamu hizmetlerinin yükümlülerin tercihlerine uyumluluğundan söz edilebilmektedir. Yükümlülerin tercihleri, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, yaş, meslek, demografik yapı ve cinsiyete göre farklılık arz edebilmektedir. Kamu hizmetlerinin yükümlülerin tercihlerine uygunluğu ne kadar artarsa, vergiye karşı olumlu davranışların da aynı yönde artacağı beklenebilir. Buna mukabil, devletin yükümlülerin desteklemediği veya tercih etmediği hizmetleri üretmesi durumunda, yükümlüler ödedikleri vergileri boşa giden, çarçur edilen fonlar olarak göreceği için vergiye karşı olumsuz davranışlarda da artış olabilecektir (Gerçek ve Yüce, 1998: 24 ve Şenyüz, 1995: 40–43).

Vatandaşlar ödedikleri vergilerin etkin bir biçimde hizmete dönüştürülmesini arzu ederler. Yani minimum kamusal fon harcamasıyla maksimum kamusal hizmet elde edilmesini isterler. Bunu kendi üzerlerine düşen vergisel yükümlülüklerin azalması bakımından istemektedirler. Kamu gelirlerinin etkin kullanımı, sadece ekonomik nedenlerle değil, idari nedenlerle de gerekli görülmektedir. Çünkü kamuda (özellikle de bürokraside) ortaya çıkan suiistimaller, fonların etkin kullanımı ile ilgili vatandaşların inançlarını büyük ölçüde etkilemektedir (Gemmel vd., 2003: 793–794).

Yükümlüler, vergi öderlerken kamunun sunmuş olduğu mal ve hizmetlerin dağılımının yanı sıra, bu mal ve hizmetlerin sunulması esnasındaki etkinliği, israf ve savurganlığı da dikkate almaktadırlar. Eğer yükümlüler ödediği vergilerin uygulayıcılar

tarafından israf edildiğini algıarlarsa, vergilemenin sonraki süreçlerinde vergilere ilişkin psikolojisi değişebilecek, bu da tutum ve davranışlarının değişmesini beraberinde getirecektir (Aktan ve Çoban, 2006:144).

3.1.1.6. Vergi Ödeme Gücü ve Vergi Yüğü

Vergilerin, muhatapları tarafından adil olarak algılanması onların vergiye ve onun ödenmesine karşı olan tavırlarında da önemli bir faktördür. Nitekim yapılan araştırmalar, vergi nedeniyle oluşan yükün adaletli olarak dağıtıldığına inanılan, o yargının hâkim olduğu ülkelerde, vergiye karşı oluşan tepkilerin azaldığını göstermektedir (Sonsuzoğlu, 1997: 1).

Yükümlülerin adaletli bir şekilde vergilendirilebilmesi için öne sürülen iki yaklaşım vardır. İlki, yükümlülerin devlet faaliyetlerinden yararlanma derecelerine göre vergilendirilmesi gerektiği görüşünü savunan “yararlanma ilkesi” ve diğeri kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gerektiği görüşünü savunan “ödeme gücü” ilkesidir.

Vergi ödeme gücü dinamik bir kavramdır ve gelir, servet ve harcama da göstergeleri olarak kabul edilmektedir. Bu göstergeler vergi yükünün adil olarak ve toplumsal maliyetlerin dengeli bir biçimde dağıtımı için seçilmişlerdir. Fakat ödeme gücünü temsil etmesi bakımından gelir unsurunun özel bir önemi vardır. Birçok gelişmiş ülkede ödeme gücünün göstergesi olarak gelir kabul edilmektedir (Akdoğan, 1996: 177–178 ve Şenyüz, 1995: 28). Çünkü belirli bir servete sahip olmak ve belirli bir harcamanın yapılabilmesi ancak yeterli düzeyde gelirle mümkün olabilmektedir.

Ödeme gücünün göstergeleri olarak gelir, servet ve harcamaya başvurulmaktadır. Due ise bu unsurlara başvurmanın da yeterli olmadığı, bileşimlerinin kolay çözülemeyeceğini belirtmektedir. Due’ye göre; daha iyi durumdakilerin daha fazla vergi vermeleri fazla bir şey ifade etmemekte, bu daha iyi durumun nasıl saptanacağı ve bu durumdakilere ne tür bir vergi farklılaştırmasına gidileceği de önem kazanmaktadır (Due, 1967: 113).

KDV'nin ödenmesi, yükümlülerin gelir, tüketim veya tasarruflarında azalmaya neden olmaktadır. Gelir grupları açısından bakıldığında KDV, yüksek gelir gruplarında

tüketim ve tasarruflardan, düşük gelir gruplarında ise zorunlu tüketime giden kısımdan sağlanır. Bu nedenle düşük gelirlilerden alınan KDV, yüksek gelirlilerden alınan vergilere oranla daha fazla subjektif yüke yol açar. KDV'ye karşı tepkilerin minimum düzeyde tutulması için sabit oran uygulaması yerine yükümlülerin ödeme gücüne uygun vergilendirilmeleri bu yüzden önem kazanmaktadır.

Tartışmalı bir kavram olmasına ve terim olarak yazarlar arasında değer yargılarına göre tanımlanmasına karşın, kısaca ifade etmek gerekirse vergi ödenmesi bir yük teşkil etmektedir (Nadaroğlu, 1992: 269 ve Aksoy, 1998: 269). Çünkü dar anlamda mükelleflerin, geniş anlamda ise toplumun gelirlerinin bir kısmının kamu sektörüne doğru bir transferi söz konusu olmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi ödeyenlerin ekonomik güçlerinde bir azalma meydana gelmektedir. İşte, vergi yükümlüleri de bu azalmadan etkilenmekte ve verginin ödenmesine karşı olumsuz tavır almakta, ya da isteksiz davranabilmekte ve bu duyguların etkisiyle bir kısım davranış tarzları içerisine girebilmektedirler.

Yükümlülerin KDV ödemekten dolayı duymuş oldukları etkiye “subjektif KDV yükü”, ödenen KDV'nin, kazanılan gelir arasındaki oransal ilişkiye ise “objektif KDV yükü” diye tanımlayabiliriz. KDV'nin alınmasıyla birlikte, subjektif vergi yükünün (vergi tazyikinin) yükümlü tarafından nasıl algılandığı ve hangi ölçekte algılandığı ise, yükümlünün psikolojik yapısına ve o yapıyı etkileyen ve besleyen etkenlere bağlıdır (Korkmaz, 2003: 39 ve Nadaroğlu, 1992: 270).

Genel olarak KDV yükü, bireysel gelirin vergi nedeniyle azalması sonucu, azalan refahı sebebiyle bireyde bir rahatsızlık meydana getirir. Mali terminolojide, yukarıda da bahsedildiği gibi genellikle ödenen KDV ile gelir düzeyi arasındaki oransal ilişkiyi ifade eden KDV yükü, yükümlülerin KDV'ye karşı tepkilerinin belirlenmesi açısından önemli bir araçtır. Öte yandan, KDV yükünün özünde taşıdığı bu subjektiflik, objektif KDV yükünü bir anlamda anlamsız kılmaktadır. Çünkü subjektif KDV yükü esas olarak vergi miktarına dayandırılmakla birlikte, hiçbir zaman ödenen vergi miktarını belirtmez. Daha ziyade, ödenen bu vergilerin bireylerin psikolojisinde oluşturduğu vergiyi algılamadaki değişimi, vergiye karşı oluşan tepkilere neden olan baskıyı anlamak gerekmektedir. Subjektif KDV yükünün, psikolojik yapısı nedeniyle fedakârlık veya refah kaybı şeklinde bireyden bireye değişebilmesi nedeniyle de

ölçülmesi tam olarak imkânsızdır (Şenyüz, 1995: 15). Diğer bir deyişle, eşit ekonomik şartlar altında bulunan bireyler, eşit objektif KDV yükü altında kalsalar dahi, vergi tazyiklerini farklı farklı hissedebilmektedirler. Yani sübjektif KDV yükü dediğimiz yükün bireylerin algı derecelerine göre farklı ağırlıklarda hissedilmesi söz konusudur. Ayrıca yükümlüler, ödedikleri KDV’den başka, söz konusu vergiyi belirlemeleri amacına yönelik defter tutma, fatura kesme, beyanname verme gibi biçimsel yükümlülüklerle ve bunların gerektirdiği harcamalara da katlanmak zorundadırlar. Bu yükümlülükler, vergi sistemine uyumun birer maliyeti (compliance costs) olarak adlandırılmaktadır ve bunların da ödenen KDV ile birlikte dikkate alınması gerekmektedir (Şenyüz, 1995: 15 ve Korkmaz, 2003: 33). Ayrıca, vergi ödemek nedeniyle kaybedilen zamanın alternatif maliyeti de vergi ödemek için katlanılan maliyetlere dâhil edilmesi gerekmektedir (Korkmaz, 2003: 33).

Yükümlülerin KDV’ye bakış açıları bakımından oldukça önemli olan “net sübjektif KDV yükü” kavramına da kısaca değinmekte fayda vardır. Bilindiği gibi, yükümlülerden toplanan KDV dahil tüm vergiler kamu tarafından üretilen mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılmaktadır. Yükümlüler, bir taraftan bu hizmetlerin finansmanına katılarak sübjektif KDV yükü altında kalırlarken, diğer taraftan da devletçe üretilen mal ve hizmetlerden fayda sağlamaktadırlar. İşte, KDV ödeme dolayısıyla katlanılan yük, kamu harcamalarından elde edilen faydadan fazla ise, pozitif; düşük ise, negatif sübjektif KDV yükünden bahsedilir. Fakat kamusal hizmetlerin faydalarının bölünemezliği, ölçülmesinin zorluğu ve dışsalılıkların var olması ve toplumsal nitelikte olması nedeniyle, bireylerin elde ettikleri faydanın parasal olarak ölçülme olanağı çok güçtür hatta imkânsızdır (Akdoğan, 1996: 34). Dolayısıyla yükümlüler çoğunlukla bu faydaları hissetmezler. Örnek olarak; savunma ihtiyacı ortaya çıkmadan bu harcamaların faydasının hissedilmesi çok zordur. Kamu harcamalarından haberdar olunan durumlarda ise bireyler bunların yetersiz oldukları hissine kapılmaktadırlar. Yani, yükümlüler daha çok kamu harcamalarının faydasını dikkate almadan KDV yüküyle ilgilenmek eğilimindedirler. Böylece, elde ettiği faydadan çok, ödediği KDV üzerinde dikkati yoğunlaşmaktadır. Bu tür bir bakış açısı da, yükümlünün KDV yükünü daha ağır bir şekilde hissetmesine neden olmaktadır (Şenyüz, 1995: 17).

Sübjektif KDV yükü, vergi sisteminin yapısına bağlı olarak değişebileceği gibi, vergi ödeyicisinin zihni seviyesine göre de değişiklik arz edebilir. Eğer yükümlüler çok

akılcı iseler, yani rasyonel davranışları sergileyebiliyorlarsa, sübjektif KDV yükü objektif KDV yüküne yaklaşacak, bunu da daha çok KDV'nin iyi tanıtılması belirleyecektir. Açık bir şekilde belli olan, miktarı fiyatlardan soyutlanmış olan bir defada ödenen geniş tabanlı bir vergiye, fiyatlara katılmış olan, birkaç taksitte ödenen birkaç vergiye oranla daha zor katlanılmaktadır (Ünsal, 1987: 36).

Bilici ise (2004: 136–137 ve 1997: 51–54), vergi yükü hesaplamaları ve karşılaştırmalarını, dolayısı ile de bu yüklerin bireylerin vergiye bakış açılarını değerlendirmek için, bütçe açıklarının ve kişi başına gelir düzeylerinin de dikkate alınması gerektiğini savunmuştur. Çünkü devletin borçlanma yoluyla elde edip harcadığı paraların faizleri, o yıl olmasa bile izleyen yıllarda yükümlülerden toplanan vergilerle geriye ödenmektedir. Bu faizlerin ödenmesi, mevcut vergiler arttırılarak, yeni vergiler koyarak veya yüksek enflasyon uygulaması gibi yollarla özel kesimden elde edilen gelirlerle gerçekleşmektedir. Aynı şekilde, kişi başına düşen gelirin yüksek olduğu bir ülke ile düşük olan bir ülkede vergi yüklerinin oran olarak aynı olması, yükümlülerin aynı oranda vergi yükü hissettikleri anlamına gelmemektedir (Mutlu, 1996: 48). Çünkü kişi başına gelir düzeyi düşük olan ülkedeki yükümlülerin ellerinde vergi sonrasında, harcamak ve tasarruf etmek için daha az gelir kalmaktadır ki, buda vergi algılamayı farklı kılmaktadır.

3.1.2. KDV'nin Ödenmesini Etkileyen Ekonomik Dışı Faktörler

Her sistem gibi vergi sisteminin temelinde de insan unsuru vardır. Bu nedenle vergileme, sosyolojik ve psikolojik boyutları göz ardı edilmemesi gereken bir olgu olarak karşımızda durmaktadır. Çünkü vergileme nedeniyle gelirinde az veya çok bir azalma hissedecek olan yükümlüler birtakım psikolojik faktörlerin etkisi altına girebilmektedirler. Bu etkiler sonucunda yükümlüler farklı davranış biçimleriyle tepkilerini sergilemektedirler.

KDV karşısında, öncelikle merkezi idare olmak üzere, diğer vergilendirme yetkisine sahip idareler ile kişi veya kuruluşların davranışlarının incelenip araştırılması da vergi psikolojisi kapsamına girmektedir (Öncel, 1974: 10). Bu bağlamda, yeni bir verginin arayışı veya mevcut KDV'de yapılacak olan her hangi bir değişiklik (KDV oranlarının, istisna ve muaflıkların yeniden düzenlenmesi ve vergilendirme tekniğine ait

diğer her hangi düzenlemeler) durumunda, KDV'ye karşı reaksiyon ve davranışların doğru bir şekilde değerlendirilmesi KDV'den istenen verimin alınabilmesi açısından son derece önem arz etmektedir.

KDV karşısında yükümlünün takınacağı davranışları iki türlü ele almak mümkündür. Birincisi; KDV yükümlüsünü “homo economicus” olarak ele almak, yani yükümlünün olabildiğince dikkatli ve rasyonel bir biçimde davranarak, tüm ekonomik koşulları hesaba katabilecek bilgi ve beceriye sahip ve başlıca amacının kendi kazanımlarını maksimize etmek olduğunu varsayarak, bu şekilde ele almaktır. İkinci yaklaşım biçimi ise, insan davranışları hakkındaki sabit varsayımlardan uzak kalıp, insan davranışlarının altında yatan psikolojik etkenleri araştırmaktır. İşte, ikinci yol tercih edildiği zaman, psikolojik yöntemlerin kullanılması gerekecektir. Burada asıl amaç, yükümlüler tarafından KDV'nin nasıl algılandığı ve bu algı sonucunda davranışın oluşmasında hangi tutumların rol oynadığını anlayabilmektir. Bu amaca ulaşabilmek için ise, vergi psikolojisi araçlarını kullanmak gerekmektedir (User, 1992 a: 24–25).

Bir ülkede belirli bir dönemde uygulanan vergilerin tümüne birden vergi sistemi denmektedir (Turhan, 1998: 340). Bireyler ve kurumlar açısından bakıldığı zaman ise vergi sistemi, bireyler ve kurumların belli dönemlerde ödemekle yükümlü oldukları vergilerin tümü şeklinde ifade edilmektedir. Vergilerin taşıdığı bazı özellikler yükümlü davranışları üzerinde çeşitli etkiler meydana getirebilmektedirler. İşte, vergi adaleti, vergi yasalarının yalın olması, bu yasaların ve mevzuatın değiştirilme sıklığı, yükümlülerin aynı dönemde ödemek zorunda kaldıkları vergi sayısı ve vergi bürokrasisinin ağırlığı gibi önemli görülen bazı hususlar yükümlü psikolojisini etkilemesi bakımından ele alınacaktır.

3.1.2.1. Kültürel Faktörler

Sosyal bilimlerde çok farklı tanımları yapılan kavramların başında kültür kavramı gelmektedir. Yapılan muhtelif tanımlar, genellikle, insan gruplarının üretimlerini de içeren belli başlı kazanımlarını, deneyimlerini, değerlerini, inançlarını, tarihi süreç içerisinde geliştirdikleri sembollerini, kuşaktan kuşağa aktarılan davranış kalıplarını içermektedir. Kültürü, insanların ve toplumların psikolojik dünyalarına ve somut deneyimlerine anlam vermelerini sağlayan değerler, tasarımlar, semboller ve simgeler

bütünü olarak görebiliriz. Kültürel değerler zaman içinde kabul edilme durumuna göre topluma yayılır ve toplumların ve grupların davranışlarını, inançlarını, tutumlarını ve değerlerini oluşturur. Bu bakımdan kültür, toplumların tarihsel süreç içerisinde karşılaştıkları her tür ihtiyaçlarına karşı geliştirdikleri ortak çözümler bütünüdür (Aktan ve Tutar, 2006). Hiç şüphesiz ahlaki normları da içine alan kültür altyapısı ile KDV’ye gönüllü uyum arasında çok yakın bir ilişki söz konusudur.

3.1.2.2. Kurumsal Faktörler

Kişilerin gönüllü olarak KDV ödeme karar ve tercihlerini ayrıca kurumsal faktörler ile de ilişkilendirmek mümkündür. Esas itibarıyla kurallar ve kurumlar “kültür” adını verdiğimiz yapının temel taşlarıdır. Kurallar, insanlar arası ilişkiler ve etkileşimlerde davranışlarımıza yön veren ve sınırlayan ilkeler ve normlardır. Kurallar bir toplumun temelidirler ve toplumsal düzenin varlığı için gereklidirler. Kurallar, belirsizliği azaltarak bireyler arası ilişkilerde öngörülebilirlik ve istikrar sağlar, insan davranışlarına denetim ve sınırlama getirir ve aynı zamanda bireyi özgür kılarak ona yapabilme gücü ve imkânı sağlar. Toplumsal düzenin tesisi için kurallar kadar kurumlar da önemlidir. Kurum, bir arada yaşam süreci içerisinde bulunan insanların davranışlarını, eylemlerini, alışkanlıklarını, geleneklerini, değerlerini ve inançlarını ifade eden formel ve informal kurallar bütünüdür (Aktan ve Vural, 2006).

Bir kez daha belirtmek gerekir ki, kültür dediğimiz şey aslında toplumda zaman içerisinde oluşmuş kuralların ve kurumların toplamından oluşmaktadır. Bu açıdan kültürel faktörler ile kurumsal faktörleri bir arada ele almakta yarar bulunmaktadır. Diğer taraftan kurallar, kurumlar ve kültür esasen bir bütün olarak “sosyal sermaye” (social capital) olarak adlandırılabilir (Paldam, 2000; Fukuyama, 1995: 1999).

Sosyal sermayenin güçlü olduğu toplumlarda KDV’yi gönüllü olarak ödeme eğiliminin daha yüksek olduğu söylenebilir. Sosyal sermayeyi tanımlayan öğeler içerisinde “güven” ve “görev ahlakı” (work ethic) çok önem taşımaktadır. Medeni yaşam kurallarının, sosyal, siyasal ve ekonomik düzenin kural ve kurumlarının yerleşmiş ve kökleşmiş olduğu toplumlarda birey, KDV ile ilgili ödevlerini ve yükümlülüklerini fazlasıyla gönüllü olarak yerine getirme eğiliminde olacağı beklenir.

3.1.2.3. Sektörel Faktörler

Vergilerin genelinde özellikle KDV’de sektör etkeninin ağırlığı kendini çok daha net göstermektedir. KDV’de sektörler göre oranlar farklılık arz etmekte olmasından ötürü; sorumluluğun yerine getirilmesi ile ilgili tepkilerde bu bağlamda şekil almaktadır. Hatta aynı sektör içerisinde dahi aşamalar itibariyle farklı KDV oranları uygulanabilmektedir. Örneğin, gıda sektöründe toptan %1 olan sebze ve meyvelerde perakende %8 olmaktadır. Yine gıda sektöründe %1 olan ekmeğin KDV oranı; aynı hamurdan imal edilmesine rağmen içine katılan tatlandırıcılarla oluşturulan poğaça ve börek gibi çok tüketilen ürünlerde %8 olmaktadır. Sektörlere göre farklı oranlar itibariyle uygulanan KDV’nin eşitsizlik meselesini açığa çıkarması ve daha adaletli bir sistemin getirilebileceği beklentileri de kaçınılmaz bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yükümlülerin, ödedikleri KDV yükünü ağır bulmaları ve bu yükün adil dağıtılmadığı inancında olmaları durumunda, kendilerini ya da KDV’ye konu olan unsurlarını daha az KDV ödeyebileceklerini düşündükleri sektör, bölge veya ülkelere aktarmaları söz konusu olabilmektedir. Özellikle bazı ülkeler de kaynakları kendilerine çekebilmek amacıyla ciddi boyutlarda vergi indirimleri uygulamaktadırlar. Hatta alacakları kimi vergilerden de vazgeçebilirler. Böyle ülkeler, maliye literatüründe “vergi cennetleri” olarak adlandırılmaktadır. Vergi cennetleri geniş anlamda, yukarıdaki özelliklerinin yanında diğer ülke vergi otoriteleriyle bilgi değişimine yanaşmayan ülkeler olarak da tanımlanmaktadır (Bilici, 2004: 604).

3.1.2.4. Hukuki Faktörler

Hukuk, toplumsal düzeni sağlayacak yazılı kurallar bütünüdür ve yaptırımı devlet gücü ve otoritesi ile desteklenmiştir. Vergi hukuku da vergi ile ilgili maddi ve şekli vergi mükellefiyetlerini belirleyen yazılı hukuk kurallarından oluşur. Vergi kanunlarında, vergi suç ve cezaları açık olarak belirlenir. Dolayısıyla, bireylerin KDV kaçakçılığına başvurma yönündeki karar ve tercihleri, vergi kanunlarında öngörülen vergi suç ve cezaları ile yakından alakalıdır.

Grasmick ve Bursik’e (1990) göre caydırıcı faktörler sadece yasal cezalar olarak düşünmek yerine üç ana gruba ayırmak daha isabetli olacaktır. Bunlar; devletin

uyguladığı cezalar yani yasal müeyyideler (legal sanctions), kişinin ait olduğu gruptaki sosyal norma uygun olarak davranmadığı zaman karşılaşacağı utanç ve kaybedeceği saygınlığı ifade eden toplumsal etki (social stigma), ve son olarak kişinin kendi kendisine uyguladığı bir ceza olan suçluluk duygusudur (guilt feelings) (Bayraklı, Saruç, Sağbaş, 2004).

3.1.2.5. Siyasal Faktörler

Vergiye karşı davranışları belirleyen bir başka ekonomik olmayan faktör de siyasal yapıdır. Otoriter yönetimler ve demokratik yönetimlerde yükümlülerin alınan kararlara tepkileri farklı olabilmektedir. Halkın otoriter yönetimlerinin vergilendirme yetkisine tepkileri, yönetimlerin vergilendirme yetkilerinin kısıtlanmasına neden olmuş ve devamında da demokratik yönetimlere zemin hazırlamıştır.

Demokratik yönetimlerde ise halkın vergi politikalarını etkileyebildiği en önemli araç belirli aralıklarda yapılan seçimlerdir. Seçmenler, vergi açısından bakıldığı zaman, vergi ile ilgili politikaları kendilerine en uygun olan partiyi seçme yolunu tercih edeceklerdir. Böylece, çoğunluğu elde eden partinin görüşlerinin toplum tarafından benimsendiği varsayılmaktadır (Tullock, 1995: 101). Demokrasilerde halkın yönetime katılması KDV’ye gönüllü katılımı kolaylaştırmaktadır. Bu da psikolojik vergi sınırının, otoriter devlettekine oranla daha yukarılarda olmasını sağlamaktadır (Şenyüz, 1995: 82).

Siyasal yönetim biçiminin meşruiyeti, demokrasinin temel araçlarının (katılımcılık, yerinden yönetim vs.) uygulanma düzeyi ve saire siyasal faktörler vergi ödeme / ödememe tercihleri üzerinde etkili olabilir. Örneğin, eski mutlak monarşilerde ve despotik rejimlerde özellikle ABD’nin İngiltere’ye karşı yaptığı bağımsızlık mücadelesinde “temsilsiz vergileme” ye (taxation without representation) karşı halkın gösterdiği tepkiler ve isyanlar bu konuda örnek verilebilir. Denilebilir ki, halkın kendi temsilcilerini özgür iradeleriyle seçebildiği ve denetleyebildiği rejimlerde KDV dahil tüm vergileri gönüllü ödeme eğilimi daha yüksektir.

Siyasal iktidarların aldıkları kararların bir kısmının vergilerle ilişkili olması nedeniyle, kuşkusuz tüm toplumu az veya çok etkilemektedir. Burada da en büyük belirleyici unsur, özellikle kayıtlı mükellefler üzerindeki KDV yükleridir. İktidarlar,

vergi yükünü, yeni vergiler ihdas etmek, var olan bir vergiyi kaldırmak suretiyle, vergi oranlarını arttırarak ya da azaltarak, istisna ve muafiyetlerin miktarını ve kapsamlarını değiştirerek, sıkı olmayan denetimleri tercih ederek ve vergiden kaçınmayı özendirecek tedbirleri benimseyerek etkileyebilmektedirler (Berksoy ve Demir, 2004: 520). Vergilere ilişkin bu düzenleme yapılırken kimi yükümlüler bu düzenlemeleri olumlu, kimileri de olumsuz karşılamak eğilimindedirler. Bu eğilimi belirleyen önemli faktörlerden birisi de yükümlünün bu düzenlemeleri yapan siyasal iktidarı desteklemiş olup olmamasıdır (Şenyüz, 1995: 39–40).

Parlamenter sistemi benimsemiş olan ülkelerde iktidarların temelini siyasal partiler oluşturmaktadır. Yani iktidar, devlet yapılanması içinde siyasal otorite biçiminde şekillenmiş olan hukuksal bir organdır. Tabiidir ki partilerin esas amacı iktidarı ele geçirmek veya iktidarda kalabilmektir. Bu partiler seçim dönemlerinde halktan oy alabilmek için çeşitli projeler öne sürer, çeşitli programlar açıklarlar ve halktan oy isterler. Teoride seçmenler bu programlara bakarak tercihlerini belirtirler, fakat yapılan birçok araştırmada seçmenlerin daha ziyade tercihlerini parti imajlarına göre verdikleri ortaya çıkmıştır. Yani, partinin programı, objektif nitelikleri yerine, seçmenin onu algılayışı tercihte ön plana çıkmaktadır (Gülmen, 1979: 41).

Yukarıdaki açıklamalar şöyle de açılabilir: Mesela; yükümlülerin memnun oldukları bir hükümetin politikalarına yanlış da olsa “doğrudur”, ya da tam tersine memnun olmadıkları bir hükümetin doğru uyguladığı vergi politikalarına “yanlıştır” diyebildikleri görülmektedir. Yükümlüler açısından bu tarz bir yargılama vergi kaçakçılığı açısından önemli sonuçlar doğurabilmektedir. Bu davranış Kelley Eğilimi olarak açıklanmaktadır. Buna göre, siyasi eğilimize uygun bir iktidar yönetiminde ise, bu siyasi eğilim ile vergi adaletinin mutlaka birlikte sağlanacağına inanırız (Ünsal, 1987: 36).

Yükümlülerin siyasal iktidarları destekleyip desteklememiş olmasının, siyasal iktidarın vergilerle ilgili düzenlemelerini olumlu karşılayıp karşılamamaya etki ettiği yukarıda belirtilmişti. Bunu açacak olursak, siyasal iktidarı destekleyen yükümlüler alınan kararları savunma, desteklemeyen yükümlüler de iktidarlarca alınan kararları muhalefet partilerinin de desteğiyle eleştirme eğilimi içine girmektedirler. Yani, yükümlülerin vergiyle ilgili kararları benimseme açısından partiyle hemfikir olmaları

psikolojik açıdan büyük bir rahatlık sağlamaktadır. Haliyle KDV'ye karşı da davranışlarının şiddetinin belirlenmesi bakımından önemli olmaktadır (Şenyüz, 1995: 40–41).

Parlamente sistemlerde yasama organının almış olduğu kararlar yasalarla ifade edilmektedir. Yasaların uygulanması ise yürütme organı eliyle yapılmaktadır. Yükümlülerin, uygulanmakta olan yasalar içerisinde en verimsiz olarak gördükleri yasalar vergi yasalarıdır. Çünkü bireysel gelirlerinde ve servetlerinde azalmaya yol açtığından kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılmak üzere alınan vergilere yükümlüler hep minimum oranda katılmak isterler.

3.1.2.6. İdari – Yönetimsel Faktörler

Genel olarak iyi devlet yönetimi (good public governance) ile vergiyi gönüllü ödeme arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Dar anlamda ise, iyi KDV yönetimi ile KDV ödeme eğilimi arasında yakın ilişki söz konusudur.

Maliye tarihine bakıldığında zaman, vergi sistemlerine veya onu temsil eden iktidarlara karşı birçok eylemin gerçekleştirildiği görülür. Bu eylemlerin ana nedeni hâkim sınıfların vergi politikalarındaki başarısızlıklardır. Eski Yunan, Roma ve Alman Emperyalizmi bu tür kolektif tepkilerin sonucunda yıkılmıştır. Hatta Amerika'nın bağımsızlığı ve Fransız İhtilalının temellerinde bile vergiye ya da vergi otoritesine karşı kolektif tepkiler yer almaktadır (Şenyüz, 1995: 110). Bu tür toplu eylemler Ortaçağ Avrupa'sının sık görülen ve alışıldık olayları olarak tarihe geçmiştir.

Verginin yaygın ve etkin olarak reddine günümüze en yakın örnek, II. Dünya Savaşı sonrasında Fransa'da görülen Poujade Hareketi'dir. Esnafın ağır vergi yükü altında kalmasından kaynaklanan hoşnutsuzluğunu, 1953 yılında Lot vilayetindeki Poujade isimli belediye meclisi üyesi örgütleyerek bir yıl içinde tüm Fransa'ya yayılan ve kendi adıyla anılan bir hareketi başlatmıştır. Hatta Poujade yanlıları 1954 yılında Fransız Esnaf ve Sanatçıların Koruma Birliği'ni kurmuş ve vergi denetimlerine karşı toplu eylem ve gösterileri organize ederek geniş bir halk kitlesine ulaşmayı başarmıştır. 1956 seçimlerine girerek 52 milletvekili ile Meclise girmeyi bile başaran Poujadistler, vergi denetim ve tahsilâtını engellemekte de oldukça başarılı olmuşlardır (User, 1992 a: 111).

Bir tür verginin reddine yol açan günümüze en yakın vergiye karşı tepkilerden bir diğeri de İngiltere’de yaşanmıştır. 1980’li yıllarda İngiltere’de yerel vergilendirme ile demokrasi ilişkisini tartışmalı hale getiren bir uygulamaya (Poll Tax-Kelle Vergisi) geçilmesi toplumsal bir reaksiyon doğurmuş, bunun sonucunda da 1993 yılında söz konusu vergi uygulamasının kaldırılmasına karar verilmiştir. Akabinde de uzun süren Margaret Thatcher hükümeti yıkılmıştır (User, 1992 a: 113).

Yükümlülerin devlet hakkındaki sahip oldukları olumlu-olumsuz tüm düşünceler, onların devlete olan yükümlülüklerini yerine getirdikleri davranışlarında da doğaldır ki etkili olmaktadır. Devlet kavramı soyut bir kavramdır ve vatandaşlar da soyut olarak tanımaktadır. Bununla beraber, bu kavram hakkındaki değerlendirmelerini somut olaylara göre yapmaktadırlar. Devlete olan bağlılık, devletin devlet olma niteliklerini yerine getirip getirmemesiyle de ilgili olmaktadır ve bunun seviyesi kişiden kişiye göre değişebilmektedir. Nitekim yükümlülerin devlet harcamalarından yeterince yararlanamadığı ve fazla vergi ödediği yargısına varmaları ve hükümetlerin iyi bir yönetim sergilemediklerine inanmaları durumunda devlete olan bağımlılıklarının gevşeyebileceği söylenebilmektedir (Şenyüz, 1995: 37).

1960’lı yıllarda yapılan bir çalışmada, devlete olan bağlılığı zayıflayan yükümlülerin davranışları vergiyi reddetme şeklinde olmasa bile, vergiye karşı ilgisizliğin artması şeklinde olmakta ve sonuçta dereceleri değişik olmakla birlikte “devlet düşmanlığı” ile “vergi mukavemeti” davranışlarının yaygınlaştığı tespit edilmiştir (Schmölders, 1967: 69). Batı Almanya ve Hollanda için yapılmış olan ampirik çalışmalar da devletin götürdüğü hizmetler ve iyi yönetimle varlığını hissettirdiği yerlerde, devlete bağlılığın yüksek olduğunu ortaya koymaktadır (Şenyüz, 1995: 38).

Yükümlülerin, kamu otoritesini her durumda ve her zaman yanında görebileceğine inanması, alacağı kararlarla kendileri açısından güven tesis etmesi, KDV ödemelerine de sıcak bakmalarına, diğer bir deyişle KDV’ye karşı aşırı bir tepkiye başvurmamalarına olanak sağlar. Ödeyecekleri KDV’yi devlete bağlılık anlayışı içerisinde değerlendirirler. Oysa devleti kabul etmeyen ve devlete güvenmeyen bir yükümlünün vergisini tam olarak ve istekli bir şekilde ödemesi beklenemez (Tanzi ve Parthasarathi, 1993: 818). Devleti her durumda yanında görmeyen ve ona güvenmeyen

yükümlü, devleti adeta her fırsatta kendilerinden sadece vergi toplayan ve askerlik hizmeti talep eden bir kurum olarak algılayabilecek, dolayısıyla da devlete bağlılığı azalabilecektir (Şenyüz, 1995: 38). Bu durumda vergiyi ödemenin, bir vatandaşlık görevi olarak algılanma oranında da önemli düşüşler olabilmektedir (Orviska ve Hudson, 2002: 83). Bunun sonucunda da istenilen oranda vergi tahsil etmek zorlaşacaktır. Orviska ve Hudson'un (2002) İngiltere'de 860 katılımcı üzerinde gerçekleştirmiş olduğu ankete göre, vatandaşlık ödevi ve kanunlara uyma güdüsü vergi uyumunu gösteren önemli faktörler arasında bulunmuştur.

Milliyetçilik anlayışı içerisinde ele alınarak devlete olan bağlılık ve vergi ödeme birlikte değerlendirilmeye çalışıldığında ise, gerçek milliyet anlayışı ve sağlam bir toplum meydana getirme çabalarının gelirin adil dağıtılmasına ve devlet hizmetlerinden eşitçe yararlanılması ilkelerine bağlı olduğu için, yukarıdakilerle paralel sonuçlara ulaşılabilecektir (Şenyüz, 1995: 38).

Kısaca, vatandaşların devletin meşru otoritesini ve varlığını kabul etmeleri ile devletin sunmuş olduğu hizmetlerden yararlanmaları arasında doğru orantılı bir bağ vardır. Devlete olan bağlılık arttıkça KDV'ye olan tahammül artacak, azaldıkça ise tepkiler artacaktır. Bunu belirlemede de kamu harcamalarının etkinliği ve vergilemedeki adalet önemli rol oynamaktadır. Vergi ödeme bakımından devlete olan bağlılık bağlamındaki olumsuz sonucun sadece vatandaşlarda değil, aydınlarda da söz konusu olabileceği göz ardı edilmemelidir (Ünsal, 1987: 50).

3.1.2.7. Psikolojik Faktörler

Bireylerin iç ve dış uyarılar karşısında gösterdiği ya da gösterebileceği tepkileri inceleyen psikoloji bilimine, psikologlar genelde iki biçimde yaklaşmaktadırlar. İlk yaklaşıma göre; kişi toplumdan bağımsız olarak ele alınır ve boşluktaymış gibi kabul edilir. Psikologlar, bu olgu içerisinde bireyin kişilik yapısı üzerinde durarak, bireysel düşünce ve duyguların çevre etkisi olmaksızın nasıl ve neden değiştiğini incelerler. İkinci yaklaşıma göre de; insanın hiçbir zaman yalnız yaşamadığı noktasından hareket edilerek, toplumun bireyi etkileyip şekillendirdiği gibi, bireyin de toplumu az da olsa etkilediği ileri sürülmektedir. İşte vergiye ilişkin yükümlü davranışları incelenirken, bireyin (ya da yükümlülerin) hem bireysel, hem de toplumsal düzeydeki davranışlarının

ele alınması yararlı olacaktır. Bu da, vergileme olayına psiko-sosyal bir yaklaşım gerekliliğini zorunlu kılmaktadır (Şenyüz, 1995: 4).

Kişilerin tutum ve davranışlarını belirleyen faktörlerin başında psikolojik etkenler gelmektedir. Vergileme ile algılama arasında çok yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Psikolojide algılama (perception) ya da çerçeveleme (framing) mevcut bilgiler dahilinde karşı karşıya bulunduğumuz somut ve/veya soyut olayların ve nesnelerin farkına varma, zihnimize yerleştirme ve nitel ve/veya nicel olarak değerlendirme sürecidir (Kaynak, T. 1995). Yine psikoloji bilimi açısından bireysel davranışın bir uyarı (warning) bir de karşılık (response) mekanizmasının işlemesi sonucu oluştuğunu söyleyebiliriz. Vergiye karşı gösterdiğimiz tutum ve davranışlarımız, Çoğunlukla onu nasıl algıladığımıza bağlı bulunmaktadır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı vergiye karşı bireysel tepki türlerinden olmasına karşın, daha az rastlanan verginin reddi veya vergi grevi olgusu ise yükümlülerin kolektif olarak giriştikleri bir tepki türüdür. Bu tür kolektif tepkiler, henüz olgunlaşmamış toplumlarda bireylerin psikolojik varlıklarının dışa yansıyan sınıf bilinci belirtileri olarak kabul edilir. Kolektif yükümlü tepkilerinin türleri ise, ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilâtının engellenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (User, 1992 a: 99).

Mükellefin KDV yükünün adil olmadığına inanması, psikolojik olarak mükellefin en iyimser olarak makul ölçülerde KDV'den kaçınmasına neden olur. Çünkü böyle bir mükellef KDV kanunlarının diğerlerine göre kendisine daha adaletsiz uygulandığına ya da alternatif olarak diğer vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihlal edildiğine inanabilir. Ekonomik ve psikolojik tahliller bunu doğrulamaktadır. Dünya genelinde (başta ABD olmak üzere) vergi sisteminin adaletsiz olarak algılanması (vergiye bir direnç olarak) artmıştır (Uçak, 1997: 13-37). Ülkemizde de durum pek farklı değildir. Manisa ilimizde gerçek usulde vergilendirilen mükellef gurupları üzerinde yapılan bir anket çalışmasında mükelleflerin vergi sistemine ilişkin şikâyetleri içerisinde ilk sırayı vergi sisteminin adaletsiz olması almıştır (Muter vd., 1993: 62-63).

Yukarıda ifade edildiği gibi vergi yönetiminden (devletten) memnuniyetsizlik derecesi de mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Mükellefler ödedikleri verginin karşılığında birtakım kamu hizmetlerinden yararlanırlarsa (verginin

karşılığında hizmet alırlarsa) gönüllü uyum derecesi ve dolayısıyla beyan edilen gelirleri daha da yükselecektir (Alm, Jakson, Mckee, 1992). Vergilemeye, vergi idaresi ve yargısına güven duyulmayan bir ülkede vergi kaybının önüne geçilmesi güçtür (Esen, 1997: 5-8). Verginin toplanması değil bunu nereye sarf edildiği de yükümlülerin davranış tarzında etkin olmaktadır. Sosyologlar tahsil edilen vergilerin nerelere ve nasıl harcadığının önemli olduğuna dikkati çekmektedir. Çünkü vergi adalet ve eşitlik içinde toplansa bile harcanırken denge bozulabilir ve kişisel arzular egemen olabilmektedir (Biçer: 15-17).

Mali psikoloji, mali olayların bireyler üzerindeki etkileriyle, bireylerin mali araç ve olaylar karşısındaki tutum ve davranışlarının araştırılmasını konu edinen yeni sayılabilecek bir disiplindir. Bu disiplinin ilgi alanını; vergileme ve vergilerin yapısıyla birlikte, bütçe politikası, harcama değişkenleri ve borçlanmanın bireyler üzerindeki etkileri ve bireylerin bunlar karşısındaki tutum ve davranışlarının araştırılması oluşturulmaktadır. Kısacası mali psikolojinin diğer mali araçlarla birlikte çoğunlukla vergilemenin nasıl algılandığını ve ne gibi tepkilere yol açtığı hususunu incelediği söylenebilir (User, 1992 b: 63).

İlk olarak, Adam Smith'in ilk eseri olan "Theory of Moral Sentiments" adlı eserde psikoloji elemanlarına yer verdiği görülmektedir. Fakat iktisat ile ilgili temel eseri olan "An Inquiry into the Wealth of Nations" da bu öncülüğünü sergilemediği görülmektedir (Önder, 1993: 181). İktisat literatüründe, iktisat psikolojisi ile ilgili ilk ifadelere ise Gabriel Tarde'nin 1881 yılında yazmış ve yayımlanmış olan bir makalesinde rastlanmaktadır. Daha sonra Tarde, 1902 yılında iki ciltlik "La Psychologie Economique" adlı eserini yayınlamış, bu tarihlerden 1960'lı yıllara kadar literatürde bu alanla ilgili yayınlara pek fazla rastlanmamaktadır. 1961 yılında ise, Amerikalı sosyolog Hughes, Tarde'nin görüşlerini tekrar topluma yansıtmıştır. Bu yıllardan hemen sonra, Pierre-Louis Reynaud İktisat psikolojisi alanına teorik bir alt yapı kazandırma çabasına girişmiştir (Önder, 1993: 181–182).

Mali psikoloji, maliye biliminin temellerini genişletmek amacıyla ele alınmıştır. Mali olayların sadece hukuki, ekonomik ve siyasal yönlerinin incelenmesinin mali olayların çözümlenmesinde eksik kaldığı, psikolojik yaklaşımlarla da ele alınması gerektiği belirtilmektedir. Böylece, mali olayların tüm yönlerinin incelenmesi ile

vatandaşların mali sorunlarının daha doğru ve daha kolay bir şekilde çözümlenmesine katkı sağlanacaktır (Şenyüz, 1995: 3).

Henry Laufenburger’e göre (1967: 239–240) iktisat biliminin psikolojik temeli çok eskidir ve kamu maliyesi alanı da psikolojik tahlillere daha çok uygunluk arz etmektedir. Bu anlamda, vergilerin yükümlüler üzerindeki psikolojik etkileri ve onların davranışlarına nasıl yön verdiği konusu vergi psikolojisi kapsamına girmektedir.

Mali psikoloji tüm mali araçların insan davranışları üzerindeki etkilerini konu edinmesine karşın, vergi psikolojisi, mali araçlardan sadece vergilerin birey (yükümlü) davranışları üzerindeki etkilerinin araştırılmasını konu edinmektedir. Böyle bir ayırım yapılmasının sebebi, her bir mali aracın bireyler üzerindeki etkisinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi karşısında, öncelikle merkezi idare olmak üzere, diğer vergilendirme yetkisine sahip idareler ile kişi veya kuruluşların davranışlarının incelenip araştırılması da vergi psikolojisi kapsamına girmektedir (Öncel, 1974: 10). Bu bağlamda, yeni bir verginin ihdası veya mevcut KDV’de yapılacak olan her hangi bir değişiklik (vergi oranının, istisna ve muaflıkların yeniden düzenlenmesi ve vergi tekniğine ait diğer her hangi düzenlemeler) durumunda, KDV’ye karşı reaksiyon ve davranışların doğru bir şekilde değerlendirilmesi KDV’den istenen verimin alınabilmesi açısından son derece önem arz etmektedir.

Vergi psikolojisinin çalışma alanına girildiğinde, rasyonel davranışın insan için anormal bir durum olduğu ve ancak bunun belli zorlamalarla elde edilebileceği bile ileri sürülmüştür. Bu görüş uyarınca, insanın normal psikolojik durumu belli amaçlara yönelik ve davranış hesaplı değildir, bilakis duygular ve değerler tarafından yönlendirilir, çelişkilidir ve büyük oranda grup etkisine bağlı olarak oluşmaktadır (User, 1992 a: 25).

Vergileme ile ilgili yükümlülerin tutumlarının belirlenmesi her zaman sonucu merak edilen bir konu olduğu kadar, bunların tespit edilebilmesi de bir o kadar zor olmuştur. Genel olarak psikoloji bilimi açısından değerlendirilecek olursa, insanların yaşadıkları ve içerisinde bulundukları olaylar karşısındaki durumları “algı–tutum–davranış” sırası şeklinde oluşmaktadır. Bu çerçevede, bireyin olaylar karşısındaki sergilediği tutum, onun karşı karşıya kaldığı olaydan ne anladığıyla ilişkilidir. Bu olay

“algılama” olarak ifade edilmektedir ve çevredeki uyarıcıların insanın duyu organlarında oluşturduğu uyarmaların beyinde bir anlam kazanması şeklinde tanımlanmaktadır ve bu nedenle algılamanın bireyin sergilediği tutumda birincil olarak belirleyici olduğu ileri sürülmektedir. Tutum ise, bireyin psikolojik bir obje ile ilgili düşünce, duygu ve davranışlarını oluşturan bir eğilim olarak tanımlanmaktadır. Tutumun en önemli özelliği ise, gözlemlenebilen bir davranış değil, bireyleri davranışlara hazırlayan bir eğilim olmasıdır (Doğan, 1987: 62 ve Kağıtçıbaşı, 2004: 114). Diğer bir deyişle, tutumlar gözle görülememekte, fakat gözle görülebilir sonuçlar doğurduğu için vergileme gibi sosyal olayların incelenmesinde oldukça önem taşımaktadır.

Genel olarak bakıldığında zaman, yükümlülerin vergi karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, yükümlüler üzerinde oluşan vergi yükü, hatta onun da temelinde olan vergi oranlarıdır. Vergi oranları ile yükümlülerin vergilemeye ilişkin tutumlarının derecesi arasında doğrusal bir ilişki vardır. Çünkü vergi oranlarının, dolayısıyla da vergi yükünün artması, kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve yükümlü açısından daha az tüketim ve tasarruf yapma anlamına gelmektedir. Yükümlünün bunu telafi edebilmesi daha çok çalışmasını gerektirmekte, bu da yükümlüyü psikolojik yönden vergiye karşı rahatsızlık duymaya doğru itmektedir (Aktan vd., 2006:161).

KDV’ye karşı yükümlülerin olumsuz tavır takınmalarının ve sonucunda da KDV kaçakçılığı ve kayıt dışılığa yönelmelerinin en önemli nedeni, diğer vergi oranlarının genelinde olduğu gibi KDV oranlarının da yüksek olmasıdır. Yüksek vergi oranlarının kayıp ve kaçakları teşvik etmesi, bir yerde yükümlülerin vergiye karşı gösterdikleri tepkinin sonucudur.

KDV oranlarının yüksekliği nedeniyle oluşan aşırı KDV yükü, birçok yükümlü tarafından da kayıt dışılığın ve KDV’yi kaçırmanın nedeni olarak gösterilmektedir. Yükümlüler tarafından, KDV yüklerinin fazla olması, gelirlerin büyük ölçüde elden çıkmasına, işletme sermayesinin azalmasına neden olarak gösterilmekte, bunun da ticari faaliyetlerin büyütülüp geliştirilmesine engel olduğu iddia edilmektedir (DPT, 2001: 33–34).

Şüphesiz ki bu iddia, yüksek vergi oranları durumunda yükümlülerin vergiyi nasıl algıladıklarının bir göstergesidir, ama vergi kaçığının tek nedeni değildir. Kişilerin

anlayış ve kavrama içerikleri, çeşitli anlayışların toplamından oluşan bir bütündür ve her birey için farklı farklı varyasyonlardan oluşur. Bundan dolayı bir verginin çeşitli bireyler üzerindeki etkilerini o vergiyi ödeyen her birey için genelleştirmek uygun değildir. Çünkü kişisel anlayışlarda vergi anlayışının yanı sıra yer alan diğer anlayışlar birbirinin aynı olmayabilir. Örneğin, tarım ürünleri yetiştiricilerine her hangi bir vergi ihdas olunduğu veya mevcut olan bir verginin oranlarında artırıma gidildiği zaman, sadece tarımla geçinen yükümlülerle, bunların yanı sıra başka gelir türlerinden gelir elde eden diğer yükümlüler üzerindeki yük derecesi, dolayısı ile de vergilere gösterilen tepkilerin derecesi de farklı olmaktadır. Yükümlü psikolojisini incelerken dikkate alınması gereken bir husus, yükümlünün ferdiyet gücüdür. Bireyci bir yapıya sahip olan ülkelerde eğitim sisteminden ve toplumun diğer kurumlarından gelen etkilerle birey bireysel kabiliyetlerini geliştirmiştir. Bu nedenle üretkenlik kabiliyeti de gelişmiştir. O birey, bu kabiliyetlerinin realize edilebilmesinin karşılığı olarak devletin sağlamış olduğu alt yapı yatırımlarını yeterli görür, ödediği vergiyi yerinde bularak vergiye karşı daha az tepkisel davranış içerisine girer. Hâlbuki bireyselliğin gelişmemiş olduğu bir yapıya sahip olan ülkelerde, bireyin üretkenlik kabiliyetlerinin daha az gelişmiş olmasından dolayı, devletin yapmış olduğu harcamalarının onun için fazla bir değer ifade etmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla yükümlünün psikolojisi vergileri bir yük olarak anlama yönünde daha eğilimli olacaktır (Ünsal, 1987: 42). Kaldı ki maliye teorisinde vergilemeyi haklı çıkarmaya çalışan çok sayıda görüş bulunduğu, fakat vergi ödemenin bireyler üzerinde az dahi olsa, olumlu bir heyecan uyandırdığına yönelik en küçük bir belirti görülmediği ileri sürülmüştür (Kirchler vd., 2003: 536–538 ve Vihanto, 2003: 112).

Devlet yetkililerinin ısrarla kamu gelirlerinin artırılması gerektiği ve bireyin vergi verme konusunda devlete bağlı kalması ile ilgili çabalarına rağmen, bireyin vergi ödemekle elde ettiği kazançlar soyuttur ve parasal olarak ifadesi oldukça zordur. Bundan dolayı yükümlülerin davranışlarını anket araştırmaları aracılığı ile ölçmeye çalışmanın önemi etkin bir vergilemeye ulaşabilmek bakımından önem kazanmaktadır. Bundan dolayı, 1960'lı yıllarda ortaya çıkan yeni bir yaklaşımla yükümlü davranışları anket araştırmaları yöntemiyle incelenmeye başlanmıştır. Vergi bireylerin gelir, servet ve harcamalarında azalmaya yol açıp tasarruflarını da sınırlayan ve karşılıksız kamu kesimine aktarılan bir fondur. Oysa bireyler kazançlarının tümünü kendisinin olarak

kabul ettiği için, kazançlarına başkalarının (bunun içerisine devlet de dahil) ortak olmasını kolay kolay kabullenememektedirler. Bu nedenle, kazançlarının bir kısmını karşılıksız olarak devlete vermeye yanaşmazlar.

KDV, yükümlüler açısından bir külfettir ve psikolojik olarak bireylerin bu külfetten kurtulma eğilimi olduğundan, yükümlülerin kamu harcamalarına yaklaşımı, toplumun ve diğ er yükümlülerin vergiye karşı davranışları, vergi bilincinin yerleşmiş olması ve kültür düzeyinin düşük veya yüksek olması gibi sosyal ve psikolojik faktörler yükümlülerin KDV'ye bakışını etkileyebilmektedir (Yüce ve Gerçek, 1998: 21–22).

Yükümlülerin KDV'ye bakış açısını belirleyen bu psiko-sosyal faktörler yanında, ülkelerin gelişmişlik düzeyi, ekonomik ve sosyal durumu, vergi sisteminin ve gelir idaresinin yapısı ve etkinliği gibi başka faktörler de ön plana çıkıp yükümlülerin KDV'ye yaklaşımlarını etkileyebilmektedir. Yükümlü psikolojisine ilişkin ilk araştırmalar Almanya'da G. Schmolders tarafından 1958 ve 1963 yıllarında yapılmış değişik toplumların vergiye bakış açısı ve tahammül düzeyi ölçülmeye çalışılmıştır. Bu araştırmalar vergi psikolojisine bugünkü çizgisini kazandırmıştır. Aynı çalışmaların devamı çeşitli Avrupa ülkeleri ve ABD'de de yapılarak, çoğunlukla sosyo-psikolojik yöntemler ışığında yükümlülerin vergiye ilişkin görüş ve tutumları saptanmaya çalışılmıştır (User, 1992 a: 26).

Vergi psikolojisi alanında Türkiye'de sınırlı da olsa, teorik ve deneysel çalışmalar bulunmaktadır. Fakat bu alanda yapılan çalışmaların yeterli sayıda olduğu söylenemez. Vergileme, yükümlü davranışlarında mali verimliliği azaltacak boyutta değişmelere yol açmaya başladığı zaman, vergilemenin psikolojik sınırlarına varıldığı anlaşılmaktadır. Eski vergileri arttırmak ya da yeni vergiler konmak istendiğı zaman, büyük bir dikkat ve titizlikle vergiye karşı psikolojik tepkilerin minimum olduğu noktayı tespit edip seçmek çok önemlidir (Reynaud, 1955: 3). Vergi yükümlülerinin vergiye karşı davranışını belirleyen etkenlerin başında, vergi zihniyeti ve vergi ahlakı gelmektedir (Turhan, 1998:199).

Yükümlülerin vergiye karşı davranışını belirleyen vergi zihniyeti; vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenilen mükellefiyetler karşısındaki takındıkları genel tavır olarak tanımlanmaktadır (Schmolders, 1976: 107). Bu tavır, halklara, kişilere, zamana, hatta coğrafyaya göre farklılıklar

gösterebilmektedir. Vergi zihniyetini ise üç temel faktör belirlemektedir. Bunlar; vergi adaleti, verginin amacı ve vergi moralidir (Önder, 1992: 50).

Vergi ahlakı ise, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet olarak tanımlanmıştır (Tunçer, 2003: 103, User, 1992 a: 29 ve Turhan, 1998: 199). Vergi ahlakından bahsederken, ahlak kavramının bireyin, içinde bulunduğu toplumdaki görevlerini daha iyi yapabilmek için, yaşadığı dönemde uyulması gereken toplumsal ve hukuki normlarını içtenlikle benimsemesi anlamında kullanıldığını hatırlatmak yerinde olacaktır. Günümüzde vergi ahlakının genel ahlaka göre çok daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülmüştür (Schmölders, 1976: 108).

KDV uygulamasını sınırlayan psikolojik etmenler yalnızca vergi zihniyeti ve vergi ahlakı ile sınırlı değildir. Bu iki kavramı da belirleyen subjektif vergi yükü de, vergilemenin psikolojik sınırının belirlenmesinde rol oynamaktadır. KDV ödevinin yükümlü tarafından hangi ağırlıkta algılandığını gösteren subjektif KDV yükü (ya da vergi tazyiki)'nin belirlediği algılama, bireyin toplumsal durumuna, bilgi düzeyine, vergiye ilişkin tutum ve tecrübelerine ve genel psikolojik durumuna bağlıdır (Reynaud, 1966: 21). Subjektif KDV yükünün bireyin entelektüel düzeyi ve bilgi birikimine de bağlı olduğu ileri sürülmüştür. Entelektüel düzeyi KDV'yi rasyonel değerlendirmeye uygun olan yükümlünün, subjektif KDV yükü ile objektif KDV yükü arasında ciddi bir fark olmayacaktır. Ama entelektüel düzeyi KDV'yi rasyonel değerlendirmeye uygun olmayan, bilgi birikimi ve vergi bilinci daha az olan yükümlünün ise KDV'yi gerçekte olduğundan daha farklı algılaması söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle KDV'nin nasıl tanıtıldığı ve bireylerin nasıl algıladığı çok önemlidir. Subjektif KDV yükünün, objektif KDV yükünden farklı olarak, ancak yükümlüler üzerinde yapılacak olan anketlerle saptanması mümkün olabilmektedir (User, 1992 b: 66).

Vergileme karşısında yükümlülerin tutumlarının incelenmesi, tutumların vergiye karşı oluşan davranışlara yol açan eğilimler olması açısından önem kazanmaktadır. Ancak, vergileme karşısında tutumların bireysel olma özelliğinden dolayı, inceleme açısından güçlükler oluşturabilmektedir. Bu nedenle, genelleme yapılarak vergileme karşısında yükümlülerin tutumlarının incelenmesi gerekmektedir (Aktan vd., 2006:160–161).

Çoğu durumda vergi yükümlülerinin, verginin kendilerinde oluşturacağı maliyeti hiç hesaplamaadan, adeta bir refleks şeklinde tepki verdikleri ve bunun da çoğunlukla olumsuz tepki olduğu bilinmektedir. Bu da vergilemeye karşı bireyler tarafından genelleştirilmiş bir tutumun varlığına işaret etmektedir (Reynaud, 1955: 6). Örneğin bir birey, içinde bulunduğu toplumda uygulanmakta olan vergi yasalarının adaletsiz olduğuna inanıyorsa, üzerinde daha yoğun bir vergi tazyiki hissedebilir ve bundan kurtulmanın çarelerini aramaya başlar. İşte, olumsuz vergi tutumu bu aşamada devreye girmektedir.

Tutumları belirleyen diğer bir etken, “mali bağlantı”dır. Mali bağlantı, kamu harcamalarının bedeli olarak addedilen vergi ile verginin karşılığı olarak addedilen kamu hizmetleri arasındaki ilişkilere, “mali bağlantı” (fiscal connection) adı verilmiştir. Yine, yapılan araştırmalardan anlaşılmıştır ki; bireyler bu bağlantının yeterince farkında değildirler. Bu konuda ABD’de 1963 yılında yapılan bir araştırmada; cevaplayıcılara önce bir harcamalar listesi verilerek devletin bu listedeki harcamalara daha fazla mı, yoksa az mı harcama yapması gerektiği sorulmuş, %70’i aşkın cevaplayıcı yaşlı insanlara daha fazla yardım edilmesi gerektiğini, %60’ı aşkın cevaplayıcı da bütçeden yoksullara daha fazla pay ayrılmasını istemiştir. Fakat daha sonra, cevaplayıcılara bu iki harcama kalemini arttırmak için vergilerin arttırılmasına razı olup olmadıkları sorulunca, bu defa yukarıdaki harcama kalemlerinin arttırılmasını isteyenler yarı yarıya azalmıştır. Aynı şekilde, bir grup İngiliz yükümlü üzerinde yapılan bir araştırmada da, vergilemenin amaçlarının yükümlülere açıklanması ile birlikte vergilemenin daha olumlu gözle görüldüğü anlaşılmıştır (User, 1992 a: 38).

Vergiler karşısındaki tutumların belirlenmesinde, bireylerin o şey hakkında bilgilerinin ne düzeyde olduğu da önemlidir. “Mali bilgi” adı verilen; vergilerin içeriği ve amaçları ve mali bağlantı hakkındaki bilgilerinin düzeyi tutumlarını belirleyecektir. Öyle ki insanın bilmediği bir nesneye veya olguya karşı tutumu oluşamaz, az bilinen şeylere karşı da tutumları eksik ve tutarsız olacaktır.

3.1.2.8. Dinsel Faktörler

Toplumsal yaşamda önemi yadsınamayacak kadar etkili olan dini kurallar, mali davranışlarda da oldukça etkili olabilmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 150). Dinler ve

inançlarda şüphesiz bireylerin vergisel ödev ve yükümlülüklerini yerine getirme açısından önem taşır (Hull 2000; Lannaccone, 1998). Fakat yükümlülerin olaylara yaklaşım biçimleri ve inançları ne olursa olsun vergilerin, temelde kamu ihtiyaçlarının finansmanında kullanılmak için alınması nedeniyle, KDV dahil ne tür vergi olursa olsun tüm yükümlüler tarafından yerine getirilmesi gereken bir kutsal ödev olarak algılanması gerekmektedir. Bu bağlamda, mali idare ile din işlerinden sorumlu olan örgütün yapacakları işbirliği hem maliye-yükümlü ilişkileri bakımından hem de vergi tahsilâtına somut olumlu katkı bakımından yararlı olabilecektir (Mc Gee, 1997: 251).

Birey sadece kendi çıkarını düşünen bir bencil “homo economicus” değildir, o aynı zamanda başkalarına yardım etmeyi arzulayan, dinin ve kutsal kitapların emir ve talimatlarını yerine getirmeyi kendine görev addeden bir “homo religious” dur. Örneğin, İslam dini açısından zekât, her müslümanın ödemesi gereken bir vergidir. Zekât, İslam’ın beş şartından birisidir.

Davranışların ve inançların gönüllü uyumu nasıl etkilediğine yönelik araştırmalar denetim olasılığının yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin çok az kaçırarak beyanda bulunduklarını göstermektedir. Benzer şekilde vergi yönetimine karşı oldukça olumsuz davranışlar içinde olan mükellefler ise daha fazla kaçırma eğilimi göstermektedirler. Eğer mükellefler vergi kaçırmanın haklı olduğuna inanıyorlarsa vergi kaçırmak için, yok eğer tam tersi bir düşünceye sahip iseler dürüst beyanda bulunmak için uğraşırlar. Bir başka deyişle inançlarına uyumlu ve rasyonel bir durum hayal ederler (Andreoni, Erard, Feinstein, 1998).

3.1.2.9. Ahlâki Faktörler

En kısa ve öz tanımla ahlâk, insan ilişkilerinde “iyi” ya da “doğru” veya “kötü” ya da “yanlış” olarak adlandırdığımız değer yargılarını ifade eder. Ahlâk insanlar arası ilişkilerde nasıl davranılması (ya da nasıl davranılmaması) gerektiğini gösteren, kendiliğinden oluşmuş, hazır bir değer yargıları sistemidir. Diğer bir tanımla ahlâk, toplumsal yaşamda, belirli kişi, grup ya da toplum için belirli zamanda ve belirli bir yerde geçerli olan (ya da geçerli olması beklenen) değer yargılarının, örf, adet, norm ve kuralların oluşturduğu bir sistem bütünüdür (Aktan, 2004). Şüphesiz ki bir toplumun ahlâk normları ile vergileme arasında yakın bir ilişkinin mevcut olduğu söylenebilir.

Vergi ödemeyi bir ödev ahlâkı olarak ele alan ve vergi kaçakçılığını ayıplayan ve kınayan bir toplumda bireylerin vergiye gönüllü uyumunun kendiliğinden sağlanacağı söylenebilir.

Vergileri ödeyip ödememe yönünde yükümlülerin tutum ve davranışlarına etki eden etkenlerden en önemlilerinden birisi, bireylerin adalet ve eşitlik hakkındaki zihinlerinde oluşan algılamamanın şekli olarak görülmektedir (Aktan ve Çoban, 2006:141). Yükümlüler ödedikleri verginin adil olması gerektiğini düşünüp, gelirleriyle orantılı ve yükü ağır olmayan bir vergi arzu ederler. Yükümlü, kendisini ağır vergi yükü altında ezilmiş hissettiği, adaletsiz bir vergilemeye tabi tutulduğunu ve vergi yüklerinin yükümlülere eşitsiz bir şekilde dağıtıldığını inandığı zaman çeşitli davranış tarzlarını benimseyecektir. Örneğin, kendisinden haksız olarak talep edildiğini düşündüğü vergileri başkaları üzerine yansıtmaktan vazgeçip, kendisini kanuna uygun savunma pozisyonuna geçebilir (vergiden kaçınma). Ya da kanuna karşı savunma pozisyonuna geçip vergi kaçırma yollarını arayabileceği olasıdır (Laufenburger, 1967: 276).

Yükümlülerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen en önemli bireysel faktörlerden birisi de, yükümlünün sahip olduğu vergi ahlâkı ve vergi zihniyetidir (Turhan, 1998: 199). Vergi zihniyeti, vergi kültürü ve vergi anlayışının diğer bir ifadesi olan vergi ahlâkı, vergilerin bireyler üzerinde nasıl dağıtılacağını, yani yükümlülerce nasıl yüklenileceğini etkilemektedir. Çünkü yükümlülerin vergiye karşı davranışlarıyla vergi ahlâkı arasında sıkı bir ilişki olduğu yapılan araştırmalarda ortaya konmuştur (Schmölders, 1968: 14).

Vergi zihniyeti, “vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyetler karşısındaki takındıkları genel tavır” şeklinde, vergi ahlâkı ise “vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet” olarak tanımlanmıştır. Burada vergi ahlâkını, ahlâk kavramının bireyin ait olduğu toplumdaki görevlerini daha iyi yapabilmek için, yaşadığı dönemde uyulması gereken töresel ve hukuksal normlarını içtenlikle benimsemesi bağlamında kullanıldığını da belirtmek gerekmektedir. Yani, çağdaş sosyal bilimde ahlâk, felsefi ya da teolojik bir kavram olarak değil, toplumun ortak olarak erdemli saydığı davranışların benimsenmesi anlamında ele alınmaktadır (Schmölders, 1976: 122).

Vergi ahlâkı ile ilgili başka bir tanımlamada ise “Gelir kazananların vergilerini yasalara uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları” şeklinde yapılmaktadır (Seyidoğlu 1992: 949). Vergi ahlâkı genel ahlâktan farklı bir kavramdır. Günümüzde vergi ahlâkının genel ahlâka göre çok daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülmüştür (Schmölders, 1976: 110). Vicdan sahibi kişilerin de vergi kaçakçılığı yapmaları, kısmen verginin zorlayıcılığı niteliğinden, kısmen de vergileri toplayan ve kullanan devlete karşı güven eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Buradan da, bağımsız bir araştırma alanı olarak vergi psikolojisinin gerekliliğinin ne derece önemli olduğu da ortaya çıkmaktadır (User, 1992: 29).

Yükümlülerin biçimsel olmayan kurallar etrafında oluşturduğu temel ahlâk türü “ödev ve sorumluluk ahlâkı” olarak belirtilmektedir ve bireylerin sadece kendi mutluluklarını düşünmeyip, toplumsal sorunlara karşı da duyarlı ve sorumlu hissetmeyi gerektirmektedir. Bu nedenle yükümlünün ödev ve sorumluluk ahlâkına sahip olmasının ana ekseninde gönüllülük vardır. Bu da vergi ahlâkının şekillenmesinde önemli rol oynamaktadır ve vergiye gönüllü uyumun derecesi de bu ahlâkın derecesine göre değişmektedir (Aktan ve Çoban, 2006:150).

Vergi ahlâkı (tax ethics) ile vergi uyumu (tax compliance, taxpayer compliance) arasında da çok sıkı bir bağ bulunmaktadır. Bu bağa geçmeden önce vergi uyumunu tanımlamakta yarar vardır. Vergi uyumu; kısaca vergi yükümlülüklerinin doğru olarak yerine getirilmesidir. Bu uyumun sağlanabilmesi için de dört unsurun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunlar; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve teşvikleri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olarak yapılması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması olarak kabul edilmektedir (Tunçer, 2003: 181).

Vergi ahlâkı konusuyla ilgili olarak; suçluluk hissi ve utanma duygusu vergi uyumu konusunda oldukça tartışılan psikolojik teorilerin başında gelmektedir. Erard ve Feinstein, suçluluk hissi ve utanma duygusunu vergi uyumuyla bağdaştırmaya çalışmış, vergi beyannamesini dolduran yükümlünün gelirini düşük beyan etmeyi ve denetimden kaçmayı tasarladığı zaman suçluluk hissettiğini, gelirini düşük beyan etmeyi tasarlayıp

sonradan yakalandığı zaman utanma duygusunu hissedeceğini öne sürmüşlerdir (Erard ve Feinstein, 1994: 71–89).

Grasmick ve Bursick’e göre ise, vicdan (conscience) ile aile ve arkadaşlar gibi önem verilen kişilere bağlılık, devlet tarafından konulan yasal yaptırımlarda olduğu gibi potansiyel cezalandırma kaynaklarından birisi olarak ele alınmıştır. Böylece, bu kavramlar da işlenmesi tasarlanan suçun beklenen yararını azaltarak suç işlenmesini azaltmaktadır. Bireyin ahlâken yanlış olduğunu düşündüğü bir şeyi yapması halinde hissettiği suçluluk ve utanma gibi kavramları benimsemiş olması, bu şeylerin yapılması durumunda kısa vadede psikolojik huzursuzluk, uzun vadede ise, kavrama yeteneğinin zarar görmesi, depresyon ve endişe gibi sorunların doğmasına neden olabilir. Sonuç olarak, bireyin algıladığı suçluluk ve utanma hislerinin artması suç işleme olasılığını azaltacaktır (Tunçer, 2003: 104-105). Grasmick ve Bursick, devlet ve toplum tarafından yaptırımlarla, bireylerin kendi vicdanlarında hissettikleri utanma ve suçluluk hissi gibi bireysel düzeydeki maliyetlerin etkisini araştırdıklarında, vergi kaçakçılığının önlenmesi üzerindeki en büyük etkiye bireysel düzeydeki maliyetlerin sahip olduğunu ortaya koymuşlardır (User, 1992 a: 145).

Daha sıkı denetim ve daha ağır vergi cezaları tarzındaki yaklaşımların, yükümlülerin içsel motivasyonlarının bir çeşidi olan vergi ahlâklarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Ayrıca, vergi otoritelerinin vergi kaçakçılıklarını önlemeye yönelik daha sıkı denetim ve daha ağır cezaların getirilebileceği tarzındaki söylemleri, ima yoluyla, hatta kısmen de açıkça yükümlülerin vergi ahlaklarına güvenmedikleri anlamında algılanabilmektedir. Yükümlüler, içsel motivasyonlarına değer verilmemesinden dolayı kendilerini temize çıkarma çabalarını azaltabilirler (Tunçer, 2003: 105). Bu da kaçakçılığa daha da cesaretli bir şekilde teşebbüs edilmesine neden olacaktır.

Reckers, Sanders ve Roark’ın vergi ahlâkı, vergi oranı ve kaynakta kesme yönteminin vergi kaçakçılığına etkilerini araştırdıkları çalışmada, yukarıdaki üç değişkenin de vergi kaçakçılığının açıklanmasında önemli etkilerinin olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Buna göre; bireysel ahlâki inanışlar vergiye uyum ve kaçakçılıktan kaçınma konusunda son derece önemli bir etkiye sahiptir (Reckers vd., 1994: 825–836). Wenzel’de 1306 Avustralya vatandaşı üzerinde yapmış olduğu anket çalışmasında

sosyal ve ahlâki normların vergi ödemeyi ve vergiye uyumu olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşmıştır (Wenzel, 2004: 213–228). Benzer sonuçları teyit eder tarzdaki sonuçlara Grasso ve Kaplan (1998: 85-100)’da ulaşmışlardır.

Vergi yükümlüleri ile genelde vergi idaresi, özelde de vergi memurları arasındaki işbirliğine ve karşılıklı güvene dayanan bir ortamın oluşması, vergi ahlâkının güçlenmesine katkıda bulunur. Bu yararlı ilişkinin ortaya çıkma olasılığı bireylerin politik karar alma sürecine ne kadar yaygın, doğrudan ve çok katılabildikleri de doğru orantılıdır. Böylece, vatandaşlar (vergi yükümlüleri de diyebiliriz) hükümetin kendilerine adaletli davranarak, ödedikleri vergilerle yararlı kamu hizmetlerinin görüldüğünü hissederler (Tunçer, 2003: 106). Yani, ödedikleri vergilerle kamu hizmetleri arasında doğru orantılı bir bağ kurarlar. İşte toplumun, vergilemenin amacını ve vergilerle kamu hizmetleri arasındaki ilişkileri kavramasının, verginin daha doğru ve kabul edilebilir bir şekilde algılamasının en büyük etkeni, olumlu bir vergi ahlâkı ve vergi zihniyetinin oluşturulmasıdır. Bu bağın oluşturulmasında vergi idaresine büyük görevler düşmektedir (Önder, 1992: 52). Bu bağlamda vergi idaresinin yükümlü psikolojisini dikkate alan bir yaklaşımla yapılandırılması ve eğitici faaliyetlere daha yoğun bir şekilde hız vermesi, KDV ödevinin yerine getirilmesinde de etkinlik için önem arz etmektedir.

Özetle, vergi ahlâkı, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilme derecesi olarak tanımlanır. Yasal olarak ödenmesi gereken vergi borcunun eksiksiz ödenmesi, vergi ahlâkının yüksek olduğunun göstergesidir. Vergi bilinç ve ahlâkının özümsemiği ülkelerde yükümlüler vergi görevlerini daha titiz bir şekilde yerine getirmektedirler. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri’nde tahsilât yönüyle ulusal düzeyde % 85’lik bir gönüllü uyumun olması, vergi bilinç ve ahlâkının yüksek olduğu şeklinde yorumlanabilir (Yeniçeri, 2004: 914). Vergi ahlâkı, ödenen ile ödenmesi gereken vergi ilişkisine dayanmaktadır. Bu ilişki oransal bir ilişkidir ve teoride “vergi dürüstlüğü standardı” olarak ifade edilmektedir. Ayrıca vergi ahlâkı toplumdan topluma farklılık arz etmektedir. Yani bir toplumda bu standart yüksek iken başka bir toplumda nispeten daha düşük olabilmektedir (Şenyüz, 1995: 97–98).

Vergiler, bazen politik nedenlerle, bazen de uygulamadan kaynaklanan nedenlerle yükümlüler üzerinde eşit ve adil bir şekilde dağıtılmayıp kimi kesimlerin

tepkisini çekebilmektedir. Bu tür rahatsızlıkları minimize edebilmek ve yükümlülerin katlanabilecekleri bir düzeyde olması için, vergilerin adil bir şekilde dağıtıldıklarına ve dolayısıyla yükümlülerin de paylarına düşen yükün adil ve makul düzeyde olduğuna inanmaları gerekmektedir (Şenyüz, 1995: 61). Nitekim şu ana kadar yapılan anketlerin çoğundan anlaşılmaktadır ki; vergiye karşı verilen olumsuz tepkilerin yükümlüler açısından en baştaki gerekçeleri adil olmayan vergi algılaması olarak karşımıza çıkmaktadır (Scholz ve Lubell, 1998: 414, Yüce ve Gerçek, 1998: 24, Bayraklı vd., 2004: 226, Sezgin ve Çoban, 2004: 790 ve Yeniçeri, 2004: 917).

Türkiye’de yapılmış olan deneysel çalışmalardan rakamsal örnek verecek olursak, örneğin; Bayraklı, Saruç ve Sağbaş’ın Afyon’daki 477 vergi yükümlüsü üzerindeki çalışmanın sonuçlarına göre (Bayraklı vd., 2004: 226), katılımcıların %75’i gelirlerinin kendilerinden fazla olanların kendilerinden fazla vergi ödemediklerini düşünmektedirler ki, bu da adalet algılamasının oldukça olumsuz olduğunun göstergesi olarak gösterilebilir. Benzer bulgulara Sezgin ve Çoban da Denizli ilinde 1200 yükümlü üzerinde yapmış oldukları çalışmada ulaşmışlardır (Sezgin ve Çoban, 2004:790).

3.1.2.10. Sosyal ve Demografik Faktörler

Mali olayların, özellikle vergiler ve harcamaların ve bunlardaki dalgalanmaların tam olarak anlaşılabilmesi için, bu dalgalanmaların bulundukları tarihsel durum içerisinde ve geçirdikleri değişimler dikkate alınarak, aynı zamanda sosyolojik koşulları içerisinde ele alınarak incelenmeleri gerekmektedir. Kamu maliyesinin değişkenlerinden olan özellikle vergiler, aynı zamanda sosyolojik olgulardır ve devletin ve toplumun değişimi ve gelişimi ile yakından ilişki içerisinde (Andıç ve Andıç, 1998: 53).

Mali sosyoloji, toplumsal sınıf, grup ve örgütler, kısaca toplum üzerinde mali araç ve olguların etkilerinin araştırılmasını konu edinen sosyoloji biliminin bir alt disiplini olarak ele alınmaktadır. Mali sosyoloji bu haliyle, maliye, siyaset ve psikoloji ile iç içe bir yapıya sahiptir. Bilindiği gibi vergiler, sosyal adaletin sağlanmasında bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Aynı zamanda vergiler, sosyal bir amacın gerçekleştirilmesinin istenmediği durumlarda bile toplumu oluşturan sınıflar üzerinde şu veya bu şekilde etkiler meydana getirebilmektedir. Bu açıdan mali

sosyoloji, özellikle sınıf farklarının daha çok belirgin olduğu az gelişmiş ülkeler bakımından sosyolojinin en önemli dallarından birisi olarak kabul edilebilir (Bilgiseven, 1984: 1).

Mali sosyoloji, maliye politikalarının belirlenmesinde çok önemli etkilere sahip bir çalışma alanıdır ve aynı zamanda, tek başına bir bütün olarak toplumun gelişmesi ve devletlerin ve fertlerin kaderlerinde kamu gelirlerinin bileşimlerinin ne kadar önemli olduğunu göstermek bakımından da önemlidir ve irdelenmesi gerekmektedir. Örneğin; vergilerin aynî veya nakdi vergiler olarak tercih edilip edilmemesi, dolaylı ve dolaysız vergilerin oranlarının ne düzeyde olacağı, vergi baskısının arttırılıp azaltılması, nüfusun hangi gruplarının daha ağır veya hafif yüke maruz kalacağı, iç ve dış borçların tercih edilip edilmemesi (vergilerin yerine), harcamaların azaltılması veya gelirin çoğaltılması vb. gibi konular mali sosyolojinin ilgi alanı olarak karşımıza çıkmaktadır (Goldscheid, 1981: 369–370).

Mali sosyoloji, maliye politikalarının belirlenmesinde gerçekten oldukça önemlidir. Çünkü toplumun mali olaylara bakış açısını ve mali olayların toplum üzerindeki etkilerini dikkate almadan belirlenecek bir maliye politikasının, toplumsal tepkilerle karşılaşma olasılığı yüksektir. Bu nedenle mali sosyoloji, maliyenin toplumsallaşmasına, yani bireyle birlikte toplumu da dikkate alan düzenlemelerin yapılmasına duyulan ihtiyacın bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır (Karakoç, 1995: 12). Maliye politikalarının (özellikle de vergi politikalarının) toplum üzerindeki etkilerinin dikkate alınmadan uygulanması sonucunda yükümlülerin topluca reaksiyon göstermesi bakımından “Poujade Hareketi” en bilinen örneklerden biri olduğuna değinilmiştir.

Yükümlülerin, diğer davranışları gibi vergi ödevlerini yerine getirirken de, her ne kadar rasyonel davranacağı varsayılsa bile, o bireyin toplumda yaşaması dolayısıyla, o toplumun dilinden, mantık sisteminden, düşünce ve değerler sisteminden etkileneceği, bunların bireyin psikolojisinde değişimler meydana getireceği ve algılarını toplumun süzgecinden geçirerek yapabileceği belirtilmektedir (Önder, 1993: 180). Yani birey, toplumu etkilemesinden kat kat daha fazla toplumdan etkilenmektedir. Böylece, vergiye bakış açısının da hâkim davranış kalıpları etrafında şekillenme olasılığı artmaktadır.

Bir başka açıdan yaklaşırsak, bireylerin daha dar bir dairede etkilendiği kesimler, kendilerine yakın hissettiği arkadaşları, meslektaşları, aile fertleri ve

benzerleri şeklinde sayılabilir. Bireylerin ait olduğu bu gruba “referans grup” da denebilir. Bireylerin davranışları, onların içinde yaşadıkları ve ait oldukları referans gruptan oldukça fazla etkilenir. Sosyolojinin genel kabul görmüş teoremine göre, birey kendi ait olduğu referans grubunda benimsenen düşünce ve davranışlara yönelecek, referans grubunca benimsenmeyen davranış ve düşüncelerden kaçınacaktır. Buna göre, bireyin etrafındaki referans grubu vergi kaçırma ve onaylıyorsa birey de vergi kaçıracaktır ve bundan dolayı da etrafından hiçbir olumsuz tepki almayacaktır (Bayraklı vd., 2004: 212). Sosyal normların vergi uyumu üzerindeki etkinliği, ancak kişinin kendisini sosyal grubun bir parçası olarak gördüğü durumlarda görüldüğü ileri sürülmüştür. Eğer kişi kendisini içinde bulunduğu sosyal grupla özdeşleştirmiyorsa, sosyal normların vergi uyumunu artırıcı etkisi görülmemektedir (Wenzel, 2004: 213–214).

Deneyisel çalışmalardan elde edilen sonuçlar da bize aynı yönde kanıtlar sunmaktadır (Orviska ve Hudson, 2002: 83–98, Demir, 1999: 65–74 ve Gerçek ve Yüce, 1998: 24). Örneğin, Scholz ve Lubell’in ABD’de 1995 yılında 299 katılımcı ile yapmış olduğu mülakattan elde edilen sonuçlara göre; vergi ödeme hususunda devletle birlikte diğer vatandaşlara olan güvenin de vergilere olan tavırları olumluya çevireceği anlaşılmıştır (Scholz ve Lubell, 1998: 415). Yani, yükümlüler diğer yükümlülerin vergi karşısındaki davranışlardan etkilenmekte, bunun sebebi olarak da, vergilerin diğer yükümlüler tarafından tam olarak ödenmediği kanaatinin yaygın olması şeklinde görülmektedir.

Günümüzde toplumlarda vergiyi ödeyen kesimler toplumun az bir kısmını değil de, büyük bir çoğunluğunu oluşturduğu için, verginin psikolojik etkilerinin sosyal açıdan da ele alınmasını gerektirmektedir (Dülgeroğlu, 1975: 224).

Mükelleflerin beyanları üzerinde çeşitli sosyal ve demografik faktörlerin de etkisi vardır. Bireylerin sosyal statüleri, medeni halleri, cinsiyetleri ve yaşları gibi demografik özellikleri vergi sorumluluklarını yerine getirme konusunda önem arz eden diğer bir etkidir. Nitekim yaş, cinsiyet, medeni hâl, mesleki çevre ve eğitim gibi faktörlerin mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde etkileri konusunda çeşitli araştırmalar yapılmaktadır. Örneğin ABD’de deneye dayalı olarak yapılan bir araştırma, erkeklerin kadınlara oranla evli çiftlerin ise bekârlara oranla daha fazla vergi kaçırma eğilimi

gösterdiklerini ortaya koymaktadır. Yine aynı çalışma, 65 yaş üzerindeki kişilerde doğru beyanda bulunmama eğiliminin (non-compliance) daha az önemli olduğunu, buna karşılık genelde gençlerin risk alma güdülerinin güçlü olması nedeniyle vergi kaçırma konusunda daha fazla istekli olduklarını ortaya koymaktadır (Blumenthal Marsha, Joel Slemrod, 1992: 185-201). Bir başka deneye dayalı çalışmaya göre de, gönüllü uyum oranları mesleklere göre farklılık göstermekte, mükellefin mensup olduğu meslek gurubunda kaçakçılık yaygınsa, bu durum bireysel olarak bu mükellefin de vergi verme azmini ve şevkini kırmaktadır.

ABD’de 1985’de yapılan bir araştırma gibi sabit bir işyerine bağlı olarak yapılan satışlarda (galericiler -car dealership-, mağazalar ve restoranlar gibi) %39’dan daha fazla bir oranda düşük beyanda bulunulduğunu, bunu %36 ile ulaşım, haberleşme ve hizmetler sektörünün ve %31 ile de perakende satış yapanların izlediğini, işletmelerin mali işlerini kayıtlarını tutanlar, emlakçılar, sigortacılık sektörü; tarım, ormancılık ve balıkçılık ile toptan satış endüstrilerinde ise %16, 18, 19 ve müteakip şekilde düşük beyanda bulunulduğu ortaya koymuştur (Andreoni vd). Aynı şekilde doğru beyanda bulunmama eğilimi (non-compliance), maaş ve ücret geliri ile negatif, serbest meslek gelirleri ile de pozitif bir ilişki içerisinde (Scholz, 1994: 63-82). Bütün bu faktörlere bir de eğitim eklenebilir. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli tutumları bunların vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasına neden olur (Şenyüz, 1995).

Eğitim düzeyi hem yükümlüler tarafından KDV’nin kabullenilmesi açısından, hem de KDV uygulamasının gerçekleştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Doğru olarak verilecek bir eğitimle bireylerin vergilerle ilgili olan davranışlarını yönlendirmek mümkün olabilmektedir. Eğitim ve öğretim aracılığıyla sorumluluk duygusu taşıyan bilinçli bir toplum meydana getirilebilir. Eğitim düzeyinin düşük olması, yükümlülerin vergiye karşı girişmiş oldukları olumsuz davranışlarda kendilerini haklı görebilmelerine neden olabilmektedir (Şenyüz, 1995: 35).

Avrupa ülkelerinde yapılan bazı çalışmalara göre, vergi yükümlüsünün eğitim düzeyi yükseldikçe mali tutumlarının daha da olumlu olduğu belirlenmiştir. Eğitim seviyesi düşük kişilerin vergilemeye karşı sergiledikleri olumsuz tutumları, esasen mali konulardaki eğitimsizlikleriyle ilgilidir. Buna mukabil, gelir düzeyi yüksek olan ve

devletin yapmış olduğu transfer harcamalarından daha az miktarda pay alan kişiler de vergiler konusunda daha tutucu davranmaktadırlar. Sonuçta gelir düzeyi ile vergiye karşı olan tutuculuk arasındaki bağlantının eğitim ve öğretim düzeyinin yükselmesiyle azalacağı söylenebilir (User, 1992 a: 43).

Ayrıca öğrenim düzeyi yüksek olan yükümlülerin yasaları daha kolay anlayarak sık sık yapılan yasal değişikliklere daha kolay intibak sağladıkları ve vergilere uyum açısından da daha bilinçli oldukları görülmektedir (Aktan ve Çoban, 2006:148). Orviska ve Hudson'un 860 denekle görüşerek İngiltere'de 2002 yılında yapmış olduğu anketin sonuçlarına göre, eğitim ve öğretim düzeyinin artması vergi bilincini vergiye olan uyumu olumlu yönde desteklediği saptanmıştır (Orviska ve Hudson, 2002: 89–92). Ayrıca, Türkiye için bir örnek verilecek olursa, 2004 yılında yapılan bir araştırmada, İstanbul'da yaşayan 400 vergi yükümlüsüne uygulanan anket sonuçları da bunu doğrular mahiyettedir (Yeniçeri, 2004: 919–922).

Bu anlamda yükümlülerin mali alandaki eğitimlerinin arttırılması vergiye olan uyumu arttıracaktır. Eğitim çalışmalarında ise ağırlıklı olarak yükümlülerin en çok kullandığı ve benimsediği iletişim araçlarının tercih edilmesi durumunda çalışmalarda etkinlik daha da artacaktır.

Toplumumuzda evli bir bireyin sorumlulukları bekâr bireyin sorumluluklarından daha fazla olduğu görüşü yaygın bir şekilde kabul görmektedir. Bu sorumlulukta beraberinde maddi tasarruf eğilimini getirmektedir. Maddi tasarruf eğilimini illegal olarak sağlamak isteyen bireylerde vergiden kaçınmak için birçok yola başvurmaktadırlar. Diğer taraftan sosyal statü gereği daha alt sınıflarda olduğu varsayılan bireyler yine maddi etkenler sebebiyle vergi ödeme görevlerinden kaçınma refleksinde bulunmaktadır. Genç yaştaki bireylerin daha olgun yaştakilere göre vergi görevine yaklaşımlarının negatif eğilimli olması da belirgin bir durumdur.

Yapılan araştırmalar yükümlülerin yaşının vergilere olan tutumları üzerinde etkili olduğunu ortaya koymuştur. Yapılan araştırmaların bulguları, genç yükümlü gruplarının yaşlılara oranla vergiye daha soğuk baktıkları yönündedir (Dean vd., 1980: 218, Clotfelter, 1983: 370 ve Orviska ve Hudson, 2002: 101).

Bu güne kadar yapılan araştırmalarda elde edilen sonuçlara göre, kısmen de olsa erkek yükümlülerin kadınlara oranla daha çok vergi kaçırma yönünde davrandıkları

tespit edilmiştir (Baldry, 1987: 381–382, Porcano, 1988: 65 ve Orviska ve Hudson, 2002: 83). Elde edilen bu bulguların genel yargı oluşturmak bakımından henüz yetersiz olduğu iddia edilebilir.

Clotfelter’e göre (1983), ticari kazanç elde eden yükümlüler dışındakilerde, evlilerin bekârlara oranla daha fazla vergiye soğuk baktıkları sonucu elde edilmiştir. Aynı sonuca Slemrod’da ulaşarak evlilerin bekârlara oranla daha fazla vergi kaçırdığını saptamıştır (Slemrod, 1985: 232). Aynı şekilde, elde edilen bu bulguların genel yargı oluşturmak bakımından henüz yetersiz olduğu iddia edilebilir.

Kısaca değinmek ve genelleme yapmamak gerekirse; İngiltere ve Nordik (İskandinav) ülkeleri gibi Anglo-Sakson ırkına mensup Kuzey Avrupa Ülkeleri, Cermen ırkına mensup Almanya ve Latin ırkına mensup olan Fransa ve İspanya’ya oranla vergiyi daha anlayışla karşılayabilmişlerdir (Yılmaz, 2004: 37, Şenyüz, 1995: 45 ve Nadaroğlu, 1992: 298–299). Yükümlü davranışlarını ele alan bilimsel çalışmaların özellikle Cermen ve Latin ırkına mensup bu ülkelerde yoğunlaşmasının bir sebebinin bu olabileceği söylenebilir. Ancak, günümüzde ırk faktörüne dayanan açıklamalar pek geçerli görülmemektedir. Belki biraz daha açıklayıcı kavram olarak ırksal kültüre bağlı olabileceği söylenebilecektir.

Yükümlünün diğer yükümlülerin vergi ile ilgili durumlarını bilmesine göre, vergiye karşı gösterilen tutum ve davranışlar da farklılık gösterebilmektedir. Yükümlü, gerek kendi ödeme gücünün seviyesine bakarak, gerekse diğer vergi yükümlülerinin yükleriyle orantılı/orantısız ödedikleri vergilerin seviyesine göre kişisel bir kanaat edinmiş olmaktadır.

Diğer yandan vergilerini beyan esasına göre ödeyen yükümlüler, vergileri kaynakta kesilen yükümlülere oranla yasalara karşı daha esnek davranabilme olanağına sahiptirler. Vergileri kaynakta kesilen yükümlülerin ödemesi gereken vergilerle ödedikleri vergiler arasında hiçbir fark olmazken, diğer yükümlülerin ödedikleri vergiler ödemeleri gerekenden daha az olabilmektedir. İşte, mali yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren yükümlüler, yasalara uygun davranmayıp eksik vergi ödeyen ve takibata da maruz kalmayan yükümlüleri gördükçe haksızlığa uğramış hissine kapılırlar ve ödedikleri vergileri daha ağır hissetmeye başlamaktadırlar. Yeterli sağlam temellere dayanmasa bile, bazı kimselerin yeterli vergi ödemedikleri halde toplum içerisindeki

yaşam standartlarının yüksek olması, en azından dürüst yükümlülerin bu şekilde bir yaygın kaniya sahip olması, hissettikleri verginin artmasına bağlı olarak tepkilerin sertleşmesine neden olmaktadır (Şenyüz, 1995: 40–41 ve Bayraklı vd., 2004: 220–223).

Yükümlüler vergiye karşı davranışlarını belirlerken, diğer yükümlülerin davranışlarını dikkate almalarının yanında toplumun değer yargılarını da dikkate alırlar. Eğer içinde yaşadıkları toplumda, vergiye karşı bir olumsuz tavır mevcutsa, başka bir deyişle eksik vergi ödeme alışkanlığı yaygınsa ve de cezasız kalabiliyorsa, bu durum dürüst yükümlüleri de olumsuz etkileyerek olumsuz tavır takınmalarına neden olmaktadır. Bu tavır ilk başta vergi ödeme şevkinin kırılması şeklinde olmaktadır (Gerçek ve Yüce, 1998: 24).

3.2. KDV KAPASİTESİ VE KDV’NİN SINIRI

Kuşkusuz ki KDV, zorunlu bir yükümlülüktür ve diğer tüm vergiler gibi devletin egemenlik hakkına dayanılarak alınmaktadır. Bu egemenliğin göstergesi ise, yasadan kaynaklanan emretme ve yaptırım gücüdür. Bu durumda, vergileme yetkisinin kullanımının bir sınırının olup olmayacağının veya hangi düzeyde olacağının araştırılması, hem KDV ödevinden beklenen en verimli hâsılâtın elde edilmesi, hem de yükümlülerin KDV’ye olan tepkilerinin minimuma indirilmesi bakımından oldukça önem arz etmektedir. Gerçekten, vergileme yetkisinin kullanılmasında, egemenlikten kaynaklanan yetkinin hiçbir sınır gözetilmeksizin kullanılmasının mümkün olduğunu söylemek zordur. Çünkü verginin devletin egemenlik yetkisine dayanılarak alınmasına rağmen bu yetkinin kullanılmasında hukuki, iktisadi, mali, siyasal ve psikolojik bir takım sınırlar ve sorunlar vardır.

KDV kapasitesi, belirli bir dönemde bir ülkede tahsil edilebilecek KDV hâsılâtının en üst sınırını anlatmak için kullanılan kuramsal bir sınır olarak tanımlanabilir. Bütün vergileri kapsayan bu konuyla ilgili olarak 1960’lardan itibaren çok sayıda teorik ve uygulamalı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların temel amacı, vergi kapasitesi ve vergilemenin sınırı konusunda belirli ölçekler oluşturmak şeklinde özetlenebilir (Türkan, 2001: 19).

KDV’nin sınırının iyi tespit edilmesi KDV tahsilâtında etkinliği sağlamak bakımından oldukça önemlidir. Aşırı oranda vergilemeye; verimliliği ve ekonomik

teşviklerin olumlu etkilerini azaltma, vergiye karşı olumsuz bakışı ve direnişi arttırma ve vergi kaçakçılığına yol açma gibi sonuçları doğurması nedeniyle bir sınır getirme düşüncesi ortaya çıkmıştır (Goode, 1980: 250–251 ve 1984: 95–96). Vergilemenin sınırı kavramı ile, “vergi optimumu” ve “optimal vergi yapısı” karıştırılmamalıdır. Vergi optimumu, vergilemenin daha çok idari yönüyle ilgilenmektedir ve her verginin sağlayacağı net hâsılanın ulaştığı maksimum noktadır. Vergileme sınırı ise, bu noktadan daha da yüksekte oluşabilir (Öncel, 1974: 18). Optimal vergi yapısı ise, etkinlik kaybı ile eşitsizlik arasındaki dengenin eşitlik ve etkinliğe yönelik farklı tutumları yansıttığı, toplum refahını maksimum yapan vergi yapısı olarak tanımlanmaktadır. Yani, farklı toplumların, eşitsizlik yönünde farklı tutumları varsa, farklı vergi sistemlerini seçebilirler. Vergi yapısının ne derece artan oranlı olması gerektiğine ilişkin siyasal tartışmalar çoğunlukla, eşitsizlikteki belli bir azalma karşılığında, ne kadar etkinlik kaybının kabullenilebileceği yönündeki farklılıklar şeklinde algılanabilir (Stiglitz; 1994: 584–585).

Özetle, KDV kapasitesi ülke düzeyinde tüm yükümlülerin KDV ödeme güçlerinin toplamı şeklinde tanımlanmakla birlikte, aynı zamanda bu gücün toplumun KDV ödeme gücünün başladığı nokta olarak da belirtilebilmektedir (Akdoğan, 1996:157).

3.2.1. KDV’nin Hukuki Sınırı

Anayasalarda kişiler için öngörülen haklar aynı zamanda devletin egemenliğinin nereye kadar olacağını da belirlemektedir. Çünkü anayasalardaki temel haklar, bireysel haklar, ekonomik ve sosyal haklar ve siyasal haklar devletin egemenliğinin güvencesi altındadır. Dolayısıyla, devletin egemenliğinin kullanılması, sayılan haklar ihlal edilerek sağlanamaz. Bu bağlamda ele alınabilecek 1982 Anayasası’nın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının, “Siyasi Haklar ve Ödevler” ile ilgili dördüncü bölümün “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. Maddesinin ilk fıkrası, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu hüküm, vergileme yetkisine anayasal bir sınır getirmekte ve devletin egemenliğinden kaynaklanan vergi salma yetkisinin sınırının herkesin mali gücünü aşmayacak şekilde kullanılması gerektiğini

belirtmektedir (Karakaş ve Sonsuzoğlu, 2000: 216–217 ve Nadaroğlu, 1992: 295). Buradan yola çıkarak vergi sistemi içerisinde önemli bir yeri olan KDV ödevinin anayasal temelleri ile birlikte hukuki bir sınır içerisinde uygulanması gerekmektedir.

“Mali güç” kavramının ne olduğu, nasıl ölçüleceği anayasa maddesinde belirlenmemiştir. Bu durumda, kavramın açıklığa kavuşturulması ya kanunlarla, ya da içtihatlarla çözümlenmesi şeklinde olacaktır (Nadaroğlu, 1992: 296).

3.2.2. KDV’nin Ekonomik Sınırı

KDV’nin ekonomik sınırı ile ilgili, rakamsal olarak belli büyüklükler ve oranlar veren ve öneren yazarlar olmuştur. Fakat bu konuda kesin sınır belirlemek imkânsızdır (Öncel, 1974: 19). Genel olarak vergilemenin tümünün sınırlarıyla ilgili ilk öneriyi Fizyokratlar ortaya atmış ve alınacak verginin kesinlikle yükümlünün kişisel gelirinin %20’sini geçmemesi gerektiğini belirtmişlerdir. Liberal düşünce mensuplarından olan Fransız iktisatçısı Paul-Leroy Beaulieu ise bu oranın %12–15 arasında kalması gerektiğini savunmuştur. Amerikalı iktisatçı Colin Clark bu sınırın milli gelirin %25’i olması gerektiğini hesaplamıştır (Goode, 1980: 253 ve Öncel Türkan, 2001: 19). Clark’a göre, vergilerin bu sınırı geçmesi halinde, girişimcilik gücü azalacak, üreticiler hak talebinde bulunmaya başlayacak, borçlularla girişimciler enflasyon dolayısıyla avantajlı hale geleceklerdir. Bu da, üretimin azalması, gelir dağılımının bozulması gibi sonuçları doğuracaktır (Şenyüz, 1995: 18 ve Nadaroğlu, 1992: 296).

KDV’nin hukuki yollarla sınırlandırılmaması durumunda dahi, ekonomik olarak bir sınırın olması kaçınılmazdır (Nadaroğlu, 1992: 296). Çünkü kamu gelir ve giderlerinin, milli gelir veya servetin bir kısmı olduğu ve bundan dolayı her iki büyüklüğün hacminin sonuç olarak milli gelir düzeyiyle sınırlı olduğudur. Hiçbir zaman var olandan fazlası dağıtılamaz. Fakat bu mutlak sınır, sadece teorik olarak geçerlidir. Çünkü uzun vadede tüm vergi sisteminin verimliliğini azaltmaksızın vergilemenin uygulanabileceği ekonomik sınır, özellikle piyasa ekonomisinde oldukça daha aşağıda bulunmaktadır (Schmölders, 1976: 102).

3.2.3. KDV'nin İktisadi Sınırı

KDV'nin iktisadi sınırının ne olması gerekeceğini önceden belirlemek mümkün değildir. Çünkü bu sınır, ülkelerin gelişmişlik düzeyine, fert başına düşen gelire, ekonomik sistemin çeşidine, siyasal ve konjonktürel yapıya, iktidardaki politika aktörlerinin hedef ve programına ve toplumun sosyal ve psikolojik yapısına ve diğer birçok faktöre bağlı olarak oluşmaktadır.

Ayrıca yukarıda da belirtildiği üzere sektörel, idari ve ahlâki özelliklerinde KDV'nin iktisadi sınırının belirlenmesinde dikkate alınması gerektiği açıktır.

3.2.4. KDV'nin Sayısal (Oransal) Sınırı

Genel olarak tüm vergilerin belirli bir sayı ile sınırlandırılması fikri XVIII. yüzyıla kadar uzanmaktadır. Bu husustaki en belirgin fikir Fizyokratların öncüsü olan Quesnay'dan gelmiş ve vergilerin tarım sektöründen alınacak tek bir vergi ile sınırlandırılmasını ileri sürmüştür (Schmölders, 1976: 43). Benzer bir şekilde XX. yüzyılda Kaldor'un Hindistan için hazırlamış olduğu raporda benzer bir vergi sistemini önerdiğini görmekteyiz (Goode, 1981). Fakat yeterli kamusal fonları sağlayamaması, ödeme gücünün tek bir göstergeye dayandırılmasından kaynaklanan oluşabilecek adaletsizlikler açısından tek vergi fikri ağır eleştiriler almıştır.

Yükümlüler, ödedikleri KDV oranlarının çokluğu nedeniyle gereksiz kırtasiyeciliğe ve zaman kaybına yol açtığı için, aslında çok ağır vergi yüküne neden olmasa bile, KDV'ye psikolojik nedenler yönüyle de sıcak bakmayabilmektedirler (Sofuoğlu, 1997: 135–136). Ayrıca, gelişmekte olan ülkeler açısından, mevcut olan KDV oranlarının sayısının çok olması, KDV kaçakçılığını arttıran bir etken olarak görülmektedir. Nedeni ise, değişik, çok sayıda ve birden çok oranla uygulanan vergilerin hem vergi sistemini karmaşık hale getirerek, hem de devletin aktif bir maliye politikası izlemesini zorlaştırarak kaçakçılığın artmasına neden olmaktadır (Tanzi, 1991: 17–18).

3.2.5. KDV'nin Psikolojik Sınırı

KDV'de psikolojik sınırın ölçüsü, KDV'nin yükümlülerin davranışlarında mali verimliliği azaltacak ya da istenmeyen etkiler meydana getirmeyeceği nokta olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda, psikolojik olarak vergilendirilebilir sınır kavramı, yükümlülerin tahammül edebileceği seviyede kamu sektörü için bir üst sınır çizmektedir. Fakat bu sınır, kesin rakamlarla ifade edilen bir sayı olarak ifade edilememektedir (Şenyüz, 1995: 21–22).

KDV'nin de psikolojik sınırının belirlenmesinde etkili olan nedenleri inceleyen vergi psikolojisi ise, kişilerin ve ortak çıkarları olan grupların zorunlu olan vergileri algılayışını, bakış açısını ve bunlara bağlı olarak gösterdikleri tepkileri ifade etmektedir. İşte, vergi psikolojisi toplumdaki belli bir zamandaki veya toplumdan topluma farklı bir şekilde oluşabilecek vergi zihniyeti ve vergi ahlâkının oluşumunu etkilemektedir. G.Schmölders'e göre "Vergilemenin sınırları her şeyden önce psikolojik niteliktedir. Bu nedenle, kanun koyucu egemen vergi zihniyeti ve vergi ahlâkı ile bu iki unsuru etkileyen ekonomik ve psikolojik olayların durumuna göre vergi yükümlülerinin vergilemenin verimliliğini önemli ölçüde sınırlayan fakat her halükarda kesinlikle etkileyebilen tepkilerini dikkate almak zorundadır" (Schmölders, 1976: 114).

Psikolojik sınır, ekonomik, mali ve sosyal sınırlardan daha geniş bir anlam taşımakta olup, aynı zamanda bu sınırların hem ilerisinde, hem de gerisindeki bir noktayı da ifade edebilmektedir. Nitekim vergi bilinci ve alışkanlığı yeterince gelişmemiş az gelişmiş ülkelerde vergilemenin sınırları altında kalınsa da, vergilemeye karşı oluşabilecek olumsuz davranışlar hoş karşılanabilmektedir. XX. yüzyılın başlarında %15'lik toplam vergi yükünün tahammül edilebilir bir vergileme sınırı olarak kabul edilirken, günümüzde, bazı Amerikan literatürlerinde %50'lik bir oranın psikolojik sınırın tavanı olabileceğinin vurgulanması ve yükümlülerin bu orana kadar ödediği vergilerle maliye idaresinden çok kendisi için çalıştığını, yani bu sınıra kadar olan vergi oranlarıyla ancak ekonomik varlığını sürdürebileceğini düşünebildiği ileri sürülmektedir (Şenyüz, 1995: 22).

Reynaud ise (1966: 20), vergilemede psikolojik sınırın önemini vurgulayarak, maliyenin iki büyük prensibinin, yani verimlilik ve adalet prensiplerinin büyük ölçüde psikolojik hususlara bağlı olduğunu ifade ederek, vergilemenin psikolojik yönüne

vurguda bulunmuştur. Bireylerin hissettikleri psikolojik vergi yükleri, vergi sisteminin yapısına bağlı olarak değişebileceği gibi, kişilerin zihni düzeylerine göre de değişebilmektedir. Şayet, yükümlüler rasyonel bakış açısına sahip iseler, psikolojik (sübjektif) vergi yükü objektif vergi yüküne yaklaşacaktır. Bu durumda, miktarı veya oranı açıkça belli olan, toplamı fiyatlara karışmamış olan ve bir defada ödenen geniş tabanlı bir vergiye, fiyatlara katılarak birkaç taksitte ödenen vergilere oranla daha zor katlanılmaktadır (Ünsal, 1987: 36). Yani, vergilerin ödenme şekli de o verginin psikolojik olarak ödeme sınırını da belirleyebilmektedir.

Bütün bu tanımlamalardan ve kısa açıklamalardan sonra, KDV'nin sınırının kesin bir şekilde ölçmenin mümkün olmadığı ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda bu sınır, her ekonomiye ve ele alınan şartlara göre değişme göstereceği gibi KDV'den ne beklendiğine bağlı olarak da değişecektir. Diğer yandan, bu sınır, yükümlülerin davranışlarıyla çok yakından ilgilidir. Yükümlü davranışları ile vergilenebilir kapasite sınırı karşılıklı etkileşim halindedir. KDV hâsılâtının azalıp artmasını etkileyen bu davranışlar, aynı zamanda KDV'nin sınırını da etkilemektedir.

3.2.6. KDV'nin Mali Sınırı

Devletin otorite gücüne dayanarak gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla yeni vergiler koyma, uygulanmakta olan vergilerin oranlarını arttırmak ya da istisna ve muafiyetlerde daraltmaya gitmek gibi düzenlemeleri yaparken sınırsız bir keyfilikte davranması düşünülemez. Bu durum, vergilendirilebilir kapasitenin mali sınırı ile başka bir deyişle vergilemenin mali sınırı ile ilgilidir.

KDV'nin mali sınırı ile ekonomik sınırı arasında birçok ortak nokta vardır. Hatta bir bakıma ikisi de iç içedir. Fakat mali sınır ekonomik sınıra oranla daha esnektir. Fakat bu esneklik, KDV oranlarındaki artışla düz orantılı olmayabilir. Yani genel olarak yeni bir vergi konulduğunda veya bir verginin oranı yükseltildiğinde, yükümlüler bazen o verginin konduğu malın tüketiminden vazgeçebilmekte, bazen ikamesi mümkün olan daha düşük vergili başka bir malın tüketimine yönelmekte, bazen de vergi kaçırma yollarını deneyebilmektedirler. Bu davranışlar vergilemenin mali sınırı kavramıyla açıklanmaktadır. İşte bu sınır, var olan bir KDV oranının arttırılmasına rağmen, KDV gelirlerinde artık bir artışın görülmediği veya yeni konulan bir vergiye

rağmen vergi hâsılatında bir değişikliğin olmadığı nokta olarak karşımıza çıkmaktadır (Nadaroğlu, 1992: 297).

3.2.7. KDV'nin Toplumsal ve Kültürel Sınırı

Toplumların kalkınmışlık düzeyleri ve sosyal yapılarından kaynaklanan bazı özel durumların da KDV'nin sınırlarının belirlenmesinde rol oynadığı gözlemlenebilmektedir. Kalkınmasını tamamlayan toplumlarda KDV Gelirleri/GSMH oranının az gelişmiş veya gelişmekte olan toplumlardan daha yüksek olması, KDV yükünün yüksek olmasından dolayı oluşacak tepkileri azaltabilmektedir. Sanayileşmiş toplumlarda böylece, KDV'nin sınırının yukarı çekilmesi fazla bir tepkinin oluşmasını engelleyebilmektedir. Aynı şekilde, toplumu oluşturan ırkın özellikleri de KDV'nin sınırının saptanmasında etkili olabilmektedir.

Örneğin; Anglo-Sakson ve Nordik (İskandinav) halklarının vergiyi gayet anlayışla karşılayabildiği, Latin halklarının da vergiye karşı devamlı büyük bir tepki gösterdiği, ampirik bazı araştırmalarla gözlenmiştir (Yılmaz, 2004: 37 ve Nadaroğlu, 1992: 298–299).

Aynı şekilde, özellikle Akdeniz ülkelerinde yükümlüler KDV gibi harcamalar üzerinden ve diğer tüm beyan üzerine alınan ve kaynaktan kesilen vergilere karşı daha duyarlı ve dirençli olmaktadır (Nadaroğlu, 1992: 289). Yine, çeşitli ülkelerde vergi anlamına gelen kelimeler de, o toplumun psiko-sosyal ve toplumsal yapısından doğal olarak etkilenen bireylerin vergiye karşı davranış biçimlerine göre farklı şekiller almışlardır.

Örneğin; Fransa, İtalya ve İspanya gibi Akdeniz ülkelerinde vergi kelimesi bir zorlama ve yükümlülüğü ifade eden teklif (impôt, imposto, impuesto) adı ile adlandırılmıştır. Buna karşın Avrupa'nın kuzeyinde aynı sözcük, Almanya'da mali destek anlamına gelen (steuer), İskandinav ülkelerinde ise, kamu hizmetlerini başaramak için biriktirilen fona katılım payı olarak tanımlanan (skat) kelimesiyle ifade edilmektedir (Batirel, 1973: 44–45).

Günter Schmölders, Türkiye'de yaptığı bir konuşmada, “vergi” kelimesinin kendiliğinden bağışlanan tutarları, “salma” kelimesinin ise zorlama yoluyla hazineye

sağlanan tutarları ifade ettiğini hatırlatarak, Türk kültürünün genelde vergiye sadık ve uygar olduğunu, bunda İslami zekât yükümlülüğünün de etkisi olduğunu ileri sürmüştür (User, 1992 a: 21).

KDV'ye karşı tepkiler ırki özelliklerle ilişkilendirilebilmektedir, fakat KDV'ye karşı bu tepkilerin veya uyumun tamamen ırki özelliklerden kaynaklandığını söylemek oldukça güçtür.

3.2.8. KDV'nin Siyasal Sınırı

KDV'nin siyasal sınırı diğer tüm vergiler gibi demokratik yapının aktörlerinden olan siyasi partilerin oy kaybı endişesine dayanmaktadır. Diğer bir deyişle KDV'nin siyasal sınırını hükümetler ve vatandaşlar arasındaki ilişkiler belirlemektedir (Şenyüz, 1995: 21 ve Savaş, 1989: 1–12). Siyasal iktidar, vergi yasalarını hazırlarken, öncelikle ülke içerisindeki gelir bölüşümünü dikkate almak zorundadır. Ancak, iktidarını devam ettirebilme kaygısı da bu konudaki kararlarında etkili olmaktadır. Başka bir deyişle, daha çok seçmenin oyunu alabilmek isteği hükümetlerin iktisadi tercihlerini etkilemektedir.

Toplanacak KDV'nin miktarının yanında kimden, hangi sektörlerden, hangi sınıfsal ve coğrafi birimlerden ne kadar KDV alınacağı son derece önemli bir politik sorundur ve hem seçmenlerin (dolayısı ile de yükümlülerin) davranış tarzını, hem de politikacıların kararlarını etkilemektedir. Seçmenler, çoğu durumda kullanılabilir gelirinde, dolayısıyla da kişisel refahlarında azalmaya neden olduğu ve “elem verici” bir şey olduğu için vergi yükünü, adil dağıtılıp dağıtılmadığını ve politikacıların bunlara karşı olan tutumlarını yakından izler ve oylama tepkileri ile politikacılara mesaj verirler. Seçmenlerin bu davranış tarzının altında yatan sebep, devletin sunmuş olduğu hizmetlerin finansmanına katılım paylarını minimize etmektir. Bunun için de bu hizmetleri kendileri için en düşük maliyette sunacak politikacıyı seçmek isterler (Berksoy ve Demir, 2004: 515).

Siyasi iktidarların vergileme ile ilgili davranışları oy maksimizasyonu ile tutarlı olmak zorunda olduğu için, vergileme yetkilerini sınırsız bir şekilde kullanamazlar. Politikacılar hem oylarını korumak ya da, daha da arttırabilmek için seçmenin beğenebileceği kamu hizmetlerini sunmak, dolayısıyla da kamu harcaması yapmak, hem

de bu harcamaların kendisine ve halka en düşük maliyette yapılmasını sağlamak zorundadırlar. İşte, devlet, bu giderlerin finansmanı için vergi salma yetkisi bakımından tekeldir, fakat bu yetkisini kullanırken bunu sınırlayacak bazı nedenler vardır. Politikacılar vergi yükünü arttırmak yerine, vergilemede adalet ve etkinlik amaçlarına uygun olacak şekilde dağıtmayı seçim kazanma amacı açısından daha da uygun bulabilirler (Berksoy ve Demir, 2004: 510).

Ekonomistler, vergilendirmenin sınırını kamu ekonomisinde karar alma süreci olarak ekonomi bilimi ile siyaset bilimi açısından birlikte ele alarak incelemişlerdir (Öncel, 2001: 25). Bu anlamda KDV'nin siyasal sınırı bakımından da, Laffer eğrisinden elde edilen temel ekonomik bulgular yol gösterici olabilmektedir. Laffer eğrisi, oy maksimizasyonuna ulaşmak isteyen rasyonel politikacıların vergi oranlarını, vergilemeden doğan refah kayıpları nedeniyle, eğrinin azalan kısmında değil de, artan kısmına tekabül eden bölgelerde tutmak isteyeceklerini, yani aynı vergi gelirini sağlayan biri yüksek diğeri düşük iki orandan düşük olanı tercih edeceklerini, ya da vergi oranlarını en çok vergi gelirlerindeki marjinal artışın sıfır olduğu noktaya kadar arttırabilmelerinin kendileri açısından bir sınır teşkil edebileceğini öngörmektedir (Berksoy ve Demir, 2004: 522).

Downs ise, iktidarda kalıcı olabilmek arzusunda olan bir siyasi parti için, marjinal vergi artışı nedeniyle kaybedilen oy sayısını, kamu harcamalarındaki artış nedeniyle kazanılan oy sayısına eşitleyen noktayı vergilemenin siyasal sınırı olarak formüle etmiştir. Gerçekten de, günümüzde oy kaybetme endişesinin önemi vergilendirilebilir kapasitesinin belirlenmesinde siyasal partiler (veya iktidarlar) için oldukça artmıştır. Yükümlülerin oylarının yönünü, yeni bir vergi konması (veya kaldırılması) ya da bir verginin oranının arttırılması (veya azaltılması) durumlarında değiştirdikleri nokta, vergilenebilir kapasitenin siyasal sınırının belirlenmesi açısından günümüzde oldukça önemli hale gelmiştir (Şenyüz, 1995: 21).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
ANKARA İLİNDE KDV'YE KARŞI İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN VE
YÜKÜMLÜLERİN TUTUMLARI

4.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA

Çalışmanın bu bölümünde, Ankara ilinde KDV mükellefi olan işletme yöneticilerinin (kayıtlı mükelleflerin) ve yükümlülerin (kişilerin) KDV uygulamasına karşı tepkilerinin analizi yer alacaktır. Araştırma, Ankara ilinde 2009 verilerine göre kayıtlı bulunan 181.148 (www.izmirvdb.gov.tr) KDV mükellefi arasından 850 kayıtlı mükellef ile yine 2009 verilerine göre 4.650.802 (www.tuik.gov.tr) olan nüfustan rastgele seçilen 650 kişi ile karşılıklı olarak yapılan anket uygulamasının sonuçlarının gösterilmesi ve bu sonuçlar dahilinde yapılan yorumlardan oluşmaktadır.

4.2. ARAŞTIRMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

4.2.1. Araştırmanın Problemi

Mükellef kendi vergisini ödüyorsa ve bu vergi yükü başkalarına devredilmiyorsa bu vergi dolaysız vergi olarak adlandırılır. Bir başka açıdan bakılırsa, tahsil durumu açısından eğer bir vergi belirli dönemlerde ilgili mükellef adına tarh ve tahsil ediliyorsa dolaysız vergidir. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi bu tür vergilere en güzel örneklerdir.

Bir mükellefin vergisi başkalarına devrediliyorsa, mükellef vergisini kendisi ödemiyorsa devredilen vergi dolaylı vergi olarak adlandırılır. Diğer bir anlatımla vergi, belirli olmayan zamanlarda ve mükellefe bağlı olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsil ediliyorsa dolaylı yapıdadır. Dolaylı vergiler mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınan vergiler olarak bilinir. Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Özel İletişim Vergisi (ÖİV) dolaylı vergilere örnek olarak gösterilirler.

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında ölçü, vergilerin yansıma durumu ve tahsil durumudur. Piyasanın yapısı, mal ve hizmetlerin arz ve talep durumları, ekonomik koşullar verginin yansımalarını etkiler. Daha önce yansıyan bir vergi ekonomik durumların değişmesine göre daha sonra yansımayabilir. Verginin tahakkuk ve tahsil şekli, verginin alınma süresi ve vergi konusunun düzenli ve sürekli olma durumunu belirlemektedir.

Eğer bir mal veya hizmet tüketiliyorsa, onun üzerine konulan, dolaylı vergide ödeniyor demektir. Bazı hallerde, dolaylı vergiler, tüketilen malın fiyatından daha fazla

olabiliyor. Lüks mallar ya da fazla tüketilmesi halinde sağlığa zararlı ürünler yüksek oranda dolaylı vergiye konu oluyorlar. Hatta bazen siyasetçiler, ilave vergi geliri istediklerinde, kolay tahsil edildiği için dolaylı vergileri hızla yükseltiyorlar. İşte tüm bu bilgiler ışığında en önemli dolaylı vergi türü olan KDV'nin “dolaylı” olması gerçekte onun yükümlüler tarafından nasıl hissedildiği de hem vergileme hem de mükellef psikolojisi ve vergiye karşı tutum ve davranışların şekillenmesi açısından önemlilik arz etmektedir.

4.2.2. Araştırmanın Amacı

KDV, kayıtlı mükelleflerle birlikte toplumun tümünü ilgilendiren çok geniş tabanlı ve kapsamlı bir dolaylı vergi türüdür. İnsan ihtiyaçlarının neredeyse hepsinde KDV yükümlüsünün rızası gözetilmeksizin, şart koşularak belirli ve/veya değişken oranlarda KDV istenmektedir. KDV talebinde bulunan iradenin bunu iradi bir kuvvetle istemiş olması bu uygulamanın hakkaniyetsizliğinin en çarpıcı yönü olmakla birlikte bir de bu uygulamanın ihtiyaçlar hiyerarşisine göre anlamsız ve çarpık örneklerinin olması diğer sıkıntı verici yönünü açığa çıkarmaktadır. Öyle ki insanların beslenme ihtiyacını karşılamak için %8 KDV ödemesi ve yine halkın %90'ını ilgilendirmeyen pırlanta, elmas, inci ve yakutun KDV'sinin %0 olması, bu çarpıklığın en güzel örneğini oluşturmaktadır.

Diğer bir boyut ise, üreticiden çıkan emtiaların ayrı, işleyerek ve satarak tüketiciye ulaşan mal ve hizmetlerin ayrı KDV oranlarında vergilendirilmesidir. Örneğin, et toptan satılırsa %1 , perakende veya lokantada yemek olarak satılırsa %8 oranında KDV'ye tabi tutulmaktadır. Lokantalarımız sebze, un, nohut, barbunya, bakla, fasulye, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak gibi temel gıda maddelerini alışında %1, turşu, tavuk, pirinç, bulgur, makarna, mantı, erişte, bakliyat, yemeklik katı ve sıvı yağları alışında %8 KDV öderken, bu maddelerle yemek yapıp, müşterilerimize sunduğumuzda %8 KDV'ye yükselmektedir. Bunun sonucu çoğu mamullerdeki aradaki yüzde %7'lik fark, müşteriye yansıtılmamasından dolayı kayıtlı mükellefin kazancından ikame edilmektedir. Bu da yemek sektöründe kayıt dışılığı teşvik etmektedir.

Örneklerini çoğaltabileceğimiz bu gibi durumlar KDV uygulamasına karşı hem kayıtlı mükellefler hem de tüm yükümlü bireyler tarafından kaçınılması gereken bir

durum olarak hissedilmektedir. Bu hissiyatı mükellefler mal ve hizmet alış satışlarında, yükümlüler ise özellikle dayanıklı tüketim malları ve giyim alışlarında fatura ve benzeri vesikaları istemeyerek ilgili malın/mamulün KDV oranı kadar indirim yapılmasını talep ederek göstermektedirler.

İşte tüm bu sorunları hatta daha fazlasını içinde barındıran bir dolaylı vergi türü olan KDV'nin bu sorunlar karşısındaki durumunu göstermek adına bu araştırma yapılmıştır.

4.2.3. Araştırmanın Önemi

Yukarıda da belirtildiği gibi kayıtlı mükellefler ve yükümlüler geçerli ve önemli bir çok sebepten ötürü KDV'den kaçınma refleksinde bulunma eğilimindedirler ancak KDV'ye karşı verilen tepkileri muhasebe disiplini açısından incelemekte farklı bir bakış açısı kazandıracaktır. Örneğin dönem kazancı üzerinden ödenen kurumlar ve gelir vergileri (dolaysız vergiler), mali tablolarda ve yıllık raporlarda ayrı bir kalem olarak yer alırken KDV ve diğer dolaylı vergiler için böyle bir durum söz konusu değildir. Oysa bugün bir işletmenin nakit akım tablosunda satış hasılatı ve satış maliyetinden sonra en büyük başlık KDV'dir. Gerçekten, sözgeşi 100 milyon TL cirosu olan bir işletmede kârlılık oranına ve yatırım harcamalarına göre değişen kurumlar vergisi 1 ila 2 milyon TL civarında olabilirken KDV 18 milyon TL gibi bir büyüklüğe erişebilmektedir. Üstelik KDV, aylık dönemler itibariyle ödenmesi ve ticari işlemlerin özelliklerine göre farklılaşan uygulamalara konu olması itibariyle bütün vergiler arasında işletme üzerinde en fazla etkisi olandır denebilir. Bu nedenle kurumlar ve gelir vergilerinin aksine KDV, işletmelerin hayati finans fonksiyonlarının bir parçası, finans departmanlarının öncelikli görevlerinden biri olmak durumundadır. Ancak uygulamada, uluslararası sermaye ortaklığı olanlar dahil, işletmelerdeki durum böyle olmaktan uzaktır.

KDV'nin diğer dolaylı vergilere oranla farklılığı kendi içindeki mahsup mekanizması ve taşınabilir özelliğidir. Ancak bunun gerçekleşmesi ve işletmenin üzerinde yük bırakmaması, ancak KDV planlamasının ve yönetiminin çok iyi yapılmasına bağlıdır. Uygulamada bu yönetim iyi yapılmadığından -ki özellikle kayıtlı

olmayan yükümlülerin KDV'yi son yükleniciler olmaları ve mahsup haklarının bulunmamaları- KDV ciddi bir finansman maliyeti haline dönüşmektedir.

KDV uygulamasındaki hataların ve çarpıklıkların asgariye indirilmesi kayıtlı mükellefler tarafından hem dönem kârını olumlu etkileyecek, hem de gelecek dönemlerin nakit akımlarını onun birkaç katı büyüklüğünde düzelterek işletme değerinin artmasına katkıda bulunacaktır. Bu arada veri yanlışlığı ve KDV hatalarının yol açmış olabileceği diğer zaaflar (örneğin alacak tahsilinin yavaşlaması) da ortadan kalkacaktır. Ayrıca KDV uygulamasının açığa çıkarttığı en önemli sorunlardan biri olan “kayıt dışılıkta” minimize edilmiş olacaktır. Kayıtlı olamayan mükellefler yani yükümlüler açısından ise KDV'nin daha sağlıklı ve hakkaniyetli uygulanabilir olması vergi ahlakını ve psikolojisini pozitif şekilde etkileyerek toplumsal düzen içinde bir yapı taşı oluşturacaktır ve tabi ki her iki yönlü mükellefler açısından devlet daha verimli bir KDV hasılatı yapacaktır.

4.2.4. Çalışmanın Hipotezi

Araştırmanın hipotezleri şu şekilde belirlenmiştir;

Hipotez 1: İşletme yöneticileri yani kayıtlı mükellefler, KDV kanununu ve kanunun dayandığı temelleri kolaylıkla anlayabilmektedirler. Bu nedenle de KDV yükümlülüğünü yerine getirmede zorlanmamaktadırlar.

Hipotez 2: Kayıtlı mükellefler KDV uygulamasını hatalı ve çarpık bir uygulama olarak görmektedirler. Bu durumda mükelleflerin KDV uygulamasından kaçınmalarına sebep olmaktadır.

Hipotez 3: KDV oranlarının birden fazla ve çok olmasından ötürü yükümlüler KDV'den kaçınma ve hatta KDV kaçırma yollarına başvurumaktadırlar.

Hipotez 4: Tüketici yükümlüler KDV uygulamasını alışverişlerinde bir yük olarak görmektedirler. Dolayısıyla yükümlüler KDV içeriği olan mal ve hizmet alımlarında vesika düzenlenmesini istememektedirler.

Hipotez 5: KDV yükü sektörler gere farklı hissedilmesinden ötürü bazı sektörler özellikle KDV'den kaçınmak için çıkış yolları aramaktadırlar. Bu arayışlarında Muhasebeci ve Mali Müşavirlerden yardım istemektedirler.

Hipotez 6: KDV, Gelir ve Kurumlar Vergilerine göre daha çok kaçınılmaya çalışılan bir vergi türüdür.

Hipotez 7: KDV beyanının genellikle aylık olarak yapılması mahsup sisteminde ciddi sıkıntılar çıkarmaktadır.

Hipotez 8: Devlet KDV'yi mükellefler arasında adil olarak uygulamamaktadır.

Hipotez 9: İşletme yöneticileri KDV'yi mali sistemlerinde gider arttırıcı ve kârlılığı olumsuz etkileyen bir uygulama olarak görmektedirler.

Hipotez 10: Vergi denetimlerinin yeterli ve etkin olmamasından ötürü mükelleflerin vergi kaçırmaları kolaylaşmaktadır.

4.2.5. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Bu araştırma, tezin başlığından da anlaşılacağı üzere tek bir ögenin (KDV'nin) üzerinde yoğunlaşarak bu ögeyle dolaylı olarak ilgili tarafların tutumları gösterilmeye çalışılmıştır.

“İşletme Yöneticilerinin ve Yükümlülerin KDV Uygulamasındaki Tepkilerinin Analizi – Ankara İli Uygulaması” adlı çalışmada ilk olarak bir ön bilgi niteliğinde KDV uygulamasının kronolojisine değinilmiş ve Türkiye'deki uygulamasından bahsedilmiştir. İkinci bölümde ise KDV'nin Türkiye'de ve Avrupa Birliği ülkelerindeki karşılaştırma niteliğinde durumu gösterilmiştir. Üçüncü bölümde ise KDV'ye karşı işletme yöneticilerinin ve yükümlülerin tutumları belirtilmiş ve son olarak dördüncü bölümde araştırmanın sonucu olarak ta Ankara ilinde rastgele seçilen ve KDV mükellefi olan 850 adet işletmelerin sorumlularıyla ve 650 adet yükümlülerin kendileriyle KDV'ye karşı tutum ve davranışlarını göstermek adına yüz yüze yapılan anketler doğrultusunda hazırlanmıştır.

4.2.6. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma, teorik ve uygulama bölümleri olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Teorik bölümün oluşturulmasında konuyla ilgili yerli ve yabancı bilimsel makale, araştırma, rapor, kitap ve internet üzerindeki elektronik kaynaklardan yararlanılmıştır.

Araştırmanın uygulama bölümü “odak grup görüşmeleri” ve “anket” olmak üzere iki ayak üzerine inşa edilmiştir. Çalışmada kullanılan anket soruları hazırlanırken kayıtlı mükellefler ve tüketiciler için hem ortak hem de ayrı ayrı soruların belirlenmesi Doç Dr. İstiklâl VURAL ile yapılan karşılıklı müzakereler neticesinde oluşturulmuştur.

“İşletme Yöneticilerinin ve Yükümlülerin KDV Uygulamasındaki Tepkilerinin Analizi – Ankara İli Uygulaması” isimli anket kayıtlı mükellefler için 50 ve yükümlüler için 29 sorudan oluşmakta olup iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama, işletmeyi, anketi dolduran yetkiliyi ve yükümlüyü tanıttıcı demografik bilgilerden oluşmaktadır. İkinci aşamada ise kayıtlı mükelleflerin ve tüketici yükümlülerin KDV uygulamasına olan tepkilerinin ölçümünü sağlamak adına sorular sorulmuştur.

Meslek, sektör, işkolu ve bölge gözetilmeksizin yapılan anket çalışmaları işletme yöneticileri için 850 ve yükümlüler için 650 adetten oluşmaktadır.

4.3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, saha araştırması için yapılan anketle ilgili bulgular çeşitli alt başlıklardan oluşan dört ana başlık halinde toplanmıştır. Bunların ilkinde ankete cevap veren ve KDV yükümlüsü olan tüketicilerin demografik özellikleri açıklanmıştır. İkinci olarak, bu yükümlülerin KDV uygulaması karşısındaki tepkilerini gösteren çalışma sonuçları sunulmuştur. Üçüncü başlıkta ise yine KDV mükellefi olan ve ankete katılan kayıtlı mükelleflerin demografik ve işletme özellikleri açıklanıp son başlıkta da bu mükelleflerin KDV uygulamasına olan tepkilerinin ölçümleri gösterilmiştir.

4.3.1. KDV Yükümlüsü Olan Tüketicilerin Profilleri

Bu bölümde çalışma grubunda yer alan ve ankete katılan yükümlülerin analizi yapılacaktır. Yükümlü tüketicilerin yaşları, cinsiyetleri, medeni durumları, eğitimleri ve vergi gelişmelerini nereden takip ettikleri hususları ele alınıp incelenmiştir.

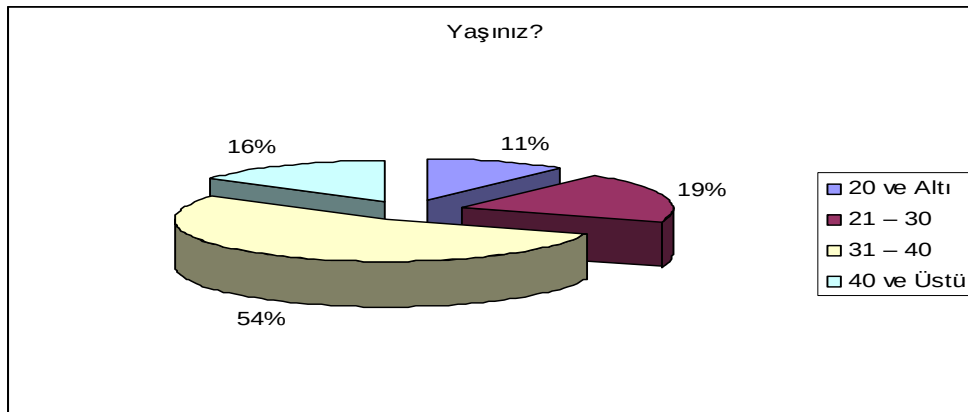
4.3.1.1. Tüketici Yükümlülerin Yaş Dağılımları

Araştırma sonucu açığa çıkan yükümlülerin yaş dağılımları Tablo 4.1. ve Grafik 4.1.'de sunulmuştur.

Tablo 4.1: Tüketicilerin Yaş Dağılımları

Değişken	20 ve Altı	21 - 30	31 - 40	40 ve Üstü	TOPLAM
Yaş	71	125	353	101	650
Yüzde (%)	10,92	19,23	54,31	15,54	100

Grafik 4.1: Tüketicilerin Yaş Dağılımlarının Analizi



Tablo 4.1. ve Grafik 4.1.'de görüldüğü üzere katılımcı yükümlülerin 71'i (10,92) 20 yaş ve altında 125'i (19,23) 21 – 30 yaş aralığında, 353'ü (54,31) 31 – 40 yaş

aralığında ve 101'i (15,54) 40 yaş ve yukarısında bulunmaktadır. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

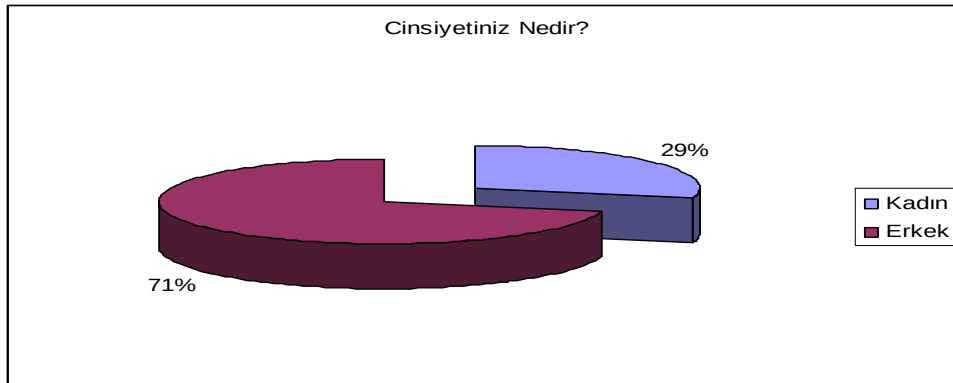
4.3.1.2. Tüketici Yükümlülerin Cinsiyet Dağılımları

Çalışmaya katılan yükümlülerin cinsiyet dağılımları Tablo 4.2. ve Grafik 4.2.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.2: Tüketicilerin Cinsiyet Dağılımları

	Kadın	Erkek	TOPLAM
Cinsiyet	187	463	650
Yüzde (%)	28,77	71,23	100

Grafik 4.2: Tüketicilerin Cinsiyet Dağılımlarının Analizi



Tablo 4.2. ve Grafik 4.2.'de sunulduğu üzere katılımcı yükümlülerin 187'si (28,77) kadın, 463'ü (71,23) erkek olarak görünmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

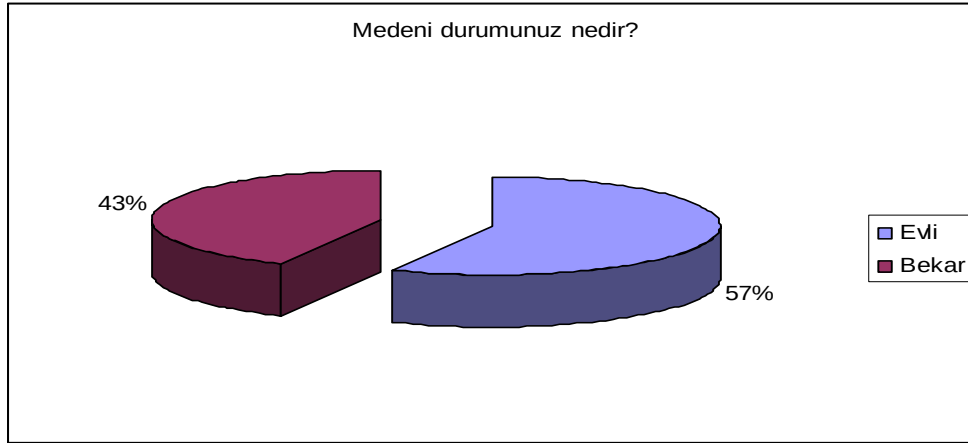
4.3.1.3. Tüketici Yükümlülerin Medeni Durumlarının Dağılımları

Çalışmaya katılan yükümlülerin medeni durumlarının analizlerini aşağıda sunulu bulunan Tablo 4.3. ve Grafik 4.3.'de görmek mümkündür.

Tablo 4.3: Tüketicilerin Medeni Durumlarının Dağılımları

	Evli	Bekar	TOPLAM
M. Durum	372	278	650
Yüzde (%)	57,23	42,77	100

Grafik 4.3: Tüketicilerin Medeni Durumlarının Dağılımlarının Analizi



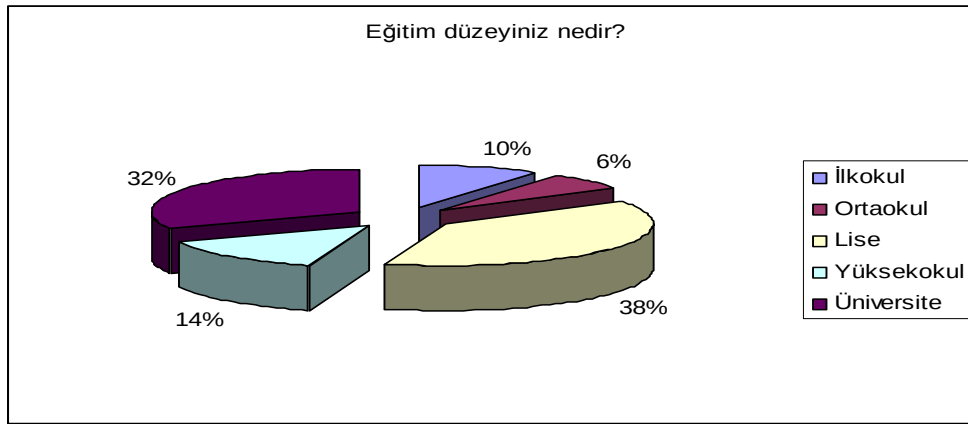
Tablo 4.3. ve Grafik 4.3.'de katılımcı yükümlülerin 372'si (57,23) evli, 278'i (42,77) bekar olarak görülebilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.1.4. Tüketici Yükümlülerin Eğitim Durumlarının Dağılımları

Anket uygulamasına katılan yükümlü tüketicilerin eğitim durumlarının analizleri aşağıda Tablo 4.4. ve Grafik 4.4.'de sunulmuştur.

Tablo 4.4: Tüketicilerin Eğitim Durumlarının Dağılımları

	İlkokul	Ortaokul	Lise	Yüksekokul	Üniversite	TOPLAM
E. Durumu	62	41	253	89	205	650
Yüzde (%)	9,54	6,31	38,92	13,69	31,54	100

Grafik 4.4: Tüketicilerin Eğitim Durumlarının Dağılımlarının Analizi

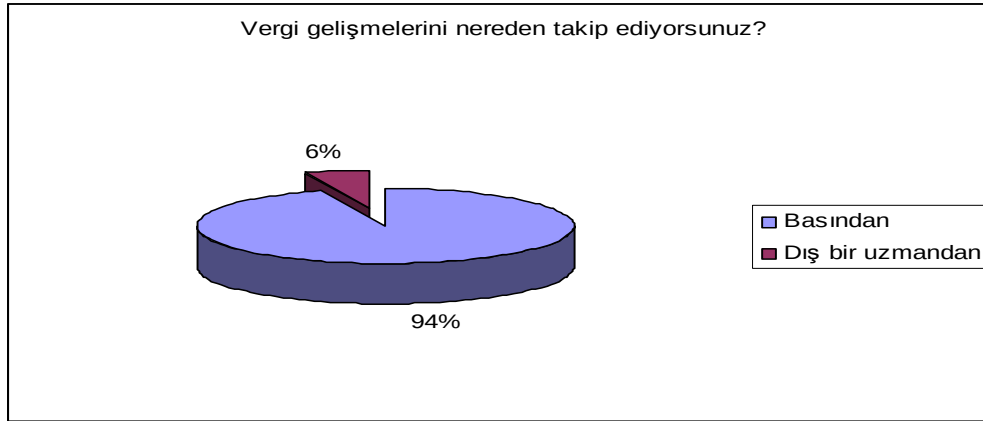
Tablo 4.4. ve Grafik 4.4.'de katılımcıların 62'si (9,54) ilkokul, 41'i (6,31) ortaokul, 253'ü (38,92) lise, 89'u (13,69) yüksekokul ve 205'i (31,54) üniversite eğitilmiş oldukları görülebilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.1.5. Tüketici Yükümlülerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımları

Aşağıda Tablo 4.5. ve Grafik 4.5.'de anket uygulamasına katılan yükümlü tüketicilerin vergi gelişmelerini nereden takip ettiklerinin sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 4.5: Tüketicilerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımları

	Basından	Dış Bir Uzmardan	TOPLAM
Takip Yeri	613	37	650
Yüzde (%)	94,31	5,69	100

Grafik 4.5: Tüketicilerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımlarının Analizi

Tablo 4.5. ve Grafik 4.5.'de katılımcı yükümlülerin 613'ü (94,31) basından, 37'si (5,69) ise dış bir uzmandan vergi gelişmelerini takip ettiklerini görmek mümkündür. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.2. KDV Yükümlüsü Olan Tüketicilerin KDV Uygulamasına Karşı Tepkileri

Bu bölümde çalışma grubunda yer alan ve ankete katılan yükümlülerin KDV uygulamasına karşı tepkilerinin analizi ve yorumlaması yapılacaktır.

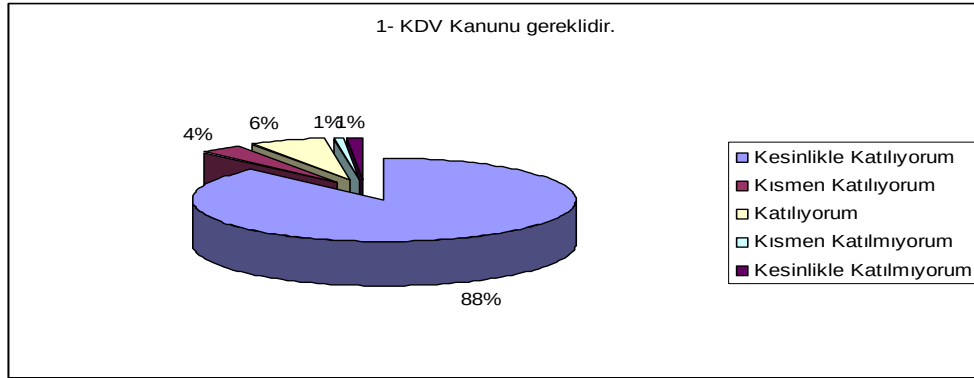
4.3.2.1. Tüketici Yükümlülere Göre KDV Kanununun Karmaşıklığının Analizi

Çalışmaya katılan tüketici yükümlülerin KDV Kanununu ne denli karmaşık yada basit gördüklerini anlamak üzere kendilerine KDV Kanununun gerekliliği, KDV hükümlerini kolaylıkla anlayıp anlamadıkları ve son olarak da KDV'nin açık ve belirgi bir vergi olup olmadığı konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.2.1.1. Tüketicilerin “KDV Kanunu Gereklidir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerin Analizi

Grafik 4.6.'da yükümlü tüketicilerin KDV Kanununun gerekliliği konusundaki cevapları ve bu cevaplara yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.6: KDV Kanunu Gereklidir İfadesinin Analizi



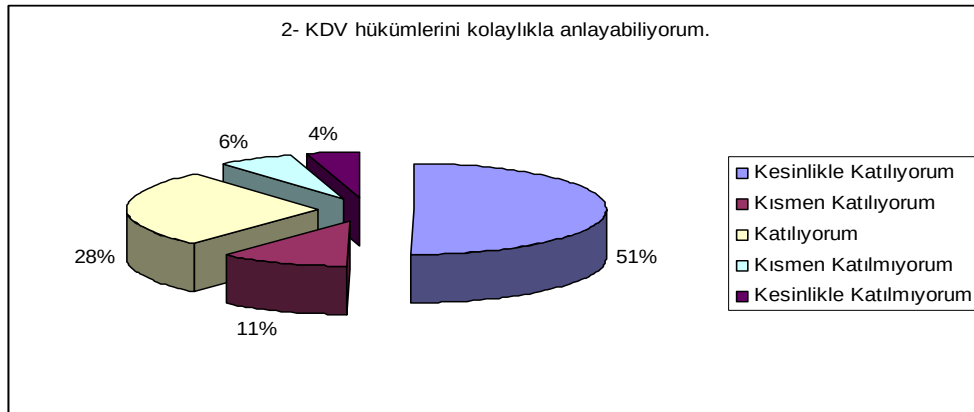
Grafik 4.6.'da belirtildiği üzere KDV Kanununun gerekliliği hakkında tüketicilerle yapılan araştırma sonuçları sunulmuştur. Bu sonuçlardan da anlaşılacağı üzere katılımcı tüketicilerin %88'i KDV Kanununun gerekli olduğuna dair kesin bir yargı belirtmişlerdir. Yine %6'lık bir dilim ise KDV Kanununun gerekli olduğunu savunmuşlardır. Geriye kalan %4'lük kısım kısmen katıldığını, %2 kalan son iki kısım ise hemen hemen aynı oranda kısmen ve kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu veriler ışığında katılımcı tüketiciler arasında KDV Kanununun gerekliliği büyük bir oranla tespit edilmiş olup, bu sonucunda aynı zamanda vergilemeye karşı tüketicilerin olumlu bir algıya içinde bulundukları da söylenebilir.

4.3.2.1.2. Tüketicilerin “KDV Hükümlerini Kolaylıkla Anlayabiliyorum” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.7.’de yükümlü tüketicilerin KDV hükümlerini kolaylıkla anlayıp anlamadıkları konusundaki cevapları ve bu cevaplara yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.7: KDV Hükümlerini Kolaylıkla Anlayabiliyorum İfadesinin Analizi



Grafik 4.7.’de sunulduğu üzere katılımcı tüketicilerin; KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabiliyor olmalarının araştırma sonuçları gösterilmiştir. Bu sonuçlardan da anlaşılaacağı üzere katılımcı tüketicilerin %51’i KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabildiklerini kesin bir ifade ile belirtmişlerdir. Yine %28’lik bir dilim ise KDV hükümlerini anlayabildiklerini savunmuşlardır. Geriye kalan %11’lik kısım kısmen katıldığını, %6’lık kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %4’lük kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV hükümlerini kolaylıkla anlayamadıklarını belirtmişlerdir.

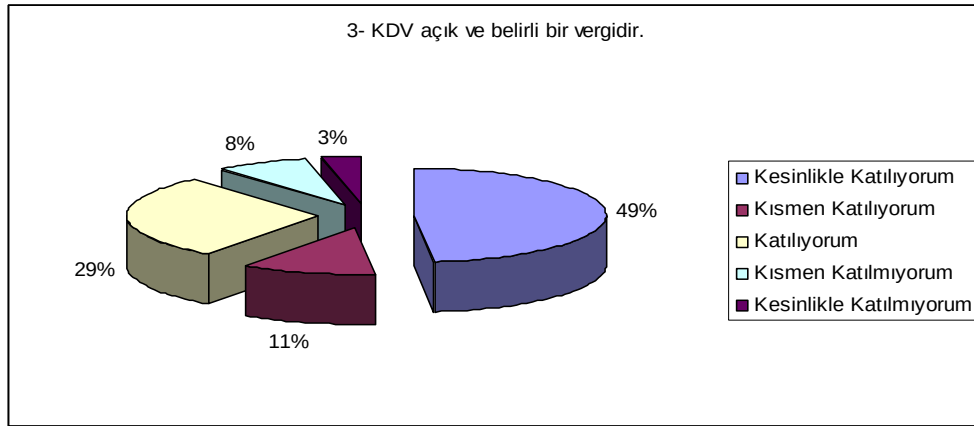
Bu sonuçlar dahilinde denilebilir ki katılımcılar arasında KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabilen tüketiciler çoğunlukta olmasına karşın hükümleri anlayamadıklarını belirten azınlığında dikkate alınması gereklidir. Ayrıca vergilemenin

en önemli noktalarından birisinin de “vergiyi algıma” şekli olması da göz önünde bulundurulmalıdır.

4.3.2.1.3. Tüketicilerin “KDV’nin Açık ve Belirli Bir Vergidir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.8.’de yükümlü tüketicilerin KDV’nin açık ve belirli bir vergi olması konusundaki cevapları ve bu cevaplara yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.8: KDV Açık ve Belirli Bir Vergidir İfadesinin Analizi



Grafik 4.8.’de gösterildiği üzere katılımcı tüketicilerin; KDV’yi açık ve belirli bir vergi olarak algılayışlarının sonuçları sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcı tüketicilerin %49’u KDV’nin açık ve belirli bir vergi olduğu konusunda kesin bir ifade belirtmişlerdir. Yine %29’luk kısım ise KDV’nin açık ve belirli bir vergi olduğunu savunmuşlardır. Geriye kalan %11’lik kısım kısmen katıldığını, %8’lik kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %3’lük kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV’nin açık ve belirli bir vergi olmadığını belirtmişlerdir.

Netice itibari ile katılımcılar arasında KDV’nin açık ve belirli bir vergi olduğu katılımcı tüketicilerin çoğunluğu tarafından savunulmuş olsa da KDV’nin açık ve belirli bir vergi olmadığını savunan azınlığında dikkate alınması gereklidir. Bu azınlığında profesyonel destek ile özellikle KDV mükellefi olarak bilinçlerinin artırılması tüketici

yönünden bir tatminkarlık, devlet yönünden ise daha çok tahsilat olacağı dikkate alınmalıdır.

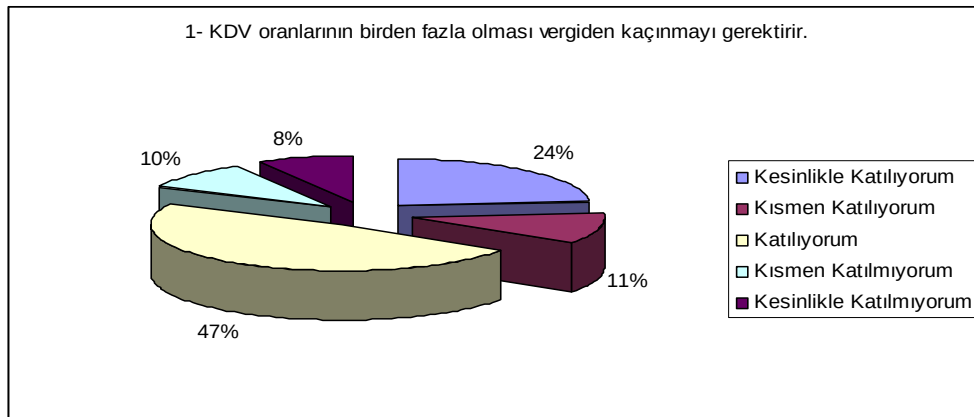
4.3.2.2. Tüketici Yükümlülerin KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan tüketici yükümlülerin KDV'ye karşı nasıl bir tutum içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine KDV oranlarının birden fazla ve yüksek olmasının etkileri, KDV ödememek için alışverişlerinde fiş, fatura vs. evrak düzenleyip düzenlemedikleri ve son olarak alışverişlerinde KDV'nin kendileri için önemli bir maliyet olup olmadığı konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.2.2.1. Tüketicilerin “KDV Oranlarının Birden Fazla ve Yüksek Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.9. ve Grafik 4.10.'da yükümlü tüketicilerin KDV oranlarının birden fazla ve yüksek olmasına verdikleri tepkilerin cevapları ve bu cevaplara yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

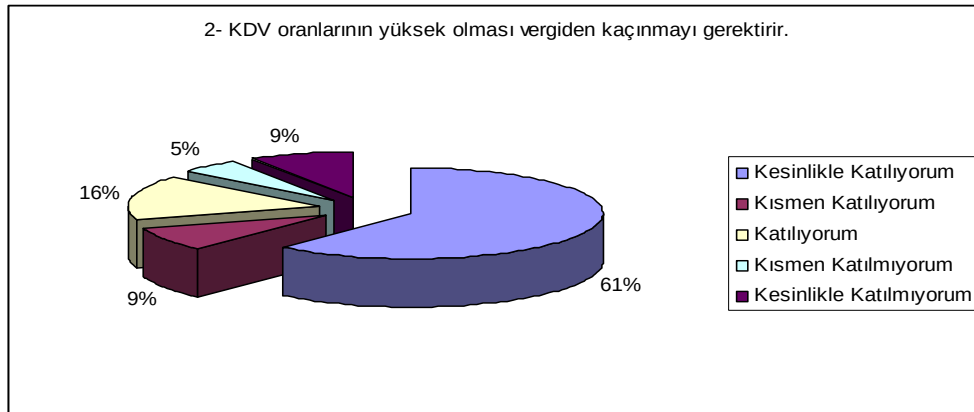
Grafik 4.9: KDV Oranlarının Birden Fazla Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi



Grafik 4.9.'da gösterildiği üzere tüketicilere, KDV oranlarının birden fazla olmasının vergiden kaçınma noktasında etkileri sorulmuş ve neticeleri de grafikte sunulmuştur. Sonuçlar bakıldığında katılımcı tüketicilerin %47'si KDV oranlarının birden fazla olmasının vergiden kaçınmayı gerektirdiği üzerinde fikir birliği sağlamışlardır. Bunun birlikte %24'lük kısım ise KDV oranlarının birden fazla olmasının kesinlikle vergiden kaçınmayı gerektirdiğini savunmuşlardır. Geriye kalan %11'lik kısım kısmen katıldığını, %10'luk kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %8'lik kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV oranlarının ister tek ister birden fazla olsun hiçbir şekilde vergiden kaçınmayı gerektirmediğini belirtmişlerdir.

Bu sonuçlar değerlendirilmek istenirde görülebilir ki, KDV oranlarının birden fazla olması katılımcı tüketicilerin çoğu üzerinde olumsuz etki bırakarak onları vergiden kaçınma yollarına götürmektedir. Bununla birlikte KDV oranlarının tekliğinin yada çokluğunun vergiden kaçınmayı etkilemeyeceğini ve vergiden kaçınmanın yine araştırmalarımız sonucu edindiğimiz veriler ışığında daha çok vergileme psikolojisi ile ilgili olduğunu savunan kısımda azımsanamayacak kadar çoktur.

Grafik 4.10: KDV Oranlarının Yüksek Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi



Grafik 4.10.'da görülebileceği üzere tüketicilere, KDV oranlarının yüksek olması vergiden kaçınmayı gerektirir yargısının etkileri sorulmuş ve neticeleri de grafikte sunulmuştur. Sonuçlara göre katılımcı tüketicilerin büyük bir oranı yani %61'i KDV oranlarının yüksek olmasının vergiden kaçınmayı gerektirdiğini kesinlikle kabul

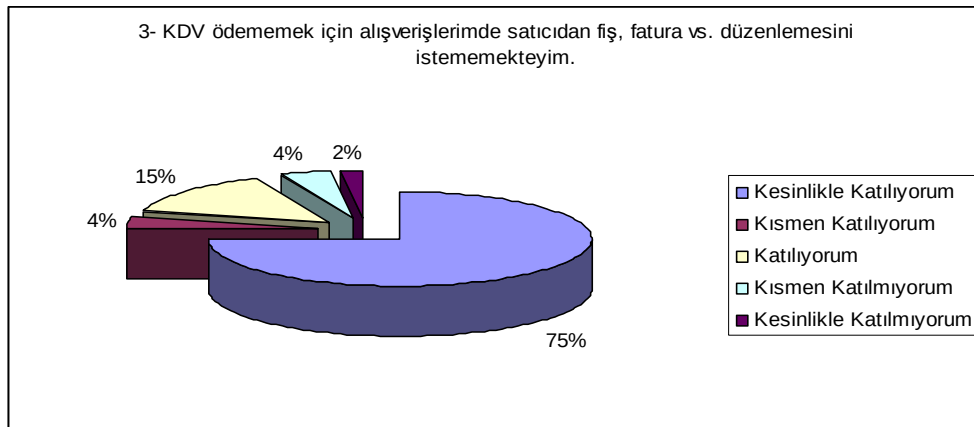
etmişlerdir. Ayrıca %16'lık kısım ise KDV oranlarının yüksek olmasının vergiden kaçınmayı gerektirdiğini savunmuşlardır. Geriye kalan %9'luk kısım kısmen katıldığını, %5'lik kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %9'luk kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV oranlarının yüksek ve düşük olmasının hiçbir şekilde vergiden kaçınmayı gerektirmeyeceğini belirtmişlerdir.

Değerlendirme sonucu denilebilir ki, KDV oranlarının yüksek olması katılımcı tüketicilerin çoğu üzerinde olumsuz etki bırakarak onları vergiden kaçınma yollarına götürmektedir. Bununla birlikte KDV oranların yüksek veya düşük olması vergiden kaçınmayı etkilemeyeceğini ve vergiden kaçınmanın yine araştırmalarımız sonucu edindiğimiz veriler ışığında daha çok vergileme psikolojisi ile ilgili olduğunu savunan kısımda azımsanamayacak kadar çoktur.

4.3.2.2.2. Tüketicilerin “KDV Ödememek İçin Alışverişlerimde Satıcıdan Fiş, Fatura vs. Düzenlemesini İstememekteyim” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Aşağıda gösterildiği üzere Grafik 4.11.'de yükümlü tüketicilerin KDV ödememek için alışverişlerinde satıcının fiş, fatura vs. evrak düzenlemesine verdikleri tepkilerin cevapları ve bu cevaplara yapılmış olan yorumlar yer almıştır. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.11: KDV Ödememek İçin Alışverişlerimde Satıcıdan Fiş, Fatura vs. Düzenlenmesini İstememekteyim İfadesinin Analizi



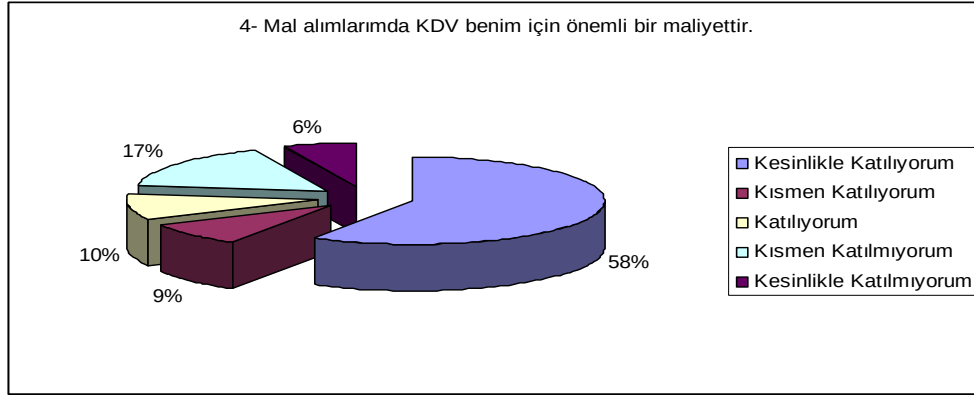
Grafik 4.11.'de sunulduğu üzere tüketicilere, KDV ödememek için alışverişlerinde satıcıdan fiş, fatura vs. düzenlenmesini istememekteyim ifadesinin etkileri sorulmuş ve neticeleri de grafikte gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcı tüketicilerin çok büyük bir oranı yani %75'i KDV ödememek için alışverişlerinde fiş, fatura vs. evrakların düzenlenmemesini karşı taraftan istemediklerini kesin bir ifade ile belirtmişlerdir. Yine sonuçlar ışığında %15'lik kısmında fiş, fatura vs. evrak düzenlenmesini karşı taraftan istememe konusunda aynı reflekste bulunduğu görülmektedir. Geriye kalan %4'lük kısım kısmen katıldığını, %4'lük kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %2'lik kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV ödememek için alışverişlerinde fiş, fatura vs. evrakların düzenlenmemesini karşı taraftan istediklerini belirtmişlerdir.

Bu sonuçlar değerlendirilmek istenirse denilebilir ki, katılımcı tüketicilerin çoğunluğu alışverişlerinde daha az para ödemek ve aldıkları mal/hizmeti daha ucuza mal etmek için karşı taraftan yasal evrak düzenlenmesini istememektedirler. Çok fazla azınlıkta kalmış olmasına karşın bir kısım katılımcılar ise alışverişlerinde yasal evrak düzenlemesi konusunda gerekli titizliği göstermeye çalışmaktadırlar. Bu iki farklı yaklaşım arasındaki oransal farkın bu denli büyük oluşu kişisel manada vergi psikolojisi ile alakalı olmakla beraber aynı zamanda devletin vergileme stratejisi ile de çok fazla alakası olması ortadadır.

4.3.2.2.3. Tüketicilerin “Mal Alımlarını Benim İçin Önemli Bir Maliyettir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.12.'de yükümlü tüketicilerin mal alımlarında KDV'yi önemli bir maliyet olarak görmeleri karşısında verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar yer almıştır. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.12: Mal Alımlarımda KDV Benim İçin Önemli Bir Maliyettir İfadesinin Analizi



Grafik 4.12’de görüleceği üzere tüketicilere, mal/hizmet alımlarında KDV’nin bir maliyet olarak onlar için ne kadar önemli olduğunu sonuçları sunulmuştur. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcı tüketicilerin %58’i mal/hizmet alımlarında KDV’nin maliyetinin onlar için çok fazla önemli olduğunu %10’luk kısım ise KDV’nin maliyetinin önemli olduğunu savunmuşlardır. Geriye kalan %9’luk kısım kısmen katıldığını, %17’lik kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %6’lık kısım ise kesinlikle katılmadığını yani mal/hizmet alımlarında KDV’nin maliyetinin kendileri için çok fazla önem arz etmediklerini belirtmişlerdir.

Netice olarak denilebilir ki, katılımcı tüketicilerin çoğunluğu mal/hizmet alımlarında KDV’yi önemli bir maliyet olarak görmektedirler. Yine araştırmalarımız neticesinde azımsanamayacak bir kısım ise KDV’yi diğer vergiler gibi vatandaşlık vazifesi olarak algılamalarından ve sosyal sorumluluklarından ötürü bir maliyet olarak kabul etmemektedirler. Bunun sonucu da devletin vergileme yaklaşımının vatandaşlar ve mükellefler üzerinde insancıl değerler üzerinde oturtulması ve bu değerler doğrultusunda ekonomik sınıfların beklentilerine cevap vermesi gerekliliği kendini göstermektedir.

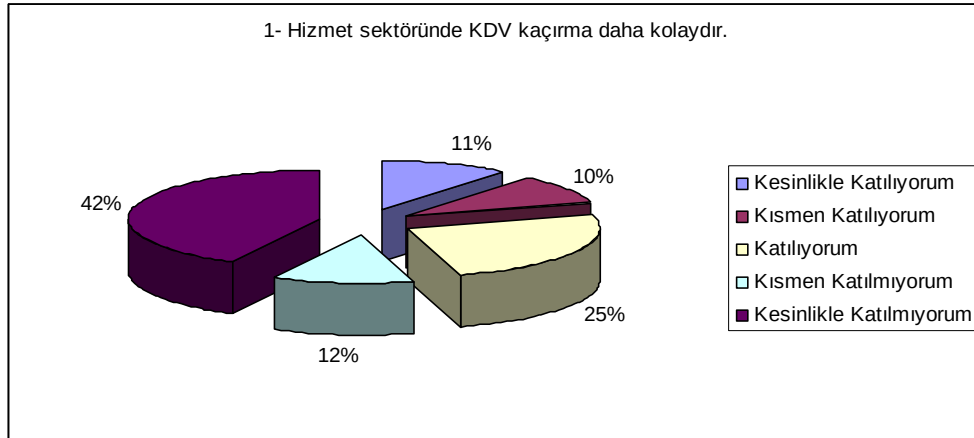
4.3.2.3. Tüketicilerin “Yatay ve Dikey Adalet” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan tüketici yükümlülerin Yatay ve Dikey Adalet doğrultusunda KDV’ye karşı nasıl bir tutum içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine hizmet sektöründe KDV kaçırmanın kolaylığı, KDV’de Gelir Vergisine göre vergiden kaçınmanın daha yüksek ve kolay olduğu ve son olarak ücretlilerin Gelir ve Kurumlar Vergileri mükelleflerine kıyasla daha fazla vergi ödedikleri konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.2.3.1. Tüketicilerin “Hizmet Sektöründe KDV Kaçırma Daha Kolaydır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.13.’de yükümlü tüketicilerin hizmet sektöründe KDV kaçırmanın eğilimine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.13: Hizmet Sektöründe KDV Kaçırma Daha Kolaydır İfadesinin Analizi



Grafik 4.13.’de tüketiciler için hizmet sektöründe KDV kaçırma daha kolaydır yargısının sonuçları gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcı tüketicilerin %11’i hizmet sektöründe KDV kaçırmanın çok kolay olduğunu düşünmektedirler. %25’lik kısımda KDV kaçırmanın hizmet sektöründe kolay olduğu konusunda hem fikir olmuştur. Geriye kalan %10’luk kısım kısmen katıldığını, %12’lik kısım kısmen

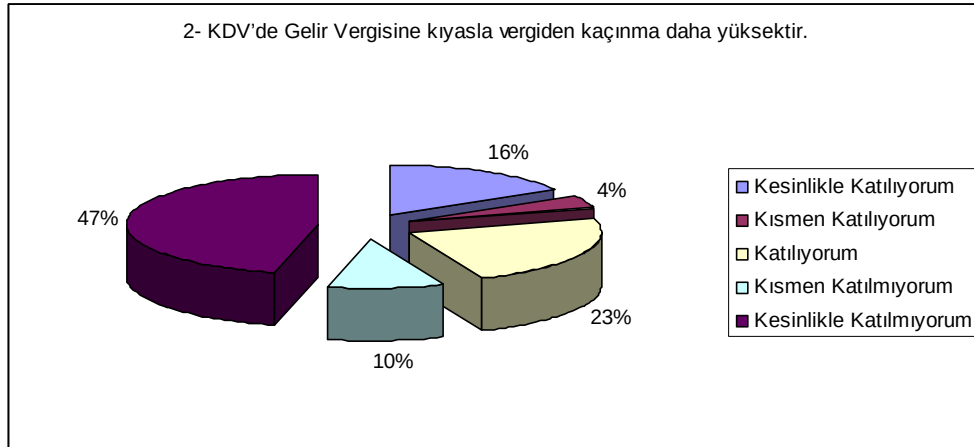
katılmadığını ifade etmiştir. Hizmet sektöründe KDV kaçırmanın hiç kolay olmadığını düşünen kısım ise katılımcı tüketicilerin %42'sidir.

Sonuç itibari ile katılımcıların hemen hemen yarısı hizmet sektöründe KDV kaçırmanın diğer sektörlerle göre hiçte kolay olmadığını savunmuşlardır. Bununla beraber verilere bakıldığında her 4 katılımcıdan neredeyse 2'sinin hizmet sektöründe KDV kaçırmanın kolay olacağını düşünmesi dikkate değer olmaktadır.

4.3.2.3.2. Tüketicilerin “KDV’de Gelir Vergisine Kıyasla Vergiden Kaçınma Daha Yüksek ve Kolaydır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.14. ve Grafik 4.15.’de yükümlü tüketicilerin KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınma daha yüksek ve kolaydır ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.14: KDV’de Gelir Vergisine Kıyasla Vergiden Kaçınma Daha Yüksek İfadesinin Analizi

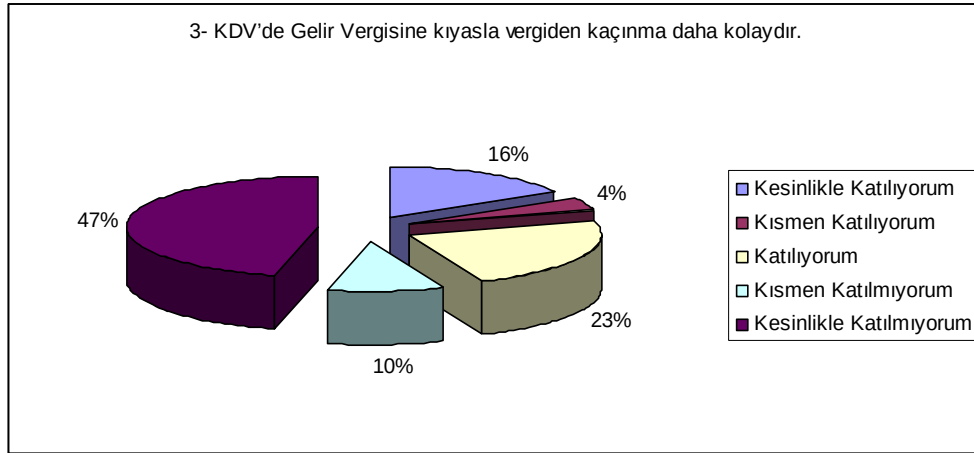


Grafik 4.14.’de katılımcı tüketicilerin; KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınma daha yüksektir ifadesinin sonuçları gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcıların %16’sı KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınmanın daha yüksek olacağını kesin bir şekilde ifade etmişlerdir. %23’lük kısımda

da aynı şekilde KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınmanın yüksek olacağı belirtilmiştir. Geriye kalan %4’lük kısım kısmen katıldığını, %10’luk kısım kısmen katılmadığını ifade etmiştir. Gelir Vergisine kıyasla KDV’de vergiden kaçırmanın çok yüksek olmadığını düşünen kısım ise katılımcı tüketicilerin neredeyse yarısına denk olan %47’sidir.

Değerlendirme neticesinde denilebilir ki katılımcı tüketicilerin yarısından fazlası KDV’de vergiden kaçınmanın Gelir Vergisine kıyasla çok yüksek olamayacağını savunmuşlardır. Bu savunmanın kaynağını da araştırmalarımızın büyük kısmını kapsayan ve daha çok kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilen kesim oluşturmaktadır. Ayrıca bu sonuçları değerlendirirken mükellefin vergiyi ve vergilemeyi algılayış biçimlerini de göz önünde bulundurmak faydalı olacaktır.

Grafik 4.15: KDV’de Gelir Vergisine Kıyasla Vergiden Kaçınma Daha Kolaydır İfadesinin Analizi



Grafik 4.15.’de katılımcı tüketicilerin; KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınma daha kolaydır ifadesinin sonuçları gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcıların %16’sı KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınmanın daha kolay olacağını kesin bir şekilde ifade etmişlerdir. %23’lük kısımda da aynı şekilde KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınmanın kolay olacağı belirtilmiştir. Geriye kalan %4’lük kısım kısmen katıldığını, %10’luk kısım kısmen katılmadığını ifade etmiştir. Gelir Vergisine kıyasla KDV’de vergiden kaçırmanın çok

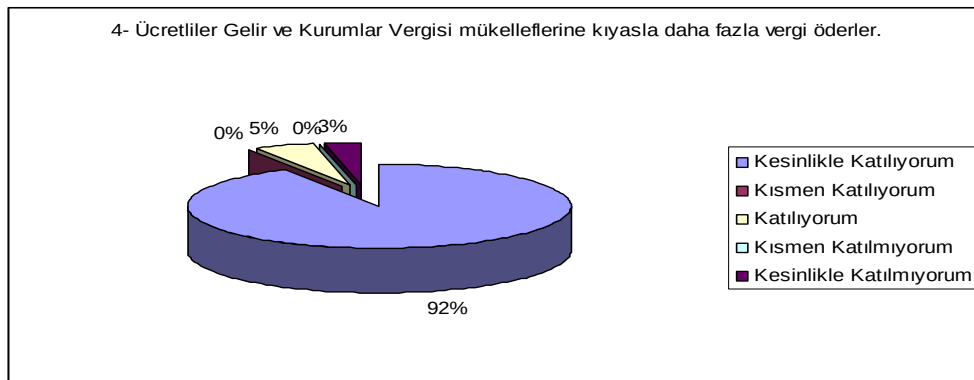
kolay olmadığını düşünen kısım ise katılımcı tüketicilerin neredeyse yarısına denk olan %47'sidir.

Değerlendirme neticesinde denilebilir ki katılımcı tüketicilerin yarısından fazlası KDV'de vergiden kaçınmanın Gelir Vergisine kıyasla çok kolay olamayacağını savunmuşlardır. Bu savunmanın kaynağını da araştırmalarımızın büyük kısmını kapsayan ve daha çok kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilen kesim oluşturmaktadır. Ayrıca bu sonuçları değerlendirirken mükellefin vergiyi ve vergilemeyi algılayış biçimlerini de göz önünde bulundurmak faydalı olacaktır.

4.3.2.3.3. Tüketicilerin “Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergileri Mükelleflerine Kıyasla Daha Fazla Vergi Öderler” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.16.'da yükümlü tüketicilerin ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergileri mükelleflerine kıyasla daha fazla vergi öderler ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.16: Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergileri Mükelleflerine Kıyasla Daha Fazla Vergi Öderler İfadesinin Analizi



Grafik 4.16.'da gösterildiği üzere katılımcı tüketicilerin; Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine kıyasla daha fazla vergi öderler yargısının sonuçları gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcıların çok büyük bir kısmı yani %92'si Ücretlilerin Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine kıyasla çok daha fazla vergi

ödediklerini kesin bir ifade ile belirtmişlerdir. Bunun birlikte %5’lik kısımda da aynı sonuçta karar kılmıştır. Geriye kalan %3’lük kısım ise Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ücretlilerin geliri ile ödedikleri vergiler arasındaki orantıya bakarak kesinlikle daha az vergi ödediklerini düşünmektedirler.

Katılımcı tüketicilerin neredeyse tamamına yakını ücret gelirinden alınan verginin ücret geliri ile gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden alınan verginin bu gelirler ile orantılarına bakıldığında ücret gelirinden alınan verginin çok daha fazla olduğunu savunmuşlardır. Yine burada araştırmalarımızı yoğunlaştırdığımız kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilen tüketici kesimi bu neticelerde önemli rol oynamaktadır. Ayrıca emek ve sermaye sektörlerinin vergi politika ve uygulamaları karşısındaki reflekslerinin de açığa çıkarılması adına dikkate değer bir neticedir.

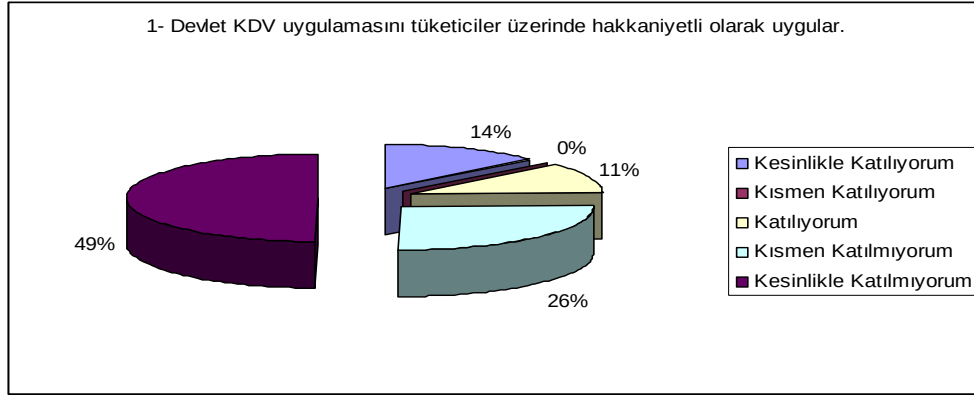
4.3.2.4. Tüketici Yükümlülerin “Devlete Karşı Tutumları” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan tüketici yükümlülerin Devlete Karşı Tutumları doğrultusunda KDV’ye karşı nasıl bir tepki içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine devlet KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde hakkaniyetli uygular, devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri adaletli ve akılcı bir şekilde harcar, devlet vergilendirme yetkisini verimli olarak kullanır ve son olarak devlet vergilendirmede her zaman adil davranır konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.2.4.1. Tüketicilerin “Devlet KDV Uygulamasını Tüketiciler Üzerinde Hakkaniyetli Olarak Uygular” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.17.’de yükümlü tüketicilerin Devlet KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde hakkaniyetli olarak uygular ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.17: Devlet KDV Uygulamasını Tüketiciler Üzerinde Hakkaniyetli Olarak Uygular İfadesinin Analizi



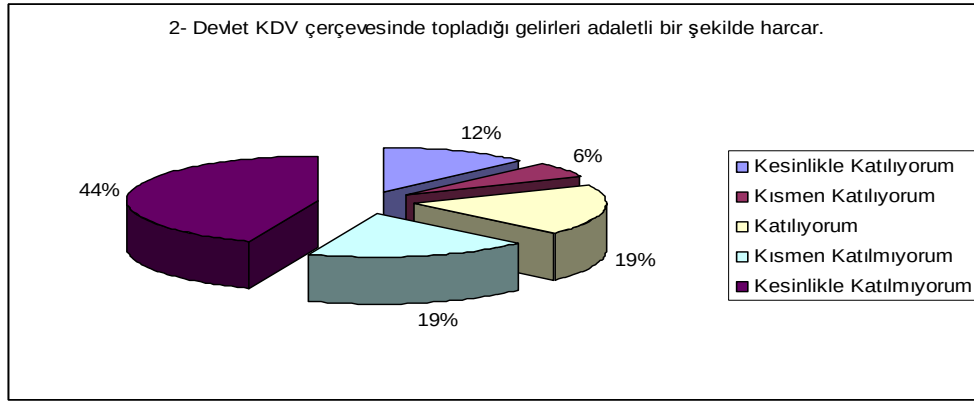
Grafik 4.17.'de katılımcı tüketicilerin; Devlet KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde hakkaniyetli uygular ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcıların neredeyse yarısı yani %49'u Devletin KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde kesinlikle hakkaniyetli uygulamadığını belirtmişler ayrıca %26'lık bir kısım ise KDV uygulamasını Devletin tüketiciler üzerinde tam olarak hakkaniyetli bir şekilde uygulayamadığını düşünmektedirler. Geriye kalan %14'lük kısım bu uygulamayı tüketiciler üzerinde kesinlikle hakkaniyetli olduğunu net bir şekilde savunmuşlardır ve yine %11'lik kısımda Devletin KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde adil bir uygulama olarak görmektedirler.

Araştırmalar neticesinde katılımcı tüketicilerin neredeyse yarısının KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde kesinlikle adil bulmamaları mükellefin vergiyi algıma düzeylerinin nedenli önemli olduğunun ispatı niteliğindedir. Sonuçla değerlendirilirken açığa çıkan diğer bir durum ise bu yargıya kısmen katıldığını ifade edenlerin görüşüdür. Onlara göre Devlet KDV uygulamasını mutlaka yapmalıdır ancak bunu yaparken sosyal statüleri de mutlaka göz önünde bulundurmalıdır. Vergilemede sosyal adaleti ifade eden bu sonuç KDV uygulamasının öncelikleri arasında yer alınması gerektiğini bir kez daha vurgulamıştır.

4.3.2.4.2. Tüketicilerin “Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Adaletli ve Akılcı Bir Şekilde Harcar” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.18. ve Grafik 4.19.’da yükümlü tüketicilerin Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri adaletli ve akılcı bir şekilde harcar ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.18: Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Adaletli Bir Şekilde Harcar İfadesinin Analizi

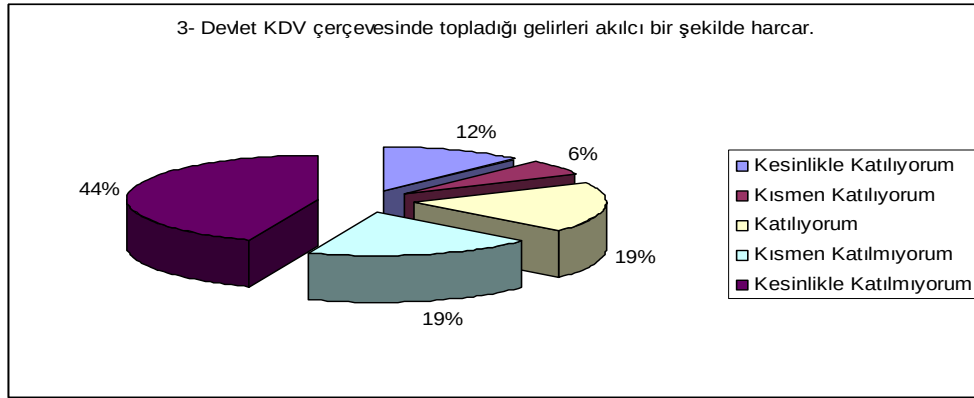


Grafik 4.18.’de görüldüğü üzere katılımcı tüketicilerin; Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri adaletli bir şekilde harcar yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarısına yakını yani %44’ü Devletin KDV’den topladığı gelirleri kesinlikle adil bir şekilde harcamadığını düşünmüşlerdir. Ayrıca %19’luk bir kısım ise Devletin KDV’den topladığı gelirleri tam olarak adil bir şekilde harcamadığını savunmuştur. Geriye kalan %19’luk kısım KDV gelirlerinin Devletçe adil bir şekilde harcandığını, %12’lik kısım devletin kesinlikle harcamasını adil olarak yaptığını ve son olarak %6’lık kısım ise KDV’den toplanan gelirlerin Devlet tarafından tam olarak olmasa da yinede adil bir şekilde harcandığını belirtmişlerdir.

Bu sonuçlar değerlendirilmek istenir ise söylenebilir ki, Devletin kamusal mal ve hizmet üretmek için yerine getirmek zorunda olduğu vergileme uygulamalarından birisi olan KDV, neredeyse her 3 tüketici mükelleften 2’sine göre geri dönüşümü adil

olmayan bir uygulama olarak görülmektedir. Bölgesel etkilerinde ön plana çıktığı bu araştırma neticesinde Devletin vergiler karşısında sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin araştırmaya katılan tüketiciler nazarınca tatmin görülmediği gerçeği de açığa çıkmaktadır.

Grafik 4.19: Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Akılcı Bir Şekilde Harcar İfadesinin Analizi



Grafik 14 de sunulduğu üzere katılımcı tüketicilerin; Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri akılcı bir şekilde harcar yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarısına yakını yani %44'ü Devletin KDV'den topladığı gelirleri kesinlikle akılcı bir şekilde harcamadığını düşünmüşlerdir. Ayrıca %19'luk bir kısım ise Devletin KDV'den topladığı gelirleri tam olarak akılcı bir şekilde harcamadığını savunmuştur. Geriye kalan %19'luk kısım KDV gelirlerinin Devletçe akılcı bir şekilde harcandığını, %12'lik kısım devletin kesinlikle harcamasını akılcı olarak yaptığını ve son olarak %6'lık kısım ise KDV'den toplanan gelirlerin Devlet tarafından tam olarak olmasa da yinede akılcı bir şekilde harcandığını belirtmişlerdir.

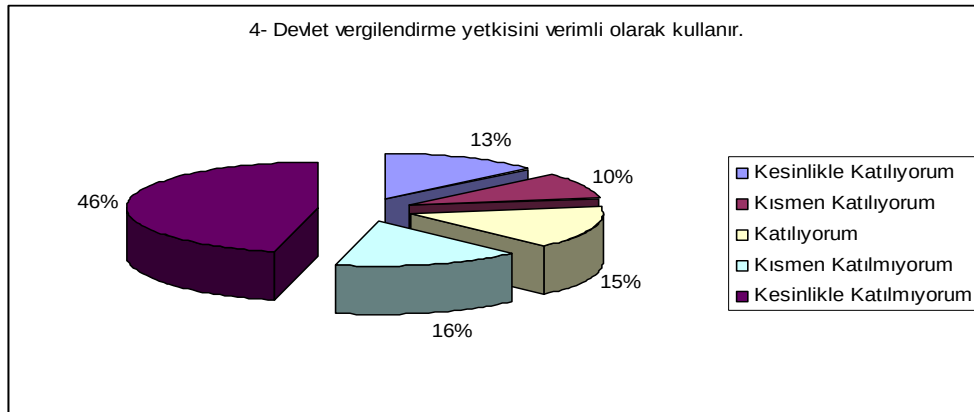
Devletin kamusal mal ve hizmet üretmek ve yatırım yapmak için yerine getirmek zorunda olduğu en önemli kaynaklarından biriside vergi uygulamalarıdır. İşte bu uygulamalar içerinse önemli bir yeri olan KDV'nin, neredeyse her 3 tüketici mükelleften 2'sine göre akılcı bir şekilde geri dönüşüme tabi tutulmamaktadır. Özellikle yatırım noktasından bakıldığında ve bölgesel etkilerinde ön plana çıktığı bu araştırma neticesinde Devletin vergiler karşısında sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin ve

yatırımların tüketici mükellefler nazarınca tatmin görülmediği gerçeği de kendini göstermektedir.

4.3.2.4.3. Tüketicilerin “Devlet Vergilendirme Yetkisini Verimli olarak Kullanır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.20.’de yükümlü tüketicilerin Devlet vergilendirme yetkisini verimli kullanır ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.20: Devlet Vergilendirme Yetkisini Verimli Olarak Kullanır İfadesinin Analizi



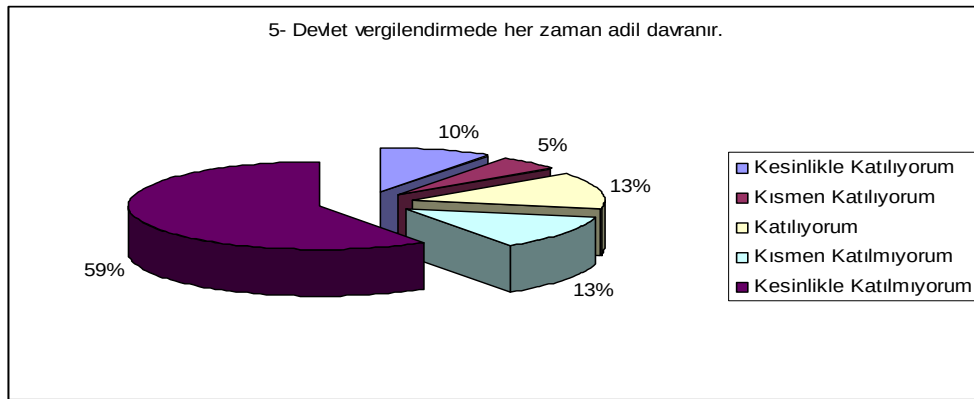
Grafik 4.20.’de katılımcı tüketicilerin; Devlet vergilendirme yetkisini verimli olarak kullanır ifadesine verdikleri sonuçlar sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarısına yakını yani %46’sı Devletin vergilendirme yetkisini kesinlikle verimli olarak kullanmadığını belirtmişlerdir. Bununla birlikte %16’lık bir kısım ise Devletin vergilendirme yetkisini tam olarak verimli kullanmadığını düşünmüşlerdir. Geriye kalan %15’lik kısım vergilendirme yetkisinin Devlet tarafından verimli olarak kullanıldığını, %10’luk kısım tam olarak olmasa da verimli kullanıldığını ve son olarak %13’lük kısım Devletin vergilendirme yetkisini kesinlikle verimli olarak kullandığını savunmuşlardır.

Bu neticeler ışığında söylenebilir ki, araştırmaya katılan tüketici mükellefler ağırlıklı olarak Devletin vergilendirme yetkisini verimli kullanmadığını savunmuşlardır. Devletin kamusal mal ve hizmet üretmek ve yatırım yapmak için yerine getirmek zorunda olduğu en önemli kaynaklarından olan vergilendirmenin hali hazırda tüketiciler nezdinde verimli kullanılmadığının savunulması dikkate değer bir sonuçtur. Bu sonucu açığa çıkaran faktörlerin başında vergi bilinci ve vergilendirmede geri dönüşüm konuları gelmektedir. Devletin bölgesel faktörleri ve ekonomik sınıfları göz önünde bulundurarak ve vergi bilincini daha fazla arttırarak bu sonuçları olumlu bir şekle çevirmesi arzu edilen bir durumdur.

4.3.2.4.4. Tüketicilerin “Devlet Vergilendirmede Her zaman Adil Davranır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.21.’de yükümlü tüketicilerin Devlet vergilendirmede her zaman adil davranır ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.21: Devlet Vergilendirmede Her Zaman Adil Davranır İfadesinin Analizi



Grafik 4.21.’de gösterildiği üzere katılımcı tüketicilerin; Devlet vergilendirmede her zaman adil davranır ifadesine verdikleri sonuçlar sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarısından fazlası yani %59’u Devletin vergilendirmede kesinlikle adil davranmadığını belirtmişlerdir. Ayrıca %13’lük bir kısım ise Devletin vergilendirmede tam anlamıyla adil davranmadığını düşünmüşlerdir.

Geriye kalan %10'luk kısım vergilendirmenin Devlet tarafından her zaman adil olarak uygulandığını, %13'lük kısım ise Devletin vergilendirmede adil davrandığını ve son olarak %5'lik kısım tam olarak olmasa da adil uygulandığını savunmuşlardır.

Araştırmaya katılan tüketici mükelleflerden nerede ise her 3 kişiden 2'si Devletin vergilendirmede adil olmadığını savunmuşlardır. Vergilemede adaletli olunmadığını ise ekonomik sınıf farklılıklarının, bölgesel ve demografik şartların göz önünde bulundurulmayışına bağlamışlardır. Vergilendirmede adaletli olunmayışının göze çarpan diğer önemli noktası ise kayıt dışının artması ve vergiden kaçınma olmaktadır.

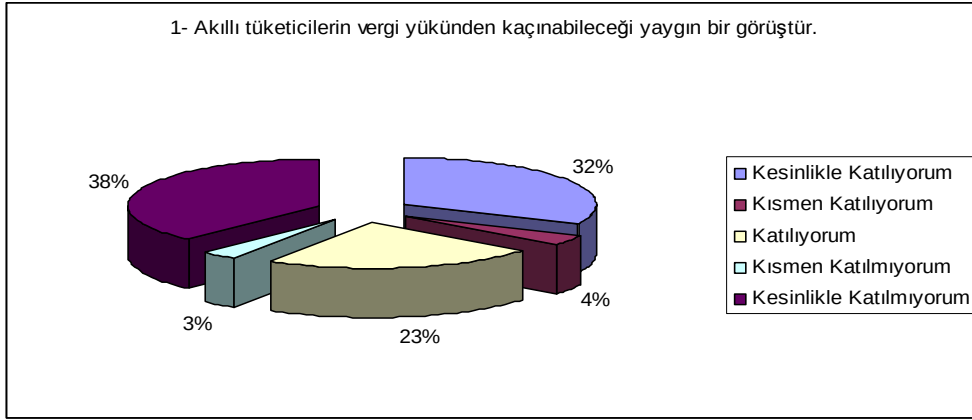
4.3.2.5. Tüketici Yükümlülerin “Sosyal Normlar” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan tüketici yükümlülerin Sosyal Normlar doğrultusunda KDV'ye karşı nasıl bir tepki içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine akıllı tüketicilerin vergi yükünden kaçınabileceğinin yaygın bir görüş olduğu, tüketicileri vergi kaçırmaya yönlendirenin vergilemedeki sosyal adaletsiz olduğu, tüketicilerin vergilendirmeyi vatandaşlık vazifesi olarak gördükleri ve son olarak vergilemenin sosyal hayata etkisini tam olarak bilip bilmedikleri konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.2.5.1. Tüketicilerin “Akıllı Tüketicilerin Vergi Yükünden Kaçınabileceği” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.22.'de yükümlü tüketicilerin “Akıllı tüketicilerin vergi yükünden kaçınabileceği” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.22: Akıllı Tüketicilerin Vergi Yükünden Kaçınabileceği Yaygın Bir Görüştür İfadesinin Analizi



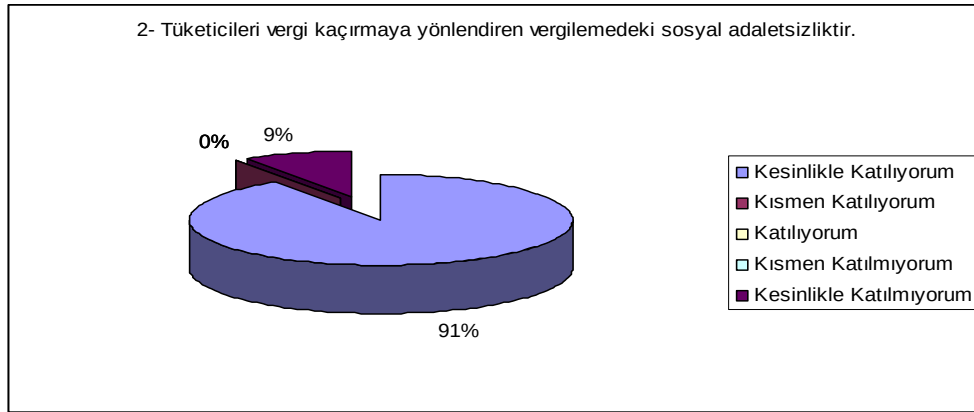
Grafik 4.22.'de sunulu bulunduğu üzere araştırmaya katılanların; Akıllı tüketicilerin vergi yükünden kaçınabileceği yaygın bir görüştür yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %32'si akıllı tüketicilerin kesinlikle vergi yükünden kaçınabildiklerini ifade etmişlerdir. Bununla birlikte katılımcıların %23'lük bir kısmı ise akıllı mükelleflerin vergi yükünden kaçınabildiklerini savunmuşlardır. Geriye kalan %4'lük kısım bu ifadeye kısmen katıldıklarını, %3'lük kısım ise tamamen olmasa bile akıllı tüketicilerin vergi yükünden kaçınabileceklerini düşünmüşlerdir. Son olarak araştırmaya katılan tüketicilerin %38'i ise tüketicilerin ne kadar akıllı olursa olsun kesinlikle vergiden kaçınamayacaklarını savunmuşlardır.

Bu bilgiler ışığında denilebilir ki akıllı tüketicilerin vergiden kaçınabileceklerini ortalama her 2 tüketiciden 1'i savunmuştur. Bu oranın vergi bilinciyle yakından alakası olması ortadadır. Ayrıca verginin vatandaşlık vazifesi olduğunu savunan çoğunluğunda görüşüne göre ortalama her 2 tüketiciden 1'i sosyal sorumluluklarının gereği vergiden kaçınmayı istememektedirler. Bu sonucu toplumun geneline yaymak istersek vergi bilincinin ve sorumluluğunun oturmadığı bölgelerde aynı sonuçla karşılaşılacağı da aşikârdır.

4.3.2.5.2. Tüketicilerin “Tüketicileri Vergi Kaçırmaya Yönlendiren Vergilemedeki Sosyal Adaletsizliktir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.23.’de yükümlü tüketicilerin “Tüketicileri vergi kaçırma yönlendiren vergilemedeki sosyal adaletsizliktir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.23: Tüketicileri Vergi Kaçırmaya Yönlendiren Vergilemedeki Sosyal Adaletsizliktir İfadesinin Analizi



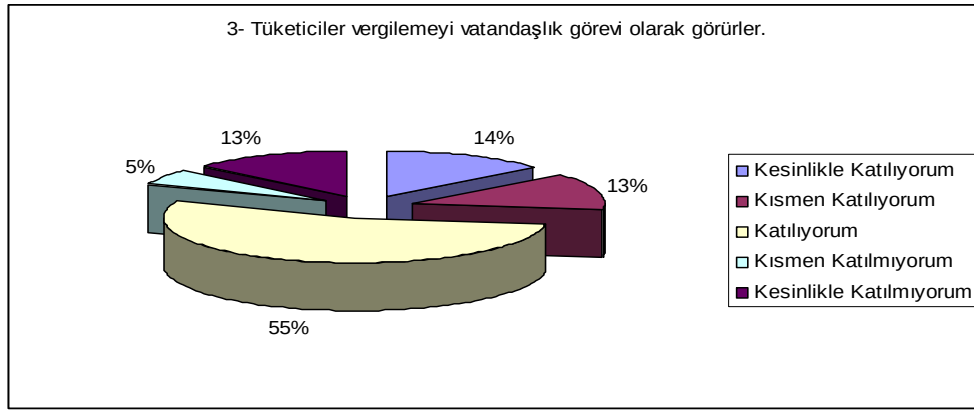
Grafik 4.23.’de katılımcıların; Tüketicileri vergi kaçırma yönlendiren vergilemedeki sosyal adaletsizliktir ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların çok büyük bir kısmı yani %91’i vergilemedeki sosyal adaletsizliğin kesinlikle tüketicileri vergi kaçırma sevk ettiğini savunmuşlardır. Buna karşın %9’luk bir kısım ise sosyal adaletsizliğin kesinlikle tüketicileri vergi kaçırma yönlendirmeyeceğini belirtmişlerdir.

Bu veriler dahilinde söylenebilir ki katılımcıların sosyal adaletsizlik sebebiyle tüketicilerin vergi kaçırma eğiliminde bulunmalarını düşünmeleri bir refleksin neticesidir. Sosyal adaletin olmadığı bir yerde toplumun genelinde vergilemeden sağlıklı bir işlerlik beklemek doğru olmamakla beraber, bu adaletsizliğinde giderilmesi için vergilemeyi etkileyen tüm unsurların belli bir mantık ve adalet üzerine uygulanması sağlanmalıdır.

4.3.2.5.3. Tüketicilerin “Tüketiciler Vergilemeyi Vatandaşlık Vazifesi Olarak Görürler” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.24.’de yükümlü tüketicilerin “Tüketiciler vergilemeyi vatandaşlık görevi olarak görürler” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.24: Tüketiciler Vergilemeyi Vatandaşlık Vazifesi olarak Görürler İfadesinin Analizi



Grafik 4.24.’de görüldüğü üzere katılımcıları; Tüketiciler vergilemeyi vatandaşlık görevi olarak görürler yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarısından fazlası yani %55’i vergilemeyi vatandaşlık vazifesi olarak görmektedirler. Ayrıca %14’lük kısım ise vergi ödeme ile vatandaşlık görevi arasında sıkı sıkıya bir bağ olduğunu savunmuşlardır. Geriye kalan %13’lük kısım bu ifadeye kısmen katıldıklarını, %13’lük diğer kısım ise vergi ödemek ile vatandaşlık vazifesi arasında hiçbir bağ olmadığını düşünmektedirler. Son olarak %5’lik kısım ise tam olarak olmasa da tüketicilerin vergi ödemelerini vatandaşlık vazifesi olarak görmektedirler.

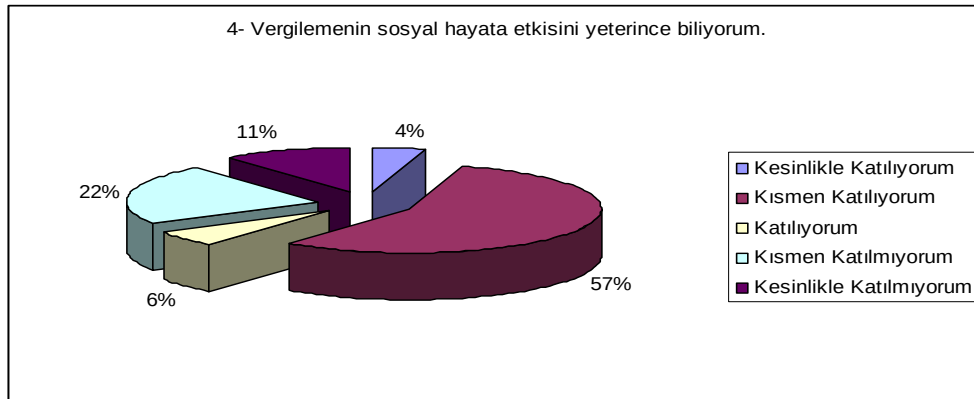
Vergi ödemenin tüketiciler nazarınca vatandaşlık vazifesi olarak algılanması beklenen bir durum olmakla beraber katılımcılardan yaklaşık her 4 kişiden 3’ünün bu doğrultuda beyanda bulunmaları vergileme açısından sosyal sorumluluğun tam olarak olmasa da büyük bir oranda oturduğunun göstergesidir. Toplumsal yapıyı ve değerleri

daha fazla gözeterek vergi bilincinin arzu edilen noktaya getirilmesi adına devlete çok fazla iş düştüğü de araştırma sonuçlarıyla açığa çıkarılmıştır.

4.3.2.5.4. Tüketicilerin “Vergilemenin Sosyal Hayata Etkisini Yeterince Biliyorum” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.25.’de yükümlü tüketicilerin “Vergilemenin sosyal hayata etkisini yeterince biliyorum” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.25: Vergilemenin Sosyal Hayata Etkisini Yeterince Biliyorum İfadesinin Analizi



Grafik 4.25.’de gösterildiği üzere katılımcıların; Vergilemenin sosyal hayata etkisini tam olarak biliyorum ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarıdan fazlası yani %57’si vergilemenin sosyal hayata etkisini çok az bildiklerini buna karşın %22’lik kısım ise tam olarak olmasa da büyük bir oranda bildiklerini ifade etmişlerdir. Geriye kalan %11’lik kısım vergilemenin sosyal haya etkisi hakkında hiçbir bilgisinin olmadığını, %6’lık kısım ise bu etkiyi bildiğini ifade etmiştir. Son olarak %4’lük kısım ise vergilemenin sosyal hayata etkisi konusunda çok iyi bilgiye sahip olduklarını savunmuşlardır.

Bu sonuçlar değerlendirilmek istenirse söylenebilir ki, vergilemenin sosyal hayata etkisinin katılımcı tüketiciler arasında tam olarak bilinmeyişiğin yine vergi

bilinci ile çok yakından alakası olduğu kesindir. Ayrıca vergi ödemeyi sosyal sorumluluk olarak gören katılımcılarda bu sorumlulukları sebebiyle vergi ödediklerini, ödedikleri bu vergilerin belli başlı şeyler hariç genel olarak etkilerinin ne olduklarını bilmediklerini ifade etmişlerdir. Netice olarak vergi uygulayıcısı olan devletin, bu vazifesini vergi etkilerini tüm yükümlüler tarafından anlaşılabilir ve ölçülebilir olarak uygulaması gerçeği kendini göstermektedir.

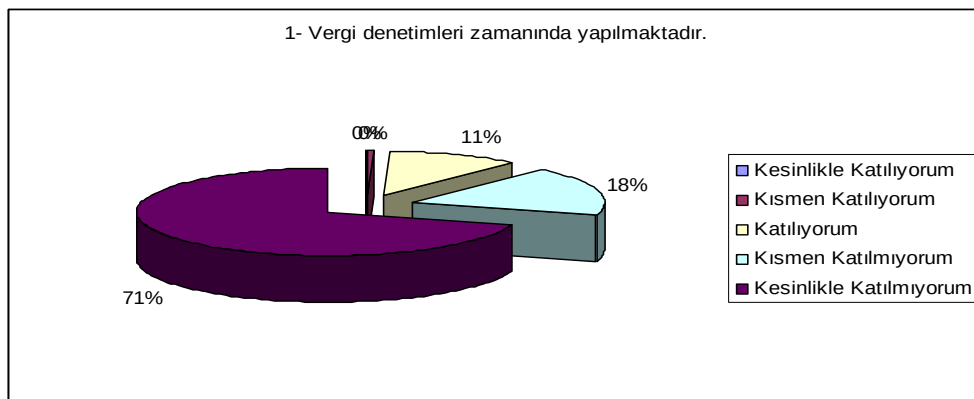
4.3.2.6. Tüketici Yükümlülerin “Vergi Denetimleri” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan tüketici yükümlülerin Vergi Denetimleri doğrultusunda KDV’ye karşı nasıl bir tepki içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine vergi denetimlerinin zamanında, etkin ve adil olarak yapıldığı ve vergi denetimlerinin özellikle KDV için arttırılması gerektiği konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.2.6.1. Tüketicilerin “Vergi Denetimleri Zamanında, Etkin ve Adil Olarak Yapılmaktadır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.26., Grafik 4.27. ve Grafik 4.28.’de yükümlü tüketicilerin “Vergi denetimlerinin zamanında, etkin ve adil olarak yapıldığı” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

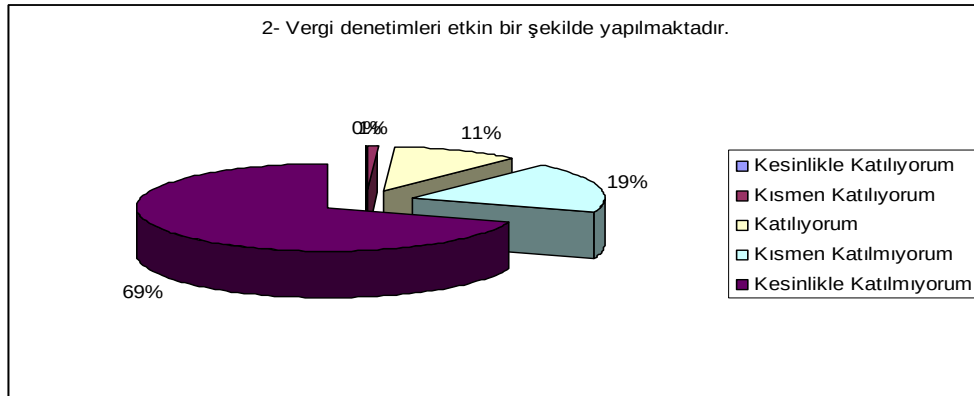
Grafik 4.26: Vergi Denetimleri Zamanında Yapılmaktadır İfadesinin Analizi



Grafik 4.26.'de sunulu halde görüldüğü üzere katılımcıların; Vergi denetimleri zamanında yapılmaktadır ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların büyük bir kısmı yani %71'i vergi denetimlerinin kesinlikle zamanında yapılmadığını, %18'lik kısım ise bu ifadeye küçük bir oranda katılmadığını düşünmektedirler. Geriye kalan %11'lik kısım ise vergi denetimlerinin zamanında yapıldığını savunmaktadırlar.

Araştırmaya katılan tüketicilerin büyük bir oranda vergi denetimlerinin zamanında yapılmadığını savunmaları aynı zamanda Devletin vergi uygulama politikalarını ve denetimlerini yeterli bulmamaları manasına da gelmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergilemede adaletin sağlanması yolunda uygulamanın yanı sıra uygulama öncesinde ve sonrasında denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması Devletin vergilemedeki birincil vazifelerinden biridir.

Grafik 4.27: Vergi Denetimleri Etkin Bir Şekilde Yapılmaktadır İfadesinin Analizi

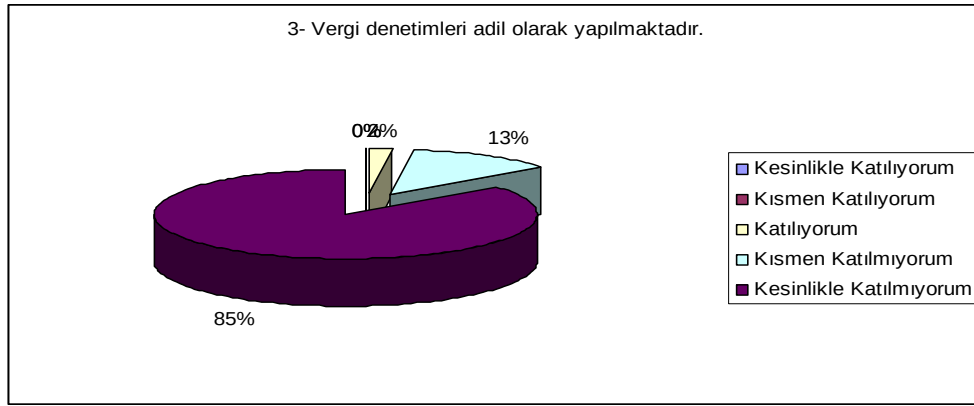


Grafik 4.27.'de katılımcıların; Vergi denetimleri etkin bir şekilde yapılmaktadır ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların büyük bir kısmı yani %69'u vergi denetimlerinin kesinlikle etkin bir şekilde yapılmadığını, %18'lik kısım ise bu ifadeye küçük bir oranda katılmadığını düşünmektedirler. Geriye kalan %11'lik kısım ise vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapıldığını ve son olarak %1'lik kısım ise büyük bir oranda vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılmadığını savunmaktadırlar.

Bu bilgiler ışığında söylenebilir ki araştırmaya katılan tüketicilerin büyük bir oranda vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılmadığını savunmaları aynı zamanda

Devletin vergi uygulama politikalarını ve denetimlerini yeterli bulmamaları manasına da gelmektedir. Denetimlerin etkin bir şekilde yapıldığını düşünen azınlıktaki kısım ise daha önce denetim geçirmiş firma yetkililerinden duydukları ve medyadan öğrendikleri ile bu beyanda bulunduklarını belirtmişlerdir. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergilemede adaletin sağlanması yolunda uygulamanın yanı sıra uygulama öncesinde ve sonrasında denetimin etkin bir şekilde yapılması Devletin vergilemedeki birincil vazifelerinden biridir.

Grafik 4.28: Vergi Denetimleri Adil Olarak Yapılmaktadır İfadesinin Analizi



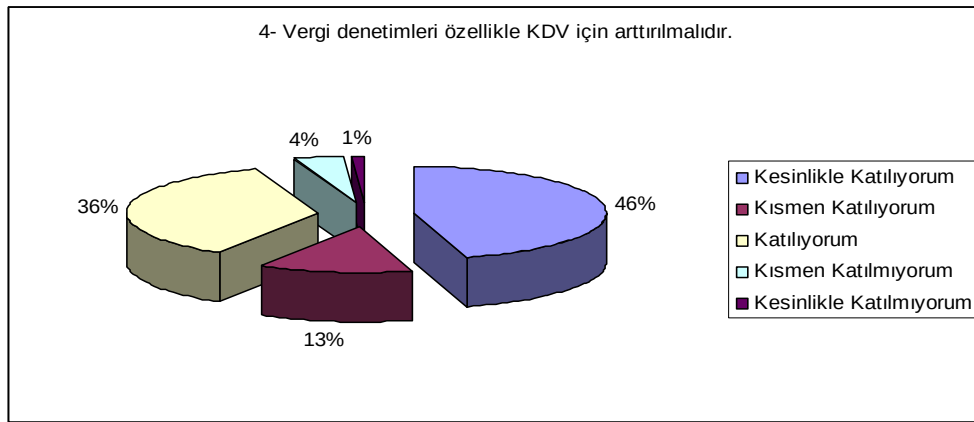
Grafik 4.28.'de gösterildiği üzere katılımcıların; Vergi denetimleri adil bir şekilde yapılmaktadır ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların çok büyük bir kısmı yani %85'i vergi denetimlerinin kesinlikle adil bir şekilde yapılmadığını, %13'lük kısım ise bu ifadeye küçük bir oranda katılmadığını ama genel olarak katıldığını ifade etmişlerdir. Geriye kalan %2'lik kısım ise vergi denetimlerinin adil bir şekilde yapıldığını savunmaktadırlar.

Vergilendirmede adaletin önemli olduğu kadar vergi denetimlerinde de adaletin çok fazla önem teşkil etmesi araştırma neticesinde bir kez daha açığa çıkarılmıştır. Yükümlülerin vergi uygulayıcısı olan Devlete karşı bu denli negatif bir eğilim içinde bulunması bir kez daha vergi bilincinin tam olarak oturtulamamış olmasının ispatı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu imajı pozitif çevirmek amacıyla Devlet toplumsal değer ve sınıfları doğru analiz ederek ve ekonomik göstergeleri de dikkate alarak vergilendirme sağlamalıdır.

4.3.2.6.2. Tüketicilerin “Vergi Denetimleri Özellikle KDV İçin Arttırılmalıdır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.29.’da yükümlü tüketicilerin “Vergi denetimleri özellikle KDV için arttırılmalıdır” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.29: Vergi Denetimleri Özellikle KDV İçin Arttırılmalıdır İfadesinin Analizi



Grafik 4.29.’de sunulduğu üzere katılımcıların; Vergi denetimleri özellikle KDV için arttırılmalıdır yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %46’sı bu ifadeye kesinlikle katılırken, %36’sı da vergi denetimlerinin KDV için arttırılmasını savunmuşlardır. Bununla birlikte %13’lü kısım denetimlerin KDV üzerinde arttırılması konusuna ağırlıklı olarak katılmadıklarını ama kısmi bir oranda da katıldıklarını ifade etmişlerdir. Geriye kalan %4’lük kısım denetimlerin arttırılması noktasında çoğunluklu olarak katıldıklarını ama kısmen de olsa katılmadıklarını belirtmişler ve son olarak %1’lik kısım bu ifadeye göre KDV üzerine denetimlerin arttırılmaması konusunda kesin bir ifade de bulunmuşlardır.

Genel olarak bakıldığında KDV üzerine denetimlerin arttırılmasını isteyenlerin çoğunlukta olması katılımcı tüketicilerden yola çıkarak toplumun geneline yönelik olarak denetimin arttırılmasından yana tavır içinde bulunduğu kolaylıkla görülebilmektedir. Katılımcıların bu beklenti içinde bulunmaları yine araştırma

sonuçlarına göre Devletin vergilendirme yetkisini adil ve etkin bir şekilde uygulamadığı fikriyle de özdeşleştirilebilir.

4.3.3. KDV Yükümlüsü Olan Mükelleflerin Profilleri

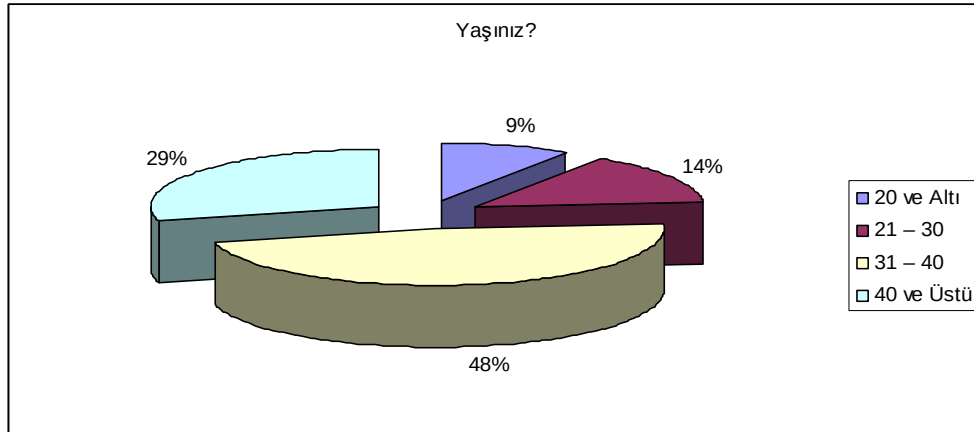
Bu bölümde çalışma grubunda yer alan ve ankete katılan yükümlülerin analizi yapılacaktır. Yükümlü tüketicilerin yaşları, cinsiyetleri, medeni durumları, eğitimleri ve vergi gelişmelerini nereden takip ettikleri hususları ele alınıp incelenmiştir.

4.3.3.1. Mükellef Yükümlülerin Yaş Dağılımları

Araştırma sonucu açığa çıkan yükümlülerin yaş dağılımları Tablo 4.6. ve Grafik 4.30.'da sunulmuştur.

Tablo 4.6: Mükelleflerin Yaş Dağılımları

	20 ve Altı	21 - 30	31 - 40	40 ve Üstü	TOPLAM
Yaş	78	123	401	248	850
Yüzde (%)	9,18	14,47	47,18	29,18	100

Grafik 4.30: Mükelleflerin Yaş Dağılımlarının Analizi

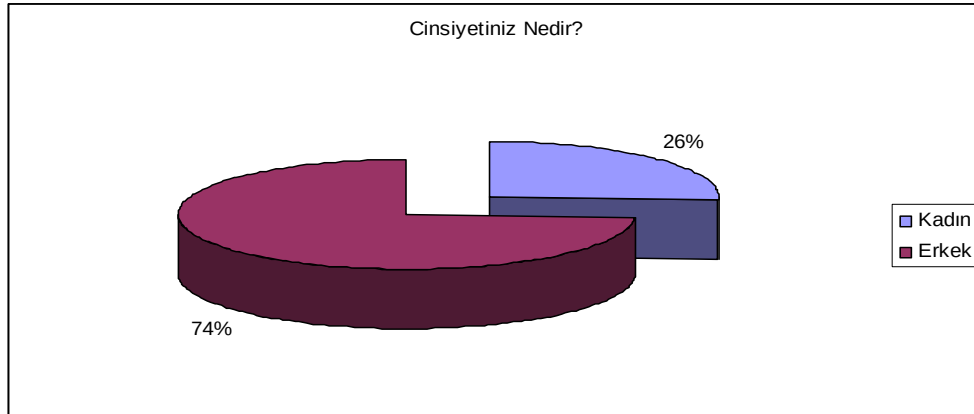
Tablo 4.6. ve Grafik 4.30.'da görüldüğü üzere katılımcı yükümlülerin 78'i (9,18) 20 yaş ve altında 123'ü (14,47) 21 – 30 yaş aralığında, 401'i (47,18) 31 – 40 yaş aralığında ve 248'i (29,18) 40 yaş ve yukarısında bulunmaktadır. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.3.2. Mükellef Yükümlülerin Cinsiyet Dağılımları

Çalışmaya katılan yükümlülerin cinsiyet dağılımları Tablo 4.7. ve Grafik 4.31.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.7: Mükelleflerin Cinsiyet Dağılımları

	Kadın	Erkek	TOPLAM
Cinsiyet	219	631	850
Yüzde (%)	25,76	74,24	100

Grafik 4.31: Mükelleflerin Cinsiyet Dağılımlarının Analizi

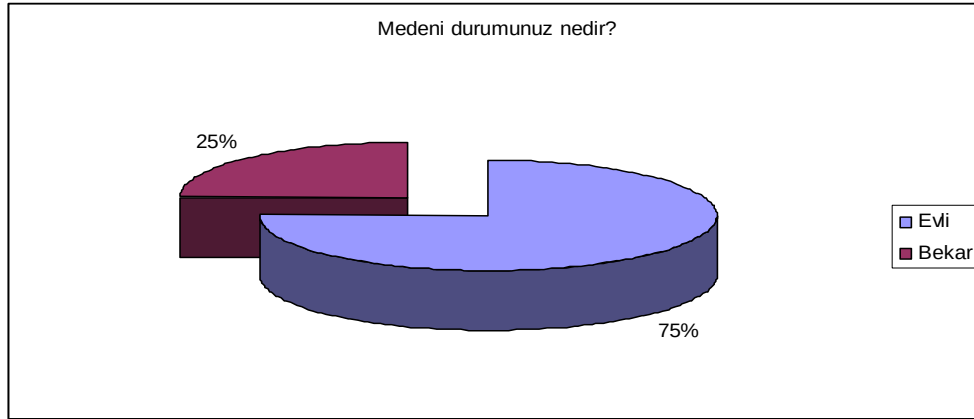
Tablo 4.7. ve Grafik 4.31.'da sunulduğu üzere katılımcı yükümlülerin 219'u (25,76) kadın, 631'i (74,24) erkek olarak görünmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.3.3. Mükellef Yükümlülerin Medeni Durumlarının Dağılımları

Çalışmaya katılan yükümlülerin medeni durumlarının analizlerini aşağıda sunulu bulunan Tablo 4.8. ve Grafik 4.32.'de görmek mümkündür.

Tablo 4.8: Mükelleflerin Medeni Durumlarının Dağılımları

	Evli	Bekar	TOPLAM
M. Durum	641	209	850
Yüzde (%)	75,41	24,59	100

Grafik 4.32: Mükelleflerin Medeni Durumlarının Dağılımlarının Analizi

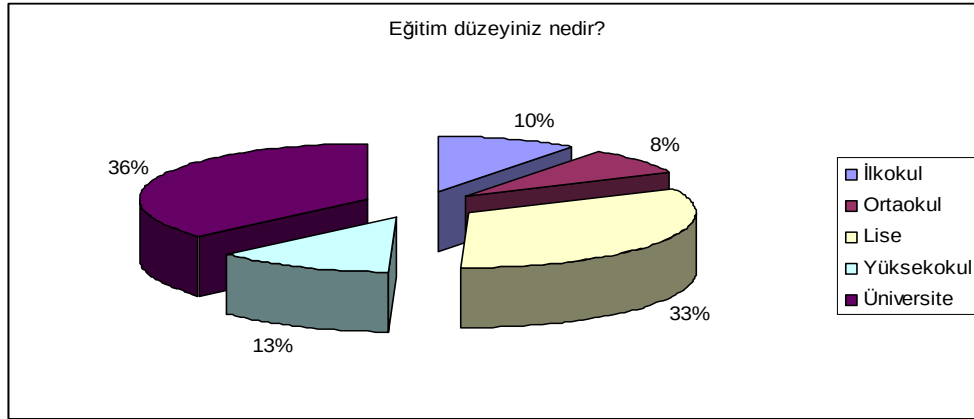
Tablo 4.8. ve Grafik 4.32.'de katılımcı yükümlülerin 641'i (75,41) evli, 209'u (24,59) bekar olarak görülebilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.3.4. Mükellef Yükümlülerin Eğitim Durumlarının Dağılımları

Anket uygulamasına katılan yükümlülerin eğitim durumlarının analizleri aşağıda Tablo 4.9. ve Grafik 4.33.'de sunulmuştur.

Tablo 4.9: Mükelleflerin Eğitim Durumlarının Dağılımları

	İlkokul	Ortaokul	Lise	Yüksekokul	Üniversite	TOPLAM
E. Durumu	85	67	278	109	311	850
Yüzde (%)	10,00	7,88	32,71	12,82	36,59	100

Grafik 4.33: Mükelleflerin Eğitim Durumlarının Dağılımlarının Analizi

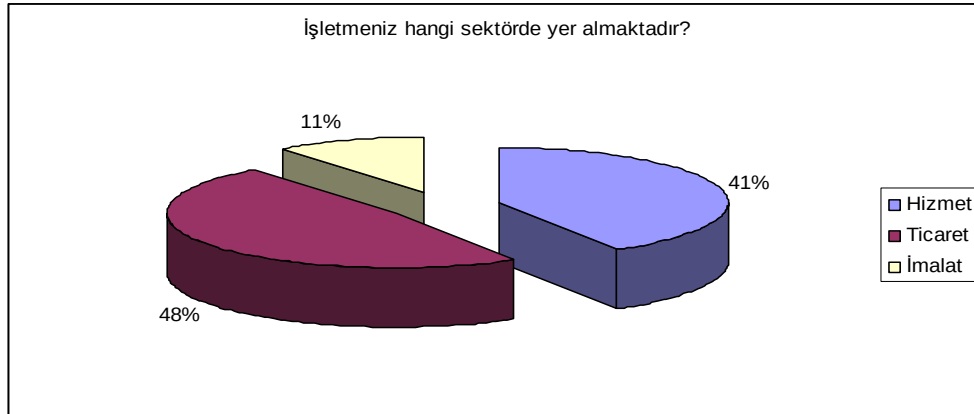
Tablo 4.9. ve Grafik 4.33.'de katılımcıların 85'i (10,00) ilkokul, 67'si (7,88) ortaokul, 278'i (32,71) lise, 109'u (12,82) yüksekokul ve 311'i (36,59) üniversite eğitilmiş oldukları görülebilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.3.5. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerinin Hangi Sektörde Olduklarının Dağılımları

Anket uygulamasına katılan yükümlülerin işletmelerinin hangi sektörde olduklarının dağılımlarının analizleri aşağıda Tablo 4.10. ve Grafik 4.34.'de sunulmuştur.

Tablo 4.10: Mükelleflerin Sektörel Dağılımları

	Hizmet	Ticaret	İmalat	TOPLAM
Sektör	352	408	90	850
Yüzde (%)	41,41	48,00	10,59	100

Grafik 4.34: Mükelleflerin Sektörel Dağılımlarının Analizi

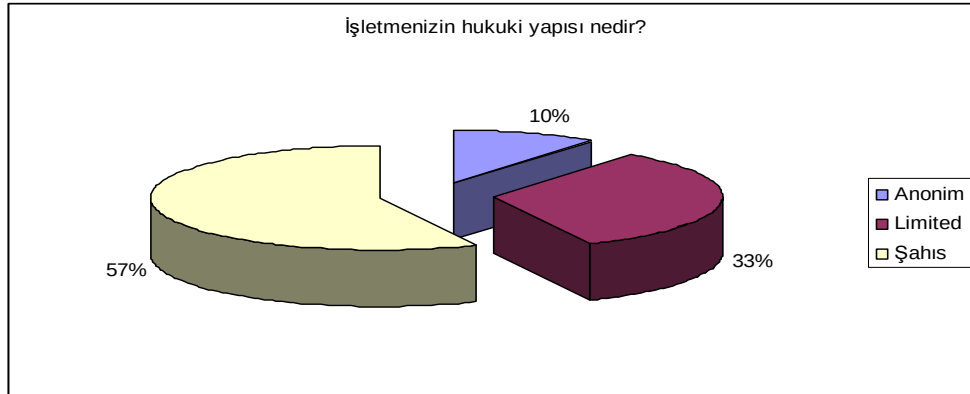
Tablo 4.10. ve Grafik 4.34.'de katılımcıların 352'si (41,41) hizmet, 408'i (48,00) ticaret, 90'ı (10,59) ise imalat işletmelerinden oluştuğu görülebilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.3.6. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerinin Hukuki Yapılarının Dağılımları

Anket uygulamasına katılan yükümlülerin işletmelerinin hangi hukuki yapıda olduklarının dağılımlarının analizleri aşağıda Tablo 4.11. ve Grafik 4.35.'de sunulmuştur.

Tablo 4.11: Mükelleflerin Hukuki Yapılarının Dağılımları

	Anonim	Limited	Şahıs	TOPLAM
Hukuki Yapı	87	278	485	850
Yüzde (%)	10,24	32,71	57,06	100

Grafik 4.35: Mükelleflerin Hukuki Yapılarının Dağılımlarının Analizi

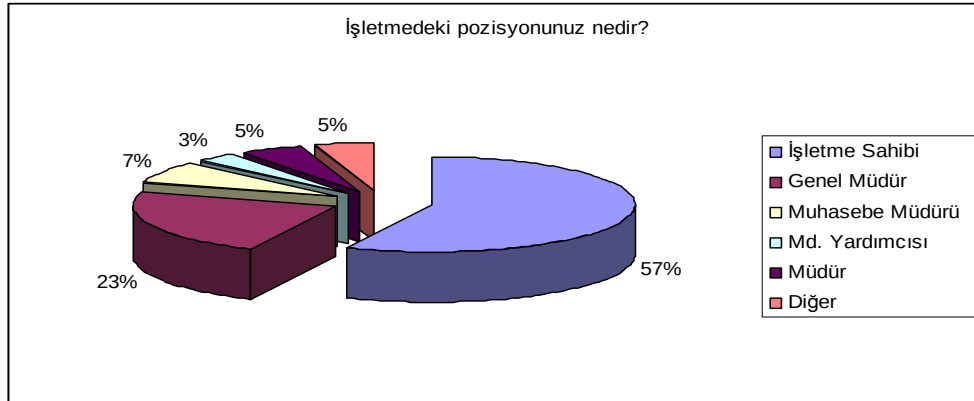
Tablo 4.11. ve Grafik 4.35’de katılımcıların 87’si (10,24) anonim, 278’i (32,71) limited, 485’i (57,06) ise şahıs işletmelerinden oluştukları görülebilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.3.7. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerindeki Pozisyonlarının Dağılımları

Anket uygulamasına katılan yükümlülerin işletmelerinde hangi pozisyonda olduklarının dağılımlarının analizleri aşağıda Tablo 4.12. ve Grafik 4.36.’da sunulmuştur.

Tablo 4.12: Mükelleflerin İşletmedeki Pozisyonlarının Dağılımları

	İşletme Sahibi	Genel Müdür	Muhasebe Müdürü	Müdür Yrd.	Müdür	Diğer	TOPLAM
Pozisyon	485	192	63	28	41	41	850
Yüzde (%)	57,06	22,59	7,41	3,29	4,82	4,82	100

Grafik 4.36: Mükelleflerin İşletmedeki Pozisyonlarının Dağılımlarının Analizi

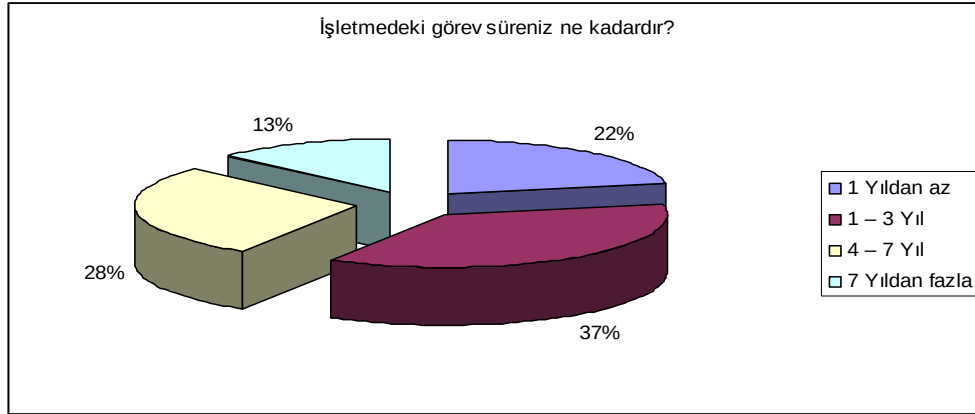
Tablo 4.12. ve Grafik 4.36’da katılımcıların 485’i (57,06) işletme sahibi, 192’si (22,59) genel müdür, 63’ü (7,41) muhasebe müdürü, 28’i (3,29) müdür yardımcısı, 41’i (4,82) müdür ve son olarak 41’i (4,82) diğer pozisyonlardan oluştukları görülebilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.3.8. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerindeki Görev Sürelerinin Dağılımları

Anket uygulamasına katılan yükümlülerin işletmelerinde ne kadar süre ile görev aldıklarının dağılımlarının analizleri aşağıda Tablo 4.13. ve Grafik 4.37.’de sunulmuştur.

Tablo 4.13: Mükelleflerin Görev Sürelerinin Dağılımları

	1 Yıldan Az	1 – 3 Yıl	4 – 7 Yıl	7 Yıldan Fazla	TOPLAM
Süre	186	312	241	111	850
Yüzde (%)	21,88	36,71	28,35	13,06	100

Grafik 4.37: Mükelleflerin Görev Sürelerinin Dağılımlarının Analizi

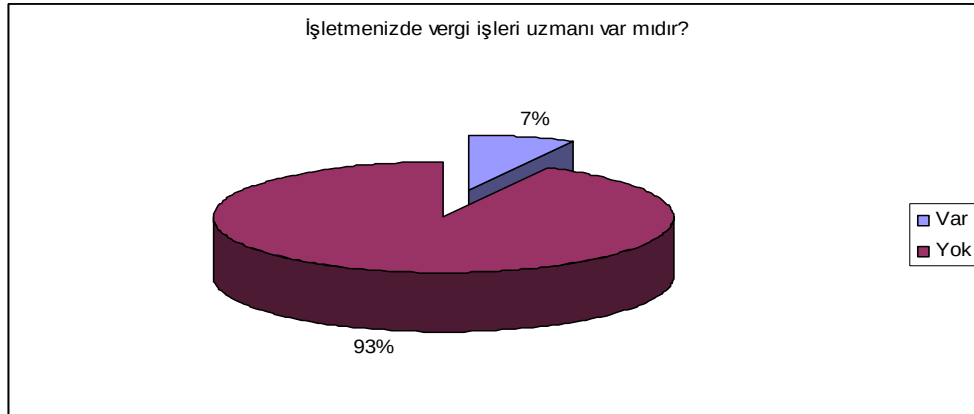
Tablo 4.13. ve Grafik 4.37’da katılımcıların 186’sı (21,88) 1 yıldan az, 312’si (36,71) 1 – 3 yıl, 241’i (28,35) 4 – 7 yıl, son olarak 111’i (13,06) 7 yıldan fazla sürelerle işletmelerinde görev aldıkları görülebilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.3.9. Mükellef Yükümlülerin İşletmelerinde Vergi İşleri Uzmanının Varlığının Dağılımları

Anket uygulamasına katılan yükümlülerin işletmelerinde vergi işleri uzmanı olup olmadığının dağılımlarının analizleri aşağıda Tablo 4.14. ve Grafik 4.38.’de sunulmuştur.

Tablo 4.14: Mükelleflerin İşletmelerindeki Vergi İşleri Uzmanı Dağılımları

	Var	Yok	TOPLAM
Ver. İş. Uzmanı	63	787	850
Yüzde (%)	7,41	92,59	100

Grafik 4.38: Mükelleflerin İşletmelerindeki Vergi İşleri Uzmanı Dağılımlarının Analizi

Tablo 4.14. ve Grafik 4.38’de katılımcıların 63’ü (7,41) işletmelerinde vergi işleri uzmanının olduğu geriye kalan 787’sinin (92,59) ise işletmelerinde vergi işleri uzmanının olmadığı gösterilmektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

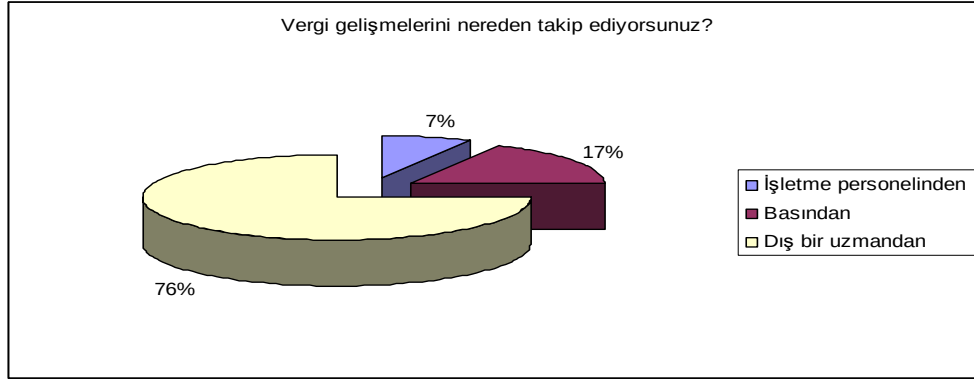
4.3.3.10. Mükellef Yükümlülerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımları

Aşağıda Tablo 4.15. ve Grafik 4.39.’da anket uygulamasına katılan yükümlülerin vergi gelişmelerini nereden takip ettiklerinin sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 4.15: Mükelleflerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımları

	İşletme Personelinden	Basından	Dış Bir Uzmardan	TOPLAM
Takip Yeri	63	147	640	850
Yüzde (%)	7,41	17,29	75,29	100

Grafik 4.39: Mükelleflerin Vergi Gelişmelerini Nereden Takip Ettiklerinin Dağılımlarının Analizi



Tablo 4.15. ve Grafik 4.39.'da katılımcı yükümlülerin 63'ü (7,41) işletme personelinde, 147'si (17,29) basından ve 640'ı (75,29) ise dış bir uzmandan vergi gelişmelerini takip ettiklerini göstermektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

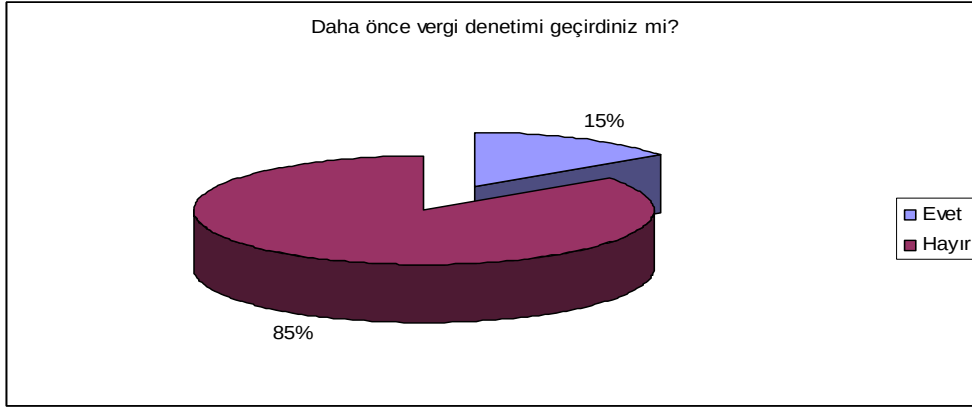
4.3.3.11. Mükellef Yükümlülerin Daha Önce Vergi Denetimi Geçirme Durumlarının Dağılımları

Aşağıda Tablo 4.16. ve Grafik 4.40.'da anket uygulamasına katılan yükümlülerin daha önce vergi denetimi geçirip geçirmediğilerinin sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 4.16: Mükelleflerin Daha Önce Vergi Denetimi Geçirip Geçirmediğilerinin Dağılımları

	Evet	Hayır	TOPLAM
Vergi Denetimi Geçirdiniz mi?	127	723	850
Yüzde (%)	14.94	85,06	100

Grafik 4.40: Mükelleflerin Daha Önce Vergi Denetimi Geçirip Geçirmediğinin Dağılımlarının Analizi



Tablo 4.16. ve Grafik 4.40.'da katılımcı yükümlülerin 127'si (14,94) vergi denetimi geçirdiğini, 723'ü (85,06) vergi denetimi geçirmediğini göstermektedir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

4.3.4. KDV Yükümlüsü Olan mükelleflerin KDV Uygulamasına Karşı Tepkileri

Bu bölümde çalışma grubunda yer alan ve ankete katılan mükelleflerin KDV uygulamasına karşı tepkilerinin analizi ve yorumlaması yapılacaktır.

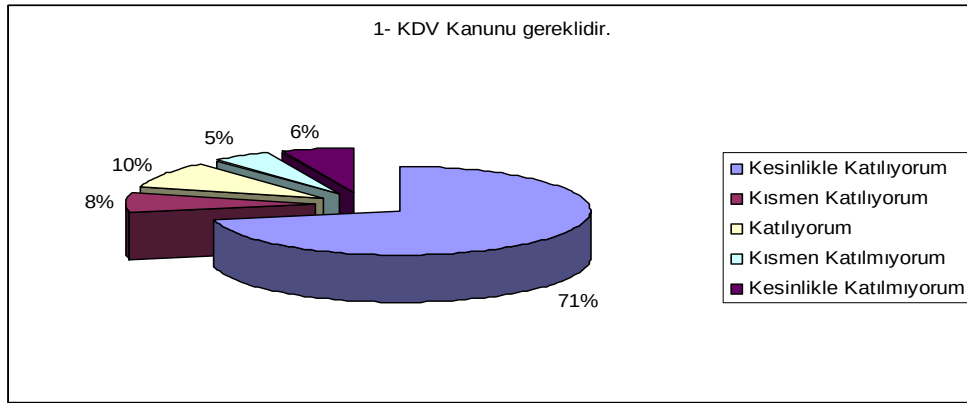
4.3.4.1. Kayıtlı Mükellef Yükümlülere Göre KDV Kanununun Karmaşıklığının Analizi

Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin KDV Kanununu ne denli karmaşık yada basit gördüklerini anlamak üzere kendilerine KDV Kanununun gerekliliği, KDV hükümlerini kolaylıkla anlayıp anlamadıkları ve son olarak da KDV'nin açık ve belirgi bir vergi olup olmadığı konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.1.1. Mükelleflerin “KDV Kanunu Gereklidir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerin Analizi

Grafik 4.41.’de yükümlü mükelleflerin KDV Kanununun gerekliliği konusundaki cevapları ve bu cevaplara yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.41: KDV Kanunu Gereklidir İfadesinin Analizi



Grafik 4.41’de gösterildiği üzere; KDV Kanununun gerekliliği hakkında mükelleflerle yapılan araştırma sonuçları sunulmuştur. Bu sonuçlardan da anlaşılacağı üzere katılımcı mükelleflerin %71’i KDV Kanununun gerekli olduğuna dair kesin bir yargı belirtmişlerdir. Yine %10’luk bir dilim ise KDV Kanununun gerekli olduğunu savunmuşlardır. Geriye kalan %6’lık kısım kısmen katıldığını, %8’lik kısım kesinlikle katılmadığını ve son kalan %5’lik kısım ise kısmen katılmadıklarını ifade etmişlerdir.

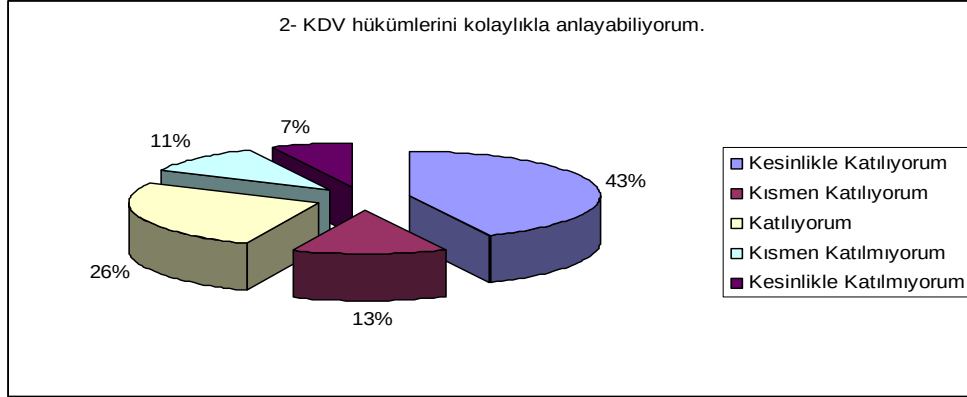
Bu veriler ışığında katılımcı mükellefler arasında KDV Kanununun gerekliliği büyük bir oranla tespit edilmiş olup, bu sonucunda aynı zamanda vergilemeye karşı mükelleflerin olumlu bir algıya içinde bulundukları da söylenebilir.

4.3.4.1.2. Mükelleflerin “KDV Hükümlerini Kolaylıkla Anlayabiliyorum” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.42.’de yükümlü mükelleflerin KDV hükümlerini kolaylıkla anlayıp anlamadıkları konusundaki cevapları ve bu cevaplara yapılmış olan yorumlar

sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.42: KDV Hükümlerini Kolaylıkla Anlayabiliyorum İfadesinin Analizi



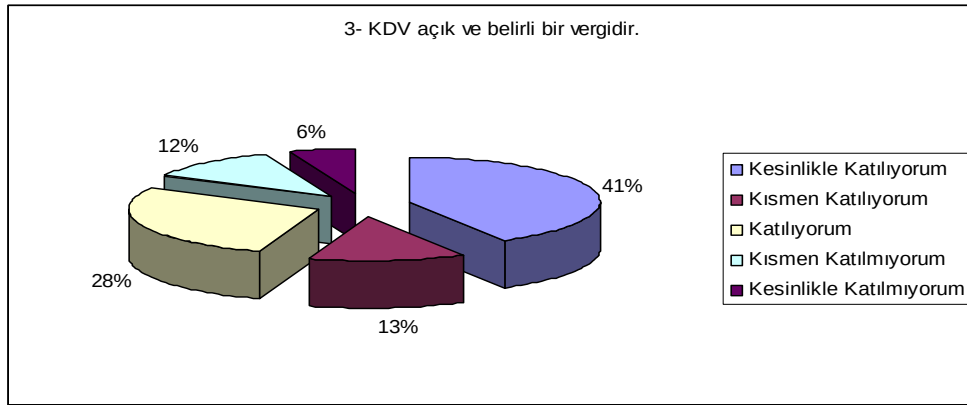
Grafik 4.42.'de sunulduğu üzere katılımcı mükelleflerin; KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabiliyorum ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Bu sonuçlardan da anlaşılacağı üzere katılımcı mükelleflerin %43'ü KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabildiklerini kesin bir ifade ile belirtmişlerdir. Yine %26'lık bir dilim ise KDV hükümlerini anlayabildiklerini savunmuşlardır. Geriye kalan %13'lük kısım kısmen katıldığını, %11'lik kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %7'lik kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV hükümlerini kolaylıkla anlayamadıklarını ifade etmişlerdir.

Bu sonuçlar dahilinde denilebilir ki katılımcılar arasında KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabilen mükellefler çoğunlukta olmasına karşın hükümleri anlayamadıklarını belirten azınlığında dikkate alınması gereklidir. Ayrıca vergilemenin en önemli noktalarından birisinin de vergiyi algıma şekli olması da göz önünde bulundurulmalıdır.

4.3.4.1.3. Mükelleflerin “KDV’nin Açık ve Belirli Bir Vergidir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.43.’de yükümlü mükelleflerin KDV’nin açık ve belirli bir vergi olması konusundaki cevapları ve bu cevaplara yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.43: KDV Açık ve Belirli Bir Vergidir İfadesinin Analizi



Grafik 4.43.’de gösterildiği üzere katılımcı mükelleflerin; KDV’yi açık ve belirli bir vergi olarak algılayışlarının sonuçları sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin %41’i KDV’nin açık ve belirli bir vergi olduğu konusunda kesin bir ifade belirtmişlerdir. Yine %28’lik kısım ise KDV’nin açık ve belirli bir vergi olduğunu savunmuşlardır. Geriye kalan %13’lük kısım kısmen katıldığını, %12’lik kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %6’lık kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV’nin açık ve belirli bir vergi olmadığını ifade etmişlerdir.

Netice itibari ile katılımcılar arasında KDV’nin açık ve belirli bir vergi olduğu katılımcı mükelleflerin çoğunluğu tarafından savunulmuş olsa da KDV’nin açık ve belirli bir vergi olmadığını savunan azınlığında dikkate alınması gereklidir. Bu azınlığında profesyonel destek ile özellikle KDV mükellefi olarak bilinçlerinin artırılması mükellef yönünden bir tatminkârlık, devlet yönünden ise daha çok tahsilât olacağı dikkate alınmalıdır.

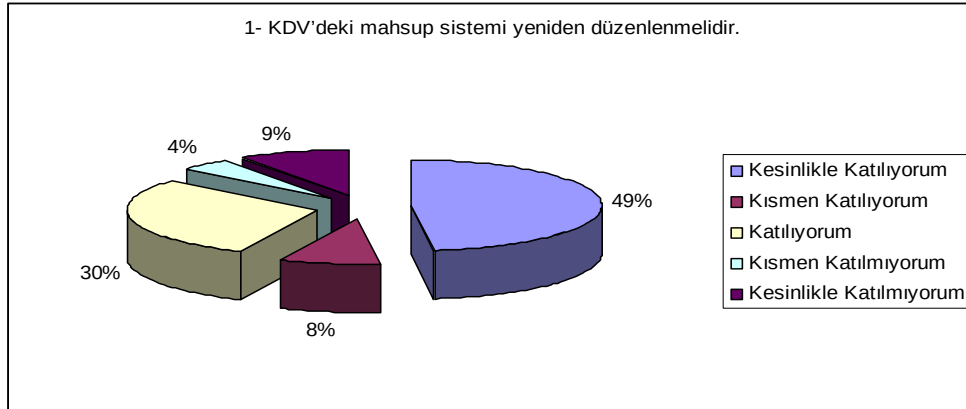
4.3.4.2. Mükellef Yükümlülerin KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin KDV'ye karşı nasıl bir tutum içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine KDV'deki mahsup ve istisna sisteminin yeniden düzenlenmesi, KDV hükümlerin mükellef lehine yeniden düzenlemesi gerekliliği ve KDV'nin kârlılığı ve maliyeti etkileyen önemli unsurlardan bir olduğu konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.2.1. Mükelleflerin “KDV'deki Mahsup ve İstisna Sistemleri Yeniden Düzenlenmelidir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.44. ve Grafik 4.45.'de yükümlü mükelleflerin “KDV'deki mahsup ve istisna sistemleri yeniden düzenlenmelidir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.44: KDV'deki Mahsup Sistemi Yeniden Düzenlenmelidir İfadesinin Analizi

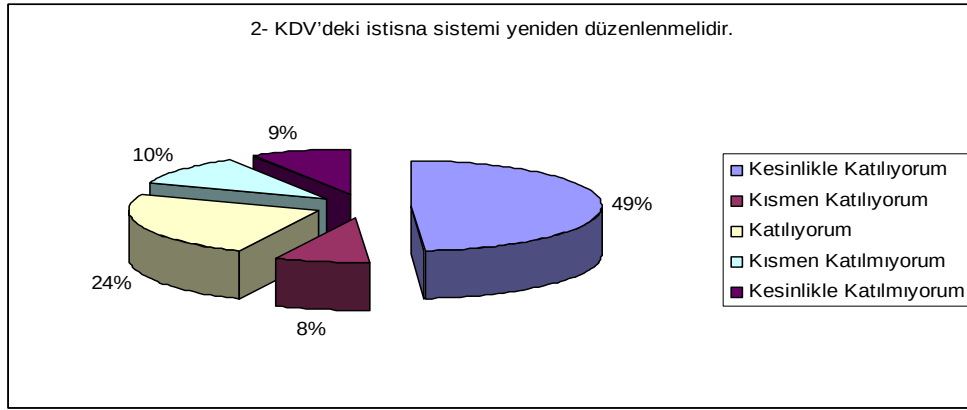


Grafik 4.44'de gösterildiği üzere katılımcı mükelleflerin; KDV'deki mahsup sistemi yeniden düzenlenmelidir ifadesinin sonuçları sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin %49'u KDV'deki mahsup sisteminin kesinlikle yeniden düzenlenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Yine %30'luk kısım ise mahsup sisteminin yeniden düzenlenmesi gerektiğini savunmuşlardır. %9'luk kısım ise bu ifadeye kesinlikle katılmayarak KDV'deki mahsup sisteminin değişmemesi gerektiğini

ifade etmişlerdir. Geriye kalan %8'lik kısım bu ifadeye kısmen katıldığını ve %4'lük son kısım ise kısmen katılmadığını bildirmişlerdir.

Sonuç olarak katılımcılar arasında KDV'deki mahsup sisteminin yeniden düzenlenmesi gerekliliği çok büyük bir oranda kabul edilmiştir.

Grafik 4.45: KDV'deki İstisna Sistemi Yeniden Düzenlenmelidir İfadesinin Analizi



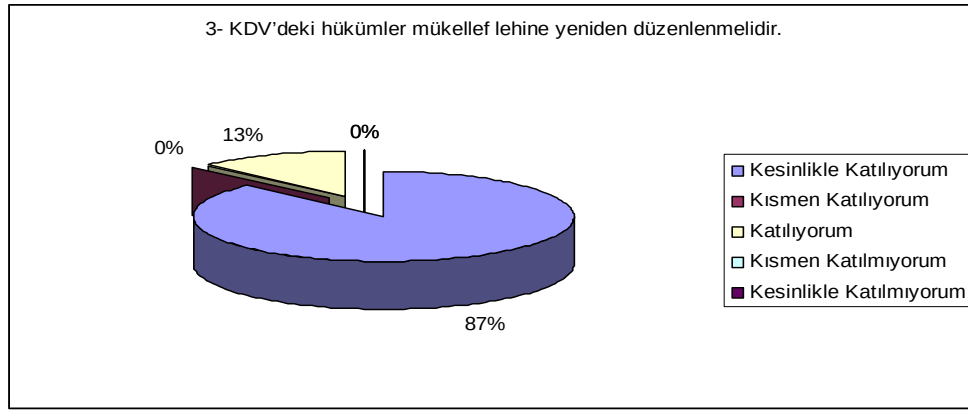
Grafik 4.45.'de gösterildiği üzere katılımcı mükelleflerin; KDV'deki istisna sistemi yeniden düzenlenmelidir ifadesine olan yaklaşımlarının sonuçları sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin %49'u KDV'deki istisna sisteminin kesinlikle yeniden düzenlenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Yine %24'lük kısım ise istisna sisteminin yeniden düzenlenmesi gerektiğini savunmuşlardır. %9'luk kısım ise bu ifadeye kesinlikle katılmayarak KDV'deki istisna sisteminin değişmemesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Geriye kalan %8'lik kısım bu ifadeye kısmen katıldığını ve %10'luk son kısım ise kısmen katılmadığını beyan etmişlerdir.

Sonuç olarak katılımcılar arasında KDV'deki istisna sisteminin yeniden düzenlenmesi gerekliliği çok büyük bir oranda kabul edilmiştir. Bu isteklerinin temelini ağırlıklı olarak Türk Vergi Sisteminde yer alan Basit Usul uygulamasının kaldırılması olduğunu belirten mükellefler bu durumun aynı zamanda vergi adaletine de aykırı olduğunu savunmuşlardır.

4.3.4.2.2. Mükelleflerin “KDV’deki Hükümler Mükellef Lehine Yeniden Düzenlenmelidir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.46. yükümlü mükelleflerin “KDV’deki hükümler mükellef lehine yeniden düzenlenmelidir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.46: KDV’deki Hükümler Mükellef Lehine Yeniden Düzenlenmelidir İfadesinin Analizi



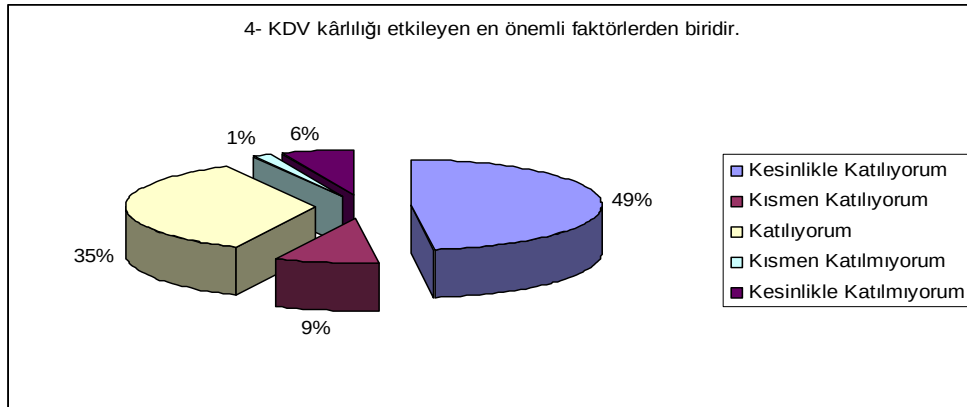
Grafik 4.46.’da gösterildiği üzere mükelleflerin; KDV’deki hükümler mükellef lehine yeniden düzenlenmelidir ifadesine verdikleri beyanların sonuçları sunulmuştur. Sonuçlar bakıldığında katılımcı mükelleflerin çok büyük bir kısmı yani %87’si KDV hükümlerinin mükellef lehine yeniden düzenlenmesi gerektiğini kesin bir yargı ile ifade etmişlerdir. Ayrıca geriye kalan %13’lük kısımda bu ifadeye katıldığını beyan etmiştir.

Bu sonuçlar değerlendirilmek istenirde söylenebilir ki, katılımcı mükelleflerin tamamı KDV hükümlerinin mükellef lehine yeniden düzenlenmesi gerektiğini savunmuşlardır. Araştırma neticelerinden yola çıkarak mükelleflerin bu düzenlemeleri özellikle mahsup, istisna ve dönemler üzerinde gerçekleşmesini bekledikleri de görülebilmektedir.

4.3.4.2.3. Mükelleflerin “KDV Kârlılığı ve Maliyeti Etkileyen En Önemli Faktörlerden Biridir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.47. ve Grafik 4.48.’de yükümlü mükelleflerin “KDV kârlılığı ve maliyeti etkileyen en önemli faktörlerden biridir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.47: KDV Kârlılığı Etkileyen En Önemli Faktörlerden Biridir İfadesinin Analizi

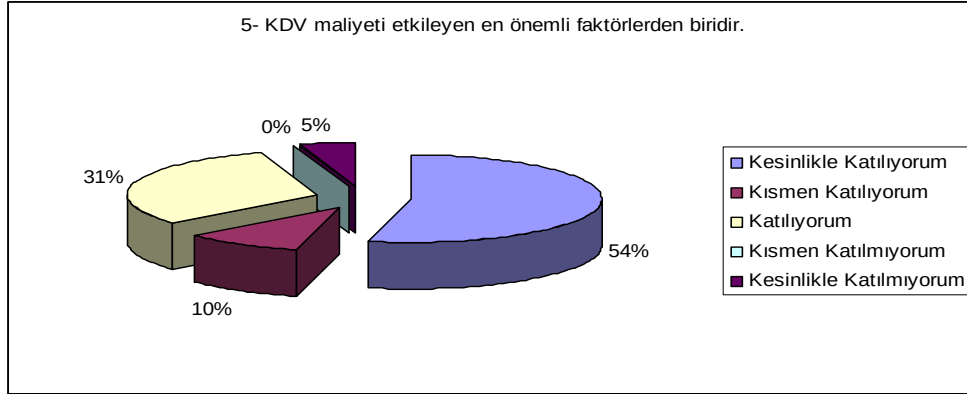


Grafik 4.47.’de katılımcı mükelleflerin; KDV kârlılığı etkileyen en önemli faktörlerden biridir yargısına karşı verdikleri yanıtların dağılımları görülebilmektedir. Bu sonuçlardan anlaşılacağı üzere katılımcı mükelleflerin nerede ise yarısı yani %49’u KDV’nin kârlılığı etkileyen çok önemli bir faktör olduğunu, %35’lik kısım ise bu ifadeye katıldığını belirtmişlerdir. Geriye kalan %9’luk kısım kısmen katıldığını, %6’lık diğer bir kısım KDV’nin kârlılığı etkileme konusunda hiçbir etkeninin olmadığını ve son olarak %1’lik kısım ise kısmen de olsa kârlılığı etkileyebileceğini savunmuşlardır.

Yukarıdaki sonuçlar ışığında söylenebilir ki, katılımcı mükelleflerden ortalama %85’i KDV’nin kârlılığı etkilediğini savunmuşlardır. Hangi sektörde olursa olsun mükellef nazarınca herhangi bir verginin kârlılıkla bu denli tersine bir ilişki kurulması vergi bilincinin tam olarak oturmamış olmasının ve aynı zamanda yine araştırma neticelerinden de kolayca gözlenebileceği gibi oranların çokluğuyla doğrudan ilişki içinde bulunmasının göstergesi olsa gerek. Bununla birlikte vergi ödemeyi vatandaşlık

vazifesi ve sosyal sorumluluğu olarak gören kısmın da etkileri azda olsa görülebilmektedir.

Grafik 4.48: KDV Maliyeti Etkileyen En Önemli Faktörlerden Biridir İfadesinin Analizi



Grafik 4.48.'de görüleceği üzere mükelleflerin; KDV maliyeti etkileyen en önemli faktörlerden biridir ifadesinin sonuçları sunulmuştur. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin %54'ü KDV'nin maliyeti etkileyen çok en önemli faktörlerden biri olduğu konusunda kesin bir yargıda bulunmuşlardır. %31'lik kısım ise bu ifadeye tamamen katılmışlardır. Geriye kalan %10'luk kısım kısmen katıldığını ve son olarak %5'lik kısım ise kısmen katılmadığını ifade etmişlerdir.

Netice olarak denilebilir ki, katılımcı mükelleflerin çoğunluğu KDV'yi maliyeti etkileyen çok önemli bir unsur olarak görmektedirler. Yine araştırmalarımız neticesinde azımsanamayacak bir kısım ise KDV'yi diğer vergiler gibi vatandaşlık vazifesi olarak algılamalarından ve sosyal sorumluluklarından ötürü bir maliyet olarak kabul etmemektedirler. Bunun sonucu da devletin vergileme yaklaşımının vatandaşlar ve mükellefler üzerinde insancıl değerler üzerinde oturtulması ve bu değerler doğrultusunda ekonomik sınıfların beklentilerine cevap vermesi gerekliliği kendini göstermektedir.

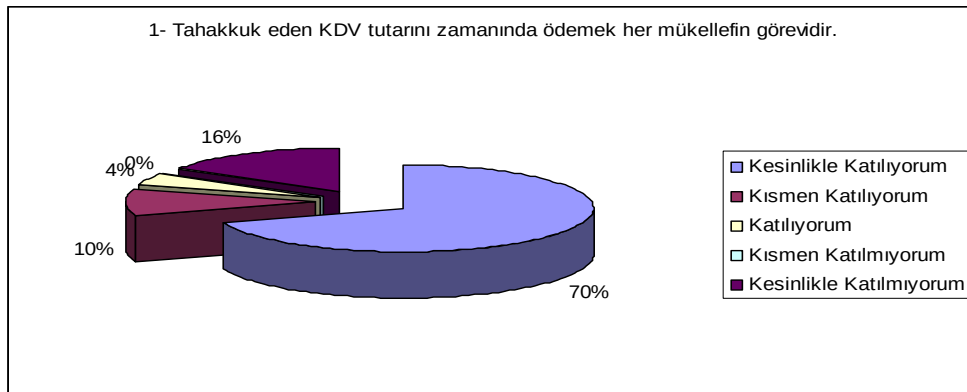
4.3.4.3. Mükellef Yükümlülerin “Uygulama ve Yükümlülük Ahlâkı” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin KDV’ye karşı uygulama ve yükümlülük doğrultusunda nasıl bir tutum içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine tahakkuk eden KDV tutarının zamanında ödenmesinin her mükellef için görev olduğu, KDV oranlarının birden fazla ve yüksek olmasının vergiden kaçınmayı gerektirdiği, KDV yükünün son tüketicide kalmasından ötürü alışverişlerde tüketicilerin satıcılardan fiş, fatura vs. evrak düzenlememesini istemeleri hususu ve son olarak KDV Deki mahsup ve istisna sisteminin vergiden kaçınmayı gerektirdiği konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.3.1. Mükelleflerin “Tahakkuk Eden KDV Tutarını Zamanında Ödemek Her Mükellefin Görevidir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.49.’da yükümlü mükelleflerin “Tahakkuk eden KDV tutarını zamanında ödemek her mükellefin görevidir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.49: Tahakkuk Eden KDV tutarını Ödemek Her Mükellefin Görevidir İfadesinin Analizi



Grafik 4.49.’da mükelleflerin; Tahakkuk eden KDV tutarını zamanında ödemek her mükellefin görevidir yargısına karşı verdikleri yanıtların dağılımları

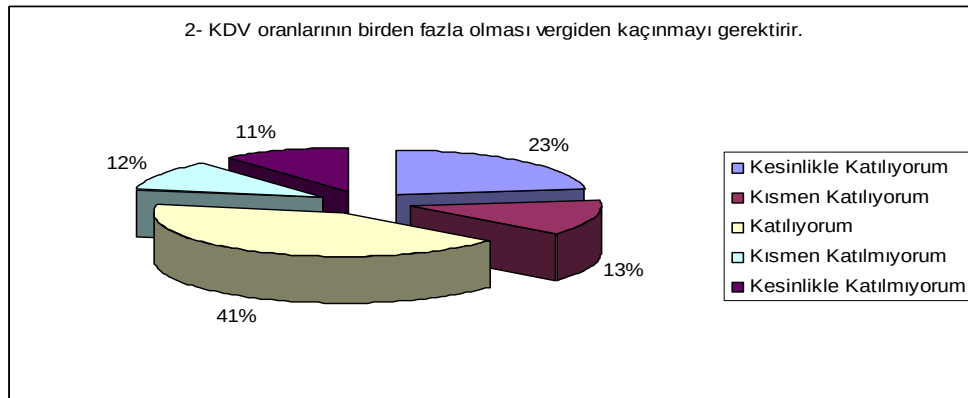
görülebilmektedir. Sonuçlar incelendiğinde araştırmaya katılan mükelleflerin çok büyük bir oranı yani %70'i tahakkuk eden KDV tutarının zamanında ödenmesi konusunda kesin bir savunmada bulunmuşlardır. %4'lük bir kısım ise bu yargıya katıldığını buna karşın geriye kalan %16'luk kısım kesinlikle katılmadığını ve son olarak %10'luk kısım kısmen katıldığını ifade etmişlerdir.

Tahakkuk etmiş verginin sosyal sorumluluk ve vatandaşlık vazifelerini de göz önünde bulundurarak ayrıca mükellefler arası dengeyi ve hakkaniyeti gözeterek ödenmesi gerekliliği araştırma neticesi ile bir kez daha gösterilmiştir. Devletin üzerine düşen vazifesi ise yine araştırmalarımızın neticesinde belirtildiği üzere vergi uygulama aşaması, öncesi ve sonrasında denetimi sağlıklı bir şekilde yürütüp, tahsilât politikasını da bu bağlamda şekillendirmelidir.

4.3.4.3.2. Mükelleflerin “KDV Oranlarının Birden Fazla ve Yüksek Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.50. ve Grafik 4.51.'de yükümlü mükelleflerin “KDV oranlarının birden fazla ve yüksek olması vergiden kaçınmayı gerektirir” ifadesine verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

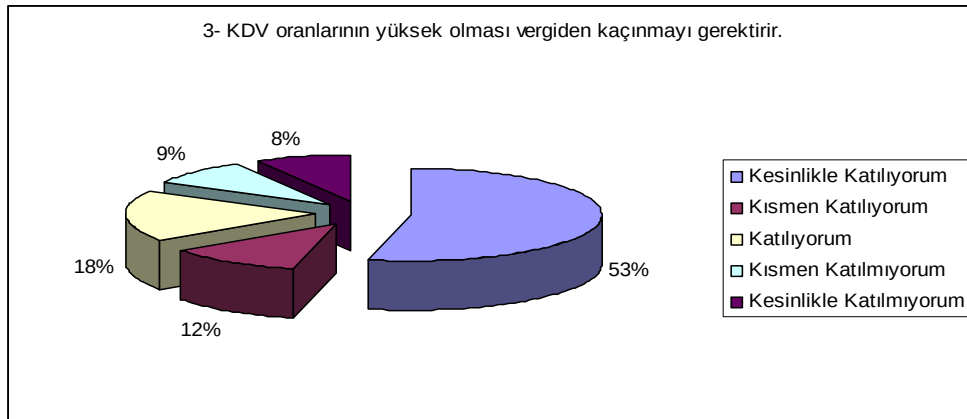
Grafik 4.50: KDV Oranlarının Birden Fazla Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi



Grafik 4.50’de gösterildiği üzere mükelleflere, KDV oranlarının birden fazla olmasının vergiden kaçınma noktasında etkileri sorulmuş ve neticeleri de grafikte sunulmuştur. Sonuçlar bakıldığında katılımcı mükelleflerin %41’i KDV oranlarının birden fazla olmasının vergiden kaçınmayı gerektirdiği üzerinde fikir birliği sağlamışlardır. Bunun birlikte %23’lük kısım ise KDV oranlarının birden fazla olmasının kesinlikle vergiden kaçınmayı gerektirdiğini savunmuşlardır. Geriye kalan %13’lük kısım kısmen katıldığını, %12’lik kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %11’lik kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV oranlarının ister tek ister birden fazla olsun hiçbir şekilde vergiden kaçınmayı gerektirmediğini belirtmişlerdir.

Bu sonuçlar değerlendirilmek istenirde görülebilir ki, KDV oranlarının birden fazla olması katılımcı mükelleflerin çoğu üzerinde olumsuz etki bırakarak onları vergiden kaçınma yollarına götürmektedir. Bununla birlikte KDV oranlarının tekliğinin ya da çokluğunun vergiden kaçınmayı etkilemeyeceğini ve vergiden kaçınmanın yine araştırmalarımız sonucu edindiğimiz veriler ışığında daha çok vergileme psikolojisi ile ilgili olduğunu savunan kısımda azımsanamayacak kadar çoktur.

Grafik 4.51: KDV Oranlarının Birden Fazla Olması Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi



Grafik 4.51.’de görülebileceği üzere mükelleflere, KDV oranlarının yüksek olması vergiden kaçınmayı gerektirir yargısının etkileri sorulmuş ve neticeleri de grafikte sunulmuştur. Sonuçlara göre katılımcı mükelleflerin yarıdan biraz fazlası yani %53’ü KDV oranlarının yüksek olmasının vergiden kaçınmayı gerektirdiğini kesinlikle kabul etmişlerdir. Ayrıca %18’lik kısım ise KDV oranlarının yüksek olmasının vergiden

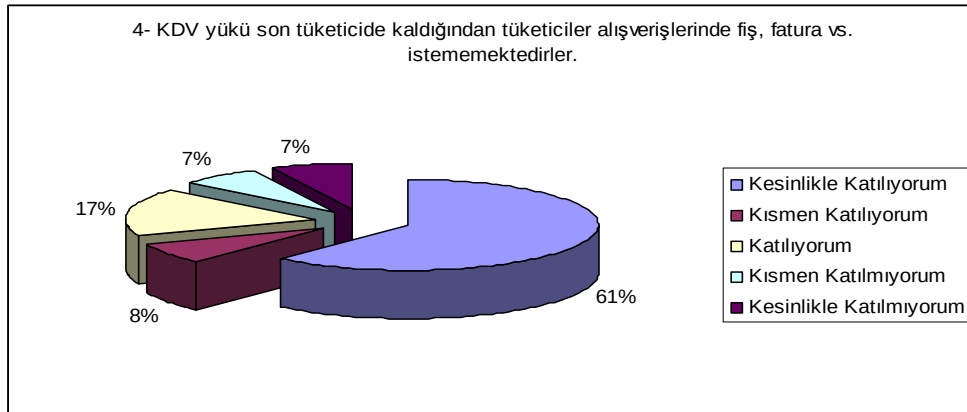
kaçınmayı gerektirdiğini savunmuşlardır. Geriye kalan %12’lik kısım kısmen katıldığını, %9’luk kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %8’lik kısım ise kesinlikle katılmadığını yani KDV oranlarının yüksek ve düşük olmasının hiçbir şekilde vergiden kaçınmayı gerektirmeyeceğini belirtmişlerdir.

Değerlendirme sonucu denilebilir ki, KDV oranlarının yüksek olması katılımcı mükelleflerin çoğu üzerinde olumsuz etki bırakarak onları vergiden kaçınma yollarına götürmektedir. Bununla birlikte KDV oranların yüksek veya düşük olması vergiden kaçınmayı etkilemeyeceğini ve vergiden kaçınmanın yine araştırmalarımız sonucu edindiğimiz veriler ışığında daha çok vergileme psikolojisi ile ilgili olduğunu savunan kısımda azımsanamayacak kadar çoktur.

4.3.4.3.3. Mükelleflerin “KDV Yüğü Son Tüketicide Kaldığından Ötürü Tüketiciler Alışverişlerinde Fiş, Fatura vs. İstememektedirler” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.52.’de yükümlü mükelleflerin “KDV yüğü son tüketicide kaldığından ötürü tüketiciler alışverişlerinde fiş, fatura vs. istememektedirler” ifadesine verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.52: KDV Yüğü Son Tüketicide Kaldığından Ötürü Tüketiciler Alışverişlerinde Fiş, Fatura vs. İstememektedirler İfadesinin Analizi



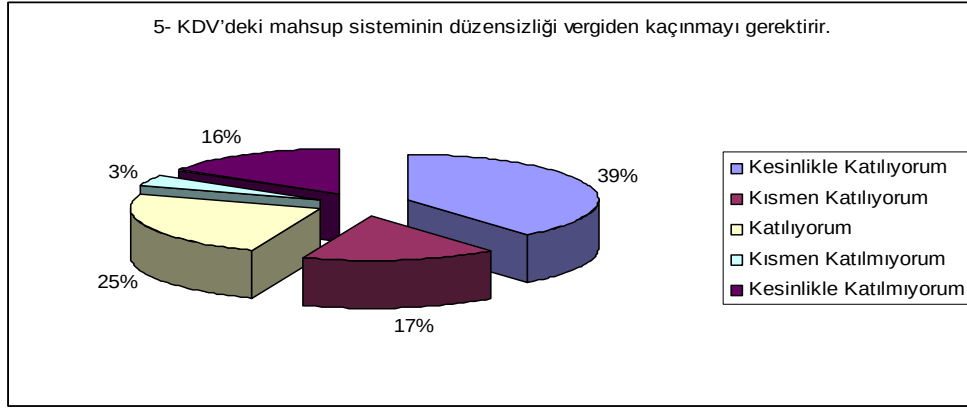
Grafik 4.52.’de sunulduğu üzere mükelleflere, KDV yükü son tüketicide kaldığından tüketiciler alışverişlerinde fiş, fatura vs. istememektedirler ifadesinin etkileri sorulmuş ve neticeleri de grafikte gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin önemli bir oranı yani %61’i tüketicilerin KDV ödememek için alışverişlerinde fiş, fatura vs. evrakların düzenlenmesini istemediklerini kesin bir ifade ile belirtmişlerdir. Yine sonuçlar ışığında %17’lik kısmında fiş, fatura vs. evrak düzenlenmesini istememe konusunda aynı reflekste bulunduğu görülmektedir. Geriye kalan %7’lik kısım kısmen katıldığını, %7’lik kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %8’lik kısım ise kesinlikle katılmadığını yani tüketicilerin KDV ödememek için alışverişlerinde fiş, fatura vs. evrakların düzenlenmesini karşı taraftan istemediklerini belirtmişlerdir.

Bu sonuçlar değerlendirilmek istenirse denilebilir ki, katılımcı mükelleflerin çoğunluğu tüketicilerin daha az para ödemek ve aldıkları mal/hizmeti daha ucuza mal etmek için kendilerinden yasal evrak düzenlenmesini istemediklerini ifade etmişlerdir. Çok fazla azınlıkta kalmış olmasına karşın bir kısım katılımcılar ise alışverişlerinde yasal evrak düzenlenmesi konusunda gerekli titizliği göstermeye çalışmaktadırlar. Bu iki farklı yaklaşım arasındaki oransal farkın bu denli büyük oluşu kişisel manada vergi psikolojisi ile alakalı olmakla beraber aynı zamanda devletin vergileme stratejisi ve vergi yükü ile de çok fazla alakası olması ortadadır.

4.3.4.3.4. Mükelleflerin “KDV’deki Mahsup ve İstisna sisteminin Düzensizliği Vergiden kaçınmayı Gerektirir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.53. ve 4.54’de yükümlü mükelleflerin “KDV’deki mahsup ve istisna sisteminin düzensizliği vergiden kaçınmayı gerektirir” ifadesine verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar sunulmuştur. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

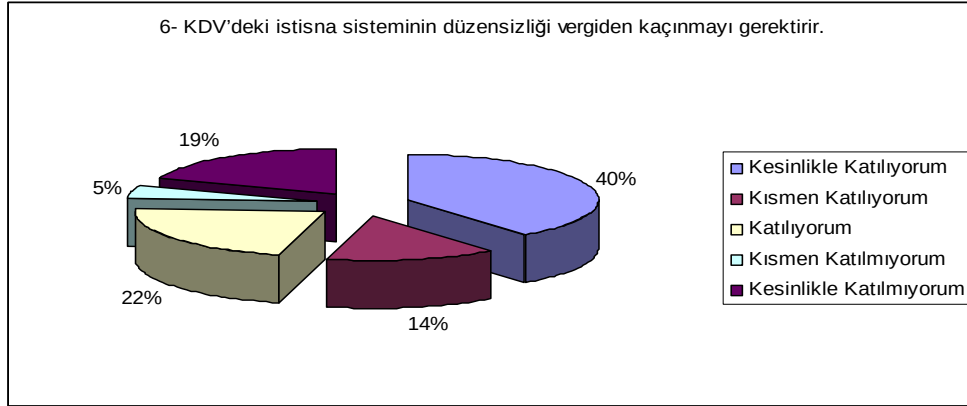
Grafik 4.53: KDV'deki Mahsup Sisteminin Düzensizliği Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi



Grafik 4.53.'de görüldüğü üzere mükelleflerin; KDV'deki mahsup sisteminin düzensizliği vergiden kaçınmayı gerektirir ifadesine verdikleri sonuçlar grafikte gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin %39'u mahsup sisteminin düzenliğinden ötürü KDV'den kaçınıldığını kesin bir ifadeyle savunmuşlar, %25'lik bir kısım ise bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Geriye kalan %17'lik kısım kısmen katıldığını, %3'lük kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %16'lık kısım mahsup sisteminin düzensizliği ile KDV'den kaçınmanın hiçbir alakası olmadığını savunmuşlardır.

Sonuçlar ışığında denilebilir ki, katılımcı mükelleflerin çoğunluğu KDV'de mahsup sisteminin düzensiz olduğunu ve bu sebeple KDV'den kaçınma refleksinde bulunduğunu ifade etmişlerdir. KDV uygulamasının önemli teknik boyutlarından olan mahsup sisteminin yine araştırma sonuçlarımızdan biri olan beyan süresi ile birlikte değerlendirilip mükellef lehine bir uygulama geliştirilebilir.

Grafik 4.54: KDV’deki İstisna Sisteminin Düzensizliği Vergiden Kaçınmayı Gerektirir İfadesinin Analizi



Grafik 4.54.’de görüleceği üzere katılımcı mükelleflerin; KDV’deki istisna sisteminin düzensizliği vergiden kaçınmayı gerektirir ifadesine verdikleri sonuçlar grafikte gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin %40’ı istisna sisteminin düzenliğinden ötürü KDV’den kaçınıldığını kesin bir ifadeyle savunmuşlar, %22’lik bir kısım ise bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Geriye kalan %14’lük kısım kısmen katıldığını, %5’lik kısım kısmen katılmadığını ve son olarak %19’luk kısım istisna sisteminin düzensizliği ile KDV’den kaçınmanın hiçbir alakası olmadığını savunmuşlardır.

Bu sonuçlar dahilinde denilebilir ki, katılımcı mükelleflerin çoğunluğu KDV’de istisna sisteminin düzensiz olduğunu ve bu sebeple KDV’den kaçınma refleksinde bulunduğunu ifade etmişlerdir. KDV uygulamasının önemli teknik boyutlarından olan istisna sisteminin Türk Vergi Sisteminde mevzu olan Basit Usul uygulamasıyla bağlantı kurularak daha adil bir yapı kurulabilmesi kaçınılmaz bir durum olarak kendini göstermektedir.

4.3.4.4. Mükelleflerin “Yatay ve Dikey Adalet” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

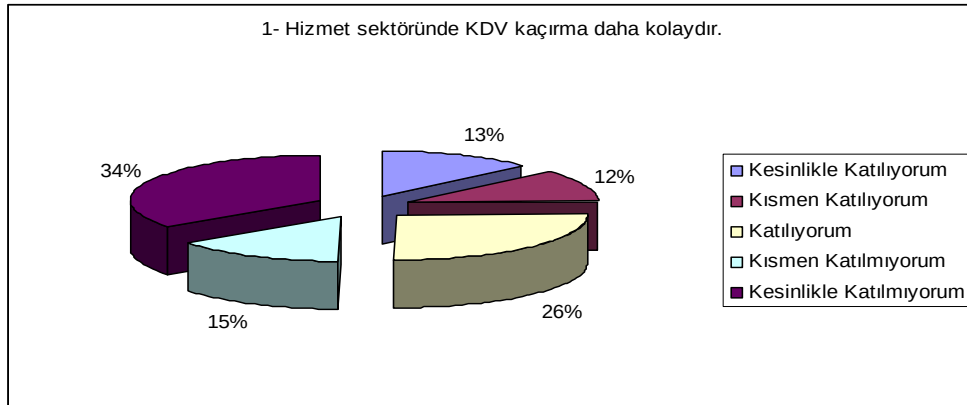
Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin Yatay ve Dikey Adalet doğrultusunda KDV’ye karşı nasıl bir tutum içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine hizmet sektöründe KDV kaçırmanın kolaylığı, KDV’de Gelir Vergisine göre vergiden kaçınmanın daha yüksek ve kolay olduğu, KDV Kanununun tüm

yükümlülerin KDV borcunu tam ve adil bir şekilde belirleyip ödenmesini sağladığını ve son olarak ücretlilerin Gelir ve Kurumlar Vergileri mükelleflerine kıyasla daha fazla vergi ödedikleri konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.4.1. Mükelleflerin “Hizmet Sektöründe KDV Kaçırma Daha Kolaydır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.55.’de yükümlü mükelleflerin “Hizmet sektöründe KDV kaçırma daha kolaydır” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.55: Hizmet Sektöründe KDV Kaçırma Daha Kolaydır İfadesinin Analizi



Grafik 4.55.’de mükellefler için hizmet sektöründe KDV kaçırma daha kolaydır yargısının sonuçları gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin %13’ü hizmet sektöründe KDV kaçırmanın çok kolay olduğunu düşünmektedirler. %26’lık kısımda KDV kaçırmanın hizmet sektöründe kolay olduğu konusunda hem fikir olmuştur. Geriye kalan %12’lük kısım ise kısmen katıldığını, %15’lik kısım kısmen katılmadığını ifade etmiştir. Hizmet sektöründe KDV kaçırmanın hiç kolay olmadığını düşünen kısım ise katılımcı mükelleflerin %34’üdür.

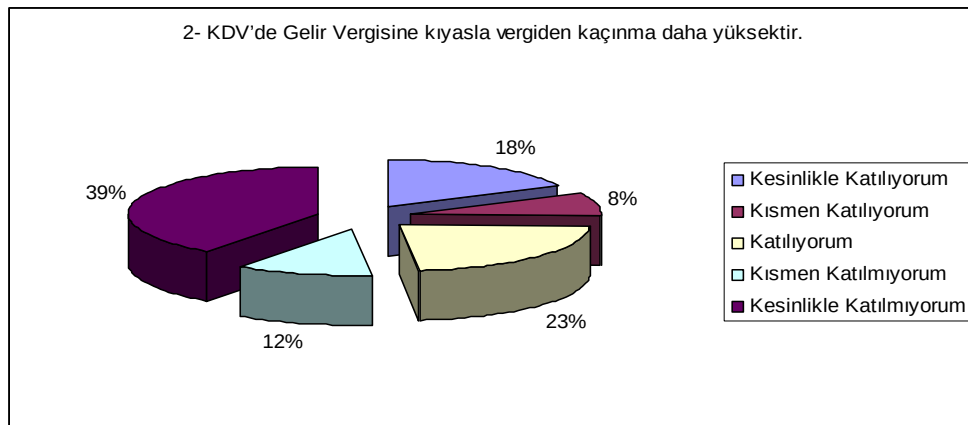
Sonuç itibari ile katılımcıların hemen hemen yarısı hizmet sektöründe KDV kaçırmanın diğer sektörlere göre hiçte kolay olmadığını savunmuşlardır. Bununla

beraber verilere bakıldığında her 4 katılımcıdan neredeyse 2'sinin hizmet sektöründe KDV kaçırmanın kolay olacağını düşünmesi dikkate değer olmaktadır.

4.3.4.4.2. Mükelleflerin “KDV’de Gelir Vergisine Kıyasla Vergiden Kaçınma Daha Yüksek” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.56.’da yükümlü mükelleflerin “KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınma daha yüksektir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.56: KDV’de Gelir Vergisine Kıyasla Vergiden Kaçınma Daha Yüksek İfadesinin Analizi



Grafik 4.56.’da katılımcı mükelleflerin; KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınma daha yüksektir ifadesinin sonuçları gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcıların %18’i KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınmanın daha yüksek olacağını kesin bir şekilde ifade etmişlerdir. %23’lük kısımda da aynı şekilde KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınmanın yüksek olacağı belirtilmiştir. Geriye kalan %8’lik kısım kısmen katıldığını, %12’lik kısım kısmen katılmadığını ifade etmiştir. Gelir Vergisine kıyasla KDV’de vergiden kaçırmanın çok yüksek olmadığını düşünen kısım ise katılımcı mükelleflerin %39’udur.

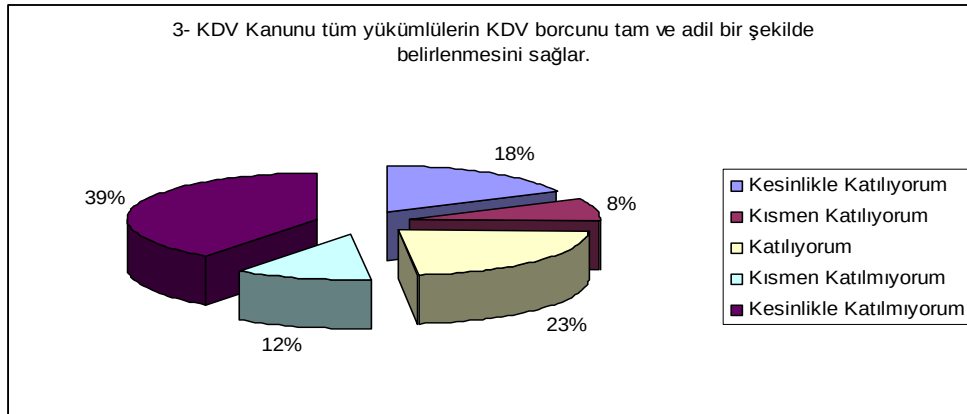
Değerlendirme neticesinde denilebilir ki katılımcı mükelleflerin yarısına yakını KDV’de vergiden kaçınmanın Gelir Vergisine kıyasla çok yüksek olamayacağını

savunmuşlardır. Ayrıca bu sonuçları değerlendirirken mükellefin vergiyi ve vergilemeyi algılayış biçimlerini de göz önünde bulundurmak faydalı olacaktır.

4.3.4.4.3. Mükelleflerin “KDV Kanunu Tüm Yükümlülerin KDV Borcunu Tam ve Adil Bir şekilde Belirlenmesini ve Ödenmesini Sağlar” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.57. ve Grafik 4.58.’de yükümlü mükelleflerin “KDV Kanunu tüm yükümlülerin KDV borcunu tam ve adil bir şekilde belirlenmesini sağlar” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

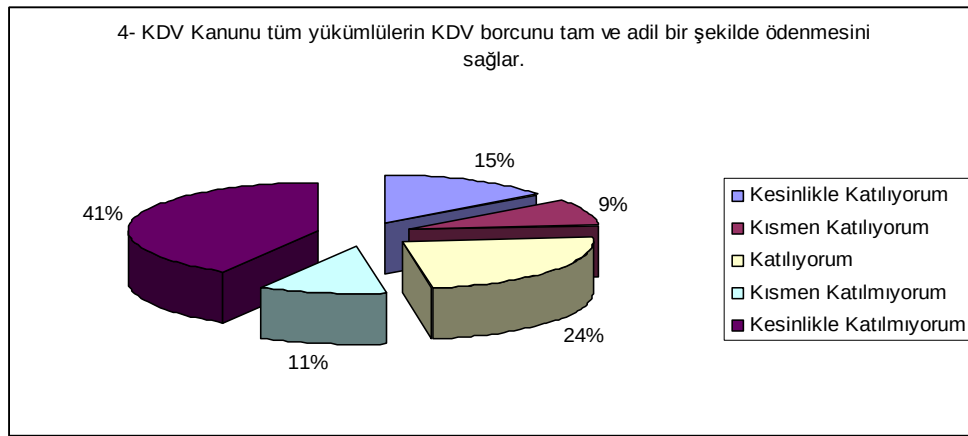
Grafik 4.57: KDV Kanunu Tüm Yükümlülerin KDV Borcunu Tam ve Adil Bir Şekilde Belirlenmesini Sağlar İfadesinin Analizi



Grafik 4.57.’de görüleceği üzere katılımcı mükelleflerin; KDV Kanunu tüm yükümlülerin KDV borcunu tam ve adil bir şekilde belirlenmesini sağlar yargısına verdikleri sonuçlar grafikte gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcı mükelleflerin %18’i Kanunun tüm yükümlüler üzerinde KDV borcunu tam ve adil bir şekilde belirlendiğini kesin bir ifade ile belirtmişlerdir. Bununla beraber %23’lük kısım ise bu ifadeye katıldıklarını beyan etmişlerdir. Geriye kalan %12’lik kısım kısmen katılmadığını, %8’lik kısım kısmen katıldığını ve son olarak %39’luk kısım KDV Kanununun KDV borcunu tüm yükümlüler üzerine tam ve adil bir şekilde belirlemediğini savunmuşlardır.

Sonuçlar değerlendirildiğinde açığı çıkan duruma göre, mükelleflerin KDV Kanununa vergilerinin tam ve adil bir şekilde belirlenmesi konusunda ciddi bir güven eksikliği içerisinde oldukları ortadadır. Yine araştırma neticelerine bakılırsa vergi denetimlerinin sağlıklı işlerlik üzerine oturtulamayışının sebebinin de bu sonucun oluşmasında önemli bir katkısının olduğu görülebilmektedir.

Grafik 4.58: KDV Kanunu Tüm Yükümlülerin KDV Borcunu Tam ve Adil Bir Şekilde Ödenmesini Sağlar İfadesinin Analizi



Grafik 4.58.'de katılımcı mükelleflerin; KDV Kanunu tüm yükümlülerin KDV borcunu tam ve adil bir şekilde ödenmesini sağlar yargısına verdikleri sonuçlar grafikte sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %15'i Kanunun tüm yükümlüler üzerinde KDV borcunu tam ve adil bir şekilde ödenmesini sağladığını kesin bir ifade ile belirtmişlerdir. Bununla beraber %24'lük kısım ise bu ifadeye katıldıklarını beyan etmişlerdir. Geriye kalan %11'lik kısım kısmen katılmadığını, %9'luk kısım kısmen katıldığını ve son olarak %41'lik kısım KDV Kanununun KDV borcunu tüm yükümlüler üzerinden tam ve adil bir şekilde tahsilini sağlayamadığını savunmuşlardır.

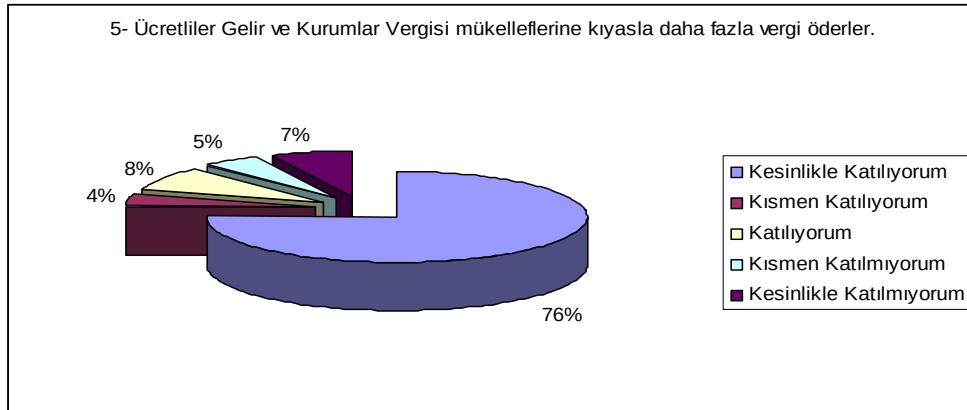
Bu sonuçlar ışığında söylenebilir ki, mükelleflerin KDV Kanununa vergilerinin tam ve adil bir şekilde ödenmesi konusunda ciddi bir güven eksikliği içerisinde oldukları ortadadır. Yine araştırma neticelerine bakılırsa vergi denetimlerinin sağlıklı işlerlik üzerine oturtulamayışının sebebinin de bu sonucun oluşmasında önemli bir katkısının olduğu görülebilmektedir. Yinede araştırma neticelerinden görülebileceği üzere vergi ödemeyi vatandaşlık vazifesi olarak gören önemli bir kısımda KDV

Kanununun tüm yükümlülerin KDV borcunu tam ve adil bir şekilde tahsilini sağlayabileceği konusunda fikir birliği sağlamışlardır.

4.3.4.4.4. Mükelleflerin “Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergileri Mükelleflerine Kıyasla Daha Fazla Vergi Öderler” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.59.’da yükümlü mükelleflerin “Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergileri mükelleflerine kıyasla daha fazla vergi öderler” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.59: Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergileri Mükelleflerine Kıyasla Daha Fazla Vergi Öderler İfadesinin Analizi



Grafik 4.59.’da gösterildiği üzere katılımcı mükelleflerin; Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine kıyasla daha fazla vergi öderler yargısının sonuçları gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcıların çok büyük bir kısmı yani %76’sı Ücretlilerin Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine kıyasla çok daha fazla vergi ödediklerini kesin bir ifade ile belirtmişlerdir. Bunun birlikte %8’lik kısımda da aynı sonuçta karar kılmıştır. Geriye kalan %7’lik kısım ise Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ücretlilerin geliri ile ödedikleri vergiler arasındaki orantıya bakarak kesinlikle daha az vergi ödediklerini düşünmektedirler. Ayrıca katılımcıların %5’i bu ifadeye kısmen katıldığını, %4’lük kısım ise kısmen katılmadığını ifade etmiştir.

Katılımcı mükelleflerin çoğunluğu ücret gelirinden alınan verginin ücret geliri ile gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden alınan verginin bu gelirler ile orantılarına bakıldığında ücret gelirinden alınan verginin çok daha fazla olduğunu savunmuşlardır. Bu sonuç ayrıca emek ve sermaye sektörlerinin vergi politika ve uygulamaları karşısındaki reflekslerinin de açığa çıkarılması adına dikkate değer bir neticedir.

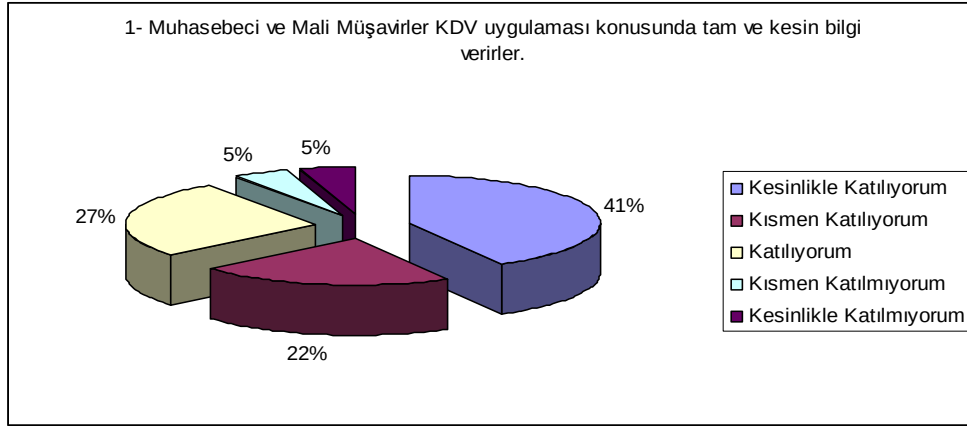
4.3.4.5. Mükelleflerin “Meslek Mensupları” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin Meslek Mensupları doğrultusunda KDV’ye karşı nasıl bir tutum içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine muhasebeci ve Mali müşavirler KDV uygulaması konusunda tam ve kesin bilgi verebilmeleri, muhasebeci ve Mali müşavirlerin KDV yükünü azaltma konusunda yardımda bulunabilmeleri ve son olarak KDV’den kaçınmak için muhasebeci ve Mali Müşavirlerden iyi bir fikir alınabilirliği konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.5.1. Mükelleflerin “Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin KDV Uygulaması Konusunda Tam ve Kesin Bilgi Verirler” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.60.’da yükümlü mükelleflerin “Muhasebeci ve mali müşavirlerin KDV uygulaması konusunda tam ve kesin bilgi verirler” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.60: Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV Konusunda Tam ve Kesin Bilgi Verirler İfadesinin Analizi



Grafik 4.60.'da katılımcı mükelleflerin; Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV uygulaması konusunda tam ve kesin bilgi verirler ifadesine verdikleri sonuçlar grafikte sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %41'i Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV uygulaması konusunda tam ve kesin bilgi verdiklerini belirtmişler, %27'lik bir kısım ise bu ifadeye katıldığını beyan etmişlerdir. Geriye kalan %5'lik kısım kısmen katılmadığını, %22'lik kısım kısmen katıldığını ve son olarak %5'lik kısım KDV uygulaması konusunda Muhasebeci ve Mali Müşavirlerden tam ve kesin bir bilgi alamadıklarını savunmuşlardır.

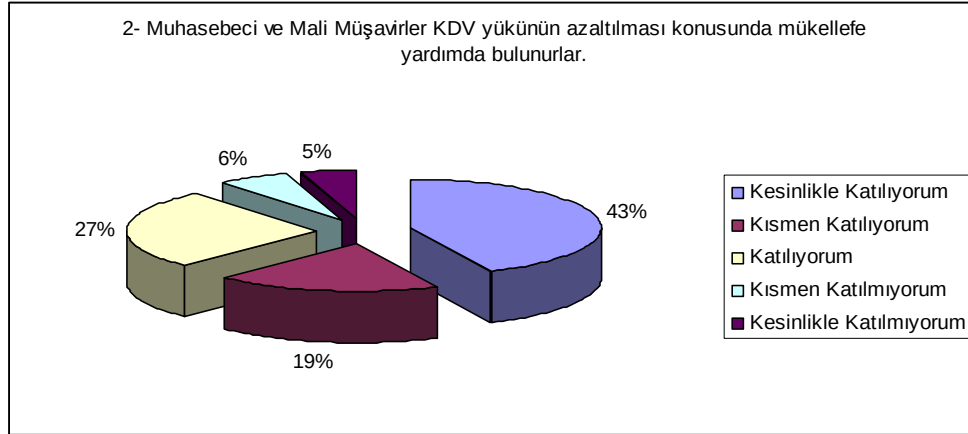
Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken aracı olarak belirlediği meslek mensuplarına karşı mükellefler vergilendirme noktasında ağırlıklı olarak pozitif bir eğilim içerisinde oldukları ortadadır. Meslek Mensubu ve mükellefin vergilendirmede birbirinden bağımsız düşünölemeyeceği araştırmaya katılan her 3 mükelleften 2'si tarafından savunulmuştur.

4.3.4.5.2. Mükelleflerin “Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV Yükünün Azaltılması Konusunda Mükellefe Yardımda Bulunurlar” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.61.'de yükümlü mükelleflerin “Muhasebeci ve mali müşavirler KDV yükünün azaltılması konusunda mükellefe yardımda bulunurlar” ifadesine karşı

verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.61: Muhasebeci ve Mali Müşavir KDV Yükünün Azaltılması Konusunda Mükellefe Yardımda Bulunurlar İfadesinin Analizi



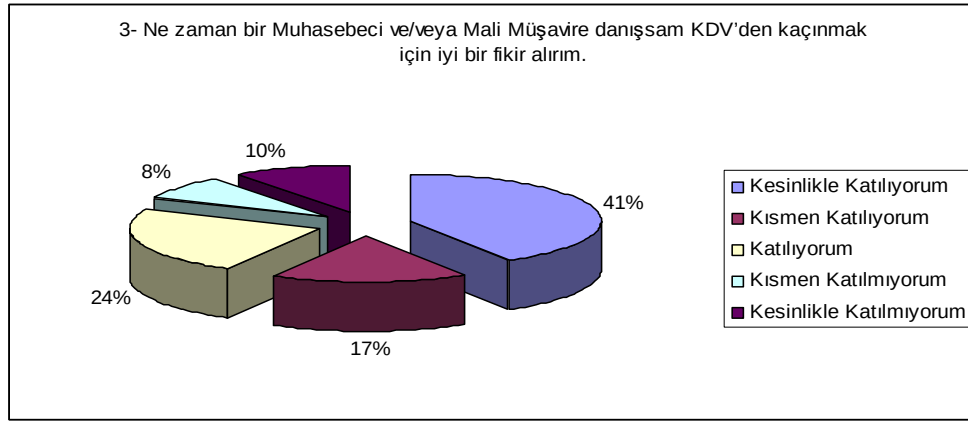
Grafik 4.61.'de görüldüğü üzere katılımcı mükelleflerin; Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV yükünün azaltılması konusunda mükellefe yardımda bulunurlar yargısına verdikleri sonuçlar grafikte sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %43'ü Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV yükünü azaltmak konusunda mükellefe kesinlikle yardımda bulunduklarını belirtmişler, %27'lik bir kısım ise bu ifadeye katıldığını beyan etmişlerdir. Geriye kalan %6'lık kısım kısmen katılmadığını, %19'luk kısım kısmen katıldığını ve son olarak %5'lik kısım KDV yükünün azaltılması konusunda Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin kesinlikle yardımda bulunmadıklarını savunmuşlardır.

Bu netice itibari ile yine söylenebilir ki, Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken aracı olarak belirlediği meslek mensuplarına karşı mükellefler vergilendirme noktasında ağırlıklı olarak pozitif bir eğilim içerisinde oldukları ortadadır. Meslek Mensubu ve mükellefin vergilendirmede birbirinden bağımsız düşünülmemeyeceği araştırmaya katılan her 3 mükelleften 2'si tarafından savunulmuştur. Meslek Mensubu ve mükellef arasında bilgilerin üçüncü şahıslara ifşa edilmeme düsturu bu sonucun oluşmasında önemli olmuştur.

4.3.4.5.3. Mükelleflerin “Ne Zaman Bir Muhasebeci ve/veya Mali Müşavire Danışsam KDV’den Kaçınmak İçin İyi Bir Fikir Alırım” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.62.’de yükümlü mükelleflerin “Ne zaman bir muhasebeci ve/veya mali müşavire danışsam KDV’den kaçınmak için iyi bir fikir alırım ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.62: Ne Zaman Bir Muhasebeci ve/veya Mali Müşavire Danışsam KDV’den Kaçınmak İçin İyi Bir Fikir Alırım İfadesinin Analizi



Grafik 4.62.’de katılımcı mükelleflerin; Ne zaman bir Muhasebeci ve/veya Mali Müşavire danışsam KDV’den kaçınmak için iyi bir fikir alırım ifadesine verdikleri sonuçlar grafikte gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %41’i Muhasebeci ve Mali Müşavirlerden KDV’den kaçınmak konusunda iyi bir fikir aldıklarını belirtmişler, %24’lük bir kısım ise bu ifadeye katıldığını beyan etmişlerdir. Geriye kalan %8’lik kısım kısmen katılmadığını, %17’lik kısım kısmen katıldığını ve son olarak %10’luk kısım KDV’den kaçınmak için Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin fikir vermediklerini savunmuşlardır.

Vergi ahlâkını da içinde barındıran bu sonuç iyimser manada değerlendirilmek istenir ise söylenebilir ki, Meslek Mensupları vergilendirme noktasında mükellefin beklentilerini ciddiye alarak yönlendirmede bulunmaktadır. Bununla birlikte ağırlıklı olarak vergi ödemenin sosyal sorumluluklarının ve vatandaşlık vazifelerinin gereği

olduğunu düşünen mükellefler meslek mensuplarından aldıkları profesyonel hizmetler karşısında ve yine kanunun teknik boyutunda oluşan aksaklıklar dahilinde KDV yükünden kaçınma refleksine başvurmaktadırlar.

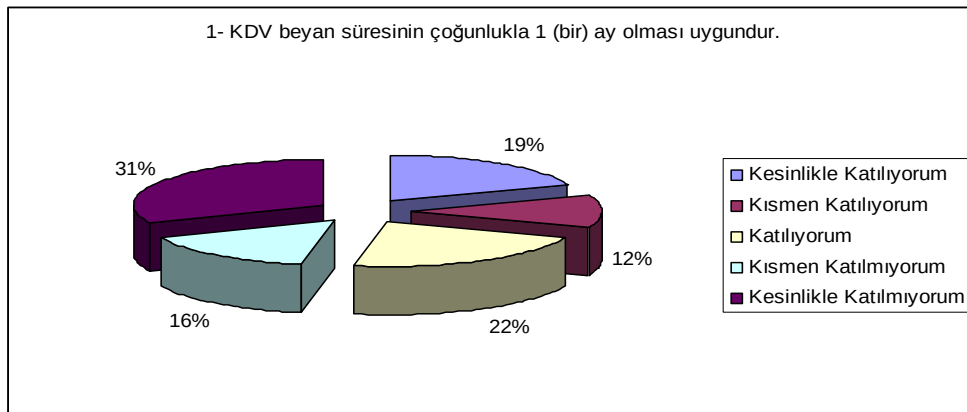
4.3.4.6. Mükelleflerin “Beyan ve Ödeme Süreleri” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin Beyan ve ödeme Süreleri doğrultusunda KDV’ye karşı nasıl bir tutum içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine KDV beyan süresinin 1 ay olmasının uygunluğu, KDV beyan süresinin 1 ay olmasının mahsup sistemi karşısındaki durumu, tahakkuk eden KDV tutarının tek seferde ödenmesi gerekliliğinin mükellefi zorlaması hususu ve son olarak hemen hemen tüm beyannamelerden alınan sabit vergilerin adil olup olmadığı konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.6.1. Mükelleflerin “KDV Beyan Süresinin Bir Ay Olması Uygundur” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.63.’de yükümlü mükelleflerin “KDV beyan süresinin 1 ay olması uygundur” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.63: KDV Beyan Süresinin Bir Ay Olması Uygundur İfadesinin Analizi



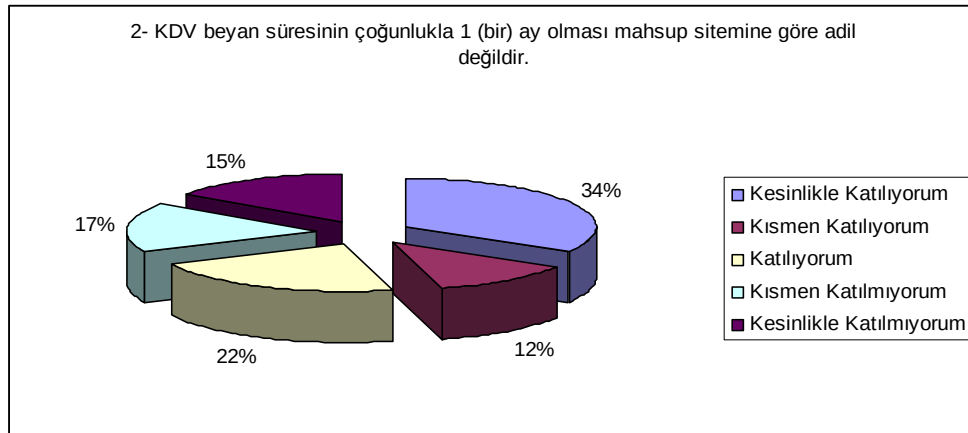
Grafik 4.63.'de görülebileceği üzere katılımcı mükelleflerin; KDV beyan süresinin çoğunlukla 1 ay olması uygundur ifadesine verdikleri sonuçlar yer almaktadır. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %19'u 1 ay olan KDV beyan süresinin uygun olduğu konusunda kesin bir ifade de bulunmuşlardır. %22'lik kısım ise bu ifadeye katıldığını belirtmişlerdir. Geriye kalan %16'lık kısım kısmen katılmadığını, %12'lik kısım kısmen katıldığını ve son olarak %31'lik kısım KDV beyan süresinin 1 olmasının kesinlikle uygun olmadığını düşünmektedirler.

Yukarıda mahsup sistemi üzerine yapılan araştırma neticeleri de göz önünde bulundurularak açığa çıkan bu neticenin sağlıklı bir vergilendirmeye mani olduğunu düşünen mükellefler ciddi bir orandadır.

4.3.4.6.2. Mükelleflerin “KDV Beyan Süresinin Bir Ay Olması mahsup Sistemine Göre Adil Değildir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.64.'de yükümlü mükelleflerin “KDV beyan süresinin 1 ay olması mahsup sistemine göre adil değildir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.64: KDV Beyan Süresinin Bir Ay Olması Mahsup Sistemine Göre Adil Değildir İfadesinin Analizi



Grafik 4.64.'de katılımcı mükelleflerin; KDV beyan süresinin çoğunlukla 1 ay olması mahsup sistemine göre adil değildir ifadesine verdikleri sonuçlar yer almaktadır.

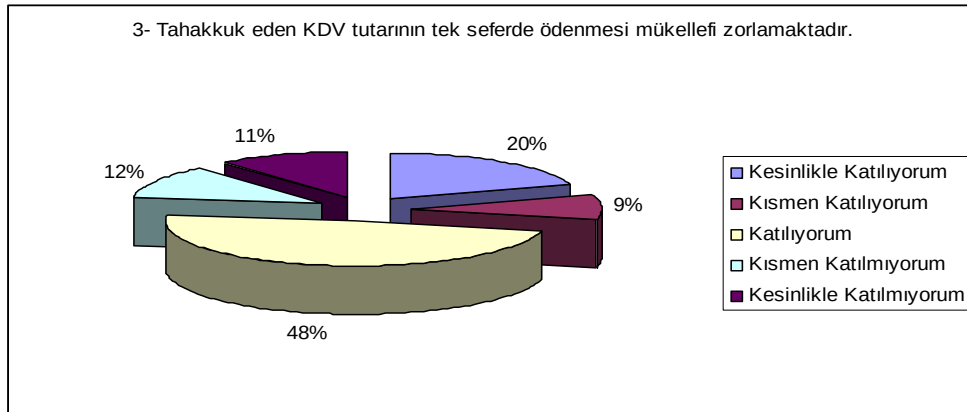
Sonuçlara bakıldığına katılımcıların %34'ü 1 ay olan KDV beyan süresinin mahsup sistemine göre adil olmadığını kesin bir ifade ile belirtmişler. %22'lik kısım ise bu ifadeye katıldığını ifade etmişlerdir. Geriye kalan %17'lik kısım kısmen katılmadığını, %12'lik kısım kısmen katıldığını ve son olarak %15'lik kısım ise KDV beyan süresinin 1 olmasının mahsup sistemine göre kesinlikle adil olmadığını düşünmektedirler.

Sonuç itibari ile mahsup sisteminin düzensizliği üzerine yapılan araştırma neticeleri de göz önünde bulundurularak açığa çıkan bu neticenin sağlıklı bir vergilendirmeye mani olduğunu düşünen mükellefler katılımcıların yarısından fazlasıdır. Vergilendirmede sürelerin önemli olduğu kadar bu süreleri belirleyen faktörlerinde aynı derecede önemli olduğu bir kez daha kendini göstermektedir.

4.3.4.6.3. Mükelleflerin “Tahakkuk Eden KDV Tutarının Tek Seferde Ödenmesi Mükellefi Zorlamaktadır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.65.'de yükümlü mükelleflerin “Tahakkuk eden KDV tutarının tek seferde ödenmesi mükellefi zorlamaktadır” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.65: Tahakkuk Eden KDV Tutarının Tek Seferde Ödenmesi Mükellefi Zorlamaktadır İfadesinin Analizi



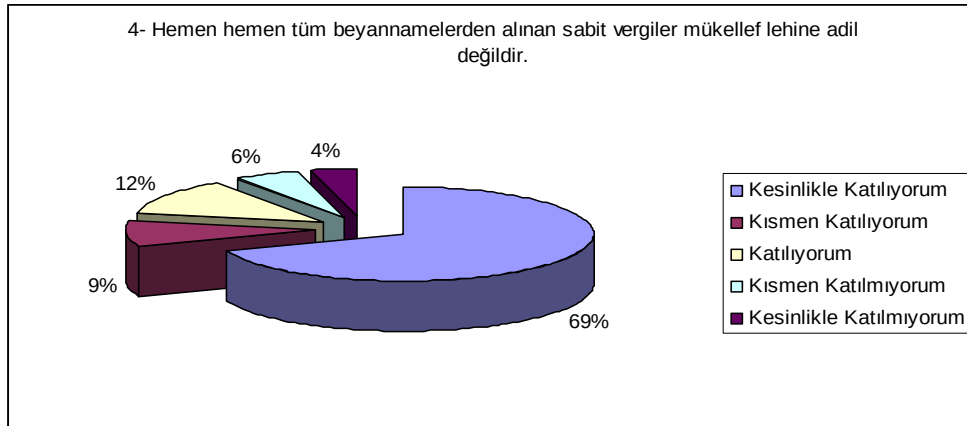
Grafik 4.65.’de gösterildiği üzere katılımcı mükelleflerin; Tahakkuk eden KDV tutarının tek seferde ödenmesi mükellefi zorlamaktadır yargısına verdikleri sonuçlar yer almaktadır. Sonuçlar incelendiğinde katılımcıların %20’si Tahakkuk eden KDV tutarının tek seferde ödenmesinin mükellefi zorladığı konusunda kesin bir savunma içinde bulunmuşlardır. %48’lik büyük bir kısım ise bu ifadeye katıldığını belirtmişlerdir. Geriye kalan %12’lik kısım kısmen katılmadığını, %9’luk kısım kısmen katıldığını ve son olarak %11’lik kısım ise KDV tutarının tek seferde ödenmesi konusunda mükellefi zorlayacak hiçbir durumun olmadığını savunmuşlardır.

Bu sonuçlar göz önünde bulundurularak denilebilir ki, araştırma neticeleriyle sabitlenecek olan KDV oranlarının çokluğu ve yüksekliği de değerlendirilerek ve aynı zamanda mükellefin yükümlü bulunduğu daha birçok verginin de olduğu hesaba katılarak böyle bir sonucun açığa çıkması normaldir.

4.3.4.6.4. Mükelleflerin “Hemen Hemen Tüm Beyannamelerden Alınan Sabit Vergiler Mükellef Lehine Adil Değildir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.66.’da yükümlü mükelleflerin “Hemen hemen tüm beyannamelerden alınan sabit vergiler mükellef lehine adil değildir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.66: Hemen Hemen Tüm Beyannamelerden Alınan Sabit Vergiler Mükellef Lehine Adil Değildir İfadesinin Analizi



Grafik 4.66.’da katılımcı mükelleflerin; Hemen hemen tüm beyannamelerden alınan sabit vergiler mükellef lehine adil değildir ifadesine verdikleri sonuçlar yer almaktadır. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların çok büyük bir oranı yani %69’u beyannameler üzerinden alınan sabit vergilerin kesinlikle mükellef lehine adil olmadığını düşünmektedirler. %12’lik kısım ise bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Geriye kalan %6’lık kısım kısmen katılmadığını, %9’luk kısım kısmen katıldığını ve son olarak %4’lük bir kısım ise beyannamelerden alınan sabit vergilerin mükellef lehine adil olduğunu savunmuşlardır.

Grafikte görüldüğü üzere katılımcı mükelleflerden yaklaşık %85’i beyannameler üzerinden alınan sabit vergilerin kendilerin lehine adil olmadığını savunmuşlardır. Aksini düşünen azınlıktaki kısım için ise araştırma neticelerinde tespit edileceği üzere sosyal sorumluluklarının ve mükellef olma bilincinin karşılığında bu yargıyı taşıdıkları söylenebilir.

4.3.4.7. Mükelleflerin “Devlete Karşı Tutumları” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

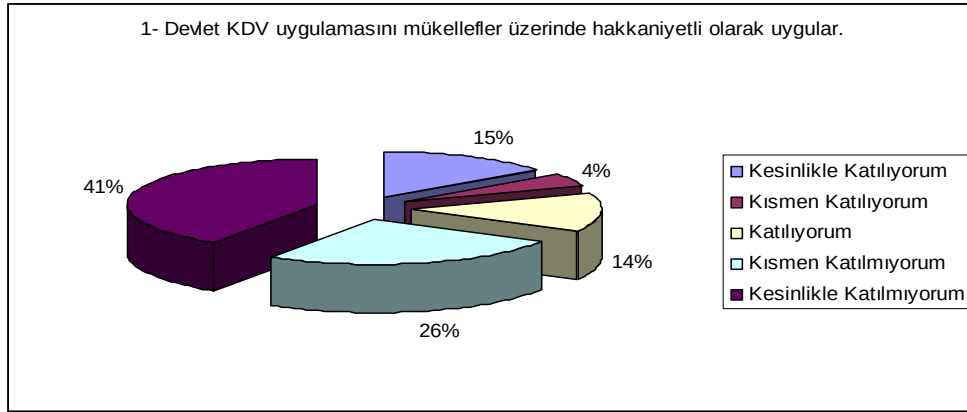
Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin Devlete Karşı Tutumları doğrultusunda KDV’ye karşı nasıl bir tepki içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine devlet KDV uygulamasını mükellefler üzerinde hakkaniyetli uyguladığı, devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri adaletli ve akılcı bir şekilde harcadığı, devlet vergilendirme yetkisini verimli olarak kullandığı ve son olarak devlet vergilendirmede her zaman adil davrandığı konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.7.1. Tüketicilerin “Devlet KDV Uygulamasını Mükellefler Üzerinde Hakkaniyetli Olarak Uygular” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.67.’de yükümlü mükelleflerin “Devlet KDV uygulamasını mükellefler üzerinde hakkaniyetli olarak uygular” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere

yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.67: Devlet KDV Uygulamasını Mükellefler Üzerinde Hakkaniyetli Olarak Uygular İfadesinin Analizi



Grafik 4.67.'de katılımcı mükelleflerin; Devlet KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde hakkaniyetli uygular ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında katılımcıların %41'i Devletin KDV uygulamasını mükellefler üzerinde kesinlikle hakkaniyetli uygulamadığını belirtmişler ayrıca %26'lık bir kısım ise KDV uygulamasını Devletin mükellefler üzerinde tam olarak hakkaniyetli bir şekilde uygulayamadığını düşünmektedirler. Geriye kalan %15'lik kısım bu uygulamayı tüketiciler üzerinde kesinlikle hakkaniyetli olduğunu net bir şekilde savunmuşlardır ve yine %14'lük kısımda Devletin KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde adil bir uygulama olarak görmektedirler. Sona kalan %4'lük kısım ise kısmi olarak bu ifadeye katıldıklarını ifade etmişlerdir.

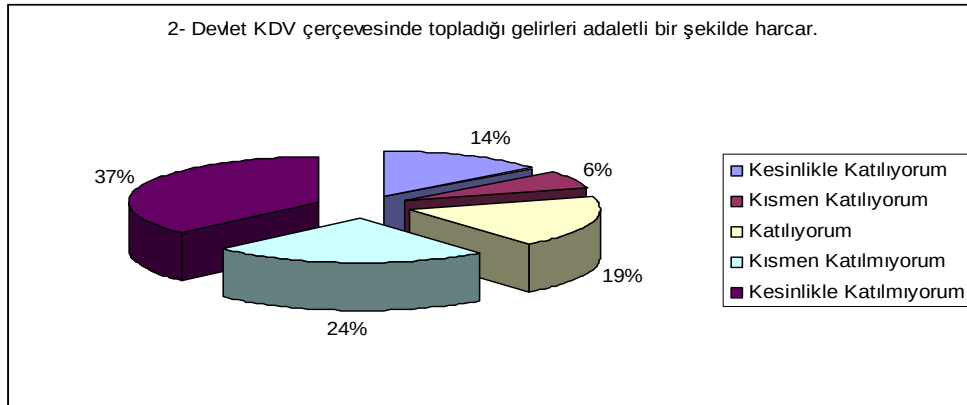
Araştırmalar neticesinde katılımcı mükelleflerin yarısına yakını KDV uygulamasını mükellefler üzerinde kesinlikle adil bulmamaları mükellefin vergiyi algıma düzeylerinin nedenli önemli olduğunun ispatı niteliğindedir. Sonuçla değerlendirilirken açığa çıkan diğer bir durum ise bu yargıya kısmen katıldığını ifade eden mükelleflerin görüşüdür. Bu mükelleflere göre Devlet KDV uygulamasını mutlaka yapmalıdır ancak bunu yaparken iş hacmi, sektör, kârlılık gibi etkenleri de mutlaka göz önünde bulundurmalıdır. Mükellef nazarınca vergilemede sosyal adaleti ifade eden bu

sonuç KDV uygulamasının öncelikleri arasında yer alınması gerektiğini bir kez daha vurgulamıştır.

4.3.4.7.2. Mükelleflerin “Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Adaletli ve Akılcı Bir Şekilde Harcar” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.68. ve Grafik 4.69.’da yükümlü mükelleflerin “Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri adaletli ve akılcı bir şekilde harcar” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

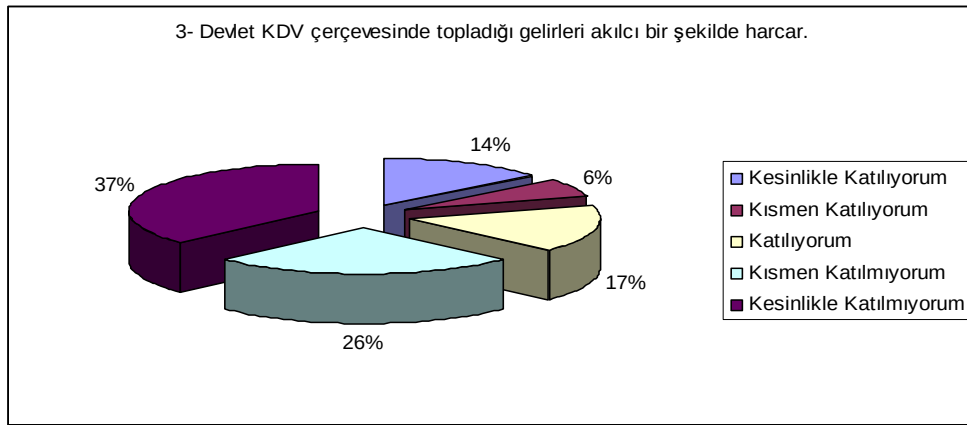
Grafik 4.68: Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Adaletli Bir Şekilde Harcar İfadesinin Analizi



Grafik 4.68.’de görüldüğü üzere katılımcı mükelleflerin; Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri adaletli bir şekilde harcar yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %37’si Devletin KDV’den topladığı gelirleri kesinlikle adil bir şekilde harcamadığını düşünmüşlerdir. Ayrıca %24’lük bir kısım ise Devletin KDV’den topladığı gelirleri tam olarak adil bir şekilde harcamadığını savunmuştur. Geriye kalan %19’luk kısım KDV gelirlerinin Devletçe adil bir şekilde harcamadığını, %14’lük kısım devletin kesinlikle harcamasını adil olarak yaptığını ve son olarak %6’lık kısım ise KDV’den toplanan gelirlerin Devlet tarafından tam olarak olmasa da yine de adil bir şekilde harcamadığını belirtmişlerdir.

Bu sonuçlar değerlendirilmek istenir ise söylenebilir ki, Devletin kamusal mal ve hizmet üretmek için yerine getirmek zorunda olduğu vergileme uygulamalarından birisi olan KDV, neredeyse her 2 mükelleften 1'sine göre geri dönüşümü adil olmayan bir uygulama olarak görülmektedir. Sektörel etkilerinde ön plana çıktığı bu araştırma neticesinde Devletin vergiler karşısında sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin araştırmaya katılan mükellefler nazarınca tatmin görülmediği gerçeği de açığa çıkmaktadır.

Grafik 4.69: Devlet KDV Çerçevesinde Topladığı Gelirleri Akılcı Bir Şekilde Harcar İfadesinin Analizi



Grafik 4.69.'da sunulduğu üzere katılımcı mükelleflerin; Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri akılcı bir şekilde harcar yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %37'si Devletin KDV'den topladığı gelirleri kesinlikle akılcı bir şekilde harcamadığını düşünmüşlerdir. Ayrıca %26'lık bir kısım ise Devletin KDV'den topladığı gelirleri tam olarak akılcı bir şekilde harcamadığını savunmuştur. Geriye kalan %17'lik kısım KDV gelirlerinin Devletçe akılcı bir şekilde harcandığını, %14'lik kısım devletin kesinlikle harcamasını akılcı olarak yaptığını ve son olarak %6'lık kısım ise KDV'den toplanan gelirlerin Devlet tarafından tam olarak olmasa da yinede akılcı bir şekilde harcandığını belirtmişlerdir.

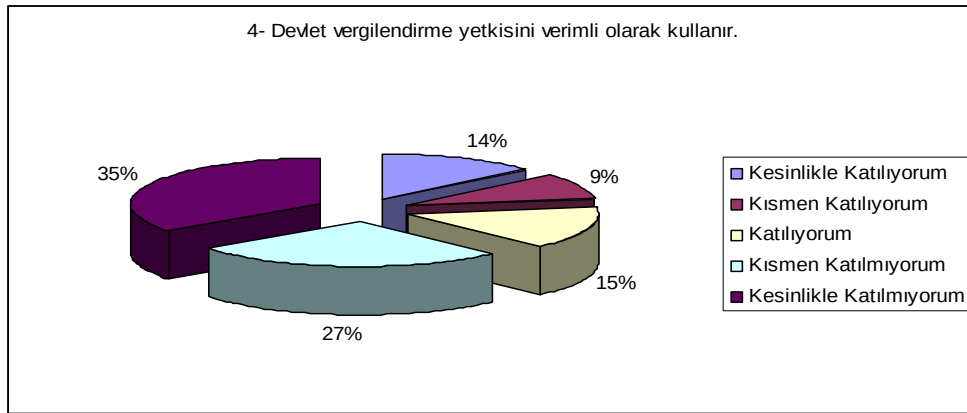
Devletin kamusal mal ve hizmet üretmek ve yatırım yapmak için yerine getirmek zorunda olduğu en önemli kaynaklarından biriside vergi uygulamalarıdır. İşte bu uygulamalar içerirse önemli bir yeri olan KDV'nin, neredeyse her 2 mükelleften 1'sine göre akılcı bir şekilde geri dönüşüme tabi tutulmamaktadır. Özellikle yatırım

noktasından bakıldığında ve sektörel etkilerinde ön plana çıktığı bu araştırma neticesinde Devletin vergiler karşısında sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin ve yatırımların mükellefler nazarınca tatmin görülmediği gerçeği de kendini göstermektedir.

4.3.4.7.3. Mükelleflerin “Devlet Vergilendirme Yetkisini Verimli olarak Kullanır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.70.’de yükümlü mükelleflerin Devlet vergilendirme yetkisini verimli kullanır ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.70: Devlet Vergilendirme Yetkisini Verimli Olarak Kullanır İfadesinin Analizi



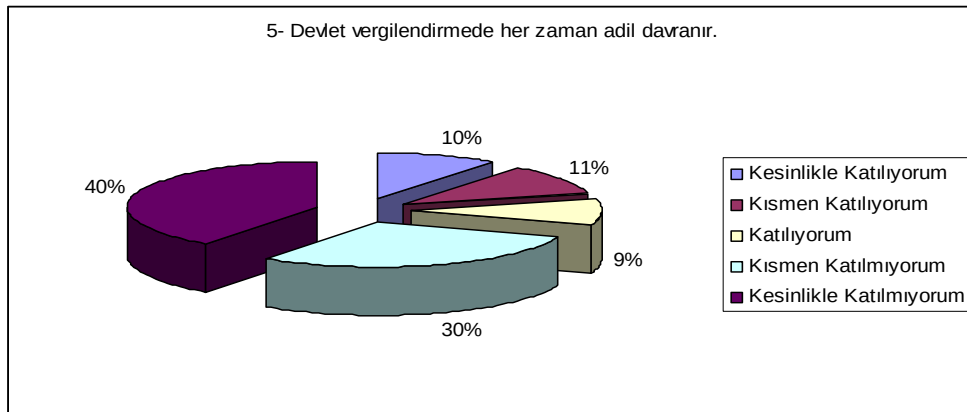
Grafik 4.70.’de katılımcı mükelleflerin; Devlet vergilendirme yetkisini verimli olarak kullanır ifadesine verdikleri sonuçlar sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarısına %35’i Devletin vergilendirme yetkisini kesinlikle verimli olarak kullanmadığını belirtmişlerdir. Bununla birlikte %27’lik bir kısım ise Devletin vergilendirme yetkisini tam olarak verimli kullanmadığını düşünmüşlerdir. Geriye kalan %15’lik kısım vergilendirme yetkisinin Devlet tarafından verimli olarak kullanıldığını, %9’luk kısım tam olarak olmasa da verimli kullanıldığını ve son olarak %14’lük kısım Devletin vergilendirme yetkisini kesinlikle verimli olarak kullandığını savunmuşlardır.

Bu neticeler ışığında söylenebilir ki, araştırmaya katılan mükellefler ağırlıklı olarak Devletin vergilendirme yetkisini verimli kullanmadığını savunmuşlardır. Devletin kamusal mal ve hizmet üretmek ve yatırım yapmak için yerine getirmek zorunda olduğu en önemli kaynaklarından olan vergilendirmenin hali hazırda mükellefler nezdinde verimli kullanılmadığının savunulması dikkate değer bir sonuçtur. Bu sonucu açığa çıkaran faktörlerin başında vergi bilinci ve vergilendirmede geri dönüşüm konuları gelmektedir. Devletin sektörel faktörleri ve iş hacimlerini göz önünde bulundurarak ve vergi bilincini daha fazla arttırarak bu sonuçları olumlu bir şekle çevirmesi arzu edilen bir durumdur.

4.3.4.7.4. Mükelleflerin “Devlet Vergilendirmede Her zaman Adil Davranır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.71.’de yükümlü mükelleflerin “Devlet vergilendirmede her zaman adil davranır” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.71: Devlet Vergilendirmede Her Zaman Adil Davranır İfadesinin Analizi



Grafik 4.71.’de mükelleflerin; Devlet vergilendirmede her zaman adil davranır ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %40’ı Devletin vergilendirmede kesinlikle adil davranmadığını belirtmişlerdir. Ayrıca %30’luk önemli bir bu ifadeye kısmen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Geriye kalan

%10'luk kısım vergilendirmenin Devlet tarafından her zaman adil olarak uygulandığını, %11'lik kısım tam olarak olmasa da adil uygulandığını ve son olarak %9'luk kısım ise Devletin vergilendirmede adil davrandığını savunmuşlardır.

Araştırmaya katılan mükelleflerden en iyimser bakışla her 2 kişiden 1'i Devletin vergilendirmede adil olmadığını savunmuşlardır. Vergilemede adaletli olunmadığını ise ekonomik sınıf farklılıklarının, sektörel ve bölgesel şartların göz önünde bulundurulmayışına bağlamışlardır. Vergilendirmede adaletli olunmayışının göze çarpan diğer önemli noktası ise kayıt dışının artması ve vergiden kaçınma hatta vergi kaçırma olmaktadır.

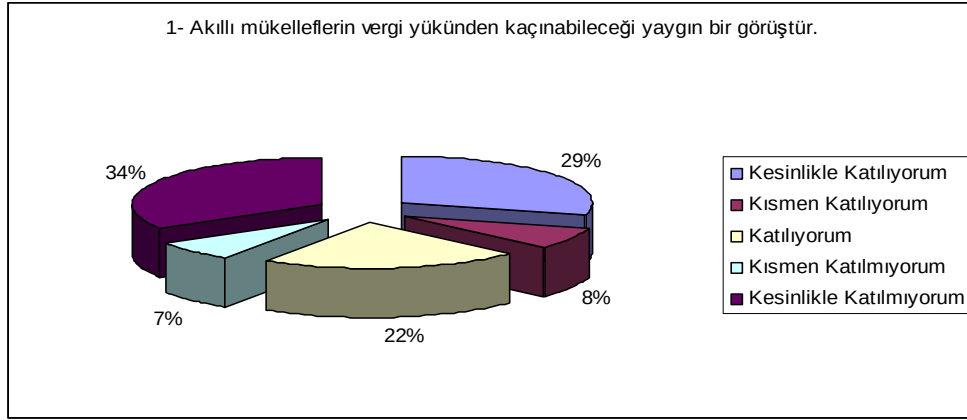
4.3.4.8. Mükelleflerin “Sosyal Normlar” Doğrultusunda KDV'ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin Sosyal Normlar doğrultusunda KDV'ye karşı nasıl bir tepki içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine akıllı mükelleflerin vergi yükünden kaçınabileceğinin yaygın bir görüş olduğu, KDV oran ve uygulamasının KOBİ'ler ve büyük işletmeler arasında dengeli olacak şekilde düzenlenmesi gerektiği, mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendiren etkenin vergilemedeki sosyal adaletsiz olduğu, mükelleflerin vergilendirmeyi vatandaşlık vazifesi olarak gördükleri konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.8.1. Mükelleflerin “Akıllı Mükelleflerin Vergi Yükünden Kaçınabileceği” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.72.'de yükümlü mükelleflerin “Akıllı mükelleflerin vergi yükünden kaçınabileceği” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.72: Akıllı Mükelleflerin Vergi Yükünden Kaçınabileceği Yaygın Bir Görüştür İfadesinin Analizi



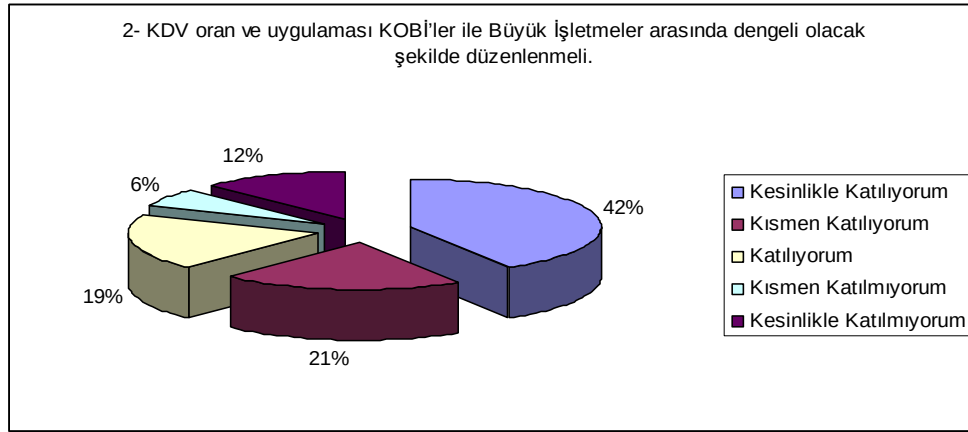
Grafik 4.72.'de sunulu bulunduğ üzere araştırmaya katılanların; Akıllı mükelleflerin vergi yükünden kaçınabileceği yaygın bir görüştür yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %29'u akıllı mükelleflerin kesinlikle vergi yükünden kaçınabildiklerini ifade etmişlerdir. Bununla birlikte katılımcıların %22'lik bir kısmı ise akıllı mükelleflerin vergi yükünden kaçınabildiklerini savunmuşlardır. Geriye kalan %8'lik kısım bu ifadeye kısmen katıldıklarını, %7'lik kısım ise tamamen olmasa bile akıllı mükelleflerin vergi yükünden kaçınabileceklerini düşünmüşlerdir. Son olarak araştırmaya katılan mükelleflerin %34'ü ise mükelleflerin ne kadar akıllı olursa olsun kesinlikle vergiden kaçınamayacaklarını savunmuşlardır.

Bu bilgiler ışığında denilebilir ki akıllı mükelleflerin vergiden kaçınabileceklerini ortalama her 2 tüketiciden 1'i savunmuştur. Bu oranın vergi bilinciyle yakından alakası olması ortadadır. Ayrıca verginin vatandaşlık vazifesi olduğunu savunan çoğunluğunda görüşüne göre ortalama her 2 mükelleften 1'i soysal sorumluluklarının gereği vergiden kaçınmayı istememektedirler. Bu sonucu mükelleflerin geneline yaymak istersek vergi bilincinin ve sorumluluğunun oturmadığı işkolu hatta sektörlerde de aynı sonuçla karşılaşılacağı da aşikârdır.

4.3.4.8.2. Mükelleflerin “KDV Oran ve Uygulaması KOBİ’ler İle Büyük İşletmeler Arasında Dengeli Olacak Şekilde Düzenlenmeli” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.73.’de yükümlü mükelleflerin “KDV oran ve uygulaması KOBİ’ler ile büyük işletmeler arasında dengeli olacak şekilde düzenlenmeli” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.73: KDV oran ve Uygulaması KOBİ’ler ile Büyük İşletmeler Arasında Dengeli olacak Şekilde Düzenlenmeli İfadesinin Analizi



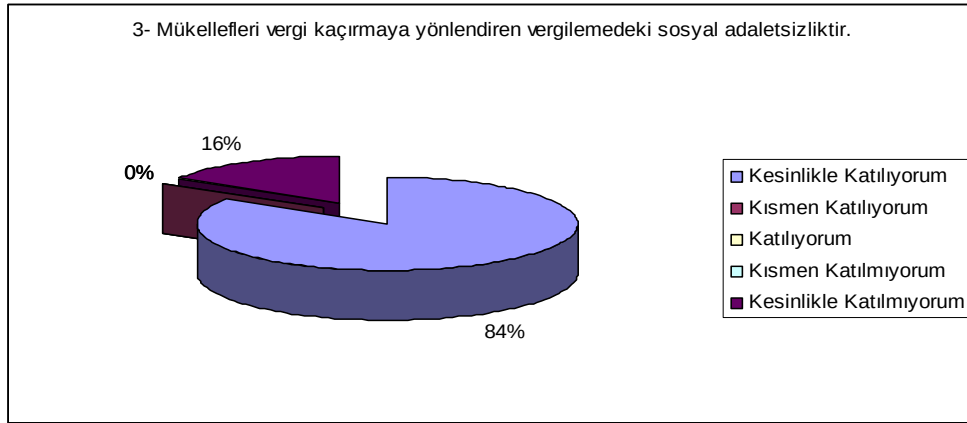
Grafik 4.73.’de gösterildiği üzere katılımcı mükelleflerin; KDV oran ve uygulaması KOBİ’ler ve Büyük İşletmeler arasında dengeli olacak şekilde düzenlenmeli yargısına verdikleri sonuçlar yer almaktadır. Sonuçlar incelendiğinde katılımcıların %42’si KDV oran ve uygulamasının KOBİ’ler ve Büyük İşletmeler arasında dengeli olacak şekilde düzenlenmesinin bir zorunluluk olduğunu düşünmektedirler. %19’luk kısım ise bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Geriye kalan %6’lık kısım kısmen katılmadığını, %21’lik kısım kısmen katıldığını ve son olarak %12’lik kısım ise KDV oran ve uygulamasının tüm işletmeler üzerinde dengeli olarak uygulandığını düşünmektedirler.

Vergilemede sosyal adaleti, ekonomik, sektörel, bölgesel ve demografik farklılıkları önemli derecede etkileyecek olan bu araştırma sonucu KDV uygulamasının tüm mükellefler üzerinde adil bir şekilde uygulanabilir olmadığının ispatı niteliğindedir.

4.3.4.8.3. Mükelleflerin “Mükellefleri Vergi Kaçırmaya Yönlendiren Vergilemedeki Sosyal Adaletsizliktir” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.74.’de yükümlü mükelleflerin “Mükellefleri vergi kaçırma yönlendiren vergilemedeki sosyal adaletsizliktir” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.74: Mükellefleri Vergi Kaçırmaya Yönlendiren Vergilemedeki Sosyal Adaletsizliktir İfadesinin Analizi



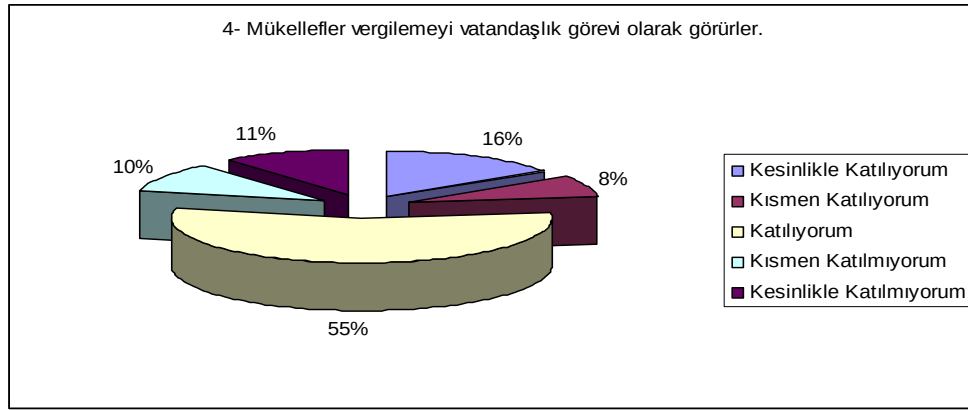
Grafik 4.74.’de katılımcıların; Mükellefleri vergi kaçırma yönlendiren vergilemedeki sosyal adaletsizliktir ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların çok büyük bir kısmı yani %84’ü vergilemedeki sosyal adaletsizliğin kesinlikle mükellefleri vergi kaçırma sevk ettiğini savunmuşlardır. Buna karşın %16’lık bir kısım ise sosyal adaletsizliğin kesinlikle mükellefleri vergi kaçırma yönlendirmeyeceğini belirtmişlerdir.

Bu veriler dahilinde söylenebilir ki katılımcıların sosyal adaletsizlik sebebiyle mükelleflerin vergi kaçırma eğiliminde bulunmalarını düşünceleri bir refleksin neticesidir. Sosyal adaletin olmadığı bir yerde toplumun genelinde vergilemeden sağlıklı bir işlerlik beklemek doğru olmamakla beraber, bu adaletsizliğinde giderilmesi için özellikle sektörel bazda vergilemeyi etkileyen tüm unsurların belli bir mantık ve adalet üzerine uygulanması sağlanmalıdır.

4.3.4.8.4. Mükelleflerin “Mükellefler Vergilemeyi Vatandaşlık Vazifesi Olarak Görürler” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.75.’de yükümlü mükelleflerin “Mükellefler vergilemeyi vatandaşlık görevi olarak görürler” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.75: Mükellefler Vergilemeyi Vatandaşlık Vazifesi olarak Görürler İfadesinin Analizi



Grafik 4.75.’de görüldüğü üzere katılımcıların; Mükellefler vergilemeyi vatandaşlık görevi olarak görürler yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların yarısından fazlası yani %55’i vergilemeyi vatandaşlık vazifesi olarak görmektedirler. Ayrıca %16’lık kısım ise vergi ödeme ile vatandaşlık görevi arasında sıkı sıkıya bir bağ olduğunu savunmuşlardır. Geriye kalan %8’lik kısım bu ifadeye kısmen katıldıklarını, %11’lik diğer kısım ise vergi ödemek ile vatandaşlık vazifesi arasında hiçbir bağ olmadığını düşünmektedirler. Son olarak %11’lik kısım ise tam olarak olmasa da tüketicilerin vergi ödemelerini vatandaşlık vazifesi olarak görmektedirler.

Vergi ödemenin mükellefler nazarınca vatandaşlık vazifesi olarak algılanması beklenen bir durum olmakla beraber katılımcılardan yaklaşık her 4 kişiden 3’ünün bu doğrultuda beyanda bulunmaları vergileme açısından sosyal sorumluluğun tam olarak olmasa da büyük bir oranda oturduğunun göstergesidir. Sektörel ve bölgesel farklılıkları aynı zamanda da toplumsal yapıyı ve değerleri daha fazla gözeterek vergi bilincinin

arzu edilen noktaya getirilmesi adına devlete çok fazla iş düştüğü de araştırma sonuçlarıyla açığa çıkarılmıştır.

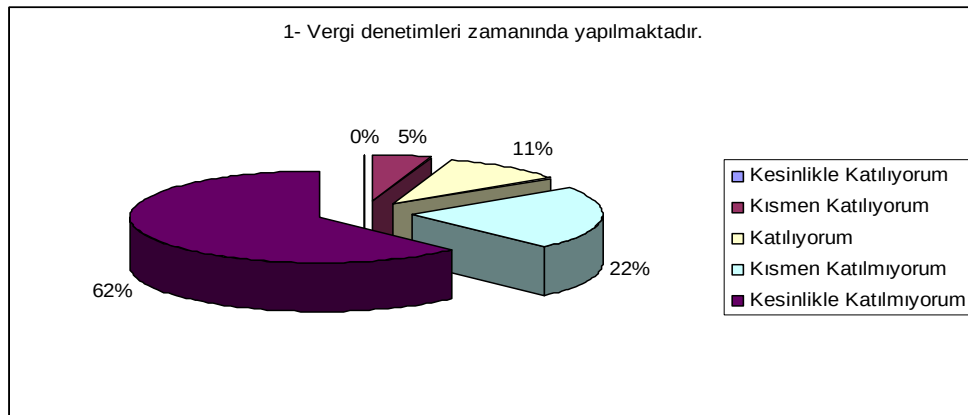
4.3.4.9. Mükelleflerin “Vergi Denetimleri” Doğrultusunda KDV’ye Karşı Tepkilerinin Analizi

Çalışmaya katılan mükellef yükümlülerin Vergi Denetimleri doğrultusunda KDV’ye karşı nasıl bir tepki içerisinde olduklarını anlamak üzere kendilerine vergi denetimlerinin zamanında, etkin ve adil olarak yapıldığı ve vergi denetimlerinin özellikle KDV için arttırılması gerektiği konularında fikir beyan etmeleri istenmiştir. Araştırma neticeleri aşağıda sunulmuştur.

4.3.4.9.1. Mükelleflerin “Vergi Denetimleri Zamanında, Etkin ve Adil Olarak Yapılmaktadır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.76., Grafik 4.77. ve Grafik 4.78.’de yükümlü mükelleflerin “Vergi denetimlerinin zamanında, etkin ve adil olarak yapıldığı” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.76: Vergi Denetimleri Zamanında Yapılmaktadır İfadesinin Analizi

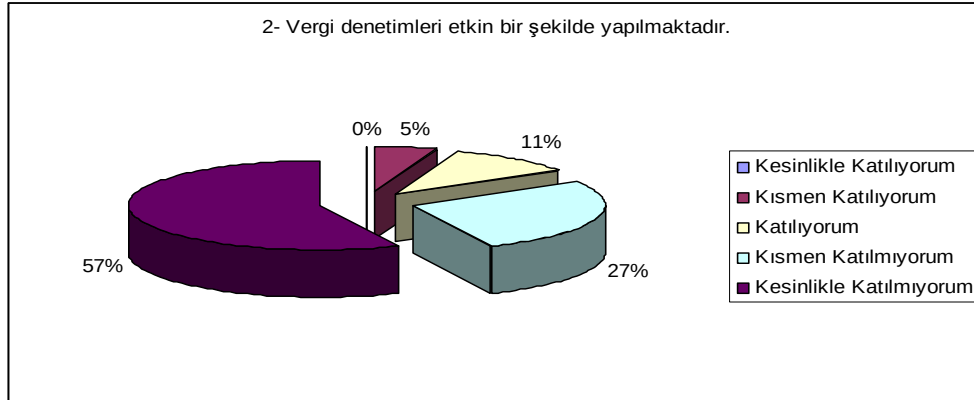


Grafik 4.76.’da sunulu halde görüldüğü üzere katılımcıların; Vergi denetimleri zamanında yapılmaktadır ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara

bakıldığında katılımcıların önemli bir kısmı yani %62'si vergi denetimlerinin kesinlikle zamanında yapılmadığını, %22'lik kısım ise bu ifadeye küçük bir oranda katılmadığını düşünmektedirler. Geriye kalan %11'lik kısım ise vergi denetimlerinin zamanında yapıldığını ve son olarak %5'lik kısım ise bu ifadeye kısmen katıldığını savunmaktadırlar.

Azınlıkta bulunan bazı iş kollarını bu kapsama dahil etmez isek araştırmaya katılan mükelleflerin büyük bir oranda vergi denetimlerinin zamanında yapılmadığını savunmaları aynı zamanda Devletin vergi uygulama politikalarını ve denetimlerini yeterli bulmamaları manasına da gelmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergilemede adaletin sağlanması yolunda uygulamanın yanı sıra uygulama öncesinde ve sonrasında denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması Devletin vergilemedeki birincil vazifelerinden biridir.

Grafik 4.77: Vergi Denetimleri Etkin Bir Şekilde Yapılmaktadır İfadesinin Analizi

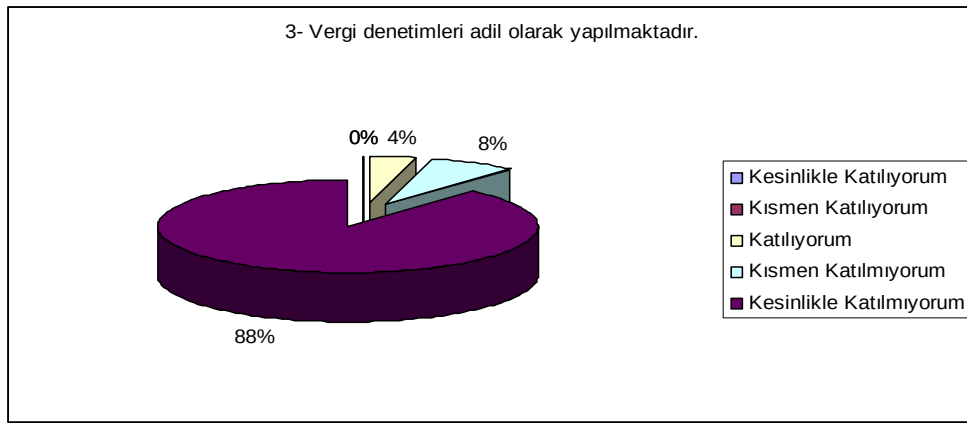


Grafik 4.77.'de katılımcıların; Vergi denetimleri etkin bir şekilde yapılmaktadır ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların önemli bir kısmı yani %57'si vergi denetimlerinin kesinlikle etkin bir şekilde yapılmadığını, %27'lik kısım ise bu ifadeye küçük bir oranda katılmadığını düşünmektedirler. Geriye kalan %11'lik kısım ise vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapıldığını ve son olarak %5'lik kısım ise büyük bir oranda vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılmadığını savunmaktadırlar.

Bu bilgiler ışığında söylenebilir ki araştırmaya katılan mükelleflerin büyük bir oranda vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılmadığını savunmaları aynı zamanda

Devletin vergi uygulama politikalarını ve denetimlerini yeterli bulmamaları manasına da gelmektedir. Denetimlerin etkin bir şekilde yapıldığını düşünen azınlıktaki kısım ise daha önce denetim geçirmiş firma yetkililerinin beyanından oluşmaktadır. Ayrıca bir kez daha vurgulamak gerekir ki vergilemede adaletin sağlanması yolunda uygulamanın yanı sıra uygulama öncesinde ve sonrasında denetimin etkin bir şekilde yapılması Devletin vergilemedeki birincil vazifelerinden biridir.

Grafik 4.78: Vergi Denetimleri Adil Olarak Yapılmaktadır İfadesinin Analizi



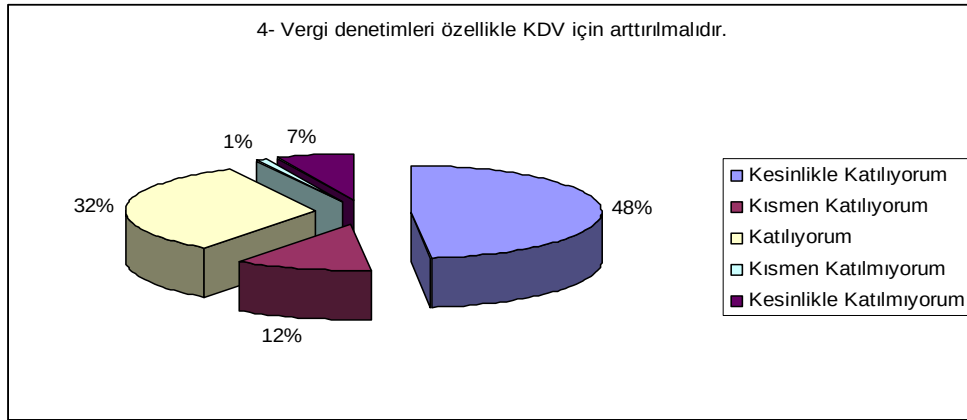
Grafik 4.78.'de gösterildiği üzere katılımcıların; Vergi denetimleri adil bir şekilde yapılmaktadır ifadesine verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların çok büyük bir kısmı yani %88'i vergi denetimlerinin kesinlikle adil bir şekilde yapılmadığını, %8'lik kısım ise bu ifadeye küçük bir oranda katılmadığını ama genel olarak katıldığını ifade etmişlerdir. Geriye kalan %4'lük kısım ise vergi denetimlerinin adil bir şekilde yapıldığını savunmaktadırlar.

Vergilendirmede adaletin önemli olduğu kadar vergi denetimlerinde de adaletin çok fazla önem teşkil etmesi araştırma neticesinde bir kez daha açığa çıkarılmıştır. Mükelleflerin vergi uygulayıcısı olan Devlete karşı bu denli negatif bir eğilim içinde bulunması bir kez daha vergi bilincinin tam olarak oturtulamamış olmasının ispatı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu imajı pozitifte çevirmek amacıyla Devlet sektör ve bölge farklılıklarını gözeterek aynı zamanda da toplumsal değer ve sınıfları doğru analiz ederek ve ekonomik göstergeleri de dikkate alarak vergilendirme sağlamalıdır.

4.3.4.9.2. Mükelleflerin “Vergi Denetimleri Özellikle KDV İçin Arttırılmalıdır” İfadesine Karşı Yaptıkları Tepkilerinin Analizi

Grafik 4.79.’da yükümlü mükelleflerin “Vergi denetimleri özellikle KDV için arttırılmalıdır” ifadesine karşı verdikleri tepkiler ve bu tepkilere yapılmış olan yorumlar gösterilmiştir. Araştırmaya katılan yükümlülerin rastgele seçilmesi neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır.

Grafik 4.79: Vergi Denetimleri Özellikle KDV İçin Arttırılmalıdır İfadesinin Analizi



Grafik 4.79.’da sunulduğu üzere katılımcıların; Vergi denetimleri özellikle KDV için arttırılmalıdır yargısına verdikleri sonuçlar gösterilmiştir. Sonuçlara bakıldığında katılımcıların %48’i bu ifadeye kesinlikle katılırken, %32’si de vergi denetimlerinin KDV için arttırılmasını savunmuşlardır. Bununla birlikte %12’lik kısım denetimlerin KDV üzerinde arttırılması konusuna ağırlıklı olarak katılmadıklarını ama kısmi bir oranda da katıldıklarını ifade etmişlerdir. Geriye kalan %1’lik kısım denetimlerin arttırılması noktasında çoğunluklu olarak katıldıklarını ama kısmen de olsa katılmadıklarını belirtmişler ve son olarak %7’lik kısım bu ifadeye göre KDV üzerine denetimlerin arttırılmaması konusunda kesin bir ifade de bulunmuşlardır.

Genel olarak bakıldığında KDV üzerine denetimlerin arttırılmasını isteyen mükelleflerin çoğunlukta olması katılımcı mükelleflerden yola çıkarak toplumun geneline yönelik olarak denetimin arttırılmasından yana tavır içinde bulunduğu kolaylıkla görülebilmektedir. Katılımcıların bu beklenti içinde bulunmaları yine araştırma sonuçlarına göre Devletin vergilendirme yetkisini adil ve etkin bir şekilde uygulamadığı fikriyle de özdeşleştirilebilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma neticesinde katılımcı tüketiciler ve mükellefler arasında KDV Kanununun gerekliliği büyük bir oranda tespit edilmiş olup, bu sonucunda aynı zamanda vergilemeye karşı tüketicilerin ve mükelleflerin olumlu bir algıya içinde bulundukları da söylenebilir. Katılımcılar arasında KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabilen yükümlüler çoğunlukta olmasına karşın hükümleri anlayamadıklarını belirten azınlığında dikkate alınması gereklidir. Ayrıca vergilemenin en önemli noktalarından birisinin de “vergiyi algıma” şekli olması da göz önünde bulundurulmalıdır. KDV’nin açık ve belirli bir vergi olduğu tüm yükümlülerin çoğunluğu tarafından savunulmuş olsa da KDV’nin açık ve belirli bir vergi olmadığını azınlıkta da olsa savunulmuştur.

KDV’de mahsup ve istisna sistemlerinin düzensiz olduğunu ve bu sebeple KDV’den kaçınma refleksinde bulunulduğunu büyük bir oranda ifade eden katılımcılara göre KDV uygulamasının bu önemli iki teknik boyutlarının ivedi bir şekilde düzeltilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Sonuç itibari ile mahsup sisteminin düzensizliği üzerine yapılan araştırma neticeleri de göz önünde bulundurularak açığa çıkan bu neticenin sağlıklı bir vergilendirmeye mani olduğunu düşünen mükellefler katılımcıların yarısından fazlasıdır. Vergilendirmede sürelerin önemli olduğu kadar bu süreleri belirleyen faktörlerinde aynı derecede önemli olduğu bir kez daha kendini göstermektedir. Ayrıca KDV hükümlerinin mükellef lehine yeniden düzenlenmesi gerekliliği savunulmuş bunun sağlanabilmesi içinde özellikle mahsup, istisna ve dönemler üzerinde yeni yapılandırmaların beklendiği de görülebilmektedir.

Araştırma sonuçları ışığında katılımcı mükelleflerden ortalama %85’i KDV’nin kârlılığı etkilediğini ve yine katılımcı mükelleflerin çoğunluğu KDV’yi maliyeti etkileyen çok önemli bir unsur olarak gördüğünü savunmuşlardır. Hangi sektörde olursa olsun mükellef nazarınca herhangi bir verginin kârlılıkla bu denli tersine bir ilişki kurulması vergi bilincinin tam olarak oturmamış olmasının ve aynı zamanda yine araştırma neticelerinden de kolayca gözlenebileceği gibi oranların çokluğuyla doğrudan ilişki içinde bulunmasının göstergesi olsa gerek. Bununla birlikte vergi ödemeyi vatandaşlık vazifesi ve sosyal sorumluluğu olarak gören kısmın da etkileri azda olsa görülebilmektedir.

Yine araştırma neticeleriyle sabitlenecek olan duruma göre beyannameler üzerinden alınan sabit vergilerin mükellefler lehine adil olmadığı da savunulmuştur. Aksini düşünen azınlıktaki kısım için ise araştırma neticelerinde tespit edileceği üzere sosyal sorumluluklarının ve mükellef olma bilincinin karşılığında bu yargıyı taşıdıkları söylenebilir.

KDV oranlarının birden fazla ve yüksek olması katılımcı tüketicilerin çoğu üzerinde olumsuz etki bırakarak onları vergiden kaçınma yollarına götürmektedir. Özellikle katılımcı tüketicilerin KDV oranlarının çokluğu ve yüksekliği karşısında alışverişlerinde daha az para ödemek ve aldıkları mal/hizmeti daha ucuza mal etmek için karşı taraftan yasal evrak düzenlenmesini istememektedirler. Bu durumun mükellef nazarınca karşılığında ise tüketicilerin daha az para ödemek ve aldıkları mal/hizmeti daha ucuza mal etmek için kendilerinden yasal evrak düzenlemesini istemediklerini ifade etmişlerdir. Bununla birlikte KDV oranlarının tekliğinin ya da çokluğunun vergiden kaçınmayı etkilemeyeceğini ve vergiden kaçınmanın yine araştırmalarımız sonucu edindiğimiz veriler ışığında daha çok vergileme psikolojisi ile ilgili olduğunu savunan kısımda azımsanamayacak kadar çoktur. Bu iki farklı yaklaşım arasındaki oransal farkın bu denli büyük oluşu kişisel manada vergi psikolojisi ile alakalı olmakla beraber aynı zamanda devletin vergileme stratejisi ile de çok fazla alakası olması ortadadır.

Araştırma sonuçlarında açığa çıkan diğer bir sonuç ise tüm yükümlülere göre hizmet sektöründe KDV kaçırmanın diğer sektörlerle göre hiçte kolay olmadığının savunulmuş olması. Bununla beraber verilere bakıldığında her 4 katılımcıdan neredeyse 2'sinin hizmet sektöründe KDV kaçırmanın kolay olacağını düşünmesi dikkate değer olmaktadır. Yine değerlendirme neticesinde denilebilir ki tüm katılımcıların yarısından fazlası KDV'de vergiden kaçınmanın Gelir Vergisine kıyasla çok yüksek olamayacağını savunmuşlardır. Bu savunmanın kaynağını da araştırmalarımızın büyük kısmını kapsayan ve daha çok kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilen kesim oluşturmaktadır. Katılımcılar ücret gelirinden alınan verginin ücret geliri ile gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden alınan verginin bu gelirler ile orantılarına bakıldığında ücret gelirinden alınan verginin çok daha fazla olduğunu savunmuşlardır. Ayrıca bu sonuç emek ve sermaye sektörlerinin vergi politika ve uygulamaları karşısındaki reflekslerinin de açığa çıkarılması adına dikkate değer bir neticedir.

Mükelleflerin KDV Kanununa vergilerinin tam ve adil bir şekilde belirlenmesi konusunda ciddi bir güven eksikliği içerisinde oldukları da araştırma sonuçlarından birini oluşturmaktadır. Dikkatli bakılırsa vergi denetimlerinin sağlıklı işlerlik üzerine oturtulamayışının sebebinin de bu sonucun oluşmasında önemli bir katkısının olduğu görülebilmektedir. Bununla birlikte vergi ödemeyi vatandaşlık vazifesi olarak gören önemli bir kısımda KDV Kanununun tüm yükümlülerin KDV borcunu tam ve adil bir şekilde tahsilini sağlayabileceği konusunda fikir birliği sağlamışlardır.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken aracı olarak belirlediği meslek mensuplarına karşı mükellefler vergilendirme noktasında ağırlıklı olarak pozitif bir eğilim içerisinde oldukları da ortadadır. Meslek Mensubu ve mükellefin vergilendirmede birbirinden bağımsız düşünülmemeyeceği araştırmaya katılan her 3 mükelleften 2'si tarafından savunulmuştur. Meslek Mensubu ve mükellef arasında bilgilerin üçüncü şahıslara ifşa edilmeme düsturu bu sonucun oluşmasında önemli olmuştur. Vergi ahlâkını da içinde barındıran bu sonuç iyimser manada değerlendirilmek istenir ise söylenebilir ki, Meslek Mensupları vergilendirme noktasında mükellefin beklentilerini ciddiye alarak yönlendirmede bulunmaktadır. Bununla birlikte ağırlıklı olarak vergi ödemenin sosyal sorumluluklarının ve vatandaşlık vazifelerinin gereği olduğunu düşünen mükellefler meslek mensuplarından aldıkları profesyonel hizmetler karşısında ve yine kanunun teknik boyutunda oluşan aksaklıklar dahilinde KDV yükünden kaçınma refleksine başvurmaktadırlar.

Tüm katılımcıların neredeyse yarısının KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde kesinlikle adil bulmamaları mükellefin vergiyi algıma düzeylerinin nedenli önemli olduğunun ispatı niteliğindedir. Bu yargıya kısmen katıldığını ifade edenlerin görüşüne göre; Devlet KDV uygulamasını mutlaka yapmalıdır ancak bunu yaparken sosyal ve ekonomik statüleri de mutlaka göz önünde bulundurmalıdır. Vergilemede sosyal adaleti ifade eden bu sonuç KDV uygulamasının öncelikleri arasında yer alınması gerektiğini bir kez daha vurgulamıştır.

Devletin kamusal mal ve hizmet üretmek için yerine getirmek zorunda olduğu vergileme uygulamalarından birisi olan KDV, neredeyse her 3 yükümlüden 2'sine göre geri dönüşümü adil olmayan bir uygulama olarak görülmektedir. Bölgesel, sektörel ve ekonomik etkilerinde ön plana çıktığı bu sonuç neticesinde Devletin vergiler karşısında

sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin araştırmaya katılan yükümlüler nazarınca tatmin görölmediği gerçeği de açığa çıkmaktadır. Ayrıca Devletin kamusal mal ve hizmet üretmek ve yatırım yapmak için yerine getirmek zorunda olduğu en önemli kaynaklarından olan vergilendirmenin hali hazırda tüketiciler nezdinde verimli kullanılmadığının savunulması dikkate değer bir sonuçtur. Bu sonucu açığa çıkaran faktörlerin başında vergi bilinci ve vergilendirmede geri dönüşüm konuları gelmektedir. Vergilemede adaletli olunmadığını ise tüketici yükümlüler nazarında ekonomik sınıf farklılıklarının, bölgesel ve demografik şartların göz önünde bulundurulmayışına bağlanmıştır.

Vergileme noktasında tüm yükümlülere göre akıllı mükelleflerin vergiden kaçınabileceklerini ortalama her 2 katılımcıdan 1'i savunmuştur. Bu oranın vergi bilinciyle yakından alakası olması ortadadır. Ayrıca verginin vatandaşlık vazifesi olduğunu savunan çoğunluğunda görüşüne göre ortalama her 2 katılımcıdan 1'i sosyal sorumluluklarının gereği vergiden kaçınmayı istememektedirler. Katılımcıların sosyal adaletsizlik sebebiyle mükelleflerin vergi kaçırma eğiliminde bulunmalarını düşünmeleri bir refleksin neticesidir. Ayrıca vergi ödemenin tüm yükümlüler nazarınca vatandaşlık vazifesi olarak algılanması beklenen bir durum olmakla beraber katılımcılardan yaklaşık her 4 kişiden 3'ünün bu doğrultuda beyanda bulunmaları vergileme açısından sosyal sorumluluğun tam olarak olmasa da büyük bir oranda oturduğunun göstergesidir.

Tüketici yükümlülerin vergilemenin sosyal hayata etkisini tam olarak bilmemelerinin yine vergi bilinci ile çok yakından alakası olduğu kesindir. Vergi ödemeyi sosyal sorumluluk olarak gören katılımcılarda bu sorumlulukları sebebiyle vergi ödediklerini, ödedikleri bu vergilerin belli başlı şeyler hariç genel olarak etkilerinin ne olduklarını bilmediklerini ifade etmişlerdir. Netice olarak vergi uygulayıcısı olan devletin, bu vazifesini vergi etkilerini tüm yükümlüler tarafından anlaşılabilir ve ölçülebilir olarak uygulaması gerçeği kendini göstermektedir.

Vergi denetimlerinin zamanında yapılmadığını savunan büyük bir yükümlü kesim ise bunu, Devletin vergi uygulama politikalarını ve denetimlerini yeterli bulmamalarına bağlamaktadırlar. Denetimlerin etkin bir şekilde yapıldığını düşünen azınlıktaki kısım ise daha önce denetim geçirmiş firma yetkililerinden duydukları ve

medyadan öğrendikleri ile bu beyanda bulunduklarını belirtmişlerdir. Vergilendirmede adaletin önemli olduğu kadar vergi denetimlerinde de adaletin çok fazla önem teşkil etmesi araştırma neticesinde bir kez daha açığa çıkarılmıştır. Bu sonuçla birlikte genel olarak bakıldığında KDV üzerine denetimlerin arttırılmasını isteyenlerin çoğunlukta olması katılımcı yükümlülerden yola çıkarak toplumun geneline yönelik olarak denetimin arttırılmasından yana tavır içinde bulunduğu kolaylıkla görülebilmektedir. Katılımcıların bu beklenti içinde bulunmaları yine araştırma sonuçlarına göre Devletin vergilendirme yetkisini adil ve etkin bir şekilde uygulamadığı fikriyle de özdeşleştirilebilir.

Vergilemede sosyal adaleti, ekonomik, sektörel, bölgesel ve demografik farklılıkları önemli derecede etkileyecek olan bu araştırma sonucu KDV uygulamasının tüm yükümlüler üzerinde adil bir şekilde uygulanabilir olmadığının ispatı niteliğindedir.

Öneriler

- Araştırma neticesinde KDV'nin açık ve belirli bir vergi olmadığı azınlıkta olsa bir kesim tarafından savunulmuştur. Bu azınlıkta profesyonel destek ile özellikle KDV mükellefi olarak bilinçlerinin arttırılması tüketici yönünden bir tatminkârlık, devlet yönünden ise daha çok tahsilât olacağı dikkate alınmalıdır.
- Katılımcı mükellef yükümlüler arasında KDV'deki mahsup ve istisna sisteminin yeniden düzenlenmesi gerekliliği çok büyük bir oranda kabul edilmiştir. Bu isteklerinin temelinde ağırlıklı olarak Türk Vergi Sisteminde yer alan Basit Usul uygulamasının kaldırılması olduğu belirtilmektedir. Bu ifadenin dikkate alınarak vergilemede adaletin sağlanması gerekmektedir.
- Devletin vergileme yaklaşımının vatandaşlar ve mükellefler üzerinde insancıl değerler üzerinde oturtulması ve bu değerler doğrultusunda ekonomik sınıfların beklentilerine cevap vermesi gerekliliği kendini göstermektedir.
- Demografik özelliklerin Ülkemiz vergi sisteminde çok fazla dikkate alınmayışının olumsuz etkileri görülmeli ve bunun üzerine iyimser ve olumlu politikalar uygulanmalıdır.
- KDV uygulamasının bel kemiği niteliğinde olan vesika düzenleme işleminin tüketicilere yıkılan bir sorumluluk olmaktan çıkartılıp birinci derecede

mükellefler üzerine konuşlandırılması gerektir. Bu bağlamda da vesika düzenlenmesi için mükellefler üzerine gerekli politikaların uygulanması şarttır.

- Tahakkuk etmiş verginin sosyal sorumluluk ve vatandaşlık vazifelerini de göz önünde bulundurarak ayrıca mükellefler arası dengeyi ve hakkaniyeti gözeterek tahsil edilmesi gerekliliği itibari ile Devletin üzerine düşen vazifesinin vergi uygulama aşaması, öncesi ve sonrasında denetimi sağlıklı bir şekilde yürütüp, tahsilât politikasını da bu bağlamda şekillendirmesidir.
- Mükellefin vergiyi ve vergilemeyi algılayış biçimlerini de göz önünde bulundurmak sağlıklı bir vergilendirme için faydalı olacaktır.
- Devletin bölgesel faktörleri ve ekonomik sınıfları göz önünde bulundurarak ve vergi bilincini daha fazla arttırarak vergi tahsilât düzeyini çok daha olumlu bir şekle çevirebileceği dikkate alınmalıdır.
- Vergilendirmede adaletli olunmayışının göze çarpan diğer önemli noktası ise kayıt dışının artması ve vergiden kaçınma olmaktadır. Bu sonucu toplumun geneline yaymak istersek vergi bilincinin ve sorumluluğunun oturmadığı bölgelerde aynı sonuçla karşılaşılacağı da aşîkârdır. Sosyal adaletin olmadığı bir yerde toplumun genelinde vergilemeden sağlıklı bir işlerlik beklemek doğru olmamakla beraber, bu adaletsizliğinde giderilmesi için vergilemeyi etkileyen tüm unsurların belli bir mantık ve adalet üzerine uygulanması sağlanmalıdır.
- Ayrıca belirtmek gerekir ki vergilemede adaletin sağlanması yolunda uygulamanın yanı sıra uygulama öncesinde ve sonrasında denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması Devletin birincil vazifesi haline gelmelidir.
- Toplumsal yapıyı ve değerleri daha fazla gözeterek vergi bilincinin arzu edilen noktaya getirilmesi adına devletin vergilendirme kalemlerini ve uygulayış şekillerini daha belirgin hale getirmesi gereklidir.
- Vergi uygulayıcısı olan devletin, bu vazifesini ve vergi etkilerini tüm yükümlüler tarafından anlaşılabilir ve ölçülebilir olarak uygulaması gerçeği de göz önünde bulundurulmalıdır.

EKLER

EK 1: TÜKETİCİLER İÇİN ANKET SORULARI

Bu anket formu bir yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Siz işletme yöneticileri ve vergi yükümlülerinin Katma Değer Vergisini (KDV) algılayış biçimleri ile bunun sonucunda oluşturdukları davranış tarz ve tutumlarınızın belirlenmesinde ve bu davranış biçimlerinin oluşmasında Türkiye vergi sisteminin ne tür bir rolünün olduğunun saptanması açısından önem arz etmektedir. Vereceğiniz yanıtlar, bu çalışmanın amacının gerçekleşmesine yardımcı olacaktır. Anket sonuçları hiçbir şekilde başka amaçla kullanılmayacak olup sonuçların güvenilir ve geçerli olabilmesi açısından hiçbir sorunun boş bırakılmaması gerekmektedir.

Katılımınız ve yardımınızdan dolayı teşekkür ederiz.

1. Yaşınız?

- | | |
|--------------------------------------|--------------------------------------|
| ☐ 20 Yaş Altı | ☐ 21 – 30 Yaş |
| ☐ 31 – 40 Yaş | ☐ 40 Yaş üstü |

2. Cinsiyetiniz Nedir?

- | | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| ☐ Kadın | ☐ Erkek |
|--------------------------------|--------------------------------|

3. Medeni durumunuz nedir?

- | | |
|-------------------------------|--------------------------------|
| ☐ Evli | ☐ Bekar |
|-------------------------------|--------------------------------|

4. Eğitim düzeyiniz nedir?

- | | |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| ☐ İlkokul | ☐ Ortaokul |
| ☐ Lise | ☐ Yüksekokul |
| ☐ Diğer..... | ☐ Üniversite |

5. Vergi gelişmelerini nereden takip ediyorsunuz?

- | | |
|--|-------------------------------------|
| ☐ İşletme personelinden | ☐ Basından |
| ☐ Dış bir uzmandan | ☐ Diğer..... |

Görüşleriniz:

.....

EK 2: TÜKETİCİLER İÇİN LİKERT ANKET SORULARI

N O	KONU	Soruları yanıtlamak için önce aşağıdaki soruları okuyunuz. Sonra, soruların hizasındaki seçeneklerden fikrinize en uygun yanıt aralığının yanına “X” işaretini koyunuz.	Kesinlikle Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
		SORU					
1	KDV Kanunu’nun Karmaşıklığı	1- KDV Kanunu gereklidir.					
		2- KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabiliyorum.					
		3- KDV açık ve belirli bir vergidir.					
2	Tüketicilerin KDV’ye Karşı Tutumları	1- KDV oranlarının birden fazla olması vergiden kaçınmayı gerektirir.					
		2- KDV oranlarının yüksek olması vergiden kaçınmayı gerektirir.					
		3- KDV ödememek için alışverişlerimde satıcıdan fiş, fatura vs. düzenlemesini istememekteyim.					
		4- Mal alımlarımda KDV benim için önemli bir maliyettir.					
3	Yatay Ve Dikey Adalet	1- Hizmet sektöründe KDV kaçırma daha kolaydır.					
		2- KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınma daha yüksektir.					
		3- KDV’de Gelir Vergisine kıyasla vergiden kaçınma daha kolaydır.					
		4- Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine kıyasla daha fazla vergi öderler.					
4	Devlete Karşı Tutum	1- Devlet KDV uygulamasını tüketiciler üzerinde hakkaniyetli olarak uygular.					
		2- Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri adaletli bir şekilde harcar.					
		3- Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri akılcı bir şekilde harcar.					
		4- Devlet vergilendirme yetkisini verimli olarak kullanır.					
		5- Devlet vergilendirmede her zaman adil davranır.					
5	Sosyal Normlar	1- Akıllı tüketicilerin vergi yükünden kaçınabileceği yaygın bir görüştür.					
		2- Tüketicileri vergi kaçırmaya yönlendiren vergilemedeki sosyal adaletsizliktir.					
		3- Tüketiciler vergilemeyi vatandaşlık görevi olarak görürler.					
		4- Vergilemenin sosyal hayata etkisini yeterince biliyorum.					
6	Vergi Denetimi	1- Vergi denetimleri zamanında yapılmaktadır.					
		2- Vergi denetimleri etkin bir şekilde yapılmaktadır.					
		3- Vergi denetimleri adil olarak yapılmaktadır.					
		4- Vergi denetimleri özellikle KDV için artırılmalıdır.					

EK 3: MÜKELLEFLER İÇİN ANKET SORULARI

Bu anket formu bir yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Siz işletme yöneticileri ve vergi yükümlülerinin Katma Değer Vergisini (KDV) algılayış biçimleri ile bunun sonucunda oluşturdukları davranış tarz ve tutumlarınızın belirlenmesinde ve bu davranış biçimlerinin oluşmasında Türkiye vergi sisteminin ne tür bir rolünün olduğunun saptanması açısından önem arz etmektedir. Vereceğiniz yanıtlar, bu çalışmanın amacının gerçekleşmesine yardımcı olacaktır. Anket sonuçları hiçbir şekilde başka amaçla kullanılmayacak olup sonuçların güvenilir ve geçerli olabilmesi açısından hiçbir sorunun boş bırakılmaması gerekmektedir.

Katılımınız ve yardımınızdan dolayı teşekkür ederiz.

5. Yaşınız?

- | | |
|--------------------------------------|--------------------------------------|
| ☐ 20 Yaş Altı | ☐ 21 – 30 Yaş |
| ☐ 31 – 40 Yaş | ☐ 40 Yaş üstü |

6. Cinsiyetiniz Nedir?

- | | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| ☐ Kadın | ☐ Erkek |
|--------------------------------|--------------------------------|

7. Medeni durumunuz nedir?

- | | |
|-------------------------------|--------------------------------|
| ☐ Evli | ☐ Bekar |
|-------------------------------|--------------------------------|

8. Eğitim düzeyiniz nedir?

- | | |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| ☐ İlkokul | ☐ Ortaokul |
| ☐ Lise | ☐ Yüksekokul |
| ☐ Diğer..... | ☐ Üniversite |

9. İşletmeniz hangi sektör ve iş kolunda yer almaktadır?

- Sektör ☐ Hizmet ☐ Ticaret
İşkolu (yapılan iş) :.....

10. İşletmenizin hukuki yapısı nedir?

- | | |
|--|--|
| ☐ Anonim Şirket | ☐ Limited Şirket |
| ☐ Kolektif Şirket | ☐ Komandit Şirket |
| ☐ Şahıs İşletmesi | ☐ Diğer..... |

11. İşletmedeki pozisyonunuz nedir?

- | | |
|--|---|
| ☐ İşletme Sahibi | ☐ Genel Müdür |
| ☐ Muhasebe Müdürü | ☐ Md. Yardımcısı |
| ☐ Müdür | ☐ Diğer..... |

12. İşletmedeki görev süreniz ne kadardır?

- ☐ 1 Yıdan az ☐ 1 – 3 Yıl
☐ 4 – 7 Yıl ☐ 7 Yıdan fazla

13. İşletmenizde vergi işleri uzmanı var mıdır? Varsa unvanı nedir?

- ☐ Evet ☐ Hayır
 Unvanı.....

10. Vergi gelişmelerini nereden takip ediyorsunuz?

- ☐ İşletme personelinden ☐ Basından
☐ Dış bir uzmandan ☐ Diğer.....

11. Daha önce vergi denetimi geçirdiniz mi?

- ☐ Evet ☐ Hayır

Görüşleriniz:

.....

EK 4: MÜKELLEFLAR İÇİN LİKERT ANKET SORULARI

NO	KONU	Soruları yanıtlamak için önce aşağıdaki soruları okuyunuz. Sonra, soruların hizasındaki seçeneklerden fikrinize en uygun yanıt aralığının yanına “X” işaretini koyunuz.	Kesinlikle Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
		SORU					
1	KDV Kanunu’nun Karmaşıklığı	1- KDV Kanunu gereklidir.					
		2- KDV hükümlerini kolaylıkla anlayabiliyorum.					
		3- KDV açık ve belirli bir vergidir.					
2	Mükelleflerin KDV’ye Karşı Tutumları	1- KDV’deki mahsup sistemi yeniden düzenlenmelidir.					
		2- KDV’deki istisna sistemi yeniden düzenlenmelidir.					
		3- KDV’deki hükümler mükellef lehine yeniden düzenlenmelidir.					
		4- KDV kârlılığı etkileyen en önemli faktörlerden biridir.					
		5- KDV maliyeti etkileyen en önemli faktörlerden biridir.					
3	KDV Uygulama ve Yükümlülük Ahlâkı	1- Tahakkuk eden KDV tutarını zamanında ödemek her mükellefin görevidir.					
		2- KDV oranlarının birden fazla olması vergiden kaçınmayı gerektirir.					
		3- KDV oranlarının yüksek olması vergiden kaçınmayı gerektirir.					
		4- KDV yükü son tüketicide kaldığından tüketiciler alışverişlerinde fiş, fatura vs. istememektedirler.					
		5- KDV’deki mahsup sisteminin düzensizliği vergiden kaçınmayı gerektirir.					
		6- KDV’deki istisna sisteminin düzensizliği vergiden kaçınmayı gerektirir.					
4	Yatay Ve Dikey Adalet	1- Hizmet sektöründe KDV kaçırma daha kolaydır.					
		2- KDV’de Gelir ve Kurumlar Vergilerine kıyasla vergiden kaçınma daha yüksektir.					
		3- KDV Kanunu tüm yükümlülerin KDV borcunu tam ve adil bir şekilde belirlenmesini sağlar.					
		4- KDV Kanunu tüm yükümlülerin KDV borcunu tam ve adil bir şekilde ödenmesini sağlar.					
		5- Ücretliler Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine kıyasla daha fazla vergi öderler.					
5	Meslek Mensupları	1- Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV uygulaması konusunda tam ve kesin bilgi verirler.					
		2- Muhasebeci ve Mali Müşavirler KDV yükünün azaltılması konusunda mükellefe yardımda bulunurlar.					
		3- Ne zaman bir Muhasebeci ve/veya Mali Müşavire danışsam KDV’den kaçınmak için iyi bir fikir alırım.					
6	Beyan Ve Ödeme Süreleri	1- KDV beyan süresinin çoğunlukla 1 (bir) ay olması uygundur.					
		2- KDV beyan süresinin çoğunlukla 1 (bir) ay olması mahsup sitemine göre adil değildir.					
		3- Tahakkuk eden KDV tutarının tek seferde ödenmesi mükellefi zorlamaktadır.					
		4- Hemen hemen tüm beyannamelerden alınan sabit vergiler mükellef lehine adil değildir.					

7	Devlete Karşı Tutum	1- Devlet KDV uygulamasını tüm mükellefler üzerinde hakkaniyetli olarak uygular.					
		2- Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri adaletli bir şekilde harcar.					
		3- Devlet KDV çerçevesinde topladığı gelirleri akılcı bir şekilde harcar.					
		4- Devlet vergilendirme yetkisini verimli olarak kullanır.					
		5- Devlet vergilendirmede her zaman adil davranır.					
8	Sosyal Normlar	1- Akıllı mükelleflerin vergi borcunu ödemededen kaçınabileceği yaygın bir görüştür.					
		2- KDV oran ve uygulaması KOBİ'ler ile Büyük İşletmeler arasında dengeli olacak şekilde düzenlenmeli.					
		3- Mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendiren vergilemedeki sosyal adaletsizliktir.					
		4- Mükellefler vergilemeyi vatandaşlık görevi olarak görürler.					
9	Vergi Denetimi	1- Vergi denetimleri zamanında yapılmaktadır.					
		2- Vergi denetimleri etkin bir şekilde yapılmaktadır.					
		3- Vergi denetimleri adil olarak yapılmaktadır.					
		4- Vergi denetimleri özellikle KDV için artırılmalıdır.					

KAYNAKÇA

- AKBAY, Mehmet, (1995), **Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları**, Maliye H.U.V. Yayınları, No:3, Ankara.
- AKBULUT, A. Rıza, (2003), “Tax Compliance (Vergiye Gönüllü Uyum)”, **Vergi Dünyası**, S:266, s.89-97, Ekim.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, (1980), **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, (1996), **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitapevi, İstanbul.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, (2003), **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 4.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- AKSOY, Şerafettin, (1998), **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- AKTAN, C. Can ve Hilmi, ÇOBAN, (2006), **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, (Ed: Aktan, C. Can, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural), Seçkin Yayınevi, Ankara.
- AKTAN, C. Can, (2006), “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlâkı”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- AKTAN, C. Can, D., DİLEYİCİ, Ö., SARAÇ, (2003), **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- AKTAN, C. Can, H., TUTAR, (2006), “Organizasyonda Kurallar ve Kurumlar: Kurum Kültürü”, **Kurumsal Kültür**, SPK Yayını, Ankara.
- ALM, James, Beterly JAKSON and Michael MCKEE, (1992), **Estimating the Determinant of Taxpayer Compliance With Experimental Data**, National Tax Journal, Sayı XLV, No 1, pp. 107-114, Mart.
- ANDIÇ, Fuat M. ve Süphan, ANDIÇ, (1998), **Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme**, (Çev: Funda Başaran), Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, s.53-65, İstanbul.
- ANDREONİ, James, Brian, ERARD and Jonathan FEINSTEIN, (1998), **Tax Compliance**, Journal of Economic Literature, Sayı XXXVI, Haziran.

- ARIKAN, Zeynep, Hatice, YURTSEVER, (2004), “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları 1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan, S.60.
- BALCI, B., (1997), “Avrupa Topluluğu KDV Mevzuatında Vergi Mükellefi”, **Vergi Dünyası**, S. 186, ss. 45- 46.
- BALDRY, C. J., (1987), “Income Tax Evasion and the Tax Schedule: Some Experimental Results”, **Public Finance**, V: 42, pp.355-384.
- BATIRAY, Jale, (2006), **Türk Vergi Sisteminde KDV ve ÖTV’nin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu**, İstanbul.
- BATIREL, Ömer Faruk, (1973), “Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi”, **İstanbul İTİA Dergisi**, S:1, ss.39–46, İstanbul.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin, N. Tolga, SARUÇ ve İsa, SAĞBAŞ, (2004), “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10–14 Mayıs, ss.204–254, Antalya.
- BENLİKOL, S., H., MÜFTÜOĞLU, (2000), “Katma Değer Vergisinde Hizmetin Verildiği Yer-I”, **Vergi Dünyası**, S. 230, Ekim, s.27.
- BERKSOY, Turgay ve İbrahim DEMİR, (2004), “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10–14 Mayıs, ss.513–532, Antalya.
- BERKSOY, Turgay, (1984), **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, Marmara Üniversitesi Yay., No: 411, İİBF Yayınları, No: 362, İstanbul.
- BİÇER, Hüsamettin, “Vergi Sistemi ve Denetim”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 41, ss. 15-17
- BİLGİSEVEN, Amiran Kurktan, (1984), **Maliye Sosyolojisi**, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- BİLİCİ, Nurettin, (1997), **Türkiye’nin Vergi Yüğü Düşük müdür?**, Asomedia, Aralık, ss. 43–55.

- BİLİCİ, Nurettin, (2004), “Vergi Cennetleri ile Mücadele, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10–14 Mayıs, ss.601–620, Antalya.
- BİLİCİ, Nurettin, (2004), **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)**, Seçkin Yayınları, Ankara.
- BİLİCİ, Nurettin, (2005), **Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri**, 2.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- BİLLUR, YALTI, Soydan, (2002), “Avrupa Birliği’ nin Geleceği Tartışması Ekseninde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak, İşte Bütün Mesele Bu”, **XVII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum**, Türmob Yayınları, No: 185, s. 119.
- BLUMENTHAL, Marsha and Joel, SLEMROD, (1992), “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform”, **National Tax Journal**, Sayı XLV, No 2, ss. 185-201, Haziran.
- BOZDOĞANOĞLU, Burçin, (2007), **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Motorlu Taşıtlar ve Akaryakıt Üzerinden Alınan KDV ve ÖTV’nin Analizi**, Ankara.
- BRAND, Phill, Compliance, (2000), **A. 21st Century Approach**, National Tax Journal,
- BÜLBÜL, Duran, (2003), “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri 1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 31, s.209, Kasım.
- CLOTFELTER, C. T., (1983), “Tax Evasion and Tax Rate: An Analysis of Individual Returns”, **Review of Economics and Statistics**, Vol:65, pp.363-373.
- CNOSSEN, S., (1998), “Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, **International Tax and Finance**, July, Vol.5, No.3.
- ÇELİK, Binnur, (2002), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, No:627, İstanbul.
- ÇİÇEK, Halit, Mehmet, KARAKAŞ ve Abdunnur YILDIZ, (2008), **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, Ankara.

- DEAN, P., T. KEENAN ve F. KENNEY, (1980), "Taxpayers Attitudes to Income Tax Evasion: An Empirical Survey", **British Tax Review**, V:1, pp.28- 44.
- DEMİR, İhsan Cemil, (1999), "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması)" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Afyon.
- DEMİRCAN, E. Siverekli, (2004), "Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi", Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10–14 Mayıs, ss.533–572, Antalya.
- DİNLER, Birol, (2002), **Ceza Hukukunda Af**, Ankara.
- DOĞAN, Hasan Zafer, (1987), **İnsan Davranışları ve İnsan İlişkileri**, Uğur Ofset Matbaacılık, İzmir.
- DÖNMEZ, Recai, (1992), **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Ü. Yayın No: 557, Eskişehir.
- DPT, (2001), "Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001–2005)", **Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayınları, Ankara.
- DUBİN, Jeffrey A. And Louis L. WILDE, (1988), "An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance", **National Tax Journal**, Sayı XLI, No 1, pp. 61-73.
- DUBİN, Jeffrey A. and Michael J. GRAETZ, (1990), "The Effect of Audit Rates on The Federal Individual Income Tax, 1977-1986", **National Tax Journal**, Sayı XLIII, No 4, pp. 395-409.
- DUE, John, F., (1967), **Maliye**, (Çev: Sevim Görgün ve İzzettin Önder), Üçüncü Baskı, İ.Ü. Yayın No:1241, İktisat Fakültesi Yayın No:206, Maliye Enstitüsü Yayın No:27, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- EĞİLMEZ, M., (1983), **Katma Değer Vergisi (Teori - Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1982/248, Gazi Üniversitesi Basın – Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara.
- EKER, Cemali, (2006), **Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**, Bursa.

- ERARD, B. and J.S. FEINSTEIN, (1994), **The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance**, Public Finance, 49, (Supplement).
- ERDEM, Metin, Doğan, ŞENYÜZ ve İsmail, TATLIOĞLU, (2006), **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, 4. Baskı, Bursa.
- ERGİNAY, Akif, (1987), **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi, Ankara.
- ESEN, Ahmet, (1997), “Yasa ile Vergi Kaçakçılığı Olur mu Sizce? Ülkemizde Bal Gibi Oluyor İşte!”, **Maliye Postası Dergisi**, Y. 18, Sayı 407, ss. 5-8.
- FANTORİNİ S., H. UZELTÜRK, (2001), **Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumu**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul.
- FUKUYAMA, F., (1995), **Trust, The Social Virtues and the Creation of Prosperity**, New York: Free Press.
- FUKUYAMA, F., (1999), **Social Capital and Civil Society**, IMF Conference on Second Generation Reforms, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/1999/reforms/fukuyama.htm#V>, (22.11.2010).
- GEMMELL, Norman, Oliver MORRISSEY, Abuzer PINAR, (2003), “Tax Perceptions and the Demand for Public Expenditure: Evidence from U.K. Micro-Data”, **European Journal of Political Economy**, V:19, pp.793–816.
- GERÇEK, Adnan ve Mehmet YÜCE, (1998), **Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, Bursa.
- GOLDSCHIED, R., (1981), “Kamu Maliyesi Sorunlarına Sosyolojik Bir Yaklaşım”, (Çev: Burhan Erdem), **Eskişehir İ.İ.B.F.Dergisi**, Cilt: XVII, Sayı: 2, Haziran ss.363–378.

- GOODE, Richard, (1980), **Limits of Taxation**, (Çev: Ömer Faruk Batırel), Ord. Prof. Dr. Nihat S. Sayar'a Armağan, **Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler**, İTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No:2, ss.250–272, İstanbul.
- GOODE, Richard, (1981), **Some Economic Aspects of Tax Administration**, IMF tat Papers, C:28, No:2, June.
- GOODE, Richard, (1984), **Government Finance in Developing Countries, Studies of Government Finance**, The Brookings Institution, D.C., Washington.
- GÖKBEL, Doğan, **Vergi Affı**, dogangokbel@eso-es.net, (12.11.2010).
- GRASSO, Lawrence P. STEVEN, E. KAPLAN, (1998), “An Examination of Ethical Standarts for Tax Issues”, **Journal of Accounting Education**, Vol:16, No:1, pp.85-100.
- GÜLMEN, Yüksel, (1979), **Türk Seçmen Davranışları (1960–1970)**, İ.Ü. İ.F. Yayın No:430, İstanbul.
- GÜMÜŞAY, Serdar, (2005), Türkiye - AB Çerçeve Anlaşması Uyarınca AB Tarafından veya Türkiye – AB Tarafından Ortaklaşa Finanse Edilen Projeler, Faaliyetler ve Eylemler Kapsamındaki Mal ve Hizmet Teslimleri, İşler ve İşlemlerde Vergi İstisnalarının Uygulaması – I, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 208, Yıl:20, s. 96.
- HEPER F., A. AK, (2003), “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Oransal ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sistemi ile Karşılaştırılması-II”, **Yaklaşım**, S.124, Nisan, ss. 29-31.
- HEPER, Fethi, (1992), **Vergi Uygulamaları**, Anadolu Üni. Yayın No: 124, Eskişehir.
- http://www.izmirvdb.gov.tr/down_files/istatistik/2010/Ocak2010.pdf (10.09.2010).
- <http://www.tuik.gov.tr> (30.11.2010).
- HULL, B. B., (2000), “Religion Stil Matters”, **Journal of Economics**, vol. 26, pp. 35-48.

- HYUN, J. K., (2005), “Tax Compliances in Korea and Japan: Why are They Different?”, **Seminar Held by Policy Research Institute**, Ministry of Finance, s. 2, Japan.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, (1995), **Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları**, 2. Baskı, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, KV 129, Nisan.
- KAĞITÇIBAŞI, Çiğdem, (2004), **İnsan ve İnsanlar, Psikolojiye Giriş**, Gözden Geçirilmiş Onuncu Baskı, Evrim Basım-Yayım-Dağıtım, İstanbul.
- KALENDEROĞLU, Mahmut, (2002), **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- KARABACAK, H., (2006), “Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı ile Mevzuatımızın Karşılaştırılması-I”, **Vergi Dünyası**, S. 296, Nisan, ss. 196-197-198.
- KARABACAK, H., (2006), “Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı ile Mevzuatımızın Karşılaştırılması-II”, **Vergi Dünyası**, S. 297, Mayıs, s. 115.
- KARABACAK, H., (2006), **KDV Genel Tebliği 9/8, KDVK Genel Tebliği 50** Nisan, s. 194.
- KARABACAK, H., (2006), **KDVK. Genel Tebliği 1**, Nisan, s.193.
- KARAKAŞ, Eser ve Elif, SONSUZOĞLU, (2000), “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: “Anayasal Mali Düzen”**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, No:12, ss. 215–248, İstanbul.
- KARAKOÇ, Yusuf, (1995), **Sosyal Maliye**, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No:61, İzmir.
- KAYNAK, T., (1995), **Organizasyonel Davranış ve Yönlendirilmesi**, Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- KELEŞ, Yusuf, (2002), “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs, s. 76.

- KIZILOT, Ş., (1998), **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KİRCHLER, Erich, Boris MACIEJOVSKY and Friedrich SCHNEIDER, (2003), “Everyday Representation of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter”, **Journal of Economic Psychology**, V:24, pp.535–553.
- KOÇAK, H., (2006), “Hizmet İhracının Katma Değer Vergisi Karsısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, S. 304, Aralık, ss.21-32.
- KORKMAZ, Esfender, (2003), **İktisadi Gelişme ve Mali Sistem**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.
- LAUFENBURGER, Henry, (1967), **Maliye’nin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi** (Çev: İ. Hakkı Ülkmen), Maliye Enstitüsü Yayınları, No:25, Sevinç Matbaası, Ankara.
- LEWIS, Alan, (1982), **The Psychology of Taxation**, Martin Robertson Co. Ltd., Oxford.
- MAVRAL, Ülker, (2003), **Kara Para: Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- MC, GEE Robert W., (1997), “The Ethics of Tax Evasion and Trade Protectionism from an Islamic Perspective”, **Commentaries on Law & Public Policy**, V. 1, pp.250–262.
- MURRAY, Matthew N., (1995), **Sales Tax Compliance and Audit Selection**, National Tax Journal, Sayı XLVIII, No, 4, Aralık.
- MUTER, Naci vd., (1993), **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması**, Manisa.
- MUTLU, Ayşegül, (1996), “Türkiye’de Liberalizasyon Sürecinde Özel Kesimin Vergi Yükü”, **XI. Türkiye Maliye Sempozyumu**, ss.45–66, Gazi Magosa, KKTC.
- NERRE, B., (2001), **The Role of Tax Culture in Transformation Processes: The Case of Russia**, ASPE Workingpaper Series, No: 3.

- OECD, Centre For Tax Policy and Administration, (2006), “Tax Administration in OECD and Selected Non - OECD Countries: Comparative Information Series”, **Prepared By Forum on Tax Administration**, October, p.63.
- OKTAYER, Nagihan, (2002), “Avrupa Birliği’ne Muhtemel Bir Tam Üyelik Durumunda Türkiye’nin Birlik Bütçesine Mutlak Katkısına İlişkin Bir Değerlendirme”, **XVII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum**, Türem Yayınları, No: 185, ss. 258-259.
- ORVİSKA, Marta ve John, HUDSON, (2002), “Tax Evasion, Civic Duty and the Law Abiding Citizen”, **European Journal of Political Economy**, Vol. 19, pp. 83–102.
- ÖNCEL, Türkan, (2001), “Vergilendirme Sınırının Makroekonomik Değişkenleri”, Prof. Dr. Arif Nemli’ye Armağan, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuz Dokuzuncu Seri, No:84, ss. 17–28, İstanbul.
- ÖNDER, İzzettin, (1992), “Vergiye Psikolojik Direniş”, **Görüş**, Mayıs, ss.50–52.
- ÖNDER, İzzettin, (1993), “İktisat Psikolojisi”, Prof. Dr. Memduh Yaşa’ya Armağan, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuz dördüncü Seri, No:76, ss.178–187, İstanbul.
- ÖZBALCI, Y., (2001), **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- ÖZDEMİR, O., (2008), **Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı ile Uyumlaştırılması**, Isparta.
- ÖZGÜRÇİLİNGİR, A. İ., (2001), “Uluslararası Maçlarda Yabancı Reklam Ajanslarına Açık Hava Reklam Panolarının Kiralanması Hizmetinin KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, S. 241, Eylül, s.139.
- PALDAM, M., (2000), “Social Capital: One or Many? Definition and Measurement”, **Journal of Economic Surveys**, Vol. 14, pp. 629-653.
- PORCANO, Thomas, (1988), “Corrolates of Tax Evasion”, **Journal of Economic Psychology**, Vol:9, No:1, March, pp.47-67.

- RECKERS, Philip M. J., DEBRA L. SANDERS and Stephen J. ROARK, (1994), “The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance”, **National Tax Journal**, Vol. 47, No. 4, December, pp.825-836.
- REYNAUD, Pierre Louis, (1955), **Vergi Konusunda Mükellefin Ruh Hali**, (Çev: Celal Erçoklu), Maliye Tetkik Kurulu Matbaası, Ankara.
- REYNAUD, Pierre Louis, (1966), “İktisadi Psikoloji ve Maliye”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, On İkinci Seri, No:26, İstanbul.
- SABAN, Nihal, (2002), **Vergi Hukuku**, DER Yayınevi, İstanbul.
- SARAÇOĞLU, Fatih, Haydar EJER, (2005), **Katma Değer Vergisi’nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Verilendirme ve İhracat İstisnası**, http://www.iibf.deu.edu.tr/dergi/2002_1_4.pdf, s. 61., (24.12.2010).
- SAVAŞ, Vural, (1989), **Anayasal İktisat**, Beta Yayınları, İstanbul.
- SCHMÖLDERS, Günter, (1976), **Genel Vergi Teorisi**, (Çev: Salih Turhan), Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- SCHOLZ J. T. ve Lubell M., (1998), **Trust and Taxpaying: Testing the Heuristic Approach to Collective Action**, American Journal of Political Science, V. 42(2), p. 398–417.
- SCHOLZ, John Karl, (1994), “The Earned Income Tax Credit: Participation, Compliance, and Antipoverty Effectiveness”, **National Tax Journal**, Sayı XLVII, No. 1, Mart, ss. 63-82.
- SEYİDOĞLU, Halil, (1992), **Ekonomik Terimler, Ansiklopedik Sözlük**, Güzem Yayınları, Ankara.
- SEZGİN, Selami ve Hilmi ÇOBAN, (2004), “Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10–14 Mayıs, ss.776–792, Antalya.
- SLEMROD, J., (1985), “An Empirical Test for Tax Evasion”, **Review of Economics and Statistics**, V. 67, pp. 232–238.

- SOFUOĞLU, Ahmet, (1997), Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları, **Vergi Dünyası**, S:191, Temmuz, ss. 132–142.
- SOYDAN, Billur Yaltı, (2001), “Avrupa Birliğine Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat”, **Vergi Sorunları Dergisi**, s: 154 Temmuz.
- STİGLİTZ, Joseph E., (1994), **Economics of the Public Sector**, (Çev: Ö. Faruk Batirel), New York, W.N.Vorton Company Inc.
- SUADIYE, Gülhan, Cemal YÜKSELEN, (2001), “Mükelleflerin ve Muhasebecilerin Birbirlerinden Beklentileri: Hatay İlinde Bir Araştırma”, **Mali Çözüm**, (Yıl 11, Sayı 56, Temmuz Ağustos-Eylül, İstanbul SMMMO Yayın Organı), ss. 15-26.
- SUER, M. Z., (1997), **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**, C. I, ss. 393-395.
- ŞENYÜZ, Doğan, (1995), **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa.
- TANZİ, Vito and Shome PARTHASARATHI, (1993), “Primer on Tax Evasion”, **IMF Staff Papers**, Vol. 40, No. 4, December, pp. 807–828.
- TANZİ, Vito, (1991), **Public Finance in Developing Countries**, Edward Elgar Publishing Ltd., Vermont.
- TORGLER, B., (2003), **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**, (PhD Dissertation), Universitat Basel, Basel.
- TOSUNER, M., Z., ARIKAN, A. B., YERELİ, (1998), **Türk Vergi Sistemi**, İzmir.
- TULLOCK, Gordon, (1995), “Public Choice, The New Palgrave Dictionary of Economics,” (Çev: Coşkun Can Aktan), **Maliye Yazıları**, S:46, Ocak - Mart, ss.96–103.
- TUNÇER, Mehmet, (2003), “Vergi Ahlakı - Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, S:181, Ekim, ss.92–114.
- TURHAN, Salih, (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- UÇAK, Cemalettin, (1997), “Vergilendirme Psikolojisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, ‘Sayı 189, Mayıs, ss. 13-37.

- USER, İnci, (1992 a), “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, Basılmamış Doktora Tezi, **Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- USER, İnci, (1992 b), “Vergi Psikolojisi ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı. 1-2, ss. 63-78.
- ÜNSAL, Şamil, (1987), “Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- VİHANTO, Martti, (2003), “Tax Evasion and the Psychology of the Social Contract”, **Journal of Socio-Economics**, No:257, pp.111–125.
- VURAL, M., (2000), “Katma Değer Vergisinde Hizmetin Verildiği Yer-I”, **Vergi Dünyası**, S. 230, Ekim s. 24.
- WENZEL, Michael, (2004), “An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance”, **Journal of Economic Psychology**, V. 25, pp.213–228.
- YALÇIN, Hasan ve Arif BAŞER, (1996), “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistem Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 173, Ocak, s.104.
- YARAŞLI, Genç Osman, (1993), “Vergi Sistemimiz Yatay Eşitlik Prensibine Uygun mu?”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Sayı: 3-4, ss.47-54.
- YENİÇERİ, Harun, (2004), “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, **9. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs, ss.908-927, Antalya.
- YILMAZ, Gülay Akgül, (2004), “Kayıt dışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs, ss.15-50.
- YUMUŞAK, İbrahim, (2004), “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 272, Nisan, s. 45.
- YÜCE, Mehmet ve Adnan GERÇEK, (1988), “Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler İle İlgili Ampirik Bir Çalışma”, **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart, ss. 20-31.

DİZİN

D

Devlet, xii, xvi, xx, xxi, xxv, 52, 78, 97,
104, 133, 154, 155, 156, 157, 158,
159, 160, 168, 217, 218, 219, 220,
221, 222, 230, 235, 242, 247

K

Kaçınma, xi, xv, xx, xxiii, 150, 151,
202, 203
Kaçırma, xi, xv, xx, xxiii, 149, 201, 202
Kayıt dışı, 259
KDV, i, ii, iii, iv, v, vii, viii, ix, x, xi,
xii, xiii, xiv, xv, xvi, xvii, xviii, xix,
xx, xxi, xxii, xxiii, xxiv, xxv, xxvi,
xxvii, 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12,
13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24,
25, 26, 27, 28, 29, 30, 33, 34, 35, 37,
38, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 48, 49,
50, 51, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60,
61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70,
73, 74, 79, 80, 81, 83, 84, 85, 86, 88,
89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98,
99, 100, 102, 103, 104, 105, 107,
112, 116, 118, 119, 120, 121, 122,
123, 124, 125, 126, 128, 129, 130,
131, 132, 133, 134, 135, 140, 141,
142, 143, 144, 145, 146, 147, 148,
149, 150, 151, 152, 154, 155, 156,
157, 160, 165, 168, 169, 182, 183,
184, 185, 186, 187, 188, 189, 190,
191, 193, 194, 195, 196, 197, 198,
199, 200, 201, 202, 203, 204, 205,
207, 208, 209, 210, 211, 212, 213,
214, 216, 217, 218, 219, 220, 223,
224, 225, 228, 232, 233, 234, 235,
236, 237, 238, 241, 242, 243, 244,
246, 247, 249, 250, 256
KDV kanunu, 83, 132

M

Mükellef, xiii, xiv, xvi, xxii, xxv, 60,
63, 129, 170, 171, 172, 173, 174,
175, 176, 178, 179, 180, 181, 183,
186, 189, 190, 194, 214, 216, 218,
249

S

Sektör, 174, 244

T

Tüketici, x, xi, xii, 132, 135, 136, 137,
138, 139, 140, 143, 154, 160, 165,
236

V

Vergi, vii, ix, x, xii, xiii, xv, xvi, xvii,
xviii, xix, xx, xxi, xxii, xxiv, xxv,
xxvi, 6, 9, 10, 17, 30, 32, 36, 38, 40,
60, 67, 74, 78, 79, 82, 83, 84, 86, 87,
88, 94, 99, 102, 103, 104, 105, 108,
109, 110, 111, 112, 119, 120, 133,
139, 152, 153, 160, 161, 162, 163,
165, 166, 167, 168, 169, 179, 180,
181, 182, 189, 201, 206, 210, 223,
225, 226, 227, 228, 229, 230, 232,
235, 236, 237, 239, 241, 242, 243,
245, 247, 248, 249, 250, 251, 252,
253, 254, 255, 256, 257, 258, 259
Vergi adaleti, 86
Vergi psikolojisi, 102, 105

Y

Yükümlü, 103, 105, 108, 117, 123, 135,
169, 258