

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ (2011-2021)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Vildan Büke ÇAKIOĞLU

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Yusuf BOZGEYİK

GAZİANTEP
HAZİRAN 2023

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Tezin Başlığı: Özel Tüketim Vergilerinin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (2011-2021)

Adı ve Soyadı: Vildan Büke ÇAKIOĞLU

Tez Savunma Tarihi: 22/06/2023

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Prof. Dr. Mehmet SOĞUKÖMEROĞULLARI

SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.

.....
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımda okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Yusuf BOZGEYİK

Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

Prof. Dr. Selim ERDOĞAN (Jüri Başkanı)

Doç Dr. Yusuf BOZGEYİK

Doç. Dr. Mehmet Vahit EREN

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,

Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,

Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,

Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,

Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

İmza

Adı-Soyadı: Vildan Büke ÇAKIOĞLU

Öğrenci No: 200565111001

Tez Savunma Tarihi: 22/06/2023

ÖZET

ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ (2011-2021)

ÇAKIOĞLU, Vildan Büke

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Yusuf BOZGEYİK

Haziran-2023, 98 sayfa

Vergi, devlet sisteminin kamusal fonksiyonlarını yerine getirmek için kurulan eski ve köklü bir uygulamadır. Günümüze kadar birtakım değişime uğramış olsa dahi hep devlet tarafından karşılıksız tahsil edilmiştir. Vergi borçlusu konumunda olan vergi mükellefleri açısından verginin etkisi yadsınamaz. Özel tüketim vergisi gibi ödeme gücüne bakılmadan alınan vergilerin karşılıksız olması, mükelleflerin vergiye olan bakış açısını olumlu ya da olumsuz olarak şekillenmesine neden olur. Vergilendirmeden istenen amaçlara ulaşmak için mükellefin vergiye uyum sağlaması gerekmektedir. Bu çalışma mükelleflerin kişilik özelliklerinin, devlete olan bağlılığının, gelir durumunun, aile yapısının ve vergi sisteminden kaynaklanan faktörlerinin mükelleflerin vergiye ilişkin tutumunu nasıl etkilediğini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda bazı ürünler seçilip 2011-2021 yılları arasındaki veriler dikkate alınarak mükelleflerin seçili ürünlerin kullanma durumu ile özel tüketim vergi gelirleri arasında ilişkisi incelenmiştir. Elde edilen bulgular sonucunda, özel tüketim vergi gelirlerinin söz konusu yıllar arasında giderek arttığı, mükelleflerin bazı ürünleri diğerlerine göre tercih ettiği, alkol ve alkol ürünlerinin kullanma oranının düştüğü gözlemlenmiştir. Ayrıca, bazı ürünlerin kullanımının daha arttığı göze çarpmaktadır.

Anahtar sözcükler: Vergi Psikolojisi, Özel Tüketim Vergileri, Tüketicilerin Satın Alma Davranışı.

ABSTRACT**THE EFFECT OF SPECIAL CONSUMPTION TAXES ON TAXPAYERS
(2011-2021)**

ÇAKIOĞLU, Vildan Büke

M.A. Thesis, Department of Finance

Supervisor: Assoc. Prof. Yusuf BOZGEYİK

June 2023, 98 pages

Tax is an old and well-established practice established to fulfill the public functions of the state system. Even though it has undergone some changes until today, it has always been collected by the state free of charge. The effect of tax is undeniable for taxpayers who are in the position of tax debtors. The fact that taxes collected regardless of their ability to pay, such as special consumption tax, are unrequited, causes the taxpayers' perspective on tax to be shaped positively or negatively. In order to achieve the desired objectives of taxation, the taxpayer must comply with the tax. This study aims to reveal how taxpayers' personality traits, their commitment to the state, income status, family structure and factors arising from the tax system affect the taxpayer's attitude towards tax. For this purpose, some products were selected and the relationship between the taxpayers' use of selected products and their special consumption tax revenues was examined, taking into account the data between the years 2011-2021. As a result of the findings, it was observed that the special consumption tax revenues increased gradually between the said years, taxpayers preferred some products over others, and the rate of use of alcohol and alcohol products decreased. In addition, it is observed that the use of some products has increased more.

Keywords: Psychology of Tax, Excise Taxes, Purchasing Behavior of Consumer

ÖN SÖZ

"Özel Tüketim Vergilerinin Mükellefler Üzerindeki Etkisi" isimli tez çalışmasının konusunu seçmemde ve yaptığım araştırmanın her aşamasında gerek bilimsel gerekse tecrübesiyle her daim destek olan değerli tez danışmanım ve hocam sayın Doç. Dr. Yusuf BOZGEYİK'e beni her daim destekleyen aileme, annem Pervin ÇAKIOĞLU'na, ablam Betül KOÇ'a, yanımda olmasa bile her zaman varlığını hissettiğim babama ve bana yaşam sevinci aşılayan yeğenlerim Ömer KOÇ ve Zeynep KOÇ'a ve Gaziantep Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin değerli yöneticileri ve akademik personeline çok teşekkür ederim.

Haziran 2023

Vildan Büke ÇAKIOĞLU

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖN SÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
KISALTMALAR.....	x

GİRİŞ

A. Araştırmanın Amacı	1
B. Araştırmanın Konusu.....	1
C. Araştırmanın Önemi	1
D. Araştırmanın Yöntemi.....	2
E. Literatür Taraması	2

BÖLÜM I

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Vergi Kavramı	11
1.2. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı	12
1.3. Özel Tüketim Vergilerin Özellikleri	15
1.4. Özel Tüketim Vergilerinin Alınma Amaçları.....	19

1.5. Özel Tüketim Vergilerde İstisnalar	21
1.5.1. İhracat İstisnası.....	20
1.5.2. Diplomatik İstisna.....	22
1.5.3. Diğer İstisnalar	21
1.6. Türkiye’de Özel Tüketim Vergi Uygulamaları	23
1.7. Özel Tüketim Vergilerin Konusu.....	26
1.8. Özel Tüketim Verginin Mükellefi	28
1.9. Özel Tüketim Vergisini Doğuran Olay	28
1.10. Özel Tüketim Vergisinde Matrahı	29
1.11. Özel Tüketim Vergilerinde Vergileme Dönemleri	31
1.12. Özel Tüketimde Vergi Sorumlusu	30

BÖLÜM II

VERGİ PSİKOLOJİSİ İLE MÜKELLEFLERİN DAVRANIŞLARI

2.1. Vergi Psikolojisi.....	33
2.2. Vergi Psikolojisiyle İlgili Kavramlar	35
2.2.1. Vergi Uyumu.....	35
2.2.2. Vergi Bilinci	37
2.2.3. Vergi Ahlakı.....	37
2.3. Vergi Psikolojisini Etkileyen Sübjektif Faktörler	39
2.3.1. Ödeme Gücü ve Gelir Düzeyi	40
2.3.2. Devlete Olan Bağlılık	40
2.3.3. Eğitim Düzeyi.....	41
2.3.4. Aile Yapısı	41
2.3.5. Mükellefin Mesleği ve Yaşı	43
2.3.6. Din	44
2.4. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörler	45

2.4.1. Vergi Adaleti	45
2.4.2. Vergi Mevzuatın Sadeliği	45
2.4.3. Vergi Affı.....	46
2.4.4. Vergi Yasasının Değiştirilme Sıklığı.....	46
2.5. Tüketici Davranış Kavramı ve Konusu	46
2.5.1. Satın Alma Süreci.....	49
2.5.2. Tüketicilerin Satın Alma Davranışını Etkileyen Faktörler	50
2.6. Mükelleflerin Vergiye Karşı Davranışları.....	56
2.6.1. Vergi Kaçakçılığı.....	57
2.6.2. Vergi Reddi	57
2.6.3. Vergi Grevi.....	60
2.6.4. Vergi Yansıması	60
2.6.5. Vergiden Kaçınma	59
2.6.6. Vergi Cennetlerine Göç	60

BÖLÜM III

ÖZEL TÜKETİM VERGİ GELİRLERİN MÜKELLEF ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

3.1. Tüketim Vergi Gelirlerinin Analizi.....	62
3.2. Özel Tüketim Vergiler İle Mükellefler Arasındaki İlişki.....	66
3.2.1. Özel Tüketim Mükelleflerin Tüketim Davranışları Üzerindeki Etkisi ...	68
3.2.2. Özel tüketim Vergilerin Mükellefler Üzerindeki İhtiyaç Etkisi.....	74
3.2.3. Özel Tüketim Vergilerin Çevreye Olan Etkisi	76

SONUÇ VE ÖNERİLER

KAYNAKLAR.....	85
ÖZGEÇMİŞ	Error



TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Literatür Taraması	6
Tablo 2. Özel tüketim vergilerinin sınıflandırılması.....	15
Tablo 3. Elektrikli Araçların ÖTV Oranları	77
Tablo 4. Geleneksel Araçlarda ÖTV Oranları.....	76

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. Vergi Türleri	12
Şekil 2. Vergi Bilincine Sahip Bireyin Vergi Zihniyeti.....	39
Şekil 3. Vergi Gelirlerinin 2011-2021 Yıllar Arası Dağılımı	63
Şekil 4. Dolaylı Vergi ile Dolaysız Vergi Gelirlerinin Karşılaştırılması (2011-2021)	64
Şekil 5. Özel Tüketim Vergilerinin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı (2011-2021)	65
Şekil 6. ÖTV Gelirlerinin Yıllar İçinde Dağılımı	65
Şekil 7. ÖTV Kalemlerin Yıllar İtibariyle Elde Edilen Gelirleri	66
Şekil 8. 2015-2020 yılları arasında kaçak sigara – makaron ilişkisi	70
Şekil 9. Yakalanan Kaçak Ürün Miktarları 2011-2021 Yıllar Arası	71
Şekil 10. Bireylerin Alkol Kullanma Durumu.....	71
Şekil 11. 2011-2021 Yılları Arasında Yakıt Ürünlerin Tüketimi.....	72

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
vb.	: ve Benzeri
vd.	: ve Diđerleri
TÜİK	: Türkiye İstatik Kurumu

GİRİŞ

A. Araştırmanın Amacı

Tarihsel süreçte toplumsal yapı, sürekli gelişme göstermiş ve büyümüştür. Gelişip büyüyen bu toplumsal yapının zamanla yönetimi güçleşmiş ve etkin bir yönetim sistemine gerek duyulmuştur. Tarihsel gelişim sürecinde toplulukların siyasal örgütlenişi, devlet kavramını ortaya çıkarmıştır. Devlet, ülke vatandaşları için hizmetleri sağlamakla yükümlüdür. Kamusal hizmetlerin yürütülmesi için kamusal gelirlerin sağlanması kaçınılmazdır. Tezin amacı kamusal gelirler sağlama açısından özel tüketim vergilerinin mükellefler üzerindeki etkisini ortaya koymaktır.

B. Araştırmanın Konusu

Tezin konusu özel tüketim vergi kavramının tanımı ve özellikleri ortaya konularak vergi mükellefler üzerindeki etkilerini saptamak ve vergiye karşı geliştirdiği tepkilerin nedenleri ile birlikte açıklayarak genel bir değerlendirmesini yapmaktır. Vergisel etkinin ortaya konulması amacıyla özel tüketim vergilerin genel özellikleri, mükelleflerin vergi psikolojisi açısından vergiye olan davranışları, tüketici davranışları ile özel tüketim vergi gelirlerinin yıllar bazındaki dağılımı gibi konulara yer verilmiştir.

C. Araştırmanın Önemi

Devletin kamusal faaliyetini etkin bir şekilde yürütebilmesi için vergi gelirlerin tam ve doğru bir şekilde elde edilmesine bağlıdır. Vergi gelirlerinin düzenli olarak alınabilmesi, etkin ve doğru bir vergi politikasıyla mümkün olmaktadır. Vergi mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlayabilmesi, vergi mükelleflerin vergiye olan direncini kırması için mükelleflerin vergiye olan bakış açısının iyi analiz edilmesi

gerekmektedir. Bu araştırma, özel tüketim vergilerin vergi mükellefler üzerindeki etkisi ortaya konularak vergi psikolojisini ele alınması sonucunda; mükelleflerin vergiye uyumu sağlanması konusunda yardımcı olacak çıkarımlar açısından önemini ortaya koymaktadır.

D. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada özel tüketim vergi gelirlerinin mükellefler üzerindeki etkisi incelenmiştir. Bu göstergeleri incelerken yıllar bazında veri analizi kullanılmıştır. Söz konusu yıllar içinde dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri, ÖTV'nin vergi gelirleri içindeki payı, bazı seçili ürünlerin(petrol, tütün, alkol, motorlu taşıt araçları, dayanıklı tüketim malların) vergi gelirleri ile mükelleflerin alkol tüketimi, akaryakıt tüketiminin verileri kullanılmıştır.

E. Literatür Taraması

Araştırmada kullanılan yöntem, veri analizidir. Bu kısımda, özel tüketim vergilerinden elde edilen gelirlerin yıllar bazında dağılımı esas alınmıştır. Özel tüketim vergilemeye konu olan ürünlerin gelirler arasındaki analizi yine bu kısımda gösterilmiştir. 2011-2021 yılları arasındaki vergi gelirleri incelenerek değişim süreci ele alınmıştır. Özel tüketim vergilerin ne kadar olduğu ve bu özel tüketim vergilerin konusunu oluşturan mal kalemleri gelirleri de tek tek incelemeye dâhil edilmiştir. Petrol ve doğalgaz ürünleri, motorlu taşıt araçları, tütün ürünleri, alkollü içecekler, kolalı gazozlar, dayanıklı tüketim malları özel tüketim nitelikli mal gruplarını oluşturur. ÖTV'ye konu olan mallar sadece bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, istatistik verilerine konu olan mal gruplarını bunlar oluşturur. Mal grubunu oluşturan ürünlerin sağladığı gelirler standart olmayıp yıllar içinde değişime uğramıştır. Bu değişim, genellikle pozitif yönlü olmaktadır.

Türkiye'de özel tüketim vergilerin vergi mükellefler üzerindeki etkisine ilişkin çeşitli araştırma ve bilimsel çalışmalar yapılmıştır. Söz konusu çalışmalar bu bölümde incelenmiştir. Araştırılan çalışmalar ele alınıp konuya ilişkin görüşler belirtilmiştir.

Burgess ve Stern (2002) yaptıkları çalışma yoksul ülkelerdeki vergilemenin teorik ve pratik yönleriyle ilgili bir çalışmadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde

orak sorunlar mevcuttur ve bunların çözümüne ilişkin benzer yöntemler kullanılabilir. Ancak gelişmekte olan ülkelerdeki sorunlar gelişmiş ülkelerinkine göre daha kalıcıdır.

Feld ve Fery (2002), yaptıkları çalışmalarında vergi idaresinin davranışını “dışlama teorisi” çerçevesinde incelenmektedir. Bu teoriye göre vergi idaresi ve vergi mükellefi arasında sistematik ilişkinin iki boyutu vardır. İlk ilişki dışsal müdahale ve ikinci ilişki güdüsel motivasyon olarak ifade edilmekte ve mükelleflerin vergi ahlakını dikkate almaktadır.

James ve Alley (2004), hazırladıkları makalede vergi uyumunu yeniden tanımlamıştır. Vergi uyumluluğunun amacını ve mükelleflerin bir vergi sistemine olan istekliliğini etkileyen faktörleri açıklamaktadır. Vergi uyumluluğuna yönelik cezalar konusunda daha dikkatli olunması gerektiğini önerir.

Gülüm (2009), hazırladığı makalede özel tüketim vergi uygulamalarını ele almıştır. Özel tüketim vergilerinin etkileri incelenmiştir. Söz konusu çalışmaya göre vergiler toplumun tüm kesimini etkilemekle beraber özellikle alt gelir gruplu mükellefleri daha çok etkilemekte ve vergi adaletsizliğine sebep olmaktadır.

Aktan (2012), yayınladığı bilimsel yazında vergiden kaçınma olgusu üzerinde durmuştur. Mükelleflerin kaçınma davranışı türü olarak vergi kaçakçılığına yol açan faktörlerine değinilmiştir. Bunun yanında, ödeme ve ödememe dürtüsünün altındaki sebepler analiz edilmiştir.

Aydoğdu (2014), yaptığı yüksek lisans tezinde mükelleflerin vergiye olan tutum ve davranışları ile bunun altında yatan faktörleri ele almıştır. Mükellefler açısından vergilerin etkilerini pasif ve aktif olarak incelemiştir. Vergisel davranışlarını anlamak için vergi psikoloji, sosyal psikoloji gibi konulara değinerek vergisel davranışlarını ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Bunun sonucunda ortaya çıkan vergi kaçakçılığını etkileri, nedenlere ve Türkiye’deki boyutuyla incelemiştir.

Gergerlioğlu (2014), yaptığı çalışmada İstanbul örneğinde davranışları etkilemeye yönelik özel tüketim vergilerinin tutum ve davranışlar üzerindeki etkilerini analiz etmiştir. İlgili çalışmada, vergilerin bireyler üzerindeki kısıtlayıcı faktörlerin bireyler üzerindeki etkisi sosyal psikoloji çerçevesinde ele alınmıştır.

Şanver ve Ayas (2017), yaptıkları çalışmada mükelleflerin vergiye olan tutumlarının incelenmiştir. Çalışma sonucuna göre mükelleflerin özel tüketim vergilerinin farkında olduğu saptanmıştır. Vergi indirimlerinin özellikle lüks otomobil

sektöründe yapılan indirimlerin mükellefler açısından desteklendiği çıkarımı yapılmıştır. Bu çalışmaya göre tüketiciler daha çok beyaz eşya alanında yapılan indirimden memnun kalmaktadır. Lüks tüketim mallara uygulanan ÖTV oranının yüksek olması, bireyleri ikinci el otomobillerine yönlendirdiği görülmüştür.

Yavuz (2017), yaptığı bilimsel makalede ÖTV'yi oluşturan kalemlerden özellikle petrol, doğalgaz, tütün mamulleri ile alkollü içecekler ele alınmıştır. Söz konusu ürünlerden yüksek miktarda özel tüketim vergisi alınmaktadır. Bu çalışmada, sıfır binek otomotiv alımında ÖTV etkisini tespit etmek ve müşterilerde ÖTV bilincini belirlemek amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda, ÖTV otomobil almayı hedefleyen müşteriler üzerinde doğrudan etkisi olduğu saptanmıştır.

Didinmez (2018), yaptığı çalışmada ülkemizde uygulanan özel tüketim uygulamalarını analiz etmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucuna göre, vergi harcamalarının tahmin edilmesinin daha gerçekçi bütçe tahmin yerinin yapılmasına olanak sağlamıştır. Bunun yanında, vergi kalemlerinin artması mükelleflerin vergiye olan tutum ve davranışlarını etkilediği değerlendirilmiştir.

Güzel (2018), yaptığı araştırma makalesinde özel tüketim vergileri ile obezite arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bu çalışmada, ülkemizdeki obezite vergilerinin uygulanabilirliği ele alınmıştır. Söz konusu makalede, vergilerin mali özelliğinden yararlanarak obezite ile mücadelede başarılı olacağı saptanmıştır.

Karakoç (2018), hazırladığı çalışmada vergilerin mali olmayan amaçları üzerinde durmuştur. Vergilerin alınma amaçlarından birisi gelir sağlanmasının yanında kamu sağlığının korunmasıdır. Bu sebepten dolayı günah vergileri arasında gösterilen alkol ve tütün tüketiminden alınan vergiler incelenmiştir. Alkol ve tütün vergilerinin yapısı ve etkinliği ele alınmıştır. Söz konusu ürünlerin azaltmada vergi faktörü değerlendirilmiştir. Bu çalışmaya göre vergiler, tüketimi azaltma yönünde sınırlı etkiye sahip olmakla birlikte etkin kamu politikalarıyla birlikte uygulandığında tüketim üzerinde daha etkili olmaktadır.

Keskin (2018), vergilerin mükellefler üzerinde ödevden çok yük oluşturduğunu iddia etmiştir. Vergi politikalarının etkin bir şekilde yürütülmesi için mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının araştırılmasının gerekli olduğunu belirtmiştir. Vergi mükelleflerin davranış nedenleri arasında vergi ceza ve denetim, kişilerin kişisel özellikleri gibi unsurları göstermektedir. Bunun yanında, vergi

gelirlerinin artması için vergi mükelleflerin vergiye olan bakış açısını vergiye uyumlu hale getirilmesi gerektiği çıkarımında bulunmuştur.

Erman (2019), ‘‘davranışsal iktisat bağlamında tüketici davranışlarının incelenmesi: çevre dostu örneği’’ adlı çalışmasında davranışsal iktisat çerçevesinde tüketicilerin her zaman rasyonel davranamayacağını ve irrasyonel davranışların arkasında yatan sebepleri ortaya koyarak daha iyi kararlar alınmasında çözüm önerileri sunulmaktadır. (Erman, 2019:68)

Kıyıcı (2019), yaptığı çalışmada verginin adalet ilkesi üzerinde durmuştur. Vergilemede adalet ilkesinin göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir. Söz konusu çalışmada, dolaysız vergilerin daha adil olduğu; bunun yanında, dolaylı ve dolaysız vergilerin zayıf ve üstün yönlerinin bulunduğu çıkarımı yapılmıştır. Dolaylı ve dolaysız vergilerinin olumlu ya da olumsuz yönleri dikkate alınarak vergi adaleti sağlamada denge sağlanmasının gerektiğini savunmuştur. Ayrıca, dolaysız vergilerin artmasıyla vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma gibi mükellef davranışlarının artacağı görüşleri arasındadır.

Koç (2019), yaptığı bilimsel makalede vergi mükelleflerin vergi kayıplarına yol açan etkenleri tespit etmeyi amaçlamıştır. Buna göre vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarının altında artan vergi oranlarıdır. Ayrıca vergi denetimleri ve vergi cezalarının yetersizliği diğer sebepler arasındadır.

Taghiyev (2020), yüksek lisans tez çalışmasında ekonomik ve sosyal amaçlarla alınan vergilerin alkollü ve tütün ürünlerinin negatif dışsallığını bertaraf etme özelliği üzerinde durmuştur. Bu kapsamda söz konusu çalışmaya göre, ÖTV alanında uygulanan zam ve indirimlerin toplumu oluşturan bireyler tarafından nasıl algılandığı ve etkilendiği değerlendirilmiştir. Yapılan çalışmada, sigara ve alkol tüketim üzerinde alınan vergilerin kaçak sigara artışına yol açmakla birlikte ürünlerin tüketimi kısıtlamada yeterince etkili olmamaktadır.

Aslanlı (2021), Türkiye örneğinde özel tüketim vergilerinin tüketim davranışları üzerindeki etkisini inceleyerek bu doğrultuda çeşitli çıkarımlarda bulunmuştur. Söz konusu çalışmada, özel tüketim vergilerinin avantajları ile dezavantajları bulunmaktadır. Vergi kaçırma, adaletsizlik bu dezavantajlardan biridir. Bu nedenle, yapılan çalışmaya göre sürdürülebilir bir vergi sistemi ile verginin olumsuzluklarını bertaraf etme yoluna gidilmelidir.

Bilir (2021), yaptığı çalışmadan Adıyaman ilinde davranışsal iktisat perspektifinde tüketici davranışları üzerinde etkisini ortaya koyarak tüketicilerin hangi durumda rasyonel hangi durumda irrasyonel davrandıklarını belirlemeye çalışmıştır. Bu bağlamda, davranışsal iktisada göre bireylerin sınırlı rasyonaliteye sahip olduğu çıkarımı yapılmıştır. Demografik koşullar, yaş ve cinsiyet farklılığının satın alma kararını etkileyip etkilemediği incelenmiştir.

Karakuş (2021), davranışsal iktisat perspektifinde tüketim kültürü ve karar verme sürecini inceleyerek tüketicinin bulunduğu durumun tüketici davranışlarını etkilediğini, tüketicilerin her zaman rasyonel karar vermediğini duygusal davrandığını, risk ve belirsizlik durumlarında mantıklı hareket etmediğini ortaya koymuştur. (Karakuş, 2021:90)

Muharrem (2021),’’ Manisa ilinde davranış iktisat çerçevesinde tüketici davranışlarının incelenmesi’’ çalışmasında bireylerin ekonomik karar alma sürecinde mantıklı davranmayacağını, Beklenti Teorisi’ne göre kayıp ya da risk durumlarının tüketici davranışlarını şekillendireceğini ileri sürmüştür. (Muharrem, 2021:150)

Özbek (2021), özel tüketim vergileri alanında hazırlamış olduğu çalışmada vergilerin mali dışı amaçlarını göz önünde bulundurmıştır. Sosyal refahın sağlanması, toplum huzurun oluşması gibi amaçlar doğrultusunda alınan vergiler değerlendirilmiştir. Söz konusu çalışmada, özel tüketim vergilerinin III Sayılı cetvelinde gösterilen alkollü ürünlerin vergi oranları vergi kaçak verileri ile tüketim miktarı incelenmiştir.

Tablo 1.

Literatür Taraması

Yazar ve Yayın Yılı	Tema
Burgess ve Stern (2002)	Burgess ve Sterne (2002), yaptıkları çalışma yoksul ülkelerdeki vergilemenin teorik ve pratik yönleriyle ilgili bir çalışmadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde orak sorunlar mevcuttur ve bunların çözümüne ilişkin benzer yöntemler kullanılabilir. Ancak gelişmekte olan ülkelerdeki sorunlar gelişmiş ülkelerinkine göre daha kalıcıdır.
Feld ve Fery (2002)	Feld ve Fery (2002), yaptıkları çalışmalarında vergi idaresinin davranışını ‘‘dışlama teorisi’’ çerçevesinde incelenmektedir. Bu teoriye göre vergi idaresi ve vergi mükellefi arasında sistematik ilişkinin iki boyutu vardır. İlk ilişki dışsal müdahale ve ikinci ilişki güdüsel motivasyon olarak ifade edilmekte ve mükelleflerin vergi ahlakını dikkate almaktadır.

Tablonun Devamı	
James ve Alley (2004)	James ve Alley (2004), hazırladıkları makalede vergi uyumunu yeniden tanımlamıştır. Vergi uyumluluğunun amacını ve mükelleflerin bir vergi sistemine olan istekliliğini etkileyen faktörleri açıklamaktadır. Vergi uyumluluğuna yönelik cezalar konusunda daha dikkatli olunması gerektiğini önerir.
Gülüm (2009)	Hazırlanan makalede özel tüketim vergi uygulamalarını ele almıştır. Özel tüketim vergilerinin etkileri incelenmiştir. Söz konusu çalışmaya göre vergiler toplumun tüm kesimini etkilemekle beraber özellikle alt gelir gruplu mükellefleri daha çok etkilemekte ve vergi adaletsizliğine sebep olmaktadır
Aktan (2012)	Yayınlanan bilimsel yazında vergiden kaçınma olgusu üzerinde durmuştur. Mükelleflerin kaçınma davranışı türü olarak vergi kaçakçılığına yol açan faktörlerine değinilmiştir. Bunun yanında, ödeme ve ödememe dürtüsünün altındaki sebepler analiz edilmiştir
Aydoğdu (2014)	Yapılan yüksek lisans tezinde mükelleflerin vergiye olan tutum ve davranışları ile bunun altında yatan faktörleri ele almıştır. Mükellefler açısından vergilerin etkilerini pasif ve aktif olarak incelemiştir.
Gergerlioğlu (2014)	İlgili çalışmada İstanbul örneğinde davranışları etkilemeye yönelik özel tüketim vergilerinin tutum ve davranışlar üzerindeki etkilerini analiz etmiştir. İlgili çalışmada, vergilerin bireyler üzerindeki kısıtlayıcı faktörlerin bireyler üzerindeki etkisi sosyal psikoloji çerçevesinde ele alınmıştır.
Şanver ve Ayas (2017)	Hazırlanan çalışmada mükelleflerin vergiye olan tutumlarının incelenmiştir. Çalışma sonucuna göre mükelleflerin özel tüketim vergilerinin farkında olduğu saptanmıştır. Vergi indirimlerinin özellikle lüks otomobil sektöründe yapılan indirimlerin mükellefler açısından desteklendiği çıkarımı yapılmıştır.
Yavuz (2017)	Söz konusu bilimsel makalede ÖTV'yi oluşturan kalemlerden özellikle petrol, doğalgaz, tütün mamulleri ile alkollü içecekler ele alınmıştır. Söz konusu ürünlerden yüksek miktarda özel tüketim vergisi alınmaktadır. Bu çalışmada, sıfır binek otomotiv alımında ÖTV etkisini tespit etmek ve müşterilerde ÖTV bilincini belirlemek amaçlanmıştır.
Didinmez (2018)	Çalışmada ülkemizde uygulanan özel tüketim uygulamalarını analiz etmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucuna göre, vergi harcamalarının tahmin edilmesinin daha gerçekçi bütçe tahmin yerinin yapılmasına olanak sağlamıştır.
Güzel (2018)	Araştırma makalesinde özel tüketim vergileri ile obezite arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bu çalışmada, ülkemizdeki obezite vergilerinin uygulanabilirliği ele alınmıştır. Söz konusu makalede, vergilerin mali özelliğinden yararlanarak obezite ile mücadelede başarılı olacağı saptanmıştır.
Karakoç (2018)	Hazırlanan çalışmada vergilerin mali olmayan amaçları üzerinde durmuştur. Vergilerin alınma amaçlarından birisi gelir sağlanmasının yanında kamu sağlığının korunmasıdır. Bu sebepten dolayı günah vergileri arasında gösterilen alkol ve tütün tüketiminden alınan vergiler incelenmiştir. Alkol ve tütün vergilerinin yapısı ve etkinliği ele alınmıştır.
Kıyıcı (2019)	İlgili çalışmada verginin adalet ilkesi üzerinde durmuştur. Vergilemede adalet ilkesinin göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir. Söz konisi çalışmada, dolaysız vergilerin daha adil olduğu; bunun yanında, dolaylı ve dolaysız vergilerin zayıf ve üstün yönlerinin bulunduğu çıkarımı yapılmıştır.

Tablonun Devamı	
Koç (2019)	Yapılan bilimsel makalede vergi mükelleflerin vergi kayıplarına yol açan etkenleri tespit etmeyi amaçlamıştır. Buna göre vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarının altında artan vergi oranlarıdır. Ayrıca vergi denetimleri ve vergi cezalarının yetersizliği diğer sebepler arasındadır.
Taghiyev (2020)	Söz konusu tez çalışmasında ekonomik ve sosyal amaçlarla alınan vergilerin alkollü ve tütün ürünlerinin negatif dışsallığını bertaraf etme özelliği üzerinde durmuştur. Bu kapsamda söz konusu çalışmaya göre, ÖTV alanında uygulanan zam ve indirimlerin toplumu oluşturan bireyler tarafından nasıl algılandığı ve etkilendiği değerlendirilmiştir.
Aslanlı (2021)	Söz konusu çalışmada, Türkiye örneğinde özel tüketim vergilerinin tüketim davranışları üzerindeki etkisini incelenerek bu doğrultuda çeşitli çıkarımlarda bulunmuştur.
Bilir (2021),	Yapılan araştırmada Adıyaman ilinde davranışsal iktisat perspektifinde tüketici davranışları üzerinde etkisini ortaya koyarak tüketicilerin hangi durumda rasyonel hangi durumda irrasyonel davrandıklarını belirlemeye çalışmıştır. Bu bağlamda, davranışsal iktisada göre bireylerin sınırlı rasyonaliteye sahip olduğu çıkarımı yapılmıştır.
Karakuş (2021)	Çalışmada davranışsal iktisat perspektifinde tüketim kültürü ve karar verme sürecini inceleyerek tüketicinin bulunduğu durumun tüketici davranışlarını etkilediğini, tüketicilerin her zaman rasyonel karar vermediğini duygusal davrandığını, risk ve belirsizlik durumlarında mantıklı hareket etmediğini ortaya koymuştur.
Muharrem (2021)	“Manisa ilinde davranış iktisat çerçevesinde tüketici davranışlarının incelenmesi” çalışmasında bireylerin ekonomik karar alma sürecinde mantıklı davranmayacağını, Beklenti Teorisi’ne göre kayıp ya da risk durumlarının tüketici davranışlarını şekillendireceğini ileri sürmüştür.
Özbek (2021)	İlgili çalışmada, özel tüketim vergileri alanında hazırlamış olduğu çalışmada vergilerin mali dışı amaçlarını göz önünde bulundurmıştır. Sosyal refahın sağlanması, toplum huzurun oluşması gibi amaçlar doğrultusunda alınan vergiler değerlendirilmiştir.

Literatür kapsamında ele alınan çalışmalardan farklı olarak “Özel Tüketim Vergilerinin Mükellefler Üzerindeki Etkisi: 2011-2020 Yıllar Arası” tez çalışmasında özel tüketim vergilerinin etkisi üzerinde durulmuştur. Vergi psikolojisi açısından mükelleflerin vergiye olan davranışları incelenmiştir. Bunun yanında; özel tüketim vergilerinin çevreye olan etkisi, insan sağlığına etkisi ile ilgili çıkarımlarda bulunmuştur. Mükelleflerin vergiden kaçınma davranışlarını önleyip onların vergiye gönüllü uyumu sağlayabilmek için vergi psikolojisinin temel alındığı etkin vergi politikaların belirlenmesi açısından önemli olduğu göze çarpmaktadır.

Vergiler dolaylı ve dolaysız olmak üzere iki türde bulunmaktadır. Dolaysız vergiler, kişilerin gelir ve kazançları üzerinden alınan vergiler olup örnek olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi gösterilebilir. Dolaysız vergilerin kişilere aktarılması güçtür. Dolaysız vergilerin vergi adaleti daha fazladır. Bunun nedeni, vergilendirme kişinin ödeme gücüne göre alınmaktadır. Ancak dolaylı vergide, vergi mükellefleri

bilinmediği için ödeme gücüne göre şahsileştirilemez. Kişilerin harcama ve tüketim üzerinden alınan vergiler, **dolaysız vergileri** oluşturmaktadır. ÖTV, KDV, damga vergisi dolaylı vergilere örnektir. Dolaylı vergilerin yönetimi basit ve etkindir. Ayrıca yüksek getirisi ile devlet hazinesine önemli gelir sağlamaktadır.

Vergi türleri arasında önemli bir paya sahip olan özel tüketim vergisi, ülkemizde 2002 yılında 4760 sayılı Kanuna dayalı olarak yürürlüğe konulmuştur. Özel tüketime ilişkin Kanunun uygulamaya konulması ile birlikte akaryakıt, otomobil ile dayanıklı eşyalar başta olmak üzere çeşitli malların satış ve ithali sırasında tek tek alınan 16 adet vergi, harç, fon ve pay ortadan kaldırılmış olup özel tüketim vergisi adı altında tek bir kaleme toplanmıştır. Böylelikle, verginin tek bir elden yürütülmesini ve basit yönetilmesini sağlanmıştır. Avrupa Birliği'nin direktifleri doğrultusunda hazırlanan özel tüketim vergileri, dolaylı vergi niteliğinde olup gider türündedir. Sadece mali amaçlarla alınmayan bu tür vergilerin sosyal amaçları bulunmaktadır.

Özel tüketim vergi konusunu oluşturan mallar akaryakıt, motorin ve benzin vb yüksek sürümden oluştuğu gibi sigara ve tütün mamulleri, alkol ve alkollü içecekler türünde çevreye ve sağlığa zararlı ürünlerden oluşmaktadır. Alkol ve tütün ürünlerinin tüketimini kontrol altına almak, birey ile toplumun genel sağlığını korumak ile akaryakıt ve enerji ürünlerin çevreye vereceği zararlı etkilerini azaltmak çevrenin özel tüketim vergilerin sosyal amaçlarını meydana getirmektedir. Ayrıca lüks nitelikli malların vergilendirilmesini sağlayarak adaletli bir gelir dağılımının yapılması amaçlanmaktadır.

Bütün bu yapı çerçevesinde, çalışmanın birinci bölümünde verginin tanımı yapılarak özellikleri hakkında bilgi verilmiştir. Kaynağına göre incelenmiştir. Gelir-servet-harcama üzerinde alınma ile dolaylı ve dolaysız türünde sınıflandırılmıştır. Dolaylı vergiler arasında bulunan özel tüketim vergileri kavramının tanımı, özellikleri ile alınma amaçları belirtilmiş ve Türkiye'deki vergi uygulamaları hakkında bilgi verilmiştir. Özel tüketim vergilerin oluşturduğu mallar, 4760 sayılı Kanunda ekli listede belirlenen 4 ayrı sınıf kapsamında ele alınmıştır. Verginin konusu, vergi istisnaları, vergileme dönemleri, vergi matrahı gibi konulara değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi psikolojisi ile tüketici davranışları kavramları ele alınmıştır. Vergi psikolojisi; mükelleflerin vergiye karşı davranış, tutum ve tepkileri inceleyen bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan, vergi

psikolojisini etkileyen faktörler ile mükelleflerin vergi yükünden kurtulmak için geliştirdiği tepkiler üzerinde durulmuştur. Mükelleflerin vergi ödemekten kaçınma konusundaki sebepleri analiz edilerek, vergi uyumunu gerçekleştirmek için etkili vergi politikaları belirlemek adına yardımcı olmaktadır. Bu açıdan, vergi psikolojisinin vergi politikalarına yönelik işlevi önem taşımaktadır. Mükelleflerin vergiye olan bakış açısını değerlendirmek için tüketici davranışları ile ilgili kavramları ele almak gerekir. Çalışmanın ikinci bölümünde, tüketici davranışları kavramının tanımı yapılarak onu belirleyen etmenleri sıralanmıştır. Bu bağlamda; tüketici davranışları olgusunu ve onu oluşturan unsurları psikolojik faktörler, sosyo-kültürel faktörler, psikolojik faktörler olarak sınıflandırılarak her bir faktör ayrı ayrı incelenmiştir. Kişilerin psikolojik özellikleri, ait olduğu kültürün değerleri, kişinin mesleği, gelir seviyesi, eğitim düzeyi gibi faktörler ortaya konularak genel anlamda bilgi verilmiştir.

Son bölümde, özel tüketim vergilerin genel etkisinden söz edilmiştir. Bu noktadan hareketle, ÖTV'nin mükelleflerin tüketim davranışlarını nasıl etkilediği, çevre ve çevre sağlığına etkisi incelenmiştir. Özel tüketim verginin konusunu oluşturan önemli mal kalemlerinden akaryakıt ürünleri, tütün ürünleri ile alkol ürünleri seçilerek bunların kaçakçılık arasındaki ilişkisini sayısal verilerden yararlanarak açıklanmaya çalışılmıştır. Seçili ürünlerin kaçak miktarlarını, mükelleflerin vergiden kaçınma durumuyla ilişkilendirilerek çıkarımlarda bulunulmuştur.

Sonuç kısmında, özel tüketim vergilerinin mükellefler üzerindeki etkileri tüketici boyutunda incelenmiştir. Mükellefler üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkilerin altında yatan nedenlerin yorumlanması amaçlanmıştır. Sayısal verilerin yardımıyla alkollü içecek, tütün mamulleri ve akaryakıt ürünlerin kullanım miktarı incelenmiş olup genel anlamda değerlendirme yapılmıştır.

BÖLÜM I

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Vergi kavramı oldukça eski bir tarihe sahiptir. Devlet kavramı meydana gelmeden önceki zamanlarda bireylerin yöneticilerine ya da kabile reislerine yaptıkları gönüllü yardım ya da bağış verginin ilk şekilleri olarak değerlendirilebilir. (Kayan, 2000, s. 81) İlk başta gönüllük esasına dayalı alınan vergiler, zamanla devletin siyasi bir güce sahip olmasıyla birlikte zorunlu hale gelmiştir. Devletin siyasi yapısı gittikçe güçlenmesiyle birlikte vergi uygulamasında birtakım değişimlerin meydana gelmesi kaçınılmaz olmuştur. Vergi verilmesinin, bireyler açısından bir vatandaşlık ödevinin olması verginin yapısında meydana gelen değişimlerinden birisidir.

Bu bölümde özel tüketim vergileri konusu ele alınmıştır. Özel tüketim vergi uygulamasının yapısı, içeriği, hangi ürünleri kapsadığı ve uygulama amacı belirtilmiştir. Özel tüketim vergi uygulamasının özellikleri ortaya koyarak mali ve mali olmayan amaçları sıralanmıştır. Özel tüketim vergilerinin mükelleflerin davranışlarını anlamak için özel tüketim vergilerin tanımına yer verilmiştir. Mükelleflerin davranışlarını analiz etmek için özel tüketim vergi kavramının iyi bilinmesi gerekmektedir. Özel tüketim vergi kavramından önce vergi kavramından bahsedilerek konuyla ilgili ön bilgi sağlanması amaçlanmıştır.

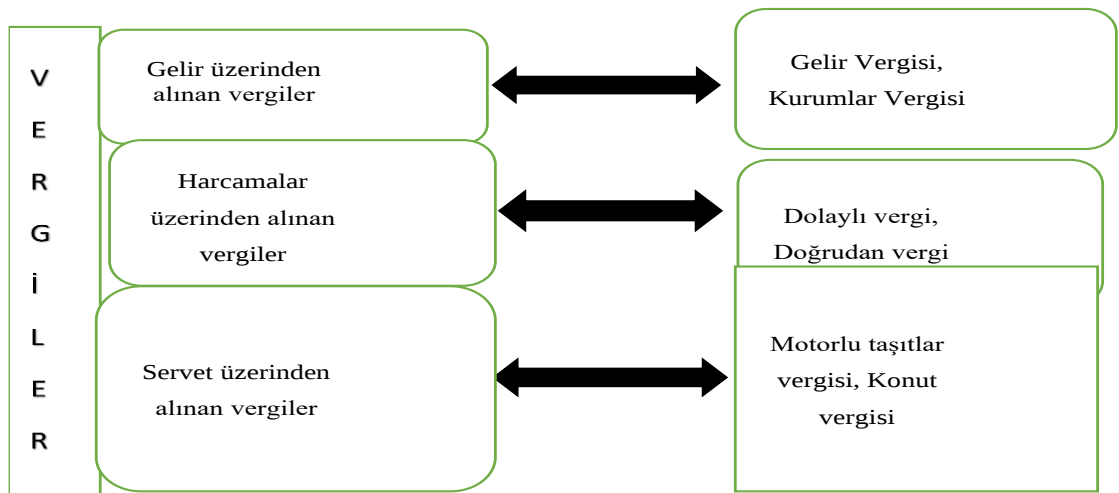
1.1. Vergi Kavramı

Vergi kavramı, ‘devletin ya da devletin yetkilendirdiği kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını karşılamak üzere yasalar çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerin

ödeme gücü üzerinden zora dayanarak ve karşılıksız olarak aldığı parasal değerlerdir. Uygulamada, vergiler potansiyel bir devlet ve yerel gelir kaynağıdır (Baeli, 2021, s. 88). Vergilendirmenin öncelikli amacı, gelir sağlamaktır (Taylar, 2014, s. 438). Devlet gelir sağlama yönünde kamusal faaliyetlerini gerçekleştirmek 3 tür yönetime başvurur. Söz konusu gelir sağlama yöntemleri şunlardır: borçlanma, vergi toplama ve özelleştirme.

Devlet kamusal finansmanını karşılamak adına borçlanma yoluna gider ya da vatandaşlardan vergi toplar. Başka bir yol ile kamusal finansman açıklarını kapamak ve borçlanma gereksinimini azaltmak için özelleştirme yolunu seçer. Devlet tarafından en yaygın uygulanan ve yönetimi en kolay finansman türü, bireyleri ödeme gücüne göre vergilendirmektir. Vergilendirmenin belirli ilkeleri vardır. Bireyleri ödeme gücüne göre vergilendirme, verginin **adalet ilkesi** ile kişilerin elde ettiği gelir unsurlarına göre vergilendirilmesi **ayırma prensibi** ile hukuka dayalı olarak alınması verginin **yasallık ilkesi** ile, tüm bireylerden ayırım gözetmeksizin vergi alınması verginin **genellik ilkesi** ile bireyin kamu hizmetinden fayda sağlama oranında vergi tahsil edilmesi **verginin fayda** ilkesi ile ilgilidir (Buyrukoğlu vd, 2016, s. 2082-2084).

Devletin kamusal faaliyetlerini sağlamada en önemli finansman aracı olan vergiler belirli sınıflandırmaya göre tahsil edilir. Bireyin sahip olduğu servet, yaptığı harcamalar ile bireyin gelirlerine göre vergiler kendi türüne ayrılır. Söz konusu vergi türleri şu şekilde göstermek mümkündür.



Şekil 1. Vergi Türleri

Vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı ve dolaysız olmak üzere kendi türleri vardır. Bir ödeme işlemi esnasında, mal ve ürün bedeli üzerine verginin fiyatı da ekleniyorsa; söz konusu vergi ‘dolaylı vergi’ kapsamına girer. KDV, ÖTV vb vergiler dolaylı vergi kategorisindedir. Dolaysız vergi türünde; verginin bedeli, mal ve ürün üzerinden alınmadan bireylerin kazancı üzerinden tahsil edilir. Servet ve gelir üzerinden alınan vergiler olup verginin mükellefi ve ödeme zamanı önceden bellidir (Taylar, 2014, s. 225). Dolaysız vergilerde, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabildiğinden, vergi adaletini sağlamada daha fazla etki sağlanabilir (Susam vd.,2007, s. 106). Bireylerin durumu dikkate alınarak tahsil edildiği için dolaysız vergi türünde vergi adalet ilkesi daha belirgindir (Taylar, 2014, s. 226). Gelir Vergisi, Emlak Vergisi dolaysız vergi grubuna girer. Dolaylı vergilerde mali anestezi özelliği daha baskındır. Çünkü bireyler, mal ve ürün fiyatları içinde gizli olan verginin tutarını tam olarak bilmemekte ve dolaylı şekilde ödemektedir. Mali anestezi, ‘bireyin mal ve hizmet bedelini öderken aynı zamanda gizli olan vergiyi hissetmeden ödemesidir (Yüksel, 2021, s. 50). Birey tarafından hissedilmeyen vergi yükü, mali anestezidir.

- **Dolaylı Vergi:** Mali anestezi daha baskındır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. ÖTV, KDV örnek olarak gösterilebilir. Birey, ödediği vergi yükünü hissetmeden öder.
- **Dolaysız Vergi:** Vergide adalet ilkesi daha belirgindir. Servet ve gelir üzerinden alınan vergilerdir. Kurumlar vergisi, emlak vergisi.

Üzerine alınan mal ve hizmet kapsamına göre tüketim vergileri genel tüketim ve özel tüketim olmak üzere iki sınıfta gruplandırılır. Tüketim vergileri, herhangi bir ayırım olmaksızın tüm mal ve hizmet kalemleri üzerinden alınıyorsa **genel tüketim vergileri**, sadece belirli mal ve hizmet kalemleri üzerinden belirli amaçlarla tahsil edilmesi durumunda **özel tüketim vergileri** niteliği kazanır. Muamele vergisi, KDV genel tüketim vergi grubuna girmekle birlikte ÖTV konusuna giren ürünler alkol ve tütün ürünleri, lüks eşyalar, akaryakıt ürünleridir (<https://www.mevzuat.gov.tr>).

1.2. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı

Özel tüketim vergilerine ‘özel’ niteliği kazandıran etken, KDV gibi genel tüketim vergilerinin aksine belirli sayıda mal ve ürünlerden alınmasıdır. Bunun yanında, özel tüketim vergisi kısıtlanması istenen mallar üzerinden alınır (Yıldırım, 2015, s. 227). Genel tüketim vergilerinin alınma sebeplerin en önemlisi, kamusal faaliyetler için gelir kaynağı sağlamak iken ÖTV’nin alınma sebepleri gelir sağlama amacı yanında, toplumsal zararı olan mal ve ürünlerin tüketimini sınırlandırmaktadır (Taylar, 2014, s. 227). Özel tüketim vergileri, talep esnekliği zayıf ve sürümü yüksek ürünlerden alınır (Yıldız, 2020, s. 22). Ayrıca ÖTV, belirli mal ve hizmetlerin üzerine salındığı için kısmi harcama vergileri olarak adlandırılmaktadır (Önder, 2002, s. 8) Özel tüketim vergisi gizli olarak alındığı için hissedilmediğinden dolayı kolaycı vergi olarak görülürken bir yandan da zararlı malların üzerine salınan bir vergi olduğu için günah vergisi olarak tanımlanmaktadır (Batırel, 2002, s. 5). Alışkanlık ve keyif veren mallar ile lüks mallar üzerinde konulan özel tüketim vergisi son yıllarda sanayi ürün ve hizmetleri kapsayan genel tüketim vergisi izlenimi vermektedir (Tuncer, 2002, s. 203). ÖTV, belirli mal ve hizmet üzerine salındığı için fiyat saptırıcı vergi olarak adlandırılmaktadır (Türkmenoğlu, 2011, s. 14). Zaten bu tür vergilerin yaygın uygulanma sebeplerinden biri de, fiyat ayarlamaları yolu ile tüketici tercihlerini değiştirmek ve bazı ürünlerin tüketimini kısıp, diğer ürünlerin kullanımına teşvik etmektir (Önder, 2002, s. 7). Özel tüketim vergisi gibi bir kişisel tüketim vergisi kapsamındadır (Auerbach, 2006, s. 37).

Çağımızda özellikle üretim aşamasından alınan özel tüketim vergileri alkollü içkiler, tütün, elektrik, havagazı, petrol ürünleri, şeker, kahve, çay, gibi talep elastikiyeti düşük olan mallardan alınmaktadır (Türkmenoğlu, 2011, s. 15) ÖTV’nin konuları ülkeden ülkeye çok değişmekle beraber, genelde üç grup tüketim maddesinden alınmaktadırlar: Bireye zararlı alışkanlık verici maddeler (örneğin çay, kahve, sigara, alkol vs.) ile lüks tüketim maddeleri (kürk, mücevher, tuvalet malzemesi vs.) ve sürümü çok yüksek olan çevreye zararlı bazı mallardır. (benzin, mazot vb.) (Turhan, 1993, s. 259).

Özel tüketim vergileri, talebin fiyat esnekliğinin diğerlerine göre daha düşük olduğu mal ve hizmetler ile talebin gelir elastikiyetinin diğerlerine nazaran daha yüksek olduğu lüks mallara uygulanmaktadır (Gergerlioğlu, 2014, s. 6).

Ekonomik sürecin dağıtım veya üretim aşamasında, istisna ve muafiyetler haricindeki tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan muamele vergilerinin yanı sıra, ayrı ayrı olmak üzere belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri denilmektedir. ÖTV genellikle yurıçi piyasadaki ürünler üzerinden alınır. İthal edilen ürünlerden gümrük vergisi alınmaktadır (Batırel, 2007, s. 140). Gümrük vergilerinden farklı olarak, yerel ya da ithal edilmiş belirli ürünler üzerinde uygulanan bir vergi türüdür, yine aynı şekilde katma değer vergisinden farklı olarak sadece belirli mallar üzerinde uygulanmaktadır, yani katma değer vergisi gibi genel bir tüketim vergisi türü değildir (Yıldırım, 2015, s. 227).

1.3. Özel Tüketim Vergilerin Özellikleri

Özel tüketim vergileri 4760 Sayılı Kanun'a tabi olarak Avrupa Birliği ile uyum müktesebat amacıyla 01.08.2002 tarihinde ülkemizde yürürlüğe girmiş ve uygulamaya konulmuştur (www.mevzuat.gov.tr). ÖTV'ler; malların üretim ya da ithalat aşamasında genel olarak alınmayıp, tek tek belirli mallar üzerinden tahsil edilmektedir. Kanuna ekli özel tüketim vergileri ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, üç grup tüketim maddelerinden oluşmaktadır: Bireye alışkanlık veren zararlı maddeler (çay, sigara, alkol) ile lüks tüketim maddeleri (kürk, mücevher) ve sürümü yüksek çevreye zararlı mallardır (benzin, mazot). Bu bakımdan özel tüketim vergileri, kapsama alanı dar olan bir vergileme türüdür (Çapar, 2014, s. 126).

Tablo 2
Özel tüketim vergilerinin sınıflandırılması

ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİ KAPSAYAN MAL KALEMLERİ
1. Alışkanlık yapıcı mallar (alkol, tütün, çay)
2. Lüks tüketim mallar (kürk, mücevher)
3. Çevreye zararlı olan mallar (petrol, akaryakıt, benzin)

Kaynak: (Taylar, 2010, s. 440)

Özel tüketim vergileri, toplumun sağlığını korumak ve toplumu oluşturan bireylerin zararlı ve alışkanlık yapıcı mallara olan talebini kısıtlamak ve tüketimini azaltmak amacıyla diğer vergilere oranla yüksek oranda alınan vergilerdir. Verginin konusu malın ithali, imalatçıları tarafından teslimi ve ÖTV uygulamadan önce

müzayede yoluyla satışdır (Parlakkaya, 2002, s. 24). Özel tüketim vergilerinin alanı olan mal ve ürün grupları ÖTV Kanunu'nda belirtildiği üzere dört ekli liste halindedir. ÖTV konusu olan mallar, ürün nitelikleri ve özellikleri bazında dört grup halinde listelenmiştir (<https://www5.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4760.html>).

- Sayılı Ekli Listesi: Benzin ve motorin benzeri yağlar, fuel oiller, motorin, propan, bütan, petrol gazı ve benzeri gazlar, petrol yağları, çözücüler, doğalgaz ve biodizel ürünleri gibi malları kapsamaktadır.
- II Sayılı Ekli Listesi: Yarı römork için çekiciler, motorlu taşıt araçları (kara, hava, deniz)
- III. Sayılı Ekli Listesi A Cetveli: Kolalı gazozlar, alkollü içecekler, fermente edilmiş diğer içecekler, alkolsüz binalar, meyveli ve sade gazozlar, ambalajlanmış ve/veya toptan teslimat konu edilen meyve nektarları, meyveli içecekler, limonatalar, enerji içecekleri, sporcu içecekleri, soğuk çay, soğuk kahve, tonik ve tatlandırılmış veya aromalandırılmış benzeri içecekler
- III. Sayılı Ekli Listesi B Cetveli: Tütün ürünleri, tütün içeren sigaralar
- IV. Sayılı Ekli Liste: Havyar ve havyar benzeri ürünler, parfümler, güzellik müstahzarları, saç spreyi, perma ve defrize müstahzarları, postlar, kürk ve taklidi kürkler, kitaplar, broşürler, kurşun kristalden ve cam seramikten sofra ve mutfak eşyaları, klimalar, cep telefonları, beyaz eşyalar, tabii incileri veya kültür incileri, elmas ve kristal avizeler vb. lüks ve lükse yakın malları kapsar.

Özel tüketim vergileri, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birilerinde, bazı mal ve hizmetlerden alınan bir vergi türüdür. Seçili bazı mal ve ürün üzerinden alınan özel tüketim vergisi dünyanın en eski vergilerindendir (Cnossen, 2005, s. 4). Bunun sebebi, geçmiş devirlerde modern iktisadî sistemlerin ve gelişmiş vergi idarelerinin mevcut olmaması nedeniyle genel bir tüketim vergisi uygulanamamasıdır (Akkaya vd.,2021 s. 4).

Özel tüketim vergileri 2002 yılında AB ile uyum müktesebat çerçevesinde ülkemizde yürürlüğe girmiştir ve böylelikle 4760 Özel Tüketim Kanunu ile 16 adet vergi, fon, harç gibi mali yükümlülükler ortadan kaldırılarak, özel tüketim vergisine tabi mallar Kanun'a ekli dört adet listede toplanmıştır. Düzenlemelerde sadeleşme yoluna

gidilmesi, vergi yönetimini daha kolay hale getirmiştir. Avrupa Birliği ile uyum çalışmalarının sonucu olarak kaldırılan 16 adet vergi şu şekildedir (Bulutoğlu, 1978).

1. Akaryakıt Vergisi
2. Akaryakıt fiyat istikrar payı,
3. Taşıt alım vergisi,
4. Taşıt alım vergisinin $\frac{1}{4}$ 'ü oranında alınan çevre kirliliğini önleme fonu,
5. Ek taşıt alım vergisi,
6. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan trafik tescil harcı,
7. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan eğitime katkı payı,
8. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi,
9. Ek vergi,
10. Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi,
11. Şehit, malul, dul ve yetimlerin payı,
12. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan savunma sanayi destekleme fonu,
13. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan toplu konut fonu,
14. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan mera payı,
15. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan federasyonlar payı,
16. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu payı,

Bu tür vergiler, genellikle içki, sigara, alkol gibi talep esnekliği düşük olan mallardan alınır (Ceylan, 2010, s. 18). Talep esnekliğinin düşük olması, vergi oranları artsa dahi tüketicilerin taleplerinde gözle görülür bir değişikliğin ve etkinin meydana gelmemesidir. Talep esnekliği düşük olan mallar aynı zamanda talep elastikiyeti yüksek olan mallardır. Vergiye konu olan malların talebinde fiyat dışı (sosyal statü, bağımlılık, itibar ve saygınlık arzusu) faktörler söz konusudur. İnsan sağlığını tehdit eden, toplumsal düzene zarar eden ve çevreye olumsuz etki bırakan malların kullanılmasına devlet tarafından müdahale etmek ve oluşacak zararı minimum seviyeye indirmek amacıyla bu vergiler kullanılmaktadır.

ÖTV’ler harcama üzerinden tek bir aşamada alındığı için tek safhalı bir vergidir. Vergilendirmede, kullanılan ölçüt ‘harcamalar’ olduğu için kişilerin satın alma güçleri dikkate alınmaz; bu durum verginin adalet ilkesiyle çelişebilir. Özel tüketim vergilerinin özel olarak adlandırılmasının sebebi, kanunda belirtilen belli mal ve hizmetlerden alınmış olmasıdır. Özel tüketim vergileri, devlet hazinesi için önemli bir gelir kaynağıdır (Ulusoy, 2020, s. 270) . Yıllar bazında vergi gelirleri içinde payının yüksek olması bu durumun göstergesidir (<https://data.tuik.gov.tr/>).

Özel tüketim vergisi hesaplanırken iki esasa dayandırılmaktadır: Spesifik ya da advalorem vergilendirme (Oral, 2006, s. 16). Spesifik vergilendirmede vergiye konu olan malın hacim, yüz ölçümü, sayı gibi fiziksel miktarlarının matrah olarak esas alınır. Özel tüketim vergilerin matrahı spesifik olarak belirlenmesi, matrahın değer olarak belirlenmesinden daha kolaydır. Özel tüketim vergilerin matrahı ad valorem olarak tespit edilmesinde, vergi konusuna teşkil eden malların satış değeri esas alınır.

Özel tüketim vergileri, milli gelirin bireyler arasında adil olarak dağılımının sağlanmasında en etkili vergi çeşidi olmasının yanı sıra yapısal özelliği bakımından tek aşamada ve ilk imalata dayalı olarak tahsil edilmesi, hem mükellefler açısından hem de vergi daireleri açısından vergilemede kolaylık sağlamaktadır (Selek, 2008, s. 31). Vergiye tabi mallar seçilirken alkol, tütün, akaryakıt gibi fiyat değişimlerine daha az duyarlı mallar seçilir(Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 17).

Dolaylı vergilerin tek aşamada alınması, vergi idaresine kolaylık sağlamaktadır. Böylelikle vergi denetiminin etkin ve daha basit bir şekilde yapılmasına olanak sağlamıştır.

Özel tüketim vergileri daha çok talep esnek düşüklüğü olan mallar üzerinden alınır. Çay, sigara, şeker gibi zorunlu tüketim mallar ile tütün ürünleri, alkollü içecekler, petrol ve ürünler beyaz eşya, motorlu taşıtlar, cep telefonu ÖTV’nin konusu oluşturan mallardır (Ilıaz, 2006, s. 25). Talep esnekliği düşük olan mallar aynı zamanda tüketicilerin vazgeçmesi kolay kolay mümkün olmayan mallardır. ÖTV ikamesi düşük ya da ikamesi olmayan mallar üzerinden alınır (www.ekonomist.com.tr). Bu nedenle ÖTV konusunu oluşturan ürünler, bireylerin kolay vazgeçemeyeceği niteliktedir.

Özel tüketim vergileri toplum tarafından lüks kabul edilen ya da artan oranlı vergilendirilmesinin, toplumun gelir düzeltici etkisinden kaynakladığı söz edilebilir

(Susam, 2004, s. 8). Örneğin; 1,600 cm³'ü geçmeyen taşıtlarda ÖTV matrahı 85 bin TL olan araçlarda, matraha esas sınır 92 bin TL'ye, 85 bin TL ile 130 bin TL olan araçlarda matrah 92 bin TL ile 150 bin TL'ye çıkarılmıştır (www.bbc.com). Lüks sayılabilecek ya da değeri yükselen malların vergisel olarak değerinin de artması, toplumun zengin kesiminin daha da vergi yüklenmesine neden olur. Böylece, ekonomi sürecinde gelir düzenleyici bir etki meydana gelebilir.

Özel tüketim vergisi, gider vergisi olup dolaylı vergiler sınıfındadır. Özel tüketim nitelikli malların fiyatı birey tarafından ödendiği takdirde aynı zamanda ürün fiyatı içinde gizil kalan ÖTV tutarı da ödenir. Bireyler tarafından fark edilmeden gizlenmiş ÖTV tutarını ödemek, verginin mali anestezi özelliğini oluşturur. Mali anestezi; bireylerin vergi tutarını hissetmeden ödemesidir (Önkan, 2020, s. 9).

1.4. Özel Tüketim Vergilerinin Alınma Amaçları

Ülkemizde vergi uygulaması tek yönlü olmayıp genel ve özel tüketim vergisi ayırımına tabi tutulmaktadır. Genel tüketim verginin tahsil edilmesinde amaç kamusal faaliyetler için gelir kaynağı sağlamak iken özel tüketim vergi uygulamasının alınmasında kamusal gelirin yanında alışkanlık yapan ve zararlı olan malların tüketimin kısıtlayarak sosyal faydayı sağlamaktır. Sosyal fayda sağlamak, özel tüketim vergilerin alınmasının mali olmayan amacını oluşturur. Sağlığa zararlı malların tüketimini kısıtlayarak tüketici davranışlarını değiştirmek özel tüketim verginin sosyal faydasıdır. Özel tüketimli malların birtakım yapısal özellikleri temel alındığında tüketicilerin bu tür ürünleri kullanmasında çevreye, insan bedenine ve toplumsal düzene olumsuz ve yıkıcı etkileri olmaktadır. Bu sonuçların olumsuz etkilerini bertaraf etme adına devlet tarafından bir nevi yaptırım (yüksek oranda vergi oranı) olarak uygulanan bu vergilerin mali ve mali dışı amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Özel tüketim vergileri yoluyla alışkanlık yapan sigara, tütün, alkol ürünler mallar üzerinde yüksek oranda alınarak söz konusu malların bireyler tarafından kullanımını azaltması amaçlanır. Böylelikle, yüksek oranda özel tüketim vergisi alınarak alışkanlık yapıcı maddelerin toplum olan zararları azaltılabilir.
- Çevrenin korunması ve çevre kirliliğine sebep olan etkileri en aza indirmek amacıyla çevreye zarar veren petrol ve benzeri ürünler, akaryakıt, karbon salınımı veren kimyasal mallar üzerinden özel tüketim vergileri alınır.

- Özel tüketim vergileri, artan oranlı vergi durumuna getirmek ve bu şekilde vergi dağılımındaki eşitsizliği azaltmak amacıyla kullanılmaktadır (Taylar, 2012, s. 447).
- İthal edilen malların talebini kısmak,
- Gelir dengesini sağlamak, Kamusal faaliyetler için finansal destek sağlamak,
- AB müktesabatına uyum sağlamak (Vergi Raporu, 2003, s. 111-1129).

Vergilemeden istenen sonuç, gelir dağılımını düzeltmektir. Bir toplumu oluşturan kesim gelirlerine göre alt gruplara ayrılmaktadır: Yüksek gelirli grup-,orta gelirli grup ve alt gelirli grup olmak üzere 3 gruba ayrılmıştır. Bu açıdan malların vergilendirmesi söz konusu gelir gruplarını farklı şekilde etkilemektedir. Örnek olarak; kürk, mücevher, değerli eşyalar gibi lüks nitelikli mallar üzerinde yüksek oranda vergi alınması, üst gelir gruptakileri daha fazla etkilemektedir. Zengin bireylerden, talep edeceği mallar üzerinden yüksek oranda vergi alınması, toplumdaki gelir dağılımını düzeltmede etkin bir rol oynamaktadır (Bulutoğlu, 2004, s. 274).

İthalatta uygulanan vergilerden birisi de, özel tüketim vergileridir. 4760 Sayılı Kanun'a ekli 4 listedeki eşyaların ithalatında bir defa mahsus olmak üzere gümrük idareleri tarafından tahsil edilir. Bir ülkede dış ticaret açığı, cari işlemler dengesinin açık vermemesi ülke ekonomisinde büyük önem taşır. Dış ticaret açığı vermemek ve cari işlemler dengesini tutmak, devletin ekonomik ve kalkınma politikasının amaçları arasındadır. Bu sebeple, işlenmiş madde, hammadde ya da ara maddelerin ithalatını kısmak amacıyla söz konusu ürünlerden ithalat sırasında özel tüketim vergisi alınabilir. İthalat uygulamasında 4760 Sayılı Kanun'a tabi ekli (I), (II), (III) ve (IV) listedeki mallar üzerinden nispi olarak hesaplanır (Hacıköylü, 2014, s. 24-25). İthal malların talebini kısmak amacıyla ithal ürünler üzerinden özel tüketim vergileri tahsil edilir.

Özel tüketim vergilendirmesinin önemli amaçlarından birisi, kamusal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan kamusal finans desteğini sağlamaktır. Kamusal finansman sağlamak, sadece özel tüketim vergileri için değil tüm alınan vergilerin ortak amacıdır.

Tüm bu veriler ışığında, özel tüketim vergilerinin alınmasının altında birden fazla mali ve mali olmayan amaçlar bulunmaktadır. Bunlardan devlet geliri sağlamak,

kamusal faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli kamu finansmanı elde etmek, dış ticaret açığını vermemek için ithal malları kıstmak gibi amaçlar özel tüketim vergilerinin mali amaçlar yönünü oluşturur. Bunun yanında; sosyal fayda sağlamak, toplumsal düzeni korumak, aile bütünlüğünü sağlamak, bireylerin insan sağlığını tehdit eden, keyif verici maddeler ile alışkanlık yapıcı malların talebini azaltmak, sürümü yüksek çevreye zararlı olan malların üzerinden çevre sağlığını korumak maksadıyla vergilerin alınması mali olmayan amaçlardır.

1.5. Özel Tüketim Vergilerde İstisnalar

Özel tüketim vergilere ilişkin istisnalarla ilgili hükümler ÖTV Kanunun ikinci bölümünün 5. 6. ve 7. Maddelerinde belirtilmiştir (İliaz, 2016, s. 2). Özel tüketim vergisinde kullanılan istisnalar 3 başlık altında toplanmıştır. Şöyle ki özel tüketim vergilerde kullanılan istisnalar;

- ✓ İhracat İstisnası,
- ✓ Diplomatik İstisna,
- ✓ Diğer istisnalar (www.mevzuat.gov.tr).

1.5.1. İhracat İstisnası

Uluslararası ticaret alanında, dolaylı vergilerde varış ülkesinde vergilendirme ilkesine dayanır. Özel tüketim verginin ihracat istisna hakkındaki düzenleme Kanun'un 5. Maddesinde belirtilmiştir (<https://www.mevzuat.gov.tr>). Kanuna ekli listedeki malların aşağıda belirtilen durumlarda vergiden muaf sayılmıştır.

Birinci durumda, malın yurt dışındaki müşteriye teslimi olmalıdır. Yurtdışı müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışı faaliyetlerini ifade eder (www.verginet.net).

İkinci durumda, teslim konusu malın Gümrük Bölgesinden çıkmış olması gerekir. İhraç edilen malın fatura ve benzeri belgeleri gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi iade edilir (<https://www5.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4760.html>).

1.5.2. Diplomatik İstisna

Özel Tüketim Vergisi Kanununda diplomatik istisnalara yer verilmiştir. Kanundaki hükme göre Kanuna ekli I sayılı listede yer alan petrol ürünleri, II sayılı listedeki taşıt araçları ve III sayılı listedeki alkol ve tütün mamullerinin yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların diplomatik bağışıklıklarından yararlanan mensuplarına kişisel ihtiyaçları için teslimi, sözü edilen malların bunlar tarafından ithal edilmesi veya ilk iktisabı, karşılıklı ilkesi çerçevesinde vergiden müstesna tutulmuştur (www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4760.html). Özel Tüketim Vergisi Kanunun 6. Maddesi uyarınca, diplomatik istisna ile ilgili hükümlere yer verilmiştir (<https://www.mevzuat.gov.tr>). Diplomatik istisna, Kanuna ekli listedeki tüm mallara tabi değil sadece (I), (II) ve (III) sayılı listedeki mallar için uygulanır (İliaz, 2006, s. 133). Diplomatik istisnaların özellikleri şunlardır (<https://www.mevzuat.gov.tr>);

1. Karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik statüyü haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları,

2. Uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları,

3. Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından onaylanan ya da Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar kapsamında, Türkiye'deki uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşların yönetici kadrolarındaki Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları yararlanabilir. Diplomatik istisnadan yararlanacak olanların kapsamı Maliye Bakanlığı ile Dışişleri Bakanlığı ile birlikte belirlenir.

1.5.3. Diğer İstisnalar

Özel tüketim vergileriyle alakalı diğer istisna ile ilgili hükümler ÖTV Kanun'un 7. maddesinde uygulamaya konulmuştur (<https://www.mevzuat.gov.tr>). Diğer istisnalar kapsamında birden fazla farklı konular bulunmaktadır. İstisna arasında sayılan haller askeri amaçlı istisna, petrol arama faaliyeti istisnası, malul ve sakatlara

mahsus taşıt araçları istisnası, Türk Hava Kurumu'nun hava taşıt alımlarında istisna, güvenlik kuruluşlarının silah alımına ilişkin istisna, kamu kurumuna yapılan bedelsiz teslimlerde istisna, ithalat istisnasıdır (www.tbmm.gov.tr).

1.6. Türkiye’de Özel Tüketim Vergi Uygulamaları

Türkiye Avrupa Biliği'nin müktesabatına uyum sağlama amacıyla özel tüketim vergi uygulamasına geçilmiştir. Türkiye’de 4760 Sayılı Kanun ile çıkarılan Özel Tüketim Vergisi Kanunu 01.08.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Özel tüketim vergileri KDV gibi vergilere göre geçmiş daha eskiye daynmaktadır (Çelikkaya, 2011, s. 50).

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Ankara Anlaşması adıyla ortaklık anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmaya bağlı olarak Ortak Konsey Kararı ile 1 Ocak 1996 yılında Türkiye, Gümrük Birliği’ne girmiştir. Gümrük Birliği, AB ile ekonomik uyum sürecinin önemli bir parçasıdır. Ekonomik bütünleşmeye yakınsayan Gümrük Birliği’ne geçişin amacı, Türkiye ile AB arasında karşılıklı gümrük vergilerini kaldırmaktır. Gümrük vergilerinin kaldırılarak, taraf ülkeler arasındaki ticari faaliyetlerinin canlanması amaçlanmıştır; ticaretin kolaylaşmasının ve hızlandırılmasının önü açılmıştır. Böylelikle, AB ile Türkiye arasındaki ticaretin büyük bir canlanmaya zemin hazırlanmıştır. Anlaşma kapsamında ‘Üye Ülkelerle Türkiye arasında, ithalatta olduğu gibi ihracatta da gümrük vergileri ve eş etkili resim ve harçlar, miktar kısıtlamaları ile milli üretime Anlaşmanın hedeflerine aykırı bir koruma sağlamayı gözetken eşit etkili başka her türlü tedbir yasaklanır ve buna ilave olarak Türkiye üçüncü ülkelerle ilişkilerinde Topluluğun Ortak Gümrük Tarifesi' ni kabul eder ve Toplulukça dış ticaret konusunda uygulanan sair mevzuata da yaklaşmayı’ taahhüt eder (Kolçak, 2011, s. 200).

Gümrük Birliği’ne üye olan Türkiye, karşılıklı olarak AB ile olan ticarete konu ürün ve mallar üzerindeki ithalat vergilerini kaldırmış; bu durum beraberinde ithal ürünlerine olan talebin patlama riskini gündeme getirmiştir. İthalat ürünlerindeki artışın yol açacağı ekonomik sorunların başında, ülkenin dış ticaret açığı vermesidir. Bu duruma bağlı olarak, kaybı yaşanan ithal vergilerine karşılık ülkenin yerine getirecek ve aynı zamanda kamusal gelir sağlayacak bir vergi ihtiyacı, ÖTV Kanunu’nun çıkarılmasını zorunlu ve gerekli kılmıştır.

Türkiye'nin AB ile uyumlaşma sürecine girmiş olması, ÖTV Kanunu'nun benimsenmesinde etkili diğer faktördür. 17 Ağustos 1999'da yaşanan büyük bir deprem sonrası, Türk halkı ve Türkiye ekonomisi büyük bir darbe yemiştir. Ekonomik yönden sarsılan Türkiye'de halkın alım gücü epey düşmüş, likidite rezervleri azalmış ve ciddi bir döviz sıkıntısı baş göstermiştir. Depremın yıkıcı etkilerinde kurtulmak ve kamusal finansman sağlamak amacıyla bir vergiye ihtiyaç duyulmuştur.

ÖTV öncesi akaryakıt vergisi, taşıt alım vergisi alınmaktaydı. Çıkarılan ÖTV Kanunu ile söz konusu vergiler dâhil birçok vergi, harç, fon gibi mali yükümlülükler tek bir çatı altında toplanmıştır (İliaz, 2006, s. 112). Bu şekilde, vergi yönetimi daha etkin ve basit olmuştur. Türkiye'de ÖTV gelirleri, Türk ekonomi sistemi içerisinde önemli bir paya sahiptir. ÖTV; genel olarak Gelirler, Kurumlar ve KDV'den sonra dördüncü büyük vergi haline gelmiştir.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 6 bölüm ve 20 maddeden oluşmakta olup 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete 'de yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde uygulanan özel tüketim vergilerinin birtakım uygulama aşamasında belli özellikler taşır. Özel tüketim ürünlerin en önemli özelliği, belirli ve sınırlı sayıda mal ve ürün kalemlerini içermiş olmasıdır. Mal ve ürünlerin sınırlı sayıda oluşu, mükellefin az olmasına yol açmıştır. Özel tüketim vergi sisteminin ülkemizde uygulanmasında belli başlı nedenleri bulunmaktadır:

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergi Kanunu ile daha önce alınan taşıt vergisi, akaryakıt vergisi de dâhil olmak üzere birden fazla resim, harç, fon ve vergi gibi mali yükümlülükler kaldırılarak tek bir çatı alanında toplanmış; uygulamada ve vergisel yönetimde etkinlik ile basitlik sağlanmıştır. Özel tüketim vergileri belirli mal gruplarını kapsamakta olup, tek aşamalı olarak tahsil edilmektedir. Belirli malları ihtiva etmesi, daha az yükümlüsü olduğu anlamına gelmektedir ve vergi yönetimini basit ve etkin kılmaktadır.

ÖTV Kanunu ile ulaşılması istenen hedeflerinden biri, Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamaktır. Özel tüketim vergi uygulamasına geçilmesinin bir diğer nedeni, 1 Ocak 1996 yılında gümrük birliğine uyum sağlamak amacıyla AB üye ülkeleri ile yapılan ithalatta vergi alınmaması ve üçüncü ülkelere karşı birliğin Ortak Vergi tarifesindeki oranlara göre vergi alınmasından doğan vergi kaybını telafi etmektir.

ÖTV kapsamına giren mallar yurt içinde ya da yurtdışında üretilsin aynı vergi oranlarına tabidir. Özel tüketim vergisi, ÖTV kapsamına giren mala sadece bir kez uygulanır. Verginin kapsamına giren mala vergi uygulandıktan sonra, el değiştirmeleri durumunda ürünün kendisi veya iktisapları, verginin konusuna girmeyecektir. Verginin uygulanması için, söz konusu malın üzerinde daha önce vergi uygulanmamış olması gerekir.

Türkiye’de uygulanan özel tüketim vergiler, 4760 Sayılı ÖTV Kanun’a ekli dört listedeki mal ve ürünler üzerinden alınır. Söz konusu kanunun çeşitli kısımlarında kendine özgü mal ve ürün kalemleri bulunmaktadır. Ekli listeler kapsamında bulunan mal ve ürün kalemlerini sınıflandırmak analiz etmek açısından yerinde olacaktır. Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mallar 4 ayrı ekli listede Kanunda belirtilmiştir.

Kanuna Ekli (I) listede yer alan mallar, “madeni yağ” olarak adlandırılan petrol ve benzer ürünleri olmak üzere A ile B olmak üzere iki ayrı cetvelde gösterilmiştir. ÖTV öncesi Akaryakıt İstikrar Fonu uygulanıyordu. Bununla birlikte, ÖTV’nin kendine özgü vergi hesaplama sistemi geliştirilmiştir. Özel tüketim vergileri harcamaya dayalı dolaylı bir vergileme olup, mal ve hizmetlerin fiyatına gizlice dâhil edilmesinden dolayı tüketici psikolojisine daha uygundur.

Kanuna Ekli (II) listede yer alan mallar, “motorlu araçlar” olarak sınıflandırılan karayolu, denizyolu ve havayolu modlarına ilişkin mallardır. 10 kişi ya da daha fazla kişinin taşımaya mahsus motorlu araçlardan otobüs, minibüs, midibüs, binek otomobilleri, yarış arabaları, jipler, güneş enerjili motorlu araçlar, gemiler (savaş ve kurtarma gemileri, sarnıçlı gemiler, yük gemileri hariç) eğlence ve spor tekneleri, yatlar, uçak ve helikopterler (askeri, zirai ya da yangınla mücadelede kullanılan helikopter ve uçaklar hariç) vb. araçlar ÖTV kapsamındadır.

Kanuna Ekli (III) listede yer alan mallar, bira, üzüm şarabı gibi alkollü içecekler, tütün mamulleri (purolar, enfiye, uçları açık purolar) ile kolalı gazozlar gibi alkolsüz içecekler (su, maden suyu, sade sodalar hariç) içerir.

Kanuna Ekli (IV) listede yer alan mallar, Deniz ürünlerinden sadece havyar ile havyar benzeri ürünler, güneş kremleri, saç spreyleri, allıklar, saç boyaları, tıraş losyonlar vb. ürünler, postlar, kürkler ve taklit ürünler, poşetlenerek sarılan kitaplar, broşürler, tabii inciler, elmaslar, safir, zümrüt, cep telefonları, mikrofonlar,

kameralar vb ürünler, bilardo masası, oyun kâğıdı, oyun eşyası, revolverler, av tüfekleri tabancalar vb ürünler sayılabilir.

1.7. Özel Tüketim Vergilerin Konusu

Kanuna ekli I Sayılı listenin A ve B cetvelinde yer alan malların ithalatçılara ya da imalatçılar tarafından ilk teslimi verginin konusu teşkil etmekle birlikte ÖTV bir defaya mahsus olmak üzere alınır. Vergi tahsil edildikten sonra malları teslim alanların el değiştirmeleri ya da iktisapları, verginin konusu teşkil etmeyecektir.

Kanuna ekli II Sayılı listede havayolu, kara yolu ve deniz yolu olmak üzere tüm taşıma modlarına ilişkin motorlu taşıt araçlara yer verilmiştir (<https://www.mevzuat.gov.tr>). 10 kişi ya da daha fazla kişinin taşınmasına mahsus motorlu araçlardan otobüs, minibüs, midibüs, binek otomobilleri, yarış arabaları, cipler, güneş enerjili motorlu araçlar, gemiler (savaş ve kurtarma gemileri, sarnıçlı gemiler, yük gemileri hariç) eğlence ve spor tekneleri, yatlar, uçak ve helikopterler (askeri, zirai ya da yangınla mücadelede kullanılan helikopter ve uçaklar hariç) vb. araçlar ÖTV kapsamındadır (<https://www.resmigazete.gov.tr>). Silindir hacmine göre verginin oranı değişiklik göstermektedir. Silindir hacmi büyüdükçe vergi oranları da yükselmektedir ve bu da göstermektedir ki yüksek gelir daha fazla vergilendirilir. Motorlu araçların yaşı geçtikçe yakıt tüketimi artmakta ve çevreyi daha fazla kirletmektedir (Üyümez, 2016, s. 439). Bundan dolayı bu tür araçlardan daha fazla vergi alınması yerinde bir karardır. Ambulanslar, itfaiye araçları, cenaze araçları ÖTV uygulamasının dışında tutulmuştur (<https://www.resmigazete.gov.tr>).

II Sayılı listedeki tüm mallar vergi kapsamında girerken bu malların aksam ve parçaları vergiye tabi değildir. Verginin konusu, Kanunun II Sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için ilk iktisabıdır (<https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4760.html>, 2002). Motorlu taşıt ticareti yapan bir firmanın satmak amacıyla yurtdışından ithal ettikleri mallar ÖTV kapsamında değildir (<https://www.resmigazete.gov.tr>). Ancak ithal edilen malların yurt içinde satılması ilk iktisap olarak değerlendirilerek vergiye tabi tutulacaktır.

II Sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescili edilmemiş olanların vergi konusuna giren ilk işlem bunların ilk iktisabı değil bu malların ithali ile bunları imal eden işletmeler tarafından teslimidir ve söz konusu malların satış işlemi müzayedede

yoluyla da yapılabilir (https://www5.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4760.html, 2002).
Bu durumda verginin düzenlenmesi için;

1. Satışa konu olan malların Kanunun II Sayılı listesinde yer alması,
2. Satış işleminin icra daireleri ya da satış memurlukları gibi resmi kuruluşlar tarafından yapılması,
3. II Sayılı listede yer alan malların kayıt ve tescili yapılmamış olması,
4. Vergi konusuna giren mallardan daha önce ÖTV alınmamış olması gerekmektedir.

Verginin kapsamına giren mallara ÖTV uygulandıktan sonra el değiştirmeleri durumunda vergiye tabi tutulmayacaktır. Kanunun III Sayılı listedeki malların ithali ya da imalatçılar tarafından teslimi, verginin konusu teşkil eder (https://www.resmigazete.gov.tr). Söz konusu liste bira, üzüm şarabı gibi alkollü içecekler, tütün mamulleri (purolar, enfiye, uçları açık purolar) ile kolalı gazozlar gibi alkolsüz içecekler (su, maden suyu, sade sodalar hariç) içerir. Alkolün derecesi verginin oranını etkiler.

Kanunun IV Sayılı listeyi, dayanıklı mallar ile lüks eşyaları oluşturur. En geniş liste budur. Listede yer alan malların ithali ile imal edenler tarafından teslimi verginin konusunu oluşturur. Listede yer alan elmas, kürk, kıymetli taşlar, parfüm gibi lüks nitelikli mallar ile buzdolabı, klima, çamaşır makinesi gibi dayanıklı malların ithali özel tüketim vergiye tabidir. Diğer listedeki ürünler gibi vergi uygulamasından önce kayıt ve tescil edilmemiş koşuluyla müzayede yoluyla satış hali de söz konusudur (https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4760.pdf).

IV Sayılı listede yer alan mallardan vergi konusuna giren mallar: Deniz ürünlerinden sadece havyar ile havyar benzeri ürünler, güneş kremleri, saç spreyleri, allıklar, saç boyaları, tıraş losyonlar vb. ürünler, postlar, kürkler ve taklit ürünler, poşetlenerek sarılan kitaplar, broşürler, tabii inciler, elmaslar, safir, zümrüt, cep telefonları, mikrofonlar, kameralar vb ürünler, bilardo masası, oyun kâğıdı, oyun eşyası, revolverler, av tüfekleri tabancalar vb ürünler sayılabilir.

1.8. Özel Tüketim Verginin Mükellefi

Vergi mükellefi, vergiyi doğuran olay ile ve bu suretle üzerine düşen vergi borcunu ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişidir. Özel tüketim verginin mükellefi ÖTV Kanun’unda ekli 4 listedeki mal gruplarına göre değişmektedir

ÖTV Kanunun 4. Maddesine göre

A. I, II ve III Sayılı listedeki malların ithali, imalatçılar tarafından teslimi ya da ÖTV’den önce müzayede yoluyla satışı yapılmasıdır (<https://www.resmigazete.gov.tr>).

B. II Sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescili yapılmış olanlar için; motorlu ticaret yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya bunların müzayede yoluyla satışını yapanlardır (<https://www5.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4760.html>, 2002).

1.9. Özel Tüketim Vergisini Doğuran Olay

ÖTV konusunu oluşturan malların teslimi ya da ilk iktisap hallerinde malların teslimi, komisyoncular vasıtasıyla yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi ile ithalatla, ithalat vergisine tabi olan işlemlerde gümrük yükümlülüğünün doğması ve bunun yanında, ithalat vergisine tabi tutulmayan işlemlerde gümrük beyannamesinin tescilidir. Özel tüketim vergisini doğuran olay, özel tüketim vergisi mükellefini vergi borçlusu haline getiren ve ÖTV konusu ile yükümlüsü arasında ilişki kuran olaydır.

Malların Teslimi veya İlk İktisabı Hallerinde Vergi Doğuran Olay: ÖTV Kanunu’nun 3. Maddesi gereğince özel tüketim vergisinin konusuna giren malların teslimi veya ilk iktisap hallerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya ilk iktisabı anında olmasıdır. Malın ilk iktisap halinde olması;

- ✓ II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini,
- ✓ Müzayede yoluyla ya da motorlu taşıt ticareti yapanlardan ilk iktisabını,
- ✓ Motorlu taşıt ticareti yapanlardan kullanılmaya başlamasını,
- ✓ Motorlu taşıt ticareti yapanlar tarafından aktive alınmasını,

- ✓ Motorlu taşıt ticareti yapanlar tarafından adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder.

Malların Teslimi ya da Teslimi Sayılan Hallerde Vergiyi Doğuran Olay

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesinin 1 numaralı fıkrasının alt bendi gereğince malın teslimi, ‘’ bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya ya da onun adına hareket edenlere devredilmesini’’ olayıdır.

Buna göre; malın tasarrufu yani mülkiyet hakkının alıcıya ya da onun adına devredilmesi malın teslimi olmakla birlikte bir malın ariyeten ya da ödünç verilmesi malın teslimi sayılmayacaktır.

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi durumlarında, malın nakliyenin başlatılması veya nakliyeciyen ya da sürücüyeye tevdi edilmesi mal teslimi sayılacaktır.

Teslim işlemi tamamlanması için malın gönderildiği yerde varmış olması şart değildir. Alıcı bilgisinin dışında da olsa, malın alıcısı adına hareket eden bir kişiye gönderilmek üzere nakliyeciyen ya da sürücüyeye tevdi edilmesi de teslim işlemi gerçekleşmiş sayılacaktır. Malın tasarruf hakkının bir bedel karşılığında devredilmesi şart değildir.

Malın Tesliminden Önce Fatura veya Fatura Benzeri belgelerin Verilmesi Hallerinde Vergiyi Doğuran Olay Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi durumlarında vergiyi doğuran olay, belgenin düzenlendiği tarih olarak belirlenmiştir. Bu gibi durumlarda, vergisinin hesaplanmasında belgede düzenlenen miktar esas alınacaktır. Böylece ödenecek vergi zamanında emniyet altına almış olacaktır (www.verginet.net/).

Kısım Kısım Mal Teslim Edilmesi Durumunda Vergiyi Doğuran Olay

Özel tüketim vergisi Kanunu'nun 3. Maddesinin c bendi gereğince; kısım kısım mal teslim edilmesi mutlak olan hallerde her bir kısmın teslimi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmiştir. Buna istinaden; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için malın tamamının teslimini beklemenin bir anlamı olmamakla birlikte kısım kısım teslim edildiği durumlarda her bir kısım teslimi anında vergiyi doğuran olay niteliğindedir (www.resmigazete.gov.tr).

Komisyoncular Vasıtasıyla veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olay

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3. Maddesinin d bendi gereğince; komisyoncular veya konsinyasyon vasıtasıyla yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malın alıcısına teslimi anında meydana geleceği hükmedilmiştir. Ancak 22 Nisan 2021 tarihli 7136 Sayılı Kanunla dayalı olarak 7136 sayılı AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılmıştır (www.turmob.org.tr).

Komisyoncu vasıtasıyla yapılan satışlarda, komisyoncu bir ücret karşılığında malı kendi namına, malın alıcısının hesabına satar. Konsinyasyon suretiyle satışta ise, kendisine satış için bırakılan konsinyatör malı kendi nam ve hesabına satar. Bu gibi durumlarda, satıcı tarafından kendisine mal satılmayan konsinyatör ya da komisyoncuya satılmak üzere mal tevdi edilmektedir. Bu aşamada herhangi bir teslim söz konusu olmadığı için bu tarz satışlarda vergiyi doğuran olay, malların teslim edilmesi hallerinde alıcısına teslim edilmesidir (www.denet.com.tr). Verginin mükellefi, konsinyasyon ya da komisyon vasıtasıyla satışlarda malı imal ya da ithal eden gerçek ya da tüzel kişilerdir.

İthalatta Vergiyi Doğuran Olay Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3. Maddesinin d bendine göre; ithalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmiştir (www.muhasibetr.com).

1.10. Özel Tüketim Vergisinde Matrahı

I Sayılı listedeki mallar için maktu vergi oranları kilogram, litre, metreküp, kilokalori ya da bunların alt ve üst birimleri dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak alınabilir. III Sayılı listedeki mallar üzerinden alınan vergileme ölçüleri alkol derecesi, kilogram, litre, metre ile bunların alt ve üst birimleri dikkate alınarak kap ya da adet olarak uygulanır(www.verginet.net). Advalorem vergiler; vergi konusuna giren ürünlerin satış değerinin matrah olarak

hesaplanmasıdır(www.iktisatsozlugu.com). ÖTV Kanununda III sayılı ekli listedeki B cetvelindeki rünlerin matrahı, satışa sunulan perakende fiyatıdır (www.resmigazete.gov.tr/).

Verginin matrahı; ödenecek vergi miktarının ya da vergi borcunun hesaplanması için vergi konusunun indirildiği teknik-fiziksel veya ekonomik-parasal büyüklük olarak ifade edilmektedir. (Neumark, 1951, s. 64) Dolayısıyla vergi konusuna giren ürünler ya değer bazında alınır ya da miktar esasına göre belirlenir. Miktar esasına göre alınan vergiler; vergilemeye konu olan ürünler teknik-fiziki özelliklerin oluşturduğu matrahlar üzerinden birim başına mutlak miktar halinde belirlenmesidir.

1.11. Özel Tüketim Vergilerinde Vergileme Dönemleri

Özel tüketim vergilerine ilişkin vergileme dönemleri çeşitli özelliklere göre birbirinden ayrılır. ÖTV Kanununda ekli I sayılı listedeki mallar için ayda iki defa 15 günlük sürelerle vergilendirme dönemi öngörülmüştür (Çapar, 2004, s. 130). Buna göre; her ayın başından 15'ine kadar birinci vergi dönemi, ayın 15'inden ayın sonuna kadar ikinci vergi dönemi olarak düzenlenmiştir. Vergi, bu vergi dönemlerini izleyen 10. Günün akşamına kadar beyan edilir.

III ve IV sayılı listedeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi; faaliyette bulunan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. günün akşamına edilir (www.resmigazete.gov.tr). (III sayılı listede yer alan alkollü, alkolsüz içecekler ile tütün ürünleri, IV sayılı listede yer alan lüks mallar ile dayanıklı tüketim malları, II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların) vergilendirme dönemi, faaliyete giren takvim yılının birer aylık dönemleri olup beyanname, vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. Günün akşamına kadar katma değer vergisi yönünden bağlı vergi dairesine yapılacaktır. II sayılı listede yer alan motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi tutulan mallara ait vergi beyannamesi bu işlemlerin yapıldığı vergi dairesine, ilk iktisap işlemlerin tamamlanmasından önce verilecek ve aynı günde tahsil edilir (Parlakkaya, 2002, s.28-29).

1.12. Özel Tüketimde Vergi Sorumlusu

Özel tüketim Vergisi Kanunu olan 4760 Sayılı Kanunu'nun 4. Maddesinde vergi sorumlusunun tanımı yapılmıştır. Kendilerine vergi ödevi getirilen kişiler vergi sorumlusu olarak adlandırılmaktadır (Torun, 2021, s. 388). Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması halinde gerekli görülecek hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetkili kişi Maliye Bakanlığı'dır. Vergi ödemesinden sorumlu olan ve alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişi, vergi sorumlusudur.



BÖLÜM II

VERGİ PSİKOLOJİSİ İLE MÜKELLEFİN DAVRANIŞLARI

Kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergilerin sosyal yönden incelenmesine uzun bir zamandır gerek duyulmamış; vergi uygulamasında insan faktörü ve davranışlarının dâhil edilmesi olayı son zamanlarda ağırlık kazanmıştır. Vergi ödemekle yükümlü bireylerin vergiye karşı tepkisel davranışların hangileri olduğunu ve bu davranışların temelinde hangi faktörlerin olduğuna dair bilgiler vergi psikolojisi kavramının alt konuları arasında yer almaktadır. Bu kısımda, vergi psikolojisi incelenmiş ve mükelleflerin vergiye yönelik tepkileri üzerinde durulmuştur.

2.1. Vergi Psikolojisi

Toplumları oluşturan insandır. Toplumları yöneten sistem ise devlettir. Bu açıdan insan ile devlet arasındaki ilişki kaçınılmazdır. Devlet; vergi eliyle insanları ve insan davranışlarını etkileyebilmektedir. Bireyin vergiye olan davranışları “vergi psikolojisi” kavramını ortaya çıkarmaktadır. Vergi psikolojisi, bireyin vergiye ilişkin tutum ve davranışlarını nedenleriyle birlikte açıklayan bir kavram olarak değerlendirilebilir. Bireyin psikolojisi ile vergi kavramlarının birleşmesinden oluşur. En genel haliyle psikoloji kavramı“ insan ve hayvan davranışlarının nedenleri ve sonuçları arasındaki işleyen bilim dalı “ olarak tanımlanabilir (Korucuk, 2019, s. 261).

Devletin en önemli finansman kaynaklarından biri olan vergi olgusunun ekonomik ve sosyal boyutunun yanı sıra psikolojik boyutu da göz ardı edilmemelidir. (Uyanık, 2019, s. 360). Vergi sosyal bir olgu olmakla birlikte vergi mükellefi açısından psikolojik bir olgudur. (Biberoğlu, 2006, s. iv)Vergilerin bireyler üzerindeki psikolojik etkisi, vergi psikolojisinin kapsamı içindedir. Vergi psikolojisi, bireylerin vergilere olan bakış açısını, vergilemeye olan tepkileri ifade etmek için kullanılmaktadır (Taşkın, 2010, s. 69). Mali olayların insan tutum ve davranışları üzerindeki etkileri

inceleyen araştırma alanı mali psikoloji olarak karşımıza çıkmaktadır. Mali psikoloji, vergilemenin mükellefler tarafından nasıl algılandığını ve ne gibi tepkilere yol açtığını inceleyen bir bilim dalı olarak düşünülebilir. (Taytak, 2010, s. 498) Vergi psikolojisi içinde iki taraf bulunmaktadır: vergi alacaklısı konumunda devlet ile vergi borçlusu olarak vergi mükellefi (Çoban, 2004, s. 122). Vergi alınması mükelleflerin davranışlarını değiştirebilmekle birlikte vergi ile amaçlanan hedeflere uzaklaşılması adına kişilerin davranışları büyük önem taşımaktadır (Buyrukoğlu, vd., 2012, s. 122). Vergilerin bireyler üzerinde doğrudan doğruya etkisi vardır. Vergi toplumun büyük çoğunluğu tarafından ödendiği için, verginin psikolojik etkilerinin sosyal açıdan da ele alınması gerekir (Dülgeroğlu, 1975, s. 224). Sonuçta vergiler tüm toplumu etkisi altına almaktadır. Verginin zorunlu olması tüm mükellefler üzerinde farklı etkilere sahip olmaktadır. Vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi ödeme gücü gibi kişisel faktörler kadar vergi adaleti ve vergi kanunları gibi toplumsal faktörler de mükelleflerin vergi algılamasını etkilemektedir (Yenigün, 2012, s. 24). Sonuçta, verginin etkisi bireyler tarafında doğrudan hissedildiğinden dolayı mükellefin vergi olgusunu tam bir şekilde benimsemesi ve mükelleflerin vergiye olan tepkilerin kontrol altına alınması için verginin psikolojik üzerinde önemle durulması gerekmektedir (Aydoğan, 2017, s. 16).

Vergi psikolojisi; 1970'lerden sonra yeni bir bilim dalı olarak ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte bireylerin vergilere olan bakış açısını, vergiler karşısında tutum ve davranışlarını inceler. Her bireyin farklı gelir düzeyine sahip olması, kendine özgü özellikler taşıdığı için vergiye karşı standart bir ortak tepki söz konusu değildir. Vergilerin bireyler üzerinde aktif ya da pasif etkileri bulunmaktadır. Vergi etkilerini pasif ve aktif olarak ayırımını belirleyen faktör, bireylerin vergi tepkisinde bulunurken Kanun hükümlerine karşı çıkmalarıdır. Mükellefler genellikle vergi ödemekten kaçınırlar. Mükelleflerin geliştirdiği aktif tepkiler *vergi kaçakçılığı*, *verginin reddi* olarak karşımıza çıkmaktadır (Keskin, 2018, s. 72). Pasif etkiler kapsamında ise mükelleflerin gösterdikleri *ikame etkisi*, *vergi yansımaları*, *tüketim ve tasarruflar üzerindeki etkisi*, *vergiden kaçınma*, *vergi cennetlerine göç*, *yatırım ve üretimden vazgeçme* olarak sıralanabilir.

Bireylerin vergi ile ilgili olaylara karşı tutum ve davranışlarını olumlu yöne çevirmek için bireylerde vergi uyumunun olması şarttır. Vergi uyumu; vergi sistemlerinde yer alan yasalara ve kurallara gönüllü bir şekilde itaat etme veya onlara

uyuma olarak açıklanabilir (Ştefura, 2012, s. 192). Bir başka deyişle vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmesidir (Özpehriz, 2005, s. 90) Vergi gelirlerinden artış sağlamak için, mükelleflerin vergisel tepkilerini azaltmak ve vergisel tepkilerin nedenlerine göre etkin bir vergi politikası ile mümkün olacaktır (Topkan, 2016, s. 36). Yapılacak etkin bir vergi politikası ile mükelleflerin vergi uyumunu sağlamak ve vergiden kaçınma yollarını önünü kesmek mümkün olacaktır. Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının tepkisini ölçerek izlenen bir vergi politikası ile bireylerin vergiye olan direncini kırması arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır.

2.2. Vergi Psikolojisiyle İlgili Kavramlar

2.2.1. Vergi Uyumunu

Vergi uyumu, bireylerin vergi ödeme hususundaki yükümlülüğünü tam olarak yerine getirmesidir. Vergi uyumu ile vergi ahlakı arasında sıkı bir bağ vardır. Vergi ahlakı yüksek olan bireyden vergi uyumunu sağlaması beklenir. Vergi uyumunun; vergi oranları, vergi kanunları, vergi mükellefi, mükellef davranışları, vergi denetmenleri, vergi cezaları, vergi denetimi, vergi ahlakı, sosyal normlar, adalet ve benzeri pek çok bileşeni mevcuttur (Feld vd, 2005, s. 115-116). Genel bir tanım yapılacak olursa, vergiye ilişkin yükümlülük ve sorumlulukların vergi kanunlarına uygun bir biçimde doğru, tam ve zamanında mükellefi tarafından yerine getirilmesi olarak belirtilebilir (James, vd. 2004, s. 27-42). Vergi uyumuyla ilgili bir diğer tanım olan Internal Revenue Servis (IRS)’e göre vergi uyumu “mükelleflerin beyanlarını hatasız, zamanında ve tam olarak baskı ve zorlama olmaksızın bildirmesidir” (James, 2002, s. 57). Diğer bir ifadeyle, herhangi bir dayatma olmaksızın kişinin kendiliğinden veya gönüllü olarak vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklarını aksatmamasıdır (Yoruldu, 2020, s. 57). Vergi uyumunda amaçlanan hedef, herhangi bir vergi kaybına neden olmadan vergi işleminin tam olarak gerçekleşmesidir (Ddinmez, 2018, s. 10). Vergi uyumuna ilişkin diğer bir görüş ise; “vergi uyumu, vergilendirme sürecinin sonucu olarak vatandaşları caydırma politikası gereği vergi ödemeye mecbur bırakmaktır.” (Teyyare vd., 2016, s. 2).

Vergi uyumunun açıklanmasında kullanılan iki yöntem vardır: rasyonel tercihler teorisi ve ahlaki duygular yaklaşımı (Aktan, 2006, s. 125-136). Rasyonel tercihler teorisine göre, vergiye gönüllü uyumu (voluntary compliance) belirleyen

başlıca etkenler yakalanma ve cezalandırılma riskinin büyüklüğü, korku gibi etkenlerdir (Aktan vd., 2012 s. 168). Vergi denetimi, cezaların caydırıcı özelliği gibi etkenler bireyi vergiye uyumlu olmasını kılan faktörlerdir. Başka bir ifadeyle, model; bireylerin vergiye gönüllü uyuma teşvik edecek etkenleri; etkin vergi denetimi, cezaların caydırıcı gücü vb. olarak sıralarlar (Tuay vd., 2007, s. 19). Rasyonel tercihler yaklaşımının temelini homo economicus oluşturur (Aktan vd., 2012 s. 168). Homo economicus isimli insan modelinde; birey rasyonel (akılcı) davranır. Kendilerine maksimum fayda ve içsel maliyeti en eze indirecek kararlar verir. Bu durumda birey, vergiyi az ödemekte ya da hiç ödememeyi tercih edecek tutum ve davranışları yeğler (Tuay vd., 2007, s. 169). Vergi mükellefleri, vergi ödemeye ilişkin rasyonel tercihler olarak iki seçenek sunar: vergi denetimleri, vergi cezalarının caydırıcı özelliği etkisiyle vergiyi ödemek ya da bireyin fayda maksimize etmek amacıyla vergi ödememek. Rasyonel tercihler teorisinde vergi mükellefleri vergi oranları, vergi denetimleri ve vergi cezalarının caydırıcı etkisi ile vergi ödemeye razı olmaktadır. Ya da rasyonel davranarak vergi kaybından dolayı vergiden kaçınabilir. Bunun yanında, mükelleflerin tercihini, vergi kanunlarına uymadığı ve yakalandığı durumlarda ödeyecekleri vergi ve ceza miktarı, gerçek zamanlı verecekleri doğru beyanda ödeyecekleri vergi miktarından daha fazla ise rasyonel bireyin tercihi vergiye uyum konusunda olacaktır (Batirel, 1996, s. 53). Bu görüşe göre vergi kaçakçılığına verilen ceza, vergi mükellefin katlanacağı vergi maliyetinden daha fazla olduğu için caydırıcı etkisi olmaktadır. Diğer bir deyişle vergi denetimleri ve cezaları arttıkça vergi kaçakçılığı azalmakta; karşıt bir durumda ise vergi kaçakçılığı artmaktadır (Kitapçı, 2016, s. 58). Ahlaki duygular teorisine göre, bireyler sadece akıl ve mantık ile hareket etmezler. Psikoloji ve etik çerçevesinde bireylerin vergiye dönük tutumları ve algıları farklılık arz etmektedir. Kişinin yaşadığı toplumun kültürü ya da sahip olduğu normlara bağlı olarak birey vergiye ilişkin tutumunu şekillendirir. Bireyin yaşadığı toplumun kültürü vergi kaçırmanın etik olmadığı konusunda bir görüşe sahip ise bireyden vergi uyumunun sağlanması beklenir.

Verginin uyumu, bireyleri ve toplumu doğrudan etkilediğinden dolayı verginin sosyal boyutu, psikolojik ve ekonomik boyutu öne çıkmaktadır (Yurdadoğ, 2016, s. 806)Özellikle vergi uyumu ile ilişkili ekonomik unsurların bazı yönleri hali hazırda bilinmektedir (Bayer vd.,2015, s. 38). Genel olarak sağlıklı işleyen ve şeffaf bir şekilde denetlenebilen devlet idaresiyle vergiye gönüllü uyum arasında çok yakın

bir ilişki bulunmaktadır (Sandalcı vd., 2015, s. 19). Alınan vergiler, bireylerin servet, gelir ve harcamalar üzerinde azalma etkisi yaptığı için mükellefler açısından vergi bir yük olarak hissedilebilmektedir. Dolayısıyla bireylerin vergi yükünden kurtulmak için vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma gibi yollara başvurabilmektedir.

2.2.2. Vergi Bilinci

Vergileme, bir süreçtir. Vergi mükellefine bildirimden başlayıp verginin tahsil edilmesine kadar süregelen bir zaman dilimidir. Bu sürecin en önemli tarafı, vergi mükellefin vergiye olan tutumudur. Tutumun olumlu kılınması için vergi mükellefin vergiye gönüllü bir şekilde uyum sağlaması gerekmektedir. Vergi uyumunun sağlanması, devletin kamusal giderlerinin finansmanı açısından zaruridir. Zaruri olarak vergi gelirlerin tam olarak toplanması ve devlet hizmetinin aksatılmadan işlenebilmesi için vergi mükelleflerinde vergi bilincinin uyandırılması son derecede büyük önem taşımaktadır. Başka bir ifade ile vergi uyumunun sağlanması için mükellefin vergiyi algılaması ve verginin tam olarak farkında olması gerekmektedir (Burgess vd., 2007, s. 30).

Vergi bilinci olgusu iki kavramdan oluşmaktadır: bilinç ve kavram. Bu kavramları inceleyecek olursak; vergi, devletin kamusal faaliyetlerini sağlamak adına kanuni güce dayalı olarak vatandaşlardan aldığı ödemelerdir. Bilinç ise, insanda farkındalığın, duygunun, algının ve bilginin merkezi olarak kabul edilir (Özen, 2022, s. 53). Bu iki kavramının bileşimi sonucunda ortaya konulan vergi bilinci, mükellefin vergi konusuna dair tutumu, algısı ve farkındalığı ifade etmektedir. Bunun yanında vergi bilinci, sadece vergi ödeme bilincinin yanında ödenen bu vergilerin harcandığı alanların denetimini de kapsayan bir alan değerlendirilmektedir (Çelebi, 2016, s. 23). Literatürde vergi bilinci kavramı üzerinde ortak bir tanım bulunmamasına rağmen farklı yazarların görüşleri bulunmaktadır. Bir tanıma göre; vergi bilinci, mükellefin ödediği vergi ile aldığı kamusal mal ve hizmetlerin şekillendirilmesi olarak ifade edilmektedir (Savaşan vd., 2005, s. 63). Vergi bilinciyle alakalı başka bir tanım ise bireylerde oluşan vergi algısından ve verginin neden ödendiğine ya da alındığına vurgu yapılmış olmasıdır (Egeli vd, 2014, s. 35-36). Vergi bilincinin uzlaşılı bir tanımı olmamasına rağmen genel olarak tanımların hareket noktası, bireylerin vergileri algılama biçimi ve bunu davranışlarına olumlu bir biçimde yansıtma oluşturmaktadır (Taytak, 2010, s. 498).

Kamusal faaliyetlerin devamlılığı için düzenli kamu finansmanına ihtiyaç vardır. Kamusal finansmanın etkinliğinin sağlanması açısından mükelleflerde vergi bilincinin yerleşmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin açık, anlaşılır ve sadeliği ile şeffaf olması bireylerin vergi bilincini etkilemektedir. Bireyler ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığını denetlemek için ise vergi tekniğinin açık, şeffaf, net olması konusunda otoriteye baskı yaparak demokrasinin gelişimine katkı sağlamış olurlar (Çak vd, 2008, s. 76-77). Bir ülkenin sosyo-ekonomik olarak gelişebilmesi, yaşanabilir bir yer olması yönünde bireylerdeki vergi bilincinin rolü yadsınamaz.

Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi ile vergi bilinci arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Vergi bilincinin düşük veya hiç olmayan gelişmekte olan ülkeler ile az gelişmiş ülkelerde mükellefler vergiyi devlet tarafından zorla alınan yük olarak algılayıp daha çok vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi olumsuz davranışlarda bulunurlar (Abdieva, 2016, s. 678). Gelişmiş ülkelerde refah seviyesinin yüksek olması nedeniyle vergi kaçırma olayı ya da vergi kaçakçılığı gelişmekte olan ülkelere nazaran daha az görülmektedir.

Devlet, vatandaşlarına gereken her türlü hizmeti sunmakla yükümlüdür. Ülkemizde devlet tarafından sunulan hizmetler şu şekildedir.

Adalet

Çevre, Tarım ve Hayvancılık

Eğitim

Güvenlik

Sağlık

Sosyal Güvenlik ve Sigorta

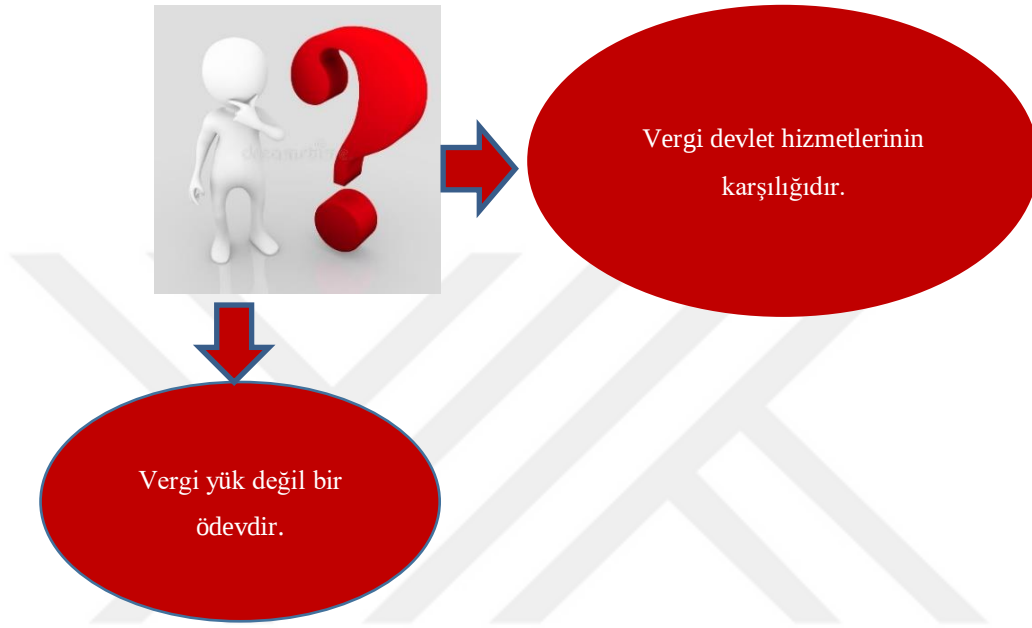
Telekomünikasyon

Ulaşım

Kaynak: <https://www.turkiye.gov.tr/hizmetler> (erişim: 13.04.2023)

Kamusal hizmetlerin eksiksiz ve etkin bir şekilde yürütülebilmesi için finansman desteğine gereksinim duyulmaktadır. Bu finansman açığını vatandaşlardan sağlanan vergiler vasıtasıyla gerçekleştirmektedir. Bireye bu konularda bilgi verilip

vergi farkındalığı oluşturarak vergi direncini vergi bilincine dönüştürmek vergi politikasının düzgün işlenmesine büyük oranda yardımcı olacaktır. Bireyin vergi zihniyetinde verginin yükten ziyade vatandaşlık ödevi olduğu bilinci aşılmalıdır. Vergi bilinci, vergi uyumu gibi konularda yapılacak eğitim programı; bireylerde vergiye ilişkin tutum ve algının olumlu yönde değişmesi beklenebilir.



Şekil 2. Vergi Bilincine Sahip Bireyin Vergi Zihniyeti

Bireyin zihninde oluşan vergi algısı vergi politikalarına uygun bir şekilde oluşabilmesi için; bireyin vergiye ilişkin tüm işlemlerine güvenin tam olması gerekir. “Niçin vergi ödüyorum” sorusu yerine vergi ödemenin sunulan kamusal hizmetlerinin bir karşılığı olarak düşünülmelidir. Aynı zamanda vergi; bireyin üzerinde bir külfet olmayıp vatandaşlık ödevi olma bilinci bireye aşılmalıdır.

2.2.3. Vergi Ahlakı

Vergi psikolojini etkileyen bir diğer husus, vergi ahlakıdır. Mükellefin vergiyle ilgili davranışlarını ele alan ilk bilim adamı Alman Maliyeci Günter Schmolders’tır (Ayas vd, 2015, s. 179). Schmolders vergi ahlakını, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi olarak tanımlamaktadır (Schmolders, 1976, s. 111). Başka bir açıklamaya göre vergi ahlakı; kişilerin vergilerini ödemeye iten içsel bir etken olarak ve vergilerini ödemek için

bireylerin razı oluşunu ya da ahlaki yükümlülüğü şeklinde ifade edilmektedir (Gökbunar vd, 2007, s. 18). Vergi ahlakıyla ilgili başka bir görüşe göre vergi ahlakı; vergi ödeme konusundaki içsel isteklendirme dışsal bir zorlama ve baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeye işaret etmektedir (Gencel vd, 2012, s. 33). Vergi ahlâkı, vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak da tanımlanmaktadır (Tosuner vd, 2007, s. 9). Vergi ahlakı, bireylerin vergiyi algılama biçiminden kaynaklanır ve bireyin vergiye olan bakış açısını ya olumlu yönde teşvik etmekte ya da olumsuz yönde caydırmaktadır. Vergi ahlakı, vergi yükümlüsünün vergi ile ilgili sorumlulukların zamanında ve tam olarak yerine getirilmesidir. Bu nedenle, verginin tam olarak ödenmesi vergi ahlakını gösterir. Vergi ile sağlanmak istenen hedeflere ulaşabilmek için, vergilemeye karşı yükümlülerin bakış açılarının iyileştirilmesine ve bununla ilgili genel kabul edilebilecek ahlaki normların geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. (Orhan vd, 2013, s. 244) Burada dikkat edilmesi gereken nokta, bireylerin vergiye ilişkin davranışları değil vergiyi karşı tutumudur. Çünkü vergi ahlakı bireylerin davranışını değil; onların vergiye olan tutumunu ölçmektedir (Kıral, 2010, s. 151).

“Mükellefler niçin vergi öderler” sorusu, vergi ahlakının temel konusunu oluşturur. Tarih boyunca insanlar verginin ne olduğunu ve niçin vergi ödediklerini sorgulamışlar ve bu sorulara cevap aramışlardır (Kargı vd, 2010, s. 26). Vergi uygulamaları eski çağlardan günümüze kadar büyük değişimlere uğrasa bile bireyin tepkileri vergiyi ödemek ya da ödememek şeklindedir. Bireyin ödediği verginin bilincinde ve farkında olması önemlidir. Vergi uygulamalarının sağladığı faydalar göz önünde bulundurulduğunda, vergi ödemeleri bu kamusal faydaların karşılığı olarak düşünülmesi gerekmektedir. Devletin olumlu vergi politikası vergi ahlakını olumlu yönde etkileyebilmektedir (Daude Vd, 2013, s. 14).

Vergi ahlakının iyileştirilmesi vergi sisteminin düzenli işlemesi açısından son derece önem taşır. Vergi uygulamalarının bireylerin önyargılarına yol açmayacak şekilde düzenlenmesi, vergi ahlakının olumlu yönde gelişmesi için gereklidir (Yüksel vd, 2017, s. 36). Bireylerin vergi sisteminin adil olarak işlendiği ve ödedikleri vergi karşılığında kamusal hizmetin yeterli olduğu düşüncesi, bireylerde vergi ahlakını yükselten unsurlardır. Dolayısıyla vergi ahlakının yükseltilmesi, sadece bireylere bağlı değildir, bu hususta devletin de payına düşen görevler vardır (Engel vd, 1999, s. 66).

Vergi ahlakı yüksek olan bireylerin vergiyi ödeme yükümlülüğüne razı olmaktadır. Yani bu bireyler vergi ödemekten rahatsız duymamaktadırlar ve vergiyi ödedikleri zaman haz duyarlar (Taşkın, 2010, s. 73). Vergi ahlakı düşük olan bireyler ise vergi ödemekten kaçınırlar ve vergiyi ödememek için hilelere başvurabilmektedir. Toplumda yaygın bir şekilde vergi kaçakçılığı olduğu izlenimi oluşmuşsa bireylerin vergi ödeme konusunda içsel isteklendirme olarak tanımlanan vergi ahlakı da negatif olarak etkilenecek vergi ödeme konusunda isteksiz davranacakları muhtemeldir (Çomaklı, 2008). Devlete olan güven, bireylerin sahip olduğu özellikler ve ülkeler arasındaki farklılıklar vergi ahlakını etkileyen unsurlardır.

2.3. Vergi Psikolojisini Etkileyen Sübjektif Faktörler

Devletin kamusal hizmetlerini yürütmek için ülke vatandaşlarından ‘vergi’ adı altında önceden belirlenen oran üzerinden bir bedel almaktadır. Diğer bir deyişle, bireyler devletin kamusal faaliyetleri için gerekli finansmanı karşılamak almak zorunda kaldığı vergiyi ödemek zorundadır ve bu zorunluluk tüm ülke vatandaşları için geçerlidir. Genellik ilkesi gereği verginin tüm bireylerden alınmasına karşılık vergiye olan tepkiler bireyden bireye göre değişmektedir (hukukif.com/anayasal-vergilendirme-ilkeleri). Her bireyin kendine özgü tutum ve özelliklere sahip olması, gelir düzeyinin farklı olması bu farklılığı oluşturan unsurlar arasındadır. Mükellefler vergi borçlusu konumuna düştüğü için gelirlerinde bir azalmasına sebebiyet veren vergi olgusuna tepki gösterebilmektedir. Bu tutum ve tepkilerin etkileyen birçok faktörler bulunmaktadır. Tutum ve tepkilerini belirleyen faktörleri ‘bireylerin ödeme gücü, verginin konusu, mükelleflerin vergiyi hissetme derecesi, vergi baskısı, vergi ahlakı, devlete olan bağlılık, sosyal faktörler, siyasal faktörler olarak ifade edilmektedir. Bu faktörlerden bir kısmını kişisel ya da kişisel olmayan olarak iki ayrımda bulunabilir (Taşkın, 2010, s. 70-76). Kişisel faktörler; bireylerin yaşı, mesleği, gelir ve eğitim düzeyi, vergi ahlakı, bireyin devlete olan bağlılığı olarak gösterilmektedir. Kişilerin özelliklerine bağlı çıkan bu faktörler bireye özgü olmaktadır.

2.3.1. Ödeme Gücü ve Gelir Düzeyi

Devletin, zorunlu sebeplerden dolayı vergi koyma yetkisine sahiptir. Ödeme gücü ilkesi, bireylerin ödeme gücünü temel alarak ödeme gücü yüksek olanlardan daha

yüksek düşük olandan daha düşük vergi alınmasını ifade eder (Aydoğan, 2017, s. 17). Ödeme gücü yaklaşımı; vergilerin mali ve ekonomik güce göre alınmasını amaçlayan bir görüştür (Yereli vd, 2011, s. 24). Daha açık bir ifadeyle; yüksek gelir grubuna ait bireylerin daha yüksek, düşük gelir gruplarının daha az vergilendirmeye tabi tutulmasıdır. Ancak ÖTV, KDV gibi vergilendirme olaylarında herhangi bir ödeme gücü ayrımı olmadan herkesten aynı standart derecesinde vergi alınmaktadır. Herkesten alınan ürünlerden aynı KDV ve ÖTV oranlarında vergi alınmakta; bu da bireyler üzerinde özellikle düşük gelire sahip kesimler için vergi yükü oluşturmaktadır. Çünkü söz konusu düşük gelirli kesim fiyata karşı daha duyarlıdır ve marjinal tüketim eğiliminin marjinal tasarruf eğiliminden daha yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Vergilendirmenin hem yüksek gelirli grupların hem de düşük gelirli grupların gelir kaybına ve tasarruflarında azalmaya sebep olacağı için her iki kesim üzerinde vergi yükü oluşturmaktadır. Bu da mükelleflerin vergiye olan tepkilere neden olmaktadır. Sosyal, ekonomik ve psikolojik boyutlar açısından ele alındığında; her bireyin vergiye olan tepkileri farklılık göstermektedir.

Mükelleflerin vergiyi anlama ve vergiye olan tutum ve davranışların geliştirilmesinde, gelir düzeyi önemli bir rol oynamaktadır. Özel tüketim vergileri gibi harcama üzerinden alınan vergiler, mükelleflerin gelir durumuna bakılmadan tahsil edilir. Bu bağlamda; düşük gelirli mükellef grupların vergi yükü, gelirinde daha fazla yer tutacaktır. Başka bir ifadeyle gelirlerinden daha fazla vergi ödemesi yapılmış olacaktır. Çünkü gelir düzeyi düşük olan gruplar, gelirleri içinde en fazla dolaylı vergileri ödemektedirler (Ay vd, 2008, s. 151). Bu durumda düşük gelirli mükellefler vergi ödemesinde daha isteksiz davranabilirler. Gelir düzeyleri aynı olan buna karşın aile ölçekleri farklı bulunan iki yükümlünün her ikisini de %20 vergiye tabi tuttuğumuzda, yaşam standartlarının %20 düşeceğini söyleyemeyiz (Aydoğdu, 2014, s. 20).

2.3.2. Devlete Olan Bağlılık

Mükelleflerin vergiye olan tutum ve davranışların şekillenmesinde rol oynayan kilit faktörlerden birisi, devlete olan bağlılıktır. Devlete olan bağlılık ve güven vergi tahsilat oranlarını yükseltmekte ve vergiye karşı direnci azaltmaktadır (Sezgin, 2019, s. 2). Vatandaşlık bilinci olan ve vatandaş olma şuurunu taşıyan bireyler vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmek için daha uyumlu davranabilmektedir.

Bu anlayışa göre, mükellefler vergi ödeme hususunda daha istekli olacaktır (Aydoğan, 2017, s. 18).

2.3.3. Eğitim Düzeyi

Bireylerin sahip olduğu eğitim düzeyi ve durumu, vergiye olan davranışların belirlenmesinde rol oynamaktadır. Yapılan çalışmaya göre, mükelleflerin vergi bilinci düzeylerindeki ortalamalar vergi ödeme görevinin yerine getirilmesinde eğitim düzeyinin de önemli bir faktör olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Öğdüm vd, 2021, s. 177). Eğitim yoluyla mükelleflerin vergi bilincini yükseldiği ve kamusal hizmetlerin sağlama açısından toplum tarafından öneminin daha iyi kavranmasına yol açmaktadır. Bazı çalışmalar ise eğitim düzeyinin artmasıyla birlikte mükelleflerin nasıl vergi kaçırabileceklerini daha iyi öğrenmesi açısından vergiye karşı olumsuz tepki geliştirmesinde önemli rol oynamaktadır (Karaot, 2010, s. 18). Bu bakımdan eğitimin vergi üzerindeki pozitif ya da negatif etkisi, bireylerin eğitimi nasıl kullanmasına bağlı olduğu söylenebilir.

2.3.4. Aile Yapısı

Aynı gelir dilimine sahip olmasına rağmen ailede bakacak insan sayısına bağlı olarak vergiye karşı olacak tepkiler de aynı olmayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; gelir durumundan ziyade aile üyesine düşen gelirin asgari ihtiyaçlarının karşılamasıdır (Çataloluk, 2008, s. 217). Tek başına yaşayan, bekâr, meslek sahibi ve bakmakla yükümlü kişileri bulunmayan mükellef (Keskin, 2018, s. 64) ile bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı fazla olan, evli ve eşi çalışmayan mükellefin aynı gelir düzeyine sahip olsa bile vergisel tepkileri farklı olmaktadır.

2.3.5. Mükellefin Mesleği ve Yaşı

Meslek; bireyin geçimini sağlamak ve yaşamını idame ettirebilmek için bir bedel karşılığında yapılan hizmetler ya iş bütünüdür. Meslekler dünyasında adını renklerden alan, çalışma koşulları ve şartları değişen birden fazla yaka renkleri vardır. Mavi Yaka, Beyaz Yaka, Sarı Yaka vb. Mavi yakalılar, beden gücüyle maaş veya süreli ücret karşılığı çalışanlardan oluşur (Baliç vd, 2020, s. 220). Ve işçi kesimin üyesidir. Beyaz yakalı kavramının tanımı üzerinde genel bir belirsizlik bulunmaktadır. 20. Yüzyılın başlarında Beyaz Yakalılar terimi zihinsel çaba sarf eden çalışanları

tanımlamak amacıyla kullanılmıştır (Erdayı, 2012, s. 71). Zihinsel gücünü kullanarak yönetim ve idari işlerde çalışan meslek grupları olan Beyaz Yakalılar Mavi yakalıların aksine bedensel gücüne dayalı işlerle uğraşmazlar. Bunun sonucunda, mavi yakalıların iş yükü daha ağır olması sebebiyle bu meslek grubundaki bireyler vergi ödemekte daha zorlanabilirler.

Kişinin yaşı vergi uyumu ile vergi ödeme arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Genç yaştaki mükellefler, gelirlerinin büyük bir kısmını tüketmek ya da tüketime yönelik kısa vadeli tasarrufa yönelmektedirler (Gökbunar vd, 2017, s. 78). 30'lu yaş döneminde bulunan mükellefler harcamaktan ziyade tasarruf yapma eğiliminde olduğu için vergi ödeme konusunda isteksiz olabilirler. İleri yaşta olan bireyler, daha tecrübeli ve riski sevmeyişi için vergi konusunda daha ılımlıdır. Yaşlı mükelleflerin vergiye daha fazla duyarlı olması onları vergiye olan uyumunu daha arttırmaktadır. Mükelleflerin yaptıkları meslekten dolayı vergi kaçırma eğiliminde olabilirler. Ya da saygınlık sahibi olan bireyler adının skandala karışmaması ve prestijini kaybetmemek için gelir kaybına yol açsa da vergi ödemek için gönüllü davranabilirler. Bireyin vergi ödeme konusunda istekli ya da gönüllü olmasını belirleyen en etkili unsur, bireyin sahip olduğu ekonomik durumudur. Bireyin edindiği meslek de bireyin gelir düzeyini doğrudan etkilediği için iki unsur arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Bu bakımdan, gelir elde edilirken mesleklerin içerisinde bulundukları çalışma koşullarının zorluğu vergiye karşı davranışları etkilemektedir (Aydoğdu, 2014, s. 28).

2.3.6. Din

Mükelleflerin vergisel tutum ve davranışlarını belirleyen olgulardan birisi de, din faktörüdür. Çünkü din, yasal olmayan davranışları da önleyebilmekle birlikte sosyal değerleri meşrulaştıran ve güçlendiren bir sistemdir (Kaynar, 2011, s. 185). Dindar olan ya da dini yaşam referansı olarak kabul eden kişilerin kamusal hizmetler karşılığında vergi ödeme konusunda daha gönüllü ve uyumlu olabilmektedirler. Vergi ödemenin vicdani bir sorumluluk olduğunu düşünebilirler. Dindarlık oranlarının yüksek olduğu eyaletlerde ve ülkelerde daha az suç işlenmektedir (Hull, 2000, s. 35).

2.4. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörler

Bir ülkedeki vergi sistemi, o ülkenin vergi uygulamaları hakkında bilgi verir. Bir ülkeden uygulanan vergilerin tümü, vergi sistemi adını alır (Turhan, 1998, s. 340). Vergi sisteminin adil bir dağılım içerisinde yapılması, mükelleflerin üzerinde aşırı yük binmemesi yükümlülerin vergiye karşı direncini kırmaktadır. Vergilere karşı tepkiler bireysel ya da kolektif olarak karşımıza çıkabilmektedir. Vergi adaleti, vergi yasaların yalın olması, yasaların ve mevzuatın değiştirilme sıklığı, yükümlülerin ödemek zorunda kaldığı vergi miktarı ve vergi bürokrasisinin fazlalığı gibi hususlar vergi yükümlüsünün psikoloji üzerinde etkili olmaktadır (Çiçek, 2006, s. 73).

2.4.1. Vergi Adaleti

Vergi adaleti, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışların şekillenmesinde rol oynayan faktörlerin başında gelir. Vergilerin eşitlik ilkesi doğrultusunda herkesin mali gücüne göre vergi toplanmasını ifade etmektedir. Bireylerin reel gelirine uygun düşmediğine, yükümlünün kendisini ağır vergiler altında ezildiğini hissettiğine, vergi adaleti işlemeyip vergi yüklerinin yükümlülere eşitsiz bir şekilde dağıtıldığına (Çiçek, 2006, s. 73), inandıkları zaman mükelleflerin bakış açısı olumsuz seyredecektir.

Vergi mükelleflerin vergiye olan tutum ve tepkilerin oluşmasında kilit unsur, vergi adaletine ilişkin zihinlerindeki algılama biçimidir. Mali ve mali dışı amaçlarla alınan vergilerin yükü ve miktarı, amaçlanan planların gerçekleştirilmesi açısından yeterli ve makul düzeyde olduğu konusunda vergi mükellefleri ikna edilmesi (Şenyüz, 1995, s. 61) mükelleflerin vergiye olan direncinin kırılmasında etkili olabilmektedir. Amaçlara uygun alınan vergilerin yükümlüler arasında eşit ve adaletli bir şekilde dağıtılmasına ilişkin inancın yerleşmesi, vergi mükelleflerin vergi psikolojisi üzerinde olumlu bir etki yapacağı şeklinde çıkarımda bulunabilir.

2.4.2. Vergi Mevzuatın Sadeliği

Vergi mükelleflerin vergi kaçırmaması ve vergi uyumunun sağlanması açısından, vergiye ilişkin hükümlerin kolayca anlaşılması ve uygulanmasının basit olması büyük önem arz etmektedir. Mükellefler, yasaları anlamadıkları için bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına neden olmaktadırlar (Çiçek, 1996, s. 4). Vergi

mevzuatının sade, net ve mükellefler tarafından kolayca uygulanabilir ve anlaşılabilir olması vergi kaybının önlenmesinde ve mükelleflerin vergi kaçırmasında engelleyici ve kısıtlayıcı özellikler taşımaktadır.

2.4.3. Vergi Affı

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır (Kargı vd, 2010, s. 30). Vergi kaçırmanın, vergi kaybına neden olan yükümlülerin ya da hiç vergi ödemeyen mükelleflerin vergiye ilişkin yaptıkları suçuna karşılık müeyyide yapılması vergi mükelleflerin vergiye olan olumsuz tepkilerin azalmasına neden olacaktır. Sıklıkla vergi affının uygulanması mükelleflerde beklenti oluşturularak mükelleflerin vergi ödemesinden kaçınmasını ve vergi suçlarını tekrarlanmasını yol açmaktadır (Saraçoğlu, 2009). Bunun yanında vergi ödeyen dürüst kesimlerin, vergi ödedikleri için kendilerine haksızlık yapıldığını ve bu durumdan zararlı çıktıklarını düşünebilirler. Hem dürüst kesimin vergi ödedikleri için hata yaptıkları düşüncesinin önüne geçmek hem de ileride doğacak vergiden kaçınma yollarını engellemek caydırıcı bir vergi cezalandırma ile sağlanabilir.

2.4.4. Vergi Yasasının Değiştirilme Sıklığı

Vergi mevzuatına ilişkin yasanın sık sık değiştirilmesi, vergi yapısının daha da karmaşık hale gelmesine yol açmakta ve bu durum, mükellefin vergiye olan güvenini zedeleyebilmektedir (Çiçek vd, 20058, s. 45). Mükelleflerin vergi yasasını takibini güçleştirmekte yükümlülerin vergiye olan direnci arttırmaktadır. Bu nedenle, vergi yasasının sık sık değiştirilmesi, mükellefleri vergilemeye olan tutumunu negatif etkileyecektir.

2.5. Tüketici Davranışı Kavramı ve Konusu

İnsanlar, yaşamları boyunca ihtiyaç duyduğu her şeyi talep eden ve tüketen biyolojik canlılardır. Talep ve ihtiyaç olduğu sürece tüketim de var olacaktır. Tüketici mal ve hizmetleri son kullanıcı olarak satın alan ve kullanan kişidir (Odabaşı, 1998, s. 6). Tüketiciyi, ihtiyaçlarının karşılanması için belirli bir değer karşılığında hizmet veya herhangi bir mal alan kişidir (Arslan, 2014, s. 10). Tüm bu tanımlardan yapılacak çıkarım; tüketime konu olan, mal ve hizmetlerin tüketicilerin ihtiyaç doğrultusunda

satın alınmasıdır. İhtiyaç duyulan ürün ve hizmetler tüketici tarafından bir bedel karşılığında satın alınması, ürünün ekonomik yönünü oluşturur. Buna bağlı olarak her ürün ve hizmetin bir ekonomik değeri bulunmaktadır. Tüketim kapsamında rol oynayan tüketiciler ekonomik çevrede satın alma hedefine göre ikiye ayrılmaktadır: Nihai tüketiciler ve endüstriyel tüketiciler. Nihai tüketiciler; kendi kişisel ihtiyaçları doğrultusunda ürün ve hizmetleri satın alan kişiler ile endüstriyel tüketiciler; ekonomik faaliyetlerini sürdürmek, kendi üretimini arttırmak, ürün ve malları satmak kısacası ekonomik amaçlarla ürün ve hizmetleri satın alan endüstriyel kuruluşlar, girişimciler ya da ticaret hayatta rol oynayan ekonomik aktörlerdir (www.muhasabedersleri.com). Genel anlamda satın alma hedefleri; bireylerin kişisel ihtiyaçlarını karşılamak ya da işletmelerin, ekonomik birimlerin ticari hayatlarını sürdürmek için ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak adına ürün ve hizmetleri satın almaktır.

İnsanın duygu, düşünce ve eylemlerini yansıtan insan davranışı ile insanın pazar çevresinde gösterdiği tepkiler olarak adlandırılabilen tüketici davranışı arasından yakın bir ilişki bulunmaktadır. İnsan davranışı kavramı, insanın davranış ve nedenlerini saptamaya çalışır. Tüketici davranışı olgusu ise, tüketim eylemine konu olan bireylerin bazı ürünleri neden diğerine tercih ettiği, satın alma nedenlerini ya da tüketime yol açan sebep ile davranışlarını araştıran bir alandır (Yayla, 2022, s. 12).

İnsanları tüketime yönlendiren asıl etken, bireyin duyduğu ihtiyaçtır. İhtiyaç karşılamadığı takdirde, bireyde gerilim ve huzursuzluğa sebep olur. Tüketicinin davranışı aracılığıyla ihtiyaçların giderilerek bireyin tatmin olması, bireylerin tüketici davranışsal bir amacıdır. Konunun bütünsel olarak incelenmesi şu şekildedir.

Tüketici davranışın nedeni: Kişide giderilmesi gereken ihtiyaç, arzu ve isteklerin meydana gelmesi,

Araç: Kişisel ihtiyaçların giderilmesine yönelik satın alma ya da satın alma ile ilgili davranışlarda bulunması,

Amaç: Kişilerin ihtiyaç, istek ve arzuların tatmin edilmesi.

Tüketici davranışı aktif ve değişen bir süreçtir. Satın alma kararı, satın alma işlemi ve satın alma sonrası olarak birbirine bağlı işlemler bütünüdür (www.brandingturkiye.com). Tüketici davranışlarına ilişkin faaliyetler çeşitlidir. Bu

faaliyetlerden bazıları tesadüfi olarak gerçekleşirken bazı faaliyetler planlanarak ve isteyerek yapılmaktadır.

Tüketici davranışları sürecinde farklı roller bulunmaktadır (www.alomaliye.com/). Her tüketici davranışın bir başlatıcısı bulunmaktadır. Ergenlik sürecinde satın alınan giysiler için arkadaş çevresinden etkilenir. Kişinin sosyal çevresi, arkadaş grupları; davranış ve sözleriyle, bilinçli ya da bilinç dışı kişinin eylemlerine etki edebilmektedir. Saç kesiminin nasıl olması konusunda yakın duyduğu arkadaşlarından etkilenebilir. Bazı durumlarda kişi kendi başına satın alma karar verir. Bir kadının satın alacağı ayakkabı ya da çanta için kendisi karar verir. Bazı istek ve ihtiyaçlar konusunda ise, anne babanın satın alma sürecinde söz sahibidir. Okul yaşına gelmiş bir çocuğun giyeceği okul kıyafetleri, çanta ya da okulla alakalı eşyaların satın alma konusunda anne babalar karar verici konumundadır.

Satın alma ile ilgili roller duruma göre değişebilmektedir (Örsel, 2012, s. 8). Bazı durumlarda ailenin bütün üyeleri satın alma sürecine aktif olarak katılır. Bazı durumlarda ise ailenin bir kısmı satın alma işlemine konu olabilmektedir. Örneğin; bir araba ya da ev alma ailenin bütün üyelerini ilgilendirirken bir kalem alınması sadece ailenin ilgili üyesini ilgilendirmektedir.

Tüketici davranışları dış çevreden etkilenmektedir (Saticı, 2000, s. 6). Dış faktörler kültür, aile, sosyal çevre, danışma grubu olarak sıralanabilir. Satın alma sürecinde çevre faktörlerinden etkilenme söz konusudur. Dış faktörlerden etkilenmesi, tüketici davranışın hem değişebileceğini hem de ona uyum sağlayabileceğini göstermektedir. Yaşadığımız deneyimler, sosyal çevre, mağazaların kampanyaları, reklamlar satın alma sürecini ve satın alma kararını etkilemekte ya da değiştirmektedir. İhtiyaç söz konusu olsa bile insanlar, yatırım ya da tasarruf amacıyla harcama yapmayabilir. Satın almayıp ihtiyatlı davranmak, tüketici davranışın bir parçasıdır ki bu da söz konusu tüketici davranışların çevresel faktörlere bağlı olduğu göstermektedir.

Her tüketicinin tüketime yönelik davranışları çeşitlilik göstermektedir. Her bir bireyin tüketici tercihleri ve satın alma davranışı farklıdır. Tüketici ihtiyaçların tanımlanması, ürünlerin ve hizmetin gelişmesi bakımından önemlidir. Tüketicilerin mal ve hizmetleri elde etme ya da satın alma ile ilgili doğrudan yaptığı etkinlikler ‘‘tüketici davranışı’’ kavramını meydana getirir. Tüketici davranışı; tüketicilerin

ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri satın alma işlemini ne şekilde, hangi amaçla yaptığıyla ilgilenen bir alandır. Pazar çevresinde tüketicilerin davranışlarını inceleyen ve sebeplerini araştıran uygulamalı bir bilim alanıdır. İnsanların korku filmlerini korktukları halde neden izlediğini, markalı ürünleri sırf markası nedeniyle niçin daha fazla miktarda para verdiğini, işlevi aynı olmasına rağmen sıfır araba ile ikinci el piyasası arabaların fiyat farkının yüksekliği bile tüketici taleplerini niçin engellemediği gibi sorular tüketici davranışı kavramının temel sorularını oluşturur. Tüketiciler ürünleri satın alırken sadece ekonomik durumlarını göz önünde bulundurmaz; sahip olduğu sosyal çevre, kültür, inanç ve tutumları, kişisel özellikleri gibi faktörler satın alma işleminde devreye girer.

2.5.1. Satın Alma Süreci

Tüketicinin davranışını açıklamaya yönelik satın alma süreci beş grupta toplanır (Mucuk, 1999, s. 89). İhtiyacın tanımlanması, araştırma süreci, alternatif seçimi, satın alma kararı ve satın alma sonrası davranış olarak beş evreden geçmektedir. Satın alma sürecinin aşamalarıyla birlikte incelenmesi şu şekildedir:

Tanımlama: Satın alma sürecini başlatan etken, bireyin ihtiyaç göstermesidir. İstek, ihtiyaç ve arzunun bireyi tatmin etme açısından tanımlanması gerekmektedir. Bireyin ihtiyaç duyduğu ürün zorunlu ya da zorunlu olmayabilir. Kişi susuzluğunu gidermek için suya ihtiyaç duyması, zorunlu ihtiyaçtır. Bunun yanında, susuzluğunu gidermesi için kola istemesi isteğe bağlı ihtiyaçtır. Stın alma sürecini başlatan etken, bir problemin olmasıdır ve bu aşamada gerçek durum ile istenen durumun arasındaki ayrım fark edilir (Ak, 2009, s. 50).

Araştırma yapılması: Birey neye ihtiyacının olduğuna farkına vardıktan sonra araştırma sürecine girer (Badem, 2019, s. 53). Problemin ortadan kalkması ya da ihtiyacının giderilmesi açısından hangi ürünlerin olması gerektiği konusunda araştırma yapar. Telefonu bozulduğunda bu problemin ortadan kalkması ve telefon ihtiyacının karşılanması amacıyla piyasadan telefon araştırma yapılması bu sürece örnek gösterilebilir.

Alternatif Seçimi: Birey araştırma süresince farklı ürünlerle karşılaşabilir. Alternatif ürünlerin seçiminde ürünlerin özellikleri, marka imajı, fayda fonksiyonu gibi unsurlar karar verme unsurlarından bazılarıdır (Tek vd, 2005, s. 185-186). Bu ürünler, özellikle fiyat-performans açısından değerlendirilmektedir. Bireyin

karşılaştığı cep telefonları arasından ürünün rengi, fonksiyonu, fiyatı, model ve model yılı gibi unsurlara bakılarak ürünler arasında kıyaslama yapılmasıdır.

Satın Alma: Satın alma aşamasında tüketiciler kendilerine en yüksek tatmini sağlayacak ürünleri satın alırlar (Fırat vd, 2007, s. 253). Satın alma kararı sürecinde bireyin ailesi, arkadaş gruplar ve sosyal çevresi referans olarak bireyi etkileyebilir. Cep telefonu örneğinden devam edilirse; eğer kişi çalışıyorsa, telefon tercihinde bulunurken iş görüşmelerini özel yapmak için çift hat özelliği bulunan cep telefonunu satın almaya karar verebilir. Eğer birey öğrenci ise, telefon alırken fiyat odaklı yaklaşabilir. Bunun da anlaşılacağı gibi, ürün satın alınırken bireyin ekonomik koşulları, çalışma ortamı etkili olmaktadır.

Satın Alma Sonrası Reaksiyon: Tüketicinin ürünü satın aldıktan sonra yaptığı değerlendirmeler satın alma sürecinin son aşamasını oluşturur. Üründen beklenen tatmin sağlanıyorsa tüketici memnun kalacak ve referans grubuna aktaracaktır. Eğer üründen memnuniyet sağlanmamışsa, bu ürün firması için olumsuz dönüşü olacaktır.

2.5.2. Tüketicilerin Satın Alma Davranışını Etkileyen Faktörler

Tüketici davranışı bireylerin istek ve ihtiyaçlarını tatmin etmek için seçerken, satın alırken ve mal veya hizmetleri kullanırken sergilediği davranışlardır (Wilkie, 1986, s. 8). Tüketici davranışı, bireylerin ya da kuruluşların istek ve ihtiyaçları karşılamak için malları ve ürünleri nasıl seçtiklerini, satın aldıklarını veya kullandıklarını inceleyen bir bilim alanıdır. Başka bir ifade ile kişilerin ne satın aldıklarını, niçin satın aldıklarını, nasıl satın aldıklarını, ne zaman satın aldıklarını, nereden satın aldıklarını ve ne sıklıkta satın aldıklarını incelemektedir (Schiffman vd, 1987, s. 6). Belirli mal ve ürünlerin tercih edilmesinin altında yatan sebepleri ya da faktörleri bulmaya çalışır. Tüketici davranışlarını etkileyen birçok faktör vardır.

Tüketici Davranışlarını Etkileyen Psikolojik Faktörler: Tüketici davranışlarının psikolojik nitelikte olan faktörleri, birkaç başlık atından incelenebilir: güdülenme, öğrenme, algı ve duyum, tutumlar vb. sıralanabilir. Tüm bu unsurlar psikolojik faktörleri oluşturur.

Güdülenme: Güdü, uyarılmış ihtiyaçlar olarak tanımlanabilir (Odabaşı, 2002, s. 103). İnsanın ihtiyacına farkına varması ile birlikte bu ihtiyacını karşılamak

için harekete geçer. İnsanı harekete geçiren ve eyleme yönlendiren faktör, güdüleme olgusudur. Bir insanı belirli bir amaç için harekete geçiren güce ise güdüleme denir (Şahin vd, 2019, s. 53).

Güdülemenin tüketicinin satın alma eylemi üzerinde etkisi büyüktür ve tüketici tercihleri ile yakından ilişkilidir. Tüketiciler, ürünün özelliklerinden farklı yönlerde güdülenir. İnsanın davranışı başlatan, eyleme geçiren güçler toplamı olarak tanımlanabilir (<https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr>).

Öğrenme: Davranışlarda meydana gelen kalıcı değişiklik, öğrenme olarak tanımlanabilir. Bir başka ifade ile yaşıntı türü olarak davranışlarda görülen kalıcı değişimlerdir (Can, 2015, s. 98). Yaşadığı deneyimler ya da tekrar yoluyla öğrenme eylemi gerçekleşebilir. Tüketim ve tüketim ile ilgili davranışlar üzerinde yaşıntılar sonucunda kazanılan deneyimler ve bilgilerin etkisi büyüktür. Kazanılan bu bilgi ve deneyimler, satın alma eylemini olumlu ya da olumsuz yönde etkileyecektir. Arkadaştan görüp beğendiğimiz çantanın markasını öğrenip aynı markanın çantasını almaya karar vermek öğrenmenin sonucudur.

Duyum ve Algılama: Algılama duyuları algılama, yorumlama sürecidir (Odabaşı, 1996, s. 63). Daha açık bir ifade ile çevrenin insanların, nesnelerin, kokuların gözlemlenip anlamlı bir şekilde yorumlanması sürecidir. Sadece fizyolojik bir durum olmayıp kişinin önceden yaşadığı deneyimler, sahip olduğu kişisel özellikler ya da geçmiş yaşıntısının farklı olması, bireyler tarafından aynı ürünün farklı biçimde algılanmasına yol açan nedenlerdir. Ürünün yorumlanması kişiseldir. Ürünlerin fiziksel özellikleri (renk, koku), alışveriş ortamında kullanılan müziğin yüksekliği, temposu, tarzı gibi bazı unsurlar insanların algısal yönetiminde yardımcı olur ve satın alma davranışına yön verir.

Kişilik: Kişilik, tüketici davranışlarını anlamada önemli bir faktördür. Kişilik; kişinin sahip olduğu özellikleri ifade eder. Kişilik; Kişinin kendine özgü davranışlarını belirten, bazı özellikleri ile ayırt ediciliği bulunan ve kalıplaşmış özellikleri kapsayan bir kavramdır. Kişinin sahip olduğu fiziksel özellikleri ile zekâ, potansiyel, becerileri gibi özellikleri içerir. (Odabaşı, 2002, s. 190) Kişilik dönemsel değildir; süreklidir ve kişiler olaylar karşısında benzer davranışları gösterir. Bu bakımdan tutarlıdır. Her insanın farklı bir kişiliği olması neticesinde diğer bireylerden daha farklı davranış, tutum ya da düşünme biçimi gösterebilir.

Doğuştan gelen birtakım özellikler mizaç olarak tanımlanır. Kişinin uysal ya da saldırgan olması gibi ancak bazı olaylar sonucunda ya da travmalar neticesinde kişide kişilik değişimleri görülebilmektedir. Yaşama bakış açısı, yaşam stili, dünyayı algılayış biçimi, karakter yapısı, zekâ, ahlak, yetenek vb özellikleri kapsar. Bireylerin kişiliğine uygun olarak nelerden sevip nelerden hoşlanmadığı, içedönük ya da dışa dönük olması, sosyal olup olmaması ile ilgili bu tarz sorular tüketim davranışı konusunda pazarlamacıların araştırma alanı olmuştur. X markasının bireyin tarzına yakın olmasından dolayı o ürünü satın alması ya da hayvan sever bir insanın hayvan derisiyle yapılan kürkü satın almayı reddetmesi gibi durumlar malların tüketim üzerinde insanın kişilik yapısının bir etkisi olduğunu göstermektedir.

Tutum: Tutum kişilerin bir olaya ya da ürüne karşı olumlu veya olumsuz tepkileridir ve tutumlar satın alma davranışlarını doğrudan etkiler (/ennurkilicarslan.wordpress.com). Bu tanımdan yola çıkılarak tutum faktörünün kişilerin tüketme ve satın alma eylemlerin üzerinde etkisi yadsınamaz. Tutumlar kendiliğinden değil aile, sosyal çevre, arkadaş grupları ile bağlantılı olarak koşullara göre oluşabilir. Model aldığımız bir ünlünün tercih ettiği markanın ürünlerine karşı bizim de olumlu yönde tutumumuz gelişebilir. Ya da bunun tersi, reklam yüzü olan bir ünlünün olumsuz haberlere konu olması sonucu o ürüne karşı olumsuz tepkiler doğması, tutumun ürün seçiminde ve tercihinde doğrudan etkili olduğunun kanıtıdır. Sosyal çevreden edinen bilgiler, reklamlar tutumu oluşturan unsurlardır.

Tüketici Davranışlarını Etkileyen Sosyo-kültürel Faktörler: Tüketici davranışları üzerinde bireylerin sahip olduğu psikolojik faktörlerin yanı sıra, bireyin ait olduğu toplum yapısı ile o toplumun kültürel özellikleri etkilemektedir. İnsanlar doğası gereği yalnız yaşamaya alışkın değildir. Bu sebeple, insanlar yaşadığı topluma ve toplumsal değerleri ile normlarına uymak zorundadır. O toplumun üyesi olabilmek, aidiyet kazanmak, toplum tarafından sevilme ya da takdir edilmek gibi amaçlarla toplumsal normlara uygun hareket etmeye çalışır.

Tüketici davranışını belirleyen sosyo kültürel faktörler kapsamında danışma grubu, aile, sosyal sınıf ve kültür olarak sıralanabilir (Özsungur, 2017, s. 129).

Danışma grubu: Bir kişinin duygu ve davranışlarında ölçü olarak aldığı insan topluluğudur (www.perakendeokulum.com). Her bireyin kendini model aldığı ya da belli bir durumda davranış gösterirken rehber olarak gördüğü bir grup vardır.

Meslek grupları, arkadaş grupları, işyerinde kurulan gruplar bu alanda örnek olarak gösterilebilir. Danışma grubu olarak adlandırılan bu grup iki bölümde incelenebilir.

Birincil Grup: Yüz yüze ilişkilerin, yakınlığın, kişisel ilişkilerin olduğu, sevgi, dostluk gibi değerlerin yüksek olduğu gruplardır (www.sosyologer.com). İşyeri grupları, aile, arkadaş grubu bu türden gruplardır. Yüz yüze verilen tavsiyeler, gruplar içinde bilgi aktarımı bireylerin ürünlere karşı tutumunu geliştirmede büyük bir rol oynar.

İkincil Grup: Ortak bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelinen gruptur (acikders.ankara.edu.tr). İşyeri arkadaşları, proje yürütmek için bir araya gelen öğretmen-öğrenci ilişkisi örnek gösterilebilir. İkinci grupta resmiyet daha önplanda, samimiyet daha azdır.

Aile: Aile, toplumun en küçük birimidir. İki ya da daha fazla kişinin oluşturduğu bu toplumsal birimin tüketicinin davranışlarının üzerinde birçok faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Aile üyelerinin yaşam biçimleri, ekonomik yapısı, ailede bulunan üye sayısı, kadının çalışıp çalışmaması gibi faktörler tüketici davranışlarını yönlendiren unsurlardır (Devrez, 1998, s. 8).

Satın alma kararının belirlendiği durumlar (Odabaşı vd, 2012, s. 245):

Kocanın egemen olduğu durumlar: Bu türden durumlara daha çok aileye yüksek maliyetli bir mal ya da eşyanın satın alındığı zaman rastlanır. Eve tamirat yapılması.

Kadının egemen olduğu durumlar: Kadınların daha çok hangi işlerde vakit geçirmesiyle alakalı ilgili ürünlerin satın alınmasıdır. Temizlik işleriyle alakalı temizlik ürünleri, yemek işlerinde gerekli görülen mutfak eşyaları ya da alışveriş esnasında satın alınan giysiler örnek olarak gösterilebilir.

Kadın ve kocanın eşit olduğu durumlar: Kadın ve kocanın eşit olarak satın alma konusunda söz sahibi olduğu durumlardır. Çocuklarını özel okula gönderilmesi, yazlık ev satın alması. Eşlerin bağımsız olduğu durumlar: Koca ya da kadının bağımsız olarak satın alma davranışı sergilediği durumlardır. Kişisel ürünlerin satın alımı, içecekler, ilaçlar, vitamin ve takviye edici ilaçlar.

Aile fertlerinin medeni durumu, çocuk sahibi olup olmamalar, aile fertlerinin yaşı gibi özellikler tüketimi etkileyen faktörlerdir. Örnek olarak yeni evli olan çiftler

dayanıklı tüketim eşyalarına ya da tatil yerlerine harcama yapar. Yeni bebeği olan ailede en çok çocuk bezlerine, bebek mamalarına, çocuk arabasına ihtiyaç duyulmaktadır. Yaşlı fertlerin bulunduğu ailelerde ise daha çok seyahat ihtiyacı görülmektedir.

Sosyal sınıf: Sosyal sınıf, ekonomik güçlerine göre ortak ve benzer davranışları olan insanların oluşturduğu bir grubu temsil eder (Açıkalın vd, 2006, s. 19). Birey ait olduğu sosyal sınıfa göre benzer tüketim davranışlarında bulunmaktadır. Tüketicinin karar almada bilgi toplamasını ve kullanmasını belirleyen etkenlerden bir tanesi başlı başına sosyal sınıf üyeliğidir (Hugstad, 1987; Prasad, 1975). Başlıca sosyal sınıf türleri şunlardır:

Sosyal Sınıf Türleri

1. En üst sınıf: (sosyal elit tabaka, soylu aileler) Varlığa ve refaha alışkındır ancak gösterişe önem vermezler.
2. Üstün altı. Yeni zengin olan sınıftır Yeni varlıkları gösteriş için kullanır.
3. Ortanın üstü: Olağanüstü servet ya da statüye sahip değildir; evlerini başarı sembolü olarak görmeye meyillidirler. Başarılı şirket yöneticileri ya da iş sahipleri.
4. Ortanın altı: Yönetici olmayan beyaz yakalı çalışanlar ve yüksek ücretli mavi yakalılar örnek olarak gösterilebilir. Modaya ilgililerdir.
5. Altın üstü: Kalifiyeli işçiler, mavi yakalılar. Boş zamanlarını TV izleyerek geçirir.
6. Altın altı: Çoğu işsizlerdir ve kalifiye olmayan işçiler bu gruba girer (Odabaşı, 2002, s. 288-300).

Bireylerin tüketim yapıları satın alma yapıları ve harcama ile tasarruf yapıları sosyal sınıf kapsamında tüketici davranışlarını etkileyen unsurlardır. Sosyal sınıflar arasında yüksek statü gösteren ürün ve mallar daha çok ortanın üstü ve üst sınıf üyeleri tarafından tercih edilebilir. Tasarruf yapıları açısından tasarruflarını hisse senedi, tahvil gibi alanlara yatırım yapılırken, ortanın altı ve alt sınıf üyeleri daha çok banka ve gayrimenkullere yönelmektedir. Gelir seviyesi azaldıkça, tasarruf eğilimlerinde düşüş görüldüğü öngörülmektedir (Gavcar, 2001, s.45).

Kültür: Kişi ait olduğu toplumun değer yargılarından etkilenir ve kişisel ihtiyaçların en temel faktörüdür. Bireylerin yaşama biçimini, yasalarını, inançlarını, gelenek ve göreneklerini içeren yazısız kurallardır. Dolayısıyla bireyin tüketim kalıbını da etkilemektedir. Her toplumun kendine özgü değer yargıları, normları ve gelenekleri vardır. Dini inanç, bir toplumun normlarını ve değerlerini koruyan ve biçimlendiren unsurların başında gelir. Örnek olarak domuz eti dinimizce yasak olarak görüldüğü için kültürümüzde domuz tüketimi hemen hemen hiç yoktur. Ya da horoz ya da at eti, diniz tarafından kurban edilmesi mubah görülmediği için bu tür hayvanlar toplumumuzda kurban edilmez (Devrez, 198, s. 5).

Tüketici Davranışını Etkileyen Diğer Faktörler: Tüketici davranışın açıklamasına yönelik gelir seviyesi (ekonomik durumu), yaş, meslek seçimi, medeni durumu, cinsiyeti, eğitim seviyesi gibi kişiye özgü durumları belirten unsurlardır.

Yaş: Bireylerin satın alma biçimini etkileyen faktörlerden birisi de bulunduğu yaş dönemidir. İnsanların tüketim ve satın alma kararlarında değişiklik göstermektedir. İnsanların yaş dönemleri değiştikçe ihtiyaçları, istekleri de değişim göstermekte buna bağlı olarak satın alma davranışı da aynı yönde gelişmektedir. Örnek olarak ergenlik dönemindeki bireyler giysi ya da sınava hazırlık kitapları, bilgisayar, cep telefonu gibi malları talep ederler. Yaş aralığı 30- 40 olan bireylerin ise mal talepleri farklıdır. Buzdolabı, ev, araba, yazlık gibi dayanıklı tüketim malları ile maliyeti yüksek olan malları satın alma eğilimi gösterir (Tekvar, 2016, s.1605).

Cinsiyet: Tüketicinin satın alma kararını belirleyen bir faktör, cinsiyet kavramıdır. Bazı ürünler erkeklere yönelik iken, bazı ürünler kadınlara yöneliktir ve kadınların ilgisini çeker. Tıraş losyonları, tıraş bıçağı, araba parfümü, kravat erkekler tarafından kullanılır ve satın alınır. Bazı sağlıklı ürünler, kozmetik ürünler (saç boyası, ruj, rimel, göz kalemi), temizlik ürünleri, kadınsal ürünlerdir ve kadınlara hitap eder (Yeniçeri vd, 2016, s. 136).

Meslek: İnsanların meslek seçimi, kişinin yaşamında ve gelirinde büyük bir etki yaratır. Kişilerin yaptığı meslek seçimi satın alma davranışı üzerinde etkili bir faktördür. İşyerinde saygın bir konuma sahip üst düzey yöneticileri, bürokratlar giyim ve ulaşım araçlarına özen gösterir (Yükselen, 2017, s. 22).

Öğrenim düzeyi: Öğrenim düzeyi yükseldikçe insanların satın alma davranışları da farklılık göstermektedir. Malların seçiminde kalite arayışı daha fazla

olmaktadır. Memur statüsünde bireylerin iş kıyafeti ile işçilerin iş kıyafetleri aynı değildir.

Medeni durum: Kişilerin evli ya da bekâr olması, satın alma davranışını yönlendiren ve etkileyen bir durumdur. Bekar tüketiciler harcamalarında esnek davranırken, evli tüketiciler ileriye dönük yatırıma önem verirler (Şamlı, 2019, s. 17). Bu bakımdan harcamaları aile düzenini sağlamak değil kendi geçimi, ihtiyaç ve istekleri için yapar. Kendilerine daha fazla önem verir ve buna bağlı olarak kişisel ürünlere yönelir. Arkadaş gruplarıyla daha fazla vakit geçirme, sosyal etkinliklerine daha fazla katılım gözlenir.

Ekonomik durum: Bireylerin satın alma davranışını yönlüten temel faktör, ihtiyaçtır. İhtiyacı duyulan ürünlerin erişimi için gereken en önemli faktör, kişinin alım gücünü gösteren maddi durumudur. Maddi durumuna göre alışveriş yapmak rasyonel bir davranıştır. Yapılan bir araştırmada yüksek gelirli müşteri grubun daha kaliteli ürünlere yönlendiği ve düşük gelirli gruplarda kredi kartı kullanımının daha az olduğu görülmüştür (Akın vd, 2007, s. 270). Yaşadığı şehirden farklı bir çevrede okuyan bir genç için para son derece önemlidir. Bu sebeple bu durumdaki kişiler için elindeki parayı ihtiyatlı harcamak durumundadır. Semt pazarları, haftalık pazarda satılan giysiler bu tarz durumundaki insanlar için bir alternatif olabilir. Ya da tam tersi olarak yüksek gelirli kişilerin harcama kaynakları daha farklı olmaktadır. Yurt dışı seyahatleri, ev ile birlikte yazlık almak, lüks eşyalar (kürk, mücevher, lüks otomobil), hac ve umreye gitmek gelir düzeyi belli bir ortalamanın üstünde olan kişilerin sahip olabileceği maddiyatlardır. Ekonomik durumun ilerlemesiyle bazı durumlarda bazı kişiler için belli bir doyum noktasından sonra tatminsizlik başlamakta; bunun sonucunda boşlukta hisseden kişilerde sigara, alkol ya da uyuşturucu gibi zararlı maddeler tüketimine yönelebilmektedir. Bu tür zararlı alışkanlıkların kazanılmasında başkalarına duyulan özentî ya da kendini bu yolla kanıtlama arzusu olarak gösterilebilir.

2.6. Mükelleflerin Vergiye Karşı Davranışları

Mükellefler yürürlüğe konulan vergiyi üzerinde genellikle yük olarak hissetmekte ve vergiye karşı farklı tepkiler geliştirmektedir. Mükellefler vergi alacaklı konumuna girdiği için vergiyi ödemekte isteksiz davranabilirler. Mükelleflerin tutum

ve davranışlarını içeren tepki çeşitleri birden fazla başlıkla açıklanmaktadır. Vergilerin mükellefler açısından pasif ve aktif olmak üzere etkileri bulunmaktadır.

2.6.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, “vergi kaçakçılığı, kişinin yasa hükümlerine karşı gelme kararı vererek bu kararın uygulanması ile devlete karşı suç işlemeyi ifade eder (Kuruca, 1968, s. 277). Vergi kaçakçılığın ekonomik etkisi olarak vergiyi ödeyen mükelleflere karşı büyük bir haksızlık olmaktadır (Altuğ, 1993, s.12). Çünkü vergiyi kaçıran bireyler yüzünden toplanan vergi gelirlerinde azalma yaşanacak ve bu kaybı telafi önlemek için yeni vergiler konulacak ya da oranı artacaktır. Vergi kaçakçılığının başka bir etkisi, ekonomi politikalarında gösterecektir. Vergi kaçakçılığı sonucunda kayıtdışı ekonomi verileri, kayıtlı olmadığından işsizlik oranları, enflasyon rakamları daha farklı çıkacaktır ve bu nedenle, devletin uygulayacağı iktisadi ve mali politikalarda beklenen sonuç sağlanmayacaktır (Sarılı, 2002, s. 43).

Mükellefin vergi kaçırma eylemi, verginin yasal hükümlerine aykırı olarak ödeyeceği vergi matrahını azaltması veya vergiyi hiç ödememesi anlamına gelip vergi kaybına yol açmaktadır (Yılmaz, 2019, s. 7). Vergi kaçakçılığa konu olacak çeşitli faaliyetler bulunmaktadır. Muhasebe ve defter kayıtları üzerinde hile yapmak ya da vergi matrahını olandan daha az göstermek bu uygulamaların birkaçıdır. En sık başvurulan yöntem, muhasebe ve hesap hilesi yoluyla yapılan vergi kaçakçılığıdır (Kocayılmaz, 2015, s. 50). Hile yoluyla giderler ve gelirler üzerinde oynamalar yapılarak vergi matrahını düşürmek için yapılan bu tür uygulamalar verginin gerçek matrahının hesaplanmasını engellemektedir (Kaşıkçı, 2007).

Vergi kaçakçılığın bir suç ifade etmesi için zorunlu defter kaydının varlığı gerekmektedir. Vergi kaçakçılığın unsurları; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359 maddesinde bulunan ve kanunda belirtilen hükümlere göre aykırı faaliyette bulunma, zorunlu ibraz edilmesi gereken belgenin düzenli işlenmemesi, kayıt ve defterlerin usulüne uygun düzenlenmemesi, kayıtlarda değişiklik, tahrifat yapılması veya yok edilmesi ve bu kayıtlar üzerinde hileye başvurulması olarak sayılabilir. Vergi kaçakçılığına ilişkin soruşturma ve kovuşturma Ceza Muhakemesi hükümleri gereğince yapılır.

Defter ve gerekli belgeleri saklanması zorunludur. Kanunun 253. Mad. Gereğince saklanma süresi 5 yıldır. İbrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin istendiği takdirde yetkili makam ve memurlara gösterilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığına konu olan birden fazla eylemlerin bulunması ile birlikte, eylemin niteliğine göre ceza işlemleri değişmektedir. Her aykırı faaliyetin ceza ve hükmü farklılık göstermektedir. Bu bakımdan, Kanun hükümlerine uygun olarak defter kaydının tutulması ve ibrazı zorunlu belgelerin düzenli bir şekilde saklanması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçun oluşması birtakım aykırı faaliyetlerin gerçekleşmesine bağlıdır (<https://barandogan.av.tr/>). Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, defter kayıt ve belgeleri gizleme, yanıltıcı belge düzenleme, muhasebe ve hesap hileleri yapma, gerçeğe aykırı hesap açma, çift defter tutma ve defter, belge ile kayıt üzerinde sahtecilik gibi uygulamalar vergi kaçakçılığın konusuna girer. Ancak konu olan eylemlerin, mali müşavir ile tacirin işletmesini ilgilendirmesi gerektiğinden bu konuda titizlikle dikkatli olunması büyük önem taşımaktadır.

Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif edilmesi: Fail tarafından defter ve belgeler üzerindeki vergiye ilişkin bilgilerin okunmasını güçleştirecek şekilde yazıların silinmesi, rakamların okunmayacak derecede kazınması ya da kimyasal maddelerle silinerek yerine başka türlü yazılması tahrifat eylemini oluşturur. Kayıtlar üzerinden matrah hesabının doğru ve tam bir şekilde yapılmasını zorlaştırması bakımından vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur (<http://eteysehukuk.com>).

Defter ve Kayıt Belgelerini Gizleme: Vergi incelenmesi sırasında herhangi bir şekilde tespit edilen vergilerin kaydını utan belgelerin yetkili makamlara ibraz edilmemesi ve saklanması vergi kaçakçılığı suçun unsurlarından sayılmaktadır (VUK mad. 139). Bu suçun meydana gelmesi için zorunlu bir defterin varlığı gerekmektedir.

Yanıltıcı Belge Düzenleme: Vergi ile ilgili belgelerin düzenlenmesi sırasında bilgilerin değiştirilmesi ve bu yolla gerçeğe uygun olmayan bilgileri içeren belgelerin düzenlenmesi, vergi kaçakçılığına sebebiyet verir (www.denet.com.tr/).

Muhasebe ve Hesap Hileleri Yapma: Vergi kaçakçılıkla ilgili en sık başvuru yöntemlerinden birisi, muhasebe işlemlerinde hile yapmaktır. Bu yöntem ile gerçek matrahın hesaplanmasını önlemek ve vergilendirmenin doğru ve tam bir

şekilde yapılmasının önüne geçilmektedir (Somuncu, 2018, s. 317). Giderler ve gelirler hesabının üzerinde yapılan hileler matematiksel işlemlere dayanır.

Gerçeğe Aykırı Hesap Açma: Vergi kayıtlarıyla ilgisi olmayan ya da gerçekte olmayan kişiler adına hesap açmak vergi kaçakçılığı unsurlarındandır (Kırmaz, 2015, s. 335). Geliri az gideri fazla göstererek vergi matrahı hesaplanmasının önüne geçmek vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur.

Çift Defter Tutma: Vergi kayıtlarına ilişkin Kanuni hükümlere uygun defter tutmak ve düzenlemek zorunludur. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme” suç oluşturmaktadır (Rençber, 2023, s. 153).

Defter ve Kayıtlarda Sahtecilik: Vergi Usul Kanunun 359/b madde kapsamına giren eylemler defter, kayıt ve belgeleri yok etmektir. Defterlerin Kanun hükümlerine göre düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu defter kayıtlarının yok edilmesi, sayfaların değiştirilmesi, defter sayfaların yapraklarını kopararak yerine başka sayfa konulması ya da hiç sayfa konulmaması defter kayıtların yok etme eylemi kapsamına girmektedir. Mükellefin yok etme eyleminden sorumlu tutulması için, defter tutma ve düzenleme yükümlülüğü altında olan kişilerden bulunması gerekmektedir (Hekim, 2013, s. 43).

2.6.2.Vergi Reddi

Bir ülkenin varlığını sürdürmesi için güçlü bir yönetime ihtiyacı vardır. Devletin yönetim sistemi ise iki unsurdan oluşmaktadır: yönetilen ile yönetici. Yönetici konumunda olan devlet, yönetilen toplumdur. Nitekim devlet, yöneltilen halktan kamusal gelir sağlamak adına vergi toplar. Vergi; devlet için önemli bir ekonomik araç iken, halkın gözünde ekonomik yük olarak görülmektedir. Vergileme sürecinde vergi alacaklısı ile vergi borçlusu olmak üzere iki taraf bulunmaktadır (Bodur, 2012, s. 36). Verginin reddi, vergi uygulamaya konulduktan sonra vergiye karşı toplumun gösterdiği tepkidir. Ödenmesi zorunlu olan ve kamusal bir ödeme zorunluluğu bulunan vergi kavramının mahiyetinden doğan sosyal nitelikli bir olaydır. Kişisel olarak değil toplum bazında tepki gösterilmektedir.

Vergi reddi olarak adlandırılan bu tepki sınıfında verginin reddedilmesi için:

1. Verginin yürürlüğe girmiş olması,
2. Verginin toplumsal düzeyde gösterilen tepkiler sonucunda verginin kaldırılmış olması gerekmektedir.

Toplumsal bir tepkiden dolayı vergi uygulamasından vazgeçilmemişse; vergi reddi durumundan söz edilemeyecektir (Çakar, 2013, s. 1296).

2.6.3. Vergi Grevi

Vergi grevi, bireylerin kanunlara karşı çıkılmayarak vergiye olan gösterdiği toplumsal tepkidir. Bireyler vergi grevine başvurarak vergiyi ödemekten rahatsız olmak yerine kanuni yaptırımlara katlanmayı göze almaktadırlar (Durdu, 2018, s. 268). Bir diğer ifadeye göre, ‘kanunen salınmış vergiye bireysel ya da toplu direniş gösterilmesidir (Ömercioğlu, 2018, s. 39). Mükellefler başvurdıkları vergi grevinde, vergiye tepki olarak ödememeyi tercih etmektedir. Ancak, vergi ödememenin yaptırımlarına karşı çıkmamaktadırlar. Bu bakımdan yasal sayılmaktadır.

2.6.4. Vergi Yansıması

Vergi yansıması, mükellefin vergi yükünden kurtulmak için vergiye duyduğu tepkidir. Mükellefin vergiden doğacak olan yükünün kısmen ya da tamamen başkasına devretmek istemesinden kaynaklanmaktadır (Taşkın, 2010, s. 81). Vergi yansıması durumunda, verginin kanuni mükellefi ile vergiyi ödeyen kişi aynı değildir.

Birey, vergi ödeme yükümlülüğü altında kaldığı için vergi borcunun gelir ve tasarruflar üzerinde azaltıcı etki yapacağından dolayı bu tür maliyetlere katlanmak istemez. Vergiyi ödeyen kişi fiyat mekanizması aracılığıyla vergi yükünü başka kimselere devretmek isteyebilir (www.vergidosyası.com). Vergi borcunun doğuracağı tüketim ve harcama kısıtlamaları sebebiyle bireyler vergi yükünden kurtulmak ve tasarruf ile gelirlerini korumak adına bu tarz girişimlere başvurabilir

2.6.5. Vergiden Kaçınma

Kişilerin servet, harcama ya da geliri üzerinden alınan vergiler kişiler üzerinde maddi bir yük oluşturmakta ve kişilerce bu yükten kurtulmanın yolları aranmaktadır. Vergiden kaçınma, vergi yükünden kurtulmak isteyen mükelleflerin başvuracağı yöntemlerdendir. Mükellefler kanun dışına çıkmadan çeşitli yollarla vergi

ödemekten kaçınarak vergi yükümlülüğünü azaltmakta ya da vergi yükümlüsü olmamaktadır (Sandalcı, 2020, s. 1036). Her bireyin vergi ödeme sorumluluğu kendisine aittir ve eşitlik ilkesi gereği her birey tutarı tam bir şekilde vergisini ödemek durumundadır. Vergiden kaçınma yoluyla vergi yükümlülüğünü azaltmak ya da vergi yükümlüsü olmamak, verginin eşitlik ilkesini zedelemekte ve vergi erozyonuna yol açmaktadır.

Vergiden kaçınma, bireyin Kanun boşluğundan faydalanan Kanundaki hükümlerin dışına çıkmadan vergi yükümlülüğünden kurtulmak için yapılan çabalardan ibarettir. Vergiden kaçınma durumunda iki tezat olay meydana gelmektedir. Mükellef, Kanun dışına çıkmadan bir yandan vergi uyumu sağlamakta bir yandan da vergi yükümlülüğü altına girmek istememesi bakımından vergi uyumsuzluğuna sebep olmaktadır (Sandalcı, 2020, s. 1036). Her bireyin vergi ödeme sorumluluğu kendisine aittir ve eşitlik ilkesi gereği her birey tutarı tam bir şekilde vergisini ödemek durumundadır.

Vergiden kaçınma yöntemi, yasal hükümler çerçevesindedir. Bireyin, tüketim tercihlerine ve alışkanlıklarına yön verebilir. Yüz ölçümü 200 metrekarenin altında kalan bir konuta sahip bireyler için vergi ödeme yükümlülüğü yoktur. Bu açıdan; böyle bir eve sahip olan emekli ve dul maaşı alan bireyin vergi ödememek için evini satıp 200 metrekarelik bir ev alması, bu konuya örnek teşkil etmektedir. Ya da başka örnek olarak; her zaman kullandığı alkol ürünün yeni bir fiyat artışı sonrası tüketici tarafından daha ucuz bir ürüne yönelmesi gösterilebilir. Burada vurgulanan nokta, vergi kaçıran mükellefin hukuk kural ihlali yapmaksızın hukuk normları içerisinde eylemde bulunmasıdır. Kişi yaptığı tercih ile daha az vergi ödemek için başka ürüne yönelmekte ya da hiç vergi ödememek için ürün kullanmamayı tercih etmektedir (Kuru, 2019, s. 7).

2.6.6. Vergi Cennetlerine Göç

Mükelleflerin vergiden kaçınma ya da vergi ödemediği durumlarda başvurduğu yöntemlerden birisi, vergi cenneti ülkelere kaçış yoludur. Vergi cenneti, vergileme sisteminin hiç olmadığı ya da vergi oranlarının çok düşük düzeyde olduğu ülke ya da bölgelerdir. Vergi cenneti nitelikteki ülkelerin ortaya çıkmasıyla mükelleflerin vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmayı olanağa kavuşmalarına ve ulus devletin gelir kaybına neden olmaktadır (Aktan vd, 2004, s. 11). Ticari gizliliği

bulunmayan, düşük vergi oranlarının tutulduğu, daha çok off-shore merkezli yerlerdir (Yıldız, 2005, s. 54). Düşük vergi oranları ile titizlikle önem verilen gizlilik ilkesi gibi avantajları yönünden bireyler ve yatırımcılar gözünde cazibeli bir hale gelmiştir.

Şirketler bazında vergi cenneti ülkeleri bireylere göre daha caziptir. Vergi sisteminin hiç uygulanmadığı ya da düşük vergi oranlarının uygulayan ülkeler yabancı sermayelere döviz kısıtlanmasından kaçınma olanağı vermektedir. Bunun yanında vergi cenneti ülkelerin seçiminde en etkili faktör, Kara Paraların söz konusu ülkeler aracılığıyla aklanmış olmasıdır.

Vergi cenneti ülkelerinin geneline bakıldığında, doğal kaynakları nedeniyle sanayi ülkesi olmaya uygun olmayan ülkelerdir (Pürsünerli vd, 2013, s. 2019). Söz konusu ülkelerin sanayileşememiş ya da tarım ile hayvancılık alanında gelişememiş olmaması nedeniyle finansal açığını yabancı sermaye çekmesi göze çarpmaktadır. Başka bir deyişle, vergi cenneti durumundaki ülkeler söz konusu şartlar ile yabancı sermayeyi çekmek ve dolayısıyla istihdamı arttırmayı amaçlamaktadırlar (Uygur, 2010).

Vergi cenneti ülkeleri, yabancı sermayeyi çekmek için vergi kaçakçılığını teşvik edici herhangi bir ülkeyi kastedilmektedir (Addison, 2009, s. 711 Bu bağlamda, mükellefler vergi cennetlerine hesap açtırarak vergi kaçakçılığına sürüklenmektedirler.

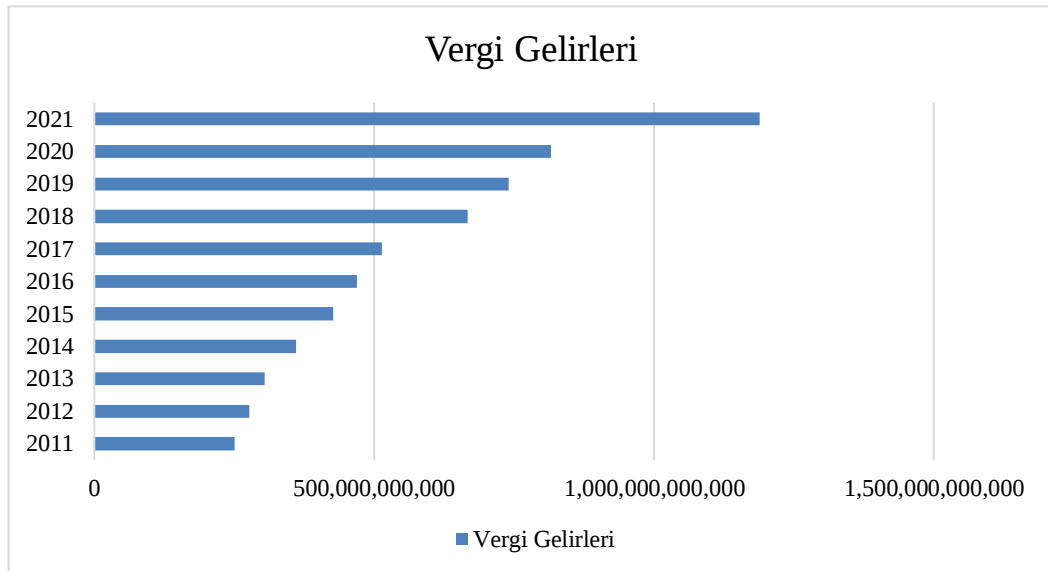
OECD'nin yaptığı tanımına göre vergi cennetleri “düşük vergi oranlarına sahip ya da verginin hiç alınmadığı, etkin bir alış veriş bilgisinin olmadığı, şeffaflığın olmaması ve vergi mükellefi için gerçek bir faaliyetinin gerek olmaması” olarak ifade edilebilir. Bu tanımdan hareketler, vergi cennetine göç etme ile birlikte şirketlerin en düşük düzeyde vergi ödemek için başvurduğu bir yol olarak görülebilir.

BÖLÜM III

ÖZEL TÜKETİM VERGİ GELİRLERİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

3.1. Tüketim Vergi Gelirlerinin Analizi

Vergiler, devletin temel fonksiyonlarını ve amaçlarını yerine getirebilmek için kullandığı finansal araçların başında gelmektedir (Sağdıç, 2015, s. 25). Ülkemizde uygulanan vergiler çeşitlilik arz etmektedir. Dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler olmak üzere birden fazla vergi çeşidi tahsil edilmektedir. Gelir, servet ve harcamalar ile dış ticaretten alınan vergiler ülkemizde uygulanan vergilerdir.

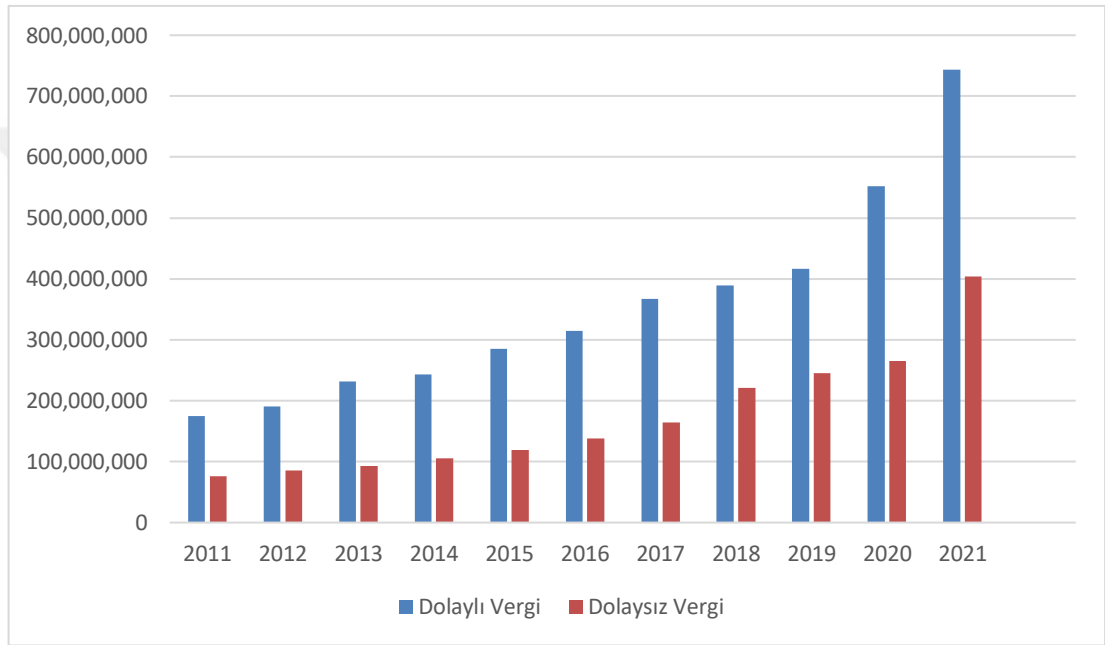


Şekil 3. Vergi Gelirlerinin 2011-2021 Yıllar Arası Dağılımı (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Resmi Sitesi)

Şekil incelendiğinde; vergi gelirleri yıllar itibariyle arttığı göze çarpmaktadır. Ülkemizde tahsil edilen dolaylı ve dolaysız vergilerin devlet bütçesine olumlu yönde

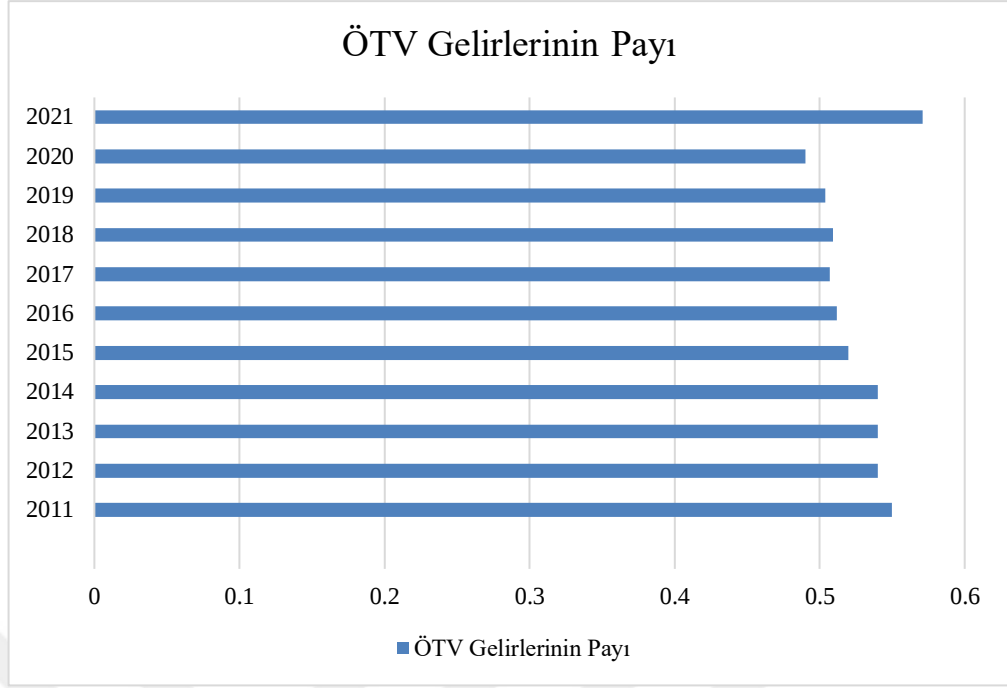
katkıda bulunmaktadır. Yıllar geçtikçe dolaylı ve dolaysız vergilerden sağlanan bütçenin arttığı göze çarpmaktadır.

Dolaysız vergiler, bireylerin servet ve gelir üzerinden alınan vergilerdir. Dolaysız vergi türüne örnek olarak motorlu taşıtlar vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, gelir vergisi gösterilebilir. Kişilerin harcamalar üzerinden alınan vergi türü, dolaylı vergilerdir. Dolaylı vergilerde özel tüketim vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, banka ve muamele vergisi ve harçlar yer almaktadır.



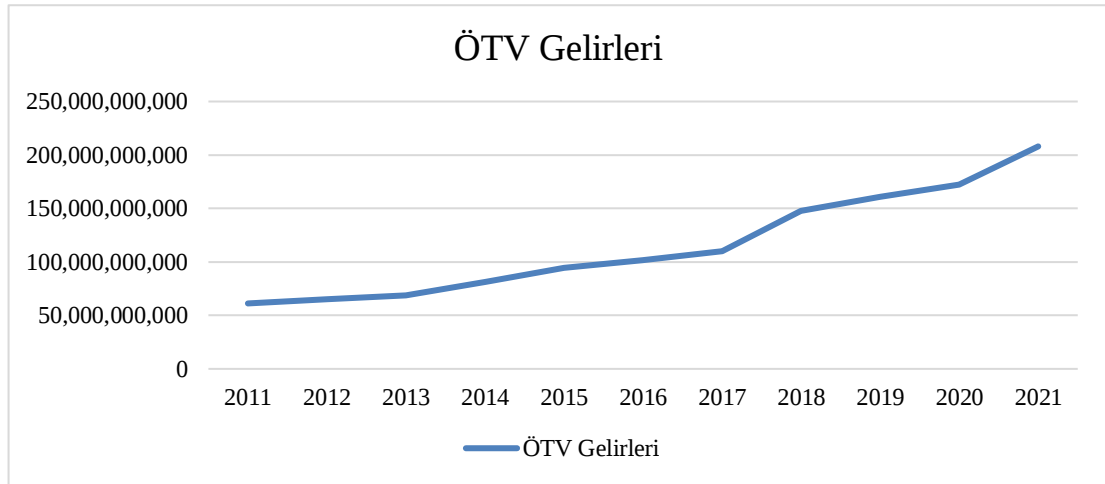
Şekil 4. *Dolaylı Vergi ile Dolaysız Vergi Gelirlerinin Karşılaştırılması (2011-2021)*
(Türkiye İstatistik Kurumu Sitesi)

Şekil 4 incelemeye alınırsa; dolaylı vergi gelirlerinin dolaysız vergi gelirlerinden daha fazla tahsil edildiği görülmektedir. Bununla birlikte dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin yıllar içinde düzenli olarak arttığı saptanmaktadır. Dolaysız vergi gelirleri, 2011 yılında 74.310.784.000 TL iken 2021 yına gelindiğinde artan oranda artış sağlandığı görülmüştür. . Bu da gösteriyor ki, devlet gelirlerinde dolaylı vergilerin dolaysız vergilere nazaran daha fazla katkıda bulunmaktadır.



Şekil 5. Özel Tüketim Vergilerinin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı (2011-2021) (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Resmi Sitesi)

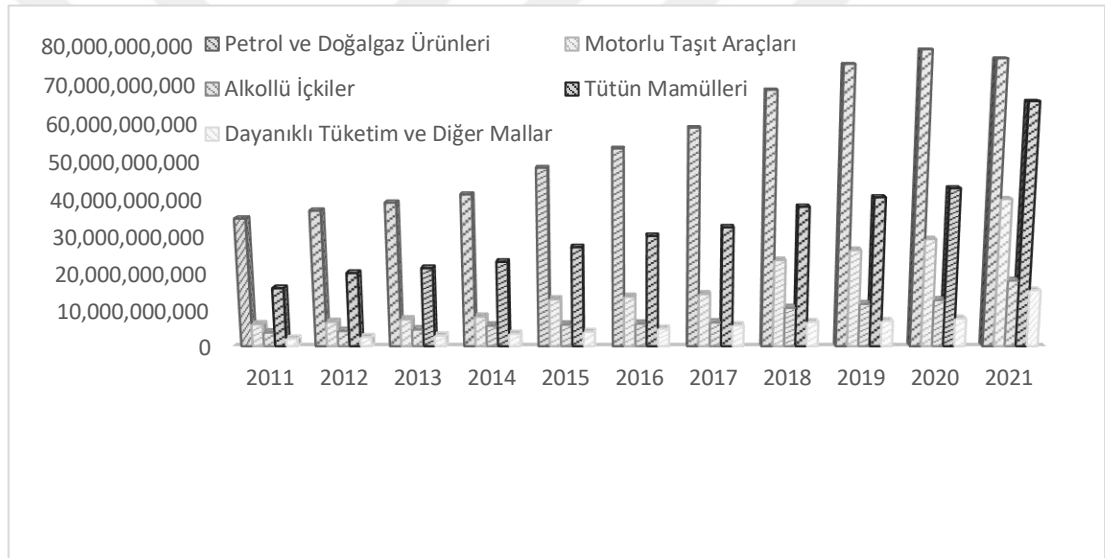
Özel tüketim vergi gelirleri, tüketim vergi gelirleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. Yıllar içinde dalgalanma gösterse de sağladığı gelir yönünden diğer tüketim vergi kalemlerine göre daha fazla olmuştur. Yıllar bazında görülen dalgalanmaya karşılık birbirine yakın oranlar saptanmaktadır.



Şekil 6. ÖTV Gelirlerinin Yıllar İçinde Dağılımı (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Resmi Sitesi)

Şekil incelendiğinde; ÖTV gelirleri yıllar içinde düzenli bir şekilde artmıştır. Vergi gelirleri 2011 yılında 61.196.476 TL iken 2021 yılına gelindiğinde 1.189.456.121 TL tutana kadar yükseldiği göze çarpmaktadır. 2011-2012 yılları arası vergi gelirlerinde belirgin fark olmayıp 2013-2014 yılı için fark birden açılmıştır. Görülen en belirgin fark, 2017-2018 yılları arasındaki vergi gelirlerinde yaşanmıştır.

Özel tüketim vergileri, belirli ürünler üzerinden alınan vergilerdir. Petrol ve doğalgaz ürünler, motorlu taşıt araçları, alkollü, içecekler, tütün mamülleri, dayanıklı tüketim malları ÖTV kapsamında vergisi tahsil alınan ürünlerdir. ÖTV uygulamasında mali anestezi mevcuttur. Vergi oranları ilgili ürünlerin fiyatın içinde gizli olarak dahil edilmektedir.



Şekil 7. ÖTV Kalemlerin Yıllar İtibariyle Elde Edilen Gelirleri (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Resmi Sitesi)

Şekil 7’den çıkarılacağı gibi, tütün ürünlerden alınan vergilerin devletin bütçesinde önemli bir yer tutmaktadır. Şekile bakıldığında devlet hazinesine gelir yönünden en fazla katkı sağlayan mal kalemi, petrol ve petrol ürünleri olmuştur. Bunu tütün ve tütün mamülleri ile motorlu taşıt araçları takip etmiştir. Yıllar arasında fiyat farkının en fazla tütün ve tütün mamüllerinde olması göze çarpmaktadır. Sigara üzerinde ÖTV ile birlikte KDV’nin de eklenmesi bütçe gelirlerini daha da arttırmaktadır. Ülkemizde uygulanan sigara vergilendirme sisteminde üç tür vergi unsuru bulunmaktadır; ürünün perakende fiyatına bağlı olarak ‘nispi ÖTV, paket

başına alınan maktu ÖTV tutarı' ve 'yüzde 18 oranda alınan KDV' olarak sıralanabilir. 4760 sayılı ÖTV Kanunun 12. Maddesinin 3. Fıkrası gereğince, Kanuna ekli III sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu ve asgari maktu tutarları, her yılın ocak ve temmuz aylarında Türkiye İstatistik Kurumu tarafından ilan edilmektedir.

Petrol vergilerinden devlet hazinesine aktarılan gelirlerin yıllar içindeki değişim durumuna bakıldığında; en yüksek payın 2021 yılına ait olduğu görülmektedir. 2011'den 2021 yılına kadar olan süreçte vergi gelirleri düzenli olarak artmakta ancak 2020'den sonraki 2021 yılı içinde petrol vergi gelirleri bir önceki seneye göre azalış göstermektedir.

Motorlu taşıtlar üzerinden alınan özel tüketim vergilerin gelirleri yıllar içinde azalma eğilimi göstermiş en fazla büyüme 2021 yılında gerçekleşmiştir. Pandeminin yol açtığı etkiler sonucunda özel otomobil kullanımına önemli derecede yönelme yaşanmış olup; motorlu araç kullananların sayısı ve sıklığı artmıştır. Bu durum vergilere de yansımış olup vergi gelirlerini yükseltmiştir. Talep artışın yanı sıra ÖTV oranlarındaki yükseliş de vergi gelirini arttırıcı yönünde etkilemektedir.

Uygulanan alkol ve alkol ürünlerine yönelik politikalar neticesinde 2011'den 2021 yılını kapsayan zaman diliminde, söz konusu ürünlere uygulanan asgari maktu tutarı giderek yükselmiştir ve bunun sonucunda rakı üretimi 10 yıllık süreçte %62 oranında gerileme göstermiştir. Bu bağlamda, ÖTV Kanununda yapılan 01.01.2013 değişikliği ile otomatik artış sistemi getirilerek yılda her altı ayda bir alkollü içkilerin vergilendirilmesi olmaktadır.

3.2. Özel Tüketim Vergiler İle Mükellefler Arasındaki İlişki

Genel anlamda vergilerin bireyler üzerindeki etkisi gelir kısmında görülmektedir. Vergiler, bireylerin bütçe kısıtlanmasına yol açtığı için tüketim davranışlarını doğrudan etkilemektedir. Bu etkilenmeler; bireylerde tepki olarak adlandırılmaktadır. Vergiler, harcanabilir gelirden düşme meydana getirdiğinden dolayı bireyler tüketimlerini kısmak zorunda kalabilirler.

Vergilerin geçici ya da kalıcı olması vergi mükelleflerin tüketime ilişkin tutum ve davranışlarını yönlendirebilmektedir (Aslanlı, 2021, s. 67). Vergilerin geçici olarak alınması bireylerin tüketimini geçici olarak etkileyebilmektedir. Vergilerin kalıcı olarak alınması bireylerin uzun vadede tüketim davranışlarında değişiklik

meydana getirmesine sebebiyet vermektedir. Uzun vadede bireylerin tasarruflarının azalması, harcanabilir gelirlerinde düşüş meydana gelmesine yol açmaktadır. Vergilerin, yatırımın boyutunun küçültmesi doğrudan değil dolaylı bir etkisidir. Vergiler yüzünden tasarruflar azaltmakta bununla birlikte tasarrufun azalışına bağlı olarak yatırımlar küçülmektedir (Alanlı, 2021, s. 68).

Bireyler, vergileri genellikle ödemek zorunda kaldıkları yük olarak hissetmektedir. Bu etki, düşük gelirli gruplar üzerinde yüksek gelirli gruplara göre daha çok hissedilmektedir. Aynı zamanda düşük gelirli grupların fedakârlık düzeyi daha yüksek olmaktadır. Çünkü söz konusu kesimin harcanabilir gelirinde daha fazla pay vergiye gitmektedir

İkame Etkisi: Vergi mükellefin, ödediği verginin elde ettiği gelirden bir azalma meydana geldiğinde, çalışma ve üretme arzusunun kaybetmesi ve çalışmak yerine aylıklığı tercih etmesi, ikame etkisini oluşturur (Akdoğan, 1999, s. 98). Vergi sonrasında bireyde çalışma arzusu artıyorsa ve çalışıyorsa, bu durumda “gelir ikamesi” olayından bahsedilecektir. İkame etkisi uzun vadede olması durumunda kayıt dışı ekonomiye dönüşebilir ve vergiye olan tepkiyi arttırabilir.

Tüketimi ve Tasarrufu Kısma: Vergiler, zora dayanan ve bireyden karşılıksız olarak alınan zorunlu bir yükümlülüktür. Verginin bireyler üzerindeki etkileri tüketimini kısma ve tasarruflarını azaltma şeklinde olmaktadır. Tüketim ve tasarruf oranlarının ne kadar azalacağını belirlenmesinde marjinal tüketim eğilimi ön plana çıkmaktadır (Keskin, 2018, s. 69). Marjinal tüketim eğilimi çerçevesinde, vergilerin yüksek gelirli bireyler üzerindeki gelir azaltıcı etkisi, daha düşük gelirli gruplar üzerindeki etkiye oranla daha az hissedilmektedir. Bir başka ifadeyle; bireylerin gelir düzeyi arttıkça verginin bireyler üzerindeki baskı ve etkisi azalmaktadır. Bu durumun oluşmasına etki eden faktörleri, yüksek gelirli bireyler tasarrufların ve tüketime ayrılan bütçelerin az bir kısmını vergiye ayıracaklardır.

Yıllar içindeki istatistik verilerine dayalı olarak bireylerin söz konusu yıllar arasında alkol tüketiminde bir azalma meydana geldiği görülmektedir. Alkol fiyat artışların alkol tüketimini sınırlandırdığı çıkarımında bulunabilir. Buna bağlı olarak, daha önce alkol kullanan ile alkol kullanan bireylerin sayısında azalmanın ortaya çıkmıştır. Alkol fiyatları yükseldikçe alkol tüketiminde azalma meydana gelmiştir.

Vergisel baskı bireylerin harcamalarını kısıtlamaktadır. İlk önce lüks malların tüketim ve tasarruflarını düşürmekte daha sonrasında zorunlu malların tüketim ve tasarruflarını kısıtlamaktadır (Keskin, 2018, s. 69). Bireylerin ihtiyaç olarak gördüğü mallar, bireyden bireye farklılık göstermekle birlikte genellikle barınma ve gıda ile alakalıdır. Zorunlu malların bireyler açısından fiyat duyarlılığı düşüktür. Her ne kadar söz konusu malların fiyatları yükselse de ihtiyaç talebinde büyük bir değişiklik yaşanmayacaktır. Lüks tüketim malların kısıtlanması zorunlu mallardaki kısıtlamaya nazaran daha kolay olmaktadır. Lüks tüketim mallarına örnek olarak mücevherat, değerle takılar, lüks nitelikli otomobiller gösterilebilir. Lüks nitelikli mallar; değeri yüksek olan ve her kesimin kolay kolay sahip olamayacağı özellikli mallardır. Bu bağlamda lüks tüketim malların edinimi, fiziksel ihtiyaçtan ziyade statü sağlama gibi sosyal amacından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergi baskısı, lüks malları daha çok etkilemektedir.

Üretimden Vazgeçme ve Yatırımı Azaltma: Firmalar üretim yaptıkları süreçte vergi artışından doğrudan etkilenirler. Bireyler artan vergiler karşısında tüketim ve harcamalarını kısıtlama yoluna gitmektedir. Tüketimi kısıtlanan ürünler üzerine işletmeler tarafından fiyat artışı yapılabilir. Bunun yanında, vergi artışı sonrasında üretimde kullanılan girdi malzemenin üzerine işletmeler tarafından vergi payı konulmasıyla üretim maliyeti artacak ve vergi tüketicilere yansıtacaktır (Keskin, 2018, s. 70). Bu bağlamda; üretim maliyetin artması sonucunda üretimin düşmesi ile bireylerin söz konusu ürünlere olan talebin zayıflaması gibi ekonomik durgunluğa yol açan sorunlar meydana gelmektedir.

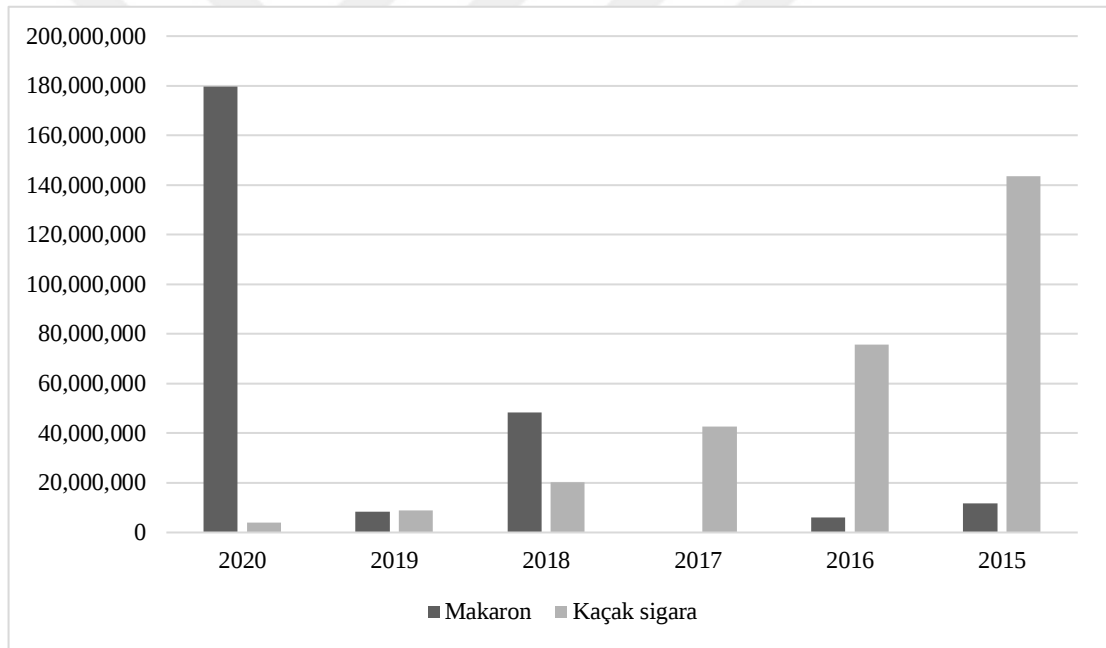
Maliyet artışının unsurunu oluşturan vergiler, üretim karlılığını ve üretim kapasitesini azaltabilmektedir (Topkan, 2016, s. 108). Tüketiciler açısından ürünler için alım gücünü düşürmektedir. Yatırımcılar için üretim karlılığın bir kısmını vergi olarak ödedikleri için üretim karlılığında azalma oluşmaktadır.

3.2.1. Özel Tüketim Mükelleflerin Tüketim Davranışları Üzerindeki Etkisi

Özel tüketim vergileri, belirli mal ve ürünleri kapsamaktadır. Bu tür mal ve ürünler sigara, alkol ve tütün ürünleri gibi çevreye ve insan sağlığına zararlı ürünler ile petrol, benzin ve türevleri gibi sürümü yüksek mallardan oluşmaktadır. Dolayısıyla ÖTV'nin konulmasında mali amaç yanında sosyal amaçlar planlanmıştır. Bu

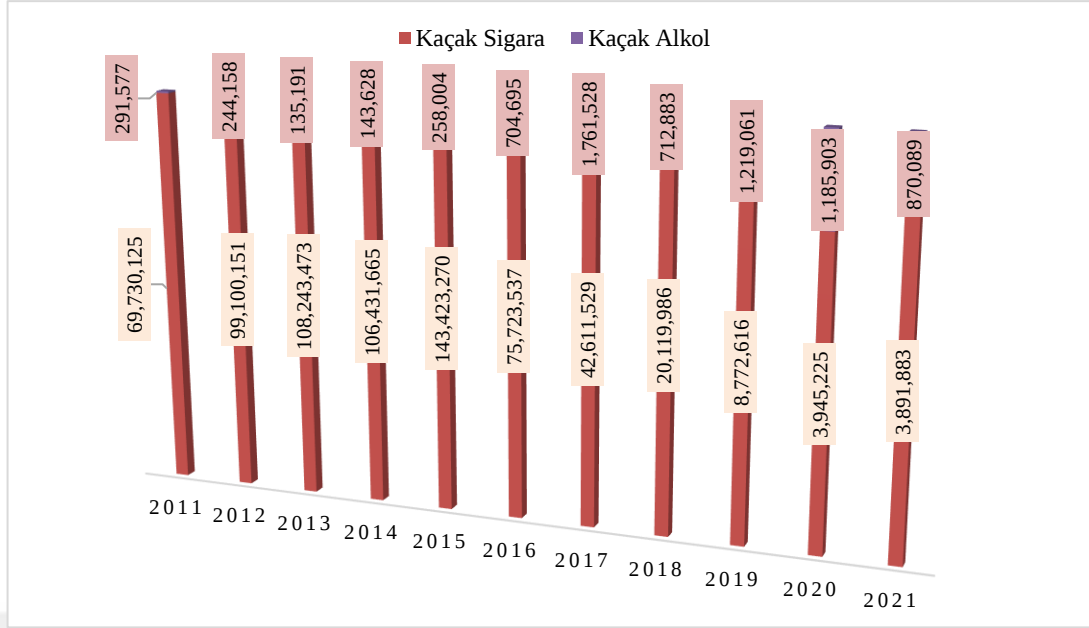
bakımdan sigara, alkol ve tütün gibi alışkanlık yapıcı malları tüketen bireylerin tüketim davranışlarını doğal olarak etkilemektedir.

Sigara ve tütün mamulleri ile alkollü içecekler bireylerde bağımlılık yapabilir. Bu yüzden, söz konusu malların talep esnekliği düşüktür. Vergiler artsa bile bireylerde ürüne karşı bağımlılık kazanması bireyi farklı yollara iletebilir. Kişi daha ucuz yolla temin etmek isteyeceği için kaçak sigara tercih etmektedir. Ya da vergi yükünden kurtulmak için kendi imkânlarıyla tütün sarabilir. Düşük gelirli grupların harcanabilir gelirlerini önemli ölçüde etkileyeceği için bu yollara başvurma olasılığı daha fazla olmaktadır. Sigaranın kaçak yollarla alınması kişinin vergiden kaçınma durumuna düşmesine sebep olmaktadır. Ayrıca sigara kaçakçılığı kayıt dışı ekonomiye girmektedir.



Şekil 8. 2015-2020 yılları arasında kaçak sigara – makaron ilişkisi (www.egm.gov.tr)

Kaçak sigara kullanımının düşüşüne karşın, içi doldurulmuş makaron sayısında artış görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında; alınan vergilerin bireyler üzerinde tütün kullanımını azaltmadığı, bireylerin talep ettiği ürünün başka bir ürünle ikame ettikleri görülmüştür. İkame etkisi sonucu olarak bireylerin tercihleri başka ürünlere kaymıştır.

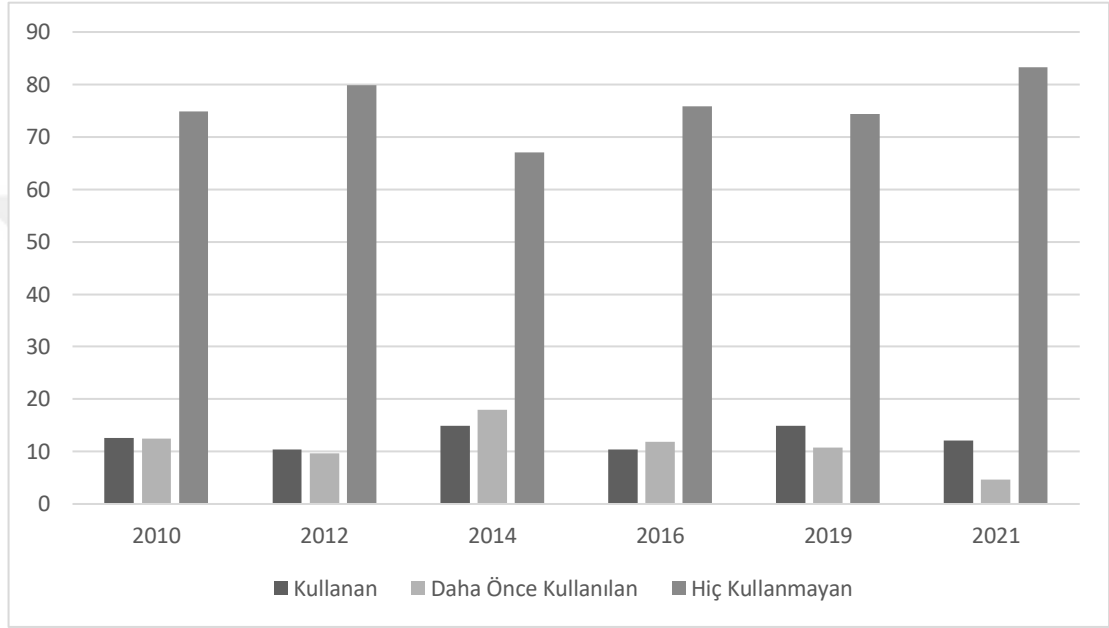


Şekil 9. Yakalanan Kaçak Ürün Miktarları 2011-2021 Yıllar Arası(www.egm.gov.tr)

Şekil incelendiğinde; yakalanan kaçak ürün miktarları dalgalı olarak seyredilmiştir. Yakalanan kaçak sigarada artışın en fazla olduğu yıl 2015 olmuştur. Kaçak sigara durumuna genel olarak bakıldığında; düzenli bir dağılım sağlanamamıştır. Bunun yanında yakalanan kaçak alkol miktarı yakalanan kaçak sigara miktarı kadar yüksek olmamıştır. Ama her iki kaçak ürünün miktarında azalma olduğu göze çarpmaktadır.

2011-2021 arası durum değerlendirildiğinde; kaçak sigara miktarlarında ciddi oranda azalma meydana geldiği gözlenmektedir. Kaçak sigara miktarını azaltan faktörler; yürütülen vergi politikaları, uygulanan adli cezaların caydırıcı etkisi, suçtan elde edilen karlılığın azalması olarak gösterilebilir. Bireylerin beden sağlığı ve sigaraya bağlı ölümlerin önüne geçmek için yüksek oranda konulan vergiler, kaçak sigara kullanımının önüne geçememektedir. Kaçak sigaralar, kayıt dışı ekonomi yaratarak devletin gelir kaybına yol açtığı gibi bireyler üzerinde daha fazla zarar vermektedir. 2020 yılı için kaçakçılık operasyon kapsamında 10,8 milyon paket sigara, 144 milyon makaron ile 3,5 milyon sigara kâğıdı, 44 bin elektronik sigara ve 261 bin adet elektronik sigara tütününü ele geçirilmiştir. Önceki yıllara göre tütün kaçakçılığı kapsamında sigara kaçakçılığı en fazla eğilim göstermekte iken 2020 yılı için boş/dolu makaron kaçaklığı öne çıkmıştır.

ÖTV kapsamında alınan mal kalemlerinden birisi alkol ve alkollü içecekler grubudur. Söz konusu alkollü ürünlerin üzerinde vergiler konulması ile tüketimini kısıtlamak ve zararlarını bertaraf etmek hedeflenmektedir. Alkol fiyatların yüksekliği, bireyler açısından özellikle düşük gelir grubu için caydırıcı bir nitelik kazanmaktadır. Yüksek gelir gruptakiler için harcanabilir gider yönünden büyük bir azalma olmadığı için bireyin kendi tercihleri çerçevesinde alkol tüketimi sınırlanabilir ya da artabilir.



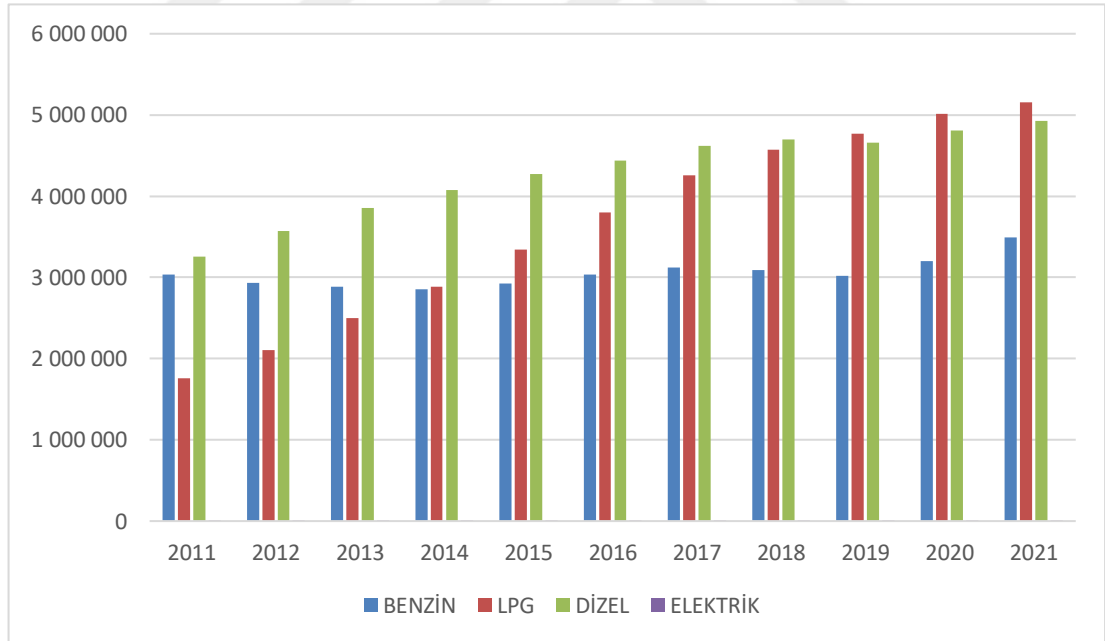
Şekil 10. Bireylerin Alkol Kullanma Durumu (<https://data.tuik.gov.tr>)

Alkol ve tütün ürünlerinde özel tüketim verginin konulmasının amaçlarından birisi, bütçeye gelir sağlamaktan ziyade söz konusu ürünlerin sosyal yapıyı bozucu etkenleri ortadan kaldırmak ya da en azından azaltmaktır. Bununla birlikte, özel tüketim vergilerine ilişkin uygulanacak vergi oranının iyi ayarlanması gerekmektedir. Hiç verginin uygulanmaması, bireylerin bağımlılık yapan ürünlerin satın almasına teşvik etmesine neden olacağı gibi yüksek vergi oranının uygulanması ise vergi kaçakçılığına ya da kayıt dışı ekonomiye yol açmaktadır. Bu açıdan, mükellefler üzerinde istenilen tepkiyi alabilmek için etkin ve uygun bir vergi oranı belirlemek doğru olacaktır. Alkol ve alkollü içeceklere uygulanan artan vergi oranlarına karşılık mükelleflerin kaçak alkol kullanmaya yönelik eğilimleri olmuştur. Bu eğilim yıllar içinde dalgalanma göstermektedir. 2017 yılında bandrolün usulsüz kullanımına ilişkin suç sayısında artış gözlenmiştir. Alkol kaçakçılığı ve sahteciliği genellikle ülkemizin

sınır noktalarında ya da yerli üreticiler tarafından mevzuata aykırı bir şekilde usulsüz olarak ya da yasa dışı bir şekilde gerçekleşmektedir. Bu durumun önüne geçmek ve alkol kaçakçılığın yol açtığı ve devlete ciddi boyutta vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla birtakım tedbirler düzenlemek gerekmektedir.

Alkol kaçakçılığı ülkemiz için büyük bir sorundur. Alkol kaçakçılığı önemli derecede vergi kaybına yol açtığı için ülke ekonomisini zarara uğratmaktadır. Bunun yanında, verdiği negatif özelliklerinden dolayı bireyin beden sağlığını bozucu etki yapmaktadır. Alkol kaçakçılığı ve sahteciliği, ülkemizde genellikle kara ve deniz sınırlarında gerçekleşmektedir. Kaçakçılık, yerli piyasa üreticilerin ürünleri usulsüz bir şekilde piyasaya sürmesi durumudur.

Akaryakıt ve benzine konulan verginin artış oranı, otomobil kullanımını ve otomobil alımını doğrudan etkilemektedir. Akaryakıt konulan vergiler sonrası bireylerin akaryakıt konusunda tercihleri değişebilmektedir. Eskiden benzin kullanan bireyler zamanla tasarruf açısından LPG ya da dizele yönelebilir. Bu bakımdan Kanun hükümlerine karşı çıkmadan vergiden kaçınma eğilimi gösterebilirler.



Şekil 11. 2011-2021 Yılları Arasında Yakıt Ürünlerin Tüketimi (data tük üzerinden Emniyet Genel Müdürlüğü, Noterler Birliği)

2011-2021 yılları arası yakıt ürünlerinin kullanımına ilişkin veriler incelendiğinde; kullanılan yakıt tercihlerinin benzinden dizel ile LPG'ye kaydığı

görülmüştür. LPG düzenli olarak artış sağlamıştır. Elektirkli araçların tüketim sayısında da düzenli bir artış olduğu saptanmıştır.

Bireyler otomobillerini kullanma yerine toplu ulaşım araçlarını tercih edebilir ya da kısa mesafelerde bisiklet ulaşım aracına yönelebilir. Bisiklet kullanımının ekonomik faydaları arasında; maliyetin çok düşük olması, düşük gelirli gruplar için motorlu taşıtlar için alternatif bir ulaşım türü olması yer almaktadır (<https://bisiklet.ibb.istanbul>). Bu açıdan değerlendirildiğinde; vergilerin bireylerin ürün kullanma üzerindeki etkisinden söz edilebilir.

Özel tüketim vergiler kapsamına giren mallar arasında lüks eşya, mücevherat, kürk gibi ürünler bulunmaktadır. Söz konusu bu mallara uygulanan vergi artışı tüketicileri ilgilendirmektedir. Son zamanlarda altın fiyatlarının artışı ile birlikte tüketiciler altın yerine daha uygun fiyatlı ürünleri tercih etmeye başlamışlardır (www.paradergi.com.tr). Böylece, mükellefler alternatif ürünlere yönelik özel tüketim vergilerine karşı tepki göstermiş olmaktadırlar. Bireyler, imitasyon takıları satın alarak hem vergiden kaçınmış olacak hem de söz konusu mala sahip olmanın tatminini duyacaktır.

Lüks nitelikli otomobillerin fiyatı, vergisi ile birlikte mükellefler için büyük bir meblağ ifade etmektedir. Sıfır araçlarda ÖTV matrahınında beklenen düşük fiyatlarının olmaması, ikinci el otomobile yönelik talebi arttırmıştır ([/www.ntv.com.tr](http://www.ntv.com.tr)). Mükellefler, bu durum karşısında ihtiyaçlarını karşılamak adına daha ucuz olan ikinci el otomobillere yönelebilirler.

Aile yapısı, gelir düzeyi, medeni durum, eğitim seviyesi gibi etmenler mükelleflerin tüketim davranış ile tutumları ile yakından ilişkilidir (Şahin vd, 2019, s. 45-50). Aile üyesinin çokluğu ve eşinin çalışmıyor olması durumunda mükellefler vergiye karşı daha hassas olacaktır. Aynı zamanda çalışan bekâr bir insanın vergiye karşı tepkisi daha az olabilmektedir. Gelir düzeyi arttıkça tüketimde artış meydana geleceği için gelir düzeyi yüksek olan bireylerin fiyata karşı duyarlılığı düşük olmaktadır.

3.2.2. Özel tüketim Vergilerin Mükellefler Üzerindeki İhtiyaç Etkisi

Her bireyin kendine ait kişisel özellikleri vardır ve bu kişisel farklılıklar hayatının her alanında etkisini göstermektedir. Bu etki, tüketim alanı da dâhil olmak

üzere hayatın her safhasında bireyin kararlarını etkilemektedir. Tüketim kararlarını belirleyen en önemli faktör, tüketime konu olan mal ve ürüne duyulan ihtiyaçtır. Tüketicilerin istekleri ve ihtiyaçları kişiden kişiye değişiklik göstermektedir (Yorulmaz, 2020, s. 1221). Bu bağlamda, tüketicilerin satın alma davranışı da farklılık gösterecektir.

ÖTV'ye konu olan malların bir kısmı (kozmetik ve sağlıklı ürünler, tıraş losyonları, buzdolapları, çamaşır ve bulaşık yıkama makineleri, elektrik ürünleri) zorunlu ihtiyaç kapsamında satın alınan ürünlerdir. Düşük gelir ve yüksek gelir grupları için tüketimi zorunluluk ifade eden özel tüketim nitelikli mallardır. Bunun yanında; lüks takı, mücevherat, altın kaplama çatal-kaşık takımları, lüks otomobiller, havyar ve havyar yerine geçen ürünler ile kürk gibi lüks nitelikli malları yüksek gelir grubuna daha çok hitap etmektedir. Lüks nitelikli ürün, pazarlamada genellikle üst gelir grubuna hitap eden yüksek fiyatlı ve kalite açısından gelişmiş bir düzeye sahip tüketim ürünleri olarak tanımlanabilir (Tiğlı vd, 2003, s. 21). Yüksek gelir grubunun bu tür ürünlere olan tüketme isteği ihtiyaçtan ziyade sahip olmanın vereceği tatmin ile ilgilidir. Başka bir ifade ile lüks, bireylere statü vaat eden, estetik olarak tatmin sağlayan, ayrıcalıklılık ve enderliğe sahip olan, markanın tüketici için fonksiyonel, deneyimsel ve sembolik özelliklerini bir arada savunan gösterişçi bir olgudur (Berthon, vd., 2009).

Bu sebeplerden dolayı; gelir grupları arasındaki tüketim davranışlarına ilişkin farklılığın sebepleri yaşam tarzları, gelir düzeyi ile sosyal konum olarak ifade edilebilir. Lüks nitelikli malların satın alımında sosyal itibar sağlama, itibar kazanma ya da statü sembolü sağlama gibi daha çok sosyal alanda kendini gösteren amaçlar olarak düşünülebilir. Bunun yanında kişinin hayata bakış açısı, önceliklerin farklı olması ya da bireyin kişiliği ürünlerin tüketimini etkileyebilir. Yeterli miktarda gelir sahibi olmasına rağmen lüks nitelikli mallara olan talebi olmayabilir. Kazandığı gelirin bir kısmını sosyal vakıflara, muhtaç kimselere harcayabilir ve yaptığı iyilikten dolayı manevi alanda tatmin sağlayabilir. Bu durumda alınan referans, bireyin manevi değerlere verdiği önem olarak belirtilebilir.

Bu sebeplerden çıkarılacağı gibi, bireylerin ihtiyaçları bireyden bireye değişeceği gibi ihtiyacın niteliği de değişebilmektedir. Bazı bireyler fiziksel ihtiyaçlarını, bazı bireyler sosyal ihtiyaçlarını bir kısmı ise manevi ihtiyaçlarını karşılamak için tüketim davranışları geliştirirler.

3.2.3. Özel Tüketim Vergilerin Çevreye Olan Etkisi

Özel tüketim vergilerine konu olan mal kalemlerin genel özelliği, çevreye zararlı olan malların tüketimini kısıtlamak ve çevreye olan zararları azaltmak için konulmuş olmalarıdır. ÖTV kapsamında alınan Akaryakıt Vergisi çevreye yararlı vergiler olarak kabul edilmektedir (Ercan, 2015, s. 211). Özellikle 1970'lerin başlarında görülen çevresel sorunlar özellikle sanayileşmiş ülkelerde görülmeye başlamıştır ve yeterli önlemler alınmaması nedeniyle başta bölgesel düzeyde görülen çevresel sorunlar zamanla ülke geneline yayılmaya başladığı görülmektedir (Karakuzu, 2010, s. 106). Karbon salınımına ve çevre kirliliğine yol açan akaryakıt üzerinden alınan vergiler, çevreye olan zararlı etkinin kısmen de olsa azalmasını mümkün kılmaktadır.

ÖTV Kanunun I sayılı liste kapsamında madeni yağlar ve petrol ile petrol türevi ürünler üzerinde vergiler alınmaktadır. Bu tür ürünlerin vergilendirilmesinde hedeflenen hususlar; hazineye gelir sağlamak, ikincil olarak kirletici enerji kaynakları yerine temiz enerji kaynaklarının ikamesini sağlamak, kirlilik maliyetlerine katkı sağlamak gibi fonksiyonlardır (Ercan, 2015, s. 220,221). Çevre sağlığının sürdürülebilirliğini devamlı kılmak açısından tüketicilerin çevre sağlığını tehdit edici maddelerin salınımına sebep olan motorlu taşıt araçlarını kullanmasının önüne geçmek, caydırmak özel tüketim vergilerin çevreye yararlı etkileri arasında sayılabilir.

Çevrenin korunması bakımından karbon vergi uygulaması önerilmektedir (Üstün, 2012, s. 157). Özel tüketim vergiler söz konusu Kanunun II sayılı listedeki taşıt araçları üzerinden alınmaktadır. Bu tür taşıtların ilk iktisabında, özel tüketim vergilerin maliyeti nedeniyle taşıtların fiyatları artmakta ve bunun sonucunda tüketicileri toplu taşıma araçları kullanmaya teşvik edici bir etkisi olabilir (Ercan, 2015, s. 221). Çünkü yakıt araçları, elektrikli araçlardan çok daha fazla çevreyi kirletmektedir (<https://www.bbc.com>).

ÖTV kapsamında alınan taşıt araçların ikamesi olarak elektrikli araçlar, bisiklet gibi ulaşım araçları geliştirilmiştir. Nitekim çevreye daha az zarar vermesi nedeniyle elektrikli araçlardan daha az vergi alınmaktadır (<https://ev.hedef filo.com>). Bu düzenleme, tüketicilerin çevreye zararı daha az olan ürünlerin kullanımını teşvik ettiği ve çevre kirliliği ile bunun zararlı etkilerini azalttığı düşünülmektedir.

Tablo 3.

Elektrikli Araçların ÖTV Oranları

Silindir Hacmi	ÖTV Oranı
Silindir hacmi 85 kW'yi geçmeyen elektrikli araçlar	%10
Silindir hacmi 85 kW - 120 kW arası olan araçlar	%25
Silindir hacmi 120 kW üzeri elektrikli araçlar	%60

Kaynak: <https://abmevzuat.com/guncel-otomobil-vergi-oranlari>

Elektrikli araçların vergilendirilmesi araçların silindir hacmi dikkate alınarak yapılmaktadır. Bu bağlamda, özel tüketim vergi oranları, taşıtların silindir hacmi özelliğine göre değişkenlik göstermektedir. Silindir hacmi ne kadar büyükse, taşıt üzerine konular vergi oranı da artmaktadır.

Tablo 4.

Geleneksel araçlarda ÖTV oranları

Motor Silindir Hacmi	Vergisiz Satış Bedeli	ÖTV Oranı
1600 cm ³ 'e kadar	120.000 TL'yi aşmayan	%45
	120.000TL-150.000TL arasında olan	%50
	150.000TL-175.000TL arasında olan	%60
	175.000TL-200.000TL arasında olan	%70
	200.000TL üzerinde olan	%80
1600 cm ³ ile 2000 cm ³ olanlar	170.000 TL'ye kadar olanlar	%130
	170.000 TL üzerinde olanlar	%150
2000 cm ³ 'ten fazla olanlar	Sınırsız tutarda	%220

Kaynak: <https://abmevzuat.com/guncel-otomobil-vergi-oranlari>

Geleneksel tipte olan araçların vergilendirilmesinde sahip olunan motor hacmi ve büyüklüğü ile birlikte araçların vergisiz satış bedeli göz önünde bulundurularak

yapılır. Bu açıdan bakıldığında; motor hacmine göre satış bedeli arttıkça ÖTV oranları da artmakta ve motor hacmi, araçların matrah bedeli ile özel tüketim vergilerin oranı arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.

Elektrikli araçlar ile geleneksel araçların ÖTV oranları arasındaki farklılığın sebebi, çevreye verilen zararlı etkilerden kaynaklanmaktadır. Çevreye daha az zararı bulunan elektrikli araçlardan daha az ÖTV alınmakta ve böylelikle tüketicilerin söz konusu olan mallara olan talebi amaçlanmaktadır. Bu durumda, özel tüketim vergilerinin çevreye olan bir etkisi denilebilir.

Geleneksel araçlar üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin bir diğer çevresel etkisi, çevre dostu bisiklet kullanımının önünü açmakla birlikte trafik sıkışıklığına neden olmadan hava kirliliğine sebep olmamaktır. Bisikletin kullanılmasında önemli ölçüde ekonomik değer oluşturulmakla birlikte hava kirliliğinin önüne geçilmesi ile düşük karbon salınımı, şehir içi trafik sıkışıklığının azaltılması açısından 2013 yılında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bisiklet kullanımının yaygınlaşması için bisiklet yolları projelerine destek verme yoluna gitmiştir.

ÖTV kapsamında, çevreyi korumak ve kirliliği önlemek amacıyla alınan ürünler arasında deodorant, parfüm gibi ürünler de yer almaktadır. Söz konusu deodorantların bireyin beden sağlığını riske atmakla birlikte çevreye karşı birçok yan etkisi bulunmaktadır. Vücut sağlığı açısından kanser yapan maddeleri barındırması bireyin sağlığı üzerinde önemli bir tehdit oluşturmaktadır. Bunun yanında çevreye ciddi zararları bulunmaktadır. İçeriğinde bulunan gazlar sebebiyle, ozon moleküllerini parçalamakla birlikte ozon tabakası incelmekte ve bunun sonucunda, küresel ısınmaya neden olmaktadır. Görünürlüğü gittikçe artan ve bir amaç haline gelen organik ürün sürdürülebilirlik olarak kabul edilmekle birlikte, güzellik endüstrisinden canı yanmış tüketiciler organik ürünlere yönelmeye başlamışlardır (Bulut, 2020, s. 1035). Bu durumun neticesinde, çevresel duyarlılığa sahip olan üreticiler ve firmalar doğal yöntemlerle doğal içerikli deodorantlar üretmeye başlamışlardır (<https://yesilgazete.org>). Artık günümüzde, doğal içerikli kozmetik ürünler pazarlayan ve üreten birden fazla firmalar doğmuştur.

Çevrenin korunması ve çevre kirliliğinin önlenmesi konusunda faaliyet gösteren birtakım sivil toplum kuruluşları ve derneklerin yaptıkları çalışmalar

aracılığıyla çevreye zarar veren ürünlere karşı bireylerin hassasiyet göstermeleri için çağrıda bulunmaktadır (Göktuğ vd, 2018, s. 417).



SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletlerin kamusal hizmetlerini yerine getirmek için en büyük finansal kaynakların başında olan vergilerin mükellefler üzerindeki etkileri yadsınamaz. Vergilerinin mükellefleri etkileyen sosyal ve ekonomik boyutları bulunmaktadır. Özel tüketim vergileri, gelir payı bakımından vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahiptir. Özel tüketim vergisine konu olan ürün ve malların, içerdikleri vergi oranları sebebiyle yüksek meblağda tahsil edilmektedir. 4760 Sayılı Kanuna dayalı olarak 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe konulan özel tüketim vergileri dört liste halinde düzenlenerek geniş bir ürün sunmaktadır. Geniş bir ürün listesine içermesi nedeniyle devlet hazinesine ciddi anlamda finansal destek sağlamaktadır.

Mükelleflerin özel tüketime dahil olan ürünlerin tüketimi ile özel tüketim vergileri arasında yakından bir ilişki bulunmaktadır. Devletin en önemli kamu finansman kaynağı olan vergilerin alınmasında mali amacın yanında toplum açısından sosyal fayda sağlama yönünde sosyal amaçları da bulunmaktadır. Bireyin kötü alışkanlığını değiştirmesine yönelik bir yaptırım aracı olarak ÖTV uygulanmaktadır. Bireylerin sağlığını korumak, zarar verici ürünlerden korumak ve toplumsal huzuru bozmamak adına belirli mal ve ürünlerden ÖTV tahsil edilmektedir. Özel tüketim vergilerin kapsamına giren ürünlerin bir özelliği, mükelleflerin zararlı ve alışkanlık yapan malların (tütün ve tütün mamülleri, alkol ve alkollü içecekler) tüketimini kısıtlamak ya da yok etmektir. Başka bir ifade ile, devletin sosyal faydası gereği özel tüketim vergi kanalıyla mükelleflerin zararlı ürünlerin tüketimini sınırlandırmaktır.

Mükelleflerin tütün vergisinden kaçınmak için birtakım alternatif yolları deneyebilmektedir. Bu alternatif seçenekler arasında kaçak sigara kullanma, tütün sarma gibi yöntemler sıralanabilir. Mükelleflerin vergi artışlarından etkilenerak vergi ödemesinden kaçınıp kaçak sigaraya yönelmelerinin vergi gelirlerinin azalmasının

yanında sigaranın içeriğindeki kimyasal maddeleri içermesi sebebiyle insan sağlığı üzerinde ciddi yan etkileri bulunmaktadır.

Sigaranın fiyatları karşısında, mükelleflerde başka ürünlere yönelme eğilim artmıştır. Sigaraya alternatif olarak makaron kullanma sayısında artış gözlemlenmiştir. Bu durumda, vergi artışı malın ikame etkisini doğurmuştur.

Yapılan araştırmalar sonucunda tütün ve tütün ürünlerinin mükelleflerin tütün tüketimini dalgalı olarak etkilediği ortaya çıkmıştır. Kamu spotları, kapalı mekanlarda sigara kullanma yasağı, TV üzerinden sigaranın sansürlenmesi, sigara paketleri üzerindeki sigaranın zararını vurgulayan uyarıcı yazıların bulunması gibi faktörlere rağmen mükelleflerin sigara kullanma oranını istenilen düzeyde azalamamıştır. Sigara içenlerin %42,8 ile 35-44 olan yaş aralığında bulunan bireylerdir. 35-44 yaş grubu erkeklerin %52,9'u, aynı yaş grubundaki kadınların %24,1'i sigara kullanmaktadır. Bu bağlamda 35-44 yaş grubundaki erkekler kadınlardan daha fazla sigara tüketmektedir. TÜİK'in verilerine göre ülkemizde her gün sigara kullanan bireylerde artış olduğu görülmektedir.

Özel tüketim vergiye konu olan ürünleri arasında kullanımı sınırlandırılması istenen ürünlerin başında alkol ve alkollü içecekler gelmektedir. Bireyin bedensel ve ruhsal sağlığını olumsuz yönde etkileyen, aile içi huzursuzluğuna neden bu tür ürünlerin tüketimini sınırlandırmak ya da yok etmek vergilerin sosyal boyutunu oluşturmaktadır. Verilere göre 15 yaş üstü bireylerin alkol kullanma duruma bakıldığında son yıllarda ciddi anlamda alkol tüketiminin azaldığı göze çarpmaktadır. Alkol ve alkollü ürünlere konulan vergi artışının faydası olarak mükelleflerin alkol tüketiminde önemli ölçüde azalma görülmüştür.

Çevre sağlığının korunması amacıyla vergilerin konulduğu başka bir vergi, motorlu taşıtlar ile akaryakıt vergisidir. Uçaklar, taşıt araçları, otomobiller çevre kirlenmesini meydana getiren başlıca unsurlardır. Motorlu taşıtların yaydıkları yakıt, yüksek derecede karbondioksit salınımına yol açmakta ve hava ile çevre kirliliğine neden olmaktadır. Sadece karbondioksit salınımı söz konusu olmayıp aynı zamanda kurşun, hidrokarbon, azot oksit gibi diğer kimyasal maddelerin havaya karışıp insan sağlığını tehdit etmektedir.

Motorlu taşıt vergisinin etkisi sadece çevreyle sınırlı kalmayıp bireylerin ulaşım tercihlerini etkileyebilmektedir. Her gün işyerine gidip gelen kişilerin günlük

olarak katlanmak zorunda kalacağı yakıt parasını göz önünde bulundurarak arabası olduğu halde toplu ulaşım aracını tercih etmek zorunda kalabilmektedir. Bu tercihin sonucunda, ürünlerin ikame etkisi meydana gelmektedir.

TÜİK'in istatistiksel verilere dayalı olarak cinsine göre akaryakıt kullanımında değişiklik olduğu saptanmıştır. Söz konusu yıllar arasında benzin, LPG ve dizel akaryakıt kullanımları düzenli olarak artış yaşanmıştır. Ancak en çok artış LPG akaryakıt kullanımında gerçekleşmiştir. LPG'nin dizel ve benzine göre daha ekonomik olduğu göz önünde bulundurulursa, akaryakıta konulan vergilerin mükelleflerin en ekonomik yakıt türü olan LPG'ye yönelmesine neden olmuştur.

Geleneksel tip motorlu araçların çevreye yaydığı zararlı etkileri minimize etmek için elektrikli araçlar üretilmeye başlanmıştır. Motorlu taşıtların çevre kirliliğinin önüne geçilmesinde vergilerden faydalanılmaktadır. Elektrikli araçlara uygulanan vergi oranların daha düşük olması, çevreyi, daha fazla kirleten yakıtların kullanımını azaltmanın nedenidir. Elektrikli araçların kullanımını yaygınlaştırmak çevreyi korumanın amaçlarından birisidir. İstatistik verilere göre elektrikli araçların kullanımının büyük ölçüde arttığı görülmektedir. Çevreye zararı az olabilecek taşıtların kullanımı yaygınlaştırmak adına bu tür ürünlere daha düşük vergi oranı uygulanmalıdır. Çevre kirliliğini önlemek için motorlu taşıtların vergisinin caydırıcı nitelikte olmalıdır.

Mükelleflerin vergiye olan tutumu üç şekildedir: ürünü satın almamak, ürünün kullanımını azaltmak ya da ürünü aynı ölçüde kullanmaya devam etmek. Mükelleflerin vergilemeye konu olan ürünlerine karşı ihtiyacının ne kadar önemli olduğu bu noktada önemlidir. Otomobil, bazı bireyler için önemli bir ihtiyaç olarak görülürken bazı bireyler açısından lüks sayılabilmektedir. Sigara tiryakisi olan bireyler açısından sigara fiyatlarının artışına rağmen kullanmaya devam etmektedir. Bu açıdan tüketicinin vergi uygulamasına karşı davranışları tüketicinin kişilik özelliklerine, ihtiyaç durumuna, gelir düzeyine göre değişmektedir.

Vergi uygulamasının bulunduğu bir sistemde, vergi mükelleflerin vergiye olan davranışları analiz etme gerekliliği kaçınılmaz olacaktır. Kamusal finansman ihtiyacı ve devletin belirlediği sosyal amaçlara ulaşılması için alınan vergiler mükellefler açısından genel olarak vatandaşlık ödevinden çok yük olarak görülmektedir. Yükümlülüklerin vergiyi ödevden bir yük olarak görmelerinin sonucu

olarak vergiden kaçınma eğilimi göstermektedirler. Buna bağlı olarak, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, verginin reddi gibi davranışlara sürüklenmektedir. Bu kaçınma eğilimlerinin nedenleri arasında yükümlülerin kişisel özellikleri, gelir düzeyi, eğitim seviyesi, milli bilinç ile diğer faktörler sıralanabilir. Vergi uygulamasının etkin bir şekilde yürütülmesi açısından vergi yükümlülerinin olumsuz davranışlarını göz önünde bulundurularak vergiyle uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Yükümlülerin vergiyle uyumlu hale getirilmesinde yükümlülerin verginin adil olarak alındığına dair algının oluşturulması büyük önem taşır. Mükelleflerin gönüllü vergi uyumuna sahip olmasıyla kamu finansmanın gelirlerinde artış sağlanması mümkün olacaktır. Bu açıdan, mükellefler üzerindeki vergi psikolojisinin analiz edilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı, tütün ve alkol ürünlerinin gümrüğe tabi tutulmadan mali yükümlülüklerine aykırı olarak yurtdışına çıkarılması ya da içeri girilmesi olayıdır. Ciddi bir tehdit oluşturmaktadır. Bununla baş edebilmek için kaçakçılıkla ilgili denetimler ve önlemlerin sayısı artırılmalıdır.

Etkin bir denetim mekanizması yoluyla kaçakçılığın önüne geçilerek kaçakçılık suç sayısının azaltmak mümkün olacaktır. Vergi kaçakçılığına ilişkin suçun yaptırımı adli para cezası ile hapis cezasıdır. Konuyla ilgili sigara kaçakçılığının mali boyutu, sosyal boyutu ile sağlık boyutu ele alınarak halkı bu konuda bilinçlendirilmelidir. Vergi kaçakçılığın hiçbir işe yaramadığını, vergi kayıplarına yol açarak daha fazla vergi artışına yol açtığını ve insan sağlığını ciddi derecede tehdit ettiğini vurgulayarak etkin bir bilinçlendirme politikası yürütülmelidir.

Alkol kaçakçılığı günümüzde vergi ödenmesine ilişkin yaşanan sorunlar arasındadır ve daha çok ürünlerin vergi artışından kaynaklanmaktadır. Alkol kaçakçılığın vergi kaybına yol açması yanında bireyin sağlığını bozarak ölümlere neden olabilmektedir. Sahte içkilerin yol açtığı sağlık problemleri arasında körlük, beyin sağlığının bozulması, ölümler ile birlikte sosyal alanda aile yapısının bozulması, toplumun huzur ve bütünlüğünün kötüleşmesi gibi ciddi boyuta varan problemlerdir.

Bu ve buna benzer vergisel sorunların ortadan kalkmasına ya da azaltılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Etkin vergi politikası ile mükelleflerin vergi kaybına yol açacak davranışların sebepleri araştırılmalıdır. Mükelleflerin vergiye ilişkin zihin haritasındaki algıyı olumluya çevirecek çalışmalar düzenlenmelidir. Verginin

mükellefler açısından kaçınması gereken bir ceza değil vatandaşlık sorumluluğunun gerektirdiği bir ödev olduğu bilinci aşılmalıdır. Kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi açısından verginin aslında mükelleflerin lehine olduğunun vurgulanmasını sağlayacak faktörler vergi psikolojisi üzerinde olumlu katkıda bulunacaktır. Çünkü insan psikolojisi olumsuzluğa odaklanırsa ondan kaçınacak eylemlerde bulunur. Vergiyi hizmetlerin gereği olarak toplum açısından faydalı bir araç olarak düşünülürse; mükelleflerdeki vergiye olan direnç kırılabilecektir.



KAYNAKLAR

- Abdieva , R., & Cumakunova, T. (2016). Kırgızistan’da Vergi Bilinci. *Avrasya Ekonomileri Uluslararası Konferansı*.(4), 678.
- Akdoğan, A., (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Ankara.
- Akkaya & Aktuğ., (2021). "Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi." *Maliye Çalışmaları Dergisi* 65 (2021), 1-23.
- Aktan, C. C. & Vural, İ. Y. (2004). Vergi Rekabeti. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22, 11.
- Aktan, C.C. (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. <https://docplayer.biz.tr/4851301-Psikolojisinin-temelleri-ve-vergi-ahlaki.html>. (01.03.2023)
- Arıkan, Z. ve Önkan, Ö. (2020). Mali Anestezi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 381, 9.
- Arslan, M., (2014) Tüketici Davranışları. *Harran Üniversitesi Birecik Meslek Yüksekokulu*, 10.
- Aslanlı, A. (2021). *Özel Tüketim Vergisinin Tüketim Davranışları Üzerindeki Etkisi: Türkiye örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 67-68. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (Erişim no:656425).

- Auerbach, A.J. (2006). The Choice Between Income And Consumption Taxes: Premier. *Nber Working Paper Series*, Working Paper No:12307, pp. 37.
- Ay, Hakkı M., & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. *Maliye Dergisi*, Sayı154, 151.
- Ayas, I., & Saruç, N. (2015). Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye, s. 179 *Afyon Kocatepe Üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 17(2), 179.
- Ayas, I., Şanver, C., Topalfakıoğlu, (2017), Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*.
- Aydoğan, S., (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 16-18.
- Aydoğdu, C. (2014). *Yükümlü Psikolojisi Açısından Vergilendirme Ve Bir Uygulama Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (Erişim no: 367777).
- Baeli, J. (2021). Analysis Of Tax Compliance Based On Psychological Factors And Tax Administration. *AKADEMIK: Jurnal Mahasiswa Ekonomi & Bisnis*, 1(3), 88.
- Baliç, B. Gemlik, N., & Arslanoğlu, A. (2020). Dijital yakalı sağlık çalışanlarının iş yaşamından beklentileri üzerine nitel bir araştırma. *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 7(3), 220.
- Batirel, Ö. F. (1996). Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum. *Vergi Dünyası Dergisi*, 175, 53.
- Batirel, Ö.F., (2002). Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler." *Vergi Dünyası*, 4-8.

- Bayer, R., Cowell, F. (2015). Tax Compliance by Firms and Audit Policy. *Research in Economics*, 70, 38.
- Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu* (Doktora tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir, ss. iv. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (Erişim no:189752)
- Bilgin, H. K. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 185.
- Bilir, İ. (2021). *Davranışsal İktisat Çerçevesinde Tüketici Davranışlarının İncelenmesi: Adıyaman İli Örneği*. (Yüksek Lisans Tez). Adıyaman Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Adıyaman. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>. (Erişim no: 686310).
- Bodur, Ş. (2012). *Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler, Tokat örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat, 36. Erişim no: 302154
- Bulut, S. (2020). *GÜZELLİK VE SAĞLIĞIN ENDÜSTRİLEŞMESİ VE TİCARİLEŞTİRİCİ SÖYLEMLERİN SOSYAL MEDYADA İNŞASI: INSTAGRAM ÖRNEĞİ*. (Doktora Tezi). Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, 8(2), 1035.
- Bulutoğlu, K. (1978). Türk Vergi Sitemi. *Cilt 1, İstanbul: Fakülteler Matbaası*, 138.
- Burgess, R. & Stern, N. (1993). "Taxation and Development", *Journal of Economic Literature*, Vol. 31, No.2
- Burgess, R. & Stern, N. (2007). "Vergileme ve Kalkınma". *Maliye Dergisi*, Çev: Mustafa Durmuş, Sayı:152, Ocak-Haziran, 30.
- Buyrukoğlu, S. ve Erasa, İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, ss.122. Erişim adresi: <https://www.vergidunyasi.com.tr/>
- Buyrukoğlu, S., & Buzkiran, D. (2016). Klasik ve modern vergileme ilkeleri çerçevesinde uzlaşma müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 5(7), 2082-2084.

- Ceylan, M. (2010). *Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Mali Güç İlkesi Bakımından Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, ss. 18. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>. (Erişim no: 273177).
- Cnossen, S., (2005). *The Case for Selective Taxes on Goods and Services in Developing Countries*, R. M. Bird , O. Oldman (Ed), 4.edition s. 4), 5.
- Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Resmi Sitesi. Erişim Tarihi: 01.03.2023
- Çak, M. (2008). Uluslararası vergi rekabeti transfer fiyatlaması ve vergilendirme.
- Çakar, E. P. (2013). Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 1299.
- Çapar, M. (2004). *Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması*. (Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 130.
- Çataloluk, C . (2008), “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:20, s.217.
- Çelebi, E. C. (2016). *Vergi bilinci ve vergiye bakış açıları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama* (Yüksek Lisans Tezi). Sosyal Bilimler Enstitüsü, 23.
- Çelikkaya, A. (20119). *Bazı Ürünlerden (Alkollü İçecekler-Madeni Yağlar Ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 50.
- Çiçek, H., (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri*. (Doktora tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>. (Erişim no:217039).
- Çoban, H. (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme Denizli Örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 122.

- Çomaklı, Ş.E. (2008). Mükellef Sosyo-psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler. *Vergi Dünyası*, Sayı 322.
- Daude, C., Gutierrez, H., Melguizo, A. (2013). What Drives Tax Morale? A Focus on Emerging Economies. *Review of Public Economics*, 207 (4), 14.
- Didinmez, İ., (2018). *Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>. (Erişim no: 492352).
- Durdu, M. (2018). Sivil İtaatsizlik Kavramı ve Vergi İtaatsizliği. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(2), 268.
- Dülgeroğlu, E. (1975). Vergilemenin Psikolojik Etkileri. *Bursa İ.Tİ.A. Dergisi*, Cilt34, 224.
- Egeli, H., & Diril, F. (2014). Vergi bilincinin oluşumunda bilişim teknolojilerinin rolü: İzmir ili için bir uygulama. *Sosyoekonomi*, 22(22), 35-36.
- Engel, E. M. & Hines, J. R. (1999). Understanding tax evasion Dynamics. Crema Working Paper, 6903 s. 66.
- Erdayı, A.U. (2012). *Beyaz yakalı işçilerde örgütlenme: Türk Bankacılık Sektöründe Bir Alan Araştırması*. (Doktora tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/235325> (Erişim no:317042)
- Erman, S. (2019). *Davranışsal İktisat Bağlamında Tüketici Davranışlarının İncelenmesi: Çevre Dostu Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi) Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/235325> (Erişim no:581144)
- ev.hedeffilo.com (Erişim tarihi: 01.05.2023).
- Feld, L. ve B. Frey (2005), Tax Compliance As The Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation, Centre for Tax System Integrity, Australian National University, Working Paper No 76: 115-116.

- Göktuğ, T. H., Deniz, B., & KILIÇASLAN, Ç. (2018). Çevre ve Doğa Koruma Konusunda Gençlik Platformları. *OPUS International Journal of Society Researches*, 8(1), 417
- Gencel, U. ve Kuru, S. (2010). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20): 33
- Gergerlioğlu, U., (2014). Bireysel Psikolojik Unsurlar Bağlamında Özel Tüketim Vergilerinin Değerlendirilmesi. *International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal Dergisi*, 3(1).
- Gökbunar, A., Selim, S., Yanikkaya, H. (2007). Türkiye Vergi Ahlakını Belirliyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 18(63): 71-78
- Gülüm, A., (2009). AB'de ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi Ve Ekonomik Etkileri. (Yüksek lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. Erişim no: 254038
- Hacıköylü, C., (2014). İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalat Örneği. *Aksaray Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 24-25
- Hekim, C. (2013). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. (Yüksek Lisans Tezi). Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 42.
- abmevzuat.com/guncel-otomobil-vergi-oranlari (erişim: 13.04.2023)
- data.tuik.gov.tr (15.05.2023)
- Hull, Brooks B. (2000). Religion Still Matters, *The Journal of Economics*. Vol. 26, No. 2, pp: 35
- Ilıaz, N., (2016). *Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırılması Ve Türkiye*. (Yüksek Lisans Tezi).Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 11-133. Erişim no: 186082
- James, S. (2002). *Taxation, Critical Perspectives on the World Economy*, Routledge, London and New York.

- James, S. ve Clinton, A. (2004). Tax Compliance, Self- Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*.
- Karakuş, S.D. (2021). *Davranışsal İktisat Perspektifinden Tüketim Kültürü Ve Karar Verme Süreci*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul. Erişim no:697384
- Karakuzu, S. (2010). *Türkiye’de Çevre Politikalarının Gelişimi ve Çevre Vergilerinin Uygulanabilirliği*.(Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 106.
- Karaot, A. (2010). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergi Bilinç Düzeyi; İzmir İli Aliaga İlçesi Örneği. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 12(2), 18.
- Kargı, V.,& Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54, 167.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, 135(0), 81.
- Kaynar Bilgin, H. (2011). Türkiye’de Vergi Ahlakının Belirleyicileri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2, 185.
- Keskin, N. (2018). Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri. *Meriç Uluslararası Sosyal Araştırma Dergisi*, 2(3), 69.
- Keskin, N. (2018). Vergiye Yönelik Mükellef Tutum Ve Tepkileri. Meriç Ulu
- Kıral, E. (2010). Vergi ahlak ve vergi bilincini etkileyen faktörler: Çukurova Üniversitesi öğrencileri üzerine bir analiz. *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 151.
- Kırbaş, S. (1998). Vergi Hukuku, *Siyasal Kitabevi*, Ankara, 80.
- Kıyıcı, G. (2019). Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*.
- Kirmaz, B. (2015). Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi. *Ankara Barosu Dergisi*, (1), 335.

- Kitapci, I. (2016). Bilişsel Psikolojinin Vergi Uyumuna Etkisi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, (611), 58.
- Kocayılmaz, Ş. (2015). Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı. *Anadolu Bil Meslek yüksek Okulu Dergisi*, 39, 50.
- Koç, Ö.E. (2019). Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Çalışması. *Bussiness and Economics Research Journal Dergisi*.
- Kolçak, M. (2013). Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 27(4), 200.
- Korucuk, N. (2019). Psikolojik Sözleşme Önemi Ve Kuramsal Çerçevesi. *The Journal Of Academic Social Science*, 95(95), 261.
- Kuru, M. (2019). *Gelir Vergilerinde Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanabilirliğinin Analizi*. (Yüksek lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 7.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi, İstanbul 2002*, 17.
- Mucuk, İsmet, (1999), Pazarlama İlkeleri Türkmen Kitapevi, 11.Basım, İstanbul.
- Muharrem, Ş. (2021). Döngüsel Ekonominin Tüketiciler İçin Önemi: Manisa İli Örneği. *Gençlerle 360 derece 7. Uluslararası Öğrenci Kongresi*.
- Neumark, G. F. (1951). *Free cloud approximation to molecular orbital calculations*. Columbia University.
- Odabaşı Y. (1998). Tüketici Davranışı Ve Pazarlama Stratejisi. Anadolu Üniversite Yayınları, 6.
- Oral, H., (2006). *Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye* (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı, 16. Erişim no:191380
- Organ, İ. & Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlaki Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), 244

- Orhan, M. S., & Serçemeli, M. (2013). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçe hesapları ve muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1), 244.
- Öğdüm, P.& Arslaner, H. (2021). Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Eğitim Düzeyi İle Vergi Bilinci İlişkisi. Aydın İli Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (39), 177.
- Ömercioğlu, A. (2018). Vergi Etiği Yaklaşımı. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(36), 39. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/980745>
- Önder, İ., (2002). Özel Tüketim Vergisi. *Mükelleflerin Dergisi*, Sayı(111), 7-8.
- Özbek, K. (2021). Türkiye’de Günah Vergileri ve Özel Tüketim Uygulaması. *Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*.
- Özen, Ö. (2022). Bir Nöro-edebiyat Okuması: Beden Sanatçısı Romanındaki Zihinsel Algılar. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi* , 10(32), 53.
- Özgün, Z. & Yüksel, C. (2017). Mersin’de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlaki Düzeyinin Ölçülmesi. *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(2), 36.
- Özpehriz, N. (2005). Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler. *Vergi Dünyası*, 283, 90.
- Özkan, E. Güzel, S. (2018). Türkiye’deki Özel Tüketim Vergisinin Obezite ile Mücadelede Kullanılabilirliği. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*.
- Parlakkaya, R., (2002). Özel Tüketim Vergisi Ve Muhasebe İşlemleri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 5(2), 24, 28-29.
- Rençber, A. (2023). Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Konusu ve Konunun Bir Niteliği Olarak İğfal Kabiliyeti. *International Journal of Public Finance*, 8(1), 153.
- Sağdıç, N.E. (2015), Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

- Sandalcı, U., Sandalcı, İ. & Karaaslan, A. (2015). Vergi İdaresi ve Siyasi Yönetim Algısının Vergi Ahlakına Etkisi. Anket Çalışması. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 19.
- Savaşan, F., & Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5(10),63.
- Schiffman, L.G., Kanuk , L.L. (1987). Consumer Behavior, Prentice Hall, London.
- Schmölders, G. (1976). Genel Vergi Teorisi,(Çev.). *Salih TURAN, İstanbul*.
- Selek, A. (2008). *Dolaylı Vergiler Bağlamında, AB’de Ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergilerinin Uyumsallaştırılması*. (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul, 31. Erişim no:227151
- Sezgin,Ş. & Sezgin, S. (2019). Türkiye’de Vergi Tahsilat Oranları ve Siyasi Davranış. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(5), 2.
- Susam, M. (2004). *Özel Tüketim Vergilerinin Yapısı ve Türk Özel Tüketim Vergisinin Avrupa Birliği ile Uyumlaştırılması*. (Yüksek Lisans Tezi).İstanbul Üniversitesi, İstanbul, ss.8. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (Erişim no: 146797
- Susam, N. & Oktayer, M. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005). *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 106.
- Şahin, B. G., & AKBALLI, E. E. (2019). *Tüketici davranışlarını etkileyen faktörler ve yöntem analizi*.
- Şenyüz, D. (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. Uludağ Üniversitesi Yayını,61
- Ştefura, G. (2012). A New Perspective On Individual Tax Compliance: The Role Of The Income Source, Audit Probability and The Chance of Being Detected. The USV Annals of Economics and Public Administration, Volume 12, Issue 2(16), 192. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/732534>

- Taghiyev, R. (2020). *Alkol ve Tütün Ürünleri Üzerinde Uygulanan Özel Tüketim Vergisinin Etkinliği: Türkiye ve Azerbaycan Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa. Erişim no:653665
- Taşkın, Y., (2010), Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tehkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansı*,0(54),
- Taylar, Y., (2010). Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri Ve Türk Özel Tüketim Vergi Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 225-226-227-440.
- Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, 158, 498.
- Teyyare, E., & Kumbaşlı, E. (2016). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 16(4), 2.
- Topkan, Z., (2016). *Gönüllü Vergi Uyumu Ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Rolü*.(Yüksek Lisans Tezi) Trakya Ünivesitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ, ss. 108. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (Erişim no:431373).
- Torun, F. (2021). Tütün Mamülleri ve Alkollü İçeceklerden Alınan Özel Tüketim Vergisinde Müteselsilik Sorumluluk Uygulaması. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (48), 380.
- Tosuner, M., & Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 7.
- Tuncer, S. (2002). ÖTV: Özel Tüketim Vergisi. *Mükellefin Dergisi*, S(117), 203.
- Turhan, S. (1993). *Vergi teorisi ve politikası*. Filiz Kitabevi.
- Turhan, S. (1998). *Vergi teorisi ve politikası*, Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi.
- Türkmenoğlu, A., (2011). *Son Gelişmeler Işığında Karşılaştırmalı Olarak Avrupa Birliği ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi).Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, ,Kütahya, ss. 14-15.

ULUSOY, İ. (2020). Gelirler Politikası Aracı Olarak Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin Vergi Gelirlerindeki Yeri. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 270.

Uyanık, N.K. (2019). Mükelleflerin Yurtdışı Faaliyetlerinin Vergi İnceleme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 331, 360.

Uygur, Ö. (2010). *Vergi Cennetleri ile Karapara aklamanın Mali Piyasalara Etkileri*. Doktora tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (254072)

Üyümez, M.E. (2016). Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: AB ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Analizi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S(3), 439.

www.bbc.com (Erişim tarihi: 01.05.2023)

www.denet.com.tr (Erişim Tarihi: 16.04.2023).

www.egm.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.03.2023)

www.ekonomist.com.tr (Erişim tarihi: 01.05.2023)

www.ekonomist.com.tr (Erişim tarihi: 01.05.2023).

www.iktisatsozlugu.com (Erişim Tarihi: 15.05.2023).

www.mevzuat.gov.tr (Erişim tarihi: 15.05.2023).

www.muhasibedersleri.com (Erişim tarihi: 01.05.2023)

www.muhasibetr.com (Erişim Tarihi: 01.04.2023).

www.resmigazete.gov.tr (Erişim tarihi: 01.05.2023)

www.turkiye.gov.tr/hizmetler (Erişim tarihi: 01.05.2023)

www.turmob.org.tr (Erişim Tarihi: 16.04.2023).

www.verginet.com (Erişim tarihi: 01.05.2023).

www5.tbmm.gov.tr (Erişim tarihi: 01.05.2023)

Yavuz, H. (2017). Otomobil Alımında Özel Tüketim Vergisinin Etkisi ve ÖTV Bilinci. *International Journal Of Eurasia Social Sciences Dergisi*.

Yereli, A. B., & Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 24.

yesilgazete.org (Erişim tarihi: 15.05.2023).

Yıldırım, A. E. (2015). Avrupa Birliği ve Türk vergi sistemlerinde özel tüketim vergisi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(1), 227.

Yıldız H., (2020). *Elektronik Ticarete Tevkifat Uygulamaları ve Vergi Sorumluluğu İlişkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstinye Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, 22. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (Erişim no:646503).

Yoruldu, M. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi. *PEARSON JOURNAL*, 5(5), 57.

Yurdadoğ, V. Gökbunar, R. & Tunçay, B. (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(3), 806. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/263730>

Yüksel, C. (2021). Paradigma Dönüşümleri ve Bütçe Sistemleri Arasındaki İlişki Çerçevesinde Türkiye. *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (28), 50.