

# YÖNLENDİRİCİ VERGİLENDİRMEİNİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN İNCELENMESİ

## ANALYSIS OF INTERVENTION TAX EFFECT ON TAX COMPLIANCE



Sıdıka Semra AKSOY\*



Mustafa Erkan ÜYÜMEZ\*\*

### ÖZ

Vergilendirmenin amacı kamu giderlerinin finansmanı olsa da gelir dağılımında adaletin sağlanması (mali olmayan amaç) gibi sosyal politika aracı olarak da kullanılmaktadır. Mali amaç dışı vergilendirme istihdamın artırılması, işsizliğin azaltılması gibi amaçlarla vergi teşvikleri, sübvansiyonlar vb. enstrümanlar kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Bu gibi toplum mühendisliğinin aracı olan yönlendirici vergiler bireylerin tekrarlanan ekonomik, sosyal, kültürel satın alma davranışları ve ekonomik ve sosyal durumlarıyla örtüşen tercihler ağı olan tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi için kullanılabilir. Vergi yükümlülerinin salınan vergiye karşı takındıkları tutumlar, ekonomik, sosyal ve siyasal yapının etkisiyle vergiyi benimseme, uyum gösterme, vergiden sakınma veya vergi kaçırma şekillerinde ortaya çıkabilir. Bu çalışmada, yönlendirici vergilerde vergi uyumu incele-

### ABSTRACT

Although the purpose of taxation is the financing of public expenditures, it is also used as a social policy tool such as providing justice in income distribution (non-financial purpose). Non-financial taxation is carried out by using tax incentives to reduce unemployment, subsidies, and the like instruments. Intervention taxes, which are the instruments of this kind of social engineering, can be used to change the consumption habits of the individuals with repeated economic, social, cultural buying behaviors and a network of preferences that coincide with their economic and social conditions. Taxpayers' attitudes towards taxation with the influence of economic, social, and political structure may arise in the manner of adopting tax, compliance, avoiding tax, or tax evasion. In this study, while tax compliance in the intervention taxes were examined, the

\* Uzman, Milli Savunma Bakanlığı, ssdenktasci@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-7781-5086.

\*\* Prof.Dr., Anadolu Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, meuyumez@anadolu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-7567-3486.

Aksoy, S. S., Üyümez, M. E. (Ekim 2019). Yönlendirici Vergilendirmenin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi, *Vergi Raporu*, 241, (178-194).

M.G.T.: 11.01.2019 / M.K.T.: 06.09.2019

nirken, dolaylı vergilerde kanuni mükellef ve fiili mükellef ayırımına gidilmiştir. Dolaylı vergilerde oran indirimleri de verginin mali ve mali olmayan amaçları yönünden değerlendirilmiştir. Ayrıca Türkiye'deki vergiye bakış açısı, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi oranlarının yüksekliği hususlarına değinildikten sonra Türk vergi sisteminde vergi uyumunu arttırıcı etkiye sahip olabilecek önerilere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Uyumu, Yönlendirici Vergilendirme, Fiili Mükellef.

**Jel Sınıflandırması Kodları:** H20, H26, H30.

## GİRİŞ

Vergiler, 20'nci yüzyılda ifadesini bulan hukuk devleti ilkeleri üzerine inşa edilmiş modern devlet içerisindeki vergi hukuku kavramının oluşmasından çok öncesi dönemlerde de tahsil edilmiştir. Modern anlamda verginin gelişimi o kadar gerilere gitmemesine rağmen, insanların devlet ve devlet benzeri bir yönetim altında buldukları tüm dönemlerde bir finansman aracı olarak vergiye başvurulmuştur.

"Günümüz modern devleti, tarihsel anlamda mutlakiyetten daha önceki devlet biçimlerinin bile olmadığı ölçüde bir "vergi devleti"dir."<sup>1</sup> Başka hiç kimsenin yapması mümkün olmayan ve devlet tarafından yerine getirilmesi zorunlu savunma, güvenlik, eğitim, sağlık, kültürel ve yargısal görevler mevcuttur. Devletin, toplumun bu zorunlu ihtiyaçlarını ifa etmesi demek bu görevlerin finanse edilmesinin de zorunlu olması anlamına gelmektedir. Bu finansman ihtiyacının karşılanması için devletin başvurduğu çeşitli kaynaklar mevcut olmakla birlikte temel ve en büyük gelir kaynağı vergilerdir. "Vergiler kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderleri ve kamu

legal taxpayer and the actual taxpayer were distinguished in the indirect taxes. The rate cuts in indirect taxes were also evaluated for the financial and non-financial purposes of the tax. Also, after reviewing tax viewpoint of Turkey, the complexity of the tax system, and high tax rates, proposals were given which are might have enhancing effects on tax compliance in the Turkish tax system.

**Keywords:** Tax Compliance, Intervention Taxation, Actual Taxpayer.

**JEL Classification Codes:** H20, H26, H30.

borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne dayanılarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebir altında toplanır."<sup>2</sup> "Vergi bireylere adil davranarak (adalet amacı), ekonomik kararları minimum derecede saptıracak şekilde (etkinlik amacı), idare ve mükellefler üzerine istenmeyen maliyetler yüklemeyen (basitlik amacı) tahsil edilmelidir (verimlilik amacı)."<sup>3</sup>

Vergilemenin klasik amacı, kamu giderlerinin finansmanının karşılanması için gelir elde etmektir. Vergiler devletin birincil gelir kaynağıdır. Ancak vergiler gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi amaçlarla da yani mali, ekonomik ve sosyal politika aracı olarak da kullanılmaktadır. Bunun sonucu olarak da mali amaçlı ve mali amaç dışı vergilendirme kavramları doğmuştur.

## 1- VERGİLENDİRMEİNİN AMAÇLARI

### 1.1- Mali Amaçlı Vergilendirme

"Verginin mali amacı, kamu harcamalarına yetecek düzeyde vergi gelirin tahsil edilmesi anlamına gelmektedir."<sup>4</sup> "Mali amacın gerçekleştirilebilmesi için, vergi hasılatı olabildiğince yük-

<sup>1</sup> Cenker GÖKER. Yönlendirici Vergilendirme. Turhan Kitabevi. Ankara. 2011. s.8.

<sup>2</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.9.

<sup>3</sup> Ufuk BAKKAL. Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz. Filiz Kitabevi. İstanbul. 2013. s.6.

<sup>4</sup> Ufuk BAKKAL. a.g.e. s.8.

sek olmalı ve vergiler iktisadilik ilkesine uygun olarak ucuz bir şekilde toplanmalıdır. Yani verginin tarh ve tahsil masrafları minimum düzeyde olmalıdır.”<sup>5</sup> Ayrıca, mükelleflerin vergi olarak yaptıkları ödeme olabildiğince kısa bir sürede devlet hazinesine girmelidir.

“Mali amaç dışı vergilendirme ortaya çıkıncaya kadar vergilerin amaçlarına ilişkin bir sınıflandırma ihtiyacı bulunmamaktaydı.”<sup>6</sup> Günümüzde çok farklı çeşitlerde vergi uygulamaları olarak karşımıza çıkan durum, hükümetlerin siyasi tercihleri doğrultusunda değişiklik göstermektedir. İstisna ve muafiyetlerin, artan oranlılığın, doğrudan ve dolaylı vergi uygulamalarının serbest müdahale rejiminin servet bölüşümünde doğurduğu haksızlıkları değiştirmek gibi sosyo-politik amaçları da vardır (Adolph WAGNER). “Mali amaçlı vergilendirmenin gelir elde etme amacının içinde yer alan bu özellik ekonominin işleyişini de güvence altına almaktadır.”<sup>7</sup>

Çeşitli gelir düzeylerine sahip bireylerin mali güçlerine göre vergilendirilerek dengenin sağlanmaya çalışılması, verginin mali amacına da hizmet etmektedir. Şöyle ki, mali gücün dışına çıkılarak aşırı vergilendirme yapılması vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma gibi istenmeyen sonuçlar doğurarak, hedeflenen vergi gelirine ulaşılamaması söz konusu olacaktır.

“Ekonomilerin gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak, kalkınmış ekonomilerde vergi gelirleri yoğun olarak gelir üzerinden alınan doğrudan vergilerden sağlanmakla beraber, az gelişmiş ekonomilerde verginin ağırlığı dolaylı vergilerdedir.”<sup>8</sup> “Gelirden alınan vergilerle az kazanan

az, çok kazananın çok vergi almak mali amaç taşıyan bir yöntemdir.”<sup>9</sup> İlave olarak resim ve harç gibi kamu hizmetlerinden faydalananların zor unsuruna göre ödediği yükümlülükler de mali amaçlı vergiler içinde yer alırlar.

Türkiye’de, kamu harcamalarına yetecek seviyede vergi tahsilatını yani mali amacı sağlayabilmek için, genellikle mevcut vergilerin verimliliklerinin artırılması yerine uygulanması görece kolay, fiyata gömülü yapısından ötürü hissedilme derecesi düşük ve hasılatı yüksek olan dolaylı vergiler ağırlıklı olarak kullanılmaktadır.

## 1.2- Mali Amaç Dışı Vergilendirme (Yan Amaç)

### 1.2.1- Ekonomik İstikrarın Sağlanması ve Maliye Politikasının Aracı Olarak Vergilendirme

“Verginin ülkenin ekonomik refahını artırıcı etki yapabiliyor olmasında dahi salt gelir dışında ekonomik işleyişe ilişkin bir amaç mevcut olduğundan, sınıflandırma yapılırken mali amaç dışı vergilendirme kavramı ile karşı karşıya kalınabilmektedir.”<sup>10</sup>

Mali amaç dışı vergilendirme kavramı, vergilendirme ile sağlanacak gelirin yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel alanlarda çeşitli sonuçlar elde edilmesinin mümkün olduğunu ifade etmektedir.<sup>11</sup>

Anayasanın 73’üncü maddesinin ikinci cümlesinde hayat bulan “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” ifadesi ile burada incelediğimiz ekonomik istikrarın sağlanması ve maliye politikasının aracı

<sup>5</sup> Ufuk BAKKAL. a.g.e. s.10.

<sup>6</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.10.

<sup>7</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.10.

<sup>8</sup> İsmail TÜRK. Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri. Turhan Kitabevi. Ankara. 2007. s.308

<sup>9</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.11.

<sup>10</sup> Ercan DÜLGEROĞLU. “Vergilemenin Psikolojik Etkileri”. Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi. Cilt:IV, No.2-3. 1975. s.227.

<sup>11</sup> Amiran KURTKAN. Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından, No.1312. 1968.

olarak vergilendirme dayanağını Anayasada bulmaktadır.

“Mali amaç dışı vergilendirme, istihdamın sağlanması ve işsizliğin azaltılması, ekonomik aktörlerin yatırıma yönlendirilmesi, ihracat-ithalat dengesinin sağlanması gibi amaçlarla, vergi teşvikleri, vergi kolaylıkları, sübvansiyonlar, düşük oranlı vergiler kullanılarak yapılan veya vazgeçilen vergilendirmeler görünümündedir.”<sup>12</sup> “Mükelleflere tanınan vergi kolaylıkları ile elde edilmesi muhtemel vergi gelirinden vazgeçilmesi de mali amaç dışı vergilendirmenin görünümünden birini teşkil etmektedir.”<sup>13</sup> Bu noktada dikkat edilmesi gereken, iktidarın fayda sağlamayı planladığı alanlardan elde edebileceği vergi gelirlerinden vazgeçerek, bu alanların gelişiminin doğuracağı diğer ekonomik ve sosyal getirilerden yararlanmayı amaçlamasıdır. Vergi kanunlarının bazı yatırımları diğerlerine göre karlı hale getirmesinin yatırım kararlarında sapmalara yol açarak,<sup>14</sup> yatırımların gelişmesi yönünde politikalar belirlenen altyapı inşası, enerji kaynakları üretimi vb. alanlara kaydırılması neticesinde, ekonomik kalkınmaya ivme kazandırmayı amaçlamak bu konuda iyi bir örnektir.

### 1.2.2- Toplum Mühendisliği Aracı Olarak Vergilendirme

“Toplum mühendisliği, toplumsal sorunları teknik verilere indirgeyerek çözümlenmeye ve

denetlemeye çalışan ve bunu yaparken politika üstü, ideolojiler üstü bir görünüm kazanan bir yapıyı betimlemektedir.”<sup>15</sup> Toplum mühendisleri, yaşam alanında devletin uzmanlığını kabul ettirerek, toplum için neyin iyi olduğuna, insanların hayatlarını nasıl yaşamaları gerektiğine ve kendilerine zarar verecek şekilde davranmaktan nasıl kaçınabileceklerine karar verebileceklerdir.<sup>16</sup>

“Toplum mühendisliğinin bir aracı olarak kullanılan vergilendirmenin bir yönlendirme fonksiyonu (özelliği) ortaya koyması yönlendirici vergiler/vergilendirme kavramının oluşum sürecinin başlangıcıdır.”<sup>17</sup>

“Kişi hak ve özgürlükleri bakımından bazı davranışları kısıtlamanın, kişinin özgür iradesi ile yaşayarak hayatına ilişkin tercihlerini yapabilmesine engel teşkil etmeyecek düzeyde kullanılması gereklidir.”<sup>18</sup> Vergilendirme yapılırken doğrudan doğruya belli bir davranışı gösterme zorunluluğu yerine, birey, mali yükümü ödeyip ödeme veya ödeyecekse hangi çerçevede ödeme yapacağını belirleme ya da mali yüküne yol açıcı davranışlardan kaçınma konularında seçim imkanına sahip olmalıdır.<sup>19</sup> Kişilerin davranışlarını yönlendirmenin toplumsal konsensüs sağlandığı ölçüde meşru olacağı kabul edilmelidir.<sup>20</sup>

Siyasi otoritelerin düşüncelerinde devlet yönetimine ilişkin planlar olduğu gibi toplumu kendi ideolojik görüşleri çerçevesinde bir kalıba sokma fikrinin de bulunduğu bilinen bir ger-

<sup>12</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.14.

<sup>13</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.15.

<sup>14</sup> Mustafa BULUT. Yatırım İkliminin Geliştirilmesinde Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye Örneği. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/388.

<sup>15</sup> Nilüfer GÖLE. Mühendisler ve İdeoloji, Öncü Devrimcilerden Yenilikçi Seçkinlere. Metis Yayınları. İstanbul. 2004. s.27.

<sup>16</sup> Zygmunt BAUMAN. Yasakoyucular ile Yorumcular, Modernite, Postmodernite ve Entellektüeller Üzerine (Çev:K.Atakay). Metis Yayınları. İstanbul. 1996.

<sup>17</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.18.

<sup>18</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.19.

<sup>19</sup> Heinrich WEBER-GRELLET. Parçalanmış Modern Toplumda Hukukun İşlevi-Vergi Hukuku Örneğinde. (Çev: F.Başaran Yavaşlar) İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 1. s.1-2. 2002. 205-218.

<sup>20</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.20.

çektir. Toplumunu yönlendirme konusundaki fikre ulaşmak için birtakım politikalar uygulanması neticesinde alınacak sonuçlar her zaman istenen sonuçlar olmayabilir.

## 2- YÖNLENDİRİCİ VERGİLENDİRME

Devletin elde etmeyi planladığı vergi gelirlerinin yanında, ya da sadece başka bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarda bulunmaya özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına “yönlendirici vergileendirme” denilmektedir.<sup>21</sup>

“Söz konusu vergiler sosyal, kültürel, çevrenin korunması, sağlık, bağımlılık yaratan alkol ve sigara gibi maddelerin tüketiminin önlenmesi veya azaltılması gibi alanlarda yönlendirici etkileri için kullanılabilir.”<sup>22</sup>

### 2.1- Yönlendirici Vergileendirmenin Yöntemleri

#### 2.1.1- Caydırma

Tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, bağımlılık yaratıcı maddelerin kullanımının önlenmesi gibi davranışların, vergi yükünün değiştirilmesi aracılığıyla, önlenmesinin, caydırılmasının amaçlanmasıdır.

#### **Vergi Yükünün Arttırılması**

Değiştirilmesi planlanan tüketim alışkanlığına konu olan mal ve hizmetlerin oluşan piyasa fiyatlarına, devlet tarafından vergi oranlarının yükseltilmesi ya da düşürülmesi şeklinde müdahale edilerek, tüketicilerin tercih ettiği mal ve hizmeti satın alma esnasında tercihini sorgulamasına neden olacak seviyede yüksek bir fiyat ile karşılaşması neticesinde tüketim alışkanlığının

sorgulanması ve yapısının değiştirilmesi amaçlanmıştır.

Motorlu Taşıtlar üzerinden alınan spesifik matrahlı vergilerin sağladığı çeşitlendirme, araç tercihlerini şekillendirebilmektedir. Aynı şekilde nüfus planlaması maksatlı olarak, dönemden döneme değişen tercihler doğrultusunda, gelir vergisi üzerindeki vergi yükünün arttırılması ya da düşürülmesi yöntemi ile evlilik ve çocuk sahibi olunması tercihlerinin şekillendirilmeye çalışılması tüm dünyada uygulanan/uygulanmış politikalar arasındadır.

#### **Vergi Kolaylıklarının Kullanımı**

“Bireylerin tercihlerinin yönlendirilmesinde vergi kolaylıklarının caydırıcı etkisi kullanılabilir.”<sup>23</sup> Burada caydırıcı etki, vergi avantajı sağlanan ürünlerin ikamelerine göre tercih edilerek, ikame ürünlerden caydırma şeklindedir.

#### 2.1.2- Özendirme

Özendirme, mükellefleri olması tahayyül edilen davranışları göstermeleri konusunda güdülemeyi amaçlayan vergisel politikaların uygulanarak, davranışın avantajlı gösterilmesi ve özendirilmesi yöntemidir.

Özendirme yönteminden, ekonominin kayıt altına alınması, nüfus artışının sağlanması, toplumun kültürel gelişmişliğinin sağlanması, insan sağlığı için yararlı besinlerin tüketiminin ve bu ürünlerin üretiminin arttırılması, çevrenin korunması gibi<sup>24</sup> pek çok alanda faydalanılabilmektedir. Bu alanlarda vazgeçilen vergi gelirleri ile özendirilmeye çalışılan alanda elde edilen faydanın maddi anlamda karşılaştırılması olası değildir.

#### **Vergi Yükünün Azaltılması**

KDV ve ÖTV gibi harcama vergilerinin, em-

<sup>21</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.115.

<sup>22</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.19.

<sup>23</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.19.

<sup>24</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.46.

lak-araç gibi servet üzerinden alınan vergilerin ve gelirler üzerinden alınan vergilerin yükleri azaltılarak, tüketicilerin doğaları gereği, vergi yükü dolayısıyla fiyatı azalan mal ve hizmete ya da davranışa yönelmesi beklenir. Bu sayede ekonominin canlanması, istihdam artışı, nüfus planlaması, sağlık harcamalarında azalma gibi hedefler özendirici vergi politikaları ile sağlanmış olur.

### **Vergi Kolaylıklarının Kullanımı**

Kültür, sağlık ve eğitim hizmetlerine tanınan muafiyet ve istisna gibi vergi avantajları ile bu hizmetlerin özendirilmesi amaçlanmıştır.

Bireyleri belirli davranışlara yönlendirme amaçlı olarak belirli tüketim mallarının üretim veya tüketimini arttırmak, bunların fiyatları üzerinde destekleyici yüksek alımlar gerçekleştirmek, belirli bölgelerde yapılacak yatırımların teşvik edilmesi gibi konularda uygulanacak sübvansiyonlar da özendirici araç olarak kullanılmaktadır.<sup>25</sup>

## **2.2- Kullanım Alanları**

### **2.2.1- Tüketim Alışkanlıklarının Değiştirilmesi**

“Bireylerin belirli zaman aralıklarında tekrarlanan ekonomik, sağlık, sosyal, kültürel satın alma davranışları ve kişilerin ekonomik ve sosyal durumlarıyla örtüşen tercihler ağı, tüketim alışkanlıkları olarak adlandırılmaktadır...”<sup>26</sup>

Tüketim alışkanlıklarının yönlendirici vergilendirme ile değiştirilmesinde özendirme ve caydırma yöntemleri kullanılmaktadır. Tüketimi etkileyen vergiler öncelikle harcama, sonra gelir vergileridir. Harcama vergilerini arttırmak tüketimi azaltmak yönünde, harcama vergilerini düşürmek ise tüketimi arttırmak yönünde hızlı etkiye sahiptir. Bu sebeple dolaylı vergiler, tük-

etimi alışkanlıklarını siyasi iktidarın politikaları doğrultusunda hızlı bir şekilde değiştirebilecek bir yapıda ve yönlendirilme potansiyeli yüksek olan vergilerdir.

### **2.2.2- Nüfus Planlaması**

“Yönlendirici vergiler eliyle toplum ve birey davranışlarının değiştirilebilmesinde nüfus planlamasındaki tercihler bağlamında nüfus artışının sağlanması için özendirici ya da tam tersine nüfus artışlarının engellenmesi amaçlı caydırıcı tedbirler söz konusu olabilir.”<sup>26</sup> Bunlar özendirici bir takım vergisel uygulamaların yanında, çocuk sahibi olmanın getirdiği mali yükün azaltılmasını sağlamak amacıyla, vergi matrahlarında çocuk indiriminin söz konusu olmasıdır.

### **2.2.3- Bağımlılık Yaratan Maddelerin Kullanımının Önlenmesi**

Bağımlılık yaratan maddeler alkollü içkiler ve tütün ürünleri gibi kullanımı hukuki olarak yasaklanmamış ürünlerdir. Bu tür ürünlerin kullanımının caydırma yöntemi ile azaltılması mümkündür.

Türkiye'nin taraf olduğu ve iç mevzuatın bir parçası haline gelen, Dünya Sağlık Örgütü Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesinin, “Tütüne Talebin Azaltılması İçin Fiyat ve Vergi Önlemleri” başlıklı 6'ncı maddesine göre, sözleşmenin tarafları, fiyat ve vergi ödemelerinin başta gençler olmak üzere toplumun çeşitli kesitlerinde tütün kullanımının azaltılmasında etkin ve önemli araçlar olduğunu kabul etmektedir. “Uluslararası bir sözleşme ile fiyat ve vergi ödemelerinin tüketim talebini azaltmada etkin bir araç olarak kullanılabileceğinin kabul edilmesi, yönlendirici vergilendirme teorisi açısından değerli bir saptamadır.”<sup>28</sup>

<sup>25</sup> Özhan ULUATAM. Kamu Maliyesi. İmaj. Ankara. 2005

<sup>26</sup> Bas VERPLANKEN and Wendy WOOD. Interventions to Break and Create Consumer Habits. Journal of Public Policy&Marketing. Vol.25. 2006. 90-103. s.9.

<sup>27</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.70.

<sup>28</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.76.

Türkiye uluslararası sözleşmeye paralel şekilde 2006/29 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile Ulusal Tütün Kontrol Programını uygulamaya başlamıştır. Genelgenin bir maddesi fiyat ve vergilendirme stratejilerine ayrılmıştır. “Genelgede amacın, tütün ürünleri üzerindeki vergi yükünün “yasa dışı ticareti özendirmeyecek oranda” yükseltilerek tütün ürünlerinin fiyatını artırmak ve bu yolla tütün ürünlerine olan talebi azaltmak olduğu ifade edilmektedir.”<sup>29</sup> Ayrıca tütün mamullerinin üretim ve ticaretinin nasıl gerçekleşeceğine ilişkin düzenlemeler kapsamında Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu oluşturulmuştur.

Türkiye’de sigara üzerindeki vergi yükü, fiyatı daha düşük olanlar için %90,50 fiyatı daha yüksek olanlar için %81,48’dir.<sup>30</sup> Dünya Bankası verilerine göre sigara fiyatlarındaki %10’luk artış tüketimde %4 oranında azalmaya yol açmaktadır. Ülkemizde 2002 yılında yapılmış olan bir çalışmada 1960-2000 yılları arasında sigara fiyatındaki %10’luk artışın tüketimde %2 oranında azalmaya yol açtığı ortaya konulmuştur.<sup>31</sup> Bu oran yüksek gelirli ülkelerde sigara fiyatındaki artışa karşın sigara tüketimindeki azalış oranıyla eşdeğerdir.

“Tütün mamullerinde olduğu gibi alkol tüketiminin de kontrol altına alınmasının sosyal amaçları ön plana çıkmakla birlikte, kullanımın azaltılmasının sosyal güvenlik-sağlık harcamalarını azaltıcı etkisi olacaktır.”<sup>32</sup>

“Dünya Sağlık Örgütü’nün 2004 yılında yayınladığı raporunda, alkollü içkilerde uygulanacak yüksek katma değer vergisi veya özel tüketim vergisi oran ve miktarlarının içeceğin birim mik-

tarına göre değil içindeki alkol miktarına göre değişen ve artan bir şekilde uygulanmasının, yüksek alkol miktarına sahip içeceklerin tüketimini daha az alkollü olanlara doğru yönlendireceğine ve bunun tüketimin azaltılması politikasının başında kat edilmesi gereken önemli bir aşama olduğuna dikkat çekilmektedir.”<sup>33</sup>

1982 Anayasasının 58’inci maddesindeki “... Devlet, gençleri alkol düşkünlüğünden, uyuşturucu maddelerden... korumak için gerekli tedbirleri alır” hükmü ile devlete alkol bağımlılığı ile mücadele etme görevi Anayasa ile verilmiştir. Devlet bu mücadele sürecinde, bizim konumuz açısından, vergi yükünün artırılması yoluyla caydırma mekanizmasının işletilmesi argümanını da kullanmaktadır.

Alkol kullanımının azaltılması için yüksek vergilendirmeye gidildiğinde arzulanan sonucun tüketimin azaltılması yanında vergi gelirinin artırılması mı, sosyal güvenlik-sağlık harcamalarının azaltılması mı olduğunun belirlenmesi gerekir. Tercihlerin hangi yönde olduğunun bilinmesi konunun birey tercihlerine yön verme noktasında toplum mühendisliğinin en uç noktasına, yani ötekinin cezalandırılmasına varıp varmadığının ortaya konulması bakımından da önem taşır. Ayrıca vergilendirme bireyleri söz konusu ürünlerin illegal üretimi ve teminine yönlendirmeyecek şekilde belirlenmelidir.

Yönlendirici vergilendirmenin bireylerin davranışlarında değişiklik oluşturma alanlarından diğerleri kültürel ve çevre alanlarıdır. “Çevrenin korunması ve çevre kirliliğinin azaltılmasında vergilerin mali amaçlar dışında yönlendirici etki-

<sup>29</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.78.

<sup>30</sup> Hasan AYKIN. “Bir Paket Sigaranın Yüzde Kaçı Vergi? Sigaradaki Vergi Yükü Nasıl Hesaplanır?” (<http://www.vergidosyasi.com/2017/04/08/sigarada-vergi-orani-bir-paker-sigaraya-denen-vergi-sigara-vergisinin-hesaplanmasi>). Erişim tarihi: 22 Kasım 2018.

<sup>31</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.77-78.

<sup>32</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.79-80.

<sup>33</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.80.



lerinden yararlanmayı olanaklı kılan yapısı nedeniyle büyük önem taşıdığı açıktır.”<sup>34</sup>

### 3- YÖNLENDİRİCİ VERGİLENDİRMEİN VERGİ UYUMU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

“Vergi yükümlülerinin salınan vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar, toplumsal, ekonomik, sosyal ve siyasal yapının da etkisiyle vergiyi benimseme ve buna karşı uyum gösterme, vergiden sakınma, vergi kaçırma, vergiyi reddetme veya vergi vermeye yönelik direniş gerçekleştirme şeklinde ortaya çıkabilir.”<sup>35</sup>

Vergi uyumu, “beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir...”<sup>36</sup>

Vergi uyumu, bireylerin herhangi bir zorlayıcı faaliyet uygulanmaksızın vergi yasasının hem ruhu hem metni ile uyum içinde hareket etme konusunda isteklilikleridir...”<sup>37</sup>

Vergi uyumu, kanunların tayin ettiği tüm vergisel yükümlülüklerin serbestçe ve tamamen yerine getirilmesidir...”<sup>38</sup>

Vergi uyumu, yasalara ve vergi düzenlemelelerinin doğasına gönüllü bağlılığın yanı sıra tabi olunan verginin mükelleflerce bilinçli kabulüdür...”<sup>39</sup>

Vergi uyumu, “mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin cari vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesidir, bir başka deyişle vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmeleridir.”<sup>40</sup>

Vergi uyumu, “kısaca vergi yükümlülüğünün doğru olarak yerine getirilmesidir.”<sup>41</sup>

Vergi uyumu, “beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesidir.”<sup>42</sup>

Uluslararası Para Fonu vergi uyumunu vergi sisteminde yürürlüğe konulan yasal yükümlülüklerin karşılanması olarak tanımlamıştır.

OECD tarafından yayınlanan bir raporda vergi uyumunun unsurları; vergi yükümlülüğü amacıyla kaydolmak, vergi beyannamelerinin kanunların öngördüğü süreler içerisinde verilmesi, vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde beyan edilmesi, vergi kanunlarının öngördüğü süreler içerisinde ödenmesi olarak ifade edilmiştir.

Vergi uyumu kavramının farklı birçok şekilde tanımlandığı görülmektedir. Bu tanımların yazar-

<sup>34</sup> Cenker GÖKER. a.g.e. s.70.

<sup>35</sup> Cuma ÇATALOLUK. Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 20. 2008. 213-228. s.214

<sup>36</sup> Jeffrey A. ROTH ve diğerleri. Tax Compliance, Volume 1 An Agenda for Research. USA: University of Pennsylvania Pres. 1989. s.2.

<sup>37</sup> Simon JAMES and Clinton ALLEY. Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. Journal of Finance and Management in Public Services. Vol:2. No.2. 2009. s.29-30.

<sup>38</sup> Ojochogwu Winnie ATAWODI and Stephen Aanu OJEKA. Factors That Affect Tax Compliance among Small and Medium Enterprises (SMEs) in North Central Nigeria. International Journal of Business and Management. Vol:7. No.12. 2012. 87-96. s.90.

<sup>39</sup> Mahmoud MOEINADIN ve diğerleri. Identifying the Effective Factors for the Improvement of Tax Compliance. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences. Vol.4, No.1. 2014. 220-227. s.221.

<sup>40</sup> Niyazi ÖZPEHRİZ. “Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Arttırılmasına Yönelik Öneriler.” (www.brainwork.com.tr/wp-content/uploads). Erişim tarihi: 13 Aralık 2018. s.1.

<sup>41</sup> Mehmet TUNÇER. Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 181. 2003. s.93.

<sup>42</sup> Ahmet TEKİN ve Güner TUNCER. Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci, Sakarya İktisat Dergisi. Cilt:2 S.2. 2013. s.23.



ların varmak istediği sonucun, getireceği önerilerin izlerini taşıdığını söylemek mümkündür.

Türk Vergi Sisteminde vergi uyumuna ilişkin hukuki düzenlemenin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesinde yer aldığı görülmektedir. Madde başlığı 2017 yılında yapılan bir düzenleme ile "vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Madde "... şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir." hükmüne amirdir.

Bu doğrultuda vergi uyumu; mükellefin sahip olduğu, üzerinden vergi alınan her türlü kıymet ve serveti vergi idaresine tam ve zamanında bildirmesi, bu bildirimlere esas tüm bilgi ve belgeleri gerçeğe uygun olarak düzenlemesi ve vergiyi zamanında ödemesidir. Vergi ekonomik bir olgudur. Devletin bütçe kanunu ile toplamayı öngördüğü vergi miktarını toplaması ve buna bağlı olarak bütçe dengesinin sağlanabilmesi, mükelleflerin sahip oldukları vergiye tabi kıymetleri tam olarak ve zamanın vergi idaresine bildirmelerine ayrıca devleti vergi toplamak için ilave kaynak harcamaya mecbur etmeden, vergi mevzuatı ile yapılan düzenlemelere, mevzuatın barındırdığı zorlayıcı hükümleri uygulamaya gerek olmadan uymalarına bağlıdır. Vergiye uyumlu mükelleflerin, herhangi bir zorlama olmadan, vergi kanunlarının lafzına ve ruhuna uygun davranması beklenir.

Vergiye uyumu etkileyen faktörler ekonomik, sosyal, demografik ve teknolojik, idari, hukuki ve siyasi, vergi idaresi ile ilgili faktörler olarak dört gruba ayrılabilir. Birinci grup ekonomik faktörler, gelir düzeyi, enflasyon, ekonomik istikrar, yolsuzluk, köyden kente göç, ekonominin gelişmişlik düzeyi ve işsizlik; ikincisi sosyal, demografik

ve teknolojik faktörler, medeni durum, eğitim, yaş, cinsiyet, teknoloji, kültür ve gelenek, coğrafi durum; üçüncüsü idari, hukuki ve siyasi faktörler, hukuk sisteminin etkisi, kamusal mal ve hizmete bakış, vergi kanunlarının sık değişmesi ve vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi afları, vergi yardımcıları, verginin matrah ve nispeti, vergi tarifeleri; sonuncusu da vergi idaresi ve politikasına ilişkin faktörler, vergi idaresinin idari ve teknik yeterlilik durumu, dolaylı ve dolaysız vergilerdir.

Sadece yönlendirici vergilendirmenin değil bütün vergi düzenlemelerinin karşılaştığı mükellef tepkilerinin, vergiye uyum konusunda yukarıda saydığımız nedenler dışında belki de en etkili olanı vergilerin karşılığının alınıp alınmadığıdır. Vergilerin kamu harcamalarının finansmanında kullanılmasında ekonomik ve sosyal yatırımların gözlemlenmesi vergiye uyumu arttırmaktadır. Bu nedenle birey davranışlarında yönlendirme amaçlandığında öncelik etkin ve işleyen bir kamu harcamaları sisteminde olmalıdır. Kamu harcamalarının finansmanında en sağlıklı kaynak olan vergilerin mükelleflerce ödenebilmesi için, mükelleflerin her şeyden önce verginin gerekliliğine, diğer bir ifadeyle kendi menfaatleri ile ülke menfaatleri arasında bir paralellik olduğuna inanmış olmaları gerekmektedir. "Vergi gelirlerinin önemli bir kısmı yolsuzlukların finansmanında ya da seçim yatırımlarında savurgan bir şekilde kullanılırsa verginin gerekliliğine olan inanç ve dolayısıyla vergi ödeme isteği azalacaktır."<sup>43</sup>

Altuğ ve ekibinin yaptıkları anket sonucunda, Türk toplumunda vergi kelimesinin ilk olarak parayı, ikinci olarak devleti ve üçüncü olarak da haksızlık ve adaletsizliği çağrıştırdığı ortaya çıkmıştır. Verginin haksızlık ve adaletsizlik çağrışımı yapması, toplumun vergi sistemine ve yargısına duyduğu güvensizliğin bir göstergesidir. "Halkın vergiyi haksızlık, ceza, haraç, soygun, sömürü vs olarak

<sup>43</sup> Ufuk BAKKAL. (Yılmaz, 2002'den aktaran). a.g.e. s.51.

algılayan olumsuz yaklaşımı, yürütme organının ödenen vergileri etkin bir şekilde kullanmadığı ve dolayısıyla beklenen kamu mal ve hizmetlerini sunmadığı şeklinde yorumlanabilir.<sup>44</sup>

Vergilerin mali amaç dışında yönlendirici politikalar maksadıyla kullanılmasında vergiye uyumu etkileyecek unsurlardan bir diğeri, öncelikle amaçlanan politikaların halka net bir şekilde açıklanmasıdır. Her kesimin amaçlar konusunda bilgi sahibi olması sağlandıktan sonra yönlendirici vergilendirmenin nihai hedeflere ulaşmada elde ettiği başarının ortaya koyularak, yine bu sonuçların da kamuoyu ile paylaşılması ile her kesimin bu sürece dahil edilmesi vergi uyumunu sağlayacak bir diğer unsur olarak sayılabilir.

Homo economicus (rasyonel insan) tercihlerini fiyat mekanizmasına göre şekillendirdiği için, dolaylı vergiler aracılığıyla fiyat üzerinde yaratılan artış veya azalışa, tüketimini, azalan fiyat yönüne kaydırarak ya da artan fiyatlara karşın fiyat ikamelerine yönelerek tepki vereceğinden, yönlendirme amacı güden dolaylı vergilere olumlu tepki vererek, tüketim alışkanlığını istenen yöne kaydıracaktır. Bu istenen tüketim alışkanlığının yerleşmesi açısından başarılı addedilebilirken, dolaylı vergi hasılatı açısından bir anlam ifade etmeyebilir. Çünkü dolaylı vergilerin yüklenicisi nihai tüketici olmasına rağmen vergiyi ödeyecek olan tüketici değil, mal ve hizmeti sunan vergi mükellefidir. Vergiyi tahsil eden mükellef, dolaylı vergi artışını fiyatına yansıttığı mal ve hizmeti kayıt dışı şekilde alıp satma yolunu tercih ettiği takdirde, yönlendirici vergilendirmeden önce elde ettiği gelire oranla elde edeceği gelir, aradaki vergi oranı kadar artacak, tüketim alışkanlığı fiyat değişikliğine bağlı olarak yönlendirilmiş olacak ancak verginin mali amacı gerçekleştirilememiş olacaktır. Başka bir açıdan bakıldığında, vergiyi tahsil eden mükellef mal ve hizmetin fiyatını artıran yönlendirici

vergi ile gerçekleştirdiği ticareti kayıt altına alsada, vergi idaresine ödemesi gereken vergiyi ödememeyi seçtiği takdirde yine verginin mali amacı gerçekleştirilememiş olacaktır. Bütün bu açıklamalar ışığında yönlendirici dolaylı vergiler anlamında vergi uyumundan bahsedebilmek için yine mal ve hizmet sunucularının vergiye olan uyumu karşımıza çıkmaktadır. Verginin yansıtılması şeklinde hayat bulan dolaylı vergilerde uyumdan bahsedildiğinde yine nihai tüketiciden değil mal ve hizmet sunucusunun vergileri ödeme noktasındaki uyumundan bahsedilmiş olmaktadır.

Benzer şekilde dönem dönem tanık olunan mobilya, beyaz eşya gibi ürünler üzerindeki KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerde yapılan vergi indirim ya da sınırlamaları sayesinde, söz konusu malların piyasasında istenen hareketlenme elde edilmekte ve fiyat mekanizmasına göre kararlarını veren rasyonel insanın tüketimi gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır. Tüketimi yönlendirerek, piyasada arzu edilen hareketlenmenin sağlanmış olmasının bu örnekteki bedeli vazgeçilen dolaylı vergi tutarı iken, talebin artmasına bağlı olarak arzda gerçekleşecek artış ile ekonomik değerlerdeki dengenin oluşumu ve işsizlik rakamlarındaki azalış ile sosyal devletin görevini icra etmiş olması, yönlendirici vergilendirmenin kazanımıdır. Vergi indirimine bağlı olarak satışların artması ile gelirlerinde artış gerçekleşen Gelir/Kurumlar Vergisi mükelleflerinin beyan etmeleri gereken tutarları doğru beyan edip etmemeleri ya da beyan ettikleri tutarları zamanında ödeyip ödemedikleri hususları da verginin mali amacının gerçekleşmesi yönünden ve vergiye uyum açısından değerlendirme konusudur. Planlama, vazgeçilen dolaylı vergilerin satışları arttırması ve artan satışlara bağlı olarak beyana dayalı dolaysız vergilerde de artış olması ve bu dolaysız vergilerin tahsilatı aracılığıyla ödemeler denge-

<sup>44</sup> Ufuk BAKKAL. a.g.e. s.21.

sinin sağlanması şeklindedir. Burada göz ardı edilen hususlar bu tür vergilerin ödemelerinin nispeten uzun zaman sonra gerçekleşmesidir. Nihayetinde mali amacın bu şekilde gerçekleşmesi bizi dolaysız vergi mükelleflerinin vergiye uyum derecesine götürmektedir.

Konu hakkında bir örnek oluşturması açısından bir ÖTV indirim ve getirdikleri tartışmaya açılmıştır. 17 Mart 2009 ile 16 Haziran 2009 tarihleri arasında, motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyen binek otomobilleri için %37 olan ÖTV oranı %18'e düşürülmüştür. Daha sonra başka bir düzenleme ile 16 Haziran 2009 ile 30 Eylül 2009 tarihleri arasında söz konusu oranın %27 olarak uygulanması kararlaştırılmıştır. Bu örnekte, ÖTV oranında yapılan bu indirimin amacı açıklanmamış olmakla birlikte, o dönemde Avrupa'da yaşanan derin ekonomik krizin piyasalarda yarattığı durgunluk ve tedirginliğin devamının engellemesi için, ÖTV indirim ile otomotiv sektöründe ekonomik bir canlanma amaçlandığı tahmin edilmektedir.

2009 yılında yapılan bu ÖTV indirim teşvikinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığına ve bu işlemlerde ÖTV açısından herhangi bir vergi kayıp ve kaçığının bulunup bulunmadığına ilişkin olarak sektörel bazda 6 aylık bir vergi incelemesi yürütülmüştür. İnceleme neticesinde, sektörde faaliyet gösteren bir firmanın vergi inceleme raporunda, firmanın indirimli oran uygulandığı dönemde, kurum çalışanları ve kendi adına fatura düzenlemek suretiyle araç satışı gösterdiği, alıcı ve araç satış bilgilerinin gerçek dışı olduğu; 30 Haziran 2009 tarihinden sonra söz konusu araçların noter vasıtasıyla üçüncü kişilere devredildiği ve bu gerçek satışta ÖTV beyannamesi düzenlenmediği; bu nedenle üçüncü kişilere yapılan satış tutarlarından, daha önce kurum çalışanları adına düzenlenen faturalardaki tutarlar arasındaki farkın beyan edilmeyen matrah olarak tespit edildiği, belirlenen fark matraha %37 oranı uygulanmak suretiyle beyan edilmemiş ÖTV tutarı saptandığı

ve araç satışlarında sahte belge düzenlediği kabulüyle bu tutara 3 kat vergi ziyai cezası uygulanması önerilmiş ve Vergi İdaresi tarafından bu öneri doğrultusunda işlem tesis edilmiştir. Konu Yargıya intikal etmiş, firmanın Anayasa Mahkemesine Bireysel başvurusunun (2015/6738) da karara bağlanması ile sonuçlanmıştır. Yargılamaya ilişkin detaylar konumuz dışında olduğu için burada bu hususlara yer verilmemiştir. Burada firmanın amacının, indirimden faydalanarak düşük vergi ödemek ve indirim sona erdiğinde yapılan satışların tekrar ÖTV matrahının konusunu oluşturmayacak olmasından kaynaklı, indirimsiz vergi oranı kadar artmış fiyat ile fazla kar elde etmek olduğu düşünülmektedir. Somut olayda indirimin vergi uyumunu artırma konusunda bir etkisinin olmadığı görülmektedir. Ayrıca verginin mali amacının gerçekleşmediği gibi yönlendirici amacının da yerini bulduğu söylenemez.

Buraya kadar vergiye uyumsuzluk nedenleri ve bazı şekillerinden bahsettikten sonra, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinden bahsetmek de yerinde olacaktır. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimli başlıklı madde "... şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir." hükmüne amirdir. Böyle bir indirim uygulaması müessesesinin varlığı, Türk Vergi Sisteminde vergiye uyumu ödüllendiren ve devamını sağlama amacı güden bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır. Benzer şekilde Gelir Vergisi Kanunu'nda, hesap dönemini 1 Ocak 31 Aralık tarihleri arasındaki 12 aylık dönem olarak belirlenmiştir. Ancak faaliyet alanları belirli mevsimlerde yoğunluk gösteren bazı sektörlerdeki mükelleflerin talepte bulunmaları halinde, yükümlülüklerini daha kolay ve doğru bir şekilde yerine getirebilmeleri için kendilerine özel hesap dönemi belirlenebilmektedir. Bu gibi uygulamalar da mükelleflerin vergiye uyumlarını artırıcı etkiler taşımaktadır.

### 3.1- Dolaylı Vergiler Açısından Bir Değerlendirme

Türkiye’de dolaylı vergiler, dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinden (KDV, ÖTV, BSMV, ÖİV), uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerden (Gümrük Vergisi ve İthalatdan alınan KDV), damga vergisi ve harçlardan meydana gelmektedir.

Dolaylı vergiler, mal ve hizmetlerin fiyatlarının içerisinde gömülü olan bu yüzden de bu ürünlerin fiyatlarının bir parçası olarak algılanan ve farkına varılmayan vergilerdir. Dolayısıyla dolaylı vergilerin, verginin asıl yüklenicisi olanlar tarafından hissedilmeleri ve vergi artışlarına karşı tepki geliştirmeleri güçleşmektedir.

#### 3.1.1- Dolaylı Verginin Mükellefi

*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.* Verginin mükellefi ile yüklenicisi her zaman aynı kişi olmayabilir. Ekonomik yaşam veya ilgili mevzuat gereği kanuni mükellef, ödediği vergiyi yansıtma imkanına sahip olabilir. Vergiyi vergi idaresine beyan edip ödemekle yükümlü olan kişi mükellef olarak tanımlanmaktadır. Ancak bu kişi her zaman ödenen verginin gerçek yüklenicisi olmayabilir. Örneğin Katma Değer Vergisinde, vergiyi ürün veya hizmeti satın alan yüklenmekte, KDV mükellefi ise başkalarından aldığı vergiyi, vergi dairesine bildirmektedir.

*KDV’de Kanuni Mükellef* satıcı veya hizmet sunucusu kişi iken, *Fiili Mükellef (Vergi Yüklenicisi)* fiyatının içinde verginin de yansıtıldığı mal ve hizmeti satın alan kişidir.

#### 3.1.2- Dolaylı Vergi Mükelleflerinin Düzenlediği Kanıtlayıcı Belgeler

Türk Vergi Sisteminin beyana dayalı bir sis-

tem olması nedeniyle, beyana esas bir takım ispatlayıcı belgelerin aranması doğaldır. Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre verginin tarihi yükümlünün beyanına, yükümlünün beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtları ise kanunda belirtilen şartları taşıyan belgelere uygun olmalıdır. Düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin şekli şartları taşımalarının yanında doğal olarak maddi gerçeği de yansıtmaları gerekmektedir.<sup>45</sup>

Düzenlenmesi gereken belgeler Vergi Usul Kanunu’nda ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Dolaylı vergiler yönünden, mal ve hizmet teslimi sırasında, teslimin niteliğine bağlı olarak düzenlenmesi gereken bu kanıtlayıcı belgeleri fatura, perakende satış fişi (makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu vs. olarak sıralayabiliriz.<sup>46</sup>

Belge düzeni ile vergi kaçığının önlenmesi, vergi denetiminin kolaylaştırılması ve delil oluşturması amaçlanmıştır.<sup>47</sup>

Dolaylı vergilerde yapılan bir takım kanun dışılıklarla, vergi hasılatının ve nihayetinde vergiye uyumun nasıl olumsuz yönde etkilendiğini göstermek açısından iki konu üzerinde durulacaktır. Bunlardan birincisi kanıtlayıcı belgeler düzenlenmeden alışverişin gerçekleştirilmesi, diğeri ise hayali ihracat konusudur.

İlk durumda, karşılıklı anlaşmalarla belge düzeni bertaraf edilmekte ve vergi hasılatı düşürülmektedir. Şöyle ki aslen beyana dayalı Türk Vergi Sisteminde belge zorunlu işlemlerde, belge bir tarafın gelirini gösterir iken karşı tarafın giderini göstermektedir. Bu haliyle de alışverişte bulunan taraflar arasında çıkar çatışmasının var olduğu dolayısıyla belge alıp verme konusunda tavizkar olunamayacağı düşünülmektedir. Ancak gerçek hayatta ekonomik ilişkilerde bunun tam tersi durumun yaşandığı Türkiye için bilinen bir gerçektir.

<sup>45</sup> Yusuf KARAKOÇ. Genel Vergi Hukuku. Yetkin Yayınevi. Ankara. 2014. s.417.

<sup>46</sup> Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s.418-428.

<sup>47</sup> Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s.416.

Ticari hayatta mal ve hizmet alım satımlarında en etkili unsur fiyattır. Dolaylı vergilerin fiyatların içerisinde gömülü olarak bulunması ülkemizde tercih edilen yöntemdir. Ancak alışverişin tarafları bu gömülü verginin varlığından haberdardır. İşte bu noktada kanıtlayıcı belge düzenlenmeden yapılan alışverişlerde, satın alan açısından fiyatta belli bir oranda indirim, ki bu oran çoğunlukla KDV'nin miktarın kadar değildir, alım kararını etkilemekte ve nihayetinde cebinden çıkacak paranın miktarına bakan tüketici açısından belge almamak bilinçli bir tercih olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada resmi olarak vergi konusu işlem gerçekleşmemiş olduğundan, devlet açısından alınması gereken vergi alınamamış olmaktadır. Satıcı açısından baktığımızda, satıcının faturalı olarak aldığı malların girdi-çıkıti hesabını dengelemesi gerektiğinden stok durumuna göre, sahte müşterilere (eş, dost vs.) fatura düzenlenerek, ya da bunun bir adım ötesi olarak fatura ticareti yapılmak suretiyle, vergi incelemesine konu olunması halinde stok tutarlığı hesabı verilebilir duruma gelmektedir. Belgesiz ticaret yapan işletme KDV mahsuplaşmasında her zaman devlete vergi ödemeyecek şekilde ya da devletten alacaklı olacak şekilde ayarlamalı olarak, sahte müşterilere fatura düzenleme yoluna gitmektedir. Perakende satış fişi düzenlenen alım-satım faaliyetinde bulunan işletmeler arasında bu tarz faaliyetler daha kolay yürümektedir. Bu satışların Gelir/Kurumlar Vergisine konu olması bakımından da düşük fiyatlı satış gösterilerek hem stok eritilmiş olmakta hem de beyan edilecek vergiler düşük gösterilmektedir.

İkinci olarak çeşitli şekillerde gerçekleştirilen hayali ihracat ile haksız yere devletten iade alınan KDV'dir. Hayali ihracat yöntemlerini sahte ihracat, ticari değeri olmayan mal ihracı, fiyat şişirme, miktarı yüksek gösterme, dahilde işleme rejimi olarak sıralayabiliriz.

Sahte ihracatta hiçbir mal teslimi yapılmamış olmasına rağmen, sahte belge, imza, kaşe

kullanmak suretiyle mal ihraç edilmiş gibi gösterilerek devletten KDV iadesi talebi yapılmaktadır. Ticari değeri olmayan mal ihracatı, özellikle tekstil sektöründe beyan edilen eşya yerine kumaş kırpıntıları koyulmak suretiyle gerçekleştirilmekte ve haksız KDV iadesi talebi yapılmaktadır. Bir diğer yöntemde ise malın fiyatı şişirilmek suretiyle, malın gerçek kıymetine göre alınması gereken KDV'den daha yüksek miktarda KDV iadesi talep edilmektedir. Malın miktarının beyannameye yüksek gösterilmesi suretiyle de haksız KDV iadesi talebi yapılmaktadır. Son olarak özellikle temel gıda maddeleri ihracatında, malı farklı göstermek suretiyle, yüksek orandan KDV iadesi talep edilmektedir. Elbette ki bu sayılan yöntemler dışında da başkaca yöntemlerle hayali ihracatta haksız KDV iadesi talepleri yapılmaktadır. Saydığımız bu örnekler tespit edilen en yaygın yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıdaki değerlendirmeler ışığında, yüklenicisi nihai tüketici olan dolaylı vergilerde fiili mükellef konumunda olanlar açısından vergi uyumundan bahsedilemez. Dolaylı vergilerde vergi uyumu sadece kanuni mükellefler açısından aranmalıdır.

#### 4- ÖNERİLER

Bakış açısına bağlı olarak uygulanan her vergi için, o verginin mali ve mali olmayan amaçlarından bahsetmek mümkündür. Mali olmayan amaçlar bazen sadece vergi koyma kabiliyetine sahip siyasi otoritenin düşüncelerinde yer bulurken; bazen de yoğun "sosyal amaç" propagandası ile vergiye karşı oluşacak direnci kırarak, asıl olan gelir elde etme amacı maskelenmeye çalışılıyor olabilir. Siyasi otoritenin mali amaçlı vergilendirme ile mali amaç dışı vergilendirmeyi her zaman manipüle etme gücüne sahip olması, vergiye uyumu olumsuz etkileyen bir faktördür. Bu şu demektir; yeni bir vergi koyarken ya da mevcut vergilerin kapsamında, oranında ya da başkaca yollarla, mükellef üzerindeki vergi-

nin yükünü arttırıcı bir işlem tesis ederken; bu işlemin sosyal amaçlarının aşırı vurgulanması yükümlüler üzerinde antipatik bir etki yaratarak, söz konusu düzenlemeye karşı öncelikle oluşan olumsuz psikoloji, çeşitli sosyal, kültürel etkileşimler neticesinde vergiye uyumsuzluk eylemine dönüşebilecektir.

Günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle üretim süreçleri uzayıp son derece karmaşık bir hal almış, iktisadi ve sosyal hayattaki iktisadi birimler arası ilişkiler farklı boyutlar kazanmıştır. “Küresel ekonomilerin bu karmaşık yapılarına cevap verebilecek vergi sistemlerinin de belirli bir karmaşıklık düzeyinde olmaları doğaldır.”<sup>48</sup> “Ancak söz konusu vergi sistemi karmaşıklığının, modern ekonomilerin ve vergilendirmenin ekonomik ve sosyal amaçlarının gerektirdiği düzeyin üzerine çıkmamasına özen göstermek, mükelleflerin uyum ve idarenin yönetim maliyetlerini aşağıya çekmek açısından önemlidir.”<sup>49</sup>

Buna karşın vergi mevzuatının basit, herkes tarafından anlaşılır oluşu, adaletsiz vergi sisteminin var olduğu ekonomilerde tercih edilen bir sistem olmamaktadır.<sup>50</sup> Karmaşık vergi sistemlerinin tercih edilir bir yapı olmasının en az iki aktörü vardır. Bu aktörlerden ilki sisteme hâkim olmanın sağladığı gücü kaybetmek istemeyen bürokratlar iken, ikincisi karmaşık vergi sistemini anlamamanın uzman olmayanlarca neredeyse imkânsız olması sayesinde vergi eşitsizlik ve adaletsizliklerinin farkına varması mümkün olmayan, dolayısıyla manipüle edilmesi nispeten kolay oylara sahip olan vergi mükellefi seçmenlerdir. Üzerinde zaman zaman tartışılan,

Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi müesseselerinin tek bir çatı altında birleştirilmesi (Hall-Rabushka), istisna ve muafiyetlerden arındırılmış en azından yeterli sayıya indirilmiş ve mümkün olan ölçülerde sadeleştirilmiş, aynı şekilde vergi kolaylıklarının da mümkün olduğu ölçüde azaltılmış olduğu bir sistemin, vergi adaletsizlikleri ve eşitsizliklerinin giderilmesini talep eden mükelleflerin istekleri doğrultusunda oluşturulması ayrıca vergi ile kamu malı arasındaki ilişkinin, tüm kamuoyunca farkına varılmasını sağlayacak şekilde tesis edilmesi halinde ve tabii ki makul vergi oranları ile vergi uyumu arttırılabilecektir. Bahsedilen sadeleştirme, belirsizliğe meydan verecek düzeyde bir basitleştirme değildir. Vergi sisteminin anlaşılabilirliğini temin eden kesinlik ve açıklık ilkelerinden taviz verilmemelidir. Vergi sisteminin basitleştirilmesi ile vergiye olan uyum maliyetleri de önemli ölçüde azalacağından, vergi uyumu bağlamında pozitif yönlü bir etki ile karşılaşılması kuvvetle muhtemel ve beklenen bir sonuçtur. Vergi karmaşıklığının yarattığı yükü özellikle düşük gelirli yükleniciler için, vergi sisteminin sadeleştirilmesi alt gelir gruplarının lehine bir durum yaratacaktır.<sup>51</sup> “Mükelleflerin kolayca anlayabileceği, basit, sade bir dille yazılmış ve küreselleşen dünyanın gereklerini karşılayabilecek kesin, net, modern ve geriye yürümeyen vergi kanunları, ülkemizin temel mali sorunlarından olan vergi tabanının genişletilmesi ve vergiye gönüllü uyumun arttırılması açısından hayati bir öneme sahiptir.”<sup>52</sup>

Mükelleflerin mali güçleri ile orantılı olarak vergilendirilmeleri anlamına gelen vergilemede-

<sup>48</sup> Ufuk BAKKAL. a.g.e. s.6.

<sup>49</sup> Ufuk BAKKAL. a.g.e. s.7.

<sup>50</sup> Figen ALTUĞ ve diğerleri. Türkiye’de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması (Proje No:3709), İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası Yayını, No:134. 2010.

<sup>51</sup> J. Scott MOODY. Special Brief. “The Cost of Tax Compliance.” Tax Foundation. 2001. (<https://taxfoundation.org/cost-tax-compliance-2>). Erişim tarihi: 23 Aralık 2018.

<sup>52</sup> Ufuk BAKKAL. a.g.e. s.16.

ki iktidar teorisi organik devlet anlayışına dayanır. Organik devlet anlayışında devlet toplumun üzerinde, üstün birlik varlıktır. Türkiye’de de devlet vatandaşlara hizmet etmek için insanların kurmuş olduğu bir siyasal organ olarak görülme yerine, insanların üzerinde yüce ve üstün bir varlık olarak kabul edilmiştir. “Ön planda olan Türkiye topraklarında yaşayan insanların refah ve mutluluğu değil, devletin üstün çıkarlarıdır.”<sup>53</sup> Bu durum insanlarda, kendilerinin de bilinçli olarak farkına varmadıkları bir şekilde, devletin otoriterliğine ve dolaylı olarak vergilere karşı bir direnç gelişmesine neden olabilir. Oluşabilecek bu direncin, toplumsal bir harekete dönüşecek seviyelere ulaşmamış olsa da bireysel bazda mükelleflerin vergi ödeme konusundaki uyumlarını etkileyip etkilemediğini ve ne derecede etkilediğini de tespit etmek gerekir.

Devletin, insanın özgür iradesine müdahale ederek tercihlerine şekil verme çabasının, kişilerin özgürlükleri, yaşama hakkı, varlıklarını sürdürme ve kendilerini gerçekleştirme gibi anayasada güvence altına alınmış, hayatlarını kendi tercihleri doğrultusunda yönlendirmelerinin de güvencesi kabul edilebilecek, yüzyıllar süren ve özünde hak kazanımı ve korunması anlamında devam eden özgürlük mücadelesi içerisindeki kazanımların istismar edilmesini engelleyecek şekilde, sınırlandırılması gerekmektedir. Devletin güçlü argümanlarından biri olan yönlendirici müdahalelerin, bizim çalışmamızda yönlendirici vergilendirmenin, tüm hatlarıyla siyasi hükümetlere bırakılmak yerine, hangi gerekçelerle hangi sınırlar içerisinde kullanılabilceği hususlarının anayasal olarak belirlenmesi tereddüt konusu hususlar için güvence teşkil edecektir.

Yönlendirici vergilendirmenin ekonomik, sosyal ve başkaca ne amaçla olursa olsun kullanıl-

ması esnasında; temel düzeydeki kişilik hakları ve mali hakların Anayasal olarak güvence altına alındığının, yönlendirici vergilerin kavramsal ve mali olarak üst ve alt sınırlarının yine Anayasada hüküm altına alındığının, yani kişiler/vatandaşlar/mükellefler arasında eşitlik ve adaletin Anayasal olarak korunmaya ve gözetilmeye devam edildiğinin bilinmesi, bu alanda yapılacak yönlendirici düzenlemelere vergi uyumunun sağlanması açısından pozitif yönlü katkı sağlayacaktır. Yalnız burada bu hususları hüküm altına almak yeterli olmaz. Her türlü düzenleyici işlemlerde, idari işlemlerde ve yargısal denetim esnasında bu hususlara bağlılığın gözlemlenmesi de gerekmektedir.

Son olarak hane halklarının gelir seviyesinin, temel ihtiyaçlarının dışında entelektüel ihtiyaçlarını da karşılayabilecek seviyelere çıkartılması ve vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi hasılatı ve vergi uyumu pozitif yönde etkilenecektir.

## DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Günümüz vergi sistemleri bünyesinde mali amaçtan saptırıcı birtakım uygulamalar barındırmaktadır. Devlet toplum açısından zararlı kabul edilen bazı malların (alkollü içecekler, tütün ürünleri gibi) tüketimini kısılabilmek için, topluma faydalı olduğu genel kabul gören bazı malların (erdemli mallar) tüketimini teşvik edebilmek için vergi politikasını bilinçli olarak kullanmaktadır. Kalkınmada öncelikli bazı bölgelerde sermaye birikimini teşvik edebilmek için müteşebbislerin yatırım kararlarını vergi politikası ile yönlendirmeye çalışmaktadır. “Ekonomide bazı sektörler, sübvansiyon ve teşvik uygulamaları ile desteklenmeye çalışılmaktadır”.<sup>54</sup> Burada normal şartlarda devletin gerçekleşmesini arzu etmediği vergiden kaçınma olgusu, devletin yönlendirmesi

<sup>53</sup> Ufuk BAKKAL. a.g.e. s.19.

<sup>54</sup> Ufuk BAKKAL. a.g.e. s.33.



ile gerçekleşmekte, vergilendirmede/vergilendirilen mal alanında, vergiden kaçınmayı bir anlamda desteklemektedir.

Devlet vergi uyumunu arttırmak istiyor ise toplum tarafından genel olarak kabul görmeyen dolayısıyla yönlendirici amaçlara hizmet etmeyen, mali amaçtan da sapmalara neden olan, kendisinin bilinçli olarak yarattığı ve vergi kaybını arttırıcı olan uygulamaları vergi sisteminden çıkarmalıdır.

Teoriler ulaşılmak istenen düzeyi yüzde yüz olarak değil optimal olarak gösterirler. Teori yapıcılarının yüzde yüze ulaşmayı olası görmemelerini, gerçekte var olan ancak teori oluştururken göz ardı ettikleri ya da sabit olduğu varsayımında buldukları faktörlerin varlığı göstermektedir. Vergiye uyum konusunda da ulaşılmak istenen optimal düzeydir. Bu optimal düzey dönemden döneme, ekonomiden ekonomiye değişiklik göstermekte, o düzeye ulaşıldığı anda sürdürülebilir bir yapı sergilememekte, düşüş trendini her zaman bünyesinde barındırmaktadır. Vergiye uyum konusunda ulaşılmak istenen bu optimal seviyenin sabit olmayışı, vergiye uyum maliyetlerinin de sürekli dalgalanmasına ve vergi uyumunu sağlamanın her zaman maliyet etkin olmasına neden olabilmektedir.

#### KAYNAKÇA

- ALTUĞ, F., ÇAK, M., ŞEKER, M., BİNGÖL, Ö., (2010). Türkiye’de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması (Proje No:3709), İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası Yayını, No:134.
- ATAWODI, O.W., OJEKA, S.A. (2012). Factors That Affect Tax Compliance among Small and Medium Enterprises (SMEs) in North Central Nigeria, *International Journal of Business and Management*, Vol:7, No.12.
- AYKIN, H. (2014). “Bir Paket Sigaranın Yüzde Kaçı Vergi? Sigaradaki Vergi Yükü

Nasıl Hesaplanır?” (<http://www.vergidosyasi.com/2017/04/08/sigarada-vergi-orani-bir-paker-sigaraya-denen-vergi-sigara-vergisinin-hesaplanmasi>). Erişim tarihi: 22 Kasım 2018.

- BAKKAL, U. (2013). Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz. Filiz Kitabevi. İstanbul.
- BAUMAN, Z. (1996). Yasakoyucular ile Yorumcular, Modernite, Postmodernite ve Entellektüeller Üzerine (Çev:K.Atakay). Metis Yayınları. İstanbul.
- BULUT, M. (2009). Yatırım İkliminin Geliştirilmesinde Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye Örneği, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/388.
- ÇATALOLUK, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 20.
- DÜLGEROĞLU, E. (1975). Vergilemenin Psikolojik Etkileri, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, Cilt:IV, No.2-3. s.223-244
- GÖKER, C. (2011). Yönlendirici Vergilendirme. Turhan Kitabevi. Ankara.
- GÖLE, N. (2004). Mühendisler ve İdeoloji, Öncü Devrimcilerden Yenilikçi Seçkinlere. Metis Yayınları. İstanbul.
- JAMES, S., ALLEY, C. (2009). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol:2, No.2.
- KARAKOÇ, Y. (2014). Genel Vergi Hukuku. Yetkin Yayınevi. Ankara.
- KURTKAN, A. (1968). Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından, No.1312.
- MOEINADIN, M., HEIRANY, F., HARANDI, A., (2014). Identifying the Effective Factors for the Improvement of Tax Compliance, *International Journal of Academic Research*

- in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol.4, No.1.
- MOODY, S.J. (2001). The Cost of Tax Compliance, Special Brief, Tax Foundation. (<https://taxfoundation.org/cost-tax-compliance-2>) Erişim tarihi: 23 Aralık 2018.
  - ÖZPEHRİZ, N. "Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Arttırılmasına Yönelik Öneriler."([www.brainwork.com.tr/wp-content/uploads](http://www.brainwork.com.tr/wp-content/uploads)). Erişim tarihi: 13 Aralık 2018.
  - ROTH, J., SCHOLZ, J.T., WITTE, A.D., (1989). Tax Compliance, Volume 1 An Agenda for Research. USA: University of Pennsylvania Pres.
  - TEKİN, A., TUNCER, G. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci, Sakarya İktisat Dergisi, Cilt:2 S.2. 1-26.
  - TUNÇER, M. (2003). Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 181.
  - TÜRK, İ. (2007). Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri. Turhan Kitabevi. Ankara.
  - ULUATAM, Ö. (2005). Kamu Maliyesi. İmaj. Ankara.
  - VERPLANKEN, B. and WOOD, W. (2006) Interventions to Break and Create Consumer Habits, Journal of Public Policy&Marketing, Vol.25.
  - WEBER, G.H. (2002) Parçalanmış Modern Toplumda Hukukun İşlevi-Vergi Hukuku Örneğinde. (Çev: F.Başaran Yavaşlar) İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.Cilt 1, s.1-2, 205-218.