



Arrival Date: 18.08.2020
Published Date:
25.09.2020

DOI: 10.46291/Al-Farabi.050306

Volume
(5) Issue (3)
Year (September
2020)

Vergi Uyumunu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi¹

Tax Compliance and Assessment of Tax Incentives For Tax Compliant Taxpayers

Mutlu YORULDU²

ÖZET

Vergiler, vergi mükellefi olan kişilerin kullanılabilir gelirlerini azalttıkları için kişiler vergi ödeme hususunda istekli davranmayabilmektedirler. Vergi mükellefleri hissettikleri vergi yükü ve vergi baskısından dolayı vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi borcunu erteletme vergi borcunu geciktirme gibi birtakım tutum ve davranışlar içerisinde bulunabilmektedirler. Yine dönem dönem yapılan kanuni düzenlemelerle getirilen mali yapılandırmalar nedeniyle vergi mükelleflerinin mükellefi oldukları vergileri usulünce ve zamanında ödememe eğilimleri artabilmektedir. Böyle bir durumda vergi uyumu yüksek olan, vergilerini düzenli bir biçimde ödeyen ve bu konuda iyi niyetini belli eden vergi mükellefleri açısından vergi adaletsizliği doğabilmektedir. Dahası, zaman zaman vergiye uyumlu kişilerin vergiye uyumsuzluk gösterme eğilimlerinin artmasına neden olabilmektedir. Bu kapsamda 27.05.2020 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 301 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde değişiklik yapan 312 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile vergiye uyumlu olan gelir vergisi ve kurumlar vergileri mükelleflerine yıllık matrahlarından %5’lik bir indirim yapabilmeye imkânı tanınmıştır. Söz konusu vergi teşvikinden yararlanma şartları ise anılan tebliğ ile düzenlenmektedir. Bu çalışmada, bilimsel araştırma yöntemlerinden nitel yöntem olan betimsel araştırma yöntemi kullanılarak dokümantasyon tekniği ile analiz yapılmıştır. Çalışmada vergiye uyumlu, diğer bir ifadeyle vergiye ilişkin şekli ve maddi yükümlülüklerine uyan, mükelleflere tanınan vergi indimi tüm yönleriyle ele alınarak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyumunu, Vergi Teşviki, Vergi İndirimi.

Jel Kodları: K34, H83, H29.

ABSTRACT

People may not be willing to pay taxes because taxes reduce the available income of taxpayers. Taxpayers can engage in a number of attitudes and behaviors, such as tax evasion, tax avoidance, delaying tax debt due to the tax burden and tax pressure they feel. Again, due to the financial configurations imposed by the statutory arrangements made during the period, taxpayers may have an increased tendency not to pay the taxes in the correct manner and on time. In such a case, tax injustice may arise for taxpayers who pay their taxes regularly and high in tax compliance and who have expressed good will in this regard. Moreover, over time this can lead to increased tax-compliant people's tendency to show tax incompatibility. In this context, with the Income Tax General Communiqué Serial No 312 amending the Income Tax General Communiqué with Serial Number 301 published in the Official Gazette on 27.05.2020, taxpayers of income and corporate taxes in compliance with tax were given the opportunity to make a 5% reduction from their annual tax bases. The terms of benefiting from the tax incentive are regulated by the aforementioned Communiqué. In this study, tax relief that is issued to taxpayers who comply with tax-related form and financial obligations was evaluated in all aspects.

Keywords: Tax Adjustment, Tax Incentives, Tax Deduction.

Jel Codes : K34, H83, H29.

¹ Bu çalışma 8. Uluslararası Al-Farabi Kongresinde 22/07/2020 tarihinde bildiri olarak sunulmuştur.

² Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye ABD, mutluyoruldu@gmail.com, Orcid: 0000-0002-1010-2938.

GİRİŞ

Vergiler modern devlet yapılarında kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip iktisadi değerleri oluşturmaktadır. Devletler egemenlik güçlerini kullanarak toplumsal hizmetlerin üretimi ve sunumunda kullanılmak üzere toplumu oluşturan kişilerden kollektif bir anlayışla katkıda bulunmalarını talep ederler. Bu talep yetkisini başta ülkelerin anayasaları olmak üzere çeşitli vergi kanunlarından almaktadırlar. Vergilerin hukuki bağlayıcılığı bulunduğundan vergi ödeme görevi kişilerin insiyatifine bırakılmamıştır. Kişilerin hukuktan doğan vergi ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde birtakım cezai müeyyidelerle karşılaşmaları söz konusudur. Kişiler tarafından bakıldığında ise; vergiyi rızaen vermekle ile vergiyi zorunluluktan vermek tamamen kişilerin vergi algılarına bağlıdır. Kişiler vergiyi toplumsal giderlere katılma payı, milli bir görev, fedakârlık gibi olumlayan bakış açıları ile baktıklarında vergiyi rızaen ödeyebilmektedirler. Diğer taraftan vergiyi kanunlardan doğan ve ödenmediği takdirde bir yaptırım olan zorunlu bir ödeme olarak değerlendireyorlarsa bu takdirde vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergiyi geciktirme veya ödenmemiş vergi borçları ile ilgili mali yapılandırmalar bekleme gibi tutum ve davranışları içinde olabilmektedirler.

1929 Dünya Büyük Buhranı ile birlikte ortaya çıkan modern maliye anlayışı, devletin uyguladığı maliye politikaları ile sadece ekonomiye müdahale etmesi yaklaşımını getirmemiş aynı zamanda devletin sosyal hayata müdahale edebilmesinin önünü açmıştır. Dolayısıyla devlet harcamaları, vergiler başta olmak üzere kamu gelirleri, kamu borçlanması ve devlet bütçesi devlet tarafından ekonomik ve sosyal hayata müdahale aracı olarak kullanılabilen ve bu araçlar vasıtasıyla devletin düzenleyici fonksiyonları yerine getirilebilmektedir. Vergi teşvikleri de bir mali teşvik aracı olarak kişilerin ekonomik ve sosyal durumlarını etkileyebilmek için tercih edilebilmektedir.

Dolaylı vergilerde yansıma mekanizması işlediğinden ve vergi mal veya hizmetin fiyatına eklendiğinden verginin tahsil edilmesi ve ödenmesi hususunda mükelleflerce bir uyumsuzluk sergilendiğini söylemek pek mümkün değildir. Vergi uyum sorunu daha çok dolaysız vergilerde kendini göstermektedir. Gelir ve kurumlar vergileri gibi beyan usulünün geçerli olduğu ve dolaysız vergi niteliğini haiz vergilerde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarını aşındırma ve tarh edilen vergilerini zamanında ödememe eğilimleri daha fazla olabilmektedir.

Elbette kişilerin vergiye karşı bakış açılarını vergi psikolojileri etkilemektedir. Aynı zamanda kişinin vergi ödeme gücünün seviyesi oluşan vergi psikolojilerine etki edebilmektedir. Vergi uyumu, kişilerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini içselleştirmeleri ile doğrudan ilgilidir. Vergi uyum seviyeleri yüksek olan kişilerin vergi gayretleri yüksek olmakta ve ülkenin dönemsel vergi kapasitesine yaklaşabilmesi olanaklı hale gelmektedir.

Vergi uyumu kavramı, vergi ahlâkı ve vergi bilinci kavramları ile doğrudan ilişkilidir. Bir kişinin vergi ahlâkı ve vergi bilinci düzeyi ne denli yüksek olursa vergi uyumu da o kadar yükselmiş olur. Nihayetinde vergi ahlâkı ve vergi bilinç düzeyleri ile vergi uyumları arasında doğrusal ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu söylenebilir. Kişilerin vergi ahlâkı ve vergi bilinçlerinin şekillenmesini etkileyen faktörlerin vergi uyumlarının sağlanmasında da etkili olduğu ifade edilebilir.

Bu çalışmada vergi uyumu kavramı, vergi uyumunu etkileyen faktörler ve vergi uyumunun unsurları ile vergiye uyumlu Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine belirli şartları sağlamış olmaları karşılığında tanınan bir vergi teşviki olan vergi indirimini müessesesinin analizi yapılarak değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. VERGİ UYUMU KAVRAMI VE UNSURLARI

Toplumsal yaşamı düzenleyen her alanda adalet vurgusu önemlidir. İktisadi adalet kavramı da bu bağlamda değerlendirilebilir. İktisadi adalet, “bütün ekonomik etkinliklerin hakkaniyetli bir şekilde yerine getirilmesi” şeklinde açıklanabilir (Çamlı, 2019: 41). Toplumdaki vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması da iktisadi adaletin bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının genel olarak

açık ve sade bir dille ve kapsamlı biçimde hazırlanmaması ve vergi yükünün toplumda adil dağılmaması gibi durumlar vergi mükelleflerinin vergi sisteminden ve vergilerin mahiyetini kavrayabilmelerinden uzaklaşabilmelerine neden olabilmektedir. Dolayısıyla vergi zihniyetinin düşük seviyelerde olduğu toplum yapılarında vergiye uyum veya vergiye gönüllü uyum oranlarında arzu edilen düzeye ulaşamamaktadır. Dolaylı vergiler olarak ifade edilen tüketim vergilerinin genel tahsil şekli mal ve hizmetin fiyatı ile birlikte olduğundan bu vergilerde genel olarak vergi uyumu yüksek olmaktadır. Dolaysız vergiler ise gelir ve servet üzerinden alınan vergiler olduğundan ve beyan esaslı ile vergi ödeme zamanları farklı olduğundan vergi mükelleflerinin vergi uyumları nispeten daha düşük olabilmektedir. Aşağıda öncelikle vergi uyumu kavramı açıklanmakta ve vergi uyumunun unsurlarından bahsedilmektedir.

1.1. Vergi Uyumu Kavramı

Vergi uyumu kavramı literatürde çeşitli biçimlerde açıklanmaya çalışılmıştır. Genel bir tanımlamayla vergi uyumu, vergiye ilişkin yükümlülük ve sorumlulukların vergi kanunlarına uygun bir biçimde doğru, tam ve zamanında mükellefi tarafından yerine getirilmesi olarak belirtilebilir (James ve Clinton, 2004: 27-42). Vergi uyumunu vergilendirmeye ilişkin aşamaların her birine vergi mükellefi tarafından tam anlamıyla uyulması oluşturmaktadır. Internal Revenue Servis (IRS) vergi uyumunu; “*vergi uyumu mükelleflerin beyanlarını hatasız, zamanında ve tam olarak baskı ve zorlama olmaksızın bildirmesidir* (James, 2002: 57)” şeklinde tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle herhangi bir dayatma olmaksızın kişinin kendiliğinden veya gönüllü olarak vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklarını aksatmamasıdır.

Verginin konusunun muhasebe kayıtlarına gerçeği yansıtır şekilde aktarılması, gelir kayıtlarının ve indirimi kanunen kabul edilen giderlerin kayıtlarının ve mahsubunun doğru yapılması, vergiden muaf gelirlerin doğru biçimde dikkate alınması, dönem sonunda vergi beyanının usulünce yapılması, vergi tarhiyatının doğru yapılarak kanuni vadesinde vergi borcunun ödenmesi gibi aşamaların her birinin mükellef tarafından yerine getirilmesi gerektiği söylenebilir (Roth, Scholz ve Witte, 1989).

Vergi uyumu, vergi kavramının ilk ortaya çıktığı andan itibaren kamu idaresi tarafından yönetilmesi ve iyileştirilmesi gereken bir konu olarak görülmüştür. 1215 yılında İngiltere’de yayımlanan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ile modern anlamda vergi uyumunun temellerinin atıldığı ifade edilebilir. Dünya’nın yazılı tarihinde önemli bir yere sahip olan bu ferman ile birlikte vergilendirme yetkisi monark otorite olan kraldan alınmış ve milleti temsil eden konsensüsüne bırakılmıştır. Böylelikle verginin kanunsuz ve ölçüsüz olarak alındığı bir süreçten halkın vergi kanunlarına uyarak vergilerini ödedikleri döneme geçilmiştir. Dolayısıyla bireylerin vergi uyumları artmıştır.

Vergi uyumunu açıklarken kullanılan iki yaklaşım bulunmaktadır; rasyonel tercih yaklaşımı ve ahlâki duygular yaklaşımıdır (Aktan, 2006: 125-136). Allingham ve Sandmo (1972)’nin geliştirdiği rasyonel tercih yaklaşımı; vergi mükelleflerinin gelir düzeyleri, uygulanan vergi cezalarının miktarı ve vergi denetim oranları gibi faktörlere bağlı olarak vergi kaçakçılığı eğilimleri artabilir ve bu da vergi uyumsuzluğunu beraberinde getirmiş olur. Rasyonel tercih yaklaşımına yöneltilen eleştiri, vergi uyumunu sadece ekonomik kaygılarla değerlendirmesidir. Fakat vergi uyumu ekonomik koşulların yanında sosyolojik, psikolojik, siyasi, idari, demografik ve hukuki vb. pek çok koşula bağlı olabilmektedir (Aktan, 2006: 130). Vergi uyumunu mükelleflerin sadece ekonomik kaygılarına bağlamak vergi uyumunu açıklamak için tek başına yeterli görülmemektedir. Ahlâki duygular olan; dürüstlük ve utanma hissi gibi psikolojik ve sosyolojik faktörlerin de vergi uyumunu açıklarken dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi uyumu pek çok faktöre bağlı bütüncül bir davranışsal tutumdur ve vergi uyumunu açıklayabilmek için sayılan birçok faktörün eş anlamlı ölçülmesinin bir gereklilik olduğu söylenebilir (Torgler, 2004: 17-43).

1.2. Vergi Uyumunun Unsurları

Vergi uyumu “*yeterli kayıt tutma, vergi beyannamelerini zamanında ve doğru bildirmeyi ve vergi borcunu tam olarak ödemeyi gerektirir (Sour, 2004: 45)*”. Vergi uyumu vergi mükellefinin vergi kanunlarınca kendisine verilen hem şekli hem de maddi ödevlere tam olarak uymasını ifade etmektedir. Mükellefin vergi kanunlarına aykırı davranması ise vergi uyumsuzluğuna yol açmaktadır. Vergi uyumunun en temel unsuru ise vergi mükellefinin vergisini tam olarak ve zamanında ödemesidir.

1.1.1. Vergi Kanunlarına Uyuma Unsuru

Vergilendirme yetkisini kullanan meclis tarafından kanun olarak çıkarılan vergiye ilişkin düzenlemelere vergi mükelleflerinin tam manasıyla uymaları beklenmektedir. Vergi kanunlarının mükelleflere yüklediği ödev ve sorumlulukların usulünce mükellef tarafından yerine getirilmesi vergi uyumunu gösteren bir davranış kalıbı olmaktadır. Kanunlarla düzenlenen vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilmesi, fatura, makbuz gibi gelirleri belgelendiren vesikaların hem muhteviyat olarak hem de şekil olarak doğru ve gerçek olması, ödeme kaydedici cihaz kullanılması, kanunen kabul edilmeyen giderlerin matrahtan düşülmemesi ve verginin kanuni süresinde tam olarak ödemesi gibi hususlara mükellefin uygun davranması gerekmektedir. Vergiye ilişkin söz konusu düzenlemeler devletin egemenlik gücünden meşruiyet aldığından ve cebir ögesi ile desteklendiğinden mükelleflerin bunlardan birine uygun davranmamasının karşılığında cezai müeyyideye muhatap olması kaçınılmazdır. Bunun farkında olan vergi mükellefleri herhangi bir yaptırımla karşılaşmamak için vergi kanunlarına zorunlu uyum gösterebilmektedirler. Vergi uyumunun vergi kanunlarına uymak olduğu yönünde tanımlamalar mevcuttur. Paul Webley’e göre; “*kanun ve benzeri düzenlemelerin oluşturduğu vergiye dair kurallar mevcuttur. Bu kurallara da bağlı kalmak vergi uyumunu göstermektedir (Webley, 2004: 95)*”.

1.1.2. Mali/Parasal Vergi Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi Unsuru

Vergi kanunlarıyla vergi mükelleflerine yüklenen görevler sadece beyanname verme, fatura düzenleme, muhasebe defter ve kayıtlarını tutma ve bildirimlerde bulunma gibi şekli ödevlerden ibaret değildir. Esasen şekli ödevlerin tam ve doğru olmasının amacı; vergi mükellefi adına doğru ve tam vergi tarhiyatının gerçekleştirilebilmesidir. Dolayısıyla esas amaç mükellefin maddi yükümlülüğü olan nezdinde vergi tarhiyatının doğru gerçekleştirilmesi ve tahakkuk eden verginin ödeme zamanı içinde eksiksiz olarak ödemesidir. Bu esas amacı doğru biçimde yerine getiren vergi mükelleflerinin vergi uyumlarının olduğu söylenebilir.

Vergi mükelleflerinin mali/parasal vergi yükümlülüklerini etkileyen önemli faktörlerden biri vergi sistemindeki vergi oranlarıdır. Vergi oranlarının vergi mükelleflerinin gelirlerine oranla mükelleflerce yüksek algılanması ve kişisel vergi yüklerinin fazla görülmesi, mükelleflerin vergiye uyum seviyelerini düşürebilmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi uyum seviyelerinin düştüğü sonucuna ulaştıran önemli bir çıktı ise dönemsel kayıt dışı ekonomi düzeyleridir. Aşağıda yer alan tablo 1’de Türkiye ve bazı gelişmiş ülkelere ait yıllara sâri olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergilerindeki yüzdesel değişim verilmektedir.

Tablo 1: Türkiye ve Bazı Gelişmiş Ülkelerde Bazı Vergi Oranlarının Yıllara Göre Değişimi (%)

	Vergi Türleri	2010	2015	2020
Almanya	Gelir Vergisi	45	45	45
	Kurumlar Vergisi	29.4	29.7	30
	Katma Değer Vergisi	19	19	16
Fransa	Gelir Vergisi	41	22.5	45
	Kurumlar Vergisi	33.3	33.3	28
	Katma Değer Vergisi	19.6	20	20
İngiltere	Gelir Vergisi	50	45	45
	Kurumlar Vergisi	28	20	19
	Katma Değer Vergisi	17.5	20	20
Türkiye	Gelir Vergisi	35	35	35
	Kurumlar Vergisi	20	20	22
	Katma Değer Vergisi	18	18	18

Kaynak: tradingeconomics.com, erişim: 22.09.2020.

Tablo 1 değerlendirildiğinde, kişisel gelir vergisinin yıllara göre ortalamasının Türkiye ile kıyaslanan ülkelerde daha yüksek olduğu ifade edilebilir. Belirtilen ülkelerde istihdam oranlarının ve üretim düzeylerinin yüksek olmasına bağlı olarak üretime katılan kişilerin gelirlerinin yüksek olması nedeniyle yüksek oranlarda kişisel gelir vergisi devletler tarafından istenildiği söylenebilir. Kurumlar vergisi açısından kıyaslama yapıldığında benzer gerekçelere ilave olarak, kurum kazançlarının ulusal para birimleri cinsinden hesaplandığında yüksek olması, vergi oranının Türkiye ortalamasının üzerinde tespit edilmesine yol açmıştır denilebilir. Küreselleşme sürecinin sonuçlarına bağlı olarak dolaşımdaki sermayeyi çekmeye yönelik olarak gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan değişiklikler dolaysız vergilerin payının azalmasında önemli bir rol oynamaktadır (İnneci ve Karabulut, 2018: 280). Bu doğrultuda, İngiltere’de kurumlar vergisi oranının düşürülmesi özellikle yerli ve yabancı doğrudan sermaye yatırımlarını artırma politikasının bir yansıması olduğu belirtilebilir. Kısacası kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları, bu vergilerin Türkiye oranlarının üzerinde seyretmektedir. Katma değer vergisi açısından kıyaslama yapılan ülkelerdeki vergi oranları ortalamasının Türkiye ile hemen hemen aynı düzlemde olduğu ifade edilebilir.

OECD ülkelerin olan yukarı belirtilen ülkelerdeki toplam vergi yükleri ile Türkiye’deki toplam vergi yükü açısından bir kıyaslama yapıldığında; 2013 yılı itibariyle, Almanya’da toplam vergi yükü % 36,525, Fransa’da % 45,032 ve İngiltere’de % 32,932 olarak hesaplanmıştır. 2013 yılı için OECD ülkelerinin toplam vergi yükü ortalaması ise % 34, 155 olmuştur. Türkiye’nin toplam vergi yükü ise bu ortalamaların altında kalarak % 29, 267 şeklinde hesaplanmıştır (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 37).

Tablo 2: Türkiye ve Bazı Gelişmiş Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonominin Gelişimi (%)

	2010	2015	2019
Almanya	13-15	11-13	9-11
Fransa	11-13	11-13	9-11
İngiltere	10-12	9-11	7-9
Türkiye	30-32	22-24	22-25

Kaynak: Teyyare, E. (2018). OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi ve Kurumsal Kalite İlişkisi. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 14 (1), 57.

Tablo 2’de seçilen ülkelerde belirli bir zaman serisinde ortaya çıkan kayıt dışı ekonomi büyüklükleri Türkiye ile birlikte verilmiştir. Ülkelerin kayıt dışı ekonomi büyüklüklerinin milli gelirleri içindeki oransal payı incelendiğinde, gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün birbirlerine yakın olduğu ve Türkiye ile kıyaslama yapıldığında, Türkiye’deki kayıt dışı ekonomi düzeyinin oldukça altında olduğu görülmektedir. Her ne kadar Türkiye’deki kayıt dışı büyüklüğü 2010 yılından bu yana azalma eğilimi göstermiş olsa da makro-ekonomik hedeflerin gerçekleşebilmesi açısından yeterli görülmemektedir. Literatürde yapılan bazı çalışmalar, vergi oranlarında yapılan artışların diğer bir ifadeyle vergi sisteminde vergi oranlarının yüksek olmasının kayıt dışılığı arttırdığı sonuçlarına ulaşmışsalar da (Güler ve Toparlak, 2018: 212) ekonomilerdeki kayıt dışılığın tespitinde tek başına açıklayıcı olamayacağı bir gerçektir.

Sonuç olarak vergi mükelleflerinin vergiye uyumları mali/parasal yükümlülükler açısından değerlendirme yapıldığında, Türkiye’de vergi oranlarının ve toplam vergi yüklerinin görece olarak düşük olduğu saptanmaktadır. Dolayısıyla vergi oranlarının ve vergi yüklerinin yüksek olduğu ülkelerdeki vergi mükelleflerinin genelini vergi uyumlarının yüksekliğinin, vergi mükelleflerinin vergi ahlâkı ve vergi bilinci düzeylerinin görece yüksek olmasından kaynaklandığı belirtilebilir.

1.1.3. Zaman Unsuru

Vergi mükellefi olan bir kişinin vergiye uyumlu olarak kabul edilebilmesi için üzerine kanunlarla yüklenilmiş olan mükellefiyetleri yani ödev ve sorumlulukları kanuni, idari veya yargısal süreler içinde diğer bir ifadeyle zamanında yerine getirmesi gerekir. Vergilendirmede mükelleflerden istenilen her bir yükümlülük belirli bir süreye bağlanmaktadır. Vergi mükelleflerinin işe başlamayı, iş ve adres değişikliklerini, işi bırakma, işçi çalıştırmaya başlama gibi tüm değişiklikleri vergi idaresine zamanında bildirmeleri gerekmektedir. Aynı şekilde vergi beyannamelerinin kanunlarda belirtilen zamanlarda beyan edilmesi ve yine kanunlarla öngörülen zaman aralığında ödenmesi örnek olarak sayılabilir. Mükellef bunlar ve benzeri süreye bağlanan tüm yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirdiği sürece vergi idaresi tarafında vergi uyumu olan bir mükellef olarak kabul edilebilecektir.

Türk Vergi Sisteminde de kullanılan “Pişmanlık ve Islah” müessesesi vergilendirmede sürelerin önemine binaen sisteme getirilen bir kurumdur. Vergi Usul Kanunu 371’inci maddesine göre mükellef vergi incelemesi ve ihbar olmaksızın beyana dayalı vergilerde pişmanlık dilekçesi ile birlikte vergi idaresine beyannamesini vermekte ve 15 gün içinde vergi ödemesini gerçekleştirmektedir. Geçmişten gelen beyan etmediği gelirler için vergi ziyai cezası kesilmeden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununda belirtilen oranlarda gecikme zammı ile vergisini ödeyerek vergi borcundan kurtulur. Bu durum vergi mükellefinin vergi uyumunu bozmamış olacaktır. Çünkü mükellef kendi rızası ile beyannamesini biraz geç de olsa vermiş olacak veya daha önce beyanına ekmediği bir hususu ilave olarak beyan etmiş olacaktır. Burada mükellefin kusurlu olduğu durum beyanını ve vergi ödemesini kanunda belirtilen zamanda yapmamış olmasıdır.

2. VERGİ UYUMU OLAN MÜKELLEFLER İÇİN VERGİ TEŞVİKİ

Vergi teşvikleri, belirli bir kazanç veya iradın vergilendirme alanının dışında bırakılması veya verginin birtakım belirli yollarla ötelenmesi şeklinde ifade edilebilir (Bildirici,1989: 15). Vergi teşvikleri verginin ekstra fiskal (mali olmayan) amaçlarını gerçekleştirmek üzere vergi alacaklısı olan vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerine sağlanan vergi kolaylıklarından oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle kamu otoritesi maliye politikasının ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşabilmeyi sağlayabilmek için vergi teşviki uygulamalarından yararlanabilmektedir. Ekonomik anlamda; üretimi, yatırımı, tüketimi arttırmak dolayısıyla ekonomik büyüme ve kalkınmayı desteklemek, sosyal anlamda ise dar gelir gruplarının gelir durumlarını nispeten iyileştirebilmek amacıyla vergi teşvikleri sunulabilmektedir. Vergi teşvikleri, yabancı sermayeyi gerek dolaysız yatırımlar gerekse de dolaylı yatırımlar şeklinde ülkeye çekebilmek, erdemli mallar gibi bazı mal ve hizmet gruplarının

üretimi arttırabilmek, istihdamı arttırabilmek gibi çok çeşitli ekonomik ve sosyal amaç için sunulabilmektedir. Vergi teşvikleri aşağıdaki biçimlerde uygulanabilmektedir.

- Vergi muafiyetleri
- Vergi istisnaları
- Vergi indirimleri
- Düşük vergi oranları
- Vergi tatilleri
- Vergi ertelemeleri
- Vergi afları
- Vergi terkinleri
- Vergi yapılandırmaları

25.05.2020 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 312 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile vergi uyumu olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine yıllık hesaplanan vergileri üzerinden %5’lik vergi indirimi yapabilmelerine imkân tanınmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121’inci maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre; gelirin unsurlarından ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri neticesinde gelir elde ederek gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükellefi sayılanlardan belirli şartları haiz olanlar yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyanlarına dayanılarak tarh edilen vergi miktarlarının %5’ini vergi indirimi olarak ödeyecekleri vergi miktarından düşebileceklerdir. Vergi uyumu gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabilecekleri vergi indiriminin parasal üst sınırı da 1 milyon Türk lirası olarak tayin edilmiştir. Hesaplanan yıllık vergi miktarlarından her halükarda en fazla bu üst sınır kadar indirim yapılabilecektir. İndirilmek üzere hesaplanan %5’lik teşvik tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda fazlalık kısım, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir yıl içinde mükellefin tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilmektedir. Buradaki 1 yıllık süre hukuken hak düşürücü süre niteliğine sahip olduğu için mükellefin bu süre içinde vergi idaresinden fazlalık tutarın diğer vergilerinden mahsup edilmesi talebinde bulunması gerekmektedir. Bulunmadığı takdirde fazlalık tutar kendisine ret ve iade edilmemektedir.

Gelir vergisi mükelleflerinin yıllık kazançlarının ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerinden doğmuş olması gerekmektedir. Gelir vergisi mükellefleri için vergi indirimi bu kazançları dikkate alınarak hesaplanacaktır. Vergi beyanlarında diğer gelir unsurlarının olması durumunda sadece ticari, zirai ve mesleki kazançları üzerinden vergi indirim tutarı belirlenecektir.

312 Seri Numaralı Gelir Vergisi Tebliği’nin 2’nci maddesinde vergi indiriminden faydalanabilecek olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinde aranan şartlardan bahsedilmiştir. Bu şartlar aynı zamanda mükelleflerin “vergi uyumu” olup olmadığının göstergesi olarak kabul edilmiştir.

- *“İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş³ ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması”,*
- *“İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması”,*
- *“Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ile fer’i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması”,*

³ VUK 371’inci madde kapsamında “pişmanlık ve ıslah” kurumundan yararlanarak pişmanlık dilekçesi ile birlikte beyannamelerini verenler ve şartlarını yerine getirenler bu hükmü ihlal etmiş sayılmamaktadırlar. Ayrıca hata düzeltme dilekçesi ile ek beyanda bulunanlar içinde aynı koşul geçerli olmaktadır.

- *“Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun (VUK) 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması”.*

Vergi uyumu sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmesi için indirimin hesaplanacağı yılın vergi beyannamesi de dâhil olmak üzere son üç yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresi içinde vermiş olması gerekmektedir. Ayrıca en son vergi beyannamesinin verilebileceği en son tarihe kadar da geçmiş iki yıla ait tahakkuk eden vergi borçlarını ödemiş olmaları gerekmektedir.

İndirimin yapılacağı yıl dâhil olmak üzere son üç yıl içinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanlarını tam ve doğru biçimde vermiş olmaları ve vergilerinin re’sen, ikmalen veya idarece tarhiyat konusu olmamış olması gerekmektedir. Kısacası herhangi bir nedenle vergi incelemesine girdiklerinde eksik beyan tespit edilmemiş olması şartı aranmaktadır.

Vergi indiriminden yararlanmak isteyen mükelleflerin geçmiş dönemlere ait vergi aslı, vergi cezaları ve gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer’i vergi alacakları toplamının 1.000 Türk lirasının üzerinde olmaması yani vergi borçlarını zamanında ödüyor olması lazımdır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu vergi teşvikinden faydalanabilmeleri için son dört vergilendirme döneminde Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesinde sayılı vergi kaçakçılığı oluşturan fiilleri işlememiş olmaları gerekmektedir. Söz konusu fiiller aşağıdaki gibidir.

- *“Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak”,*
- *“Gerçek olmayan veya işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak”,*
- *“Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek”,*
- *“Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak”,*
- *“Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak”,*
- *“Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ile bu belgeleri kullanmak”,*
- *“Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri izinsiz basmak”.*

Vergi kaçırmaya yönelik olarak “kasıt” unsuru ile yukarıda sayılan fiillerinden birini veya birkaçını, vergi indiriminin yapılacağı yıl dâhil son dört yıl içinde işleyerek vergi suçunu işlemiş olan ve vergi ziyana sebebiyet vermiş olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vergi indiriminden yararlanamayacaklardır. Vergi kaçakçılığı suçu vergi ceza hukuku kapsamında ağır bir suç olduğundan ve hürriyeti bağlayıcı cezayı da gerektirdiğinden vergi indiriminin kapsamı dışında bırakılmıştır.

3. SONUÇ

Teşvik edici vergi politikalarının amacı ekonomik amaçlar olabileceği gibi sosyal amacı sağlamaya yönelik de olabilir. Kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması, ekonomik istikrarın gerçekleşmesine katkı sunulması, ekonomik büyüme ve kalkınmaya destek sağlanması gibi ekonomik amaçların dışında toplumdaki gelir dağılımının adil hale getirilmesi için de kullanılabilir. Daha çok devletin özel kesime bazı gerekçelerle ve bazı amaçları gerçekleştirmeye yönelik sunduğu vergi teşvikleri çoğunlukla vergi mevzuatında ve uygulamada muafiyetler, istisnalar ve indirimler biçiminde yer almaktadır. Vergi teşviklerinin vergi sistemi içinde ağırlığının nispeten artmasının vergi etkinliğini bozabildiği yönünde görüşler olmakla birlikte vergilerin tek amacının mali olmadığı yani devlet hazinesine kaynak sağlama amacı olmadığı bu yüzden ekonomik ve sosyal hayata müdahale ve düzenleme aracı olarak da kullanılması gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur. Bu

nedenlerle vergi teşviklerinin mali amacın dışında diğer amaçları gerçekleştirmek ve ekonomide ve gelir dağılımında bir denge aracı olarak kullanılması yerinde olmakla birlikte verilen teşviklerin kapsamının olabildiğince dar ve selektif olarak uygulanması etkinliğini arttıracaktır.

Vergi uyumu gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yukarıda bahsedildiği gibi yıllık tarh edilen vergi miktarının %5'i düzeyinde vergi indirimini sağlanması vergisini düzenli ve kanunlara uygun şekilde ödeyen vergi mükellefleri için bir ödül etkisi oluşturacaktır. Netice itibarıyla vergisini düzenli ve tam ödeyen vergi mükellefi kişilerle vergi matrahını bir biçimde erozyona uğratan veya zihniyet anlamında böyle bir eğilime sahip olan kişilerin durumlarının ayrılması gerekmektedir. Söz konusu indirim teşviki gelir ve kurumlar vergilerini yani dolaysız vergilerini düzenli ve tam olarak ödeyen mükelleflere avantaj sağlamak ve vergi uyumu tutumlarını aynı şekilde sürdürmeleri için onları motive etmektedir.

Diğer taraftan vergi ödeme zamanlarını kaçıran, geç ödeyen veya hiç ödemeyen, beyanname vermeyen veya eksik beyanda bulunan kişiler vergi indiriminden yararlanma şartlarını haiz olmadıklarından bu teşvikten yararlanamamaktadırlar. Bu kişiler getirilen vergi indirimi düzenlemesinden yararlanabilmek için zamanla düzenli, tam ve usulünce vergi ödemelerini yapma eğilimi içine girebilirler. Böyle bir durumda hem bu kişilerin vergi uyumları artmış olacaktır hem de toplumsal olarak vergi uyum seviyesi iyileşerek toplumsal vergi gayretinde artış olabilecektir.

Vergi indirimi düzenlemesi motive edici ve vergi uyumunu arttırıcı bir özelliğe sahip olmakla birlikte tek başına yeterli görülmemelidir. Vergi sisteminde zaman zaman rastlanan vergi yapılandırmaları ve vergi afları gibi düzenlemelerin sıklıkla çıkarılmaması ve muafiyet ve istisnalar gibi vergi adaletini bozucu niteliği haiz uygulamaların kapsamının olabildiğince ve vergi adaletini bozmayacak biçimde daraltılması da gereklidir. Bu gereklilik, toplumda düzenli vergi ödeme alışkanlığının kazanılması ve vergi ahlak ve vergi bilinci düzeyinin yükseltilmesi ve toplumsal vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi açılarından oldukça önemli görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Aktan, C.C. (2006). **Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı**, C.C. Aktan, D. Dileyici ve İ.Y. Vural, (Der.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Bildirici, Z. (1989). **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Çamlı, A. Y. (2019). İktisadi Adalet Açısından Osmanlı Hukuk Sisteminin Ticaret Politikalarına Etkisi, **Aydın İktisat Fakültesi Dergisi**, 4 (2), 41.
- Güler, H. ve Toparlak, E. (2018). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 11 (1), 212.
- İnneci, A. ve Karabulut, Ş. (2018). Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Vergi Politikaları ve Vergi Gelirlerinin Bileşimindeki Değişim, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8 (2), 280.
- 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**.
- Kılıçaslan, H. ve Yavan, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 13 (3), 37.
- Roth, A.J., Scholz, J.T. ve Witte, A.D. (1989). **Taxpayer Compliance**. An Agenda for Research: University of Pennsylvania Press.

Sour, L. (2004). An Economic Models of Tax Compliance with Individual Morality and Conformity, **Economia Mexicana**,13(1).

Teyyare, E. (2018). OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi ve Kurumsal Kalite İlişkisi. **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 14 (1), 57.

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

Webley, P. (2004). **Tax compliance by businesses**. In Hans Sjögren & Göran Skogh (Eds). *New Perspectives on Economic Crime*, Cheltenham: Edward Elgar.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

312 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği