

## KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİ UYUMU VE DÜNYADA KDV UYUMUNU ARTTIRMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR: SİSTEMATİK BİR LİTERATÜR ANALİZİ

**Yrd. Doç. Dr. Recep YÜCEDOĞRU**

Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, (recep.yucedogru@beun.edu.tr)

**Gülcan ÖREN**

Bülent Ecevit Üniversitesi, SBE, (gulcanoren89@hotmail.com)

### ÖZET

Ülkemizde dolaylı vergiler içerisinde 1985'ten beri uygulanan Katma Değer Vergisi (KDV), diğer vergiler ile karşılaştırıldığında toplam vergi gelirleri içindeki payı (2016 %31,9) ve faal mükellef sayıları (2017 Ekim Ayı mükellef sayısı 2,576,708) bakımından birinci sırada yer almaktadır. Bu açıdan bakıldığında KDV'nin kamu bütçesi için önemli çok daha iyi anlaşılmaktadır.

Vergi gelirleri içinde büyük paya sahip olan KDV'de uyumu sağlamak, vergi gelirlerinde önemli bir artış sağlayacağı gibi kayıt dışı ekonominin azalmasına da etki edecektir. Buna rağmen Türkiye'de KDV'ye tam bir uyum olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Özellikle, KDV'nin doğuşunu sağlayan mal ve hizmet teslimlerinde perakende satış fişi veya fatura düzenlemek ya da bunları talep etme davranışının toplumumuzda yaygın olmadığı gözlemlenmektedir. Vergi literatürünü incelediğimizde KDV'de vergi uyumu üzerine yapılmış spesifik bir araştırmaya rastlanmamıştır. Bu makale mükelleflerin KDV uyumlarını ve perakende satış fişi veya fatura alma alışkanlıklarını etkileyen nedenlerin literatür çerçevesinde analizini amaçlamıştır. Bunun yanında, Dünya da KDV'de vergi uyumunu arttırıcı uygulanan başarılı olmuş ülkeler örnek alınarak ve bunların çalışmalarına Türkçe literatürde ilk defa olarak değinilmiştir.

Makalede ilk olarak KDV tanıtılmış ve kamu finansmanındaki yeri hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra KDV uyumunu etkileyen faktörler literatür çerçevesinde analiz edilmiştir. Son olarak dünya da KDV uyumu için yapılmış çalışmalar detayları ile irdelenmiş ve Türkiye de KDV uyumunu sağlamak için öneriler getirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** KDV, Vergi Uyumu, KDV Uyumu, Perakende Satış Fişi.

## TAX COMPLIANCE IN VALUE ADDED TAX AND POLICY APPLICATIONS FOR INCREASING VAT COMPLIANCE AROUND THE WORLD: A SYSTEMATIC LITERATURE ANALYSIS

### ABSTRACT

Value Added Tax (VAT), which has levied at 1985, has a large tax base both in terms of a number of taxpayers and tax base according to the 2017 data published by Revenue Administration (RA). VAT ranks first in terms of share in total tax revenues (2016 31.9%) and active taxpayer numbers (2,177,708 taxpayers in October 2017) when compared to other taxes. From this point of view, it can be claimed that VAT is an important component of Turkish public budget.

Achieving VAT compliance might increase in tax revenues and, more importantly, it can be effective in reducing the size of the informal economy. However, VAT compliance is not common among taxpayers, in particular, it is observed that habit of not claiming or issuing retail receipt and invoice after a sale of goods or services is established among Turkish taxpayers. Additionally, the tax literature offers very little in such non-compliance habits on VAT. This article aims to deliver a literature analysis on taxpayers' compliance and the causes that affect the habits of claiming retail sales receipts or invoices. In addition to this, examples of successful countries that have achieved to increase tax compliance in VAT with specialized policies have introduced to the Turkish tax literature.

This paper is structured as follows. Firstly, VAT and its importance for revenues of the state is explained specifically in Turkish perspective. Secondly, Factors affecting VAT compliance were analyzed in the literature. Finally, the world examples to increase VAT compliance has been examined in detail and recommendations for Turkey to improve VAT compliance is discussed.

**Keywords:** VAT, Tax Compliance, VAT Compliance, Retail Sales Receipt.

## 1. Giriş

Vergi uyumu; gerek ulusal gerek de uluslararası literatürde 1970'lerden bu yana tartışılan bir konudur. Vergilere olan ihtiyaç modern devletin gelişmesiyle artması ve modern vergi sistemlerinin beyana dayalı tarhiyat sistemini benimsemesi vergi uyumuna verilen önemi kritik bir seviyeye çekmiştir. Mükellefler sorumluluklarını yerine getirirken vergiye karşı sergilemiş oldukları tutum ve davranışlar da vergi uyumunun yönlendiricileri olarak önem kazanmaktadır. Vergiye karşı oluşan olumsuz bir tutum ve bu tutumun giderek büyümesi vergi gelirlerinde azalmaya neden olacaktır. Mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışlar sergilemesi bir çok sebepten kaynaklanabilir.

Türkiye'de vergiler içerisinde 1985'ten bu yana uygulanan KDV, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayınlanan 2017 verilerine göre KDV diğer vergiler ile karşılaştırıldığında toplam vergi gelirleri içindeki payı (2016 %31,9) ve faal mükellef sayıları (2017 Ekim Ayı mükellef sayısı 2,576,708) bakımından birinci sırada yer alır.<sup>1</sup> Bu açıdan bakıldığında KDV'nin kamu bütçesi için önemli çok daha iyi anlaşılmaktadır. Hem kanuni hem de filli mükellefler KDV'ye karşı olumsuz bir tutum ve davranış sergilediklerinde bu durum vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. KDV vergisinde mükelleflerin uyumu etkileyen birçok nedenler vardır. Bu nedenleri; ekonomik, sosyal, demografik, kültürel ve yönetsel nedenler şeklinde sıralayabiliriz. Mükelleflerin uyumunu etkileyen bu nedenlerin giderilmesi ve mükelleflerin vergiye karşı olumsuz düşüncelerini değiştirildiği yani vergiye karşı mükelleflerin sempati duygularının geliştirilmesi vergi gelirlerinin de artmasını sağlayacaktır. Çalışmamızda bu nedenlerden bahsedilmiş ve dünya da KDV uyumu çalışması yapmış ülkelerden örnekler verilmiştir. Bu ülkeler örnek alınarak ve ülkemizin sosyal, ekonomik, kültürel unsurlarını da göz önünde bulundurularak oluşturulacak bir çalışma ile KDV de maksimum uyum sağlanabilir. Çalışmamızın son bölümünde böyle bir çalışma yapılması için önerilerde bulunulmuştur.

## 2. Katma Değer Vergisi

Her geçen gün artan kamu hizmeti talebi ve buna paralel olarak büyüyen kamu harcamaları dikkate alındığında hem kamu hizmeti talebini karşılamak hem de yapılacak kamu hizmetleri için gerekli olan finansmanı sağlamak için devletin belirli bir finans kaynağına ihtiyacı vardır. Üzerinde tartışılan KDV bu kaynaklardan biridir. KDV ilk olarak Fransa'da (1954) uygulanmaya konulmuştur ve kısa bir zaman da birçok Avrupa ülkesi'nde uygulanmaya başlanılmıştır (Arslan, 2006, s. 1). Ülkemizde ise 3065 sayılı kanun ile 1984'te çıkarılmış ve uygulamaya 1985'te başlanılmıştır.

Birçok ülkede uygulandığı gibi vergi sistemimizde de vergileri sınıflandırma yollarından bir tanesi de vergilerin alınış yöntemlerine göre dolaylı ve dolaysız vergiler olarak tasnif edilmesidir. Dolaysız vergiler mükelleflerin gelir ve kazançları üzerinde vasıtasız bir şekilde yani doğrudan her hangi bir aracı olmaksızın mükelleflerin gelirleri ve kazançları üzerinden alınır. Dolaylı vergiler ise mükelleflerin mal ve hizmet alım satım işlemleri esnasında alınan vergilerdir. Dolaylı vergilerde mükellefler vergiye tabi bir mal ya da hizmet satın aldıklarında gelir düzeyleri ne olursa olsun aynı vergiye tabi olmaktadır.

Dolaylı vergiler dolaysız vergilere göre mükelleflerin günlük hayatlarında daha çok karşılaştıkları vergiler olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Dolaylı vergiler; harcamaların vergilendirilmesi esnasında alınan bir vergi türüdür yani bir harcama vergisi olarak da adlandırılır. KDV, Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), Özel Tüketim vergisi (ÖTV) vd. şeklinde sıralayabiliriz. Mükelleflerin dolaylı vergiler arasında günlük hayatta en çok karşılaştığı verginin ise KDV olduğunu söylemekte yanlış olmayacaktır. KDV(KDV); mal ve hizmetlerin üretiminden nihai tüketiciye ulaşımına kadar geçirdikleri her aşamadaki "katma değer" vergilendirilmesi ile alınan bir harcama vergisidir (Pehlivan, 2008, s. 131). KDV tanımına geçmeden önce "katma değer" tanımını yapmak faydalı olacaktır. Katma değer; bir malın ya da hizmetin satış fiyatı ile o mal ve hizmet alışı fiyatı arasındaki farktır. KDV bir mal veya hizmetin ilk üretim, dağıtım ve tüketim aşamalarının her safhasında, malların el değiştirmesi esnasında alınan ve bir sonra ki aşamada bir evvelki aşamada ödenen verginin mahsup edilmesine imkân veren, mal ve hizmetin değer artışını (katma değerini) temel alarak toplanılan bir vergi türüdür (Şemin, 1984, s. 12). KDV yapısı gereği yayılı bir muamele vergisidir.

KDV, 3065 sayılı kanunun mad. 1 yer alan işlemlerden dolayı vergiye konu olan ekonomik değer sayısı<sup>2</sup>, GİB açıklamış oldu aktif mükellef sayısı bakımından diğer vergilere oranla sayısal bir üstünlüğe sahiptir.<sup>3</sup> Bu yanında günümüzde KDV'nin genel bütçe gelirleri ve vergi gelirleri arasındaki payı da diğer vergilere göre daha fazladır. Tablo 1 de KDV'nin bütçe payları açıklanmıştır;

<sup>1</sup> <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler> Erişim:30.09.2017

<sup>2</sup> <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf> Erişim:30.09.2017

<sup>3</sup> <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler> Erişim:25.09.2017

**Tablo 1: 1985 – 2016 Yılları Arasında KDV'nin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)**

Yıllar	Genel Bütçe(A)	Vergi Gelirleri(B)	KDV Gelirleri(C)	Toplam Vergilerin Genel Bütçedeki Payı (%) (=B/A)	KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (=C/B)
1985	4.578.420	3.829.117	951.000	83.6	24,84%
1986	6.629.710	5.972.034	1.568.000	90.0	26,26%
1987	9.894.322	9.051.003	2.567.000	91.7	28,36%
1988	16.813.270	14.231.761	4.177.000	84.6	29,35%
1989	30.209.733	25.550.320	6.461.000	84.5	25,29%
1990	55.066.933	45.399.534	12.371.000	82.4	27,25%
1991	96.372.525	78.642.770	22.832.000	81.6	29,03%
1992	174.150.046	141.602.094	42.088.000	81.3	29,72%
1993	350.845.430	264.272.936	81.877.000	75.3	30,98%
1994	742.499.135	587.760.248	176.742.000	79.1	30,07%
1995	1.387.759.990	1.084.350.504	354.980.000	78.1	32,74%
1996	2.684.968.310	2.244.094.830	743.026.000	83.5	33,11%
1997	5.726.931.736	4.745.484.021	1.561.562.000	82.8	32,91%
1998	11.635.610.868	9.228.596.187	2.725.083.000	79.3	29,53%
1999	18.657.677.076	14.802.280.916	4.164.334.000	79.3	28,13%
2000	33.040.902.853	26.503.698.413	8.379.554.000	80.2	31,62%
2001	50.890.481.078	39.735.928.150	12.438.860.000	78.0	31,30%
2002	74.603.699.065	59.631.868.852	20.400.201.000	79.9	34,21%
2003	98.558.732.547	84.316.169.000	27.031.099.000	85.5	32,06%
2004	120.089.244.000	101.038.904.000	34.325.208.000	84.1	33,97%
2005	148.237.974.000	119.250.807.000	38.280.429.000	80.4	32,10%
2006	183.577.918.000	151.271.701.000	50.723.560.000	82.4	33,53%
2007	203.349.268.000	171.098.466.000	55.461.123.000	84.1	32,41%
2008	225.496.339.000	189.980.827.000	60.066.230.000	84.2	31,62%
2009	232.930.317.000	196.313.308.000	60.169.248.000	84.2	30,65%
2010	271.957.407.000	235.714.637.000	75.649.986.000	86.6	32,09%
2011	319.512.928.000	284.490.017.000	95.550.463.000	89.0	33,59%
2012	362.654.794.000	317.218.619.000	103.155.875.000	87.4	32,52%
2013	419.653.762.000	367.517.727.000	123.878.363.000	87.5	33,71%
2014	461.450.539.000	401.683.956.000	130.538.554.000	87.0	32,50%
2015	525.045.891.000	465.229.389.397	153.844.174.000	88.6	33,07%
2016	608.792.363.000	529.263.765.984	168.548.403.000	86.9	31,85%
<b>Ortalama</b>				<b>86.2</b>	<b>32%</b>

**Kaynak:** Veriler Gelir idaresi Başkanlığı İstatistik bölümünden alınmıştır.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI3.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm) Erişim:07.08.2017

Tablo 1, KDV'nin genel bütçe vergi gelirlerinin 1985'ten bu yana ortalama %32'sini tek başına karşıladığını ortaya koymaktadır. KDV'nin bütçedeki payını göz önüne aldığımızda KDV'ye uyumu arttırmanın önemli ortaya çıkmaktadır.

KDV'nin gönüllü uyumu arttığında ilk olarak bütçe gelirleri artacak bunun ile birlikte sunulan kamu hizmetlerinin kalitesi, sayısı da artacaktır. Bunun yanında dolaylı olarak da kamu hizmetlerinin finansmanı için alınan borç miktarında da azalma gerçekleşecektir. KDV'nin uyumun sağlanmasında birinci aşama, KDV'nin hesaplanmasında gerekli olan fiş, fatura gibi belgelerin gerçeğe uygun bir şekilde vergi sorumlusu tarafından tutulmasını gerektirmektedir. İkinci aşama ise, fiili mükelleflerin fiş, fatura gibi belgelerinin alınması gerektiği ve bu belgeler alındığı zaman KDV'nin hesaplandığı bilincinin yerleştirilmesi gerekmektedir.

### 3. KDV'NİN DİĞER VERGİLERE GÖRE SAYISAL ÜSTÜNLÜĞÜ

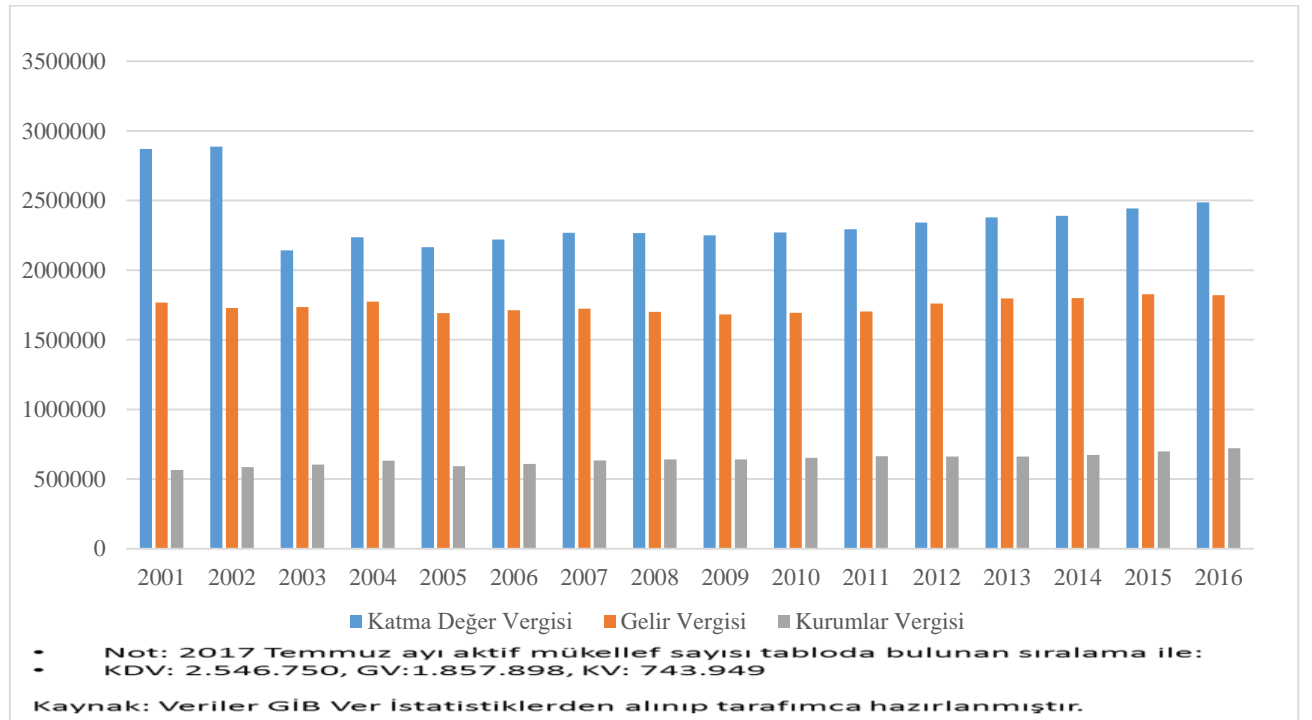
KDV söz konusu olduğunda diğer vergilere nazaran mükellef sayısı ve vergi gelirleri içerisindeki payı açısından Türk vergi sistemi içinde diğer vergilerden ayrılmaktadır. Bu bölümde KDV'nin nisbi önemi açıklanacaktır.

#### 3.1. Aktif Mükellef Sayısı

Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 8 mükellefi şöyle tanımlamıştır; “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”. Ancak mükellef VUK'da belirtildiği gibi sadece mali yükümlülüklerden sorumlu değildir ve mükellefin belge düzenine uymak, fiş ve fatura tanzim etmek gibi VUK'da sayılan diğer şekli yükümlülükleri de vardır. Bu açıdan bakıldığında VUK madde 8'de tanımın eksik yapıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Gelir idaresi başkanlığının 2016'da yayınlamış olduğu mükellef sayılarında KDV mükelleflerinin diğer vergilerin mükelleflerinden daha fazla olduğu görülmektedir. Dahası, GİB yayınlamış olduğu mükellef sayıları, kanuni mükelleflerinin sayısını kapsamaktadır. Oysaki KDV'de fiili mükellefinde olduğunu ve bunun verginin yüklenicisi olduğu aşikârdır. Kanuni mükelleflerinin sayısını Grafik 1'de özetlenmiştir.

**Grafik 1: 2001-2017 Yılları Arasında KDV ve Diğer Vergilerin Aktif Mükellef Sayısı**



2001- 2017 yılları arası vergi sistemimizdeki vergilerin aktif mükellef sayısı grafiğini incelediğimizde KDV mükellef sayısı diğer vergilere göre birinci sıra yer almaktadır. KDV'de kanuni mükellefin yanı sıra fiili mükellefle sayısının da oldukça fazla olduğunu söyleyebiliriz. Mükellef tabanı bu denli geniş olan bir vergide mükelleflerin vergiye karşı sergilemiş oldukları uyum çok gerek vergi maliyetleri gerekse de vergi hasılatı bakımından kritik önem taşımaktadır. Mükelleflerin vergiye karşı göstermiş oldukları gönülsüzlük ve vergilendirme için gerekli olan fiş-fatura gibi belgelerin alınmasında sergileyebilecekleri oldukları olumsuz davranışların nedenleri araştırılıp ve bu nedenlere çözüm üretildiğinde KDV gelirlerinin de mükellef sayısı ile birlikte paralel bir artış

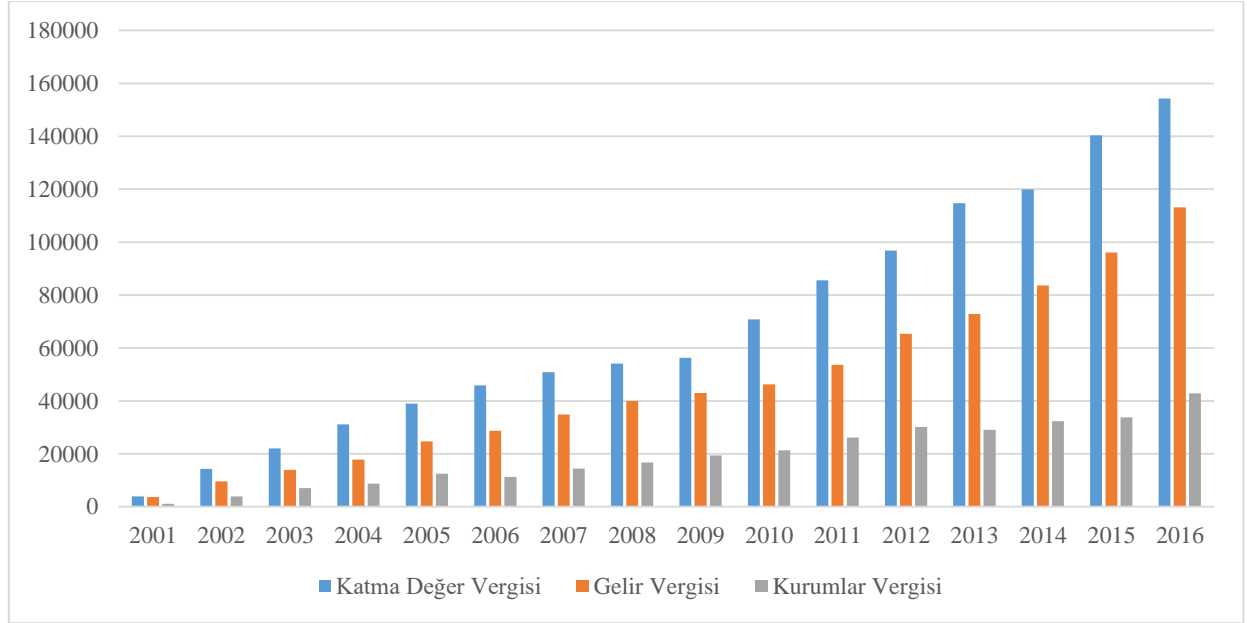
gözlemlenebilecektir. Bu artış mükelleflerin vergiye karşı sempati duymalarını sağlayarak gerçekleştirilebilir. Örneğin; KDV uyumu ile ilgili ilk çalışmayı gerçekleştiren (Mali makbuzlar için rastgele ödül uygulaması) Malta da 2007'de 32.5 milyon makbuz 2013 yılında 35.7 milyona yükselmiştir. Yükselen makbuz tutarları da devlet bütçesi için gelir teşkil etmektedir. (Fookan, Hemmelgarn, & Herrmann, 2014). Ülkemizde de buna benzer bir uygulama ile makbuz sayısı artırılabilir ve devlet bütçesine gelir oluşturulabilir.

### 3.2. Vergi Gelirleri İçindeki Payı

KDV'yi diğer vergilerden ayıran ikinci farlılığının vergi gelirleri içindeki payının büyüklüğüdür. Aktif mükellef sayısı ile birinci sırada yer alan KDV, potansiyel olarak vergi gelirleri içindeki payının da büyük olabileceğini söyleyebiliriz.

KDV gelirlerini ile Gelir ve Kurumlar vergisi gelirlerini grafik yardımı ile inceleyelim.

**Grafik 2: 2001-2017 Yılları Arası Vergi Gelirleri (Bin TL)**



**Kaynak:** Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistik Bölümünden Alınmıştır.<sup>5</sup>

Grafığı incelediğimizde KDV gelir miktarının diğer vergilere oranla her yıl birinci sırada yer aldığını görmekteyiz. Buda KDV'nin vergi gelirleri için ve kamu gelirleri için önemli bir gelir kaynağı olduğunu göstermektedir. Mükelleflerin KDV karşı göstermiş oldukları gönülsüzlüğün nedenleri araştırıldığında ve bu nedenlere bir çözüm üretildiğinde KDV gelirlerinin artacağı gözlemlenebilecektir.

### 4. KDV Uyumu

KDV gerek aktif mükellef sayısına gerekse genel bütçe ve vergi gelirleri arasındaki büyüklükleri göz önünde bulundurulduğunda KDV uyumu önem kazanmaktadır. Bu nedenle KDV'de uyumu ele alabilmek için kısaca KDV'nin yapısından ve Türkiye'de uygulanışından bahsetmemiz faydalı olacaktır.

KDV'sinde diğer vergilerde olduğu gibi tek vergi oranı uygulanmamaktadır. KDV'sinde bir mal ve hizmeti satan ve o mal ve hizmeti satın alan olmak üzere iki kişi vardır ve bu iki kişi KDV mükellefidir. KDV'de uygulama esnasında iki tür mükelleften bahsedilmektedir. Birincisi, Kanuni mükellef, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen kişidir (VUK Md.8)<sup>6</sup>. KDV'de kanuni mükellef vergi borcu düşen kişi olarak değil de vergiyi toplayan ve vergi dairesi ile muhatap olan kişidir. Diğer bir deyişle KDV'de kanuni mükellef mal ve hizmeti satan ve sunan kişidir. Kanuni mükellef sattığı ve sunduğu mal ve hizmetin satış fiyatı üstüne KDV'sini uygular ve belirlenen son fiyat üstünden vergiyi toplayan ve sorumlu olduğu vergi dairesine gidip ödeyen kişidir. Kısacası,

<sup>5</sup> [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_67.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_67.xls.htm) Erişim: 20.09.2017

<sup>6</sup> 3475 sayılı VUK'un 1. Kısmın 2. Bölümünde yer alan mad.8 göre; Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir

kanuni mükellef vergiyi ödeyen ile vergi dairesi arasında aracı konumundadır. KDV’de kanuni mükellef vergiyi ödemediği için ve nihai tüketiciye aktardığı için vergi yüküne katlanmamaktadır. Fakat kanuni mükellef KDV’sinin beyan aşamasına gelene kadar bir takım giderlere katlanmaktadırlar. Bunlar mali müşavir giderleri, muhasebe kayıt giderleri gibi literatürümüzde vergi uyum maliyetleri (tax compliance costs) olarak tanımlanan giderlerdir. .

İkincisi; Fiili mükellef, Kanuni mükellefin satmış ve sunmuş olduğu mal ve hizmeti satın alan kişidir. Fiil mükellef mal ve hizmet satın alarak aldığı mal ve hizmet bedelinden vergiyi ödemek zorunda kalan nihai tüketicidir (Pehlivan, 2008, s. 99). Fiili mükellef için vergiyi ödeyen ve verginin son yüklenicisi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

KDV uyumu ise; mükelleflerin ekonomik karar alma davranışlarını etkilemektedir. KDV uyumu odaklı yapılan çalışmalar genellikle vergilerin ekonomik ve mali etkileri üzerinde odaklanmıştır. 1990 yılından sonra vergilerin sosyal ve psikolojik etkileri, mükelleflerin vergi bilinci, ahlakı ve baskısı gibi konularda çalışılmaya başlanmıştır (Gürdal & Yavuz, 2017, s. 54). Çalışmaların önemli bir kısmında vergi uyumunun yalnızca ekonomik ve mali nedenler tarafından motive edilmediği, sosyal ve psikolojik nedenlerinin de vergi uyumunda ciddi etkenler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ülkemizde yapılan akademik çalışmalarda KDV mükellefinin tutum ve davranışları ve verginin mükellef üzerinde oluşturduğu etki belirlemeye yönelik yapılan araştırmaların sayısı oldukça az olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

KDV uyumu ile ilgili uluslararası literatürde yapılmış çalışmalara genel bir bakış Tablo 2’de okuyucunun dikkatine sunulmuştur. Genel olarak uluslararası literatürde KDV uyumunu KOBİler üzerinden tartışıldığı ve ayrıca çalışmalarda ekonomik faktörlerin yanında uyum motivasyonunun ve sosyal baskılarında önemli olduğunu söyleyebiliriz. Yinede ekonomik etkenler, vergi oranları, vergi maliyetleri mükelleflerin uyum düzeylerini etkileyebildiğini uluslar arası literatürde de teyit edilmiştir.

**Tablo 2: KDV Uyumlu Uluslararası Literatürde Öne Çıkan Makaleler**

Yazar	Konu	Metod	Sonuç
A. Agha, J.Haughton (1996)	KDV Sistemlerinin Tasarımı: Verimlilik Hususları	17 OECD ülkesinin verileri kullanarak KDV uyumluluğunun belirleyicilerinin ülke çapında bir analizini yapmıştır.	KDV uyumunun düşük KDV oranlarında daha fazla olduğunu bulmuşlardır. %12 - %22 arasındaki oranlarda vergi hasılatının daha fazla olacağını kanıtlamışlardır. Ayrıca KDV uyumu üzerine vergi idaresinde bahsedilen oranlara kadar yapılan her 1 poundluk harcamanın 8 pound daha fazla KDV geliri kazandıracakı iddia edilmiştir.
J.Hasseldine A. Hansford (2002)	KOBİ'lerin KDV'ye Uyum Maliyetlerini Etkileyen faktörler	KDV maliyetleri üzerindeki İngiltere'deki KOBİ'lere 1.085 anket uygulanmıştır.	Artan uyum maliyetlerinin, diğer şeylerin yanı sıra, ciro artışı, yeni kayıtlı işletmeler, artan karmaşıklık ve daha yüksek algılanan psikolojik maliyetlerle ilişkili olduğunu ortaya konulmuştur.
P. Webley, C. Adams, H. Elffers (2002)	Birleşik Krallık'ta KDV Uyum Değerlendirilmesi	Birleşik Krallık'taki catering ve döşeme / döşeme işlerinden gelen küçük işletmeler, KDV ve ilgili konulardaki görüşlerini ortaya çıkarmak için hazırlanmış anket ile 359 işletme üzerinde yapılmıştır.	Küçük işletmelerdeki KDV uyumsuzluğunun hukuki zorlama ya da ceza sistemi ile giderilemeyeceğini ortaya koymuşlardır. KDV uyumunu arttırmak uyumsuz mükelleflerin hissetmedikleri sosyal baskı ve KDV kaçakçılığının bir suç olarak görülmemesi için Vergi İdarelerinin önlemler alıp farkındalığı arttırmaları gerektiği vurgulanmıştır.
M. Bergman, A. Nevarez (2006)	Denetimler Vergi Uyumunu Arttırıyor mu? KDV Uygulamasının Ampirik Olarak Değerlendirilmesi	Denetimlerin Arjantin ve Şili'deki vergi mükelleflerine daha sonra uyumu üzerindeki etkisini değerlendirmek için KDV vergi beyannamesi bilgileri ve uygulama verileri analiz edilmektedir	Yaptırımların artan vergi kaçakçılığının Arjantin'de ve Şili'de önemli ölçüde olumsuz etkilere sahip olduğunu belirttiği bulunmuştur.
Naibei, K. I, Siringi, E. M (2011)	Elektronik Vergi Kayıtlarının KDV Uyumuna Etkisi	233 özel firmanın ile 590 özel firmanın bir kesiminden tabakalı örnekleme tekniği kullanılarak seçilmiş şirketlere anket uygulaması yapılmıştır.	Elektronik takibin ve finansal kurumlar eliyle yapılan takibin etkili ve düzenli kullanımının KDV uyumluluğunda önemli bir etkisi olduğunu, işletmelerin vergi otoriteleri tarafından denetlenmesinin sıklığının KDV uyumluluğu üzerinde hafif bir etkisi olduğunu ortaya koymaktadır
Oladipupo, İzedonmi (2013)	Nijerya da vergi ödeyen mükelleflerin eğitim seviyelerin değerlendirilmesi	Nijerya'nın farklı bölgelerinden toplanan 2700 kişiye anket çalışması uygulanmıştır.	Ankete katılan kişilerinin çoğunun eğitim seviyesi düşük oldu ve okuryazarlık seviyelerine göre kategorize edilip daha sonra değerlendirilen sonuçlarda katılımcıların KDV'ye ilişkin bilgi düzeylerinde arasında önemli bir fark bulunmamıştır.

## **5. KDV'DE Uyumsuzluk Türleri**

Vergi uyumsuzluğu mükelleflerin bilerek isteyerek yasaların koymuş olduğu kurallara karşı çıkmaları şeklinde olabileceği gibi hata, yanlış kanunları anlamama ve yeni kanunları takip edilmemesi şeklinde de ortaya çıkabilir (Biberoğlu, 2006, s. 29). Vergi uyumsuzluğunda olduğu gibi KDV'de de uyumsuzluk mükelleflerin davranışlarında ortaya çıkmaktadır. KDV uyumsuzluğu iradi ve gayri iradi şekilde elle alabiliriz.

### **5.1. İradi Uyumsuzluk**

İradi uyumsuzluk mükelleflerin vergiyi ödeme işlemini bilerek isteyerek yapmaması veya eksik yapmasıdır. KDV'de iradi uyumsuzluğu kanuni ve fiili mükellefler açısından farklılık göstermektedir. Kanuni mükelleflerde iradi uyumsuzluk; vergi sistemimizde vergiler mükelleflerin beyan esasına göre toplanmaktadır. KDV'de beyan vermekle sorumlu olan kanuni mükelleftir. Kanuni mükellefin iradi uyumsuzluğuna da beyandan kaynaklanmaktadır. Örneğin; bilerek ve isteyerek beyan edilmesi gereken verginin yerinde zamanında beyan edilmemesi ya da belgelerin eksik düzenlenmesi ve eksik hesaplanmalarla sonucunda verginin bir kısmının vergiye tabi edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Burada kanuni mükellef verginin yüküne katlanmamış olmasına rağmen haksız bir kazanç elde etme çabası sergilemektedir. Kanuni mükellef için bir diğer iradi uyumsuzluk ise yasal boşluklardan ve vergin sağlamış olduğu istisna ve muafiyetlerden faydalanarak KDV ödemekten kurtulmuş olurlar. Fakat bu iradi uyumsuzlukta herhangi bir yasa dışılık olmadığını söyleyebiliriz.

KDV'de fiili mükellefin iradi uyumsuzluğu da verginin mükellef üzerindeki baskısından ve vergi yükünden kaynaklandığını söylemek yanlış olmayacaktır. Fiili mükellef nihai tüketici olduğu için gelir düzeyleri ne olursa olsun kanuni mükellefin sunmuş olduğu mal ve hizmeti satın alarak KDV'sinin yüklenicisi olmaktadır. Fiili mükellef içinde İradi uyumsuzluk burada başlamaktadır. Fiili mükellef verginin üzerinde oluşturduğu baskıyı ve vergi yükünü hafifletmek için ya da tamamen ortadan kaldırmak için bilerek ve isteyerek verginin hesaplanmasında yasal olmayan yollara başvurması ve bu şekilde haksız kazanç elde etmeye çalışmasıdır. Örneğin fiili mükelleflerde mükellef kanuni mükelleften alması gereken fiş- fatura gibi belgeleri almayıp bunun üzerinden pazarlık yaparak alacağı malın ya da hizmetin fiyatında indirim yaptırarak verginin yükünden tamamen ya da bir kısmından kurtulur ve bu şekilde de haksız kazanç elde etmiş olurlar.

İradi uyumsuzlukta her iki mükellef sergiledikleri tutum ve davranışın bilincin de olarak ve isteyerek yasal olmayan yollara başvurumaktadırlar.

### **5.2. Gayri İdari Uyumsuzluk**

Bu tür uyumsuzluk da mükelleflerin yanlış anlama, dalgınlık ya da vergi hakkında ki bilgisinin tam olmamasından kaynaklanmaktadır (Biberoğlu, 2006, s. 30).

KDV'de gayri idari uyumsuzluk iradi uyumsuzluktan farklı olarak burada her hangi bir kasıt yoktur. Her iki mükellefte farkında olmadan uyumsuzluk sergilemektedir. Kanuni mükellef için gayri iradi uyumsuzluk; KDV'nin yapısal özelliklerinden ve değişen KDV kanununu takip etmemesinden ya da KDV'nin karmaşık yapısından ve vergi bilincinin eksik ya da hiçbir fikrinin olmamasında kaynaklandığını söyleyebiliriz. Örneğin KDV değişen bir KDV kanununun takip edilmemesi ve bu kanundan haberinin olmaması sonucunda ortaya çıkan uyumsuzluktur.

Fiili mükellefler içinde bir kasıt aranmamalıdır. Örneğin KDV mükellefinin verginin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmaması ya da eksik bilgiye sahibi olması sonucunda ortaya çıkan uyumsuzluktur. Örneğin; mükelleflerin fiş ve fatura alma gerekliliği hakkında bilgi sahibi olmamaları gibi birçok neden sıralayabiliriz.

### **5.3. KDV'de Uyumsuzluk Göstergeleri**

KDV'ye karşı uyumsuzluk için Türkiye'de gözlem yoluyla yapılan çıkarımlarda Kanuni mükellefler ve Fiili mükellef arasında farklı uyumsuzluk davranışları ve tutumları gözlenebilmektedir. Bunlar daha önce literatürde toplu bir şekilde ortaya konulmadığından, akademik araştırmalara bundan sonra da zemin oluşturabilmesi için bu başlık altında toplanmıştır.

#### **a- Kanuni Mükellef**

- Verginin hesaplanması esnasında vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerin satış hasılatının bir kısmını ya da tamamını kapsam dışı bırakılması,
- Gerçekte var olmayan giderleri gösterilip vergiden düşürülmesi
- Düzenlemesi gereken muhasebe kayıtlarını eksik düzenlemesi
- Bir malın ya da hizmetin satışı esnasında fiş fatura gibi belgeleri düzenlememesi
- KDV kanunu ile ilgili değişiklikler takip etmemeleri
- Alışveriş sırasında tüm ürünleri tek bir orandan hesaplanması

#### **b- Fiili Mükellef**



- Alması gereken perakende satış fişi ve fatura üstünden pazarlık yaparak alacağı mal ve hizmetin fiyatında indirim yapılmasını istemek
- Kanuni mükellefle ikili ilişkilerini göz önünde bulundurarak perakende satış fişi ve fatura belgeleri talep etmemesi
- Perakende satış fişi ve fatura belgelerinin alınması gerekliliği hakkında ki bilgi eksikliği

## 6. KDV Uyumu Etkileyen Faktörler

### 6.1. Ekonomik Faktörler

#### 6.1.1. Ekonomik Krizler

Kriz, milli gelirin kısa bir süre içinde önemli bir oranda düşmesi azalmasıdır. (Erol, 2010, s. 166) Kriz dönemlerinde milli gelirin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin de önemli ölçüde etkilendiğini ve gelirlerde azalma olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. KDV’de her iki mükellefte kriz dönemlerinde ya da kriz söylentilerinin olduğu bir durumda mükelleflerin bu duruma karşı göstereceği ilk tepki tasarrufa gitmek yani harcamalarını mümkün olduğunca azalmak ve bu belirsizlik durumunda her hangi bir işlem ya da yatırım yapmama şeklinde davranışlar sergilerler. Bu da vergi gelirlerinde önemli oranda azalmaya sebep olur. KDV’de fiili mükelleflerin kriz dönemlerinde harcamalarında meydana gelen azalma karşısında kanuni mükelleflerin beyan edecekleri vergi tutarında da azalma olacaktır. Kriz dönemlerinde kanuni mükelleflerde etkilenmektedir hata bazı kanuni mükellefler finansal hayatlarını sonlandırmaktadırlar. KDV’de vergi tabanı ne kadar geniş olursa olsun kriz dönemlerinde hem mükellef sayısında hem de gelirlerinde azalma görülmektedir. . Burada iyi niyetli mükelleflerden bahsedilmektedir. Kriz dönemlerin de kötü niyetli mükellefler kriz dönemindeki kargaşadan ve belirsizlikten faydalanarak bunu fırsat bilerek vergi kaçırabilmektedir.

Ülkemizde KDV uygulanmaya başlandığı tarihten günümüze 7 büyük ekonomik kriz yaşanmıştır. Bu kriz dönemlerinde KDV’de ithalde ve dâhilde alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarının yüzdelik değişimi Tablo 3 de verilmiştir.

**Tablo 3: 1985-2016 Yılları Arasında KDV Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Yıllar	KDV	Dahilde KDV	İthalde KDV	Yıllar	KDV	Dahilde KDV	İthalde KDV
1985	24,80%	14,80%	10,00%	2001	31,30%	18,30%	13,00%
1986	26,30%	17,40%	8,90%	2002	34,20%	19,40%	14,80%
1987	28,40%	17,30%	11,10%	2003	32,10%	18,30%	13,80%
1988	29,30%	18,70%	10,60%	2004	34,00%	18,50%	15,50%
1989	25,30%	16,30%	9,00%	2005	32,00%	16,70%	15,30%
1990	27,20%	16,90%	10,30%	2006	33,50%	16,70%	16,80%
1991	29,00%	18,50%	10,50%	2007	32,40%	16,90%	15,50%
1992	29,70%	19,10%	10,60%	2008	31,60%	15,80%	15,80%
1993	31,00%	19,30%	11,70%	2009	30,60%	17,30%	13,30%
1994	30,10%	18,90%	11,20%	2010	32,10%	16,70%	15,40%
1995	32,70%	19,60%	13,10%	2011	33,60%	16,50%	17,10%
1996	33,10%	18,70%	14,40%	2012	32,50%	16,80%	15,70%
1997	32,90%	18,10%	14,80%	2013	33,70%	16,60%	17,10%
1998	29,50%	17,20%	12,30%	2014	32,50%	16,50%	16,00%
1999	28,10%	16,40%	11,70%	2015	33,10%	17,00%	16,10%
2000	31,60%	16,90%	14,70%	2016	31,80%	17,40%	14,4%

**Kaynak:** Veriler GİB İstatistikler Bölümünden Alınmıştır.<sup>7</sup> Kriz yılları kırmızı ile belirtilmiştir.

KDV uygulanmaya başlanıldığı dönemi takip eden yıl ülkemizde ekonomik kriz gerçekleşir. Bu krizde toplamda bir artış gözlenirse de bu artışı nedeninin dahililde alınan KDV’den kaynaklandığını söyleyebiliriz. Bu krizden etkilenenin ise ithalde alınan KDV olduğunu da söyleyebiliriz. 1988 yılında gerçekleşen krizde 1986 yılında gerçekleşen kriz ile aynı şekilde etkilemiştir. 1988 krizi 1989 yılında da devam etmeyi sürdürdüğünde ise bu krizden KDV’nin iki kaleminin de etkilendiği ve toplamada KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içinde ki payında %1.4 azalma gerçekleşmiştir. Kriz döneminin ertesi yılı KDV kendisini toparladığı ve vergi gelirleri içindeki payının %3.5 artığı gözlenmektedir. 2001 ve 2009 yıllarında gerçekleşen krizlerde ise verginin

<sup>7</sup> [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_68.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm) Erişim: 30.09.2017

azalmasının nedeni İthalde alınan KDV'den kaynaklandığı gözlenmektedir. Yukarıda verilen tabloyu incelediğimizde KDV'nin kriz dönemlerinde kırılmalı bir yapıya sahip olduğunu ve krizden çabuk etkilenip kriz atlattığında ise izlenen politikalar ile toparlanma bilgini söylemek yanlış olmayacaktır. KDV gelirlerinde kriz dönemlerinde yaşanan gelir kayıplarına rağmen 2000 yılından itibaren genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı %30 altına düşmemiştir. Buda KDV'nin büyüklüğünü ve vergiye uyum sağlamanın önemini göstermektedir

### **6.1.2. Enflasyon**

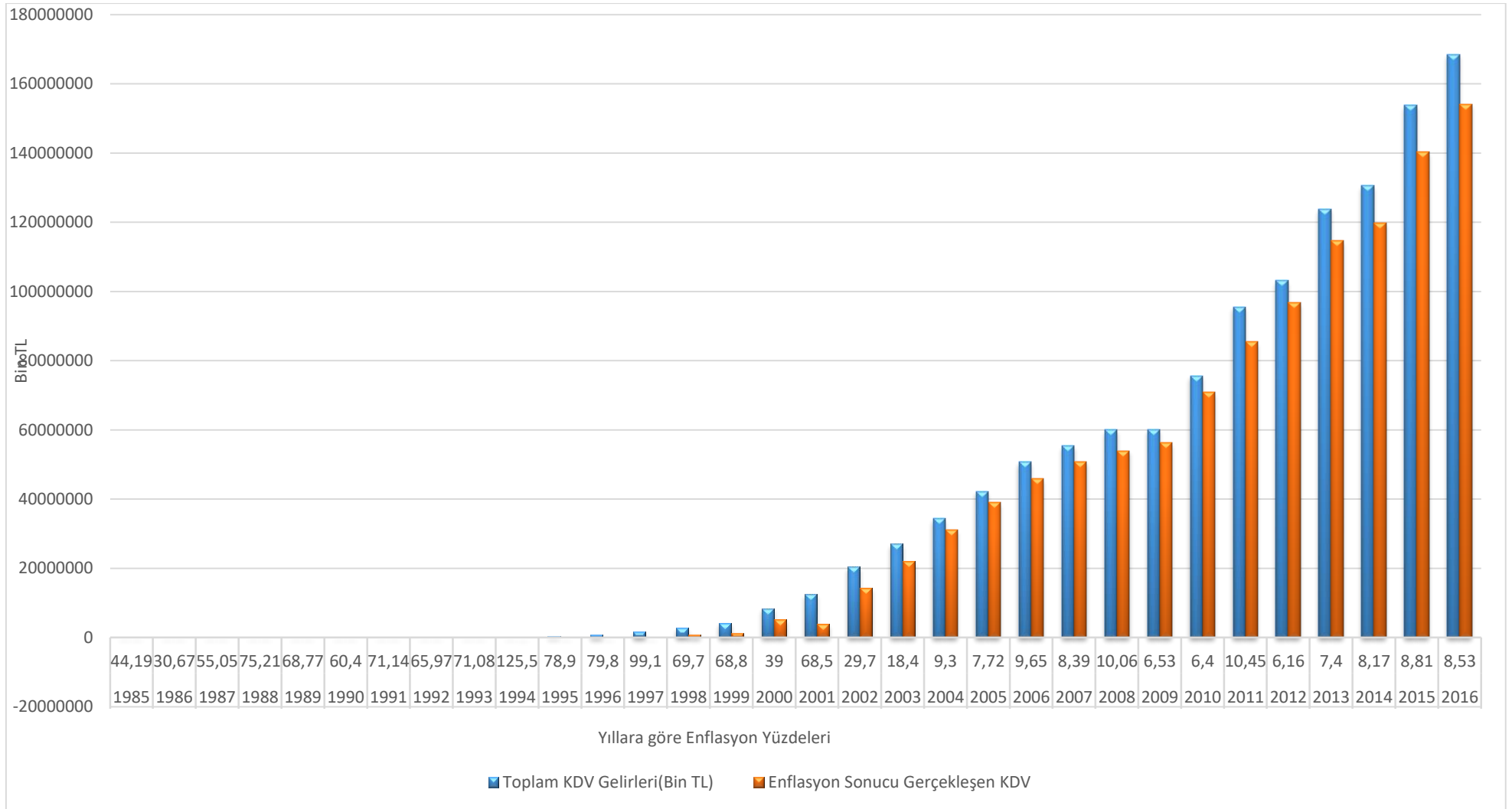
Enflasyon, parasal gelirdeki fiili büyümenin, üretimdeki fiili büyümeden daha yüksek olmasıdır (Biberoğlu, 2006, s. 34). Enflasyon gerek işletmelerin gerekse diğer vergi mükelleflerinin gelirlerinde aşındırıcı bir özelliğe sahiptir. KDV'de yüksek enflasyon dönemlerinde vergi tabanına giren bütün malların fiyatlarında bir artış gerçekleşmektedir. Fiyatların artmasıyla birlikte mükelleflerin alım güçleri azalmakta ve mükellefler harcamalarını ellerinde bulunan gelirleri oranları da yapmaktadır. Fiyatların artması kısa dönemde KDV gelirlerini de artırsa uzun dönemde vergiye karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarına olumsuz yansıyacaktır. Bu durum KDV'den kaçınma veya kaçırma durumlarını haklı kılmamakla birlikte ne yazık ki mükelleflerini bu durumlara itecektir. Bu nedenle enflasyon dönemlerinde KDV uyumundan söz etmek zorlaşacaktır. Bunun yanında yüksek enflasyon dönemleri vergilerin geç ödenmesine ya da vergi karılmasına zemin oluşturan bir ortam oluşturmaktadır ve mükelleflerin bu duruma yani vergiyi ödevlerini yerine getirmemeyi özendirir.

Enflasyon dönemlerinin bir diğer etkisi de toplanan KDV gelirlerinde bir artış olduğu gözlemlense de durum hiç de gözükmediği şekilde gerçekleşmemektedir. Enflasyon oranlarının toplanan KDV'den çıkardığımızda bu vergi gelirlerinde bir erimeye neden olduğu gözlemlenmektedir. Bunu aşağıdaki grafik 3 aracılığı ile inceleyebiliriz (Grafik verileri Ek bölümünde verilmiştir).

Grafik 3'ü incelediğimizde enflasyon oranının yüksek olduğu dönemlerde KDV gelirlerinde önemli bir miktarın aşındığını görmekteyiz. Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinin yükselmesi sebebiyle paranın değer kaybetmesidir. Fiyatlar genel seviyesi ise; alım satıma konu olan malların fiyatlarının genel seviyesidir. (TUİK, Şubat 2008, s. 1) Enflasyon dönemlerinde mükelleflerin kazançlarında herhangi bir değişim olmamasına rağmen paranın değer kaybetmesi ile hem alım gücü düşmekte hem de hem de o mal için alınan vergi oranı aynı olsa da ödediği vergi miktarı artmaktadır. Vergi oranı sabitken vergi alınan malın değeri ile matrahının birbirinden uzaklaşması nedeniyle mükelleflerin vergi yükü artmış olacaktır. (Öncel, 1995, s. 492) Enflasyon dönemlerinde genellikle KDV vergi yükü orta ve düşük gelir grupları ve tüketicileri üzerinde yoğunlaşmaktadır (Öner, 1994, s. 89). Bu da mükelleflerin vergi uyumlarını olumsuz etkilemektedir.

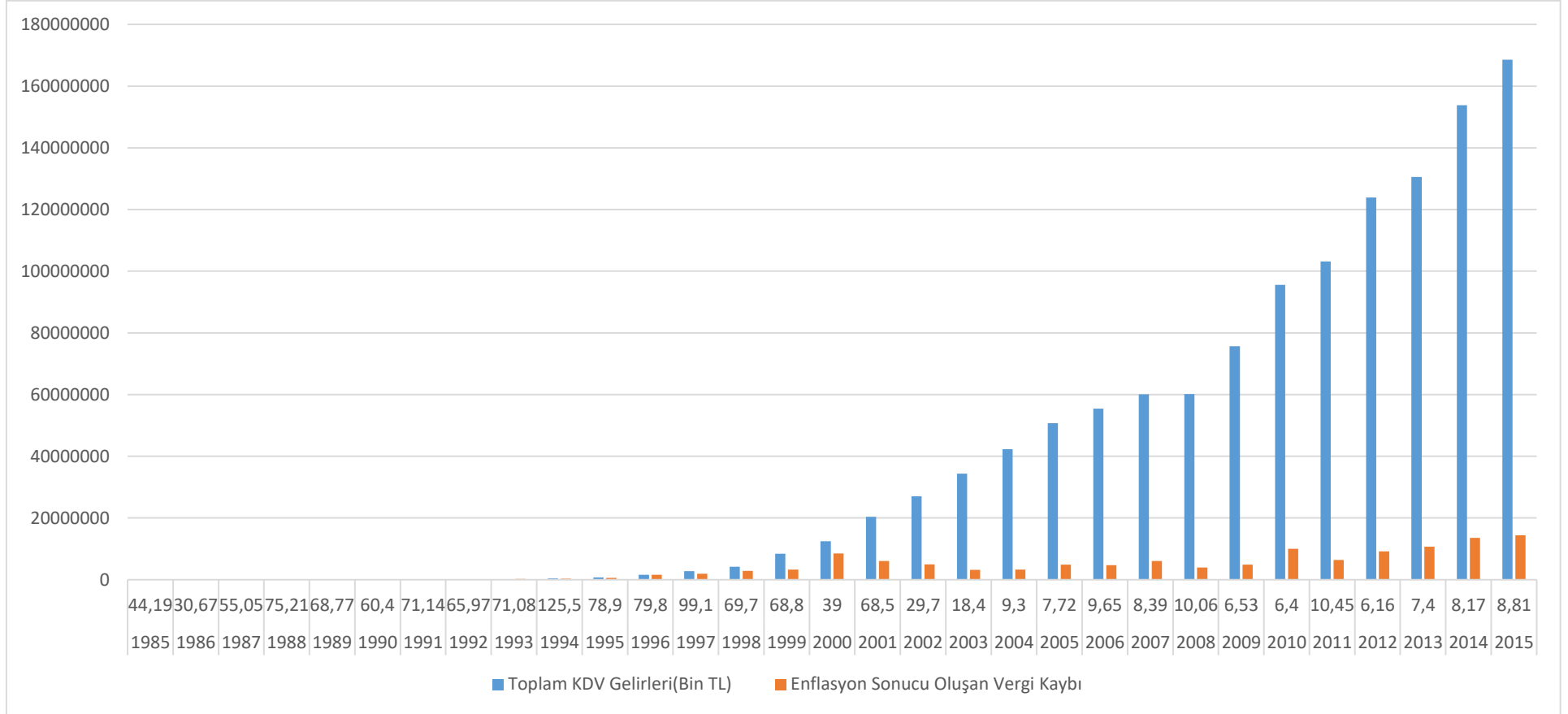
KDV'de rakamlardaki artışın görünüşte olduğu, enflasyon ayarlaması sonrası toplanan reel verginin gerçek tutarında görülmektedir. KDV kriz dönemlerinde olduğu gibi yüksek enflasyon dönemlerinde de hassas bir yapıya sahiptir. KDV'de meydana gelen bu gelir kaybının etkileri; öncelikle vergi gelirlerinde kayba ve dolayısı ile merkezi bütçe gelirinde kayba yol açmaktadır. KDV bu gelir kayıplarına rağmen diğer vergi gelirleri ile karşılaştırdığımız ve önceki bölümlerde incelediğimiz vergi ve genel bütçe gelirleri arasındaki önemi hala devam etmektedir. Bu da KDV'nin hassas bir yapıya sahip olmasına rağmen hala vergi gelirleri ve bütçe gelirleri için önemli olduğu göstermektedir. Dolayısı ile de KDV'ye sağlanan tam veya maksimum bir uyumunun önemi artmaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde meydana gelen vergi kaybını grafik 4 ayrıntılı gösterilmiştir.

**Grafik 3: 1985-2016 Yıllara Arasında Gerçekleşen Enflasyon Oranlarının KDV Gelirleri Üzerindeki Etkisi**



**Kaynak:** Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistik Bölümünden alınmıştır. Erişim: 30.10.2017

**Grafik 4: 1985- 2016 Yılları Arasında KDV’de Enflasyon Sonucunda Oluşan Vergi Kaybı**



**Kaynak:** Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler Bölümünden Alınmıştır Erişim: 30.10.2017

Grafik 4'ü incelediğimizde 1985-2000 yılları arasında gerçekleşen yüksek enflasyonun KDV gelirlerinin neredeyse yarısından fazlasının aşınmasına neden olduğu görülmektedir. İlerleyen yıllarda enflasyon oranı düştükçe de KDV gelirlerine etkisi de azalmaktadır. Enflasyon oranını düşük olması vergi gelirleri için dolayısı ile genel bütçe gelirleri için önem arz etmektedir. Devletin enflasyonu düşük seviyelerde tutması vergi gelirlerinde azalma yaşamaması açısından önemlidir. Çünkü devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerde yaşanacak azalma hem devletin kalkınması hem de ekonomik olarak büyümesini engellemektedir. Yapılacak siyasi düzenlemeler, sağlanacak ekonomik istikrarla ve enflasyon için alınacak önlemlerle enflasyon kontrol altında tutulmalıdır. Kontrol altında tutulan enflasyon sayesinde vergi gelirlerine olan azaltıcı etkisi kontrol altına alınmış olacaktır.

### **6.1.3 Kayıt dışı Ekonomi**

Kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilemeyen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetlerin tamamıdır (Sarılı, 2002, s. 32).

Kayıt dışı ekonominin varlığının temel nedenleri arasında vergilerin mükellefler üzerindeki yükü yer almaktadır. Mükellefler verginin kendileri üzerinde bıraktığı etkiye göre vergiye karşı bir tepki gösterirler. İktisatçılar, vergilendirme düzeyi yükseldikçe kayıt dışı ekonomik faaliyetlere katılma ve vergi kaçırma isteğinin de artacağı düşüncesiyle vergi oranları ile kaçırılan vergi miktarı ve kayıt dışı ekonominin boyutu arasında bir ilişki kurmaktadır (Erkuş & Karagöz, 2009, s. 128).

Kayıt dışı ekonominin varlığı bu piyasa içinde dolaşan paranın kayıtlı yani belgeli olmamasından kaynaklanmaktadır. KDV aslında yapısı gereği kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasında önemli bir araç olmaktadır. Lakin verginin her iki mükellefi de KDV ödemekten kaçınmak için çeşitli yöntemler kullanmaktadır. Örneğin kanuni mükellefler ya istisna ve muafiyetlerden faydalanabilirler ya da düzenlemesi gereken belgeleri eksik veya yahut hiç düzenlemeyerek vergi kaybına yol açabilirler. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü bulmak için gerçekleştirilen yöntemlerden bir tanesi de vergi inceleme yolu ile tespit edilmesidir. Bu yöntemde gerçekte elde edilmesi ve toplanması gereken vergiden beyan edilen verginin çıkarılması yolu ile bulunmaktadır. Dolaylı vergiler diğer vergilere ile karşılaştırdığımızda kayıt dışı ekonomi ile mücadelede kullanılacak araçlara sahiptir. KDV için bu araçlar fiş ve fatura gibi belgelerdir. Fiili ve kanuni mükelleflerin fiş ve fatura alma alışkanlıkları kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmede büyük öneme sahiptir

### **6.1.4. Mükelleflerin Ödeme Gücü**

Anayasa'nın 73. maddesinde, "Herkes ödeme gücüne göre vergi öder" denilmektedir. Ödeme gücü, bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak da karşımıza çıkmaktadır. Ödeme gücü aynı olanlar eşit, farklı olanlar da eşitsiz durumda kabul edilmektedir. Mükelleflerin ödeme gücü göstergeleri servet, gelir ve harcama olarak kabul edilir. (Günel, 2012, s. 52) Bu göstergelerde gelir ön planda tutulmaktadır fakat buna karşın bazı ülkelerde de harcamaların da esas alınmasına yönelik görüşlerde mevcuttur.

Günümüz de ödeme gücünü belirlemek için dört yöntemden faydalanılmaktadır. (Sağbaş, 2011, s. 59)

Bunlar;

- En az Geçim İndirimi
- Tarifeler
- Ayırma İlkesi
- Muafiyet ve İstisnalardır. Bu yöntemler aynı zamanda dikey ve yatay adaleti oluşturmak için de kullanılmaktadır.

Bu yöntemler bireyler üzerinde verginin oluşturduğu etkiyi azalttığını söylemek doğru olmayacaktır. Çünkü vergiler bireyler üzerinde kelebek etkisi yaratmaktadır. Yani gelirin bir kısmını vergi olarak ödeyen bireyler hem gelirlerinde, hem harcamalarında hem de tasarruflarında azalma görünür. Vergileri gelir grupları açısından incelediğimizde vergiler, düşük gelire sahip olan bireyler de zorunlu ihtiyaçlara giden kısımlarından karşılanırken yüksek gelire sahip bireylerde ise bu vergiler lüks tüketim ve tasarruflarından sağlanmaktadır. (Çiçek, 2006, s. 52) Vergilemede esnasında oluşan bu farklılık bireylerin üstündeki baskınına farklılaşmasına neden olmaktadır. Diğer bir deyişle gelir düzeyi düşük olan bireyler gelir düzeyi yüksek olan bireylere göre vergi yükünü daha fazla hissetmektedirler. Hissedilen vergi yükünün ağırlığı bireylerin vergiye karşı bir tepki oluşturmasına sebep olmaktadır. Vergi yükünü daha fazla hisseden bireyler için verginin adalet algısı zedelenebilir.

KDV'nin mükellef üzerinde oluşturduğu vergi yükü ise; dolaylı bir vergi olan KDV'de vergi herkese eşit oran uygulanarak alındığından bireylerin ödeme gücü dikkate alınmadan toplanmaktadır ve bu durum mükelleflerin KDV'ye karşı olumsuz bir tutum ve davranış takımlarına neden olmaktadır. Bu yüzden KDV'de

fiili mükellefler verginin üzerlerinde oluşturmuş olduğu baskıyı, yükü azalmak için yasal olmayan çeşitli yollara başvurmuşlardır. Örneğin; mükellefler fiş fatura gibi belgeleri almayı mallın fiyatında indirim yaptırarak verginin oluşturduğu yükünün bir kısmını üzerlerinden atmış olmaktadır.

## **6.2 Sosyal ve Demografi Faktörler**

### **6.2.1. Mükellefin Eğitim Düzeyi ve Mesleği**

Eğitim; insanların olumlu tutum ve davranış sergilemeleri için onlara yol gösteren yöntemidir. Eğitim ile vergi uyumunu artırılabilir. Vergi eğitimi alan bireyler ile bu eğitimi almamış bireylerin vergiye karşı sergiledikleri tutum ve davranışlar farklılaşabilir. Eğitim düzeyi ile verginin mükellef tarafından kabul edilmesi vergi uygulamalarının gerçekleşmesi bakımından önem arz etmektedir (Tuay & Güvenç, 2007, s. 20). Mükelleflerin eğitim düzeyleri vergi uyumuna etkiler ve eğitim seviyesinin üst seviyelerde olan mükellefler verginin alınması altında yatan nedenlerini bilmede ve öğrenmede ve vergi ile ilgili diğer bilgilere ulaşmalarını etkiler. Bunun yanında eğitim düzeylerinin düşük olması; mükelleflerin vergiye karşı bazı olumsuz tutum ve davranışlarda bulunması için kendine haklı göstermesine neden olur (İpek & Kaynar, 2009, s. 120). Eğitim ile oluşturulan vergi bilinci mükelleflerin vergiye daha kolay anlamasını, tutum ve davranışlarını olumlu bir bakış açısı geliştirmesini sağlar. KDV oluşturulan vergi bilinci ile mükelleflerin bakış açılarını değiştirip fiş fatura alma alışkanlıklarını olumlu yönde tutum ve davranışlar sergilemeleri sağlanabilir.

Bilindiği gibi değişik mesleklere sahip kişiler üzerinde oluşan vergi yükü farklılık göstermektedir. Bazı mesleklerin daha fazla vergi yükü altında olmaları ya da mükelleflerin daha fazla vergi yükleri olduğunu düşünmeleri belirli meslek gruplarının vergiye karşı ortak bir tutum takınmasına neden olabilmektedir (Tuay & Güvenç, 2007, s. 21)

Vergiye gönüllü uyum oranlarında “mesleklere” göre farklılık göstermektedir. Mükelleflerin meslek gruplarında kaçakçılık yaygın ise bu durum mükellefin vergiye karşı mesafeli durmasına ve vergi verme azmine ve şevkini etkilemektedir.

KDV’de ise bulunan üç meslek grubu üretici, toptancı ve perakendeci meslek grupları arasında vergiye karşı oluşturulan tutum ve davranış mükelleflerin vergiye bakış açısını etkilemektedir. Buna karşı mükelleflerin fiş- fatura düzenleme ve verme, vergiyi tam ya da eksik beyan etmelerini etkilemektedir. Fiili mükellefler arasında ki meslek gruplarında vergi eğitimi ve bilinci yerleştirilmiş olan mesleklerde mükellefler vergiye karşı tutum ve davranışları hiç vergi hakkında bilgisi olmayan meslek grupları arasındaki tutum ve davranışlar farklılık gösterebilmektedir.

### **6.2.2. Mükellefin Aile Ölçeği**

Mükelleflerin vergiye karşı nasıl bir tutum ve davranışları sergileyecekleri ailedeki birey başına düşen gelir ile yakından ilişkilidir. (İpek & Kaynar, 2009, s. 119) Mükelleflerin bakmakla yükümlü olduğu birey sayısı arttıkça harcamalarının artmaktadır. Çünkü mükelleflerin bekar ya da evli ve çocuklu olması bakmakla yükümlü bireylerin olup olmaması kriterlerine göre mükelleflerin harcanabilir gelirlerindeki kişi başına düşen gelir bu kriterlerin sayısına göre harcanabilir gelirden dolayı azalma olacak ve dolayısıyla mükelleflerin vergiyi vergi uyumunun azalacağı söylenebilir. (Çiçek, 2006, s. 62)

Örneğin; evli olan mükelleflerin harcamaları bekar olan mükelleflere göre daha fazladır ve harcamalar ile ödedikleri vergi oranı fazla olduğunu söyleyebiliriz. KDV’de mükelleflerin aile ölçekleri yapacakları harcamalar ile doğru orantılıdır. Aile ölçeği büyük olan ile küçük olan arasında vergi yükünün eşit değildir. Bunun nedeni yaptığı harcamanın boyutu ve harcanabilir gelir ile alakalıdır.

Yine de uluslararası literatürde vergi uyumunun evli bireylerde bekarlara göre daha fazla olduğunu ve daha az risk alma davranışı içerisinde bulduklarını söyleyebiliriz.

### **6.2.3. Mükelleflerin Yaşı, Cinsiyeti**

Yapılan araştırmalarda mükelleflerin vergi uyumu ile yaşları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur. Mükelleflerin yaş ortalamaları arttıkça vergiyi ödeme isteklerinin de arttığı gözlemlenmiştir. Genç bireylerin ise vergiyi ödeme konusunda sergiledikleri tutum yasal ya da yasal olmayan yollara başvurarak vergi yükünden kurtulma çabası sergiledikleri gözlemlenmiştir. (Saygın, 2013, s. 80) Genç yaşta bireyler özellikle gelirlerinin bir kısmını ya da tamamını tüketime harcama eğilimi sergilerler 25-30 yaş grubu arasındaki gençlerin yüksek gelire sahip olmamaları ve aile kurup daha iyi standartlarda yaşama istekleri olduğu için vergiyi ödemedi isteksizce davranmaktadırlar. (Çataloluk, 2008, s. 221)

Günümüze kadar yapılan araştırmalar kısmen de olsa erkek mükelleflerin kadın mükelleflere oranla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde davrandıkları belirlenmiştir. Bu bulgular ile genelleme yapma açısından yeterli değildir (Çiçek, 2006, s. 67). Bunun yanında Günel (2002) geleneksel olarak erkek çocuklarının kız çocuklarına oranla daha ahlaki açıdan daha serbest bir yaşan sürdüğünü ve kız çocuklarının ise daha çok ahlaki sınırlarda

büyüdüğünü ve yaşantı olarak erkek çocuklarına göre daha muhafazakâr bir yaşantı sürdürdüğünü ve bu nedenle kadınların erkeklere göre vergiye daha kolay uyum sağlayabildikleri söylemiştir (Günel, 2012, s. 10).

#### **6.2.4. Mükelleflerin Vergi Kültürü**

Mükelleflerin içinde yaşadığı toplumun vergiye karşı bakış açısı bireyi yönlendirme de etkili olmaktadır. Eğitim düzeyi ne kadar vergi uyumunu etkilerse bireyin içinde yaşadığı kültüründe etkili olduğunu söyleyebiliriz. Bireylerin kültüründe vergiye karşı olumsuz bir tutum varsa bu tutum bu bireyi etkiler ve diğer bireylerin göstermiş olduğu tutum ve davranışın aynısını ya da benzerlerini sergiler.

Vergiye karşı tutum ve davranışlardaki farklılıkların mükelleflerin yaşadıkları topluma ve kültürlerine bağlı olarak da değişebilir. Mükelleflerin davranışların farklı vergi kültürlerinin vergi uyumuna olan etkisi ile ilgili çeşitli araştırmalar yapılmıştır (Çetin, 2010, s. 70). Örneğin İskandinav ülkelerinden olan İsviçre ise OECD ülkeleri arasında en düşük kayıt dışı ekonomi oranına sahip olarak vergiye gönüllü uyumun en yüksek olduğu ülkedir (Biberoğlu, 2006, s. 48).

Vergi uyumunu etkileyen ülke içinde faaliyet gösteren ve farklı ırklara mensup olan ve ticaretle uğraşan ve ülkemizde yerleşik hayata geçmiş olan yabancılarda bulunmaktadır. Yabancıların ülkemize duydukları bağlılık, ticari işlemlerde buldukları ve yaşadıkları ülkenin vergi kanunları hakkında bilgi sahibi olmaları gibi etkenlerde vergi uyumunu etkilemektedir. Mükelleflerin yaşadıkları ülkeye aitlik hisleri KDV içinde etkili olabilmektedir. Örneğin; elektrik tüketimi günümüzde zorunlu bir ihtiyaçtır. Bu faturaların düzenli olarak ödenip ödenmesi vergi gelirlerini etkilemekte ve bu vergileri arasında yer alan KDV gelirlerini de etkilemektedir.

#### **6.3. Psikolojik Faktörler**

Bireylerin tutum ve davranışlarını belirleyen faktörlerin başında psikolojik faktörler gelmektedir (Aktan, 2012, s. 6).

##### **6.3.1. Vergi Bilinci**

Ülkemizde modern vergi yaklaşımına paralel olarak beyana dayalı vergileme söz konusudur. Beyana dayalı vergileme, vergi ile ilgili temel yükümlülüklerin bizzat vergi mükellefi tarafından yerine getirilmesi anlamına gelmektedir. Bildirim görevinin yanı sıra kayıt ve belge düzenine uyma, beyanname verme, vergilendirme sürecinde verginin tahakkuk ettirilmesinden ödenmesine kadar mükellefin yükümlükleri kapsamındadır (Ömürbek, Çiçek, & Çiçek, 2007, s. 104).

KDV’de var olan iki tür mükellefin vergi bilincine sahip olmaları kanuni mükellef için yukarıda yazılanlar yani beyan bilincinin yanı sıra vatandaşlık görevi bilinci ile hareket etmesi vergi bilincine sahip olduğu göstergelerinden bir tanesidir. KDV’nin ikinci mükellefi olan ve verginin asıl yüklenicisi olan fiili mükelleflerde ise diğer vergi mükellefleri ile birlikte hem vatandaşı olduğu devletin kamu düzeni ve huzuru için, devletin devamlılığı için hem de iç ve dış güvenlik için gerekli olduğu bilincinde olmaları şeklinde söyleyebiliriz. Bunların yanında KDV’de ise vergi bilinci her şeyden önce mükelleflerin alış veriş esasında fiş fatura almalarında ve karşılaştıkları tüketici ihlali durumlarında itiraz hakkı olduğu bilincinde olmalarıdır. (Özdemir & Ayvalı, 2007, s. 58) Örneğin; tüketici tarafından alınan bir malın kullanım tarihinin geçtiğini fark edildiğinde o malın iadesi için ve parasını geri alabilmesi her hangi bir durumda hak idea edebilmesi için fiş ve ya faturanın gerektiği bilincinde olması şeklinde söylenebilir. Vergi bilincine sahip bireylerin sergilemiş oldukları tutum ve davranışların bu bilgiye sahip olmayan bireylere göre vergiye karşı daha ılımlı olduğu söylenebilir.

##### **6.3.2. Kamu Hizmetlerinden Faydalanma Düşüncesi**

Mükelleflerin sunulan kamu hizmetinden faydalanma düzeyleri vergiyi ödeme isteklerini etkilemektedir. Verginin tanımı yapılırken herhangi bir karşılık beklemeden ödendiği söylene de mükellefler ödedikleri verginin karşılığını beklemektedir. Mükellefler bu durumu kamu hizmetlerinden faydalanma şeklinde ölçmektedirler. Kamu hizmetlerinden faydalanma düzeyi mükelleflerin gelir düzeyleri ile bağlantılıdır. Gelir düzeyi yüksek olan mükellefler yüksek vergi ödemelerine rağmen kamu hizmetlerinden faydalanma düzeyleri ödedikleri vergi ile doğru orantılı olmadığını söyleyebiliriz. Oysaki gelir düzeyi düşük olan mükellefler yüksek gelir sahiplerine göre hem az vergi ödemekte hem de kamu hizmetlerinden daha fazla faydalanmaktadırlar. Buna karşın karşın vergi düşük gelir grubu üstünde daha fazla subjektif bir baskısı bulunmaktadır. (Çiçek, 2006, s. 52)

KDV’de kamu hizmetlerden faydalanma anlayışının diğer vergilere göre esnekliği azdır. Çünkü harcamalar üzerinden alındığı için mükellef ister yüksek gelir sahibi olsun ister düşük gelire aynı oranda vergilendirilir ve her iki gelir düzeyine sahip bireyler zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak zorundadır ve bunu kamu hizmetlerinden faydalanma ile ölçemezler. Çünkü her iki gelir düzeyine sahip mükellefler harcama yaparken bireysel faydalarına göre harcama yapmaktadırlar. Yani mükellefler KDV’de kamu hizmetlerinden faydalanmak düşüncesinden önce mükellefler kendi ihtiyaçlarını karşıladıklarını söyleyebiliriz.

### **6.3.3. Vatandaşlık Görevi ve Devlete Duyulan Güven Duygusu**

Verginin bir vatandaşlık görevi olarak algılanmasında vatan sevgisi ve devlete duyulan bağlılıkla ilişkilidir. Bir ülkenin vatandaşlarının yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin en önemlilerinden biri, devletin asli görevlerini yapabilmesi için gerekli olan (eğitim, sağlık, güvenlik vb.) kamu harcamalarına herkesin geliri oranında katılmasıdır. Bu basit tanımlama, vatandaşlık görevlerimizin birisinin de vergi ödemek olduğunu ortaya çıkarmıştır (Biberoğlu, 2006, s. 60) .

KDV'sini vatandaşlık görevinin fiili mükellefler için fiş fatura almakla eşdeğer olduğu bilincini sağlamak ve bu bilinci aşlamak verginin gelirlerini artıracaktır.

Mükelleflerin devlete, hükümete ve uygulanan politikalara duyulan güven ile vergi gelirleri artırılabilir. Devlet mükelleflerin güven duygusunu devletin işleyişiyle, adaletiyle, bireylere eşit davranması ve kamu hizmeti dağılımında ki adaleti ile sağlayabilir. Bunların dışında devlet şeffaflığı ile ve ulaşılabilirliği ile güven duygusunu artırabilir. Hükümet ve uyguladığı politikalar ile de güven duygusu sağlanabilir. Mükellefler ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak döneceği bilincinin yerleştirilmesi ve gelecekte insanca yaşayabilecekleri, hastalandığında onun yanında olabileceğini hissettiği, çocuklarının eğitimi için destek alabileceği bir devletin varlığı bireyleri vergi ödeme konusunda teşvik edecektir (Biberoğlu, 2006, s. 66) .

### **6.3.4. Diğer Mükelleflerin Tutum ve Davranışları ve Mükellefler Arası İlişki**

Vergilerde mükelleflerin vergiyi ödeme konusunda onları olumlu ya da olumsuz bir şekilde etkileyen faktörlerden bir tanesi de diğer mükelleflerin tutum ve davranışlarıdır. Mükellefler arasında vergiye karşı oluşan olumsuz bir tepki vergi ödeme isteğinde azalmalara neden olmaktadır. Çünkü mali yükümlülüklerini yerine getirmeyen ya da eksik yerine getiren mükelleflerin cezalandırılmaması her hangi bir yaptırıma tabi tutulmaması vergisini düzenli ve tam bir şekilde ödeyen mükellefler için ceza niteliği taşımakta ve bu durumu ilerleyen sürede dürüst mükelleflerde diğer mükelleflerin sergilemiş oldukları tutum ve davranışları sergilemeye başlamaktadırlar.

KDV'de bu işleyiş hem kanuni mükelleflerin ve fiili mükellefler kendi araları içinde hem de iki mükellefin birbirleri arasında ele alınmalıdır. Kanuni mükelleflerin birbirleri ile olan ilişkilerinde bir mükellefin fiş fatura kesme ya da düzenlemede sergilemiş olduğu tutum ve davranış esnasında elde ettiği haksız kazancın herhangi bir denetime tabi olmaması dürüst mükellefler için cezalandırıcı bir sonuç ortaya çıkarmakta ve dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azalmasına ve bunun sonucunda vergi gelirinin azalmasına neden olmaktadır. Fiili mükelleflerde ise bu durum kanuni mükellefler ile anlaşılan fiili mükelleflerin belge almama koşulu ile elde ettiği haksız kazanç diğer fiili mükellefler için cazip hale getirmektedir. Bu kazancı elde etmek isteyen ve vergi yükünü atmak isteyen mükellef fiş fatura alma eğilimine yönelmeye başlamaktadırlar. Bu durumun sonunda hem KDV gelirleri azalmakta hem de kayıt dışılık artmaktadır. KDV kayıt dışı ekonomi ile mücadele de büyük önem taşımaktadır. Belgelendirilmeyen her kazanç ülke ekonomisi için, gelir dağılımın da adalet anlayışı için, kamu düzeni için ve birçok alanda olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

İki mükellef arası oluşan yakınlık ve samimiyet fiili mükelleflerin fiş fatura alma alışkanlıklarını etkilemektedir. Ya da kanuni mükelleflerin fiş ve ya fatura isteyen mükelleflere karşı sergiledikleri olumsuz tutum fiili mükelleflerin davranışlarını etkilemektedir. Bunun yanında yine küçük il ve ilçelerde tekelleşen sektörlerin var oluşu fiili mükelleflerin fiş isteme durumunda olumsuz bir durum ile karşılaştıklarında tepki verememesinin nedeni ise fiili mükellefin tekrar işlem düşer düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

## **7. DÜNYADA KDV UYUMUNU ARTTIRMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR**

KDV'ye uyumu arttırmak ve mükelleflerin fiş fatura almaya teşvik etmek için bazı ülkelerde özelliikli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar mükelleflerin alışveriş sonrası fiş ve fatura istemeleri ve almalarını sağlamak ve bu sayede vergi gelirlerini artırmaktır için onların davranışlarını etkilemeye çalışan kampanya, dürtme (nudge) ve teşvikler şeklinde ortaya çıkmaktadır. KDV uyumunu arttırmak için ilk kez Malta çalışma yapmış ve daha sonra bu tür çalışmalar Portekiz, Yunanistan, Çin, Tayvan, Hong Kong, Slovakya, Romanya ve birçok ülkelerde yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu bölümde bazı ülke örneklerini inceleyeceğiz.

### **7.1. Malta: Mali Makbuzlar için Rastgele Ödül Uygulaması**

Malta'da KDV 1995 uygulanmaya başlanmasına rağmen 1997'de vergi uyumu ile ilgili çalışma yapan ilk Avrupa ülkesi oldu. Mükelleflerin vergiye uyumu sağlamak için vergi makbuzları piyangosunu uygulama çalışması ve uyum konusunda en deneyimli ülkedir. Malta coğrafi olarak AB üye ülkeleri arasında en küçük ülkedir ve nüfusu 436. 967(2016) dir. Malta ekonomik büyüklük olarak GSYH 10,95 milyar\$ dır. KDV ise bütçenin %22 karşılamaktadır. Ülkemizde olduğu gibi KDV'nin kayıt altında doğabilmesi için kanuni mükelleflerin fiş fatura belgelerinin düzenlenmesi gerekmektedir ve bu nedenle fiş fatura alımı yasal zorunluluktur. Malta'da vergi makbuzları piyangosu alım satım işlemleri sırasında mükelleflere fiş fatura alma motivasyonlarını artırma ya yönelik bir çalışmadır. Bu çalışmada iki amaç ortaya çıkmaktadır. Birincisi mükelleflerin fiş fatura gibi belgelerinin alma alışkanlıklarını sağlama ve bu belgeleri muhafaza etmelerinin sağlayarak ikincisi mükelleflerin



vergiye karşı uyum sağlayarak vergi dairelerinin KDV uyumluluğunu kontrol altında tutmalarını sağlamaktadır (Ungureanu & Dascalu, 2015, s. 268).

Malta da uygulanan piyango uygulamasının işleyişini açıklamak gerekirse; her ayın 15'de bir önceki aydan elde edilmiş ve vergi makamlarınca belirlenen şartlara uygun makbuzlar çekiliş yapılacak ayın 10 kadar elden ya da posta yolu ile vergi makamlarına ulaşması şartı ile çekiliş kapsamına girmektedir. Piyango katılımcıları makbuzun arka yüzüne ad, soyadı ve vatandaşlık numaraları yazarak makbuz işlemlerini tamamlamaları gerekmektedir. Ayrıca ve isteğe bağlı olarak adreslerini ve telefon numaralarını da yazabilmektedirler. Piyango çekilişinde ödül kapsamında minimum ödül 233EURO maksimum ödül ise 11647 EURO iken 100 defa çekilmiş her makbuz için ödenir. Piyango sabit bir kazanma miktarı ile çalışır yani vergi makamlarınca tahsis edilen bütçe bitene kadar çekiliş gerçekleştirirler. Ayrıca mükellefler için makbuz sınırlaması yoktur ve aynı kişi bir den fazla ödül kazanabilmektedir. Çekiliş toplanan tüm makbuzlarının bir havuz içinde toplanarak yapılmaktadır ve çekiliş kamuya açık alanda gerçekleşmektedir. Piyango kazanan makbuzlar şartlara uyum sağlanırsa yetkilendirilen makam tarafından tutar belirlenir ve çek ile ödenir. Sonuçlar ayrıca Bilgi Edinme Departmanı tarafından online olarak ve çekilişin ertesi günü yerel gazete yayınlanır. Piyango uygulaması ile makbuzlar daha popüler hale getirilmiştir. Örneğin 2007'de 32.5 milyon makbuz 2013 yılında 35.7 milyona yükselmiştir. Burada uyumun sağlanıp sağlanmadığı tam olarak bilinmese de makbuzlar daha cazip hale getirilmiştir (Fookan, Hemmelgarn, & Herrmann, 2014, s. 13).

## **7.2. Slovakya da KDV Fişleri İçin Rastgele Ödül Uygulaması**

KDV uyumu sağlama yönünde çalışma yapan ikinci ülkedir. Slovakya piyango uygulamasının 2013 yılının ikinci yarısını da uygulamaya başlamıştır. Slovakya da vergi kaçakçılığını önlemek amaçlı yapılan bir çalışmadır. Bu uygulama hayata geçirilmeden önce hangi sektörde kaçakçılığın yaygın olduğu belirlendi, bu sektörler tarım, inşaat, toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalarda, mesleki hizmet veren sektörler olarak belirlendi. Sonuç olarak bu eylem planı kaçakçılık ile mücadele edebilmek için oluşturulmuştur. Planın büyük bir bölümü vergi kaçakçılığı yapanlarının belirlenmesi ve izlenmesini amaçlayan tipik bir kontrol önlemlerini içerir. Bu kontrol yöntemi tüketim işlemlerine katılan normal bireylerin katılımını ve desteğini kapsar. Bu piyango yöntemi, KDV'nin bireylere uygunluğunun önemini iletme, bireylerin gözetimini artırmak ve vergileri daha etkin bir şekilde toplanabilme yeteneğini artırmak için bir araçtır. Malta'da olduğu gibi piyango yönteminde yatan mantık mükelleflerin tüketicinin fiş fatura belgelerinin alma alışkanlığı edinip bu belgeleri istemelerini sağlamak ve mükelleflerin motivasyonu artırmaktır.

Piyango yönteminin işleyişi ise şöyledir:

· 1. Euro değerindeki tüm makbuzlar katılabilir. Katılan makbuzlar sistemde 2 ay boyunca kayıtlı kalmaktadır.

· Mükellefler piyangoya ya katılabilmeleri için bildirim yapmalıdırlar. Bildirim yolları:

- İnternet üzerinde
- Sms yoluyla
- Ulusal Piyango Şirketi yoluyla
- Makbuzu veren perakendecinin otomatik kayıt yöntemiyle

Piyangoya kayıt yaptırabilirler.

· Makbuzda kasanın kimlik numarası, işlem tarihi ve saati, işlemin tutarı yazmalıdır. Bu sayede satıcılarda bu şartları tamamlayan elektronikli makineyi kullanması gerekliliği ortaya çıkmış oldu.

· Piyangoda her makbuz eşit şartlara sahiptir. Teslim her makbuz, birinci, ikinci, üçüncü şans olarak üç farklı kanaldan kazanma şansına sahiptir. İlk şans her iki hafta da bir 100 Euro dan 10000 Euro'ya değer verilen on ödüle layık görüldü. Bu bedel önemli bir tutarı temsil eder ve aylık ortalama ücretin 0.12 ile 12 katı anlamına gelir. İkinci şans ayda bir kez çekilir ve bölgesel özelliklere dayanır. İkinci şans ayda bir kez çekilir ve bölgesel özelliklere dayanır. Slovakya idari bölgeleri bu aylık çekilişteki galip bir adet özel yazarkasa ve bu yazıyı kullanarak yapılan tüm makbuzlar arasında ikinci bir çekiliş yaparlar. Bu piyangoda, hem mali hem de mali olmayan (bir araba) ödüller verilir ve mevcut çerçevede, bu piyango her galibi bir 5000 Euro nakit ödül alır. Son olarak, üçüncü şans, kazananların bir TV şovunda yer alması için gönderilen tüm makbuzların üzerine Cena je sprána ('Ödül hakkı') ibaresi bulunacak şekilde düzenlenir ve programa katılma hakkı verilir.

Piyango sisteminin kullanıma sunulmasından bu yana, mükellef arasında popüler hale gelmiş ve piyango ilk aşamasında kayıtlı 7 milyon makbuz ve yine de her iki haftada bir yaklaşık 3 milyonluk katılım ile nispeten atış gözlenmiştir. Böylece toplam nüfusun yaklaşık % 10'u piyangoda en az bir kez katılmak için kayıt yaptırmıştır.

### **7.3. 'Şanslı Fatura': Portekiz'de Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Aracı Olarak Vergi Vatandaşlığı Projesi**

Nisan 2014'ten beri tüm Portekiz vatandaşları KDV piyangosuna katılabilir ve yaklaşık 90.000 Euro tutarında lüks bir otomobil kazanabilirler. Çekilişler her hafta yapılmaktadır ve yıl boyunca bazı ek, örneğin Noel öncesi, çekilişler yapılmaktadır. Toplamda, piyango'nun kazananları için yaklaşık 60 araba ödül olarak her yıl verilmiştir.

Piyangoya katılan satış makbuzları, satın alan kişinin kendine has kişisel vergi kimlik numarasını içermelidir. Her otantik satış makbuzu kuponlara dönüştürülür ve dolayısıyla piyangoya katılır. 10 Euro'ya kadar olan satış makbuzları bir kupona dönüştürülür, 20 Euro'ya kadar olan satış makbuzları iki kupona dönüştürülür vb. Her hafta bir kupon belirlenmektedir. Bu piyango'nun sonucunda kesilen perakende fişi miktarının %50 arttığını ve KDV gelirlerinin de 600 milyon Euro artış gösterdiğini vergi idaresi belirtmiştir.<sup>8</sup>

### **7.4. Çin KDV Piyangosu**

Çin KDV piyangosu, 4 Mart 1989'da, bazı bölgelerde vergi artışını sağlamak amacıyla yapılması öngörülen bir deney olarak tanıtıldı. Böylece, Çin ekonomistlerinin aynı anda piyango ve piyangosuz alanlardaki KDV uyumu ile ilgili sonuçları karşılaştırmalarına sağlanacaktı. Bu deney satış vergisi piyangosu olarak 1 Ocak 1998'de Hainan Eyaleti, Haikou Şehrinde başlatıldı. Yerel vergi idarelerinin %12'si 2002 yılı sonuna kadar bu tür bir piyangoya yürütür hale geldiler.

Denetime dahil olan yazarkasa, fapiao adı verilen özel kazı-ve-kazan makbuzu basıyor ve aynı anda bir satış makbuzu ve piyango bileti olarak hizmet ediyordu. Kazınabilen özel gizli numaralar bu fapiao içine dahil edilerek mükelleflerin 5 ila 50,000 Yuan kazanabilecek hale getiren bir sistem geliştirilmişti. Çinli bir araştırmacı Junmin Wan'ın araştırmasına göre piyango başarılı bir deney oldu, çünkü toplam girdi / çıktı oranı yaklaşık 1:30 idi. Diğer bir deyişle piyango'nun katılımcılarına ödediği toplam ödül miktarı 30 milyon Yuan olmasına rağmen piyango KDV gelirinde 2002 yılının ilk yarısında 900 milyona Yuan artış gerçekleştirdi. Deneysel alanlardaki toplam işletme vergisi geliri de, (% 17.1 oranında) belirgin biçimde daha yükselmiş oldu. (Thesis, 2014-2015, s. 13)

### **7.5. Romanya'da Vergi Piyangosu Makbuzları**

Romanya'da vergi kaçakçılığıyla savaşmak için Ocak 2015'te vergi piyangosu uygulamaya konuldu. Vergi artışını amaçlayan bu mekanizma ayrıca ticaretin vergilendirilmesinin ve vergi kaçığının da azalmasını sağlanmaktı. Çekilişler, bir önceki ay düzenlenen vergi makbuzları dikkate alınarak her ayın 15'inden sonraki ilk Pazar günü aylık olarak yapıldı. Piyangoda yer alan makbuzlar, bir mali elektronik kasa yazarı tarafından verildi, zorunlu bilgilerin okunaklı olması ve her bir baskı için belirtilen süre boyunca verilmesi gibi bir dizi şartı yerine getirmesi gereken satış vesikaları çekiliş günü yarışmaya girmeye hak kazanır hale getirildiler. Kazananlar arasından rasgele seçilme tarih ve satış değeri üzerinden yapıldı. Çekiliş günü ve miktarı Romanya Piyango idaresi tarafından şeffaf bir şekilde yapıldı. Piyangoda, ödüller, orijinal mali makbuz kazananını ve sahibinin kimlik belgesinin bir nüshasını bir açıklama eşliğinde göndererek Ulusal Maliye İdaresi Ajansı (ANAF) 'nın herhangi bir bölgesel biriminde talep edilebildi. Ayrıca kazananlar ödül talebinde bulunulması çekilişten sonraki 30 gün içinde yapılır ve makbuzların sayısı 100'ü geçerse, ek bir çekiliş yapılır ve 100 kazanan bilet çıkarılır. (Ungureanu & Dascalu, 2015, s. 272)

Diğer eyaletlerde düzenlenen vergi piyangoları iki farklı organizasyon biçimine yol açtı: vergi makbuzları, rastgele bir çekilme gerçekleştirildiği tek bir yerde toplandı; Vergi makbuzları şanslı kişilerin seçildiği bir veri tabanına kaydedildi. Birinci yöntemin dezavantajı, makbuz sahibinin makbuzu ya da makbuzun bir kopyasını gönderme masraflarını karşılaması gerekmesi ve vergi makamları, çekilişten sonra makbuz yığını ile karşı karşıya kalması olarak sayılabilir. İkinci yöntemin dezavantajı, makbuz sahibinin makbuz üzerindeki bilgileri (internet, mobil, vb.). Romanya'da mobil telefon yaygın olsa bile her fiş için 50'den fazla karakter (vergi kodu, yazarkasa kodu, vergi makbuzu numarası, alıcı verileri vb.) iletilmesi ve toplanmasının gereğinden fazla zaman kaybına sebep olması ve kaydı geçersiz kılacak hatalar olasılığının artmasıdır. Buna ek olarak, vergi makamı, aynı makbuzun birkaç kez kaydedildiğini bile bile ek kayıtları geçersiz olamaz, kimin vergi makbuzlarının gerçekte olduğunu bilmemektedir. Çözüm, yukarıda belirtilen dezavantajları önlemek için tespit edilmiş ve vergi piyangosunun organizasyonunda maksimum şeffaflık, vergi makamının daha az vergi makbuzu yönetmesi ve muhafaza etmesini takiben, herhangi bir vergi makbuzu üzerinde tanımlanabilen belirli unsurları çıkarmak olmuştur. Çeşitli denemelerden sonra, rastgele çekime tabi tutulan unsurlar, vergi makbuzunun tarihi ve miktarı olarak belirlenmiştir (her ikisi de herhangi bir vergi makbuzunda kolaylıkla tanımlanabilir). Böylece, mali birime gönderilen makbuz sayısı ayda yaklaşık on binlerce azaltılacaktır. (Ungureanu & Dascalu, 2015, s. 273)

<sup>8</sup> <https://www.oecd.org/ctp/consumption/presentation-session-5-filipe-abreu-portugal-second-global-forum-on-vat.pdf> Erişim 30.09.2017

## 8. TÜRKİYE'DE KDV UYUMU SAĞLAMAK İÇİN ÖNERİLER

Ülkemizde vergi uyumunu sağlamak son derece önemlidir. Mükelleflerin vergiye karşı sergilemiş oldukları bütün tutumlar ve davranışlar devlet bütçe gelirleri için önem arz etmektedir. Çünkü ülkemizde vergi gelirleri genel bütçenin çok büyük bölümünü tek başına karşılamaktadır. Bu vergi gelirlerin içinde de en büyük pay KDV'ne aittir. KDV'de yer alan kanuni ve fiili mükelleflerin sergilemiş oldukları tutum ve davranışlarda KDV gelirlerini dolayısı ile genel bütçe gelirlerini etkilemektedir. Önemli vergi kaynağı olan KDV'de uyum hem kanuni hem de fiili mükellef açısından düşünülmelidir. Çalışmamızda fiili mükelleflerin vergiye karşı gönülsüzlüklerinin nedenlerini ve fiş fatura belgelerinin alma alışkanlıklarını etkileyen nedenler üzerinde durulmuştur ve dünya da KDV uyumu ile ilgili çalışmalara bakılmıştır. Ülkemizde Malta, Portekiz ve diğer ülkelerde olduğu gibi bir çalışma yapılabilmesi için;

1. Mükelleflerin vergi karşı olumsuz tutum ve davranışlarını sempatiye dönüştürülmesi gerekmektedir.
2. Mükelleflerin ödedikleri vergiyi tanımalarını ve bilgi edinmelerini sağlamak gerekmektedir.
3. KDV için gerekli olan fiş fatura alma alışkanlığının sadece vergi için değil aynı zamanda kendileri içinde önemli olduğu bilincinin verilmesi gerekmektedir. Yani fiş fatura belgeleri ile mükelleflerin herhangi bir durumda örneğin aldıkları bir malın iadesi ya da oluşan olumsuz bir durumda bu belgeler ile hak iddia edebildikleri bilincinin oluşturulması gerekmektedir.
4. Mükelleflerin değer yargılarını belirleyecek bir ön çalışma yapılmalı ve bu değer yargıları ön plan da tutulacak bir uyum çalışması planlanmalıdır .Bir örnek ile açıklamak gerekirse %90'nın Müslüman olan bir ülkede dini inanç gereği haram- helal kavramlarına dikkat edilmelidir.
5. Bir çalışma ile mükelleflerin görüşleri alınmalı ve bir vergi uyumu sağlamak için kendilerine uygun çalışmanın nasıl olabileceği şeklinde bireylerin fikirlerinin alınması gerekmektedir.
6. Dünya uygulanan örnekler incelenmeli, avantaj ve dezavantajlarını ortaya çıkartılmalıdır.

Elde edilen bu bulgular değerlendirip ülkemiz için en uygun çalışmanın planlanıp uygulamaya konulması gerekmektedir. Yapılan bu çalışma sayesinde mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışlarını değiştirebilir. Bu çalışmanın sağlayacağı faydalar ise

- Mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışlarını değiştirebiliriz ve bu sayede mükellefler verginin sahiplenici olabilir.
- Alınan her fiş fatura belgeleri ile kayıt dışı ekonominin bir kısmı kayıt altına alınmış olacaktır.
- Alınan her fiş fatura belgeleri ile KDV gelirleri artmış olacak ve bu sayede genel bütçe gelirleri de artacaktır.
- Sağlanacak KDV vergi uyumu ile ekonomik kalkınma ve büyüme de artış gerçekleşecektir.
- Toplumsal refah düzeyinde artış sağlanabilecektir.
- Kamu yatırımlarında bir artış gerçekleşecektir.

Sonuç olarak KDV'de vergi uyumunu arttırmak için nisbi olarak az maliyete katlanarak oluşturulacak ve perakende satış fişi yada fatura tabanlı bir çekilişin KDV'de ki kayıp ve kaçığı ciddi bir şekilde azaltacağını düşünmekteyiz. Böylece oluşacak kayıt dışı ekonominin azalması bir çarpan etkisi oluşturarak sadece KDV gelirlerinde bir artışa sebebiyet vermekle kalmayacak ayrıca Kurumlar vergisi ve Gelir vergisinde de ciddi bir artışa hem mükellef sayısı hem de hasılat bakımından sebep olacaktır.

**EK 1: 1985-2016 Yıllara Arasında Gerçekleşen Enflasyon Oranlarının KDV Üzerindeki Etkisi**

Yıllar	Enflasyon (%) (Aralık Ayı)	Dahilde Alınan KDV Geliri(Bin TL)	Enflasyon Hariç Dahilde Alınan KDV(Bin TL)	Dahilde Alınan KDV de Enflasyon Sonucu Gerçekleşen Vergi Kaybı(Bin TL)	İthalde Alınan KDV Gelirleri(Bin TL)	Enflasyon Hariç İthalde Alınan KDV(Bin TL)	İthalde Alınan KDV de Enflasyon Sonucu Gerçekleşen Vergi Kaybı(Bin TL)
1985	44,19	567	316	-251	384	214	-170
1986	30,67	1.040	721	-319	528	366	-162
1987	55,05	1.563	703	-860	1.004	451	-553
1988	75,21	2.660	659	-2001	1.517	376	-1141
1989	68,77	4.176	1304	-2872	2.285	714	-1571
1990	60,4	7.650	3029	-4621	4.721	1870	-2851
1991	71,14	14.541	4197	-10344	8.291	2393	-5898
1992	65,97	27.053	9206	-17847	15.035	5116	-9919
1993	71,08	50.892	14718	-36174	30.985	8961	-22024
1994	125,5	110.918	-28284	-139202	65.824	-16785	-82609
1995	78,9	212.119	44757	-167362	142.861	30144	-112717
1996	79,8	419.167	84672	-334495	323.859	65420	-258439
1997	99,1	861.262	7751	-853511	700.300	6303	-693997
1998	69,7	1.589.060	481485	-1107575	1.136.023	344215	-791808
1999	68,8	2.433.262	759178	-1674084	1.731.072	540094	-1190978
2000	39	4.487.808	2737563	-1750245	3.891.746	2373965	-1517781
2001	68,5	7.289.543	2296206	-4993337	5.149.317	1622035	-3527282
2002	29,7	11.542.749	8114553	-3428196	8.857.452	6226789	-2630663
2003	18,4	15.389.547	12557870	-2831677	11.641.552	9499506	-2142046
2004	9,3	18.666.461	16930480	-1735981	15.658.747	14202484	-1456263
2005	7,72	22.038.878	20337477	-1701401	20.224.772	18663420	-1561352
2006	9,65	25.291.023	22850439	-2440584	25.432.537	22978297	-2454240
2007	8,39	28.965.495	26535290	-2430205	26.495.628	24272645	-2222983
2008	10,06	30.085.656	27059039	-3026617	29.980.574	26964528	-3016046
2009	6,53	34.034.036	31811613	-2222423	26.135.212	24428583	-1706629
2010	6,4	39.438.999	36914903	-2524096	36.210.987	33893484	-2317503
2011	10,45	46.860.118	41963236	-4896882	48.690.345	43602204	-5088141
2012	6,16	53.150.720	49876636	-3274084	50.005.155	46924837	-3080318
2013	7,4	61.144.841	56620123	-4524718	62.733.522	58091241	-4642281
2014	8,17	66.124.818	60722420	-5402398	64.413.736	59151134	-5262602
2015	8,81	79.188.853	72212315	-6976538	74.655.321	68078187	-6577134

2016	8,53	91.965.337	84120694	-7844643	76.583.066	70050530	-6532536
------	------	------------	----------	----------	------------	----------	----------

**Kaynak:** Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistik Bölümünden alınmıştır Erişim: 30.09.2017

### **Kaynakça**

- Aktan, C. C. (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. *Çimento İşveren Dergisi*, 1-11.
- Arslan, E. (2006). *Türkiye'de KDV uygulaması ve Etkileri*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi.
- Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumunu*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi*(20), 214-228.
- Çelikkaya, A. (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumun Etkileyen Faktörler. *Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*(5).
- Çetin, G. (2010). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi SBE Doktora Tezi.
- Çiçek, H. (2006). Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri 2. Bölüm.
- Erkuş, H., & Karagöz, K. (2009). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*(156), 126-140.
- Erol, M. (2010). Ekonomik Krizler ve Kobi'ler. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 165-181.
- Fooken, J., Hemmelgarn, T., & Herrmann, B. (2014). *Improving VAT compliance random awardsfor tax compliance*. Avrupa Birliği.
- Günel, T. (2012). Vergi Uyumunun Sağlanması Doyarlı Regülasyon Sisteminin Kullanılması. *Yüksek Lisans Tezi*. BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı.
- Gürdal, T., & Yavuz, H. (2017). Kocaeli ve Sakarya Esnafının Katma Değer Vergisine Bakışı. *Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi*, 13(1), 51-62.
- İlhan, G. (Mayıs 2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Uluslar Arası Sosyal Bilimler E-Dergisi*(12), 1-13.
- İpek, S., & Kaynar, İ. (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışması. *Maliye Dergisi*(157), 116-130.
- Ömürbek, N., Çiçek, G., & Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme; Üniversite Öğrencileri Üzerine Yapılan Anket Bulguları. *Maliye Dergisi*(153), 102-122.
- Öncel, M. (1995). Enfalayon ve vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 489-519.
- Öner, E. (1994). Enflasyon ve Vergi Politikası. *Ankara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(3-4), 87-1001.
- Özdemir, A. R., & Ayvalı, H. (2007). Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş Fatura Alma Duyarlılığı. *Maliye Dergisi*(153), 51-73.
- Pehlivan, O. (2008). *Kamu Maliyesi*. Trabzon.
- Sağbaşı, İ. (2011). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası.
- Sarılı, M. A. (2002). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Maliye Dergisi*(41), 32-50.
- Saygın, Ö. (2013, Eylül). Vergi Uyumunu ve vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi. *Doktora Tezi*. Eskişehir.
- Şemin, İ. (1984). *Katma Değer Vergisi*. Ankara: TBMM Basımevi.

- Thesis, B. (2014-2015). *The VAT lottery as a charitable lottery*.  
file:///C:/Users/gulcan/Downloads/BPTX\_2013\_2\_11230\_0\_387778\_0\_140221%20(1).pdf adresinden alındı
- Tuay, E., & Güvenç, İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- TÜİK. (Şubat 2008). Fiyat Endeksleri ve Enflasyon Sorularla Resmi İstatistikler Dizisi 3 . Ankara: Türkiye İstatistik Kurumu Yayınları.
- Ungureanu, D. M., & Dascalu, E. D. (2015). Tax Lottery Receipts in Romania, a Different Approach to Fight against Tax Evasion. *Procedia of Economics and Business Administration*, (s. 267- 275).