

**VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE TANINAN VERGİ İNDİRİMİ  
MÜESSESİNİN BAZI ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İŞİĞİNDA  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Oğuz Altun\* 

**Gönderim Tarihi:** 21.12.2021

**Kabul Tarihi:** 22.04.2022

**Araştırma Makalesi/ Research Article**

**Doi:** <https://doi.org/10.38009/ekimad.1039605>

**Öz**

*Kamu harcamalarının finanse edilmesinde temel gelir kaynağı olan vergilerin düzenli bir şekilde tahsil edilebilmesi devletler açısından önem arz etmektedir. Bir tarafta vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışan devlet, diğer tarafta ise vergiyi mali bir külfet olarak algılayıp kaçırmaya ya da kaçınmaya çalışan mükellefler arasındaki zıtlık, vergiye uyum kavramının önemine kaynaklık teşkil etmektedir. Günümüz dünyasında devletler vergi gelirlerini istedikleri seviyelere taşıyabilmek için polisiye önlemlerin yanı sıra vergiye uyum politikaları geliştirmektedir. Bu çalışmada vergiye uyumu teşvik eden müesseselerden biri olan vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi müessesesi ele alınmıştır. Çalışmanın amacı; 2017 yılından itibaren Türkiye’de uygulanmaya başlayan vergi indirimi müessesesinin bazı anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesidir. Çalışma, vergi indirimi müessesesini düzenleyen kanun maddesinde ihmal edildiği düşünülen anayasal vergilendirme ilkeleri ile sınırlandırılmıştır. Çalışmanın sonucunda; vergiye uyumlu mükellefler için tanınan vergi indirimi uygulamasının vergilendirmede kanunilik, belirlilik ve eşitlik ilkelerine uygun düşmeyen hükümler içerdiği ortaya çıkarılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Uyumu, Vergi İndirimi, Vergi Harcamaları.

**Jel Sınıflandırması:** H20, H21, H25

**EVALUATION OF TAX DEDUCTION APPLICATION GRANTED FOR TAX-COMPLIANT  
TAXPAYERS IN THE LIGHT OF SOME CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES**

**Abstract**

*Regular collection of taxes, which is the main source of income in financing public expenditures, is important for states. The contrast between the state trying to maximize tax revenues on the one hand, and taxpayers trying to evade or avoid tax by perceiving tax as a financial burden on the other, is the source of the importance of the concept of tax compliance. Especially in recent years, states have better grasped the importance of tax compliance of taxpayers in order to raise their tax revenues to the desired levels and develop policies for this purpose. In this study, one of the practices that encourage tax compliance, the tax deduction institution granted to tax-compliant taxpayers is discussed. The aim of the study is to evaluate the tax reduction application, which has been implemented in Turkey since 2017, in terms of some constitutional taxation principles. The study is limited to the taxation principles, which are thought to be neglected in the article of the law that regulates the tax deduction. As a result of the study; It has been revealed that the tax deduction application granted for tax-compliant taxpayers does not contain provisions that do not comply with the principles of legality, certainty and equality in taxation.*

**Keywords:** Tax Compliance, Tax Discount, Tax Expenditures.

**JEL Classification:** H20, H21, H25

\* Yüksek Lisans Öğrencisi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Bilim Dalı  
[oguzz.altun@hotmail.com](mailto:oguzz.altun@hotmail.com)

## **1. Giriş**

Toplumun devletlerden beklentileri gelişen dünyaya paralel olarak çeşitlenerek artmıştır. Beklentilerdeki bu değişim devletlerin ekonomileri üzerinde daha fazla rol almasına, “bırakınız yapınlar, bırakınız geçsinler” anlayışından uzaklaşarak müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşmasına yol açmıştır. Devletlerin ekonomideki rollerinin artması da gelir ihtiyaçlarının hızla artması sonucunu doğurmuştur.

Devletin geliri denildiğinde akla ilk vergi gelmektedir. Öyle ki devlet gelirleri arasında en yüksek paya vergiler sahiptir. Vergi, devlet ve diğer kamu kuruluşlarının, kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere kişilerden zorla aldıkları paralardır (Uyanık, 2019: 356). Bu tanımda yer alan “zorla” vurgusu ödemeleri mükelleflerin inisiyatifine bırakılmadığını göstermektedir. Bireylerin kamusal hizmetlere yönelik talebi sürekli artmaktadır. Ancak bu hizmetlerin finansmanı için kullanılacak vergileri ödeme hususunda bireylerin hassasiyeti genellikle düşük kalmaktadır. Kamu hizmetlerini bedava gibi algılayan bireyler ödeyeceği vergi ile kamu hizmeti arasında bağlantı kurmakta zorlanabilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi ödevlerini tepki göstermeksizin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmesi hususunda sorun çıkabilmekte, vergi uyumu yerini vergi uyumsuzluğuna bırakabilmektedir.

Vergiye uyum, verginin mükelleflerince tepki göstermeksizin kabullenilip tam ve zamanında ödenmesidir (Tekin ve Gürçam, 2019: 68). Başta mükelleflerin gelirinde azalma meydana getirmesi olmak üzere ekonomik, sosyal ve psikolojik birçok faktör nedeniyle vergi ödeme hususunda isteksizlik ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla ekonomik bir sorun olan “vergi uyumsuzluğu” sorunu ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin kendi isteğiyle zamanında ve eksiksiz olarak vergilerini ödemesi kuşkusuz arzu edilen bir sistemin oluşturulmasına bağlıdır. Dolayısıyla vergi uyumu ve tersi vergi uyumsuzluğunun ne olduğunun doğru tespiti, hangi faktörlerden etkilendiğinin bilinmesi ve bu doğrultuda politikalar geliştirilmesi oldukça önemlidir.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de yeni bir uygulanma olan vergiye uyumlu mükellefler için vergi indirimi müessesesini anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirmektir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi uyumu kavramı ve vergi uyumuna etki eden faktörler ele alınmıştır. İkinci bölümde anayasal vergilendirme ilkeleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi müessesesi ele alınıp anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilmiştir.

## **2. Vergiye Uyum Kavramı**

Mükelleflerin çeşitli zorluklar ile elde ettiği gelirlerin bir miktarını cebren devletin tasarrufuna sunması tahmin edildiği üzere kolay değildir. Çeşitli faktörlerin etkisiyle mükellefler vergi ödeme konusundaki birtakım tepkiler göstermektedir. Devletler tarafından bu tepkilere tampon görevi üstlenecek çeşitli politikalar üretilmek suretiyle vergi uyumu tesis edilmeye çalışılmaktadır.

Vergi uyumu, gönüllü ve zorunlu vergi uyumu olmak üzere ikiye ayrılır (Doğan, 2017: 7). Vergiye gönüllü uyum; herhangi bir müdahaleye gerek duymadan mükelleflerin kendi istekleri ile vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri halidir (Aktan vd., 2006:102). Zorla vergi uyumu ise mükelleflerin yaptırım tehdidi altında vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri halidir.

Eiser (1986) Vergi uyumunu, radyoda doğru frekansı ayarlama benzetmektedir. Radyonun ayar düğmesi rastgele çevrilirse tesadüfi frekanslarla çalışıyor olmasına rağmen, bulunan kanal hakkında bir fikir sahibi olunamayabilir veya bulunan kanaldaki dilin anlaşılacağına garanti yoktur. Fakat radyo doğru bir kanala bilinçli bir şekilde ayarlanırsa, o kanalın yayınının dinlenmesi umulur ve daha da önemlisi, radyolarını aynı kanala ayarlayanların aynı şeyi dinleyecekleri öngörülür (Yurdadoğ vd., 2016: 806).

## 2.1. Vergi Uyumunun Önemi

Mükelleflere vergi denildiğinde genellikle akıllarına bir şekilde kurtulması gereken mali bir külfet gelmektedir. Dolayısıyla birtakım kanuni açıklardan faydalanarak vergiden kaçınma ya da kanun dışı yollarla vergiyi kaçırma eğilimleri görülebilmektedir. Vergiye uyum politikaları tam olarak burada devreye girmektedir. Vergiye uyum politikaları; mükelleflerin mali külfet algısını değiştirip kamu harcamaları için gerekli, milli bir görev olduğuna ve önemine yönelik uyarma çabalarıdır.

Kamu otoritesi vergilerin düzenli bir şekilde tahsil edilebilmesi için her ne kadar kanuni düzenlemeleri ve yaptırımları özenli bir şekilde dizayn etse de vergiye uyumun düşük olduğu toplumlarda istenilen sonuç elde edilememektedir. Dolayısıyla devletlerin arzu ettiği vergi tahsilat oranına ulaşamaması sorunu gün yüzüne çıkmaktadır.

**Tablo 1.** Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları  
(Toplam Tahsilat/Toplam Tahakkuk)

Yıllar	Tahsilat Oranı (%)
2010	86,2
2011	85,6
2012	86,4
2013	86,8
2014	85,2
2015	84,7
2016	81,2
2017	82,3
2018	81,4
2019	81,0
2020	80,1
2021	80,6

**Kaynak:** [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_17.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm) (Erişim Tarihi: 21.04.2022)

Tablo 1’de Türkiye’de vergi tahsilat oranlarının on yıllık gelişimi gösterilmiştir. Tabloda görüleceği üzere, 2010-2021 yılları arasında vergi gelirlerinin tahsilat/tahakkuk oranları istisnai birkaç yıl haricinde azalış söz konusudur. Vergi tahsilat oranlarındaki azalışın durdurularak artış eğilimine yönlendirilebilmesi için mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri hususunda teşvik edilmesi önem arz etmektedir (Avcı, 2020: 228).

## 2.2. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Vergi uyumu, birçok faktörden etkilenen ve karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu faktörler ülkeden ülkeye farklılık gösterse de genel olarak ekonomik, sosyal ve demografik faktörler, başlıklar altında toplamak mümkündür.

## **2.2.1. Ekonomik Faktörler**

### **2.2.1.1. Vergi Yüğü**

Mükellefler tarafından hâlihazırda mali bir yük olarak algılanan vergilerin artırılması, bu yükün daha da çok hissedilmesine ve dolayısıyla mükelleflerin daha çok tepki göstermesine yol açabilmektedir. Artan vergi yükü oranında mükelleflerin harcanabilir gelirinde azalma meydana gelmektedir. Bu mali baskı karşısında mükellefler vergiye uyum sağlamada zorluk çekebilmektedir. Özetle vergi yükü ile vergi uyumu arasında ters yönlü ilişki mükelleflerin vergi uyumunu etkilemektedir.

### **2.2.1.2. Ödeme Gücü**

Vergilerin ödeme gücüne göre alınması vergi uyumu açısından oldukça önemlidir. Herkesin ödeme gücüne göre vergi ödediği adaletli bir vergi sistemi vergiye uyumuna katkı sağlayacaktır. Ayrıca Anayasa madde 73 herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini öngörmektedir. Görüldüğü gibi vergilemede ödeme gücünün esas alınması tercih değil, anayasal bir zorunluluktur. Ancak uygulamada ödeme gücünü dikkate almayan dolaylı vergilerle, ödeme gücünü dikkate alan dolaysız vergilere nazaran daha fazla karşılaşılabilmektedir.

Vergiye gönüllü uyum sorunu daha çok dolaysız vergilerle ilgilidir. Dolaylı vergilerin yansıması ve mali anestezi özelliği nedeniyle vergiye uyum sorunu yaşanmamaktadır (Yoruldu, 2020: 56). Ancak dolaylı vergilerin ödeme gücüne etkisi nedeniyle vergi uyumuna sirayet ettiği söylenebilir. Öyle ki aylık geliri 10.000₺ olan birisi ile aylık geliri 3.000₺ olan birisinin aynı KDV oranına tabi tutulması halinde iki tarafın da aynı tepkiyi vereceği beklenmemelidir. Dolayısıyla hem dolaylı hem de dolaysız vergilerde adaletin gözetilmesi, mükelleflerin vergi adaletini yakından hissetmesi vergiye gönüllü uyumu destekleyecektir.

### **2.2.1.3. Enflasyon**

Vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyen bir başka ekonomik faktör ise enflasyondur. Enflasyon bir yandan mükelleflerin reel gelirini azaltarak daha az mal ve hizmet satın almak zorunda kalmasına neden olurken diğer yandan yaşanan nominal artışlar daha fazla vergi ödemelerine neden olmaktadır (Çataloluk, 2008: 226). Literatürde “vergi çengeli” olarak adlandırılan bu durum, mükelleflerin gerçekte geliri ya da alım gücü artmamasına rağmen daha fazla vergiyle karşılaşmalarına neden olmaktadır.

Enflasyon nedeniyle mükelleflerin temel besin maddelerini almakta zorlandığı bir ortamda gönülden vergi vereceğini düşünmek beyhude bir bekleyiştir. Dolayısıyla yüksek enflasyon vergi uyumuna zarar vermektedir. Enflasyon oranlarının kabul edilebilir bir bant aralığında olmadığı ülkelerde vergiye gönülden uyum sağlayacak politikalarından istenilen sonuç alabilmek son derece güçtür.

### **2.2.1.4. Kayıt Dışı Ekonomi**

Kayıt dışı ekonomiye literatürde gizli ekonomi, yeraltı ekonomi, gölge ekonomi ve görünmez ekonomi gibi çeşitli isimler verilmektedir (Öztürk, 2015: 310). Kayıt dışı ekonominin boyutu vergiye uyum probleminin hem nedeni hem de göstergesidir. Kayıt dışılığın arttığı toplumlarda vergi tabanı daralmakta ve dolayısıyla vergisel alan içindeki mükelleflerin vergi yükü artmaktadır. Vergisel alan içinde bulunan mükelleflerin bu adaletsizlik karşısında vergiye gönüllü uyumu bozulmaktadır.

## **2.2.2. Sosyal ve Demografik Faktörler**

### **2.2.2.1. Aile İçi Eğitim ve Aile Yapısı**

Sosyal ve demografik faktörlerin vergi uyumuna etkisine yönelik yapılan çalışmalara bakıldığında aile yapısının önemli bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. Taytak (2010) tarafından yapılan çalışmada aile için vergi eğitiminin okulda verilecek vergi eğitimlerinden daha faydalı olduğu görülmüştür. Zira genellikle bireylerin vergi ile ilk tanışması ve vergiye yönelik ilk izlenimleri aile

içinde meydana gelmektedir. Bilinçli ebeveynlerin çocukları da onları örnek alabilecek ve geleceğin mükelleflerinin vergiye uyumu kolaylaşabilecektir.

Ailedeki kişi sayısı yani aile yapısı da vergi uyumunu etkileyebilmektedir. Bir evli çiftin ödediği vergiler bütçelerini fazla sarsmıyor olabilir. Ancak bu çiftin çocukları olduğunda vergiler aile bütçesini sarsabilir. Bu durumdan kurtulmak isteyen mükellefler bir şekilde vergi ödememe yoluna başvurabilecek ve vergi uyumsuzluğu baş gösterebilecektir.

#### **2.2.2.2. Eğitim Düzeyi**

Vergi uyumuna etki eden önemli bir diğer faktör eğitim düzeyidir. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerde vergi bilincinin yerleşmiş olması beklenir. Yapılan çalışmalar da bu savı desteklemektedir. Örneğin; Çelikkaya ve Gürbüz (2008) tarafından yapılan çalışmada eğitim düzeyleri yüksek olan mükelleflerin, mali bağlantılar kurma ve ödediği verginin fayda-maliyet ilişkisini değerlendirme konusunda farkındalığı daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Vergi bilinci yüksek mükelleflerin vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasının beklenmektedir (Şenyüz, 1995: 28). Ancak yapılan bazı araştırmalar eğitim düzeyi yüksek mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fırsatlarını daha iyi keşfettiği ve dolayısıyla vergi uyumlarının daha düşük olduğunu ortaya koymaktadır (Torgler, 2003: 54).

Vergi bilincini artıracak konuların eğitim müfredatlarına girmediği sürece eğitim düzeyi ile vergi uyumu arasından doğrudan bağlantı kurmak mümkün görünmemektedir. Demir ve Cığerci (2016) tarafından yapılan çalışmada görülmektedir ki; ağaç yaş iken eğilir düsturu ile hareketle, ilköğretim düzeyinde verilecek eğitimlerin ilerleyen yaşlarda vergi uyumuna daha çok katkı sağlamaktadır.

#### **2.2.2.3. Mükellefin Mesleği ve Yaşı**

Mükelleflerin mesleği de vergi uyumu konusunda önem arz etmektedir. Mükellefin mensup olduğu meslek, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının yaygın olup olmamasına göre vergi uyumu değişiklik göstermektedir. Ayrıca mükellefin mesleği emek yoğun ise zor kazanç elde edilmesi nedeniyle vergi verme konusunda daha isteksiz davranışlar ortaya çıkabilmektedir (Oktay, 2018: 182).

Mesleğin vergi uyumu üzerindeki etkisi mükelleflerin ücretli olup olmamasına göre de farklılık göstermektedir. Ücretli mükelleflerde kaynaktan kesinti yöntemi ile vergiler tahsil edilmektedir. Bu durumda mükellefler ödediği vergiyi daha az hissetmektedir. Dolayısıyla ücretli çalışan mükelleflerin vergi uyumu daha yüksektir. Ancak literatürde “bordro mahkumu” olarak adlandırılan bu grubun vergiye uyumu gönüllükten ziyade zorunlu bir uyumdur (Biberoğlu, 2006: 47-48).

Mükelleflerin yaşı vergi uyumuna etki eden içsel bir faktördür (Doğan, 2021: 17). Yaşlı mükellefler, gençlere nazaran yaptırım tehdidine karşı daha hassas olmaktadır. Dolayısıyla yaşlı mükellefler vergiye uyum konusunda fazla zorlanmamaktadır. Genç mükellefler, gerek yeni gelir elde etmeye başlamış olması gerekse gelirinin büyük bir kısmını tüketime ayırması nedenleriyle vergi ödemede isteksiz davranabilmektedir. Ayrıca genç mükelleflerin risk alma noktasında daha cüretkârlık gösterebilmektedir. Dolayısıyla genç mükelleflerin yaşlı mükelleflere göre vergiye gönüllü uyumu sağlaması daha zor olabilmektedir.

#### **2.2.2.4. Cinsiyet ve Medeni Hal**

Demografik faktörlerden cinsiyet ve medeni hâl de vergi uyumunda önemli rol oynamaktadır. Bu alanda yapılan çalışmalardan çıkarılan genel kaniya göre; erkeklerin vergi uyumsuzluğu kadınlara göre daha yüksektir (Çoban, 2004: 47). Kadınlar erkeklere nazaran risk alma yönünde daha gönülsüz davranmaktadır.

Medeni hal durumuna göre bakıldığında ise evli mükelleflerin vergi karşısındaki tepkisi bekar mükelleflere göre daha yüksektir (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008: 37). Bir başka deyişle vergiler evli mükelleflerin bütçelerinde daha hissedilir bir hal almaktadır.

### **2.2.3. Vergi Yönetimi ile İlgili Faktörler**

#### **2.2.3.1. Vergi Oranları**

Vergi uyumuna etki eden ekonomik faktörler arasında sayılan vergi yükü vergi oranlarının karesi nispetinde artmaktadır (İlhan, 2007: 7). Vergi oranları adaleti tesis edecek şekilde dizayn edilemezse mükelleflerin vergileme karşısındaki tepkileri artabilecektir. Her alanda olduğu gibi vergi oranlarında da bir sınır vardır. Literatürde “optimal vergi oranı” olarak bilinen bu sınırın aşılması halinde, vergi oranlarındaki artışlar vergi gelirlerini artırmak bir yana azalma eğilimi başlamaktadır.

İbn-i Haldun Mukaddime adlı eserinde vergi oranları ve vergi tahsilatı arasındaki ilişkiyi şu sözlerle açıklamıştır: *“Toplumun oluşumunun başlangıcında küçük matrahlar yüksek vergi hasılatı sağlarken toplumun gelişmesi ile vergileri büyük matrahlarına karşın düşük vergi hasılatı sağlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle devlet vergi yükünü ne kadar artırır ise vergi gelirleri o oranda azaltmış olur.”* (Öztürk, 2015: 60-61).

#### **2.2.3.2. Denetim Faktörü**

Mükelleflerin her an denetime tabi olacaklarını bilmeleri kanunlara uygun davranma eğilimlerini artıracaktır. Vergi denetimlerinin amacı kanunlara uygun davranmayan vergilerini eksiksiz veya zamanında ödemeyenler mükellefleri tespit ederek bu mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara uygun davranmasını sağlamaktır (Koç, 2018: 285). Denetimler müeyyideler ile desteklenirse vergi ödemeye karşı direnme eğilimi büyük ölçüde azalacaktır. Denetim faktörü vergiye uyumu etkilese de yarattığı etki gönüllükten değil zorunluluktandır. Bir başka ifadeyle vergi denetimleri zorunlu vergi uyumunu artırmaktadır.

Demirtaş (2021) çalışmasında vergi uyumuna etki eden çeşitli faktörlerin analiz edildiği çalışmaları derlemiştir. Denetim faktörü üzerine Slemrod vd., (2001) tarafından yapılan analizde denetimlerin sıklaşması düşük ve orta gelirli grupların vergiye uyumunu önemli ölçüde artırdığı sonucuna ulaşmıştır.

#### **2.2.3.3. Vergi İdaresi ile Mükellef İlişkisi**

Vergi idaresine duyulan güven ve idarenin tutumları vergi uyumuna etki etmektedir (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 115). Aynı şartlara sahip mükelleflere farklı muameleler yapıldığı ya da bu hususlara ilişkin tartışmalı bir durum vuku bulduğunda mükellefler vergiye karşı bir direnç sergileyecek ve fırsat bulduğunda vergiden kaçınma yollarına başvurarak kayıt dışı kalmayı tercih edebilecektir (Devrim ve Timur, 2004: 32).

İdare ile mükellef ilişkisi özellikle beyana dayalı vergilerde önemli rol oynamaktadır. Günümüz dünyasında vergilerin büyük çoğunluğu beyan esasına dayanmaktadır. Bu durum vergi idarelerinin vergi uyumu üzerinde belirleyici rol üstlenmesine neden olmuştur. Vergi idareleri adeta bir özel şirket gibi müşteri memnuniyeti odaklı olmalıdır. Periyodik olarak yapılacak araştırmalar ile memnuniyet ölçümleri yapılmalıdır. Yapılan araştırmalar ile memnuniyeti artırmak idareyi daha etkin hale getirmek mümkün olacaktır.

#### **2.2.3.4. Vergi Sisteminin Yapısı**

Vergi sistemini bozan ve en sık karşılaşılan olaylardan birisi de vergi kanunlarının sık değişmesidir. Mükelleflerin sık değişen kanunlara ayak uydurabilmesi güçtür. Vergi kanunlarının karmaşık yapıya sahip olması vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak isteyen mükellefler için elverişli ortamın sağlanması anlamına gelmektedir. Diğer taraftan da dürüst mükelleflerin devlete olan güveni

zedelenmektedir. Dolayısıyla vergi kanunlarının sadeliği ve sıklıkla değişikliğe uğramaması vergi uyumuna olumlu etki etmektedir (Saygın vd., 2019: 161).

### 2.2.3.5. Vergi Afları

Vergi affı; mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranması nedeniyle karşılaştığı müeyyidelerin kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır (Çetin, 2007: 173). Devlet ve mali aftan yararlanmak isteyen mükellefler tarafında makul görünen mali aflar, vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin örtülü cezalandırılması olarak nitelendirilebilir. Ancak diğer taraftan vergi afları vergiye uyumlu mükelleflerin davranış değişikliğine gitmesine neden olabilmektedir. Sonuç olarak devlet için kısa vadede gelir kapısı olan mali af uygulamasının uzun vadede devlet bütçesine zarar verebilmektedir. Ayrıca af yasalarının süreklilik halini aldığı ülkelerde mükellefler yeni af yasaları beklentisi içinde olabilecektir. Bu durum vergi cezalarının caydırıcılığını da ortadan kalkacaktır (Yeniçeri, 2017: 995).

Mükelleflerin vergi affına bakış açısı ve vergi affını nasıl algıladıkları son derece önemlidir. Şayet vergilerini düzenli ödeyen mükellefler, vergi affını vergisini zamanında ödemiş mükelleflere verilen bir ödül olarak algıarlarsa kendilerinin istismar edildiklerini düşüneceklerdir. Gerçekten de vergi afları çoğu zaman vergisini zamanında ödemeyen ve hatta vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir yapıya bürünmektedir. Bu sebeple sıklıkla çıkarılan vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin şevkini kırmakta ve onları vergilerini zamanında ödemeleri konusunda isteksiz davranmaya sevk etmektedir. Bir diğer açıdan vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin avantaj sağladığını gören dürüst mükelleflerin vergi ödememe yönünde cesaretleri artmaktadır.

Dürüst vergi mükellefleri vergi aflarını genellikle adaletsiz bir uygulama olarak görmektedir. Bu nedenle vergi afları sonrası mükelleflerin vergi uyumsuzlukları yaşanabilmektedir (Arıkan ve Yurtsever, 2004 65). Bu durumu önlemek için vergi aflarını mali programların bir parçası görmemek gerekir. Eğer vergi affını gerektirecek zaruri bir ortam var ise genel kabul görmüş vergilendirme ilkelerinden sapmadan adaletli bir şekilde düzenlenmesi gerekir (Karalar, 2019: 5).

### 2.2.3.6. İstisnalar, Muafiyetler ve Teşvikler

Vergi harcamaları kapsamında yer alan istisna ve muafiyetler vergilendirilebilir gelir veya kişinin kısmen ya da tamamen süreli ya da süresiz olarak vergisel kapsamın dışında tutulmasıdır (Arıman, 2019: 91). İstisna ve muafiyetler arasındaki temel ayrım; istisnada vergiye tabi konu veya konuların kapsam dışı bırakılırken muafiyet uygulamasında vergi ödemekle yükümlü kişi veya kişilerin kapsam dışı bırakılmaktadır.

Sosyal veya ekonomik amaçlarla yürürlüğe konan istisna ve muafiyet uygulamaları vergi uyumuna etki eden önemli faktörler arasındadır. Bu faktörler genelde vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Zira istisna ve muafiyet kapsamı dışında kalan mükellefler kendilerine haksızlık yapıldığını düşünmekte ve kapsam içine dahil olmak için gayret göstermektedir. İstisna ve muafiyet kapsamında olan mükellefler ise kapsam dışına çıkmamak için çaba sarf etmektedir. Ayrıca istisna ve muafiyet kapsamında olan mükellefler kapsam dışına çıktığında avantajlı durumlarının kaybolmaktadır. Bu durum o mükelleflerin vergiyi yeni bir maliyet unsuru olarak algılamasına yol açmaktadır. Nihai olarak vergiye yeniden uyum zorlaşmaktadır. (Biberoğlu, 2006: 83).

Teşvikler konusuna gelindiğinde ise teşviklerin vergi uyumuna etkisi onun düzenlenişine bağlıdır. Teşvikler hakkaniyetli bir şekilde düzenlendiğinde vergi uyumuna olumlu etki yaratırken aksi durumda olumsuz etki yaratacaktır. Teşvikler vergisini düzenli ödeyen mükellefleri ödüllendirici bir yapıda olmalıdır. Bu sayede teşvikler vergisini düzenli ödeyen mükellefleri ödemeye devam etmeleri yönünde desteklerken vergisini düzenli ödemeyen mükellefler için düzenli ödemeyi cazip hale getirecektir (Yoruldu, 2019: 63).

### 3. Vergilendirme İlkeleri

Vergilendirmede keyfiliği önleyen, hakkaniyetli ve mükelleflerin geleceğe güvenle bakabilmesini temin eden bir vergileme sisteminin tesisi için verginin ilk çıktığı günden günümüze kadar çeşitli kaideler getirilmiştir. Başta A. Smith olmak üzere, J.B. Say, J.S. Mill ve P.C. Pigou gibi birçok iktisatçı vergilendirme ilkeleri üzerine çalışmışlardır (Gürpınar ve Yıldız, :861). Bunlardan bazıları genel kabul görerak anayasalarda yerini almış ve günümüze kadar ulaşmıştır.

#### 3.1. Anayasal Vergilendirme İlkeleri

Optimal bir vergi sisteminin dizayn edilebilmesi, ancak idarenin vergilendirme üzerindeki takdir yetkisinin anayasal hükümlerle sınırlandırılması mümkündür. Aksi halde kamu gücünü elinde bulunduranlar bu gücü vergilendirmede alanında da kullanmaktan geri durmayacaklardır (Avcı, 2020: 67).

Vergilemede genel kabul gören ilkelerden bazıları anayasalarla güvence altına alınmıştır. 1982 Anayasası'nın 2., 10. ve 73. Maddeleri Türkiye'de genel kabul gören bazı vergilendirme ilkelerin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bu çalışmada anayasal vergilendirme ilkelerinden kanunilik, eşitlik ve belirlilik ilkeleri ele alınmıştır.

##### 3.1.1. Verginin Kanuniliği İlkesi

“Temsilsiz vergi olmaz” prensibinin ve “yasama yetkisinin devredilmezliği” ilkesinin ürünü olan vergide kanunilik ilkesi; vergilendirmenin sadece yasama organı tarafından belirtilmiş konularda ve belirtilen sınırlar içinde yapılabilmesini öngörür (Karakoç, 2013: 1264). Verginin kanuniliği ilkesi; demokrasinin gelişimine paralel olarak hemen hemen bütün ülkelerin anayasalarında yer alan temel ilke haline gelmiştir (Avcı, 2020: 70). Türkiye'de 1982 Anayasası madde 73'te geçen vergisel yükümlülüklerin “kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ibaresi ile verginin kanuniliği ilkesi anayasada yerini almıştır (Tekbaş, 2012: 147-175).

Anayasa Mahkemesi'nin verginin kanuniliği ilkesi ile ilgili çeşitli zamanlarda verdiği birçok kararı bulunmaktadır. Örneğin 1977 yılında verdiği bir kararda<sup>1</sup> kanunilik ilkesi şöyle detaylandırılmıştır:

*“...Kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililerine yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümün matrah ve oranı, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler, belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunla düzenlenmelidir.”*

Kararda görüleceği üzere kanunilik ilkesinin amacına ulaşabilmesi için sadece kanunla koyulmuş olması yetmemektedir. Kanunilik ilkesinin amacına uygun düşebilmesi için kanun hükümlerin çerçeveleri kesin çizgilerle çizilmesi gerekmektedir.

##### 3.1.2. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesinin hukuki ve mali olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. 1982 Anayasası'nın 10. Maddesinde geçen; “Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep vb. sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” İbaresini hukuki eşitliği ifade etmektedir. Mali eşitlik ise doğrudan anayasada yer almamakla birlikte 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde geçen;

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesi, Esas: 1977/109, Karar: 1977/131.



“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali güce göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” İbaresini dolaylı olarak mali eşitliği ifade etmektedir.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi gereği mali açıdan aynı durumda olan mükelleflerin aynı vergisel yükümlülüğe (yatay eşitlik), mali açıdan farklı durumda olan mükelleflerin ise farklı vergisel yükümlülüğe (dikey eşitlik) tabi tutulmalıdır (Buyrukoğlu ve Bozdağan, 2015: 226).

Anayasa Mahkemesi’nin 2003 yılında verdiği bir kararda<sup>2</sup> eşitlik ilkesi şöyle açıklanmıştır:

“...Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir...”

Anayasa Mahkemesi kararından da görüleceği üzere vergilemede eşitlik ilkesi salt bir eşitliği öngörmemektedir. Ekonomik, sosyal ve vergi tekniği gibi nedenlerle mükelleflerin farklı vergisel muamelelere tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.

### 3.1.3. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi

Vergilemede belirliliği ilkesi; verginin konusu, miktarı, oranları, tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil süreci, kısaca tüm vergisel işlemlerin ilgisi olan herkes tarafından önceden bilinebilir nitelikte olmasını ifade eder (Erkin, 2012: 241).

Vergide belirlilik ilkesi vergisel düzenlemeleri içeren kanunların sıklıkla değişmemesi, istikrarlı bir yapıda olması gereğini de ortaya koyar. Bu bağlamda yürütmeye verilen vergisel yükümlülükleri düzenleme yetkisi ile sıklıkla değişikliğe gidilmesi belirlilik ilkesini zedelemekte, uzun vadeli planlar yapılmasına engel teşkil etmektedir (Tekbaş, 2012: 137).

Anayasa Mahkemesi’ne taşınan “hayat standardı esası” konulu davada, yüksek mahkeme verdiği iptal kararında<sup>3</sup> belirlilik ilkesini öne sürmüştür:

“...yeni getirilen kurullarla, gelire-vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği göz ardı eden bir yöntemi yeğlemekle, **vergideki belirlilik ilkesi yok edilmektedir.** Bu sistemle ortaya çıkan sonuçta, kişilerin kazanamadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleri ve bazı mükelleflerin mesleklerinden ayrılmak zorunda kaldıklarıdır.”

## 4. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesi

Birinci bölümde ifade edildiği gibi vergi uyumu birçok faktörden etkilenen multi-disipliner bir konudur. Zaman içinde vergiye uyum politikaları değişime uğramıştır. Mükelleflerin vergiye uyumunu zorlama yöntemlerle benimsetme politikalarının yanında gönüllü uyum politikaları da geliştirilmeye başlanmıştır. Bir başka deyişle “insanlar hangi sebeplerle vergi kaçıırır” sorusu “insanlar hangi sebeplerle vergi öder” şeklini almıştır (Ötgen, 2021: 10).

Türkiye’de vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için vergi borçlarının tecili ve pişmanlıkla beyan gibi birtakım müesseseler geliştirilmektedir (Akbayrak, 2017: 212-216). Bu müesseselerden birisi ve bu çalışmanın konusu olan; Mart 2017 tarihinde Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) mülga olan 121. Maddesi yeniden ihdas edilerek vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi avantajı sağlanmıştır. Vergisini düzenli ödeyen mükelleflere özel getirilen bu müessese, vergiye gönüllü uyumu yüksek olan mükellefleri bir bakıma ödüllendirme mahiyetindedir (Avcı, 2020: 228). İlgili düzenleme

<sup>2</sup> Anayasa Mahkemesi, Esas: 2001/36, Karar: 2003/3.

<sup>3</sup> Anayasa Mahkemesi, Esas: 2001/375, Karar: 2003/61.

01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmekle beraber gerekli şartları taşıyan mükellefler 2017 yılında elde ettikleri kazançları için 2018 yılında verecekleri beyannamelerle yararlanabileceklerdir (Ege, 2018: 261). Düzenlenen GVK mükerrer madde 121'in son hali şöyledir:

*“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından (1.500.000 TL) fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.”*

Özetle; ilgili fıkra metni, gerekli şartları taşıyan (vergiye uyumlu) mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden %5 oranında indirimin yolunu açmaktadır.

#### **4.1. Vergi İndiriminden Faydalanabilmenin Şartları**

Vergi indiriminden sadece vergiye uyumlu mükelleflerin faydalanabilmesi için üç şart aranmaktadır. Şartlar ilgili fıkra metninde sıralanmıştır. Bunlar:

- Birinci şart: İlgili döneme ait beyannamelerin zamanında verilmiş ve tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmiş olması gerekmektedir. Bu şart ilgili fıkra metninde şöyle ifade edilmiştir: *“İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması”*
- İkinci şart: İlgili dönemlere ilişkin ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılmamış olması gereklidir. Bu şart ilgili fıkra metninde şöyle ifade edilmiştir: *“(1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)”*
- Üçüncü şart: Vergi indirimine konu beyannamenin verildiği tarih itibarıyla 1.000 TL üzerinde vadesi gelmiş vergi borcu bulunmaması gerekir. Bu şart ilgili fıkra metninde şöyle ifade edilmiştir: *“İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlandıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip*

*eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şarttır.”*

Bu üç şarta ek olarak indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Yukarıda sıralanan şartları taşımadığı halde vergi indiriminden faydalandığı sonradan anlaşılanlar ile vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

## **4.2. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesinin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi**

Vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi isabetli bir karar olmakla birlikte diğer tüm vergi yasalarında olduğu gibi bu uygulamanın da yasalaşırken vergilendirme ilkelerinin göz önünde tutulması gereklidir. Bu bölümde vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi müessesesinin genel kabul gören vergilendirme ilkelerine uygunluğu değerlendirilecektir.

### **4.2.1. Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme**

Vergi kanunları ile yürütme organına birtakım vergisel yetkiler verilebilmektedir. Bu yetkilerin verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmayacak şekilde verilmesi önem arz etmektedir. Ancak bazı hususlarda adeta kanunilik ilkesinin etrafını dolanarak yürütme organına geniş yetkiler verildiği görülmektedir. Özellikle herhangi bir vergi, muafiyet ya da istisna oranlarında Cumhurbaşkanı'na verilen sifra kadar indirme yetkisi kanunen geçerli olan bir uygulamayı fiilen kaldırma olanağı tanımaktadır (Karakoç, 2013: 1268). Anayasada vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanun ile koyulup kaldırılabilmesi hükmü yer alırken yasa ile bu hükmün dışına çıkılmaya çalışılmaktadır. Bu durum verginin kanuniliği ilkesinin zedelemesine yol açmaktadır.

Vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi müessesesini düzenleyen kanun maddesinde de benzer bir durum yaşanmıştır. İlgili fıkra metninde Cumhurbaşkanı'na oran ve tutarı sifra kadar indirme yetkisi tanınmıştır: “...Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, **sifra kadar indirmeye**, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Anayasa Mahkemesi vergilemede kanunilik ilkesine ayrı bir önem vermekte, sık sık kararlarında vergilemede kanunilik ilkesine atıf yapmaktadır. Özellikle vergi oran ve tutarlarında yukarı ve aşağı sınırların kesin olarak kanun ile belirlenmek suretiyle yürütme organına belirli yetkilerin verilmesi gerekliliği Anayasa Mahkemesi kararlarında vurgulanmaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin 2008 yılında verdiği bir karara<sup>4</sup> göre yukarı ve aşağı sınırların neler olduğu önemli görülmemekte, kanun ile yukarı ve aşağı sınırlar çizildiği takdirde kanunilik ilkesine aykırılığın oluşmayacağını düşünülmektedir.

*“... Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sifra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, **vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sifra kadar indirilmesinin** verginin kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki sav da yerinde görülmemiştir.”*

<sup>4</sup> Anayasa Mahkemesi, Esas: 2005/73, Karar: 2008/59.

Bu karara katılmayan Anayasa Mahkemesi üyesi karşı oy gerekçesinde şu sözlerle ifade etmektedir: *“Vergi tutarlarını sifıra kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki, verginin belirli veya belirsiz bir süre kaldırılması sonucunu doğuracağından verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.”*

#### 4.2.2. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirme

İlgili düzenlemede geçen *“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere) ...”* ifadesi ile finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, sigorta ve reasürans şirketleri kapsam dışı bırakılmıştır. (Deliktaş, 2021: 325).

Vergide eşitlik ilkesi aynı statüde olanların aynı, farklı statüde olanların farklı vergisel muameleye tabi tutulacağını öngörmektedir. Bu düzenleme de ise aynı statüde olan kurumlar vergisi mükelleflerinin farklı vergisel muameleye tabi tutulduğu görülmektedir. Bu durum vergide eşitlik ilkesine gölge düşürmektedir.

Aynı şekilde gelir vergisi mükellefleri arasında da kapsamın ticari, zirai ve serbest meslek erbabı gelirleri ile sınırlandırılmış olması, diğer beyanname veren gelir vergisi mükelleflerine negatif ayrımcılık yapılmasına yol açmıştır (Deliktaş, 2021: 325). Sonuç olarak vergi indirimi uygulaması son derece sınırlı bir kesimin faydalanabileceği düzeyde daraltılmıştır. Vergiye uyumlu dahi olsa farklı bir sektörde yer alması nedeniyle bazı mükelleflerin kapsam dışında tutulması vergi indirimi uygulamasının getiriliş amacına uygun düşmemektedir.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 2020 yılında verdiği bir karar<sup>5</sup> yukarıdaki düşünceleri destekler niteliktedir.

*“...söz konusu yasa hükmünün amacının, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerin ödüllendirilmesi ve teşviki olduğu ... bu hususa ilişkin yasanın getiriliş amacı da göz önünde bulundurularak uygulama alanının daraltılmaması gerekmektedir. Tüm bu açıklamalardan, vergi yasalarına başkaca bir aykırılığı tespit edilmeyen davacının, vergiye uyumlu mükellef olarak kabulü, hukuk ve hakkaniyet gereği olup, aksi saikle tesis edilen dava konusu işlemlerde hukuka uyarlık görülmemiştir.”*

#### 4.2.3. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirme

*“İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir.”* şeklindeki lafzi ifadeden görüleceği üzere, vergi indirimi müessesesinde mükelleflerin indirilecek tutarı ödenecek tutarından fazla olması halinde kalan tutar izleyen yıl diğer vergilerden mahsup edilebilmektedir.

Bilindiği üzere yıllık gelir vergisi beyannameleri ertesi yılın 01-31 Mart tarihleri arasında, yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ise ertesi yılın 01-30 Nisan tarihleri arasında verilmektedir. Bir yıllık diğer vergilere mahsup süresinin beyanın verildiği tarihten itibaren mi başlayacağı yoksa beyannamelerin verilmesi gereken son günden itibaren başlayacağı durumu net değildir. Bu durum mükelleflerin mart ayında tahakkuk eden Muhtasar Beyanname, ÖTV, Damga ve KDV Beyannamelerine ait borçlarına mahsup talep edememesine neden olabilmektedir (Deliktaş, 2021: 325). Tarihlerdeki muğlaklık vergilemede belirlilik ilkesine uygun düşmemektedir.

<sup>5</sup> Ankara BİM, 1. Vergi Dava Dairesi, Esas: 2019/1607, Karar: 2020/204.

Vergilemede belirlilik ilkesine uygun düşmeyen bir diğer husus ise yukarıda bahsi kanunilik ilkesine aykırılıkta geçen “...Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, **sıfıra kadar indirmeye**, kanuni oran ve tutarına getirmeye...” Şeklinde fıkra metninde yer alan “sıfıra kadar indirme” ibaresidir. %5’lik vergi indirimi oranının sıfıra indirilmesi dolaylı yoldan bu müessesenin kaldırılması anlamına gelmektedir. Bu durum mükelleflerin güvenini kırabilecektir. Mükelleflerin gelecek yıl bu indirimden yararlanıp yararlanamayacağını önceden öngörememelerine yol açmaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin 2008 yılında verdiği kararda<sup>6</sup> belirlilik ilkesi ile ilgili görüşü şöyledir:

*“Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.”*

Vergi indirimi müessesesi mevcut haliyle mükellefler yönünden güvensiz bir ortam oluşturmaktadır.

## 5. Sonuç

Vergi uyumsuzluğu bir taraftan devletlerin beklediği gelire ulaşamamasına, diğer taraftan da vergi yükünün mükelleflere orantısız dağılmasına neden olan sosyoekonomik bir sorundur. Bu sorunun üstesinden gelinmesi için çoğu zaman devlet, yaptırım gücünü tehdit unsuru olarak kullanmaktadır. Dolayısıyla vergiye uyum gönüllülükten değil zorunluluktan oluşturulmaya çalışılmaktadır. Zorunluluktan kaynaklı vergi uyumundan istenilen faydanın elde edilemediği yönünde görüşler son dönemlerde ağırlık kazanmıştır. Bu nedenle son zamanlarda hemen her ülkede verginin gönüllü uyumuna yönelik politikalar geliştirilmektedir.

Türkiye’de vergiye gönüllü uyumu teşvik etmek amacıyla yapılan son düzenleme 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda vergiye uyumlu mükellef şartlarını taşıyanlara, yıllık hesaplanan gelir ve kurumlar vergilerinden %5’lik bir vergi indirimi avantajı sağlanmaktadır. Bu vergi teşviki son derece gerekli ve yerinde bir karar olmuştur. Öyle ki ülkemizde vergi affı ve yapılandırma gibi uygulamalar nedeniyle vergisini düzenli ödemeyen mükellefler düzenli ödeyen mükelleflere nazaran daha çok avantaj elde edebilmektedir. Bu uygulamalar vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin ödememeye devam etmesine, düzenli ödeyen mükelleflerin ise ödememe yönünde eğilim göstermesine neden olabilmektedir. Vergi indirimi müessesesi ile teşvik konusuna yeni bir yaklaşım getirilmektedir. Nitekim bu uygulama vergisini düzenli ödeyen mükellefleri ödemeye devam etme yönünde motive ederken düzenli ödemeyen mükellefleri ise düzenli ödemeye cezbetmektedir.

Vergi indirimi uygulamasının bazı anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirildiği bu çalışmada, uygulamanın vergilendirmede kanunilik, eşitlik ve belirlilik ilkelerine uygun düşmeyen hükümler içerdiği sonucuna varılmıştır. İlgili düzenlemenin yer aldığı GVK madde 121 yeniden düzenlenirse hem uygulamadan faydalanabilecek mükellef sayısı artacak, hem de vergilendirme ilkelerine ters düşen hususlar bertaraf edilecektir. Nitekim 2020 yılında vergi indirim uygulamasından yaklaşık olarak 65.000 mükellef yararlanmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayıları dikkate alındığında; uygulamadan yararlanabilmenin ne kadar zor olduğu hususları hakkında fikir vermektedir (Deliktaş, 2021: 340). Dolayısıyla uygulamanın sadece kanunen var olarak kalmamalıdır. Uygulamadan beklenen amacın gerçekleştirilebilmesi için şartların esnetilmesi yerinde olacaktır. Ayrıca vergi indirimi uygulamasının amacına ulaşabilmesi için tam karşıt etki yaratan ve sıklıkla başvuru alan vergi affı ile yapılandırma gibi uygulamalardan zaruri olmadıkça uzak durulması gerekmektedir.

<sup>6</sup> Anayasa Mahkemesi, Esas: 2004/94, Karar: 2008/83.

## **YAZARLARIN KATKISI**

-

## **ÇIKAR ÇATIŞMASI BEYANI**

Herhangi bir kurum, kuruluş, kişi ile mali çıkar çatışması yoktur.

## **KAYNAKÇA**

- Akbayrak, İ. (2017). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Getirilen Vergisel Avantajlar. *Mali Çözüm*, 144, 207-217.
- Aktan, C.C., Dileyici, D. ve Vural, İ.Y. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, *Seçkin Yayıncılık*, Ankara.
- Arıkan, Z., ve Yurtsever, H. (2004). Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları. *Yaklaşım Dergisi*, 136, 59-64.
- Arıman, Y. (2019). Kamu Harcamalarının Vergi Uyumuna Etkisi: Türkiye Örneği. *Yüksek Lisans Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Avcı, O. (2020a). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 42(25), 67–93.
- Avcı, O. (2020). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanan Vergi İndirimi Müessesesi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(15), 225-240.
- Biberoğlu, E. (2006). Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumunu. *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Buyrukoğlu, S. ve Bozdoğan, D. (2015). Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 263-282.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 213-228.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz H. (2008). Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi. *Sosyoekonomi*, 2, 23-54.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, (14)2, 171-187.
- Çoban, H. (2004). Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir Çalışma: Denizli Örneği. *Yüksek Lisans Tezi*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Deliktaş, E. (2021). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndirim Müessesesinde Devam Eden Mevcut Sorunlar. *Mali Çözüm*, 167, 321-340.
- Demirtaş, B.K. (2021). Vergi Uyumunu Davranışı ve Laboratuvar Deneyle: Bir Yazın Taraması. *Maliye Dergisi*, 0(180), 115 - 143.
- Devrim, F. ve Timur T. (2004). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare Mükellef Etkileşimi. *E-Yaklaşım*, 11.
- Doğan, G. (2021). Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler. *Yüksek Lisans Tezi*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2022). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> , Erişim Tarihi: 20.12.2021

- Gürpınar, B., & Yıldız, F. (2009). Türk anayasal sistemindeki vergilendirme ilkelerinin Anayasa Mahkemesi kararları perspektifinden analizi. *Muallâ Öncel'e Armağan C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları*, (243), 861-886.
- İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler, *Akademik Bakış*, Sayı:12, 1-13.
- Karakoç, P. Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel), 1259-1308.
- Karalar, A. M., (2019). Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu Açısından Yapılandırma Kanunlarının Değerlendirilmesi (2011-2018). *Yüksek Lisans Tezi*, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koç, Ö. E. (2018). Vergi Denetiminin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi, *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- Oktay, S. (2018). Vergi Uyumunun Ekonomik ve Sosyo-Kültürel Belirleyicileri : Sivas İli Örneği. *Yüksek Lisans Tezi*, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ötgen, Z. (2021). Vergi Uyumu Açısından İzaha Davet Müessesesinin Meslek Mensuplarının Görüşü Çerçevesinde Etkinliği. *Yüksek Lisans Tezi*, Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, N. (2015). Maliye Politikası. *Ekin Yayınevi*, 3. Baskı, Bursa.
- Öztürk, N. (2019). Vergi Bilincini Şekillendiren En Etkili İç ve Dış Faktörler. *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 792-802.
- Şenyüz, D. (1995). Vergilemede Yükümlü Psikolojisi. Bursa.
- Tabakan, G. ve O. Avcı (2021). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Belirlenmesi. *Sosyoekonomi*, 29(48), 541-561.
- Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, 158, 496-512.
- Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı(12), 123-191.
- Tekin, A. ve Gürçam, Ö.S. (2019). Davranışsal İktisat Ve Vergi Uyumu Arasındaki İlişki Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 65-76.
- Torgler, B. (2003). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. *PhD Thesis*, 1-668.
- Tunçer, M. (2003). Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye. *Vergi Sorunları Dergisi*, 181.
- Uyanık, A. (2019). Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 354-86.
- Yeniçeri, H. (2017). Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Maliye Sempozyumu*. 19, 990-1011.
- Yoruldu, M. (2020). Vergi Uyumu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi. *Al-Farabi International Journal of Social Science*, 5(3), 55-64.
- Yurdadoğ, V., Gökbunar, R., & Tunçay, B. (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(3), 805-816.