

**TÜRKİYE'DE MATRAH ARTIRIMININ UYGULANMASI VE ANALİZİ**

**Doktora Tezi**

**Hakan ÖZDEMİR**

**Eskişehir 2021**

# **TÜRKİYE’DE MATRAH ARTIRIMININ UYGULANMASI VE ANALİZİ**

**Hakan ÖZDEMİR**

**DOKTORA TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Prof. Dr. Şebnem TOSUNOĞLU**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Haziran 2021**

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Hakan ÖZDEMİR**'in “Türkiye’de Matrah Artırımı Uygulaması ve Analizi” başlıklı tezi .../.../2021 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek “Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği”nin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye** Anabilim dalında **Doktora** tezi olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı Adı Soyadı	İmza
Üye (Tez Danışmanı)	:	.....
Üye	:	.....
Üye	:	.....
Üye	:	.....
Üye	:	.....

Prof.Dr. Saime ÖNCE  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ÖZET

### TÜRKİYE’DE MATRAH ARTIRIMININ UYGULANMASI VE ANALİZİ

**Hakan ÖZDEMİR**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2021**

**Danışman: Prof.Dr.Şebnem TOSUNOĞLU**

Türkiye’de matrah artırım uygulaması birçok gerekçeye, ilki 1992 yılında olmak üzere 2003, 2011, 2016 ve 2018 yıllarında 5 defa uygulanarak Türk vergi sisteminde ve hukukunda yerini almıştır. Birçok kez yürürlüğe giren bu uygulama hakkında günümüzde üzerine birçok tartışma yapılsa da uygulama hem teorik açıdan hem de vergi hukuku açısından da belirsiz durumdadır.

Bu uygulamanın ilk akla geldiği şekilde devlete kısa vadede nakit gelir sağlaması, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletmesi gibi faydalarının yanında vergi adaletini zedeleme gibi zararlı sonuçları da bulunmaktadır. Mükellef tarafından beklenen ve iyi olduğu düşünülen bu uygulamanın, ekonomi ve kamu gelirleri açısından ne sonuçlar yarattığı ve yaratabileceği konusunun araştırılması gerekmektedir. Yine matrah artırımının başta planlanan amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmediği, devletin matrah artırımıyla vazgeçtiği gelirin büyüklüğü ve matrah artırımının vergi mükellefleri, meslek mensupları ve vergi denetim elemanları üzerinde nasıl bir etkisi olduğu bilinmemektedir.

Bu çalışmada, ilk bölümde matrah artırım kavramına açıklık getirilmiş ve hukuki açıdan matrah artırımının analizi yapılmıştır. Daha sonraki bölümde matrah artırımıyla ilgili diğer veriler kaynaklardan toplanarak; matrah artırımının etkinliği değerlendirilmiş, durum çalışması kullanılarak matrah artırımıyla vazgeçilen gelirin yaklaşık olarak ne büyüklükte olduğu belirlenmeye çalışılmış ve vergi mükellefleri, meslek mensupları ve vergi denetim elemanları üzerinde nasıl bir etkisi olduğu saptanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Matrah Artırımı, Vergi Affı, Vergi Uyumu, Nitel Araştırma, Durum Çalışması.

## ABSTRACT

### APPLICATION AND ANALYSIS OF TAX BASE INCREMENT IN TURKEY

**Hakan ÖZDEMİR**

**Department of Public Finance**

**Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, June, 2021**

**Supervisor: Professor Doctor Şebnem TOSUNOĞLU**

The tax base increment, being the first with the many reasons in 1992, although the first of the many reasons in 2003, 2011, 2016 and 2018 by applying 5 times has taken its place in the Turkish tax system and tax law. Although there are many debates about this practice, which has been put into effect many times, it is ambiguous both in terms of theoretical and tax law.

In addition to the benefits of this practice, such as providing cash income to the state in the short term, easing the burden of the tax administration and the judiciary, this practice has also harmful consequences such as damaging the tax justice. What is expected and thought to be good by the taxpayer and the consequences of this practice in terms of economy and public revenues is an issue that needs to be investigated. It is also not known whether the tax base increment has realized the initially planned objectives, the size of the income that the state gives up with the tax base increment, and what effect have on the taxpayers, professionals, and tax auditors.

In the next stage, by collecting other data about the tax base increment from sources; The efficiency of the tax base increment has been evaluated, it has been tried to determine the approximate size of the income forgone with the tax base increment by using the case study, and it has been tried to determine what effect it has on taxpayers, professionals, and tax auditors.

In this study, the concept of tax base increment is clarified in the first stage and analysis of tax base increment has been made in legal terms. In the next stage, by collecting other data about the tax base increment, effectiveness of the tax base increment was evaluated, it has been tried to determine the approximate size of the income forgone with the tax base increment by using the case study, and it has been tried to determine what effect it has on taxpayers, professionals, and tax auditors.

**Keywords:** Tax Base Increment, Tax Amnesty, Tax Compliance, Qualitative Research, Case Study

## TEŞEKKÜR

Gerek ders ve yeterlik aşamalarında gerekse tezimi yazdığım süre içerisinde beni hep doğru bir şekilde yönlendiren ve bana olan desteklerini esirgemeyen değerli danışman hocam Prof. Dr. Şebnem Tosunoğlu'na; en az danışman hocam kadar üzerimde emeği olan, her soruma karşılık bulabildiğim, özverili bir şekilde bana zamanını ayırmaktan çekinmeyen değerli hocam Prof. Dr. Mustafa Erkan Üyümez'e; özellikle çalışmamın izleme aşamalarında değerli fikirleriyle büyük katkılar sunan saygıdeğer hocam Doç. Dr. Ayşe Aytül Cengiz'e; hiçbir zaman desteğini esirgemeyen, her daim yanımda ve arkamda desteğini hissettiğim, hayat arkadaşım, sevgili eşim Ayşe Özdemir'e; çalışmak zorunda olmam nedeniyle birlikte geçireceğimiz zamanından fedakârlık gösteren bir tanecik kızım Leyla Deniz Özdemir'e; çalışmalarımnda desteklerini esirgemeyen değerli mesai arkadaşlarıma, saygıdeğer üstatlarıma ve tüm değerli dostlarıma sonsuz teşekkür ederim.

Hakan ÖZDEMİR

.../.../2021

## **ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ**

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Hakan ÖZDEMİR

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

BAŞLIK SAYFASI.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
TEŞEKKÜR .....	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ .....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
TABLolar DİZİNİ .....	xvii
ŞEKİLLER DİZİNİ .....	xx
KISALTMALAR DİZİNİ .....	xxi
1. TEORİK VE HUKUKİ AÇIDAN MATRAH ARTIRIMI.....	1
1.1. Matrah Artırımı ile İlgili Temel Kavramlar .....	1
1.1.1. Matrah .....	2
1.1.1.1. Matrah kavramı ve tanımı .....	2
1.1.1.2. Matrah türleri.....	3
1.1.1.2.1. Teknik – fiziki (kemmi) matrah.....	3
1.1.1.2.2. Ekonomik – nakdi (iktisadi) matrah.....	3
1.1.1.3. Matrah tespit usulleri.....	4
1.1.1.3.1. Beyan usulü.....	4
Türk vergi sisteminde beyan esası.....	5
İhtirazi kayıtlarla verilen beyanlar .....	6
Beyan – denetim ilişkisi.....	7
1.1.1.3.2. Karine usulü .....	7
1.1.1.3.3. Götürü usul.....	8
1.1.1.3.4. İdarece takdir usulü .....	9
1.1.2. Vergi affı .....	9

1.1.2.1. Vergi affı kavramı .....	10
1.1.2.2. Vergi affı uygulamasının nedenleri.....	11
1.1.2.2.1.Ekonomik nedenler .....	11
1.1.2.2.2.Mali nedenler .....	12
1.1.2.2.3.Siyasi nedenler .....	12
1.1.2.2.4.Sosyal nedenler .....	13
1.1.2.2.5.İdari ve teknik nedenler .....	14
1.1.2.2.6.Psikolojik nedenler .....	14
1.1.2.3. Vergi affına ilişkin görüşler .....	15
1.1.2.3.1.Siyasi, ekonomik ve mali bunalım dönemlerinden sonra affın gerekliliği .....	16
1.1.2.3.2.Mali mevzuatın karmaşıklığı nedeniyle affın gerekliliği...17	
1.1.2.3.3.Vergi denetimlerinin yetersizliği nedeniyle affın gerekliliği .....	17
1.1.2.3.4.Gelir kaynağı olması nedeniyle affın gerekliliği.....	17
1.1.2.3.5.Vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmesi nedeniyle vergi affının gerekliliği .....	18
1.1.2.3.6.Gönüllü uyumun artırması nedeniyle affın gerekliliği.....	19
1.1.2.3.7.Vergi suçlarının diğer suçlara göre daha az tehlike oluşturması görüşü.....	20
1.1.2.3.8.Vergi affının gelir getirici etkisinin az olduğu görüşü.....	20
1.1.2.3.9.Vergi affının adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu görüşü .....	20
1.1.2.3.10. Vergi aflarının vergi uyumunu azaltacağı görüşü.....	21
1.1.2.3.11.Vergi suçlarının tasarlanarak işlenmesi görüşü .....	22
1.1.2.3.12. Vergi affının vergi idaresi ve yargısının iş yükünü artıracağı görüşü.....	22
1.1.2.3.13.Vergi affının vergi denetimini olumsuz etkilediği görüşü .. .....	23
1.1.2.4. Vergi affının başarılı olabilmesi için gerekli koşullar .....	23
1.1.2.4.1.Vergi affının bir kereye özgü olması.....	23

1.1.2.4.2.Vergi affından yararlanma döneminin yeterli uzunlukta olması .....	24
1.1.2.4.3.Vergi affının tanıtımının iyi bir şekilde yapılması .....	24
1.1.2.4.4.Vergi affı ile sağlanan avantajların affa katılımı teşvik edici olması .....	25
1.1.2.4.5.Vergi affının vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmesi .....	25
1.1.2.4.6.Vergi affından yararlananların gizlenmesi .....	26
1.1.2.5. Vergi aflarının gelir getirici özelliği üzerine yapılan çalışmalar .....	26
1.1.2.6. Türkiye’de vergi affı uygulamaları.....	27
1.2. Teorik Açıdan Matrah Artırımı .....	29
1.2.1. Matrah artırımı kavramı ve diğer benzer kavramlarla ilişkisi	30
1.2.1.1. Matrah artırımı kavramı .....	30
1.2.1.2. Matrah artırımı – vergi affı ilişkisi .....	31
1.2.1.3. Matrah artırımı – varlık barışı .....	32
1.2.1.4. Matrah artırımı – yapılandırma .....	32
1.2.1.5. Matrah artırımı – vergi artırımı .....	33
1.2.2. Matrah artırımı uygulamasının temelinde yatan nedenler .....	33
1.2.2.1. Ekonomik nedenler .....	33
1.2.2.2. Mali nedenler .....	34
1.2.2.3. Siyasi nedenler .....	34
1.2.2.4. Vergi yönetiminin yetersizliğinden kaynaklanan nedenler.....	35
1.2.2.5. Diğer nedenler .....	35
1.2.3. Matrah artırımının özellikleri.....	35
1.2.3.1. Matrahı belli oranlarda artırma .....	36
1.2.3.2. Asgari matrah.....	36
1.2.3.3. Ödeme .....	36
1.2.3.4. İnceleme ve tarhiyata muhatap olunmama .....	36
1.2.4. Matrah artırımında özellikli konular .....	36
1.2.4.1. Ödeme şartının ihlali nedeniyle mülkiyet hakkının ihlali .....	37
1.2.4.2. Zarar mahsubu.....	38

1.2.4.3. Defter belge ibrazı .....	38
1.2.4.4. Takdir komisyonlarına sevk edilmiş veya haklarında vergi incelemesine başlanılmış mükelleflerin durumu .....	39
1.2.4.5. Bazı kaçakçılık fiillerini gerçekleştirenlerin matrah artırımı karşısındaki durumu .....	40
1.2.5. Matrah artırımının faydaları ve zararları.....	40
1.2.5.1. Matrah artırımının faydaları.....	41
1.2.5.1.1.Fon sağlama.....	41
1.2.5.1.2.Geleceğe güvenle bakma .....	41
1.2.5.1.3.Nakit sağlama .....	42
1.2.5.1.4.Vergi idaresinin iş yükünü hafifletme .....	42
1.2.5.1.5.Vergi yargısının iş yükünü hafifletme .....	42
1.2.5.1.6.Normal süreçte alınmayacak verginin alınması .....	42
1.2.5.2. Matrah artırımının zararları .....	43
1.2.5.2.1.Vergi uyumunu olumsuz etkileme .....	43
1.2.5.2.2.Denetim elemanlarının çalışmasını olumsuz etkileme .....	43
1.2.5.2.3.İade incelemelerinde sorunlar yaratması .....	44
1.3. Hukuki Açıdan Matrah Artırımı.....	44
1.3.1. Türk vergi hukukunda matrah artırımının yeri .....	45
1.3.2. Matrah artırımının hukuki niteliği ve Anayasaya aykırılık sorunu .....	46
1.3.3. Anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından matrah artırımı .	50
1.3.3.1. Hukuk devleti ilkesi ve matrah artırımı .....	52
1.3.3.2. Sosyal devlet ilkesi ve matrah artırımı .....	54
1.3.3.3. Ölçülülük ilkesi ve matrah artırımı .....	56
1.3.3.4. Hukuki güvenlik ilkesi ve matrah artırımı.....	59
1.3.3.4.1.Hukuki belirlilik ve matrah artırımı .....	60
1.3.3.4.2.Hukuki istikrar ve matrah artırımı .....	63
1.3.3.4.3.Hukuki öngörülebilirlik ve matrah artırımı.....	65
1.3.3.5. Vergilerin kanuniliği ilkesi ve matrah artırımı .....	66
1.3.3.6. Vergilerin mali güçle orantılı olması ilkesi ve matrah artırımı .	69

1.3.3.7. Vergilemede eşitlik ve adalet ilkesi ve matrah artırımı .....	73
1.3.3.8. Vergilerin kamu giderlerine tahsisi ilkesi ve matrah artırımı	79
1.3.4. Matrah artırımının benzer hukuki kurumlarla karşılaştırılması .....	81
1.3.4.1. Uzlaşmayla karşılaştırılması .....	81
1.3.4.2. Cezalarda indirim müessesisiyle karşılaştırılması .....	83
1.3.4.3. Pişmanlık ve ıslahla karşılaştırılması .....	85
1.3.4.4. İzaha davetle karşılaştırılması .....	87
<b>2. TÜRKİYE’DE MATRAH ARTIRIMI UYGULAMASI.....</b>	<b>89</b>
2.1. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun.....	89
2.1.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler ve gerekçeler .....	89
2.1.2. Kanunun yapısal özellikleri.....	91
2.1.2.1. Kapsamı .....	91
2.1.2.2. Zaman bakımından uygulama .....	92
2.1.2.3. Yararlanma .....	93
2.1.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi.....	93
2.1.2.3.2. Katma değer vergisi .....	94
2.1.2.4. Sağlanan bağışıklıklar .....	95
2.1.3. Karşıt görüşler.....	96
2.1.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler....	96
2.1.3.2. Muhalefet şerhi.....	96
2.1.3.3. Cumhurbaşkanlığı görüşü .....	97
2.1.4. Kanunun değerlendirilmesi.....	98
2.2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu .....	99
2.2.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler .....	99
2.2.2. Kanunun yapısal özellikleri.....	100
2.2.2.1. Kapsamı .....	100
2.2.2.2. Zaman bakımından uygulama .....	102
2.2.2.3. Yararlanma .....	103

	<u>Sayfa</u>
2.2.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi.....	103
2.2.2.3.2. Katma değer vergisi .....	105
2.2.2.3.3. Gelir vergisi stopajı .....	106
2.2.2.4. Sağlanan bağışıklıklar .....	108
2.2.3. Karşıt görüşler.....	109
2.2.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler..	109
2.2.3.2. Muhalefet şerhi.....	109
2.2.3.3. Cumhurbaşkanlığı görüşü .....	110
2.2.4. Kanunun değerlendirilmesi.....	111
2.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun .....	114
2.3.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler .....	114
2.3.2. Kanunun yapısal özellikleri.....	115
2.3.2.1. Kapsamı .....	115
2.3.2.2. Zaman bakımından uygulama .....	116
2.3.2.3. Yararlanma .....	117
2.3.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi.....	117
2.3.2.3.2. Katma değer vergisi .....	119
2.3.2.3.3. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı.....	121
2.3.2.4. Sağlanan bağışıklıklar .....	123
2.3.3. Karşıt görüşler.....	124
2.3.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler..	124
2.3.3.2. Muhalefet şerhi.....	124
2.3.4. Kanunun değerlendirilmesi.....	125
2.4. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun .....	127
2.4.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler .....	127
2.4.2. Kanunun yapısal özellikleri.....	128
2.4.2.1. Kapsamı .....	129
2.4.2.2. Zaman bakımından uygulama .....	130
2.4.2.3. Yararlanma .....	131

2.4.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi.....	131
2.4.2.3.2. Katma değer vergisi .....	133
2.4.2.3.3. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı.....	135
2.4.2.4. Sağlanan bağışıklıklar .....	137
2.4.3. Karşıt görüşler.....	138
2.4.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler..	138
2.4.3.2. Muhalefet şerhi.....	139
2.4.4. Kanunun değerlendirilmesi.....	139
2.5. 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun .	140
2.5.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler .....	140
2.5.2. Kanunun yapısal özellikleri.....	141
2.5.2.1. Kapsamı .....	141
2.5.2.2. Zaman bakımından uygulama .....	143
2.5.2.3. Yararlanma .....	144
2.5.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi.....	144
2.5.2.3.2. Katma değer vergisi .....	145
2.5.2.3.3. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı.....	147
2.5.2.4. Sağlanan bağışıklıklar .....	150
2.5.3. Karşıt gerekçeler .....	152
2.5.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler..	152
2.5.3.2. Muhalefet şerhi.....	152
2.5.4. Kanunun değerlendirilmesi.....	153
2.6. Genel Olarak Türkiye’de Matrah Artırımı Uygulaması .....	155
2.7. Uygulamalar Işığında Matrah Artırımının Gelişimi .....	160
3. TÜRKİYE’DE MATRAH ARTIRIMI UYGULAMASININ ETKİNLİĞİ VE ETKİLERİ .....	164
3.1. Matrah Artırımının Etkinliği.....	164
3.1.1. Vergi idaresinin iş yükü .....	165
3.1.1.1. Denetim oranı .....	165
3.1.1.2. Denetim elemanı başına mükellef sayısı .....	168

	<u>Sayfa</u>
3.1.2. Vergi yargısının iş yükü .....	170
3.1.2.1. Vergi yargısındaki dosya sayısı.....	170
3.1.2.2. Vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı.....	173
3.1.3. Hazine gelirleri .....	174
3.2. Matrah Artırımının Vergi Gelirleri, Mükellefler, Meslek Mensupları ve Denetim Elemanları Üzerindeki Etkileri .....	177
3.2.1. Araştırma yöntemi.....	178
3.2.1.1. Araştırma modeli.....	179
3.2.1.2. Araştırmanın çalışma grubu .....	180
3.2.1.2.1. Araştırmanın katılımcıları .....	181
Vergi mükellefleri .....	181
Meslek mensupları .....	182
Denetim elemanları.....	183
3.2.1.2.2. Geçerlilik komitesi.....	184
3.2.1.2.3. Araştırmacı.....	185
3.2.1.3. Araştırma süreci.....	185
3.2.1.3.1. Hazırlık süreci .....	185
3.2.1.3.2. Uygulama süreci .....	186
Belge incelemesi süreci.....	186
Görüşme süreci .....	187
3.2.1.4. Veri toplama teknikleri .....	189
3.2.1.4.1. Belge incelemesi .....	190
3.2.1.4.2. Yarı yapılandırılmış görüşmeler.....	191
3.2.1.4.3. Araştırmacı günlüğü .....	193
3.2.1.4.4. Geçerlik komitesi tutanakları .....	193
3.2.1.5. Verilerin geçerliliği ve güvenilirliği .....	194
3.2.1.6. Araştırma etiği.....	194
3.2.2. Matrah artırımının vergi gelirleri üzerindeki etkileri.....	195
3.2.2.1. Denetleneceği konusunda öngörüsü bulunan mükellefler üzerinde yapılan araştırma.....	196
3.2.2.1.1. Araştırma verileri.....	198
3.2.2.1.2. Araştırmadaki sınırlılıklar .....	202

3.2.2.1.3.Bulgular .....	202
3.2.2.2. Hali hazırda denetim yapılan mükellefler üzerinde yapılan araştırma .....	204
3.2.2.2.1.Araştırma Verileri .....	204
3.2.2.2.2.Bulgular .....	207
3.2.2.3. Ortak bulgular.....	208
3.2.3. Matrah artırımının mükellefler, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerindeki etkileri .....	208
3.2.3.1. Matrah artırımının mükellefler üzerindeki etkileri.....	208
3.2.3.1.1.Mükelleflerin matrah artırımından yararlanma nedenleri . .....	209
3.2.3.1.2.Mükelleflerin matrah artırımını uygulamasından yararlanmasında muhasebecinin rolü.....	211
3.2.3.1.3.Mükelleflerin matrah artırımından beklentileri .....	213
3.2.3.1.4.Matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimler . .....	214
3.2.3.1.5.Matrah artırımının bir daha uygulanmaması durumunun değerlendirilmesi.....	215
3.2.3.1.6.Matrah artırımının mükellefler üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi.....	217
3.2.3.2. Matrah artırımının meslek mensupları üzerindeki etkileri..	218
3.2.3.2.1.Matrah artırımını hakkında görüşler .....	218
3.2.3.2.2.Matrah artırımının meslek mensuplarının iş yükü üzerine etkisi .....	222
3.2.3.2.3.Matrah artırımında meslek mensuplarının teşvik edici rolü .....	225
3.2.3.2.4.Meslek mensupları gözünden mükelleflerin matrah artırımından beklentileri .....	228
3.2.3.2.5.Matrah artırımının bir daha uygulanmaması durumunun değerlendirilmesi.....	232
3.2.3.2.6.Matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimler . .....	234

3.2.3.2.7. Matrah artırımının meslek mensupları üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi .....	236
3.2.3.3. Matrah artırımının denetim elemanları üzerindeki etkileri .	237
3.2.3.3.1. Matrah artırımının denetim elemanlarının iş yüküne etkisi .....	238
3.2.3.3.2. Matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimler .	242
3.2.3.3.3. Denetim elemanlarının gözünden matrah artırımının etkileri .....	247
3.2.3.3.4. Matrah artırımının denetim üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi .....	250
4. SONUÇ .....	252
KAYNAKÇA .....	266
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	

## TABLULAR DİZİNİ

### Sayfa

<b>Tablo 1.1.</b> Vergi aflarının olumlu ve olumsuz yönleri .....	16
<b>Tablo 1.2.</b> Vergi afları ve gelir arasındaki ilişkiyi araştıran ampirik çalışmalar...27	
<b>Tablo 1.3.</b> Türkiye’de çıkarılan vergi afları.....28	
<b>Tablo 2.1.</b> 3787 Sayılı Kanun’da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları.....93	
<b>Tablo 2.2.</b> 3787 Sayılı Kanun’da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları.....93	
<b>Tablo 2.3.</b> 4811 Sayılı Kanun’da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları..... 103	
<b>Tablo 2.4.</b> 4811 Sayılı Kanun’da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları..... 103	
<b>Tablo 2.5.</b> 4811 Sayılı Kanun’da katma değer vergisi için belirlenen artırım oranları ..... 105	
<b>Tablo 2.6.</b> 4811 Sayılı Kanun’da gelir (stopaj) vergisi için belirlenen artırım oranları..... 107	
<b>Tablo 2.7.</b> 6111 Sayılı Kanun’da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları..... 118	
<b>Tablo 2.8.</b> 6111 Sayılı Kanun’da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları..... 118	
<b>Tablo 2.9.</b> 4811 Sayılı Kanun’da katma değer vergisi için belirlenen artırım oranları ..... 119	
<b>Tablo 2.10.</b> 4811 Sayılı Kanun’da gelir (stopaj) vergisi kurumlar (stopaj) vergisi için belirlenen artırım oranları ..... 122	

<b>Tablo 2.11.</b> 6736 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları.....	131
<b>Tablo 2.12.</b> 6736 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları.....	132
<b>Tablo 2.13.</b> 6736 Sayılı Kanun'da katma değer vergisi için belirlenen artırım oranları.....	133
<b>Tablo 2.14.</b> 6736 Sayılı Kanun'da gelir (stopaj) vergisi kurumlar (stopaj) vergisi için belirlenen artırım oranları .....	136
<b>Tablo 2.15.</b> 7143 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları.....	144
<b>Tablo 2.16.</b> 7143 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları.....	145
<b>Tablo 2.17.</b> 7143 Sayılı Kanun'da katma değer vergisi için belirlenen artırım oranları.....	146
<b>Tablo 2.18.</b> 7143 Sayılı Kanun'da gelir (stopaj) vergisi kurumlar (stopaj) vergisi için belirlenen artırım oranları .....	149
<b>Tablo 2.19.</b> Türkiye'de matrah artırımı uygulamalarının gelir, kurumlar ve katma değer vergisi için matrah artırım oranları .....	156
<b>Tablo 2.20.</b> Türkiye'de matrah artırımı uygulamalarının gelir ve kurumlar vergisi için asgari matrah artırım tutarları.....	157
<b>Tablo 2.21.</b> Türkiye'de matrah artırımı uygulamalarına ilişkin ödemede kullanılan taksit sayıları .....	158
<b>Tablo 2.22.</b> Türkiye'de matrah artırımı uygulamalarında vergi incelemelerinin tamamlanması için idareye verilen süreler .....	159
<b>Tablo 2.23.</b> Uygulamalar bazında matrah artırımının barındırdığı özellikler.....	161

<b>Tablo 3.1.</b> Türkiye’de vergi denetimi oranları (1984-2018).....	166
<b>Tablo 3.2.</b> Denetim elemanı başına mükellef sayısı(2006-2018).....	168
<b>Tablo 3.3.</b> Vergi mahkemelerinde bulunan dosya sayısı(2000-2019).....	171
<b>Tablo 3.4.</b> Vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı (2000-2018) .....	173
<b>Tablo 3.5.</b> Türkiye’de vergi dışı normal gelirler(1999-2019).....	176
<b>Tablo 3.6.</b> Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin çalıştıkları sektörler ve iş deneyimleri (yıl).....	182
<b>Tablo 3.7.</b> Görüşme yapılan meslek mensuplarının unvanları ve mesleki deneyimleri (yıl).....	183
<b>Tablo 3.8.</b> Görüşme yapılan denetim elemanlarının unvanları ve iş deneyimleri (yıl).....	184
<b>Tablo 3.9.</b> Yapılan görüşmelere ilişkin bilgiler.....	188
<b>Tablo 3.10.</b> Denetim öngörüsü bulunan mükellefler üzerinde yapılan araştırmaya ilişkin veriler .....	200
<b>Tablo 3.11.</b> Mükelleflerin vergi cezalarından indirim yaptırdığı durumların karşılaştırılması .....	203
<b>Tablo 3.12.</b> Hali hazırda denetim yapılan mükellefler üzerinde yapılan araştırmaya ilişkin veriler .....	206
<b>Tablo 3.13.</b> Mükelleflerin vergi cezalarından indirim yaptırdığı durumların karşılaştırılması .....	207

## ŞEKİLLER DİZİNİ

### Sayfa

Şekil 1.1. Anayasal vergilendirme ilkeleri .....	52
Şekil 3.1. Türkiye’de vergi denetimi oranları (1984-2018) .....	166
Şekil 3.2. Denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı (2006-2018) .....	169
Şekil 3.3. Vergi mahkemelerinde bulunan dosya sayısı (2006-2018) .....	171
Şekil 3.4. Geçen yıldan devreden dosya sayıları (2006-2018) .....	172
Şekil 3.5. Vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı (2006-2018).....	174
Şekil 3.6. Vergi dışı normal gelir tutarının GSYH’ya oranı (1999-2019) .....	177
Şekil 3.7. Matrah artırımının mükellefler üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi .....	217
Şekil 3.8. Matrah artırımının meslek mensupları üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi .....	237
Şekil 3.9. Matrah artırımının denetim elemanları üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi .....	251

## KISALTMALAR DİZİNİ

- GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı
- GVK : Gelir Vergisi Kanunu
- KDV : Katma Değer Vergisi
- KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu
- KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
- SBB : Strateji ve Bütçe Başkanlığı
- SMMM: : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- ÖTVK : Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
- VDK : Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
- VMY : Vergi Müfettiş Yardımcısı
- VM : Vergi Müfettişi
- VUK : Vergi Usul Kanunu
- YMM : Yeminli Mali Müşavir

## **1. TEORİK VE HUKUKİ AÇIDAN MATRAH ARTIRIMI**

Matrah artırımı, son zamanlarda defalarca gündeme gelen, adil olup olmadığı çokça tartışılan ve artık uygulanması alışlagelmiş bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Matrah artırımı kavramı, günümüzde sık kullanılsa da teorik açıdan ne ifade ettiği ve vergi hukuku karşısında ne konumda olduğu belirsiz durumdadır.

Matrah artırımı konusunda mükellefler çoğu zaman büyük beklenti içerisinde olmaktadır. Bu beklentiye paralel olarak, son yıllarda matrah artırımı belirli periyotlarla uygulanmaktadır. Matrah artırımı uygulamasının vergi gelirlerinin artmasını sağlamak suretiyle devlete gelir sağlaması, vergi idaresinin ve vergi mahkemelerinin yükünü hafifletmesi gibi faydaları olabileceği göz önünde bulundurularak hayata geçirilmektedir.

Matrah artırımı, vergi hukukunda birçok noktaya temas etmekte olup, hukuki açıdan ne anlam ifade ettiği ve anayasa aykırı olup olmadığı gibi soruları kendi bünyesinde barındırmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, matrah artırımı ile ilgili olarak kavramsal bilgilere, temel ilkelere yer verilerek teorik açıdan ve vergi hukuku açısından matrah artırımının niteliği değerlendirilecektir.

### **1.1. Matrah Artırımı ile İlgili Temel Kavramlar**

Türkiye’de matrah artırımı uygulaması, ilki 1992 yılında olmakla üzere 2003, 2011, 2016 ve 2018 yıllarında 5 defa uygulanarak Türk vergi sisteminde ve hukukunda yerini almıştır. Matrah artırımı, çok yeni bir kavram olmamakla birlikte teorik açıdan ele alınması gereken bir uygulamadır. Matrah artırımını teorik açıdan ele alırken birbiriyle yakın ilişkisi olması nedeniyle, matrah, beyan esaslı ve vergi affi kavramlarını öncelikle açıklamak gereklidir.

Matrah artırımının yapı taşlarından birisi, adında da bulunduğu matrah kavramıdır. Matrahın ne olduğu matrah tespitinin hangi usullerle yapıldığı, Türkiye’de hangi usulün benimsendiği gibi konular açıklığa kavuşturulmadan matrah artırımının tam olarak anlaşılması mümkün değildir. Bu nedenle, matrah kavramı, matrah artırımını değerlendirirken büyük bir önem arz etmektedir.

Matrah artırımıyla ilişki içerisinde olan bir diğer kavram da vergi affidir. Matrah artırımını genellikle, vergi affi olarak algılanmakta ve matrah artırımıyla arasında keskin bir sınır konulamamaktadır. Vergi affıyla, matrah artırımını karşılaştırmadan, farklılıkları

veya benzerlikleri ortaya koymak, matrah artırımın daha iyi anlaşılmasını sağlayabilecektir.

Çalışmanın bu bölümünde; matrah, matrah artımı, vergi artırımını gibi kavramların tanımları ve açıklamaları yapılarak, matrah artırımıyla ilişkili denetim, beyan gibi kavramların teorik açıklamalarına yer verilecektir.

### **1.1.1. Matrah**

Matrah artırımını uygulamasının temel taşlarını oluşturan kavramlardan birisi matrahtır. Bu nedenle matrah kavramı tam olarak kavranmadan matrah artırımını tam anlamıyla anlaşılması mümkün değildir.

#### **1.1.1.1. Matrah kavramı ve tanımı**

Matrah, sözcüğü dilimize Arapçadan girmiştir. Bunun yerine Türkçe bir karşılık bulunamadığı ve önerilen karşılıklar yetersiz kaldığından hiçbir değişikliğe uğramadan vergi kanunlarında yer almaktadır. Aynı kavram İngilizce’de “Tax Base”, Fransızca’da “Base de L’assiette” ve Almandada “Bemessungsgrundlage” şeklinde ifade edilmektedir (Dönmez, 1990, s. 46; Tuncer, 2003, s. 138). Türkçede “çıkarılmış” anlamına gelmektedir (Pehlivan, 2016, s. 66).

Vergi uygulamaları açısından matrah, vergi borcunun hesaplanabilmesi amacıyla vergi tarifesinin üzerine uygulanan değerdir (Pehlivan, 2016, s. 66). Bir başka ifadeyle matrah, mükellefin ödemesi gereken verginin hesaplanmasında temel alınan teknik, fiziksel ya da ekonomik ölçüttür (Mutluer, 2011, s. 96). “Nasıl ve ne kadar vergilendireceğiz?” sorularının cevabını verir (Yiğit, 2019, s. 118).

Vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra, doğan verginin hesaplanması gerekir. Bu hesaplamaların yapılabilmesi bir ölçü aracı gerekmektedir. Bu ölçü aracı da matrahtır. Matrahlar çeşitli şekillerde, birimlerde belirlenebilir. Örneğin benzinin litresi, elde edilen gelir tutarı, su tüketimi için metreküp gibi matrahlara aşına olsak da araç için teker sayısı, ev için oda sayısı gibi ölçüler de verginin matrahi olarak belirlenebilir. Bu konuda bir sınırlama bulunmamaktadır. Ancak her verginin matrahının yasada gösterilmesi ve belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesi matrahın kanunda belirli edilmemesi durumunda şu kararı almıştır<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesinin 31/3/1987 tarih ve 1986/20 Esas ve 1987/9 Karar sayılı kararı.

“vergi benzeri olduğuna kuşku bulunmayan mali yükümün, yalnızca konusunu ve yükümlülerini belirtmekle yetinip miktarlarının saptanmasını belediye meclislerine bırakmaktadır. Dolayısıyla, maddede matraha, orana, aşağı ve yukarı sınırlara ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. O halde, bu düzenleniş biçimi ile belli başlı öğeleri açıklanmamış ve çerçevesi kesin çizgilerle belirlenmemiş bulunan bu tür mali yüküm niteliğindeki söz konusu ödemenin yükümlüleri durumundaki kamu ve özel kişilerden alınmasına olur veren... hüküm Anayasanın 73. maddesine aykırıdır.”

Kural olarak, verginin konusu ile matrah biriyle ilişki içerisindedir. Örneğin motorlu taşıttan bir vergi alındığında, matrah o motorlu taşıtın özelliğine bağlı olarak belirlenir. Ancak bu duruma uymayan istisnalar da bulunmaktadır. Örneğin, bina vergisinin konusu binanın kendisiyken, matrahı binanın değeridir (Oktar, 2016, s. 93).

#### **1.1.1.2. Matrah türleri**

F. Neumark’a göre verginin hesaplanması için temel dayanak, ekonomik - fiziki veya ekonomik - nakdi miktarlardır (Edizdoğan vd., 2013, s. 150).

Matrah, fiziki miktarlar olabileceği gibi, iktisadi değerler de olabilir. Eğer matrah fiziki değer ise “spesifik”, iktisadi bir değer ise “ad valorem” vergileme söz konusudur (Karakoç, 2012b, s. 161).

Vergi sistemimizde genel olarak iktisadi matrah kullanılsa da teknik-fiziki matrah uygulamaları da bulunmaktadır.

##### **1.1.1.2.1. Teknik – fiziki (kemmi) matrah**

Vergileme yapılırken sayı, ağırlık, hacim ve uzunluk gibi ölçütler dikkate alınmıyorsa bu miktarlar, kemmi matrah olarak adlandırılır (Öner, 2016, s. 68). Bu tür matrahla yapılan vergileme spesifik vergilemedir. Matrah; sayı, adet kilo, metre, litre gibi fiziksel miktarlarla ifade edilir. Örneğin motorlu taşıtlar vergisinde aracın yaşı ve silindir hacmine temel alınarak kemmi matraha göre spesifik vergileme yapılmaktadır.

##### **1.1.1.2.2. Ekonomik – nakdi (iktisadi) matrah**

Ekonomik unsurun bedeli veya fiyatı üzerinde belirli bir kıyas uygulanarak vergileme yapılıyorsa bu tür matrah, iktisadi matrah olarak adlandırılır (Öner, 2016, s. 68). Bu tür matrahla yapılan vergileme ad valorem vergilemedir. Matrah oran olarak belirlenir. Ülkemizde gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gibi temel vergilerde, iktisadi matraha göre ad valorem vergileme yapılmaktadır.

### **1.1.1.3. Matrah tespit usulleri**

Verginin matrahı, vergi kanunlarında açıkça belirtilmek zorundadır. Verginin hesaplanabilmesi için matrahın doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Matrahın tespit edilmesinde dört farklı usul bulunmaktadır. Bu usuller, beyan usulü, karineler usulü, idarece takdir usulü ve götürü usuldür.

#### **1.1.1.3.1. Beyan usulü**

Vergilemede beyanı kısaca tanımlayacak olursak mükellefin vergiye ilişkin durumunun kendi tarafından vergi idaresine bildirilmesidir. Beyan sistemi, matrah artırımını açısından bakıldığında matrah artırımının temelini oluşturan bir kavramdır. Şöyle ki matrah artırımının uygulanabilmesi için vergi sisteminin beyan sistemini içermesi gerekmektedir.

Beyan sistemi, mükellefin vergiye tabi servet, gelir ve harcamalarını, vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara göre tespit edip, vergi idaresine bildirmesi esasına dayanmaktadır. Mükellefler, vergi idaresince açıkça belirtilmiş olan kurallara bağlı olarak, vergiye tabi matrahını ve ödeyeceği vergiyi beyanname adı verilen yazı ile vergi idaresine bildirirler (Alptekin, 2013, s. 32). Vergi idaresi ise bu bildirimler üzerine, vergiye ilişkin tarh işlemini gerçekleştirir. Beyan sisteminde genellikle, mükellef beyannamesini verdiğinde, tahakkuk fişi düzenlenir ve mükellefe verilir. Böylelikle vergilemenin tarh, tebliğ ve tahakkuk evreleri eş anlı gerçekleşir.

Sistemin temel işleyişi; mükellefin verginin tarh edilmesinde kullanılacak bilgileri vergi idaresine uygun bir biçimde sunması ve buna karşılık olarak vergi idaresinin de bu bilgilerinin kanuna ve gerçeğe uygun olup olmadığını kontrol etmesi şeklinde olmaktadır (Taşkan, 2019, s. 204).

Beyan sisteminin dayandığı temel düşünce ”mükelleflerin vergiye ilişkin kendi unsurlarını başkalarında daha iyi bilmesi“ varsayımıdır. Bu nedenle vergi idaresinin herhangi bir müdahalesi olmadan, mükellefin, vergiye ilişkin kendi matrahlarını kendi tespit etmeleri ve bunu vergi idaresine bir beyanname düzenlemek suretiyle bildirmeleri, diğer usullere nazaran daha uygun ve normal bir usul olarak görülmektedir (Erginay, 1988, s. 86).

Beyan usulü, vergi idaresi açısından büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Beyan sisteminde vergi idaresine veriler, mükellefler tarafından hazır olarak verildiği için, vergi

idaresince matrahın tespitine yönelik başka bir işlem yapılmaya gerek kalmaksızın, kolayca verginin tarh işlemi yapılabilir. Beyan sisteminin kolay olmasının yanı sıra bir diğer avantajı da beyanname mükellefin itirafı niteliğinde olduğundan, mükelleflerin kendi beyan ettiği matrahlara (ihtirazi kayıtla verilenler ve vergi hatası olanlar hariç olmak üzere), itiraz edememesidir. Beyan sistemi ayrıca doğası gereği mükellef ile vergi idaresi arasında hiçbir uyumsuzlığa yol açmayacaktır.

Ancak beyan usulüyle mükellefe zor ve meşakkatli bir görev de verilmektedir. Bu durum çok basit olmayan bir vergi sisteminde, mükellefe hem maddi hem manevi külfet olması gibi bir yönü içermektedir. Böyle bir durum da bu usulün sakıncalarında biridir.

Beyan usulü mükellefi vergileme sürecinde, pasif olmaksızın aktif hale getirir. Böylece beyan usulü, mükellef haklarının gelişimine ve mükellefin vergiye uyum sürecine olumlu katkılarda bulunur (Liu ve Zhou, 2011, s. 1930).

Beyan usulünün başarısı genel olarak mükelleflerin vergi bilincine ve vergi idaresinin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmada ve denetlemesindeki başarıya bağlıdır (Karakoç, 2012b, s. 208). Denetimin yapılamadığı ve toplumun vergi ahlakı düşük olduğu durumlarda, beyan edilen matrahlar, olması gereken matrahlardan uzak olacağından vergi tahsilatı olması gerekenden çok daha düşük olacaktır.

### ***Türk vergi sisteminde beyan esası***

Türk vergi sisteminde kurumlar, gelir, katma değer ve özel tüketim vergisi gibi temel vergiler için beyan esası yöntemi geçerli olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın "*Beyan Esası*" başlıklı 83. maddesinde, "*Hilafına hüküm olmadıkça Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.*" hükmü yer almaktadır.

Benzer bir şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın "*Beyan Esası*" başlıklı 14. maddesi; "*Kurumlar Vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir...*" şeklindedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın "*Beyan Esası*" başlıklı 40. maddesinde "*... Katma Değer Vergisi, bu kanunda aksi bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur...*" şeklinde düzenlenmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)'nın "*Verginin Bayanı, Tarhı ve Ödenmesi*" başlıklı 14. maddesi ise "*Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur...*" şeklindedir.

Bütün sayılan bu vergilerden toplanan gelir 2018 yılı Türkiye'deki vergi gelirlerinin %85.5'ine tekabül etmektedir (SBB, 2018, s. 7). Bu veriden bahisle, Türkiye'de vergilerin toplanmasında daha çok beyan esasının kullanıldığı söylenebilir. Yine bu doğrultuda, Türk vergi sisteminin temelini beyan esasının oluşturduğu söylenebilir (M. Arslan, 2016, s. 87). Ülkemizde bu vergiler için (gelirleri sadece gayrimenkul sermaye iradı olanlar hariç) verilen beyannameler elektronik ortamda alınmaktadır. Böylece beyannamelerin mükellefler ve meslek mensupları tarafından her an ve hızlı bir biçimde verilebilmesi sağlanmıştır. Beyannamelerin elektronik ortamda toplanması hem mükellefler açısından hem de vergi idaresi tarafından büyük bir kolaylık sağlamaktadır.

### ***İhtirazi kayıtla verilen beyanlar***

Beyan sisteminde temel olarak, mükellefin vermiş beyannameye, itiraz etmesi mümkün değildir. Bu durumun tek istisnası, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerdir.

İhtirazi kayıt “Muayyen hakları kullanmak hususunda serbestisini muhafaza etmek isteyen tarafın bu hususta vaki beyanı” şeklinde tanımlanmaktadır (Ortaç ve Yılmaz Furtuna, 2017, s. 437). İhtirazi kayıt, mükelleflerin beyanları uyarınca yapılan işlemlere karşı dava açılmayacağı kuralına karşı ortaya çıkmış ve bu işlemlerle ilgili yargısal denetim sağlayan bir uygulamadır (Doğrusöz, 2002, s. 90). Mükellefler beyanlarıyla ilgili tereddüde düştikleri durumlarda, beyanlarını idarenin belirlediği kurallar çerçevesinde yapmakla birlikte, bu uygulamaya karşı dava haklarını ihtirazi kayıt dilekçesi ya da beyanname üzerine düşecekleri şerh ile saklı tutabilmektedirler.

Mükelleflerin beyanlarına göre oluşan matrahla ilgili olarak ihtirazi kayıt koymaları uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiştir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesine göre “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*” şeklinde düzenleme mevcuttur. Görüldüğü üzere, vergi hatalarının tersine, mükelleflerin beyannamelerini ihtirazi kayıt düşerek vermeleri durumu söz konusu maddede açık bir şekilde düzenlenmemiştir.

İhtirazi kayıtla beyan verilmesine ilişkin düzenleme 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 4. fıkrasında “... *ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*” denildiğinden, mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname verebilecekleri kabul edilmektedir. Yine buna

paralel olarak, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin, “İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler” başlığını taşıyan kısım, 39. maddesinin 3. bendinde “Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ve ya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir.” ifadesi kullanılarak ihtirazi kayıt tanımlanmamış ve mükelleflerin ihtirazi kayıtlarla beyanname verebilecekleri hususu vergi idaresince de kabul edilmiştir (Ortaç ve Yılmaz Furtuna, 2017, s. 437).

### ***Beyan – denetim ilişkisi***

Vergi denetimi; mükelleflerin vergi ve vergiye benzer mali yükümlülüklerinin vaktinde ve eksiksiz bir şekilde ödenmesini temin etmek amacıyla, devlet tarafından yapılan, çeşitli tekniklerin kullanılmasını gerektiren ve devamlılığı olan bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır (Savaşan vd., 2014).

Başka bir tanıma göre ise vergi denetimi; mükellefiyetle ilgili olayları, mükellefleri, kayıtları ve durumları araştırmaya saptamaya ve ödenmesi gereken vergi ve vergiye benzer mali yükümlülüklerin doğruluğunu sağlamaya yönelik faaliyetlerin tümüdür (Atak, 2021, s. 24).

Vergi mevzuatının çoğunlukla karışık ve geniş olması, vergi idarelerinin verimli ve etkin olmaması ve modern vergi sistemlerinin beyan esasına dayanıyor olması her zaman verginin doğru bir şekilde toplanmasına karşı risk oluşturmaktadır. Bunların yanında mükelleflerin hatayla veya hileye başvurmak suretiyle vergi kaçırmaya yatkınlıkları bulunmaktadır. Tüm bu nedenler vergi denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır (Akdağ ve Kütük, 2016, s. 12).

Vergilerin mükellefin beyanları esas alınarak toplandığı ülkelerde, bu sistemin denetimi şarttır. Vergi dairesi bu usulde, bildirilen matrah ile beyannamenin doğruluğunu denetlemekle yetinmektedir (Kırbaş, 2015, s. 98). Nitekim mükellefin her zaman ve her şartta gerçeğe uygun beyanını bildirdiği kabul edilemez. Bu sebeptir ki eğer vergiler mükellefin beyanına göre toplanıyorsa, iyi bir vergi denetiminin de varlığı zorunludur. Bu bakımdan beyan sistemiyle vergi denetimi birbirlerinin tamamlayıcısıdır denilebilir.

#### **1.1.1.3.2. Karine usulü**

Karine sözcüğü Arapçadan gelmekte olup, benzerlik (yakınlık) nedeniyle bir başka şeye işaret eden, delil olan durum; amaca işaret eden ipucu anlamına gelmektedir. Türk

Hukukunda ise karine; varlığı herkesçe bilinen bir olgudan, bilinmeyen bir olguya ilişkin sonuç çıkarılmasıdır (Karakaş, 2013, s. 732).

Bu usulde mükellefin servetinin veya gelirin ölçüsü olan bazı göstergeler matrahın saptanmasında esas alınmaktadır. Günümüzde yaygın olarak kullanılmamakla birlikte geçmişte bu usulün kullanıldığı örnekler bulunmaktadır. 1926 yılına kadar Fransa’da kapı ve pencere üzerinden alınan vergiler bu usulün en klasik örneklerinden biridir. Bu örnekte vergi idaresince mükellefin evinin ve kapısının sayısının tespit edilmesiyle matrah tespit edilmiş olacaktır.

Türkiye’de 1907 tarihli temettü vergisi de bu usule dayanmaktadır. Bu verginin matrahının belirlenmesinde imalathane veya fabrikanın işçi, makine ve alet sayısı esas alınmaktaydı (Kırbaş, 2015, s. 99).

Bu usul, basit, net ve mükellefle idare arasında uyumsuzluğun en düşük seviyede tutması açısından faydalıdır. Pratik olmasına karşın, dış belirtilerle matrah saptamak sağlıklı değildir. Nitekim dış göstergeler veya karineler ödeme gücünü veya servet değerini doğru göstermeyebilir. Bu usul, bu nedenle vergilemede adaletsizliğe sebep olabilir.

#### **1.1.1.3.3. Götürü usul**

“Götürü” sözcüğünün sözlük anlamını Türk Dil Kurumu (2011), “fiyatı veya ücreti toptan belirlenen (iş vb.)” olarak tanımlamıştır. Götürü vergileme, mükelleflerin gelir üzerinden alınan verginin tespitinin güç olması, iş hacimlerinin ve kazançlarının küçük olması, şekli yükümlülüklerini yerine getiremeyecek şekilde bilgilerinin yetersiz olması nedeniyle, belirlenen ölçülere göre bütün bir mükellef grubu veya meslek grubu için tek ve genel bir biçimde kazanç veya vergi miktarının belirlenmesidir (H. Erdoğan, 1994, s. 7).

Bu usulde de karine usulünde olduğu gibi matrah vergi idaresince saptanmaktadır. Ancak matrah, her mükellef için ayrı ayrı değil, mükellefler gruplandırılarak tespit edilir. Örneğin, tıp doktorluğu faaliyetini yürüten mükellefler için X –TL matrah, şehir içi yük taşımacılığı faaliyetini yürüten mükellefler için Y-TL matrah belirlendiğinde götürü usul kullanılmış olur.

Götürü usul uygulamanın bazı avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Uygulamanın avantajları; formaliteleri azaltması, kolay olması, mükellef üzerinde psikolojik açıdan az baskı yaratmasıdır. Dezavantajları ise; vergi denetim etkinliğini

azaltması ve vergi kaybına neden olmasıdır (Işık, 2014, s. 160). Mükellefin gerçekte olan geliri yerine idarenin tespit ettiği bir kazancın vergi hesabında dikkate alınması da pek çok adaletsizliği beraberinde getirebilmektedir (G. A. Yılmaz, 2013, s. 166).

Türk vergi sisteminde bu usul geniş ölçüde kullanılmaktayken, günümüzde kapsamı büyük ölçüde daraltılmıştır. Ancak, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinin matrahının tespiti, özel hizmetlerde çalışan şoförlerin gelir vergisi matrahının tespiti gibi bazı konularda götürü matraha rastlanılmaktadır.

#### **1.1.1.3.4. İdarece takdir usulü**

İdarece takdir usulü, vergi matrahının götürü usulde olduğu gibi her mükellef grubu için değil, her mükellef için ayrı ayrı belirlendiği usuldür. Vergi idaresi matrahi tespit ederken elindeki bütün araçları kullanır ve mükellef için bir matrah tayin eder.

İdarece takdir usulü, vergi idaresine geniş ölçüde takdir yetkisi vermesi ve somut ölçülerin ortaya konulmaması nedeniyle olumsuz sonuçlar doğurabileceğinden, vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlık yaratabilme potansiyeline sahiptir (Edizdoğan vd., 2013, s. 159).

#### **1.1.2. Vergi affı**

Son yıllarda çok sık gündemde olsa da vergi aflarının tarihi çok eskiye dayanmaktadır. Vergi aflarına ilişkin ilk bulunan kayda Rosetta taşında rastlanmıştır. Taş üzerindeki bilgilere göre, vergi affı, M.Ö. 200 yılları civarında Mısır'da Ptolemy V Epiphanes tarafından ilan edilmiştir. Ancak bahsi geçen vergi affının uygulanıp uygulanmadığına dair herhangi bir açıklık bulunmamaktadır (İbrahim vd., 2017, s. 220). Vergi aflarının Roma İmparatorluğu'nun hüküm sürdüğü MS 401, 411, 434, 445, 450 ve 458 yıllarında uygulandığı bilinmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013, s. 252-253).

Dünyanın birçok ülkesinde vergi afları, hükümetlerin mali programlarının bir parçası olarak kullanılmış ve kullanılmaya devam etmektedir. Vergi aflarının özellikleri ve hükümleri ülkeden ülkeye zamandan zamana değişkenlik göstermekle birlikte çok kısa bir süre içerisinde de değişebilmektedir.

Matrah artırımını uygulamasıyla vergi affını ayrı olarak düşünmek mümkün değildir. Nitekim matrah artırımını birçok özelliği nedeniyle birçok kişi tarafından bir vergi affı olarak algılanmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi affı kavramının, özellikleri, türleri, yararlı ve sakıncalı yönleri ve nedenleri belirtilecektir.

#### **1.1.2.1. Vergi affı kavramı**

Batı dillerinde af kavramına karşılık olarak kullanılan Yunanca kökenli amnestie kelimesi, bağışlamak ve unutmak anlamına gelmektedir (Ahmed, 2019, s. 2). Af kelimesi aynı zamanda Arapça kaynaklı “Afüv” ve “Afv” kelimelerinden (ortadan kaldırmak, yok etmek, bağışlayan, merhamet eden ve affeden) türemiştir (Özgüven, 2018, s. 35).

Dar anlamda af; bir hatanın, suçun veya kusurun bağışlanması anlamına gelmektedir. Geniş anlamda ise yapılmakta olan veya yapılacak suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın tümünün veya bir kısmının infazından adalet ve toplum yararı düşüncesiyle vazgeçilmesi olarak tanımlanabilir (Yaraşır, 2013, s. 176). Yine af, asıl işlevi, ilgili kişilerin bir mahkemede bu tür suçlar için yargılanıp yargılanmadığına bakılmaksızın, belirlenmiş suç türlerine ilişkin olarak belirlenmiş şahıslara veya kişi sınıflarına yönelik cezai sorumluluk ihtimalini ve sonuçlarını ortadan kaldırmak olan, olağanüstü bir yasal önlem olarak da tanımlanabilir (Freeman, 2009, s. 13).

Vergi affının tanımıyla ilgili vergi kanunlarında herhangi bir tanım bulunmamaktadır. Ancak vergi affı, çoğu kez mali af olarak da tanımlanmaktadır. Mali af ile vergi affı kavramları çokça karşılaştırmasına rağmen mali aflar daha kapsamlı ve vergi aflarını da içerisini alan bir kavramdır. Vergi affı sınırları daha belirgin bir kavrama işaret ederken, mali af daha belirsiz ve daha geniş bir kavramdır (Dönmez, 2002, s. 52). Vergi affı kavramı konusunda net bir tanım yapılamadığı gibi çeşitli kaynaklarda kavramın daraltıldığı veya genişletildiği görülebilmektedir (Doğan ve Besen, 2008, s. 24).

Baer ve LeBorgne (2008) vergi affını, hükümet tarafından, belirlenmiş bir mükellef grubuna, bir vergi borcunun affedilmesi karşılığında (faiz ve cezalar dâhil), önceki vergi dönemleri ile ilgili olarak belirlenmiş bir meblağın ödenmesi için yapılan teklif olarak tanımlamıştır.

Malherbe (2011) vergi affını, mükellefin belirli bir tutar vergi ödemesi karşılığında, vergi borcu miktarının affedilmesi (faiz ve cezalar dâhil), cezai vergi kovuşturmasından feragat edilmesi ve belli bir süre için vergi denetiminden muafiyet sağlanması şeklinde tanımlamıştır.

Kargı (2011, s. 103) vergi affını, devletin egemenlik yetkisini kullanmak suretiyle alacak hakkından tek taraflı olarak feragat etmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması olarak tanımlamıştır.

Ayranğöl, Tekdere (2013, s. 251) ve Bülbül (2003, s. 206) vergi affının genel anlamıyla vergi kanunlarına aykırı hareket eden kişilere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olduğunu belirtmiştir.

Yılmaz (2017) ise vergi affını, devletin egemenlik yetkisini kullanmak suretiyle kamu hizmetlerinin finansmanı için vatandaşlardan aldığı vergi, harç ve resimlerin tahsilinden ve mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini eksik yerine getirilmesi veya vaktinde yerine getirmemesi dolayısıyla uğradığı zarara karşı uygulanan veya uygulanacak yaptırımlardan vazgeçmesi olarak tanımlamıştır.

Vergi afları belirlenen tutarlar ödenmesi şartıyla mükelleflere borçlarından ve yükümlülüklerinden kurtulması için verilmiş bir fırsattır. Genellikle vergi afları, istisnalar içermekle birlikte belirli bir süre için çıkarılır. Vergi affı uygulamasıyla vergi aslı ve/veya cezalarını ödemeyen ve yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler ile devlet anlaşma içerisine girmektedir. Böylece mükelleflerin vergileme sürecine katılmaları sağlanmaktadır. Bu kapsamda vergi afları, vergi gelirlerini ve vergi uyumunu artıran bir kurum olarak görülmektedir (Ross, 2012, s. 147-150).

#### **1.1.2.2. Vergi affı uygulamasının nedenleri**

Vergi affı uygulamalarına bakıldığında, vergi affının çıkarılıp çıkarılmamasının birçok nedene bağlı olduğu görülmektedir. Vergi afları politik bir kriz sonrası rahatlatıcı bir araç olarak görülebileceği gibi, hükümetler bazen siyasi kaygılarla da vergi aflarını yürürlüğe koymaktadır (Bozdoğan ve Şimşek, 2018, s. 1039). Diğer taraftan vergi afları vergi yönetimlerini bunaltan birçok sorunun çözümünde araç olması sebebiyle tercih edilmektedir (Dağlı, 2019, s. 122).

Vergi affının uygulamaya konulmasında başlıca ekonomik nedenler, mali nedenler siyasi nedenler, sosyal nedenler ve idari ve teknik nedenler rol oynamaktadır.

##### **1.1.2.2.1. Ekonomik nedenler**

Vergi affının çıkarılmasındaki nedenlerden birisi ekonomi kaynaklı nedenlerdir. Ekonomik durgunluk döneminde vergi affı gelir tahsilatının artırılması için önemli kaynaklardan birisidir. Bunun yanında mali baskı dönemlerinde, vergi aflarının gelir

sağlayıcı bir özelliği bulunmaktadır (Borgne, 2006, s. 4). Bu özelliğiyle değerlendirdiğimizde, vergi affı çıkarılmasına temelde iki ekonomik nedeni bulunmaktadır.

Ekonomik nedenlerden ilki, çeşitli yollarla beyan dışı bırakılan gelirlerin ve servetlerin ekonomiye tekrar kazandırılmasıdır. Vergi afları ile gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve kanunlara aykırı bir şekilde yurtdışına çıkarılan sermayenin, ülkeye döndürülerek yatırımlar aracılığıyla ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca, oluşan enflasyon ve bütçe açıkları sebebiyle de af çıkartılarak, aftan elde edilecek vergi gelirleriyle bütçe açıklarının karşılanması ve kısa vadede gelir ihtiyacının finansmanını sağlanması amaçlanmaktadır (Taşkın, 2010, s. 126).

Vergi affı uygulamasında ikinci ekonomik neden ekonomik krizlerdir. Ekonomik kriz nedeniyle işletmelerin mali olarak güçsüzleşmesi ve vergi borçlarını ödeyemez duruma gelmesi, vergi affı konusunda bir ihtiyaç ortaya çıkarmaktadır (Ekinci vd., 2019). Vergi aflarıyla kriz nedeniyle zarar gören mükelleflerin, ödeyemediği borçları silinerek, yüklerinin hafifletilmesi sağlanır. Böylece yüksek vergi borçları olması nedeniyle ekonomik faaliyetlerini durdurmayı düşünen mükelleflerin devamlılığı sağlanmış olur.

#### **1.1.2.2.2. Mali nedenler**

Vergi aflarına başvurmanın temel nedeni, vergi aflarıyla elde edilen gelirin kamu kesimine finansman sağlamasıdır. Tahsili mümkün olmayan alacakların vergi affı sayesinde tahsil edilmesi, bütçe açıklarının kapatılmasında kullanılabilir. Bütçe açıklarının kapatılmasında ihtiyaç ne kadar acilse, vergi affının bu açıkların kapatılmasında kullanılma ihtimali de o kadar artacaktır. Nitekim devletin borçlarının yüksek olduğu dönemlerde vergi aflarının, bu borçları kapatmak için bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir.

Ancak, vergi aflarının gelir getirici fonksiyonu tartışmalıdır. Alm'a (1998) göre vergi affı nedeniyle elde edilecek gelir çoğunlukla abartılmaktadır. Elde edilen gelir zaten beyan edilmemiş gelir olduğundan vergi affı, devlet için ek bir kaynak yaratmamaktadır. Bu nedenle vergi afları, mali amaçlarla kullanılmamalıdır.

#### **1.1.2.2.3. Siyasi nedenler**

Vergi affı uygulamasında etkili olan faktörlerden birisi de siyasi nedenlerdir. Mükelleflerin vergi ödememe istediği ve politikacıların oylarını maksimize etme istediği

genellikle vergi aflarının siyasi nedenini oluşturur. Çünkü vergi affının çıkarılması, kapsamının tespit edilmesi ve yürürlük zamanı gibi bütün faktörler siyasi karar mekanizması içerisinde yer almaktadır (Sayar, 1987, s. 65).

Hükümetler, baskı ve çıkar gruplarını istekleri doğrultusunda oy kazanmak veya oylarını korumak için vergi affına gidebilmektedir. Yine seçmen iradesiyle gelen politikacıların, aldığı oyların karışıklığını vermesi, gelecek seçimlerde, yeni oylar almak istemeleri de vergi affının çıkarılmasında etkili olmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 103).

#### **1.1.2.2.4. Sosyal nedenler**

Vergi affının çıkarılmasında temel olarak üç sosyal neden bulunduğu söylenebilir. Bunlardan birincisi, denetlenebilen mükellefler ile denetlenemeyen mükellef arasındaki farkın ortadan kaldırılmak istenilmesidir. Vergi affıyla amaçlanan, vergiye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getiremeyen ve durumları vergi idaresince saptanmamış mükelleflerle, vergi idaresince denetlenebilen mükellefler arasındaki eşitsizliğin ortadan kaldırılmasıdır (Doğan ve Besen, 2008, s. 26).

Vergi affına ilişkin bir diğer neden, vergi sisteminin karmaşıklığı ve mükelleflerin bu konudaki bilgisizliği dolayısıyla mükellefler nezdinde oluşan olumsuzlukların giderilmek istenilmesidir. “Her ne kadar kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesi hukukumuzda geçerli olsa da vergi sistemimizin uzmanlık gerektirmesi nedeniyle bu konuda uzman olmayan mükelleflerce hatalar yapabileceği kabul edilmelidir. Örneğin, GVK'nın mükerrer 80. maddesinde değer artış kazançlarının neler olduğu belirtilmiştir. Bu madde gereğince, mükellef yeni iktisap ettiği bir konutu beş yıl içinde sattığında, elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Mükellef bu kanun maddesini bilmediğinde ve vergi idaresinin bu durumu tespit ettiğinde, mükellef vergi aslının yanı sıra Vergi Usul Kanununun 341. ve 344. maddeleri gereğince bir kat da vergi ziyayı cezası ödemek zorunda kalacaktır. Böyle bir durumda, mükellefin vergiyi ziyaa uğratma niyeti olmamasına rağmen mükellef cezaya maruz kalacaktır. Bu gibi olumsuz durumların giderilmesinde vergi affı bir araç olarak kullanılabilir.

Diğer bir sosyal neden ise çeşitli nedenlerden dolayı verimli ve etkin yürütülemeyen ve verginin beyana dayandığı vergi sistemlerinde idare ve yargı mercileri tarafından yapılan hatalardan dolayı ortaya çıkan adaletsizliklerin giderilmesidir (Kireçtepe ve Avcı, 2016, s. 151).

#### **1.1.2.2.5. İdari ve teknik nedenler**

Vergi aflarının yürürlüğe konulmasında idari ve teknik nedenler de etkili olmuştur. Vergi sistemindeki mevcut karışıklıkları gidermek amacıyla köklü bir değişiklik yapabilmek ve aksayan yapıyı düzeltmek için vergi aflarıyla geçmiş borçların ortadan kaldırılmasıyla mümkündür (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 103). Vergi sistemlerinde köklü reformlar planlandığı dönemlerde, planlanan sistemin başarılı olabilmesi için eski sistem uygulamalarının tasfiyesi gerekebilir ve bu durum vergi affı için mantıksal bir neden olabilir (Mikesell, 1986, s. 524).

Kamu alacaklarının takip ve tahsil edilmesi, vergiyi ilgilendiren olayların yargı aşamasına gelmesi nedeniyle tahsilinin daha da uzaması, hem idare hem de yargı mercileri üzerinde büyük bir iş yükü doğurmaktadır (Keleş, 2002, s. 77). Vergi aflarıyla genel olarak vergi idaresi ve yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması amaçlanmaktadır.

#### **1.1.2.2.6. Psikolojik nedenler**

Vergi aflarına başvurma gerekçelerinden birisi de vergi aflarının mükellefler üzerindeki psikolojik etkilerinin olmasıdır. Nitekim yapılan deneysel çalışmalarda vergi aflarının ve vergi affı beklentilerinin mükellefin vergiye bakış açısını güçlü bir şekilde etkilediği görülmüştür (Nar, 2015, s. 583).

Vergi aflarının psikolojik nedenlerinden biri, ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin, vergi affı sonrası pişman olup, ödevlerini yerine getireceği düşüncesine dayanır. Bu noktada mükellef, af sonrası daha sıkı bir takibe maruz kalacağını düşünerek, yakalanabileceği korkusuyla ve vergi affının son şansı olduğu düşüncesiyle gerçek gelir ve servetini beyan edecektir.

Vergi affının psikolojik nedenlerinden ikincisi, vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflerin, maruz kaldıkları yaptırımlar yüzünden çalışma arzusunu kaybederek ekonomiden çekileceği varsayımına dayanır. Vergi aflarıyla, vergi idaresi ve mükellefler arasında mutabakat sağlanır. Böylece vergi afları, vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin, vergi ödevlerini yerine getiren mükellef olarak ekonomi içerisinde kalmasında bir araç olarak kullanılır.

### **1.1.2.3. Vergi affına ilişkin görüşler**

Vergi aflarının başarılı olup olmadığı, son derece tartışmalı bir konudur. Öte yandan, vergi aflarının uygulanan ülkeye göre değişik sonuçlar ortaya çıkabileceği de görülmektedir (Parle ve Hirlinger, 1986, s. 255). Vergi affının olumlu olan yönlerinin yanı sıra olumsuz yönleri de bulunmaktadır.

Kısa vadede vergi afları gelir getirici bir özelliğe sahip olduğu hemen hemen herkesçe kabul edilmektedir. Aslında hiç hazineye girmeyecek kamu alacaklarının vergi affı sayesinde hazineye girecek olması, vergi affı uygulamasının olumlu yönlerinden en önemlisidir.

Ancak hazineye kısa vadede nakit akışı sağlanmasına rağmen, vergi affının uzun vadede zararlı olacağı görüşleri de mevcuttur. Vergi affı konusunda yapılan bir çok ampirik çalışma, en azından, vergiye gönüllü uyumu azaltacağı, vergi gelirlerini uzun vadede düşüreceği konusunda teorik bilgileri destekler niteliktedir (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017, s. 147).

Torgler, Schaltegger ve Schaffner (2003) yılında yaptıkları çalışmada, daha önce yapılan çalışmalardan hareketle vergi affı uygulamasıyla ortaya çıkabilecek fayda ve zararları ortaya koymuşlardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir.

**Tablo 1.1.** Vergi aflarının olumlu ve olumsuz yönleri (Torgler vd., 2003, s. 376)

<b>Olumlu Yönler</b>	<b>Olumsuz Yönler</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Kısa vadede ek kamu geliri yaratır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Dürüst mükelleflerin uygulamanın adaletsiz olduğunu düşünmesine vergi ahlakının bozulmasına yol açabilir.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi tabanını genişletir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergilendirme açısından zayıf bir vergi idaresi yapısına işaret eder.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi kaçakçılığı yapan mükellefleri dürüstlüğe yönlendirir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mükelleflerde vergi affı beklentisi oluşturarak, uzun dönemde vergi uyumunu kötü yönde etkileyebilir.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• İstemedi vergi suçlusu durumuna düşenler açısından durumu düzeltmeye yönelik fırsatlar sunar.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi kaçakçılığının önemsiz bir suç olduğu anlayışını yaygınlaştırabilir.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Kısa dönemde gelir artışı sağlayarak yeni bir vergi sistemine geçişi destekler.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Deneyimlere göre vergi afları, abartıldığı kadar yüksek gelir sağlamazlar.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi kaçakçılığı sorunun hükümet tarafından engelleneceğine dair işaret verir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi cezaları gibi ek gelir kaynaklarının azaltılmasına neden olarak vergi affının olmadığı durumdaki gelirler üzerinde bir azalmaya yol açar.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• İdari maliyetleri azaltır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bireyler vergi uyumsuzluğunun varlığının farkına varırlar.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Önceden vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmemiş olan kişileri izleyerek ve denetleyerek vergi uyumunu geliştirir.</li></ul>	

Çalışmanın bu kısmında kısaca vergi affının olumlu yönleri ve olumsuz yönlerini savunan görüşlere yer verilecektir.

#### **1.1.2.3.1. Siyasi, ekonomik ve mali bunalım dönemlerinden sonra affın gerekliliği**

Af, değişim süreci içerisinde bulunan toplumlarda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu olumsuzlukları gidermek için yapılan bir girişim olarak değerlendirilebilir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 104). Bu minvalde af, bunalımlı dönemleri atlatmak için bir araç olarak düşünülebilir. Bütün ülkeler zaman zaman siyasi, mali ve ekonomik krizler yaşayabilirler. Bu dönemlerde çıkarılacak af, olumsuzlukları yatıştırıcı bir etki gösterebilir (Kellner, 2004, s. 343).

Af uygulamasının kriz ve buhran dönemlerinde hem mükellef hem de devlet açısından olumlu tarafları bulunmaktadır. Şöyle ki, kriz döneminden sonra uygulamaya konulacak bir afla, mükellefler için rahatlama, devlet içinse kısa vadede gelir elde etme durumu sağlanabilir.

Bu görüşü savunanlara göre, bunalım dönemlerinde vergi affına gidilmesi, toplumdaki adaletsizlikleri azaltarak ve ekonomik bunalım nedeniyle oluşan sosyal çöküntüleri ortadan kaldırarak, toplumsal barışın sağlanmasında önemli rol

oynayabilecektir (Çetin, 2007, s. 174; Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 104; Palamut, 1992, s. 8).

#### **1.1.2.3.2. Mali mevzuatın karmaşıklığı nedeniyle affın gerekliliği**

Mükelleflerin vergi kanunlarına çerçevesinde yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için mevzuatın sade, anlaşılabilir ve uygulanabilir olması gerekir (Şanver, 2018, s. 44). Vergi mevzuatın karmaşık olması, kanunlardaki sık değişiklikler, kanunlara dayalı olarak çıkarılan tebliğ ve yönetmeliklerin çok olması ve vergi mevzuatıyla ilgili olarak çoğu konuda özelge veya sirküler alınması ihtiyacının doğması, uygulayıcıların ve mükelleflerin, çok sık hata yapmalarına neden olmaktadır. Genellikle vergi sistemini düzene koyamamış, az gelişmiş veya gelişmemiş ülkelerde mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesi mümkün olamamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin uğramış olabileceği haksızlar nedeniyle vergi aflarının çıkarılması gerektiği savunulmaktadır (Tekin vd., 2013, s. 4).

#### **1.1.2.3.3. Vergi denetimlerinin yetersizliği nedeniyle affın gerekliliği**

Vergi sisteminin tarafsız, adil ve ihtiyacı karşılayacak şekilde yapılandırılabilmesi için vergi denetiminin önemi büyüktür. Vergi denetiminin etkin ve güçlü olması vergi idaresinin mükellefler üzerindeki nüfuzu ile doğru orantılıdır. Sadece mükelleflerin beyanıyla vergilendirme yaparak, mükellefler arasında eşitliğin ve adaletin sağlanması mümkün değildir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 105).

Bu görüşe göre vergi denetim sistemi gelişmemiş ülkelerde, denetimin sayısının az olması, niteliksiz olması ve rastgele yapılması, denetime giren mükellefler ile denetime girmeyen mükellefler arasında adaletsizlik yaratmaktadır. Bu adaletsizliğin giderilmesi için vergi afları gerekli olduğu savunulmaktadır.

#### **1.1.2.3.4. Gelir kaynağı olması nedeniyle affın gerekliliği**

Verginin toplanacağı tutar ve yıl içerisinde bu tutarların ne oranda tahsil edilebileceği tahmin edilse de tam olarak belirli değildir. Bu doğrultuda, özellikle aniden giderlerin arttığı dönemlerde (savaş, doğal afet gibi), devlet açısından her zaman hızlı bir şekilde gelir toplamak mümkün olmayabilir. Vergi affının olumlu taraflarından biri normalde mükelleflerden alınamayacak olan verginin, mükellefe yaptırım uygulamadan alınarak devlet gelirinin artırılmasıdır (Setyorini vd., 2019, s. 3) Vergi aflarının düşük

maliyetle ve kısa bir süre zarfında devlete gelir sağlama özelliği bu ihtiyaca karşılık olması nedeniyle bir tercih nedeni olabilmektedir. Belirtilen gelir artışın nedenleri vergi mükellefi olmayanlar ile vergi mükellefi olmalarına rağmen yükümlülüklerini kısmen yerine getirmeyenlerin aften faydalanmak üzere kendini açık etmeleri ve idari ve yargı süreçlerinden kendilerini kurtarmak istemeleridir (Savaşan, 2006, s. 51).

Bu görüşe göre, vergi afları, devlet tarafından inceleme ve denetim yükü altına girmeden, kısa dönemde ve düşük maliyetlerle aslında ortaya çıkmayacak kaynakları çıkararak önemli bir gelir sağlamaktadır. Bu nedenle vergi afları tercih edilebilir. Ayrıca kayıt altına alınamayan birçok mükellef de vergi afları sayesinde kayıt altına alınabilir (Andreoni, 1991, s. 153-154).

Vergi aflarının, mükelleflerin belirli bir tutarı ödemesi karşılığında, mükelleflerin borçlarının silinmesi böylece mükelleflerin mali yüklerini azaltma gibi özelliği bulunmaktadır. Bu özelliği nedeniyle mükellefler borçları yüzünden ekonomik hayattan çekilmek üzereyken çekilmemeye karar verebilir veya var olan ekonomik faaliyetini genişletme kararı alabilir. Vergi aflarının yatırımcılar göz önünde bulundurularak tasarlanması durumunda, vergi afları kısa vadede devlet için gelir sağlayabileceği gibi, uzun vadede ülkeye dışarıdan gelecek yatırımcılar ve ülke dışında olup kendi ülkesine yatırım yapmak isteyenler için olumlu bir hava yaratabilecektir (Sa'adah, 2018, s. 6).

Son olarak vergi aflarını savunanlara göre, aften beklenildiği kadar büyük bir gelir sağlanmasa bile uygulamaya konulmalıdır. Çünkü bazı mükellefler, ödemelerini kasten değil mali sıkıntıda olduğu için ödeyememiştir. Vergi affı sayesinde bunun gibi benzeri durumda olan mükellefler için beyaz bir sayfa açılmaktadır.

#### ***1.1.2.3.5. Vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmesi nedeniyle vergi affının gerekliliği***

Vergi sisteminde, vergi idaresi ve vergi yargısının yeterli fiziksel ve beşeri alt yapıya sahip olmaması nedeniyle mükellefler üzerinde olumsuz bir etki oluşabilmektedir (Tekin vd., 2013, s. 5).

Vergi yükümlülerinin sayının artması ve vergi idarelerinin artan sayıya rağmen verdikleri hizmette aynı seviyede artış gösteremediği durumlarda mükellef açısından sorun yaratabilecektir. Aynı zamanda vergi yargısının da bu gelişmelere paralel gelişim göstermesi gerekmektedir. Vergi idaresi ve yargısında yeterli çalışma düzeyinin sağlanamaması, iş yükünün artmasına ve işin içerisinden çıkılmaz bir hal almasına neden

olmaktadır. Bu gibi durumlarda vergi affı biriken işlerin tasfiyesinde bir araç olarak kullanılabilir.

Vergi afları sağladıkları gelirin yanı sıra devletin denetim maliyetlerini düşürmesi nedeniyle de savunulmaktadır. Vergi afları sayesinde birçok denetlenmesi gereken mükellef aften yararlanarak, hiçbir denetime girmeden ekonomik hayatına devam edecektir. Devlet açısından denetim yapma yükü azalacak böylece gelir sağlamanın yanında vergi affı denetim maliyetlerini de azaltacaktır (Franzoni, 1996, s. 105).

Fitria, Abdillah, Prasetyono, Cahyo ve Burhanudin (2019) yaptıkları çalışmada vergi idarelerinin mükellefler nezdinde vergi farkındalığını artırdığı zaman, vergi affı uygulama dönemlerinde başarılı olduklarını ve mükelleflerin vergiye uyum oranlarında beklenildiği kadar büyük bir düşüşün olmadığını gözlemlemişlerdir.

#### **1.1.2.3.6. Gönüllü uyumun artırması nedeniyle affın gerekliliği**

Vergi aflarının mükellefin davranışları üzerindeki etkisi, inkâr edilemez bir gerçektir. Vergi afları, mükellefin gönüllü uyumunu arttırarak vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etki yaratabilmektedir (Alm ve Beck, 1993, s. 53). Vergi affıyla birlikte vergi kaçırıcılar vergi affı sayesinde sistem içerisine katılarak gelirleri artırabilirler.

Vergi sistemlerinde büyük değişiklik yapıldığı dönemlerde de mükelleflerin yeni sisteme adapte olmasında vergi afları işe yarayabilecektir. Vergi affıyla birlikte mükellefler kaçırıcıları vergileri gizlemek zorunda kalmayacaklar ve böylelikle yeni sisteme adapte olmaları kolaylaşacaktır (Leonard ve Zeckhauser, 1987, s. 62). Bu adaptasyon sürecinde de mükelleflerin vergi idaresine olan güveni de önemli bir güdüleyici olmaktadır (Okoye, 2019, s. 127).

Vergi affı uygulamasıyla mükelleflerin önünde iki seçenek konulmaktadır: Aften yararlanmak veya yararlanmamak. Eğer aften yararlanma durumu ödüllendirir veya aften yararlanmama durumu daha ağır bir yaptırıma bağlanırsa, mükellef aften yararlanmadığı zaman ileri de daha fazla bir yaptırıma maruz kalabilir veya avantajlardan faydalanamam düşüncesiyle vergi affından yararlanmak için manevi bir baskı hissedebilir (Diamastuti ve Hardanti, 2019, s. 101).

Ayrıca, yapılan bir çalışma, affın ardından yıllar içinde vergi uyumunu teşvik edebileceğini göstermiştir (Das-Gupta ve Mookherjee, 1995, s. 111).

#### **1.1.2.3.7. Vergi suçlarının diğer suçlara göre daha az tehlike oluşturmaları görüşü**

Vergi suçu diğer suçlardan farklı olarak adam öldürme ve yaralama, dolandırıcılık gibi bireylere karşı işlenen ve toplum için yaygınlaşması çok tehlikeli olan suçlardan değildir. Vergi suçları her şeyden önce devlete karşı işlenen suçtur ve ceza yargısındaki gibi adli makamlarca değil idari makamlarca verilir ve uygulanır (Dönmez, 1992, s. 34). Bu nedenle devletin bireylerin bireylere karşı işlediği ve toplumca tehlike arz eden suçları affetmesi düşünülürken, toplum için daha az tehlikeli olan vergi suçlarının affedilmemesi düşünülemez.

#### **1.1.2.3.8. Vergi affının gelir getirici etkisinin az olduğu görüşü**

Hükümetlerin çoğu, fazladan vergi geliri elde etmek için vergi aflarını bir araç olarak görmektedir. Çok sayıda ülkede bu nedenle vergi aflarına sıkça başvurulmaktadır. Ancak vergi aflarıyla elde edilmesi planlanan gelirin devlete fayda mı yoksa zarar mı getireceği konusu tartışmalıdır.

Yapılan çalışmalarda vergi aflarının kısa vadede gelir artırıcı etki yaratsa bile uzun vadede gelirleri azaltıcı etkisinin bulunduğu görülmüştür (Lopez-Laborda ve Rodrigo, 2003, s. 94; H. Luitel, 2014, s. 77; H. S. Luitel ve Sobel, 2007, s. 38). Ayrıca Alm, Vazquez ve Wallace (2009), vergi aflarının gelirler üzerinde çok az bir kalıcı etkiye sahip olduğunu, bu yüzden vergi aflarından kaçınılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Bu görüşe göre, vergi aflarının uzun dönemde sıkça uygulamaya konulması devlet için gelir açısından bir fayda sağlamadığından kaçılması gerekmektedir. Yine vergi afları yeni mükelleflerin vergi sistemine alınması için bir fırsat yaratsa da vergi bilinci yaygın olmayan bir toplumda vergi afları da gelir getirici etkisini kaybedebilir (Rahayu, 2019, s. 448).

Ayrıca Türkiye ekonomisi üzerine yapılan çalışmada Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde olumsuz bir etkide bulunduğu gözlenmiştir (A. Kaya, 2014, s. 196).

#### **1.1.2.3.9. Vergi affının adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu görüşü**

Vergi affına karşı çıkılmasında en önemli nedenlerden birisi, vergi aflarının adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu düşüncesinin savunulmasıdır. Vergi ve vergi cezalarının normal işleyen piyasada rekabeti dengeleyici bir rolü bulunmakta olup, vergi affı çıktığında rekabette dengeler bozulmaktadır (Çetin, 2007, s. 175). Vergisini düzenli

ödeyen mükellefler, vergi ödemeleri nedeniyle sermayeleri azalacağından zor durumda kalabilmektedir. Yine vergi kaçırın mükellefler vergi ödemeyerek elde ettiği miktarları sermayelerine eklemeleri nedeniyle işletmelerini genişletebilmekte, diğer firmalara göre rekabet avantajı elde etmektedir. Bu nedenle dürüst mükellefler derin bir üzüntü duyabilecek ve refahlarında bir düşüş görülebilecektir (Marchese ve Cassone, 2000, s. 28). Aynı zamanda vergi kaçırın mükellefler içinse vergi affı bir ödöl olabilmektir. Belirtilen nedenlerle vergi aflarının dürüst mükellefler aleyhine adaletsizlik doğuracağından vergi aflarına karşı çıkmaktadır.

Mükelleflerin vergi affı sonrası adalet algısı ile vergi uyumu arasında ciddi bir ilişki bulunmaktadır. Mükellefler vergi affının adil olmadığını düşündüklerinde vergi direnci artacaktır. Vergi afları adil olursa ve mükelleflerce böyle algılanırsa, dürüst mükellefler muhtemelen gelir ve servetlerini daha doğru beyan edeceklerdir (Rechberger vd., 2010).

#### **1.1.2.3.10. Vergi aflarının vergi uyumunu azaltacağı görüşü**

Vergi afları, mükellefler üzerinde adalet duygusunu zedeleyerek, mükellefin vergiye karşı tutumunu değiştirmesine neden olabilecektir. Yapılan bir çalışmada vergi denetimi ve vergi cezalarının yanı sıra vergi aflarının da mükelleflerin vergiye karşı tutumlarında değişiklik yarattığı gözlemlenmiştir (Oladele vd., 2019, s. 36). Vergi aflarının adaletsiz olduğunu düşünen mükellefler vergi ödememe eğilimine girecektir. Böylece vergi aflarından beklenen fayda azalmakla birlikte, mükelleflerin vergi yasalarına olan itaatsizlikleri de artabilecektir.

Vergi aflarına sıkça başvurulması ise mükelleflerin vergi algısını olumsuz etkileyebilecektir. Şöyle ki sıkça çıkarılan vergi aflarından sonra mükellefler, vergi kanunlarının toplumda uyulması gereken kurallardan olup olmadığı sorusunu düşünmeye başlayabilirler. Bu düşünceyle birlikte, dürüst mükellefler de nasıl olsa yine af çıkacak düşüncesiyle, vergi sistemi dışarısına çıkabilir.

Alm, Mckee ve Beck (1990) yaptıkları çalışmada, vergiye gönüllü uyumun af beklentisi nedeniyle düştüğünü gözlemlemişlerdir. Vergi afları nedeniyle dürüst mükellefler için bir dışlama etkisi söz konusu olmaktadır. Dürüst mükellef dışlanmaktadır çünkü vergi afları nedeniyle dürüstlük ödüllendirilmemekte hatta cezalandırılmaktadır (Torgler vd., 2003, s. 392).

Fisher, Goddeeris ve Young (1989) tarafından yapılan çalışmada, vergi aflarının vergi kaçakçıları vergiye uyumlu mükellefler haline getirmede başarılı olmadığı

gözlemlenmiştir. Ayrıca uzun vadede, vergi affı nedeniyle kazanılan yeni mükelleflerin devlet bütçesine küçük miktarda katkı yapacağı belirtilmiştir.

Fadhila ve Handayani (2019), vergi affının şirketlerin davranışlarına etkisini inceledikleri çalışmada, vergi affı uygulamalarıyla vergi kaçırma arasında pozitif bir ilişki bulunduğunu ve vergi affından yararlanan şirketlerin, vergi affından yararlanmayan şirketlere nazaran vergi kaçırmaya daha meyilli olduğunu gözlemlemiştir.

#### **1.1.2.3.11. Vergi suçlarının tasarlanarak işlenmesi görüşü**

Vergi suçları, doğası gereği mükellef tarafından bilerek ve istenerek gerçekleştirilebilir. Vergi kaçırmak niyetinde olan mükellefler, vergi suçlarını planlayarak, isteyerek ve bilerek gerçekleştirirler. Böylece kendileri için menfaat sağlarken aynı zamanda kamu maliyesini zarara uğratırlar.

Vergi suçları aynı zamanda ekonomik hayatta önemli bir yere sahip olan güveni tahrip ve tehdit etmesi yönüyle diğer suçlar kadar tehlikelidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 109). Bu nedenle kasten işlenen vergi suçlarının, ülkeyi zarara sokması nedeniyle affedilmesi doğru değildir.

Vergi suçlarının affa layık olmadığı görüşünün bir diğer sebebi de vergi suçlarını işleyenlerin, toplumun diğer kurallarına uygun davranan ve toplum tarafından saygı gören bireyler olmasıdır. Bu bireyleri sahip oldukları hünarları ve toplumun kendilerine olan güvenlerini kötüye kullanmak suretiyle, topluma karşı suç işlemektedir (Dönmez, 1992, s. 63). Bu kişilerin de vergi suçlarını istemeden gerçekleştirmesi mümkün bulunmamaktadır.

#### **1.1.2.3.12. Vergi affının vergi idaresi ve yargısının iş yükünü artıracığı görüşü**

Vergi affının çıkarılmasındaki nedenlerden birisi vergi aflarının vergi idaresinin ve yargısının yükünü önemli ölçüde azaltmasının düşünülmesidir. Vergi aflarıyla birlikte mükellefler aften yararlandığından ihtilafı durum ortadan kalkar ve vergi idaresi ve yargısındaki dosya sayısında bu nedenle bir azalma oluşur.

Ayrıca aften yararlanan kadar haklı olduğunu düşünmesi nedeniyle vergi affından yararlanmayan mükellefler de bulunacaktır. Bu düşünceye sahip olan mükelleflerde davalarını sürdürecektir ve bu nedenle dosya sayısında beklenildiği kadar bir azalma görülmeyecektir.

Vergi aflarının bir diğer sonucu olarak, vergi uzlaşma kurumunun işleyişi bozulacaktır. Şöyle ki vergi uzlaşmasıyla üzerinde uzlaşılabilir kamu alacakları, vergi afları nedeniyle mükelleften aranmayacağından veya kısmen aranacağından, mükellefler hem vergi affının uygulandığı dönem için hem de bir sonraki af çıkacağı beklentisiyle uzlaşmaya sıcak bakmayabilir. Yine uzlaşma kurumu bir rutin içerisinde yürürken, vergi affıyla işleyişi sekteye uğramaktadır.

#### **1.1.2.3.13. Vergi affının vergi denetimini olumsuz etkilediği görüşü**

Vergi denetiminin başarısı, vergi idaresinin mükellef üzerindeki otoritesiyle doğru orantılıdır. Otoritenin kaybedildiği durumda mükellefler vergi denetimine olan güven ve inançlarını kaybedecek ve denetimden beklenen başarı gerçekleşmeyecektir (Serim, 2015, s. 154). Böylece vergi affıyla vergi denetiminin etkisi büyük ölçüde azalacaktır.

#### **1.1.2.4. Vergi affının başarılı olabilmesi için gerekli koşullar**

Vergi affı uygulaması, yürürlüğe konulması istenildiğinde göz önünde tutulması gereken birçok faktör bulunmaktadır. Bunlardan bazıları, affın çıkarılma nedeniyle af için kullanılan araçların ve kapsamın doğruluğu, vergi affının zamanlamasını ve vergi affının kısa ve uzun vadede etkilerinin neler olabileceğinin doğru tahmin edilmesidir. Bu faktörler önceden planlanmadığında ve dikkate alınmadığında vergi affının başarısı da muhtemelen düşük olacaktır.

##### **1.1.2.4.1. Vergi affının bir kereye özgü olması**

Vergi aflarının başarılı olmasında koşullarından birisi vergi aflarının bir kereye mahsus olmasıdır. Vergi aflarının sık uygulanması ve çıkacağı mükelleflerce tahmin edilmesi mükelleflerin vergi uyumunu bozarak, vergi affının başarısını olumsuz etkilemektedir.

Sıkça affa başvurulmasıyla mükellefler, verginin adaletli olarak alındığına dair inançlarını kaybeder ve vergi affına sıkça başvurulması nedeniyle vergiyi kaçırmanın sürekli bir avantaj sağladığını düşünebilir. Böyle bir durumda mükellefler vergisini ödemek yerine nasıl olsa vergi affı çıkar düşüncesiyle vergi affını beklemeyi ve bu süreçte kayıt dışı kalmayı tercih edebilir. Böylece hükümetler, eğer iyi bir denetimi sistemine de sahip değilse, vergi affına sıkça başvurma sonucu, kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak için sürekli vergi af çıkarmak zorunda kalabilirler.

Yapılan çalışmalar, vergi aflarına sık başvurulması durumunda, affin mükelleflerin davranışlarını etkileyerek, vergi affını başarısız kıldığını göstermektedir (Alm vd., 1990, s. 34; Alm vd., 2009, s. 249; Bayer vd., 2015, s. 81; H. S. Luitel ve Sobel, 2007, s. 37; Malik ve Schwab, 1991, s. 37; Shevlin vd., 2017, s. 604). Bu nedenle vergi afları ancak tesadüfi ve seyrek uygulandığı zaman başarılı olabilmektedir. Affin bir kereliğine uygulandığına ve mükelleflerin çıkarılacak affın son fırsat olduğuna ikna edilmesi gerekmektedir.

#### **1.1.2.4.2. Vergi affından yararlanma döneminin yeterli uzunlukta olması**

Vergi aflarının zamanlaması ve uzunluğu vergi affının başarısındaki kilit unsurlardan birisidir. Aftan yararlanmak için belirlenecek süre mükellefler için gerekli araştırmaları yapabilecekleri, aftan yararlanmak için gereken parayı toplayabilmeleri ve vergi kaçıran mükellefler için cesaretlerini toplayabilecekleri uzunlukta olmalıdır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 111).

Vergi affının başarılı olabilmesi için başvuru süresi; ülke şartları, vergi affının amacı, mükellef davranışları ve vergi idaresinin imkânları da göz önünde bulundurularak belirlenmelidir.

Mikesell ve Ross (2012) tarafından yapılan çalışmada, vergi aflarının yılın üçüncü çeyreğinde altmış günden az uygulanması halinde vergi aflarından en fazla gelirin elde edilebileceğini belirtmişlerdir.

#### **1.1.2.4.3. Vergi affının tanıtımının iyi bir şekilde yapılması**

Vergi afları, genellikle geniş bir kitleyi ilgilendirmektedir. Vergi affında amaçlanan hedeflerin gerçekleşmesi için vergi affından bütün mükelleflerin haberdar olması gerekmektedir.

Affin tanıtımıyla ilgili olarak, affın mükellefler için son şans olduğu, mükelleflere affın kaçırılmayacak bir fırsat olduğu her fırsatta anlatılmalıdır. Mükelleflere affın sağladığı fırsatlarla aftan yararlanılmaması durumunda karşılaşılabileceği muhtemel durumlar açık bir şekilde anlatılmalıdır.

Aynı zamanda mükellefe ulaşmak için mümkün bulunan her iletişim yolu ve aracı kullanılmalıdır. Garz ve Pagels (2018) tarafından yapılan çalışmada, vergi aflarına katılımın medyadan kuvvetli biçimde etkilendiği gözlemlenmiştir. Hatta ünlü kişilerin

vergi affına katılması mükellef vergi affına katılma yönündeki davranışlarını olumlu etkileyebilecektir (Garz ve Pagels, 2018, s. 299).

Tüm tanıtım faaliyetlerinin bir maliyet yaratması nedeniyle vergi idaresi bu tür faaliyetlerden kaçınabilmektedir. Ancak vergi affının başarısı, vergi affının tanıtımının ne kadar iyi yapıldığına bağlıdır (Dönmez, 1992, s. 91).

#### **1.1.2.4.4. Vergi affı ile sağlanan avantajların affa katılımı teşvik edici olması**

Vergi affının başarılı olması için en önemli etkenlerden birisi katılımın fazla olmasıdır. Katılım ise vergi affının kapsamıyla doğrudan ilişkilidir. Kapsamı ise aftan yararlanabilecek mükelleflerin sayısı ve affa konu olan vergi türleri belirler (Marchese, 2014, s. 3).

Vergi affına yüksek oranda katılım, vergi affının bir taraftan en az maliyetle katılım sağlayıcı nitelikte olmasına, diğer taraftan vergi idaresinin vergi affı sonrası uygulayacağı önlemlerle mümkündür (Doğan ve Besen, 2008, s. 72). Bu nedenle, vergi affı sonrası, vergi affının tekrar uygulanmayacağı mesajı verilerek, denetimlerin sıkılaştırılması ve cezai müeyyidelerin istisnasız uygulanması gerekir.

Vergi affına katılım, mükelleflere ödeme kolaylığıyla ilgili seçenekler sunarak da sağlanabilir. Örneğin mükellefin affedilen kısım dışında kalan ödemesi için taksitler yapılabilir veya ilk taksit için birkaç ay sonrasına vade tarihi verilebilir. Bu durum affa katılımı olumlu yönde etkileyecektir.

Affa katılımın artmasında yapılması gereken bir diğer uygulama, affa başvuru için mükellefe çeşitli seçenekler sunulmasıdır. Örneğin mükellefler vergi dairelerine gidip vergi affına ilişkin başvuru yapabilecekleri gibi aynı işlemleri mobil cihazlar ve internet üzerinden de yapabilmelidir. Böylelikle hem vergi dairelerindeki iş yükü azaltılmış olur, hem de mükelleflerin kolayca affa katılımı sağlanmış olur.

#### **1.1.2.4.5. Vergi affının vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmesi**

Vergi aflarının başarılı olması için affa neden faktörlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bunun için vergi affı uygulanırken ve vergi affı sonrasında vergi idaresince gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

Eğer mükellefler vergi affından yararlandıktan sonra her şeyin eskisi gibi görürse vergi ödeme konusunda davranışını muhtemelen değiştirmeyecektir. Bu düşüncenin

mükelleflerde yer etmemesi için vergi affı sonrasında denetimler artırılmalı ve vergiye ilişkin cezai müeyyideler sert biçimde uygulanmalıdır.

Vergi affının nedenlerinden birisinin de vergi sistemindeki reformları gerçekleştirmenin vergi affını gerektirmesidir. Güçlendirici önlemler alınarak, vergi afları daha katı vergi sistemine geçiş için kullanılabilir (Dönmez, 1992, s. 88).

Ek önlemlerle desteklenmeyen bir vergi affı, mükelleflerin önceden beyan etmedikleri vergiye konu iş ve işlemlerini, vergi affı uygulaması sırasında beyan etmesi için gerekli motivasyonu sağlamayacaktır. Bu nedenle af uygulaması sonrasında vergi suçu işleyenler açısından cezaların ağırlaştırılması, cezaların katı bir şekilde uygulanması yakalanma ihtimallerinin yükseltilmesi ve denetimlerin sıkılaştırılması gibi önlemlerin yürürlüğe konulması, mükelleflerin vergi affının gereklerini yerine getirmesi bakımından gayretli ve istekli olmalarını sağlayacaktır (Arıkan ve Yurtsever, 2004, s. 67). Mükellefler gelecekte cezaların ve denetimlerin artacağına inandığı takdirde, vergi affından yararlanacaktır (Alm vd., 2009, s. 22).

#### **1.1.2.4.6. Vergi affından yararlananların gizlenmesi**

Vergi affından yararlanmak isteyen mükellefler, ticari ve sosyal nedenlerle geçmişte vergi kaçırdıklarının üçüncü kişilerle paylaşılmasını istemeyebilirler. Aftan yararlanan mükelleflerin bilgilerinin açıklandığı durumda, mükellefler toplumda vergi kaçakçısı damgası yememek için vergi affına katılım konusunda isteksizlik gösterirler. Bun nedenle vergi affı sırasında ve sonrasında aftan yararlanan mükelleflerin bilgilerinin hiç kimseye açıklanmaması gerekir. Mükellef bilgilerinin gizli tutulacağına dair kamuoyu açıklaması yapmak vergi affının başarılı olmasına katkıda bulunacaktır.

#### **1.1.2.5. Vergi aflarının gelir getirici özelliği üzerine yapılan çalışmalar**

Vergi aflarının çıkarılma amaçlarından belki de en önemlisi hazineye kaynak yaratılmak istenmesidir. Vergi aflarının ilk bakışta, devletlerin gelirlerini artırması beklenmektedir. Bu beklentiden hareketle ve vergi afları gerçekten de vergi gelirlerini etkiliyor mu sorusundan hareketle birçok çalışma yapılmıştır. Vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisine ilişkin yapılan deneysel çalışmalar Türkiye’de çok sayıda değildir. Ancak, diğer ülkelerde yapılan çalışmalarla birlikte az çok bir fikir veya öngörü oluşturacak kadar sayıda çalışma bulunduğu görülmektedir. Vergi afları ve vergi gelirleri

üzerine çalışmalar daha çok gelişmiş ülkelerde yapılmıştır (Şanver, 2018, s. 52). Yapılan çalışmalara ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1.2.** Vergi afları ve gelir arasındaki ilişkiyi araştıran ampirik çalışmalar (Şanver, 2018, s. 52-53)

Çalışma	Dönemi	Yöntem	Ülke	Sonuç
Alm ve Beck (1993)	1980:1-1989:12	-	ABD	Vergi aflarının vergi tahsilatı üzerinde herhangi bir etkisi yoktur.
Das-Gupta & Mookherjee (1995)	1965-1993	Kukla değişken	Hindistan	Aflar sadece bir yıl için olumlu etki göstermiştir. Takip eden yıllar için olumsuz sonuçlar görülmüştür.
Lopez-Laborda ve Rodrigo (2003)	1979- 1998	-	İspanya	Vergi afları kısa ve uzun vadelerde vergi gelirlerini etkilememektedir.
Le Borgne (2006)	1977-1998	Ayrık zamanlı model	ABD	Afların zararları, faydalarından daha fazladır.
Luitel ve Sobel (2007)	1980- 2004	Panel veri analizi	ABD	Aflar kısa dönemde vergi gelirlerini küçük miktarlarda artırmakla birlikte uzun dönemde vergi gelirlerini azaltmaktadır.
Alm vd. (2009)	1995:1-2000:12	ARIMA ve MARIMA	Rusya	Vergi aflarının vergi gelirleri ve tahsilatı üzerinde herhangi bir etkisi yoktur.
Fox ve Murray (2011)	1980-2003	Panel veri analizi	ABD	Afların faydası afların sayısı arttıkça azalmaktadır.
Mikesell ve Ross (2012)	1981-2012	OLS Regresyon	ABD	Aflar başarılı görülse de bu durum aynı zamanda vergi idaresinin başarısızlığını göstermektedir.
Kilonzo (2012)	1995-2009	ANOVA	Kenya	Vergi afları, vergi gelirlerini artırmamaktadır.
Luitel ve Mahar (2013)	1982-2012	-	ABD	Vergi afları vergi gelirlerini artırmamaktadır.
Kaya (2014)	1980-2013	SVAR	Türkiye	Aflar kısa vadede vergi gelirlerini artırmakta ancak uzun vadede azaltmaktadır.
Bayer vd.(2015)	1981- 2011	-	ABD	Genel olarak, mali sıkıntılar yaşandığında aflara başvurulmaktadır.
Bozdoğan ve Şimşek (2018)	1980-2014	SVAR	Türkiye	Vergi afları vergi gelirlerini olumsuz şekilde etkilemektedir.

Vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisini araştırmak için yapılan çalışmalarda genel olarak afların vergi gelirleri açısından etkili olmadığı yönünde sonucuna varılmıştır.

#### 1.1.2.6. Türkiye’de vergi affı uygulamaları

Türkiye ‘de Cumhuriyet tarihinden bu yana çok sayıda vergi affını içeren kanun çıkarılmıştır. Vergi aflarının ülkemizde sıklıkla kullanılmasının en önemli nedeni, vergi aflarının kısa sürede bütçeye nakit sağlaması nedeniyle bütçe açıklarının kapatılmak istenilmesidir (Arıkan ve Yurtsever, 2004, s. 59).

Vergi afları ülkemizde genellikle vergi cezasını, gecikme zammını ve gecikme faizlerini kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bu unsurlara ilişkin alacaklara ödeme kolaylığı sağlayan uygulamalar şeklinde ortaya çıkarılmıştır. 1960 sonrası dönemde amaç ve nitelik bakımından farklılıklar görülse de 1980'li yıllardan sonra çıkarılan vergi aflarında kullanılan yöntemlerin farklılaştığı gözlemlenebilir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 113).

Türk hukukunda vergi affı uygulaması ilk kez 1906 yılında çıkarılan “iradei seniye” ile yol vergisi yükümlülüğüyle ilgili olarak uygulanan cezaların affı ile ilgilidir (Dönmez, 1992, s. 141). Türkiye’de vergi aflarının niceliksel olarak incelendiğinde, affın nadiren başvurulan bir araçtan çok, bir alışkanlık haline geldiği söylenebilir. Vergi aflarının yanı sıra sosyal güvenlik primlerine ilişkin aflar da sıkça uygulamaya konulmuştur. Hatta 1960 – 2003 yılları arasında neredeyse her yıl ya vergi alacakları ya da sosyal güvenlik alacakları için af çıkarılmıştır (Savaşan, 2006, s. 52)

Ülkemizin kuruluşundan günümüze kadar çıkarılan vergi aflarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

**Tablo 1.3.** Türkiye’de çıkarılan vergi afları (Aliçavuşoğlu, 2016, s. 64; Kireçtepe ve Avcı, 2016, s. 152-153; Yelman, 2017, s. 76-77; Yurdakul, 2013, s. 79)

Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	5.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	4.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	5.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	3.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa

**Tablo 1.4.** *Türkiye’de çıkarılan vergi afları (devamı)*

17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	2.03.1982	2431 sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
20	4.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	3.12.1988	3505 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Yasa
25	5.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Yasa
27	6.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	7.03.2002	4746 sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
36	17.11.2020	7256 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Tablo incelendiğinde 1924’ten 2018 yılına kadar geçen 94 yıllık sürede 35 adet vergi affi çıkarılmıştır. Son yıllarda sıklığı artmak ve nerdeyse bir yıla düşmekle birlikte, ortalama 2,7 yılda bir vergi affi çıkarılmıştır.

## **1.2. Teorik Açıdan Matrah Artırımı**

Matrah artırımı, genellikle vergi affi olarak nitelendirilmektedir. Ancak matrah artırımı vergi affına benzeyen özellikleri barındırmasına rağmen, kendine özgü unsurları da barındıran, böylelikle vergi affından farklılaşan bir kavramdır. Matrah artırımı ayrıca vergi affi olarak değerlendirilse bile tam olarak bir vergi affi olduğunu da söylemek mümkün değildir.

Matrah artırımı için yapılan literatür taramasında, matrah artırımının teorik açıklamalarına, nedenlerine, özelliklerine, fayda ve zararlarına yer veren bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde matrah artırımıyla ilgili teorik açıklamalara yer verilecektir.

### **1.2.1. Matrah artırımı kavramı ve diğer benzer kavramlarla ilişkisi**

Matrah artırımı kavramı, genel olarak yapılandırma, vergi affı, varlık barışı gibi uygulamalarla birlikte yürürlüğe konulduğu için diğer kavramlarla karıştırılmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın bu bölümünde matrah artırımı kavramının diğer benzer kavramlarla birleştiği farklılaştığı noktalar ortaya konulacaktır.

#### **1.2.1.1. Matrah artırımı kavramı**

Matrah artırımı, Türkiye 'de periyodik olarak uygulanması nedeniyle Türk Vergi Sisteminde artık alışılabilir bir uygulamadır. Matrah artırımı, ülkemizde yasama organınca çıkarılan "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun" adlı kanun içerisinde genellikle bir hüküm konularak uygulamaya konulmaktadır. Mükelleflere bu kanunlarla genellikle belirlenen tarihler arasında kamuya olan borçlarını yapılandırma imkânının yanında matrah artırımında bulunma imkânı da getirilmektedir.

Matrah artırımı, geçmiş dönem vergi beyanlarına ilişkin matrahlarını kanunda belirlenen oranlarda artıran mükelleflerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan incelemelerden muaf olmasını sağlayan uygulamayı ifade eder. Mükellefler, geçmişte bildirdikleri matrahları kanunen belirlenen oranlarda artırdıklarında, matrah artırımı yapılan hesap dönemi ve vergi türü için Hazine ve Maliye Bakanlığınca herhangi bir vergi incelemesi veya tarhiyat yapılmaz. Bu özelliği nedeniyle matrah artırımı, mükellefler için bir incelenmeme kalkanı olarak düşünülebilir.

Matrah artırımının işlevi, bir Anayasa Mahkemesi kararı<sup>2</sup>;

"Esas itibarıyla matrah ve vergi artırımı yoluyla devlet ile vergi mükellefinin anlaşarak belirli şartlar altında mükellefin daha önce beyan ettiği matrahında birtakım değişiklikler yapmasına izin verilmekte ve mükellef açısından artırımda bulunulan dönemler için vergi incelemesi yapılması riski ortadan kaldırılmaktadır. Matrah ve vergi artırımı, vergi

---

<sup>2</sup> Anayasa Mahkemesinin 22/10/2020 tarih ve 2019/100 Esas ve 2020/62 Karar sayılı kararı.

alacaklısı olan devletin vergi incelemesi yapma yetkisini sınırlamak suretiyle mükelleflerin vergi ve ceza tehdidi altında kalmasını önlemeye yönelik bir işlev görmektedir.”

şeklinde açıklanmıştır.

Matrah artırımı uygulaması ayrıca adalet boyutuyla çok tartışılan bir konudur. Matrah artırımı uygulamasını yararlı olduğunu savunanların yanı sıra bunun uygulanmasının uzun zamanda zararlı olduğunu savunanlar da bulunmaktadır.

#### **1.2.1.2. Matrah artırımı – vergi affi ilişkisi**

Vergi affi kavramı, devletin tek taraflı bir muamele ile vergi alacağını ortadan kaldırması anlamına gelmektedir. Vergi affi kavramı, daha önceleri vergi aslı için kullanılsa da bugün daha çok vergiye ilişkin gecikme zam ve faizlerinin alınmaması veya daha düşük bir orandan alınmasını ifade etmektedir. Bu yönüyle matrah artırımı kavramından ayrılmaktadır.

Matrah artırımı - vergi affi ilişkisi üzerinde tartışılması gereken bir konu da matrah artırımının bir vergi affi olup olmadığıdır. Teorik açıdan yukarıda bahsettiğimiz gibi vergi affi ile matrah artırımı birbirinden farklı iki kavramdır. Matrah artırımıyla birlikte mükellefin incelenmemesi ve matrah artırımı yapılan vergiyle ilgili olarak bir daha tarihyata muhatap olmaması durumu, eğer mükellefin beyan dışı bıraktığı gelir varsa o mükellef için vergi affi niteliğindedir. Çünkü devlet mükellefin beyan etmediği vergi ile matrah artırımı neticesinde ödenen tutar kadar vergi alacağından vazgeçmiştir. Ayrıca, mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işleyip işlemediğine dair soruşturma yolu da matrah artırımıyla kapanmaktadır. Bu durumda matrah artırımıyla, vergi suçlarının soruşturması engellenmek suretiyle, mükellefler affedilmektedir.

Matrah artırımı uygulamasına “hesaplarım incelenirse illa ki bir şeyler bulunur o yüzden matrah artırımı yapmalıyım” düşüncesiyle matrah artımı yapan mükellefler de başvurmaktadır ve bu tür mükellefler için matrah artırımı uygulaması bir vergi affi niteliğinde olmamaktadır. Bu mükellefler çoğunlukla geleceğe yönelik risk almak istemedikleri için matrah artırımından yararlanmaktadırlar. Bazen vergi kanunlarına nüfuz edemeyen mükellefler, aslında hiçbir vergi cezasını gerektirecek bir fiilde bulunmamasına karşın mali müşavirlerin yönlendirmesiyle matrah artırımında bulunabilirler. Yine bu tür mükellefler içinde matrah artırımı, vergi affi olmamaktadır.

Belirtilen yönleriyle matrah artırımı bazı mükelleflere göre vergi affi, bazı mükelleflere ise geleceğe yönelik incelenmeme veya tarihyata uğramama sigortası işlevi

görmektedir. Bu nedenle matrah artırımının vergi affi olarak nitelendirilmesi doğru olarak kabul edilmese bile, tam olarak bir vergi affi olarak nitelendirmesi yanlış olacaktır.

Ancak yapılan literatür taramasında matrah artırımını genellikle vergi affi olarak nitelendirilmektedir (Y. Budak, 2011; Ersan ve Buyrukoğlu, 2011; Savaşan, 2006). Bunun nedenlerinden en önemlisi matrah artırımını maddesinin içinde bulunduğu kanunların aynı zamanda vergi aflarını da içeriyor olmasıdır.

#### **1.2.1.3. *Matrah artırımını – varlık barışı***

Tam mükellef olan gerçek kişiler ve kurumların yurt dışında elde ettikleri gelirler yıllık beyan esasında vergiye tabidir. Bu gelirlerin yurtiçinde beyan edilmesinin ve yurtdışında bulunan döviz, altın, para, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları yurda getirilmesinin ve gayrimenkullerin kayıt altına alınmasının sağlanması amacıyla, bunların kıymetleri üzerinden belli bir oranda hesaplanan tutar kadar ödemeleri veya sadece beyan etmeleri karşılığınca herhangi bir vergi incelemesi yapılamaması veya herhangi bir tarhiyata muhatap olmamaları, uygulamada varlık barışı olarak adlandırılmaktadır.

Varlık barışının kanunlarda yer almasının temel amacı; gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu yurt dışındaki para gibi menkul kıymetlerin ülke ekonomisine kazandırılması ve taşınmazların kayıt altına alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan menkul ve gayrimenkullerin sermaye işletmelerine aktarılması ve bu yolla sermaye yapılarının güçlendirilmesidir (Er, 2010, s. 263).

Varlık barışıyla matrah artırımını herhangi bir vergi incelemesi yapılamaması veya herhangi bir tarhiyata muhatap olmamaları yönüyle birbirine benzerdir fakat konu yönüyle birbirinden farklıdır.

#### **1.2.1.4. *Matrah artırımını – yapılandırma***

Yapılandırma, kamu alacaklarının belirli oranlar uygulanmak suretiyle vadesinin uzatılması ve bir plana bağlanmasıdır. Yapılandırmayla birlikte mükelleflere mevcut borçları için bir ödeme kolaylığı sağlanır. Matrah artırımıyla yapılandırma tamamen farklı kavramlar olsalar da artırılan matrahın yapılandırılarak mükellefe ödeme kolaylığı sağlanması nedeniyle matrah artırımını uygulamasıyla bu bakımdan benzer bir özellik taşımaktadır.

### **1.2.1.5. Matrah artırımı – vergi artırımı**

Matrah artırımı uygulamalarına ilişkin kanunlara bakıldığında, son iki çıkan kanunda, kanun maddesi başlığı olarak matrah artırımının yanında vergi artırımı ifadesine de yer verilerek, “matrah ve vergi artırımı” ifadesinin kullanıldığı dikkat çekmektedir.

Vergi artırımı, matrah artımıyla kavram olarak aynıdır. Aynı özelliklere ve ilkelere sahiptir ancak vergi artırımı, vergi tekniği açısından Katma Değer Vergisi için kullanılan bir terimdir. Uygulamada Gelir ve Kurumlar Vergisi için matrah üzerinden matrah artırımında bulunulurken, Katma Değer Vergisi için hesaplanan KDV üzerinden vergi artırımı yapılır.

### **1.2.2. Matrah artırımı uygulamasının temelinde yatan nedenler**

Matrah artırımı, kısa vadede hazineye gelir sağlama, vergi idaresi ve yargısının yükünü hafifletme gibi özellikleri nedeniyle yürürlüğe konulmaktadır.

Matrah artırımının uygulamaya konulmasında başlıca ekonomik, mali, siyasi ve idari ve teknik nedenler rol oynamaktadır.

#### **1.2.2.1. Ekonomik nedenler**

Matrah artırımı uygulamasındaki nedenlerden en temel olanı ekonomik nedenlerdir. Matrah artırımı uygulaması, mükelleflere incelenmeme veya tarhiyata muhatap bulunmama imkânı sağlamaktadır. Bu özelliği nedeniyle mükellefler, matrah artırımı sayesinde geçmişe bakmadan geleceğini yani önünü görebilecektir. Örneğin, ülkemizde 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler sonucu yaşanan üretimin azalması, işletmelerin kapanmaya başlaması veya malî yapılarının zayıflaması ve işsizliğin artması sorunlarının çözümüne çare olarak matrah artırımı uygulaması yürürlüğe konulmuştur. Matrah artırımının aynı zamanda, ekonomik kalkınmanın devamlılığını sağlayarak, yatırım ortamını iyileştirebilecek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltarak para ve maliye politikalarının etkin bir biçimde kullanılmasını sağlayabilecek, uluslararası finansal piyasalarda başlayan ve bütün sektörleri etkisi altına alan küresel ekonomik krizin yarattığı olumsuzluklara çare olabilecek bir araç olduğu da düşünülmektedir (TBMM, 2003b, s. 1)

Matrah artırımının ekonomik amaçlarından birisi, yeni uygulama konulan vergi uygulamalarına mükelleflerin tam uyum sağlayamamaları nedeniyle yaşadığı

mağduriyetlerin giderilmesidir. Matrah artırımı uygulamasıyla mükellefler geçmişte yeni olan uygulamalara hâkim olamama nedeniyle ileri de yaşayabileceği cezalardan kurtulabilmektedir. Örneğin, 3787 Sayılı Kanun'un amaçlarından birisi de gecikme zammı kurumunun yeni uygulamaya konulması nedeniyle mükelleflerce bu konuya tam intibak edilememesi nedeniyle yaşanan sorunları aşmaktır (TBMM, 1992b, s. 1-2).

Matrah artırımıyla hem mükellefler hem de vergi idaresi geçmişe değil, geleceğe odaklanır. Matrah artırımı, vergilemede açısından öngörülebilirliği sağlayarak geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin olası risklerin ortadan kaldırılmasını sağlar. Bu sayede mükellefler geçmişe yönelik bir sorun yaşamayacağını bildikleri için, mükelleflerin onlara güven veren ve kayıtlı ekonomiye katılımını teşvik eden bir piyasa ortamı yaratılmış olur (TBMM, 2018a, s. 31).

#### **1.2.2.2. Mali nedenler**

Matrah artırımı çıkarılmasının bir nedeni de mali amaçlardır. Matrah artırımıyla birlikte mükelleflerin, geçmişe yönelik tarhiyat ve incelemelere muhatap olmamak için matrahlarını kanunda belirtilen oranlarda arttırarak, belirli bir süre içerisinde (yaklaşık 2-3 aylık bir süre içerisinde) ödemeleri gerekecektir. Bu durum, hazineye kısa bir süre içerisinde gelir sağlamaktadır.

Matrah artırımıyla birlikte, devlet aslında denetim yapamayacağı ve aslında matrah artırımı olmasa elde edemeyeceği bir gelir de elde etmeyi hedeflemektedir.

#### **1.2.2.3. Siyasi nedenler**

Matrah artırımının uygulamaya konulmasındaki nedenlerden birisi de siyasi nedenlerdir. Mükellefler, genel olarak geçmişe dönük olarak herhangi bir ceza veya tarhiyatla muhatap olmak istememektedir. Bu nedenle, matrah artırımı çıkarılması konusunda çoğu zaman istekli olmaktadır.

Matrah artırımını içeren kanunlar normal bir kanun gibi sıradan bir prosedürle çıkmaktadır. Bu nedenle, matrah artırımının çıkarılması siyasi bir kararla olmaktadır. Matrah artırımı, mükelleflerin faydasını maksimize ederken, politikacılar da bu yolla oylarının da maksimizasyonunu sağlar. Bu nedenle, politikacılar da matrah artırımını yürürlüğe koymak konusunda gönüllü olabilmektedir.

#### **1.2.2.4. Vergi yönetiminin yetersizliğinden kaynaklanan nedenler**

Matrah artırımı çıkarılmasında amaç, vergi dairelerinde birikmiş takipli dosyalarla yargı aşamasındaki çekişmeli dosya sayılarının azaltılması ve ödenmemiş vergi borçlarıyla ferilerinin bir kısmının mükelleflerce ödenmesiyle tasfiyesinin sağlanmasıdır (TBMM, 1992b, s. 1-2). Matrah artırımı, vergi incelemesinde olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözümlenmesini sağlar. Matrah artırımı uygulamasında hâlihazırda incelemesi devam eden mükellefler de kapsama alınır. Böylece mükellef, incelemesi devam ederken matrah artırımında bulunursa, belirli bir süre içerisinde (bu süre genellikle kanunda belirtilir) bitirilemeyen incelemeler kapatılır. Böylelikle idari ve yargı safhasında bulunan birçok dosyanın tasfiyesi sağlanır.

Rasyonel bir yükümlünün, vergisini doğru ödemesi ve beyan etmesindeki temel faktörler, denetim ve cezalandırılma olasılığıdır. Mükellefler bu olasılıkları dikkate alarak faydalarını maksimize etmeye çalışırlar. Buna göre mükellefler korktukları için vergi öderler (Allingham ve Sandmo, 1972, s. 334). Denetimin yetersiz olduğu ülkede doğal olarak, mükelleflerin vergi kaçırma olasılığı yüksek olmaktadır. Hükümetler de buradaki kayıptan pay almak için matrah artırımına yönelebilmektedir.

#### **1.2.2.5. Diğer nedenler**

Matrah artırımının yürürlüğe konulmasının amaçlarından birisi, mükelleflerce çeşitli nedenlerle beyan dışı bırakılmış ya da eksik beyan edilmiş geçmiş yıllara ilişkin gelirlerinin belli nispet ve miktarlar kullanılarak beyan edilmesi, mükelleflerin Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda yer alan cezaları ve gecikme faizini ödememeleri sağlanmak ve artırımda bulunulan vergiler ve dönemler için tarhiyat ve vergi incelemesi yapılmamak suretiyle doğru beyan verilmesine teşvik edilmesidir (TBMM, 2016b, s. 25-26).

Matrah artırımı düzenlemesiyle, ayrıca mükelleflerin geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin oluşabilecek riskleri ortadan kaldırılarak geleceğe yönelik yatırım ve iş kararlarına daha sağlıklı bir şekilde odaklanmalarına fırsat vermesi, vergi idaresinin de denetim kapasitesini içinde bulunulan yıllara ilişkin vergilendirme dönemlerine kaydırması suretiyle vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi ve kayıt dışılıkla mücadelenin daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi hedeflenmektedir (TBMM, 2018a, s. 31).

#### **1.2.3. Matrah artırımının özellikleri**

Matrah artırımı uygulamasının taşıdığı ve olması gereken birçok özellik bulunmaktadır. Bunlar, matrahı belirli oranda artırma, asgari matrah, ödeme şartı ve inceleme ve tarhiyata muhatap olmamadır.

#### **1.2.3.1. *Matrahı belli oranlarda artırma***

Matrah artırımı uygulamasının özünde, mükelleflerin vergiye ilişkin matrahlarını belirli oranlarda artırması yatmaktadır. Mükellefler matrah artırımından yararlanmak için daha önce vergi idaresine bildirdikleri matrahları, matrah artırımı kanunlarında belirtilen oranlarla artırıp bildirmek zorundadır.

#### **1.2.3.2. *Asgari matrah***

Mükellefler için matrah artırımı kanunlarında ayrıca asgari matrahlar belirtilmiştir. Mükelleflerin hiç matrahının bulunmaması veya kanunda belirtilen matrahtan daha az bir matrah bildirmiş olması durumunda mükellefin matrah artırımından yararlanabilmesi için en az matrah artırımı miktarında matrah bildirmesi gerekmektedir. Böylece matrah artırımı uygulamasından hiç matrah bildirmeyen potansiyel mükelleflerin katılımı sağlanmaktadır. Yine oran hesabı yapılması nedeniyle, düşük tutarlarda matrah bildiren mükelleflerinde de çok küçük tutarlarla matrah artırımı uygulamasından yararlanması engellenmeye çalışılmıştır.

#### **1.2.3.3. *Ödeme***

Mükellefler matrah artırımında bulduklarında, matrah artırımının geçerli olabilmesi için artırdığı matraha ilişkin çıkan vergiyi ödemek zorundadırlar. Mükelleflere matrah artırımında ödemede kolaylıklarda sağlanabilmektedir. Mükellefler için artırdığı matraha ilişkin ödenecek vergide çeşitli sayılarda taksit yapılmaktadır.

#### **1.2.3.4. *İnceleme ve tarhiyata muhatap olunmama***

Matrah artırımının olmazsa olmazı, mükellefin matrah artırdığı yıllara ve vergilere ilişkin, daha sonra vergi incelemesine veya bu yıllarla ilgili herhangi bir tarhiyata muhatap olmamasıdır. Matrah artırımı bu ilke üzerine inşa edilmiştir.

#### **1.2.4. *Matrah artırımında özellikli konular***



#### **1.2.4.2. Zarar mahsubu**

Artan oranlı gelir vergisi tarifesinde, değişik kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların tek beyannamede toplanması ilkesi ile birlikte gelir unsurlarından elde edilen zararların da elde edilen gelirden indirileceğinin kabulü gerekir (Erol, 2018, s. 295). Yine zararın telafi edilememesi durumunda o yıl için zarar beyan edilip, gelecek yıllarda, daha önceden elde edilen gelirin düşülmesi ilkesi benimsenmiştir. Buna ilişkin düzenlemelere GVK'nın 88. maddesinde ve KVK'nın 9. maddesinde yer verilmiştir. İlgili madde hükümlerine göre, mükellefler her yıla ait tutarları ayrı ayrı göstermek koşuluyla geçmiş beş yıla ait zararı, gelirlerinden indirim konusu yapabilirler.

Matrah artırımında daha önceki bölümlerde de anlatıldığı gibi, eğer mükellef zarar elde ettiyse ve matrah artırımından yararlanmak istiyorsa, asgari bir tutarı matrah olarak bildirmek zorundadır. Zarar beyan eden mükellefin zarar beyan ettiği yıl matrah artırması durumunda, zarar mahsubu konusunda tereddütler yaşanmaktadır.

Matrah artırımında, zarar mahsubunda kabul edilen temel ilke, matrah artırılan yıllara ilişkin eğer zarar beyan edilmiş ve asgari matrah üzerinden matrah artırımını yapıp, matrah artırımında bulunulmuş ise matrah artırımını yapılan yıl için önceden beyan edilmiş zararının %50'sinin zarar mahsubunun yapılmasıdır. Türkiye 'de matrah artırımının ilk uygulamasında matrah artırılan dönemlere ilişkin daha sonradan zarar mahsubu kabul edilmez iken daha sonraki uygulamalarda %50 sinin zarar mahsubunda kullanılması kabul edilmiştir.

#### **1.2.4.3. Defter belge ibrazı**

VUK'un 253. maddesi uyarınca, defter tutmak zorunda olan mükellefler, tuttıkları defterleri ve aynı kanunda belirtilen vesikaları, ilgili oldukları yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl süre ile saklamak ve muhafaza etmek zorundadırlar. Yine VUK'un 256. maddesi uyarınca, gerçek ve tüzel kişiler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü, belge, defter ve karneler ile vermek mecburiyetinde buldukları bilgilerle ilgili manyetik teyp, mikro fiş, disket, mikro film ve benzeri ortamlardaki kayıtların ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri saklama süresi içerisinde yetkili makam ve memurların isteği üzerine ibraz ve inceleme için sunmak zorundadırlar.

Matrah artırımıyla mükellefler matrah artırdığı döneme ilişkin incelemeye tabi tutulmazlar. Bu durumda, mükelleflerin defter belge ibraz yükümlülüğü olup, olmadığı konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Genel ilke olarak, matrah artırımlarında, mükellefin matrah artırımında bulunmuş olması, matrah artırımında bulunulan dönem için, defter belge ibraz yükümlülüğünü kaldırmaz. Şöyle ki mükellefler vergi incelemesine veya tarhiyata muhatap tutulmasalar bile, mükellefin defter ve belgeleri, alış satış yaptığı mükelleflere ilişkin incelemelerde delil olarak kullanılabilir. Ayrıca, matrah artırımında bulunulması, sadece vergisel yönden etkili olmakta, Türk Ticaret Kanunu'yla getirilen hükümlere etkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, hem mükellefin defter ve belgelerinin diğer mükelleflerin vergisel faaliyetlerine ilişkin delil niteliğine sahip olması hem de Türk Ticaret Kanunu'na herhangi bir etkisinin bulunmaması nedeniyle mükellefin defter ve belge saklama ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kalkmamaktadır. Matrah artırımını düzenleyen kanunlarda da bu konuya ilişkin bu şekilde bir düzenleme bulunmaktadır.

#### ***1.2.4.4. Takdir komisyonlarına sevk edilmiş veya haklarında vergi incelemesine başlanılmış mükelleflerin durumu***

Vergi denetim faaliyetlerinin süreklilik arz etmesi nedeniyle, matrah artırımının uygulamaya geçirildiği dönemlerde, mükelleflerden bazıları hakkında hali hazırda daha önceden başlanmış, vergi incelemesi veya takdir işlemleri sürdürülüyor olabilmektedir. İncelenen veya takdir komisyonuna sevk edilen dönem (yıl) için matrah artırımını yapmak isteyen mükellefler için, vergi incelemesinin yapılıp yapılamayacağı sorun oluşturmaktadır.

Matrah artırımını uygulamalarında, incelemesi devam eden mükellefler için genel uygulama, belirli bir süre içerisinde vergi incelemesi bitirilememesi halinde matrah artırımını yapılan yıl için incelemenin devam edemeyeceğidir. Yani, mükellefin inceleniyor olması matrah artırımını yapmasına engel değildir. Ancak, incelemenin son aşamasında olan mükellefler için, matrah artırımından yararlanma söz konusu olabilmektedir. Matrah artırımına ilişkin kanunda, incelemenin ne kadar süre içerisinde bitirilip, vergi inceleme raporlarının hangi tarihe kadar vergi dairesi kayıtlarına girmesi gerektiği belirtilmektedir.

#### **1.2.4.5. Bazı kaçakçılık fiillerini gerçekleştirenlerin matrah artırımını karşısındaki durumu**

Matrah artırımını ile ilgili önemli konulardan birisi VUK'un 359. maddesinde sayılan fiilleri gerçekleştirdiği tespit edilen veya bu fiilleri işlemiş olabileceği şüphesiyle haklarında incelemesi sürdürülen mükelleflerin durumunun belirsiz olmasıdır. Matrah artırımında genel kabul gören ilke, hakkında defter, kayıt ve belgeleri yok ettiğine veya defter sayfalarını ortadan kaldırarak yerine başka yapraklar koyduğuna/hiç yaprak koymadığına veya belgeleri kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlediğine dair daha önceden tespit varsa bu durumdaki mükelleflerin matrah artırımından yararlandırılmamasıdır.

Türkiye'de matrah artırımının ilk iki uygulamasında (3787 Sayılı ve 4811 Sayılı Kanunlarla yürürlüğe giren) sahte belge düzenleyenlerin durumu düzenlenmemiştir. Sahte belge düzenleyenler de matrah artırımını düzenlemesinden yararlanabilmiştir. Ancak sonraki matrah artırımını uygulamalarında bu kuraldan vazgeçilmiş ve defter, belge ve kayıtları yok edenler veya defter sayfalarını ortadan kaldırarak yerine başka yapraklar koyanlar/hiç yaprak koymayanlar veya belgeleri kısmen veya tamamen sahte olarak düzenleyenler, matrah artırımını uygulaması kapsamında çıkarılmıştır. Son uygulamada kapsam daha da genişletilmiş ve haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen grup oluşum veya yapılara mensubiyeti, üyeliği veya iltisakı veya bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli merciler, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülen kovuşturma ve soruşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, aklama veya terörün finansmanı suçu kapsamında araştırma ve inceleme yapılması talep edilenler de matrah artırımını kapsamı dışında bırakılmıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki, matrah artırımını uygulamalarında her geçen gün yararlananların kapsamı daraltılmaktadır.

#### **1.2.5. Matrah artırımının faydaları ve zararları**

Matrah artırımının, mükelleflerin birtakım kararlarını etkilediği açıktır. Matrah artırımının faydalarının yanı sıra zararları da mevcuttur. Çalışmamamızın bu bölümünde matrah artırımının mükellef ve idare açısından faydalı ve zararlı yönlerine yer verilecektir.

### **1.2.5.1. *Matrah artırımının faydaları***

Matrah artırımı, daha çok olumlu etkileri düşünülerek yürürlüğe konulmaktadır. Bu uygulamanın hem mükellefler hem devlet açısından birçok yararı bulunmaktadır.

#### **1.2.5.1.1. *Fon sağlama***

Mükellefler matrah artırımına katılması nedeniyle, inceleme ve tarhiyat yapılması karşısında bir dokunulmazlık elde edecektir. Mükellefler eğer geçmişte hata yapmış veya herhangi bir nedenle herhangi bir vergiyi ziyaa uğratmışsa, matrah artırımı sayesinde bir avantaj sağlayacağı açıktır. Mükellefler, vergi incelemesi veya herhangi bir tarhiyata muhatap olmasından doğacak vergi ile matrah artırımı uygulaması sayesinde ödediği vergi arasındaki fark kadar bir avantaj sağlayacaktır.

Mükellef, bu avantajı işletmenin faaliyetlerinin fonlanmasında kullanabilecektir. Örneğin, vergi incelemesine tabi olan bir mükellef, inceleme neticesinde 100 birim vergi ödeyecekken, matrah artırımı sayesinde 20 birim vergi ödeyerek vergi incelemesinden kurtulabilir. Mükellef, matrah artırımı uygulaması nedeniyle, 80 birim birimlik bir kâr elde edecektir. Mükellef ise elde ettiği kârı, işletmesini genişletmek, yeni yatırımlar yapmak için kullanabilir. Bu nedenle, matrah artırımı ekonomiye dolaylı olarak etki etmektedir.

#### **1.2.5.1.2. *Geleceğe güvenle bakma***

Vergi incelemesinin yapılması veya vergi incelemesi yapılması riski, mükellefi en çok tedirgin eden durumlardan birisidir. Bu tür riskler, mükelleflerin ekonomik kararlarında etkili olmaktadır. Çünkü her zaman geçmişe dönük yapılan işlemlerden dolayı herhangi bir vergi aslı ve cezası borcu doğabilecektir.

Matrah artırımı, vergiyle ilgili öngörülebilirliği artırarak geçmiş vergilendirme dönemleriyle ilgili olarak oluşabilecek risklerin ortadan kaldırılmasını sağlar. Matrah artırımı uygulaması nedeniyle mükellefler matrahlarının bir kısmını artırarak bu tür risklerden kaçınabilmektedir. Bu uygulama sayesinde ise mükellefler, geleceğe daha güvenle bakacak ve ticari hayatına ilişkin kararlarını daha net uygulayabilecektir.

#### **1.2.5.1.3. Nakit sağlama**

Matrah artırımının devlet açısından en büyük faydası, kısa bir süre içerisinde kamuya nakit sağlamasıdır. Matrah artırımı için mükelleflere çeşitli miktarlar da taksit seçenekleri sunulsa da, en azından ilk taksitler yaklaşık iki veya üç aylık bir sürede hazineye intikal edeceğinden, olağan zamanda olmayandan daha fazla bir gelir elde edilmiş olacaktır.

#### **1.2.5.1.4. Vergi idaresinin iş yükünü hafifletme**

Matrah artırımının temel amaçlarından birisi de matrah artırımının vergi idaresinin yükünü hafifletmesidir. Matrah artırımının uygulamaya konulmasıyla belirli bir süre içerisinde vergi incelemeleri tamamlanamadığı takdirde vergi incelemesine devam edilemeyecektir. Yine, matrah artırımı nedeniyle birçok dosya kapanacak ve matrah artırımını yapılan yıllar için inceleme yapılmayacaktır. Bu nedenlerle, vergi idaresinin iş yükü matrah artırımını sayesinde azalabilecektir.

#### **1.2.5.1.5. Vergi yargısının iş yükünü hafifletme**

Matrah artırımının faydalarından birisi de vergi idaresinin yanı sıra vergi yargısının da yükünü hafifletmesidir. Mükelleflerle vergi idaresi arasında çok sayıda uyuşmazlık vergi yargısına intikal etmektedir. Matrah artırımını ile mükellefler, matrah artırımında buldukları dönemler için herhangi bir tarihyata tabi tutulmayacaklar, ayrıca haklarında vergi incelemesi de yapılamayacaktır. Bu nedenle mükellefle vergi idaresi arasında, herhangi bir nedenle yapılan tarihyatla veya vergi incelemesinden kaynaklı sorunlar vergi yargısına intikal etmeyecektir. Bu nedenle vergi yargısına intikal eden dosya sayısında düşüş olacaktır.

#### **1.2.5.1.6. Normal süreçte alınmayacak verginin alınması**

Matrah artırımının olmadığı dönemlerde, mükellefler vergiye tabi gelir, servet ve harcamalarını vergi idaresine bildirir ve vergi idaresi ödenen verginin doğru olup olmadığını araştırarak, mükelleflerin ödedikleri vergileri kontrol eder. Ancak vergi idaresinin yaptıkları denetimde sınırlılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin sadece belirli bir yüzdesi incelenebilmektedir.

Matrah artırımına sadece hâlihazırda vergi incelemesi devam edenler değil, vergi incelemesi geçirme riskini taşıyan herkes başvurabilmektedir. Bu durumda, aslında normal süreç devam ederken belki hiç vergi incelemesi geçirmeyip, vergi alacağı zamanaşımına uğrayacak mükellefler, matrah artırımını sayesinde belirli bir vergi ödediklerinden, devlet açısından hiçbir denetim faaliyeti yapmadan, gelir sağlamış olmaktadır.

#### **1.2.5.2. Matrah artırımının zararları**

Matrah artırımının faydalarının yanı sıra birçok zararı da ortaya çıkabilmektedir. Bu ortaya çıkan zararlar daha çok matrah artırımının, mükellefin vergiye karşı tutumuna olan etkisinden kaynaklanmaktadır.

##### **1.2.5.2.1. Vergi uyumunu olumsuz etkileme**

Matrah artırımını, hem dürüst ve vergisel ödevlerini her daim yerine getiren mükelleflerin, hem de vergisel ödevlerini yerine getirmeye hatta vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilen fiilleri işleyen veya bu fiilleri işleyemeye mükelleflerin vergiye bakış açısını olumsuz olarak etkileyebilecek etkiye sahip bir uygulamadır.

Matrah artırımını, dürüst olarak tabir edebileceğimiz mükelleflerde, nasıl olsa matrah artırımını çıkar, vergi kaçırın da matrah artırıp kurtuluyor düşüncesiyle vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye itebilir. Bu düşünce, bireylerdeki adalet düşüncesinden ileri gelmekte ve mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir. Yine, bir başka etki de beyanları düşük tutarak mükelleflere matrah artırımından düşük bedelle yararlanması ve bu durumda vergi matrahını aşındıran mükellefin her türlü kazanıyor olması da dürüst mükellefleri matrahlarını gerçekte olduğundan daha düşük beyan etmeye sevk edebilecektir.

Yapılan çalışmalarda da görülmüştür ki vergi uyumunun düştüğü durumda, devletlerin vergi geliri azalmaktadır. Dolayısıyla matrah artırımının sık uygulanması mükelleflerin vergi adaleti duygusunu zedeleyerek toplumda vergi uyumunun azalmasına dolayısıyla da vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilecektir.

##### **1.2.5.2.2. Denetim elemanlarının çalışmasını olumsuz etkileme**

Matrah artırımının bir diğer olumsuz etkisi ise denetim elemanları aracılığıyla gerçekleşmektedir. Bilindiği üzere vergi incelemeleri uzun bir süreç gerektirmektedir.

VUK'un 140. maddesinde vergi incelemelerinde tam inceleme için bir yıl, sınırlı inceleme için altı aylık süreler öngörülmüştür. İnceleme bu süreler içerisinde bitirilemez ise Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik uyarınca 6 ay daha ek süre verilebilmektedir. Matrah artırımının çıkması durumunda, mükellefin matrah artırımı yapmasıyla birlikte denetim elemanının verdiği birçok emek zayi olmaktadır. Bu durum denetim elemanlarının çalışma istediğini kısıtlayan bir etki yaratabilmektedir.

#### **1.2.5.2.3. İade incelemelerinde sorunlar yaratması**

Katma değer vergisinde tevkifat, ihracat gibi durumlarda mükellefler, indirim yoluyla gideremedikleri katma değer vergisinin iadesini vergi idaresinden isteyebilmektedir. İade tutarları belirli şartlar gerçekleşmesi durumunda vergi incelemesi sonucunda mükelleflere terk ve iade olunmaktadır.

Vergi iade incelemelerinde, denetim elemanlarının ortaya koymaya çalıştıkları durumlardan belki de en önemlisi, gerçekten mal ve hizmet alınıp alınmadığı yani yüklenilen KDV'nin doğru olup olmadığıdır. İncelenen mükellefin alım yaptığı bir mükellef eğer matrah artırımından yararlanmışsa, bu mükellef incelenememekte ve dolayısıyla iade talep eden mükellefin malı gerçekten alıp almadığı, düzenlenen faturanın gerçek bir mal veya hizmet ifasına dayanıp dayanmadığı tespiti yapılamamaktadır. Bu durumda iadenin verilip verilmeyeceği konusunda belirsizlik oluşmaktadır.

Ancak matrah artırımının son kez yürürlüğe konulduğu 7143 Sayılı Kanunun 5/13. maddesiyle *"Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümlerinden yararlananlar hakkında 213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi kapsamında yapılacak incelemeler saklıdır. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılmaz."* hükmü getirilerek bu sorun giderilmesi sağlanmıştır.

### **1.3. Hukuki Açıdan Matrah Artırımı**

Son dönemlerde sıklıkla uygulanan matrah artırımını, hukuki açıdan da çok tartışılan bir konudur. Uygulamanın çok eski olmaması nedeniyle, matrah artırımının Türk vergi hukukunda yerinin ve hukuki niteliğinin ne olduğu ve anayasal vergilendirme ilkeleri karşısındaki durumu oldukça tartışmalıdır.

Çalışmamızın bu bölümünde matrah artırımını hukuki açıdan incelenecektir.

### 1.3.1. Türk vergi hukukunda matrah artırımının yeri

Matrah artırımı, günümüzde alışa geldik bir uygulama olsa da geçmişi(tarihçesi) çok eskilere dayanmamaktadır. Türk vergi hukukunda matrah artırımı (uygulaması), ilk defa, 1992 yılında çıkarılan, 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanunla girmiştir. Bu tarihten sonra matrah artırımı, Türk vergi sisteminde neredeyse bir kurum sayılacak kadar fazla uygulanmaya başlamıştır. Matrah artırımı, vergi afları gibi vergi yönetiminde birçok soruna yol açmasına karşın, düzenli ilkelere bağlı kurallar bütünü de taşımamaktadır.

Bir inceleme affı olarak da değerlendirilebilen matrah artırımı, vergi idaresi ile mükellefin bir yasa çerçevesinde anlaşarak belli şartlar altında mükellefin matrahında birtakım değişiklikler yapmasına izin vermektedir. Bunun karşılığında devlet, kanunun kapsadığı süreler içerisinde matrah artırımından yararlanan mükelleflere ilişkin vergi incelemelerinden vazgeçmektedir. Vergi idaresi, tarh zamanaşımı içerisinde isterse mükelleflerin hesap ve işlemleri inceleyebilir. Ancak mükellefin matrah artırımından yararlandığı dönemler bakımından mükellefler tarafından yapılacak vergi kaçırma eylemlerine ve matrah gizlemesine yönelik davranışlar nedeniyle hiçbir ceza verememekte ve bu nedenle aşınan matraha ilişkin çıkan vergilerin ödenmesini hiçbir şekilde mükelleften talep edememektedir (Erol, 2011, s. 143).

Şüphesiz vergi aflarıyla matrah artırımı yakın ilişki içerisinde. Matrah artırımı bir özelliğiyle mükellefin hesap ve işlemlerinin incelenmemesi konusunda bir bağımsızlık sağlamaktadır. Sonuçta devletin cezalandırma yetkisi matrah artırımında bulunan hesap dönemleri için sınırlandırılmaktadır.

Vergi afları, hiçbir vergi mevzuatında birebir tanımlanmamakla birlikte, ceza hukukundaki af kavramıyla benzerliklerinin yanı sıra farklılıkları bulunmaktadır. Ceza hukukunda af, anayasadan kaynaklı, bazen kamu davasının düşmesine neden olan, bazen kesinleşmiş bir mahkûmiyeti ortadan kaldırmaya neden olan, bazen de kesinleşmiş bir cezanın tamamen veya kısmen infazını engelleyen veya daha hafif bir cezaya dönüştüren yasama veya yürütme organların yaptığı hukuki tasarruftur (Özbek vd., 2018, s. 703-704). Ceza hukukunda affın, kolektif veya bireysel düzeyde bir yatıştırma amacı bulunmaktadır. Vergi affının farklı amaçları bulunmaktadır. Bu fark, vergi affında vergi toplama amacının ağır basmasından kaynaklanmaktadır. Vergi gelirlerini artırmayı hedeflemeyen bir vergi affı çok istisnai durumlarda mümkündür. Bu nedenle af, daha sonra ağırlaştırılmış denetimlerle desteklenir. Böylece mükellefe afftan yararlanarak

durumunu tekrar değerlendirmesi ile ağırlaştırılmış cezalara ve katı bir vergi denetimine maruz kalmak arasında bir seçim yapması istenir (Dönmez, 1990, s. 14).

Matrah artırımının amaçlarından birisi, hazineye kısa vadede gelir sağlamaktır. şöyle ki matrah artırımı bir süre için çıkarılır ve o süre içerisinde belki de vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkmayacak kadar gelir elde edilebilir.

Matrah artırımı özelliği bakımından siyasi amaçlara da hizmet eder. Mükellefler matrah artırımı çıkması konusunda istekli olmakla birlikte matrah artırımı konusunda hükümet üzerinde baskı yapabilirler. Bu yönüyle matrah artırımı vergi hukukumuzda cezalarda indirim, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah gibi sürekli bir kurum değildir.

Görüldüğü gibi, matrah artırımı son yıllarda çok kez uygulanması nedeniyle vergi hukukumuzda yer almaktadır. Matrah artırımı vergi hukukumuzda vergi affına benzer yönleri ve farklı yönleri bulunan bir kurumdur. Uygulamanın mahiyeti, vergi affına benzemektedir. Ancak uygulama, amaçları nedeniyle ceza hukukundaki aftan ayrılmaktadır. Matrah artırımı genel kanunlarda yer almamaktadır. Genellikle başka kanunlar içerisinde ek bir madde/maddelerle yürürlüğe girmektedir. Siyasi bir kararın uygulamaya konulması ve zamanlarının belirsiz olması yönüyle de vergi hukukumuzda süreklilik arz eden cezada indirim, uzlaşma gibi kurumlardan da ayrılmaktadır.

### **1.3.2. Matrah artırımının hukuki niteliği ve Anayasaya aykırılık sorunu**

Matrah artırımının hukuki niteliğinin belirlenmesinde öncelikle matrah artırımının bir vergi affı olup olmadığı sorusunun yanıtlanması gerekir. Bu soruya verilecek yanıtlar matrah artırımının hukuki niteliğinin belirlenmesini daha mümkün kılabilir.

Temel vergi kanunlarında affa ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte affa ilişkin düzenlemeler Anayasa ve TCK da yer almaktadır. Nitekim Anayasa ‘da affa ilişkin bir tanımlama yapılmazken, genel af – özel af olarak ikili bir ayırım yapılmış ve af çıkarma yetkisini Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiştir. Türk Ceza Kanunu’nun ise 65. Maddesinde “*genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir.*” hükümleri yer almaktadır. Bu yönden bakıldığında, af, sadece ceza hukukunun bir kurumu olarak düşünülebilir. Ancak af, temel olarak anayasa ve ceza hukukuyla ilgili bir kurum olmakla beraber aynı zamanda hüküm

ve sonuçları nedeniyle borçlar hukuku ve idare hukukunu da ilgilendiren bir kurumdur (Özbek vd., 2019, s. 710).

Vergi cezaları, mükellef veya vergi sorumlularının kanunlarda belirtilen vergi suçlarını işlemeleri sonucunda, suçu işleyen kişiye uygulanmaktadır. Genellikle vergi suçlarına ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Cezaları*" başlıklı 4. kitabında yer almaktadır. Mükellefler, kanun kapsamında bir fiil gerçekleştirdiğinde, kanunda belirtilen para cezaları ve hapis cezalarıyla muhatap olmaktadır.

Vergiye ait cezalar genellikle parasal nitelikte olup, idarenin tespit etmesiyle birlikte mükellefe kanunda karşılığı olan cezalar, vergi idaresince uygulanır. Bu parasal cezaların uygulamasında yargı yerine vergi idaresinin uygulayıcı olarak yer alması, bunların cezai nitelikte olduğu durumunu değiştirmemektedir. Bu nedenle vergiye ilişkin düzenlenen kurallara uymaması sonucunda, cezai işlem öngörülen kurallara uymayan mükellefler için, hazine nezdinde bir kamu alacağı doğmaktadır. Bu alacağın çıkarılan kanunlarla kısmen veya tamamen alınmaması da bir nevi suçun bağışlanması niteliğini taşımaktadır. Böylelikle vergi hukukunda af, genel olarak vergi mevzuatına uygun bir şekilde tarh edilmiş vergilerin belirli süreler ve koşullar içerisinde ödenmesi koşuluyla, bunlarla ilgili cezaların ödenmesi veya gecikme zamlarından kısmen veya tamamen vazgeçilmesi olarak tanımlanır (Öncel vd., 2018, s. 157).

Matrah artırımında mükellefler beyanlarını kanundaki oranda artırdıklarında inceleme muafiyeti kazanırlar. Bu açıdan bakıldığında mükellefin örneğin bir kurumlar vergisi borcu varsa ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, kurumlar vergisi matrahının belirli oranlarında ek bir tutar mükelleften alınır. Mükellef eğer kendi hesap ve işlemlerine ilişkin bilgilerini vergi kanunlarına uygun bir şekilde saptayıp, doğru bir şekilde vergi idaresine bildirmişse, devletin hiçbir kamu alacağından vazgeçtiği söylenemez. Üstelik devlet böylelikle ek bir vergi gelirin de sahip olur. Bu açıdan bakıldığında, teorik açıdan vergi affıyla matrah artırımını birbirinden ayırmaktadır.

Ancak, genel itibariyle "bir vergi mükellefi eğer doğru beyan veriyorsa neden matrah artırımını uygulamasından yararlanır?" sorusunu cevabı düşünüldüğünde, büyük ihtimalle "mükellefin ya gerçekten gerçeğe uygun beyanname vermediği ya da verdiği beyanın gerçek olmadığına dair şüphelerinin bulunduğu" söylenebilir. Bu açıdan bakıldığında, mükellefler zaten kasten veya hatalı olarak gerçeğe uygun beyan vermediklerinden ve devlet de belli bir tutar karşılığı inceleme hakkından vazgeçtiğinden, bir kamu alacağından vazgeçme durumu söz konusu olmaktadır. Böylece, düzenleme

olarak vergi affının temel özelliği olan kamu alacağından vazgeçme söz konusu olabilmektedir.

Genel olarak çıkarılan af kanunlarıyla bazen vergi aslının affedildiği de gözlenmektedir. Bununla birlikte devletler, egemenlik gücünün yetkisi dâhilinde vergi alma hakkından vazgeçmektedir (Taşkın, 2010, s. 125; S. Yılmaz, 2017, s. 267). Matrah artırımını uygulamasıyla birlikte, matrah artırımından yararlanan mükellefler eğer gerçeğe uygun bir beyan vermedilerse, vergi aslını ve vergi ziyayı cezasının toplamı ile matrah artırımını nedeniyle ödenen tutar arasındaki fark kadar bir avantaj elde etmiş olacaktır. Buna ek olarak, matrah artırımını dolayısıyla inceleme yapılamayacağı için tespit edilebilecek olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da mükelleften bir daha istenemeyecektir. Bu bakımdan devlet hem vergi aslından hem de vergi cezalarından feragat etmektedir. Vergi aflarında genel olarak vergi cezalarının affı söz konusu iken matrah artırımında vergi asılları da işin içerisine dâhil olmaktadır.

Matrah artırımını uygulaması ile vergi suçlarının affı da söz konusu olabilmektedir. Şöyle ki, her ne kadar matrah artırımını uygulamasından 359. sayılı madde kapsamında vergi suçu işleyenler yararlanamasa da mükelleflerin matrah artırımını nedeniyle incelenememesi nedeniyle bu suçların tespit edilme yolu da kalmamaktadır<sup>3</sup>. Örneğin, bir mükellef sahte fatura düzenlediğinde, incelemeye girmeden veya incelenmeye başlanmış bile olsa yürütülen incelemelerin bitirilmesi gereken süreye (yaklaşık bir veya iki ay) kadar incelemesi bitirilemediyse, bu mükellef matrah artırımını uygulamasından yararlanıp, bu gerçekleştirdiği vergi suçu oluşturan eylem bakımından bir dokunulmazlık kazanabilmektedir. Böylelikle kovuşturma aşamasına bile gelmeden, vergi suçunun tespit yolu kapanmış olmaktadır. Böylelikle vergi suçu dolaylı olarak affa uğramaktadır.

Bu noktada matrah artırımını uygulamasının Anayasaya aykırılığı sorunu ortaya çıkmaktadır. Nitekim matrah artırımını, vergi suçlarının soruşturulmasını engellemesi bakımından ceza hukukundakine de benzer bir şekilde af olarak değerlendirilebilir. Çünkü suçu tespit edip affetmekle, suçu tespit etme yolunu kapatmak arasında fark yoktur. Bu durumda, matrah artırımının da diğer aflara benzer bir şekilde ve Anayasamızın 87. Maddesi gereği, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile kanunlaşması gerekir. Ancak son matrah artırımını

---

<sup>3</sup> Bu sorun, 7143 Sayılı Kanun'a "Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrâ hükümlerinden yararlananlar hakkında 213 sayılı Kanununun 367 nci maddesi kapsamında yapılacak incelemeler saklıdır. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılmaz." hükmü konularak giderilmiştir.

düzenlemesini getiren 7143 sayılı Kanun'da, matrah artırımı yapılırsa bile vergi suçları yönünden inceleme yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan son düzenleme ile bahsini ettiğimiz hukuka aykırılık oluşturan sorun giderilmiştir.

Vergi aflarında, mükelleflerin aften yararlanma ve affa katılımlarında gönüllük esası geçerlidir (S. Yılmaz, 2017, s. 267). Matrah artırımı uygulamasında da gönüllülük esastır. Mükellefler matrah artırımından yararlanıp yararlanmama konusunda serbesttirler. Bu özelliği itibarıyla vergi afları ile matrah artırımı benzerdir.

Matrah artırımı uygulamasında “hesaplarım incelenirse illaki bir şeyler bulunur o yüzden matrah artırımı yapmalıyım” düşüncesiyle matrah artımı yapan mükellefler yer almaktadır ve bu tür mükellefler için matrah artırımı uygulaması bir vergi affi niteliğinde olmamaktadır. Bu mükellefler sadece geleceğe yönelik risk almak istemedikleri için matrah artırımından yararlanmaktadırlar. Yine vergi kanunlarına nüfuz edemeyen mükellefler aslında hiçbir vergi cezasını gerektirecek bir fiilde bulunmamasına karşın mali müşavirlerin yönlendirmesiyle matrah artırımında bulunabilirler. Yine bu tür mükellefler içinde matrah artırımı vergi affi olmamaktadır.

Matrah artırımına hizmet kavramı açısından da bakılabilir. Hizmet, bir tarafın diğerine verebileceği herhangi avantaj olarak tanımlanabilir. Hizmet, somut olmadığı gibi bir mülkiyete de konu olmaz (Kotler ve Armstrong, 2016, s. 255). Hizmetin tanımı, özellikle katma değer vergisi kanununda belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun “*Hizmet*” başlıklı 4. maddesinde hizmetin, mal ithalatı ile teslim ve teslim sayılan haller dışında kalan işlemler olduğu belirtilmiştir. Yine ayrıntılı olarak bu işlemlerin; bir şeyi yapmak ve işlemek, imal etmek, temizlemek, meydana getirmek, hazırlamak, onarmak, muhafaza etmek, kiralamak, değerlendirmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Matrah artırımında, devlet matrah artırımı karşılığında bir bedel tahsil edip bunun karşılığında da vergi incelemesi yapmamayı taahhüt etmektedir. Bir şeyi yapmamayı taahhüt etme bir hizmet olarak sayıldığından aslında matrah artırımının devletinin sunduğu bir hizmet olduğu söylenebilir. Bu bakımdan matrah artırımı karşılığında mükelleften alınan bedeller harç niteliği kazanmaktadır.

Matrah artırımının vergi aflarıyla benzerlikleri ve farklılıkları karşılaştırıldığında, matrah artırımı uygulaması, vergi affına daha yakındır. Şöyle ki genellikle mükellefler kasten veya hatalı olarak gerçeğe uygun beyanname vermediklerinden dolayı matrah artırımı uygulamasından yararlanmaktadır. Burada devlet mükelleflerin vermiş oldukları beyanlara belirli bir oran uygulamak suretiyle çıkan tutar karşılığında, inceleme yapsaydı

çıkabilecek vergi aslı ve cezası tutarı arasındaki fark kadar bir kamu alacağından vazgeçmektedir. Bu noktada kamu alacağından vazgeçme söz konusudur. Yine matrah artırımıyla birlikte her ne kadar kovuşturma aşamasında vergi suçlarının affedilmesi söz konusu olmasa da suçun soruşturma aşamasına engel olmaktadır. Bu yolla vergi suçları dolaylı yönden affedilmektedir.

### **1.3.3. Anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından matrah artırım**

Vergi, bireylerin “doğal toplum” ortamından “siyasal toplum” ortamına geçmek suretiyle belirli düzen içerisinde yaşamasının bir bedeli olup, can ve mal varlıklarının korunmasını talep eden bireyler, devletin güvenlik adalet gibi fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için bu bedeli ödemesi zorunludur (Aktan, 2018, s. 177). Vergiler bu anlamda, bir toplumda yaşamının ve devlet tarafından sunulan toplumsal hizmetlerden yararlanma karşılığı bir bedel olarak bireylerden alınır.

Devletin ortaya çıkışını toplum sözleşmesi kuramı çerçevesinde değerlendirdiğimizde; vergiler, bireylerin toplum sözleşmesi kurduğu anda, bir başka deyişle devleti oluşturdukları anda ortaya çıkmıştır diyebiliriz. Yine aynı anda, devletin vergilendirme yetkisi doğduğuna dair bir şüphe bulunmamaktadır.

Devletin halka müdahale edebileceği en önemli noktalardan birisi vergilerdir. Her ne kadar devletin vergi toplaması meşru kabul edilse de devletin, vergi toplama yetkisinin sınırsızlığı düşüncesi halk tarafından her daim tepki görmüştür. Devletin vergilendirme yetkisini her zaman kötüye kullanması mümkündür ve devletin bu yetkisini kötüye kullandığı durumlar tarihte görülmüştür (Aktan, 2018, s. 178).

Batıda anayasacılık hareketlerinin başlangıcına bakıldığında, Magna Carta ile başlayan özgürlük hareketleri ve sonrasında vergilerin meşruiyeti sorgulanmaya başlanmış ve devletin vergileme yetkisini sınırlayan önemli mücadelelere girilmiş ve başarıya ulaşılmıştır (Aktan, 2018, s. 178). Bu nedenle anayasaların doğuşundan, gelişim sürecine kadar her aşamada vergileri anayasadan ayrı düşünmek mümkün değildir.

Vergi, harç, resim ve benzeri yükümlülükler ile bu iktisadi değerlere ilişkin düzenlemelerin incelendiği vergi hukukunun temelleri anayasada yer almaktadır (Koyuncu, 2016, s. 5). Anayasa incelendiğinde, çok sayıda hükmünün vergi hukukunu ilgilendirdiği görülmektedir. Ancak Anayasamızın vergi hukukunu ilgilendiren ve vergi hukukuna temel olan en önemli hükmü 73. maddesidir. Vergilendirmeye yönelik ilkeler, Anayasamızın 73. maddesinden doğmuş olup vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen

işlevleri yerine getirebilmesi için vergilerin gerek yapıları gerekse kapsamlarının belirlenmesi açısından riayet edilmesi gereken kuralları ifade eder (Saban, 2005, s. 46).

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası<sup>4</sup> “Vergi Ödevi” ni 73’üncü maddesinde düzenlemektedir. Buna göre,

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” (m. 73).

Anayasanın 73. maddesiyle bazı temel vergilendirme ilkeleri düzenlenmiştir. Bu ilkeler bir açıdan, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin somutlaştırılmış ifadeleridir. Dolayısıyla bu madde incelenirken, bu ilkelerin göz önünde bulundurulmaları gerekir (Yaltı Soydan, 1998, s. 100).

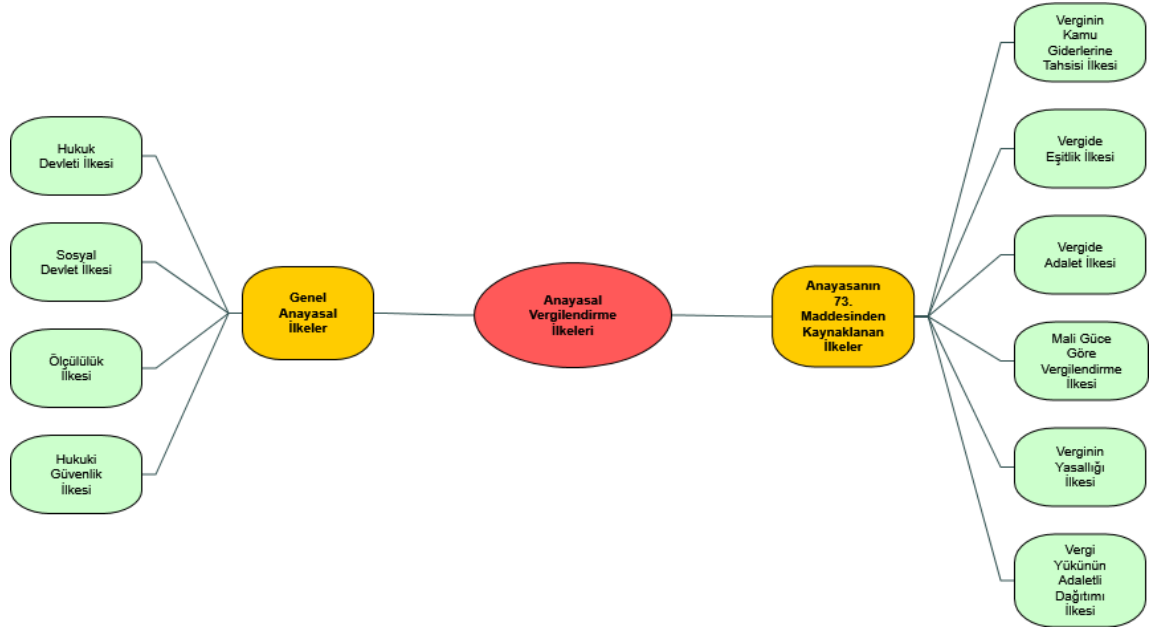
Anayasa’nın vergi ödevine ilişkin düzenlemesinde yer alan anayasal vergilendirme ilkeleri (Karakoç, 2013, s. 1263);

- Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi,
- Vergi adaleti ilkesi,
- Vergilerin kanuniliği ilkesidir.

Anayasa’nın vergi ödevi başlıklı hükmünde açıkça düzenlenen bu ilkelere başka anayasal vergilendirme ilkeleri arasında üç önemli ilkenin daha sayılması gerekir. Bunlar; hukukî güvenlik ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkesidir (Karakoç, 2013, s. 1263). Bu ilkelerin yanı sıra verginin genelliği, sosyal devlet, eşitlik, verginin kamu giderlerine tahsisi, mali güçle orantılı olması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile verginin kanuniliği ilkeleri de vergi ödevine ilişkin ilkeler olarak belirtilebilir (Erkin, 2012, s. 240; A. G. Kumrulu, 1979, s. 155; Üstün, 2003, s. 255).

---

<sup>4</sup> 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 09.1.1982 – 17863 mük.).



Şekil 1.1. Anayasal vergilendirme ilkeleri

Matrah artırımı ise, vergilendirmeye ilişkin bir olgu olup, niteliği ve etkisi bakımından Anayasanın vergilendirme prensipleri açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde matrah artırımının, Anayasanın vergilemeye ilişkin ilkeleri ile matrah artırımının bu ilkeler karşısındaki durumları değerlendirilecektir.

### 1.3.3.1. Hukuk devleti ilkesi ve matrah artırımı

Genel olarak insanoğlu, içerisinde bulunduğu şartlar ve zamanın gereklerine göre, çeşitli kurallar oluşturup, bunları toplumun genelinde uygulama eğiliminde olmuştur. Bu kuralların oluşumu devlet bünyesinde, uygulaması ise devlet eliyle yapılmıştır. Toplumun yaşamını düzenleyen kuralları oluşturma ve uygulama konusunda, devletin sınırının ne olacağı sorunu ortaya çıkmış ve devletin sınırlandırılması fikrine paralel olarak hukuk devleti fikri doğmuştur (Sancar, 2001, s. 36). Diğer bir deyişle, hukuk devleti düşüncesi yönetimde keyfiliği engelleme çabası olarak ortaya çıkmıştır (Dicey vd., 2008, s. 11).

Hukuk devleti kavramı olarak çok eski bir kavram olmamakla birlikte ilk kez 19. yüzyılda burjuva toplumunun, mutlak monarşiye dayanan devlete karşı savaşından doğmuştur (Huber ve Ansay, 1970, s. 28-29). “Hukuk Devleti” terimi Alman dilinin bir ürünü olup ve “Rechtsstaat” kelimesine karşılık gelmektedir. Fransız ve Anglo – Sakson kültür çevrelerinde böyle bir terim bulunmamaktadır (Sancar, 2000, s. 21). Hukuk devleti kavramına tekabül eden bu terimin Fransızca’da ki karşılığı, “etat de droit” dır. Bununla

birlikte Fransa’da, “primaute/ suprematie du droit” (hukukun önceliği/üstünlüğü) de kullanılır. ABD’de ise, “due-process of law” (hukuki usullere bağlılık) kavramının kullanımı yaygındır. Genel ve evrensel olarak daha yaygın olan kullanım şekli ise, “rule of law” (hukukun üstünlüğü) dur. Yine hukukun üstünlüğü ve hukukun egemenliği gibi kavramlar da hukuk devleti kavramının yerine kullanılabilir.

Hukuk devletinin tarihi, devletin egemenlik gücünün kişilerin temel hak ve hürriyetleri lehine sınırlandırıldığı dönemlerin başlarına dayanmaktadır. Bunun başlangıcının 1215 yılında İngiliz Kralı John Lockland ile İngiliz soyluları arasında imzalanan Manga Carta olduğu kabul edilmektedir (Şenyüz, 2014, s. 82).

Hukuk devleti birçok şekilde tanımlanmıştır. Küçük (2008), hukuk devletini hukukla sınırlandırılmış devlet olarak tanımlamıştır. İba (2019)’ya göre hukuk devleti, “hukuki düzeni olan devlet” veya “devletin koyduğu hukuk düzeni” değil de “hukukun egemen olduğu ve saygı gördüğü devlet”tir. Özbudun (1998) ve Soysal (1997) ise hukuk devletini, devletin bütün eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına dayandığı ve vatandaşların da hukukî güvenlik içinde bulunduğu bir sistem olarak tanımlamışlardır.

Anayasa Mahkemesi ise hukuk devletini şu şekilde tanımlamıştır: <sup>5</sup>“Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzenini kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurullarına ve Anayasaya uygun, bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir.”

Hukuk devleti, vergileme açısından da önemli bir yer işgal etmektedir. Tarihsel açıdan bakılırsa, Anayasaların oluşumunda temel neden vergilemeye karşı dirençtir. Anayasacılığın başlangıç tarihi olarak gösterilen 1215 yılında yapılan Magna Carta, kralın özellikle vergilendirme yönündeki iradesini kısıtlamak amacıyla barındırmaktadır.

Matrah artırımı uygulaması, yasama organınca çıkarılan kanunlar neticesinde mükellefe birtakım haklar sağlamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, mükellefler kanuni bir haktan yararlanmakta, devletin matrah artırımından yararlanan mükelleflere ilişkin inceleneme ve tarhiyat yapmama taahhüdünü yerine getirmesini beklemektedir. Mükelleflerin matrah artırımına rağmen vergi incelemesine tabi tutulması veya matrah artırımından sonra, matrah artırımı yapılan hesap dönemine ilişkin herhangi bir tarhiyat yapılması hukuk devleti ilkesi gereğince kabul edilemez. Ancak mükellefin sahte belge

---

<sup>5</sup> Anayasa Mahkemesinin 25.5.1976 tarih ve 1976/1 Esas ve 1976/28 Karar sayılı kararı, Anayasa Mahkemesinin 21.6.1991 tarih ve 1990/20 Esas ve 1991/17 Karar sayılı kararı, Anayasa Mahkemesinin 27.3.1986 tarih ve 1985/31 Esas ve 1986/11 Karar sayılı kararı.

düzenlediğine veya VUK'un 359. maddesinde belirtilen bazı fiillerin işlendiğine dair tespit bulunması gibi durumlarda kanun koyucu, bu mükellefleri kapsam dışında bırakabilmektedir.

Matrah artırımı, yasa koyucu tarafından yapıldığından devletin diğer erkleri olan yasama ve yürütmenin de bu kurallarla bağlı olduğu tabidir. Ancak kanunda belirtilen ölçülerde vergi idaresine, matrah artırımıyla ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi de verilmektedir. Vergi idaresi ise bu yetkisini uygulamada tebliğ çıkartmak suretiyle kullanmaktadır.

Matrah artırımı uygulaması, genel olarak, hukuk devleti ilkesine aykırı düşmez, şöyle ki kurallar meclis tarafından konulur ve idare tarafından uygulanır. Matrah artırımında da şartlar, genel hatlarıyla kanunlarda belirtilir. Bu şartları sağlayan mükellefler başvurularını yapar ve kendilerine bildirilen tutarı öderler. Bun karşılık ise vergi idaresi bu uygulamanın şartlarını sağlayarak, bu uygulamadan yararlanan mükellefler için herhangi bir inceleme ya da tarhiyat yapmaz.

### **1.3.3.2. Sosyal devlet ilkesi ve matrah artırımı**

Bugün anayasalarda yer alan sosyal devlet ilkesinin herkesin üzerinde hem fikir olduğu bir tanımı bulunmamaktadır. Ancak genel bir tanım vermek gerekirse sosyal devlet, devletin sosyal adaleti ve barışı sağlamak için devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmesini haklı gören bir anlayıştır (Özbudun, 1998, s. 99). Bir başka deyişle, sosyal devlet, sosyal refahı artırmak amacıyla devletin ekonomiye aktif katılım ve müdahalesini öngören bir devlet anlayışıdır (Yüce, 2010, s. 70). Sosyal devlet anlayışı, anayasal düzeyde ilk kez, yoksullara yardım ve eğitim hakkı konularıyla, 1848 tarihli Fransız Anayasası'nda ele alınmıştır (Güçlü, 2007, s. 80).

Anayasanın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk devletinin yanı sıra aynı zamanda sosyal devlet olduğunu da belirtilmiştir. Hukuk devletinin ileri seviyesi, bu ilke ile sağlanır (Üstün, 2003, s. 254). 1961 ve 1982 Anayasaları bir yandan hukuk devleti ilkesi ile devlet için yasaklayıcı bir alan belirlenmekte ve kişilere bu ilke dışına çıkılmayacağına dair güvence verilmekte, diğer taraftan vergilendirme yetkisini tanıdığı devlete, bu yetkinin kullanılması açısından program çizmektedir. Sosyal devlet ilkesi ile de bir devlet yetkisi olarak vergilendirme yetkisinin ne şekilde kullanılması gerektiği konusunda direktif vermektedir (A. G. Kumrulu, 1979, s. 152).

Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal refahın, sosyal adaletin ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimsemektedir (Balta, 1972, s. 113). Bu amaçlar çerçevesinde devlet, bir yandan ekonomik bakımdan zayıf olanları koruması (sosyal adalet) , ekonomik kalkınma ve büyümeyi sağlaması (sosyal refah) diğer yandan da vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturması (sosyal güvenlik) gerekmektedir (Güneş, 2014, s. 108). Sosyal devlet, kendinden beklenen görevleri yerine getirebilmek amacıyla planlı bir şekilde ekonomiye müdahale ederek servet ve gelir dağılımını adil hale getirmeye uğraşır (Çağan, 1982, s. 190; Ömercioğlu, 2018, s. 28).

Anayasa Mahkemesi sosyal hukuk devletini, “insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendine yükümlü sayan” devlet olarak tanımlamıştır<sup>6</sup>.

Sosyal devlet vergilendirme araçlarını, bir yandan sosyal adaletin, servetin ve gelirin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınmayı sağlamak için gereken özendirici önlemleri alırken kullanılmalıdır. Devletin sosyal devlet ilkesiyle belirlenen ödevlerini ifa etmesi, özel kesimde oluşturulan kaynakların bir bölümünün devlete transferini ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara yönlendirilmesini gerektirmektedir (Kaneti, 1985, s. 319).

Sosyal devlet ve hukuk devleti, vergi hukukunu derinlemesine etkileyen anayasal ilkelere dayanır. Bu ilkeler, gerek vergi adaletinin sağlanmasında, gerekse de Anayasanın 73. maddesindeki diğer ilkelerin gerçekleştirilmesinde, yol gösterici ve etkileyici ilkelere dayanır (Üstün, 2003, s. 255). Sosyal devletle amaçlanan sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması olduğu genel kabul edilmiş bir olgudur.

Matrah artırımı uygulamasında, mükelleflerin normal beyanlarını verdikleri takdirde ve bunlar üzerinden matrah artırımı yaptıkları düşünüldüğünde aslında çok kazanan ve beyan edenden çok, az kazanan ve az beyan edenden daha az bir pay alınarak matrah artırımına katılımı sağlanır. Teoride, matrah artırımı uygulaması ekonomik

---

<sup>6</sup> Anayasa Mahkemesinin 18.02.1985 tarih ve 1984/9 Esas ve 1985/4 Karar sayılı kararı.

yönden zayıf olanları koruyor ve dolayısıyla sosyal adaleti sağlıyor gibi görünmektedir. Ancak mükelleflerin ne kadarlık bir kısmının gerçekten de doğru bir beyan verdiğini tespit etmek çok güçtür.

Matrah artırımını uygulamasının sosyal refahla ilişkili olarak, ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde etkisinin dolaylı olarak varlığı kabul edilebilir. Matrah artırımının özelliklerinden birisi mükelleflere bu haktan yararlanmaları karşılığında inceleme ve tarhiyat yapılmaması taahhüdüdür. Mükellefler böylece geçmişe yönelik hiçbir kaygı taşımadan, yatırım kararı da alabilirler. Böyle bir durumda da matrah artırımını uygulamasının ülke ekonomisine olumlu katkıları olabilir.

Matrah artırımının sosyal güvenliğe katkısının dolaylı olarak varlığı kabul edilebilir. Mükellefler matrah artırımından yararlanır ve geleceğe güvenle bakarsa yatırımlarını genişletme kararı alabilir ve bu durum istihdam sağlayabilir. Ayrıca mükellefler geçmişte yapmış oldukları iş ve işlemlerden dolayı kendilerine yüklü tutarlarda vergi cezası kesildiğinde de işyerini kapatabilir ve dolayısıyla çalıştırdıkları işçileri işten çıkarabilir. Matrah artırımını uygulamasıyla bir nevi koruma altına giren mükellefler bu tür risklerden de korunmaktadır. Bu durumda da matrah artırımını sosyal güvenliğin sağlanmasına olumlu katkılar sunabilir.

Matrah artırımını belirtilen açıklamalar doğrultusunda, sosyal adalet, sosyal refah ve sosyal güvenliğe olumlu katkılar sağlayabildiğinden dolayısıyla sosyal adalet ilkesine aykırılık taşımamaktadır.

### **1.3.3.3. Ölçülülük ilkesi ve matrah artırımını**

İngilizce “proportion” ve “proportionality” kavramları, dilimize ölçü ve ölçülülük olarak çevrilmektedir. “Ölçü” kavramı Türk Dil Kurumu’nca (2011), “Bir niceliği, o nicelik için kabul edilmiş birimlerden birine göre oranlayarak değerlendirme, mizan” şeklinde tanımlamaktadır. Tanımdan anlaşılacağı üzere, ölçü başka bir değerle oranlama veya kıyaslama sonucu elde edilmiş bir değerdir.

Ölçülülük ilkesi adalet temelinde, Aristoteles’in “Nicomakhos’a Etik” adlı eserinde ilk ve net olarak ortaya çıkar. Aristo'nun şemasında, adalet kullanılırken ölçülülük dikkate alınır. Bu eser, hukuktaki orantılılık ilkesinin çağdaş ilkesinin bilinen en eski tarihi kaynağı sayılmaktadır. Belirli bir hukuk kuralı olarak ölçülülük fikri, Aristoteles'in fikirlerinin bir sonucu olarak ortaya çıktı ancak bu fikir belirsiz ve geneldi. Cicero, Justinian, Augustine, ve Aquinas fikirleriyle, kendini savunma hukuku bağlamında

ölçülülük ilkesini giderek daha somut ve kesin bir şekilde savunmuşlardır (Engle, 2012, s. 3-4).

Her ülkede açıkça belirtilmese de ölçülülük ilkesi bütün hukuk sistemlerinde bulunmakla birlikte bireysel hak ve özgürlüklerle yakından ilişki içerisindedir. Ölçülülük ilkesi de tüm diğer hukuki kavramlar gibi kullanılmaya başlandığından günümüze kadar zaman içerisinde gelişmiş ve olgunlaşmış; genel kabul gören bir kavram şekline dönüşüncüye kadar, ilk oluştuğu dönem ve hukuk rejiminin ihtiyaç ve gereklerinden etkilendiği kadar farklılaşan koşullara uyarlanabilir olması dolayısıyla zenginleşmiştir (J. G. Erdem, 2013, s. 974). Bu nedenle ölçülülük ilkesi ülkeden ülkeye ve zaman içerisinde değişim göstermektedir.

Ölçülülük ilkesi, araç ve amaç ilişkisi ile ilgilidir. Bir başka ifadeyle, yasama veya yürütme tarafından kullanılan aracın, hedeflenen amaca ulaşmak için gerekli, elverişli ve başvuru alan aracın hedeflenen amaçla ölçülü olup olmadığı sorunuyla ilgilidir. Ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin kısıtlamasının amaçları ile araç arasındaki ilişkiyi gösterir (Metin, 2017, s. 6).

Ölçülülük ilkesi, yasama ve idaresinin takdir yetkilerini kısıtlayarak, bireylerin hak ve özgürlüklerini koruma amacı güder. Amacı gerçekleştirmeye en uygun aracın seçilmesinde, mümkün olan ve bireylerin hak ve özgürlüklerini en az kısıtlayan yada engel olabilecek yolun seçilmesini gerektirir. Başka bir ifadeyle, ölçülülük ilkesine göre, kırılganlıklar topla vurulmaz (Schwarze 1995, s. 685).

Türk hukuk sisteminde ölçülülük ilkesi, 1982 Anayasası'nda yapılan 2001'de yapılan değişiklikleri ile literatüre girmiştir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013, s. 154). Ölçülülük ilkesinin gereği olarak, temel hak ve özgürlüklere getirilecek ölçsüz ya da ölçüyü aşan sınırlamalar Anayasa'ya aykırı olacaktır (M. Erdoğan, 2011, s. 210). Bir kanunun vatandaşların davranışlarına rehberlik edebilmesi için, kanun hükümlerinin ve uygulanacak olayların birbirleriyle uyum ve ölçü içinde olmaları gerekmektedir. Bu hem bir ilke hem de aynı zamanda bir zorunluluktur (Dicey vd., 2008, s. 175).

Ölçülülük ilkesi, “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Ölçülülük ilkesinin bu üç alt ilkeden oluştuğu savı, son dönemde anayasa yargısında ve uygulamasında genel kabul gören bir husustur. “Elverişlilik”, başvuru alan tedbirin ulaşmak istenen amaç için uygun ve makul olmasını, “gereklilik” başvuru alan tedbirin ulaşmak istenen amaç bakımından elzem olmasını ve “orantılılık”

ise başvuru tedbir ve ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken ölçüyü ifade etmektedir (Metin, 2017, s. 7).

Matrah artırımının siyasal amaçlarını bir yana bırakırsak ve amaçlarını kısaca belirtmek gerekirse, uygulamanın amacı yatırım ortamını iyileştirmek, üretimi artırmak, vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmek ve nihai olarak da hazineye gelir sağlamaktır. Matrah artırımını uygulaması da bu amaçlara ulaşmak için bir araçtır. Ölçülülük ilkesi gereğince, amaçların her halükârda uygulamayla ölçülü olması gerekmektedir.

Türk vergi hukukunda ölçülülük ilkesinin varlığı ise, bir bakıma mali güce göre vergilendirilme ilkesiyle açıklanabilmektedir. Ölçülülük ilkesi vergisel anlamda uygulama, düzenleme ve yargı aşamalarında dikkate alınmalıdır. Örneğin bir kişiye yerine getiremeyeceği kadar miktarda bir mali yük yüklenmesi veya rahatsızlık duyacağı kadar vergi denetimleri yapılması, ölçülülük ilkesinin varlığıyla engellenecektir (Karakoç, 2012a, s. 94).

Alt ilkeler çerçevesinde değerlendirdiğimizde, matrah artırımını hedeflenen amaçlara uygun bir araç olduğundan elverişlidir denilebilir. Ancak hedeflenen amaca elverişli her uygulamanın hukuki açıdan elverişli olacağı söylenemez. Hukuki açıdan elverişli olması aynı zamanda o uygulamanın adil olmasını gerektirir. Ancak matrah artırımını, bütün mükelleflere aynı bedelle aynı imkânı sağlamadığı için adil bir uygulama olması açısından tartışmalıdır.

Gereklik noktasında, matrah artırımını gerçekten gerekli midir sorusunun cevabının aranması gerekmektedir. Matrah artırımını yerine örneğin vergi indirim, vergi idaresi ve yargısının personel sayısını artırma, yeni vergiler koyma gibi birçok seçenek vardır. Bu uygulamalar yerine matrah artırımının daha uygun olduğunun söylenebilmesi için hepsinin detaylı bir şekilde hesaplanması ve karşılaştırılması gerekmektedir.

Matrah artırımını uygulaması, orantılılık ilkesi açısından da birtakım sorunları içerisinde barındırmaktadır. Aslında devlet, mükelleflerin matrahlarının belli bir oranına isabet eden tutar karşılığında vergi incelemesi yapma hakkından feragat etmektedir. Devlet belki inceleme yapsa daha çok tutar alabileceken inceleme için herhangi bir maliyete katlanmadan gelir elde etmektedir. Vazgeçilen gelir ile elde edilen gelir arasında bir orantının olup olmadığının da tespiti inceleme yapılmadığından bilinmemektedir. Bu nedenle matrah artırımının orantılı olup olmadığı konusu bir netlik taşımamaktadır.

#### **1.3.3.4. Hukuki güvenlik ilkesi ve matrah artırımı**

Güven, insan ilişkilerinin olduğu kadar hukukun da temelidir. Bireyler, birinden bir şey öğrenmek, bir şeyler yapmak veya bir şeyi/takip etmek istiyorsa mutlaka bir şeye veya kişilere güvenmelidir. Hukuk bağlamında ise insanlar hukuka sadece aşına oldukları zaman güvenirlir ve kendilerini güvende hissederler (Pezzer, 2004, s. 1).

Toplumsal düzenin sağlanması için bir oyunun kurallarının oyun başlamadan önce belirli, kesin ve açık olması; oyunun kurallarının ve bu kurallara uymamanın müeyyidelerinin oyuncular tarafından net bir şekilde bilinmesi, bu kurallar hakkında bilgiye erişim bilgi ve edinme imkânlarının bulunması; oyun sürerken oyunun kurallarında herhangi bir değişiklik yapılmaması, en azından kabul edilebilir ve mantıklı bir zaman dilimi içerisinde kuralların düzenlilik ve süreklilik niteliklerine sahip olması, kazanılmış haklara saygı duyulması ve kuralların geriye doğru yürütülmemesi gibi unsurlar gerçek bir anayasal hukuk devleti açısından önemli ve zorunludur (Aktan, 2017, s. 103).

Toplumlar daha önce konulmuş hukuk kuralları, zamanın gerekleri, yeni doğan ihtiyaçlar gibi durumlar gözetilerek her zaman değişmiş ve değişmektedir. Hukuk kurallarının ihtiyaçtan doğuşuna paralel olarak, her döneme uygun olarak kanun koyucu tarafından değiştirilmesinin veya kaldırılmasının da toplum tarafından beklendiği ve anlık olarak değişebileceği açıktır.

Hukuk kurallarını değiştirme kudreti bulunan makamın, sınırsız bir değişiklik yapma yetkisinin bulunduğunu kabul etmek mümkün değildir. Bu yetki, anayasal ve yasal ilkelerle ve hukukun genel ilkeleriyle sınırlandırılmıştır. Zira hukuk kuralları değiştirilirken bir taraftan toplumun yeni oluşan ihtiyaçlarının karşılanması, diğer taraftan değişiklik tarihine kadar bulunan mevcut hukuksal durumun ve oluşmuş düzenin aniden değişmemesi gerekir. Hukuk kurallarının sıklıkla değişmesi hukuki belirlilik ve istikrarı ortadan kaldırırken, yapılan değişikliklerin geçmişte tamamlanmış ve/veya kazanılmış haklara geriye dönük bir şekilde uygulanması belirlilik ve istikrarın yanı sıra hukuki güvenliğin de zedelenmesine sebep olur. Değişiklik yapma konusunda sınırlamanın geldiği en son aşamaysa hukuki güvenlik ilkesidir (Altundiş, 2008, s. 60-61).

Erdoğan (2005), hukuki güvenliği, bireylerin kamuyla ilişkilerinde, bugüne ve geleceğe yönelik olarak güven duygusu içerisinde olmaları şeklinde tanımlamıştır. Gözler (2010) ise tam bir hukuki güvenlik kavramı tanımlamakla birlikte bireylerin kendini hukuki güvenlik içinde hissetmeleri için kendilerine uygulanacak hukuk

kurallarının neler olduğunu önceden bilme ve kendi davranışlarını bildiği bu kurallar çerçevesinde ayarlayabilme imkânına sahip olması gerektiğini belirtmiştir. Özbudun (2012), hukuki güvenliğin sağlanmasını, vatandaşların devlete karşı güven duymaları ve kendi kişiliklerini korkmadan geliştirebilmeleri şartına bağlamıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin tanımına göre hukuki güvenlik ilkesi; “(...) *bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul düzeyde öngörmesi*”dir (Şişman, 2016, s. 2428-2429).

Hukuk devleti için yapılan tanımlardan birisi de hukuk devletinin vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan bir devlet olduğudur. Bu tanımdan hareketle, hukuki güvenlik ilkesinin, hukuk devleti ilkesinden ayrı düşünülemez ve alt ilkesi olduğu söylenebilir. Aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin bir gereği olup, aslında hukuk devleti ilkesiyle aynı amacı yani devleti egemenlik gücünün sınırlandırma amacını taşımaktadır (Köküsarı, 2015, s. 23-25).

Vergi hukuku açısından, verginin kanuniliği ile birlikte alınan hukuki güvenlik, vergilerin belirliliği ilkesiyle yakın ilişki içerisindedir (Güneş, 2014, s. 17). Vergilerin belirliliği ilkesi vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmasının yanı sıra mükelleflerin de vergi mevzuatına ulaşılabilir olmasını zorunlu kılar. Bunun yanı sıra planlanan değişikliklerin kamuoyuna sunulması öngörülebilirlik ilkesiyle; vergiyle ilgili düzenlemelerin sıkça değiştirilmemesi istikrar ilkesiyle ilişkilidir (Güneş, 2014, s. 54-56).

Hukuki güvenlik, geniş manada kişilerin hukuka ve hukuku uygulayanlara güvenmesini ifade ederken, dar manada hukuk kurallarının, hukuk kuralları uygulamasının ve hukuk kurallarına ilişkin yargı kararlarının belirlilik, istikrar ve öngörülebilirlik ilkesine uygun olmasını ifade eder (Köküsarı, 2015, s. 67). Matrah artırımının hukuki güvenlik açısından değerlendirilebilmesi için, uygulamanın hukuki güvenliğin bu alt ilkelerle uyumlu olması gerekmektedir.

#### **1.3.3.4.1. Hukuki belirlilik ve matrah artırımı**

Yasal normların - özellikle de vergi normlarının – amacı belirli davranış türlerine izin vermek, yasaklamak veya bir takım ödevler yüklemektir. Bu nedenle, pratik etkiler elde etmek için, yasaklanan veya izin verilen davranışlar ile ödevler, yapmaları istenen

kişiler tarafından çok iyi bir şekilde anlaşılmalıdır (Ávila, 2016, s. 178). Bireyler ancak, kanunda belirlenen kesinlik içinde, hangi somut olgu ve eyleme hangi hukuksal müeyyidenin veya sonucun bağlandığını ve bunların devlete ait hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesi ve anlaması halinde, kendine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışını şekillendirebilir. Bu nedenle, belirlilik ilkesi en başta hukuk devleti ilkesinin alt ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesiyle yakın bir ilişki içerisindedir (Can, 2005, s. 93).

Bireylerin belirlilik ilkesine uygun davranış sergileyebilmesi için, hukukî metin ve mevzuat dilinin yalın ve açık olması gerekmektedir (Karakoç, 2013, s. 1290). Zira anlaşılamayan, belirsiz ve birden fazla anlama gelebilen ifadelerle dolu bir hukuk metni, eşitliğe ve istikrara uygun olmaması mümkündür (Köküarı, 2015, s. 72-73).

Toplum genelini ilgilendiren hukuki düzenlemelerin, kanunların ilan edilmeden yürürlüğe girmemesi hukuki güvenlik açısından önemli bir konudur. Kişiler tarafından asgari düzeyde bile olsa hiçbir hukuk kuralının bilinmemesi, bireylerin hukuki güvenlik içerisinde bulunmadığını göstermektedir. Bunun önlenmesi için mümkün olan her araçla kaldırılan, değişen veya yürürlüğe konulan mevzuatın mümkün olan her araçla bireylere duyurulması gerekmektedir.

Son olarak, hukuki belirliliğin bir diğer temel unsuru ise mevzuatın kazuistik olmamasıdır. Her bir hukuk kuralının ayrıntılı bir şekilde düzenlendiği durumlarda, aynı konuyla ilgili birden fazla mevzuatta hüküm bulunması, bazen ortak düzenlemelerin gözden kaçması, bütüncül bir bakış açısının yakalanamaması gibi problemlere yol açabilmektedir. Bu durum genellikle yargılama aşamasında birçok soruna neden olmaktadır (Köküarı, 2015, s. 85).

Vergisel açıdan belirlilik ilkesini, ilk ortaya koyan düşünür Adam Smith'tir. Smith, isimli eserinde vergilemede belirlilikle ilgili şunu söylemektedir: “... her bireyin ödemek zorunda olduğu vergi keyfi olmamalı, kesin olmalıdır. Ödeme zamanı, şekli ve miktarı herkes tarafından açık olarak tespit edilebilmelidir.” (Smith, 1976, s. 350-351). Vergilendirme bakımından belirliliğin olması, vergilemeye temel ilkelerin ilgili düzenleyici işlemde belirgin olmasını ve gösterilmesini gerekli kılar. Daha farklı bir anlatımla vergilendirmede belirlilik ilkesi; vergilerin miktarlarının, verginin konusunun, tarh, tahakkuk ve tahsil zamanları ve şekillerinin hem vergi idaresi hem de vergi mükellefleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder (Tekbaş, 2010, s. 135). Vergilerle

ilgili kural ve işlemlerin açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin engellenmesi ve önlenmesi amacını taşımaktadır. (Çağan, 1980, s. 172).

Anayasa yargısı da hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak belirlilik ilkesinin varlığının kabul etmiştir. Açıklama hakkına yer vermeyen hayat standardı esası Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilirken konu;

“(…) vergi alacağı da, kamusal niteliğine karşın bir borç-alacak ilişkisi ortaya çıkarır ve her borç-alacak ilişkisinde olduğu gibi gerçek alacağın ya da borcun saptanmasını gerektirir.

Nitekim Vergi Usul Yasası da gerçeğin ortaya çıkarılmasını amaçlayan kimi kurallar öngörmüş, özellikle 3. maddesinde, 'Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç, her türlü delille ispat edilebilir' denilerek gerçek vergi alacağının belirlenmesindeki önem vurgulanmıştır.

Yeni biçim ise, gelire-vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği göz ardı eden bir yöntemi yeğlemekle, 'vergideki belirlilik ilkesini' yok etmiştir. Bir güvenlik önlemi olarak öngörülen sistem, güvensizliğine dönüşmüş, "karine" veya "varsayım" gerçeğe üstün tutulmuştur. Oysa olağan yasal belirtiler, aksi kanıtlanıncaya kadar doğru kabul edilen varsayımlardır. Aksi kanıtlanabilecek bu tür belirtilere, gerçeğe karşın geçerlilik tanımak, sistemi kendi içerisinde çelişkiye düşürür ve hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz. (.....)"

şeklinde açıklanmıştır.<sup>7</sup>

Matrah artırımını uygulamaları kanunla yürürlüğe girmektedir. Kanuni düzenlemelere bakıldığında, kanunda matrah artırımının şartları genel hatlarıyla açıkça verilmiştir. Kanun dili ise ilk çıkan matrah artırım kanunundan bu yana, günümüz Türkçesine yaklaşmasıyla birlikte gelişme göstermiştir. Belirlilik ilkesinin bir gereği olarak matrah artırımına ilişkin hükümler her ne kadar uzun ifadeler ile yapılandırılmış olsa da anlaşılabilirliği konusunda tereddüt yoktur. Ancak, vergi kanunlarının genelinde olduğu gibi uygulamada çoğu kez tebliğle uygulamaya yön verildiği görülmektedir.

Matrah artırımını uygulaması kanunla çıkarıldığı için zaten Resmi Gazete 'de yayınlanması zorunludur. Ancak, genellikle matrah artırımına ilişkin hükümler "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun" adı altında çıkmaktadır. Halk arasında torba kanun olarak adlandırılan bu kanunlar içerisinde birden fazla kanuna ilişkin değişiklik yapılmakta, bu durumla birlikte diğer kanunların yapımından farklı olarak

<sup>7</sup> Anayasa Mahkemesinin 7.11.1989 tarih ve 1989/6 Esas ve 1989/42 Karar sayılı kararı.

uygulamanın kendine özgü durumlar çıkarmaktadır. Bu durumlar şöyle sıralanabilir (İba, 2011, s. 199-200);

- Torba kanun uygulaması, komisyon sistemini devreden çıkarmaktadır. Hemen hemen bütün torba kanun tasarı ve teklifleri, mali nitelikte hükümler içermesi nedeniyle, esas yönünden “bütçe komisyonu” na sevk edilmektedir. Aslında kanun teklifleri ayrı bir şekilde sunulmuş olsa, farklı komisyonlarının görev alanına girecek olan işler, mecburen tek komisyona sevk edildiği için devre dışında kalan komisyonların bilgilerinden ve uzmanlığından yararlanmadan ve katkıları alınmadan kanunlaşmış olmaktadır.
- Torba kanun görüşmelerinin komisyon aşamasında, yeni madde eklenmesinin sıkça görülen bir durum olduğu görülmektedir. Genel Kurul aşamasında, torba kanuna yeni madde eklenmesi Komisyon aşamasına göre daha zordur.
- Komisyona gelen ve komisyondan geçen madde sayısı, yeni maddele eklendiğinden artmaktadır. Böylece, torbaya gizlenmek ya da kamuoyunda ilgili kesimlerde en azından bir süre gözlerden kaçırılmak istendiği için konulmayan bir madde veya konu son dakikada eklenebilmektedir. Bu açıdan torba kanunlar, genellikle, düzenlemeden etkilenecek kişiler açısından sürprizlere açık bir nitelik göstermektedir.

Her ne kadar matrah artırımını kanunları ilan yapılarak yürürlüğe konulsa da hem kanun yapma tekniği hem de doğrudan bu uygulamaya ilişkin bir kanun olarak çıkmadığından bireyler tam olarak matrah artırımını uygulamasının farkında olmayabilir. Böyle bir durum ise vergiye ilişkin uygulamaların açık ve belirli olması önünde bir engel teşkil etmektedir.

Matrah artırımını uygulamasını yürürlüğe koyan kanunlardaki hükümlere bakıldığında, her geçen gün ayrıntılar artmıştır. Kimi zaman bir kanun maddesiyle bütün matrah artırımını uygulamasına ilişkin bilgiler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu durum şekli açıdan hukuki belirlilik ilkesine uygun düşmektedir.

#### **1.3.3.4.2. Hukuki istikrar ve matrah artırımını**

Hukukun insan davranışını sadece kısa vadede değil, orta ve uzun vadede de yönlendirmesi için, yasal düzenin asgari düzeyde istikrarlı, kalıcı ve sürekli olması gerekir. Sık sık değiştirilirse, vatandaşlar hangi normlara uyulacağını bilmekte güçlük çekecek ve hareket etmek konusunda isteksiz olacaklardır, çünkü bildikleri normların

geçerli olup olmayacağından emin olmayacaklardır. Sürekli değişiklik insanların plan yapmasını önleyebilecektir (Hey, 2002, s. 189). Bu nedenle Raz (1979), yasal düzenin istikrarının, hukukun uzun vadeli bir rehber olması için bir koşul olduğunu belirtmektedir. Öyle ki, hukuk, geçici sorunlara bir acil durum çözümü olarak değil, toplum için bir kalıcı geçerlilik sağlamalıdır (Ávila, 2016, s. 245).

Hukuki güvenliğin var olmasındaki temel şartlardan birisi de hukuk kurallarında bir istikrarın bulunmasıdır. Kurallarda istikrar (stability), kurallarda süreklilik (continuity) ve kurallarda düzenlilik (regularity) birbirleriyle benzer kavramlardır. Bu kavramlar temelde kuralların sık ve keyfi değişikliklere uğramamasının önemini belirtmektedir (Aktan, 2017, s. 105).

Vergilemede ve özellikle Türk vergi sisteminin olağan akışında kurallar bellidir. Örneğin, mükellefler yıl içerisinde elde ettikleri gelirleri hesap döneminin kapanışını izleyen 4. ay içerisinde verir ve öderler. Katma değer vergisi açısından da aylık veya bazı mükellefler için üç aylık vergilendirme periyotları benimsenmiştir. Mükellefler, VUK'a tabi bütün vergiler için tarh zamanasını içerisinde her zaman vergi incelemesine tabi tutulabilirler ve eğer mükellef hakkında daha önceden ödenmesi gereken vergi eksik tahakkuk ettiyse vergi idaresi ikmalen, resen veya idarece yapılacak tarhiyatlarla eksik olan kısmı tamamlayarak mükelleften fark tutarı ister.

Ancak, bir matrah artırımını uygulamaya konulduğunda, kurallar değişmektedir. Olağan akış içerisinde mükellefler iş ve işlemlerini devam ettirirken matrah artırımıyla bütün olağan akış bozulmaktadır. Şöyle ki, matrah artırımını uygulamasıyla birlikte mükellefler devlete belirli bir miktar para vermekte ve geçmişe dönük olarak beş yıl vergi incelemesine tabi tutulmamaktadır. Bu durum hukuk kurallarının istikrarına ket vurmaktadır. Mükellefler, bu uygulamanın ne zaman yürürlüğe gireceğini bilmedikleri için, geleceğe dönük bir planlama yapamamaktadırlar.

Matrah artırımının hukuki istikrarı ortadan kaldırmasında bir etken de matrah artırımının uygulanma zamanının belirli olmamasıdır. Son yıllarda neredeyse iki yılda bir uygulamaya konulan matrah artırımını, daha önceleri daha uzun aralıklarla uygulamaya konulmuştur. Daha sonra matrah artırımının çıkıp çıkmayacağı, çıkacaksa ne zaman çıkacağı belirli değildir.

Bunun yanında matrah artırımının normal zamanda olmadığı vergi sisteminde, matrah artırımıyla bütün kuralları değiştirmek de hukuki istikrar noktasında sorun

oluşturmaktadır. Nitekim herkes karar ve davranışlarını yürürlükte olan hukuk kurallarına göre düzenlemektedir.

#### **1.3.3.4.3. Hukuki öngörülebilirlik ve matrah artırımı**

Hukuki güvenlik ilkesinin bir yansıması olan öngörülebilirlik kavramı, bireylerin kendisine ilişkin kanuni düzenlemeleri önceden bilmesi dolayısıyla da nasıl bir hukuki işleme tabi tutulacaklarını tahmin edebilmesi sonucunu doğurur (Şişman, 2016, s. 2430). Bireylerin kanunlarla belirlenmiş hangi olgu ve eyleme, hangi hukuksal sonucun ve müeyyidenin bağlandığını, bunların devlete ait hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesi ve anlaması durumunda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilecek ve davranışını buna göre şekillendirebilecektir (Can, 2005, s. 93).

Hukuki öngörülebilirlik, bireylerin hukuk kurallarını ve kuralların uygulanışının ne şekilde olduğunu bilerek, hayatını planlamasını ve sürdürmesini sağlar (M. Erdoğan, 2005, s. 114). Öngörülebilirlik ilkesinin bir gereği olarak, bireyler herhangi bir fiili gerçekleştirmeden, bu fiilin sonuçlarını bilmeli ve bu fiil sebebiyle ortaya çıkabilecek hukuki neticeleri kestirebilmeli veya öngörebilmelidir (Aktan, 2017, s. 109).

Vergi sistemlerinin karmaşıklaşmasına yol açabilecek güçlü sebepler vardır. Bu nedenler, özellikle bireysel koşulların farklılığı ve ekonomik yaşamın karmaşıklığının bulunması, belirliliğin sağlamaya çalışılması ve vergi kaçakçılığıyla mücadele edilmek istenmesidir (James vd., 2016, s. 3). Maliye açısından güven oluşturulması, iyi bir vergi sisteminin oluşturulması ve oluşturulan sistemin iyi bir şekilde yürütülmesiyle yakından ilişkilidir. Karmaşık, sık değişikliğe uğrayan, belirli kesimlere ayrıcalık tanıyan, taraflı ve adaletsiz bir vergi sistemi güven olgusunu ortadan kaldırmaktadır.

Diğer alanlarla birlikte özellikle vergi hukuku alanında hukuki öngörülebilirlik büyük öneme sahiptir. Bunun nedeni, vergi yasalarının amacının sadece mali hedeflere ulaşmak olmamasıdır. Bunun yanı sıra vergi yasalarının, mükellefin davranışını yönlendirme, onların davranışlarına rehberlik etme gibi bir özelliği de bulunmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarında yapılacak her değişiklik, mükelleflerin gelir, servet ve harcamalarına yönelik kararlarını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle yasalara güveninin paralelinde hukuki öngörülebilirliğin olması gereken alanların başında vergi hukuku gelmektedir (Ávila, 2016, s. 22).

Vergi hukukunda belirlilik ve istikrar ilkelerinin bulunmadığı durumlarda öngörülebilirlik kaybolmaktadır. Bu nedenle öngörülebilirliğin sağlanması için, bu iki

ilkenin zaten bulunması gerekir. Mükellefler, kuralların sık sık değişmediği bir ortamda ve açık, tutarlı ve anlaşır kurallardan haberdar oldukları takdirde geleceği tahmin edebilir, yapacağı davranışı tasarlayabilir ve uygulama koyabilirler.

Matrah artırımı uygulamasını düzenleyen maddeler her ne kadar uzun da olsa uygulamanın sınırlarını, özelliklerini ve kurallarını ortaya koymaktadır. Ancak, matrah artırımı uygulamasının ne zaman uygulamaya konulacağı ise bir muammadır. Bu nedenle olağan akış içerisinde birden matrah artırımı uygulaması çıkması, mükelleflerin olağan iş ve işlemlerini olumlu veya olumsuz etkileyebilmektedir.

Mükellefler matrah artırımının uygulanacağını veya uygulanmayacağını veya uygulanacaksa hangi şartlarla uygulanacağını bildikleri takdirde, vergiye ilişkin bütün iş ve işlemlerini planlayıp, ona göre bir davranış sergileyebilirler. Ancak, bu bilginin eksik olması, matrah artırımının aniden uygulamaya konulması mükellefler için öngörülemez bir durum yaratmaktadır. Öngörülemez bir durum ise mükelleflerin ekonomik hayatını olumsuz etkileyecek ve hukuka güven problemi doğurabilecektir.

#### **1.3.3.5. Vergilerin kanuniliği ilkesi ve matrah artırımı**

Devlet ile vatandaşlar arasında vergi bakımından ilişkiyi belirleyen en temel ilke vergilerin kanuniliği ilkesidir. Hemen hemen her anayasada yer bu temel ilke, Anayasamızın 73/3. maddesinde düzenlenen “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmüyle belirtilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi alınacak şey (verginin konusu, verginin istisnaları), verginin borçlusu (verginin mükellefi, verginin sorumlusu, vergiden muafiyet), vergiyi doğuran olay, vergi alacağının tespitine yönelik ölçütleri (vergi oranı, vergi matrahı, vergiden indirimler gibi), verginin ödenmesi (ödeme şekli ve ödeme süresi) gibi verginin temel unsurları kanunla düzenlenmektedir (Eroğlu, 2013, s. 159). Tüm bu unsurlar içerisinde sadece istisna, muafiyet, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerde kanunlarda belirlenen alt ve üst limitler içerisinde kalmak şartıyla değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı’na verilmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin literatürde yer alması, vergi hukukunun ve anayasa hukukunun birlikte gelişmelerinin sonucu doğmuştur. Devletin vergilendirme yetkisinin bir kamu hukuku yetkisi olarak ortaya çıkışı ve siyasi iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması İngiltere’de 17’nci yüzyılda; Kıta Avrupa’sında ise, 18’inci ve 19’uncu yüzyıllarda gerçekleşmiştir. Demokrasinin gelişimi ile devletlerde vergilendirme

yetkisinin sınırlandırılması paralellik göstermektedir. İlk demokrasi mücadelesi keyfi vergilendirmeye karşı verilmiştir (Çağan, 1982, s. 148)

Devletlerin çeşitli isimler altında vergi alması neredeyse devletlerin oluşması yani toplumsal örgütlenmeyle birlikte doğmuştur. İlk insan topluluklarında sınırlı biçimler altında ortaya çıkan vergilendirme geçen yüzyıllarda yaygınlaşmış, çeşitlenmiş ve örgütlenmiştir. Eski Mısır'da, Hitit'te, Babil'de, Eski Yunan'da devlet tarafından çeşitli vergilerin toplandığı bilinmektedir. Ancak tarihte vergiye hukukî açıklık kazandıran ilk devlet Roma İmparatorluğu'dur. Diğer devletlerden farklı olarak Roma İmparatorluğu, dolaylı ve dolaysız vergileri devlet egemenliğine dayanarak toplamaya başlamıştır. Roma İmparatorluğu'nda ilk imparatorluk döneminden itibaren (M.Ö. 27-M.S. 284) vergi ve benzeri mali yükümlüklerin hukuksal temelini İmparator Emirnameleri oluşturuyordu. İmparator Emirnamesinde hüküm bulunması halinde dolaylı ve doğrudan vergiler toplanabiliyordu. Roma'da vergilerin tahsili de resmî görevliler (tahsildarlar) tarafından gerçekleştiriliyordu. Roma'da vergilerin İmparator Emirnameleri uyarınca toplanması, bize ilk çağlarda bile vergilerin kanuniliği ilkesinin (kanunsuz vergi olmaz ilkesi) izlerine rastlanılabileceğini göstermektedir (Öztürk, 2014, s. 4816-4817).

Vergilerin bir kanuna binaen alınması hakkına tarihte ilk kez İngiliz anayasa belgesi Magna Carta'da yer verilmiştir. 1628 İngiliz Haklar Dilekçesinde de “temsilsiz vergi olmaz ilkesi” bu konudaki bir diğer önemli kilometre taşıdır. Aynı ilkenin ihlâli, Amerikan Bağımsızlık Hareketinin başlamasında da rol oynamıştır. Yine temsilsiz vergi alınmaması ilkesi, 1789 Fransız Devriminin gerçekleşmesinde belirli bir etkiye sahiptir (A. G. Kumrulu, 1979, s. 148).

Devletin vergilendirme yetkisini, yönetilenler tarafından seçilen yasama organını aracı kılarak kullanması ile bireylerin hak ve özgürlüklerine yapılan müdahale, hukuki düzen içerisinde gerçekleşir ve böylece devletin keyfi uygulamaları engellenerek, devlet sınırlandırılır (Çağan, 1982, s. 100). Vergilendirme yetkisinin yasama organına verilmesinin bir neticesi olarak; yasama organı harekete geçerek vergi kanununu yürürlüğe koymadan önce vergiden bahsedilemeyecek, devlet ve birey arasında vergi ilişkisi oluşmayacaktır (Erkin, 2015, s. 119).

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi ve mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Aynı zamanda bu kural verginin ana öğelerinin (verginin konusu, verginin mükellefi, vergiyi doğuran olay, verginin oranı ve matrahı) de kanunla belirlenmesinde geçerli olacaktır (A. Kumrulu, 1988, s. 417). Vergilerin yasallığı

ilkesi, vergiyi kurucu temel ögelerin yanı sıra vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini de belirleyen temel ögelerinde kanunlarla düzenlenmesini gerektirmektedir (Güneş, 2014, s. 134).

Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için onun ana elemanlarının kanun ile belirlenmiş olması gerekmektedir. Böylece, vergi konusu, vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, oran, matrah, bağışıklıklar, indirimler, istisnalar ile vergi ödevlerine ve yöntemlerine ilişkin tüm düzenlemelerin kanunlarda bulunması gerekecektir (Güneş, 2014, s. 134). Anayasa Mahkemesi kararlarında da bu görüş desteklenmektedir. Şöyle ki Anayasa Mahkemesi bir kararında şu anlatıma yer vermektedir:<sup>8</sup>

"Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu, her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı ögeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir."

Matrah artırımı uygulamalarına bakıldığında, uygulamaların genel olarak torba kanunlar içerisinde bir veya birkaç madde hükmü olarak, düzenlendiği görülmektedir. Uygulamayı yürürlüğe koyan, meclis olup, halkın iradesini yansıtmaktadır. Vergi idaresi uygulamaya yön vermek amacıyla tebliğler çıkartarak, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemektedir.

Matrah artırımı uygulamaları, her ne kadar bir mali yükümlülük getirirse de bu kişilerin inisiyatifine bırakılmıştır. Matrah artırımında esas olan, gönüllülüktür. Ancak, matrah artırımıyla mükellefe tanınan hak, büyük bir haktır.

Mükellefler çeşitli nedenlerden dolayı vergi incelemesine tutulmak istemezler. Bu nedenler, mükellefin vergi kanunlarına hâkim olmaması nedeniyle ceza alabileceği korkusu, denetim baskısı, maliye ceza yazacak olsa her türlü yazar düşüncesi gibi nedenler olabilir. Bu açıdan bakıldığında her ne kadar doğrudan mükellefleri zorlama olmasa da her mükellef bu uygulamadan yararlanmak yönünde bir baskı hisseder. Bu nedenle matrah artırımı, çoğu mükellef için mali yük getirici bir düzenlemedir.

---

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesinin 31/3/1987 tarih ve 1986/20 Esas ve 1987/9 Karar sayılı kararı.

Matrah artırımı niteliği itibariyle mükelleflere ayrıca bağışıklık sağlamaktadır. Bu bağışıklık mükellefin belli bir tutar ödemesi karşılığında, incelememe hakkına sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Hem bir bağışıklık olması hem de mükelleflerin yararlanma yönünde baskı hissetmesi nedeniyle mali yük getirmesi aynı bir vergi yasası gibi uygulamaya dair her düzenlemenin kanunla yapılmasını gerektirmektedir. Matrah artırımlarının Türkiye uygulamasına bakıldığında, matrah artırımı uygulamasının torba kanunlarla yürürlüğe konulduğu görülmektedir.

Kanunilik ilkesini, vergilerin ve bunlara ilişkin düzenlemelerin salt bir kanunda yer alması olarak benimsemek doğru bir yaklaşım değildir. Bir vergi her ne kadar kanun metninde yer alsa da temel hukuk ve vergi ilkelerine uygun olmayabilir. Vergiler kanunlara dayanmalı ancak vergi aynı zamanda meşru olmalıdır. Demokratik sistemlerde meşruiyet zemini ise, kanunlaşma sürecinde geniş katılımlı bir biçimde tartışılmasından dolayı oluşmaktadır. Bu açıdan torba kanunlar da birer kanun olma niteliğini taşımakta fakat kanunların taşınması gereken hukuki ölçütlerden uzak olmaktadır (C. B. Arslan, 2017, s. 111). Bu nedenle matrah artırımı uygulamasının yasalaşma biçimi, şeklen her ne kadar kanunilik ilkesine uygun olsa da hukukun ruhuna uygun değildir.

#### **1.3.3.6. Vergilerin mali güçle orantılı olması ilkesi ve matrah artırımı**

Vergi olgusunun tarihsel gelişimine bakıldığında hem vergiye ilişkin yasal düzenlemelerde hem de vergiye ilişkin uygulamalarda, verginin adaletli toplanmasının birincil amaç olarak görebiliriz. Vergi adaletinin sağlanmasına yönelik çabalardan birisi de verginin mali güçle orantılı olarak toplanmasıdır.

Ödeme gücü yaklaşımı temelde vergilerin mali güce göre alınması gerektiğini savunur. Başka bir ifadeyle vergi yükünün mükellefler arasında ödeme gücüne göre bölüşürmesini hedefler (Yereli ve Ata, 2011, s. 24). Bu yaklaşıma göre, vergi ödeme gücünün belirlenmesinde bireylerin harcama, gelir ve servetleri göz önünde tutulmaktadır.

Günümüzde mali güce göre vergilendirilme ilkesi Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk tarihine ilk kez 1961 Anayasası'nın 61. maddesiyle getirilen "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmüyle girmiş ve 1982 Anayasası'nda aynı şekilde, ilke varlığını sürdürmüştür (Canyaş ve Seçilmiş, 2013, s. 302).

Anayasamızın 73. maddesi “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” şeklinde düzenlenmiştir. İlgili maddenin bir gereği olarak, kanun koyucu, vergi, harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemeleri, yükümlülerin mali gücüne göre belirlemesi ve vergi yükümlülerinin de mali gücüne uygun bir vergi ödemesi gerekmektedir (T. Budak, 2010, s. 1).

Kişilerin gelir, servet ve harcama düzeyleri birbirinden olup, vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması ve yükümlülerin malî gücüne göre vergilendirilmesi gerekir. Malî güce göre vergilendirme kişilerin bireysel ve ekonomik durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilke uyarınca, malî güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir (Üstün, 2003, s. 260). Ancak bu ilke sayesinde vergi toplamada adalet sağlanabilecektir.

Vergilerin mali güce göre alınmasında, iki durumun tespit edilmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki mali güç nedir ve neyle ölçüleceği, ikincisi ise bir verginin mükellefin mali gücüyle orantılı olup olmadığına ne ile ölçüleceğidir (Erkin, 2015, s. 111).

Anayasa ‘da her ne kadar verginin mali güçle orantılı olarak alınacağı belirtilse de mali gücün bir net bir tanımı yapılmamıştır (Erkin, 2012, s. 244; Koyuncu, 2016, s. 132). Anayasa Mahkemesi mali gücü, ödeme gücünün nedeni, kaynağı, dayanağı ve varlık koşulu olarak tanımlamıştır<sup>9</sup>. Vergisel açıdan ödeme gücü ise, bir kişinin kendisi ve ailesine yetecek miktarda olan gelirin üzerindeki gelir kısmı olarak tanımlanabilir (Akdoğan, 2013, s. 132). Kanun koyucu, vergilendirmede temel ilke kabul edilen mali güç ilkesi doğrultusunda vergi kanunları ihdas eder, bu ilke doğrultusunda önlem ve yöntemler uygulayarak vergiyi toplar.

Mali gücü ile ekonomik durum arasında bağlantı, verginin konusuna göre, gerçek harcama, gerçek servet değeri ve gerçek gelir ile kurulabilir. Bu durum anayasa mahkemesince de “kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve mali gücün göstergeleridir” ifadesiyle belirtilmiştir<sup>10</sup>.

Anayasa Mahkemesi matrah artırımının mali güçle orantılı olmaması dolayısıyla Anayasanın 73. maddesine aykırı olduğu savıyla açılan davada vermiş olduğu kararda şu açıklamalara yer vermiştir:<sup>11</sup>

“..... gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelirlerini, zararlarını beyan etme ya da beyan etmemeleri durumlarında, matrahlarını arttırmaları koşuluyla vergi incelemesinden

<sup>9</sup> Anayasa Mahkemesinin 31.10.2013 tarih ve 2013/41 Esas ve 2013/124 Karar sayılı kararı.

<sup>10</sup> Anayasa Mahkemesinin 06.07.1995 tarih 1994/80 Esas ve 1995/27 Karar sayılı kararı.

<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesinin 24.6.1993 tarih ve 1992/29 1993/23 Karar sayılı kararı.

vazgeçilmesinin düzenlendiği görülmektedir. Başka bir anlatımla, maddenin getirdiği olanaktan tüm gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri isterlerse yararlanabileceklerdir. Yasa koyucunun mükellefleri kâr, zarar ya da hiç beyanda bulunmamış olma durumlarına göre ayırmakla bir farklılık yarattığı söylenemez. Madde, tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamına almaktadır.

Maddenin altıncı fıkrasında, muhtasar beyanname vermemiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri matrah artırımına ilişkin vergi oranlarını yüksek tutarak, beyannamesini önce vermiş olan mükelleflere oranla daha fazla malî yük öngören bir ayırım gözetmiştir. Öte yandan yasadan yararlanmak, mükelleflerin isteğine bağlı olduğundan yararlananlarla yararlanmayanlar arasında bir farklılık olması doğaldır. Bu farklılık yasadan değil mükelleflerin iradesinden kaynaklanmaktadır.

Buna göre, dava dilekçesinde ileri sürüldüğü gibi, yükümlülüğünü önce yerine getirenle getirmeyen, kazanç beyan edenle zarar beyan eden veya vergi incelemesi yapılmayanla, yasadan yararlanmayıp vergi incelemesi devam eden mükellefler arasında bir ayırım söz konusu değildir.”

Anayasa Mahkemesi, matrah artırımını uygulamasının mali güçle orantılı olduğu kabul etmekle birlikte mali güçle orantısız olduğu iddiasıyla açılan davaları reddetmiştir. 3787 Sayılı Kanun’un, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımını düzenleyen 7. maddesini,

“Anayasa’nın 73. maddesinde öngörülen malî güç kavramı, vergi yükünün adil, dengeli ve eşit dağılımını zorunlu kılar. Bu da ancak mükellefin malî gücüne ulaşıldığı ölçüde gerçekleşebilir. Mükelleflerce, çeşitli nedenlerle eksik beyan edilmiş veya hiç beyan edilmemiş geçmiş yıllara ilişkin kazançların matrah artırımına olanağı verilerek kayıt içine alınması malî güce ulaşma amacını taşır”

gerekçesiyle Anayasa’nın 73. maddesine aykırı bulunmamıştır.<sup>12</sup>

3787 sayılı kanunun 8. maddesinde, kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri, kanunun 7. Maddesi uyarınca vergiye esas matrahlarını artırdıkları ve bu artışın %20’sini katma değer vergisi olarak ödemeyi kabul ettikleri takdirde, artırım yaptıkları yıllara ilişkin katma değer vergisi tarhiyatı ve incelemesinin yapılmayacağı kuralını inceleyen Anayasa Mahkemesi<sup>13</sup>;

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre, hu verginin matrahı, mal veya hizmetin satış bedeli olmasına karşılık, incelenen 3787 sayılı Yasa’nın 7. maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarındaki artış miktarları, 8. maddede belirtilen KDV’nin matrahı olmaktadır. 7. madde gereğince, matrah ya da vergi artırımında bulunmayan mükellefler, katma değer vergisi matrah artırımını düzenleyen 8. maddeden

<sup>12</sup> Anayasa Mahkemesinin 24.6.1993 tarih ve 1992/29 Esas ve 1993/23 Karar sayılı kararı.

<sup>13</sup> Anayasa Mahkemesinin 24.6.1993 tarih ve 1992/29 Esas ve 1993/23 Karar sayılı kararı.

yararlanamayacaklardır. Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan ya da istisna edilen, ancak işlemleri katma değer vergisine tabi bulunan mükellefler de 8. madde kapsamı dışında tutulacaklardır.

7. maddeye göre artırılan vergi matrahının 8. madde uyarınca %20'sinin KDV olarak öngörülmesi tahakkuk etmiş, kesinleşmiş, somut bir vergiden vazgeçme biçiminde nitelendirilemez. Tersine, vergi incelemesi sonunda ileride ortaya çıkarılacağı varsayılan bir KDV düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, tüketicilerden tahsil edilmiş ancak devlete ödenmeyen bir vergiden söz edilemez.

Mükelleflerin geçmiş yıllara ilişkin hesaplarının katma değer vergisi yönünden vergi incelemesi kapsamı dışına çıkarılması, bütçe gelirlerinin artırılması ve denetim sonunda çıkacak olası uyumsuzlukların giderilmesi amacına yöneliktir. Ayrıca, matrah artırımını yoluyla KDV elde edilmesinin, 7. maddedeki gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına bağlı tutulması, gelir ve kurumlar vergisini de artırıcı etki yapacağından KDV mükelleflerine haksız kazanç sağlandığı ileri sürülemez. Kaldı ki, KDV oranının yüksek saptanmış olması, ödenmesi gereken KDV'den indirilememesi, mahsup ve iade edilmemesi, KDV'de satış bedelinin matrah olarak esas alınmamasına ilişkin olumsuzlukları dengeleyici düzenlemelerdir. Böyle bir uygulamanın gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile KDV'nin tahsil edildiği tüketicilerin mali güç dengelerinde eşitsizlik yarattığı savı da yerinde değildir” demiştir.

Matrah artırımının anayasal vergi ilkelerine aykırı olmaması gerekmektedir. Matrah artırım uygulamalarına bakıldığında kanun koyucu tarafından mali gücün kısmen de olsa gözetilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bunun en önemli göstergesi ise matrah artırımında, mükelleflerin kendi beyanları üzerinden kanunda belirtilen oranlara göre matrah artırımını yapmasıdır. Örneğin 2015 gelirleri için iki ayrı mükellef matrah artırımından yararlanmış olsun. Her iki mükellef de %20 oranında beyanlarına göre matrahlarını artırdığında, önceden daha fazla gelir beyan etmiş mükellef doğal olarak matrah artırımından yararlanmak için daha fazla ödeme yapması gerekecektir. Bu durumda mali gücün de amacı olan çok kazananın çok, az kazananın az tutarda matrah artırımını için bedel alınacaktır.

Ancak matrah artırımını uygulamalarında mükelleflerin sadece beyanları dikkate alındığından subjektif durumları göz ardı edilir. Örneğin, iki gelir vergisi mükellefi aynı tutarda beyan verdiğinde, bunların matrah artırımını için ödemesi gereken tutar aynıdır. Mükelleflerin medeni durumları ve çocuk sayıları bu uygulamadan yararlanmada dikkate alınmamaktadır.

### 1.3.3.7. Vergilemede eşitlik ve adalet ilkesi ve matrah artırımı

Hukukun en temel kavramlarından biri olan eşitlik kavramı, temelinde bütün insanların eşit yaratılan, birbirini andıran, birbirine benzeyen ve birbirinin aynı olan yönleri üzerine oluşturulan bir ilkedir (Hepple, 2001, s. 6). En geniş manasıyla benzer durum olan bireylerin, ayrı bir şekilde işleme muhatap tutulmalarını haklı gösterecek objektif bir sebep olmadıkça ayrı bir işleme tabi tutulmalarını ifade etmektedir (P. A. Kaya, 2009, s. 5)

Eşitlik ilkesinin şekli ve maddi olarak iki anlamı bulunmaktadır. Şekli anlamda eşitlik ilkesi; hiçbir kişisel özellik gözetilmeden kanunların tarafsız bir biçimde uygulanmasıdır. Maddi anlamda eşitlik ilkesiyse, aynı durumda olan kişilerin aynı işleme tabi tutulmasıdır. İlke bu anlamıyla bireylerin farklılıklarının göz önünde bulundurularak sınıflara ayrılmasını ve buna göre farklı işleme tabi tutulmasını gerektirmektedir (Tekbaş, 2009, s. 225).

Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşünceleri çerçevesinde geliştirilmiştir. Genellik ilkesi ile eşitlik ilkesi, on sekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel hale gelmiş vergilendirme ilkeleridir (Çağan, 1980, s. 141). Anayasanın 73/1. maddesine göre, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Bu fıkradaki “herkes” ibaresiyle, genellik ilkesi belirtilmiş olmaktadır. Ancak eşitlik ilkesiyle genellik ilkesi, birbirinden ayıramayacak kavramlar olduğu için, bunların birlikte incelenmeleri isabetlidir (Üstün, 2003, s. 256). Yine bu iki ilke diğer bir ilke olan vergilemede adalet ilkesinin de bir parçası olarak karşımız çıkmaktadır.

Adalet kavramı insan var olduğundan beri üzerinde en çok durulan, hakkında bir hayli teori üretilen ve aynı zamanda ahlaksal ve siyasi manada insanlığın ulaşacağı olması gereken bir durumu gösteren ve tanımlanması en zor olan kavramlardan birisidir (Topakkaya, 2017). Adalet, sosyal düşünceyi inkâr edilemeyecek bir şekilde kaplayan karmaşık bir kavramdır (Raphael, 2001, s. 1).

Adalet kavramı çok çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Her toplumun ve her dönemin adaletten anlayışı birbirinden farklı olmuş ve ortak bir tanım üzerinde fikir birliğine varılamamıştır (Çeçen, 1993, s. 24). Zaman içerisinde bile adalet anlayışı doğaya uygun olandan Tanrının emirlerine uygun olana ve daha insan aklına uygun olana doğru evrim geçirmiş, hatta bazı görüşlere göre adalet kavramının tanımlanamaz olduğu öne sürülmüştür (Gözler, 2008, s. 79-82). Kavrama bakış açısının farklı olması, tanım

getirmeye çalışanların toplumsal içerisindeki tanımları da tek ve ortak tanımda birleşilmesini önlemiştir.

Bir toplum için çok az şey adalet anlayışından önemlidir çünkü devletin meşru güç kullanımı için temel ölçüt adalettir. Adalet adına insanlar tutuklanabilir, kelepçelenebilir, yargılanabilir, cezalandırılabilir, hapse gönderilebilir ve hatta bazen öldürülebilir. Adalet kavramı her toplumda en temel sosyal düzen kuralını sağlar (Burke, 2013, s. 3).

Adalet kavramının izafi yapısıyla vergi kavramı bir arada düşünüldüğünde, aynı belirsizliği içinde barındıran bir başka kavram karşımıza çıkmaktadır. Maliye literatüründe vergi adaleti olarak bilinen söz konusu kavramı, tüm iktisadi bakış açılarının ortak düşüncelerini yansıtmak şeklinde ve bütün toplumlar için ortak manalar içerecek biçimde tanımlamak son derece zordur (Aksoy, 1998, s. 227). Vergilemede adalet de genel adalet gibi zamana, yere, ideolojiye ve değer yargılarına göre değişebilen, farklı felsefi düşüncelerden etkilenebilen soyut bir kavramdır (Gerçek vd., 2014, s. 95).

Eşitlik ve adalet ilkesi demokratik olsun ya da olmasın neredeyse tüm devletlerin anayasalarında bulunmaktadır. Bazı ülkelerin anayasalarında genel bir eşitlik prensibine yer verilirken bazı anayasalarda da vergisel eşitlik, Türk Anayasası'nda olduğu gibi ayrıca düzenlenmiştir (Şişman, 2009, s. 41).

Eşitlik ilkesinin dayanağı olan Anayasanın 10. maddesinin birinci fıkrası şu şekildedir:

*“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”*

Kanun önünde eşitlik olmasına rağmen kanun koyucu, vergi yükümlüleri ve vergi konularıyla ilgili olarak ortaya çıkan eşitsizliklere karşı harekete geçebilir, bu eşitsizliğe göre ayrımlar yapabilir ve bu eşitsizlikleri önleme amacıyla çeşitli düzenlemeler yapabilir. Kanun koyucu aynı zamanda ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikalar nedeniyle vergi tekniğine ilişkin eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir (Tekbaş, 2009, s. 228).

Bazı koşullar altında eşitlik ilkesine aykırı olarak düzenlemeler yapılabilecektir. Düzenlemelerin bazı koşullara uygun bir şekilde yapılması durumunda eşitsizlikler anayasal olarak kabul edilebilecektir. Yasama organı eşitlik ilkesine düşmemek koşuluyla şu ilkeler doğrultusunda düzenleme yapabilir:

Hükümler genel nitelikte olmalı, yani kimlikleri belli kişilere yönelmemeli ve aynı durumda bulunan kişilere ayırım yapılmaksızın uygulanmalıdır. Örneğin, istisna ve

muaflikların isim belirtilerek belirli birtakım kişilere tanınması, Anayasada vergi eşitliği ilkesine aykırı bir ayrıcalık olur ve Anayasanın ruhuna aykırıdır. Aynı şekilde muaflik ve istisnaların yükümlülerin idareye müracaatları üzerine durumlarının incelenerek bir idari kararlar tanınması da Anayasaya aykırıdır. Bu sebeple, Türkiye'de uzun süre uygulanmış olan yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için teşvik belgesi alınması zorunluluğunun Anayasaya aykırı olduğu ifade edilmiştir (Bulutoğlu, 1978, s. 7).

Ayrıca ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin basitleştirici nedenlerle de eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilir. İstisna ve muafliklar ile anayasal ilkeler arasında dolaylı da olsa bir ilişki varsa, bu hükümlerin anayasal geçerliliğini kabul etmek gerekir. Böylece, devletin iktisadi kararları özendirme, aileyi koruma, ekonomik olarak güçsüzleri koruma amaçlarıyla koyduğu istisna ve muafliklar Anayasanın ruhuna aykırı sayılmayacaktır (Tekbaş, 2009, s. 229).

Devletin salt mali gereksinimi nedeniyle kolay vergilendirilebilir kaynaklara yönelmesi, eşitlik ilkesine istisna getirilebilmesi için yeterli bir neden sayılmamalıdır. Devlet, mali gereksinimi eşitliğe uygun vergilerle karşılamalıdır (Çağan, 1982, s. 155).

Vatandaşların bir vergi sisteminden beklentilerinin başında, vergi yükünün âdil bir şekilde dağıtılması gelmektedir. Toplumda vergiye karşı gönüllü uyumun geliştirilmesi ve toplumsal vergi ahlâkının yükseltilmesi için bu algının oluşturulması zorunludur. Nitekim vergi yükünün adaletli dağıtıldığına inancı olan bireyler devleti ve onun faaliyetlerini daha pozitif bir bakış açısıyla kabullenirken, buna mukabil vergi yükünün adaletli dağıtılmadığını düşünen bireylerin devlete bakışı genellikle olumsuz bir seyir izleyebilmektedir (İ. C. Demir ve Gülten, 2013, s. 270).

Zor olmasına rağmen genel olarak mükelleflerin bu kavramdan beklentisi göz önünde bulundurulduğunda, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin, mükelleflerin ekonomik durumunun belirlenerek alınmasına vergide adalet ilkesi diyebiliriz. Adalet ilkesinin anayasal kaynağı, Anayasamızın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesiyle yine aynı maddenin ikinci fıkrasında yer alan “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” ifadesidir (Kızılot ve Taş, 2009, s. 28).

Adaletin iki türü bulunmaktadır. Denkleştirici adalet, hiçbir özelliğine bakılmaksızın, herkese eşit olanın verilmesidir. Salt aritmetik eşitlik düşüncesine dayanmaktadır. Dağıtıcı adalet ise orantılı eşitlik düşüncesinin temelinde bulunmaktadır. Ayırıcı

özelliklerine göre bireylerin farklı işlemlere tabi tutulmasını; aynı özelliklere sahip olanların aynı işlemin yapılmasıdır (Tekbaş, 2009, s. 221). Vergi adaleti ilkesine bakıldığında ise vergi yükünün adaletli dağılımın sağlanabilmesi için (yani adaletin sağlanabilmesi için), mali gücü olan herkesin mali gücü oranında vergi vermesi gerekmektedir. Bu itibarla, vergi adaleti ilkesinin iki alt ilkesinden söz etmek mümkündür. Bunlar, vergilerin genelliği (yatay adalet) ve yükümlülerin eşitliği (dikey adalet) ilkeleridir. Yükümlülerin eşitliği ilkesi, mali güce göre vergilendirme ya da vergilendirmede eşitlik ilkesi olarak adlandırılmaktadır (Karakoç, 2013, s. 1285). Yatay adalet, mali güç açısından eşit olanların eşit bir şekilde vergilendirilmesini, dikey adalet ise ekonomik ve sosyal konumları birbirinden farklı olan yükümlülerin diğerlerinden ayırt edilerek vergilendirilmesini ifade etmektedir (Musgrave, 1969, s. 160). Bu ilkeler ışığında, aynı durumda olan mükelleflerin aynı vergiyi farklı durumda olanların diğer mükellefler nazarında daha az veya daha fazla vergi ödemesi gerekecektir.

Türk hukukunda vergi adaletinden, vergi yükünün adil dağılımı ilkesini ayıran şey, ilkenin düzenleniş biçimidir (Tekbaş, 2009, s. 238). 1961 Anayasası'nda getirilmeyen bu ilke 1982 Anayasası ile getirilmiştir. Anayasanın 73'üncü maddesinin 2 'nci fıkrası "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklinde düzenlenmiş ve vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, "sosyal adalet" anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle, bu ilkeye göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerekmektedir (Kaneti, 1989, s. 35).

Vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesi temel olarak mali güce göre vergilendirme ilkesinin tamamlayıcısıdır ve bu ilkeden ayrı düşünülemez. Çünkü herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi isteniyorsa, zaten burada dengeli ve adil bir dağılım zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Böylelikle vergilendirmede salt eşitlikten ayrı bir adalet anlayışının kabul edilmesi gerekmektedir. Bu noktada adalet anlayışı, sosyal devlet anlayışını da beraberinde getirmektedir. Nitekim sosyal devlet, kendi hedeflerine yönelik serbest piyasa ekonomisinin oluşturduğu bazı sorunları bertaraf etmelidir. Bu da ancak, vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımında maliye politikasının sosyal amaçlarının da göz önünde bulundurulmasıyla mümkündür (Tekbaş, 2009, s. 239).

Matrah artırımı uygulaması çıktığında hali hazırda haklarında vergi incelemesi yürütülenlerin yararlanıp, matrah artırımı uygulaması yürürlüğe konulduktan ve kanunda

belirlenen süre geçtikten sonra başvuru yapılamamasının Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olarak açılan iptal davasında Anayasa Mahkemesince şu ifadeye yer verilmiştir<sup>14</sup>.

*“4811 sayılı Yasa'nın 5. maddesinde, Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten önce işlemleri incelenmeye başlanılmış mükellefler ile haklarında yapılan tarh işlemleri devam eden vergi mükelleflerinin bu yasadaki düzenlemelerinden nasıl yararlanacakları düzenlenmiştir. Maddede, Yasa'nın kapsadığı dönemlere ilişkin işlemleri Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten sonra incelemeye alınan mükelleflerin durumu ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir. Yasa koyucunun, vergi mükelleflerinin işlemlerinin tümünün incelenmesinin fiilen mümkün olmadığını ve inceleme zamanına bakılmaksızın tüm mükelleflere 5. madde hükmünden yararlanma olanağının tanınmış olması halinde, bir çok mükellefin matrah veya vergi artırımında bulunmayacağı olasılığını gözeterek, her iki mükellef grubunu ayrı kategorilerde değerlendirdiği görülmektedir. Bu nedenle, iptali istenilen ibareyi de içeren 5. maddeyi, işlemleri 4811 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten önce incelemeye alınan mükellefler için düzenlediği, işlemleri incelemeye alınmamış olan mükelleflere de, Yasa'nın matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yararlanarak, daha önceden ödedikleri ya da ödeyeceklerini beyan ettiklerinden bir miktar daha fazla vergi ödemeyi kabul etmeleri koşuluyla incelenmeme, varsa, 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesinde belirtilen eylemlerden yargılanmama, dolayısıyla da cezalandırılmama olanağı tanıdığı anlaşılmaktadır.*

*Anayasa'nın 10. maddesinde öngörülen eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Bu ilke ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanması ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılması engellenmektedir. Durum ve konumlarındaki değişik özellikler kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.”*

Matrah artırımını uygulamalarına bakıldığında, matrah artırımını uygulamasına katılımda gönüllülük esası bulunmaktadır. Mükellefler isterlerse bu haktan yararlanabilirler. Her ne kadar gönüllü olsa da matrah artırımıyla sağlanan fayda yüksek olduğundan mükellefler, üzerlerinde yararlanmak yönünde bir baskı hissedeceklerdir.

Matrah artırımını kanun ve uygulamalarına bakıldığında, mükelleflerin daha önceki yıllardaki beyanları esas alınmaktadır. Bu nedenle geçmişte çok beyan veren mükellefler matrah artırımından faydalanmak için daha yüksek tutarda bir ödeme yapacaktır. Bu açıdan bakıldığında, bir incelenmeme hizmetinden faydalanmak için asgari matrahın altında beyan vermiş mükellefler hariç olmak üzere, her mükellef farklı bir maliyete katlanacaktır.

---

<sup>14</sup> Anayasa Mahkemesinin 12.6.2008 tarih ve 2004/99 Esas ve 2008/120 Karar sayılı kararı.

Olması gereken, devletlerin, mali gereksinimi eşitliğe uygun vergilerle karşılamasıdır. Ancak matrah artırımını uygulamasında, hükümlerin genel nitelikte oluşu, yani kimlikleri belli kişilere yöneltilmeyişi ve aynı durumda bulunan kişilere ayırım yapılmaksızın uygulanması, matrah artırımının yatay eşitlik ilkesiyle; matrah artırımında ödenecek tutarın mükellefin beyanlarına göre belirlenmesi ise dikey eşitlik ilkesiyle uyumlu olduğunu göstermektedir.

Matrah artırımını uygulamasında, vergi incelemelerinden ve daha sonra yapılabilecek tarhiyatlardan muaf olmak isteyen mükellefler, matrahlarının belirli bir kısmını artırarak devlet tarafından sağlanan bu imtiyazdan faydalanabilmektedir. Görünüşte matrah artırımını vergi adaletine uygun gibi durmaktadır. Nitekim az beyan eden yani durumu diğerlerine göre daha kötü olan, daha az ödeme gücüne sahip olan daha az, beyanları daha yüksek ve kısaca durumu daha iyi olan mükellef daha fazla bir bedelle bu uygulamadan faydalanmaktadır.

Mükelleflerin kazanımları da bu durumu desteklemektedir. Ödeme gücü daha az olan mükellef, matrah artırımını uygulaması olması ve vergi incelemesine tabi tutulsa işletmesinin büyüklüğü ve ticari hacmi gereği, ödeme gücü daha iyi olan mükelleflerden doğal olarak daha az bir tarhiyata muhatap tutulacaktır. Yani her durumda mükelleflerin ticari hacmi ve ödeme gücü arttıkça matrah artırımından sağladığı avantaj artacaktır. Örneğin, matrahı 1.000-TL olan bir mükellef ile 100.000 – TL olan bir mükellefi düşünelim. Mükellefler matrah artırımından yararlanmak için matrahlarının %10 beyan edecek ve mükellefler vergi incelemesine tutularak, yapılan inceleme sonucunda matrahlarının %20'si kadar vergi aslı ve vergi ziyası ödenecek olsunlar. Bu durumda ilk mükellef 200-TL vergi aslı ve vergi cezası ödememek için 100-TL, diğer mükellef ise 20.000-TL vergi aslı ve vergi cezası ödememek için 10.000-TL ödemesi gerekecektir. Her ne kadar oransal olarak bir eşitlik olsa da matrah artırımını uygulaması, mükellefin sağladıkları fayda açısından büyük mükelleflerin lehinedir.

Vergi adaleti ilkesinin, doğru bir şekilde işleyebilmesi için mükelleflerin gerçek durumuna ilişkin beyanlarının esas alınması gerekmektedir. Şöyle ki, mükellefler gerçekte olduğundan düşük beyan verdiklerinde matrah artırımından da daha düşük bir bedelle faydalanıp, diğer mükelleflere göre çok daha avantajlı duruma geçmektedir. Böylelikle mükellefler hem düşük vergi ödediği gibi aynı zamanda matrah artırımından da düşük bir bedelle yararlanarak, adaletsizliğe yol açabilmektedir. Mükellefin beyanları

matrah artırımını yaptıktan sonra denetlenemeyeceğinden, bu adaletsizliğin giderilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Matrah artırımını adalet açısından sorunlu duruma getiren bir konu da matrah artırımının sıklıkla uygulamaya konulmasıdır. İlk olarak, mükellefler matrah artırımını uygulaması beklentisiyle matrahlarını düşük tutma yönünde davranış sergileyebilir. Bu durumda, matrah artırımının mali güce göre alınması ve adaletli bir şekilde toplanması gerçekleşemeyecek ve ortaya adaletsizlik çıkacaktır. Ayrıca, matrah artırımından beklenen gelir de düşebilecektir. İkinci olarak, matrah artırımını beklentisi, mükelleflerde vergi uyumunu azaltıcı bir etki yaratabilecektir. Şöyle ki sık sık matrah artırımını çıktığı durumda, mükellefler nasıl olsa matrah artırımını çıkacak düşüncesiyle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeme yönünde davranış sergileyebilecektir.

Diğer ilkelere olduğu gibi çoğunlukla, vergi yükünün dengeli ve adaletli bir şekilde dağılımının kararını parlamentodaki çoğunluk belirlemektedir. Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olduğu tespiti veri olarak alındığında (gelir dağılımı bozukluğu bu sonuca işaret etmektedir), istisna, muafiyet ve teşvik kurumlarından üst gelir gurubundaki mükelleflerin yararlandığı görülecektir (Tekbaş, 2009, s. 240). Matrah artırımını uygulamasında da benzer bir durum bulunmaktadır. Matrah artırımından, mükellefler büyüklüğü fark etmeksizin yararlanmaktadır. Zaten vergi idaresinin bu yönde teşvikleri bulunmaktadır. Rehberler oluşturma, internet üzerinden başvuru yapma, taksit imkânı sağlama gibi araçlarla vergi idaresi matrah artırımından yararlanan sayısını artırmayı amaçlanmaktadır. Ancak katılım ne düzeyde olursa olsun, kazanan daha çok geliri yüksek olan mükelleflerdir. Geliri yüksek olan mükelleflerin hem vergi incelemesine tabi tutulma riski hem de incelendiği takdirde matrah veya vergi farkı bulunma riski diğer mükelleflere nazaran her zaman daha yüksektir.

#### **1.3.3.8. Vergilerin kamu giderlerine tahsisi ilkesi ve matrah artırımını**

Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, kamu giderleri gerektirmedikçe, kimseden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması anlamına gelmektedir (Karakoç, 2015, s. 420). Başka bir ifadeyle, vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, kişilerden ancak kamu gideri gerektirdiği takdirde vergi alınabilmesi veya vergilerin sadece kamu giderleri için harcanabilmesi anlamına gelmektedir (Gerek ve Aydın, 2010, s. 42). Bu itibarla,

vergilerin alınması, kamu giderlerinin karşılanması amacına yönelik olmalıdır. Bu ilke, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" şeklinde ifade edilmektedir.

1961 ve 1982 Anayasalarında, Devletin şekli, varlık sebebi nitelikleri, temel amaç ve görevleriyle birlikte sosyal, ekonomik ve kültürel alanlardaki görevleri sayılmış, vergi ödevinin ve harcamaların temel ilkeleri belirlenmiş, ancak kamu hizmetlerinin ve giderinin ne olduğuna dair herhangi bir tanım verilmemiş ve kapsam belirtilmemiştir (Gerek ve Aydın, 2010, s. 42). Nelerin kamu hizmeti sayılacağı, nelerin sayılmayacağı, yere, zamana sosyal ihtiyaçlara ve hâkim olan siyasi ideolojiye göre değişebilen siyasi bir karardır. Buna göre, siyasal kararlar sonucu belirlenen ve toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçların giderilmesi bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler kamu hizmeti olarak nitelendirilmektedir (Tekbaş, 2009, s. 240).

Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi kapsamında anlaşılması gereken temel olarak vergilerdir (Öncel vd., 2018, s. 33). Vergilerde belirlenen hizmetten / izinlerden yararlanmanın karşılığında ödenen bedel olarak ortaya çıkan harç, resim ve benzeri malî yükümlülüklerden ayrı olarak bireylerin kamu giderlerine birlikte katılımı söz konusudur (Gündüz, 1995, s. 108). Vergi mükelleflerinin kamu giderlerine katılımı anonim bir özellik taşımakta olup bu katılım kişilerin almış olduğu herhangi bir hizmetin karşılığı olarak değil, kamu giderlerinin geneli için yapılmaktadır (Karakoç, 2015, s. 422). Buna göre, kişiler belirli kamu hizmetlerinden doğrudan faydalanma da bütün kamu hizmetlerinin ifası için yapılan giderlerin karşılanmasına katkı vermektedirler. Nitekim Anayasa Mahkemesi de "*...vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Burada belirli bir kimsenin belirli kimi hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde gene de tüm kamu giderlerinin karşılanmasında kendi payını katması durumu vardır.*" şeklinde bu durumu açıklamaktadır<sup>15</sup>.

Matrah artırımını mükelleflerin genel katılımıyla değil belirli bir mükellef kesiminin katılımıyla uygulanmaktadır. Mükelleflere matrah artırımını yapması veya yapmaması yönünde seçim sunulmakta, karşılığında mükelleflere vergi idaresi tarafından vergi incelemesi ve herhangi bir tarhiyat yapılmayacağına dair bir söz verilmektedir.

---

<sup>15</sup> Anayasa Mahkemesinin 26.03.1974 tarih ve 1973/32 Esas ve 1974/11 Karar sayılı kararı.

Mükellefler aslında incelenmeme hizmeti karşılığında, matrah artırımına ilişkin bir bedel ödemektedir. Bu nedenle matrah artırımını, genel olarak bir vergi değil de harç özelliği göstermektedir.

Matrah artırımından elde edilen gelir, herhangi bir kamu hizmetine tahsis edilmemekle birlikte, devletin genel harcamalarına katılmaktadır. Bu anlamda, matrah artırımını da genel bir kamu giderinin karşılığı olarak düşünülebilir.

#### **1.3.4. Matrah artırımının benzer hukuki kurumlarla karşılaştırılması**

Matrah artırımının net olarak anlaşılabilmesi için diğer benzer uygulamalarla karşılaştırılması gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümünde matrah artırımını ile uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet gibi vergi uyumsuzluklarını gidermeyi amaçlayan uygulamalar karşılaştırılacaktır.

##### **1.3.4.1. Uzlaşmayla karşılaştırılması**

Uzlaşma, kelime anlamı itibariyle, birden çok bireyin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası çıkar ve düşünce ayrılığını, karşılıklı tavizler vererek gidermelerini ya da giderilmesi konusunda mutabakata varmalarını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle uzlaşma, taraflar arasındaki işbirliği ve düşünce ortamını oluşturma; aralarındaki düşünce, görüş ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan ihtilafları karşılıklı tavizlerle barış içinde çözüme kavuşturmadır (E. Yılmaz, 2009).

VUK'ta ya da bir yönetsel düzenleyici işlemde uzlaşmanın herhangi bir kavramsal açıklaması veya tanımı yer almamaktadır (Arslaner, 2016, s. 280). Ancak bir kısım yargı kararlarında uzlaşma, *“vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyumsuzlukların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması”*<sup>16</sup>; *“vergilemeden dolayı mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşarak kesin olarak çözümlenmesi”*<sup>17</sup> olarak ifade edilmektedir.

---

<sup>16</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 23.10.1986 tarih ve 1986/2 Esas ve 1986/2 Karar sayılı kararı.

<sup>17</sup> Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.06.2003 tarih ve 2002/592 Esas ve 2003/333 Karar sayılı kararı.

İlk olarak 1963 yılında Türk Vergi Sistemi'ne giren<sup>18</sup> ve 1987 yılında kapsamı genişletilerek halen uygulanmakta olan uzlaşma uygulaması ile vergi idaresi, vergiyi hiç tahsil edememektense belli bir indirim veya ödeme kolaylığı ile verginin ödenmesini sağlamayı amaçlamaktadır (Acar ve Merter, 2004, s. 11). Sonradan yürürlüğe konulan bu uygulamanın getiriliş gerekçesi “*vergi uyumsuzluklarını hızla çözmek, böylece mükellefleri hukuki güvenliğe kavuşturmak, kamu alacağının mümkün olduğunca çabuk tahsilini sağlamak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak*”tır (Başaran Yavaşlar, 2008, s. 310). Uzlaşma müessesesiyle birlikte, inceleme sonucunda çıkan vergi aslı ve vergi cezaları çerçevesinde mükellefin talebine göre ya tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası, belirli bir indirim yapılmak suretiyle, ödenecek vergi aslı ve vergi cezasında anlaşılır. Mükellef uzlaşma tutanağını imzaladığında vergi aslı ve cezası kesinleşir, mükellefler uzlaşma sonucu kendileri için tarh edilen tutarlar için artık yargıya başvuramazlar.

Uzlaşma müessesesiyle devlet tarafından hiç elde edilemeyecek bir gelir toplanabilir. Bunun yanında cezaların silinmesiyle cezaların caydırıcılık özelliğinin azalacağı söylenebilir (Beşel, 2017, s. 144). Hemen hemen tüm vergi mükelleflerinin uzlaşmadan faydalanması cezai müeyyideleri işlevsiz bırakmakta, uzlaşma komisyonlarının benzer olay ve durumlara farklı miktarlarda indirimlerde bulunması ve uygulamada bir standardın olmaması vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşmekte, uzlaşma müessesesinin şu anki hali vergileme ilkeleri açısından anayasaya aykırılık teşkil etmektedir (Anlar ve Cengiz, 2016, s. 59).

Uzlaşma, Türk vergi sisteminde, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki türde uygulanmaktadır. Bu uygulamalara VUK'un Ek 1. ve Ek 11. maddeleri kaynaklık etmektedir. Uzlaşma uygulaması, temelde vergi anlaşmazlıklarının önüne geçme, alınamayacak vergiyi kısımda olsa alma ve vergi yargısının yükünün artırılmaması gibi amaçlara hizmet eder. Matrah artırımıyla karşılaştırıldığında uzlaşma uygulamasıyla matrah artırımının amacı birebir örtüşmektedir. Uzlaşma uygulamasına paralel olarak, matrah artırımında da alınmayacak verginin kısımda olsa alınması, vergi idaresi ve yargısının yükünü hafifletme ve vergi uyumsuzluklarını önleme birincil amaçlardandır.

---

<sup>18</sup> İlk genel usul kanunumuz olan 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile halen uygulanmakta olan 1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilk halinde uzlaşma kurumu yer almamaktadır.

Matrah artırımı ve uzlaşma arasındaki en önemli fark, uzlaşmada vergi aslı veya cezası azalırken, matrah artırımında artırım olması dolayısıyla ek bir vergi bulunmaktadır. Bu noktada matrah artırımıyla aslında mükellefler bir külfet altına girmektedir.

Matrah artırımı uygulamasıyla ortak amaçları taşımalarına rağmen matrah artırımının teorik olarak idarenin iş yükünü azaltma yönü daha ağır basmaktadır. Uzlaşma olması için bir tespit, bir denetim olması gerekirken, matrah artırımı için idarenin hiçbir şey yapmasına gerek bulunmamaktadır. Bu açıdan, matrah artırımının vergi idaresine külfeti yok denecek kadar azdır.

Uygulama içeriklerine bakıldığında, hemen hemen benzerlik göstermekle beraber, matrah artırımı daha öngörülebilirdir. Şöyle ki matrah artırımındaki ödenecek tutar belirlidir. Uzlaşma da ise bir pazarlık vardır. Mükellefin durumuna ve uzlaşmaya giren memurların veya uzlaşmayı yapan kurumun kararlarına bağlıdır. Uzlaşmada vergi cezası silinebileceği gibi, vergi aslı da silinebilir. Bu hususta uzlaşma komisyonun elinde büyük bir yetki bulunmaktadır.

Uzlaşma ile matrah artırımı arasındaki farklı bir durum ise, uzlaşmanın sürekli olarak uygulanması buna karşılık matrah artırımı uygulamasının yasama kararına bağlı olarak ara sıra uygulamaya konulmasıdır. Mükellefler bu durumda uzlaşmadan her zaman yararlanacağını bilirken matrah artırımından yararlanıp yararlanmayacağını bilemezler.

#### **1.3.4.2. Cezalarda indirim müessesisiyle karşılaştırılması**

VUK'un 376. maddesinde uyuşmazlıkların idari yollarla çözüm yollarından birisi olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim müessesisi düzenlenmiştir. İlgili madde hükmü uyarınca, vergi mükellefine veya sorumlusuna, re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile indirimlerden arta kalan cezaları, cezanın tebliğinden 30 gün içerisinde vergi dairesine başvurma, dava açmama ve belirli bir vadede ödeme şartlarını yerine getirmesi koşuluyla kesilmiş olan vergi cezalarında belli oranlarda indirim yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle, VUK'ta kabul edilen bu müessese ile mükellef, ihbarnamede yer alan vergi borcunu ve/veya vergi cezasını davaya konu etmemesi ve verginin aslı ile indirimden sonra kalan vergi cezasını vadesinde ya da teminat göstererek vadenin sona ermesinden itibaren üç ay içinde ödemesi koşuluyla, cezalarda kayda değer bir indirim olanağından yararlanmaktadır (Karakoç, 2014, s. 3646).

Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim müessesisiyle;

“Mükellefler vergi kanunlarının uygulanmasında bazen hiçbir amaç gözetmeksizin ve sırf bir yanlışlık, iyi anlayamama eseri olarak yanlışlığa ve kayba sebebiyet vermekte ve bundan doğan vergi ziyayı (kayı) için maksatlı hareket eden suinayet (kötü niyet) sahibi mükellefler derecesinde cezaya maruz kalmaktadırlar. Dalgınlık, unutmaya nedeni ile vergi kaybına neden olan mükelleflerin istemeyerek meydana gelen bir olaydan dolayı cezaya maruz kalmalarından manen de rahatsız olacakları doğaldır.”

denilmek suretiyle, aslında iyiniyet sahibi mükelleflerin korunması amaçlanmaktadır (Güngör, 1989, s. 46).

Cezalarda indirim, mükelleflerin tek taraflı irade açıklamasıyla sonuç doğuran bir anlaşmazlık çözüm yoludur. Bu nedenle, cezalarda indirim talebine karşı idarenin reddetme yolunda herhangi takdir yetkisi yoktur. Nitekim herhangi mükellef, şartlarını yerine getirmek ve başvurmak kaydıyla cezalarda indirim olanağından doğrudan yararlan(dırıl)maktadır (Karakoç, 2014, s. 3648).

Cezalarda indirim müessesesi, uzlaşma müessesesinden farklı olarak vergi aslını kapsam içerisine almamaktadır. Vergi ziyasının genellikle vergi aslından doğduğu kabulü uyarınca, vergi ziyayı cezaları için uzlaşma ile cezadan indirim iki alternatif oluşturmaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma yolu kapalı olduğundan mükellefler için cezalarda indirim müessesesine başvurmak, anlaşmazlıkların idari aşamada çözümünü yönünden bir seçenek olarak kalmaktadır.

Cezadan indirimle iyiniyetli mükellefler koruma altına alınmaya çalışılmıştır. Matrah artırımında ise bu durum oldukça farklılık arz etmektedir. Matrah artırımına başvuranların büyük bir çoğunluğunun, ziyaya veya vergi cezası gerektirecek fiilleri işlemiş olduğu veya bunu yaptığını tahmin eden mükelleflerden oluştuğu söylemek mümkündür. Bu nedenle, matrah artırımına iyi niyetli mükelleflerin yanında iyi niyetli olmayan mükelleflerinde katılımı söz konusu olabilecektir.

Matrah artırımını ile cezalardan indirim müessesesi temel olarak da farklıdır. Nitekim cezalardan indirimde adından da anlaşılacağı üzere bir indirim söz konusudur. Matrah artırımında ise bir artırım, bir ödeme söz konusudur. Ayrıca cezada indirimde mükellefin beyanlarının gerçeğe uygun olmadığı tespit edilmiştir. Mükellefe bunun karşılığında indirimli de olsa bir ceza uygulanmaktadır. Matrah artırımında ise mükellefin beyanları gerçeğe uygun olmasa bile belli bir tutar karşılığında, mükellef hiçbir cezaya muhatap tutulmamaktadır. Bu noktada devlet, aslında beyanların gerçek olmadığını bilse bile bu duruma göz yummaktadır.

Uygulamaya bakıldığında, uzlaşma gibi cezalarda indirim de süreklilik arz eden bir uygulamadır. Bu yönüyle matrah artırımıyla ayrılmaktadır. Cezalarda indirimin farklı tarafı, indirim oranının belirli olmasıdır. Matrah artırımıyla benzer bir yönü bu noktada ortaya çıkmaktadır. Matrah artırımında da mükellefin ödeyeceği tutar belirlidir. Ancak avantaj ve kapsam açısından bakıldığında, matrah artırımının cezada indirime göre büyük avantajlar barındırdığı söylenebilir.

Matrah artırımını vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yollarına amaç ve yöntem bakımından benzer özellikler taşısa bile bu kapsam altında değerlendiremeyiz. Şöyle ki, matrah artırımına başvuran mükellefler için vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmamıştır. Matrah artırımının çıkmasının muhtemel vergi uyumsuzluğunu önlediği pekâlâ söylenebilir.

#### **1.3.4.3. Pişmanlık ve ıslahla karşılaştırılması**

Vergi sisteminin beyana dayandığı olduğu ülkemizde, 1950 yılından beri VUK'da yer alan “pişmanlık ve ıslah” müessesesiyle mükellef ile idare arasında doğabilecek uyumsuzlukların idari safhada çözüme kavuşturulması öngörülmüştür (Türkay, 2016, s. 3). Pişmanlık ve ıslah müessesesi kanunda şu şekilde düzenlenmiştir:

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette

uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi (Vergi Usul Kanunu Md. 371)”

Pişmanlık ve ıslah, vergi ceza hukukunun karakterini, sert hükümler yerine daha mutedil, daha yumuşak hükümler getirerek oluşturulmuş kurumlardan biridir. Bu müsamaha (hoşgörü) zihniyetinin bir yansıması olarak devletin ve mükellefin daha kolay işbirliği yapabilmesine hizmet etme düşüncesiyle getirilmiş ve gerçek durumu yansıtmayan bir şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, bu yanlışlığı, verilen süre içerisinde düzelterek ceza almaları engellenmek istenmiştir (Karakoç, 1997, s. 39). Ayrıca, pişmanlık ve ıslah, mükellefin vergi ahlâkında da olumlu yönde, terbiye edici rol üstlenmektedir. Hazinesinin menfaati lehinde, kontrol sırasında bir şekilde gözden kaçan ya da hiç kontrol edilemeyen matrahların bizzat mükellef eliyle ortaya çıkarılmasına da olanak sağlamaktadır.

İyiniyetli mükelleflerin kendiliğinden beyan vermeleri ve bunu kanun maddesinde belirtilen on beş günlük sürede ödemesi halinde mükellef cezalandırılmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında aslında pişmanlık ve ıslah müessesesi, ceza hukukunda bulunan gönüllü vazgeçme kurumunun vergi hukukuna bir yansımasıdır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesiyle matrah artırımının ortak yönleri, mükellefin gönüllü olarak bir vergi beyan etmesi ve bunu ödemesi, bunun karşılığında vergi idaresince mükellefe hiçbir ceza kesilmemesidir. Matrah artırımında da pişmanlık ve ıslahta da mükellefin gönüllülüğü esastır. Mükellefler istedikleri takdirde bu müesseselerden yararlanabilmektedir. Her iki kurumda da ödeme şartı bulunmaktadır. Matrah artırımında mükelleflere çeşitli taksit seçenekleri sunulurken, pişmanlık ve ıslahta katı bir ödeme şekli öngörülmüştür.

Matrah artırımıyla pişmanlık ve ıslah mükelleflerin kendiliğinden matrahlarını artırması açısından benzerdir. Nitekim her iki kurumda da mükellefler daha önceden beyan etmiş oldukları matrahları bilerek ve isteyerek artırmak suretiyle ek bir vergi ödemektedir. Pişmanlık ve ıslahta ilk başta devletin mükellefin beyanlarının yanlış olduğundan haberi yoktur. Mükellefin yaptığı bildirimle beyanların yanlış olduğundan haberi olabilmektedir. Matrah artırımından herkes beyanlarını yanlış olabilir düşüncesiyle matrah artımına başvurabilir ancak kimin beyanları ne kadar yanlış bunun bilinmesi mümkün değildir.

Matrah artırımıyla pişmanlık ve ıslahın belki de ayrıldığı en önemli nokta mükelleflerin elde ettiği avantajdır. Mükellefler, matrah artırımıyla matrah artırımı

yaptıkları yıl için bir daha incelenemezler ve haklarında tarhiyat yapılamaz. Buna karşılık pişmanlık ve ıslah tek seferliktir. Mükellef pişmanlık ve ıslahtan yararlanması halinde, vergi idaresinin denetimi sadece mükellefin beyanıyla sınırlıdır. Mükellefin beyanının doğruluğunu araştırabileceği, aynı zamanda tüm yıla ait bir denetim de yapabilir.

#### **1.3.4.4. İzaha davetle karşılaştırılması**

İzah kavramı, genel olarak açıklama manasına gelmektedir. Vergisel açıdan ise, Maliye Bakanlığı'nın vergi ziyasına neden olan mükelleflere, belirli konular için cezai yaptırım uygulanmadan açıklama hakkı verilmesini ifade eder. Yani, izaha davet, verginin ziyaa uğradığına ilişkin belirtiler bulunduğu dair yetkili makamlarca yapılmış ön tespitlere ilişkin olarak aynı makamlar tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, s. 58). Yaptırıma yönelik ceza mekanizmalarının yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırmak için pişmanlık ve ıslah, mücbir sebep, af ve zamanaşımı gibi bazı kurumlara işlerlik kazandırılmıştır. İzaha davet de bu kurumlardan birisi olarak değerlendirilebilir (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, s. 43).

Geçici 1 maddesi dışında yürütme ve yürürlük maddeleri dâhil 77 maddeden oluşan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 15/07/2016 tarihinde TBMM’de kabul edilmiştir. Başlığından anlaşılacağı üzere yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla özellikle vergi kanunlarında olmak üzere çok sayıda kanunda değişiklik getiren bu Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununda da değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede, VUK’un mülga 370 inci maddesi, 6728 sayılı Kanunla “izaha davet” başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir (T. Erdem, 2017, s. 151).

İzaha davet kurumu ile vergi ziyasının önüne geçilmesi amaçlanmakta ve mükelleflere cezai yaptırım uygulanmadan ön tespiti yapılan ve vergi ziyası cezası gerektiren fiil için açıklama yapması için bir imkân sağlanmaktadır. Eğer mükellef, ön tespitin yanlış, hatalı veya farklı olduğuna dair delillerde ve beyanda bulunursa, mükellef vergi incelemesine tabi tutulmadan uyuşmazlık giderilmiş olmaktadır. İzaha davet ile yapılan tespit ve değerlendirmeler neticesinde vergi ziyasına neden olmadığı anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili olarak takdire veya vergi incelemesine sevk edilmesinin önlenmesi ve vergi ziyasına neden olduğu durumlarda ise belirli koşullar altında indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükelleflerin daha ağır yaptırımlardan korunması ve

bu sayede vergiye gönüllü uyumun arttırılması da amaçlanmaktadır (Rençber, 2018, s. 137).

Öte yandan izaha davet kurumunun temel amacının hem sadece ön tespit yapılmış ve uyuşmazlık ortaya çıkarabilecek sorunları çözmek hem de vergi idaresi ve yargısının iş yükünün azaltılması olduğu söylenebilir.

Uzlaşma, cezada indirim ve pişmanlık ve ıslahta da olduğu gibi izaha davetinde temel amacı devletin belirli bir tutardan vazgeçilmek suretiyle mükellefle olan anlaşmazlığını gidermektir. Böylelikle hem idare hem de mükellef kazançlı duruma gelebilecek ve her iki tarafta korunabilecektir.

İzaha davet ile matrah artırım arasındaki farklardan en önemlisi, izaha davette devletin bir tespit yapmış olmasıdır. Mükelleflerle bir tespit çerçevesinde bir anlaşma sağlanır. Matrah artırımından ise hiçbir tespit bulunmamaktadır. Aynı zamanda izaha davette yapılan tespite ilişkin gereken şartları yerine getirdiğinde mükellefe bir indirim sağlanırken, matrah artırımında hiçbir tespit yapılmadan mükelleflerden beyanlarını arttırması istenir.

İzaha davet ve matrah artırımının farklı bir yönü, izaha davetten yararlanan mükellef sadece o işlemle ilgili incelemeye tabi tutulamazken, matrah artırımında mükellef matrah artırdığı vergi türü ve hesap dönemi için hiçbir şekilde incelenememektedir. Bu açıdan bakıldığında matrah artırımının kapsamı ve mükellefe sağladığı avantaj izaha davete uygulamasına göre daha büyük ve kapsamlıdır.

İzaha davet bir ön tespit üzerine uygulanan bir kurum olup, bu kurumun işlemesi için bir ön tespite ihtiyaç duyulmaktadır. Matrah artırımında ise idarenin tespitine ihtiyaç yoktur, mükellefler kendiliğinden başvurmaktadır. İzaha davet müessesinde, her mükellef ayrı ayrı ve farklı işlemler için izaha davet edilebilir. Bu açıdan bakıldığında mükellefe özeldir. Matrah artırımını ise bütün mükellef gruplarını ilgilendirir ve süresi içerisinde başvuran her mükellef bu uygulamadan yararlanabilir.

## **2. TÜRKİYE’DE MATRAH ARTIRIMI UYGULAMASI**

Türkiye’de matrah artırımı uygulaması ilk olarak, 03/04/1992 tarih ve 21191 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun’la uygulanmaya başlamıştır. Bu ilk düzenlemeyle birlikte matrah artırımı uygulaması ülkemizde beş kez uygulanmıştır. Uygulamalara ilişkin kanun numaraları, kanun isimleri ve yayınlandıkları Resmi Gazete tarihleri aşağıdaki gibidir:

- a. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun - 03/04/1992
- b. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu – 27/02/2003
- c. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun – 25/02/2011
- d. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun – 18/08/2016
- e. 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun – 18/05/2018

Bu kanunların içeriklerine ve gerekçelerine ilişkin bilgilere ve yapılan değerlendirmelere ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

### **2.1. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun**

3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun, 03/04/1992 tarih ve 21191 sayılı Resmi Gazetenin yayınlanmasıyla yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunun 3. bölümü (7., 8. ve 9. maddeler) matrah artırımı ile ilgili hususlara ayrılmıştır.

#### **2.1.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler ve gerekçeler**

Kanun yürürlüğe konulmasında ekonomik ve mali faktörlerden çok siyasi faktörlerin etkili olduğu söylenebilir. Bunun birinci kanun gerekçesinde de ekonomik ve mali herhangi bir gerekçe belirtilmemiş olmasıdır. Diğer bir nedeni ise 3689 Sayılı

Kanun<sup>19</sup> ‘un üzerinden henüz iki yıl bile geçmemesine rağmen 03.04.1992 tarihinde matrah artırımını ülke gündemine gelmesidir.

Kanun teklifinin öncelikli amacı, vergi dairelerinde birikmiş takipli dosya sayılarının azaltılması, yargı safhasındaki ihtilafli dosya sayılarının azaltılması ve ödenmemiş vergi borçlarıyla ferilerinin bir kısmının mükelleflerce ödenmesiyle tasfiyesinin sağlanmasıdır. İlgili kanun yapılandırma hükümlerini de içerdiğinden, bu amaç daha çok yapılandırmaya yönelik olduğu söylenebilir (TBMM, 1992b, s. 1).

Kanunun teklif edilmesindeki bir diğer amaç gecikme zammı kurumunun yeni uygulamaya konulması nedeniyle mükelleflerce bu konuya tam intibak edilememesi nedeniyle yaşanan sorunları aşmaktır. Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, bir takım gecikme zammı ve faizlerinin alınmayarak, bu amaca ulaşılması hedeflenmektedir (TBMM, 1992b, s. 1).

Son olarak da kanunla birlikte, kamu geliri tahsilatlarının hızlandırılması ve mükelleflere kamu alacağını taksitle ödeme fırsatı sunarak ödeme kolaylığı getirilmesi amaçlanmıştır (TBMM, 1992b, s. 1).

3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanunun matrah artırımını düzenleyen 7., 8. ve 9. maddeleridir. Madde gerekçelerine bakıldığında ise 7. maddeyle, mükelleflerin çeşitli sebeplerle noksan beyan ettiği ya da beyan dışı bıraktığı geçmiş yıl gelirlerinin belli nispet ve miktarlar dâhilinde beyan etmeleri ve Vergi Usul Kanununda yer alan cezaları ve gecikme faizini ödememeleri sağlanarak, artırımda bulunulan vergiler ve dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmamak suretiyle gelirlerin doğru beyan edilmesi teşvik edilmesi amaçlanmıştır (TBMM, 1992b, s. 4-6).

Katma değer vergisinde matrah artırımını hükümlerini barındıran ilgili kanunun 8. maddesiyle, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri geçmiş yıllara ilişkin olarak matrah artırımında bulunmaları halinde, konuyla bütünlük sağlamak amacıyla katma değer vergisi de kapsama alınmaktadır. Böylece; bu mükellefler katma değer vergisi açısından da geçmiş yıl hesaplan vergi incelemesi kapsamından çıkarılmaktadır (TBMM, 1992b, s. 4-6).

---

<sup>19</sup> 3689 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Resmî Gazete: 20.12.1990 / 20731’un) – Geçici 1. maddesinde vergi affına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bütün amaçlar bir bütün halinde değerlendirildiğinde, kanunun kamu alacağının yapılandırılmasını öngören hükümleriyle bu amaçlara kısmen veya tamamen ulaşılacağı açıktır. Matrah artırımının, mükelleflere belli bir matrah artırarak, tarhiyat ve incelemeden kurtulma imkânı getirmesi, kanunun gerekçe metninde belirtilen sadece vergi dairesinin iş yükünü azaltma amacına hizmet eder.

Kanunun gerekçe metninde ayrıca matrah artırımına ilişkin, yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken kazançlarını doğru ve tam beyan edememiş mükelleflere, beyan dışı bıraktığı kazançlarını, herhangi bir ceza uygulamasına tabi tutulmaksızın beyan etme ve matrah artırımında bulunma olanağı sağlandığına yer verilmiştir (TBMM, 1992b, s. 4-6).

### **2.1.2. Kanunun yapısal özellikleri**

Matrah artırımının tam olarak anlaşılabilmesi için, matrah artırımını içeren kanun içindeki yerinin, kapsamının, hangi zamanlar bakımından uygulandığının ve sağladığı bağışlıkların bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla, çalışmanın bu bölümünde, matrah artırımına ilişkin kanunların, kapsamına, zaman bakımından uygulanma durumuna, yararlanma koşullarına ve sağlanan bağışlıklara ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.1.2.1. Kapsamı**

3787 Sayılı Kanun, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, kesinleşmiş, kesinleşmemiş ve ihtilafli kamu alacakları ile 3505 Sayılı Kanun gereğince asıl addolunan gecikme zammı ve gecikme faizlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kamu alacağının dört taksitte ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması halinde veya yaratılan ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından belirli oranlarda vazgeçilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Madde hükümleri genel olarak değerlendirildiğinde belirli bir kamu alacağından vazgeçilerek, tahsilatın hızlandırılmaya çalışıldığı görülmektedir. Kamu alacaklarından kasıt ise madde hükümlerinde de belirtildiği üzere, VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlardır.

Kanunun ikinci bölümü inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergi, resim ve harçlar için getirilen hükümlere ayrılmıştır. İlgili madde hükümlerine göre, “1.1.1992 tarihinden önceki dönemlere ait ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamele ilgili olarak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi

*incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edileceği, işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilecek vergilerin tamamı ile kesilecek cezaların ve hesaplanacak gecikme faizinin % 10'unun, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 90'ının tahsilinden vazgeçileceği” hüküm altına alınmıştır. Bu avantajdan yararlanmanın şartı olarak da konunun yargıya taşınmaması veya yargıya taşınmış olması durumundan davadan vazgeçilmesidir.*

İlgili kanunun üçüncü bölümü (7., 8., ve 9. maddeleri), matrah artırımına ilişkin hükümlere ayrılmıştır. Kanunun 7. maddesi, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımını hükümlerini, 8. maddesi katma değer vergisine ilişkin matrah artırımını hükümlerini, 9 madde is matrah artırımına ilişkin ortak hükümleri içermektedir.

Kanunun dördüncü bölümde ise, gümrük vergilerine ilişkin af hükümleri, motorlu taşıtlar vergisi süresinde ödenmeyen taksitler ile ilgili hangi işlemlerin yapılacağı gibi hükümler bulunmaktadır.

#### **2.1.2.2. Zaman bakımından uygulama**

3787 Sayılı Kanun'un 7. maddesiyle “*gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1987, 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını artırmaları halinde, artırımda buldukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmayacağı”* hüküm altına alınmıştır.

Yine 8. maddede, “*gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 7. maddede belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde artırdıkları tutarların %20'sini katma değer vergisi olarak ödemeyi kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde, söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllarla ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı belirtilmiştir. Ancak artırımda bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği”* de belirtilmiştir.

3787 Sayılı Kanun 'da göre mükellefler, 1992 yılında başvurmaları halinde, 1987, 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ilişkin gelir, kurumlar ve katma değer vergisi için matrah artırımını hükümlerinden yararlanabilecektir. Bu açıdan bakıldığında mükellefler geriye

dönük olarak 1991 yılı atlanmak kaydıyla dört hesap dönemi için matrah artırımından yararlanabilmektedir.

### 2.1.2.3. Yararlanma

Matrah artırımına ilişkin çıkan kanunlarda, her kanun genellikle farklı bir yararlanma koşulu belirlemiştir. Bu bölümde, matrah artırımından yararlanma koşullarına değinilecektir.

#### 2.1.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi

Mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 1987, 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını aşağıdaki tabloda belirtilen oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.1.** 3787 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları

Yıllar	Artırım Oranları
1987 Takvim Yılı İçin	40%
1988 Takvim Yılı İçin	35%
1989 Takvim Yılı İçin	30%
1990 Takvim Yılı İçin	20%

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş ya da hiç beyanname verilmemiş olması halinde, asgari bir tutarda matrah beyan etmesi gerekmektedir.

**Tablo 2.2.** 3787 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları

Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler	1987	1988	1989	1990
Gelir Vergisi Asgari Matrah	1.500.000	2.500.000	4.000.000	6.000.000
Kurumlar Vergisi Asgari Matrah	5.000.000	8.000.000	13.000.000	20.000.000

Madde hükmüne göre: “*artırılan matrahlar, kurumlar vergisi mükelleflerinde %50, gelir vergisi mükelleflerinde %40 oranında vergilendirilir ve bu matrahlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi ya da Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma*

ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu alınmayacağı” belirtilmiştir. Örneğin, 1987 yılı için gelir vergisi için zarar beyan eden bir mükellef, matrah artırım hükümlerinden yararlanmak için 1.500.000-TL matrah artırması gerekmektedir. Bu takdirde bunun da %40’ı vergilendirileceğinden mükellef 600.000-TL ödeyerek matrah artırım hükümlerinden yararlanabilecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin verdikleri yıllık beyannamede, kurum kazancından indirilen gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlarının da bulunması halinde; vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap olmamaları için bu kazanç ve iratlar üzerinden tevkif edilen vergilerin istisna ve indirimin ait olduğu yıla ilişkin olarak, belirtilen nispetlerde artırılarak ödenmesi gerekmektedir. Yine benzer şekilde, “Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerinde yer alan vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratların muhtasar beyanname ile beyan edilmemiş olması halinde, bu yıllara ilişkin olarak vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap olmamaları için; kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazanç ve iratlara ait tevkifat matrahlarını, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih ile 30 Nisan 1992 tarihi arasında beyan etmeleri ve beyan edilen bu matrahlar için 1987 yılı ile ilgili olarak %14, 1988 yılı ile ilgili olarak %13.5 1989 yılı ile ilgili olarak %13 ve 1990 yılı ile ilgili olarak %12 nispetinde vergilendirilmeleri” şart koşulmuştur.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu madde hükmünden yararlanarak beyan ettikleri matrahları artırmaları halinde, daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin mahsup ve iade edilmeyeceği; önceki yıllara ilişkin zararları, gelecek yıllar karlarından mahsup edilmeyeceği belirtilerek zarar mahsubu yapılması engellenmiştir.

Ayrıca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan istisna ve indirimler nedeniyle gelecek yıllarda matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarların, artırılan matrahlardan indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

#### **2.1.2.3.2. Katma değer vergisi**

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde artırdıkları tutarların %20’sini katma değer vergisi olarak ödemeyi kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde, söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllarla ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmaz. Ancak artırımda bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki

dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği de belirtilmiştir.

Bu madde hükmüne göre ödenen katma değer vergisinin ise hem katma değer vergisinde indirim konusu yapılamayacağı hem de gelir ve kurumlar vergisinde matrahtan indirilemeyeceği ve herhangi bir mahsubun yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine, katma değer vergisi uygulaması bakımından; bu maddede belirtilen nispet, adi, kolektif ve adi komandit şirket ortaklarının her biri için hesaplanan gelir vergisi matrahları toplamına uygulanacaktır.

#### **2.1.2.4. Sağlanan bağışıklıklar**

Matrah artırımının mükelleflere sağladığı en büyük avantaj, matrah artırılan dönem için vergi incelenmesine tabi tutulmamasıdır. Matrah artırımıyla devlet, beyan edilen gelirin gerçek durumu gösterdiğine dair araştırma, inceleme yapma hakkından, mükelleflerin belirli oranlarda matrah artırması ve ödemesi karşılığında vazgeçmektedir.

3787 Sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda, matrah artırımında bulunulan yıllar için gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ayrıca mükellefler, gelir ve kurumlar vergisinde artırdıkları tutarın %20 sini ödemeyi kabul halinde de katma değer vergisi için de incelenmeme ve tarhiyata muhatap edilmeme avantajından yararlanabileceklerdir.

Mükelleflere ödeme konusunda, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar 4 eşit taksitte ödenmesi avantajı sağlanmıştır. Bu vergilerin Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı hüküm altına alınarak, mükellefler matrah artırımı yapıp, belirtilen aylar da ödemesi dahi matrah artırımının sağladığı avantajlardan yararlanabileceklerdir.

Kanunda matrah artırımında bulunulması, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği, inceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde, bulunan matrah farkı, bu Kanununun 7 ve 8 inci maddesi hükmü ile birlikte değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu nedenle vergi incelemesi süren mükellefler, matrah artırımı uygulaması kapsamında kısmen çıkarılmıştır. Bu mükellefler matrah artırımı

yapsa bile, tekrar incelenme ve matrah farkı bulunma riskine karşı bir korunma sağlayabileceklerdir.

### **2.1.3. Karşıt görüşler**

Kanunun çıkma aşamasında birçok karşıt görüş bulunmaktadır. Genel bir ifadeyle kanunun çıkmasıyla birlikte birçok olumsuz sonucun ortaya çıkabileceği hakkında görüşler mevcuttur. Bu bölümde, görüşlerin neler olduğu, matrah artırımını uygulamasına hangi gerekçelerle karşı çıktığına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.1.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler**

Komisyonunda yapılan görüşmelerde; bu tasarının hızlandırma değil, bir vergi affi tasarısı olduğu, vergi ahlakını bozucu, vergi ödenmesinde caydırıcı bir etki yaratacağı, vergisini zamanında ödeyen mükellefin cezalandırılması ödemeyenlerin ise ödüllendirilmesi gibi bir durumu ortaya çıktığı, vergi cezalarındaki indiriminin çok yüksek olduğu, bunun da cezaların caydırıcı etkisini azaltacağı, gecikme zammı ve gecikme faizini müeyyide olmaktan çıkaracağı, ecrimisil affının hiçbir gerekçeyle bağdaşmadığı, daha önce çıkarılan hızlandırma kanunları ile beklendiği kadar gelir elde edilemediği, bu tasarı kanunlaştığı takdirde tahmin edilen ölçülerde bir fayda sağlanamayabileceği, kaldı ki yapılan tahminlerde de büyük farklılıklar bulunduğu, tahsil maliyeti vergi aslına yakın olan küçük rakamların affının makul olduğu, ancak bunların bir kısmının tahsili mümkün olacaklar olduğu, hayali ihracat yapanlara hususi af getirildiği, vergi kaçırmış bulunan ama henüz incelenmemiş mükelleflere daha yüksek matrah beyan ederek yapmış oldukları vergi kaçakçılıklarını affetme imkânı getirildiği, tasarıya bir üst sınır konulması ve bu tip afların bir gelenek haline getirilmemesi gerektiği gibi eleştiriler tutanak altına alınmıştır.

#### **2.1.3.2. Muhalefet şerhi**

Muhalefet grubundan Adnan KAHVECİ (İstanbul), Işın ÇELEBİ (İzmir) ve Münir Doğan ÖLMEZTOPRAK (Malatya) aşağıdaki gerekçelerle kanun tasarısına karşı çıkmışlardır (TBMM, 1992b, s. 18-19).

1. Malî gücü ve vergi ödeme gücü olduğu halde bazı kişi ve kuruluşlara vergi affi getirilmektedir. Tasarı hiç bir şekilde mükellefin malî gücüne atıf yapmamaktadır. Yatı, lüks arabası, yalılarını, yazlıkları olan ve lüks içinde yaşayan ve kamuoyunun çok iyi

tanıdığı bazı kişiler de bu kanun kapsamında vergi yükümlülüklerinden kurtulmaktadırlar.

2. Bu tasarı kanunlaştığı takdirde devletin vergi kaçırırken suçüstü yakaladığı mükellefler de affedilmekte, ileriki ay ve yıllarda namuslu mükelleflerin de vergilerini ödememeleri ve kaçırımları yönünde bir teamül oluşturmaktadır.

3. Tasarının 7 nci maddesinde vergi kaçırılmış bulunan ama henüz incelenmemiş mükelleflere daha yüksek matrah beyan ederek yapmış oldukları vergi kaçakçılıklarını affetme imkânı getirilmektedir. Bu madde de Anayasanın 73 üncü maddesine aykırıdır. Vergi kaçırma nispeti matrahına göre yüzde 1 000 (bin) olan bir mükellefle, vergi kaçırma nispeti beyan ettiği matraha göre yüzde 5 olan aynı kefeye konmaktadır. Çok kaçırılan ödüllendirilmektedir.

4. Bu kanun vergi kaçırmayı teşvik edecek, Anayasamızın hassasiyetle koruduğu devlet kavramını zedelemekte ve yıpratmaktadır.

İstanbul milletvekili Nami ÇAĞAN vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltacağı, yükümlülerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemeye özendirileceği, gecikme zammının ve gecikme faizinin, vergi alacağı zamanında ödenmemesinin karşılığı olan tazminat etkisini ortadan kaldıracığı, vergi incelemelerinin ciddiyetini azaltacağı, vergi ahlâkının bozulmasına neden olacağı gerekçeleriyle kanun tasarısına karşı çıkmıştır (TBMM, 1992b, s. 19).

### **2.1.3.3. Cumhurbaşkanlığı görüşü**

İlgili kanun teklifi meclis genel kurulunca kabul edildikten sonra onaylanmak ve Resmi Gazetede yayınlanmak üzere Cumhurbaşkanlığına gönderilmiştir. Cumhurbaşkanlığı, birçok nedenle bu kanunu eleştirmiş ve görüşülmek üzere Meclise iade etmiştir.

Cumhurbaşkanlığının kanunun iade etmesinin nedenleri aşağıdaki gibidir (TBMM, 1992a, s. 1-3):

- *“Kanunun Devlete olan güveni sarsacak, vergi ahlakını bozacak, mükelleflerin periyodik af beklentisine sebep olacak, vergi denetimini zedeleyecek ve vergi cezalarının caydırıcı etkinliğini azaltacak olması,*
- *Zaman zaman çıkarılan af kanunları yargı yükünü belli bir süre azaltmakta ise de; bunu takip eden yıllarda yargıya intikal eden dosya sayısı büyük oranda artırması,*

- 7 nci ve 8 inci maddelerle gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde belirlenen oranlarda artış yoluna gidilmesi halinde, vergi asıllarının affedilmesi yolu benimsenmesi,
- katma değer vergisinde affa gidilmesi vergi mükelleflerinin haksız kaynak transferine yol açacak vatandaşlardan kesilen katma değer vergisi Hazineye gelir olarak intikal etmeyecek, bilakis vatandaşın parası bunları zamanında vergi dairelerine yatırmayan vergi mükellefleri için haksız bir kazanç sağlayacak olması,
- kötü niyetli vergi mükellefleri tarafından üçüncü şahıslardan tahsil edilen katma değer vergisi Hazineye yatırılmadığından dolayı Hazinesin bu vergiden sağlayacağı geliri azalacak olması,
- hazine kendisine yatmayan katma değer vergisini kapsayan fatura ve fiş tutarlarını vergi iadesi olarak ilgililerine ödeyecek olması,
- vergisini zamanında ödeyen vergi mükellefleri mağdur edilmesi,
- vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefleri ödüllendirmesi.”

#### **2.1.4. Kanunun değerlendirilmesi**

Bir bütün olarak değerlendirildiğinde kanun hükümleri kısa, sade ve özür. Kazuistik nitelikte bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum, matrah artırımına ilişkin bu kanunda olumlu diyebileceğimiz en önemli kısımdır. Ancak kanunun kısa olması nedeniyle de birçok özellikli durum belirsiz konuma gelmektedir. Şöyle ki, matrah artırılan yıla ilişkin defterlerin saklanıp saklanmayacağı, gelir vergisi mükellefleri için gelir unsurları bazında matrah artırımını yapıp yapılamayacağı, 100-TL matrah beyan eden mükellefin beyanname vermemesi ve zarar beyan etmesi durumu gerçekleştiğinde, asgari matrah tutarının uygulanıp uygulanmayacağı gibi konular belirsiz kalmaktadır.

Katma değer vergisi için, katma değer vergisi matrahları yerine gelir ve kurumlar vergisi matrahları temel alınmıştır. Bu nedenle, matrah artırımıyla karıştırılması muhtemel olan vergi artırımını kavramı henüz ortaya çıkmamıştır.

Matrah artırımında en dikkat çekici nokta ise hiçbir mükellefin, kapsam dışında bırakılmamasıdır. Mükellefler vergi kaçakçısı da olsa, matrah artırımını hükümlerinden yararlanabilmekte ve hiç ödeme yapmasa bile incelenmeme konusunda dokunulmazlığa bürünerek, vergi suçunun soruşturma yolunu kapatabilmektedir. Bunun temel nedeni, inceleme oranlarının düşüklüğü ve vergi cezalarının müeyyidesinin caydırıcı olmaması

veyahut tam tersine bu tür mükellefleri, beyaz bir sayfa açarak vergi sistemine kazandırmak amacı güdümleri olabilir.

Matrah artırımı uygulamasında bir diğeri nokta da incelemesi devam eden mükelleflere ilişkin hükümlerdir. İlgili kanun hükümlerine göre incelemesine başlanmış mükelleflerin incelemelerine devam edilmesidir. Matrah farkı bulunması durumunda, matrahlar gelir/kurumlar ve katma değer vergisi hükümlerine göre değerlendirilip, matrah artırılabilir. Bu durumda matrah artırımı müessesesi, yürütölmekte olan vergi incelemeleri nedeniyle vergi idaresinin iş yükünü azaltmaya hizmet etmeyecektir.

3787 Sayılı Kanun, matrah artırımı kavramının, Türk vergi hukukuna ve sistemine girişinde bir ilk olması nedeniyle önemli bir yere sahiptir. Bu kanundan önce matrah artırımı uygulaması Türkiye’de hiç uygulamaya konulmamıştır. Her ilk uygulama gibi, matrah artırımının da ilk kez uygulamaya konulması ve vergi sisteminde yapılan bir değışikliğin birçok şeyi etkilediğı düşünöldüğünde, birçok konunun eksik kalması ve uygulamada zorluklar yaşanması doğal karşılanmalıdır.

## **2.2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu**

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, 27.02.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazetenin yayınlanmasıyla yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile matrah artırımı ölkemizde ikinci kez uygulamaya konulmuştur. İlgili kanunun 3. bölümü (7., 8., 9. ve 10. maddeler) matrah artırımı ile ilgili hususlara ayrılmıştır.

### **2.2.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler**

Kanun teklifinin genel olarak amacı, ölkemizde 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler sonucu yaşanan üretimin daralması, işletmelerin kapanması veya malî bünyelerinin zayıflaması ve işsizliğin artması sorunlarını çözüme ulaştırmaktır (TBMM, 2003b, s. 1).

Ayrıca, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarının mükellefle bir ortak noktada uzlaşarak tahsilini öngören düzenlemeler bulunmaktadır. Düzenleme, Devlet ve mükellef arasında doğmuş ihtilâfi kamu vicdanını zedelemeksizin sona erdirmeyi ve kamu alacağını mükellefin ödeyebileceğı bir tutara getirmeyi, yargı organlarını ve vergi dairelerini yığılmış dosyalardan kurtarmayı amaçlamaktadır (TBMM, 2003b, s. 1).

Teklifin üçüncü bölümünde matrah artırımına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu bölümde yer alan düzenlemelerle mükelleflerin ve vergi idaresinin geçmişe değil geleceğe odaklanması sağlanarak, mükelleflerin kayıtlı ekonomiye katılımını teşvik eden ve onlara güven veren bir ortam yaratılması amaçlanmıştır (TBMM, 2003b, s. 1).

### **2.2.2. Kanunun yapısal özellikleri**

Matrah artırımının tam olarak anlaşılabilmesi için, matrah artırımını içeren kanun içindeki yerinin, kapsamının, hangi zamanlar bakımından uygulandığının ve sağladığı bağımsızlıkların bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla, çalışmanın bu bölümünde, matrah artırımına ilişkin kanunların, kapsamına, zaman bakımından uygulanma durumuna, yararlanma koşullarına ve sağlanan bağımsızlıklara ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.2.2.1. Kapsamı**

4811 Sayılı Kanun, yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, kesinleşmiş, kesinleşmemiş ve ihtilafli kamu alacakları ile 3505 Sayılı Kanun gereğince asıl addolunan gecikme zammı ve gecikme faizlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kamu alacağının dokuz taksitte ödenmesine ve ihtilaf yaratılmaması halinde veya yaratılan ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından belirli oranlarda vazgeçilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Madde hükümleri genel olarak değerlendirildiğinde belirli bir kamu alacağından vazgeçilerek, tahsilatın hızlandırılmaya çalışıldığı görülmektedir. Kamu alacaklarından kasıt ise madde hükümlerinde de belirtildiği üzere, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, 16.8.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı, 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecimisiller ve buna bağlı gecikme zamları ve Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar”dır.

Kanunun ikinci bölümü inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergi resim harçlar için getirilen hükümlere ayrılmıştır. İlgili madde hükümlerine göre, “Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, bu tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi

incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edileceği işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin % 50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere on iki ayda ve altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla, vergi aslının %50'sinin, bu vergilere uygulanan gecikme faizinin ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden, vergi aslına bağlı olmayan cezaların kesilmesinden vazgeçileceği" hüküm altına alınmıştır.

İlgili kanunun üçüncü bölümü (7., 8., 9. ve 10. maddeleri), matrah artırımına ilişkin hükümlere ayrılmıştır. Kanunun 7. maddesi, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımını hükümlerini, 8. maddesi katma değer vergisine ilişkin matrah artırımını hükümlerini, 9. maddesi gelir (stopaj) vergide matrah artırımına ilişkin matrah artırımını hükümlerini 10. madde ise matrah artırımına ilişkin ortak hükümleri içermektedir.

Kanun dördüncü bölümü stok beyanlarına ayrılmıştır. İşletmede var olup, kayıtlarda olmayan stoklar ile işletmede olmayıp, gerçekte olan malların kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin hükümlere bu bölümde yer verilmektedir.

Kanunun beşinci maddesinde ise affa ilişkin hükümler ile matrah artırımından kimlerin yararlanamayacağına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İlgili hükümlere göre, Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri 31.8.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulamayacak, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılamayacak, açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılacak ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararları infaz edilemeyecektir. Yine VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki "Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler", (2) numaralı bendindeki "belgeleri sahte olarak basanlar" hakkında (1) numaralı fıkra hükümleri uygulanmayacak ve bahsi geçenler matrah artırımını hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Altıncı bölümde ise, gümrük vergilerine ilişkin af hükümleri, son bölümde ise iade edilmeyecek alacaklara, yetki, yürürlük ve yürütmeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

### **2.2.2.2. Zaman bakımından uygulama**

4811 Sayılı Kanun'un 7. maddesiyle "gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını artırmaları halinde, artırımda buldukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmayacağı" hüküm altına alınmıştır.

Yine 8. maddede, "katma değer vergisi mükelleflerinin, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtlarla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden belirlenen oranlarda ödemeyi idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde, söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllarla ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı ancak artırımda bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği" de belirtilmiştir.

Vergi Barışı Kanununun 9. maddesine göre, "Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtlarla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden yıl bazında belli oranlarda hesaplanacak gelir vergisini, Şubat 2003 ayı sonuna kadar idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak ücret yönünden gelir (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı" belirtilmiştir.

4811 Sayılı Kanun'da mükellefler, 2003 yılında başvurmaları halinde, 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı için matrah artırımını hükümlerinden yararlanabilecektir. Bu açıdan bakıldığında mükellefler geriye dönük olarak 2002 yılı atlanmak kaydıyla dört hesap dönemi için matrah artırımından yararlanabilmektedir.

### 2.2.2.3. Yararlanma

Matrah artırımına ilişkin çıkan kanunlarda, her kanun genellikle farklı bir yararlanma koşulu belirlemiştir. Bu bölümde, matrah artırımından yararlanma koşullarına değinilecektir.

#### 2.2.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi

Mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.3.** 4811 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları

Yıllar	Artırım Oranları
1998 Takvim Yılı İçin	30%
1999 Takvim Yılı İçin	25%
2000 Takvim Yılı İçin	20%
2001 Takvim Yılı İçin	15%

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş ya da hiç beyanname verilmemiş olması halinde, vergilendirilmeye esas alınacak matrah ile gelir ve kurumlar vergisi için artırdıkları matrahlar asgari bir tutarda matrahın altında olmaması gerekmektedir.

Kanun hükmüne göre, “basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden 1999, 2000 ve 2001 takvim yıllarına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesini bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce vermiş olanlar hakkında bu yıllara ilişkin olarak yıllık gelir vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmamasına hükmedilmiş ancak bu mükelleflerin belirtilen yıllarla ilgili olarak hiç beyanname vermemiş olmaları halinde, matrah artırımından yararlanabilmeleri için vergilendirmeye esas olmak üzere asgari matrah beyan etmeleri” zorunlu tutulmuştur.

**Tablo 2.4.** 4811 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları

Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler	1998	1999	2000	2001
Basit Usul GV Asgari Matrah		600.000	900.000	1.200.000
Gelir Vergisi Asgari Matrah	2.500.000	3.000.000	3.750.000	5.000.000
Kurumlar Vergisi Asgari Matrah	7.500.000	9.000.000	11.250.000	15.000.000

Artırılan matrahlar, %30 oranında vergilendirilecek ve bu matrahlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi, fon payı ve eğitime katkı payı alınmayacaktır. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için tahsilatın hızlandırılması hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartıyla, bu madde hükmüne göre artırılan matrahları % 25 oranında vergilendirilecektir.

17/4/2003 tarihinde yapılan değişiklikle, “asgarî matrah artırım tutarları, 27.2.2003 tarihinden itibaren uygulanmak üzere adi ortaklıkların gerçek kişi ortakları ile kalkınmada öncelikli yörelerde mükellefiyet kaydı bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için % 50 oranında, diğer illerde ise % 25 oranında indirilerek uygulanması” kararı alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin verdikleri yıllık beyannamede, kurum kazancından ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlarının da bulunması halinde; vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap olmamaları için bu kazanç ve iratlar üzerinden tevkif edilen vergilerin istisna ve indirimine ait olduğu yıla ilişkin olarak, birinci fıkrada belirtilen nispetlerde artırılarak ödenmesi gerekmektedir. Yine benzer şekilde Kanunla, “Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratların muhtasar beyanname ile beyan edilmemiş olması halinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin bu yıllara ilişkin olarak vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap olmamaları için; bu kazanç ve iratlara ait tevkifat matrahlarını, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih ile Şubat 2003 ayı sonuna kadar, (4) numaralı fıkrada belirtilen asgarî matrahın % 50'sinden az olmamak şartıyla beyan etmeleri ve beyan edilen bu matrahlar için 1998 yılı ile ilgili olarak %19, 1999 yılı ile ilgili olarak % 18, 2000 yılı ile ilgili olarak % 17 ve 2001 yılı ile ilgili olarak % 16 nispetinde vergilendirilmeleri” şart koşulmuştur.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu madde hükmünden yararlanarak beyan ettikleri matrahları artırmaları halinde, daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergiler mahsup ve iade edilmeyeceği; önceki yıllara ilişkin zararları, gelecek yıllar karlarından %50'sini mahsup edilmeyeceği belirtilerek zarar mahsubu yapılması kısıtlanmıştır.

Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların % 50'si, 2002 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

#### **2.2.2.3.2. Katma değer vergisi**

Katma değer vergisi mükelleflerinin; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden yıllar itibariyle belirlenen oranlarda hesaplanacak katma değer vergisini, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ancak artırımda bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği de belirtilmiştir.

Mükelleflerin katma değer vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin vermiş oldukları beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.5.** 4811 Sayılı Kanun'da katma değer vergisi için belirlenen artırım oranları

<b>Yıllar</b>	<b>Artırım Oranları</b>
1998 Takvim Yılı İçin	3%
1999 Takvim Yılı İçin	2,5%
2000 Takvim Yılı İçin	2%
2001 Takvim Yılı İçin	1,5%

Kanunda “vergilendirme dönemi aylık olan katma değer vergisi mükelleflerince, artırımda bulunulmak istenilen yıl içinde;

a) Verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden, en az üç döneme ait olanlarının verilmiş olması halinde, bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalaması bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarı

bulunacağı ve bu tutar üzerinden belirtilen oranlarda katma değer vergisi olarak ödeneceği,

b) Hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %15 oranında hesaplanacak katma değer vergisini ödemek suretiyle matrah artırımından yararlanabileceği,

c) İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının, Katma Değer Vergisi Kanununun 32'nci maddesinde sayılmayan istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden ya da tecil – terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması nedeniyle hesaplanan vergi bulunmaması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %15 oranında katma değer vergisi ödemek suretiyle bu maddeden yararlanabileceği” hükmüne yer verilmiştir.

Katma değer vergisi mükelleflerinin artırımda bulunmak istedikleri yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulması gereklidir.

Ödenen katma değer vergisinin ise hem katma değer vergisinde indirim konusu yapılamayacağı hem de gelir ve kurumlar vergisinde matrahtan indirilemeyeceği ve herhangi bir mahsubun yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **2.2.2.3.3. Gelir vergisi stopajı**

Kanun hükümlerine göre “Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtlarla verilenler dahil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden belirli oranlarda hesaplanacak gelir vergisini, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak ücret yönünden gelir (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır.”

Mükelleflerin gelir (stopaj) vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtlarla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret

ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.6.** 4811 Sayılı Kanun'da gelir (stopaj) vergisi için belirlenen artırım oranları

Yıllar	Artırım Oranları
1998 Takvim Yılı İçin	5%
1999 Takvim Yılı İçin	4%
2000 Takvim Yılı İçin	3%
2001 Takvim Yılı İçin	2%

Ayrıca “gelir (stopaj) vergisi artırımı isteminde bulunulan yıl içinde yer alan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak;

a) Verilmesi gereken muhtasar beyannamelerinden, en az bir dönemde beyanname verilmiş olması halinde, bu beyannamede yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutar 1 yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık ücretler üzerinden hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı bulunur ve bu tutar üzerinden belirtilen oranda gelir vergisi ödenir.

b) Hiç beyanname verilmemiş olması halinde; her bir vergilendirme dönemi için hesaplanacak asgari gelir (stopaj) vergisine esas olmak üzere en az ;

ba) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili yılda verilmiş olan en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirilen işçi sayısı kadar işçi,

bb) İlgili yılda sigorta prim bordrosunun hiç verilmemiş olması halinde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar, izleyen vergilendirme dönemlerinde verilen ilk sigorta prim bordrosundaki işçi sayısı kadar işçi,

bc) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar sigorta prim bordrosunun hiç verilmemiş olması halinde en az iki işçi,

Çalıştırıldığı kabul edilmek ve ilgili yılın son vergilendirme döneminde on altı yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücret tutarı esas alınarak hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı üzerinden belirtilen oranda gelir vergisini ödemek suretiyle bu maddeden yararlanılabilir.

Gelir (stopaj) vergisi artırımında bulunmak isteyenlerin, yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulması” gerekmektedir.

Son olarak, ödenen gelir vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **2.2.2.4. Sağlanan bağışıklıklar**

Matrah artırımının mükelleflere sağladığı en büyük avantaj, matrah artırılan yıl için vergi incelenmesine tabi tutulmamasıdır. Matrah artırımıyla devlet, beyan edilen gelirin gerçek durumu gösterdiğine dair araştırma, inceleme yapma hakkından, mükelleflerin belirli oranlarda matrah artırması ve ödemesi karşılığında vazgeçmektedir.

4811 Sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda, matrah artırımında bulunulan yıllar için gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisinin yanı sıra katma değer vergisi ve gelir vergisinin 94/1 maddesine göre işçi ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yapmak zorunda olan mükellefler için gelir vergisi stopajı için incelenmeme avantajı da sağlanmaktadır.

Mükelleflere ödeme konusunda, “Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar 9 eşit taksitte ödenmesi” avantajı sağlanmıştır. Bu vergilerin Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı hüküm altına alınarak, mükellefler matrah artırımı yapıp, belirtilen aylar da ödemesi dahi matrah artırımının sağladığı avantajlardan yararlanabileceklerdir.

Kanunda matrah artırımında bulunulması, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği, vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmeyeceği, inceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde, bulunan matrah farkının, matrah artırımı hükümleri ile birlikte değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu nedenle vergi incelemesi süren mükellefler, matrah artırımı uygulaması kapsamında kısmen çıkarılmıştır. Bu mükellefler matrah artırımı yapsa bile, tekrar incelenme ve matrah farkı bulunma riskine karşı bir korunma sağlayabileceklerdir.

VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki "Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar

koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler", (2) numaralı bendindeki "belgeleri sahte olarak basanlar" matrah artırımı hükümlerinden yararlanamayacaktır.

### **2.2.3. Karşıt görüşler**

Kanunun çıkarılma aşamasında birçok karşıt görüş bulunmaktadır. Genel bir ifadeyle kanunun çıkmasıyla birlikte birçok olumsuz sonucun ortaya çıkabileceğini savunan görüşler mevcuttur. Bu bölümde, görüşlerin neler olduğu, matrah artırımı uygulamasına hangi gerekçelerle karşıt çıkıldığına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.2.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler**

Komisyonunda yapılan görüşmelerde; *“Türkiye'nin ekonomik krizden kurtulabilmesi için 2003 yılının önemli olduğu, 2003 yılında alınacak ve uygulanacak kararların ekonominin büyüme eğilimine girmesi açısından büyük önem arz ettiği, sahte veya gerçek bir muameleye dayanmadan düzenlenen belgeleri kullananların, af kapsamına alınmasının adalet duygusunu zedeleyeceği, dolayısıyla servetlerine katılan değerleri haksızca kazanmalarına rağmen hukuki takibata uğramamalarının toplumsal barışı olumsuz etkileyeceği, vergi affı gibi istisnai olarak başvurulabilecek bir müessesenin, çok sık kullanılmasının dürüst mükelleflerle idare arasındaki ilişkileri zayıflatacağı, bu nedenle vergi yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflere, 2003 yılında ödeyecekleri vergiler konusunda teşvik edici düzenlemelerin yapılması gerektiği, söz konusu Kanunla kısa dönemde vergi gelirlerinde bir artış elde edilmesinin beklendiği, ancak, bu Kanunun uygulanmasıyla orta ve uzun dönemde vergi gelirleri hasılatında önemli azalmalara yol açılabileceği”* gibi eleştiriler bulunduğu tutanak altına alınmıştır (TBMM, 2003a, s. 9-10).

#### **2.2.3.2. Muhalefet şerhi**

Muhalefet grubundan Ali TOPUZ ve 12 milletvekili,

- *“Vergi Barışı Kanunu kapsamı itibariyle bir malî af kanunu olduğu ve vergi aflarının vergide eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ve vergide eşitlik ve adalet ilkeleri yanında hukuk devleti ilkesi ile çeliştiği,*
- *mali af yerine vergiye uyumlu mükellefler için vergi indirimi yapılması gerektiği,*
- *Kanunun bu şekliyle toplumsal barışı sağlamaktan uzak olduğu,*

- *matrah artırımı maddesi gerçekte vergi denetimini zayıflatan bir olgu olduğu,*
- *matrah artırımının geçmiş uygulamalarda da kendisinden beklenen geliri sağlamamış olması,*
- *Kanununun 14 üncü maddesi ile ceza hukukundaki sahtecilik suçu kapsamındaki kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin bir bölümü affedilmesi,*
- *böyle bir düzenleme sahte belge konusunda yıllardır ciddi bir mücadele yürüten vergi idaresini özellikle Katma Değer Vergisi iadelerinde çok zor durumda bırakabileceği” gerekçeleriyle kanun tasarisına karşı çıkmışlardır (TBMM, 2003a, s. 12-13).*

### **2.2.3.3. Cumhurbaşkanlığı görüşü**

İlgili kanun teklifi meclis genel kurulunca kabul edildikten sonra onaylanmak ve Resmi Gazetede yayınlanmak üzere Cumhurbaşkanlığına gönderilmiştir. Cumhurbaşkanlığı, birçok nedenle bu kanunu eleştirmiş ve görüşülmek üzere Meclise iade etmiştir.

Cumhurbaşkanlığının kanunun iade etmesinin nedenleri üç başlık altında toplamıştır (TBMM, 2003a, s. 1-5):

“Öncelikle kanun tasarisının 14. maddesinin 1. fıkrası ile Vergi Usul Yasası’nın değişik 359. maddesinde yazılı eylemleri 31.8.2002 gününden önce gerçekleştirenler hakkında hükmolunacak ya da hükmolunmuş hapis ve ağır hapis cezaları ortadan kaldırılmaktadır. Adı geçen fıkrada, kapsamdaki eylemler nedeniyle suç duyurusunda bulunulamayacağıının, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağıının, açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağıının ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının infaz edilmeyeceğinin öngörülmesi, yapılan düzenlemenin af niteliğinde olduğunu gösterdiği ifade edilmiştir. Bu nedenle Anayasanın, 87. maddesinde, genel ve özel af ilanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararına bağlandığında ve meclisçe belirtilen çoğunluk sağlanmadığıından ilgili maddenin Anayasaya biçimsel yönden aykırı olduğu belirtilmiştir.

İkinci olarak, kanun hükümleri ile sahte belge “basanlar” ve “düzenleyenler” af kapsamı dışında tutulmakta; buna karşılık, basılan ya da düzenlenen bu sahte belgeleri kullananların eylemleri af kapsamına alındığıından bahisle bu durumun, haklı bir nedene dayanmadığı gibi, adalet duygusunu ve toplumsal barışı zedeleyecek nitelik olduğu belirtilmiştir. Çünkü vergi işlemlerinde sahte belge, daha az vergi ödemek, hiç vergi ödememek ya da üçüncü kişilerden alınan vergileri Devlete vermemek gibi amaçlarla kullanılmaktadır. Bir diğer deyişle, sahte belgeden asıl çıkar sağlayanlar, bu belgeleri basanlar ya da düzenleyenler değil, kullananlardır. Sahte belgeyi basanların ya da düzenleyenlerin bu işten kazancı, alacakları komisyondan ibarettir. Bu tür belgeleri

kullanıcıların Devlet Hazinesinden kendi servetlerine haksız olarak kattıkları değer ise, belgeyi basan ya da düzenleyenlerin aldıkları tutarla karşılaştırılamayacak kadar yüksektir. Bu durumda, vergi işlemlerinde sahte belge kullanıcılar, bu belgeleri basanlar ya da düzenleyenler gibi topluma karşı suç işlediği ve vergisel kamu düzenini bozduğu belirtilmiştir.

Üçüncü olarak, kanunun bir takım maddeleriyle vergi cezaları ile trafik para cezalarının kaldırılması öngörülmüştür. Vergi Usul Yasasında öngörülen parasal vergi cezaları, diğer “para cezaları” gibi, ilgili yönetim birimlerinde verilen ve “kamu cezası” özelliği gösteren yaptırımlardır. Bir başka deyişle vergi cezaları, vergi yükümlüsü ya da sorumlusunu, para cezaları da kişileri kamu düzenine uymaya zorlayan “cezai” nitelikte yaptırımlardır. Bir ceza yaptırımı olduğu yukarıda açıklanan vergi cezaları ile para cezalarının tahsilinden kısmen ya da tamamen vazgeçilmesi af niteliğindedir. Bu nedenle yine Anayasanın 87. maddesi gereğince nitelikli çoğunluk aranması gerektiğinden ve bu çoğunluk sağlanamadığından Anayasaya aykırı bulunmuştur.”

Son olarak, ülkemizde 1980-2000 yıllarında 11 kez af yasası çıkarılarak ortalama iki yılda bir vergi affına başvurulması, bu kurumu gelenekselleştirmiştir. Bu durumun, bir yandan vergi suçlarının işlenmesini özendirilmekte ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltmakta; öte yandan da, vergisini zamanında ödeyen yurttaşların adalet duygusunu incittiği ve güvenini sarstığı belirtilmiştir.

#### **2.2.4. Kanunun değerlendirilmesi**

4811 Sayılı Kanun Türkiye ‘de matrah artırımı ikinci kez uygulanmıştır. Uygulamaya ilişkin kanun hükümleri oldukça uzun tutulmuştur. Kanunun matrah artırımını içeren 7., 8., 9., ve 10. maddeleri toplam 31 fıkradan oluşmaktadır.

Kanunun temel amaçlarından birisi, 2000 ve 2001 krizinin etkilerini gidermek amacıyla mükelleflerin ve vergi idaresinin yüklerini azaltmaktır. Matrah artırımı sağladıkları bağımsızlıklar bakımından amaca hizmet edebilir gibi görünmektedir. Nitekim mükellefler matrah artırımında bulunarak geçmişe yönelik herhangi bir kaygısı olmadan geleceğe bakabilecektir. Öte yandan, matrah artırımı hükümleri, tahsilatın hızlandırmasına ilişkin hükümlerle birlikte yürürlüğe konulduğundan mükellefler matrah artırımının yanı sıra gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezasına ilişkin indirimlerden de yararlanabilecektir.

İkinci uygulamayı değerlendirirken birinci uygulama olan 3787 Sayılı Kanun’la karşılaştırmak yerinde olacaktır. Öncelikle, iki matrah artırımı uygulaması arasındaki en belirgin farklılık, ikinci uygulamada daha fazla katılım sağlanması için yapılan

değişikliklerdir. Matrah artırım oranlarının düşürülmesi, ödeme oranının düşürülmesi matrah artırımında asgari matrah tutarlarının daha sonra yapılan değişiklikle düşürülmesi, ödemeye 9 taksit getirilmesi bu amaca hizmet edebilecek değişikliklerdendir.

İlk uygulamada gelir ve kurumlar vergisi için matrah artırım oranları %40, %35, %30 ve %20 olarak belirlenirken 4811 Sayılı Kanun'la getirilen matrah artırım uygulamasında %30, %25, %20 ve %15 olarak belirlenmiştir. İlk uygulamaya göre matrah artırım oranları bariz bir şekilde düşürülmüştür.

İki uygulama arasındaki önemli farklardan bir diğeri, artırılan matrah üzerinden ödenecek tutar ilk uygulamada kurumlar vergisi mükellefleri için %50, gelir vergisi mükellefleri için %40 belirlenmişken, ikinci uygulamada her iki vergi türüne tabi olan mükellef için %30 olarak belirlenmesidir. Böylelikle hem gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki eşitsizlik giderilmiş, hem de ödeme oranı düşürülerek, matrah artırımından yararlanmak cazip hale getirilmiştir.

4811 Sayılı Kanun hükümleriyle katma değer vergisi için gelir/kurumlar vergisine bağlı olarak değil de mükellefin kendi katma değer vergisi beyanları esas alınmıştır. Burada mükellefin gelir ve kurumlar vergisi ile katma değer vergisi matrahlarının birbirine paralel olması düşüncesi terk edilmiştir. Örneğin, bir ihracatçının kurumlar vergisi yüksek olabilirken, katma değer vergisi beyanları çok düşük seviyede kalabilir. Böyle bir durumda, katma değer vergisi iadesi alan mükellefler sorun yaşayabilecektir. Katma değer vergisi için oranların ayrıca belirlenmesi, bu tür sorunlara çözüm olmuştur.

Yine matrah artırımının bu uygulamasıyla, matrah artırımına kapsamına, gelir vergisi stopajı eklenmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 94/1 maddesi gereğince, vergi sorumlusu sıfatıyla işveren mükellefin, yanında çalıştırdıkları işçiler için, işçilerin ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yaparak, vergi dairesine ödemesini yapması gerekmektedir. Bu kesintinin yapılması, mükelleflerin vergi sorumlusu sıfatıyla kendilerine yüklendiğinden, her ne kadar kendisi matrah artırımından yararlanmış olup, vergi incelemesi yapılamasa da, vergi kesintisi yapıp ödemek zorunda olunan bu tutarlar, işçilerin mükellefiyetine ilişkin olduğundan vergi idaresince incelenebilecektir. Bu tür mükellefin vergi aslı ve cezasına muhatap olmasına neden olabilecek vergi incelemeleri de matrah artırımına kapsamına alınarak mükelleflere kolaylık sağlanmıştır.

4811 Sayılı Kanun'da hem VUK'un 359. maddesine göre bazı kaçakçılık fiillerini işleyen mükellefleri kapsam dışında tutmuş, hem de vergilerini süresinde ödeyen mükelleflerin artırdıkları matrahlar üzerinden ödenecek vergi %30'dan 25'e çekilerek,

vergi ödevlerini yerine getiren mükelleflere avantaj sağlamıştır. Bunun yanı sıra matrah bildiren basit usule tabi gelir vergisi mükellefleri doğrudan matrah artırım hükümlerinden yararlanabilmektedir. Bu mükellefler için aslında matrah artırım, devletin basit usule tabi mükellefleri nezdinde vergi incelemesi yapmayacağını beyan etmesidir.

Ayrıca Kanunda yürütülmekte olan vergi incelemeleri, 1 ay içerisinde bitirilemez ise incelemelere devam edilemeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Bu durumda hem haklarında vergi incelemesi yürütülen mükelleflerin matrah artırım uygulamasından yararlanması sağlanmış, hem de vergi idaresinin iş yükünün azaltılmasına yönelik daha somut adım atılmıştır. Ancak başka bir yönden hakkında kaçakçılık fiilini işlediği şüphesiyle vergi incelemesine alınan mükelleflerin, hiçbir ceza almadan yollarına devam etmesinin önü açılmıştır.

Sonuç olarak, ilk uygulamaya göre ikinci matrah artırım uygulaması daha belirginleştirilmiştir. Örneğin, asgari matrahın altında artırım yapılamayacağı, defter belge ibraz etme sorumluluğunun devam ettiği gibi hususlar kanunda belli edilmiştir. Yine basit usul ayrıştırılarak, her gelir vergisi mükellefi gibi değil de gelir vergisi mükelleflerinden ayrı bir konuma konulmuştur. Katma değer vergisine ilişkin matrah artırımında mükellefin KDV beyanlarının alınması, hem çok gelir elde edip KDV ödemeyen, hem de az gelir elde edip az KDV ödeyen mükellefler açısından dengesizliği ve adaletsizliği gidermiştir.

4811 Sayılı Kanun'da, hemen hemen bütün mükelleflerin faydalanması istenildiği anlaşılmaktadır. Oranlar ve ödenmesi gereken tutarlar ve asgari matrahlar düşürülmüş, basit usul otomatik olarak kapsam dâhiline alınmıştır. Ayrıca ödemede 3787 Sayılı Kanun'da 4 taksit öngörülmüşken bu Kanun uygulamasında 9 taksit olarak belirlenmiştir. Ayrıca Kanunda önceden belirli kaçakçılık fiillerini işleyen mükellefler kapsam dışında bırakılıp, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere indirim yapılarak, kendi içerisinde bir adalet sağlama fonksiyonu da barındırmaktadır. Ancak, kaçakçılık fiilini işlediği şüphesiyle haklarında vergi incelemesi devam etmekte olan mükellefler, incelemeleri bir ay içerisinde bitirilemez ise matrah artırım uygulamasından yararlanıp, herhangi bir ödeme yapmasa bile herhangi bir cezai müeyyide ile karşılaşmamaktadır. Bu durum bu türdeki mükellefler için bir af niteliği taşıdığı söylenebilir.

### **2.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı (mükerrer) Resmi Gazetenin yayınlanmasıyla yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile matrah artırımını ülkemizde üçüncü kez uygulamaya konulmuştur.

#### **2.3.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler**

Kanunun yürürlüğe konulmasındaki temel amaç, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilir şekilde devamlılığını temin ederek, yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltarak, maliye ve para politikalarının daha etkin şekilde kullanılmasını sağlayarak, uluslararası finans piyasalarında başlayan ve tüm sektörleri etkisi altına alan küresel ekonomik krizin ülkemizde yarattığı olumsuzluklara çare olmaktır (TBMM, 2010, s. 4). Bu amaca sebep olarak, krizin etkisiyle dış talebin düşmesi, buna bağlı olarak satışlardaki azalma, kredi teminindeki güçlükler işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden olması ve bazı işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde gecikmeler nedeniyle işletmelerin kamuya olan yükümlülüklerini yerine getirememesi gösterilmiştir.

Matrah ve vergi artırımına ilişkin düzenlemelerle mükelleflerin geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası riskleri ortadan kaldırılarak geleceğe yönelik iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkân sağlanması, vergi idaresinin de denetim kapasitesini cari vergilendirme dönemlerine odaklamak suretiyle vergi kayıp ve kaçığının azaltılması ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin daha etkin bir şekilde yürütülmesi hedeflenmiştir. Yine matrah artırımının amaçlarından birisi de mükelleflerce çeşitli sebeplerle noksan beyan edilmiş ya da beyan dışı bırakılmış geçmiş yıl gelirlerinin belli nispet ve miktarlar dâhilinde beyan edilmesi, mükelleflerin Vergi Usul Kanununda yer alan cezaları ve gecikme faizini ödememeleri sağlanarak ve artırımda bulunan vergiler ve dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmamak suretiyle gelirlerin doğru beyan edilmesi teşvik edilmesidir (TBMM, 2010, s. 5).

### **2.3.2. Kanunun yapısal özellikleri**

6111 Sayılı Kanun geniş kapsamlı bir kanundur. Öyle ki Kanun, on dokuz geçici madde olmak üzere, iki yüz otuz beş maddeyi içermekte ve alt bölümlere ayrılmak suretiyle beş kısımdan oluşmaktadır. Kanunda tahsilatı hızlandırmaya yönelik hükümlerin yanı sıra matrah artırımı, sosyal güvenlik prim alacaklarına ilişkin hükümler ile birçok kanunda değişiklik yapılmasına dair hükümler yer almaktadır. Kısaca 6111 Sayılı Kanun için çok geniş kapsamlı torba bir kanun denilebilir.

Matrah artırımının tam olarak anlaşılabilmesi için, matrah artırımını içeren kanun içindeki yerinin, kapsamının, hangi zamanlar bakımından uygulandığının ve sağladığı bağımsızlıkların bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla, çalışmanın bu bölümünde, matrah artırımına ilişkin kanunların, kapsamına, zaman bakımından uygulanma durumuna, yararlanma koşullarına ve sağlanan bağımsızlıklara ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.3.2.1. Kapsamı**

Kanun beş kısımdan oluşmakla birlikte, Kanunun birinci kısmı bu çalışmanın konusuyla ilgili olduğundan diğer kısımlardaki bilgilere yer verilmemiştir. Kanunun birinci kısmında kapsama dair genel hükümlere, tahsilatın hızlandırılmasına ilişkin hükümlere, matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlere ve stok beyanlarına ilişkin genel hükümlere yer verilmiştir.

Kanunun madde hükümlerinde de belirtildiği üzere, “4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren;

1) 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,

2) 2010 yılına ilişkin olarak 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,

3) 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları, Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar” olduğu belirtilmiştir.

Kanun uygulamasında vergi tabiri, 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, harç, resim ve fon payı ile eğitime katkı payını, beyanname tabiri ise vergi tarhına esas olan beyanname ve bildirimleri ifade etmektedir.

6111 Sayılı Kanun, birinci kısmı dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, kesinleşmiş, kesinleşmemiş ve dava safhasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kamu alacağının dokuz taksitte ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması halinde veya yaratılan ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından belirli oranlarda vazgeçilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Madde hükümleri genel olarak değerlendirildiğinde belirli bir kamu alacağından vazgeçilerek, tahsilatın hızlandırılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Kanunun ikinci bölümü inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergi resim harçlar için getirilen hükümlere ayrılmıştır. İlgili madde hükümlerine göre, “Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda; vergilerin/gümrük vergilerinin % 50’si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEF/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin % 50’si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği” hüküm altına alınmıştır.

İlgili kanunun üçüncü bölümü (6., 7., 8. ve 9. maddeleri), matrah artırımına ilişkin hükümlere ayrılmıştır. Kanunun 6. maddesi, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımını hükümlerini, 7. maddesi katma değer vergisine ilişkin matrah artırımını hükümlerini, 8. maddesi gelir (stopaj) vergisinde matrah artırımına ilişkin matrah artırımını hükümlerini 9. madde ise matrah artırımına ilişkin ortak hükümleri içermektedir.

Kanun dördüncü bölümü stok beyanlarına ayrılmıştır. İşletmede var olup, kayıtlarda olmayan stoklar ile işletmede olmayıp, gerçekte olan malların kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin hükümlere bu bölümde yer verilmektedir.

### **2.3.2.2. Zaman bakımından uygulama**

6111 Sayılı Kanun’un 6. maddesiyle “gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını artırmaları halinde, artırımda buldukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmayacağı” hüküm altına alınmıştır.

Yine 7. maddede, katma değer vergisi mükelleflerinin, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden belirlenen oranlarda ödemeyi idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde, söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllarla ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Ancak artırımda bulunan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği de belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 8. maddesine göre, GVK'nın 94 üncü maddesi ile KVK'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca yapılan bazı ödemeler üzerinden, yıl bazında belli oranlarda hesaplanacak gelir/kurumlar vergisini, Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak gelir/kurumlar (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı belirtilmiştir.

6111 Sayılı Kanun'da mükellefler, 2011 yılında başvurmaları halinde, 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı için matrah artırımını hükümlerinden yararlanabilecektir. Bu açıdan bakıldığında mükellefler geriye dönük olarak 2010 yılı atlanmak kaydıyla dört hesap dönemi için matrah artırımından yararlanabilmektedir.

### **2.3.2.3. Yararlanma**

Matrah artırımına ilişkin çıkan kanunlarda, her kanun genellikle farklı bir yararlanma koşulu belirlemiştir. Bu bölümde, matrah artırımından yararlanma koşullarına değinilecektir.

#### **2.3.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi**

Mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.7.** 6111 Sayılı Kanun 'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları

Yıllar	Artırım Oranları
2006 Takvim Yılı İçin	30%
2007 Takvim Yılı İçin	25%
2008 Takvim Yılı İçin	20%
2009 Takvim Yılı İçin	15%

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş ya da hiç beyanname verilmemiş olması halinde, vergilendirilmeye esas alınacak matrah ile gelir ve kurumlar vergisi için artırdıkları matrahların asgari matrah tutarının altında olmaması gerekmektedir.

Gelir vergisinden matrah artırımını yapacak mükellefler için asgari matrah oranı çeşitlendirilmiştir. Buna göre, işletme hesabına göre defter tutan mükellefler, bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler, serbest meslek erbabı, basit usul esasına göre vergilendirilenler, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan mükellefler ve geliri sayılanlar haricinde oluşan mükellefler için ayrı asgari matrah tutarları belirlenmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin matrah artırım tutarları aşağıdaki şekildedir.

**Tablo 2.8.** 6111 Sayılı Kanun 'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları

Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler	2006	2007	2008	2009
Kurumlar Vergisi	19.110	20.650	22.440	24.460
İşletme Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	6.730	6.880	7.480	8.150
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	9.550	10.320	11.220	12.230
Serbest Meslek Erbabları	9.550	10.320	11.220	12.230
Basit Usulde Vergilendirilenler	955	1.032	1.122	1.223
Geliri Sadece Gayrimenkul Sermaye İradından Oluşanlar	1.910	2.064	2.244	2.446
Kazancı Diğer Gelir Unsurlarından Olan Gelir Vergisi Mükellefleri	6.730	6.880	7.480	8.150

Uygulamaya göre, artırılan matrahlar, %20 oranında vergilendirilir. Bu matrahlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi, fon payı ve eğitime katkı payı alınmaz. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için tahsilatın hızlandırılması

hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartıyla, bu madde hükmüne göre artırılan matrahları %15 oranında vergilendirilecektir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu madde hükmünden yararlanarak beyan ettikleri matrahları artırmaları halinde, daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin mahsup ve iade edilmeyeceği belirtilmiştir.

Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararlarının %50'si, 2010 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yine istisna ve indirimler nedeniyle gelecek yıllarda matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarlar ile geçmiş yıl zararlarının artırılan matrahlardan indirilmesi kabul edilmemektedir.

### **2.3.2.3.2. Katma değer vergisi**

Katma değer vergisi mükelleflerinin; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden yıllar itibariyle belirlenen oranlarda hesaplanacak katma değer vergisini, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ancak artırımda bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği de belirtilmiştir.

Mükelleflerin katma değer vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin vermiş oldukları beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.9.** 4811 Sayılı Kanun'da katma değer vergisi için belirlenen artırım oranları

<b>Yıllar</b>	<b>Artırım Oranları</b>
2006 Takvim Yılı İçin	3%
2007 Takvim Yılı İçin	2,5%
2008 Takvim Yılı İçin	2%
2009 Takvim Yılı İçin	1,5%

Ayrıca “vergilendirme dönemi aylık olan katma değer vergisi mükelleflerince, artırımda bulunulmak istenilen yıl içinde;

a) Verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden, en az üç döneme ait olanlarının verilmiş olması halinde, bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalaması bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarı bulunup ve bu tutar üzerinden belirtilen oranlara göre artırım tutarının hesaplanacağı,

b) Hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden % 18 oranında hesaplanacak katma değer vergisini ödemek suretiyle matrah artırımından yararlanabileceği ve adi ortaklık, kollektif ve adi komandit ortaklıklarda ortakların tamamının gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmalarını şart olduğu,

c) Mükelleflerin ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle vergi artırımından yararlanabileceği ancak ilgili takvim yılı içinde yukarıdaki işlemlerin yanı sıra vergiye tabi işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu madde hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak % 18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamayacağı ve bu kapsama giren mükelleflerin, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları halinde bu madde hükmünden yararlanamayacağı” hükmüne yer verilmiştir.

Katma değer vergisi mükelleflerinin, artırıma esas alınan ilgili yılın vergilendirme dönemlerinin tamamı için artırımda bulunmaları zorunludur. Mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde, faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulması gerekmektedir. Sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemez.

Matrah artırımını uyarınca ödenen katma değer vergisinin ise hem katma değer vergisinde indirim konusu yapılamayacağı hem de gelir ve kurumlar vergisinde matrahtan indirilemeyeceği ve herhangi bir mahsubun yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **2.3.2.3.3. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı**

Kanunun ilgili hükmüne göre “Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden belirli oranlarda hesaplanacak gelir vergisini, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak ücret yönünden gelir (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Yine 6111 Sayılı Kanunda 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2), (3), (5), (11) ve (13) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, ilgili yıl içinde verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde (ilgili yıl içinde verilen muhtasar beyannamelerde beyan edilen tutarlar bir yıla iblağ edilmeksizin) yer alan söz konusu ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden matrah artırımını uygulamasından” yararlanabilme imkânı bulunmaktadır. Yani mükelleflerce (vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanlarca);

- Ücret ödemeleri,
- Serbest meslek erbabına yapılan ödemeler,
- Kira ödemeleri,
- Yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler,
- Çiftçilere yapılan ödemeler,
- Vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler

üzerinden yapılan tevkifatlar nedeniyle matrah artırımında bulunabileceklerdir.

Mükelleflerin gelir (stopaj) vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin vermiş oldukları beyannamelerindeki hesaplanan yıllık toplamı üzerinden ücret, serbest meslek ve kira stopajı için şu oranlarda artırım yapması gerekmektedir.

**Tablo 2.10.** 4811 Sayılı Kanun'da gelir (stopaj) vergisi kurumlar (stopaj) vergisi için belirlenen artırım oranları (GVK md. 94/1'in (1),(2) ve (5) bentleri ile KVK'nın 15/b bendinde yer alan ödemeler için)

Yıllar	Artırım Oranları
2006 Takvim Yılı İçin	5%
2007 Takvim Yılı İçin	4%
2008 Takvim Yılı İçin	3%
2009 Takvim Yılı İçin	2%

Yine kanun hükümlerine göre; “193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2006 ila 2009 yılları için her bir yıl itibarıyla % 1, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) ve (13) numaralı bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere ilgili yıllarda geçerli olan tevkifat oranının % 25'i oranında hesaplanan vergiyi ödemeleri gerekmektedir.

Gelir (stopaj) vergisi artırımını isteminde bulunulan yıl içinde yer alan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak;

a) Verilmesi gereken muhtasar beyannamelerinden, en az bir dönemde beyanname verilmiş olması halinde, bu beyannamede yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutar 1 yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık ücretler üzerinden hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı bulunur ve bu tutar üzerinden belirtilen oranda gelir vergisi ödenir.

b) Hiç beyanname verilmemiş olması halinde; her bir vergilendirme dönemi için hesaplanacak asgari gelir (stopaj) vergisine esas olmak üzere en az ;

ba) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili yılda verilmiş olan en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirilen işçi sayısı kadar işçi,

bb) İlgili yılda sigorta prim bordrosunun hiç verilmemiş olması halinde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar, izleyen vergilendirme dönemlerinde verilen ilk sigorta prim bordrosundaki işçi sayısı kadar işçi,

bc) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar sigorta prim bordrosunun hiç verilmemiş olması halinde en az iki işçi,

çalıştırıldığı kabul edilmek ve ilgili yılın son vergilendirme döneminde on altı yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücret tutarı esas alınarak hesaplanan gelir

(stopaj) vergisi matrahı üzerinden belirtilen oranda gelir vergisini ödemek suretiyle matrah artırımından yararlanılabilir.

Gelir (stopaj) vergisi artırımında bulunmak isteyenlerin, yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için kıst döneme ilişkin belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulması gerekmektedir.”

Son olarak, ödenen gelir vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **2.3.2.4. Sağlanan bağışıklıklar**

Matrah artırımının mükelleflere sağladığı en büyük avantaj, matrah artırılan yıl için vergi incelenmesine tabi tutulmamasıdır. Matrah artırımıyla devlet, beyan edilen gelirin gerçek durumu gösterdiğine dair araştırma, inceleme yapma hakkından, mükelleflerin belirli oranlarda matrah artırması ve ödemesi karşılığında vazgeçmektedir.

6111 Sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda, matrah artırımında bulunulan yıllar için gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisinin yanı sıra katma değer vergisi ve GVK'nın 94/1,2,3,5,11,13. maddeleri ile KVK'nın 15/1-a,b ve 30/1-a maddelerine göre belirtilen ödemelerden gelir vergisi kesintisi veya kurumlar vergisi kesintisi yapmak zorunda olan mükellefler için gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı için incelenmeme avantajı da sağlanmaktadır.

Mükelleflere ödeme konusunda; peşin, 6, 9, 12 ve 18 eşit taksitte ödenme imkânı sunulmuştur. Bu vergilerin Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı hüküm altına alındığından, mükellefler matrah artırımını yapıp, belirtilen aylar da ödemese dahi matrah artırımının sağladığı avantajlardan yararlanabileceklerdir.

Kanuna göre matrah artırımında bulunulması, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği, vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmeyeceği, inceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde, bulunan matrah farkı, matrah artırım hükümleri ile birlikte değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu nedenle vergi incelemesi süren mükellefler, matrah

artırımı uygulaması kapsamında kısmen çıkarılmıştır. Bu mükellefler matrah artırımı yapsa bile, tekrar incelenme ve matrah farkı bulunma riskine karşı bir korunma sağlayabileceklerdir.

VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki "Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" matrah artırımı hükümlerinden yararlanamayacaktır.

### **2.3.3. Karşıt görüşler**

Kanunun çıkarılma aşamasında birçok karşıt görüş bulunmaktadır. Genel bir ifadeyle kanunun çıkmasıyla birlikte birçok olumsuz sonucun ortaya çıkabileceği hakkında görüşler mevcuttur. Bu bölümde, görüşlerin neler olduğu, matrah artırımı uygulamasına hangi gerekçelerle karşıt çıkıldığına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.3.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler**

Komisyonunda yapılan görüşmelerde; *“matrah artırımına ilişkin maddelere ilişkin karşıt görüşler bulunmaktadır. Bunlardan ilki, matrah artırımı hesaplanırken belirlenen asgari beyan tutarının altında beyan edilmemesi hükmü konulmasına rağmen bu oranın bir esasa dayanmamasıdır. Nitekim 2006 yılı rakamları baz alınarak izleyen yıllara ait talep edilen matrah artırımları ilgili yıl enflasyonu dikkate alınarak yeniden hesaplandığında daha düşük rakamlar olması gerektiği iddia edilmiştir. Ayrıca işletme hesabı esasına göre defter tutanlarla bilânço esasına göre defter tutanların aynı esasa tabi tutulmalarının adil olmayacağı”* ifade edilmiştir (TBMM, 2010, s. 406).

Ayrıca ilgili yıllarda yüksek gelir beyan edenlerin matrah artırımında da yüksek beyana zorlanması ve gerçek gelirlerini beyan edip hesaplanan vergilerini düzenli ödeyenleri teşvik edecek bir mekanizmanın tasarıya dâhil edilmemesi, bu tasarrımın en zayıf yönlerinden biri olduğu belirtilmiştir (TBMM, 2010, s. 406).

#### **2.3.3.2. Muhalefet şerhi**

Muhalefet şerhinde matrah artırımına ilişkin kesin bir eleştiri getirilmemekle birlikte matrah artırımının maddelerinde değişiklik olması yönünde eleştiri getirilmiştir. Örneğin; matrah artırımına ilişkin maddede gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için öngörülen artırım oranları ve asgari tutarlar farklılaştırıldığı halde artırılabacak matraha

uygulanacak vergi oranının aynı tutulması eleştirilmiş ve çelişkinin giderilmesi için gelir ve kurumlar vergisi matrahına uygulanacak vergi oranlarının da farklılaştırılması gerektiği belirtilmiştir. Belirtilen madde hükmüne göre artırılan matrahlar “gelir vergisi mükelleflerinde % 15 oranında, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise % 20 oranında vergilendirilmesi” şeklinde değiştirilmesi önerilmiştir (TBMM, 2010, s. 475-484).

Tasarıda gelir, kurumlar vergisi ve KDV gibi “beyan üzerine tarh edilen vergiler” olan Damga Vergisi, BSMV ve ÖTV açısından da benzer bir düzenlemeye yer verilmesinde fayda olacağı belirtilmiştir. Böylelikle, İdarenin ve denetim elemanlarının önceki yıllar ile ilgili iş yükünün hafifletilmesinin sağlanması hedeflenmiştir. Örneğin, damga vergisi, BSMV ve ÖTV yönünden eleştiriye gerektiren konuların genellikle gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gibi matrah artırımını kapsamındaki vergiler yönünden yapılan incelemelerde tespit edildiği dikkate alındığında, matrah artırımını nedeniyle bu vergiler yönünden incelenemeyecek olan yıllar açısından mükelleflerin belirli bir ÖTV, BSMV ve damga vergisi ödemeleri de sağlanmış olacaktır (TBMM, 2010, s. 475-484).

#### **2.3.4. Kanunun değerlendirilmesi**

6111 Sayılı Kanun yapılışı bakımından birçok sorun içermektedir. Toplam 216 maddelik, çeşitli kanunlar üzerinde değişiklik yapan bu kanunun geniş kapsamlı bir torba kanun olması nedeniyle gerek kanun yapım tekniği gerekse komisyon sürecinin, ön görülen, demokratik ve sağlıklı bir şekilde yapılması mümkün değildir. Diğer taraftan 2008 yılında patlak veren ve 2009 yıllarında da etkisini sürdürmüş olan küresel ekonomik kriz nedeniyle de mükelleflere birtakım avantajlar sağlanarak, bu krizin mükellefler ve kamuya borcu olan vatandaşlar üzerindeki olumsuz etkisinin giderilmesi de bu kanunun öncelikli hedeflerindedir.

Matrah artırımını hükümlerine bakıldığında, diğer uygulamalara kıyasla hem yararlanabilecek vergiler artırılması hem de matrah artırım oranları sabit tutulsa da ödeme oranlarının düşük tutulmasıyla ve iki ayda bir ödeme koşuluyla 18 taksit gibi uzun vadeli ödeme imkânı sunulmasıyla birçok mükellefin matrah artırımından yararlanması hedeflenmiştir.

Yine bu Kanunla ilk kez gelir vergisi matrah artırımını uygulamasında, gelir unsurları itibariyle matrah artırımını imkânı getirildiği ve her gelir unsuru için farklı tutarlarda asgari matrah artırımını tutarı getirildiği görülmektedir. Bu uygulamayla birlikte gelir vergisi

mükelleflerinin gelir unsurları itibariyle kendisinin seçeceği gelir unsuru için matrah artırımını uygulamasından yararlanmasının önü açılmıştır.

Bu Kanunla matrah artırımını uygulamasına getirilen yeniliklerden birisi de, işe başlama ve işi bırakma nedenleri başta olmak üzere kıst dönem faaliyette bulunan mükelleflerle ilgili düzenleme yapılmış olmasıdır. Daha önceki uygulamalarda bu durum kanunda belirtilmemesi nedeniyle sorun teşkil edebilmekteyken bu uygulamayla birlikte bu tür mükellefler için hem gelir/kurumlar vergisi hem de katma değer vergisinde sorunlar kanun düzeyinde giderilmiştir.

Katma değer vergisi için vergi artırımında önemli konulardan birisi, önceki dönemlerde sonraki dönem devreden KDV 'nin azaltılması sonucunda takip eden dönemlere ilişkin tarhiyat yapılıp yapılamayacağına belirsiz oluşudur. Örneğin, mükellefin 2006 yılının incelenmesi sonucunda 2006 yılında herhangi bir ayda sonraki dönemin azaltılması sonucunda 2008 yılında ödenecek KDV çıkabilmektedir. Bu durumda mükellefin bu tür tarhiyatlardan kendine koruma sağlamak için 2006 yılı için mi yoksa 2008 yılı için mi vergi artırımını yapması gerektiği konusunda belirsizlik bulunmaktadır. Bu Kanunla birlikte tarhiyatın çıktığı dönem (örnek için 2008), mükellef vergi artırımını yaptıysa, önceki dönemden yapılan incelemeler neticesinde sonraki döneme devreden KDV'nin düşürülmesi sonucu, herhangi bir tarhiyat yapılması gerekse bile herhangi bir tarhiyata muhatap tutulmayacaklardır. Bu durumda bu tür belirsizliğin giderilmesi açısından önemli bir adımdır.

Bu kanunla matrah artırımını uygulamasına getirilen bir diğer yenilik, daha önce GVK'nın 94/1. maddesine ilişkin tevkifatlar için matrah artırımını yapılabiliyorken, bu Kanunla birlikte GVK'nın 94. maddesi uyarınca yapılması gereken birçok stopaj ile KVK'nın 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılan stopajlar da eklenerek matrah artırımını konusunda mükelleflere farklı seçenekler de sunulmuştur.

Matrah artırım uygulamasına eklenen yeni durumların yanı sıra devam ettirilen hususlarda bulunmaktadır. Bunlardan en önemlileri, kanun uygulamaya konulduğunda incelemesi devam eden mükellefler ile VUK'un 359. maddesinde yer alan fiilleri işleyenlerin matrah artırımından yararlanma durumlarıdır. Bu Kanunda da incelemenin kanunun yürürlüğe girmesini takip eden ayın başından itibaren bir ay içerisinde sonuçlandırılmaması durumunda vergi incelemesinin devam ettirilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Yine VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasındaki "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler ve defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya

hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler matrah artırımından yararlanamayacaktır.

Kanun bir bütün olarak değerlendirildiğinde, bundan önceki matrah artırım uygulamalarına göre mükelleflerce daha fazla bir katılım göstermesinin beklendiği görülmektedir. Mükelleflerin katılımına yönelik, matrah artırım üzerinden ödenen oran düşürülmüş ve matrah artırım yapılabilecek alanlar artırılmıştır. Gelir vergisinde gelir unsurları itibariyle matrah artırım yapabileceği alanlar artırılmıştır. Gelir vergisinde gelir stopajın da kapsama dâhil edilmesi bu amaca hizmet etmektedir. Bunların yanı sıra bu Kanun uygulamasıyla birçok akılda kalan soru da giderilmeye çalışılmıştır. Her ne kadar uygulama tebliğine ihtiyaç duyulsa da çoğu mevzu Kanun metninde açıklanmaya çalışılmıştır.

#### **2.4. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun**

6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 18.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazetenin yayınlanmasıyla yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile matrah artırım ülkemizde dördüncü kez uygulamaya konulmuştur.

##### **2.4.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler**

Ülkemizdeki yatırımları ve istihdamı artırmak, daha fazla üretimi teşvik etmek adına Ar-ge çalışmalarına destek vererek bu anlamda ülkemizi daha cazip hale getirmek, ekonomik kalkınmayı sürekli hale dönüştürmek ve girişimcilerin alacağı iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı bir biçimde yoğunlaşmaya olanak sağlamak” amacıyla bu kanun yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu kanun ile yatırım konusunda iyileştirmeler yapmak için imkân sağlanması istenilmiştir. İstenen hedefe ulaşmak ve ülkemizi uluslara arası arenada yatırımlar açısından cazibe merkezi haline dönüşmesi noktasında bu Kanun katkı sağlaması amaçlanmaktadır (Başak, 2016, s. 7-8).

6736 Sayılı Kanun’la amaçlanan, devletin ödenmemiş alacaklarının yeniden yapılandırmak suretiyle kamu gelirlerinde oluşabilecek aksamaların önüne geçmektir. Ayrıca ödeme kolaylıkları getirilmekte ve mükelleflerin kendi mali durumlarını da göz önüne alarak ödeme seçenekleri sunulmaktadır. Bu durum vergi tabanının genişlemesine neden olabilecek ve devlet gelirlerinde yaşanan aksaklıkların önüne geçebilecektir. Bununla birlikte, küresel çapta hissedilen ekonomik durgunluğun Türkiye’ye etkilerinin yanında bölgesel terör tehditleri ve Türkiye’de 15 Temmuz 2016 tarihinde yaşanan darbe

girişiminin etkilerini en aza indirmek amaçlanmaktadır (M. G. Kaya ve Bülbül, 2016, s. 53).

Meclis tutanaklarına alınan Kanun gerekçesi şöyledir:

“Kanunun teklifinin temel amacı, özel sektörün kamuya olan borç yükünün azaltılarak borçlara taksitle ödeme imkânı getirilmesi, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, vergi incelemesinde olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözümlenmesi, vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesidir. Bu suretle yatırımların artırılarak kalkınmanın temin edilmesine yönelik kararları desteklemek müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkân sağlamaktır” (TBMM, 2016b, s. 21).

“Matrah artırımı hükümleriyle mükelleflerce çeşitli sebeplerle noksan beyan edilmiş ya da beyan dışı bırakılmış geçmiş yıl gelirlerinin belli oran ve tutarlar dâhilinde beyan edilmesi sağlanmaktadır. Bu şekilde beyan edilecek gelirlere uygulanacak oran ve tutarların tespitinde ekonomik gelişmelere paralel olarak tespit edilen matrahlar esas alınmıştır. Böylece mükelleflere, VUK'ta yer alan vergi cezaları ve gecikme faizlerine muhatap olmadan vergilerini ödeme imkânı sağlanmakta ve artırımda bulunan vergiler ve dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmamak suretiyle gelirlerin doğru beyan edilmesi teşvik edilmektedir” (TBMM, 2016b, s. 25-26).

#### 2.4.2. Kanunun yapısal özellikleri

6736 Sayılı Kanun bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin hükümler içeren kanundur. Kanun ikisi geçici madde olmak üzere toplam on dört maddeden oluşmaktadır. Kanunda tahsilatı hızlandırmaya yönelik hükümlerin yanı sıra matrah artırımı, sosyal işletmede kayıtlı ve gerçekte bulunmayan stokların kayıtlardan çıkarılması veya bu durumun tam tersi olan mükellefler için stokların kayıtlara alınmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Diğer matrah artırımı hükümlerini içeren kanunlara göre daha amaca yöneliktir. Şöyle ki kanunda borçların yapılandırılmasını yanı sıra matrah artırımı, stok beyanı, yurtdışında bulunan kıymetlerin beyanı ve Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarına yönelik hükümlere yer verilmiştir.

Matrah artırımının tam olarak anlaşılabilmesi için, matrah artırımını içeren kanun içindeki yerinin, kapsamının, hangi zamanlar bakımından uygulandığının ve sağladığı bağışıklıkların bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla, çalışmanın bu bölümünde, matrah artırımına ilişkin kanunların, kapsamına, zaman bakımından uygulanma durumuna, yararlanma koşullarına ve sağlanan bağışıklıklara ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.4.2.1. Kapsamı**

Kanun on dört maddeden oluşmakla birlikte, Kanunun beşinci maddesi, bu çalışmanın konusuyla ilgili olduğundan diğer kısımlardaki bilgilere yer verilmemiştir.

Kanunun madde hükümlerinde de belirtildiği üzere, “4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren;

- 1) 30/6/2016 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları (2016 yılı Temmuz ayında ödenmesi gereken gelir vergisi ikinci taksiti hariç),
- 2) 2016 yılına ilişkin olarak 30/6/2016 tarihinden (bu tarih dâhil) önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları (2016 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi ikinci taksiti hariç),
- 3) 30/6/2016 tarihinden (bu tarih dâhil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları için uygulanacaktır.”

Kanun uygulamasında vergi tabiri, 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve fon payı ile eğitime katkı payını, beyanname tabiri ise vergi tarhına esas olan beyanname ve bildirimleri, ifade etmektedir.

6736 Sayılı Kanun’un 2. ve 3. maddelerinde kesinleşmiş, kesinleşmemiş ve dava safhasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kamu alacağının taksitlerle ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması halinde veya yaratılan ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından belirli oranlarda vazgeçilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Madde hükümleri genel olarak değerlendirildiğinde belirli bir kamu alacağından vazgeçilerek, tahsilatın hızlandırılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Kanunun 4. maddesi inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergi resim harçlar için getirilen hükümlere ayrılmıştır. İlgili madde hükümlerine göre, “Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı hâlde, tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin %50’si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra ihbarnamenin tebliği

üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %25'inin; ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla vergi aslının %50'sinin, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %75'inin, vergilere bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçileceği" hüküm altına alınmıştır.

İlgili kanunun 5. maddesi, matrah artırımına ilişkin hükümlere ayrılmıştır. Diğer matrah artırımını uygulaması içeren kanunların aksine bütün matrah artırım hükümleri tek bir maddede toplanmıştır. Bu durum bir kanun maddesinin yaklaşık 5-6 sayfada yer almasına neden olmuştur. Kanun maddesi bu şekilde düzenlendiğinden fıkra, bent, alt bent ayrımını yapmak zorlaşmıştır.

Kanunun diğer maddeleri, stok beyanlarına, SGK alacaklarına, yurtdışındaki kıymetlerin beyanı gibi konuları içermektedir.

#### **2.4.2.2. Zaman bakımından uygulama**

6736 Sayılı Kanun'un 5/1. maddesiyle "gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını artırmaları halinde, artırımda buldukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmayacağı" hüküm altına alınmıştır.

Yine 5/3. maddede, "katma değer vergisi mükelleflerinin, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden belirlenen oranlarda ödemeyi idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde, söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllarla ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Ancak artırımda bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği" de belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 5/2. maddesine göre, “GVK’nın 94 üncü maddesi ile KVK’nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca yapılan bazı ödemeler üzerinden, yıl bazında belli oranlarda hesaplanacak gelir/kurumlar vergisini, Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak gelir/kurumlar (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı” belirtilmiştir.

6736 Sayılı Kanun ‘a göre mükellefler, 2016 yılında başvurmaları halinde; 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı için matrah artırımını hükümlerinden yararlanabilecektir.

#### **2.4.2.3. Yararlanma**

Matrah artırımına ilişkin çıkan kanunlarda, her kanun genellikle farklı bir yararlanma koşulu belirlemiştir. Bu bölümde, matrah artırımından yararlanma koşullarına değinilecektir.

##### **2.4.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi**

Mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.11.** 6736 Sayılı Kanun’da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları

<b>Yıllar</b>	<b>Artırım Oranları</b>
2011 Takvim Yılı İçin	35%
2012 Takvim Yılı İçin	30%
2013 Takvim Yılı İçin	25%
2014 Takvim Yılı İçin	20%
2015 Takvim Yılı İçin	15%

Matrah artırımından faydalanabilmek için “gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş ya da hiç beyanname verilmemiş olması halinde, vergilendirilmeye esas alınacak matrah ile gelir ve kurumlar

vergisini için artırdıkları matrahlar asgari bir tutarda matrahın altında olmaması” gerekmektedir.

Gelir vergisinden matrah artırımı yapacak mükellefler için asgari matrah oranı çeşitlendirilmiştir. Buna göre, işletme hesabına göre defter tutana mükellefler, bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler, serbest meslek erbabı, basit usul esasına göre vergilendirilenler, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan mükellefler ve geliri sayılanlar haricinde oluşan mükellefler için ayrı asgari matrah tutarları belirlenmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin matrah artırımı tutarları aşağıdaki şekildedir.

**Tablo 2.12.** 6736 Sayılı Kanun’da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları

<b>Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Kurumlar Vergisi	28.000	29.650	31.490	33.470	37.940
İşletme Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	9.500	9.890	10.490	11.160	12.650
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	14.000	14.820	15.740	16.740	18.970
Serbest Meslek Erbabları	14.000	14.820	15.740	16.740	18.970
Basit Usulde Vergilendirilenler	1.400	1.482	1.049	1.116	1.265
Geliri Sadece Gayrimenkul Sermaye İradından Oluşanlar	2.800	2.964	3.148	3.348	3.794
Kazancı Diğer Gelir Unsurlarından Olan Gelir Vergisi Mükellefleri	9.500	9.890	10.490	11.160	12.650

Uygulamaya göre, “artırılan matrahlar, %20 oranında vergilendirilir. Bu matrahlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi, fon payı ve eğitime katkı payı alınmaz. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için tahsilatın hızlandırılması hükümlerinden (Kanunun 2. ve 3. maddeleri) yararlanmamış olmaları şartıyla, bu madde hükmüne göre artırılan matrahları % 15 oranında vergilendirilecektir”.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu madde hükmünden yararlanarak beyan ettikleri matrahları artırmaları halinde, daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin mahsup ve iade edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların % 50’si, 2016 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yine istisna ve indirimler nedeniyle gelecek

yıllarda matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarlar ile geçmiş yıl zararlarının artırılan matrahlardan indirilmesi kabul edilmemektedir.

#### **2.4.2.3.2. Katma değer vergisi**

Kanun metninde “katma değer vergisi mükelleflerinin; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden yıllar itibariyle belirlenen oranlarda hesaplanacak katma değer vergisini, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ancak artırımda bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği” de belirtilmiştir.

Mükelleflerin katma değer vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin vermiş oldukları beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.13.** 6736 Sayılı Kanun'da katma değer vergisi için belirlenen artırım oranları

<b>Yıllar</b>	<b>Artırım Oranları</b>
2011 Takvim Yılı İçin	3,5%
2012 Takvim Yılı İçin	3%
2013 Takvim Yılı İçin	2,5%
2014 Takvim Yılı İçin	2%
2015 Takvim Yılı İçin	1,5%

Ayrıca Kanunda “b”ir aylık vergilendirme dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerince, artırımda bulunulmak istenilen yıl içindeki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak;

- 1) Verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden, en az üç döneme ait beyannamenin verilmiş olması hâlinde, bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalaması bir yıla

iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarı bulunur ve bu tutar üzerinden bu fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlara göre artırım tutarı hesaplanır.

- 2) Hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanır. Bu durumda olan adi ortaklık, kollektif ve adi komandit ortaklıklarda ortakların tamamının gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmaları şarttır.
- 3) İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanır. Şu kadar ki, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamaz. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları hâlinde vergi artırımını hükmünden yararlanamayacağı” hükmüne yer verilmiştir.

Katma değer vergisi mükelleflerinin, artırıma esas alınan ilgili yılın vergilendirme dönemlerinin tamamı için artırımda bulunmaları zorunludur. Şu kadar ki, mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde, faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için belirtilen esaslar çerçevesinde yani kıst dönem faaliyet göstermiş gibi artırımda bulunulması gerekmektedir. Sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemez.

Matrah artırımını uyarınca ödenen katma değer vergisinin ise hem katma değer vergisinde indirim konusu yapılamayacağı hem de gelir ve kurumlar vergisinde matrahtan indirilemeyeceği ve herhangi bir mahsubun yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **2.4.2.3.3. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı**

Kanunun ilgili hükmüne göre “Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dahil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden belirli oranlarda hesaplanacak gelir vergisini, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak ücret yönünden gelir (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Yine 6736 Sayılı Kanunda 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2), (3), (5), (11) ve (13) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, ilgili yıl içinde verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde (ilgili yıl içinde verilen muhtasar beyannamelerde beyan edilen tutarlar bir yıla iblağ edilmeksizin) yer alan söz konusu ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden matrah artırımını uygulamasından yararlanabilme” imkânı bulunmaktadır. Yani mükelleflerce (veya vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanlarca);

- Ücret ödemeleri,
- Serbest meslek erbabına yapılan ödemeler,
- Kira ödemeleri,
- Yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler,
- Çiftçilere yapılan ödemeler,
- Vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler

üzerinden yapılan tevkifatlar nedeniyle matrah ve vergi artırımında bulunabileceklerdir.

Ayrıca Kanun hükümlerine göre mükelleflerin gelir (stopaj) vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin vermiş oldukları beyannamelerindeki hesaplanan yıllık toplamı üzerinden ücret, serbest meslek ve kira stopajı için şu oranlarda artırım yapması gerekmektedir.

**Tablo 2.14.** 6736 Sayılı Kanun'da gelir (stopaj) vergisi kurumlar (stopaj) vergisi için belirlenen artırım oranları (GVK md. 94/1'in (1),(2) ve (5) bentleri ile KVK'nın 15/b bendinde yer alan ödemeler için)

Yıl	Beyan Edilen Ücret, Serbest Meslek ve Kira Ödemeleri Üzerinden Vergi Artırım Oranları	Hiç Beyan Edilmemiş Olması Halinde Serbest Meslek ve Kira Stopajında Artırım (TL)			
		Serbest Meslek Stopajı		Kira Stopajı	
		Beyan Edilecek Asgari Matrah	Ödenecek Vergi Tutarı (% 15)	Beyan Edilecek Asgari Matrah	Ödenecek Vergi Tutarı (% 15)
2011	6%	7.000	1.050,00	2.800	420,00
2012	5%	7.410	1.111,50	2.964	444,60
2013	4%	7.870	1.180,50	3.148	472,20
2014	3%	8.370	1.255,50	3.348	502,20
2015	2%	9.485	1.422,75	3.794	569,10

Ayrıca Kanun hükümlerine göre: “193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2011 ila 2015 yılları için her bir yıl itibarıyla % 1, 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) ve (13) numaralı bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere ilgili yıllarda geçerli olan tevkifat oranının % 25’i oranında hesaplanan vergiyi artırmaları gerekmektedir.

Gelir (stopaj) vergisi artırımını isteminde bulunulan yıl içinde yer alan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak;

a) Verilmesi gereken muhtasar beyannamelerinden, en az bir dönemde beyanname verilmiş olması halinde, bu beyannamede yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutar 1 yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık ücretler üzerinden hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı bulunur ve bu tutar üzerinden matrah artırım oranında gelir vergisi ödenir.

b) Hiç beyanname verilmemiş olması halinde; her bir vergilendirme dönemi için hesaplanacak asgari gelir (stopaj) vergisine esas olmak üzere en az ;

ba) Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili yılda verilmiş olan en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirilen işçi sayısı kadar işçi,

bb) İlgili yılda sigorta prim bordrosunun hiç verilmemiş olması halinde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar, izleyen vergilendirme dönemlerinde verilen ilk sigorta prim bordrosundaki işçi sayısı kadar işçi,

bc) Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar sigorta prim bordrosunun hiç verilmemiş olması halinde en az iki işçi,

çalıştırıldığı kabul edilmek ve ilgili yılın son vergilendirme döneminde on altı yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücret tutarı esas alınarak hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı üzerinden matrah artırım oranında gelir vergisini ödemek suretiyle bu maddeden yararlanılabilir”.

Gelir (stopaj) vergisi artırımında bulunmak isteyenlerin, yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için kıst döneme ilişkin belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulması gerekmektedir.

Son olarak, ödenen gelir vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **2.4.2.4. Sağlanan bağışıklıklar**

Matrah artırımının mükelleflere sağladığı en büyük avantaj, matrah artırılan yıl için vergi incelenmesine tabi tutulmamasıdır. Matrah artırımıyla devlet, beyan edilen gelirin gerçek durumu gösterdiğine dair araştırma, inceleme yapma hakkından, mükelleflerin belirli oranlarda matrah artırması ve ödemesi karşılığında vazgeçmektedir.

6736 Sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda, matrah artırımında bulunulan yıllar için gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisinin yanı sıra katma değer vergisi ve GVK'nın 94/1,2,3,5,11,13. maddeleri ile KVK'nın 15/1-a,b ve 30/1-a maddelerine göre belirtilen ödemelerden gelir vergisi kesintisi veya kurumlar vergisi kesintisi yapmak zorunda olan mükellefler için gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı için incelenmeme avantajı da sağlanmaktadır.

Mükelleflere ödeme konusunda; peşin, 6, 9, 12 ve 18 eşit taksitte ödenme imkânı sunulmuştur. Bu vergilerin Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6736 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı hüküm altına alınarak, mükellefler matrah artırımını yapıp, belirtilen aylar da ödemesi dahi matrah artırımının sağladığı avantajlardan yararlanabileceklerdir.

Kanunda matrah artırımında bulunulması, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği, vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmeyeceği, inceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde, bulunan matrah farkının, matrah artırım hükümleri ile birlikte değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu nedenle vergi incelemesi süren mükellefler, matrah artırım uygulaması kapsamında kısmen çıkarılmıştır. Bu mükellefler matrah artırım yapsa bile, tekrar incelenme ve matrah farkı bulunma riskine karşı bir korunma sağlayabileceklerdir.

VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki "Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" matrah artırım hükümlerinden yararlanamayacaktır.

### **2.4.3. Karşıt görüşler**

Kanunun çıkarılma aşamasında birçok karşıt görüş bulunmaktadır. Genel bir ifadeyle kanunun çıkmasıyla birlikte olumsuz sonuçların ortaya çıkabileceği hakkında görüşler mevcuttur. Bu bölümde, görüşlerin neler olduğu, matrah artırım uygulamasına hangi gerekçelerle karşıt çıkıldığına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.4.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler**

Plan bütçe komisyonunda; kanun teklifi genel olarak değerlendirilmiş ve kanun teklifinin vergi affını içerdiği vurgulanarak, vergi affı uygulamasına karşıt çıkmıştır. Nitekim vergi affının genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olduğu vurgulanmıştır. Bunun yansıra vergi aflarının, vergi psikolojisi açısından vergi yükümlülüğünü yasalara uygun bir biçimde yerine getirmiş olanlar için önemli sakıncaları da beraberinde getirdiği belirtilmiştir (TBMM, 2016a, s. 27).

Ayrıca kanunun vergi suçlarının işlenmesini özendireceği ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltacağı öte yandan vergisini zamanında ödeyen yurttaşların adalet duygusunu inciteceği ve güvenini sarsacağı sonucuna varılmıştır (TBMM, 2016a, s. 27).

#### **2.4.3.2. Muhalefet şerhi**

Düzenleme ile matrah artırımlarında, vergisel yükümlülüklerini yasal süresi içinde yerine getirmemiş, gerçekte olması gereken vergiyi ödememiş kişilerin ve işletmelerin matrah artırımını yaparak, çok küçük rakamlarla bu usulsüzlükten kurtulacağı öngörülmüştür. Bunun da vergide adalet ilkesine aykırı olacağı, Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olacağı, vergide uyumluluğu ortadan kaldıracacağı ve mali disiplini bozacağı savunulmuştur. Yine serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaptığı işlemler, tutulan defterler de hükümsüz kılınmakta ve yeminli mali müşavirlerin tasdik raporları anlamsız hale gelmekte, bu meslek alanında usulsüzlük adeta teşvik edildiği belirtilmiştir (TBMM, 2016a, s. 44).

#### **2.4.4. Kanunun değerlendirilmesi**

6736 sayılı Kanun çiftçiden işadama, öğrenciden esnafa kadar 10 milyonu aşkın vatandaşın yaklaşık 150 milyar TL'lik bir alacağını yapılandırma imkânı sunmaktadır (Yelman, 2017, s. 78). Kanun kapsamına bakıldığında; Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil daireleri tarafından takip edilen vergiler ve bunlara bağlı vergi cezaları, seçim, askerlik, trafik karayolu geçiş ücretleri, nüfus idarelerince kesilen cezalar ve RTÜK idari para cezaları, ecrimisil, katkı ve öğrenim kredisi alacakları, kaynak kullanım destekleme fonu, haksız yere faydalanılan destek ödemeleri gibi diğer alacaklar, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı, gümrük vergileri, sigorta primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, genel sağlık sigortası prim alacakları, sosyal güvenlik destek primi, topluluk sigortası primlerine ilişkin her türlü faiz, gecikme faizi, gecikme zammı, cezai faiz ve gecikme cezaları ile beraber ayrıca belediyelerin idari para cezaları, su, atık su ve katı atık ücreti alacakları, belediyelere ödenmesi gereken paylar hariç, beyana dayanan vergilerde ve 2016 yılına ilişkin 30 Haziran'dan önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları yer almaktadır (Demir, 2016, s. 86-87). Bu nedenle, çok kapsamlı bir kesimi ilgilendirdiğinden katılım da yüksektir.

Matrah artırımını hükümlerine bakıldığında, 6111 Sayılı Kanun uygulamasıyla çok benzer hükümlere yer verildiği görülmektedir. Oranlar, hükümler ve mükelleflerin yararlanabileceği imkânlar bakımından bu uygulamada bir öncekine göre belirgin bir şekilde değişiklik görülmemektedir. Bunun yanı sıra görünürde üç değişiklik bulunmaktadır.

Öncelikli olarak en belirgin değişiklik, matrah artırımının daha önceki uygulamalarda geçmişe dönük dört yıl için uygulanırken, bu uygulamayla beraber beş yıla çıkarıldığı görülmektedir. Yani mükellefler 6 ay önce yaptıkları işlemler için bile matrah artırımını imkânından yararlanabilmektedir. Bu durum matrah artırımından olumlu etkilerinden faydalanmaya ve katılımın artırılmasına yönelik büyük bir adım olarak değerlendirilebilir.

Diğer bir değişiklik asgari matrah uygulamasının kira ve serbest meslek ödemeleri üzerinden yapılan ödemeler için de getirilmesidir. Böylece hiç matrah beyan etmemiş veya beyanname vermemiş mükelleflerin belirli bir tutar ödeyerek matrah artırımının vermiş olduğu incelenme imkânından faydalanmasının önü açılmıştır.

6736 Sayılı Kanun'u uygulamasının, diğer matrah artırımını uygulamalardan farklı bir yönü de matrah artırımını hükümlerinin tek bir maddeye indirgenmesidir. 6736 Sayılı Kanun'un 5. maddesi matrah artırımını hakkındaki usul ve esasları belirleyen tek maddedir. Matrah artırımını doğası gereği, düzenlenmesi gereken çok hüküm içerdiğinden, tek maddede toplanması bir maddenin sayfalar tutmasına ve fıkra – bent - alt bent ayrımlarının zorlaşmasına neden olmuştur.

6736 Sayılı Kanun matrah artırımını açısından değerlendirildiğinde, 6111 Sayılı Kanunundan çok az bir değişiklik yapılarak yürürlüğe konulduğu görülmektedir. En temel değişiklik ise matrah artırımını uygulamasından mükelleflerin yararlanabileceği dönem sayısının dörtten beşe çıkarılmasıdır. 6736 Sayılı Kanun'la hem 6111 Sayılı Kanun hükümleri konularak, matrah artırımını uygulamasının bir düzene oturduğu ve 6111 uygulamasından paydaşlarca memnun olduğunu, hem de matrah artırımından yararlanılabilecek hesap dönemi sayısı artırılarak, katılımın daha da fazla olması hedeflendiğini göstermektedir.

## **2.5. 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun**

7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazetenin yayınlanmasıyla yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile matrah artırımını 6736 Sayılı Kanun'dan iki yıl sonra, ülkemizde beşinci kez uygulamaya konulmuştur.

### **2.5.1. Kanunun yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenler**

Kanun teklifindeki temel amaç, kamuya olan borçların yapılandırılarak ödenmesini, mevcut ve muhtemel ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılmasını, matrah ve vergi artırımı yoluyla vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılmasını, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesini sağlamaktır. Bu hedefler çerçevesinde, ülke ekonomisinin büyüme hızı desteklenecek ve bu suretle kalkınması devam ettirilecek, Dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların vatandaşlarımız üzerinde oluşturması muhtemel etkisi bertaraf edilecek ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı bir şekilde odaklanmalarına imkân sağlanacaktır (TBMM, 2018a, s. 31).

Matrah artırımı ile mükelleflerin, 213 sayılı Kanunda yer alan vergi cezaları ve gecikme faizlerine muhatap olmadan vergilerini ödeme imkânı sağlanmakta ve artırımda bulunan vergiler ve dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmamak suretiyle gelirlerin doğru beyan edilmesi teşvik edilmesi amaçlanmaktadır (TBMM, 2018a, s. 34).

### **2.5.2. Kanunun yapısal özellikleri**

7143 Sayılı Kanun vergi ve diğer bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin hükümler içeren kanundur. Kanun ikisi geçici madde olmak üzere toplam yirmi sekiz maddeden oluşmaktadır. Kanunda tahsilatı hızlandırmaya yönelik hükümlerin yanı sıra matrah artırımı, sosyal işletmede kayıtlı ve gerçekte bulunmayan stokların kayıtlardan çıkarılması veya bu durumun tam tersi olan mükellefler için stokların kayıtlara alınmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Matrah artırımının tam olarak anlaşılabilmesi için, matrah artırımını içeren kanun içindeki yerinin, kapsamının, hangi zamanlar bakımından uygulandığının ve sağladığı bağımsızlıkların bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla, çalışmanın bu bölümünde, matrah artırımına ilişkin kanunların, kapsamına, zaman bakımından uygulanma durumuna, yararlanma koşullarına ve sağlanan bağımsızlıklara ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.5.2.1. Kapsamı**

Kanun yirmi sekiz maddeden oluşmakla birlikte, Kanunun beşinci maddesi, bu çalışmanın konusuyla ilgili olduğundan diğer kısımlardaki bilgilere yer verilmemiştir.

Kanunun madde hükümlerinde de belirtildiği üzere, “4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren;

1) 31/3/2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları (31/3/2018 tarihinden sonra ödenmesi gereken gelir vergisi taksitleri ile gelir veya kurumlar vergisine mahsuben 2018 yılında ödenmesi gereken geçici vergi hariç),

2) 2018 yılına ilişkin olarak 31/3/2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları (2018 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi ikinci taksiti hariç),

3) 31/3/2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları için” uygulanacaktır.

Kanun uygulamasında vergi tabiri, 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve fon payı ile eğitime katkı payını, beyanname tabiri ise vergi tarhına esas olan beyanname ve bildirimleri ifade etmektedir.

7143 Sayılı Kanun’un 2. ve 3. maddeleri kesinleşmiş, kesinleşmemiş ve dava safhasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kamu alacağının taksitlerle ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması halinde veya yaratılan ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından belirli oranlarda vazgeçilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Madde hükümleri genel olarak değerlendirildiğinde belirli bir kamu alacağından vazgeçilerek, tahsilatın hızlandırılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Kanunun 4. maddesi inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergi resim harçlar için getirilen hükümlere ayrılmıştır. İlgili madde hükümlerine göre, “Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı hâlde, tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin %50’si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %25’inin; ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla vergi aslının %50’sinin, vergi aslına bağlı

olmayan cezalarda cezanın %75'inin, vergilere bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçileceği" hüküm altına alınmıştır.

İlgili kanunun 5. maddesi, matrah artırımına ilişkin hükümlere ayrılmıştır. Diğer matrah artırımını uygulaması içeren kanunların aksine bütün matrah artırımını hükümleri tek bir maddede toplanmıştır. Bu durum bir kanun maddesinin yaklaşık 5-6 sayfada yer almasına neden olmuştur. Kanun maddesi bu şekilde düzenlendiğinden fıkra, bent, alt bent ayırımını yapmak zorlaşmıştır.

Kanunun diğer maddeleri, stok beyanlarına, SGK alacaklarının yapılandırılması ve yurtdışı varlıkların beyan edilmesi gibi konuları içermektedir.

### **2.5.2.2. Zaman bakımından uygulama**

7143 Sayılı Kanun'un 5/1. maddesiyle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını artırmaları ve belirlenen süre ve şekilde ödemeleri halinde, artırımda buldukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine 5/3. maddede, katma değer vergisi mükelleflerinin, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ait her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtlarla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden belirlenen oranlarda ödemeleri halinde, bu mükellefler nezdinde, söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllarla ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Ancak artırımda bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği de belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 5/2. maddesine göre, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarındaki GVK'nın 94 üncü maddesi ile KVK'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca yapılan bazı ödemeler üzerinden, yıl bazında belli oranlarda hesaplanacak gelir/kurumlar vergisini, Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi

ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak gelir/kurumlar (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı belirtilmiştir.

7143 Sayılı Kanun 'a göre mükellefler, 2018 yılında başvurmaları halinde; 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir/kurumlar vergisi stopajı için matrah artırımını hükümlerinden yararlanabilecektir.

### **2.5.2.3. Yararlanma**

Matrah artırımına ilişkin çıkan kanunlarda, her kanun genellikle farklı bir yararlanma koşulu belirlemiştir. Bu bölümde, matrah artırımından yararlanma koşullarına değinilecektir.

#### **2.5.2.3.1. Gelir ve kurumlar vergisi**

Mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.15.** 7143 Sayılı Kanun 'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen artırım oranları

<b>Yıllar</b>	<b>Artırım Oranları</b>
2013 Takvim Yılı İçin	35%
2014 Takvim Yılı İçin	30%
2015 Takvim Yılı İçin	25%
2016 Takvim Yılı İçin	20%
2017 Takvim Yılı İçin	15%

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş ya da hiç beyanname verilmemiş olması halinde, vergilendirilmeye esas alınacak matrah ile gelir ve kurumlar vergisi için artırdıkları matrahlar asgari bir tutarda matrahın altında olmaması gerekmektedir.

Gelir vergisinden matrah artırımını yapacak mükellefler için asgari matrah oranı çeşitlendirilmiştir. Buna göre, işletme hesabına göre defter tutana mükellefler, bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler, serbest meslek erbabı, basit usul esasına göre vergilendirilenler, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan mükellefler ve

geliri sayılanlar haricinde oluşan mükellefler için ayrı asgari matrah tutarları belirlenmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin matrah artırımı tutarları aşağıdaki şekildedir.

**Tablo 2.16.** 7143 Sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi için belirlenen asgari matrah tutarları

<b>Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Kurumlar Vergisi	36.190	38.323	40.701	43.260	49.037
İşletme Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	12.279	12.783	13.558	14.424	16.350
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	18.095	19.155	20.344	21.636	24.525
Serbest Meslek Erbabları	18.095	19.155	20.344	21.636	24.525
Basit Usulde Vergilendirilenler	1.810	1.916	2.034	2.164	2.453
Geliri Sadece Gayrimenkul Sermaye İradından Oluşanlar	3.619	3.831	4.069	4.327	4.905
Kazancı Diğer Gelir Unsurlarından Olan Gelir Vergisi Mükellefleri	12.279	12.783	13.558	14.424	16.350

Uygulamaya göre; “artırılan matrahlar, %20 oranında vergilendirilir. Bu matrahlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi, fon payı ve eğitime katkı payı alınmaz. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için tahsilatın hızlandırılması hükümlerinden (Kanunun 2. ve 3. maddeleri) yararlanmamış olmaları şartıyla, artırılan matrahları %15 oranında vergilendirilecektir.”

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu madde hükmünden yararlanarak beyan ettikleri matrahları artırmaları halinde, daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergiler mahsup ve iade edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların % 50'si, 2018 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yine istisna ve indirimler nedeniyle gelecek yıllarda matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarlar ile geçmiş yıl zararlarının artırılan matrahlardan indirilmesi kabul edilmemektedir.

#### **2.5.2.3.2. Katma değer vergisi**

Kanun hükümlerine göre “katma değer vergisi mükelleflerinin; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtlı verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden yıllar

itibariyle belirlenen oranlarda hesaplanacak katma değer vergisini, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri ve ödemeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ancak artırımda bulunan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, katma değer vergisi incelemesi yapılabileceği” de belirtilmiştir.

Mükelleflerin katma değer vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin vermiş oldukları beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden şu oranlarda artırması gerekmektedir.

**Tablo 2.17.** 7143 Sayılı Kanun'da katma değer vergisi için belirlenen artırım oranları

Yıllar	Artırım Oranları
2013 Takvim Yılı İçin	3,5%
2014 Takvim Yılı İçin	3%
2015 Takvim Yılı İçin	2,5%
2016 Takvim Yılı İçin	2%
2017 Takvim Yılı İçin	1,5%

Kanun hükümlerinde, “vergilendirme dönemi aylık olan katma değer vergisi mükelleflerince, artırımda bulunulmak istenilen yıl içinde;

a) Verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden, en az üç döneme ait olanlarının verilmiş olması halinde, bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalaması bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarı bulunup ve bu tutar üzerinden belirtilen oranlara göre artırım tutarının hesaplanacağı,

b) Hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden % 18 oranında hesaplanacak katma değer vergisini ödemek suretiyle matrah artırımından yararlanabileceği ve adi ortaklık, kollektif ve adi komandit ortaklıklarda ortakların tamamının gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmalarını şart olduğu,

c) Mükelleflerin ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle vergi artırımından yararlanabileceği ancak ilgili takvim yılı içinde yukarıdaki işlemlerin yanı sıra vergiye tabi işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu madde hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak % 18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamayacağı ve bu kapsama giren mükelleflerin, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları halinde bu madde hükmünden yararlanamayacağı” hükmüne yer verilmiştir.

Katma değer vergisi mükelleflerinin, artırıma esas alınan ilgili yılın vergilendirme dönemlerinin tamamı için artırımda bulunmaları zorunludur. Şu kadar ki, mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde, faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için belirtilen esaslar çerçevesinde yani kıst dönem faaliyet göstermiş gibi artırımda bulunulması gerekmektedir. Sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemez.

Matrah artırımını uyarınca ödenen katma değer vergisinin ise hem katma değer vergisinde indirim konusu yapılamayacağı hem de gelir ve kurumlar vergisinde matrahtan indirilemeyeceği ve herhangi bir mahsubun yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **2.5.2.3.3. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı**

Kanun hükümlerine göre, “Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafî tutarların yıllık toplamı üzerinden belirli oranlarda hesaplanacak gelir vergisini, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak ücret yönünden gelir (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Yine 6111 Sayılı Kanunda 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin

birinci fıkrasının (2), (3), (5), (11) ve (13) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, ilgili yıl içinde verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde (ilgili yıl içinde verilen muhtasar beyannamelerde beyan edilen tutarlar bir yıla iblağ edilmeksizin) yer alan söz konusu ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden matrah artırımını uygulamasından yararlanabilme imkânı bulunmaktadır.” Yani mükelleflerce (vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanlarca;

- Ücret ödemeleri,
- Serbest meslek erbabına yapılan ödemeler,
- Kira ödemeleri,
- Yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler,
- Çiftçilere yapılan ödemeler,
- Vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler

üzerinden yapılan tevkifatlar nedeniyle matrah ve vergi artırımında bulunabileceklerdir.

Mükelleflerin gelir (stopaj) vergisine ilişkin matrah artırımından yararlanabilmeleri için 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin vermiş oldukları beyannamelerindeki hesaplanan yıllık toplamı üzerinden ücret, serbest meslek ve kira stopajı için şu oranlarda artırım yapması gerekmektedir.

**Tablo 2.18.** 7143 Sayılı Kanun'da gelir (stopaj) vergisi kurumlar (stopaj) vergisi için belirlenen artırım oranları (GVK md. 94/1'in (1),(2) ve (5) bentleri ile KVK'nın 15/b bendinde yer alan ödemeler için)

Yıl	Beyan Edilen Ücret, Serbest Meslek ve Kira Ödemeleri Üzerinden Vergi Artırım Oranları	Hiç Beyan Edilmemiş Olması Halinde Serbest Meslek ve Kira Stopajında Artırım (TL)			
		Serbest Meslek Stopajı		Kira Stopajı	
		Beyan Edilecek Asgari Matrah	Ödenecek Vergi Tutarı (% 15)	Beyan Edilecek Asgari Matrah	Ödenecek Vergi Tutarı (% 15)
2013	6%	9.048	1.357,20	3.619	542,85
2014	5%	9.578	1.436,70	3.831	574,65
2015	4%	10.172	1.525,80	4.069	610,35
2016	3%	10.818	1.622,70	4.327	649,05
2017	2%	12.263	1.839,45	4.905	735,75

Ayrıca Kanuna göre, “GVK’nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ile KVK’nın 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2011 ila 2015 yılları için her bir yıl itibarıyla % 1, 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) ve (13) numaralı bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere ilgili yıllarda geçerli olan tevkifat oranının % 25’i oranında hesaplanan vergiyi artırımları gerekmektedir.

Gelir (stopaj) vergisi artırımını isteminde bulunulan yıl içinde yer alan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak;

a) Verilmesi gereken muhtasar beyannamelerinden, en az bir dönemde beyanname verilmiş olması halinde, bu beyanname yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutar 1 yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık ücretler üzerinden hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı bulunur ve bu tutar üzerinden matrah artırım oranında gelir vergisi hesaplanır.

b) Hiç beyanname verilmemiş olması halinde; her bir vergilendirme dönemi için hesaplanacak asgari gelir (stopaj) vergisine esas olmak üzere en az ;

ba) Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili yılda verilmiş olan en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirilen işçi sayısı kadar işçi,

bb) İlgili yılda sigorta prim bordrosunun hiç verilmemiş olması halinde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar, izleyen vergilendirme dönemlerinde verilen ilk sigorta prim bordrosundaki işçi sayısı kadar işçi,

bc) Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar sigorta prim bordrosunun hiç verilmemiş olması halinde en az iki işçi,

çalıştırıldığı kabul edilmek ve ilgili yılın son vergilendirme döneminde on altı yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücret tutarı esas alınarak hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı üzerinden matrah artırımı oranında gelir vergisini ödemek suretiyle yararlanılabilir.”

Gelir (stopaj) vergisi artırımında bulunmak isteyenlerin, yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için kıst döneme ilişkin belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulması gerekmektedir.

Son olarak, ödenen gelir vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınamayacaktır.

#### **2.5.2.4. Sağlanan bağışıklıklar**

Matrah artırımının mükelleflere sağladığı en büyük avantaj, matrah artırılan yıl için vergi incelenmesine tabi tutulmamasıdır. Matrah artırımıyla devlet, beyan edilen gelirin gerçek durumu gösterdiğine dair araştırma, inceleme yapma hakkından, mükelleflerin belirli oranlarda matrah artırması ve ödemesi karşılığında vazgeçmektedir.

7143 Sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda, matrah artırımında bulunulan yıllar için gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisinin yanı sıra katma değer vergisi ve GVK'nın 94/1,2,3,5,11,13. maddeleri ile KVK'nın 15/1-a,b ve 30/1-a maddelerine göre belirtilen ödemelerden gelir vergisi kesintisi veya kurumlar vergisi kesintisi yapmak zorunda olan mükellefler için gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı için incelenmeme avantajı da sağlanmaktadır.

Mükelleflere ödeme konusunda; peşin veya iki aylık aralıklarla 6 eşit taksitte ödenme imkânı sunulmuştur. Bu vergilerin Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, matrah artırımından yararlanma imkânı kaybedilmektedir. Mükellefler Kanunun belirlediği çerçevede, ödemeleri yapmadıkları veya geçirdikleri takdirde matrah artırımını nedeniyle kazandıkları incelenmeme hakkını kaybetmektedir.

Kanunda matrah artırımında bulunulması, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği, vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 2 ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmeyeceği, inceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde, bulunan matrah farkı, matrah artırım hükümleri ile birlikte değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu nedenle vergi incelemesi süren mükellefler, matrah artırım uygulaması kapsamında kısmen çıkarılmıştır. Bu mükellefler matrah artırım yapsa bile, tekrar incelenme ve matrah farkı bulunma riskine karşı bir korunma sağlayabileceklerdir.

VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki "Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" veya bu fiiller nedeniyle incelemesi devam edenler ile terör suçundan hüküm giyenler, uygulamanın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalarda vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler matrah artırım hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Ayrıca matrah artırımdan yararlananlar, VUK'un 367. maddesi kapsamında yapılacak incelemeler için incelenmeme hakkından kısmen yararlanamamaktadır. Şöyle ki, mükellefler VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiilleri işleyip işlemediklerini tespit etmek amacıyla vergi incelemesi yapılabilir. Bu fiilleri işleyenler hakkında VUK'un 367. maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde suç duyurusunda bulunulur. Ancak, mükelleflerin bu fiilleri işlemesi neticesinde ortaya çıkan vergi aslı ve vergi cezaları için tarhiyat yapılamayacaktır.

Mükellefler hakkında, VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiillerinden hareketle yapılan vergi incelemesinin

tamamlanması sonucu bu fiillerin varlığının tespit edilememesi durumunda, bu durumun tespitine ilişkin raporun mükelleflere tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde yazılı başvuruları, matrah ve vergi artırım sonucu hesaplanan vergileri, raporun tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödemeleri ve maddede öngörülen diğer şartları yerine getirmeleri koşuluyla matrah artırım uygulamasından yararlanabilirler.

### **2.5.3. Karşıt gerekçeler**

Kanunun çıkma aşamasında birçok karşıt görüş bulunmaktadır. Genel bir ifadeyle kanunun çıkmasıyla birlikte birçok olumsuz sonucun ortaya çıkabileceği hakkında görüşler mevcuttur. Bu bölümde, görüşlerin neler olduğu, matrah artırım uygulamasına hangi gerekçelerle karşı çıktığına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

#### **2.5.3.1. Plan ve bütçe komisyonunda ortaya konan karşıt görüşler**

Plan ve Bütçe Komisyon raporu incelendiğinde, matrah artırımına ilişkin görüşmeler sırasında matrah artırımına ilişkin doğrudan bir eleştiri bulunmadığı görülmüştür.

#### **2.5.3.2. Muhalefet şerhi**

Komisyon tutanağında muhalefet matrah artırımına ilişkin şu gerekçelerle şerh koymuştur (TBMM, 2018b, s. 31):

- “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının son 6 yıl içerisinde getirilen 6. kapsamlı vergi affı olması,
- özellikle 26. Yasama Dönemi’nde çıkarılan, içerisinde büyük vergi teşvikleri, vergi muafiyetleri getiren ve bu yönleriyle vergi affına tekabül eden torba yasaları da göz önünde bulundurursak neredeyse 6 ayda bir vergi affı çıkarılır duruma gelmesi
- hem vergisini düzenli ve usulüne uygun ödeyen vatandaşların cezalandırılması hem vergi disiplinin bozulması, hem devletin vazgeçtiği bu vergi kaynağının bütçe açığı yaratmasıyla, topluma yeni zamlar şeklinde dönmesi ve bütün bu sebeplerle vergi adaletsizliğini derinleştiren çok sıkıntılı bir durum olması ve toplumun vergi ahlakını bozması,

- vergi afları bilançosu, her yapılandırmada tahsilatların giderek düştüğünü, vergi yükünün dolaylı vergiler üzerinden ücretliler üzerine yıkıldığını oraya koyması”,

Yine muhalefet şerhinde veriler verilerek, vergi adaletsizliğini ortaya çıktığı savunulmaktadır. Şöyle ki tutanakta yer alan verilere göre; 2018’in ilk çeyreğinde tahsil/tahakkuk oranı gelir vergisinde yüzde 54,4, motorlu taşıtlar vergisinde yüzde 29,8, Katma Değer Vergisi’nde (KDV) yüzde 19,8’de kalmıştır. Yani, tahakkuk ettirilen (vatandaşlarca ödenen) her 100 liralık KDV’nin ancak 20 lirası devlete ödenmiş, 80 liralık bölümü mükelleflerce kredi gibi kullanılmıştır. 2017’de KDV ile Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gelirinin toplamı 293 milyar TL’yi aşarken, vatandaşın ülke içinde ödediği her 100 TL’lik KDV’nin 50,5 TL’sini devlet aracılardan tahsil edememiştir. 2018’in ilk çeyreğinde bu oran yüzde 20’nin de altına gerilediği belirtilmiştir (TBMM, 2018b, s. 31).

#### **2.5.4. Kanunun değerlendirilmesi**

7143 Sayılı Kanun matrah artırımını uygulamasında beşinci ve çalışma tarihi itibarıyla sonuncu olması bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu zamana kadarki uygulamalara bakıldığında, her bir matrah artırımını uygulamasının, bir önceki uygulamaya göre geliştiği görülmektedir. 7143 Sayılı Kanun da amacı ve özellikleri açısından diğer kanunlardan iz taşımakla birlikte öz itibarıyla farklılık taşımaktadır.

7143 Sayılı Kanun ile getirilen matrah artırımını uygulamasında, en önemli farklılık ödeme şartında değişikliğe gidilmiş olmasıdır. Diğer matrah artırımını uygulamalarında mükellefler matrah artırımında bulunup ödemeseler bile matrah artırımının sağladığı incelenmeme avantajından yararlanabilmekteydi. Bu uygulamada her ne kadar tebliğlerle ödeme şartları kısmen gevşetirse bile, mükellefler taksitleri zamanında ödemedikleri takdirde matrah artırımının sağladığı incelenmeme avantajından faydalanamamaktadırlar. Bu nedenle vergi idaresine, sürekli olarak matrah artırımını yapan ve taksitle ödemeyi seçen mükelleflerin taksitleri zamanında ödeyip ödemediğini takip etme görevi verilmiştir.

Mükelleflerin matrah artırımından yararlanmak için ödemeyi yapmasının şart koşulması hem matrah artırımının amacına ulaşmasında hem de matrah artırımının gelir getirici fonksiyonunu yerine getirmesinde oldukça faydalıdır. Diğer uygulamalarda mükelleflerin hangi tarihte ödeyeceği belirli değilken, 7143 Sayılı Kanun uygulamasında bu ödemeler belirlidir. Her zaman taksitleri zamanında ödemeyen mükellefler olabileceği

de düşünülerek, vergi idaresine bir öngörü oluşturma imkânı yaratılmıştır. Bu şartın koşulması hazine için olumlu bir adım olarak değerlendirilebilir.

7143 Sayılı Kanun ile getirilen bir diğer durum da, matrah artırımının VUK 367. madde kapsamında yapılan incelemeleri etkilememesidir. Buradan çıkarılacak sonuç ise, vergi idaresinin mükelleflerin matrah artırımından yararlanmasına veya yararlanmamasına bakmaksızın VUK 359. madde kapsamındaki fiilleri tespit edebilmek amacıyla vergi incelemesi yapabileceğidir. Bu incelemeler sonucunda, mükelleflerin VUK 359. maddede sayılan fiilleri işlediğinin tespiti durumunda, vergi idaresi tarafından mükellefler hakkında suç duyurusunda bulunulabilecektir. Ancak matrah artırımından faydalanmış ve şartlarını yerine getirmiş mükellefler için suç duyurusunun yapılması dışında herhangi bir tarhiyat yapılamayacaktır. Böylece vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olanlar için matrah artırımının bir af niteliği olma özelliği kaldırılmıştır.

Getirilen bir diğer durum ise, terör suçundan hüküm giyenler, uygulamanın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca, Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler matrah artırımını kapsamı dışına çıkarılmıştır. Bu durum 2016 yılında gerçekleşen darbe girişimi nedeniyle devletin karşısında olan kimselerin herhangi bir avantaj sağlanmasının önlenmesine yönelik adımlardan biridir.

7143 Sayılı Kanun'dan önceki matrah artırımını düzenlemelerinde, matrah artırımında bulunmak için mükelleflere belirli bir süre verilir ve bu süre sonunda mükellefler matrah veya vergi artırımında bulunmaz ise matrah artırımından (eğer tebliğle ek süre verilmediyse) mümkün bulunmamaktadır. Ancak 7143 Sayılı Kanun ile birlikte bu duruma istisna getirilmiştir. Şöyle ki VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiillerinden hareketle yapılan vergi incelemesinin tamamlanması sonucu bu fiillerin varlığının tespit edilememesi durumunda, bu durumun tespitine ilişkin raporun mükelleflere tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde yazılı başvuruları, matrah ve vergi artırımını sonucu hesaplanan

vergileri, raporun tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödemeleri ve maddede öngörülen diğer şartları yerine getirmeleri koşuluyla matrah artırımını uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Kanun genel olarak değerlendirildiğinde, yeni eklenen maddelerle birlikte matrah artırımını uygulamasının af özelliğinin azaltıldığı görülmektedir. Bunun nedeni uygulamanın 359. madde kapsamında yapılan incelemelere etkisinin olmamasıdır. Böylece mükelleflerin bir vergi suçu işlemesi karşısında mükelleflerin cezai sorumluluğu devam etmektedir. Ancak matrah artırımıyla birlikte mükelleflerin mali sorumluluğu kalmadığından tamamen af özelliğinin kaldırıldığı da söylenememektedir.

## **2.6. Genel Olarak Türkiye’de Matrah Artırımı Uygulaması**

Türkiye’de matrah artırımını beş kez uygulanmış olup, her bir uygulamanın birbiriyle karşılaştırıldığında aynı veya farklı özellikler taşımaktadır. Matrah artırımının taşıdığı ortak özellikler;

- belirli bir artırım oranı içermesi,
- asgari matraha sahip olması,
- belirlenen tutarın belli imkanlarla ödenmesi
- hali hazırda devam eden incelemelerin bitirilmesi için idareye belirli bir süre vermesidir.

Türkiye’de uygulanan matrah artırım uygulamalarına bakıldığında, mükelleften belirli bir tutarda ödeme yapması istenilmektedir. Bu tutarlar, matrah artırımını içeren bütün kanunlarda yer almaktadır. Türkiye’de matrah artırımını gelir / kurumlar vergisi ve katma değer vergisi için geçerli olmaktadır. Türkiye’de uygulanan matrah artırım oranlarına ilişkin bilgiler şöyledir:

**Tablo 2.19.** Türkiye’de matrah artırımı uygulamalarının gelir, kurumlar ve katma değer vergisi için matrah artırım oranları

<b>3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı					
Dönemler	1987	1988	1989	1990	
Matrah Artırımı Oranları	40	35	30	20	
KDV Matrah Artırım Oranları	Gelir/Kurumlar için artırılan tutarın %20’si				
<b>4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı					
Dönemler	1998	1999	2000	2001	
Matrah Artırımı Oranları	30	25	20	15	
KDV Matrah Artırım Oranları (hesaplanan KDV’nin yıllık toplamı üzerinden)	3	2.5	2	1.5	
<b>6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı					
Dönemler	2006	2007	2008	2009	
Matrah Artırımı Oranları	30	25	20	15	
KDV Matrah Artırım Oranları (hesaplanan KDV’nin yıllık toplamı üzerinden)	3	2.5	2	1.5	
<b>6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı					
Dönemler	2011	2012	2013	2014	2015
Matrah Artırımı Oranları	35	30	25	20	15
KDV Matrah Artırım Oranları (hesaplanan KDV’nin yıllık toplamı üzerinden)	3.5	3	2.5	2	1.5
<b>7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı					
Dönemler	2013	2014	2015	2016	2017
Matrah Artırımı Oranları	35	30	25	20	15
KDV Matrah Artırım Oranları (hesaplanan KDV’nin yıllık toplamı üzerinden)	3.5	3	2.5	2	1.5

Türkiye’de matrah artırımında asgari matrahlar gelir / kurumlar vergisi ve katma değer vergisi için geçerli olmaktadır. Katma değer vergisinde, hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden belirli oranda katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle matrah artırımından yararlanılabilmektedir. Türkiye uygulamalarında bu oran, 4811 Sayılı Kanun’la çıkan matrah artırımında %15, diğerlerinde ise %18 olarak belirlenmiştir. 3787 Sayılı Kanun’la çıkan matrah artırımında, katma değer vergisinde matrah artırımı

hükümlerinden yararlanma şartı olarak gelir ve kurumlar vergisinde artırılan matrahın %20'sinin ödenmesi gerektiği belirlendiğinden, ayrıca asgari bir matrah belirlenmemiştir.

Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi için uygulanan asgari matrahlarla ilişkin bilgiler şöyledir:

**Tablo 2.20. Türkiye'de matrah artırımı uygulamalarının gelir ve kurumlar vergisi için asgari matrah artırım tutarları<sup>20</sup>**

<b>3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler	1987	1988	1989	1990	
Gelir Vergisi Asgari Matrah	1.500.000	2.500.000	4.000.000	6.000.000	
Kurumlar Vergisi Asgari Matrah	5.000.000	8.000.000	13.000.000	20.000.000	
<b>4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler	1998	1999	2000	2001	
Gelir Vergisi Asgari Matrah	2.500.000	3.000.000	3.750.000	5.000.000	
Kurumlar Vergisi Asgari Matrah	7.500.000	9.000.000	11.250.000	15.000.000	
<b>6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler	2006	2007	2008	2009	
Gelir Vergisi Asgari Matrah	6.370	6.880	7.480	8.150	
Kurumlar Vergisi Asgari Matrah	19.110	20.650	22.440	24.460	
<b>6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler	2011	2012	2013	2014	2015
Gelir Vergisi Asgari Matrah	9.500	9.890	10.490	11.160	12.650
Kurumlar Vergisi Asgari Matrah	28.000	29.650	31.490	33.470	37.940
<b>7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun</b>					
Matrah Artırımının Kapsadığı Dönemler	2013	2014	2015	2016	2017
Gelir Vergisi Asgari Matrah	12.279	12.783	13.558	14.424	16.350
Kurumlar Vergisi Asgari Matrah	36.190	38.323	40.701	43.260	49.037

Matrah artırımlarında bir diğer unsur, ödeme seçenekleridir. Mükelleften istenen tutarın belirli taksitlere bölünmesi, matrah artırımına katılım oranını, dolayısıyla da matrah artırımını nedeniyle sağlanacak geliri etkileyebilmektedir. Türkiye'de çıkarılan matrah artırımlarına ilişkin taksit sayıları aşağıdadır:

<sup>20</sup> Gelir vergisi asgari tutarların tabloda gösterilmesinde işletme defterine göre defter tutan mükellefler baz alınmıştır. Basit usul veya serbest meslek erbapları için asgari tutarlar tablodakinden farklıdır.

**Tablo 2.21.** *Türkiye’de matrah artırımı uygulamalarına ilişkin ödemede kullanılan taksit sayıları*

<b>Kanun</b>	<b>Ödeme Seçenekleri</b>
3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun	4 Taksit
4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	9 Taksit
6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	6, 9, 12, 18 Taksit
6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun	6, 9, 12, 18 Taksit
7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	6 Taksit

Matrah artırımı işlemi yapıldıktan sonra taksitlerin ödenmemesi durumunda, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen oran kullanılarak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur. Türkiye’de matrah artırımı uygulamalarında 6111 sayılı Kanun ve 6736 Sayılı Kanun’la getirilen matrah artırımında, taksitlerin ödenmemesi durumunda, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen oranın bir kat fazlası oranında uygulanacak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam edileceği belirtilmiştir. Daha sonraki matrah artırımı uygulamasında tekrar 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen oran belirlenmiştir. Bu nedenle matrah artırımında taksitlerin ödenmemesi halinde maruz kalınacak yaptırım farklı olabilmektedir.

Mükelleflerin matrah artırımından yararlandıktan sonra, ilk taksiti ödediklerinde matrah artırımını verdiği bütün avantajlardan yararlanmaktadır. Türkiye’de çıkarılan ilk dört matrah artırımında bu kural böyleyken, 7143 sayılı Kanunla çıkarılan son matrah artırımında bu uygulamadan vazgeçilmiştir. Son uygulamayla artık, mükellefler taksitlerini ödemedikleri takdirde matrah artırımıyla sağladıkları incelenmeme ve tarihyata muhatap olmama avantajını yitirmektedirler. Mükellefler taksitlerini ödemedikleri takdirde, hem matrah artırdıktan dolayı kendilerine bir vergi tahakkuk etmekte ve bu kamu alacağı gecikme zammıyla takip edilmekte, aynı zamanda da kanunun vermiş olduğu bağışlıktan da mahrum kalabilmektedir.

Türkiye ‘de sadece ilk matrah artırımı uygulamasında, devam eden vergi incelemelerinin sonlandırılması gerektiği kabul edilmemiştir. 3787 Sayılı Kanun’da yürürlüğe konulan matrah artırımında kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle

başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmez. İnceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde, bulunan matrah farkı, matrah artırımını hükümleriyle birlikte değerlendirilir. Diğer uygulamalarda ise incelemenin son aşamasında bulunan incelemeler için vergi idaresine süre verilmiştir. Türkiye’de uygulamaya konulan matrah artırımlarında, vergi incelemesini yapılması için vergi idaresine verilen süreler şöyledir:

**Tablo 2.22.** *Türkiye’de matrah artırım uygulamalarında vergi incelemelerinin tamamlanması için idareye verilen süreler*

<b>Kanun</b>	<b>Vergi İncelemelerinin Tamamlanması İçin İdareye Verilen Süre</b>
3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırım Hakkında Kanun	İnceleme devam ettirilir.
4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde
6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde
6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun	Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde
7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 2 ay içerisinde

21/05/2021 tarihinde 84 milletvekili, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi” vermişlerdir. Adı geçen teklif 02/06/2021 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilmiş ve yayınlanmak üzere Cumhurbaşkanlığına gönderilmiştir. Teklifin içerisinde matrah artırımını uygulamasına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu durum matrah artırımının 2021 yılında da uygulanacağını göstermektedir.

Meclis Genel Kurulunda kabul edilen metne bakıldığında, matrah artırım uygulamasının 7143 Sayılı Kanun’un hemen hemen tüm özelliklerini taşıdığı görülmektedir. Bu kanundan farklılığı ise KDV artırım oranlarıyla incelemesi devam eden mükellefler hakkındaki hususlardadır. Bu uygulamada VUK ‘un 359. Maddesi kapsamında sahte belge düzenleme gibi bazı suçların işlendiği şüphesiyle yürütülen vergi incelemelerinde, vergi idaresinin incelemeyi on iki ay içerisinde bitirmesi şartı

konulmuştur. Böylece bu tür vergi incelemelerin süruncemede kalmadan belirlenen süre içerisinde bitirilmesi istenilmiştir. 7143 Sayılı Kanun'da ise böyle bir süre bulunmadığı için inceleme sonucunda belirtilen suçları işlemediği tespit edilen mükellefler, inceleme yıllar sürse bile raporun kendilerine tebliğ edilmesinden bir ay içerisinde matrah artırımından yararlanabilmekteydi. Bu durumun mükellef ve vergi sisteminin işleyişi açısından olumlu bir gelişme olduğu söylenebilir.

Henüz uygulamaya girmemiş olduğundan 2021 yılında uygulanması kararlaştırılan matrah artırımını hakkında detaylı bir değerlendirme yapmak şimdilik mümkün değildir.

## **2.7. Uygulamalar Işığında Matrah Artırımının Gelişimi**

Matrah artırımını ülkemizde beş kez uygulanmıştır. Bu uygulamalara geniş bir perspektiften bakıldığında bir gelişim gösterdiği görülmektedir. Her uygulamaya farklı özellikler eklenmiş ve matrah artırımını evrimleşerek bugünkü halini almıştır.

En belirgin gelişim matrah artırımını hükümlerinin ilk uygulamaya nazaran, her geçen gün daha da ayrıntılı düzenlenmesidir. Matrah artırımını yapısı gereği aniden alınan kararlarla uygulamaya konulup, bir istisna yarattığından bütün vergi sistemini dolaylı olarak etkilemektedir. İlk uygulamada ortaya çıkan sorunlar ikincide, ikincide çıkan sorunlar üçüncüde şeklinde bir silsile halinde, daha önce oluşan sorunlarla ilgili çözümler kanun maddelerinde yer almaya başlamıştır. Böylece örneğin ilk uygulamada ortaya çıkan, “*matrah artırımında bulunduğum yıla ilişkin defter ve belgeleri ibraz etmek zorunda mıyım?*” veya daha sonraki uygulamalarda ortaya çıkan “*matrah artırdığım yıldan önceki yılda yapılan KDV indirim reddiyatı sonucu matrah artırdığım yıl tarhiyat çıktı, bunun için vergi idaresi herhangi bir işlem yapabilir mi?*” gibi soruların cevabı bir sonraki uygulama da bulunmaktadır.

Matrah artırımını uygulamalarının barındırdığı özellikler bakımından birçok gelişme olduğu söylenebilir. Bu özellikler uygulamalar bazında şu şekildedir:

**Tablo 2.23. Uygulamalar bazında matrah artırımının barındırdığı özellikler**

Özellikler	3787 S.K	4811 S.K	6111 S.K	6736 S.K	7143 S.K
Yararlanılabilecek Hesap Dönemi/Takvim Yılı Sayısı	4	4	4	5	5
Belirli Oranlarda Matrah Artırımı ve Ödeme	Var	Var	Var	Var	Var
Asgari Matrah	Var	Var	Var	Var	Var
Ödemede Taksit İmkânı	Var	Var	Var	Var	Var
Katma Değer Vergisi Matrahı Üzerinden Vergi Artırımı	Yok	Var	Var	Var	Var
Gelir Vergisi Stopajı Üzerinden Matrah Artırımı	Yok	Var	Var	Var	Var
Vergi İncelemelerinin Belirli Süreler İçerisinde Tamamlanamaması Halinde İncelemeni Durması	Yok	Var	Var	Var	Var
VUK'un 359. Maddesi Uyarınca Bazı Kaçakçılık Fiillerini İşleyenlerin Kapsam Dışında Bırakılması	Yok	Var	Var	Var	Var
Mükelleflerin İbraz ve Muhafaza Yükümlülüğünün Kalkmayacağı Hükümü	Yok	Var	Var	Var	Var
Matrah Artırılan Yıl İçin Zararın %50 sini Mahsup Edebilme	Yok	Var	Var	Var	Var
Matrah Artırımına İlişkin Taksitler Ödenmese Bile Matrah Artırımı Hükümlerinden Yararlanma	Var	Var	Var	Var	Yok
Gelir Unsurları İtibariyle Matrah Artırımı	Yok	Yok	Var	Var	Var
Kurumlar Vergisi Stopajında Matrah Artırımı	Yok	Yok	Var	Var	Var
Kıst Dönem İçin Matrah Artırımı Yapabilme	Yok	Yok	Var	Var	Var
Sonraki Dönemlere Deveden KDV Sebebiyle Tarhiyat Önerilememe	Yok	Yok	Var	Var	Var
Katma Değer Vergisinin ise Hem Katma Değer Vergisinde İndirim Konusu Yapılamayacağı hem de Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrahtan İndirilemeyeceği ve Herhangi Bir Mahsubun Yapılamaması	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Gelir Stopajında Asgari Matrah	Yok	Yok	Yok	Var	Var
VUK'un 359. Maddesi Uyarınca Yapılmakta Olan ve Yapılacak İncelemelerin Matrah Artırımından Etkilenmemesi	Yok	Yok	Yok	Yok	Var
Terör, Terörün Finansmanı, Karapara Aklama ve Devletin Güvenliğine Karşı Suç İşleyenlerin Kapsam Dışında Bırakılması	Yok	Yok	Yok	Yok	Var
VUK 359'teki Bazı Fiilleri İşlemediği Tespit Edilen Mükelleflere Daha Sonra Matrah Artırımından Faydalanma İmkânı Verilmesi	Yok	Yok	Yok	Yok	Var

Matrah artırımında vergi ve stopajların çeşitlendirmesini yanı sıra asgari matrah uygulamasının hemen hemen her matrah artırım uygulamasında bulunduğu görülmektedir. İlk başta gelir ve kurumlar vergisi için şart koşulan asgari matrah, gelir/kurumlar vergisi stopajlarının da kapsama alınmasıyla, stopajlar için de getirilmiştir.

İlk uygulamada sadece gelir/kurumlar ve katma değer verisi mükellefleri yararlanabilmekteyken, diğer uygulamalarla gelir/ kurumlar vergisi yönünden kesinti yapmak zorunda olmaları nedeniyle vergi sorumlusu olanlar eklenmiştir. Ayrıca gelir unsurları itibariyle matrah artırımında bulunma imkânı getirilmiştir. Bunun yanı sıra ödeme oranlarının düşürülmesi, matrah artırımını yapılabilecek yıl sayısının artırılması ve ödemelerin çeşitli taksitlerde yapılması imkânı getirilmesi matrah artırımına katılımın yüksek olmasının kanun koyucu tarafından hedeflendiğini göstermektedir. Yine matrah artırımını çıktığında belirli bir süre içerisinde bitirilmesi şartı ilk uygulamada yokken diğer uygulamalarda getirilmiş, incelemede olan mükellefler için matrah artırımından yararlanma motivasyonu oluşturulmuştur. Matrah artırımını uygulamaları katılım açısından her zaman olumlu olarak gelişim göstermiştir.

Bir diğer yandan, matrah artırımından yararlananlar açısından da matrah artırımını süreç içerisinde daraltılmaya çalışılmıştır. Öyle ki ilk uygulamada her mükellef matrah artırımından yararlanabiliyorken, daha sonra VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiillerini işleyenler kapsam dışına alınmıştır. En son uygulamada da, terör suçundan hüküm giyenler, uygulamanın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler matrah artırımını kapsamı dışına çıkarılmıştır. Kısaca matrah artırımını özendirilerek bir yandan katılım artırmaya çalışılmış bir diğer yandan da vergi kaçakçılığı fiilleri ile terör suçluları kapsam dışına alınarak katılımcı sayısı kısıtlanmıştır.

Matrah artırımını süreç içerisinde bir af olma niteliği de azalmıştır. Şöyle ki ilk dört uygulamada matrah artıran mükellefler geçmişte vergi suçu işleseler bile incelenmeme avantajından faydalandığı için bu suçun soruşturulma imkânı ortadan kalkmaktadır. Mükellefler böyle bir avantajdan faydalanırken, matrah artırımından faydalanması yeterlidir. Taksitleri zamanında ödeyip ödememelerinin hiçbir önemi bulunmamaktadır.

Ancak son uygulamada bundan vazgeçilmiştir. Mükellefler matrah artırımının avantajından faydalaniyorsa ya peşin ödemesi ya da taksitle ve zamanında ödemesi gerekmektedir. Ayrıca mükellefler matrahlarını artırıp zamanında ödeseler bile vergi idaresi VUK 359. maddesi kapsamındaki kaçakçılık suçları için inceleme yapabilecek ve sorumlular hakkında suç duyurusunda bulunabilecektir. Bu durumda matrah artıran mükellefin tek avantajı, hakkında suç duyurusunda bulunulsa da herhangi bir tarhiyat yapılamayacağından, mali sorumluluğunun ortadan kalkmasıdır.

### **3. TÜRKİYE'DE MATRAH ARTIRIMI UYGULAMASININ ETKİNLİĞİ VE ETKİLERİ**

Kullanıldığı alanlara göre birçok tanımı bulunmasına rağmen etkinlik, örgütsel amaçlara ulaşma, onları elde etme derecesi olarak tanımlanabilir (Baransel, 1993, s. 35; B. Erdem, 1981, s. 45; Yükçü ve Atağan, 2009, s. 3). Bu görüş uyarınca bir örgüt önceden saptadığı amaçlara ne kadar fazla ulaşabiliyorsa, bir diğer ifadeyle amaçlarla sonuç ne kadar birbirine yakınsa, o kadar etkindir (Aldemir, 1985, s. 201).

Etkinlikte temel ilke şudur: "Belirli bir endüstrinin, daha fazla kaynak tüketmeden sadece verimliliğini artırarak üretimini ne kadar arttırması gerekeceğini bilmek önemlidir." (Farrell, 1957, s. 11). Bu nedenle etkinlik, yapılan her işte büyük öneme sahiptir ve en az girdiyle ya da en az emekle belli bir sonuca ya da amaca ulaşma anlamına gelen verimlilik kavramıyla da yakından ilişkilidir (Berberoğlu, 1985, s. 125).

Matrah artırımı ülkemizde beş kez uygulanarak Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır. Literatürde matrah artırımı uygulamasında karşılaşılan sorunlara ve matrah artırımının uygulanmasına ilişkin değerlendirmeler bulunmakla birlikte matrah artırımının etkinliği üzerine henüz bir çalışma bulunmamaktadır.

Çalışmanın diğer bölümlerinde ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere, matrah artırımı, yasama organınca belli amaçlar göz önünde bulundurularak yürürlüğe konulan bir uygulamadır. Matrah artırımının amaçları özetle;

- Vergi idaresinin iş yükünü azaltmak
- Vergi yargısının iş yükünü azaltmak
- Vergi gelirlerini artırmak
- Vergi uyumunu artırmaktır.

Sosyal bilimlerin doğası gereği insan faktörünü temel aldığından, her ne kadar insan davranışlarını tahmin edilse bile doğa bilimlerinde olduğu gibi kesin bir sonuç ortaya konulamaz. Matrah artırımının etkinliğini konusunda da tam bir ölçüm yapmak mümkün değil değildir. Nitekim matrah artırımı bir etken olsa da matrah artırımının yanında birçok etken matrah artırımıyla ulaşmak istenilen amaca hizmet edebilir. Ancak matrah artırımıyla ilişkili olarak genel verilere bakıldığında en azından matrah artırımının etkili olabildiği veya etkili olamadığı öngörülebilir.

#### **3.1. Matrah Artırımının Etkinliği**

### **3.1.1. Vergi idaresinin iş yükü**

Vergilerin beyan esasına göre toplandığı bir vergi sisteminde vergi denetimi olmazsa olmaz bir olgudur. Nitekim iyi organize edilmiş ve yürütülen bir vergi denetimi olmadan verimli bir şekilde işleyebilecek bir vergi sistemi bulunmamaktadır (Todorović vd., 2017, s. 170). Matrah artırımını da etkisi bakımından doğrudan doğruya vergi incelemesini etkilemektedir.

Matrah artırımıyla vergi idaresinin denetim fonksiyonunun yanı sıra denetimle ilişkili birimlerin iş yükü de azalabilir. Örneğin; matrah artırımıyla birlikte denetim elemanlarının iş yükü azalmasıyla birlikte tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmayla ilgili birimlerin veya evrak servisinin iş yükünün azalması mümkündür. Bu nedenle ve matrah artırımının doğrudan vergi denetimini etkilediği göz önünde bulundurularak, çalışmanın bu kısmında vergi denetimi üzerindeki iş yükü dikkate alınmıştır.

Vergi denetiminde iş yükünün azalmasında veya artmasında temel göstergeler denetim oranı ve denetim elemanı başına düşen mükellef sayısıdır. Çalışmanın bu bölümünde, bu göstergeler üzerinden matrah artırımının etkinliği değerlendirilecektir.

#### **3.1.1.1. Denetim oranı**

Vergi denetim oranı veya vergi incelemesi oranı, toplam denetim sayısının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanan bir göstergedir (Beşel, 2017, s. 118). Ancak bu göstergenin elde edilmesine yönelik bazı eleştiriler bulunmaktadır. Vergi incelemesinin kapsamı ve tanımı konusundaki farklılıklar bu göstergeye yönelik yapılan eleştirilerin başında gelmektedir. Vergi incelemesi dışındaki diğer denetim tekniklerinin teknolojik gelişmeler bağlamında takibinin zor olması, mükelleflerin denetim aşamasına gelinmeden verilerinin izlenebiliyor olması, etkin risk değerlendirme sistemleri diğer eleştirilerden birkaçıdır (V. Gürbüz, 2008, s. 265).

Matrah artırımını uygulamasında denetim oranları iş yüküne ilişkin net bir sonuç vermese de ipuçları vermektedir. Nitekim matrah artırımından sonra denetim oranlarının düşmesi, vergi idaresinin vergi denetim fonksiyonunun ilişkin iş yükünün azaldığına işaret etmektedir.

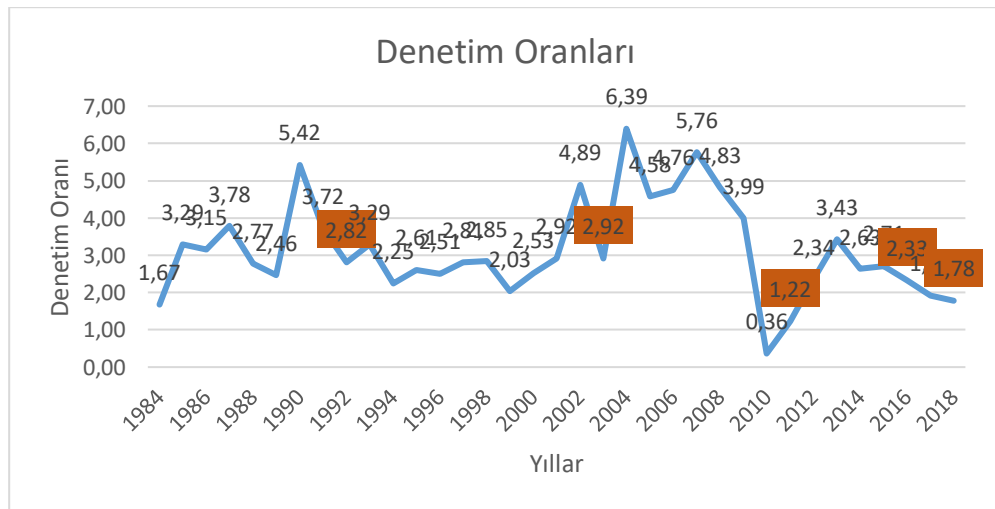
**Tablo 3.1.** Türkiye’de vergi denetimi oranları (1984-2018)

Yıllar	Denetim Sayısı (1)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (2)	Denetim Oranı (1)/(2) (%)	Yıllar	Denetim Sayısı (1)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (2)	Denetim Oranı (1)/(2) (%)
1984	33.072	1.975.209	1,67	2002	113.244	2.315.241	4,89
1985	66.681	2.029.051	3,29	2003	68.251	2.340.742	2,92
1986	66.551	2.114.096	3,15	2004	153.881	2.406.661	6,39
1987	80.264	2.121.608	3,78	2005	104.578	2.284.665	4,58
1988	51.495	1.858.034	2,77	2006	110.442	2.321.700	4,76
1989	47.225	1.915.839	2,46	2007	135.847	2.358.935	5,76
1990	108.574	2.002.319	5,42	2008	113.073	2.342.544	4,83
1991	78.803	2.116.737	3,72	2009	92.752	2.324.094	3,99
1992	59.378	2.109.306	2,82	2010	8.524	2.345.325	0,36
1993	68.954	2.097.344	3,29	2011	28.937	2.367.721	1,22
1994	48.056	2.139.475	2,25	2012	56.713	2.422.975	2,34
1995	56.096	2.149.693	2,61	2013	84.276	2.460.281	3,43
1996	54.536	2.173.144	2,51	2014	65.063	2.472.658	2,63
1997	63.198	2.253.041	2,81	2015	68.578	2.527.084	2,71
1998	68.748	2.415.771	2,85	2016	59.330	2.541.016	2,33
1999	51.731	2.548.418	2,03	2017	50.398	2.636.370	1,91
2000	60.335	2.388.850	2,53	2018	48.461	2.727.208	1,78
2001	68.132	2.334.209	2,92				

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) faaliyet raporlarından ve Beşel (2017)’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

**Not:** Matrah artırımını uygulamasının olduğu yıllar renkli kutucuk içerisinde gösterilmiştir.

Tablodan yararlanılarak hazırlanan grafik aşağıda yer almaktadır:



**Şekil 3.1.** Türkiye’de vergi denetimi oranları (1984-2018)<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Matrah artırımını uygulamasının olduğu yıllar renkli kutucuk içerisinde gösterilmiştir.

Yukarıdaki grafikte 1984-2018 dönemi için denetim oranlarının seyri gösterilmiştir. 2004 yılına kadar denetim oranları ortalama %2-3 aralığında seyretmekte iken 2004 yılından sonra %4-6 aralığında değerler almıştır. VDK'nın kurulma hazırlıkları çerçevesinde gerek denetim çalışmalarının azalması gerekse ilgili verilerin elde edilememesi nedeniyle 2009-2011 döneminde denetim oranları %1'in altına düşmüş ancak takip eden yıllarda %2-4 düzeyine tekrar çıkmıştır. Ancak yine de son yıllardaki oranların, 2004-2010 yılları arasındaki oranlara kıyasla bir hayli düşük olduğu görülmektedir.

Öte yandan, burada denetim oranının hesaplanmasında kayıtlı mükellef sayısı kullanılmaktadır. Kayıtlı mükelleflerin yanı sıra, genel olarak potansiyel mükellef olarak adlandırılan, vergiye tabi işlemler yapan veya kazanç elde eden mükellefler bu hesaplamanın dışında kalmaktadır. Bu mükellefler de hesaba katıldığında aslında denetim oranları burada hesaplanandan daha düşüktür.

Matrah artırım uygulaması 1992, 2003, 2011, 2016 ve 2018 yıllarında uygulamaya konulmuştur. Bu yıllara bakıldığında 2011 yılında uygulanan matrah artırım uygulaması hariç diğer matrah artırım uygulanan yıllar denetim oranının bir önceki yıla göre düştüğü görülmektedir. 2011 yılında ise 2010 yılındaki denetim oranının vergi denetiminin yeniden yapılandırılması nedenleriyle aşırı derecede düşük olmasından da kaynaklanabilecek bir yükseliş görülmektedir. Ancak 2010 yılındaki olağanüstü düşüş dikkate alınmadığında yine 2011 yılındaki matrah artırımıyla birlikte denetim oranında düşüş görülmektedir. Ayrıca matrah artırım uygulanan yıllara bakıldığında denetim oranı %1-2 düzeylerinde seyrettiği görülmektedir.

Denetim oranlarının düşmesindeki nedenlerden belki en önemlisinin, matrah artırım uygulamasıyla yürütülmekte olan vergi incelemelerinin kapatılması ve inceleme sonuçlandırılmadığından istatistiklerde yer almaması olduğu söylenebilir.

Matrah artırım uygulamasıyla birlikte denetim oranlarının düşmesi, vergi denetimi yapan birimin iş yükünün azaldığını göstermektedir. Nitekim incelemenin yapılması idare için bir iş yükü olurken, vergi incelemelerinin sonuca bağlanması (inceleme raporunun yazılması, rapor değerlendirme komisyonunda okunması, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi varsa uzlaşma süreci gibi) ayrı bir yük oluşturmaktadır. Denetim oranlarının düşmesi, denetim elemanına kapatılan iş için yeni bir denetim görevi verildiği varsayılrsa bile vergi denetim birimlerindeki vergi incelemesi sonrasında yapılan birçok

iş i azaltmakta veya ortadan kaldırmaktadır. Bu durumda dolaylı olarak, matrah artırımının iş yükünü azaltacağı söylenebilir.

### 3.1.1.2. Denetim elemanı başına mükellef sayısı

Denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı, denetime tabi tutulan mükellef sayısı ile denetime katılan denetim elemanı sayısına bölünmek suretiyle hesaplanabilmektedir. Bu oran ne kadar düşük ise bir denetim elemanın daha az mükellef denetleyeceği ve böylelikle iş yükünün düşük olacağı söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda ülkemizdeki bir denetim elemanına düşen mükellef sayısı 2006 – 2018 yılları için sunulmuştur. 2013 yılı sonrasında GİB faaliyet raporlarında denetime katılan personel sayıları verilmediğinden bu tarihten sonrası için sadece VDK bünyesinde denetime tabi tutulan mükellef ve denetime aktif katılan denetim elemanı sayısına yer verilmiştir. Bu durum, 2013 yılında herhangi bir matrah artırım uygulaması olmadığından, trendi görmek açısından sorun oluşturmamaktadır. 2006 öncesi denetim istatistiklerine ise 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun henüz yürürlükte olmaması nedeniyle ulaşılamamıştır.

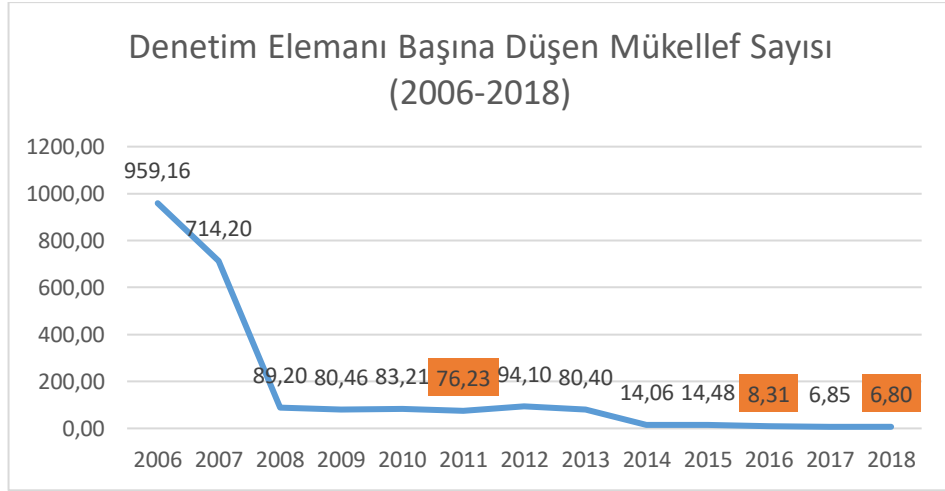
**Tablo 3.2.** Denetim elemanı başına mükellef sayısı(2006-2018)

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı (1)	Denetime Katılan Personel Sayısı (2)	Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (1/2)
2006	3.778.146	3.939	959,16
2007	4.513.740	6.320	714,20
2008	4.313.620	48.357	89,20
2009	3.811.489	47.370	80,46
2010	3.753.669	45.109	83,21
2011	3.478.605	45.634	76,23
2012	4.474.972	47.556	94,10
2013	2.829.606	35.196	80,40
2014	55.284	3.933	14,06
2015	58.676	4.051	14,48
2016	49.817	5.994	8,31
2017	44.182	6.449	6,85
2018	44.376	6.528	6,80

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) faaliyet raporlarından ve Beşel (2017)'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

**Not:** Matrah artırım uygulamasının olduğu yıllar renkli kutucuk içerisinde gösterilmiştir.

Tablodan yararlanılarak hazırlanan grafik aşağıda yer almaktadır:



**Şekil 3.2.** Denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı (2006-2018)<sup>22</sup>

Tablo ve grafikten görüleceği üzere her ne kadar 2006 öncesi verilere bulunmasa da matrah artırımı uygulanan yıllan vergi denetim elemanlarının üzerindeki iş yükünün genel olarak azaldığı görülmektedir. Denetim elemanı üzerindeki iş yükü 2011 ve 2016 yılında yaklaşık %6-7 civarında düşmüşken 2018 yılında uygulamaya konulan matrah artırımıyla oluşan düşüş öncekilere kıyasla oldukça küçüktür. Bunun nedenlerinden belki de en önemlisi, bir önceki matrah artırımı uygulamasıyla arasında yalnızca iki yıl bulunması olarak değerlendirilebilir.

Matrah artırımının 2011, 2016 ve 2018 yılı uygulamalarıyla, sırasıyla denetlenen mükellef sayılarının bir önceki yıla göre değişim oranları yüzde -7.9, -17.8 ve 0.4 iken, denetime katılan personel sayısının bir önceki yıla göre değişim oranları yüzde 1.2, 32.4 ve 1.2 dir. 2011 ve 2016 yılları için denetlenen mükellef sayısının azalması ve denetime katılan denetim elemanı sayısının artması denetim elemanı başına düşen mükellef sayısında azalmaya yol açmaktadır. Yine 2018 yılında denetime katılan denetim elemanı sayısı artış gösterse de denetlenen mükellef sayısından daha fazla artmaktadır. Bu durumda denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının azalması, denetim elemanı sayısının artması ve denetlenen mükelleflerin azalmasına bağlanabilir. Bu noktada matrah artırımının vergi idaresinin iş yükünü azaltmada etkisinin fazla olmadığı söylenebilir.

<sup>22</sup> Matrah artırımı uygulamasının olduğu yıllar renkli kutucuk içerisinde gösterilmiştir.

### **3.1.2. Vergi yargısının iş yükü**

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıklar idari aşamada çözülebileceği gibi bazı durumlarda vergi yargısı tarafından çözüme kavuşturulmaktadır. Matrah artırımının yürürlüğe konulmasındaki amaçlardan birisi de vergi idaresinin yanı sıra vergi yargısının da iş yükünü azaltmaktır. Matrah artırımının yürürlüğe konulmasıyla birlikte mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların azalması, böylelikle vergi mahkemeleri üzerinde oluşan iş yükünün hafifletilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi yargısındaki durum görebilmek açısından için önemli olabilecek göstergeler, vergi yargısındaki dosya sayıları ile vergi hâkimi başına düşen dosya sayısıdır.

#### **3.1.2.1. Vergi yargısındaki dosya sayısı**

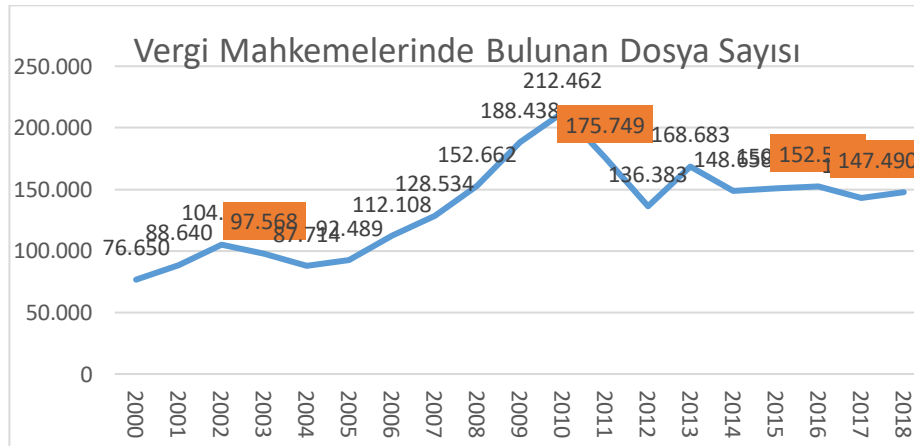
Matrah artırımının amaçlarından birisi vergi yargısındaki iş yükünün azaltılması olduğuna göre, ilk aşamada beklenen matrah artırımıyla birlikte vergi yargısındaki dosya sayılarının düşmesi olmaktadır. Ülkemizde 2000 ve 2018 yılların arasındaki dosya sayıları şu şekildedir.

**Tablo 3.3.** Vergi mahkemelerinde bulunan dosya sayısı(2000-2019)

Yıllar	Geçen Yııldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Yıl İçinde Bozularak Gelen	Toplam Dosya Sayısı	Yıl İçinde Karara Bağlanan
2000	19.292	53.147	4.211	76.650	51.281
2001	25.369	60.097	3.174	88.640	56.434
2002	32.206	69.127	3.591	104.924	66.416
2003	38.508	56.171	2.889	97.568	71.041
2004	26.527	58.225	2.962	87.714	60.749
2005	26.965	62.941	2.583	92.489	58.511
2006	33.978	74.327	3.803	112.108	71.674
2007	40.434	82.623	5.477	128.534	79.174
2008	49.360	97.802	5.500	152.662	98.292
2009	54.370	110.733	5.528	170.631	111.904
2010	58.727	130.134	5.795	194.656	123.791
2011	70.865	83.375	3.701	157.941	124.304
2012	33.661	97.180	5.542	136.383	100.919
2013	53.251	109.141	6.291	168.683	103.509
2014	47.382	96.036	5.240	148.658	102.128
2015	46.531	98.667	5.476	150.674	108.242
2016	42.432	104.410	5.729	152.571	110.519
2017	42.053	95.749	5.345	143.147	94.112
2018	49.034	90.973	7.483	147.490	116.042
2019	31.447	101.804	7.698	140.949	101.411

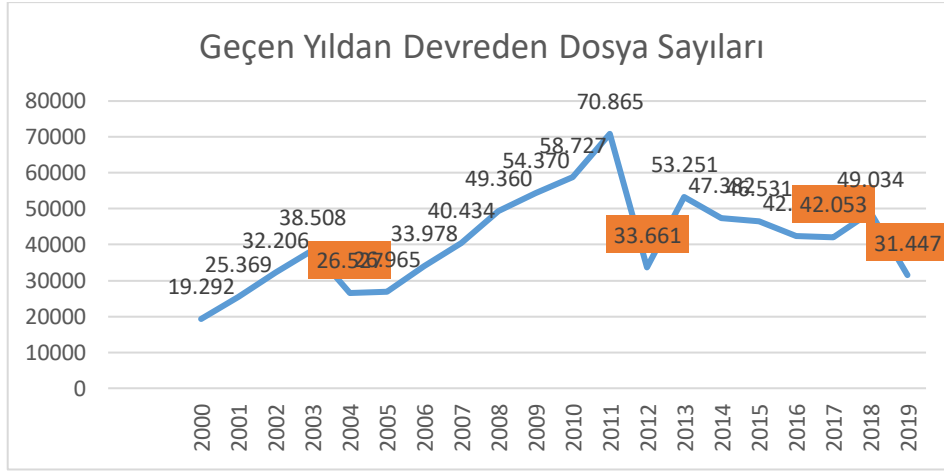
**Kaynak:** Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü – Adli İstatistik yayınlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablodan yararlanılarak hazırlanan vergi mahkemelerinde bulunan dosya sayıları ve geçen yıldan devreden dosya sayılarına ilişkin grafik aşağıda yer almaktadır:



**Şekil 3.3.** Vergi mahkemelerinde bulunan dosya sayısı (2006-2018)<sup>23</sup>

<sup>23</sup> Matrah artırımını uygulamasının olduğu yıllar renkli kutucuk içerisinde gösterilmiştir.



Şekil 3.4. Geçen yıldan devreden dosya sayıları (2006-2018)<sup>24</sup>

Vergi mahkemelerindeki dosya sayıları ve matrah artırımı uygulanan yıllar değerlendirildiğinde, 2003 ve 2011 yıllarında vergi mahkemelerindeki dosya sayılarının azaldığı görülmektedir. Belirtilen bu yıllarda dosya sayısında düşüş olurken, bu düşüşün etkisi matrah artırımı uygulanan yıl ile bir sonraki yıla kadar sürmüştür. Bununla birlikte bu yıllardan sonraki yıllarda da vergi mahkemelerindeki dosya sayılarının azaldığı görülmektedir. Matrah artırımı uygulandığı 2016 ve 2018 yıllarında ise vergi mahkemelerindeki dosya sayısının, matrah artırımından beklenin aksine artış gösterdiği görülmektedir.

Vergi mahkemelerindeki geçen yıldan devreden dosya sayıları ve matrah artırımı uygulanan yıllar değerlendirildiğinde, matrah artırımının yapıldığı yıldan bir sonraki yıl geçen yıldan devreden dosya sayılarının azaldığı görülmektedir. 2016 yılından 2017 yılında devreden dosya sayısındaki düşüş çok fazla olmasa da diğer yıllardaki düşüş göz ardı edilemeyecek kadar yüksektir.

Göstergeler ışığında, matrah artırımının vergi yargısında bulunan dosya sayısını kesinlikle azalttığını söylemek mümkün değildir. Nitekim matrah artırımının uygulandığı yıllarda, vergi yargısında dosya sayısının arttığı da görülebilmektedir. Ancak matrah artırımı uygulanan yıldan sonraki yıla devreden dosya sayısı kayda değer şekilde azaldığı görülebilmektedir.

<sup>24</sup> Matrah artırımı uygulamasını takip eden yıllar renkli kutucuk içerisinde gösterilmiştir.

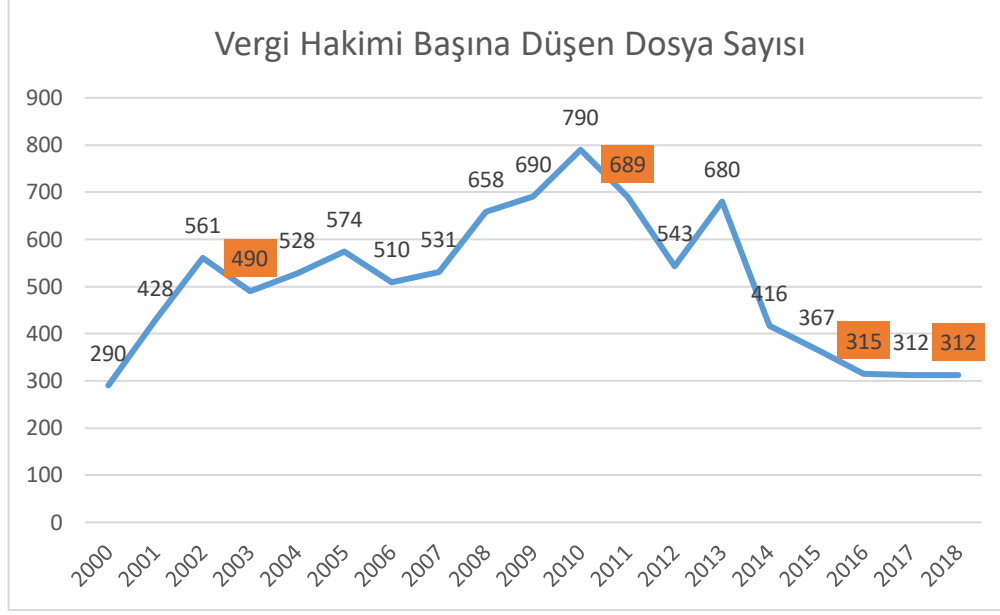
### 3.1.2.2. Vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı

Vergi yargısındaki iş yükünün temel göstergelerinden birisi vergi hâkimi başına düşen dosya sayısıdır. Bu gösterge, belirli yıldaki vergi mahkemelerindeki dosya sayısının, o yılki vergi hâkimi sayısına bölünmesi suretiyle bulunabilmektedir. Ülkemizde 2000 – 2018 yılları arasındaki vergi hâkimi başına düşen mükellef sayıları şu şekildedir:

**Tablo 3.4.** Vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı (2000-2018)

Yıllar	Vergi Mahkemelerinde Bulunan Dosya Sayısı (1)	Vergi Hâkimi Sayısı (2)	Hâkim Başına Düşen Dosya Sayısı (1/2)
2000	76.650	264	290
2001	88.640	207	428
2002	104.924	187	561
2003	97.568	199	490
2004	87.714	166	528
2005	92.489	161	574
2006	112.108	220	510
2007	128.534	242	531
2008	152.662	232	658
2009	188.438	273	690
2010	212.462	269	790
2011	175.749	255	689
2012	136.383	251	543
2013	168.683	248	680
2014	148.658	357	416
2015	150.674	411	367
2016	152.571	484	315
2017	143.147	459	312
2018	147.490	472	312

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı faaliyet raporları, Hâkim ve Savcılar Yüksek Kurulu faaliyet raporları ve Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü – Adli İstatistik yayınlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.



**Şekil 3.5.** Vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı (2006-2018)<sup>25</sup>

Yukarıdaki tablo ve grafikte görüldüğü üzere, ilk matrah artırımına ilişkin veriler bulunmasa da genel olarak, matrah artırımını uygulanan yıllarda matrah artırımını uygulanan yılın bir önceki yılın göre vergi hâkimi başına düşen dosya sayısında azalma görülmektedir. Matrah artırımını uygulanan 2003, 2011 ve 2016 yıllarında, düşüş görülmekteyken, 2018 yılında uygulanan matrah artırımıyla vergi yargısında vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı bir önceki yıllarla aynıdır.

Ayrıca vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı vergi yargısındaki iş yükünü göstermekle beraber, vergi hâkimi sayıları ölçüt alınarak hesaplandığından, tek başına matrah artırımını uygulamasıyla ilişkilendirilemez. Örneğin hâkim sayısı arttığında oran doğal olarak da düşebilmektedir. Ancak vergi mahkemelerindeki sonraki yıla devreden dosya sayıları ile değerlendirildiğinde; matrah artırımını uygulanan yıllar, vergi hâkimi başına dosya sayısının ve sonraki yıla devreden dosya sayısının azaldığı görülmektedir. Bu durumda matrah artırımının vergi yargısının iş yükünü azaltmada etkili olduğu söylenebilir.

### 3.1.3. Hazine gelirleri

Matrah artırımına yönelik yasal düzenlemelerin önemli hedeflerinden birisi de mali amaçtır. Matrah artırımıyla istenilen, beyan edilmeyen matrahların ya da devlet tarafından

<sup>25</sup> Matrah artırımını uygulamasının olduğu yıllar renkli kutucuk içerisinde gösterilmiştir.

kapasite yetersizliği nedeniyle hiç denetlenemeyecek mükelleflerin matrah artırımına katılımı yoluyla hazine gelirlerini artırmaktır. Böylelikle hem mükellef denetlenir miyim korkusundan kurtulacak, hem de devlet hiçbir denetim zahmetine girmeden, hazineye gelir sağlanabilecektir.

Matrah artırımının hazineye gelir getireceği açıktır. Çünkü devlet bu uygulamaya başvuran her mükelleften belirli bir para tahsil etmektedir. Bunun yanı sıra devletin gelir kaybına da uğrayacağı aşikârdır. Nitekim matrah artırımını uygulaması olmasa, vergi denetimleri devam edecek ve belirli bir vergi aslı ve vergi cezası mükelleflerden tahsil edilme yoluna gidilecekti. Böylelikle matrah artırımında aslında devlet bir yandan gelir elde ederken, bir yandan da belirli bir maliyete katlanmaktadır. Burada ortaya “devlet matrah artırımını uygulayarak toplayacağından daha fazla gelir mi elde ediyor?” sorusu çıkmaktadır. Bu soruya benzer bir şekilde “matrah artırımını uygulamaya konulmasa hazine için daha mı iyi?” sorulabilir. Bu sorunun cevabına kesin suretle ulaşmak mümkün bulunmamaktadır. Çünkü matrah artırımının birçok etkisi bulunmaktadır. Matrah artırımının uygulanması için seçilen zamandan matrah artırımının şartları, ekonomik konjonktüre kadar her bir değişken matrah artırımından elde edilebilecek gelir veya matrah artırımını nedeniyle vazgeçilebilecek gelir tutarı üzerinde etkili olabilmektedir.

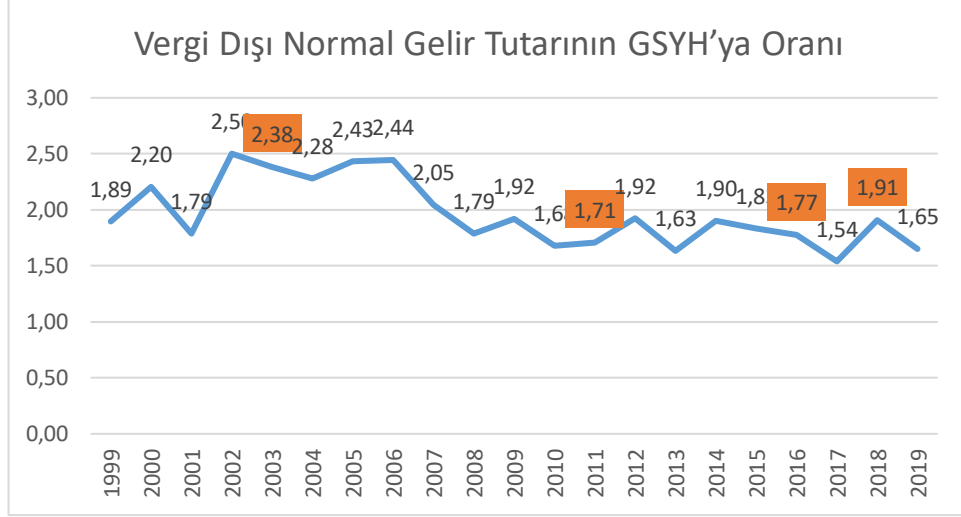
Birçok sınırlılıklarla birlikte, matrah artırımının vergi gelirleri üzerine etkisi tam olarak ölçülemez de ilk aşamada matrah artırımının uygulandığı yıllarda vergi dışı gelirlerin artması beklenir. Vergi dışı gelirler denmesinin nedeni matrah artırımını, imar barışı, bedelli askerlik gibi devletin sağlamış olduğu olağandışı kalemler bütçe gerçekleştirmelerinde vergi dışı gelir kalemi altında gösterilir. Türkiye’de vergi dışı normal gelirlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3.5.** Türkiye’de vergi dışı normal gelirler(1999-2019)

<b>Yıllar</b>	<b>Vergi Dışı Normal Gelir Tutarı</b>	<b>Vergi Dışı Normal Gelir Tutarının GSYH’ya Oranı</b>
1999	2.029.966	1,89
2000	3.760.536	2,20
2001	4.393.975	1,79
2002	8.989.142	2,50
2003	11.159.328	2,38
2004	13.145.049	2,28
2005	16.388.119	2,43
2006	19.282.738	2,44
2007	18.025.982	2,05
2008	17.777.294	1,79
2009	19.195.062	1,92
2010	19.447.422	1,68
2011	23.835.705	1,71
2012	30.185.757	1,92
2013	29.520.172	1,63
2014	38.941.465	1,90
2015	42.810.918	1,83
2016	46.273.031	1,77
2017	47.822.976	1,54
2018	71.370.126	1,91
2019	73.391.221	1,65

**Kaynak:** Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı internet sitesi

Matrah artırımının etkisinin yorumlanabilmesi için vergi dışı normal gelir tutarları değil de vergi dışı normal gelirlerin GSYH’ya oranı kullanılmıştır. Çünkü vergi gelirlerinin yıllar arasında enflasyon farkının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ekonomik konjonktür ise hem gelir tutarları hem de vergi dışı normal gelirlerin GSYH’ya oranı üzerinde etkilidir.



Şekil 3.6. Vergi dışı normal gelir tutarının GSYH'ya oranı (1999-2019)<sup>26</sup>

Vergi dışı normal gelir tutarının GSYH'ya oranına bakıldığında, ilk matrah artırımına ilişkin veriler bulunmasa da genel olarak, matrah artırımını uygulanan yıllarda vergi dışı gelirlerin GSYH'ya oranının 2003 ve 2016 yılında matrah artırımını uygulamasına rağmen düştüğü görülmektedir. 2011 ve 2018 yıllarında uygulanan matrah artırımını uygulamalarında ise vergi dışı gelirlerin GSYH'ya oranının çok düşük kaldığı görülmektedir. Tablodan, her matrah artırımının devletin topladığı vergi dışı geliri arttırmadığı veya bu artışın kamu gelirlerinde çok büyük bir etki yaratmadığı sonucu çıkarılabilir.

### 3.2. Matrah Artırımının Vergi Gelirleri, Mükellefler, Meslek Mensupları ve Denetim Elemanları Üzerindeki Etkileri

Mükelleflerin matrah artırımını yapmadan önceki durumun bilinmesi veya incelenen mükelleflerin inceleme neticesinde çıkan vergi asıllarını ve vergi cezaların bilinmesi ve bu mükelleflerin matrah artırımından yararlanması halinde, matrah artırımının devletin vergi gelirleri üzerindeki etkisi üzerinde bir öngörü oluşturulabilecektir.

Matrah artırımının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin ne şekilde olduğunun araştırılması amacıyla iki örneklem grubu üzerinde çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan birincisi yapılabilecek vergi incelemesinden haberdar olup matrah artırımını yapan mükellefler, diğeri ise vergi incelemesi sonuçlanan ve sonucu bilerek matrah artırımını

<sup>26</sup> Matrah artırımını uygulamasının olduğu yıllar renkli kutucuk içerisinde gösterilmiştir.

yapan mükelleflerdir. Birinci grup kısaca denetim öngörüsü olan mükellefler, diğer grup da denetim sonucundan haberdar olan mükellefler olarak adlandırılabilir.

Matrah artırımı uygulamasında beklenti, tüm bu amaçlara mümkün olduğu derecede ulaşmaktır. Matrah artırımı uygulamaları kendi içerisinde bir gelişim göstermektedir. Bu gelişimle birlikte, uygulamanın amaçlara ulaşmaya daha yakınlaşma olasılığının yanı sıra gibi uzaklaşma olasılığı da bulunmaktadır. Bu bağlamda başarıdan uzaklaşmaya neden olan sebeplerin belirlenerek bu sebeplerin çözümü önem taşımaktadır.

Matrah artırımı uygulaması doğası gereği vergi sisteminin büyük bir bölümüne sirayet eder. Matrah artırımının ölçülebilir sonuçlarının bulunmasına karşılık, ölçülmesi mümkün olmayan yanları da mevcuttur. Bununla birlikte ölçülebilir sonuçlar, bu uygulamanın etkinliği hususunda bizlere yol gösterebilecektir. Matrah artırımında etkinliğin tespiti, uygulamanın ne ölçüde başarılı olduğunun belirlenmesi açısından önemlidir. Bu nedenle matrah artırımının, matrah artırımından etkilenen kesimler tarafından nasıl algılandığı ve bu kesimleri ne şekilde etkilediğinin saptanması önem arz etmektedir.

Matrah artırımı uygulamaya konulduğunda, uygulamadan etkilenen temelde üç kesim vardır: mükellefler, meslek mensupları ve denetim elamanları. Matrah artırımın etkilerinin bu üç kesim üzerindeki etkileri, matrah artırımın uygulamasının başarısı ve etkinliği açısından önemlidir.

Açıklamalar doğrultusunda, çalışmanın bu kısmında matrah artırımının vergi gelirleri, mükellefler, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerinde nasıl ve ne şekilde etki yarattığı nitel veri analizi ile değerlendirilecektir. Bu bağlamda öncelikle kullanılan yöntem ve model tanıtılacak daha sonra da verilerin elde edilme süreci, katılımcılar hakkında bilgiler verilerek uygulama sonucunda tespit edilen bulgular yorumlanacaktır.

### **3.2.1. Araştırma yöntemi**

Bu bölümde araştırmanın modeli, veri toplama araç ve yöntemleri, araştırmanın çalışma grubu, araştırma süreci, veri toplama teknikleri, verilerin analizi, verilerin geçerliliği ve güvenilirliği ve araştırma etiğine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

### 3.2.1.1. Araştırma modeli

Nitel araştırmayı, “görüşme, gözlem ve doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortam da gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma” olarak tanımlamak mümkündür (Yıldırım ve Şimşek, 2018, s. 39). Üzerinde araştırma yapılan olgular ve olaylar kendi ortamında ele alınarak, insanların onlara yükledikleri anlamlar açısından yorumlanır (Altunışık vd., 2010, s. 302). Nitel araştırma, insanın kendi sırlarını çözmek ve kendi çabasıyla biçimlendirdiği toplumsal sistemlerin derinliklerini keşfetmek üzere geliştirdiği bilgi üretme yollarından birisidir (Özdemir, 2010, s. 326). Nitel araştırmaların dört temel özelliği bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Bogdan ve Biklen, 1998, s. 20):

1. Nitel araştırmalarda verilerin temel kaynağı doğal ortamlardır ve araştırmacı aynı zamanda temel veri toplama aracıdır. Veriler araştırmacı tarafından toplanmaktadır. Bunun nedeni nitel araştırmacılar, araştırılan değişkenlerin en iyi oluştukları ortamda incelenebileceğine inanmaktadırlar.

2. Nitel araştırmalarda toplanan veriler sayılar şeklinde değil, sözcükler şeklindedir. Araştırma bulguları, verilerden alıntı yapılarak gerçekleştirilmektedir. Nitel araştırmacılar, verileri olduğu gibi ve gerçek zenginliğiyle analiz etmeye çalışmaktadırlar.

3. Nitel araştırmalarda “anlam” esas ilgi noktasıdır. Araştırmada elde edilen veriler anlamlandırılmaya çalışılmaktadır.

4. Nitel araştırmacılar elde ettikleri verileri tümevarımsal bir yaklaşım çerçevesinde analiz etme eğilimindedirler. Nitel araştırmacılar, araştırma konusu ile ilgili çıkarsamalarını veriler ortaya çıktıkça yaparlar.

Creswell (2009)‘e göre nitel araştırmalar öznel olup bir olguyu katılımcıların gözünden anlamlandırabilmek veya yorumlayabilmek için yapılmaktadır. Merriam (2013), nitel araştırmaların olgubilim, durum çalışması, etnografi, anlam araştırması, eylem araştırması ve temellendirilmiş kuram gibi farklı modellerde gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedir.

Durum çalışması; (1) güncel olan bir olguyu kendi gerçek yaşam çerçevesi (içeriği) içinde çalışan, (2) olgu ve içinde bulunduğu içerik arasındaki sınırların kesin hatlarıyla belirgin olmadığı ve (3) birden fazla kanıt veya veri kaynağının mevcut olduğu

durumlarda kullanılan, görgül bir araştırma yöntemidir (Yıldırım ve Şimşek, 2018, s. 289).

Literatürde durum çalışması için birçok farklı tanımlama daha yapılmıştır. Creswell (2007) durum çalışmasını, araştırmacının sınırların belli bir sistemi, belli bir zaman dilimi içerisinde farklı kaynaklar kullanarak (gözlemler, görüşmeler, işitsel görsel materyaller, belgeler ve raporlar) detaylı bir şekilde betimlenmesi ve bu duruma dayalı temaların ortaya konması olarak tanımlamıştır. Yin (2011) durum çalışmasını özellikle olgu ile bağlam arasındaki sınırlar açıkça belli olmadığı durumlarda yapılan gerçek dünya bağlamında belirlenen olgu hakkında deneysel bir soruşturma olarak tanımlamıştır.

Patton (2002) durum çalışmasının belli bir durumun derinlemesine çalışılabilmesi ve karşılaştırma yapılabilmesi için verilerin düzenlenmesini içerdiğini belirtmekte ve nitel araştırmada durum çalışmalarının veri toplama, düzenleme ve verilerin analizini kendine özgü bir yaklaşımla gerçekleştirdiğini belirtmektedir. Durum çalışmasını hem sürece hem de sürecin çıktısı olan ürüne ya da her ikisine birden verilen isim olarak tanımlamıştır.

Çalışmamızda iki türlü durum çalışması modeli kullanılmıştır. İlkinde amaç, matrah artırımının vergi gelirleri üzerinde olabileceği muhtemel etkilerin ortaya konulmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, bu durumun ortaya konulması için araştırma, durum çalışması deseni ile gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada ikinci olarak, matrah artırımını paydaşlarının, matrah artırım hakkındaki algı ve deneyimleri incelendiğinden ve birden fazla grup üzerinde ne şekilde etkisi olduğu araştırılmak istenildiğinden bu araştırma, çoklu durum çalışması (multi case study) deseni ile gerçekleştirilmiştir. Çoklu durum çalışması birden çok durumun kendi içlerinde ve diğer durumlarla birlikte incelenmesine dayanan bir araştırma yöntemidir (Stake, 2005, s. 39). Bu çalışmada her bir grup (mükellef, denetim elemanı ve meslek mensubu) durum olarak ele alınmış, böylece her bir grup hem kendi içinde hem de birbirleriyle karşılaştırılarak incelenmiştir.

### **3.2.1.2. Araştırmanın çalışma grubu**

Bu araştırmanın çalışma grubu, araştırmanın katılımcıları (vergi mükellefleri, meslek mensupları ve vergi denetim elemanları) ve araştırmacıdan oluşmaktadır. Bu bölümde katılımcıların kimler olduğu, araştırmacı ve araştırmacının rolü hakkında bilgi verilecektir.

### **3.2.1.2.1. Araştırmanın katılımcıları**

Araştırmanın amaçları doğrultusunda bu çalışmada amaçlı örnekleme yöntemlerinden kartopu örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Bu yaklaşım çok bilgi elde edilebilecek kişilere veya kritik durumlara ulaşmada kullanılmaktadır. Süreç toplumda iyi bir konumda olan kişilere şu soruların sorulmasıyla başlar: “Bu konu hakkında kim en çok şeyi bilir?” veya “Bu konu hakkında kiminle konuşmalıyım/görüşme yapmalıyım?” (Patton, 2014, s. 237). Süreç ilerledikçe, insanlara başka kiminle görüşebileceğinizi sora sora yine bilgi ve durumlar elde edilebilir ve örneklem kartopu gibi büyür.

Kartopu örnekleme yöntemiyle seçilen üç katılımcı grup, vergi mükellefleri, meslek mensupları ve vergi denetim elemanlarından oluşmaktadır. Seçim yapılırken, her üç grupta da matrah artırımını uygulamasıyla karşılaşmış ve bu yönde işlem yapmış kişilerden olmasına özen gösterilmiştir. Çalışmanın vergi gelirleriyle ilgili olan kısmı için 28 vergi mükellefi, çalışmanın matrah artırımının vergi mükellefleri, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerine olan etkilerine dair kısmı için 10 vergi mükellefi, 10 meslek mensubu ve 10 vergi denetim elemanı bu çalışmanın katılımcılarını oluşturmaktadır.

### ***Vergi mükellefleri***

Araştırmanın katılımcı gruplarından ilki vergi mükellefleridir. Araştırma kapsamında Ankara ilinde faaliyet gösteren toplamda 28 vergi mükelleflerinin vergi dairesinden gönderilen yazılar ile matrah artırımını beyanları incelenmiş ve 10 vergi mükellefi ile görüşülmüştür. Bu görüşme, gelir veya kurumlar ve katma değer vergisi yönünden mükellefiyeti olan mükelleflerle yapılmıştır. Araştırmada veri çeşitliliğinin sağlanması amacıyla farklı sektörlerde faaliyet gösteren tecrübeli mükelleflerle görüşülmeye dikkat edilmiştir.

Görüşmeye katılan vergi mükelleflerinin çalıştıkları sektörler ve iş deneyimlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin kimliklerinin deşifre edilmemesi amacıyla görüşmelerin sırasına göre mükelleflere Mükellef 1, Mükellef 2 gibi kod isimler verilmiştir.

**Tablo 3.6.** Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin çalıştıkları sektörler ve iş deneyimleri (yıl)

Kod	Sektörü	İş Deneyim (Yıl)
Mükellef 1	Metal Ürünleri İmalatı	20
Mükellef 2	Karayolu Taşımacılığı	40
Mükellef 3	İnşaat	13
Mükellef 4	Bilişim	20
Mükellef 5	Mobilya	9
Mükellef 6	Yiyecek – İçecek	6
Mükellef 7	İş Sağlığı ve Güvenliği	28
Mükellef 8	Dayanıklı Tüketim	10
Mükellef 9	Toptan ve Perakende Ticaret	8
Mükellef 10	Yiyecek – İçecek	20

### ***Meslek mensupları***

Araştırmanın katılımcı gruplarından ikincisi meslek mensuplarıdır. Genel olarak meslek mensupları yeminli mali müşavirler (YMM) ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden (SMMM) oluşmaktadır. Araştırma kapsamında Ankara’da faaliyet gösteren 1’i pilot görüşme olmak üzere 8 serbest muhasebeci mali müşavir ve 2 yeminli mali müşavir ile görüşülmüştür. Araştırmanın konusuyla ilişkili olarak görüşmelerin, mükellefin yasal defter ve belgelerini tutan ve beyannamelerini düzenleyen meslek mensubu olan serbest muhasebeci mali müşavirlerle yapılmasına ağırlık verilmiştir.

Görüşme yapılan meslek mensuplarından alınan bilgiler doğrultusunda, meslek mensuplarının unvanları ve mesleki tecrübelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kimliklerinin deşifre olmaması için meslek mensuplarına görüşmelerin sırası temel alınarak SMMM 1 ve YMM 2 gibi kod isimler verilmiştir.

**Tablo 3.7.** Görüşme yapılan meslek mensuplarının unvanları ve mesleki deneyimleri (yıl)

<b>Kod</b>	<b>Unvan</b>	<b>Mesleki Deneyim (Yıl)</b>
SMMM 1	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	8
SMMM 2	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	20
SMMM 3	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	5
SMMM 4	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	18
YMM 1	Yeminli Mali Müşavir	9
YMM 2	Yeminli Mali Müşavir	17
SMMM 5	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	18
SMMM 6	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	17
SMMM 7	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	10
SMMM 8	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	6

### ***Denetim elemanları***

Araştırmanın katılımcı gruplarından üçüncüsünü vergi denetim elemanları oluşturmaktadır. Vergi denetimi yapmaya yetkililer, Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılmaktadır. Maddede birden çok kişi sayılsa da ülkemizde vergi denetimleri genellikle vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle görüşme için vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarıyla görüşülmüştür. Matrah artırımını konusunda tecrübelerinin fazla olması nedeniyle ağırlıklı olarak vergi müfettişiyle görüşme yapılmaya dikkat edilmiştir. Araştırma kapsamında, Ankara’da görev yapan 10 vergi denetim elemanı ile görüşme yapılmıştır.

Görüşmeye katılan denetim elemanlarının unvan ve mesleki deneyimlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almakta olup, araştırmaya katılan denetim elemanlarının kimliklerinin deşifre edilmemesi için denetim elemanlarına VM 1, VMY 1 gibi kod isimler verilmiştir.

**Tablo 3.8.** Görüşme yapılan denetim elemanlarının unvanları ve iş deneyimleri (yıl)

Kod	Unvanı	İş Deneyim (Yıl)
VM 1	Vergi Müfettişi	9
VMY 1	Vergi Müfettiş Yardımcısı	4
VM 2	Vergi Müfettişi	6
VM 3	Vergi Müfettişi	10
VM 4	Vergi Müfettişi	8
VM 5	Vergi Müfettişi	13
VM 6	Vergi Müfettişi	7
VM 7	Vergi Müfettişi	11
VM 8	Vergi Müfettişi	17
VM 9	Vergi Müfettişi	7

### 3.2.1.2.2. Geçerlilik komitesi

Çalışmanın sistemli bir şekilde yürütülmesini sağlamak, karşılaşılan problemleri en aza indirmek ve araştırmacıya rehber olması amacıyla, tez danışmanı, alan uzmanı ve araştırmacıdan oluşan geçerlilik komitesi oluşturulmuştur.

Bu geçerlilik komitesinde tez danışmanı Prof. Dr. Şebnem Tosunoğlu ve alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ile araştırmacı yer almıştır. Ayrıca tezin araştırma sürecinde nitel araştırma konusunda uzman öğretim üyeleri verilerin toplanması, analizi ve raporlaştırılması sürecini denetlemiş ve rehberlik etmişlerdir.

Bunun yanı sıra araştırma sürecinde araştırmacının gidişatı hakkında bilgilendirmek ve araştırmayı tartışmaya sunmak amacıyla “Tez İzleme Komitesi” oluşturulmuştur. Bu tez izleme komitesinde ise tez danışmanı ve alan uzmanı Prof. Dr. Şebnem Tosunoğlu, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi ve alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez, alan dışı uzman olarak Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Aytül Ayşe CENGİZ ve araştırmacı yer almıştır.

Araştırma 2018-2019 öğretim yılının bahar döneminde başlamış ve toplamda 1 tez önerisi ve 3 tez izleme komitesi gerçekleşmiştir. Yine oluşturulan geçerlilik komitesi ise araştırmacının başladığı tarihten itibaren, pandemi koşulları nedeniyle her zaman yüz yüze olmasa da çevrimiçi araçlar kullanılmak suretiyle ortalama 3'er aylık periyodlar halinde toplanmıştır.

### **3.2.1.2.3. Araştırmacı**

Nitel yöntemle yapılan araştırmalarda araştırılan hakkında derin bir kavrayışa ulaşma çabası vardır. Bu yönüyle araştırmacı bir kâşif gibi davranarak gerçekliğin izini sürer ve muhatabının öznel bakış açısına önem verir (Karataş, 2015, s. 63). Nitel araştırma temalandırma, tasarlama, görüşme, yazıya dönüştürme, analiz etme, doğrulama ve raporlama gibi birçok aşama sonucunda ortaya çıkmaktadır (Kvale, 1996). Bu aşamaların her birinde araştırmacının rolü büyük önem arz etmektedir.

Araştırmacı, Hazine ve Maliye Bakanlığı – Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında 7 yıldır vergi müfettişi olarak görev yapmaktadır. Araştırmacı daha önce de yaklaşık 2 yıl Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı bünyesinde satınalma memurluğu yapmıştır. Bu bakımdan araştırmacı hem kamu gelirlerine hem de kamu harcamalarına ait mevzuatın uygulanması açısından tecrübe sahibidir.

Araştırmacı, 2016–2017 öğretim yılı güz döneminde Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Maliye Anabilim dalında doktora öğrenimine başlamıştır. Doktora eğitimi süresince bu çalışmanın kuramsal ve yöntemsel alt yapısı temelinde çalışabileceği çeşitli dersler almıştır.

### **3.2.1.3. Araştırma süreci**

Matrah artırımının vergi gelirleri, mükellefler, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerinde etkilerinin araştırıldığı bu çalışma, hazırlık ve uygulama sürecinden oluşmaktadır.

#### **3.2.1.3.1. Hazırlık süreci**

Araştırmanın hazırlık süreci 2018-2019 öğretim yılı bahar döneminde başlamıştır. Araştırmacı çalışmada, nitel araştırmanın gereği olarak araştırmanın her aşamasında etkin rol oynamıştır. Bu hazırlık sürecinde araştırmacı, konuyla ilgili literatür taramasını yapmış ve kaynakların incelemesini gerçekleştirmiştir.

Bununla birlikte, araştırma sırasında, karşılaşılabilecek sorunları daha iyi anlamak ve bu konuda yeterli önlemler alabilmek amacıyla 18.08.2020 tarihinde mükellef, 19.08.2020 tarihinde meslek mensubu ve 20.08.2020 tarihinde bir denetim elemanı ile görüşülmüş, görüşme formu yaklaşımı ile hazırlanan sorular katılımcılara sorulmuş ve bilgilendirici cevaplar alınmıştır. Görüşme, katılımcıların yazılı ve sözlü izni üzerine ses

kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Görüşmeler sonlandığında araştırmacı ses kaydı yapılan görüşmeyi döküm yaparak metin haline getirmiştir.

08.09.2020 tarihinde tez danışmanı Prof. Dr. Şebnem Tosunoğlu ve alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ile geçerlik toplantısı yapılarak; katılımcıların verdiği cevaplar göz önünde bulundurulmuş, görüşme soruları üzerinde düzenlemeler yapılmış ve sorular revize edilmiştir.

### ***3.2.1.3.2. Uygulama süreci***

Araştırmanın uygulama süreci ise 2019-2020 öğretim yılı bahar döneminde başlamıştır. Tez verilerinin toplanması 20.10.2020-01.04.2021 tarihleri arasında kapsamaktadır.

Tez için iki türlü veri toplanmıştır. Bunlardan ilki matrah artırımının vergi gelirleri üzerinde yaratabileceği etkiyi anlamak amacıyla mükelleflerin inceleme rapor sonuçlarının, matrah artırım beyanlarının ve vergi daireleri tarafından mükelleflere gönderilen yazılı belgelerin incelenmesidir. Bir diğer diğer veri ise matrah artırımının vergi mükellefleri, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerinde yarattığı etkiyi anlamak amacıyla görüşmeler yapılmasıdır.

### ***Belge incelemesi süreci***

Matrah artırımının vergi gelirleri üzerinde yaratabileceği etkiyi araştırmak üzere katılımcılar iki bölüme ayrılmıştır. Bunlardan ilki denetleneceği konusunda öngörüsü bulunan mükellefler bir diğeri ise hali hazırda denetim yapılan mükelleflerdir.

Denetim öngörüsü bulunan mükellefler açısından araştırmanın verilerini elde etmek için matrah artırımında bulunan ve vergi dairesinden sahte belge kullanımına ilişkin, mükellefin beyanlarını düzeltmesi için yazı gelen mükelleflere ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla, Ankara ilinde bulunan mükellefler ve meslek mensuplarıyla görüşülerek, matrah artırımından yararlanıp yararlanmadığı ve vergi dairesinden katma değer vergisi beyanlarının düzeltilmesine ilişkin yazı tebliğ edilip edilmediği sorulmuştur. Bu noktada, meslek mensupları, mükelleflerinin matrah artırım işlerini takip ettiklerinden dolayı, araştırma için mükelleflere ulaşma noktasında yardımcı olmuşlardır. İki şartı da sağlayan mükelleflerin, vergi dairesi yazısında belirtilen tutarları ve matrah artırım beyannamelerindeki tutarları araştırma verisi olarak kaydedilmiştir.

Hali hazırda denetim yapılan mükellefler için toplanan ve incelenen belgeler ise verinin inceleme geçirmiş mükelleflerden vergi inceleme raporu ve matrah artırım beyanlarına ilişkin belgelerdir.

Verilerin toplanması süreci 20.10.2020-15.12.2020 tarihleri arasını kapsamaktadır. Toplanan verilerle ilgili olarak, Prof. Dr. Şebnem Tosunoğlu'na bilgi verilmiş ve sonrasında da tez izleme komitesinde diğer alan uzmanlarıyla veriler hakkında değerlendirmeler yapılmıştır.

### ***Görüşme süreci***

Araştırmacı tarafından uygulama süreci boyunca yapılan tüm görüşmeler ile ilgili olarak tez danışmanı Prof. Dr. Şebnem Tosunoğlu'na bilgi verilmiş ve sonrasında tez danışmanı ile görüşmeler hakkında değerlendirmeler yapılmıştır.

Yarı yapılandırılmış esas görüşmelere ilk olarak 20.10.2020 tarihinde başlanmış olup tüm görüşmeler Ankara'da gerçekleştirilmiştir. Vergi mükellefleri, meslek mensupları ve denetim elemanlarıyla olan tüm görüşmeler 01.04.2021 tarihinde tamamlamıştır. Bu görüşmeler katılımcıların yazılı ve sözlü izni alınmak suretiyle ses kayıt cihazı ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya katılmak isteyen ancak ses kaydının alınmasını istemeyen katılımcılar için araştırma verilerinin kaydedilmesinde not alma yöntemi kullanılmıştır.

Denetim elemanlarıyla yapılan görüşmeler vergi denetim elemanlarının dairelerinde, muhasebe meslek mensupları ile yapılan görüşmeler meslek mensuplarının ofislerinde, vergi mükellefleri ile yapılan görüşmeler ise mükelleflerin iş yerlerinde gerçekleştirilmiştir.

Gerçekleştirilen görüşmelere ilişkin bilgiler aşağıdaki tablodaki gibidir:

**Tablo 3.9.** *Yapılan görüşmelere ilişkin bilgiler*

Tarih	Gün	Saat	Süre	Veri Türü	Katılımcı	Veri Toplama Biçimi
20/10/2020	Salı	11:21	20 dk 58"	Görüşme	VM 1	Ses Kaydı
22/10/2020	Perşembe	12:37	9 dk 42"	Görüşme	VMY 1	Ses Kaydı
28/10/2020	Çarşamba	15:47	13 dk 18"	Görüşme	SMMM 1	Ses Kaydı
28/10/2020	Çarşamba	17:08	19 dk 47"	Görüşme	SMMM 2	Ses Kaydı
29/10/2020	Perşembe	15:47	16 dk 01"	Görüşme	SMMM 3	Ses Kaydı
2/11/2020	Pazartesi	16:58	8 dk 22"	Görüşme	VM 2	Ses Kaydı
3/11/2020	Salı	15:37	9 dk 18"	Görüşme	VM 3	Ses Kaydı
4/11/2020	Çarşamba	14:38	11 dk 35"	Görüşme	VM 4	Ses Kaydı
5/11/2020	Perşembe	16:06	9 dk 36"	Görüşme	VM 5	Ses Kaydı
5/11/2020	Perşembe	14:02	15 dk 49"	Görüşme	VM 6	Ses Kaydı
19/11/2020	Perşembe	12:03	18 dk 29"	Görüşme	VM 7	Ses Kaydı
4/01/2021	Pazartesi	14:51	30 dk 49"	Görüşme	SMMM 4	Ses Kaydı
5/01/2021	Salı	10:10	13 dk 41"	Görüşme	YMM 1	Ses Kaydı
6/01/2021	Çarşamba	10:07	23 dk 31"	Görüşme	YMM 2	Ses Kaydı (Telefon)
21/01/2021	Perşembe	10:24	19 dk 01"	Görüşme	SMMM 5	Ses Kaydı
21/01/2021	Perşembe	13:12	12 dk 08"	Görüşme	SMMM 6	Ses Kaydı
29/01/2021	Cuma	12:34	14 dk 47"	Görüşme	SMMM 7	Ses Kaydı
18/02/2021	Perşembe	11:14	11 dk 51"	Görüşme	SMMM 8	Ses Kaydı
18/02/2021	Cuma	13:22	14 dk 25"	Görüşme	Mükellef 1	Ses Kaydı
29/03/2021	Pazartesi	18:15	10 dk 00"	Görüşme	Mükellef 7	Not Alma
30/03/2021	Salı	13:00	8 dk 40"	Görüşme	Mükellef 2	Ses Kaydı
30/03/2021	Salı	10:36	25 dk 16"	Görüşme	Mükellef 3	Ses Kaydı
31/03/2021	Çarşamba	14:01	32 dk 03"	Görüşme	VM 8	Ses Kaydı
31/03/2021	Çarşamba	15:30	12 dk 37"	Görüşme	VM 9	Ses Kaydı
31/03/2021	Çarşamba	10:11	22 dk 14"	Görüşme	Mükellef 4	Ses Kaydı (Telefon)
31/03/2021	Çarşamba	09:05	15 dk 00"	Görüşme	Mükellef 6	Not Alma
1/04/2021	Perşembe	08:50	12 dk 00"	Görüşme	Mükellef 5	Not Alma
1/04/2021	Perşembe	11:15	16 dk 00"	Görüşme	Mükellef 9	Not Alma
1/04/2021	Perşembe	13:25	15 dk 00"	Görüşme	Mükellef 10	Not Alma
1/04/2021	Perşembe	16:40	20 dk 00"	Görüşme	Mükellef 8	Not Alma

Araştırmanın uygulama süreci, Covid-19 salgınının olduğu dönemde gerçekleştirilmiş olup, özellikle görüşmeler sırasında tüm tedbirlerin alınmasına dikkat edilmiştir. Ayrıca, görüşmeler pandemi koşulları nedeniyle, çok uzun tutulmamış, bazı görüşmeler ise telefon aracılığıyla yapılmıştır.

Görüşme yapılan ortam ve sorulacak sorular katılımcıların kendilerini rahatça ifade edebileceği ortamlarda, kendilerinin randevu verdikleri tarih ve saatte yapılmıştır. Görüşmeler ses kayıt cihazı vasıtasıyla kayda alınmış ayrıca araştırmacı tarafından konuşma anında kısa kısa notlar da alınmıştır. Ses kayıt cihazına kaydedilen görüşmeler

araştırmacı tarafından bilgisayar vasıtasıyla düz yazı haline getirilmiştir. Hatayı en aza indirmek amacıyla araştırmacı tarafından görüşmelere ait veriler incelenmiştir.

#### **3.2.1.4. Veri toplama teknikleri**

Yıldırım ve Şimşek (2018)'e göre nitel araştırma, görüşme, gözlem ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulduğu nitel bir sürecin izlendiği araştırma yöntemidir.

Belge analizi, nitel araştırmalarda genellikle ikincil veri olarak kabul edilmekle birlikte güvenilir olmadığına dair görüşler bulunmaktadır. Oysa belgelerin incelenmesi ve bu yolla elde edilen veriler oldukça önemlidir. Belgeler her türlü yazılı, görsel ve işitsel materyali ifade eder. Belge incelemesi, çeşitli materyalin araştırma konusu veriyi içermesi nedeniyle çözümlenmesi işlemidir. Araştırmacı hangi tür belgeyi inceleyeceğine araştırma konusuna bağlı olarak karar verir. Örneğin araştırmacı vizyon ve misyonun işletmenin performansına etkisini araştırmak istiyorsa işletmelerin misyon ve vizyon bildiremelerini, yönetim kurulu kararlarını ve diğer ilgili kayıtlarını inceleyebilir. Belge incelemesinde geçmişteki olguların yer aldığı yazı, resim ve ses kayıtları, raporlar gibi arşiv belgeleri dikkate alındığı gibi araştırma süresince ortaya çıkan veya oluşturulan resim, rapor, tutanak gibi belgeler de işleme tabi tutulur.

Belge incelemesinde önemli noktalardan biri araştırma konusuyla ilgili veriyi elde edebilecek tarzda tarama işlemi yapmak ve veri kaydı için bir sistem geliştirmektir. Bunun için bir süreç dâhilinde faaliyetleri belirlemek araştırmacıya büyük kolaylık sağlamaktadır. İlk adımda araştırmacı ne tür belgelere ihtiyaç duyduğunu ve bu belgelere nasıl ve ne şekilde ulaşabileceğini belirlemelidir. Böylelikle gereksiz belgelerle uğraşmaktan tasarruf etmiş olur. İkinci adımda araştırmacı ulaşmak istediği belgelerin doğru ve güvenilir olmasını sağlamalıdır. Ayrıca bu belgelerin kullanımının izine tabi olup olmadığına, yani telif hakları konusuna dikkat etmelidir. Üçüncü aşamada belgelerin taranması, verinin tasnif edilmesi ve daha sonra işlenmesi gerekir. Araştırmacı ne tür veri toplanacağını ve bunları nasıl çözümleyeceğini önceden belirlemesi gerekir. Son olarak verinin işlenmesi sonucunda ne şekilde yorumlanacağına ve nasıl raporlayacağını belirlenmelidir (Yıldırım ve Şimşek, 2018, s. 194-200). Araştırma kapsamında yer alan bazı kişi veya kurumların kimliklerinin gizlenmesi gerekebilir. Araştırmacı bu durumda onlar için takma isim kullanılarak gizliliğe önem vermiş olur. Bu çalışmada, matrah

artırımının vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştırmayla ilgili bölümünde, belge incelemesi kullanılmıştır.

Görüşme yöntemi, nitel araştırmada en sık kullanılan veri toplama araçlarından birisidir. Bu araştırmanın matrah artırımının vergi mükellefleri, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerindeki etkilerine ilişkin bölümünde veri toplama yöntemi olarak, “görüşme” ve “görüşme formu yöntemi” kullanılmıştır. Görüşme formu uygulandığı sırada, konu hakkında daha ayrıntılı bilgiler alınabilmesi için ek sorular da sorulmuştur. Genel olarak görüşme ile elde edilen verilerin kaydedilmesinde kayıt cihazı ve not alma olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır (Bedir Erişti vd., 2013, s. 108). Çalışmamızda bu iki yönteme de başvurulmuştur.

#### **3.2.1.4.1. Belge incelemesi**

Nitel araştırmalarla ilgili olarak “ikincil veriler pek güvenilirmez” şeklinde yaygın olumsuz bir anlayış vardır. Oysa belgelerin incelenmesi ve belgelerden elde edilen veriler oldukça önemlidir (S. Gürbüz ve Şahin, 2018, s. 187).

Belgeler; her türlü yazılı, görsel ve işitsel materyali ifade eder. Belge incelemesi, çeşitli materyallerin araştırma konusu veriyi içermesi nedeniyle çözümlenmesi işlemidir. Belge incelemesinde geçmişteki olguların yer aldığı yazı, resim ve ses kayıtları, raporlar gibi arşiv belgeleri dikkate alındığı gibi araştırma süresince ortaya çıkan veya oluşturulan rapor, resim, tutanak gibi belgeler de işleme tabi tutulur (S. Gürbüz ve Şahin, 2018, s. 187).

Nitel araştırmada doğrudan gözlem ve görüşmenin olanaklı olmadığı durumlarda veya araştırmanın geçerliğini arttırmak amacıyla, görüşme ve gözlem yöntemlerinin yanında, çalışılan araştırma problemiyle ilgili yazılı ve görsel materyal ve malzemeler de araştırmaya dâhil edilebilir. Bu durum, doküman incelemesi veya analizi tek başına bir araştırma yöntemi olabildiği gibi, diğer nitel yöntemlerin kullanıldığı durumlarda ek bilgi kaynağı olarak da işe yarayabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2018, s. 189).

Dokümanların incelenmesi belli bir sistematik doğrultusunda yürütülmesi gereken bir süreçtir. Bu bağlamda doküman inceleme süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (Baş ve Akturan, 2017, s. 122):

1. Dokümanlara ulaşma
2. Dokümanların orijinalliğinin kontrol edilmesi
3. Kullanım izninin alınması

4. Dokümanların anlaşılması ve analiz edilmesi
5. Verinin kullanılması

Belgeler, nitel araştırmalarda kullanılması gereken önemli bilgi kaynaklarıdır. Bu tür araştırmalarda, araştırmacı, ihtiyacı olan veriyi, görüşme veya gözlem yapmaya gerek kalmadan da elde edebilir. Bu anlamda belge incelemesi, araştırmacıya, zaman ve para tasarrufu anlamında katkıda bulunacaktır. Diğer taraftan, nitel araştırmalarda gözlem ve görüşme gibi diğer veri toplama yöntemleriyle birlikte kullanıldığında verinin çeşitlendirilmesi amacına hizmet edecek ve araştırmanın geçerliğini önemli ölçüde arttıracaktır (Yıldırım ve Şimşek, 2018, s. 189).

Araştırma çalışması için araştırmacı tarafından hem mükellefler hem de meslek mensuplarıyla görüőlerek, matrah artırım beyannameleri, vergi inceleme raporları ve vergi daireleri tarafından mükelleflere gönderilen resmi yazılar incelenmiştir. Bu noktada her bir mükelleften izin alınmıştır. Gizliliğin korunması adına mükelleflerin kimlikleri gizli tutulmuş olup, mükelleflere Mükellef 1, Mükellef 2 gibi kodlar verilmiştir.

#### **3.2.1.4.2. Yarı yapılandırılmış görüşmeler**

Veri toplama sürecinde yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılmak suretiyle yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Görüşme yöntemi, nitel araştırmada, araştırmacılar tarafından sıklıkla kullanılan veri toplama tekniklerinden biridir. Görüşmenin en önemli özelliği, sözlü iletişim yoluyla veri toplama tekniği olmasıdır. Görüşmeler genellikle yüz yüze yapılır ancak bazı durumlarda telefon gibi araçlar kullanılarak da yapılabilir. Stewart ve Cash (2008) görüşmeyi, önceden sınırları ve kapsamı belirlenmiş ve ciddi bir amaç doğrultusunda yapılan, soru sorma ve yanıtlama biçimine dayanan etkileşimli bir iletişim süreci olarak tanımlamıştır. Görüşmenin nitel araştırmalarda yaygın olarak kullanılmasının nedeni bireylerin verilerini, görüőlerini, deneyimlerini ve duygularını ortaya çıkarma açısından güçlü olması ve iletişimin yaygın bir biçimi olan konuşmayı temel almasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2018, s. 136).

Araştırma konusu, çerçevesi ve amacı görüşme yapılmadan önce belirlenir. Ancak bütün görüşme süreci değişikliklere açıktır. Görüşme yapılması araştırmacı tarafından uygun bulunmasından sonra görüşmelerin kimlerle nerede ve soruların neler olacağı tasarlanır (Rubin ve Rubin, 2011, s. 72).

Yarı yapılandırılmış görüşme, araştırmacı tarafından önceden belirlenmiş veya görüşme aşamasında ortaya çıkan konu ve durumlara göre araştırmacının yeni sorular da sorabildiği görüşme yöntemi olarak, nitel araştırmalarda yoğunlukla kullanılan bir veri toplama yöntemidir. Bu yöntem aynı zamanda araştırmacıya, yeni gelişmeler karşısında ek soru sorma veya soruyu değiştirme imkânları vererek bir esneklik sağlamaktadır. (Güler vd., 2015, s. 115). Bu araştırmada katılımcıların soruyu anlamadıkları durumda, soruyu aynı anlama gelecek farklı sorularla sorularak ve görüşmenin durumuna göre ek sorular sorularak, katılımcıların görüş ve düşüncelerini kesintisiz ve anlaşılır şekilde ifade etmeleri sağlanmıştır.

Görüşme formu hem araştırmacı hem de görüşmeci açısından zaman esnekliği sağlar. Örneğin, araştırmacı katılımcı tarafından yanıtlanmış soruları tekrar sormayabilir, bazı soruları atlayabilir veya sormaktan vazgeçebilir. Aynı zamanda, bir form çerçevesinde yapılan bir görüşme, farklı bireylerden daha sistematik ve karşılaştırılabilir bilgi edilmesine olanak sağlar. Bu çalışmada araştırmacı katılımcılara görüşme formu çerçevesinde sorular sormuş ve karşılığında aldığı cevaplar başka sorunun ya da soruların cevabını da kapsadığını anladığı zaman o soru ya da soruları sormamıştır.

Yarı yapılandırılmış görüşme formu oluşturulurken öncelikle konu ile ilgili literatür taraması yapılmış ardından da tez danışmanı ve alan uzmanı Prof. Dr. Şebnem Tosunoğlu ve Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ile yapılan çalışmalar sonucunda görüşme soruları tespit edilmiştir. Soruların teknik açıdan düzenlenmesi aşamasında nitel araştırma konusunda bir uzmanın da görüşüne başvurulmuştur. Tespit edilen bu soruların son şekline, yapılan geçerlik komiteleri ve tez izleme komiteleri ile karar verilmiştir.

Yarı yapılandırılmış görüşme formları üç gruba uygulanmıştır. Bunlar; vergi mükellefleri, muhasebe meslek mensupları (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir) ve denetim elemanları (Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları) dır.

Vergi Mükellefleri için 4'ü ana soru olmak üzere toplam 15 sorudan oluşan yarı-yapılandırılmış görüşme formu oluşturulmuştur (EK-1). Meslek mensupları için 4'ü ana soru olmak üzere toplam 14 sorudan oluşan yarı-yapılandırılmış görüşme formu oluşturulmuştur (EK-2). Denetim elemanları için 4'ü ana soru olmak üzere toplam 9 sorudan oluşan yarı-yapılandırılmış görüşme formu oluşturulmuştur (EK-3). Görüşme formunda ana soruların yanında, yan sorular da hazırlanmıştır. Bu yan soruların amacı hem soruların daha iyi anlaşılmasını sağlamak hem de derinlemesine bilgi alabilmektir.

Görüşme formunda açık uçlu sorulara yer verilmiştir. Hazırlanan görüşme formlarının geçerlik çalışması, geçerlik komitelerinde yapılmıştır.

Görüşmeler daha önceden randevu alınmak suretiyle belirlenen gün ve saatte genel olarak yüz yüze ses kayıt cihazı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Veri toplama sürecinin Covid-19 salgının yaşandığı süreçte gerçekleşmesi nedeniyle yüz yüze görüşmek istemeyen katılımcılarla telefonda görüşme yapmak ve bu görüşmeyi kayda almak suretiyle yapılmıştır.

Görüşmeye başlamadan önce katılımcılar ile genel bir sohbet ortamı oluşturularak rahat bir ortam sağlanmış ve sonrasında katılımcılara araştırmanın amacı konusunda bilgi verilmiş ve katılımcılardan yazılı izin formunu okumaları ve imzalamaları istenmiştir. Bunun akabinde yapılan tüm görüşmelerde ses kaydının başında katılımcılardan aynı zamanda sözlü izin de alınmıştır. Görüşmeler gönüllülük esası çerçevesinde gerçekleştirildiği için yazılı ve sözlü izin konusunda hiçbir sorun yaşanmamıştır. Belirtilen nedenler doğrultusunda, yapılan tüm görüşmeler bir nitel araştırmanın gerektirdiği usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirilmiştir.

#### **3.2.1.4.3. Araştırmacı günlüğü**

Nitel araştırmalarda kullanılan veri toplama tekniklerinden birisi de gündüktür. Araştırma sürecinde araştırmacı, yapmış olduğu görüşmelerin büyük bir çoğunluğunda görüşme öncesi ve sonrası günlük tutmuştur.

Araştırmacı günlüğü, Microsoft Word programında 12 punto olarak yazılmıştır ve toplam 12 sayfadan oluşmaktadır. Araştırmacı günlüğü, yapılan görüşmeler hakkında değerlendirmeleri, görüşmelerin bıraktığı izlenimleri, katılımcıların bilgilerini, araştırmacının öz değerlendirmesini içermektedir. Araştırmacı günlüğünün kapsamına araştırmanın destek verisini oluşturmaktadır.

#### **3.2.1.4.4. Geçerlik komitesi tutanakları**

Araştırmanın hazırlık sürecinden başlayarak verilerin toplanmasına kadar geçen süreçte tez danışmanı Prof. Dr. Şebnem Tosunoğlu ve alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ve araştırmacının katılımıyla gerçekleşen geçerlik komitelerinde notlar tutularak gerçekleştirilmiştir. Geçerlik komitesi tutanakları araştırma süreci boyunca araştırmacıya yol gösterici bir veri kaynağı olmuştur.

### **3.2.1.5. Verilerin geçerliliği ve güvenilirliği**

Felsefi dayandıkları düşünceler farklı da olsa, geçerlik ve güvenilirlik soruları nicel araştırmada olduğu kadar nitel araştırmalarda da önemlidir (Brock-Utne, 1996, s. 612). Bu araştırmada da geçerliği ve güvenilirliği sağlamak ve artırmak için aşağıdakiler gerçekleştirilmiştir:

- 1) Planlama ve araştırma süreci boyunca başka araştırmacılar ve uzmanlarla da görüşülmüştür. Bunlara ek olarak tez izleme komiteleri ve geçerlilik komiteleri toplantıları gerçekleştirilmiştir.
- 2) Katılımcılara kimliklerinin gizli tutulacağı bilgisi verilmiştir. Ayrıca katılımcılara, görüşmelerden elde edilen verilerin sadece bu araştırma kapsamında kullanılacağı hakkında ön bilgilendirme yapılmıştır.
- 3) Yarı yapılandırılmış görüşmelerde veri kaybını önlemek, ispat aracı olması nedeniyle kayıt cihazı ile kayıt altına alınmış ve kayıtların muhafazası için tüm tedbirler alınmıştır.
- 4) Veri toplama süreci, yanlışlık olabilesinin önüne geçmek amacıyla literatür taraması eş zamanlı olarak yürütülmüştür.
- 5) Hem veri toplama ve hem de veri analizi sürecinde kayıtlar düzenli olarak tutulmuştur.
- 6) Veri toplama süreci uzun bir süreçte ve derinlemesine olacak şekilde yürütülmüştür.
- 7) Veriler arasındaki tutarlılık kontrol edilmiştir.
- 8) Verilerin analizleri ve sonuçları ayrıntılı olarak rapor edilmiştir.

### **3.2.1.6. Araştırma etiği**

Araştırmalarda genellikle takip edilmesi gereken bir takım kurallar ve ihlal edilmemesi gereken bir takım etik ilkeler bulunmaktadır. Evrensel olarak kabul gören ana etik ilkeler şunlardır: Bilinçli onay; gizlilik, özel hayata saygı ve zarar vermeme; aldatmama/yanıltmama ve verilere sadık kalmadır (Yıldırım ve Şimşek, 2018, s. 107-108) Bu anlamda araştırmanın başlangıcından itibaren tüm verilerin geçerli bir şekilde toplanmasına özen gösterilmiştir. Gerçekleştirilen yarı yapılandırılmış görüşmeler ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşmelerin öncesinde tüm katılımcılardan yazılı izin alınmıştır (EK-4). Ayrıca araştırmaya dâhil olan katılımcıların

isimleri deşifre edilmemiş görüşme verilerinin analizi yapılırken katılımcıların isimleri yerine SMMM 3, Mükellef 2 ve VM 5 gibi kod isimler kullanılmıştır.

Ayrıca araştırma çalışmasının ve veri toplama aracının etik kurallara uygunluğu Anadolu Üniversitesi – Sosyal ve Beşerî Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu tarafından kontrol edilmiş ve onaylanmıştır (EK-5).

Araştırmanın görüşme verileri toplanırken katılımcılardan bazıları görüşmenin ses kayıt cihazı ile yapılıyor olmasından dolayı endişe duymuş ancak araştırmacının kayıtların gizli kalacağını vurgulaması üzerine katılımcı için bu durum sorun teşkil etmemiştir. Dolayısıyla araştırma süreci boyunca etik ilkelere titizlikle uyulmasına özen gösterilmiştir.

Yine belge toplama sürecinde de katılımcıların izinleri sözlü bir şekilde alınmış, araştırmaya dâhil olan katılımcıların isimleri gizli tutulmak suretiyle verilerinin analizi yapılırken katılımcıların isimleri yerine Mükellef 1 ve Mükellef 2 gibi kod isimler kullanılmıştır.

### **3.2.2. Matrah artırımının vergi gelirleri üzerindeki etkileri**

Matrah artırımının özelliği gereği, mükellefler belirli bir tutarda matrah artırdıkları ve buna isabet eden vergiyi ödedikleri zaman bir daha herhangi bir tarihyata tabi tutulmamaktadır. Örneğin bir mükellef 1000 TL vergi ödemesi gerekirken 500 TL ödedikten sonra ek 50 TL de matrah artırımını için ödediğinde ilk bakışta 450 TL kamunun alamadığı bir alacak varmış gibi görünmektedir. Ancak mükellefin beyan dışı bıraktığı 500 TL'yi bulmak için kamunun katlanması gereken bir maliyetin yanında bir de o farkı bulamama riski de mevcuttur. Böyle bir durumda her mükellefin beyanlarının gerçeğe uygunluğu tek tek, tam ve eksiksiz bir şekilde incelenemeyeceğinden, matrah artırımının bütün olarak vergi gelirleri üzerindeki etkisini net bir şekilde söylemek mümkün değildir. Ancak bir örneklem grubunun verileri baz alınarak, matrah artırımının nasıl bir etki yaratabileceğini ortaya koymak mümkündür. Yine matrah artırımının vergi gelirleri üzerindeki etkisi irdelenirken ne tür sınırlılıkların olduğu da böyle bir çalışmayla ortaya konulabilecektir.

Matrah artırımının vergi gelirleri üzerine etkilerini araştırmak amacıyla belge incelemesi tekniğiyle veri toplanmıştır. Toplanan veriler ışığında iki tür verinin mükellef verisinin olduğu görülmüştür: denetleneyeceği konusunda öngörüsü bulunan mükellefler ve hali hazırda denetim yapılan mükellefler.

### **3.2.2.1. Denetleneceği konusunda öngörüsü bulunan mükellefler üzerinde yapılan araştırma**

Vergi denetiminde istenilen durum, her mükellefin vergi denetimine tabi tutulma olasılığının birbirine eşit olmasıdır. Böylelikle mükelleflerin denetimden çekinmeleri/etkilenmeleri sağlanarak vergiye ilişkin beyanların gerçeği yansıtacak şekilde verilmesi yönünde bir motivasyon oluşturulabilir.

Genellikle vergi mükellefleri, vergi incelemesine tabi tutulacaklarını tahmin edebilseler de kesin olarak bilemezler. Ancak bazı durumlarda mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulacakları yönünde öngörüsü bulunabilir ve mükelleflerde bu durumda kendi geleceğiyle ilgili belli başlı kararlar alabilir. İlgili mevzuatta bu öngörüü sağlayabilecek araçlardan birisi vergi dairesinin mükellefe, beyanlarını düzeltmesi yönünde yaptığı bildirimlerdir.

KDVK'nın 9, 11, 29 ve 32'nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi öngörülmektedir.

Mükelleflerin gerçekte yükledikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı durumlarla da karşılaşılabilir.

Katma değer vergisinde, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemek amacıyla Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde "özel esaslar uygulaması" düzenlenmiştir.

Özel esaslar uygulamasıyla, haklarında düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan

mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi tutulurlar. Kısaca vergi idaresinin şüpheli bulduğu mükellefleri, özel esaslar adı verilen bir listeye alarak, bu mükelleflerin iade taleplerinde diğer mükelleflere nazaran daha katı kurallar uygulanmaktadır.

Mükellefler birçok şekilde, vergi matrahını aşındırabilmektedir. Bunlardan bir tanesi sahte belge (fatura) kullanmaktır. Doktrinde de vergi uygulamasına girmiş olan bu faturalara “şike fatura”, “nylon fatura” veya “muvaazalı fatura” adı da verilmektedir. Sahte fatura iki şekilde düzenlenebilmektedir (Ünal, 2006, s. 2):

1.Fatura hiçbir temel borç ilişkisi bulunmadan tamamen gerçek dışı olarak doldurulmakta veya

2.Faturada satılan veya üretilen malın veya verilen hizmetin satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgilere yer verilmektedir.

Sahte belge kullanan mükellefler, kurumlar vergisinde giderleri artırmak suretiyle ve katma değer vergisinde indirilecek KDV’yi arttırmak suretiyle vergi ziyasına neden olabilecekleri gibi katma değer vergisindeki indirim mekanizmasını bozarak haksız iade de alabilmektedirler. Bunun önüne geçebilmek için sahte belge kullandığı tespit edilen mükellefler özel esaslar uygulamasına tabi tutulmaktadır.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin IV/E/3.5 bölümünde sahte belge kullanma tespiti bulunan mükellefler hakkında şu hükümlere yer verilmiştir:

Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir. Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini bu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmazlar. Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler tespit yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınırlar.

Tebliğ hükümleri uyarınca sahte belge kullanma tespiti olan mükelleflere, bağlı bulunduğu vergi dairesince, mükellefin sahte belge kullanma tespiti bulunduğu ve tespite ilişkin bilgileri içeren yazı gönderilmektedir. Mükellefler, sahte belge kullanmadığını ya da beyanlarından sahte faturaları çıkardığını ispatladığı durumda mükellefler hakkında özel esaslar uygulanmamaktadır. Böylelikle mükellefin, vergi idaresinin yaptığı ön tespitten haberi olabilmektedir.

Bu uygulamadan hareketle, vergi dairesince mükelleflere sahte belge kullandığına dair tespitlerin bildirilmesi, az çok mükelleflerde bir denetim yapılacağı öngörüsü oluşturmaktadır. Nitekim uygulamada mükellefler vergi dairesince gönderilen yazıya istinaden, sahte belge kullanma tespiti için herhangi bir işlem yapmadığında (beyan düzeltilmediğinde), sahte belge kullanma yönünden vergi incelemesine sevk edilmektedir.

Çalışmanın bu kısmında, bu şekilde denetim öngörüsü bulunan mükelleflerin vergi idaresince yapılan tespit ile matrah artırımını yaptığı durum karşılaştırılarak, matrah artırımının gelirler üzerine etkisi tespit edilmeye çalışılacaktır. Bu bağlamda araştırmada elde edilen veriler doğrultusunda, uygulama sonucunda saptanan bulgular sunularak yorumlanacaktır.

### **3.2.2.1.1. Araştırma verileri**

Araştırma, konusu itibariyle matrah artırımından yararlanan ve denetim öngörüsü bulunan mükelleflerin, matrah artırımını öncesi ödeyeceği vergi ve matrah artırımında yaptığı ödeme tutarlarının öğrenilmesini gerektirmektedir. Bu şekilde mükellefin matrah artırımını öncesi ve sonrası durumu karşılaştırılabilecek, mükellefin denetlenme olasılığı ve tahsilat oranları da değerlendirilerek, hazinenin matrah artırımıyla ne kadar vergi alacağı aldığı ve ne kadar vergi alacağından vazgeçtiği tahmin edilebilecektir.

Daha önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 7143 Sayılı Kanun'la getirilen uygulamada mükellefler matrah artırımında bulunmakta ve matrah artırımının geçerli olması için ya peşin ödemek ya da taksitlerini zamanında ödemek zorundadırlar. Bu bilgi ve en son matrah artırımını uygulaması olması dolayısıyla, 7143 Sayılı Kanun'dan yararlanan mükellefler araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Yine matrah artırımını, gelir/kurumlar vergisi, gelir/kurumlar stopajı gibi çeşitli vergiler için yapılabilmektedir. Bununla birlikte vergi idaresinin mükelleflere bildiri katma değer vergisi üzerinden olduğundan verilerin anlamlı olması için katma değer vergisi verileri araştırmada temel alınmıştır.

Araştırmanın verilerini elde etmek için matrah artırımında bulunan ve vergi dairesinden sahte belge kullanımına ilişkin olarak beyanını düzeltmesi için yazı gelen mükelleflere ulaşılmıştır. Bu amaçla, Ankara ilinde bulunan mükellefler ve meslek mensuplarıyla görüşülerek, matrah artırımından yararlanıp yararlanmadığı ve vergi dairesinden katma değer vergisi beyanlarının düzeltilmesine ilişkin yazı tebliğ edilip

edilmediği sorulmuştur. Bu noktada, meslek mensupları, mükelleflerinin matrah artırımını işlerini de takip ettiklerinden dolayı, araştırma için mükelleflere ulaşma noktasında yardımcı olmuşlardır.

İki şartı da sağlayan mükellefler, vergi dairesi yazısında belirtilen tutarlar ve matrah artırım beyannamelerindeki tutarlar araştırma verisi olarak kaydedilmiştir. Çalışmaya 17 mükellef katılmış olup, mükelleflerin isim ve unvanları vergi mahremiyeti nedeniyle gizli tutulmuştur.

Araştırma kapsamında toplanan veriler ve hesaplamalar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 3.10.** Denetim öngörüsü bulunan mükellefler üzerinde yapılan araştırmaya ilişkin veriler

Mükellef	Sahte Belge Kullanım Tutarı (A)	Sahte Belgede Bulunan KDV Tutarı (%18) (A*18/100) (B) <sup>27</sup>	Muhtemel Vergi Aşl (C)	Muhtemel Vergi Ziyai (D) <sup>28</sup>	Mükellef Tarafından Ödenmesi Gereken Vergi ve Ceza Tutarı (C+D) (E)	Mükellefin Matrah Artırımıyla Ödediği Tutar (F)	Tahakkuktan Vazgeçilen Tutar (E)-(F) (G)	Alacaktan Vazgeçme Oranı (E)-(F)/(E) (H)	Mükellef Denetim Maliyeti (I) <sup>29</sup>	Maliyet ile Vazgeçilen Tutar Arasındaki Fark (I)-(G) <sup>30</sup>
Mükellef 1	12.007,00	2.161,26	2.161,26	2.161,26	4.322,52	3.894,48	428,04	0,10	14.860,29	14.432,25
Mükellef 2	55.125,00	9.922,50	9.922,50	9.922,50	19.845,00	7.393,42	12.451,58	0,63	14.860,29	2.408,71
Mükellef 3	68.200,00	12.276,00	12.276,00	12.276,00	24.552,00	2.228,08	22.323,92	0,91	14.860,29	-7.463,63
Mükellef 4	135.002,00	24.300,36	24.300,36	24.300,36	48.600,72	3.824,84	44.775,88	0,92	14.860,29	-29.915,59
Mükellef 5	281.711,00	50.707,98	50.707,98	50.707,98	101.415,96	3.661,86	97.754,10	0,96	14.860,29	-82.893,81
Mükellef 6	100.325,00	18.058,50	18.058,50	18.058,50	36.117,00	3.894,48	32.222,52	0,89	14.860,29	-17.362,23
Mükellef 7	361.510,00	65.071,80	65.071,80	65.071,80	130.143,60	98.822,74	31.320,86	0,24	14.860,29	-16.460,57
Mükellef 8	123.072,00	22.152,96	22.152,96	22.152,96	44.305,92	2.228,08	42.077,84	0,95	14.860,29	-27.217,55
Mükellef 9	116.278,00	20.930,04	20.930,04	20.930,04	41.860,08	2.605,53	39.254,55	0,94	14.860,29	-24.394,26
Mükellef 10	204.413,00	36.794,34	36.794,34	36.794,34	73.588,68	7.393,42	66.195,26	0,90	14.860,29	-51.334,97
Mükellef 11	352.029,00	63.365,22	63.365,22	63.365,22	126.730,44	3.661,86	123.068,58	0,97	14.860,29	-108.208,29
Mükellef 12	50.007,00	9.001,26	9.001,26	9.001,26	18.002,52	1.097,68	16.904,84	0,94	14.860,29	-2.044,55

<sup>27</sup> Sahte belge kullanmada en fazla fayda sağlanması açısından genel oran olan %18 kullanılmaktadır. Nitekim piyasada sahte fatura üzerinden alınan komisyon çoğunlukla toplam fatura tutarı (Mal/Hizmet Tutarı + KDV) üzerinden hesaplanmaktadır.

<sup>28</sup>VUK 341. ve 344. maddelerine göre vergi ziyai cezası, VUK'un 359.maddesi kapsamındaki fiillerle verginin geç veya eksik tahakkukuna neden olduğunda üç kat, diğerlerinde bir kat olarak kesilmektedir. Sahte belge kullanma fiili aşlnda VUK'un 359. maddesinde yer almakta ancak Bakanlığın 306 Nolu VUK Genel Tebliğiyle mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek kullanımlarına göre bu ayırımı yapılmasını istemiştir. Bu noktada vergi ziyai cezası, mükellef sahte belgeyi bilerek kullanıyorsa üç kat, bilmeden kullanıyorsa bir kat olması gerekmektedir. Bilerek kullanıp kullanmama ayırımı yapma yetkisi denetim elemanlarında olup, çok bariz bir durum olmadıkça genel olarak mükellefin bilmeden kullandığı kabul edilmektedir.

Ayrıca bilmeyerek sahte belge kullanma durumunda, fiil VUK 359 kapsamında olmadığından mükellefin uzlaşma, cezada indirim gibi hakları da bulunmaktadır. Mükelleflerin bu haklardan yararlanmadığı varsayılmıştır

<sup>29</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2016 yılı faaliyet raporundan yararlanılarak, “harcama tutarı (740.294.963,00) / incelenen mükellef sayısı (49.817)” şeklinde bulunmuştur (VDK, 2017). Maliyet olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının bütçesinin baz alınmasının nedeni, yürürlükte olan mevzuat gereği, vergi incelemelerinin asli görevli olarak bu kurumca yapılmasıdır.

<sup>30</sup> Maliyet ile vazgeçilen tutar arasındaki fark pozitif ise maliyet daha yüksektir bu durum hazine lehinedir. Çünkü matrah artırımı yapmayıp, denetime giren mükellef için katlanılacak maliyet, mükelleften alınabilecek tutardan daha fazladır. Maliyet ile vazgeçilen tutar arasındaki fark negatif ise bu durum hazine aleyhinedir. Nitekim hazine, belirlenen maliyete katlanarak aşlnda daha fazla gelir elde edebilecekken matrah artırımıyla az bir tutar olarak daha yüksek tutardaki alacağından vazgeçmiştir.

**Tablo 3.11.** Denetim öngörüsü bulunan mükellefler üzerinde yapılan araştırmaya ilişkin veriler (devamı)

Mükellef 13	35.000,00	6.300,00	6.300,00	6.300,00	12.600,00	692,29	11.907,71	0,95	14.860,29	2.952,58
Mükellef 14	200.000,00	36.000,00	36.000,00	36.000,00	72.000,00	8.683,64	63.316,36	0,88	14.860,29	-48.456,07
Mükellef 15	162.646,00	29.276,28	29.276,28	29.276,28	58.552,56	12.663,72	45.888,84	0,78	14.860,29	-31.028,55
Mükellef 16	20.462,00	3.683,16	3.683,16	3.683,16	7.366,32	713,20	6.653,12	0,90	14.860,29	8.207,17
Mükellef 17	55.797,00	10.043,46	10.043,46	10.043,46	20.086,92	4.657,18	15.429,74	0,77	14.860,29	-569,45
<b>TOPLAM</b>	<b>2.333.584,00</b>	<b>420.045,12</b>	<b>420.045,12</b>	<b>420.045,12</b>	<b>840.090,24</b>	<b>168.116,50</b>	<b>671.973,74</b>	<b>13,63</b>	<b>252.624,89</b>	<b>-419.348,85</b>

### **3.2.2.1.2. Araştırmadaki sınırlılıklar**

1. Vergi ziyayı cezasının 1 kat olduğu varsayılmıştır. Ancak bu durum mükellefin bilerek veya bilmeyerek sahte belge kullanmasına göre değişebilmektedir.

2. Uzlaşma ve cezada indirim müesseseleri bulunmaktadır. Mellefler için uzlaşmalarda genellikle vergi aslında olmasa da vergi ziyasında %90'a kadar bir indirim yapılabilmektedir. Ayrıca VUK 'un 376. Maddesi uyarınca mellefler cezalarda indirim müessesinden yararlanarak, cezaları %50 oranında indirebilmektedir.

3. KDV oranı %18 alınmıştır. Genel KDV oranı %18 olmakla birlikte, çok nadiren %8 olduğu da görülebilmekte veya mellef sadece gelir/kurumlar vergisinden indirim için sahte belge kullanabilmektedir.

4. İnceleme maliyeti olarak sadece Vergi Denetim Kurulu'nun 2016 yılı ortalama maliyetleri alınmıştır. Ancak veriler 2016 olduğundan ve vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceğinden 2021 yılı sonuna kadar yapılabilir.

5. Her mellefin doğal olarak bir incelenmeme ihtimali de bulunmaktadır. Her ne kadar tespit edilmiş de olsa, her mellefin 2021 yılı sonuna kadar incelenip incelenmeyeceği konusu belirsizlik taşımaktadır.

6. Tahsilat konusuna girilmemiş tahakkuk tutarları üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

### **3.2.2.1.3. Bulgular**

1. Öncelikle yukarıdaki örneklem verilerinden hareketle, matrah artırımının her zaman mellef lehine olmadığı söylenebilir. şöyle ki tahakkukundan vazgeçilen tutar ile bir mellefin ortalama denetim maliyet arasındaki fark tablodan da görüldüğü üzere her zaman negatif değerdir. Bu açıdan bakıldığında, maliyetin altında matrah artırımını, inceleme eforunu başka kaynaklara yönlendirme açısından da önemli bir avantaj sağlayabilmektedir. Örneğin Mellef 1 için tahakkuktan vazgeçilen tutar 428,04-TL'dir. VDK 'nın ortalama bir mellefi inceleme için harcadığı tutar 14.860,29-TL dir. Arada kalan 14.432,25-TL tutar kurumca başka melleflerin incelenmesinde daha verimli kullanılabilir.
2. Alınan örneklemde kamunun alacağından vazgeçtiği oran yaklaşık %80 olarak bulunmuştur. Matrah artırımıyla birlikte, zamanaşımı içerisinde bütün tespit

edilen mükelleflere vergi denetimi yapılacağı varsayımıyla, hazine gelirlerinin ortalama %80'e varan tutarda tahakkukundan vazgeçilmektedir.

3. Hazinenin alacağından vazgeçme oranı mükellef bazında %10'a kadar düşebilmekte ve %97'ye kadar çıkabilmektedir. Bu durumda mükellefler, uygulamadan aşırı fayda sağlayan mükellefler ve ortalama bir fayda sağlayan mükellefler olarak ayrılabilir. Durum tamamen mükellefin beyanına göre değişmektedir. Matrahını düşük beyan eden mükellefler, beyanlarına göre matrah arttıracaklarından, daha az tutarda matrah artırımında bulunma ve dolayısıyla daha az vergi ödeme söz konusu olacağından maksimum faydayı sağlayabileceklerdir. Bu durum mükellefleri matrahlarını daha az tutarda beyan etmeye teşvik edebilecek bir durumdur.
4. Sahte belge kullanım tutarları ile mükelleflerin matrah artırım tutarları arasında bir paralellik yoktur. Şöyle ki aslında olması beklenen, yüksek tutarda sahte belge kullanan mükelleflerin daha yüksek matrahlara sahip bir mükellef olması ve hesaplanan KDV'nin yüksek olması neticesinde matrah artırımından yararlanmak için daha yüksek bir tutarda bedel ödemesidir. Ancak, tabloya bakıldığında, bu durumun tersi de olduğu görülmektedir. %90'lara varan oranlarda avantaj sağlayan mükelleflerin olması bu duruma bariz birer örnektirler.
5. Bütün örneklem toplamı değerlendirildiğinde;

**Tablo 3.12. Mükelleflerin vergi cezalarından indirim yaptırdığı durumların karşılaştırılması**

		Vergi ve Ceza Tutarı Toplamı	Mükelleflerin Matrah Artırımıyla Ödediği Toplam Tutar	Tahakkuktan Vazgeçilen Tutar	Toplam Denetim Maliyeti	Maliyet ile Vazgeçilen Tutar Arasındaki Fark
Mükellefin Vergi Cezasını						
İndirecek	Herhangi Bir	840.090,24	168.116,50	671.973,74	252.624,89	-419.348,85
Yola Başvuramaması						
Cezalarda	İndirimden	630.067,68	168.116,50	671.973,74	252.624,89	-209.326,29
Yararlanması <sup>31</sup>						
Uzlaşmadan	Yararlanması <sup>32</sup>	462.049,63	168.116,50	671.973,74	252.624,89	-41.308,24

<sup>31</sup> Mükelleflerin, VUK'un 376. Maddesi kapsamında vergi cezalarından indirim uygulamasından yararlandığı varsayılarak vergi cezalarının yarısı hesaplanmıştır.

<sup>32</sup> Mükellefin tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamasından yararlanıp, vergi cezalarından %90 oranında indirim yapıldığı varsayılmıştır.

mükellefler sadece sahte belge kullandığı varsayıldığında, vergi cezalarından indirim sağlayan, vergi cezalarında indirim ve uzlaşma gibi uygulamalardan yararlansa bile tahakkuk tutarı azalmaktadır. Bu durumda, tahakkukun azaldığını, hepsinin tahsilinin gerçekleştiği varsayılsa bile vergi gelirlerinin de azalacağı söylenebilir.

### **3.2.2.2. Hali hazırda denetim yapılan mükellefler üzerinde yapılan araştırma**

7143 Sayılı Kanun ile uygulamaya konulan matrah artırımı uygulamasında, sahte belge düzenleme yönünden incelemesi olan mükelleflerin, uygulamadan yararlanmasının yolu kapatılmıştır. Ancak, sahte belge düzenleme yönünden riskli bulunan mükelleflere, yapılan inceleme sonucunda, sahte belge düzenlemediği inceleme elemanlarınca tespit edilmesi halinde, mükellefe vergi tekniği raporunun tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde matrah artırımında bulunma hakkı getirilmiştir.

Sahte belge düzenleme incelemeleri ise tam kapsamda yapılmakta olup, mükelleflerin öncelikle sahte belge düzenleyip düzenlemediği araştırılmakta, mükelleflerin sahte belge düzenlediğinin tespit edilmesi halinde, bu faaliyetinden elde ettiği komisyon geliri hesaplanmakta ve ilgili vergilerin tarh edilmesi önerilmektedir. Eğer incelenen mükellefler sahte belge düzenleyicisi değil ise inceleme tam kapsamda olduğundan, bütün hesap ve işlemleri vergi mevzuatı yönünden incelenmektedir.

Bu bilgilerden hareketle, bu kapsamda olan yani sahte belge düzenleme yönünden incelenip sahte belge düzenleyicisi olmadığı tespit edilen mükellefler, vergi tekniği raporu sonucunda kendilerine tarh edilmesi önerilen vergi tutarlarını görebilmekte ve bu tutarları dikkate alarak matrah artırımından yararlanma ya da yararlanmama konusunda pozisyon alabilmektedir.

Çalışmanın bu kısmında, bu şekilde denetimden geçen mükelleflerin vergi idaresince yapılan tespit ile matrah artırımı yaptığı durum karşılaştırılarak, matrah artırımının hazine geliri üzerine etkisi tespit edilmeye çalışılacaktır.

#### **3.2.2.2.1. Araştırma Verileri**

Araştırma, konusu itibarıyla matrah artırımından yararlanan ve denetimden geçmiş mükelleflerin, matrah artırımı öncesi ödeyeceği vergi ve matrah artırımında yaptığı ödeme tutarlarının öğrenilmesini gerektirmektedir. Bu şekilde mükellefin önceki durumuyla matrah artırımı durumu karşılaştırılabilecek, hazinenin matrah artırımıyla ne

kadar gelir elde edeceği ne kadar alacaktan vazgeçeceği ve buna ilişkin sonuçlar tahmin edilebilecektir.

Araştırmanın verilerini elde etmek için; matrah artırımında bulunan, vergi denetiminden geçmiş, sahte belge düzenleme yönünden incelenmiş ve sahte belge düzenlemediği tespit edilen ancak vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflere ulaşılmıştır. Bu amaçla, Ankara ilinde bulunan mükellefler ve meslek mensuplarıyla görüşülerek, matrah artırımından yararlanıp yararlanmadığı ve vergi inceleme raporunun tebliğ edilip edilmediği sorulmuştur. Bu noktada, meslek mensupları, mükelleflerinin matrah artırımını işlerini de takip ettiklerinden, araştırma için mükelleflere ulaşma noktasında yardımcı olmuşlardır.

İki şartı da sağlayan mükellefler, vergi inceleme raporlarındaki tutarlar ve matrah artırım beyannamelerindeki tutarlar araştırma verisi olarak kaydedilmiştir. Çalışmaya 12 mükellef katılmış olup, mükelleflerin isim ve unvanları vergi mahremiyeti nedeniyle gizli tutulmuştur.

Araştırma kapsamında toplanan veriler ve hesaplamalar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 3.13. Hali hazırda denetim yapılan mükellefler üzerinde yapılan araştırmaya ilişkin veriler**

Mükellef Adı	İnceleme Yılı	Vergi Türü	İnceleme Sonucu Önerilen Vergi Ashı (A)	İnceleme	Olmaması Gereken Toplam Tahakkuk (C)	Matrah Artırımı	Fark (C)-(D) (E)	Tahakkuktan
				Sonucu Önerilen Vergi Ziyat Cezası (B)		Sonucunda Çıkan Kamu Alacağı (D)		Vazgeçme Oranı (E)/(C)
Mükellef 1	2016	Katma Değer V.	174.060,00	174.060,00	348.120,00	46.484,85	301.635,15	86,65%
Mükellef 1	2017	Kurumlar V.	303.464,86	303.464,86	606.929,72	9.807,40	597.122,32	98,38%
Mükellef 1	2017	Katma Değer V.	273.330,02	273.330,02	546.660,04	34.562,95	512.097,09	93,68%
Mükellef 2	2016	Kurumlar V.	8.916,78	8.916,78	17.833,56	10.700,13	7.133,43	40,00%
Mükellef 2	2016	Katma Değer V.	119.093,58	119.093,58	238.187,16	2.447,66	235.739,50	98,97%
Mükellef 2	2017	Kurumlar V.	5.148,03	5.148,03	10.296,06	9.807,40	488,66	4,75%
Mükellef 2	2017	Katma Değer V.	217.385,79	217.385,79	434.771,58	3.545,59	431.225,99	99,18%
Mükellef 3	2017	Kurumlar V.	0,00	0,00	0,00	7.355,55	-7.355,55	
Mükellef 3	2017	Katma Değer V.	0,00	0,00	0,00	6.620,00	-6.620,00	
Mükellef 4	2014	Katma Değer V.	538.817,21	1.616.451,63	2.155.268,84	16.177,81	2.139.091,03	99,25%
Mükellef 5	2015	Katma Değer V.	0,00	0,00	0,00	2.003,35	-2.003,35	
Mükellef 5	2016	Katma Değer V.	84.971,75	84.971,75	169.943,50	5.085,89	164.857,61	97,01%
Mükellef 5	2017	Katma Değer V.	0,00	0,00	0,00	7.397,96	-7.397,96	
Mükellef 5	2015	Gelir V.	0,00	0,00	0,00	2.800,00	-2.800,00	
Mükellef 5	2016	Gelir V.	0,00	0,00	0,00	3.000,00	-3.000,00	
Mükellef 5	2017	Gelir V.	0,00	0,00	0,00	5.000,00	-5.000,00	
Mükellef 6	2016	Katma Değer V.	10.452.610,45	10.452.610,45	20.905.220,90	275.328,84	20.629.892,06	98,68%
Mükellef 7	2015	Katma Değer V.	19.734,61	19.734,61	39.469,22	12.928,24	26.540,98	67,24%
Mükellef 8	2016	Katma Değer V.	228.673,96	228.673,96	457.347,92	9.515,15	447.832,77	97,92%
Mükellef 8	2017	Katma Değer V.	187.323,01	187.323,01	374.646,02	11.799,98	362.846,04	96,85%
Mükellef 9	2017	Katma Değer V.	274.111,77	822.335,31	1.096.447,08	5.400,26	1.091.046,82	99,51%
Mükellef 10	2017	Kurumlar V.	101.467,92	101.467,92	202.935,84	12.348,98	190.586,86	93,91%
Mükellef 10	2017	Katma Değer V.	212.367,22	212.367,22	424.734,44	34.892,63	389.841,81	91,78%
Mükellef 11	2016	Katma Değer V.	136.953,54	136.953,54	273.907,08	23.948,71	249.958,37	91,26%
Mükellef 11	2017	Katma Değer V.	201.578,43	201.578,43	403.156,86	34054,21	369.102,65	91,55%
Mükellef 12	2017	Katma Değer V.	43.201,95	43.201,95	86.403,90	7854,49	78.549,41	90,91%
<b>TOLAM</b>			<b>13.583.210,88</b>	<b>15.209.068,84</b>	<b>28.792.279,72</b>	<b>600.868,03</b>	<b>28.191.411,69</b>	

### 3.2.2.2.2. Bulgular

1. Araştırmada tespit edilen mükelleflerin inceleme sonucunda matrah artırımında buldukları görülmüştür. Bu durum, mükelleflerin çok yerine az ödeme yapmayı tercih etmesi dolayısıyla rasyonel bir davranış olarak değerlendirilebilir.
2. Mükellefler bir yıl incelendikten sonra faaliyette buldukları diğer dönemleri, hiçbir inceleme yapılmasa dahi matrah artırımını yoluna gitmişlerdir. Bu nedenle inceleme yapıldığı yılın dışında diğer yıllarda da mükelleflerin matrah artırdığı, bu anlamda hazinenin mükelleflerin diğer yılları incelemeyerek belirli bir yükten kurtulduğu ve aynı zamanda mükelleflerin diğer yıllarını arttırmaya yönlendirerek gelir artışına neden olduğu söylenebilir. Ayrıca mükelleflerin vergi incelemesinin caydırıcı özelliğinden de etkilendiği görülmektedir.
3. Hazinenin tahakkuktan vazgeçtiği tutarlar oran bazında %99,5'a kadar çıkmaktadır. Bu bilgiden hareketle alacaktan çok yüksek bir oranda vazgeçildiği söylenebilir. Bu örneklem bazında ortalama tahakkuktan vazgeçme oranı %86 olarak bulunmuştur.
4. Bütün örneklem toplamı değerlendirildiğinde;

**Tablo 3.14.** Mükelleflerin vergi cezalarından indirim yaptırdığı durumların karşılaştırılması

	Vergi ve Ceza Tutarı Toplamı	Mükelleflerin	
		Matrah Artırımıyla Ödediği Toplam Tutar	Tahakkuktan Vazgeçilen Tutar
Mükellefin Vergi Cezasını İndirecek Herhangi Bir Yola Başvurmaması Cezalarda	28.792.279,72	600.868,03	29.393.147,75
İndirimden Yararlanması <sup>33</sup>	14.396.139,86	600.868,03	14.997.007,89
Uzlaşmadan Yararlanması <sup>34</sup>	3.715.815,13	600.868,03	4.316.683,16

<sup>33</sup> Mükelleflerin, VUK'un 376. Maddesi kapsamında vergi cezalarından indirim uygulamasından yararlandığı varsayılarak vergi cezalarının yarısı hesaplanmıştır.

<sup>34</sup> Mükellefin tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamasından yararlanıp, vergi cezalarından %90 oranında indirim yapıldığı varsayılmıştır. Vergi ziyası cezası 3 kat olanlar, uzlaşmadan yararlanamayacağından, örneklemde yer alan bu durumu olan mükellefler için indirim yapılmadan hesaplanmıştır.

mükellefler, vergi cezalarından indirim sağlayan, vergi cezalarında indirim ve uzlaşma gibi uygulamalardan yararlınsa bile tahakkuk tutarı azalmaktadır. Bu durumda, tahakkukun azaldığını, hepsinin tahsilinin gerçekleştiği varsayılsa bile vergi gelirlerinin de azalacağı söylenebilir.

### **3.2.2.3. Ortak bulgular**

Çalışmanın önceki bölümünde sahte belge kullandığı tespit edilen mükellefler ile sahte belge düzenleyicisi olmayan mükelleflere ait veriler elde edilerek bulgulara ulaşılmıştır. İki araştırmada bulunan veriler ve bulgular birlikte değerlendirildiğinde;

Sahte belge kullandığı tespit edilen mükelleflerle, sahte belge düzenlediğine dair tespit bulunamayan mükellefler karşılaştırıldığında, sahte belge düzenleme şüphesiyle incelenen mükelleflerden fazla oranlarda hazine alacağından vazgeçildiği görülmektedir.

Her iki araştırmada da birçok faktör dâhil edildiğinde, net bir ölçüm yapmak mümkün değildir. Örneğin; matrah artırımıyla yüksek tutarda bir hazine alacağından vazgeçilmekle birlikte, mükellefin buradan elde ettiği kazancı yatırım ve istihdama dönüştürmesi ihtimali düşünüldüğünde, belki de dolaylı olarak tekrar hazineye gelir sağlama durumu da oluşabilir. Ancak eldeki verilerle, ilk bakışta vergi gelirlerinin azalacağı söylenebilir.

### **3.2.3. Matrah artırımının mükellefler, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerindeki etkileri**

Matrah artırımının vergisel işlemlerde yer alan kesimlerden olan mükellefler, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerindeki etkilerinin araştırıldığı bu çalışmada elde edilen bulgular nitel veri analizi doğrultusunda değerlendirilmiştir. Verilerin analizi sürecinde Nvivo 12 programı kullanılmıştır.

#### **3.2.3.1. Matrah artırımının mükellefler üzerindeki etkileri**

Matrah artırımını, vergiye ilişkin bir uygulama olması ve mükellefe birtakım faydalar sağlaması açısından mükellefler üzerinde etkisi olabilecek bir uygulamadır. Matrah artırımının mükellefler üzerindeki etkisinin araştırılması amacıyla oluşturulan görüşme formu uyarınca katılımcıların ses kayıtları ve görüşme sırasında alınan notlar analiz edilerek aşağıdaki temalara ulaşılmıştır:

- Nedenler
- Muhasebecinin Rolü
- Beklenti ve Fayda
- Deneyimler
- Matrah Artırımının Uygulanmaması Durumu

### 3.2.3.1.1. *Mükelleflerin matrah artırımından yararlanma nedenleri*

Mükelleflerin matrah artırımına neden başvurduklarını tespit etmek amacıyla katılımcılara “Matrah artırımından sizi yararlanmaya iten nedenler nelerdir?”, “Neden matrah artırımından yararlanıyorsunuz?” şeklinde sorular yöneltilmiştir.

Mükellef 5 ve Mükellef 2, matrah artırımından, vergiye ilişkin hesap ve işlemlerinde hata olma olasılığı dolayısıyla doğabilecek risklerden kurtulmak amacıyla yararlandıklarını ifade etmiştir:

**Mükellef 5:** *“Matrah artırımının son çıkanından yararlandık. İnsanız tabi ki hata yapabiliriz genel olarak da vergisel işlemler açısından da. Zaten vergi mevzuatını anlamak çok zor. Matrah artırımıyla hani araba da kasko olur ya onun gibi biz de şirketimizi kaskolatıyoruz. Devlet böyle bir imkân verdiği için tabi ki yararlanıyoruz. Sonuçta denetmene ifade vermektense biraz daha devlete fazla ödeme yapmamız geliyor.”*

**Mükellef 2:** *“Devletimizin neye yönlendirirse ona göre uyum sağlıyoruz. Matrah artırımını hem devlet hem de bizim için yararlı. Biz de matrah artırımını yoluyla devlete bir katkı sağlıyoruz. Biz de incelenmiyoruz bizim de işimize geliyor açıkçası. Yanılmayan Mevla'dır illaki hatamız oluyordur.”*

Mükellef 8 de diğer katılımcılara benzer bir şekilde *“Bir de belki ben belki muhasebecim de hata yapmış olabilir. Hepimiz insanız. O yüzden de risk almamak adına matrah artırımından yararlanıyorum.”* şeklinde ifadede bulunmuştur.

Mükellef 6, Mükellef 7, Mükellef 1, Mükellef 3, mükellef 10 ve Mükellef 9 matrah artırımından aldığı faturaların sahte çıkabilmesi riskine karşı matrah artırımından yararlandığını belirtmiştir:

**Mükellef 6:** *“Matrah artırımından daha önce de yararlandım çıksa bir kez daha yararlanırım. Şöyle bir şey var illaki işim gereği kırtasiye malzemesi olsun kola, patates olsun birçok malzemeye ihtiyacım oluyor. Ben bunları dışardan almak zorundayım bu işi yapabilmek için. Fatura da alıyoruz tabi mal alınca. Ancak bir süre sonra vergi dairesinde bir yazı geliyor. Sonra uğraşıp duruyorsun. Bunlarla uğraşmamak adına matrah artırımını yapıyorum.”*

**Mükellef 7:** “Matrah artırımından denetimden kurtulmak için yararlanmak istedik. Devlet nasılsa bir şey buluyor. Vergi yükümüz çok fazla yani illaki sahte fatura falan olabiliyor faturalar arasında. Ödenebilir bir vergi yükü olsa insanlar bunlara hiç başvurmayacak. Naylon faturadan korunmak için aslında bizim yararlanma sebebimiz. Bir de matrah artırımını yapmayınca rekabet şansımız kalmıyor. Geçmişten bir borç geliyor sonra önümüzü göremez bir hal alıyoruz.”

**Mükellef 1:** “Muhasebecimde bir uyarıma oldu “matrah artırımına gidilecek mi gidilmeyecek mi?” diye sordu. Gitmeyebilirsiniz dedi. Bunun bize faydası ne, eksisi artışı ne dedim. İleriki dönemde hani olur ya belli olmaz. Eğer ki evraklarınız da bir anormallik aldığınız faturaları da bir sıkıntı olursa matrah artırımından dolayı yani bir cezai işlemde daha düşük bir ceza veya olmayabilir veya da defter incelenmeyebilir. İncelense de hani bir şekilde matrah artırımına gittiğimiz için bunu göz önünde tutarlar ona göre bir ceza indirimi olur ceza alsanız bile. Bu şekilde bir telkinde bulundu. Bizde gittik yani. Ben bunu özellikle sordum ama aldığımız faturalar ne kadar güvenilir? Piyasada insanların alnında yazmıyor yani ben fatura satıyorum veya alıyorum veya işte bu işi yapmıyorum sahtecilik yapıyorum diye yazmıyor. İş yeri var, vatandaşın gidiyoruz. Yaptırdığımız işleri de girdik bir hırdavatçıdan malzeme aldım faturamı aldım. Bunun da bir sıkıntısı varsa bunu ben bilemem bilmiyorum.”

**Mükellef 3:** “Matrah artırımını hakkında kısmen bilgim var mali müşavirimiz veya vergi dairemizden bilgileri geliyor. Matrah artırımından yararlanıyoruz. Çünkü sistemde sıkıntı var. Fatura alıyorsun herhangi bir kontrol de yapamıyorsun. Devlet kimin sahteci olduğunu ortaya koymuyor. Bizim bu bilgiyi öğrenmemiz gerek. Bilsek tamam gelirsin bundan aldın fatura sahte dersin. Matrah artırımını bu sorunları engellemek için kullanılan bir yol.”

**Mükellef 10:** “Matrah artırımından daha önce yararlandım. Ben tedbir amacıyla matrah artırımından yararlanıyorum. Kendimi naylon faturaya karşı bir nevi sigortalatıyorum. İncelemeden tabi ki korkmuyorum. İlk alışveriş yaptığım yeri elimizden geldiğince sorguluyorum ancak yine de olabiliyor. Karşı tarafın düzgün olup olmadığını bilemiyoruz, alıyoruz faturayı sonra sıkıntı yaşıyoruz.”

**Mükellef 9:** “Matrah artırımının en son çıkanından yararlanmadım. Yararlanmadığımı pişman oldum şimdi işte incelemeye girdik. İncelemeden kurtulma amacıyla matrah artırımını yapıyoruz. Çünkü bu bir risk oluşturuyor bizim açımızdan. Matrah artırımını yapmayınca rekabet avantajını kaybediyoruz. Bir de bazen düşük fiyatlı bir mal buluyoruz alıyoruz. Fatura da alıyoruz ama faturayı kontrol edemiyoruz. Sonra fatura naylon çıkıyor uğraşıp duruyoruz.”

Mükellef 4, “Genelde denetmenlerden ve matrah artırımını zamanlarında telefonlar geliyor. Yani o telefonlardan da bize yararlanırsanız iyi olur dedikleri için biz de muhasebecimize sorduk o da iyi olur işte matrah artırımının koruyuculuğundan bahsetti

ve yararlandık.” diyerek, matrah artırımını denetim elemanlarından gelen talep üzerine yaptığını ifade etmiştir.

Mükellef 4, diğer mükellefleri işaret ederek ve mükellef 8 kendisiyle ilgili olarak, iş yükünden kurtulmak için matrah artırımını yapıldığını bildirmişlerdir:

**Mükellef 4:** “Diğer mükellefler de matrah artırımından oldukça fayda sağlıyorlar. Bir kere inceleme süreci bir iş yükü getiriyor. Matrah artırımını yapınca bundan kurtuluyorsun. Çok büyük bir zaman tasarrufu sağlıyor. Bazen çok küçük bir rakam için incelemeye gel git bir sürü meşakkat yaratıyor. Bizim gibi büyük firmaların evrakı falan çok zaten götürüp getirmesi ayrı bir derd.”

**Mükellef 8:** “Matrah artırımından daha önce birkaç kez yararlandım ve faydasını gördüm açıkçası. Genellikle her çıkanda yaptırıyorum ve incelemeye girmiyorum. İncelemeye giriyorsun yok evrak getir yok onu götür ifade ver. Bir sürü iş yükü oluyor. İncelenmeden korktuğumuzdan değil angaryası çok fazla. Bir de belki ben belki muhasebecim de hata yapmış olabilir. Hepimiz insanız. O yüzden de risk almamak adına matrah artırımından yararlanıyorum.”

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre genel olarak mükellefler;

- Vergiye ilişkin iş ve işlemlerinde hata olabilmesi,
- Piyasadan aldıkları faturaların sahte çıkması,
- Denetim elemanlarının matrah artırım zamanı telefonla arayıp matrah artırım yapılmasını istemesi,
- İncelemenin meşakkatli bir süreç olması ve çok fazla evrak götürüp getirilmesini gerektirmesi sebepleriyle iş yükü doğurması,

nedenleriyle matrah artırımına başvurmayı tercih etmektedir.

### ***3.2.3.1.2. Mükelleflerin matrah artırım uygulamasından yararlanmasında muhasebecinin rolü***

Mali mevzuata mükelleflerden daha fazla hâkim olmaları nedeniyle meslek mensupları, mükelleflerin karar alma noktasında etkili olabileceği düşünülebilir. Böyle bir etkinin olup olmadığına ya da ne şekilde bir etki olduğunu ölçmek amacıyla, katılımcılara “Matrah artırımından yararlanmanızda muhasebecinizin rolü nedir?” sorusu yöneltilmiştir.

Mükellef 2, muhasebecilerinin matrah artırımını konusunda teşvik ettiğini “*Muhasebecimiz bizi yönlendiriyor bizim de aklımıza yatıyor o yüzden matrah artırımını yapıyoruz.*” sözleriyle ifade etmiştir.

Mükellef 4 de “*Mali müşavirimiz de bizi bu yönde teşvik ediyor zaten. Zaten öyle yapması doğal değil mi o da birçok iş yükünden kurtulmuş oluyor.*” diyerek mali müşavirlerinin kendilerini teşvik ettiğini belirtmiştir.

Mükellef 6, teşvikten de ötede muhasebecisine göre hareket ettiğini belirtmiştir: “*Muhasebecime güvenim sonsuz bu konularda o matrah artırımını yap derse yapıyorum.*”

Mükellef 8 de “*Matrah artırımını çıktığında, mali müşavirimiz bize anlatıyor. Yapalım edelim diyor. Tabi onun da lehine bir durum sonuçta. Bizim de kafamıza yattığı için uygulamadan yararlanıyoruz.*” diyerek muhasebecisinin matrah artırımına teşvik ettiğini söylemiştir.

Mükellef 10, yönelttiğimiz soruya “*Muhasebecimiz matrah artırımını açısından bizi teşvik ediyor. Yap diyor tabi para bizden çıktığı için karar bize kalıyor. Birlikte istişare edip karar veriyoruz.*” şeklinde cevap vermiştir.

Mükellef 9 ise aynı soruya benzer bir şekilde “*Mali müşavirimiz bizi tabi ki teşvik ediyor. İllaki yap diyor. Niye çünkü onun da işine geliyor o da uğraşmak istemiyor.*” yanıtını vermiştir.

Mükellef 3 muhasebecinin matrah artırımına teşviki hususunda şunu belirtmiştir:

**Mükellef 3:** “*Mali müşavir bizi yönlendiriyor, bilgilendirmeleri yapıyor. Zaten muhasebecinin görevi faturaları işlemek, bilgi belgelere bakmak, bizi bilgilendirmek. Tabi muhasebeci de bir yanlışlı yaptıysa bunu ortadan kaldırmak ister. Benle muhatap olmak istemez. Muhasebeciyi de anlamak lazım 10 şirkete baksa daha etkin bakabilir. Şimdi adam 50 taneye birden bakıyor ister istemez hata yanlış olma riski doğuyor.*”

Mükellef 5, Mükellef 7 ve Mükellef 1 ise muhasebecilerinin teşvikinden ziyade bilgilendirme yaptığını şu şekilde ifade etmişlerdir:

Mükellef 5: “*Muhasebecimize matrah artırımını konusunda sadece ne kadar ödememiz gerektiğini soruyoruz. Ona göre yararlanıyoruz. Muhasebecimiz illa yap demiyor.*”

Mükellef 7: “*Muhasebecimiz tam olarak teşvik ediyor diyemem. Bizi bilgilendiriyor, istişare ediyoruz birlikte ona göre matrah artırımından yararlanalım ya da yararlanmayalım diyoruz.*”

**Mükellef 1:** “*Teşvik etmeden ziyade bilgilendirme yani ille de yapılacak abi böyle böyle yapalım durumu değil. Muhasebeciyle zaten bizim alakamız bizim faturalarımıza*

*bakıyor işte gelir gider ne kadar çıkmış bunu beyan ediyor. Aylık ücreti var ücretini veriyor. Yıllık defter tasdik var onu veriyor. Bir de işte yazışmalarla alakalı bir şeyler geldiği zaman bizim hani bir iç muhasebemiz olmadığı için bu bütün yazışmaları oraya geliyor, bilgilendiriyor bizi. Şuradan şu geldi buradan işte e-posta geldi. Bizi ikna etmek gibi derdi de yok zaten. Adam işinde gücünde bir adam. Muhasebe ücretini aldıktan sonra bunun bir sıkıntısı yok yani.”*

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre genel olarak mükellefler, muhasebecileri tarafından matrah artırımından yararlanmaya teşvik edilmektedir. Matrah artırımını çıktığında bundan muhasebecisi aracılığıyla bilgisi olmayan mükellef bulunmadığı görülmektedir. Matrah artırımını yapma yönünde talepte bulunan meslek mensuplarının yanı sıra sadece bilgilendirme yapan muhasebeciler de bulunmaktadır.

### **3.2.3.1.3. Mükelleflerin matrah artırımından beklentileri**

Matrah artırımının son zamanlarda sıklıkla uygulanıyor olması nedeniyle mükelleflerin bu yönde beklentisinin bulunup bulunmadığı, beklentinin nasıl etkilediği ve mükelleflerin matrah artırımını beklentisiyle hareket edip etmediklerini ölçmek amacıyla mükelleflere amaca yönelik sorular yöneltilmiştir.

Mükellef 5 ve Mükellef 4, matrah artırımını beklediğini ve işlerine olumlu katkıda bulunduğunu ifade etmiştir:

**Mükellef 5:** *“Matrah artırımını konusu bizi etkiliyor. Etkiliyor derken matrah artırımına göre beyanlarımızla oynamıyoruz sadece şirketimizi kaskolatıyoruz. Biz sadece hata yapmış olabileceğimizi düşünüp bu işe giriyoruz. Aslında hem devlet hem bizim için avantajlı bir durum söz konusu.”*

**Mükellef 4:** *“Matrah artırımını konusunda beklentimiz var ama şöyle matrah artırımını çıkar nasılsa şunu şöyle yapalım değil de matrah artırımını çıkarsa da bize bir iş yükü oluşmasa bari diye bakıyoruz olaya.”*

Mükellef 7, Mükellef 8 ve Mükellef 10, matrah artırımını beklediğini ve matrah artırımını yaptıkları mali iş ve işlemlerde dikkate aldıklarını belirtmiştir:

**Mükellef 7:** *“Matrah artırımını dört gözle bekliyoruz. Devletimizin para toplaması lazım. Biz de işlerimizde matrah artırımını göz önünde bulunduruyoruz. Hem mahkemelerin de yükü azalmış oluyor. Herkes için avantajlı bir durum oluşturuyor matrah artırımını.”*

**Mükellef 8:** *“Matrah artırımını konusunda bir beklentimiz var açıkçası. Artık hayatın bir parçası oldu. Mükelleflerin lehine bir uygulama zaten. Bazen matrah artırımını nasılsa çıkar diye düşünüyorum.”*

**Mükellef 10:** “Matrah artırımı konusunda bir beklentimiz var çıkması yönünde. Matrah artırımına da alıştık herkes gibi. Matrah artırımını göz önünde bulundurarak ticari faaliyetlerimizi yürütüyoruz.”

Mükellef 2 ve Mükellef 1, matrah artırımının olup olmamasının herhangi bir değişikliğe yol açmadığını ifade etmiştir:

**Mükellef 2:** “Matrah artırımının yakında uygulanacak olması bizim için bir değişiklik yaratmıyor. Matrah artırımını çıkar ki dileğimiz bu. Biz bundan yararlanıyoruz.”

**Mükellef 1:** “Matrah artırımını işlerimde dikkate almıyorum. Zaten yaptığımız için tirajı belli, kilosu belli sattığımız belli aldığımız yer belli. Yani bu yapılan yer de belli dükkânın içinde ne yaptığımız da belli. Bunu merak eden müfettiş olsun ne bileyim vergi daireleri olsun. Bir zahmet çıksa gelse yerinde bizi görse hayali bir şey yapmıyoruz Yani çekineceğimiz korkacağımız bir şey de yok.”

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre genel olarak mükellefler, matrah artırımının çıkmasını beklemektedir. Mükelleflerden matrah artırımının çıkacağını göz önünde bulundurarak iş ve işlemlerini düzenleyenlerin yanı sıra sadece kendilerini güvenceye almak amacıyla bekleyenler ve matrah artırımını iş ve işlemlerinde dikkate almayan mükellefler de mevcuttur.

#### **3.2.3.1.4. Matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimler**

Matrah artırımıyla ilgili olarak mükelleflerin yaşamış olduğu olumlu veya olumsuz deneyimler, mükellefler üzerinde bir etki bırakmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin varsa matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimlerini paylaşması istenilmiştir.

Mükellef 4 ve Mükellef 9, matrah artırımına ilişkin olumlu deneyimlerini şu şekilde aktarmıştır:

**Mükellef 4:** “Olumlu deneyimim şöyle oldu bizi bir incelemeye davet etmişlerdi. Bizim de matrah artırımımız var dedik belgeleri ödeme dekontlarını gösterdik ve incelememiz kapandı. Hatta mali müşavirimiz doğrudan halletti.”

**Mükellef 9:** “Olumlu deneyime rastladım. Matrah artırımından fayda sağladılar. Fabrika yandı. Belgelerde tabi içinde yandı, matrah artırımını olduğu için kimse bir şey yapamadı böyle bir olumlu deneyim yaşayana bizzat şahit oldum.”

Matrah artırımına ilişkin olumlu deneyimler daha çok vergi incelemesine tabi tutulmamanın sonucunda oluşan deneyimlerdir.

Mükellef 5, Mükellef 6 ve Mükellef 7, matrah artırımının taksitlerini ödemediği ya da ödeyemediği için vergi incelemesine tabi tutulmaları sebebiyle olumsuz deneyim yaşadıklarını ifade etmişlerdir.

**Mükellef 5:** “Olumsuz deneyimimiz şöyle oldu. Matrah artırımını yaptık ve ödemelerimizi yaptık. Bazen kendimiz ödedik bazen de mahsuben alacağıma karşılık bu matrah artırımlarını ödedik ancak 60 TL 'lik bir kısmı mahsuplaşırken sistem alamamış. Vergi dairesinden buna ilişkin bana herhangi bir bilgilendirme gelmedi. Arasaldı ya da mesaj atılsardı ben incelemeye girmeyecektim. Vergi daireleri, mükellefleri çok iyi bir şekilde bilgilendirmiyor.”

**Mükellef 6:** “Olumsuz deneyimim şöyle oldu. Matrah artırımında bulundum ve taksitlerimi de zamanında ödemeye dikkat ediyordum. Son taksiti işlerim iyi gitmediği için ödeyemedim fakat daha sonra kredi çekip ödedim. Buna rağmen vergi dairesinden yazı geldi ve beni incelemeye aldılar.”

**Mükellef 7:** “Matrah artırımından daha önce bir kez yararlandım ancak yararlanamadım denilebilir. Sehven bir taksiti ödemeyi unuttum. Olan matrah artırımını da boşa olmuş oldu. Yararlanmak istedik ama yararlanamadık diyebiliriz.”

Mükellef 1, matraha artırımını yaptığını ancak yine de incelemeye alındığını belirterek olumsuz deneyim yaşadığını ifade etmiştir.

Mükellef 1: “Matrah artırdık ancak yine de incelemeye alındık detayını bilmiyorum fakat bunun benim için olumsuz bir deneyim olduğunu söyleyebilirim.”

Mükellef 9 ise son çıkan matrah artırımından yararlanmadığı için pişman olduğunu, “En son çıkandan yararlanmadım şimdi incelemeye girdim acı bir şekilde bunu tecrübe etmiş olduk.” sözleriyle ifade etmiştir.

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; genel olarak matrah artırımını nedeniyle mükelleflerin inceleme olmamasından dolayı olumlu deneyimlere, matrah artırımının ödememe, taksitin geciktirilmesi gibi nedenlerle bozulması nedeniyle olumsuz deneyimlere sahip oldukları görülmüştür.

### **3.2.3.1.5. Matrah artırımının bir daha uygulanmaması durumunun değerlendirilmesi**

Genel bir kanı olarak, piyasada matrah artırımını beklentisiyle hareket edildiği düşünüldüğünde, matrah artırımını uygulamasının bir daha uygulanmayacak olma olasılığı da büyük bir etki yaratabilir. Bu nedenle mükelleflere, matrah artırımını bir daha uygulanmayacak olsa ne tür etkilerin ortaya çıkabileceğine dair düşünceleri belirlemek amacıyla çeşitli sorular sorulmuştur.

Mükellef 5, Mükellef 4 Mükellef 8 ve Mükellef 7, matrah artırımının bir daha uygulanmamasının vergi sistemi açısından sorunlar yaratabileceğini ifade etmişlerdir.

**Mükellef 5:** “Matrah artırımı uygulanmayacak olsa bizim için bir şey olmaz ama mükellefler için sorun olur. Çünkü mükellefler çok büyük bir ceza yerlerse işi bırakırlar. Başkası üzerine şirket kurup yeniden devam ederler.”

**Mükellef 4:** “Matrah artırımı bir daha uygulanmasa sıkıntılar çıkar. Vergi adaletinin tam da mükellef yönünden de giderilmesi amacıyla bunun yapılması lazım. Vergiler ülkemizde çok yüksek ve dolaylı vergilerin payı çok büyük. Böyle bir sistemde ayakta kalmak için çoğu firma sahte belge kullanıyor. Sistem buna zaten itiyor. Vergi reformu yapılır sistem değişir o zaman matrah artırımına ihtiyaç kalmayabilir. Ancak mevcut durumda matrah artırımı uygulanmazsa çok büyük sıkıntıların ortaya çıkacağını düşünüyorum.”

**Mükellef 8:** “Uygulanmaması ticari hayatı sıkıntıya sokar bence. Şimdi matrah artırımı geçmişe takılmamızı da sağlıyor. Matrah artırımından yararlanınca rahatlıyoruz. Biliyoruz yarın sıkıntı olursa matrah artırımımız var.”

**Mükellef 7:** “Matrah artırımı olmasa kimse çıkan vergilerini ödeyemez. Matrah artırımından bizim vergi sistemimiz yürümez.”

Mükellef 2, Mükellef 1 ve Mükellef 3, matrah artırımı olmasa bir değişiklik yaratmayacağını ancak böyle bir hak varken de yararlandıklarını/yararlanacaklarını belirtmişlerdir:

**Mükellef 2:** “Matrah artırımı olmasa bir değişiklik olmaz. Çünkü biz zaten gereği neyse yapıyoruz. Matrah artırımında da devletimiz bize matrahını artır diyor biz de gereğini yapıyoruz.”

**Mükellef 1:** “Değişen hiçbir şey olmaz. Matrah artırımı varsa gidilir yoksa gidilmez? Yapılacak bir şey varsa yaparız. Yapılmayacak şey de varsa zaten yapamayız.”

**Mükellef 3:** “Matrah artırımının bir daha uygulanmaması bir değişiklik yaratmaz çünkü zaten ben işimi doğru dürüst yapmaya çalışıyorum. Ama böyle bir hak var tabii ki yararlanırım bundan istifade ederim.”

Mükellef 6, matrah artırımının uygulanmamasının şu an için fark etmeyeceğini, pandemi nedeniyle uzun vadeli plan yapmanın zor olduğunu ifade etmiştir:

**Mükellef 6:** “Uygulanıp uygulanmaması fark etmez zaten pandemi nedeniyle iş yapamıyorum ki bugün varız yarın yokuz o yüzden uzun vadeli planlar yapmamız çok da mümkün değil.”

Mükellef 9, matrah artırımının bir daha uygulanıp uygulanmayacak olmasının düzgün çalışan mükellefler için bir etki yaratmayacağını, matrah artırımıyla hareket eden mükellefler üzerinde bir etki yaratabileceğini söylemiştir:

**Mükellef 9:** “Matrah artırımının uygulanmaması düzgün adam için zaten bir şey ifade etmez ancak sırf matrah artırımına göre çalışanlar var bunlar üzerinde etkili olabileceğini düşünüyorum.”



Kelime bulutları, cevap metinleri içerisinde kullanılan sözcüklerin yoğunluğunu göstermekle beraber, tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Ancak cevaplarda vurgulanan hususların tespitini ilk bakışta sağlaması bakımından önem arz etmektedir.

### **3.2.3.2. Matrah artırımının meslek mensupları üzerindeki etkileri**

Matrah artırımının meslek mensupları üzerindeki etkilerinin araştırılması amacıyla oluşturulan görüşme formuna istinaden katılımcıların ses kayıtları, yazılı metinlere dönüştürülerek üzerinde analiz yapılmış ve aşağıda belirtilen temalara ulaşılmıştır:

- Matrah Artırımı Hakkında Görüşler
- İş yükü
- Beklenti (Fayda)
- Deneyimler
- Teşvik
- Matrah Artırımının Uygulanmaması Durumu

#### **3.2.3.2.1. Matrah artırımı hakkında görüşler**

Matrah artırımı hakkında genel olarak ne tür görüşlere sahip olduğunu tespit etmek amacıyla meslek mensuplarına “Matrah artırımı hakkında ne düşünüyorsunuz?, Matrah artırımı vergi sistemini nasıl etkiliyor? şeklinde sorular yöneltilmiştir.

Elde edilen bulgulara göre 10 katılımcının 8’i matrah artırımını olumsuz bulurken sadece 2 tanesi olumlu olduğunu ifade etmiştir. Katılımcıların genel değerlendirmeleri dikkate alındığında katılımcıların %80’i matrah artırımının olumsuzluk yarattığını belirtirken sadece %20’si olumlu sonuçlara yol açan bir uygulama olduğunu belirtmiştir.

SMMM 8 ve SMMM 6 matrah artırımının genel olarak vergi sistemi açısından olumlu olduğunu belirtmişlerdir:

**SMMM 8:** “Mükelleflere sunulan nimetlerden biri. Devletin karşılıklı olarak iki tarafı da düşündüğü bir uygulama. Matrah artırımı devlet açısından kayıpları ortadan kaldırmak hem de mükellefler açısından olumsuzları kaldırmak açısından getirilmiş bir uygulama. Bence mantıklı ve olması gereken bir uygulama. Çünkü mükellefler hatayla vergi kaybına farkına varmadan da uğratabiliyor. O zaman devlet de ne yapıyor gerçekten bilmiyorsan hata yaptıysan sana iyilik yapayım diyor, bu yüzden mantıklı ve uygulamayı güzel buluyorum.”

SMMM 6 ise “matrah artırımı uygulaması hakkında bilgim var. Bence faydalı bir şey. Geçmiş temizlemek adına getirilmiş güzel şeyler. Kendi mükelleflerimiz için geçmiş

*temizleyip önüne bakmalarını sağlayan bir uygulama.” şeklinde matrah artırımının genel olarak olumlu etki yarattığını belirtmiştir.*

Diğer katılımcılar ise matrah artırımının genel olarak olumsuz bir etki yarattığını belirtmişlerdir. Örneğin SMMM 7, matrah artırımını nedeniyle muhasebecilik mesleğini iyi yapanla kötü yapan arasında fark kalmadığını ve yapılan işlerin boşa gittiğini şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 7:** *“Yani şimdi matrah artırımını aslında devlete bir gelir kaynağı yaratmak için devlet bunu bazı zamanlarda da yapıyor bu yapılandırmaları matrah artırımlarını. Ama şey yani işletme açısından iyi bir şey aslında ama biz mali müşavirler olarak şöyle bir kanı var, genel bir kanı var diyorlar ki bizim mesleğimiz de bu yapıldığında emeğimiz boşa gidiyor gibi algılanıyor. Hani biz o kadar uğraşıyoruz, didiniyoruz, yapıyoruz. Hani her şey düzgün bir şekilde yapıyoruz ama bir matrah artırımını çıkıyor. Matrah artırımını çıktığında o yıl incelenmiyor biliyorsunuz. Hani işimizi layıkıyla yapmayan meslektaşlar var bunların ki de aradan kaybolmuş oluyor. Bunu diyenler de var. İyi yapılmış diyenler de var kötü olmuş diyenler de var matrah artırımıyla alakalı ama tabii işletme sahipleri, mükellefler tabii her zaman ister.”*

SMMM 3’te matrah artırımının meslekleri açısından olumsuzluklara yol açtığını şu ifadelerle belirtmiştir: *“Kesinlikle matrah artırımını, hem belki kayıp kaçaklarının açığa çıkmasına engel, hem gerçekten düzgün iş yapan mükellefle mali müşavirlerin yaptığı düzgün işleri boşuna yaptığını düşündüren bir sistem. Aynı zamanda ciddi anlamda vergi kaçırarak sıkıntılı mükelleflerin de arada kaynayıp kendini garantiye aldığı problemlili bir durum.”*

SMMM 1 ise matrah artırımının vergi uyumunu azaltacağını şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 1:** *“Ben matrah artırımını olumlu bulmuyorum. Normalde yaparken bile çok da isteyerek, yok can atarak yapmıyorum yani. Ödeyen vatandaşla ödemeyen vatandaş böyle üç senelik periyotlarla aynı konuma getiriyor. Örneğin ben ödevlerimi zamanında yerine getiriyorum, zamanında yapıyorum ama iki senedir yapmayan insanla aynı konuma geliyorum. Devlet bunu üçer senelik periyotlarla bir şekilde affediyor gibi düşünüyorum. Ondandır dolayı vergi ödevinin yapılması kısmında olumsuz etki yarattığına inanıyorum.”*

Yine vergiye uyum özelinde YMM 1 matrah artırımını hakkında şu şekilde ifade bulunmuştur:

**YMM 1:** *“Matrah artırımına iki açıdan bakmak lazım. Mükellefler açısından baktığımızda onlar olumlu olduğunu düşünüyorlar bu işin. Fakat hiç yararlanmayan mükellefler için dezavantaj olduğunu düşünüyorum ben. Çünkü şöyle bir şey sadece matrah artırımını değil hani yapılandırmalardan da bahsedeyim zamanında vergisini, sigorta primini*

*ödemmiş mükellefler herhangi bir indirimle karşılaşmıyorken, geciktirenler daha sonra bunlar işte gecikme zammı indirimi işte vergi aslında belki indirimler ya da vade şeyleri alıyorlar falan. Hatta geçen mükellefim sordu ismini vermeyim. Biz yararlandığınızda ne kadar vergi ve prim ödemedik ne kadar kar ettik artık olay finansmana döndü onların gözünde. Bu da bence olumsuz bir etki yaratıyor.”*

SMMM 2, matrah artırımının mali sistemi bir bütün olarak olumsuz etkilediğini şöyle dile getirmiştir:

**SMMM 2:** *“Matrah artırımı uygulaması ülkemizde daha önceden uygulanmış olan özetle muhasebeci ve mali müşavirlerin çok iyi bildiği bir alan ama bu konudaki düşüncem nedir diye sorarsanız. Sistemi tamamen içten, mali sistemi tamamen içten çürüten bir uygulama. Bir anda kuralların değişmesi mali sistem açısından olumsuzluk yaratıyor. İnsanları tembelleştiriyor. Niye çünkü yani insan sosyolojik olarak da psikolojik olarak rahatına alışkındır ve belli bir seviyeye geldiği zaman bu seviyenin altına hiçbir zaman düşmek istemez. E sen bu insana sürekli matrah artırımına alıştıırırsan ne olacak, nasıl olsa iki üç senede bir matrah artırımı çıkıyor yani ben naylon fatura da bulsam işte vergi ödemesem de yapılandırma çıkar. Ben bu parayı başka yerlerde değerlendiririm. Bu da lakaytlığa ve mali sistemi darboğaza sokmasına neden oluyor. Hem bu devlet açısından hem mükellef açısından şimdi ülkede buna alışıyor güdüleniyor bunu bekliyor. Mali sistem de bunu beklerken tahsilatını yapamıyor. Tahsilatını yapamayınca bunu çıkarmak zorunda kalıyor. Buradan para kaybediyor, kaynak kaybediyor. Niye? Çünkü enflasyonist sistemdeyiz sürekli paramız değer kaybediyor. E bunu çıkarmazsa, bu sefer mükellef ödeyebileceği tutarın üzerine çıktığı için rakam biriktiği için ödeyebilecek adam zamanda ödese ödeyebilecek adam biriktiği için ödeyemeyecek hale geliyor.”*

YMM 2 ve SMMM 4 matrah artırımının, mükellefin düşünce ve davranışlarını etkileyerek algı oluşturduğu ve birçok olumsuzluğa yol açtığını şu ifadelerle belirtmiştir:

**YMM 2:** *“Bu benim şahsi fikrim ve bu işi yapan biri olarak gördüm mükelleflerde aslında adı üstünde ve mükellefiyet noktasında bence zaafiyet yarattığını düşünüyorum. Çünkü bu insanın yapısında var ne kadar dürüst olsa yani şöyle ifade edeyim zaten dürüst olmayan birisi bir şekilde yolunu buluyor. E işte başkasının üstüne şirket kuruyorsun zaten artık işi hani dolandırıcılık boyutunda sahtekârlık boyutunda yapıyor o zaten başka bir konu. Ama halen mevcut işte bir fiil iş yapan, ticaret yapan, işçi çalıştıran, gerçek üretim yapan yani mahiyet itibarıyla gerçek bir fiil reel sektörün içinde olan birisi şu duyguya kapılmamalı. Ya ben şunu ertelemeyim de bunu erteleyeyim nasıl olsa incelenmem nasıl olsa matrah artırımı gelir dediği noktada bence bu yapı bozuluyor. Yani baktığınız zaman öyle bir yapı ki şirketlerde çalışan hatta asgari ücretle çaycılık yapan teyze bile yeri geliyor o şirketin sahibinden daha fazla vergi ödemiş oluyor. Bu bir kere vicdanları zedeliyor inancı zedeliyor. Dolayısıyla gerek orta gerek küçük gerek büyük işletmelerde bu beklentinin bir şekilde ortadan kalkması lazım. Ama o şöyle de bir gerçek var. Bu matrah artırımıyla ilgili belki şöyle bir ben tam cümle ifade edeyim. Şimdi bir mükellefimiz üretim yapıyor, işte ihracat*

yapıyor bir araba alma noktasına geldi. Ben zaten ÖTV şu kadar ödedim KDV şu kadar ödedim. Ben vergimi ödedim. Gelir vergisi olmuş muhtasarı olmuş stopajı olmuş. Yani onların tabiriyle ben ödedim mi arkadaşım araba alırken? Ödedim. Şimdi bu hangi noktaya getiriyor bizi? Verginin hangi noktada toplandığı? Yani herkes harcama yaparak vergi ödediğine inandığı için bu sefer. Bu noktada yani normal bir inceleme geçiririm, işlemlerini düzgün yapayım incelenirim hata yapmayım noktasında çok uzaklaşıyor. Biz meslek mensupları da sıcak bir örnek yılsonu geldi, yarın 7'si adet faturaları konusu var. Bu çok somut bir örnek. Şu an yaşıyoruz, bütün işletmeler yaşıyor, ortaklardan alacaklar var bir şekilde oluşmuş, ödemeler olur, şirketten çektiği paralar olur. Aslında incelenirse neler çıkar başlık olarak. Şimdi bizim yapmamız gereken ne bir olarak burada kar dağıtımını yapıyor. Avans kar dağıtımını da olabilir. Burada bunun kar dağıtımını olarak değerlendirmek lazım Birincisi. Ya da adet yapması lazım, bunu yapman lazım. Tamam, parayı çekmişsin bir şekilde şunları şunları yapman lazım dediğinde gündeme ne geliyor mayısta matrah artırımı çıkacakmış af çıkacakmış kasımda af çıkacakmış. Hani hep algı artık o kadar oturdu ki bu noktada ben kendi yaşadığım bir şeyi anlatayım. Bir mükellefime kar dağıtımını yaptırdım. Güzel ikna ettim zaten o konuda da dürüst birisi. Ama başka bir mükellefle yani kendi arkadaşıyla oturup çay içerken “Ya kardeşim sen enayi misin ?, kar dağıtımını yapıp yüzde 15 işte rakamına göre gelir ödüyorsun?” Tabii malum ödüyorsun. Yüzde 3'le kasa affı çıkıyor diyor. Şimdi bizim nerede kaldı mali müşavirliğimiz nerede kaldı bu bilgimiz nerede kaldı doğruluk dürüstlük. Dolayısıyla bir kere matrah artırımı bu yapıyı işi doğru yapacak olan adamda bile bence yanlış düşünmeye doğruları ertelemesine oluyor diye düşünüyorum.”

**SMMM 4:** “Şimdi matrah artırımı sürekli çıktığı için 2004 yılından beri 2004 müydü ben de hatırlamıyorum. Uzun zamandır çıkıyor yani ve 10 yılda aştı. Bunlarda yani ardışık olarak çıkıyor. Bu da artık insanlarda haklı bir beklentiye sebep oluyor. Nasıl ki sen bir tane eleman çalıştırdığını düşünelim. Bu sene geçen sene başladı diyelim. Kurban Bayramı'nda ikramiye verdin. Ramazan Bayramı'nda ikramiye verdin. Bu sene geldin Ramazan ikramiye verdin. Kurban Bayramı'nda ikramiye verdin. Önümüzdeki sene Ramazan Bayramı geldiğinde bu personel gelmeden önce diyecek. Evet, bizim patron bize burada bir ikramiye verecek diye bir haklı beklentisine girer. Burada da artık mükellefler bir beklenti içine giriyorlar doğal olarak. İşte bu haklı beklentinin bir kere silinmesi lazım ve mükelleflerin şunu bilmesi lazım. Evet bundan sonra matrah artırımı çıkacak ya da çıkmayacak ya sürekli çıkacak haklı olarak ya da çıkmıyordu. Meğer sürekli çıkacaklarını bilirlerse vergide adaleti hiçbir zaman sağlayabileceğinizi düşünmüyorum bu beklentinin içine girdiklerinde ama sürekli bir beklentinin haricinde hiç gelmeyeceğini bilirlerse bu sefer daha dikkatli davranabilirler çünkü sürekli matrah artırımı çıktığı zaman bu sene bizim işlerimiz de zorlaşıyor. Şundan dolayı zorlaşıyor ya umursamıyorlar yani faturalar doğruymuş değilmiş ben mi malı şuradan alıyorum, şu kadar ucuz alıyorum, neden bulmadı bana ucuz veriyorlar, bunun araştırmasına daha fazla girip katlanmıyor.”

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre genel olarak meslek mensupları, matrah artırımını hakkında olumsuz görüşe sahip olduklarını belirtmişlerdir. Matrah artırımına karşı olumsuz düşüncelere sahip olmalarının nedenlerinden bazıları; matrah artırımının meslek mensuplarının yaptığı işi boşa çıkarması, adaletsizliği artırarak mükellefler açısından vergi uyumunu azaltması, mali sistemi olumsuz etkilemesi ve mükelleflerde olumsuz birtakım davranışlara neden olması gösterilebilir. Yine de az da olsa bazı katılımcılar matrah artırımının bir takım olabilecek olumlu etkilerine değinmişlerdir.

### **3.2.3.2.2. Matrah artırımının meslek mensuplarının iş yükü üzerine etkisi**

Matrah artırımının meslek mensuplarının iş yüklerine etkilerini tespit etmek amacıyla katılımcılara “Matrah artırımını işlerinizi nasıl etkiliyor?, Matrah artırımının iş yükünüz üzerindeki etkileri nedir? şeklinde sorular yöneltilmiştir.

Elde edilen bulgulara göre 10 katılımcının 4’ü matrah artırımının iş yükünü azalttığını bildirirken 5 kişide matrah artırımının ayrıca bir iş yükü yarattığını belirtmişlerdir. 1 katılımcı ise matrah artırımının iş yükü üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını ifade etmiştir.

SMMM 8 matrah artırımının iş yükünü önce azalttığını sonra artırdığını ve aslında matrah artırımının iş yükü üzerinde bir fark yaratmadığını ifade etmiştir:

**SMMM 8:** “İki çeşit düşünebiliriz o anlık artıyor sonra azaltıyor gibi duruyor. Aslında bir fark yok. Matrah artırımını yapılırsa bile mükellef incelemeye alınıyor. Bu oran yüzde 90 dır. Yine ben inceleme için evrak hazırlama, mükellefe yardımcı olma gibi işleri yapıyorum. O anlamda bence arttırıyor iş yükümü zaten. Beyannamelerine faturalarını hesaplarını inceleme gibi şeyler yapmıyoruz. Sadece konuşuyoruz. Ne kadar matrah artırımını yapacaksınız? diye soruyoruz. Örneğin satışı fazla ve arttırdığı tutar azsa ya daha fazla arttırın ya da yapmayın mantıksız diyoruz. Mükelleflerin tamamen isteklerine göre yapıyoruz.”

SMMM 1 ise matrah artırımının ilk çıktığında iş yükünü artırdığını ancak daha sonradan inceleme durumları ortadan kalktığından dolayı iş yükünün azaldığını şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 1:** “Matrah artırımını şu an çıktığı iş yükünüz artıyor ama bir yandan da iş yükünüz azalıyor incelemeye girecek defterler fiziki olarak toplayıp denetim elemanının yanında götürmek zorunda kalmıyoruz o yönden falan olumlu tabii. Tabii o avantaj daha fazla kendi açımdan bakarsan tabii ki o defterleri bastırıp, tasnif edip, toplayıp götürmesi daha zor benim açımdan.”

Benzer şekilde SMMM 5 matrah artırımıyla birlikte inceleme olmadığından, inceleme nedeniyle oluşan iş yükünün hafiflediğini belirtmiştir:

**SMMM 5:** *Şu anda benim müşterilerime de güçleri olsa ben hepsini yaptırırım yapmalarını öneririm. Yaptırırım yani bir bakma da sizi sigortalıyor inceleme olmuyor geriye dönük cezai müeyyide olmuyor işte. Bana angaryası olmuyor getir götür evrakı bilmem ne iş yükümü azaltıyor.”*

SMMM 7 ise zaten işlerini doğru bir şekilde yaptıklarından matrah artırımının hiçbir yük getirmediğini söylemiştir:

**SMMM 7:** *“Açık söyleyeyim bu bize herhangi bir maliyet getirmiyor bize hani çok öyle bir araştırma yapmıyoruz aslında. Hani sonra bir büroda çalışan insan değiliz hani bir firmada çalışıyoruz, bağımlı çalışıyoruz. Hani firmanın bütün kayıtlarını biz yapıyoruz. Biliyoruz ki o dönemde şu kayıtlar yapıldı bu kayıtlar yapıldı her şeyi biliyoruz o yüzden açıkçası şuradan şunu bulurlar gibi bir araştırma, ya da şuradan yakalarlar gibi düşünmüyoruz çünkü elimizden geldiği kadar güzel yapmaya çalışıyoruz.”*

Matrah artırımının internet üzerinden dakikalar içinde yapıldığını belirten SMMM 3 matrah artırımının çok fazla bir iş yükü yaratmadığını belirtmiştir:

**SMMM 3:** *“Matrah artırımını bir iş yükü yaratmıyor. Altı üstü bir dilekçe internet ortamından verdiğimiz. Basit yani bizim iş yükümüzü artıran bir şey değil ama ben bunu genel olarak değerlendiriyorum. Yani bunu öze indirgeyip de işte matrah artırımları vergi afları mali müşavirlerin iş yükünü arttırıyor, bizi perişan ediyor falan gibi bakmıyorum ben olaya altı üstü küçücük bir dakikamızı alıyor. Bir matrah artırımını dilekçesi vermek, bir dakika. Yani yüz mükellefte yüz dakika bir buçuk saat, bir saat 40 dakika. Yani böyle değerlendirdiğimiz için genel değerlendirmek bence daha doğru olur.*

*Ben şöyle söyleyeyim biz incelemeye girdiğimiz zaman ben özellikle sıkıntıya girmiyorum, mükelleflerimizi bu konuda yeteri kadar bilgilendiriyoruz ama bazen bizim de bilimiz dışında mükellefler sahte fatura kullanıp bize gönderebiliyorlar biz üzerinde sahte fatura yazıp yazmadığını bilmediğimiz için tabii ki doğal olarak.”*

SMMM 2 ve YMM 2, matrah artırımını yapma noktasında mükelleflerin mali durumlarını incelediklerini ve bu durumun fazlaca emek getirmesi nedeniyle iş yüklerini artırdığını belirtmişlerdir:

**SMMM 2:** *“İş yükü açımızdan tabii ciddi manada yer kaplıyor yani sonuçta yaptığımız işi tekrar sınıflandırıp tekrar bir istatistiksel olarak hesaplayıp, buralardan sıkıntı çıkabilir ve yahut sıkıntı çıksa bile matrah artırımında da belli başlı donelerden dolayı rakam yüksek çıkabiliyor. Bazen diyorum ki ya ceza yesen bile bu rakama ulaşmaz en azından. Yani denetim riski de zaten 5 yıl süren var. 5 yıl içerisinde bir inceleme olmazsa zaten bu parayı da boşa ödemiş olursun.”*

**YMM 2:** “Şimdi şöyle tabii önce hemen matematiksel olarak hesaplamalarını yapıyoruz. Biz bunu mesleki bir görev olarak yapıyoruz. Yani yapmamanız mümkün. Çünkü bu kanun bu kanundan da faydalanmasını noktasında nasıl faydalanır ne ödemesi gerekir? Faydalanırsa ne olur bunları bir kere matematiksel olarak işte mail yoluyla ziyaretlerle anlatmaya çalışıyorum. Siz önceden bir denetim gibi bir şey yapıyorsunuz revizyon yapıyoruz. Sen şöyle bir eleştiri alabilirsin böyle bir eleştiri alabilirsin diyoruz. O şekilde bir çalışma yapmamız gerekiyor. Meslek her ne kadar da çok istekli olmasak da bu artık bir görev haline geliyor. Bu aşamada iş yükünüzü arttırıcı bir özelliği var tabii çünkü şöyle 5 yıllık baktığımız zaman 5 yıl dönüyorsunuz işte bazı programlar bunu sağlıyor ama onun da bir şekilde hatalı yapma ihtimali var. İşte KDV de istisnalar teciller vesaire mukayeseler olduğu noktasında o boyuttaki firmalarda böyle programların yapabileceği basit hesaplama değil siz de biliyorsunuz. Tecili var mukayese ediyorsunuz işte matrah, kurumlar vergisi matrahı ile mukayese ediyorsunuz gibi. Dolayısıyla tabii ki bir çalışma gerektiriyor ki, yani yanlış hesap yaptığınızda da hak kaybettirici oluyor burada. Yani firmaya bir para ödetip matrah artırım hükümlerinden faydalanma hakkını elinden almak gibi bir sorumluluk yükliyor meslek mensuplarına.”

SMMM 4, matrah artırımının mükellefler için hayati olduğunu ve onun için ikna çalışmalarının bir iş yükü yarattığını şu şekilde özetlemiştir:

**SMMM 4:** “İş yükümüz ağır ama iş yükümüzü arttırmasından ziyade şimdi ne olabiliyor? Her şeyle karşılaşabiliyoruz. Yani mükellefin birinde bir matrah artırım yapmadığından olumsuz bir durumla karşılaşacak. Mükellefin olumsuz durumla karşılaştığı zaman belki mükellef burada batıp gidecek, ticaretten silinecek ama matrah artırım çıktığı zaman ödeme onu ödediği zaman ondan kurtulabilecek. Ben burada konu riski fazla olanları kesinlikle ikna etme konusunda çaba sarf ediyorum. Neden yani bir ödemeyle karşılaştığı zaman bu adam batıp gidecek bana da bir faydası olmayacak. Yani benim mükellefim de olmayacak orada ben de müşteri olarak kaybetmiş olacak. O yüzden her zaman yapmakta fayda var.”

YMM 1 ve SMMM 6 ise matrah artırım için mükellefi bilgilendirme faaliyetinin bir iş yükü yarattığını şöyle ifade etmiştir:

**YMM 1:** “İster istemez çıktığı gibi kanunlar, tebliğler yayınlandıktan sonra aynı şekilde bilgilendirme yapıyoruz. Bunlar bunlar yayınlandı. Bunlara hakkınız var. Yararlanmak istiyor musunuz öyle bir düşüncemiz var mı diye genel bir bilgi veriyoruz. Çünkü biz vermesek sağdan sola zaten duyuyorlar. Onlar da sormaya başlıyor. Biz hani kanunda belirlendiği gibi bilgilendirme yapmaya çalışıyoruz. Çok fazla şey yapmadan. Özendirmek de istemiyoruz çünkü yani işin özünde iş yükü olarak geliyor bize bu. Hani tamam belki kendi mali bir fayda sağlıyor olabilir kendince bize de iş yükü olarak geldiği için çok fazla özendirmemeye çalışıyoruz. İş yükü çok fazla oluyor bize ya şundan dolayı bir işte hesaplayalım eski beyannameye bakalım orada neyiz var da yok stoklarımıza bakalım

*bilmem ne, ne kadar yararlı ya da yaparsak ne olur yapmasak ne olur yani bunların karar verene kadar bütün hesaplamalarında biz birebir muhatap oluyoruz ve mükellef bizden yol göstermenizi bekliyor. İşte yaparsan olur, yapmazsan olur gibi Onun için yani beyanname süresine kadar da ciddi bir iş yükü var bunun son aşamaya kadar.”*

**SMMM 6:** *“Matrah artırımını ilk çıktığı zaman tabi ki bir bilgilendirme faaliyetine giriyoruz mesleğimizin gereği olarak. Çoğu mükellefimiz zaten kendi arıyor. Anlatıyoruz yaparsan şöyle olur böyle olur diye. Zaten matrah artırımını da yapmalarını istiyoruz. Matrah artırımının belki böyle bir iş yükü var.”*

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; matrah artırımını bazı meslek mensupları için iş yükünü artırıcı, bazı meslek mensupları için iş yükünü azaltıcı etkiye sahiptir. Matrah artırımının genel olarak iş yükünü artırması kapsamına bakılırsa, meslek mensubunun matrah artırımını yapılmasına karar verilmesi aşamasında mükellefin bilgi ve belgeleri üzerinden bir ön denetim yapması ve mükellefleri kanun bilgilendirmesi, ikna etmesi gibi faktörler yer almaktadır. İş yükünü azaltma noktasında ise matrah artırımıyla birlikte inceleme yapılmayacağından, meslek mensubunun defter belge ibraz etmesi ve inceleme için müşavirlik yapmasına gerek bulunmaması başlıca faktörlerdendir.

### **3.2.3.2.3. Matrah artırımında meslek mensuplarının teşvik edici rolü**

Matrah artırımını uygulamasında, mükellefle birebir ilişkide olan meslek mensuplarının rolü, etkisi ve tutumu büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının teşvik konusundaki davranış, tutum ve düşüncelerinin tespit edilmesi amacıyla katılımcılara “Mükelleflerinizi matrah artırımından faydalanması yönünde sizi etkileyen unsurlar nelerdir?” ve “Mükelleflerinizi nasıl teşvik ediyorsunuz?” şeklinde sorular yöneltilmiştir.

Elde edilen bulgulara göre 10 katılımcının 8’i matrah artırımını konusunda mükelleflerini teşvik ettiğini belirtirken sadece 2’si teşvik konusunda bir çaba içerisine girmedeğini belirtmiştir.

SMMM 8, müşterilerinin sıkıntılı olduğunu bildiği takdirde matrah artırımına teşvik ettiğini şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 8:** *“Mükellefin matrah artırımını yapmasını istiyoruz. İstiyoruz derken dedim gibi eğer gerçekten düzgün bir firma olduğunu düşünüyorsam içerisinde yanlış bir şey olmadığını düşünüyorsan o firmaya zaten özellikle matrah artırımını yap demem ama firmanın içerisinde baktığınızda sıkıntı doğurabilecek herhangi bir firma, fatura, hareketlilik bile bile özellikle yanlış olduğunu bile girdikleri faturalar varsa onların sonrasında başlarına sıkıntı yaratabileceğini bildiğiniz için, gördüğümüz için, anlayabildiğimiz için uyarıyoruz.*

*Matrah artırımını yaparak bu tarz sıkıntıları doğabilecek vergileri önceden yatırıp devlete vergisini ödettiriyoruz. Bu da aslında ön kontrol gibi. Yani size gelirken firma, vergisel ve ekonomik kaybını yok etmiş oluyoruz. Biz burada eleme yapıyormuşuz gibi düşünebilirsiniz. Yani genel konuşuyorum mutlaka vardır tabi ki ısrarla yapın yapın deyip de yaptırdıklarım da var.”*

SMMM 7 ise matrah artırımını konusunda müşterilerini teşvik ettiklerini, bu teşvikin yapılabilecek hatalardan dolayı kendilerini güvenceye alma isteğinden doğduğunu ifade etmiştir:

**SMMM 7:** *“Tabi ki yönlendiriyor teşvik ediyoruz. Yani şöyle aslında onun da bilgisi oluyor yani haberlerden olsun hani arkadaş çevresinden olsun diyor ki mesela işveren mükellef, ya matrah artırımını çıkacakmış ne yapacağız? Sen desen ki senin defterlerin gayet iyi sıkıntı yok incelesinler yok ya biz yine de yapalım illa ki bir şey bulunur diye. Sen kendi defterimiz düzgün, güzel biz yine de yapalım ne olur ne olmaz diyor. Tabi ki avantajı var açık konuşmak lazım. Sonuçta insanız robot değiliz ki bazen faturayı işlememiş olabilirsin gözden kaçmış olabilir KDV veya gider yanlış girilmiş olabilir, hata oluyor ve diyoruz ki tamam yapturalım bu yılı atlatalım böylelikle. Kendimizi sigortalatıyoruz.”*

SMMM 1, vergi dairesi ve denetim elemanlarının tutumlarının olumsuzluğu nedeniyle matrah artırımına mükelleflerini teşvik ettiğini belirtmiştir:

**SMMM 1:** *“Yani mükelleflerin matrah artırma konusunda tabii ki yani sıkıntılı mükelleflerim kadar sıkıntısız mükelleflerim de var. Hepsinin yapması konusunda teşvik edici konuşuyorum. Gerekçeleri de vergi dairelerinin tutumu ya da vergi inceleme, inceleme elemanlarının tutumu. Mükellef arayıp işte incelemeniz var. Matrah artırımını yapsanız iyi olur hani bu şekilde sıkıştırmaya karşılık olarak yapmak makul ve mantıklı geliyor. En azından iş yükümüzü azaltıyor ki bir incelemeye evrak götürmek bile yani bastırmak bile işte atıyorum bir yılı incelemek istediklerinde bir sürü iş çıkıyor. Bizde bir de vergi ödevi geriden geliyor. Yani mesela bir yılın işini taahhüt diğer yılın altıncı ayında bitirebiliyoruz. Arada müfettiş defter istediği zaman apar topar defter bastırılıyor kontrol edilmeden, bir de 15 günlük bir kısa bir süre veriliyor. Ondan dolayı biz de diyoruz. Yani mükellefler çok sıkıntıya girmektense az devlete ödeyelim, makul bir şekilde olaydan kurtulalım diye düşünüyoruz. Ondan dolayı teşvik edici konuşuyorum. Telefonda arıyorsun. İşte onlar televizyondan işte basın yayın alanlarından duyuyor ve onlar soruyorlar bizde anlatıyoruz durumu. İşte onlardan da tabii maddi durumu elverenler yapıyorlar, yapmayı tercih ediyorlar. Biz de bu yönde teşvik edici konuşuyoruz.”*

SMMM 5 ise *“Mükellefler için bilgilendirme yapıyoruz. Yararlanması için bir yönlendirme bir teşvik yapıyoruz.”* diyerek mükelleflerini matrah artırımına teşvik ettiğini söylemiştir.

SMMM 2, “Çalışmalarını yapıp sıkıntı oluşturabilecek durumları ve rakamlarla ölçümünü sentezleyip, o şekilde gerek KDV yönünden gerek gelir vergisi yönünden artırıma teşvik ediyoruz.” şeklinde ifadede bulunarak mükelleflerini matrah artırımı konusunda teşvik ettiğini bildirmiştir.

SMMM 4 ise matrah artırımına teşvik sebebi olarak incelemenin meşakkatli bir süreç olması ve matrah artırımının mali müşavire rahatlık sağlaması dolayısıyla olduğunu şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 4:** “Benim matrah artırımında yönlendirme sebebim şundandır. Sonuçta bu mesleği yapıyoruz. Bu mesleği yaparken düzgünce yapmaya çalışıyoruz ama gözden kaçan atlanan hata olan bir şeyler olabilir. Mükellefin de daha sonradan farkında olmadığı bir şeyler olabilir. Bunlar olağan şeyler. Matrah artırımını yaptığı zaman en azından ben müşavir olarak biraz daha rahatlıyorum. Çünkü mükellef incelemede olduğu zaman sonuçta bunlar ben uğraşacağım işte bunla ilgili verilerin toplanması, dizayn edilmesi ne varsa ben ilgilenmek zorunda kalacağım. Sonuçta benim zamanımı çalacak yani.”

SMMM 6 de matrah artırımının, meslek mensupları için sigorta olduğu ve müteselsil sorumluluğu ortadan kaldırdığı için teşvik ettiğini beyan etmiştir:

**SMMM 6:** “Mükelleflerimizi tabii ki teşvik ediyoruz. İşte teşvik etmesek ileride inceleme geçireceğini bildiğimiz için mecburen teşvik etmek zorunda kalıyoruz. İşte daha önce de dediğim gibi mükelleflerin geçmişi temizlemesine yardımcı olan bir şey. Dolayısıyla inceleme olasılıklarını kalmaması gibi faydaları var. Bir de faaliyetlerini olumlu yönde katkı sağlıyor ve dolayısıyla geleceklerini temizlemelerini sağlayan en önemli şey bu, incelemesiz temiz bir sayfa açmasını sağlıyor.

Yönlendirmeye bize özel sebepler daha şöyle bir şey inceleme olasılığı bittiği için ben de dolayısıyla hem mali müşavirim ve yeminli mali işlerin yanında çalıştığım için bizim de sorumluluk yazılması müteselsil sorumluluk olayımızı engelliyor. Dolayısıyla da temiz bir sayfa açarak devam ediyoruz ya aslında sizin için de bir sigorta gibi, bizim için de bir sigorta.”

YMM 2 de matrah artırımını yapmamaları nedeniyle, mükelleflerin incelemeye girme olasılığının artması ve matrah artırımını sırasında ve sonrasında tavrılarıyla nedeniyle mükellefleri matrah artırımına teşvik ettiğini belirtmiştir:

**YMM 2:** “Ben bunu işin esnafı olarak söylüyorum. Yarın faydalandırılmadığı zaman adam çay kahve içerken ya kardeşim enayi misin niye faydalanmadın diyebilir. İkincisi de şöyle bir gerçeklik var. Şimdi bir inceleme oranı vardır Türkiye’de. Sonuç itibarıyla bu eğer faydalanmazsa bu noktada faydalananlar bu listeden çıkıp siz doğru dürüst olduğunuz halde inceleme noktasına geliyorsunuz ha incelemeden doğruysanız, dürüstseniz korkulur mu? Korkulmaz yani. Çünkü bazen sektörel inceleme de geliyor illa işte naylon fatura vesaire olması gerekmiyor. Ben birkaç tecrübem de oldu işte eczacılarla ilgili oldu vesaire. Devletin tabii ki bu vergiyi toplarken böyle bir seçim yapma, çalışma hakkı var dolayısıyla ve bu

*noktada ama ben mali müşavir olarak göğsümü gere gere incelemeye defterlerimi sunsam bile mükellef orada ya kardeşim bizi niye faydalandırmadın yani doğru dürüst adam bile ne uğraştırıyorsun ya bu bir şey bulurlar ederler mantığıyla bir psikolojik tepki veriyor açıkçası. Dolayısıyla bu noktada teşvik etmek mi denir buna e tabi ki bana sorduğunda faydalanayım diye benim verdiğim aynı size verdiğim cevabı veriyorum açıkçası, vermek durumundayım sonuç itibarıyla.”*

SMMM 3 ve YMM 1 mükelleflerini teşvik etmediklerini sadece bilgilendirdiklerini ifade etmişlerdir:

**SMMM 3:** *“Yani mükelleflere işte yaparsan iyi olur. Zaten bir şeyler var yok, biz onlara gelmiyoruz. Ben kanunu anlatırım, mükelleflerimiz zaten basiretli Türk Ticaret Kanununda da geçiyor. Basiretli tacir olmak var Türk Ticaret Kanununda, zaten basiretli olduklarını varsayarak bizim de verdiğimiz eğitimleri göz önünde bulundurarak hani anlayacağını düşünüyorum. Kendi kararlarını kendileri verebilirler. Ben teşvik konusunda girmiyorum karışmıyorum.”*

**YMM 1:** *“Matrah artırımına teşvik gibi bir çaba içerisine girmiyorum. Yok veya belki illaki bizim de hatamız vardır mükellefi yönlendirelim gibi bir durum yok. Orada şöyle olacak yani hata yapacaksın, hata ise zaten kastımız yoktur, olabilir. Ancak mükellefler biraz daha farklı düşünüyorlar hatta diyebilirim ki bizim teşvik etmemize bile gerek yok. Çünkü kendi aralarında da çok fazla konuştukları için de çok yararlı bir şey olarak değerlendiriyorlar ve özeniyorlar. Biz olabildiğince soğuk yaklaşıyoruz. Şimdi teşvik değil de bilgilendirme oluyor. Yani çıkan yasa bu bunu kapsıyor. Sen böyle bir şey olsa bunu yapmak gerekir. Yapmana gerek yok gibi bilgilendirme var ama yapalım edelim gibi bir teşvikimiz yok.”*

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; meslek mensuplarının çoğunluğu matrah artırımını konusunda mükellefleri teşvik etmektedir. Meslek mensuplarının mükellefleri matrah artırımına teşvik etmelerinin temel nedenleri, iş yüklerinin azalması, kendilerini güvenceye almak, müteselsil sorumluluktan kurtulmak, vergi denetim elemanlarının ve vergi dairesinin olumsuz tutumlarıyla karşılaşmamak olduğu söylenebilir.

#### **3.2.3.2.4. Meslek mensupları gözünden mükelleflerin matrah artırımından beklentileri**

Mükelleflerin matrah artırımından bekledikleri faydanın yanı sıra, matrah artırımının belirli periyotlarla çıkmasının mükellefler üzerinde bir etkisinin olabileceği açıktır. Bu etkiyi en iyi görebilecek olan mükellefe bu konularda en yakın olan meslek mensuplarıdır. Matrah artırımından mükelleflerin ne gibi faydalar sağladığı, matrah

artırımı beklentisinin nasıl bir etki yarattığı meslek mensuplarına çeşitli sorularla sorulmuştur.

SMMM 1, matrah artırımının mükellef açısından zaman kaybını engellemesi ve daha yüksek bir orana kıyasla düşük tutarlar ödenerek yapılabilmesi nedeniyle mükelleflerin bu uygulamadan faydalandığını ve bu uygulamayı beklediğini şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 1:** “Çalışırken iş yükünden kurtuluyorlar. Şimdi bir vergi dairesi ile herhangi bir incelemeye başlanması, yani gidip gelmesi onlar açısından da bir zaman kaybı artı kendileri de sıkıntılı. Yani kimse vergi ödevini dört dörtlük yerine getirmiyor. Vergi gelir idaresi de istediği zaman istediği açıkları bulabiliyor. Ondan dolayı bir defterde hangi muhasebeci bakarsa baksın yüzde yüz tertemiz bir defter değildir. Yani ondan dolayı illa ki üç beş ödemesi çıkacağı için onlar da makul seviyelerde, matrah artırımlarındaki oranlar da düşük olduğu için onlar için de cazip geliyor. KDV ile kurum gelir vergisini kıyasladığımızda yüzde kırka kıyasla yüzde beş daha makul geliyor insanlara.”

SMMM 7, mükelleflerin matrah artırım beklentisiyle kayıtlarını ve işlemlerini düzenlediğini şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 7:** “Matrah artırım beklentisi üzerine piyasaya baktığımız zaman illa kendi bu söylentiler çıktıkça hani yapılır veya bir şeyler yapılır yani kayıtlarla alakalı yapılır ya çünkü piyasada çok farklı. Değişik düşünen mükellefler var. Herkes doğru dürüst de çalışmıyor açıkçası. Herkes bekliyor ona göre işlemlerini kayıtlarını düzenliyor, görüyoruz duyuyoruz. Bu tabii ki olumsuz bir durum maalesef.”

SMMM 8, bazı mükelleflerin matrah artırımını göz önünde bulundurarak ticari hayatına devam ettiğini, beyanlarını ve kayıtlarını matrah artırım beklentisiyle değiştirebileceklerini fakat genel olarak matrah artırımının mükelleflerin mükellefiyete karşı genel tutumunu değiştirmeyeceğini belirtmiştir.

**SMMM 8:** “Kendi ticaret yapan arkadaşlarım var kimisi hiç bilmiyor kimisi de hayatını buna göre yaşıyor. O tip insanlar dediğiniz gibi beyanlarıyla kayıtlarıyla oynama yapıyor olabilirler. Onlar zaten kısa ömürlü yaşıyor. Sonunda yakalanıyorlar. Ama ben şu savdayım yapacak olan yapar, matrah artımı çıksın ya da çıkmasın yapmayacak adam zaten yapmaz. Bir işe nasıl başlarsanız öyle gider. Adam zaten baştan düşünüyorsa onu bekleyecektir. Bugün kar edelim, yarın bir günde nasıl bir şekilde hallederiz diye düşünüyorlarsa O adamlar zaten inanın matrah artırımını da beklemiyorlar. Yarın bir gün firmayı kapatır gider üzerinde de bir şey yok. Bunu yapan insanlar böyle düşünüyorlar matrah artırımını düşünmüyorlar. Matrah artırımını yapsalar da ödemiyorlar. Ödemeyince hiç bir anlamı da kalmıyor. Anlık kurtuluyorlar yani anı yaşıyorlar.”

SMMM 5, mükelleflerin matrah artırım beklentisiyle birtakım ayarlamalar yaptığını şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 5:** “Çok büyük firmalar 2020 yılını bile ayarlıyor şimdiden bunu yapıyor. Onlar biliyor, yönlendiricisi de biliyor. Hani öyle şeyler duyuyoruz biliyoruz ki büyük firmalar bunu gerçekten iyi değerlendiriyor. Firma açısından da gerçekten düzgün ama hasbelkader bir şekilde sahte faturaya bulaşmışsa, gerçekten düzenleyici değil, gerçek kullanıcı değil ama bilmeden kullanıcılar da var. Hani bunlar için de bir avantaj oluyor tabi. Adam ne yapıyor ya ben artık işimi gerçekten yapıyorum, kendimi de bir temiz alayım da kafam rahat olsun yoluma bakayım diyor.

Mesela arkadaşlarım var. Dışarıdan gelen defterleri büyük çaplı ya diyor bir an önce olsa da rahat uyusam diyor. Yani son aylarda yılsonunda ya şöyle o aslında yılsonu değil de alışkanlık haline geldi. Artık piyasada alışkanlık haline geldi. Dört yılda dört yıla iki yıldan iki yıla bekliyorlardı. Şimdi yılda yıllık bekliyor herkes nasılsa gelecek diyor.”

SMMM 6 matrah artırımı beklentisiyle mükelleflerin hareket ettiklerini ve avantaj elde ettiklerini şu şekilde örnek vererek açıklamıştır:

**SMMM 6:** “Matrah artırımı beklentisiyle hareket ediliyor tabi ki. Mesela şöyle bir olay vergi ceza ihbarnamesi kesilmiş mayısta bekleniyor bu durum. Dolayısıyla daha önce de anlattığımız gibi uzlaşma müessesine gidilmiyor ve direk dava açma yoluna gidiyoruz. Basit bir dava dilekçesi yazıyor olayı da tam anlatmayacak şekilde. Zaten bir vergi mahkemesindeki süreç 4 ay dosyanın oluşma süreci git gel evrak süreci ile 4 ay bunun da işte iki üç ay, hâkim incelemesi de altı ayı buluyor zaten matrah artırımına yetişmiş oluyor. Dolayısıyla burada ne yapılıyor, vergi aslından vergi ziya cezası yüzde elli vergi ziyayı tamamen kaldırılıyor. Biz dışarıda mükellefleri savunan kişiler olduğumuz için bizim lehimize önemli bir unsur, önemli bir şey avantaj.”

YMM 1 de “Mükellefler matrah artırımı beklentisi içerisinde işlemlerini yapıyorlar. Artık mükellefler de bekliyor ve buna göre davranıyorlar. Matrah artırımı beklentisiyle herkes yeni planlar yapmaya başladı. Yılı şöyle mi kapasak böyle mi kapatsak gibi. Hangi yılları kapsayacak diye soruyorlar. Ne yapacağız falan düzgün olsun mu olmasın mı herkes onu planlıyor tabi ki.” diyerek mükelleflerin matrah artırımı beklentisiyle hareket ettiğini ifade etmiştir.

SMMM 3 mükelleflerin matrah artırımıyla ilgili beklentisine ilişkin olarak mükellefleri iki gruba ayırmış ve büyük firmaların matrah artırımına göre vergi planlaması yaptığını belirtmiştir:

**SMMM 3:** “Beklenti olarak bunu şöyle ikiye bölmek istiyorum. Bir küçük işletmeler ve küçük orta ölçekli işletmeleri ayırmak istiyorum. Bir de büyük ölçekli işletme olarak bakıyorum. Küçük ve orta ölçekli işletmeler matrah artırımı beklentisiyle iş yapmazlar. Daha çok düzgün gider. Büyük işletmelere geldiğimiz zaman büyük ölçekli işletmeler bu tarz değişkenleri denklemin içine sokabilirler ki zaten yapıyordur. Yani bunun olma ihtimali var yani.”

SMMM 2, aslında hiçbir sıkıntısı olmayan mükelleflerin, vergi mevzuatına tam uymanın mümkün olmaması ve rekabetin olması nedeniyle ve bu beklenti çerçevesinde matrah artırımına başvurduğunu belirtmiştir:

**SMMM 2:** “Sıkıntısız olup matrah artırımını yapan oluyor ama şu var sıkıntısız olan çok nadir çıkar çünkü illaki ufak tefek bir şeyler çıkıyor birebir tamam bir firmanın incelendiğinde yani bizim bu Vergi Usul Kanunu şartlarına göre yüzde yüz verimli en büyük şirketlere kadar yok. Yüzde yüz verimli çalışabilen vergi usul kanununun tamamına uyabilecek şirket yok. Ha şu var öyle olsa bu şirketin ömrü uzun olmaz zaten piyasa acımaz yani belli bir şeylerden kaçırma olması da kaçınma olabiliyor. İşte bu matrah artırma gibi şeyler sistemi de bozuyor aslında sistemin çarklarını da bozuyor.”

YMM 2, matrah artırımının mükelleflerin tutumu üzerinde olumsuz etkisinin bulunduğunu şu sözlerle ifade etmiştir:

**YMM 2:** “Matrah artırımını gündemde olduğu sürece biz her yıl bir önceki yıla aynısını yaşarız diye düşünüyorum. En ufak, en basit konularda bile örneğin; para çektin adat yapalım kar dağıtımını yapılması lazım. Burada bile mali müşavirin, yeminli mali müşavirin duruşuna gücüne bağlı açıkçası bu. Yoksa mükellefin kafasında bizden önce duyuyor bizden önce biliyor biz başvurulum diyor yani hep bir beklenti var başladılar zaten bu sene de işte şimdi geçicileri yapıyoruz gündemde matrah artırımını olacak mı yani bunu soran adamın yarısı iyi niyetli olsa yarısı değildir. Dolayısıyla bu gündemde olduğu sürece bu mükellefiyetler noktasında bence hep böyle bir tutum böyle bir düşünce hâkim olacaktır diye düşünüyorum.”

SMMM 4 ise mükelleflerin matrah artırımını beklentisi içerisinde olduklarını ve buna göre hareket ettiklerini, kendisinin de mükelleflere kesin matrah artırımını çıkacağını söylese mükelleflerin neler yapabileceğinin hayal edilemeyeceğini belirtmiştir:

**SMMM 4:** “Matrah artırımını beklentisiyle hareket edenler var. Bize soranlar da var. Matrah artırımını çıkacak mı? Çıkmayacak mı diye ama ben her zaman müşterilere verdiğim cevap şu an itibarıyla mevcut bir şey yok. Yani tabiri caizse doğmamış çocuğa isim konulmaz. Önce bir çocuğun doğması lazım ki ona bir isim koyalım şeklinde bu şekilde cevap veririm. Ama onlarda bu şekilde cevap verdiğin zaman. İşte sen bu işi bilmiyorsun etmiyorsun işte matrah artırımını çıkacakmış çıkmayacakmış şeklinde görüşmelerimiz oluyor. Herkes bunu bekliyor bekliyor ama bunu tabii mükellefe matrah artırımını çıkacak diye lanse etmek doğru değil. Lanse ettirdiği zaman bu sefer ben burada mesleki olarak tedirgin olduğunu çünkü bu sefer matrah artırımını beklentisi içinde onların ne yapacağını hayal bile edemem. Yani bu sefer bütün evrakları acaba ince eleyip sık dokumam lazım ki burada şu eksiklik var mı bu eksiklik var mı burada acaba sahte belge mi getiriyorlar, şey yapıyor tabii orada bizi yoruyor.”

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; meslek mensuplarının tecrübelerine göre mükelleflerin çok büyük bir kesimi matrah artırımını

beklentisi içerisinde. Matrah artırımı beklentisiyle, mükelleflerin vergi matrahını aşındırmaya yönelik faaliyetlerde buldukları ve bulunabilecekleri, yine meslek mensupları tarafından belirtilmiştir. Elde edilen verilerden yararlanılarak, matrah artırımı nasıl olsa çıkar düşüncesiyle mükelleflerin mükellefiyete karşı tutum ve davranışlarını değiştirdiği söylenebilir. Bu durumun genel olarak, meslek mensuplarının işlerini sağlıklı ve doğru bir şekilde yapmasına engel bir durum oluşturduğu söylenebilir.

### **3.2.3.2.5. Matrah artırımının bir daha uygulanmaması durumunun değerlendirilmesi**

Genel bir kanı olarak, piyasada matrah artırımı beklentisiyle hareket edildiği düşünüldüğünde, matrah artırımı uygulamasının bir daha uygulanmayacak olma olasılığı da büyük bir etki yaratabilir. Bu nedenle meslek mensuplarına, matrah artırımı bir daha uygulanmayacak olsa ne tür etkilerin ortaya çıkabileceğine dair düşünceleri belirlemek amacıyla çeşitli sorular sorulmuştur.

SMMM 8, SMMM 6, SMMM 2, SMMM 1 ve SMMM 7, matrah artırımının bir daha uygulanmamasının mükellef üzerinde hiçbir etki yaratmayacağını şu şekilde ifade etmişlerdir:

**SMMM 8:** “Matrah artırımı bir daha uygulanmayacak olsa mükelleflerin davranışları veya tutumları değişmez. Yapan yine yapar bence değişmez. Matrah artırımına göre hareket etmiyorlar. Benim öngörüm böyle tabii ki kişiden kişiye değişiklik gösterir de. Vergisini ödeyen adam zaten yani düzgün ödüyor, matrah artırımını beklemiyor ticaretini zaten yapıyor. Vergisini ödemeyen adam da diyor ki yani yarın bir gün vergi affı çıkar bilmem ne çıkar falan filan diye ödemiyor yani kişinin zihniyeti neyse öyle. Adam çıkar diye bekliyor. Yani çıkmayacaksa bile yine yapıyor yani adam çıkarsa yaparım çıkmasa çıkma kalırım diyor. Yani bence etkilemiyor.”

**SMMM 6:** “Matrah artırımı uygulanmasa bir şey değişmez aslında. Sistemin kendi sorunları var matrah artırımı bunlardan korunma görevi görüyor. Mesela herkes bu özellikle bu sahte fatura olaylarında hani sizinle başımızdan geçmiştir. Biz mal aldığımız kişiyi nasıl tanıyalım, nasıl bilelim bizim bu konuda elimizde bir şey yok. Biz bunları göremiyoruz. Mesela bunlar yayınlansa biz ona uygun şekilde o kişilerden mal alırız ve ticari hayatımızı devam ettiririz.”

**SMMM 2:** “Bizim insanımız biraz daha süreç geçtiğinde öncekini unuttur. Ben iki üç yılda bir bazı şeyleri sıfırlar zamanla unuttur eskiye döner. Ama şu var özellikle şeffaflık geldiği zaman ve cezai müeyyidelerin belirlenip artırıldığı zaman ciddi manada uygulama şartları oturur. Diğer türlü değişen hiçbir şey olmaz.”

**SMMM 1:** “Bir daha uygulanmayacak olsa nasıl olur, değişen bir şey olacağını düşünmüyorum. Yani normal şartlarda matrah artırımı bunun kriteri, kıstası değil çünkü

*hani bizim ülkemizde nasıl söyleyeyim dört dörtlük mükellef veya ödevlerini dört dörtlük yerine getiren yok. Şimdi bazı konular matrah artırımında istisna. Türkiye'de de yani o ekonomide devletin peşinde koştuğu, kaçak göçek gördüğü kısım o kısım olduğu için, naylon fatura, hayali şirket. Zaten diğer konulara bakılmıyor. Matrah artırımı da bu kaçak denetlenemediği için yapılıyor. Yani zaten istese normalde biraz daha dikkatli baksa tespit edebilir zaten ya da kontrollerini artırsa. Devlet için bakamayacağı kısmı bir afla geçmek daha kolay geliyor affederek geçmek. Hâlbuki normalde Dünyada bütün örneklerine baktığımız zaman bir kontrol mekanizması var. Matrah artırımının olup olmaması bizi şu an bağlamıyor yani olsa da olur olmasa da olur.”*

**SMMM 7:** *“Hiç bir değişiklik olmaz. Böyle gelmiş böyle gider derler. Matrah artırımını çıkmayacakmış şunu şöyle yapayım diyeceklerini sanmıyorum ya yapan yine yapar yani öyle gelmiş öyle gider.”*

SMMM 5 ve SMMM 4, matrah artırımının çıkıp çıkamamasının kendini etkilemeyeceğini şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 5:** *“Benim açımdan hiçbir sıkıntı yok. Hani ben dediğim gibi yoluma düz bakarım bazı faturalar geliyor bizim de görevimiz tabii faturanın orada araştırmasını yapmak ama ben bazen mükelleflerin haberi olmuyor işlemiyorum bazı faturayı eğer ki bir şey yakaladıysam işledim de işledim abi diyorum direk çıkarıyorum zaten işlemiyorum ya da bakıyorum öyle çok geliyorsa artık onu tutmuyorum diyorum. Git abi git başka bir mali müşavire. Çünkü yani işi temiz, düzgün yapalım. Zaten müşteri sayım da çok yok.”*

**SMMM 4:** *“Ben şu şekilde düşünüyorum ben hiçbir zaman matrah artırımını çıkmayacakmış gibi hareket etme taraftarıyım her zaman. Matrah artırımını çıkarsa ekstra olur orası ayrı ama bizim mesleği yapıyorsak matrah artırımını hiç çıkmayacakmış gibi hareket etmemiz lazım. Çıktığında da bir daha bundan mutlaka benim bütün yıl içindeki ya da bu dönemlerdeki şeylerimi çoğunun hatalı olduğunu işte berbat olduğunu düşünerek de matrah artırımını yaptırmam gerekir. Bu açıdan bu şekilde bakıyorum, matrah artırımına. O yüzden matrah artırımının bir daha olmaması herhangi bir değişikliğe yol açmaz benim düşüncem.”*

SMMM 3 ise matrah artırımını uygulamasının büyük firmalar için etkisi olduğundan bahisle uygulanmama durumunun da sadece büyük firmaları etkileyeceğini, küçük firmalar üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmayacağını *“Yani matrah artırımını bir daha hiç uygulanmayacak olsa küçük ve orta ölçekli işletmelerde yine çok değişeceğini sanmıyorum ama büyük işletmeler de o denklemin bir parçası olabilir.”* şeklinde ifade etmiştir.

YMM 2 ise matrah artırımının uygulanmamasının olumlu bir etki yaratacağını iyi mali müşavir ile kötü mali müşavir arasındaki farkın belirginleşeceğini belirtmiştir:

**YMM 2:** *“Matrah artırımını bir daha hiç uygulanmayacak olsa bence olumlu bir farklılık oluşturur açıkçası. Şimdi en başta söylediğim şeyi şimdi bir kere daha söylüyorum. Bir mali müşavir, bu mali müşavir olur, yeminli mali müşavir olur bağımsız denetçi olur,*

*aslında hepimizi etkileyen şey iyiyle kötünün matrah artırımı olduğu sürece ayırlamaması. Matrah artırımının olması, mesleki açıdan olumsuz bir etki yaratıyor.”*

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; genel olarak matrah artırımının bir daha uygulanmayacak olması ne mükellefin ne de meslek mensubunun davranış ve tutumlarında herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır. Bunun yanı sıra matrah artırımının bir daha uygulanmayacak olması durumunun, işini çok iyi yapan meslek mensubu ile işinin gereklerini tam olarak yerine getirmeyen mükellefler arasındaki farkı belirginleştireceğine dair bir kanı da bulunmaktadır.

### **3.2.3.2.6. Matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimler**

Matrah artırımıyla ilgili olarak meslek mensuplarının yaşamış olduğu olumlu veya olumsuz deneyimler, meslek mensupları üzerinde bir etki bırakmaktadır. Bu nedenle meslek mensuplarının varsa matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimlerini paylaşması istenilmiştir.

SMMM 6, matrah artırımıyla ilgili olarak kanun boşlukları olduğu için mükellef lehine bundan yararlandıklarını şu şekilde ifade etmiştir:

**SMMM 6:** *“Mesela matrah artırımı eğer önceden hissediliyorsa bazı mükellefler şunu da yapıyor, direk gelen vergi ceza ihbarnamesine direk davayı açarak bir matrah artırımındaki kanun boşluklarından yararlanmış oluyorlar. Mesela vergi aslının yüzde ellisi siliniyor. Yani bu evet bu hem devlet açısından bir zarar belki de ama mükellefler lehine de bir kar yani böyle akıllılık yapan mükelleflerimiz de oluyor. Biz de teşvik ediyoruz açıkçası. Kanundaki boşluklardan yararlanıyoruz.”*

SMMM 7, ödeme şartını ihlal ettikleri için incelendiklerini bu yüzden matrah artırımı konusunda olumsuz bir deneyim yaşadığını, *“Benim bundan önce çalıştığım firmada orada ben hani mali müşavir değildim ama orada çalıştım orada olmuştum. Matrah artırımı yaptılar, yapılandırma yaptılar, üstüne yaptıkları halde bozuldu. Tabii ondan sonra da mağdur oldular.”* şeklinde ifade etmiştir. Benzer bir deneyim de YMM 2 tarafından dile getirilmiştir:

**YMM 2:** *“Matrah artırımı noktasında ihtiyacı olan ya da işte gündemde bu var matrah artırımında bulunalım dedikten sonra şimdi yeni çıkan uygulamada ödeme zorunluluğu da geliyor ki bence çok mantıklı. Yani artırımda bulduysa ödeme yapması gerekiyor. Yani açıkçası ben çok böyle şematik ve doğru adımlar, doğru seçimler yaptığımı düşündüğüm için böyle bir mükellefle ters düştüm ama sadece işte ama gündemde var faydalanalım diyenler oldu, onlar da istek ve talebiyle faydalandı. Sonra ödemedi incelemeye girdi ben arada kaldım. Öyle bir olumsuz deneyimim oldu fakat durum benden kaynaklı*

*değildi. En başında anlatmıştım. Onun dışında da benim ya hatta mükellefe sormadan faydalandıran meslek mensupları olduğunu bile söyleyebilirim.”*

SMMM 1 ise kanun çıktıktan sonra tebliğlerle yapılan düzenlemelerin sorun oluşturduğunu ve bu şekilde olumsuz bir deneyimle karşılaştığını belirtmiştir:

**SMMM 1:** *“Matrah artırım kanun çıktıktan ve arkasından da tebliğlerle yumuşatıldığı zaman hani o pozisyonda biraz sıkıntı çekiyoruz yani ondan dolayı olumsuz. Yani biz anlatırken diyoruz işte devlet incelemeyecek işte bunu taahhüt ediyor şeklinde konuşuyoruz. Devlet de aradan böyle tebliğlerle geldiği zaman olayı orada incelemeyeceğiz diyor. Burada farklı bir şekilde incelemeye çekilmiş oluyor. Aslında bir bakıma iş yükü yaratıyor. Hem tebliği tekrar elden geçiriyorsunuz. Hem mükellefe bunu anlatmaya çalışıyorsunuz. Hem inceleme sanki tekrar aynı başa dönmüş gibi o da sıkıntı yaratıyor tabii ki.*

*Mesela kendime matrah artırım yapmıştım. 2014 2015 yılında kıyas olayı varmış. Yani katma değer vergin atıyorum herhangi bir yıl boş geçerse 0 geçerse hem gelir hem KDV den yapmadıkça olmuyormuş. Onu da işte biz yaptık ettik vergi dairesi kabul etti. Aradan bir ay sonunda vergi dairesi geri döndü burada dediler kıyaslama var şimdi tabii bu bana tecrübe oldu. Bundan sonraki yıllarda hiç satışım bile olmazsa oraya 1 TL'lik KDV düşüyorum. Boş beyanname vermiyorum hiçbir zaman.”*

SMMM 4 ise matrah artırımında tevkifatlı iş yapanla tevkifatsız iş yapan mükellefler arasında adaletsizlik bulunduğunu, tevkifatlı iş yapan mükellefi nedeniyle olumsuz deneyimde yaşadığını ifade etmiştir:

**SMMM 4:** *“Ben nasıl bir örnek vereyim 2 tane firma düşünün bir tanesi A firmasının bir işini yapıyor ya da B firmasının bir işini yapıyor ve yapmış olduğu bütün işlerin tevkifatsız olduğunu düşünün. Ne oluyor burada bir herhangi bir KDV devri olması şuyu buyu mümkün değil. Niye rutin hareket ediyor burada da işte ticarete olmasından da kaynaklı. Diyelim ki sahte belge çıkabiliyor, alımlarından özel esaslara giren firmalar olabiliyor. Bunlar kayıtlardan çıkarılması isteniyor mesela en son ki matrah artırımından biliyorsunuz. Devreden KDV tutarı kadar her zaman sorumluydu. Şimdi soruyorum iki firmayı burada kıyas yaptığımızı düşünürsek, bir tanesi işlerinin yüzde yüzü tevkifatlı bu KDV iadesi falan da talep etmemiş. Orada biriken diyelim ki üç yüz dört yüz binlik bir KDV devri oluştu tevkifatlardan dolayı, diğeri de devam etti. Diğeri de tevkifatsız fatura kestiği için onda bir devreden KDV olma şansı olmadı ama ikisi de aynı işlemi yaptı. Birinde sadece tevkifat olmasından dolayı devreden KDV si var ve herhangi bir faturası özel esaslara girdiği zaman deniliyor ki sen devreden KDV tutarı kadar her halükârda sorumlusun. Ben mesela bu madde bence adil olmamış bunu diyebilirim ama onun haricinde matrah artırımları olmalı ve bütün herkesi kapsamalı. Kanun çıkıyor ama burada teknik konularda biraz önce verdiğim örnekteki gibi tevkifatlı kişi sonuçta KDV sinin 3/10 unu ya da 5/10 nu bir şekilde ödüyor bunu, tevkifat kanalı ile ödemesini yapıyor. E bir de işte buradaki alım KDV leri de biraz*

daha fazlaysa ve bu alımlarla ilgili özel esaslara girdi de devreden KDV burada oluştuysa diğer tevkifatlı firmalara göre dezavantajlı duruma geçmiş oluyor.”

YMM 1 ise matrah artırımını beklentisinin mükelleflerde olumsuz davranışlara yol açtığını belirterek negatif tutumlarla karşılaştığını belirtmiştir:

**YMM 1:** “Hem mükellefler hem de devlet açısından da olumsuz. Çünkü bunu şöyle bir yer şey yerleştirmesi mükellefi olumsuz etkiliyor ve haklı olarak beklenti içerisinde giriyorlar. Böyle bir şey olmasa mükellefler daha disiplinli olur. Çünkü ister istemez tüm mükellefler özeniyor. Ben mesela bu sene bir işlem yapıyorlar ne kadar uyarıya da ya da bunu yapmayalım desek de bir gün sonra şey deniyor. Seneye bir şey çıkar. "Firma benim değil mi?" ye geliyor.”

SMMM 6 ise matrah artırımından yararlanmaya mükellefler nedeniyle olumsuz deneyim yaşadığını ifade etmiştir:

**SMMM 6:** “Matrah artırımını konusunda olumlu deneyimimiz şöyle olumsuz deneyim desek bazen mükelleflerimiz şunu yapıyor. Benim defter ve belgelerim her şeyim düzgün benim inceleme olasılığım olmaz şeklinde matrah artırımından faydalanmıyorlar tabii onları zorlayamıyoruz bu konu da ne illa yapın diye. Ama daha sonra çıkan incelemede hepimizi sarsıyor. Hem sorumluluk yönünden bunlar yapın dedik, yapmadılar incelendiler.”

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; genel olarak matrah artırımını nedeniyle meslek mensuplarının bir takım olumsuz deneyimlerle karşılaştığı söylenebilir. Bu olumsuz deneyimlerin oluşmasının temel nedenleri;

- mükelleflerin yapılan bilgilendirmeye rağmen matrah artırımından faydalanmaması ve incelemeye girmesi,
- mükelleflerin matrah artırımının ödeme şartını ihlal etmesi nedeniyle incelemeye girmesi,
- matrah artırımını çıkar beklentisiyle mükelleflerin olumsuz davranışlarda bulunması
- tevkifat uygulaması nedeniyle mükelleflerin matrah artırımını karşısındaki durumlarının farklılaşması
- tebliğlerle matrah artırımını uygulamasının şartlarının değiştirilmesi şeklinde sayılabilir.

### **3.2.3.2.7. Matrah artırımının meslek mensupları üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi**

Matrah artırımının meslek mensupları üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo 12 programıyla elde edilen kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.



Şekil 3.8. Matrah artırımının meslek mensupları üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi

Kelime bulutunda görüldüğü üzere, meslek mensuplarına sorulan sorulara verilen cevaplarda sırasıyla en fazla matrah artırımını, vergi, zaman, mükellef, gelir ve devlet kelimeleri kullanılmıştır. Matrah artırımını temel konu olması dolayısıyla diğer kelimeleri baskılamaması açısından kelime bulutundan çıkarılmıştır.

Kelime bulutları, cevap metinleri içerisinde kullanılan sözcüklerin yoğunluğunu göstermekle beraber, tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Ancak cevaplarda vurgulanan hususların tespitini ilk bakışta sağlaması bakımından önem arz etmektedir.

### 3.2.3.3. Matrah artırımının denetim elemanları üzerindeki etkileri

Matrah artırımının uygulayıcılarından birisi olarak denetim elemanları, matrah artırımından etkilenen gruplardan birisidir. Matrah artırımının denetim elemanları üzerindeki etkilerinin araştırılması amacıyla oluşturulan görüşme formuna istinaden katılımcıların ses kayıtları, yazılı metinlere dönüştürülerek üzerinde analiz yapılmış ve aşağıda belirtilen temalara ulaşılmıştır:

- Matrah Artırımının İş Yüküne Etkisi
- Deneyim
- Matrah Artırımının Genel Olarak Etkileri

### 3.2.3.3.1. *Matrah artırımının denetim elemanlarının iş yüküne etkisi*

Matrah artırımının denetim elemanlarının, iş yüklerine etkilerini tespit etmek amacıyla denetim elemanlarına “Matrah artırımı işlerinizi nasıl etkiliyor?, Matrah artırımının iş yükünüz üzerindeki etkileri nedir? şeklinde sorular yöneltilmiştir.

Elde edilen bulgulara göre 10 katılımcının 3 ü matrah artırımının iş yükünü azalttığını bildirirken 6 kişide matrah artırımının ayrıca bir iş yükü yarattığını belirtmişlerdir. 1 katılımcı ise matrah artırımının iş yükü üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını ifade etmiştir.

VM 2, mükelleflerin matrah artırımıyla ilgili beklentisinin işlerine yansıdığını ve matrah artırımına göre, iş planını düzenlediğini ve bu durumu olumlu bulduğunu şu şekilde ifade etmiştir:

**VM 2:** “Yani şöyle matrah artırımı beklentisi olunca tabii işlerimiz de bu yansıyor. İster istemez mükellefler için de bir beklenti oluşuyor. Halihazırdaki incelemeleri hani bitirip bitirmeme noktasına mükelleflerin bir beklentisi oluyor. Biz de elimizdeki işlere göre mükelleflerin matrah artırımından faydalanması hususunu dikkate alarak takım planlamalar yapabiliyoruz. Yani mükelleflerin o konuda haklarını kullanmaları açısından kolaylık sağlıyoruz diyebiliriz.

Denetim için uğraşıyorsunuz uğraşıyorsunuz sonra birden matrah artırımı çıktı bir kompleksimiz yok. Yani şöyle matrah artırımın şartları sağlandığı sürece mesela işte beklendiği oranda tahsilat yapıldığı sürece bizim için sorun yok. Sonuçta matrah artırımı tamam, halihazırdaki işlerimiz için dediğiniz gibi bir tam iş bitmek üzereyken matrah artırımı yapıp, işte incelemeden kurtulabiliyorlar. Ancak hali hazırda işler için bu böyle ama gelecekte yani işe dönüşecek incelemeler için dediğim gibi elimizi daha çok rahatlatıyor.”

VM 1 ise matrah artırımının iş yapma noktasında matrah artırımının bir kolaylık ve rahatlama sağladığını ancak çok uğraşılan işlerin birden kapanmasının da yapılan emeği boşa çıkardığını belirtmiştir:

**VM 1:** “Matrah artırımına ilişkin kanunlar emrettiği gibi inceleme yapılmaz diyor ve herhangi bir vergi ziya cezası, vergi cezası kesilmez diyor. Matrah takdir edilmez diyor. Resen tahsilat yapılmaz diyor. Öyle dediği için iş emirlerini kapatıyoruz. Yapacağımız başka da bir işlem kalmıyor. Yani bir yazıyla bizim kendi iş işleyişi iç işleyişimizde, iş emri kapatma yazımızla matrah artırımı beyanlarını ek yapıp işlemleri kapatıyoruz ve devamını getirmiyoruz. Bu bakımdan bizim açımızdan bir kolaylık ve rahatlık sağlıyor.”

“Kapatılacak işlerimiz oluyor ama mükellefleri ve müfettişleri olumsuzluğa iten bir yanı da var. Yani bunu ne diyelim böyle işlerine karşı negatif bir duruma sevk ediyor. Ye 'se(ümit yıkıntısı) sürüklüyor çünkü bir incelemenin tam böyle sonuna geliyorsunuz. Çok

*meşakkatli bir inceleme olmuş oluyor. Meşakkatli incelemeyi tam bitireceğiniz zaman böyle bir ay 15 gün gibi bir süre kaldığında matrah artırımını çıkıp mükellef karşınıza geliyor ben matrah artırımını yaptım. İster incele ister inceleme diyor. Mükellef matrah artırımını yaptığında sizin emeğiniz boşa çıkıyor.”*

VM 7, matrah artırımını beklentisinin iş planını değiştirmesine yol açtığını, verimsiz incelemelerden ziyade daha verimli olacağını düşündüğü işlere daha fazla vakit ayırabildiğini belirtmiştir:

**VM 7:** *“Evet şu anda üzerimizde hâlihazırda olan inceleme türlerimiz var. Kullanma incelemeleri olsun, düzenleme incelemeleri olsun. Tabii şimdi de böyle bir beklenti var. Vergi müfettişlerinden çok, aslında mükelleflerin bir beklentisi var. Bizim de beklentimiz aslında şu şekilde oluyor bazı inceleme türleri bizi yoruyor. Kendi açımızdan çok devlete katkı sağlamayan incelemeler olduğunu görüyoruz. Özellikle kullanma incelemeleri. Bu tarz incelemelerde matrah artırımının çıkması bizi olumlu yönde etkiliyor. İncelemeyi daha farklı sektörlere ve konulara yaydığımız için, elimizdeki incelemeleri daha farklı incelemelere ayırdığımız için süreleri oraya verdiğimiz için biz de daha çok inceleme yapacağımız için ben de bizi olumlu etkiliyor. Matrah artırımını elimizdeki olan işlerle ilgili planımızı değiştirmemize neden olabiliyor.”*

VM 3, matrah artırımının aslında işi sürdürme anlamında etkilemediğini, aksine kısıtlı bir süre verildiği için iş yapmada hızlandığını ancak matrah artırımını nedeniyle mükellefi bekleme durumu oluştuğundan işlerinin yavaşladığını ifade etmiştir:

**VM 3:** *“Değişiklik yaratmıyor zaten sürelere tabiyiz biliyorsunuz. Zaten matrah artırımının eski çıkan matrah artırımını yasalarına baktığımızda ve çıkacak olanın benzer bir matrah artırımını yasası olacağını düşündüğümüzde incelemesine başlanan mükelleflere de belirli avantajlar var. İşte verginin yarısının silinmesi, cezaların silinmesi gibi o da yararlanabilecek diye düşünürüm ve inceleme devam ederim. Sıkıntı olmaz. Tabii ki şöyle bir durum olsa 7143'te bir süre vardı işte. 2 ay içinde süre içerisinde bitirilmeyenler bekletilecekti falan öyle bir süre sınırlamamız olursa biraz hızlandırabiliriz tabii ki, ben hızlandırma taraftarıyım.*

*Şimdi 10 yılıma baktığımda dediğim gibi mesleğe ilk girdiğimde 6111 çıkmıştı. En son çıkan da 7143 zaten 6111 de işte refakatteydik. İş yapamıyorduk işte mükellefler matrah artırımdan yararlandıkları için. Şu an ise 7143 'e kadar mütemediyen işte iki senede bir duraklama ve mükellefi bekleme durumumuz var. Çünkü matrah artırımını olunca, defter getirmeme, bilgi vermeme gibi davranışlar sergiliyorlar. İş anlamında biz tabii ki etkiliyor, yavaşlatıyor.”*

VM 6 da benzer bir şekilde, matrah artırımını beklentisiyle mükellefin birtakım davranışlar içerisine girerek yavaşlamaya neden olduğunu, bunun da vergi müfettişinin iş yapışını olumsuz etkilediğini söylemiştir:

**VM 6:** “Ya şimdi mükelleflerde şu anda matrah artırım beklentisi var. Hatta çok uzun zamandır var işte bu en son pandemi vesaire. Şu an Meclis'te de görüşmeler devam ediyor. Gerçi bir borç yapılanmasının olduğu şeklinde bilgi var ama daha net değil. Böyle olunca mükellefler işte “üstat defter getirmeyelim zaten işte matrah artırım çıkacakmış”, “Ne olur bekleyelim”, işte arıyorsun ulaşamıyorsun hani sürekli piyasada böyle beklenti olduğu için bir rölantiye alma oluyor. İşleri yavaşlatıyor. İnsan olarak tabii ki hele ki bu ekonomik durumda mükelleflerin incelemeye girmesinden mutlu olan biri değilim. Mesela bir mükellefi bekliyorsun matrah artırım yapacak diye ben diğer mükellefleri de bekliyorum. Doğal olarak da işler yavaş ilerliyor haksızlık olmaması adına. Çünkü onun hani şöyle tek mükellefi öbürlerinden ayıran, incelemeye sevk edilmiş olması. Daha sonra sevk edilecek bir grupta olsaydı mesela matrah artırımından faydalanabilecekti. Dolayısıyla ben hani işleri yavaşlattığını düşünüyorum. Şimdi de mesela kullanma incelemelerinde biraz daha mükellefin isteğine göre işte yavaş getir, işte haberleşmede kalıyoruz falan. Biraz bekliyor gibiyim. Beklentisi bile iş yapışımızı etkiliyor.”

VMY 1, matrah artırımının iş planlarını değiştirdiğini, matrah artırımından yararlanacağını düşündüğü mükelleflerin incelemelerinin yetişmeyeceğini düşündüğünü, buna göre hareket ettiğini, ancak üzerinde epeyce emek harcadığı işleri verilen kısa bir süre içerisinde yapmaya çalıştığını bunun da denetimin kalitesini olumsuz etkilediğini ifade etmiştir:

**VMY 1:** “Eğer gelirse bunlardan ilki 6136 sayılı matrah artırım kanunuydu ikincisi de 7143'tü. İlk matrah artırım çıktığında ben henüz refakat aşamasındaydım ve o zaman bir tane tam inceleme yürütüyordum. İnceleme yürütürken bir anda matrah artırım geleceği duyumu çıktı ve içimizden bazı arkadaşlar işi yapmayı bıraktı çünkü matrah artırım gelecekti ve raporlar yetişmeyecekti o zaman hiç yapmayalım dediler ve tamamen bıraktılar. Biz de şöyle bir etkisi oldu işleri sonuna kadar getirmiştik ama bu sefer de bunu matrah artırımdan önce yetiştirmeliyiz deyip işi biraz daha hızlandırmak durumunda kaldık. Aslında işin yapılması, kalitesi anlamında da bir etkisinin olduğunu düşünüyorum ben matrah artırımının. Onun dışında diğer matrah artırım çıktığında da yetkiyi yeni almıştım ve kendi başına iş yapmaya başlamıştım. Direk zaten matrah artırım ile açılmıştı işlerimiz. Burada da şöyle bir etkisi oluyor. İş yaparken iş seçmek durumunda kalıyorsunuz çünkü matrah artırım faydalanabileceği işler var. Bir de faydalanamayacak işler var. Açık konuşmak gerekirse faydalanacağı işler açısından biraz olumsuz bir yönü var çünkü işi yapmıyorsunuz, bırakmak zorunda kalıyorsunuz. Çünkü başlasanız bile biliyorsunuz ki bir ayda yetişmeyecek ama bir ay sonra iş kapanacak. O zaman diyorsunuz hiç ben bu işe girmeyim ve onu köşeye atmak durumunda kalıyorsunuz. İstemeseniz de böyle olumsuz bir tarafı var.

Şöyle üzerimde birkaç tane sınırlı inceleme var ve bu incelemeler muhtemelen matrah artırımına girecek. Matrah artırımına girdikten sonra da mükelleflerin bundan faydalanacağını düşünüyorum. Bir tane işimle ilgili çok fazla şey yapamadım. Bir iki ay içerisinde çıkarsa yetiştirebileceğini düşünmüyorum o yüzden hiç başlamayı

*düşünmüyorum şu anda ona. Ama yarıya getirdiğim bir iş var mesela önceliğim değildi biraz daha süresi vardı ama şu an önceliğim durumunda olmak zorunda. Çünkü yaptığım işlerin yerde kalmasını da istemiyorum ve tespit ettiğim birtakım şeyler var. Onları göz göre göre kaybetmek de istemiyorum. Bu yüzden biraz iş planlamamda zaman anlamında bir fark yaratacağımı düşünüyorum.”*

VM 9, matrah artırım beklentisi nedeniyle iş planını değiştirdiğini ve iş yükünün arttığını şu şekilde açıklamıştır:

**VM 9:** *“Matrah artırım beklentisi nedeniyle tabi ki iş planımız değişiyor. Şöyle ki vergi incelemesi yapmak kolay bir şey değil. Matrah artırım çıktığında mükellef yararlanıp geçiyor yaptığınız emek boşa gidiyor. O yüzden matrah artırımından yararlanma durumu olanları geriye bırakıyorum. Çıktığı zaman da mükellefe soruyorum yararlanacak mısın matrah artırımından diye ona göre hareket ediyorum. Öte yandan matrah artırım iş yükümü azaltan bir şey değil. Belki o incelemeyi kapatıyorum matrah artırdı diye fakat onun yerine başka bir mükellef geliyor. Baştan incelemeye başla defter, belge al vesaire. Aslında iş yükümü artıran bir şey.”*

VM 4 ve VM 5, ödeme şartının olduğu matrah artırımında mükellefler ödeme şartlarını ihlal ettiği takdirde çok fazla iş yükünün arttığını belirtmiştir:

**VM 4:** *“Benim deneyimlediğim ödeme şartlı olan matrah artırımında mükelleflerin başta arttırdım diyerek ödeyeceğim taksitle ödeyeceğim şeklinde beyanları oluyor ve biz iş emirlerini kapatıyoruz. Daha sonra da mükellef ödeme yükümlülüğünü yerine getirmede için bu iş emirleri tekrardan açılıyor. Biz defter belgelerinde iş emrini kapattığımız için vergi dairesine vermiş oluyoruz ya da mükellefe iade etmiş oluyoruz. Sonradan tekrar ödemediği için açıldığı için tekrardan bu belgeleri yeniden alıyoruz. Kaldığımız yerden incelemeye devam etmeye çalışıyoruz ama aradan süre geçmiş oluyor. Bizim için iş yükünü arttırdığını düşünüyorum.”*

**VM 5:** *“Matrah artırım iş yükümü artırıyor. Eğer matrah artırım kanununda direkt işte ödeme şartı ve benzeri işte koşullu 6 taksitli şurada öderse vesaire olmazsa bir iş yükü yapmaz ama işte ödeme şartı ve saire getirildiğinde sorun oluşuyor. Şimdi biz işleri alırsak defter belgeleri teslim alırız. Ödeme şartında bekleyeceğimiz için o bizde iş emri olarak kapatma yapsak da devam edebilir o yüzden takip etmek zorunda kalıyorsunuz. Bir de matrah artırım nedeniyle kapattığınız iş size geri açılıyor. Matrah artırım yapan mükellefin işi kapanınca başka bir iş geliyor zaten. Bir de ihlal olunca birden iş sayınız artıyor.”*

Ek olarak VM 4, matrah artırım nedeniyle, iş planını değiştirdiğini de ifade etmiştir:

**VM 4:** *“Açıkçası şöyle iş emirlerinin görevlendirmelerinin inceleme konuları farklı olabiliyor. Vergi suçuna istinaden kaçakçılık fiillerinin işlendiği kanaatinin olduğu işler varsa onları daha öne çekiyoruz. Çünkü genelde matrah artırımlarında kaçakçılık suçunun işlenmesi durumunda bunların matrah artırım dışında tutuluyor. Bunlara matrah artırma*

*imkânı verilmiyor. Bundan yararlanamıyorlar. O yüzden böyle bir durumda bu vergi kaçakçılığıyla ilgili olan işleri onlara yöneliyoruz. Onları öne alıyoruz diyebilirim. Kapsam dışında olanları daha çok öne çekiyoruz.”*

VM 8, matrah artırımının iade işleriyle ilgili olarak hiçbir değişiklik yaratmadığından, iş anlamında etkilemediğini belirtmiştir:

**VM 8:** *“Matrah artırımını, benim gibi sürekli iade işi yapan müfettişleri pek etkilemiyor. Şöyle yine işlerimizi yapmaya devam ediyoruz çünkü sadece vergi farkı çıkarsa belki o anlamda haksız iade olursa yani vergi tutarını etkileyecek. Belki o anlamda matrah artırımının etkisi olabilir. İade ekibinde olduğum için matrah artırımıyla ilgili olarak bir plan yapma imkânım olmadı. Yani ama şu anda şeyden duyuyorum plan yapan arkadaşları biliyorum. Nasıl olsa şey kurumlar vergisi beyanı vermesinden sonra bir matrah artırım beklentisi var şu anda ondan dolayı da bekleyen arkadaşların olduğunu biliyorum.”*

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; matrah artırımını hemen hemen bütün denetim elemanları matrah artırımını beklentisine göre iş planlarını değiştirmekte ve matrah artırımından olumlu veya olumsuz etkilenmektedir. Ancak bazı denetim elemanları için iş yükünü artırıcı, bazı mükellefler için iş yükünü azaltıcı etkiye sahiptir.

Matrah artırımını çıktığı durumda genel olarak denetim elemanları nezdinde iş planlarını değiştirmeye ilgili iki farklı davranış ortaya çıkmaktadır. İlki matrah artırımını kanunıyla getirilen iki veya üç aylık süre içerisinde incelemeyi hızlıca bitirmek veya matrah artırımından yararlanabilecek mükelleflerin işini ertelemek. Bu iki tepkiden birini seçmek denetim elemanın kişisel tercihinine göre değişmektedir.

Elde edilen bulgulardan biri de matrah artırımını beklentisi nedeniyle vergi incelemelerinin yavaşladığıdır. Nitekim matrah artırımını beklentisiyle, mükellefler, inceleme sürecindeki defter belge teslim etme, bilgi belge vermeme gibi fiillerle süreci yavaşlatabilmektedir. Bu nedenle, denetim elemanlarının da gönüllü veya zorunlu olarak çalışması yavaşlayabilmektedir.

### **3.2.3.3.2. Matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimler**

Matrah artırımıyla ilgili olarak denetim elemanlarının yaşamış olduğu olumlu veya olumsuz deneyimler, denetim elemanları üzerinde bir etki bırakmaktadır. Bu nedenle meslek mensuplarının varsa matrah artırımıyla ilgili olumlu veya olumsuz deneyimlerini paylaşması istenilmiştir.

VM 1 ve VM 7, sıkıntılı olan veya verimsiz olan işlerini matrah artırımını sayesinde kapattığını ve daha verimli incelemelere yönelebildiğini belirtmiştir:

**VM 1:** “Olumlu deneyimimiz şöyle. Biz tabi inceleme elemanı olarak bazen sıkıntılı işlerimiz oluyor. Bu sıkıntılı işlerimizde matrah artırımını yani tabir caizse şu tabiri de kullanmak güzel olur. Attığın taş ürküttüğün kurbağaya değmeyecek oluyor ama Vergi dairesinin ve yahut vergi otoritesinin, kanun deyimi ile ittıla hasıl olduğu deyimi vardır. Yani biz öğrenmişiz ancak inceleme yapmamız için belki 6 ay süre sarf etmemiz gerekiyor ama çıkacak tarhiyat ve hatta matrah farkı 10000 lira. Yani bizim iş gücümüzü etkin, verimli kullanmamıza engel şekilde teşkil edecek bir inceleme oluyor. Çünkü çok ifade almamız gerekiyor. Çok araştırma yapmamız gerekiyor. Bu durumlarda matrah artırımını çıktığında mükellef bir matrah artırımını yaptığında bizim açımızdan iş gücümüzü etkin ve verimli kullanmamızı sağlayacak bir durumda bize fayda sağlıyor. Evet bunu da yani itiraf edelim.”

**VM 7:** “Olumlu deneyimimiz mesela bazı işlerimiz sahte belge kullanma incelemesi, özellikle bu tür incelemelerde mükellef matrah artırımından faydalandığında, tabi ki biz incelemeleri kapatıyoruz, üzerimizde inceleme olanlar kapanıyor ve yine bize iş emri olarak açılmıyor. Bu durumda vergi denetim elemanı olarak incelemelerimizi daha farklı konulara yöneltebiliyoruz, farklı sektörlere gidebiliyoruz. Bu türlü olunca incelemelerin yaygınlaşması artacağından dolayı bize fayda sağladığını düşünüyorum. Kanaatim bu yönde.”

VM 5, matrah artırımını çıktığında basit işlemlerle uğraştırıcı işlerin kolayca kapatıldığını bu yönüyle olumlu olduğunu söylemiştir:

**VM 5:** “Benim en çok o matrah artırımını konusunda olumlu olarak gördüğüm şey, incelemeden iş emrinin kapatıp, direk iş emirlerinizi eğer uyuyorsa kanuna uyuyorsa direk sıfırlıyorsunuz. Yani bir iş emri basit kurallara uyuyor mu diye bakıp, örneğin bir günde bir iş emri 6 ayda bir yıllık sürede kapatılacak bir iş emrinin bir günde 8 saat içerisinde belki de daha az bir sürede kapatıyorsunuz.”

VM 1, VM 2, VM 5, VM 7 ve VM 8, iade incelemelerinde, mükellefin alım yaptığı mükellef matrah artırımını yaptığından dolayı olumsuz deneyim yaşadıklarını şöyle ifade etmiştir:

**VM 1:** “Öncelikli olarak 6736 Sayılı Kanun sahte belge düzenleyicilerini de kapsam içine aldığından olumsuz bir tecrübe yaşamıştık. Çünkü ben 5 yıl iade incelemelerinde bulundum ya da incelemelerde bulunduğum süreçte mükelleflerin alt alımların sahte belge düzenleyicisi olma ihtimallerinin olduğu halde 6736 Sayılı Kanun’la matrah artırımından yararlandıkları için inceleme esnasında yetkili inceleme elemanları tarafından iş emirleri kapatılmak zorunda kaldı. Çünkü kanun bunu emrediyordu. Bunun da olumsuz yansımaları olarak biz incelemelerimizde, mükelleflerin alt alımlar hakkındaki incelemeler tamamlansaydı, muhtemelen sahte belge düzenleyicisi olan mükelleflerden almış olduğu KDV indirimlerini eleştirip iade konusunu iade konusu olan yüklenim KDV leri ve yahut da

*KDV tutarlarının reddedebilecektik. Ama 6736 bunun önünü kesti. 7143 Sayılı Kanunda bunun önüne bir nebze geçildi.”*

**VM 2:** *“Özellikle iade incelemelerinde bir olumsuzluk yaşıyoruz. Gerçi 6736 sayılı Kanun'da bunu yaşadık. 7143 sayılı kanunda kısmen bu biraz giderildi. Şöyle genelde bu VUK 359 kapsamına giren incelemelerde, yani kapsama giren incelemelerde, mükellefler matrah artırımında bulunarak incelemelerden kaçındılar eski dönemlerde. Bu da özellikle incelemelerde şöyle sıkıntılara sebep oldu. İadeci mükelleflerin işte sahte belge kullanımlarına ilişkin incelemeleri düzenleyici incelemeleri yapılmadığı için haksız iadelere sebebiyet oldu. Ancak 7143 işte bu birazcık kaldırıldı. Şöyle 359 kapsamındaki incelemelerin tamamen yapılmayacağı değil de tarhiyata ilişkin bir sınırlama getirildi. 359 kapsamında inceleme her zaman yapılabilir. 7143 'e göre o yüzden kısmen bu sakıncalardan kurtulmuş olduk.”*

**VM 5:** *“Olumsuz deneyimde KDV iadelerinde ve daha sonraki dönemlerin sahte belge düzenleme organizasyonları işlerinde olumsuz etkileri olduğunu düşünüyorum. Ben özellikle iade verirken matrah artırım yapıldığından incelenmemesi bizim de iadeyi verirken mükellefin alt mükellefleri arasında bu firmalar varsa inceleme elemanını çok zor durumda bıraktı. Bunun için başka bir teknik de olmadığı için olumsuz etkisi olduğunu söyleyebilirim.”*

**VM 7:** *“Mesela iade incelemeleri var, iade incelemeleri geldiğinde mükelleflerin matrah artırım hükümlerinden faydalanması incelemeyi etkilemiyor. Ancak bu mükelleflerin alım yaptığı ihracata konu malları aldığı, alt mükellefler dediğimiz mükelleflerin ise matrah artırım hükümlerinden faydalanıldığında, biz o mükelleflere karşı bir inceleme yapamıyoruz. Bu durumda iadenin gerçekten alınıp alınmadığı ortaya koymakta güçlük çekiyoruz ve incelemelerde bu türlü zorluklarla karşılaşabiliyoruz.”*

**VM 8:** *“6736'daki matrah artırımında sahte fatura düzenleyicileri de bundan yararlandı. Öyle olunca aslında hani bu iade incelemelerini etkiledi. Hani sahte fatura düzenleme aslında matrah artırımdan yararlanmış, düzenleyici incelemeye sevk edilmemiş ama baktığın zaman sistemdeki donelerden düzenleyici olduğunu görebiliyorsun. İncelenemez dediği için bu senin yani bir önünde engel gibi oluyor. Yani vergi incelemesinin verimliliğini, etkinliğini yani doğru beyanı tespit etme noktası sıkıntı oluyor.”*

VM 1, VM 4, VM 5, VM 6 VM 9 ve VMY 1 mükelleflerin matrah artırım nedeniyle davranışlarını değiştirdiğinden olumsuzluk yaşadığını ifade etmiştir:

**VM 1:** *“Hatta geçenlerde başladığımız bir incelemede mükellef yani incelemeye başlanılmamasını talep etmişti. Yani böyle bir sorun yaşıyoruz. Hani mükellef işin gereği gibi davranmıyor. Çünkü mükellef bu sefer size karşı lakayt davranmaya başlıyor.”*

**VM 4:** *“Matrah artırım biz müfettişler için yani daha doğrusu benim için stres unsuru. Daha matrah artırım çıkmadan kanun çıkmadan mükellefler matrah artırım çıkacak beklentisiyle tutanaklarını imzalamaya gelmek istemiyorlar, imtinada bulunuyorlar. İncelemeye başlamaya gelmek istemiyorlar. Matrah artırım çıkacak nasıl olsa diye defterlerini sunmak istemiyorlar. Bu konuda tabii ki etkin bir şekilde defterlerini belgelerini*

alamıyoruz ya da devam eden bir incelemeniz varsa onları askıya almak durumunda kalıyoruz. Çünkü matrah artırımını çıkacak, biz bundan faydalanmak istiyoruz diye talepleri oluyor bizden bu şekilde biz de bütün konsantre olarak bütün dikkatinizi vererek incelemeleri yapamıyoruz, kenara ayırıyoruz. Genel olarak olumsuz bir deneyim.”

**VM 5:** “Matrah artırımını olup olmayacağı yönünde zaten mükelleflerin bizden bir adım önde olduğu kesin. E işte kendileri, mali müşavirleri veya yeminli mali müşavirleri tarafından yönlendiriliyorlar. Bu nedenle işte evrak teslimi konusunda incelemenin sonucu inceleme başlama tutanağı veya inceleme tutanağı aşamasında yavaşlattıkları ya da hızlandırdıkları şeyler oluyor.”

**VM 6:** “Ya şimdi mükelleflerde şu anda matrah artırım beklentisi var. Hatta çok uzun zamandır var işte bu en son pandemi vesaire. Şu an Meclis'te de görüşmeler devam ediyor. Gerçi bir borç yapılanmasının olduğu şeklinde bilgi var ama daha net değil. Böyle olunca mükellefler işte “üstat defter getirmeyelim zaten işte matrah artırımını çıkacakmış”, “Ne olur bekleyelim”, işte arıyorsun ulaşamıyorsun hani sürekli piyasada böyle beklenti olduğu için bir rölantiye alma oluyor. İşleri yavaşlatıyor, insan olarak tabii ki hele ki bu ekonomik durumda mükelleflerin incelemeye girmesinden mutlu olan biri değilim. Mesela bir mükellefi bekliyorsun matrah artırımını yapacak diye ben diğer mükellefleri de bekliyorum. Doğal olarak da işler yavaş ilerliyor haksızlık olmaması adına. Çünkü onun hani şöyle tek mükellefi öbürlerinden ayıran, incelemeye sevk edilmiş olması. Daha sonra sevk edilecek bir grupta olsaydı mesela matrah artırımından faydalanabilecekti. Dolayısıyla ben hani işleri yavaşlattığını düşünüyorum.”

**VM 9:** “Matrah artırımının ister beklentisi ister de uygulaması ayrı bir olumsuzluk yaratıyor. Beklentiyle birlikte mükellefler incelemeye başlamaya gelmiyor, defter belge getirmiyor, bilgi vermiyor, ulaşamıyorsunuz. Ulaştınız diyelim mükellef zaten üstat matrah artırımından yararlanacağız, biraz ağırdan alalım diyor. Beklesen bu sefer diğerlerini de bekliyorsun. İş yapamaz hale geliyorsun ister istemez.”

**VMY 1:** “Mükellef açısından ben uyumsuz yaratan bir şey olduğunu düşünüyorum ki zaten benim de başıma geldi. Bu sene bir inceleme geldi bana inceleme geldiğinde bu matrah artırımını çıkacağına ilk söylentileriydi. Mükellef bana şu şekilde geldi ki bu ne kadar doğrudur aslında burada tartışılması lazım. Üstat bizi incelemeyin matrah artırımından kesinle yararlanacağız ve uyumlu bir şekilde bütün çıkan tarhiyatları ödeyeceğiz. O yüzden hiç boşuna iş yapmayın bizce yoksa yarıda kalır işiniz. Bu aslında mükellefin müfettişe söylememesi gereken bir şey, söyleyemeyeceği bir şey. Ama maalesef öyle bir duruma karşı karşıyayız ki mükellef bunun geleceğini bildiği için çok da rahat davranıyorlar anlamda.”

VM 6, matrah artırımından daha sonra yararlanılabilmesi dolayısıyla üzerinde bir baskı hissettiğini ifade etmiştir:

**VM 6:** “Özellikle düzenleme incelemelerinde biz bitiriyoruz. Düzenleyici değilse işte bu 7143 de vardı, onlar 1 ay içerisinde tekrar matrah artırımından faydalanabiliyorlardı. Ya bu insanda bir de baskı unsuru oluşturuyor bir an önce incelemeyi bitirmeliyim bir an önce,

*inceleme bitirmeliyim ama üzerinizde bir tane değil, bir sürü düzenleme incelemesi olabilir, hele bunlar ulaşılan mükellef ise bir an önce bitirmek çok zor yani tebligatları çık vesaire vesaire, hem fiziki hem de ruhsal baskı oluşturuyor. Bu da yanlış artırabiliyor ve doğru sonuçlar vermiyor.”*

VM 3, vergiye uyumlu mükelleflerin matrah artırımı nedeniyle tepkili olduklarını, bu mükelleflerin kendilerine karşı haksızlık yapıldığını düşündüğünü belirtmiştir:

**VM 3:** *“Mükellefler genellikle çok tepkili oluyorlar. Özellikle bu sıralamaya girenler, vergi rekortmenleri, uzlaşmaya gelen mükellefler ödediklerini ama yani kendilerini böyle amiyane tabirle böyle enayi gibi hissettiklerinden bahsediyorlar sürekli. Son dönemlerde zaten iki kere üst üste matrah artırımı yasası çıktıktan sonra son iki senedir uzlaşmaya gelen mükellefler artık biz de ödemeyeceğiz biz de bekleyeceğiz, taksitlendirme yapacağız gibi çıkışlarda bulunuyorlar. Daha çok olumsuz deneyimlerim var.”*

VM 7, matrah artırımı hükümlerinin açıklayıcı olmaması nedeniyle iş yapmada olumsuzluk yaşadığını şöyle ifade etmiştir:

**VM 7:** *“Matrah artırımlarında, en son ki çıkan matrah artırımında, kanunlarının çok açıklayıcı bir şekilde yayınlanmamış olması, bu konuda kanun metinleri tam oturmamış bir şekilde yazılmış olmasından ya da sürelerin tam anlamıyla yetişmemiş olmasından kaynaklanan birtakım eksiklikleri vardı. Örneğin ben yapmış olduğum bir inceleme vardı. Genel inceleme kapsamında mükelleflerin iş emri 3 defa açıldı, kapandı, açıldı, kapandı. Bu şekilde bir olumsuz süreçte karşılaştım. Tabii ki bu da bizim için hem işlerin tekrar açılıp kapanması hem işlerin süresini uzaması anlamına geldi. Bu şekilde birkaç tane incelemede mükelleflerle tekrar tekrar muhatap olmak zorunda kaldığım için işlerim zamanında bitmesi gerekirken bitmedi. Mükellef matrah artırımı hükümlerinden faydalanıyordu ama kanunun tam tekrardan bir eksiklik gördüğünden dolayı süre uzatmasına gittiği için bu şekilde bir incelemede olumsuzluk başıma geldi.”*

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; genel olarak matrah artırımı nedeniyle denetim elemanlarının bir takım olumsuz deneyimlerle karşılaştığı söylenebilir. Bu olumsuz deneyimlerin oluşmasının temel nedenleri;

- iade incelemelerinde mükelleflerin alış yaptığı mükellefin matrah artırımı incelenememesi nedeniyle incelemede oluşan sıkıntılar,
- matrah artırımı nedeniyle mükelleflerin vergi incelemesini yavaşlatmaya yönelik talepleri ve bu yöndeki davranışları,
- matrah artırımı hükümlerinde bir takım açık olmayan hükümler sonucunda aynı görevlendirmelerin birden fazla açılması,
- matrah artırımından vergi incelemesi sonucunda da yararlanılabilmesi nedeniyle oluşan baskılar

şeklinde sıralanabilir.

Denetim elemanlarının genel olarak matrah artırımıyla ilgili olumlu deneyimi ise uğraştırıcı veya verimsiz olan işlerin matrah artırımıyla kapatılabilmesidir.

### **3.2.3.3.3. Denetim elemanlarının gözünden matrah artırımının etkileri**

Matrah artırımını, özelliği itibariyle doğrudan vergi incelemelerini ve vergi sistemini etkilemektedir. Bu etkinin ölçülebilmesi amacıyla denetim elemanlarına, “matrah artırımını vergi incelemelerini ve vergi sistemini nasıl etkiliyor” sorusu sorulmuştur.

VM 1 ve VM 2, matrah artırımının vergi denetim elemanı sayısının az olması nedeniyle denetim biriminin iş yükünü azaltması bakımından olumlu bir etki yarattığını belirtmiştir:

**VM 1:** *“Vergi denetiminde olumlu yönde bir etkisi var. Tabii olumsuz etkisi var ama vergi denetimi, şimdi realist olmak gerekirse 8500 civarında bir sayımız var denetim elemanı olarak vergi incelemesi yapmaya yetkili. Türkiye’de faal mükellef sayısı 2500 gelir ve kurumlar vergisi 2 buçuk milyonun üzerinde. Bunun içerisinde daha şeyler yok GMSİ mükellefleri ve işte bankadan menkul sermaye iradı elde edenlerin beyana tabi olmayan stopajla kaynaktan kesinti olanlar yok. Bir de kaynaktan kesinti olan bizim gibi ücretlilerde yok. Şimdi 8500 kişi ile iki buçuk milyon kişinin incelenemeyeceği aşikâr. Şimdi mükellef de kendi günahını kendisi biliyor. Bu günahla bir daha yüzleşmemek için matrah artırımında gönüllü olarak bulunabiliyor. Bunlar bizim inceleme kapsamına girmediği halde mükelleflerin gönüllü olarak incelenmesini, yani incelenmesini demeyelim de gönüllü olarak o kayıp verginin bir kısmını devlete vermesini sağlıyor. Bu bizim için olumlu bir etki. Yani aynı zamanda iş yükünden de kurtarıyor.”*

**VM 2:** *“Vergi denetimine de olumlu etkisi dediğim gibi iş yükünü azaltıyor, ciddi oranda azaltıyor zaten. Ve inceleme oranları çok düşük ya sınırlı denetim gücünden dolayı matrah artırımları biraz incelemeleri rahatlatıldığı için denetim oranında kısmen artırıyor diyebiliriz.”*

VM 6, matrah artırımının mükellefi rahatlatması bakımından olumlu bir etki yarattığını şu sözleriyle ifade etmiştir: *“Olumlu yansımaları nasıl olur dersenez mükellef incelemeden kurtuluyor. Hani bir matrahını artırıyor, belki incelemeye girse bir kat en kötü ihtimalle vergi ziyayıyla beraber vergi aslında ödeyecek ama çok daha cüzi bir tutar matrahını artırarak kafası rahat birkaç yıl hani yoluna devam ediyor.”*

VM 9 da VM 6’nın fikrine paralel olarak, mükelleflerin matrah artırımıyla rahatladığını ve geleceğe güvenle bakabildiklerini ifade etmiştir: *“Matrah artırımının vergi sistemi açısından olumlu yönleri olabilir. Çünkü mükellefin önüne bakmasını*

*sağlama ve işte yatırım kararları olsun, istihdam yaratma olsun, matrah artırımını yaptıktan sonra bu kararları kendinden emin, geçmişten bir borç çıkmayacağını bildiği için alabilir.”*

VMY 1 matrah artırımının devlete gelir kaynağı olması bakımından olumlu bir etkisi olabileceğini ifade etmiştir:

**VMY 1:** *“Olumlu tarafı şöyle değerlendirebilirim. Devlet geliri açısından bakmak gerekirse mükellefler her zaman vergiye uyumlu olmaya biliyorlar ki zaten yapılan işte vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi faaliyetler de bunun göstergesi bence. Uyumlu olmayan bir mükelleften hiç bir şekilde zaten gelir toplama ihtimaliniz yok inceleme yaparsanız da inceleme yapmasanız da. Vergi borcunu ödemeyebilir ama matrah artırımını şöyle bir cezbediciliği olabiliyor matrahını artırdığında çok küçük bir meblağ ile karşı karşıya kalabilir ama bir sürü mükelleften çok küçük meblağ toplandığında devlet için büyük bir rakam olabilir. Devlet geliri sağlaması açısından ya ki bunu da bozmak istemeyecekler çünkü bozarlarsa incelemenin sonucunda çok daha farklı yaptırımlarla karşılaşabilirler. Hem cezai yaptırım anlamında hem de maddi anlamda bir yaptırım anlamında. O yüzden bu küçük meblağları ödeyelim de en azından incelememiz olmasın mantığıyla yaklaşırsa mükellefler bu sefer de Hazine'ye girecek miktarlarda bir artış olacak. Devlet gelir anlamında olumlu olabileceğini düşünüyorum.”*

VMY 1, VM 1, VM 2, VM 3, VM 4, VM 5, VM 6, VM 7 ve VM 9, matrah artırımının vergiye uyumlu mükelleflerin davranış değiştirmesine yol açtığını ve vergi bilinci, vergi ahlakını olumsuz yönde etkilediğini belirtmiştir:

**VMY 1:** *“Matrah artırımını kötü bir şey değil. Yani belki cezbedici yönleri de olabilir ama bunu politika haline getirip her sene çıkması kesinlikle uyum düşüren bir şey. Bunu söyleyebilirim ki zaten bu benim görüşüm değil. Bununla ilgili birçok ampirik ve teorik çalışma var, bunu ispatlayan ortaya koyan. O yüzden mükellefler açısından bakıldığında matrah artırımını bence mükellefe güven veren bir şey. Ya bu hani küçük şeyler olarak bakmamak lazım çok büyük şeyleri bile matrah artırımının arkasına sığınarak yapabilirler. Yani suç oluşturan şeyleri yapmaları bile. Hazine zararlarına yol açan durumlara sebebiyet verip ya nasılsa matrah artırımını çıkacak yapayım diyebilir ki zaten son yıllarda her sene bir matrah artırım çıkıyor ve bu politika haline gelmiş durumda. Mükellef açısından ben uyumsuzluk yaratan bir şey olduğunu düşünüyorum.”*

**VM 1:** *“Vergi sistemini yani rahatlıkla şunu söyleyebilirim ki bozucu etkisi çok fazla. Çünkü hakkıyla hakkaniyete uyarak vergisini ödeyen mükellefler için bu şekilde aradan ufak bir primle vergiden muaf tutulan ve hatta incelemeden muaf tutulan mükelleflerin olması tabii ki zorlarına gidiyor. Daha önce de dediğim gibi 6736 Sayılı kanun çok vergi sistemi içerisinde çok bozucu bir etkiye sahip, iz bırakarak gitti. 7143 bunu biraz önledi. Onun harici vergi sistemini, dediğimiz gibi işte bu vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi maliye disiplini içerisindeki önemli iki kavramı aşırı derecede bozucu etkisi vardır. Ya ne de olsa iki yılda bir*

matrah artırımını çıkıyor. Yani iki yılda bir muaf tutuluyoruz dedikleri anda vergi bilinci bozuluyor, vergi ahlaki zaten bozulmuş oluyor bununla birlikte. Çünkü her şey mubah olmuş oluyor. Ne kadar yolsuzluk varsa, ne kadar kanun emrine uygun olmayan işlemler varsa bunları öne çıkartıyor ve bu açıdan vergi sistemini işleyişine bozucu etkileriyle mükelleflerin, doğal olarak vergiye karşı vergi otoritesine karşı bağlılığını da azaltıyor.”

**VM 2:** “Yani biraz önce özetlediğim gibi vergi sisteminde işte mükellefler açısından bir vergiye uyumu biraz bozabiliyor. Çünkü matrah artırım beklentisi dediğim gibi mükellefler vergi ödemekten kaçınmak istiyorlar. Nasılsa matrah artırım gelir, kurtuluruz bundan diye. Vergi sistemini bu şekilde olumsuz etkisi oluyor.”

**VM 3:** “Vergi sistemi anlamında da tamamen zaten bu sisteme dâhil olan herkesin muhasebesinden tutun mükellefine kadar hepsini bence olumsuz yönde etkiliyor. Vergi bilincinin ne yazık ki yok olmasına neden oluyor. Toplu bir şekilde bedelli askerlik gibi bekleyelim ona insanın da yapar kurtuluruz şeklinde matrah artırımdan yararlanılıyor, tekrar bozuluyor, bir daha çıkar diye bir daha çıkıyor, bir daha bozuluyor. Yani o aslında matrah artırımından fayda hani para toplamak mı ya da vergi sistemini tekrar sıfırdan başlatmak mı bilmiyorum ama hiçbir zaman istenilen olmuyor. Hem vergi sistemini hem de bizim işimiz açısından matrah artırımının olumsuz olduğunu düşünüyorum.”

**VM 4:** “Matrah artırım vergi sistemiyle alakalı olarak ben adil olmadığını düşünüyorum. Vergi ödevini yerine getiren mükelleflerin cezalandırıldığını düşünüyorum. Daha sorumsuzca yaklaşan mükellefler için matrah artırımının bir ödül olduğunu düşünüyorum. Mükelleflerde nasılsa matrah artırım çıkacak beklentisiyle üzerine düşen vergilerini ödemediği bu konuda sorumlu davranmadığını sorduğunda bunu niye ödemediniz diye sorduğumuzda da nasıl olsa bu matrah artırım çıkar, biz de o zaman öderiz diye cevap verdiğini görüyoruz.”

**VM 5:** “Bu konuda mükelleflerde heves kırdığı ve isteksizlik yaratabileceği düşüncesindeyim. Bu konuda da hani kesin bir kanaatim yok ama olumlu olacağını düşünmüyorum. Ayrıca rekabeti bozacağını düşünüyorum. Özellikle kurumsal firmaların rekabet konusunda aleyhine işleyeceğini düşünüyorum.”

**VM 6:** “Ya matrah artırım vergi sisteminin güvenilirliğini sarsıyor, sürekli vergisini düzenli olarak mükelleflere bir ceza niteliğinde. Mesela millet aptal mı mesela her yıl gelirinden mesela belli bir tutar ödeyecek. Biz sürekli ve düzenli olarak vergisini ödeyen mükellefleri cezalandırıyoruz, onların güvenilirliğini sarsıyoruz. Sonra işte hukuksal işlerde bir önceden öngörülebilirlik sonra belirlilik ilkesi var. İkisine de aykırı, öngöremiyorsun ve belirli değil. Hani hukuki olarak da sıkıntılı olduğunu düşünüyorum.”

**VM 7:** “Evet şimdi matrah artırım hükümleri bunun son yıllarda çıkması özellikle 2016’da ve 2018’de. Son iki yılda iki defa matrah artırım çıkması aslında mükelleflerde bir vergi kayıp kaçağı yönünde kaçınma eğilimlerini aslında teşvik ediyor ve kurumsal, vergi ödevlerini yerine getiren mükellefler bu durumda diyor ki biz ödevlerimizi yerimize getiriyoruz ancak işte getirmeyenlere bir af çıkarıyorsunuz. Cüzi miktarlarda vergi ödeterek bu durumda kurumsal ve ödevlerini yerine getiren mükelleflerde de aslında bu yönde

*olumsuz bir kayma söz konusu olabiliyor. Bu durumda uzun vadeli düşünüldüğünde devletin vergi politikaları yönünden de uzun vadede problemler yaşayacağını, sorunlar teşkil edeceğini düşünüyorum.”*

**VM 9:** *“Matrah artırımı uygulamasının olumsuz bir tarafı da var tabii ki. Sürekli iki üç yılda bir çıkması, bu sefer vergiye uyumlu mükellefleri yanlış yönlere gitmesine neden olabilir. Çünkü artık bir beklenti var nasıl olsa iki üç yıla bir çıkıyor şeklinde. O zaman vergiye uyumlu olanlarda bu sefer matrah artırımını bekleyerek, kendi matrahlarını düşürmenin yollarını arayabilirler. Bence bu açıdan olumsuz yönleri de var matrah artırımının.”*

VM 8, ise matrah artırımının sebebinin inceleme oranının az olduğunu söyleyerek, matrah artırımıyla bir yandan yine inceleme oranının azalmasına yol açıldığını belirtmiştir:

**VM 8:** *“Bir de matrah artırımı mükelleflerin davranışlarını da değiştiriyor. Yani şöyle vergi incelemesine bakışını değiştiriyor. Matrah artırımının sebebi denetimin az olması ve denetimin yapılmaması. Çünkü atıyorum bizim faaliyet raporlarına baktınız zaman yüzde 2 yüzde 3 incelenme oranı mükelleflerin. Şimdi öyle baktığımız zaman tamam matrah artırımını çıkarılmasının sebebi denetim oranının azlığı diyelim. Daha sonrasında bir bakıyorsun vergi incelemesi yapılamaz diyerek, burada bir neden oluyor. Aslında vergi denetiminin azlığı burada bir neden olurken sonra matrah artırımı işte vergi incelemesi yapılamaz deyip tekrar sonuca dönüşüyor.”*

Yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; denetim elemanlarının matrah artırımına ilişkin genel görüşleri daha çok olumsuz yöndedir. Genel olarak katılımcılar deneyimleri ve fikirleri doğrultusunda, matrah artırımının vergiye uyumlu mükelleflerin davranış değiştirmesine yol açtığını ve vergi bilinci, vergi ahlakını olumsuz yönde etkilediğini belirtmişlerdir.

Matrah artırımının iş yükünü azalttığını ve mükellefleri rahatlattığını ifade eden katılımcılar da olmuştur. Ancak genel kanının, matrah artırımının vergiye uyumu azalttığı yönünde olduğu görülmüştür.

#### **3.2.3.3.4. Matrah artırımının denetim üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo analizi**

Matrah artırımının denetim elemanları üzerindeki etkilerine ilişkin Nvivo 12 programıyla elde edilen kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.



#### 4. SONUÇ

Günümüzde vergiyle ilgilenen bütün kesimlerin ilgiyle takip ettiği ve üzerinde az çok fikir sahibi olduğu, vergi sistemimizin bir bileşenidir: Matrah artırımı. Matrah artırımı gerek niteliği gerekse sonuçları itibariyle vergi sisteminin bütün unsurlarını etkilediği yadsınamaz bir gerçektir. Gündemde her daim yerini koruyan bu uygulamanın üzerinde her ne kadar tartışılrsa da çok fazla akademik çalışmaya konu olmamıştır. Literatürde bu eksikliği giderme amacıyla, matrah artırımının hemen hemen bütün yönleriyle ele alınmak suretiyle bu çalışma oluşturulmuştur.

Matrah artırımı, geçmiş dönem vergi beyanlarına ilişkin matrahlarını kanunda belirlenen oranlarda artıran mükelleflerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan incelemelerden muaf olmasını sağlayan uygulamayı ifade etmektedir. Matrah artırımının uygulamaya konulmasında ekonomik, mali, siyasi ve idari birçok neden bulunmaktadır.

Matrah artırımı; vergi affı, varlık barışı, yapılandırma gibi kavramlarla sıklıkla karıştırılmaktadır. Varlık barışı ve yapılandırma kavramıyla matrah artırımı tamamen ayrılabilir de vergi affıyla matrah artırımı iç içe geçmiş durumdadır.

Matrah artırımıyla birlikte mükellefin incelenmemesi ve matrah artırımı yapılan vergiyle ilgili olarak bir daha tarhiyata muhatap olmaması durumu, eğer mükellefin beyan dışı bıraktığı gelir varsa o mükellef için vergi affı niteliğindedir. Çünkü devlet, beyan edilmeyen gerçek tutar ile matrah artırımı neticesinde ödenen tutar ile arasındaki farktan vazgeçmektedir. Ayrıca, mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işleyip işlemediğine dair soruşturma yolu da matrah artırımıyla kapanmaktadır. Bu durumda matrah artırımı, vergi suçlarının soruşturması engellemekte, mükellefler affedilmektedir. Ancak doğru beyan vermekle birlikte böyle bir haktan yararlanayım düşüncesiyle matrah artırımından yararlanan mükellefler için matrah artırımı her zaman vergi affı niteliğinde değildir.

Bütün matrah artırımı uygulamaları karşılaştırıldığında, mükellefler belli oranlarda matrahlarını artırmak zorundadırlar. Bu artırımı yaparken asgari olarak belirlenen matrah üzerinden matrah artırmak zorunda oldukları görülmektedir. Yine mükellefler artırdıkları matrahlar neticesinde tahakkuk eden kamu alacağını da ödemek zorundadırlar. Bütün bunlar karşılığında, mükellefler matrah artırımının faydası olan, inceleme ve tarhiyata muhatap olmama imkânından yararlanabilmektedir.

Matrah artırımının ilk bakışta, hazineye ek ve nakit bir gelir sağlaması, mükelleflerin geleceğe güvenle bakmasını sağlaması, vergi idaresi ve yargısının iş yükünü azaltması ve normalde alınamayacak vergi alacağının matrah artırımı yoluyla

alınabilmesi gibi faydalarının olabileceği söylenebilir. Öte yandan, matrah artırımının vergi uyumunu, denetim elemanlarının çalışmasını olumsuz etkilemesi ve iade incelemelerinde sorunlar yaratabilmesi matrah artırımının olumsuz yönlerini oluşturmaktadır.

Yoğun tartışmalara neden olan matrah artırımı, son yıllarda sık uygulanması nedeniyle Türk vergi hukukunda da kendine bir yer edinmiştir. Matrah artırımı vergi hukukumuzda vergi affına benzer yönleri ve farklı yönleri bulunan bir kurumdur. Vergi affına benzemesi yönüyle mahiyeti ve amaçları nedeniyle ceza hukukundaki aftan ayrılmaktadır. Benzer şekilde, siyasi bir kararla uygulamaya konulması ve zamanlarının belirsiz olması yönüyle de vergi hukukumuzda süreklilik arz eden cezada indirim, uzlaşma gibi kurumlardan da ayrı bir konuma sahiptir.

Matrah artırımının vergi aflarıyla benzerlikleri ve farklılıkları değerlendirildiğinde vergi affına yakın bir uygulama olduğu söylenebilir. Şöyle ki genellikle mükellefler kasten veya hatalı olarak gerçeğe uygun beyanname vermediklerinden dolayı matrah artırımı uygulamasından yararlanmaktadır. Burada devlet belirli bir tutar karşılığında, inceleme yapsaydı muhtemelen daha fazla bir tutar alabilecekken, iki tutar arasındaki fark, yani gerçek tutar ile matrah artırımı sonrasında tahakkuk eden tutar kadar bir kamu alacağından vazgeçmektedir. Bu noktada kamu alacağından vazgeçme söz konusudur. Yine matrah artırımıyla birlikte her ne kadar kovuşturma aşamasında vergi suçlarının affedilmesi söz konusu olmasa da inceleme yapılamaması nedeniyle suçun soruşturulma aşamasına gelmesine engel olmaktadır. Bu yolla vergi suçları tespit edilemediğinden dolayı yönden affedilmektedir.

Matrah artırımının vergi affı veya bir özel af niteliği taşıması, Anayasal ilkeler açısından da bu uygulamayı tartışmaya açmaktadır. Şöyle ki matrah artırımının vergi affı olma özelliğini bir kenara bıraksak bile matrah artırımı ceza muhakemesi usullerine göre soruşturulan ve asliye ceza mahkemelerinde davası görülen vergi suçlarının soruşturulmasını engellemektedir. Bu niteliği itibarıyla, ceza hukuku içerisinde olan genel ve özel aflardan bir farkı bulunmamaktadır. Af kararlarının, Anayasa'ya göre nitelikli çoğunlukla alınması gerektiğinden matrah artırımının Anayasa'ya aykırılığı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Matrah artırımı, Anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirildiğinde ise genel olarak bu ilkelerle çelişmediği söylenebilir. Buna karşın hukuki güvenlik açısından birtakım sorunlarının bulunduğunu belirtmek gerekir. Matrah artırımının torba kanunlar

içerisinde, birçok kanun değişikliğinin görüşüldüğü tek bir komisyonda görüşülmesi hukuki belirlilik ilkesine aykırılıklar oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra matrah artırımının belli belirsiz zamanlarda çıkarılması ve tüm düzeni bir kararla değiştirebilmesi özelliği de hukuki istikrar ve öngörülebilirliği zedelemektedir.

Türkiye’de matrah artırımını beş kez uygulanmış olup, her birinin yasalaşma sürecinde birçok neden öne sürülmüştür. Matrah artırımını düzenlemelerinin kanuni gerekçelerini değerlendirdiğimizde, matrah artırımının genel olarak ekonomik ve mali nedenlerle uygulamaya konulduğu söylenebilir. Bunun yanı sıra vergi idaresinin ve yargısının yükünü azaltılmak istenmesi matrah artırımının nedenlerden birisi olmuştur.

Matrah artırımını, daha kanunun ihdas edilme aşamasında bile birçok eleştiriye maruz kalmıştır. Bu karşıt görüşleri topladığımızda, matrah artırımının daha çok dürüst mükellefin cezalandırıldığı düşüncesiyle vergi uyumunu azaltacağı görüşü hâkimdir. Genellikle bu nedenle uygulamaya karşı çıkmış hatta bir seferinde Cumhurbaşkanı geri göndermesine rağmen kanunlaştırılmıştır.

Matrah artırımını düzenlemeleri birbiriyle karşılaştırıldığında aynı özelliklere sahip olanlar yanında farklı özellikler taşıyanların olduğu görülmektedir. Bu uygulamalara geniş bir perspektiften bakıldığında ise düzenlemelerin bir gelişim gösterdiği söylenebilir. Süreç içerisinde her uygulamaya farklı özellikler eklenmiş ve matrah artırımını evrimleşerek bugünkü halini almıştır.

Matrah artırımını düzenlemeleri, bir öncekilerine göre daha ayrıntılı düzenlenerek bir gelişim süreci geçirmiştir. İlk uygulamada sadece gelir/kurumlar ve katma değer verisi mükellefleri yararlanabilmekteyken, sonraki uygulamalarla gelir/kurumlar vergisi yönünden kesinti yapmak zorunda olmaları nedeniyle vergi sorumlusu olanlar da eklenmiştir. Ayrıca gelir unsurları itibariyle matrah artırımında bulunma imkânı getirilmiştir. Buna karşın, matrah artırımını süreç içerisinde matrah artırımından yararlananlar açısından da daraltılmaya çalışılmış ve bir af olma niteliği de azaltılmıştır.

Matrah artırımının etkilerinin tam olarak tespit edilmesi mümkün değildir. Nitekim verginin ve insanların bu işin içinde olması, fen bilimlerdeki gibi kesin bir sonuca ulaşılmasını engellemektedir. Ancak sosyal bilimlerin doğası gereği bazı olguların insan davranışlarını veya bir sisteme olan etkileri, çok yakın bir şekilde ölçülebilir ve geleceğe dönük tahmin edilebilir. Bu noktadan hareketle, matrah artırımıyla amaçlanan hedeflerle matrah artırımıyla ulaşılan sonuçlar arasında uyumluluk olup olmadığı sorusu da araştırma konusu edinilmiştir.

Matrah artırımının yürürlüğe konulmasında etkili olan nedenlerden ve matrah artırımının amaçlarından birisi, vergi idaresinin iş yükünün azaltılmasıdır. Vergi idaresinin iş yükünü belirlemede denetim oranı ve denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı gösterge olarak alınabilir. Yapılan çalışmada matrah artırımının uygulandığı yıllara bakıldığında, 2011 yılı hariç matrah artırımını uygulanan yıllarda denetim oranının uygulamanın bir önceki yılına göre düştüğü görülmektedir. 2011 yılında ise 2010 yılındaki denetim oranının aşırı derecede düşük olmasından da kaynaklanabilecek bir yükseliş görülmektedir.

Matrah artırımını uygulanan yıllar ve bir önceki yılları kıyaslandığında denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı düşmektedir. Ancak yapılan analizde genel olarak denetim elemanı sayısının arttığı, denetime tabi tutulan mükellef sayısının azaldığı görülmektedir. Bu durum, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısını zaten düşürdüğünden, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının matrah artırımını nedeniyle düştüğünü söylemek mümkün değildir. Bu noktada matrah artırımının vergi idaresinin iş yükünü azaltmada etkisinin fazla olmadığı söylenebilir.

Matrah artırımının ortaya konulmasındaki bir diğer neden veya bir diğer hedef ise vergi yargısının iş yükünün azaltılmasının istenilmesidir. Matrah artırımının bu amaca hizmet edip etmediğini anlamak amacıyla çalışmamızda vergi yargısındaki dosya sayısı ve vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı dikkate alınmıştır. Vergi yargısındaki dosya sayılarına bakıldığında, matrah artırımını uygulandığı 2003 ve 2011 yıllarında vergi mahkemelerindeki dosya sayısının azaldığı, 2016 ve 2018 yıllarında ise vergi mahkemelerindeki dosya sayısının, matrah artırımından beklenin aksine artış gösterdiği görülmektedir.

Vergi mahkemelerindeki geçen yıldan devreden dosya sayıları ve matrah artırımını uygulanan yıllar değerlendirildiğinde, matrah artırımının yapıldığı yıldan bir sonraki yıl geçen yıldan devreden dosya sayılarının azaldığı görülmektedir. 2016 yılından 2017 yılında devreden dosya sayısındaki düşüş çok fazla olmasa da diğer yıllardaki düşüş göz ardı edilemeyecek kadar yüksektir.

Göstergeler ışığında, matrah artırımının vergi yargısında bulunan dosya sayısını kesinlikle azalttığını söylemek mümkün değildir. Nitekim matrah artırımının uygulandığı yıllarda, vergi yargısında dosya sayısının arttığı da görülebilmektedir. Ancak matrah artırımını uygulanan yıldan sonraki yıla devreden dosya sayısı kayda değer şekilde azaldığı görülebilmektedir.

Vergi hâkimi başına düşen dosya sayısında ise matrah artırımını uygulanan 2003, 2011 ve 2016 yıllarında düşüş görülmekteyken, 2018 yılında uygulanan matrah artırımıyla vergi yargısında vergi hâkimi başına düşen dosya sayısı bir önceki yıllara aynıdır. Ancak vergi mahkemelerindeki sonraki yıllara devreden dosya sayıları ile değerlendirildiğinde; matrah artırımını uygulanan yıllar, vergi hâkimi başına dosya sayısının ve sonraki yıllara devreden dosya sayısının azaldığı görülmektedir. Bu durumda matrah artırımının vergi yargısının iş yükünü azaltmada etkili olduğu söylenebilir.

Matrah artırımının çıkarılmasında önemli amaçlardan birisi, matrah artırımının mali amacıdır. Matrah artırımıyla istenilen durum, beyan edilmeyen matrahların ya da devlet tarafından kapasite yetersizliği nedeniyle hiç denetlenemeyecek mükelleflerin matrah artırımına katılımı yoluyla hazine gelirlerini artırmaktır. Birçok sınırlılıklar nedeniyle matrah artırımının vergi gelirleri üzerine etkisi tam olarak ölçülemese de beklenti matrah artırımının uygulandığı yıllarda vergi gelirlerinin artmasıdır. Matrah artırımını uygulanan yıllarda vergi dışı gelirlerin GSYH'ya oranının 2003 ve 2016 yıllarında matrah artırımını uygulamasına rağmen düştüğü görülmektedir. 2011 ve 2018 yıllarında uygulanan matrah artırımını uygulamalarında ise vergi dışı gelirlerin GSYH'ya oranının çok düşük oranlarda arttığı görülmektedir. Bu göstergelerden çıkarılabilecek sonuç ise, her matrah artırımının devletin topladığı vergi dışı geliri arttırmadığı veya bu artışın kamu gelirlerinde çok büyük bir etki yaratmadığıdır.

Çalışmamızda matrah artırımının vergi gelirleri, mükellefler, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerindeki etkilerinin ne olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla çalışmamız, veri toplama tekniklerinin farklı olmasından dolayı, matrah artırımının vergi gelirleri üzerinde etkisi ve matrah artırımının mükellefler, meslek mensupları ve denetim elemanları üzerindeki etkileri olarak iki ayrı bölümde ele alınmıştır.

İlk bölümün amacı, matrah artırımının vergi gelirleri üzerindeki muhtemel etkilerin ortaya konulmasıdır. Bu noktada, durumun ortaya konulması için durum çalışması deseni kullanılmıştır. Veri toplama aracı olarak ise mükelleflerin matrah artırımını beyannameleri, vergi inceleme raporları ve özel esaslar uygulaması nedeniyle mükelleflere gönderilen yazılar kullanılmıştır. Bu belgeler incelenmek suretiyle veriler toplanmıştır.

Matrah artırımının vergi gelirleri üzerinde olabilecek muhtemel etkileri ortaya koymak amacıyla mükellefler; denetleneceği konusunda öngörüsü bulunan mükellefler ile hali hazırda denetim yapılan mükellefler olarak iki kategoriye ayrılmıştır. İlk kategori için on yedi, ikinci kategori için on iki mükellefle görüşülüp belgeleri incelenmiştir.

İnceleme sonucunda katılımcılara ilişkin veriler üzerinden birtakım bulgulara ulaşılmıştır.

Denetleneceği konusunda öngörüsü bulunan mükelleflerin verileri üzerinden yapılan çalışmada aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- Örneklem verilerinden hareketle, matrah artırımının her zaman mükellef lehine olmadığı söylenebilir.
- Alınan örnekleme kamunun alacağından vazgeçtiği oran yaklaşık %80 olarak bulunmuştur.
- Hazinesinin alacağından vazgeçme oranı, mükellef bazında %10'a kadar düşebilmekte ve %97'ye kadar çıkabilmektedir.
- Sahte belge kullanım tutarları ile mükelleflerin matrah artırım tutarları arasında bir paralellik yoktur.
- Bütün örneklem toplamı değerlendirildiğinde; mükellefler sadece sahte belge kullandığı varsayıldığında, vergi cezalarından indirim sağlayan, vergi cezalarında indirim ve uzlaşma gibi uygulamalardan yararlı olsa bile tahakkuk tutarı azalmaktadır. Bu durumda, tahakkukun azaldığını, hepsinin tahsili gerçekleşse bile vergi gelirlerinin de azalacağı söylenebilir.

Hali hazırda denetim yapılan mükellef verileri üzerinden yapılan çalışmada aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- Araştırmaya katılan bütün mükelleflerin inceleme sonucunda, matrah artırımında buldukları görülmüştür.
- Mükellefler bir yıl incelendikten sonra faaliyette buldukları diğer dönemleri hiçbir inceleme yapılmasa dahi artırım yoluna gittiği görülmüştür.
- Hazinesinin bu grup için tahakkuktan vazgeçtiği tutarlar, oran bazında %99,5'a kadar çıkmaktadır.

Sahte belge kullandığı tespit edilen mükelleflerle, sahte belge düzenlediğine dair tespit bulunamayan mükellefler karşılaştırıldığında, sahte belge kullandığı tespit edilen mükellefler için %80 oranında, sahte belge düzenlediğine dair tespit bulunmayan mükellefler için %86 oranında tahakkuktan vazgeçildiği görülmektedir. Bu durumda sahte belge düzenleme şüphesiyle incelenen mükelleflerden daha yüksek oranlarda hazine alacağından vazgeçildiği söylenebilir.

Her iki grup üzerinde yapılan araştırmada da birçok faktör dâhil edildiğinde, net bir ölçüm yapmak mümkün değildir. Örneğin; matrah artırımıyla yüksek tutarda bir hazine alacağından vazgeçilmekle birlikte, mükellefin buradan elde ettiği kazancı yatırım ve istihdama dönüştürmesi ihtimali düşünöldüğünde, belki de dolaylı olarak tekrar hazineye gelir sağlama durumu da oluşabilir ama bu sadece iyiniyetli bir olasılıktır. Ancak eldeki verilerle, ilk bakışta vergi gelirlerinin azalacağı söylenebilir.

Matrah artırımının vergi gelirleri azaltmasını önlemek için matrah artırımından elde edilen tutarla tahakkuktan vazgeçilen tutar arasındaki farkın azaltılması gerekmektedir. Bu farkı azaltmak için doğal olarak iki yöntem bulunmaktadır: Matrah artırım oranlarını arttırmak veya vergi oranlarını arttırmak. Matrah artırımındaki oranlar arttırıldığında büyük bir olasılıkla matrah artırımından yararlanan mükellef sayısı azalacaktır. Nitekim mükellefler tahmin ettikleri hataya ilişkin ya da beyan dışı bıraktığı vergiden daha fazla bir tutarı matrah artırım için ödememeyi tercih edeceklerdir. Bu durumda matrah artırımına az sayıda mükellefin katılması ve daha yüksek bir gelir sağlanabilir. Böylece vergi gelirlerindeki azalma önlenir. Ancak böyle yöntemin sakıncası da herkesin yararlanamaması nedeniyle mükellefler arasındaki eşitliği ve adalet algısını bozması ve idare açısından inceleme yapılacak mükellef sayısında fazla değişikliği yol açmamasıdır. Bunun yanında vergi oranlarını azaltma ise zaten vergi gelirlerini azaltacağından, kullanışlı bir araç olmayacaktır. Bunun yanı sıra matrah artırımının vergi gelirlerini azaltmaması için uygulanmaması da alternatif olarak düşünölebilir.

Çalışmada ikinci olarak, matrah artırım paydaşlarının, matrah artırım hakkındaki algı ve deneyimleri ve birden fazla grup üzerinde ne şekilde etkisi olduğu araştırılmak istenildiğinden araştırma, çoklu durum çalışması (multi case study) deseni ile gerçekleştirilmiştir. Veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır.

Matrah artırımıyla ilgili paydaşlardan en önemlisi mükelleflerdir. Mükelleflerin matrah artırımından nasıl etkilendikleri ve matrah artırım konusundaki algılarının ne olduğu araştırmak üzere, on mükellefle görüşme sonucunda aşağıda belirtilen bulgulara ulaşılmıştır:

- Genel olarak mükellefler;
  1. Vergiye ilişkin iş ve işlemlerinde hata olabilmesi,
  2. Piyasadan aldıkları faturaların sahte çıkması,

3. Denetim elemanlarının matrah artırımını zamanı telefonla arayıp matrah artırımını yapılmasını istemesi,
  4. İncelemenin meşakkatli bir süreç olması ve çok fazla evrak götürüp getirilmesini gerektirmesi sebepleriyle iş yükü doğurması,
- nedenleriyle matrah artırımına başvurmayı tercih etmektedir.

- Genel olarak mükellefler, muhasebecileri tarafından matrah artırımından yararlanmaya teşvik edilmektedir.
- Mükellefler, matrah artırımının çıkmasını beklemektedir. Mükelleflerden matrah artırımının çıkacağını göz önünde bulundurarak iş ve işlemlerini düzenleyenlerin yanı sıra sadece kendilerini güvenceye almak amacıyla bekleyenler ve matrah artırımını iş ve işlemlerinde dikkate almayan mükellefler de mevcuttur.
- Matrah artırımını nedeniyle mükellefler, incelemeyi kaçınabildikleri için olumlu deneyimlere, matrah artırımının ödememe, taksitin geciktirilmesi gibi nedenlerle bozulması nedeniyle olumsuz deneyimlere sahiptirler.
- Matrah artırımının bir daha uygulanmayacak olması mükelleflerin bazıları için hiçbir fark yaratmayacaktır. Ancak matrah artırımının vergi sisteminin bir parçası olduğunu ve uygulanmamasının mükellefleri dolayısıyla vergi sistemini zor sokacağı da mükelleflerin bir kısmı tarafından ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra matrah artırımının uygulanmama durumunun ihtimal dâhilinde bile olmayacağını düşünen mükellefler de bulunmaktadır.

Matrah artırımını, mükellefler açısından vergi sisteminin sıradan bir uygulaması ve bir ihtiyaç haline gelmiştir. Mükellefler vergi sistemindeki sıkıntılardan kaçınmak için matrah artırımını kendi tabirleriyle kendilerini kaskolatma yoluna başvurmuştur. Yani mükellefler matrah artırımını gelebilecek bir vergi cezasına karşı bir sigorta olarak görmektedirler. Matrah artırımından yararlanma nedenlerine bakıldığında, vergi mevzuatının uygulanması ile ilgili hataların olabilmesi, alınan bazı faturaların sahte çıkabilmesi ve inceleme süreçlerini olumsuz görülmesinin ağır bastığı görülmektedir.

Vergi mevzuatının uygulanmasında mükellefler sorun yaşamakta ve bu nedenle incelemeye girmemek için matrah artırımını bir araç olarak kullanmaktadırlar. Bunun yanında meslek mensubunun hatası yüzünden bile mükellef sorumlu olmakta, eğer bir ceza gerekiyorsa, ceza mükellefe kesilmektedir. Bu sorunun asıl kaynağı vergi mevzuatının açık, sade ve anlaşılabilir olmamasından kaynaklanmaktadır. Nitekim

meslek mensupları bile uzmanlık alanları olduğu halde hata yapabilmektedir. Bu sorunun aşılması için vergi mevzuatının bütün mükelleflerin açıkça anlayabileceği şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir.

Mükelleflerin yaşadığı en önemli sorunlardan birisi, aldıkları faturanın sonradan sahte çıkmasıdır. Vergi sistemimiz içerisinde mükellefin veya meslek mensubunun alınan faturanın sahte olup olmadığına dair vergi mahremiyeti nedeniyle herhangi bir bilgi sahibi olma imkânı bulunmamaktadır. Ancak fatura düzenleyen mükellefin, aktif mükellef olup olmadığı meslek mensuplarınca sorgulanabilmekte, bu bilgiyle hareket edilebilmektedir. Bunun yanı sıra vergi idaresince sahte belge düzenleme tespiti çoğu zaman faturanın düzenlendiği yıldan çok sonra yapılabilmektedir. Bu durum haklı olarak mükellefler açısından risk oluşturmaktadır. Bu durumun ortadan kaldırılması için vergilemede elektronik araçların daha yaygın ve etkin kullanılması bir zorunluluktur. Vergiye ilişkin her veri elektronik ortama taşınır ve vergi idaresi tarafından anlık takip edilebilirse, sahte belge düzenleme riski olan mükelleflerin elektronik sistem üzerinden fatura kesmesi engellenerek diğer tüm mükellefler bu tür risklerden korunabilir.

İnceleme süreci ve inceleme sürecinin yarattığı iş yükü, matrah artırımıyla incelemeyi kaçınmak için bir neden olmaktadır. Çünkü bir incelemeye girildiğinde, incelemeye başlama, defter belge ibraz etme, tutanakların tutulması gibi birçok aşamada mükellefler aktif rol almaktadır. Günümüzde bunların birçoğu halen manuel olarak gerçekleştirilmektedir. İncelemeye başlama için mükellefler, denetim birimine çağrılmakta ve tutanak imzalaması istenmekte, defter ve belgeler kâğıt ortamında ibraz edilmekte, mükellefin belgeleri çok ise belgelerin denetim birimine nakliyesi istenmekte, tutanaklar bizzat elle imzalanmaktadır. Bunların hepsi mükellefler için meşakkatli ve yıpratıcı bir süreç anlamına gelmektedir. Bu süreçlerin azaltılması için vergi sisteminde elektronik sistemlerin etkin kullanılması gerekmektedir. Örneğin denetim elemanı elektronik defter ve belgeleri sistem üzerinden çekebilmesi, belgeler mükellefler tarafından elektronik olarak ibraz edilebilmesi, mükellefe incelemeye başlama için ayrıntılı bir bilgi içeren tebligat gönderilerek incelemeye başlanabilmesi ve tutanaklar elektronik imza yöntemleriyle imzalanabilmesidir. Ancak vergi sisteminde otomasyona geçildiğinde mükelleflerin incelemeyi kaçınmaları önlenemez.

Mükelleflerin matrah artırımının taksitle ödenmesi ayrı bir sorun oluşturmaktadır. Taksitle ödeme mükelleflerin katılımı için kullanılsa da hem mükellefler hem de vergi idaresi için sorunlara yol açabilmektedir. Mükelleflerin bir kısmı matrah artırımının bir

taksitini ödeyemediği ya da geç ödediğinden dolayı, hem bu borcu ödemek zorunda kalmakta hem de matrah artırımından yararlanamamaktadır. Taksitle ödeme, aynı zamanda vergi idaresinin de taksitlerin zamanında ödenip ödenmediği konusunda takip etmesini zorunlu kılmaktadır. Bu tür sorunların önüne geçilmesi için matrah artırımını nedeniyle mükellefe tahakkuk ettirilen tutarlar peşin olarak tahsil edilmelidir. Ayrıca matrah artırımının peşin olarak ödenmesi tahsilat sürecini kısaltması nedeniyle devletin reel olarak daha çok gelir elde edilmesini de sağlayacaktır.

Matrah artırımının sıklıkla yürürlüğe konulması, bunu art niyetli kullanılmasına da sebebiyet verebilecektir. Matrah artırımıyla mükelleflerin vergiye tabi matrahlarını olduğundan düşük göstermek suretiyle uygulamadan daha az ödeyerek yararlanmasının önü açıktır. Zaten mükelleflerle yapılan görüşmelerde, matrah artırımını beklentiyle iş ve işlemlerini yürüttükleri de beyan edilmiştir. Bu durum matrah artırımına esas olan matrahların bile güvenilir olduğu noktasında şüphe yaratmaktadır. Bunun yaygınlaşması halinde vergi sisteminde büyük bir tahribata yol açacağı açıktır.

Matrah artırımıyla ilgili paydaşlardan birisi meslek mensuplarıdır. Meslek mensuplarının matrah artırımından nasıl etkilendikleri ve matrah artırımını konusundaki algılarının ne olduğu araştırmak üzere, on meslek mensubu ile görüşme sonucunda aşağıda belirtilen bulgulara ulaşılmıştır:

- Genel olarak meslek mensupları, matrah artırımını hakkında olumsuz görüşe sahiptirler. Matrah artırımına karşı olumsuz düşünceler sahip olmalarının nedenlerinden bazıları; matrah artırımının meslek mensuplarının yaptığı işi boşa çıkarması, adaletsizliği artırarak mükellefler açısından vergi uyumunu azaltması ve mükelleflerde olumsuz birtakım davranışlara yol açmasıdır.
- Matrah artırımını bazı meslek mensupları için iş yükünü artırıcı, bazı mükellefler için iş yükünü azaltıcı etkiye sahiptir. İş yükünü artırmasıyla ilgili genel olarak, meslek mensubunun matrah artırımını yapılmasına karar verilmesi aşamasında mükellefin bilgi ve belgeleri üzerinden bir ön denetim yapması, mükellefleri bilgilendirmesi ve ikna etmesi gibi faktörler yer almaktadır. İş yükünü azaltma noktasında ise matrah artırımıyla birlikte inceleme yapılmayacağından, meslek mensubunun defter belge ibraz etmemesi ve inceleme için müşavirlik yapmasına gerek bulunmaması başlıca faktörlerdendir.

- Meslek mensuplarının çoğunluğu matrah artırımını konusunda mükellefleri teşvik etmektedir. Meslek mensuplarının mükellefleri matrah artırımına teşvik etmelerinin temel nedenleri, iş yüklerinin azalması, müteselsil sorumluluktan kurtulmak, vergi denetim elemanlarının ve vergi dairesinin olumsuz tutumlarıyla karşılaşmamaktır.
- Meslek mensuplarının tecrübelerine göre, mükelleflerin çok büyük bir kesimi, matrah artırımını beklentisi içerisinde. Meslek mensupları tarafından, matrah artırımını beklentisiyle, mükelleflerin vergi matrahını aşındırmaya yönelik faaliyetlerde buldukları ve bulunabilecekleri belirtilmiştir.
- Genel olarak matrah artırımının bir daha uygulanmayacak olması ne mükellefin ne de meslek mensubunun davranış ve tutumlarında herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır.
- Matrah artırımını nedeniyle meslek mensuplarının bir takım olumsuz deneyimlerle karşılaştığı söylenebilir. Bu olumsuz deneyimlerin oluşmasının temel nedenleri;
  1. mükelleflerin yapılan bilgilendirmeye rağmen matrah artırımından faydalanmaması ve inceleme girmesi,
  2. mükelleflerin matrah artırımının ödeme şartını ihlal etmesi nedeniyle incelemeye girmesi,
  3. matrah artırımını çıkar beklentisiyle mükelleflerin olumsuz davranışlarda bulunması,
  4. tevkifat uygulaması nedeniyle mükelleflerin matrah artırımını karşısındaki durumlarının farklılaşması,
  5. tebliğlerle matrah artırımını uygulamasının şartlarının değiştirilmesi şeklinde sayılabilir.

Matrah artırımını, meslek mensupları açısından hem işlerini kolaylaştırıcı hem de adalet noktasında rahatsız edici bir konumdadır. Vergi sisteminde, özellikle mevzuatın karmaşıklığı nedeniyle vergiyle ilgili iş ve işlemleri yürütenlerin hata yapma olasılığı yüksektir. Vergi sisteminde bulunan bu tür sorunlar nedeniyle matrah artırımını, mükellef için olduğu kadar meslek mensupları için de sigorta işlevi görmektedir. Bu nedenden dolayı meslek mensupları, mükellefleri teşvik etme davranışı içerisine girmektedir. Çünkü matrah artırımını, matrah artırımını meslek mensuplarına da bir güvence

sağlamaktadır. Aynı zamanda matrah artırımı yapılış aşamasında bir iş yükü yaratsa da daha sonra meslek mensuplarının iş yükünü azaltmaktadır.

Diğer yandan matrah artırımı, meslek mensupları içinde de adalet inancını zedelemektedir. Çünkü matrah artırımı nedeniyle iyi meslek mensubu ile kötü meslek mensubu birbirinden ayrılamamaktadır. Bu durumda işini gerektiği yapan meslek mensuplarını rahatsız etmekle birlikte bu tür meslek mensuplarının olumsuz yönde davranış değiştirmesine neden olabilmektedir.

Matrah artırımıyla ilgili paydaşlardan bir diğeri denetim elemanlarıdır. Denetim elemanlarının matrah artırımından nasıl etkilendikleri ve matrah artırımı konusundaki algılarının ne olduğu araştırmak üzere, on denetim elemanı ile görüşme sonucunda aşağıda belirtilen bulgulara ulaşılmıştır:

- Matrah artırımı bazı denetim elemanları için iş yükünü artırıcı, bazı mükellefler için iş yükünü azaltıcı etkiye sahiptir. Ancak hemen hemen bütün denetim elemanları matrah artırımı beklentisine göre iş planlarını değiştirmekte ve matrah artırımından olumlu veya olumsuz etkilenmektedir.
- Genel olarak matrah artırımı nedeniyle denetim elemanlarının bir takım olumsuz deneyimlerle karşılaştığı söylenebilir. Bu olumsuz deneyimlerin oluşmasının temel nedenleri;
  1. iade incelemelerinde mükelleflerin alış yaptığı mükellefin matrah artırımı incelenememesi nedeniyle incelemede oluşan sıkıntılar,
  2. matrah artırımı nedeniyle mükelleflerin vergi incelemesini yavaşlatmaya yönelik talepleri ve bu yöndeki davranışları,
  3. matrah artırımı hükümlerinde bir takım açık olmayan hükümler sonucunda aynı görevlendirmelerin birden fazla açılması,
  4. matrah artırımından vergi incelemesi sonucunda da yararlanılabilmesi nedeniyle oluşan baskılar, şeklinde sıralanabilir.
- Denetim elemanlarının genel olarak matrah artırımıyla ilgili olumlu deneyimi ise uğraştırıcı veya verimsiz olan işleri matrah artırımıyla kapatılabilesidir.
- Matrah artırımı beklentisi nedeniyle vergi incelemeleri yavaşlamaktadır. Nitekim matrah artırımı beklentisiyle, mükellefler, inceleme sürecindeki

defter belge teslim etme, bilgi belge vermeme gibi fiillerle süreci uzatabildiği denetim elemanlarınca ifade edilmiştir.

- Denetim elemanlarının matrah artırımına ilişkin genel görüşleri daha çok olumsuz yöndedir. Genel olarak katılımcılar, deneyimleri ve fikirleri doğrultusunda, matrah artırımının vergiye uyumlu mükelleflerin davranış değiştirmesine yol açtığını ve vergi bilinci, vergi ahlakını olumsuz yönde etkilediğini belirtmişlerdir.

Matrah artırımını, verginin denetim bölümünü de etkilemektedir. Bu bölümde matrah artırımını, gerek denetim elemanlarının iş planlarını değiştirmeleri gerekse mükelleflerin matrah artırımını dolayısıyla davranışlarını değiştirebilmesi nedenleriyle vergi incelemelerinin yavaşlamasına neden olmaktadır. Yine matrah artırımını incelemelerin sağlıklı yapılabilmesi noktasında da sorunlara yol açmaktadır.

Matrah artırımıyla ilgili yapılan bütün çalışma sonucunda genel hatlarıyla matrah artırımının;

- Anayasa ve anayasal vergilendirme ilkelerinde bazıları açısından sorunlu olduğu,
- vergi idaresinin iş yükünü azaltmada çok fazla etkili olmadığı ancak vergi yargısının iş yükünü azaltmada kısmen etkili olduğu,
- vergi gelirlerini azaltıcı etkilerinin bulunduğu görülmüştür.

Ayrıca matrah artırımını;

- mükelleflerin bir beklenti içerisine girerek iş ve işlemlerinde matrah artırımını göz önünde bulundurmasına,
- meslek mensuplarının mükelleflerini bu uygulamadan yararlanmaya teşvik etmesine,
- denetim elemanlarının iş planlarını değiştirmesine,
- vergi incelemelerinin yavaşlamasına neden olmaktadır.

Matrah artırımını, Türk vergi sistemindeki karmaşık mevzuat nedeniyle hata yapılma olasılığının yüksek olması, alınan faturaların sahte çıkabilmesi, inceleme süreçlerinin zor ve meşakkatli olması gibi birtakım sorunlar nedeniyle hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin ihtiyacını karşılayan bir kurumdur. Bu nedenle uygulama günümüzde hemen

hemen her kesim tarafından beklenmekte ve çıkarılması yönünde her zaman bir talep bulunmaktadır.

Matrah artırımını vergi sistemindeki her ne kadar bir ihtiyacı, bir boşluğu karşılamaya yönelik olsa da uygulamanın kendisi, yürürlüğe konulmasında etkili olan gelir sağlama, vergi idaresinin iş yükün azalma gibi amaçları yerine getirememektedir. Hatta vergisel ödevlerini eksiksiz bir şekilde yerine getiren mükelleflerin ve işini iyi bir şekilde yapmaya çalışan meslek mensupları ve denetim elemanlarını olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Dolayısıyla bundan tüm vergi sistemi olumsuz bir şekilde etkilenmektedir. Bu olumsuzluğun giderilmesi için öncelikle matrah artırımına ihtiyaç yaratan sorunlar ortadan kaldırılmalı, sorunlar ortadan kaldırıldıktan sonra matrah artırımını son kez uygulanmalı ve böylece herkes için yeni bir sayfa açıldıktan sonra uygulanmasına son verilmelidir.

## KAYNAKÇA

- Acar, İ. A., & Merter, M. E. (2004). Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi*, 147, 5-27.
- Ahmed, M. A. (2019). Pakistan: Economy under Elites – Tax Amnesty Schemes, 2018. *Asian Journal of Law and Economics*, 10(2), 1-18.
- Akdağ, Y., & Kütük, Z. (2016). *İnceleme ve Revizyon Teknikleri*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları.
- Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 101-116.
- Aktan, C. C. (2018). *Vergileme Vergi Teorisi ve Vergi Politikası*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Aldemir, M. C. (1985). *Örgütler ve Yönetimi: Makro Bir Yaklaşım*. İzmir: Bilgehan Basımevi.
- Aliçavuşoğlu, Ç. (2016). Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği. *ICHACS*, 62.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. (1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty. *SSRN Electronic Journal*, 1-9.
- Alm, J., & Beck, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.
- Alm, J., Mckee, M., & Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Alm, J., Vazquez, J. M., & Wallace, S. (2009). Do Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation. *Economic Analysis and Policy*, 39(2), 235-253.
- Altundiş, M. (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. *Yasama dergisi*, 10, 60-94.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., & Yıldırım, E. (2010). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri: SPSS uygulamalı*. Sakarya: Sakarya yayıncılık.
- Andreoni, J. (1991). The Desirability of a Permanent Tax Amnesty. *Journal of Public Economics*, 45(2), 143-159.

- Anlar, U., & Cengiz, V. (2016). Türkiye’de Etkin ve Adil bir Vergi Yapısı için Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 413, 55-70.
- Arıkan, Z., & Yurtsever, H. (2004). Türkiye'de Mali Afların Nedenleri ve Sonuçları - II. *Yaklaşım Dergisi*(137), 64-67.
- Arslan, C. B. (2017). *Vergi Uygulamasında Torba Kanunlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Arslan, M. (2016). *Vergi Hukuku*. Bursa: Dora Basım Yayın.
- Arslaner, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. *International Journal of Economics & Administrative Studies*(17), 273-300. doi:10.18092/ijeas.36589
- Atak, O. (2021). *Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ávila, H. (2016). *Certainty in Law*. Elektronik Kaynak: Springer International Publishing.
- Ayrançöl, Z., & Tekdere, M. (2013). Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 249-269.
- Balta, T. B. (1972). *İdare hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Baransel, A. (1993). Çağdaş yönetim düşüncesinin evrimi (3. Baskı). *İstanbul: İÜ İşletme Fakültesi Yayını*(257), 168.
- Baş, T., & Akturan, U. (2017). *Sosyal Bilimlerde Bilgisayar Destekli Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Başak, L. (2016). 6736 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Esaslar Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(154), 7-21.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(2), 309-337.
- Bayer, R.-C., Oberhofer, H., & Winner, H. (2015). The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence. *Journal of Public Economics*, 125, 70-82. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.02.006>
- Bear, K., & LeBorgne, E. (2008). *Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives*. Washington DC: International Money Fund.
- Bedir Erişti, S. D., Kuzu, A., Kabakçı Yurdakul, I., Akbulut, Y., & Kurt, A. A. (2013). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

- Berberoğlu, G. N. (1985). Örgütsel Etkinlik. *Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(1), 125-130.
- Beşel, F. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*. (Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Bogdan, R. C., & Biklen, S. K. (1998). *Qualitative Research In Education: An Introduction to Theory and Methods*. USA: Allyn & Bacon.
- Borgne, E. L. (2006). Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U. S. States. *International Money Found*, 1-15.
- Bozdoğan, D., & Çataloluk, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Uluslararası Yönetim Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi*, 6(1), 42-56.
- Bozdoğan, D., & Şimşek, T. (2018). An Empirical Analysis of the Impact of Tax Amnesties on Tax Incomes Between 1980-2014 in Turkey. *International Journal of Eurasia Social Sciences*, 9(32), 1036-1046.
- Brock-Utne, B. (1996). Reliability and Validity in Qualitative Research within Education in Africa. *International Review of Education*, 42(6), 605-621.
- Budak, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Budak, Y. (2011). Devlet Vergide Nitelikli Dolandırıcısını Affetti Mi? *Vergi Dünyası*, 358(2011), 16-19.
- Bulutoğlu, K. (1978). Türk Vergi Sistemi, Cilt: 1, 6. Baskı, *Fakülteler Matbaası, İstanbul*.
- Buyrukoğlu, S., & Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum: Journal of Economics & Management Sciences/Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 57-67.
- Bülbül, D. (2003). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-1. *Yaklaşım Dergisi*(131), 205-209.
- Can, O. (2005). Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1-2), 89-125.
- Canyaş, O., & Seçilmiş, İ. E. (2013). Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 301-315.
- Creswell, J. W. (2007). *Qualitative Inquiry And Research Design 2007 2nd Ed* Thousand Oaks. In. California: Sage Publications Ltd.

- Creswell, J. W. (2009). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches* (Vol. 4). California: Sage.
- Çağın, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1-4).
- Çağın, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), 171-184.
- Dağlı, M. F. (2019). *Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Kayıt Dışılığına Etkisi*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.
- Das-Gupta, A., & Mookherjee, D. (1995). Tax Amnesties in India; An Empirical Evaluation. *Boston University - Institute for Economic Development*, 95-113.
- Demir, F. (2016). 6736 Sayılı Af Kanunu'nun Vergi İncelemeleri Kapsamında Değerlendirilmesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(153), 86-91.
- Diamastuti, E., & Hardanti, K. N. (2019). The Investigation of Taxpayer Compliance in Tax Amnesty. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 10(2). doi:10.26740/jaj.v10n2.p85-104
- Dicey, A. V., Hayek, F. A. V., Schmitt, C., Raz, J., Marmor, A., Rossenfeld, M., . . .  
Metin, Y. (2008). *Hukuk Devleti : Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal* (2. ed.). Ankara: Adres Yayınları.
- Doğan, Z., & Besen, R. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*(1), 23-39.
- Doğrusöz, B. (2002). Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan. *Mali Çözüm*, 90-93.
- Dönmez, R. (1990). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. (Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- Dönmez, R. (2002). Vergi Hukukunda "Vergi Affı" Kavramına Yer Yok Mudur? *Yaklaşım Dergisi*(117), 48-52.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., & Gümüş, E. (2013). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye 'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(164), 99-119.

- Ekinci, F., Acar, Y., & Ekeryılmaz, Ş. (2019). Türkiye 'de Vergi Aflarının Çıkarılmasının Altında Yatan Gerekçelerin Tespiti: Prohibit Model ile Analiz. *Sakarya İktisat Dergisi*, 8(2), 177-188.
- Engle, E. (2012). The History of The General Principle of Proportionality: An Overview. *Dartmouth Law Journal*, 10, 1-11.
- Er, S. (2010). Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme. *11(2)*, 261-278.
- Erdem, B. (1981). *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Erdem, J. G. (2013). Ölçülülük İlkesinin Idarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62(4), 971-1006.
- Erdem, T. (2017). Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum “İzaha Davet”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 347, 150-161.
- Erdoğan, H. (1994). Ticari Kazançta Götürü Usulde Vergileme Yöntemleri Ve Türkiye Uygulaması. In *Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir.
- Erdoğan, M. (2005). *Anayasal Demokrasi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Erdoğan, M. (2011). *Anayasa Hukuku*. Ankara: Orion Kitabevi.
- Erginay, A. (1988). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*(3).
- Erkin, G. (2015). *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 8(3), 157-180.
- Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi: (Devlet ve Vergi)*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- Erol, A. (2018). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ersan, Ö., & Buyrukoğlu, S. (2011). Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi Ve Manevi Erozyonlar.
- Fadhila, Z. R., & Handayani, R. S. (2019). Tax Amnesty Effect On Tax Avoidance And Its Consequences On Firm Value (Empirical Study On Companies In Indonesia Stock Exchange). *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 11(1), 34-47.
- Farrell, M. J. (1957). The Measurement of Productive Efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society: Series A (General)*, 120(3), 253-281.

- Fisher, R., Goddeeris, J. H., & Young, J. C. (1989). Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax. *National Tax Journal*, 42(1), 15-27. Retrieved from <https://EconPapers.repec.org/RePEc:ntj:journal:v:42:y:1989:i:1:p:15-27>
- Fitria, D., Abdillah, A., Prasetyono, H., Cahyo, I. D., & Burhanudin. (2019). The difference of Enterprises Taxpayers Compliance after Tax Amnesty. *Journal of Economics and Policy*, 12(1), 86-99.
- Fox, W., & Murray, M. (2011). Bayesian Analysis Of The Effect Of Amnesties On Tax Revenues And Filing Rates Using A Longitudinal Data Model With Endogenous Switching. *Center for Business and Economic Research University of Tennessee*, 1-47.
- Franzoni, L. A. (1996). Punishment and Grace: On the Economics of Tax Amnesties. *Public Finance Review*, 51(3), 353-368.
- Freeman, M. (2009). *Necessary Evils : Amnesties and the Search for Justice*. New York: Cambridge University Press.
- Garz, M., & Pagels, V. (2018). Cautionary Tales: Celebrities, the News Media, and Participation in Tax Amnesties. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 155, 288-300. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jebo.2018.09.001>
- Gerek, Ş., & Aydın, A. R. (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gözler, K. (2010). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Güçlü, F. (2007). *Vergi ve Sosyal Devlet*. Ankara: SABEV.
- Güler, A., Halıcıoğlu, M. B., & Taşgın, S. (2015). *Nitel Araştırma Yöntemleri: Sosyal Bilimlerde (Teorik Çerçeve, Pratik Öneriler, 7 Farklı Nitel Araştırma Yaklaşımı, Kalite ve Etik Hususlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gündüz, N. K. (1995). Verginin Anayasal Çerçevesi. *Vergi Sorunları, Yıl, 14*, 101-111.
- Güneş, G. (2014). *Vergilerin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Güngör, Ş. (1989). Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi. *İşletme ve Finans*, 35, 41-45.
- Gürbüz, S., & Şahin, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gürbüz, V. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi*. Antalya: 23. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- Hepple, B. (2001). Equality and Empowerment for Decent Work. *Int'l Lab. Rev.*, 140, 5.
- Hey, J. (2002). *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: O. Schmidt.

- Huber, E. R., & Ansay, T. (1970). Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), 27-51.
- İba, Ş. (2011). Ülkemizde “Torba Kanun” ve “Temel Kanun” Uygulamaları. *Ankara Barosu Dergisi*(1), 197-202.
- İba, Ş. (2019). *Anayasa Hukuku Pratik Çalışma Kitabı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ibrahim, M. A., Myrna, R., Irawati, I., & Kristiadi, J. (2017). A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 220-225.
- Işık, A. (2014). *Kamu Maliyesi: Ekonomik ve Mali Terimler Sözlüğü İlaveli*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- James, S., Sawyer, A., & Budak, T. (2016). *The Complexity of Tax Simplification. [electronic resource] : Experiences From Around the World*. New York: Palgrave Macmillan UK.
- Kaneti, S. (1985). Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I). *İktisat ve Maliye Dergisi*, 36(8).
- Karakaş, F. T. (2013). Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62(3), 729-760.
- Karakoç, Y. (1997). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. İzmir: Dokuz Eylül Üniv. Hukuk Fak.
- Karakoç, Y. (2012a). Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi. In F. Yenisey, G. Güneş, & E. Şirin (Eds.), *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (2012b). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 3637-3739.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2), 413-456.
- Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 62-80.

- Kargı, V. (2011). Türkiye 'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kaya, A. (2014). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz. *Maliye Dergisi*(167), 184-199.
- Kaya, M. G., & Bülbül, B. (2016). 6736 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımı Usulü ve Uygulamaya İlişkin Örnekler. *Vergi Raporu Dergisi*(205), 53-62.
- Kaya, P. A. (2009). *Avrupa Birliği ve Türk İş Hukuku Bağlamında Eşitlik İlkesi*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Keleş, Y. (2002). Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler? *Vergi Dünyası*(249), 75-84.
- Kellner, M. (2004). Tax Amnesty 2004/2005 - An Appropriate Revenue Tool? *German Law Journal*, 339-346.
- Kilonzo, T. M. (2012). The Effects of Tax Amnesty On Revenue Growth in Kenya. *A Research Project Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Award of the Degree of Master in Business Administration, University of Nairobi, November*.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kireçtepe, B. O., & Avcı, O. (2016). Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanunun İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*(339), 146-158.
- Kotler, P., & Armstrong, G. (2016). Principles of Marketing. In. USA: Pearson Education.
- Koyuncu, C. (2016). *Anayasal Vergilendirme İlkeleri*. Ankara: Ekin Yayınevi.
- Köküsarı, İ. (2015). *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Kumrulu, A. (1988). Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanana Teselsül. *TBB*(32), 412-439.
- Kumrulu, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1).
- Kvale, S. (1996). *Interviews: An introduction to qualitative research interviewing*. Thousand Oaks: Sage.
- Le Borgne, E. (2006). *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States*. Washington: International Monetary Fund.

- Leonard, H. B., & Zeckhauser, R. J. (1987). Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *Lawrence Summers (ed.), MIT Press*, 55-86.
- Liu, J., & Zhou, G. (2011). *Analysis on China's Individual Income Tax Self-Declaration System*. Paper presented at the 2011 2nd International Conference on Artificial Intelligence, Management Science and Electronic Commerce (AIMSEC), Artificial Intelligence, Management Science and Electronic Commerce (AIMSEC), 2011 2nd International Conference, Deng Feng.
- Lopez-Laborda, J., & Rodrigo, F. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.
- Luitel, H. (2014). *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy*. Maryland: Lexington Books.
- Luitel, H., & Mahar, G. (2013). Is a Tax Amnesty A Good Fiscal Policy? A Review of State Experience in the USA. *SSRN Working Paper*, 1-7.
- Luitel, H. S., & Sobel, R. S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting and Finance*(27), 19-38.
- Malherbe, J. (2011). *Tax Amnesties*. Amsterdam: Wolter Kluwer Law and Business.
- Malik, A. S., & Schwab, R. M. (1991). The Economics of Tax Amnesties. *Journal of Public Economics*, 46(1), 29-49.
- Marchese, C. (2014). Tax Amnesties (Preliminary Version of a Contribution to Encyclopedia of Law and Economics, Edited by Jürgen Backhaus, Forthcoming). *SSRN Electronic Journal*. doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2405812>
- Marchese, C., & Cassone, A. (2000). Tax Amnestiy as Price-discreminating Behavior ba a Monipolistic Government. *European Journal of Law and Economics, Springer*, 9(1), 21-32.
- Merriam, S. B. (2013). *Nitel Araştırma: Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber*. Ankara: Nobel.
- Metin, Y. (2017). Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir? *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-74.
- Mikesell, J. L. (1986). Amnesties For State Tax Evaders: The Nature of and Response to Recent Programs. *National Tax Journal*, 39(4), 507-525.
- Mikesell, J. L., & Ross, J. M. (2012). Fast Money? The Contributuon of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems. *Nationul Tax Journal*, 65(3), 529-562.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.

- Nar, M. (2015). The Effects of Behavioral Economics on Tax Amnesty. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(2), 580-589.
- Okoye, F. (2019). The Influence of Tax Amnesty Programme on Tax Compliance in Nigeria: The Moderating Role of Political Trust. *Journal of Accounting and Taxation*, 11(7), 120-129.
- Oktar, S. A. (2016). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oladele, R., Aribaba, F. O., Olamide Ahmodu, A. L., Yusuff, S. A., & Alade, M. (2019). Tax Enforcement Tools and Tax Compliance in Ondo State, Nigeria. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 8(2), 27-38. doi:10.2478/ajis-2019-0013
- Ortaç, F. R., & Yılmaz Furtuna, E. (2017). Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 423-452. doi:10.21492/inuhfd.332527
- Ömercioğlu, A. (2018). *Vergi Demokrasisi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çagan, N. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2016). *Vergi Hukuku*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K., & Bacaksız, P. (2019). *Türk Ceza Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K., Bacaksız, P., & Tepe, İ. (2018). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Özbudun, E. (1998). *Türk Anayasa Hukuku (Turkish Constitutional Law)*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özbudun, E. (2012). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özdemir, M. (2010). Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 323-343.
- Özgüven, A. V. (2018). Vergi Etiği Açısından Vergi Afları. *University of Gaziantep Journal of Social Sciences*, 17, 34-46. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=134350117&lang=tr&site=eds-live&authtype=uid>
- Öztürk, M. (2014). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C, 16, 4815-4841.
- Palamut, M. E. (1992). Vergisel Af ve 3887 Sayılı Yasa. *Banka ve Ekonomik Yorumlar*(Nisan - Mayıs), 7-11.

- Parle, W. M., & Hirlinger, M. W. (1986). Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments. *Public Administration Review*, 4(3), 246-255.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research and Evaluation Methods*. Thousand Oaks, California: Sage Publications.
- Patton, M. Q. (2014). *Nitel Araştırma ve Değerlendirme Yöntemleri [Qualitative Research and Evaluation Methods]*(Trans. Eds. M. Butun & SB Demir). Ankara: Pegem Akademi.
- Pehlivan, O. (2016). *Vergi Hukuku*. Trabzon.
- Pezzer, H. J. (2004). Vertrauensschutz im Steuerrecht. *Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft eV., Bd, 27*.
- Rahayu, Y. N. (2019). Tax Amnesty: Why Is It Behavior Compliance? *Journal of Applied Management*, 17(3), 442-450.
- Raz, J. (1979). *The Authority of Law: Essays On Law And Morality*. Oxford: Oxford University.
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E., & HÄMmerle, F. K. (2010). Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study. *Law & Policy*, 32(2), 214-225. doi:10.1111/j.1467-9930.2009.00316.x
- Rençber, A. (2018). Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 352, 136-149.
- Ross, J. (2012). Local Government Property Tax Amnesty Programs: Structures and Themes. *Public Finance and Management*, 12(2), 146-173.
- Rubin, H. J., & Rubin, I. S. (2011). *Qualitative Interviewing: The Art of Hearing Data*. Thousand Oaks: Sage.
- Sa'adah, N. (2018). Tax Amnesty Policy as an Effort to Improve State Revenues and Investment Growth. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*, 175, 012206. doi:10.1088/1755-1315/175/1/012206
- Saban, N. (2005). *Vergi Hukuku Genel Kısım*. İstanbul: Der Yayınları.
- Sancar, M. (2000). "Devlet Akli" Kıskaçında Hukuk Devleti. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Sancar, M. (2001). Şiddet, Şiddet Tekeli ve Demokratik Hukuk Devleti. *Doğu Batı Dergisi*(13).
- Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 8(1), 41-65.

- Savaşan, F., Şahpaz, K. İ., & İnce, T. (2014). *Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması*. Paper presented at the 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- Sayar, F. (1987). 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları. *Vergi Dünyası*(73), 65-87.
- SBB. (2018). *Aylık Bütçe Gerçekleştirmeleri Raporu*. Ankara. Cumhurbaşkanlığı - Strateji ve Bütçe Başkanlığı. <https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/01/2018-Y%20c4%b11%20c4%b1-Aral%20c4%b1k-Ay%20c4%b1-B%20c3%bct%20c3%a7e-Ger%20c3%a7ekle%20c5%9fmeleri-Raporu-1.pdf>. (Erişim Tarihi: 11/11/2019)
- Schwarze , J. (1995). *European Administrative Law*. London: Sweet and Maxwell.
- Serim, N. (2015). Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün Ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 141-156. doi:10.5578/jeas.9714
- Setyorini, R., Daengs GS, A., Mahjudin, Reni, A., Susilo, D. E., & Hidayat, R. (2019). Knowledge Management of Financial Performance for Tax Amnesty Policy. *Journal of Physics: Conf. Series*(1175), 1-8.
- Shevlin, T., Thornock, J., & Williams, B. (2017). An Examination of Firms' Responses to Tax Forgiveness. *Review of Accounting Studies*, 22(2), 577-607. doi:10.1007/s11142-017-9390-6
- Smith, A. (1976). *An Inquiry Into the Nature and Cause of the Wealth of Nations*. Chicago: Chicago University Press.
- Soysal, M. (1997). *100 Soruda Anayasanın Anlamı*. İstanbul: Gerçek Yayınevi.
- Stake, R. E. (2005). *Multiple Case Study Analysis*. New York: Guilford Press.
- Stewart, C., & Cash, W. (2008). *Interviewing: Principles and Practices*. Boston: McGraw-Hill Humanities/Social Sciences/Languages.
- Şanver, C. (2018). Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, 35-63. doi:10.11616/asbed.v18i38801.459784
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *TESAM Akademi*, 1(2), 81-96.

- Şişman, G. (2009). Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 31-48.
- Şişman, G. (2016). Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 2423-2444.
- Tanör, B., & Yüzbaşıoğlu, N. (2013). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Taşkan, Y. Z. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri. *Sosyal Bilimler Dergisi*(2), 122-128.
- TBMM. (1992a). *Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında 20.2.1992 Tarihli ve 3373 Sayılı Kanun ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/358, 3/325)*. Ankara. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c005/tbmm19005048ss0053.pdf>. (Erişim Tarihi: 07/04/2020)
- TBMM. (1992b). *Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/334), 19. Dönem – 1.Yasama Yılı – 18.S. Sayısı*. Ankara. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c003/tbmm19003033ss0018.pdf>. (Erişim Tarihi: 07/04/2020)
- TBMM. (2003a). *16.1.2003 Tarihli ve 4792 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/520)*. Ankara. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c005/tbmm22005035ss0053.pdf>. (Erişim Tarihi: 08/04/2020)
- TBMM. (2003b). *Vergi Barışı Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/342)*. Ankara. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss19m.htm>. (Erişim Tarihi: 08/04/2020)
- TBMM. (2010). *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı*. Ankara.

- <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss606.pdf>. (Erişim Tarihi: 10/04/2020)
- TBMM. (2016a). *Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekili Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş ve Isparta Milletvekili Süreyya Sadi Bilgiç'in Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi (2/1310) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu*. Ankara. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss409.pdf>. (Erişim Tarihi: 10/04/2020)
- TBMM. (2016b). *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi ve Gerekçesi*. Ankara. <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1310.pdf>. (Erişim Tarihi: 10/04/2020)
- TBMM. (2018a). *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı*. Ankara. <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0944.pdf>. (Erişim Tarihi: 28/04/2020)
- TBMM. (2018b). *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu*. Ankara. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss557.pdf>. (Erişim Tarihi: 28/04/2020)
- TDK. (2011). *Türkçe Sözlük*. Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Tekbaş, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Ankara: T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylöl Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi*, 12(Özel Sayı), 123-191.
- Tekin, A., Tuncer, G., & Sağdıç, E. N. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2), 1-26.
- Torgler, B., Schaltegger, C. A., & Schaffner, M. (2003). Is forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties. *Swiss Journal of Economics and Statistics (SJES)*, 139(3), 375-396.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Türkay, İ. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi. *Yaklaşım Dergisi*, 1-23.

- Ünal, O. K. (2006). Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 1-32.
- Üstün, Ü. S. (2003). Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2 (SÜ Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı)), 251-271.
- VDK. (2017). *VDK Faaliyet Raporu*. Ankara. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_2016\\_Faaliyet\\_Raporu\\_22.05.17.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf). (Erişim Tarihi: 03/01/2021)
- Yaltı Soydan, B. (1998). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak. *Vergi Sorunları Dergisi*, 119, 98-118.
- Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları ve Türkiye 'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*(379), 175-187.
- Yelman, E. (2017). Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(15), 67-84.
- Yereli, A. B., & Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- Yiğit, U. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2018). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13, 321-351.
- Yılmaz, G. A. (2013). *Kamu Maliyesi : Ders Notları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Afları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 263-301.
- Yin, R. K. (2011). *Applications of Case Study Research*. USA: Sage.
- Yurdadoğ, V., & Coşkun Karadağ, N. (2017). Türkiye'de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Eurasian Business & Economic Journal*, 8, 134-164.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Yüce, M. (2010). Sosyal Devlet Anlayışı Çerçevesinde Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikalarına Bakış. *Journal of Academic Studies*, 12(45), 69-88.

Yükçü, S., & Atağın, G. (2009). Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık. *Ataturk University Journal of Economics & Administrative Sciences*, 23(4).

**Vergi Mükellefleri için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu**

1. Kısaca kendinizi tanıtır mısınız?
  - Yapılan iş
  - Yapılan işin süresi
2. Matrah artırımı uygulaması hakkında bilginiz var mı?
  - Daha önce matrah artırımından yararlandınız mı?
  - Yararlandıysanız kaç defa?
  - Sizi matrah artırımından yararlanmaya iten nedenler nelerdir?
3. Matrah artırımı uygulamasından ne tür bir fayda sağladınız?
  - Tanıdığımız diğer mükellefler ne şekilde fayda sağladı?
  - Matrah artırımı uygulamasında olumlu veya olumsuz deneyimleriniz nelerdir?
  - Matrah artırımı uygulamasından yararlanmanızda muhasebecinizin rolü nedir?
4. Vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevleri (Beyanname verme? Ödeme? Denetimden önce eksiklikleri giderme gibi) yerine getirme konusundaki genel tutumunuz nedir?
  - Matrah artırımı bir daha hiç uygulanmayacak ise vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevleri yerine getirme konusundaki genel tutumlarınızda nasıl bir farklılık oluşturabilir?
  - Matrah artırımı yakın bir gelecekte uygulamaya konulacak ise vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevleri yerine getirme konusundaki genel tutumlarınızda nasıl bir farklılık oluşturabilir?
  - Matrah artırımı uygulaması gündemde olmasa bile yine uygulamaya konulur beklentisi vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevleri yerine getirme konusundaki genel tutumlarınızda nasıl bir farklılık oluşturabilir?

**Meslek Mensupları için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu**

1. Kısaca kendinizi tanıtır mısınız?
  - Yapılan iş (SMMM, YMM)
  - Yapılan işin süresi
2. Matrah artırımını uygulaması hakkında bilginiz var mı?
  - Matrah artırımını uygulaması hakkında ne düşünüyorsunuz?
  - Mükelleflerinizi matrah artırımından yararlanması için yönlendirmeye sizi iten nedenler nelerdir?
  - Mükelleflerinizi konu hakkında nasıl bilgilendiriyorsunuz?
3. Mükelleflerinizi bu uygulamadan ne şekilde fayda sağlıyorlar?
  - Mükelleflerinizi teşvik ediyor musunuz? Nasıl?
  - Matrah artırımını konusunda olumlu veya olumsuz deneyimleriniz nelerdir?
4. Mükelleflerinizi Vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevlerini (Beyanname verme? Ödeme? Denetimden önce eksiklikleri giderme gibi) yerine getirmeleri konusundaki genel tutumunuz nedir?
  - Matrah artırımını bir daha hiç uygulanmayacak ise bu durum sizin ve mükelleflerinizi vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevleri yerine getirmeleri konusundaki genel tutumlarınızda nasıl bir farklılık oluşturabilir?
  - Matrah artırımını yakın bir gelecekte uygulamaya konulacak ise bu durum sizin ve mükelleflerinizi vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevleri yerine getirme konusundaki genel tutumlarınızda nasıl bir farklılık oluşturabilir?
  - Matrah artırımını uygulaması gündemde olmasa bile yine uygulamaya konulur beklentisi sizin ve mükelleflerinizi vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevleri yerine getirme konusundaki genel tutumlarınızda nasıl bir farklılık oluşturabilir?

**Denetim Elemanları için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu**

1. Kısaca kendinizi tanıtır mısınız?
  - Yapılan iş (VM, VMY)
  - Yapılan işin süresi
2. Matrah artırımını uygulaması hakkında bilginiz var mı?
  - Bu konuda ne düşünüyorsunuz?
  - Mükellefler bu uygulamadan ne şekilde fayda sağlıyorlar?
  - Matrah artırımını konusunda olumlu veya olumsuz deneyimleriniz nelerdir?
3. Matrah artırımını uygulaması faktörünü, şu anda yaptığınız ve yapacağınız işlemlerde nasıl dikkate alıyorsunuz?
4. Sizce matrah artırımını uygulaması, vergi sistemini ve vergi denetimini nasıl etkiliyor?

#### EK-4. Gönüllü Katılım Formu

### ARAŞTIRMA GÖNÜLLÜ KATILIM FORMU

Bu çalışma, Türkiye’de Matrah Artırımı Uygulaması ve Analizi başlıklı bir araştırma çalışması olup Matrah Artırımı Uygulamasının; mükelleflerin vergiye karşı tuttukları tutum ve davranışları, meslek mensuplarının yaptıkları vergiye ilişkin iş ve işlemlere ilişkin tutum ve davranışları üzerinde, denetim elemanlarının yürütmekte oldukları inceleme görevlerine ilişkin tutum ve davranışları üzerinde, nasıl bir etkisi bulunduğunu araştırma amacını taşımaktadır. Çalışma, Hakan Özdemir tarafından yürütülmekte ve sonuçları ile matrah artırımı uygulamasının etkileri ortaya konacaktır.

- Bu çalışmaya katılımınız gönüllülük esasına dayanmaktadır.
- Çalışmanın amacı doğrultusunda, görüşme yapılarak ve görüşmeler sırasında ses kaydı alınarak sizden veriler toplanacaktır.
- İsminizi yazmak ya da kimliğinizi açığa çıkaracak bir bilgi vermek zorunda değilsiniz/araştırmada katılımcıların isimleri gizli tutulacaktır.
- Araştırma kapsamında toplanan veriler, sadece bilimsel amaçlar doğrultusunda kullanılacak, araştırmanın amacı dışında ya da bir başka araştırmada kullanılmayacak ve gerekmesi halinde, sizin (yazılı) izniniz olmadan başkalarıyla paylaşılmayacaktır.
- İsteminiz halinde sizden toplanan verileri inceleme hakkınız bulunmaktadır.
- Sizden toplanan veriler korunacak ve araştırma bitiminde arşivlenecek veya imha edilecektir.
- Veri toplama sürecinde/süreçlerinde size rahatsızlık verebilecek herhangi bir soru/talep olmayacaktır. Yine de katılımınız sırasında herhangi bir sebepten rahatsızlık hissederseniz çalışmadan istediğiniz zamanda ayrılabilirsiniz. Çalışmadan ayrılmanız durumunda sizden toplanan veriler çalışmadan çıkarılacak ve imha edilecektir.

Gönüllü katılım formunu okumak ve değerlendirmek üzere ayırdığınız zaman için teşekkür ederim. Çalışma hakkındaki sorularınızı Anadolu Üniversitesi Maliye bölümünden Prof.Dr.Şebnem TOSUNOĞLU’na yöneltebilirsiniz.

Araştırmacı Adı : Hakan ÖZDEMİR

Adres : Vergi Denetim Kurulu – Altay Mah. Orhanbey Cad. No:1/B Oda:302

Etimesgut/ANKARA

İş Tel: 0 312 246 60 00 -6101

Cep Tel: 0 507 953 96 56

EK-4. Gönüllü Katılım Formu

**Bu çalışmaya tamamen kendi rızamla, istediğim takdirde çalışmadan ayrılabileceğimi bilerek verdiğim bilgilerin bilimsel amaçlarla kullanılmasını kabul ediyorum.**

*(Lütfen bu formu doldurup imzaladıktan sonra veri toplayan kişiye veriniz.)*

Katılımcı Ad ve Soyadı:

İmza:

Tarih:

## EK-5. Etik Kurul Karar Belgesi

Evrak Kayıt Tarihi: 13.10.2020

Protokol No: 60099

Tarih: 03.11.2020



ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU  
KARAR BELGESİ

<b>ÇALIŞMANIN TÜRÜ:</b>	Doktora Tez Çalışması
<b>KONU:</b>	Sosyal Bilimler
<b>BAŞLIK:</b>	Türkiye'de Matrah Artırımı Uygulaması ve Analizi
<b>PROJE/TEZ YÜRÜTÜCÜSÜ:</b>	Prof. Dr. Şebnem TOSUNOĞLU
<b>TEZ YAZARI:</b>	Hakan ÖZDEMİR
<b>ALT KOMİSYON GÖRÜŞÜ:</b>	-
<b>KARAR:</b>	Olumlu
<b>Prof.Dr. Emel ŞIKLAR</b> (Bayan-İkt. ve İdari Bil. Fak.)	
<b>Prof.Dr. T. Volkan YÜZER</b> (Baykan Yardımcısı-Apıköğretim Fak.)	<b>Prof.Dr.Esra CEYHAN</b> (Eğitim Fak.)
<b>Prof. Hayri ESMEZ</b> (Güzel Sanatlar Fak.)	<b>Prof.Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ</b> (İkt. ve İdari Bil. Fak.)
<b>Prof.Dr. Handan DEVECİ</b> (Eğitim Fak.)	<b>Prof.Dr. Oktay Cem ADIGÜZEL</b> (Eğitim Fak.)