



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TÜRKİYE' DEKİ VERGİ AFFI UYGULAMALARINA VERGİ
MÜFETTİŞLERİNİN BAKIŞ AÇISI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Samed AKDAĞ

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BARIŞ

TOKAT-2022

TEŞEKKÜR

Tez danışmanlığından öte, samimi ve içten yaklaşımı ile akademik gelişimimize önemli katkıları olan, öğrencisi olmaktan her zaman gurur duyacağım kıymetli hocam Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BARIŞ'a teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Araştırmamın gerçekleştirilmesinde bilgi ve görüşlerini paylaşan, akademik gelişimime önemli katkılar sağlayan, öğrencisi olmaktan gurur duyduğum Doç. Dr. Yusuf TEMUR ve Dr. Öğr. Üyesi Halil İbrahim KAYA'ya teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Tezime olan katkılarından dolayı vakitlerini ayırarak sürecin her aşamasında bilgi ve tecrübelerini paylaşan tüm üstad ve meslektaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak bütün eğitim hayatım boyunca kayıtsız şartsız desteklerini esirgemeyen kıymetli aileme; iyi ve kötü günümde her zaman yanımda olan, ağabey demekten şeref duyduğum Dr. Murat AKDAĞ'a teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

TÜRKİYE’DEKİ VERGİ AFFI UYGULAMALARINA VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN BAKIŞ AÇISI

Samed AKDAĞ

Özet

Dengeli bir bütçe ekonomik istikrarın sağlanması açısından son derece önemlidir. Günümüzde ekonomik, sosyal ve stratejik birçok sebeple devletlerin harcamaları sürekli artmaktadır. Devletlerin artan harcamalarını finanse etmek için başvurduğu temel gelir kaynağı ise vergilerdir. Beyan esasına göre vergilemenin başarısı ise toplumun vergi bilinci ve ahlakına sahip olmasına bağlıdır. Bununla beraber vergi beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve denetlemek de beyan ilkesine dayalı vergilemeden istenilen sonuçların alınması için son derece önem arz etmektedir. Gelir kaynağı yaratmak veya tahakkuk eden vergilerin tahsilini kolaylaştırmak amacıyla kendi içinde farklı uygulama yöntemlerini içeren vergi aflarına Türkiye’de sıklıkla başvurulmaktadır. Temelde bütçe açıklarının finansmanını ve ekonominin bulunduğu dar boğaz sebebiyle vergisini ödeyemeyen mükelleflere devletin bir kısım alacağından vazgeçerek ödeme kolaylığı sağlamak için ortaya konulan bu uygulamaların ekonomik ve mali sebepleri dışında sosyal ve siyasi sebepleri olduğu da bilinmektedir. Ancak söz konusu uygulamalar birçok kesim tarafından eleştiri konusu yapılmaktadır. Bu çalışmada ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek amacıyla vergi incelemesi yapan vergi müfettişlerinin vergi afları ve uygulama yöntemlerine ilişkin görüş, öneri ve tenkitleri araştırılmıştır. Bu yönü ile vergi müfettişlerinin temel görevi olan vergi incelemesindeki, maksadın, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak olduğu düşünüldüğünde, hem devletin hem de mükelleflerin haklarını gözetten bir süreç yürütmektedirler. Dolayısıyla, devlet ve mükellefler arasında adeta bir hakem edasıyla vergi incelemesi yürüten vergi müfettişlerinin, konu hakkındaki düşüncelerinin önemini daha da artırmaktadır. Bu sebeple araştırmada ölçüt örnekleme yöntemi ile 10 vergi müfettişi seçilmiştir. Vergi afları ile ilgili durumun tespiti için araştırmada nitel yöntemlerden durum çalışması tekniği kullanılmıştır. Katılımcılar ile sekiz sorudan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak durum ile ilgili görüşleri alınmıştır. Katılımcıların görüşleri nitel araştırma tekniklerinden görüşme (mülakat) yöntemiyle derlenmiş ve analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda çıkarılan vergi aflarının vergi adaletine zarar verdiği, zaman aralığının çok sık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye’de uygulanan vergi af kanunlarının uygulama yöntemlerinden özellikle matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi yöntemlerinin denetimi önemsiz kıldığı; bu durumun da müfettişlerin mesleki motivasyonlarına olumsuz yönde etkilediği ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Affı, Vergi Denetimi, Vergi Müfettişi

PERSPECTIVES OF TAX INSPECTORS ON TAX AMNESTY PRACTICES IN TURKEY

Samed AKDAĞ

Abstract

A balanced budget is extremely important for ensuring economic stability. Today, the expenditures of the states are constantly increasing for various economic, social, and strategic reasons. The main source of income used by states to finance their increased expenditures is taxes. The success of taxation based on declaration depends on the tax consciousness and morality of the society. However, it is extremely important to investigate and audit the accuracy of tax returns to obtain the desired results from taxation based on the principle of declaration. To create a source of income or to facilitate the collection of accrued taxes, tax amnesties, which include different application methods, are frequently applied in Turkey. It is also known that these practices, which are put forward to provide ease of payment by giving up a part of the government's receivables for taxpayers who cannot pay their taxes due to the financing of budget deficits and the bottleneck in the economy, have social and political reasons other than economic and financial reasons. However, these practices are criticized by many segments. In this study, the opinions, suggestions, and criticisms of tax inspectors, who conduct tax inspections to investigate and determine the accuracy of the tax to be paid, on tax amnesties and application methods were investigated. Considering that the main duty of tax inspectors is to investigate the accuracy of the tax to be paid, they carry out a process that protects the rights of both the state and taxpayers. Therefore, the importance of the thoughts of tax inspectors, who carry out tax inspections between the state and taxpayers as an arbitrator, increases even more. For this reason, 10 tax inspectors were selected by criterion sampling method in the research. To determine the situation regarding tax amnesties, the case study technique, which is one of the qualitative methods, was used in the research. The participants' opinions were obtained using a semi-structured interview form consisting of eight questions. The views of the participants were analyzed with the descriptive analysis technique. As a result, it was concluded that the tax amnesties harmed tax justice and the time interval was very frequent. It has been revealed that the implementation methods of tax amnesty laws in Turkey, especially the tax base increase and the correction of business records, render the audit insignificant, and this situation negatively affects the professional motivation of the inspectors.

Keywords: Tax Amnesty, Tax Audit, Tax Inspector

İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME.....	HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.
JÜRİ KABUL VE ONAY	HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.
TEŞEKKÜR.....	İİ
ÖZET	İİİ
ABSTRACT.....	İV
İÇİNDEKİLER	V
TABLolar LİSTESİ.....	İX
GİRİŞ	1

BÖLÜM 1: VERGİ AFLARI VE TÜRKİYE’ DE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI 4

1.1. Vergi Affı Hakkında	4
1.2. Vergi Affı Tanımı.....	4
1.3. Vergi Aflarına İhtiyaç Duyulmasının Gerekçeleri	5
1.3.1. Ekonomik İhtiyaçlardan Kaynaklı Gerekçeler.....	5
1.3.2. Mali İhtiyaçlardan Kaynaklı Gerekçeler	6
1.3.3. Siyasi İhtiyaçlardan Kaynaklı Gerekçeler	7
1.3.4. Teknik ve Alt Yapı Yetersizliğinden Kaynaklı Gerekçeler	8
1.4. Vergi Afları Uygulama Yöntemleri.....	10
1.4.1. Matrah ve Vergi Artırımı	10
1.4.2. İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi	12
1.4.3. Borçların Yeniden Yapılandırılması	14
1.4.4. Varlık Barışı	15
1.4. Türkiye’ de Çıkarılan Vergi Affı Kanunları.....	16
1.4.1. 1923-1960 Döneminde Çıkarılan Vergi Af Kanunları.....	16
1.4.1.1. 22 Mart 1934 tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu	16
1.4.1.2. Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun	17
1.4.1.3. 3586 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun.....	17
1.4.1.4. 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun.....	17
1.4.1.5. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun	18
1.4.1.6. 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun	19
1.4.2. 1960-1980 Döneminde Çıkarılan Vergi Af Kanunları.....	19
1.4.2.1. 281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun	19
1.4.2.2. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	19

1.4.2.3. 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun.....	20
1.4.2.4. 325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun.....	20
1.4.2.5. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun	20
1.4.2.6. 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun	21
1.4.3. 1980-2000 Döneminde Çıkarılan Vergi Af Kanunları.....	21
1.4.3.1. 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun.....	21
1.4.3.2. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun	22
1.4.3.3. Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi.....	23
1.4.3.4. 3505 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde).....	24
1.4.3.5. 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu İle Getirilen Vergi Affi.....	25
1.4.3.6. 3571 Sayılı Kanun ile Getirilen Vergi Affi Uygulaması.....	26
1.4.3.7. 3689 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde).....	26
1.4.3.8. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun	27
1.4.4. 2000 Yılı Sonrası Vergi Af Kanunları	28
1.4.4.1. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	28
1.4.4.2. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	29
1.4.4.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	30
1.4.4.4. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	31
1.4.4.5. 6552 Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	32
1.4.4.6. 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun .	33
1.4.4.7. 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun	34
1.4.4.8. 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	35
1.4.4.9. 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.....	36
1.4.4.10. 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.....	37

BÖLÜM 2: DENETİM VE TÜRKİYE' DE VERGİ DENETİMİ 40

2.1. Denetim Hakkında 40

2.2. Vergi Denetiminin Tanımı ve Önemi 42

2.3. Denetimin Tarihçesi.....	42
2.4. Vergi Denetiminin Gerekçeleri ve Amaçları	43
2.4.1. Mali Gerekçeler ve Amaç	44
2.4.2. Ekonomik Gerekçeler ve Amacı	44
2.4.3. Sosyal Gerekçeler ve Amaç	45
2.4.4. Hukuki Gerekçeler ve Amaç	46
2.4.5. Psikolojik Gerekçeler ve Amaç	46
2.5. Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemler.....	47
2.5.1. Yoklama	47
2.5.1.1. Yoklamada Amaç	48
2.5.1.2. Yoklamaya Yetkililer	48
2.5.2. Vergi İncelemesi	49
2.5.2.1. İncelemede Amaç	50
2.5.2.2. İncelemeye Yetkililer	50
2.5.2.3. İncelemeye Tabi Kılınanlar	51
2.5.2.4. İncelemede Kapsam ve Süre	52
2.5.2.5. İncelemenin Yapılacağı Yer ve Zaman	53
2.5.3. Arama	54
2.5.4. Bilgi Toplama.....	56
2.6. Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısal Değişimi	57
2.6.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Teşkilat Yapısı	58
2.6.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Denetim Daire Başkanlıkları Kurulmasındaki Amaçlar	60
2.6.2.1. Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı	60
2.6.2.2. Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı	61
2.6.2.3. Sektörel Denetim Daire Başkanlığı	61
2.6.2.4. Denetim Daire Başkanlığı	61
2.7. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Görevleri.....	61
2.7.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında Sadece Vergi İncelemesine Yönelik Çalışan Denetim Personeli Sayısı	62
BÖLÜM 3: VERGİ AFLARI HAKKINDA VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN GÖRÜŞLERİ ÜZERE YAPILAN ALAN ARAŞTIRMASI.....	64
3.1. Yöntem.....	64
3.2. Katılımcılar.....	64
3.3. Veri Toplama Aracı.....	65
3.4. Veri Toplama Süreci.....	66

3.5. Araştırmaya İlişkin Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışmaları	66
3.6. Literatür Özeti	67
3. 7. Bulgular	72
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	81
4.1. Sonuç.....	81
KAYNAKLAR	88



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo No.....Sayfa

Tablo 1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında Sadece Vergi İncelemesine Yönelik Çalışan Denetim Personeli Sayısı	63
Tablo 2. Katılımcı Özellikleri	65
Tablo 3. Vergi Müfettişlerinin Vergi Aflarının Vergi Adaletine Olan Etkisi İle İlgili Düşünceleri	72
Tablo 4. Vergi Aflarının Uygulanma Sıklığı İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Düşünceleri	73
Tablo 5. Vergi Müfettişlerinin Vergi Af Kanunlarının Uygulama Yöntemleri Hakkında Düşünceleri	74
Tablo 6. Vergi Müfettişlerinin Vergi Af Kanunlarının Vergi Denetimine Yansımaları Hakkındaki Düşünceleri	75
Tablo 7. Vergi Af Kanunlarının Vergi Müfettişlerinin İş Yükleri Üzerindeki Düşünceleri	76
Tablo 8. Vergi Af Kanunlarının Vergi Müfettişlerinin Motivasyonları Üzerindeki Düşünceleri	77
Tablo 9. Türkiye’deki Mevcut Vergi Müfettişi Sayısının Vergi Kayıp Ve Kaçağını Önlemede Yeterli Olup Olmadığı Hakkındaki Vergi Müfettişlerinin Düşünceleri.....	78
Tablo 10. Vergi Denetiminin Etkin Ve Kapsamlı Olabilmesi İçin Başlıca Yapılması Gerekenler İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Düşünceleri	79

GİRİŞ

Bu araştırmada Türkiye’de uygulanan vergi af kanunları hakkında vergi müfettişlerinin görüş, öneri ve tenkitleri incelenmiştir. Araştırmada vergi af kanunlarının uygulama sıklıkları, yöntemleri, vergi müfettişlerinin mesleki motivasyonlarına, vergi denetimine ve vergi adaletine etkileri hakkında vergi müfettişlerinin düşüncelerine yer verilmiştir. Araştırmada vergi müfettişlerinin düşüncelerine yer verilmesinin sebebi ise vergi mevzuatı konusunda uzman olmaları yanında meslekleri gereği yapmış oldukları vergi incelemelerinde gerek ilgili mevzuatın uygulayıcısı konumunda olmaları gerekse mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarını gözlemleyebilme durumunda ve yetisinde olmalarından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda araştırma ile ilgili kavram ve durumlar aşağıda açıklanmıştır.

“Af” kelime anlamı itibariyle bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama anlamı taşımaktadır (TDK, 2022). Vergi affı ise bazı gerekçeler ve belli şartlarla kesinleşmiş ya da kesinleşmesi beklenen vergilerin kısmen veya tamamen tahsilinden vazgeçmek olarak tanımlanmaktadır (Çetin, 2007). Vergi afları ekonomik, mali, siyasi, teknik ve alt yapı yetersizliğinden kaynaklı gerekçeler ileri sürülerek çıkarılabilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan bugüne kadar ortalama iki veya üç yılda bir farklı içeriklerde vergi af kanunları çıkarılmıştır. Ancak özellikle son 20 yılda çıkarılan vergi af kanunlarına bakıldığında kanun içeriğinde farklı hakları barındıran belli yöntemlerin bulunduğu görülmektedir. Bu yöntemleri; matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi, varlık barışı ve borçların yeniden yapılandırılması olarak dört grupta sınıflandırmak mümkündür. Matrah ve vergi artırımı, mükelleflerin matrahlarını ilgili kanunda belirtilen oranda artırarak, artırım yapılan yıla ilişkin vergi incelemesi yapılamaması hakkı elde etmesi olarak tanımlanabilir. İşletme kayıtlarının düzeltilmesi, mükelleflerin ilgili vergi af kanununda belirtilen oranda ödeme yaparak işletme kayıtları ile işletmenin varlıklarına ilişkin fiili durumunun örtüştürülmesidir. Kara para kavramını da akıllara getiren varlık barışı, yurt içi ya da yurt dışında kayıtlı olmayan varlıkların milli ekonomiye kazandırılması; borçların yeniden yapılandırılması ise esasında ödeme güçlüğü çeken mükellefleri hedef alarak çıkarılan ve borcunu ödemeyen ya da ödeyemeyen mükelleflere daha avantajlı ödeme şartları sunan bir uygulama olarak

karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde vergi afları hakkında bilgilere yer verilerek vergi aflarının uygulanma gerekçelerine, uygulama yöntemlerine ve Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan bugüne kadar çıkarılan vergi af kanunlarına yer verilmiştir.

Devletin vergi af kanunlarına başvurmasının birçok gerekçesi olmakla beraber temel gerekçelerinden bir tanesinin vergi denetiminin sağlanamamasından kaynaklandığını söylemek mümkündür. Bu noktada Türkiye'de beyana dayalı tarh usulü esas olduğu ve bu usulün başarısının toplumun vergi bilinci ve ahlakına sahip olmasına bağlı olduğu unutulmamalıdır. Bu nedenle beyan ilkesine dayalı vergilemeden istenilen sonuçların alınması için vergi beyanlarının doğru olup olmadığına yönelik denetimin yapılması ve yapılan denetimler ile vergi bilinci ve ahlakı hususunda mükelleflerin eğitilmesi önem arz etmektedir. Yapılan çalışmalar göstermektedir ki en doğru sistemlerin dahi denetlenmediği takdirde zaman içerisinde bozulması mümkündür (Altuğ, 2000; Liu, 2011; Aykın, 2017). Bu nedenle denetim, her sistem için önem arz etmektedir. Bu bağlamda denetim; bir kişi ya da kurumun yapmış olduğu iş ve işlemlerin önceden tanımlanmış ölçütlere uygunluk derecesinin tarafsız bir biçimde değerlendirilerek kontrol edildiği sistematik bir süreci ifade etmektedir (Köse, 2007). Vergi denetimi ise vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan iş ve işlemlerin vergi kanunlarına uygun olup olmadığına yönelik yapılan kontrol sürecinin tamamı olarak tanımlanabilmektedir (Hesap Uzmanları Derneği [HUD], 2015, s. 43). Vergi denetimi ekonomik, mali, sosyal, hukuki ve psikolojik gerekçelerle yapılmaktadır. Genel olarak devletin harcamalarını finanse etmek denetimin mali gerekçesini oluştururken, aynı kazanca aynı verginin karşılık getirilmesi ve mükellefler arasında adil bir rekabet ortamının sağlanması ekonomik gerekçelere verilebilecek örneklerdendir. Ayrıca yüksek gelir gruplarından yüksek oranda, düşük gelir gruplarından düşük oranda vergi alınarak dar gelirli gruplara kaynak transfer edilmesi sosyal gerekçeler ile vergi denetimi yapılması ihtiyacını doğurmaktadır. Vergi denetiminin hukuki gerekçesi ise; vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanmasıdır. Vergi denetiminin psikolojik gerekçesi ve amacı ise mükellefler üzerinde psikolojik bir etki yaratarak, mükelleflerin vergi kanunlarını ihlal etmekten kaçınmalarını sağlamak ve kanunlara uygun davranma eğilimini artırmaktır. Türk Vergi Sistemi'nde vergi denetiminde kullanılan yöntemler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir.

Bunlar, mezkur kanunun 127. ve müteakip maddelerinde yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olarak sıralanmıştır. Bunlardan en kapsamlı olanı ise vergi incelemesidir. Çünkü vergi incelemesi yapılan incelemenin mahiyetine göre diğer denetim yöntemlerini de içinde barındırmaktadır. Türkiye’de vergi denetim birimleri üzerinde Cumhuriyet’in kuruluşundan bugüne kadar birçok yapısal değişiklik yapılmıştır. Son olarak 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurularak vergi denetim birimleri tek çatı altında birleştirilmiştir. Bu bağlamda çalışmanın ikinci bölümünde denetim ve vergi denetim kavramları, vergi denetiminin gerekçeleri ve amacı, vergi denetim yöntemleri açıklanmaya çalışılmış olup, vergi denetim birimlerinin geçirdiği yapısal değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

Açıklamalar ışığında bu çalışmada Türkiye’de sıklıkla çıkarılan vergi af kanunları hakkında vergi müfettişlerinin düşünceleri analiz edilmiştir. Bu analiz yapılırken aynı zamanda vergi afları ile vergi denetimi arasındaki ilişki de ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda araştırma önemli görülmekte ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

BÖLÜM 1: VERGİ AFLARI ve TÜRKİYE’ DE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI

1.1. VERGİ AFFI HAKKINDA

Günümüzde ekonomik, sosyal ve stratejik birçok sebeple kamu harcamaları sürekli artmaktadır. Devletlerin artan harcamalarını finanse etmek için başvurduğu temel gelir kaynağı ise vergilerdir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. Maddesinde; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”* hükmü ile vergi ödemek, vergi ödevi başlığı altında tanımlanmıştır. Ancak, hükümetler tahakkuk etmiş ya da edecek olan vergilere ilişkin bazı gerekçelerle ve belli şartlarla bu vergilerin kısmen veya tamamen tahsilinden vazgeçebilmektedir. Bu tasarruf ise, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. Maddesinde belirtildiği üzere verginin kanunla konulduğu, değiştirildiği ve kaldırıldığı yani verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergi af kanunlarını gündeme getirmektedir. Bu bağlamda, vergi affının tanımı ve genel çerçevede gerekçeleri ile uygulanış yöntemlerinin açıklanması gerekmektedir.

1.2. VERGİ AFFI TANIMI

Kelime anlamı itibariyle *“bir haktan vazgeçmek”* olan af, kesinleşmiş veya kesinleşmesi beklenen cezaların, yetkili mercii tarafından azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılması anlamını taşımaktadır (Çetin, 2007). "Vergi affı" kavramı ise gerek basında gerekse günlük tartışmalarda sık sık telaffuz edilmekle birlikte, kanun koyucunun bu kavramı tam olarak benimsemediği görülmektedir. Vergi hukukunda af kavramının açıklanmamış olması sebebiyle bu noktada oluşan çekişenlik doğal karşılanabilir. Ayrıca vergi konusunda af sözcüğünün ortaya çıkardığı olumsuz çağrışımlar ve oluşacak olası tepkiler af kelimesinin ihtiyatlı bir şekilde telaffuz edilmesine neden olmuştur (Dönmez, 1992). Nitekim, konu hakkında Türkiye’de uygulanan kanunlara bakıldığında af kelimesi yerine genellikle terkin, tasfiye veya vergi barışı gibi isimlerle kanunların çıkarıldığı görülmektedir. Bu tür çekişenlikler sadece Türkiye Cumhuriyeti Devleti’ne has da değildir. Örnek olarak Texas eyaletinde uygulamaya konan vergi affına ilişkin olarak, Texaslı yetkililer uygulamaya konan programın “af” olarak değerlendirilmemesi

gerektiğini, bu programın “*maziye temizleme programı*” (wipe the slate clean) olduğunu savunmuşlardır (Dönmez, 1992).

Hukuk sistemimizde mali af kavramına yönelik bir tanımlama da bulunmamaktadır. Bu nedenle mali af ve vergi affı birçok kesim tarafından aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak mali af, içerisinde vergi aflarını da barındıran daha kapsamlı bir kavramdır. Vergi afları, vergi aslı ve cezaları ile buna bağlı oluşan fer’i alacakları kapsarken, mali aflar bunların yanında birçok kamu kurum ve kuruluşuna ait idari para cezalarını, belediyelere olan borç ve cezaları, devlet bankalarının vermiş olduğu borç ve kredi faizlerine kadar daha genel bir alanı kapsamaktadır. Bütün bu açıklamalara bakıldığında genel çerçevede vergi affı tanımını; kesinleşmiş ya da kesinleşmesi beklenen vergi, ceza ve fer’ilerinin bazı gerekçeler ve belli şartlarla kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması şeklinde tanımlama yapmak yerinde olacaktır.

1.3. VERGİ AFLARINA İHTİYAÇ DUYULMASININ GEREKÇELERİ

Vergi Afları kanun koyucu tarafından farklı gerekçeler ile çıkarılabilmektedir. Ekonomik, mali, sosyal, siyasi gerekçeler ile teknik ve alt yapı yetersizliğinden kaynaklı gerekçeler en sık rastlanan sınıflandırma şeklidir.

1.3.1. Ekonomik İhtiyaçlardan Kaynaklı Gerekçeler

Kayıt dışı kalan gelir ve servet kalemlerinin kayıt altına alınması ve yurt dışına çeşitli yollarla çıkarılan sermaye kalemlerinin milli ekonomiye kazandırılması vergi aflarının ekonomik anlamda iki temel gerekçesidir. Esasında bu iki temel gerekçe “Kara Para” kavramını akıllara getirir de kara para kavramı beyan edilmemiş, eksik beyan edilmiş gelirlerin ya da gizlenmiş, yasal olmayan gelirlerin yanında altın, gümüş gibi kıymetli maden ve mücevherata, gayrimenkullere yatırılan parayı da ifade etmektedir. Bir ekonomide kara paranın işlem görmesi özellikle rekabet ve adalet yönünden oldukça zararlıdır. Bu sebeple kara para ile mücadele etmek devletler için zorunluluktur (Dönmez, 1992).

Vergi afları yoluyla kara para sorunu tamamıyla ortadan kaldırılamasa da olumsuz etkilerinin azaltması yönünde bir işlev görebilmektedir. Vergi affı yasaları özellikle ceza tehdidini ortadan kaldırması ve çok düşük oranda vergilendirme gibi yöntemlerle bu tür gizli varlıkların kayıt altına alınarak milli ekonomiye kazandırılmasında teşvik edici bir rol üstlenebilmektedir (Dönmez, 1992). Ancak vergi aflarının uygulanma sıklığına ve kapsamına göre ters bir etki yaratabileceği de unutulmamalıdır. Çünkü sıklıkla çıkarılan vergi af kanunları mükellefler üzerinde yakın gelecekte yeni bir vergi af kanunu çıkacağı düşüncesini yerleştirmektedir. Bu durum, mükelleflerin mevcut vergi kanunlarına göre daha imtiyazlı olan vergi af kanunlarından yararlanarak gelirlerini beyan etme yoluna gitmelerine sebep olabilmektedir. Mükellefler böylelikle hem devlete olan borçlarını ödemeyi ertelemiş olmakta hem de daha imtiyazlı şartlarla gelirlerini beyan edebilmektedir.

Diğer taraftan vergi afları, mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini son derece olumsuz yönde etkileyen enflasyon ve istikrarsızlık gibi etkileri belli ölçü de azaltabilmektedir (Sayar, 1987). Ekonomide yaşanan sorunlar mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini azaltmasına ya da sonlandırmasına sebep olabilmektedir. Bu durum ise vergi gelirlerinin düşmesi ve hatta mükellef sayısının azalmasına yol açmaktadır. Vergi afları ile mükelleflerin kısmen veya tamamen belli yükümlülükleri ortadan kaldırılarak ekonominin içinde bulunduğu olumsuz durumdan asgari ölçüde etkilenmesi ve faaliyetlerine devam etmeleri amaçlanabilmektedir.

1.3.2. Mali İhtiyaçlardan Kaynaklı Gerekçeler

Hükümetler, bütçe açıklarının finansmanı için de zaman zaman vergi afları çıkarabilmektedir. Ekonominin içinde bulunduğu durum bazen yeni vergi koymak ya da mevcut vergilerin oranında artış yapmak suretiyle ilave gelir elde etmeye müsait olmayabilir. Ayrıca bu yöntemler daha zaman alıcı yöntemlerdir. Bunun yerine kısa vadede vergi tahsilatını hızlandırmayı amaçlayan vergi affı yoluna gidilebilmektedir.

Vergi afları, mükellefin ödeme güçlüğü çekmesi nedeniyle tahsili zorlaşan vergi alacağının en azından bir kısmının tahsilini gerçekleştirebilmek (Ayrangöl ve Tekdere, 2011) veya denetiminin eksikliği nedeniyle, denetim altına alınamayan mükelleflerin en

azından beyan etmedikleri gelirleri çok daha avantajlı bir ortam yaratarak beyan etmelerini sağlamak ve böylelikle ilave bir gelir yaratarak bütçenin ihtiyacı olan finansmana erişmek için kullanılabilmektedir. Ancak, bazı görüşlere göre yeni bir gelir yaratılması söz konusu değildir. Vergi afları yoluyla tahsil edilen çoğu gelir daha önceden denetimsizlik nedeniyle kayıt altına alınamamış yani beyan edilmemiş gelirlerdir. Yani, yeni bir kaynak oluşturulmamaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2011).

Mali gerekçeler de ekonomik gerekçeler gibi gelir yaratma ve bütçeye finansman sağlama hedefi ön planda tutulmaktadır. Fakat vergi aflarının uygulama yöntemlerine bakıldığında, bir taraftan avantajlı kanunlar olması sebebiyle uygulandığı dönemlerde tahsilatı hızlandırırken, diğer taraftan suiistimale açık olması sebebiyle birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, vergi af yasalarının muhteviyatı ve uygulama yöntemleri önem arz etmektedir. Bu husus çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

1.3.3. Siyasi İhtiyaçlardan Kaynaklı Gerekçeler

Af, ülkelerin yaşadıkları siyasi krizler nedeniyle ortaya çıkan belirsizliği gidermek ve yeni bir başlangıç yapmak amacıyla da kullanılabilmektedir. Özellikle iktidar değişikliği olduğu dönemlerde eski yönetimin mali işlemlerine ilişkin bir tasfiye aracı olarak görülmektedir (Dikmen, 1973, s. 110). Hükümetleri bu noktada vergi aflarına iten sebeplerin başında ülkede her kesim tarafından kabul görmüş bir vergi sisteminin olmayışı yatmaktadır. Her yeni gelen hükümetin kendi politikasını yürütmek istemesi ve bunun yaparken eski yönetimden kalan sorunları kolay yoldan çözme düşüncesi hükümetleri vergi aflarına yönlendirmektedir. Diğer taraftan hükümetler vergi aflarını, kendisine oy veren seçmen ve baskı gruplarına verilen oyların karşılığı olarak görmekte aynı zaman da yeni oy devşirebilmek adına mükellef ve baskı gruplarına bir propaganda aracı olarak sunabilmektedir.

Vergilendirme ile siyaset kurumunun yakın bir ilişkisi bulunmaktadır. Seçim dönemlerinde vergilerin yüksekliğinden bahseden siyasi partiler, iktidar olduklarında karşılaştıkları ekonomik zorlukları vatandaşların üzerindeki vergi yükünü artırarak çözmeye çalışmışlardır. Özellikle 1980 yılı sonrası IMF programları üzerinden uygulanan

maliye politikaları neticesinde vergi yükü artmış, artan vergi yükü karşısında vergi afları çıkarılarak bir anlamda seçmenlere verilen sözler yerine getirilmiştir. Esasında bu durum kamu harcamalarının vergiler ile değil, oy ile finanse edilmesidir (Saban, 2001).

1.3.4. Teknik ve Alt Yapı Yetersizliğinden Kaynaklı Gerekçeler

Vergi idaresinin yetersizliği ve değişen koşullara hızlı bir şekilde uyum sağlayamaması, vergi mevzuatının karmaşık olması, gerek vergi idaresi gerekse vergi mahkemeleri üzerindeki iş yükü vergi aflarına gerekçe olarak sunulan temel sebeplerdendir. Bu sebepler temel olarak vergi sistemini yavaşlatmakta, vergi tahsilatını geciktirmektedir. Sürecin sonunda ise yeniden sistemin işlemlerini sağlamak, tahsilatı kolaylaştırmak ve hızlandırmak, ihtilaf konusu olan vergi alacağını çözüme kavuşturmak için vergi afları gündeme gelmektedir. Vergi sistemdeki çarpıklığın, mükellefiyetin tesis edildiği andan itibaren başladığını söylemek mümkündür. Şöyle ki; vergi mükellefiyeti tesis edilirken, kişi veya kurumun faaliyet göstereceği alana uygun, sahip olunması gereken bir iş yeri, makine ve cihaz, çalışan sayısı, taşıt vb. varlıkların olup olmaması çok fazla önem taşımamaktadır. Türkiye’de küçük bir ofis içerisinde, çok sınırlı demirbaş ile istenilen birçok sektörde işe başlama yapılabilmektedir. Her ne kadar işe başlamaya ilişkin yoklama yoluyla kontrol yapılırsa da yoklama sonucunda vergi daireleri, faaliyete ilişkin bu tarz eksikler nedeniyle mükellefiyet tesis etmeme gibi bir inisiyatifte genellikle bulunmamaktadır. Ayrıca, mükellefiyet tesis eden kişilerin geçmişte işlemiş olduğu vergi suçlarına bakılsa da, buna önlem olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 153/A maddesinde yer alan teminat uygulaması işletilmektedir. Uygulama kısmen önleyici bir tedbir olsa da yeterli değildir. Çünkü vergi denetimi yapılan vergisel işlemleri çok geriden takip etmektedir. Diğer taraftan; devlet, bu şekilde mükellefiyet tesis eden kişi ve kurumlara milyarlarca lira Katma Değer Vergisi emanet etmektedir. Tam da bu noktada, vergi sistemini sekteye uğratan sahte ya da halk arasında bilenen adıyla naylon faturanın açıklanması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde; “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.*” Hükmüne yer verilerek bu iki belgenin tanımı yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak tanımlanan bu belgeler yukarıda bahsettiğimiz üzere etkin bir kontrol yapılmadan tesis edilen mükellefiyetin de bir sonucudur. Bu örnek şu nedenle önemlidir; Türkiye'de vergi denetimi yapmakla görevli personelin neredeyse yarıya yakını enerjisini, piyasayı bozan ve haksız katma değer vergisi indirimine yol açan bu belgeleri kullanan veya düzenleyen kişi ve kurumlarla mücadele etmekle harcamaktadır. Hâlbuki vergi idaresinin mükellefiyet tesisine ilişkin daha doğru ve seçici önlemler almasıyla hem vergi denetimini yoran hem de piyasayı bozan bu tür fiilleri azami ölçü de engellemiş olacak, dolayısıyla bu yolla hazineye verilen zarar büyük ölçüde ortadan kaldırılabilecektir. Burada alınacak önlemlerin amacı herhangi bir gelir unsuru üzerine mükellefiyet tesisinin zorlaştırılması değil mükellefiyet tesisinin ticari ve teknik icaplar ile uygunluğunun sağlanması olmalıdır.

Vergi aflarının gerekçeleri olarak sayılan ve çalışmamızın önceki bölümlerinde de önemle üzerinde durulan siyasi, ekonomik ve mali gerekçeler de dâhil olmak üzere sayılan tüm gerekçeler vergi afları olağanüstü durumlarda ya da uzun vadede bir defa çıkarıldığı takdirde anlam taşımaktadır. Bunun dışında vergi afları, yönetimlerin doğru ve uygulanabilir bir vergi sistemi ile bunun etkin denetimi yerine vergi adaletini hiçe sayarak kolay yoldan bütçeye kaynak sağlama çabasından öteye geçememektedir. Çünkü vergi aflarının başarılı sonuç vermesinin temel unsuru afların sürekli olmaması ve mükelleflerin bu avantajlı kanunlardan bir daha yararlanamayacağı düşüncesinin varlığı olmalıdır. Ancak sürekli afların gündeme gelmesi devlete olan güveni zedeleyerek, vergi bilinci ve vergi ahlakını azaltmaktadır. Nitekim yapılan birçok çalışma ile vergi aflarının vergi gelirlerini nihai olarak azalttığı ortaya konulmuştur. Örneğin, Luitel ve Sobel (2007) tarafından ABD' de Alaska, Connecticut, Delaware, Florida, Montana, New Hampshire, Nevada, Oregon, South Dakota, Tennessee, Texas, Washington ve Wyoming olmak üzere 13 eyalet üzerine yapılan bir çalışmada, vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmiştir. 1980- 2004 dönemini içeren çeyreklik verilere dayalı panel veri analizi kullanılarak yapılan çalışma bulguları, devamlı suretle tekrar tekrar çıkarılan vergi aflarının, her birinin bir önceki vergi affına kıyasla, kısa vadede vergi hasılatını daha az artırdığı, uzun vadede ise mükelleflerin vergiye uyumunu zayıflattığı için gelir kaybına yol açtığını ortaya koymuştur.

1.4. VERGİ AFLARI UYGULAMA YÖNTEMLERİ

Vergi aflarının uygulanış yöntemlerine ilişkin farklı yöntemler olsa da matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi, borçların yeniden yapılandırılması ve varlık barışı en çok karşılaşılan yöntemlerdir. Çalışmanın bu kısmında vergi afları uygulama yöntemleri hakkında bilgi verilecektir.

1.4.1. Matrah ve Vergi Artırımı

Bu uygulama yönteminde, kanunda yazılı şartların yerine getirilmesi halinde matrahlarını artıran mükelleflere, matrah artırımında bulunduğu yıllar için ilgili vergi türü itibariyle vergi incelemesi ya da başka bir tarhiyat yapılmamaktadır. Uygulamanın, özellikle Türkiye’de uygulanış biçimi, matrah artırımında bulunulan geçmiş yıllara ilişkin vergi incelemesi yapılmaması garantisi vermektedir. Ancak uygulama da bazı ülkelerde geleceğe yönelik incelenmeme garantisi de verilebilmektedir. Örneğin, Portekiz’ de 1986 yılında çıkarılan af yasasında, kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunan kurumlara matrahlarını en az % 30 artırmaları halinde gelecek 5 hesap dönemine ilişkin vergi incelemesi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır (Baer ve Le Borgne 2008; akt. Yurdadoğ ve Karadağ, 2017, s. 139).

Uygulamadan kanunun çıkarıldığı dönem itibariyle vergi incelemesine alınmış mükelleflerde yararlanabilmektedir. Diğer taraftan, matrah veya vergi artırımında bulunulması, af kanunlarının yayımlandığı tarihten önce başlanmış olan vergi incelemelerini engellememektedir. Ancak, genellikle ilgili kanunun yürürlük tarihi esas alınarak inceleme süresi sınırlanabilmektedir. Örneğin, Türkiye’de uygulanan 7143 sayılı kanunun 5. maddesinin 7. Fıkrasında matrah artırımında bulunmuş olan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin *“bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ayın başından itibaren iki ay içerisinde sonuçlandırılmaması hâlinde, bu işlemlere devam edilmez.”* hükmüne yer verilmiştir. Yine 6736 sayılı kanunun 5. maddesinin 7. Fıkrasında matrah artırımında bulunulmasının ilgili yıllara ve vergi türlerine yönelik olarak kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılmış bulunan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerini engellemeyeceği ifade edilmiş olup;

“matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar ve vergi türleri ile ilgili olarak Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerinin, Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde sonuçlandırılması şarttır. Bu süre içerisinde sonuçlandırılmayan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine devam edilmeyecek, bulunduğu safhada bırakılacaktır. Mükellefler sadece artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan veya artırılan vergileri ödeyeceklerdir.”

hükmüne yer vermiştir. Kanun metinlerinden de anlaşıldığı üzere kanunun yayımlandığı dönemde devam eden inceleme süreleri 7143 sayılı kanunla iki ay, 6736 sayılı kanunla bir ay ile sınırlandırılmıştır.

Diğer taraftan, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki işlemlere yönelik olarak, tarhi öngörülen vergi asılları veya kesilen cezalara ilişkin düzenlemelere de yer verilmektedir. Örneğin, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’ un 4. Maddesinin 1. Fıkrasında; matrah artırımında bulunan mükellefler hakkında yürütülen vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan vergi aslının %50’ sinin, vergi aslına bağlı cezalarda tamamının ve vergi aslına bağlı olmayan cezalarda ise % 75’ inin tahsilinden vazgeçileceği hüküm altına alınmıştır.

Matrah artırımını ile ilgili diğer bir husus da, mükelleflerin matrah artırımını bildiriminde bulundukları yıllara ilişkin dönem zararlarının % 50’ si, kanunun çıktığı yıla müteakip yıllar karından mahsup edilemez. Örneğin, 7143 sayılı kanunun 5.maddesinin 1. Fıkrasının 1. bendinde; *“Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50’si, 2018 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.”* hükmüne yer verilmektedir. Bu uygulamada devletin, mükelleflerin zarar beyanının dahi doğru olmadığını öngördüğü ifade edebilir.

Uygulamadan vergisini doğru beyan ederek zamanında ödeyen mükelleflerin vergi incelemesi geçirmeme maksadıyla yararlanması durumunda dahi vergi adaleti zedelenmektedir. Örneğin, matrahını çeşitli yollarla aşındırarak 5.000.000,00 TL gösteren bir kurumlar vergisi mükellefi (5.000.000,00 TL de kayıt dışı hasılatı olan) ile vergisini doğru beyan eden ve 10.000.000,00 TL kurumlar vergisi matrahı beyan eden iki farklı kurumlar vergisi mükellefi düşünelim. Matrah artırımını oransal olarak yapıldığı için vergisini gerçek ya da gerçeğe yakın beyan eden mükellefler/mükellef kurumlar

kanundan yararlanabilmek için daha fazla ödeme yapmak durumunda kalmaktadır. Şöyle ki; 7326 sayılı kanun 5. Maddesinin 1.Fıkrasının a bendinde:

“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) vergiye esas alınan matrahlarını, 31/8/2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil), 2016 takvim yılı için %35, 2017 takvim yılı için %30, 2018 takvim yılı için %25, 2019 takvim yılı için %20, 2020 takvim yılı için %15 oranından az olmamak üzere artırırlar.”

Hükmüne yer verilmektedir. Görüldüğü gibi yukarıda verilen örnek de 2019 yılı için her iki mükellefin kanundan yararlanmak istemesi durumunda %20 oranında matrahlarını artırmaları gerekecektir. Dolayısıyla daha çok matrah gizleyen mükellef kurum, daha az vergi ödeyerek matrah artırımından yararlanacaktır.

Sonuç olarak, matrah ve vergi artırımını uygulamasının mantığına bakıldığında; devlet, mükelleflerin beyanlarının doğru olmadığını öngörmektedir. Buna karşılık, belli oranda matrahlarını artırmaları karşılığında, ilgili yıl ve vergi türüne ilişkin, vergi incelemesi veya herhangi bir tarhiyat yapılmayacağını taahhüt ederek, gelir elde etme amacı gütmektedir. Tabi ki bu yöntemin tercih sebebinin, ülkedeki vergi denetiminin yetersiz olduğundan kaynaklandığı söylenebilir. Ancak denetim yetersiz ise bunun çözümü açıktır. Denetimin yeterli ölçüde, mükellef ayırımını doğru planlayarak, etkin ve verimli bir şekilde artırılması gerekmektedir. Bu planlanmanın yapılması orta vadede mümkündür. Ancak, Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan bugüne hala istenilen seviyeye gelinememiştir. Bütün bunlar ısrarla istenilen seviyede yapılmayarak ve denetimin yetersizliği ileri sürülerek, ortalama 2-3 yılda bir vergi aflarının çıkarılması, vatandaşların vergi idarisine olan güvenini zedelemektedir. Çünkü unutulmamalıdır ki aynı geliri elde eden farklı kişi ve kurumlar af kanunları yoluyla farklı tutarda vergi ödemektedir.

1.4.2. İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi

Bu yöntemin, genel itibariyle birkaç farklı durum ile ilgili uygulandığı ifade edilebilir. İlk olarak, işletmede bulunduğu halde işletme kayıtlarında yer almayan varlıkların (emtia, demirbaş, makine ve cihaz) mükellefler ya da bağlı oldukları meslek kuruluşları tarafından değerlerinin tespit edilmesi ve tespit edilen değer, vergi dairesine

bildirilerek yasal defterlere kaydetme hakkı elde edilmesidir. Varlığın beyan edilen değeri üzerinden, kanunda belirtilen oranda vergi ödenmektedir. Böylelikle işletme kayıtlarının mevcut durum ile örtüştürülmesi amaçlanmaktadır. Diğer bir yol ise, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan malların gerçek durum ile uygun hale getirilmesidir. Bu düzeltmeden yararlanmak için ise mükellefler, çıkarılan kanunda belirtilen süre içerisinde aynı nev'inden emtialara ilişkin cari yılda tutulan kayıtlardaki gayrisafi kar oranı dikkate alınarak fatura düzenlemeleri ve konu hakkında her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Yine af kanunları ile getirilen ve kayıt düzeltme hakkı tanıyan bu yöntemde, en çok karşılaşılan hususlardan bir tanesi de işletme kayıtlarında yer almasına rağmen, işletmede bulunmayan kasa mevcudunun beyan edilerek kayıtlardaki kasa hesabı ile kasa mevcudunun birbirine uyumlu hale getirilmesidir. Bu husus ile ilgili olarak da beyan edilen tutar üzerinden, ilgili af kanununda belirtilen oranda vergi hesaplanarak ödenmesi gerekmektedir.

İşletmede bulunduğu halde kayıtlarda yer almayan emtialara ilişkin yapılan işlemler ile ilgili bazı hususlara kısaca değinmek gerekmektedir. İlk olarak, varlıkların, işletmede bulunduğu halde neden kayıtlarda yer almadığı sorusu akıllara gelebilmektedir. İyimser bakıldığında, varlığın kayıtlara alınmasının unutulduğu düşünülebilir. Böyle bir durumda mükellef, mevcut kanunların öngördüğü usullerde beyan vererek düzeltme yapabilmektedir. Diğer bir ihtimal ise, varlığın faturasız yani kayıt dışı alınma ihtimalidir. Fatura olmadığı için varlık, yasal defterlere kayıt edilememektedir. Af kanunlarında yer alan bu yöntem ile mükellefler kanunun yayımlandığı ve öngördüğü süre zarfında yapmış olduğu kayıt dışı alışları aklama hakkı kazanmaktadır. Diğer taraftan, bu hususla ilgili değer tespitini, mükellef kendisi yapabilmektedir. Ayrıca, beyan edilen emtialara ilişkin, vergi idaresi tarafından fiili tespit yapılmamaktadır. Yani konu suiistimale son derece açıktır. Burada asıl özellik arz eden husus ise, mükellefler esasında işletmede olmamasına rağmen sanki o emtialar varmış gibi de beyanda bulunabilirler. Yasanın kendisine tanıdığı düşük oranlar üzerinden beyanda bulunup, daha sonra yapacağı kayıt dışı alışlara zemin hazırlayabilir. Böylelikle işletme kayıtlarının düzeltilmesi yöntemi, mükellefin kanundan önce yapmış olduğu kayıt dışı alışları yasal hale getirebilirken, kanun sonrası ileride yapılabilecek kayıt dışı alışlara da ortam yaratabilmektedir. Yöntemin suiistimale açık olması sebebiyle mükelleflerin, ileride kayıt dışı alış yapmak yerine işletmelerinde sanki

mal varmış gibi durumu yasal hale getirdikleri için komisyon karşılığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeleri de ihtimal dâhilindedir. Mükellefleri kazanma ve vergi gelirlerini artırma amacı güttüğü ifade edilen vergi af kanunları bu şekilde hem kayıt dışılığı artırabilirken hem de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ihtimaline de ön ayak olabilmektedir.

İşletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin diğer bir husus da mükellefin stoklarının gerçekte olmamasına rağmen defter kayıtları ve beyanlar üzerinde gözüktüyor olmasıdır. Bunun temel sebebi mükellefin kayıt dışı satış yapmasından kaynaklanmaktadır. Kayıt dışı satış yapan mükellefler maliyet kaydı da yapamadığı için yani emtianın çıkışını yasal defterler üzerinden yapamadığı için stoklar, yasal defter ve beyanlar üzerinde her geçen gün artmaktadır. Artan stok hesabı ise ilgili kanun da belirtilen çok cüzi bir oran üzerinden beyan edilerek düzeltilmektedir.

Özet olarak vergi affı kanunları ile mükelleflere sağlanan avantajlardan bir tanesi olan işletme kayıtlarının düzeltilmesi, suiistimale son derece açık olması sebebiyle kayıt dışılığın kayıt altına alınması amacı güderken bilakis kayıt dışılığı artırılabileceği unutulmamalıdır.

1.4.3. Borçların Yeniden Yapılandırılması

Ülke ekonomilerinde yaşanan makro sorunlar birçok zaman mikroekonomide bozulmalara yol açabilmektedir. Dolayısıyla yaşanan bozulma sonucu firmalar vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusunda güçlüğü düşebilmektedir. Bu durumda da devlet mükelleflerin vergi borçlarını yeniden yapılandırarak borçlarını ödemelerine yardımcı olmaya çalışmaktadır.

Af kanunları içerisinde, mükelleflere sunulan avantajlardan bir tanesi de borçların yeniden yapılandırılmasıdır. Bu yöntem, esas itibariyle diğer uygulama yöntemlerine göre devletin borcunu ödeyemeyen mükelleflere karşı iyi niyetinin bir göstergesidir. Ancak unutulmamalıdır ki, devlet, borcunu ödeyemeyen ya da ödeme güçlüğü çeken mükellefleri düşünerek bu yönteme başvurmaktadır. Diğer taraftan, sürekli borç yapılandırma içerikli kanunların çıkarılması vergi ahlakı ve vergi bilincini olumsuz

etkilemektedir. Yöntemin sürekli uygulandığını gören mükellefler, vergi ödemek yerine avantajlı bir kanunun çıkacağını öngörerek ödemelerini ertelemektedir. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin ise devlete olan güven duygusu zayıflamakta ve her geçen gün vergi ödeme isteği azalmaktadır. Çünkü borçların yeniden yapılandırılması uygulaması ile aynı vergi ve cezaya ilişkin yükümlülüğü olan farklı kişi ve kurumların farklı tutarda ödeme yapmalarına yol açmaktadır.

1.4.4. Varlık Barışı

Varlıkların milli ekonomiye kazandırılması adı altında da uygulanan bu yöntemde, yabancı ülkelerde bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, ilgili kanunda yazılı şartlar altında, ülkeye getirenlerin söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebileceği hüküm altına alınmaktadır. Mükelleflerin ise bu yolla ülkeye getirdiği varlıklarını, dönem kazancının tespitinde dikkate almadan, işletmelerine dâhil edebilecekleri ve diğer taraftan getirmiş oldukları varlıkları vergiye tabi kazancın hesaplanmasında ve kurumlar vergisi mükellefleri için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate almadan işletmelerinden çekebilme gibi avantajlar sağlanmaktadır. Uygulama hem yurt dışı hem yurt içi varlıkları kapsayabilmektedir. Örneğin 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'da hem yurt içi hem de yurt dışı varlıkları kapsayan düzenlemeler yer almaktayken, 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Geçici 85. Madde eklenerek sadece yurt dışı varlıklara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu uygulamada beyan edilen varlıklar üzerinden genellikle % 2-5 oranı üzerinde vergi hesaplanarak hem gelir elde amacı güdülmekte hem de varlıkların milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır. Ancak, bu yöntem ile kara para olarak bilinen ve kaynağı suç teşkil edebilen varlıkların sanki sıradan yolla elde edilmiş ve yasa dışı değilmiş gibi beyan edilerek aklanabileceği unutulmamalıdır. Bu ihtimal yok sayılarak ya da görmezden gelinerek bu yöntemle sıklıkla başvurulması, hükümetler açısından birçok zaman gelir elde amacının, vergi adaleti sağlama isteğinin önüne geçtiğini söylemek çok da yanlış olmayacaktır.

1.4. TÜRKİYE’ DE ÇIKARILAN VERGİ AFFI KANUNLARI

Türk hukukunda bilinen ilk vergi affı uygulaması, 1906 yılında çıkarılan “irade-i seniye” ile yol vergisine ilişkin olarak uygulanan cezaların, belirli koşullarda affına ilişkindir. Yol vergisi, hem maktu bir bedelin nakit olarak ödenerek hem de yol ve benzeri işlerde bedenen çalışarak ifa edilebilmekteydi. Yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere ise cezai müeyyide uygulanmaktaydı. 1906 yılında Ticaret ve Bayındırlık Bakanlığı, yükümlülüğünü yerine getiremeyenlerin cezalarının affedilmesi durumunda, tahsilatın hızlanacağını belirterek bir af çıkarılmasını gündeme getirmiştir. Şurayı Devletçe de olumlu karşılanması üzerine, 1906 yılında bir "irade-i seniye" yayınlanmıştır. Buna göre, yol vergisi borcu olanların bu borçlarını bakaya bırakmayarak yılsonuna kadar nakden ya da bedenen ödemeleri şartıyla cezaları affedilecekti. Yılsonuna kadar ilgili vergi borcunu ödemeyenler ise yürürlükteki cezai hükümler uygulanacaktı. Yine Cumhuriyetin ilanından hemen önce 1921 yılında çıkarılan 145 Sayılı Elviyeyi Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun, işgalci Rus yönetimi zamanında Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle, Iğdır ve Sürmeli kazalarında uygulanan maktu verginin tahsilini amaçlamıştır. Diğer taraftan ise bu üç ille sınırlı olarak, kanunun yayınlanması öncesinde arazi, aşar, emlak vergileri hakkında yapılan uygulamaların başından itibaren hükümsüz sayılarak bütün sonuçları itibariyle kaldırılmıştır. Özet olarak, Türk Vergi Hukukunda vergi tahsilatını hızlandırmak maksadıyla af müessesesine müracaat edilmesi çok eski tarihlere dayanmaktadır (Dönmez, 1992).

Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasının ilk yılları sonrası da vergi af uygulamalarına sıklıkla başvurulduğunu söyleyebiliriz. Ancak, Cumhuriyetin kurulduğu dönemki siyasi ve ekonomik şartların dünyada ve Türkiye’de daha zorlu olduğunu, o yıllarda günümüze göre daha gerçekçi gerekçeler ile dönemin zorluğundan kaynaklı olarak vergi aflarına başvurulduğunu ifade etmek gerekmektedir.

1.4.1. 1923-1960 Döneminde Çıkarılan Vergi Af Kanunları

1.4.1.1. 22 Mart 1934 tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

22 Mart 1934 tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu kendinden önceki 755 sayılı Kazanç Vergisi’ni uygulamadan kaldırmıştır. Geçici bir madde ile de 755 Sayılı

Kanuna göre tarh edilmiş ancak tahsili gerçekleşmemiş vergi cezalarını terkin etmiştir. Ancak af hükümlerinden 1926, 1927, 1928 yıllarında; 1924 yılında vermiş oldukları temettü vergilerinin üç katını ödeyen mükellefler faydalandırılmıştır (Dönmez, 1992).

1.4.1.2. Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun

2566 sayılı “Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun” 04.07.1934 tarihinde kabul edilerek 12.07.1934 tarihinde resmi gazetede yayımlanmıştır. Kanun’un 1. Maddesinde *“Cumhuriyetin ilân edildiği 1339 malî senesi sonuna kadar seneler için Devlete, hususî idarelerle belediyelere ait tahakkuk etmiş bilumum vergi ve resim ve harçlar ve burdurul munzam kesirleri ve misil ve teahhur zamları ve vergi tezkeresi esmanı bakayasının kayıtları terkin olunur.”* hükmüne yer verilmiş olup 2. Maddesinde ise mülga vergilerden, kanunda ifade edilen bazı vergi ve cezaların terkin edilmesi öngörülmüştür. Mükellefler açısından daha birçok avantaj sağlayan kanunun bu yönü ile son derece kapsamlı bir af kanunu olduğu söylenebilir.

1.4.1.3. 3586 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun

26.01.1939 tarihinde kabul edilerek 07.02.1939 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 3586 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanunun 1. Maddesi hükmü uyarınca; 1935 malî yılı sonuna kadarki senelere ilişkin olarak tahakkuk ettirilmiş ve bu kanunun meriyeti tarihine yani yürürlük tarihine kadar tahsili gerçekleşmemiş olan arazi vergilerinin munzam kesirleri ve cezaları terkin edilmiştir.

1.4.1.4. 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun

Türkiye Cumhuriyeti, 2. Dünya Savaşı’na fiilen katılmamış olsa da savaş döneminin getirdiği sıkıntılar sebebiyle mali bazı önlemleri almak durumunda kalmıştır. Bunlardan bir tanesi de 11.11.1942 tarihinde TBMM’de kabul edilerek 12.11.1942 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 4305 sayılı Varlık Vergisi Hakkında Kanun’dur. Kanunun 1. Maddesinde; *“servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalâde kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere varlık vergisi adı ile bir*

mükellefiyet tesis edilmiştir.” hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, verginin tarhı başlığı altında kanunun 7. Maddesinde; servet ve kazanç sahiplerinin mükellefiyet derecelerini tespit etmek için her il ve kaza merkezinde komisyon kurulacağı ifade edilmiştir. Yine kanunun 11. Maddesinde; komisyon kararlarının nihai ve kati olduğu belirtilerek komisyon kararlarına karşı adli ve idari mercilerde dava açılmayacağı hükme bağlanmıştır. Yani çıkarılan kanunda, vergi matrah ve oranlarının tayini kurulan komisyonlarca belirlenmiş olup, mükelleflere bu yönde verilen komisyon kararlarına karşı bir itiraz hakkı da tanınmamıştır. Bu yönü ile verginin kanuniliği, belirliliği gibi birçok evrensel norm ihlal edilmiştir. İtiraz hakkı, sadece mükerrer vergileme konusunda tanınmıştır.

İkinci Dünya Savaşı'nın zorlu şartlarında uygulanan bu vergiye ilişkin olarak, 15.3.1944 tarihinde kabul edilen ve 17.03.1944 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 4530 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun'un 1. Maddesinde; 4305 sayılı kanuna göre tarh edilmiş vergilerin tahsil edilmemiş bulunan kısımlarının terkin edildiği ifade edilerek af uygulamasına gidilmiştir.

1.4.1.5. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

Toprak Mahsulleri Vergisi de Varlık Vergisi gibi 2. Dünya Savaşı'nın yol açtığı mali sıkıntılar ve artan kamu harcamalarının finansmanı nedeniyle ortaya çıkmıştır. Kanunun mali amacı bu olmakla birlikte sosyal açıdan da daha önce çıkarılan ve tarım haricindeki kesimlere uygulanan Varlık Vergisine karşılık, köylü kesimini konu edinerek önceden gelen tepkileri hafifletmek amaçlanmıştır (Çomaklı, Koç, Yıldırım, 2012). Toprak Mahsulleri Vergisi, aşarın (öşürün) kaldırılması sonrası tarım sektörüne ilişkin ilk dolaysız vergi olarak değerlendirilmekte ve özellikle küçük ve yoksul köylülere son derece ağır bir yük oluşturduğu ifade edilmektedir (Boratav, 2010, s. 85-86). Aşar Vergisi'nden en önemli farklarından bir tanesi Toprak Mahsulleri Vergisi, iltizam usulü ile değil doğrudan devlet eliyle toplanmıştır (İnci, 2009). 23.01.1946 tarih ve 4840 Sayılı Kanunla kaldırılan bu vergi, 21.05.1947 tarihinde kabul edilen ve 27.05.1947 tarihli resmi gazetede yayımlanan 5050 Sayılı Kanun ile tahsili henüz gerçekleşmemiş kısımları ve bütün cezaları ile birlikte silinmiştir.

1.4.1.6. 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun

6 Temmuz 1948 tarihli bu kanun ile bitkisel yağ üretim müesseselerinden aynı ya da nakdi olarak götürü usulü ile alınan Muamele Vergisine ilişkin cezalardan 01.9.1947 tarihinden önce tahakkuk ettiği halde tahsili gerçekleşmemiş olanların tahsilinden vazgeçildiği belirtilmiştir (Dönmez, 1992).

1.4.2. 1960-1980 Döneminde Çıkarılan Vergi Af Kanunları

1.4.2.1. 281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

Bu kanun, genel bütçe ile özel idare ve belediye bütçelerine irat kaydedilen bilumum vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak yürürlük tarihi itibarıyla kesilmiş ya da kesinleşmiş vergi cezaları ile gecikme zamlarına ödeme kolaylıkları sunmuştur. Normal şartlarda 5 yılda ve 5 eşit taksitte tahsil edileceği hüküm altına alınırken, kanunun yürürlük tarihi itibarıyla kesinleşmiş olanların Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde alacağın % 70' i, % 40'ının Ekim 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde alacağın % 60'ı ve % 50'sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde alacağın % 50'sinin terkin edileceği hükmüne yer verilmiştir. Yani kanun vergi cezaları ve fer'ilerinin tamamına ilişkin bir ödeme kolaylığı getirirken, vergi cezaları ve fer'ilerinin affı konusunu ise sadece cezaların belli kısmı olmak üzere bazı süre ve ödeme şartlarına bağlamıştır.

1.4.2.2. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

23.2.1963 tarihinde yayımlanan 218 Sayılı Kanun'un kabul edilmesinde ekonomik ve mali sebeplerden daha çok siyasi gerekçeler ağır basmıştır. Kanun, 27 Mayıs askeri darbesi sonrası, ilk sivil hükümet tarafından hazırlanmıştır. Diğer taraftan, bu kanun hukuk sistemimizde ilk kez vergi cezalarının affı, diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmüştür (Çağan, 1972). Kanunun 9. maddesinde “*vergi cezalarından usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir*” hükmüne yer

verilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise hileli vergi suçlarından kaynaklı kamusal nitelik arz eden cezaların da affedildiği ifade edilmiştir (Dönmez, 1992).

1.4.2.3. 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun

13.06.1963 yılında kabul edilen bu kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 29. maddesinin 3. ve 4. fıkralarında sayılan istisnalar dışında Spor Kulüpleri tarafından 31.12.1962 tarihine kadar oyunculara ve karşı kulüplere ödenen transfer ücretleri ve teşvik primleri ile arizi kazanç niteliğindeki sair ödemelerden kaynaklı tahakkuk ederek henüz tahsili gerçekleşmemiş olan Gelir Vergisi ile cezaları terkin edilmiştir.

1.4.2.4. 325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun

12.09.1963 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren bu kanunda liste halinde Kamu İktisadi Teşebbüsleri sıralanarak, ilgili kuruluşlara yönelik vergi affı uygulamasına gidilmiştir. Kanunun 1. Maddesinin 1. Fıkrasında:

“Bu kanuna bağlı listede yazılı kamu iktisadi teşebbüslerinin, mükellefi veya sorumlusu sıfatıyla gelir, kurumlar, şeker istihlak ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerden (Belediyelere ait olanlar hariç) ve damga resminden ve bunlarla ilgili vergi cezaları ile zam cezalarından, 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ait olmak üzere borçlu bulundukları miktarlar (Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, malî kaza mercilerinde veya Danıştay’ da ihtilaflı durumda olanlar bu mercilerce kesin olarak sonuca bağlandıkları ve itiraz, temyiz ve dâva süreleri henüz dolmayanlar bu süreler dolduğu halde kanun yoluna başvurulmaksızın kesinleştikleri miktarlar üzerinden nazara alınır.)

hükmüne yer verilmiştir. 2. Fıkra ise kanunun yürürlük tarihine kadar hesaplanacak olan gecikme zamları faizleri birlikte; ilgili tahsil idaresinin tahakkuk kayıtlarından silineceği ifade edilmiştir.

1.4.2.5. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

03.08.1966 tarihinde kabul edilen bu kanun ile 31.12.1965 tarihine kadar mükellefler adına kesilmiş olan ve bu kanunun yürürlük tarihi itibarıyla tahsili gerçekleşmemiş bulunan vergi cezaları (Mülga vergi kanunlarına göre kesilmiş olanlar

dâhil) ile bunlara ilişkin gecikme zamları; ilgili oldukları vergi asıllarının kanununun yürürlüğünden itibaren altı ay içerisinde ödenmesi koşulu ile affedilmiştir. Diğer taraftan, bu kanunun 10.10.1966 tarihinde yapılması planlanan seçimler için politik gerekçeler ile ortaya atılan bir af olduğu da ifade edilmektedir (Bekem, 2020).

1.4.2.6. 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

15.05.1974 tarihinde TBMM'de kabul edilerek 18.05.1974 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan bu kanun, adında da anlaşıldığı gibi Cumhuriyetin 50. yılı öne sürülerek çıkarılmıştır. Bu af kanunu da genel af kanunlarının içerisinde vergi ile ilgili hükümler konularak torba bir af kanunu şeklinde çıkarılan örneklerden bir tanesidir. Diğer taraftan vergi, resim ve harçların yanında parafiskal gelirler olarak ifade edilen sosyal sigorta ve Bağ-Kur primleri de af kapsamına alınmıştır.

Kanunun 9. Maddesinde, kanunun yürürlük tarihi itibarıyla 8 ay içerisinde asıllarının kısmen veya tamamen ödenmesi koşulu ile 1973 yılı dâhil olmak üzere bu yıla kadar olan vergi, resim, harçlar ve sosyal sigorta primi ve 6183 sayılı Kanunun 1. ve 2. maddeleri kapsamına giren diğer âmme alacaklarına bağlı ceza, zam ve faizlerinin silineceği hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünden anlaşılabacağı üzere bu affın da koşullu bir af olduğu görülmektedir.

1.4.3. 1980-2000 Döneminde Çıkarılan Vergi Af Kanunları

1.4.3.1. 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun

22.03.1981 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren bu kanunun 1980 yılında yapılan askeri darbenin etkisiyle çıkarıldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu kanun ile vergi aflarının siyasi gerekçelerinin başında gelen olağanüstü durumlarda tekrar toplumsal uzlaşmayı hâkim kılmak adına devlet ve vatandaş arasında bir köprü görevi görmesi amaçlanmıştır. Diğer taraftan, yeni yönetimin yapılacak kamu hizmetleri için gelir sağlamak amacıyla çıkarıldığı ifade edilebilir.

Kanunun 1. Maddesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ifade edilerek bu kapsamda olan vergi, resim ve harçların alacak asıllarının kanunda belirtilen sürede ödenmesi halinde bunlara bağlı cezaların %90'ının silineceği hüküm altına alınmıştır. 2. Maddesinde ise kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ihtilaf konusu olmuş ya da itiraz süresi henüz bitmemiş olan vergi, resim ve harçların yine 1. Maddede belirtilen 31.08.1981 tarihine kadar ödenmesi durumunda alacağın aslına bağlı olan cezaların silineceği ifade edilmiştir. Ayrıca, kanun kapsamına servet beyanları da alınmıştır. Kanunun 5. Maddesinde, herhangi bir nedenle 31.12.1979 tarihi itibariyle mevcut olduğu halde servet bildirimlerinde yer verilmeyen veya değerinin altında beyan edilen ve ticari servet dışında olan servet unsurları için, bir defaya mahsus olmak üzere 31.08.1981 tarihine kadar ek bir servet bildirimi verebileceği hükmü yer almaktadır.

Kanunun 6. Maddesi kapsamında, işletmede bulunduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia ve demirbaşlar için bir düzeltme imkânı da getirilmiştir. Bu hükümden yararlanmak isteyen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, bu durumu yansıtan her türlü emtiayı ve demirbaşı bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 60 gün içinde vergi dairelerine bildirerek ve maliyet bedelleri ile değerlendirme yaparak yasal defterlerine kaydedebilecektir. Bu şekilde beyan olunacak stok emtia için, tevsik şartı aranmayacağı ve %20 oranında vergiye tabi tutulacağı hükmüne yer verilmiştir.

1.4.3.2. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun

2431 sayılı kanunun uygulama süresinden 1 buçuk yıl kadar sonra 22.02.1983 tarihinde kabul edilen 2801 sayılı kanun, bu tarihe kadar uygulanan en kapsamlı af kanunu olmuştur.

Kanunun 2. Maddesinde, kanunun yürürlük tarihi öncesi vadesi gelen ancak kısmen veya tamamen ödenmemiş vergilerin, peşin ya da getirilen taksit imkânı ile 31.12.1984 tarihine kadar tamamının ödenmesi durumunda, bu vergilere bağlı cezaların tamamı ile gecikme zamlarının yarısının tahsilinden vazgeçileceği hükmüne yer verilmiştir. Yine kanunun yürürlük tarihi itibariyle asılları ödenmiş vergilerin cezaları, tamamen terkin edilmektedir.

Kanunun 3. Maddesinde ise kanunun yürürlük tarihi itibariyle Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde veya Danıştay'da ihtilaflı hale gelmiş ve ikmalen, resen ve idarece tarh edilmiş vergilerin, ihtilaflı kısmının (3/4)'ünün, kanunda belirtilen şartlarda ödenmesi halinde, ihtilaflı kısmın geri kalan (1/4)'ü ile bunlara bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği ifade edilmiştir. Kanunun 4. Maddesinde, inceleme ve tarhiyat konusu olan alacaklara ilişkin yapılan düzenlemede de benzer bir durum bulunmaktadır. Bu kanunda, en çok dikkat çeken hususun da bu 2 madde olduğunu söylemek gerekir. Çünkü kanun bu yönü ile vergi aslına yönelik af düzenlemesi içeren bir vergi affı niteliği taşımaktadır.

Bu af ile Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine sağlanan bir avantajda, yıllık beyan ile beyan ettikleri gelir ya da kurumlar vergisi matrahlarını, kanunun yürürlük tarihi itibariyle 6 ay içerisinde ve kanunda belirtilen ölçüde artırımları durumunda, artırımda bulundukları takvim yılı ya da hesap dönemine ilişkin vergi incelemesi yapılmayacağını ifade edilmesidir. Son yıllarda çıkarılan vergi aflarında sıklıkla uygulanan bu yöntemin ilk örneği bu kanun ile gündeme geldiği söylenebilir. Ayrıca kanunda stok düzeltme ve servet beyanına ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır.

1.4.3.3. Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi

Vergi kanunları yönünden yapılan birçok değişiklik ve yeni düzenlemeler 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Örneğin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na mükerrer 155. Madde eklenmiştir. Eklenen madde ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve cezaların toplam tutarının, kanunda belirtilen tutarı aşmaması durumunda, bakanlığın belirleyeceği usul ve esaslar doğrultusunda tahakkukundan vazgeçilebileceği hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, yevmiye defterinin tarifinden fatura düzenlenirken uyulacak usullere kadar, birçok düzenleme yapılmıştır. Fatura düzenlemeyenlere ya da iş yerinde bulundurulması mecburi olan belgeleri bulundurmayanlara belli şartlarda iş yeri kapatma cezası öngörülmesi yine bu düzenlemelerden bir tanesidir. Bu yönü ile Kanunun, genel itibariyle mükellef ödevlerinin yerine getirilmesi noktasında ortaya konulan yaptırımlar ile birlikte teşvik edici olduğu söylenebilir.

Kanuna eklenen Geçici 4. Madde ile kanunun yürürlük tarihi itibarıyla mükelleflerin vergi aslı 300.000,00 lirayı aşmayan borçları, borcun aslını dörtte bir oranda fazlası ile 1985 yılı sonuna kadar ödemeleri halinde, adlarına kesilen cezaların silineceği ve gecikme zammı ve tecil faizi hesaplanmayacağı ifade edilmiştir. Aynı tutarlar, ihtilaf konusu olmuş vergi borçları içinde mükelleflerin ihtilaflarından vazgeçmeleri ve aynı şartlar ile ödeme yapmaları halinde de geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yapılan düzenlemelere bakıldığında, bu kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanuna eklenen mükerrer 155. Madde, tahsili vazgeçmekten daha maliyetli olan vergi borçları için getirilirken, geçici 4. Madde ile getirilen kısmi af düzenlemesi, küçük tutarlı vergi borçlarının en az masrafla tahsilini sağlamaya çalışmaktadır. Bu şekilde hem tahsilatın hızlandırılarak gelir elde etmek hem de yapılan düzenlemeler ile mükelleflerin vergi ödevleri noktasında daha özenli davranmaları teşvik edilmiştir.

04.12.1985 tarihinde kabul edilen ve 11.12.1985 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren bu kanundan mükelleflerin faydalanma süresi 1985 yılı sonuna kadardır. Yani mükellefler aften yararlanabilmek için 20 gün içerisinde ödeme yapmak durumundadır. Bu yönü itibarıyla diğer af kanunlarına kıyasla mükelleflere ödeme yapmaları için verilen sürenin oldukça kısa olduğu görülmektedir. Bu anlamda mükelleflere, sadece 3 haftalık bir süre ile imkân tanıyan bu kanunun mükellefler açısından oldukça kısa süreli ve dezavantajlı olduğu söylenebilir. Ancak, vergi idaresi açısından bakıldığında, sürenin bu denli kısa tutulması, acil nakit ihtiyacı olması dolayısıyla tahsilatın kısa sürede yapılmaya çalışıldığını göstermesi açısından son derece önemli olduğu kanaatindeyim.

1.4.3.4. 3505 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)

3505 Sayılı Kanun ile vergi kanunlarında birçok değişiklik ve yeni düzenlemeler yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler, büyük ölçüde belge düzeni ile ilgilidir. Yapılan değişikliklerin yanında kanuna eklenen geçici bir madde ile vergi affına ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. Kanunun, vergi idaresi ve yargısının

biriken iş yükünün tasfiyesi ve bunu yaparken de yine tahsilatın hızlanması ve gelir sağlama hedefiyle hazırlandığı ifade edilmektedir (Narinoğlu, 1991).

Kanunun Geçici 1 maddesi ile kanunun yürürlük tarihi itibariyle her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi için toplam tutarı 500.000,00 lirayı geçmeyen ve vadesinde ödenmemiş vergiler ile ihtilafa konu olmuş ya da dava açmak için yasal süresi devam eden vergiler %30 fazlası ile 1988 yılı sonuna kadar ödenmesi durumunda, bunlara isabet eden gecikme zam ve faizleri ile vergi cezaları silineceğine hükmedilmiştir. Ayrıca, mezkur maddenin 2. Fıkrasında, kanunun yürürlük tarihinden önce kısmen veya tamamen ödenen vergilere ilişkin her vergi türü itibariyle toplam tutarı 500.000 lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30'unun, 1988 yılı sonuna kadar ödenmesi durumunda, kalan %70'inin silineceği açıklanmıştır.

Kanun 10.12.1988 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş olup, yılsonuna kadar faydalanma süresi bulunmaktadır. Bu yönü ile 3239 Sayılı Kanuna benzer şekilde mükelleflere sadece 3 haftalık bir süre ile imkân tanıyan bu kanunun, mükellefler açısından oldukça kısa süreli ve dezavantajlı olduğu söylenebilir. Ancak, vergi idaresi açısından bakıldığında, sürenin bu denli kısa tutulması acil nakit ihtiyacı olması dolayısıyla tahsilatın kısa sürede yapılmaya çalışıldığına işaret etmektedir.

1.4.3.5. 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu İle Getirilen Vergi Affı

3512 sayılı kanun ile af uygulamasına gidilerek Türk Vergi hukukunda bir ilke imza atılmıştır. Çünkü bu kanun 1989 yılı Bütçe Kanunu'dur. 1989 mali yılı Bütçe Gerekçesinde neden bir af hükmüne ihtiyaç duyulduğu hususunda bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak af hükümlerinin 1983 yılı ve öncesine ilişkin vergi borçlarını kapsamaması yasa koyucunun geçmiş yıllar ile ilgili borçları, borçlunun kamu kurumu niteliğinde olması da dikkate alınarak tasfiye etmek amacı taşıdığını göstermektedir. Çünkü af kapsamı itibariyle her vergi türünü kapsarken aftan yararlanacak kişiler açısından sınırlama yapılmıştır. Af hükümlerinden yararlanma hakkı olanlar sadece belediyeler ve bağlı müesseselerdir (Dönmez, 1992).

1.4.3.6. 3571 Sayılı Kanun ile Getirilen Vergi Affı Uygulaması

Bu kanun ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik, af uygulamasına gidilmiştir. Neden böyle bir kapsam çizilmesi noktasında değerlendirme yapılacak olursa, bu kurumların kamu hizmeti yürütmeleri ve bu bakımdan eski borçların tasfiye edilerek, bir kolaylık sağlanmaya çalışıldığı düşünülebilir (Dönmez, 1992).

Af kapsamından yararlanacak kişiler yönünden sınırlama getirilse de vergi türü yönünden herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Aftan faydalanabilmek için kanunda belirtilen sürede vergi asıllarının %10 fazlasıyla ödenmesi gerekmektedir.

Kanunun yürürlük tarihinden önce tarh ve tebliğ edilmiş olan vergilerin ödenmesi için her ay eşit taksitler ile yürürlük tarihini takip eden aybaşından itibaren iki yıllık bir süre öngörülmüştür. Yürürlük tarihinden sonra tarh edilmiş vergiler için ise yine her ay eşit taksitlerle olmak üzere tebliğ tarihini takip eden aybaşından itibaren iki yıllık bir süre tanınmıştır.

1.4.3.7. 3689 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)

15.12.1990 tarihinde kabul edilerek 20.12.1990 tarihli resmi gazetede yayımlanan 3689 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılmış olup, diğer taraftan kanunun geçici 1. Maddesinde af hükümlerine yer verilmiştir.

Kanunun Geçici 1 maddesinde, bu kanunun yürürlük tarihi itibarıyla her bir vergi türü için miktarı 3.000.000 lirayı, yıllık beyan ile tarh edilen vergilerde 25.000.000 lirayı geçmeyen ve vadesinde ödenmemiş ya da vadesi henüz gelmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere ilişki gecikme zammı ve cezaların ayrı ayrı %30'unun; yarısının 1990 yılı sonu, kalanının da 1991 yılı sonuna kadar ödenmesi ve ihtilaf konusu olmaması, ihtilafli olanlarda ihtilaftan vazgeçilmesi şartıyla gecikme faizi, gecikme zammı ve cezaların %70'inin silineceği ifade edilmiştir. Hükme bakıldığında, kısmi bir af uygulamasının

olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, ilk taksit için mükelleflere tanınan ödeme süresi sadece 10 gündür. Bu nedenle hem affin avantajlarının duyurulması ve mükelleflerin faydalanmaları noktasında ikna edilmesi hem de ödeme yapma konusunda mükelleflere çok kısıtlı bir zaman tanınması, affın beklenen katkının sağlanması açısından olumsuz bir durum oluşturduğu görülmektedir.

1.4.3.8. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun

21.03 1992 tarihinde kabul edilen bu kanun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve fer'ilerinden ecrimisil, idari para cezalarına kadar birçok kamu alacağına ilişkin hükümler içermektedir.

Kamu alacaklarını kesinleşmiş, kesinleşmemiş veya ihtilaflı alacaklar olarak ayırma tabi tutarak ödeme şartı ile kısmi bir af düzenlemesine gidilmiştir. Kanunda vergi asıllarının tamamı ve bunlara ilişkin ceza ve zamlarının %30'unun, getirilen taksit imkânı ile ödenmesi şartıyla kalan %70'inin silineceği hükmüne yer verilmiştir.

Matrah artırımı uygulamasına da yer verilen kanunda 1987-1990 yılları içinde kanunda belirtilen oran ve şartlarda Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden matrah artırımında bulunan mükelleflere, ilgili yıllara ilişkin vergi incelemesi ve başkaca bir tarhiyatın yapılamayacağı ifade edilmiştir.

Kanunun 10. Maddesinde, Vergi Usul Kanunu Mükerrer 354. maddesine istinaden 01.01.1992 tarihinde işyeri kapatma cezası uygulanacak işyerlerine ilişkin olarak; bu cezanın ihtilaf konusu olmaması, oldu ise ihtilaftan vazgeçilmesi ve VUK 353/4. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının, bu Kanunun 1. maddesinde belirtilen şartlarda ödenmesi durumunda işyeri kapatma cezasının uygulanmayacağına yer verilmiştir.

Yine kanunda ecrimisil, MTV ve vergi borcuna ilişkin karşılıksız çek cezaları gibi birçok konuda belli şartlarda ödeme koşulu ile mükelleflere kısmi af uygulamasına gidilmiştir.

1.4.4. 2000 Yılı Sonrası Vergi Af Kanunları

1.4.4.1. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

Kanun koyucunun af kelimesini anmadan, Varlık Barışı adıyla çıkarmış olduğu bu kanun 25.02.2003 tarihinde kabul edilerek 27.03.2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 4811 sayılı kanunla vergi borçlarının yapılandırılması, işletme kayıtlarının düzeltilmesi ve matrah artırımı gibi birçok düzenleme yapılmıştır. Kanunun 1. Maddesinde, Vergi Usul Kanunu kapsamında olan vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı faiz, zam ve cezalar, Gümrük İdarelerince ve bu kanunda belirtilen bazı gümrük vergileri, cezalar ve gecikme zamları kanun kapsamında yer almaktadır. Yine 4306 sayılı Kanuna göre toplanan eğitime katkı payı ve gecikme zammı, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve gecikme zamları kanun kapsamında bulunmaktadır.

Genel itibarıyla kanun, mevcut borçların tahsiline yönelik olarak, yürürlük tarihi itibarıyla (bu tarih dahil) vergi asılları ve buna bağlı gecikme zam ve faizi yerine, Devlet İstatistik Enstitüsünün belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı baz alınarak hesaplanan tutarın, 9 eşit taksitle 30.06.2004 tarihine kadar ödenmesi, ihtilaf konusu yapılmaması ya da yapıldı ise bundan vazgeçilmesi şartıyla, vergilere uygulanan gecikme zammı, faizi ve cezalara uygulanan gecikme zamlarının silinmesini öngörmektedir.

İnceleme safhasında bulunan vergiler için ise kanunun 5. Maddesinde; başlanılmış olan incelemelere devam edileceği, işlemler tamamlandıktan sonra ortaya çıkan verginin %50’sine gecikme faizi yerine toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı dikkate alınarak hesaplama yapılacağı ve bulunan bu tutarın, kanunda sunulan vade ve taksit imkânlarında ödenmesi şartıyla, vergi aslının kalan yarısının, bu vergilere uygulanan gecikme zam ve faizlerinin tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezaların tamamının silineceği ifade edilmektedir.

Kayıt düzeltme yöntemine ilişkin düzenleme ise, kanunun 11. ve 12. Maddelerinde yer almıştır. Kanunun 11. Madde hükmüne göre, Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; işletmelerinde bulunduğu halde yasal defter ve beyanlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince yada bağlı oldukları meslek kuruluşları tarafından tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunda belirtilen süre ve

şartlarda, envanter listesi ile vergi dairelerine bildirimde bulunarak, defterlerine kaydedebilecekleri ifade edilmiştir. Bu şekilde beyan edilen varlıklar ile genel orana tabi emtianın bedeli üzerinden %10 oranında, diğer emtianın bedeli üzerinden bu emtianın tabi olduğu oranların yarısı dikkate alınıp, katma değer vergisi hesaplanarak ayrı bir beyanname ile beyan edilmesi ve beyan süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

Kanunun 12. Maddesinde ise, kayıt düzeltmenin bir başka uygulanış şekli “Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan mallar” başlığı altında düzenlenmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, yasal defter ve beyanlarında yer aldığı halde işletmelerinde bulunmayan mallarını, kanunun yürürlüğe girdiği ayı takip eden üçüncü ayın son iş gününe kadar, aynı türden mallara ilişkin cari yıl hesaplarına göre tespit edilen gayrisafi kâr oranını baz alarak fatura düzenlemek ve buna yönelik her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirerek kayıt ve beyanlarına dahil ettirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Kanuna, 3.475.144 adet başvuru dosyası açılmıştır. Başvuru sonucu hesaplanan toplam tutar ise, 7,9 katrilyon TL’dir. KİT, belediye, özel idareler hariç 6,5 katrilyon TL tutarında özel sektör tarafından başvuru yapılmıştır. Bütün başvurular sonucu hesaplanan 7,9 katrilyon TL’den, toplam 4,7 katrilyon TL tutarında tahsilat yapılabilmektedir (Dallı, 2006).

1.4.4.2. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

13.11.2008 tarihinde kabul edilen 5811 sayılı kanunun 1. Maddesinde belirtildiği üzere, gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye dâhil edilmesi ve taşınmazların kayıt altına alınması ile yurt içinde bulunan ancak firmaların öz kaynakları içinde bulunmayan bu türden varlıkların sermaye olarak değerlendirilerek, işletmelerin mevcut sermaye yapılarının güçlendirilmesi hedeflenmiştir.

Kanunun 3.maddesinde, kanundan yararlanmak isteyen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, 01.06.2009 tarihi itibarıyla sahip olunan yurt içi veya yurt dışında bulunan;

para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 30.09.2009 tarihine kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilmesi ya da vergi dairelerine beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu şekilde beyan edilen varlıklar, beyan edildiği tarih itibarıyla yasal defterlere kaydedilebileceklerdir. Beyan edilen yurt dışında bulunan varlıkların değeri üzerinden %2, yurt içi varlıkların değeri üzerinden %5 oranında vergi tarh edileceği ve ortaya çıkan verginin tarhiyatın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar ödenmesi gerektiği mezkûr madde de ifade edilmiştir.

5811 sayılı Kanun uygulanması sonucunda 64.567 adet beyanname ile 48.258.116.475 TL kaynak beyan edilmiş olup, beyan edilen kaynak üzerinden 1.576.625.305 TL tutarında vergi tahakkuk etmiştir (Başa, 2015). Bir taraftan kayıt dışı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması bir taraftan vergi kaçırانların vergisini zamanında ödeyen mükelleflere kıyasla çok cüzi oranlarda vergilendirilerek aklanması olarak ifade edilebilecek bu yöntemde, kanun koyucu birçok zaman yaptığı gibi kanunda af kelimesini anmamış olup, kaynağı dahi belli olmayan bu varlıklar için, başlığı ilk kısımda ifade ettiğimiz gibi milli ekonomiye kazanım olarak sunmuştur.

1.4.4.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

13.02.2011 tarih 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, Gelir İdaresi Başkanlığınca Cumhuriyet tarihindeki en geniş kapsamlı mali yapılandırma kanunu olarak ifade edilmiştir. 2008 yılında yaşanan küresel ekonomik krizin neden olduğu talepteki daralma ve buna ilişkin olarak mal ve hizmet satış gelirlerindeki azalma, finansman temininde yaşanan zorluklar ve şirketlerin mali yapılarında ortaya çıkan bozulmaların, kanunun gerekçesi olduğu belirtilmiştir (Bekem, 2020). Ancak, düzenlemenin bir diğer gerekçesi olarak, 2011 yılında yapılması öngörülen genel seçimlerin olduğu da düşünülebilir. Çünkü vergi aflarının veya mali afların ekonomik ve mali gerekçeler dışında seçim dönemleri öncesi ya da sonrasında siyasi bir tasarruf olarak da kullanılmaktadır.

6111 sayılı kanun kapsamına alınan kamu alacakları ile ilgili idarelere bakıldığında, Maliye Bakanlığından başlamak üzere, Gümrük Müsteşarlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, il özel idareleri, belediyeler, büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idareleri, Hazine Müsteşarlığı, KOSGEB, YURT-KUR, TRT, RTÜK, TEDAŞ ve bağlı işletmeleri, Organize Sanayi Bölgeleri, TCDD, Tütün ve Tütün Mamulleri Tuz ve Alkol İşletmeleri A.Ş., Çevre ve Orman Bakanlığı, DSİ, Kültür ve Turizm Bakanlığı, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, sulama kooperatifleri ve sulama birlikleri, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Toprak Mahsulleri Ofisi, Kalkınma Ajansları ve Spor-Toto Müdürlüğüne kadar birçok kamu kurumu ile ilgili alacaklar kapsama dahil edilmiştir. Diğer taraftan, kamu alacağı dışında bu idarelerin tarifieden doğan kullanım bedelleri, kredi borçları ve kiralar gibi özel hukuktan doğan alacakları da af düzenlemesinin içinde olduğu görülmektedir. Bu sebeple, 6111 sayılı kanun kapsamı düşünüldüğünde vergi affından ziyade tam bir mali af özelliği taşıdığı ifade edilmektedir (Öz ve Özkök Çubukçu, 2011).

Kanun, vergi aflarının uygulama yöntemleri itibariyle en çok rastlanan kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması yanında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden matrah artımı uygulamasını ve işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri de içermektedir.

1.4.4.4. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

29.05.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na geçici 85. Madde eklenmiştir. Madde hükmüne göre; gerçek veya tüzel kişilerin 15.04.2013 tarihine kadar sahip oldukları ve yabancı ülkelerde bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığını kanaat verici bir vesika ile ispat ettikleri taşınmazları, 31.07.2013 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’na göre faaliyetine devam eden bankalara veya 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na uygun olarak faaliyette bulunan aracı kurumlara bildirmeleri veya vergi dairelerine beyan etmeleri gerekmektedir. Vergi dairelerine beyan ettikleri kıymetlerin değeri üzerinden %2 nispetinde vergi tarh edilir. Tarh edilen verginin ise, tarhiyatın yapıldığı ayı takip eden

ayın sonuna kadar ödeyerek, yasadan yararlanmış olacaklardır. Banka ve aracı kurumlara bildirim yapıldı ise bu kuruluşlar, %2 oranı üzerinden hesaplanan vergiyi, sorumlu sıfatıyla, bildirim yapıldığı ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar beyan ederek ödemeleri gerekmektedir.

Kanun, 5811 sayılı kanun ile kıyaslandığında 5811 sayılı kanun hem yurt içi hem de yurt dışı varlıkların milli ekonomiye dâhil edilmesine yönelik hükümler içerirken, 6486 sayılı kanun sadece yurtdışındaki varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasını amaçlamaktadır (Şeren ve Dedebeek, 2013).

1.4.4.5. 6552 Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

10.09.2014 tarih ve 6552 sayılı kanunun 73. Maddesinde getirilen düzenleme ile Maliye Bakanlığı tarafından tahsil edilen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve cezalarından 25.04.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu uyarınca verilen idari para cezalarına kadar birçok vergi, vergi cezaları, idari para cezaları, Yİ-ÜFE aylık değişim oranları dikkate alınarak yeniden yapılandırılmıştır. Düzenlemeden yararlanılabilmesi için vergi ve cezaların 30.04.2014 tarihinden önceki döneme ilişkin olması, kanunun yayımından itibaren 2 ay içerisinde başvuru yapılması ve kanunun getirdiği taksit imkânlarında; birinci taksiti kanunun yayımlandığı tarihi takip eden üçüncü aydan başlayarak, ikişer aylık dönemler hâlinde en fazla on sekiz eşit taksitte ödemeleri şarttır.

11.09.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan bu kanun, şimdiye kadar çıkarılan af kanunlarının hemen hemen hepsinde görülen ve borçların yeniden yapılandırılması olarak tanımlanan yöntemdir. Devlet, borcunu ödeyemeyen ya da borcunu ödemekte güçlük çeken kişi ve kurumları düşünerek, borçların bir kısmını sildiği kalan kısmına ise taksit imkânı gibi ödeme kolaylığı sağlayarak tahsilini amaçladığı görülmektedir. Bu uygulama yönteminde, devletin esasında iyiniyetli olarak konu hakkında tasarrufta bulunduğu söylenebilir. Ancak vergi ve cezalarını zamanında ödeyen mükellefler, kanundan yararlanan mükelleflere göre aynı borç ve ceza için daha fazla ödeme yapmaktadırlar. Bununla birlikte, uygulamanın devletin sürekli başvurduğu bir

yönteme dönüşmesi vergi bilinci ve vergi ahlakını zayıflatmakta, devlete olan güven duygusunu azaltmaktadır.

1.4.4.6. 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

03.08.2016 tarih ve 6736 sayılı kanunun gerekçesi olarak, daha iyi bir yatırım ortamı sunulurken yatırımları teşvik etmek, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğinin temin edilmesine yönelik faaliyetleri desteklemek, yatırımcıların iş ve yatırım kararları ile ilgili motivasyonlarını yükseltebilmek için; özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilerek borçlara ödeme kolaylığı getirilmesi, ihtilafların çözüme kavuşturulması, vergi incelemesinde olan hususların ihtilaf konusu olmadan sonlandırılması, vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş dönemlere ilişkin olası risklerin ortadan kaldırılması, işletme kayıtlarının işletmenin mevcut durumu ile uyumlu hâle getirilerek ekonominin kayıt altına alınmasının teşvik edilmesi, 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun kapsamında yapılandırılan alacakların, Kanunun belirlediği şartlar dâhilinde ödeme konusunda güçlük çeken borçlulara yeniden bir imkân tanınarak kamu alacaklarının tasfiye edilmesi ve bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır.

Kanuna bakıldığında yöntem olarak, diğer af kanunları gibi borçların yeniden yapılandırılması, işletme kayıtlarının düzeltilmesi, matrah artırımı ve hem yurt dışı hem yurt içi varlıkları kapsayan varlık barışı uygulamalarını düzenlediği görülmektedir. Kanundaki en çarpıcı olay ise matrah artırımında bulunan mükellef/mükellef kurumların kanundaki ödeme şartlarına uymamaları halinde matrah artırımı hükümlerinin bozulmamasıdır. Kanunun 10/6 madde hükmü uyarınca, bu kanuna göre ödenmesi gereken ilk iki taksitin zamanında ödenmesi şartıyla, kalan taksitlerden; bir yıl içerisinde iki veya daha az taksitin, vadesinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti takip eden ayın sonuna kadar, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi şartıyla bu Kanun hükümlerinden faydalanılacağı ifade edilmiştir. Maddenin devamında ise;

“Taksitlerden ilk ikisinin zamanında tam ödenmemesi ya da süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen diğer taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilir. Bu hüküm her bir madde ve alacaklı idareler açısından taksitlendirilen alacaklar için ayrı ayrı uygulanır.”

hükmüne yer verilmiştir. Yani, mükelleflerin kanuna istinaden matrah artırımını yaptıkları 2011-2015 yıllarına ilişkin olarak ortaya çıkan vergileri ödememeleri durumunda, ilgili yıllar için vergi incelemesi yapılamayacaktır. Nitekim, 7143 sayılı af kanununda, matrah artırımında bulunan mükelleflerin durumları, kanundaki şartları ihlal edip etmemelerine göre idare tarafından takibi yapılmış ve ihlal edenler hakkında tekrar vergi incelemesi başlatılmıştır. Ancak, 6736 sayılı kanunda böyle bir takip yapılmamış olup, kanun şartlarını ihlal edenlere yönelik tekrar bir çalışma yürütülmemiştir.

Özetle, bu kanun ile mükellefler bir dilekçe ile matrah artırımını uygulamasından yararlanmış ve matrah artırımını yaptığı yıllara ilişkin vergi incelemesi yapılmaması hususunda kendilerini garanti altına almışlardır. Ancak, matrah artırımını başvurusunda bulunan mükellefler ortaya çıkan taksit ödemelerini ihlal etseler dahi tekrar vergi incelemesine alınamamış, kanun hükümlerinden yararlanmaya devam etmişlerdir. Bu anlamda, kanunun matrah artırımını yapılması hakkını verdiği 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin olarak matrah artırımında bulunan ve şartları ihlal eden mükellef/mükellef kurumlar düşünüldüğünde, vergi incelemesi açısından büyük bir kayıp yaşandığı ifade edilebilir.

1.4.4.7. 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

18.05.2017 tarihli bu kanun ile borcunu ödemekte güçlük çeken mükelleflere borçlarını yeniden yapılandırarak, ödeme kolaylığı sağlanması amaçlanmıştır. Kanun kapsamına sadece kesinleşmiş alacaklar alınmıştır.

Kanun, 31.03.2017 tarihine kadar kesinleşmiş duruma gelen alacaklara ilişkin olarak, Yİ-ÜFE esas alınarak tekrar bir hesaplama yapılmasını ve 6, 9, 12 veya 18 taksit ile ödeme imkânı öngörmektedir. Peşin ödemede ise, fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları dikkate alınarak hesaplanacak tutarlardan ayrıca %50 indirim

sağlanacaktır. Başvuruların ise, 30.06.2017 tarihine kadar yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Kanun, son yıllarda çıkarılan vergi af kanunlarında sıklıkla rastlanan matrah artırımı, varlık barışı gibi diğer uygulama yöntemlerine ilişkin düzenleme içermeyip, sadece borçların yeniden yapılandırılmasına yöneliktir. Ayrıca, kanunun 3/11 maddesinde belirtildiği üzere, 6736 sayılı kanuna göre tahakkuk eden alacakların bu kanun hükmünden yararlanma imkânı bulunmamaktadır. İlgili maddede, 6552 sayılı kanun ve 6111 sayılı kanuna göre taksit ödemeleri devam edenlerin de yasa hükümlerinden yararlanamayacağı ifade edilmiştir. Diğer taraftan, 6736 sayılı kanunun yayımından daha 1 yıl geçmeden bu kanunun çıkarılması, bu tür uygulamaların çözüm sunma amacından ziyade mükellef ve bilhassa devlet tarafında, bir alışkanlığın ve kolaycılığın yansıması olduğu düşünülebilir.

1.4.4.8. 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

11.05.2018 tarih ve 7143 sayılı kanun, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil daireleri tarafından takip edilen amme alacakları, il özel idareleri ile belediyeler ve Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına (YİKOB) ait alacakların yapılandırılması, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi yöntemlerine ilişkin hükümler içermektedir. Kanun kapsamında;

Borçların yeniden yapılandırılmasına yönelik olarak 31.03.2018 tarihi esas alınarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler ve vergi cezaları ile bunlara bağlı fer'i alacaklarından 1111 sayılı Askerlik Kanunu, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 2972 sayılı Mahallî İdareler ile Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu gibi birçok kanun uyarınca kesilen idari para cezalarına kadar birçok vergi, ceza ve bunların fer'ilerine ilişkin borç yapılandırma hakkı tanınmıştır. Borçların yeniden yapılandırılmasında, mevcut borçlara Yİ-ÜFE aylık değişim oranı dikkate alınarak yeniden hesaplama yapılması ve bununla beraber buna bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların silinmesi öngörülmektedir. İnceleme ve tarhiyat

aşamasındaki işlemlerde ise, işlemlere devam edileceği, işlem sonucu hesaplanan verginin %50'sinin, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda %75'inin silineceği ifade edilmektedir.

1.4.4.9. 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

17.11.2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan bu kanunda af kanunları uygulama yöntemlerinden borçların yeniden yapılandırılması ve varlık barışına ilişkin hükümler bulunmaktadır.

31.08.2020 tarihinden önce (bu tarih dâhil) tahakkuk eden ya da beyana dayalı vergilerden kaynaklı ortaya çıkmış olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı, il özel idareleri ve belediyeler, Ticaret Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu tahsil dairelerince takip edilen vergi, ceza, gecikme faizi ve zamlarını, 31.08.2020 tarihine kadar (bu tarih dahil) tespiti yapılan vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarını ve kesilen idari para cezalarını kapsamaktadır.

Kanun yapılandırmaya tabi tutulacak alacağa ilişkin olarak gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanunun yayımlandığı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları dikkate alınarak hesaplama yapılmasını öngörmektedir. Yapılandırmadan yararlanabilmek için 31.12.2020 tarihine kadar ilgili idareye başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Ayrıca, başvuru sonucu ortaya çıkan ve Hazine ve Maliye Bakanlığına, Ticaret Bakanlığına, il özel idarelerine, belediyelere bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini 31.01.2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil), Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini 28.02.2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil), kalan taksitlerini ise bu tarihleri izleyen ikişer aylık dönemler hâlinde azami on sekiz eşit taksitte ödemeleri gerekmektedir.

Kanunun 21. Maddesine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na geçici 93.madde eklenerek varlık barışı uygulamasına gidilmiştir. Varlık barışı uygulamasına ilişkin olarak hem yurt içi hem yurt dışı varlıklar kapsama alınmıştır.

Mezkur maddede gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, bu maddedeki hükümler kapsamında, 30.06.2021 tarihine kadar Türkiye’deki banka veya aracı kuruma bildirerek, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilecekleri ifade edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre defter tutan mükellefler, bu madde kapsamında Türkiye’ye getirdikleri varlıklarını, dönem kazancının tespitinde dikkate almadan işletmelerine dâhil edebilmekte, aynı varlıkları vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate almaksızın işletmelerinden çekebilmektedir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sahip olunan ve Türkiye’de bulunan fakat yasal defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 30.06.2021 tarihine kadar vergi dairelerine bildirilmektedir. Bildirilen söz konusu varlıklar, 30.06.2021 tarihine kadar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmadan yasal defterlere kaydedilmektedir. Bu şekilde, söz konusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilmektedir.

Türkiye’ye getirilen veya kanuni defterlere kaydedilen varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi hesaplamasında gider veya indirim olarak kabul edilmemektedir. Bu madde kapsamında bildirilen varlıklara ilişkin olarak hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmamaktadır. Ancak bu hükümden yararlanılabilmesi için yurt dışında bulunduğu bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye’ye getirilmesi veya Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

1.4.4.10. 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

03.06.2021 tarih ve 7326 sayılı kanun 09.06.2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun kapsamına bakıldığında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren 30.04.2021 tarihinden önce tahakkuk etmiş veya tespiti yapılmış vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,

idari para cezalarından (1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu ile 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanuna göre verilen idari para cezaları ile 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlarca verilen idari para cezaları hariç) ve bunlar dışında kalan Hazine ve Maliye Bakanlığı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı kanun hükümlerine göre takip edilen asli ve fer'i kamu alacakları (adli para cezaları hariç), Sosyal Güvenlik Kurumu ve Ticaret Bakanlığı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı kanun uyarınca takibi yapılan alacaklarına kadar birçok kamu alacağına ilişkin hükümler içermektedir.

Kanunun 2. Maddesinde, borçların yeniden yapılandırılmasına ilişkin olarak, mevcut borçlara ve buna bağlı gecikme faizi ve zammı yerine, Yİ-ÜFE aylık değişim oranı dikkate alınarak, yeniden hesaplama yapılması ve bununla beraber buna bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tahsilinden vazgeçilmesi hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, kanunun 4. Maddesinde, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki işlemlerde, işlemlere devam edileceği, işlem sonucu hesaplanan verginin %50'sine gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranı dikkate alınarak yapılan hesaplama sonucu ortaya çıkan tutarın, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda %25'inin, kanunun öngördüğü şartlarda ödenmesi halinde, vergi aslının %50'sinin, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda %75'inin ve vergi aslına bağlı cezalarda tamamının silineceği belirtilmektedir.

Kanunun 5. Maddesinde, matrah ve vergi artırımına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Mükelleflere Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi (Stopaj) yönünden kanunda öngörülen usul ve esaslar dâhilinde matrah artırımında bulunabileceklerdir. Matrah artırımına ilişkin faydalanılacak yıllar ise 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarıdır.

Kanunun 6. Maddesinde, mükelleflere işletme kayıtlarının düzeltilmesi hakkı tanınmıştır. İlk olarak, işletmelerde fiilen var olmasına rağmen, kayıtlarda bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar; mükellefler veya bağlı bulundukları meslek kuruluşu tarafından rayiç bedel tespiti yapılması gerekmektedir. Tespit edilen bedeli ise 31.08.2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil) envanter listesi ile vergi dairesi müdürlüklerine

bildirerek yasal defterlerine kaydedilebilmektedir. Varlıkların bedeli üzerinden, tabi oldukları oranların yarısı dikkate alınarak, katma değer vergisi hesaplanmaktadır. Beyan edilen KDV'nin ise, yine beyanname verme süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Kanun, makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen KDV'nin, hesaplanan katma değer vergisinden indirimini kabul etmezken, emtia üzerinden ödenen verginin, genel esaslara göre indirimine izin vermiştir. Ayrıca mükelleflerin, bu şekilde bildirimde bulundukları varlıklar için, amortisman ayırma hakkı bulunmamaktadır. Diğer taraftan, defterlere kaydedilen bu varlıkların satılması durumunda, satış bedelinin defter kayıtlarında yer verilen bedelden düşük olamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Kayıt düzeltme yönteminin bir diğer uygulanış biçimi de yine mezkur kanunda düzenlenmiştir. Buna göre; mükellefler (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), yasal defter ve beyanlarında bulunmasına rağmen, işletmelerinde fiilen bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını, 31.08.2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil), emtialar için; aynı türden emtialara ilişkin cari dönem beyanlarına göre tespit edilen gayrisafi kâr oranını, makine, teçhizat ve demirbaşlar için; kendileri veya bağlı oldukları meslek kuruluşları tarafından tespit ettikleri rayiç bedelini esas alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini ifa etmek yoluyla, yasal defterlerine ve beyanlarına dâhil etme hakkına sahip bulunmaktadır.

BÖLÜM 2: DENETİM ve TÜRKİYE’ DE VERGİ DENETİMİ

Devletin yapmış ve yapacak olduğu harcamaların temel finansman kaynağı vergilerdir. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi birçok vergi türü beyan esasına göre tarh edilmektedir. Sistemin başarılı olabilmesi için beyan esasına göre tarh edilen vergilerin doğruluğunun kontrol edilmesi gerekmekte, bu durum ise denetimin önemi daha da artırmaktadır (Buz, 2015).

Borçların yeniden yapılandırılması haricindeki diğer vergi af uygulama yöntemleri vergi denetimini saf dışı bırakmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda belirtildiği gibi incelemede maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmaktır. Özellikle matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi uygulamaları ile yapılan işlemler en kapsamlı denetim yöntemi olan vergi incelemesinin konusudur. Ancak Türkiye’de hem vergi ahlak ve bilincinin zayıf olması hem de vergi incelemesinin yeterli sayıda yapılamaması sürekli vergi aflarının çıkarılması ile sonuçlanmaktadır. Diğer taraftan sürekli vergi aflarının çıkarılmasının mükelleflerde vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmemesine ve denetimin caydırıcılığının azalmasına yol açtığı da söylenebilir. Bu nedenle vergi afları ve vergi denetimi arasında bir sebep sonuç ilişkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda çalışmanın bu bölümünde denetim ve vergi denetimi kavramları açıklanarak, vergi denetiminin yöntemlerine ve amaçlarına teorik çerçevede yer verilmiştir.

Türkiye’ de vergi denetimine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı çatısı altında da birçok çalışma yapılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı çatısı altında yapılan denetim yöntemlerine de yer verilmekle birlikte konunun sınırlandırılması amacıyla en kapsamlı denetim türü olan vergi incelemesi ve bu yetkiye haiz olan vergi müfettişlerinin görev yapmış olduğu Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görevleri ve çalışmaları hakkında açıklamalar yapılmıştır.

2.1. DENETİM HAKKINDA

Denetim ifadesi ilk olarak zihinlerde güvensizlik, otorite, baskı gibi anlamları çağrıştırdığı için olumsuz ve itici bulunabilir. Ancak denetim, gündelik yaşamın birçok

alanında farklı anlamlarda kullanılmakta, bireysel ve toplumsal ilişkilerde değişik şekillerde hayat bulabilen bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır (HUD, 2015: s. 5).

Geniş anlamda denetimin bir savunma mekanizması olduğu ifade edilmektedir. Savunulan durumun tanımı ise, denetimin bireysel veya toplumsal niteliğini belirlemektedir. Psikanalizin kurucusu olarak bilinen Freud, toplum tarafından kabul görmeyecek (toplumsal normlara aykırı) bir istek ya da dürtünün iki aşamalı bir süreçte ego (süper ego) tarafından baskı altına alınacağından söz ederken, muhtemel bir denetim tanımına ışık tutmaktadır. Bu bireysel savunma mekanizmasının hayata geçmesi için bir baskılayıcı denetleyiciye (ego, süper ego), eyleme dönüşebilen bir uyarana (dürtü) ve bu eylemin gerçekleşmesi durumunda karşılaşılabilecek olumsuz duruma (anormallik-toplumsal normlara aykırılık-risk) ihtiyaç duymaktadır. Bu yönü ile ego, kişiliğin yürütme organı olarak çalışarak, olası bir eylemi denetimi altında bulundurmaktadır. İçsel denetim mekanizması olarak tarif edilebilecek bu savunma mekanizmasının, esasında dışsal bir denetimin varlığını da kabul ettiği anlaşılmaktadır. “Olumsuz durum” kavramı ile örtüşen bu dışsal denetim, önceden tanımlanmış bir kurallar dizgisi ya da norma aykırılık halinin, bir karşı eylem (yaptırım) ile sonuçlanma ihtimaline (risk) işaret etmektedir. Savunma gereksinimini ortaya çıkaran temel neden de, bu risk faktörü olmaktadır. Dolayısıyla, içsel ve dışsal denetim ile gerçekleşen uygunluk ya da aykırılık mukayesesi, önceden belirlenmiş bir içerik (normlar-kurallar dizgesi) üzerine yapılmaktadır (HUD, 2015: s. 5).

Denetimin esasında bir savunma mekanizması olduğu ve önceden tanımlanmış bazı kurallara aykırılık ihtimalinin (risk), denetimi bir ihtiyaç haline getirdiği yukarıda ifade edilmiştir. Bu bağlamda konuyu kendi alanımıza taşıyarak bir tanımlama yapacak olursak denetim; bir kişi ya da kurumun veya belirli bir plan, program ya da projenin işleyişi, yapısı ve sonuçlarının önceden tanımlanmış ölçütlere uygunluk derecesinin tespit edilmesi ve yapılan tespitleri tarafsız bir biçimde değerlendirerek, ilgili kişi ve kurumlara bildiren sistematik bir süreçtir (Köse, 2007). Dolayısıyla yapılan her iş ve işlemin sonuçlarının doğruluğunun ortaya konması açısından denetim sürecinden geçmesi gerekmektedir.

2.2. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

Vergi denetimi; vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan kişi, kurum ve işlemlerin tam olarak anlaşılabilmesine ve gelir idaresi ile mükelleflerin uygulamadaki vergi sisteminde bulunan ilke ve kurallar bütününe uygun hareket edip etmediklerini tespit etmeye yönelik olan ve gelir idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilmektedir (HUD, 2015, s. 43).

Modern devlet anlayışı kapsamında sunulan hizmetlerin, en temel finansman kaynağı vergilerdir. Vergi mükellefleri; gerek sosyal ve ekonomik, gerekse psikolojik sebeplerle genellikle vergi ödememe eğilimdedirler. Bu eğilimin temelinde, ödenen vergiler ile devletin vermiş olduğu hizmetler arasında direkt ve aynı zaman zarfında bağlantı kurulamaması ve vergi ödemenin kişisel tasarruf ve harcama gücünü zayıflatması gibi sebepler yatmaktadır. Aynı zamanda bu eğilim, toplumda, vergi kaçırmanın sıradanlaşması veya vergi kaçırın kişi ve kurumların cezalandırılacaklarına yönelik inancın zayıf olması gibi sosyal ve psikolojik sebeplerden de kaynaklanabilmektedir (HUD, 2015, s. 43).

Bir ülkede uygulanan maliye politikalarının arzu edilen sonuçlar vermesi, ödenmesi gereken verginin doğru beyan edilmesine bağlıdır. Sosyal ve ekonomik şartlara uygun yasaların yürürlükte bulunduğu, vergi idaresinin güçlü bir şekilde çalıştığı ülkelerde dahi, vergi denetiminin olması gereken nitelik ve etkinlikte yapılmaması durumunda, sistemin süreç içinde bozulabileceği öngörülmektedir. Bu noktada denetim, kurulan sistemin işleyişini garanti altına alarak bozulmasını önlemekle birlikte uygulanan maliye politikalarının başarısını da artırmaktadır (Yayman, 1999).

2.3. DENETİMİN TARİHÇESİ

Tarihteki ilk denetim örnekleri, ilk çağda Mısır Medeniyetinde görülmektedir. Bu dönemde firavunların, tarımsal faaliyetlerden elde edilen ürünler üzerinden almak istediği vergilerin tespitini, mabetlerde özel olarak eğitilmiş kişiler tarafından yaptırdığı ortaya konulmuştur. Sonraki dönemlerde Atina’ da, hazine tahsildarının kayıtlarını inceleyerek, hesaplar üzerinden yolsuzluk yapıldığını tespit eden denetleme kuruluşu olduğu

bilinmektedir. Roma İmparatorluğu’nda, kamu maliyesinin kontrolü özel yetiştirilmiş “Kester” adlı denetçilerce yapılmaktadır (Yayman, 1999).

Orta Çağ ise, birçok bilim ve sanat dalında olduğu gibi ekonomi ve muhasebe alanlarında da durağan geçmiş, daha sonra ekonomik faaliyetlerdeki gelişmeler ile birlikte muhasebe ve denetim kurumu yeniden önem kazanmaya başlamıştır. İngiltere’de 14. yüzyılda denetçi anlamına gelen ‘auditor’ ifadesi ilk defa kullanılmıştır. Kamu gelirlerini tahsil etmekle görevli memurların yapmış oldukları hesap ve işlemlerin, bu denetçiler eliyle denetlenmesi esası benimsenmiştir (Yayman, 1999). Denetçilik, meslek örgütü olarak ilk kez 1581 yılında Venedik’te kurumsallaşmıştır. “Collegrodei Rexionati” adı altında hizmet veren bu devlet kuruluşuna meslek sınavında başarılı olmak kaydı ile üye olunmaktadır (Yayman, 1999). XVII. Yüzyıl İngiltere’inde hesap verme sorumluluğu kavramı ortaya çıkmıştır. 1690 yılında, önce Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve İngiliz Sayıştay’ı kurulmuştur (Dewar 1985; akt. Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 574).

Denetimin tarihte varoluşu çok eski zamanlara uzanmakla beraber sanayi devrimi ile gelişen iktisadi faaliyetler ve bu faaliyetlere kamu otoritesinin farklı şekillerde müdahil olma arzusu denetimin önemini artırmıştır (Bozkurt, 2013: s. 56). Sanayi devriminin gerçekleşmesi ile birlikte teknoloji ve ekonomik gelişmeler hızlanmış olup büyük işletmeler kurulmaya başlamıştır. Bu nedenle sermaye sahipleri, bu büyük işletmeleri profesyonel yöneticilerin yönetimine bırakmak durumunda kalmışlardır. Aynı zamanda hisse senedi borsalarının gelişmesi, şirketlerin birçok hissedarı olmasının yolunu açmış, bu durum ise yöneticiler ve hissedarlar ayrımını ortaya çıkarmıştır. Kendileri adına, şirketlerin nasıl yönetildiğini ve genel faaliyet sonuçlarını kontrol etmek isteyen hissedarların ortaya çıkışı ise, uzman ve tarafsız kişiler yoluyla işletme hesap ve işlemlerinin denetlenmesini zorunluluk haline getirmiştir (Yayman, 1999).

2.4. VERGİ DENETİMİNİN GEREKÇELERİ VE AMAÇLARI

Vergi denetiminin yapılmasının gerekçelerini ve amaçlarını başlıca dört başlıkta sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; mali gerekçeler ve amaç, ekonomik gerekçeler ve amaç, hukuki gerekçeler ve amaç, sosyal gerekçeler ve amaç olarak sıralanmaktadır.

2.4.1. Mali Gerekçeler ve Amaç

Devletin sürekli artan görevlerini yerine getirmesi noktasında bu harcamaları karşılayabilecek gelir unsurlarına ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir, yeni vergilerin salınması, mevcut vergilerin tabana yayılması veya oranlarının artırılması gibi farklı yollarla sağlanabilmektedir. Ancak, bu yöntemlere göre kayıt dışı ile mücadele ederek gelir sağlamak daha az tepki çeken bir yöntemdir. Diğer taraftan mükellefler tarafından vergi kaçırmanın birçok farklı sebebi bulunmaktadır. Vergi ödemenin kullanılabilir gelirden azalmaya yol açması, mükelleflerin ödemiş oldukları vergilerin etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığı noktasında idareye güven duymamaları bu sebeplerin başında yer almaktadır (Çelikkaya ve Tekin, 2018). Uygulamada mükellefler tarafından en sık başvuru vergi kaçırma yollarının fatura düzenlememe ya da eksik fatura düzenleme, faaliyet dışı giderlerin işletme kayıtları arasında gösterilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması olduğu görülmektedir. Bu anlamda vergi denetimleri hem mevcut vergi kayıp kaçığının engelleme hem de potansiyel olarak ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçığının önleme gerekçeleri ile yapılabilmektedir (Pekşen, 2018). Bu bağlamda yeni vergiler salınarak ya da vergi oranlarında artışa gidilerek vergi gelirlerini artırmak yerine kayıt dışı ekonomi ile mücadele yoluyla vergi yükü artırılmadan vergi gelirlerini artırmak için vergi denetiminin bir zorunluluk olduğunu söylemek mümkündür.

2.4.2. Ekonomik Gerekçeler ve Amacı

Vergi denetiminin, mali gerekçeleri yanında kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, ekonomideki enflasyonist etkilerin azaltılmasına yardımcı olmak gibi ekonomik gerekçeleri de bulunmaktadır (Çelikkaya ve Tekin, 2018). Devletin en temel gelir kaynağı vergilerdir. Kayıt dışı ekonominin varlığı devletin temel gelir kaynağı olan verginin hiç ödenmemesine veya eksik ödenmesine yol açarak vergi gelirlerini azaltmaktadır. Bu durum vergi gelirleri ile bütçe finansmanının sağlanmasını zorlaştırmakta ve bütçeyi finanse edebilmek için devleti borçlanma, senyör, vergi oranlarının yükseltilmesi veya yeni vergiler salınması gibi yöntemlere sevk edebilmektedir. Devletin borçlanma talebi, faiz oranlarını yükselterek yatırımların azalmasına sebep olmaktadır. Yatırımların azalması, istihdam ve milli geliri olumsuz yönde etkilemektedir. Senyör ise, enflasyona

sebeup olarak ülke parasının değer kaybetmesine yol açmaktadır (Us, 2005). Diğer taraftan, kayıt dışı ekonomi mevcutken, kayıt dışılığın kayıt altına alınarak vergi gelirlerinin artırılması yerine, yeni vergiler salınması ya da mevcut vergilerin oranlarının yükseltilmesi vergi ödeme noktasında istekli olan vatandaşların vergi yükünü artırarak vergi adaletini zedelemektedir.

Kayıt dışı ekonominin varlığı haksız rekabete yol açarak piyasa dengesini bozmaktadır. Kayıt dışı çalışan kişi ve kurumlar, kazancının bir kısmını vergi olarak ödeyen mükelleflere göre daha düşük maliyetlere ve satış fiyatlarına sahip olacaktır. Bu durum, zaman içerisinde vergisel ödevlerini yerine getiren mükelleflerin piyasadan dışlanmasına neden olacaktır. Bu yolla piyasadan dışlandığını fark eden mükelleflerin, işletmelerinin devamlılığını sağlayabilmek için, vergi ödeme noktasında isteklerinin azalabileceği de unutulmamalıdır. Vergi denetimi ile kayıt dışılığın önüne geçerek mükelleflerin vergisel yönden aynı şartlarla piyasada var olması sağlanarak, rekabet eşitsizliğinin önüne geçilebilmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015).

2.4.3. Sosyal Gerekçeler ve Amaç

Sosyal devlet, vatandaşlarının belirli bir refah düzeyinin üzerinde yaşayabilmesi için gerekli olan yasal ve toplumsal düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür. Bunun başlıca unsuru ise gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Nitekim, Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde *"Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır."* hükmüne yer verilmiştir.

Vergileme, gelir dağılımında adaletin sağlanmasında etkin bir role sahiptir. Yüksek gelir elde edenlerden yüksek oranda vergi alınması, düşük gelir elde edenlerden hiç ya da düşük oranda vergi alınması, yüksek gelir elde edenlerden alınan bu vergilerin düşük gelir elde edenlere transferi ile gelirin yeniden dağıtılması sağlanarak gelir dağılımında adalet tesis edilebilecektir. Vergi yükünün, sermayeden ziyade emek geliri elde eden bireylerin üzerinde olması vergi sisteminin sosyal devlet anlayışı ile bağdaşmadığını göstermektedir. Vergi denetimleri yoluyla ülkedeki kayıt dışı ekonomi ile mücadele ne kadar başarılı ise, adil gelir dağılımı da o seviyede sağlanacak, toplumun sosyal refahı artacaktır (Tecim, 2008).

2.4.4. Hukuki Gerekçeler ve Amaç

Vergi denetiminin hukuki amacı; vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanmasıdır. Vergi kanunlarının uygulanması, Devletin gücünü ve saygınlığını hissettirmesi bakımından önem arz etmektedir. Hukuk devleti olmanın gereği olarak devletin, egemenlik gücüne dayanarak getirmiş olduğu kuralları bütün vatandaşlarına eşit olarak uygulamak durumundadır. Diğer taraftan, devletin, yasalar ile koyulan kurallara sınırları içerisinde yaşayan herkesin tam olarak uyup uymadığını denetlemesi gerekmektedir. Yasaların tam olarak uygulanmaması, kanun dışı hareket edenlerin kazançlı çıkması sonucunu doğurabilmektedir. Bu noktada vergi denetimi, sadece vergi toplama çabası olarak düşünülmemelidir (Çelikkaya ve Tekin, 2018). Vergi denetimi, hem devletin egemenlik hakkının tezahürü hem de devletin vatandaşının hak ve yükümlülüklerini kontrol ve savunma mekanizmasıdır.

2.4.5. Psikolojik Gerekçeler ve Amaç

Denetim, kişi ve kurumların kanunlara uygun hareket etmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Mükelleflerin yapmış oldukları iş ve işlemler sebebiyle denetlenebileceklerini düşünmeleri kanunlara uygun hareket etme eğilimlerini artırmaktadır. Zira vergi denetimi, kanunlara uygun olmayan iş ve işlemler yaparak vergisini tam ve zamanında ödemeyen mükellefler için ciddi bir risk teşkil etmektedir. Mükellefleri doğru beyana yönlendiren kriter ise, bu riskin büyüklüğüdür. Vergi denetimi ile vergi kanunlarına aykırı davranan mükellefler tespit edilerek cezalandırılmakta, kanunlara aykırı hareket eden mükelleflerin kanunlara uygun davranmaları sağlanmaktadır (Çelikkaya, 2002).

Vergi denetimleri ile mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmesi arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Denetim olasılığı arttıkça mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranma eğilimi artarak vergi ödemede yükseliş yaşanmakta, denetim olasılığı azaldıkça mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranma eğilimi azalarak vergi kayıp ve kaçığı artmaktadır (Kumluca, 2003). Çünkü vergi denetimi, mükellefler üzerinde psikolojik bir etki yaratarak, mükelleflerin vergi kanunlarını ihlal etmekten kaçınmaları sağlamaktadır.

2.5. VERGİ DENETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Türk Vergi Sisteminde genel olarak beyan esasına dayalı tarhiyat yöntemi kabul edilmiştir. Bilindiği üzere beyana dayalı tarhiyat sisteminde mükelleflerin ödemesi gereken vergiler kendi beyanları üzerinden hesaplanarak tahakkuk etmektedir. Ancak, mükelleflerin beyanlarının doğruluğu adi karine niteliğindedir. Çünkü, aksi ispat edilebilir. Bu nedenle vergi idaresi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114.maddesinde hüküm altına alınan tarh zamanasını süresi sonuna kadar mükelleflerin gerek vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediğini gerekse beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve denetlemek durumundadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitap, yedinci kısmı, yoklama ve inceleme başlığı altında düzenlenmiştir. Mezkur kanunun 127 ve müteakip maddelerinde yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört ana başlık etrafında denetim yöntemleri ifade edilmiştir. Diğer taraftan, temel olarak vergi denetimi her ne kadar mükellefin vergisel ödevlerine ve beyanlarının doğru olup olmadığına yoğunlaşsa da, gelir idaresinin çalışanlarının kanunlara uygun davranıp davranmadığını ya da vergi kanunlarının bütün mükelleflere eşit uygulanıp uygulanmadığının kontrol edilmesi gibi kendi iç denetimi de verginin gerçeğe uygun alınmasına katkı sağlayacağından önem arz etmektedir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014).

2.5.1.Yoklama

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen vergi denetim yöntemlerinden uygulama anlamında en basit olanı yoklamadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Yoklamada Maksat" başlığı ile düzenlenen 127. Maddesinde; *"Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir."* hükmüne yer verilmektedir. İlgili maddede esasında, yoklamanın amacı ifade edilirken diğer taraftan da tanımı yapılmıştır. Bu anlamda yoklama, vergi idaresinin mükellef ve mükelleflerin hesap ve işlemlerine taraf olanlar hakkında gerçekleştirmiş olduğu bilgi toplama faaliyeti olmakla beraber yasal defter kayıt ve belgelerinin kontrolünü de kapsamaktadır.

Yoklamanın etkinlik alanı sınırlı olmakla beraber kısa zamanda neticelenmesi ve psikolojik etkisi sebebiyle caydırıcı yönü bulunan bir denetim yöntemidir. Dolayısıyla yoklama uygulamasının etkin ve devamlı bir şekilde işletilmesi hem kanunları ihlal eden fiillerin önceden tespit edilmesi hem de kanunların ihlal edilerek iş ve işlem tesis edilmesinin önüne geçilmesi yönünden son derece önemlidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: s. 133).

2.5.1.1. Yoklamada Amaç

Yoklama, kanunlarının uygulanması bakımından fiilen tespit edilmesi gereken durumların mükellefin iş yerinde araştırılması ve mevcut durumun bir tutanak ile ortaya konulmasıdır. Yoklama ile mükellefin mevcut durumunun adeta fotoğrafı çekilir. Bu anlamda bakıldığında genel itibariyle yoklamanın vergi incelemesine göre statik olduğu söylenebilir. Çünkü kaç işçi çalıştırıldığı, iş yerindeki demirbaş ve makine teçhizat durumu, iş yeri büyüklüğü, ne kadar stok bulunduğu gibi fiili tespiti ilişkin hususlar yoklama yapılmasının hemen sonrasında değişebilmektedir. Diğer taraftan yoklama daha çok cari yıla ilişkin olarak yapılır.

Yoklama uygulaması, vergiyi doğuran olay ile yasal defter kayıtları arasında bağlantı kurulmasına olanak sağlamakta ve vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi sağlanabilmektedir. Yapılan yüzeysel denetimlerle mükellefiyet ve vergisel yükümlülükler ile ilgili konuların zamanında tespit edilmesi ve mükellefler tarafından bu hususların kavranması amaçlanmaktadır. Yoklama, vergi idaresinin mükelleflere karşı varlığını hissettirmesi ve mükelleflerin vergisel ödevlerine ilişkin bir nevi hatırlatma ve uyarı niteliği taşıması bakımından, mükelleflerin ileriki dönemlerde daha ağır yaptırımlarla karşılaşmamaları adına yardımcı olmaktadır (Çavuş, 2006).

2.5.1.2. Yoklamaya Yetkililer

Yoklamaya yetkili olanlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 128. Maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Vergi Dairesi Müdürleri,

- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi İncelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları.

Mezkur kanunda yoklama yetkisine haiz olan vergi dairesi müdürleri, vergi dairesindeki idari işler ve diğer servis işleri ile ilgili işlemlerden kaynaklı yoğunluktan, vergi inceleme yetkisi bulunan vergi müfettişleri ise bilgi ve uzmanlık gerektiren vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma işleri ile mesai harcadıklarından yoklama yetkilerini genel itibariyle bizzat kullanmamakta, gerek gördükleri takdirde vergi dairelerinde görevli bulunan yoklama memurlarından veya gelir uzmanlarından talep etmektedir (Söyler, 1987: s. 53).

2.5.2.Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, mükellef hakkında derinlemesine bir araştırma ve tespit faaliyeti olması bakımından diğer denetim yöntemlerine göre çok daha önem arz etmektedir (Karakoç, 1994: s. 164). Vergi denetiminde en önemli ve kapsamlı yöntem olan vergi incelemesi, mükellefler tarafından ödenen verginin; her türlü defter, belge, hesap ve kayıtlar ile incelemenin seyri ve gerekli görülen durumlarda yapılacak muhasebe dışı envanter çalışmaları ve harici doneler ile yapılan tespitlerden elde edilecek sonuca uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun sağlanması olarak tanımlanabilir. Yapılan tanımlamadan da anlaşıldığı gibi vergi incelemesinin, defter kayıtları ve belgeler üzerinden yapılan revizyon çalışması ile defter ve belgelere bağlı olmayan araştırmalar olmak üzere iki yönü bulunmaktadır (HUD, 2015, s. 45). Bu yönleri ile vergi incelemesi yoklamaya göre dinamik bir süreci ifade etmektedir.

2.5.2.1. İncelemede Amaç

Vergi incelemesinin amacı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 134. Maddede hükme bağlanmıştır. Madde hükmünde göre vergi incelemesinde amaç; “*Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” şeklinde ifade edilmiştir. Vergi incelemesi, mükellef hakkında derinlemesine yapılan bir araştırma faaliyetidir. Bu derinlemesine araştırma faaliyetine ilişkin olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesini değiştiren 2365 Sayılı Kanunun 22. Madde gerekçesinde, vergi incelemesinin her türlü delilden istifade edilerek yapılacağı açıkça yer almıştır. Söz konusu değişikliğin gerekçesinde; “*modern vergi inceleme anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespiti matuf ilcümle araştırma, karşılaştırma ve iktisadi gerçekleri nazara alma ve bu olayın tespitinde her türlü delilleri değerlendirme gibi geniş bir muhteva kazanmıştır.*” denilerek vergi incelemesinin amacı ve bu amaç doğrultusunda yapılabilecek araştırmanın yöntemi ve kapsamı açıklığa kavuşturulmuştur.

Diğer taraftan vergi incelemesi; vergi kayıp kaçacağını önleyen yönü ile vergide adaletini güçlendirerek, vergide eşitlik ilkesini pekiştirmenin yanında, inceleme aşamasında ortaya çıkan; mükelleflerin bilgi eksikliğinden kaynaklı yapılan hataların düzeltilmesine ilişkin yetkilileri uyaran ve bilgilendiren yönüyle de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırarak, vergi bilincini geliştirmeyi amaçlamaktadır (HUD, 2015, s. 45).

2.5.2.2. İncelemeye Yetkililer

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 135. Maddesinde vergi inceleme yetkisine haiz olanlar belirtilmiştir. Madde hükmüne göre inceleme yetkisine sahip olanlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdar - Vergi Dairesi Başkanı),

- Vergi Dairesi Müdürleri,

- Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.

Vergi incelemesi yetkisine sahip olanlar arasında vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları dışında kalanlar da yasal olarak bu yetkiye sahiptir. Ancak, bu kişiler yapmış oldukları görevlerden kaynaklı bu yetkiye haiz kılınmış idarecilerdir. Bu kişiler, idari görevler sebebiyle bu yetkilerini çok fazla kullanmamaktadırlar (Karaca, 2002).

2.5.2.3. İncelemeye Tabi Kılınanlar

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesinde *“Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.”* hükmüne yer verilmiştir. Mezkur kanunun 172. Maddesinde defter tutmak mecburiyeti olanlar, 173. Maddesinde bunun istisnaları, 253. Maddesinde defter tutma mecburiyeti olanların ve 254. Maddesinde defter tutma mecburiyeti olmayanların muhafaza ödevi, 256. Maddesinde ise defter, belge ve kayıtların ibraz yükümlülüğü düzenlenmiştir. Kanunun 172. Maddesinde ise, ticaret ve sanat erbapları, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin defter tutmak zorunda olduğu hükme bağlanmıştır. Yukarıda belirtilen kanun maddelerinden anlaşıldığı üzere, defter ve hesap tutma mecburiyeti olan ve bunları ibraz zorunluluğu bulunan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabi tutulabileceklerdir (Uz, 2019).

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında olan her türlü vergi kayıp kaçağına ilişkin olarak bir delil elde edildiği takdirde, her vatandaşın incelemeye sevk edilebileceği bilinmelidir. Çünkü, defter tutma mecburiyeti olmasa da her vatandaşın mezkur kanunun 232., 234. ve 235. Madde kapsamında almış oldukları vesikaları muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır. Ayrıca, vergiden istisna olmakla beraber

dönem içinde istisna şartlarını ihlal eden mükellefler de vergi incelemesine tabi tutulabileceklerdir (Torunoğlu, 2010).

2.5.2.4. İncelemede Kapsam ve Süre

Vergi incelemesi kapsam açısından tam ve sınırlı inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.5.2.4.1. Tam İnceleme

Tam inceleme, bir mükellefin hesap ve işlemlerinin her türlü vergi yönünden matrahın tamamını oluşturan gelir unsurlarını içerebilecek şekilde yapılmasına imkân sağlayan vergi incelemesi olup, vergi incelemesinin en gelişmiş ve akılcı şeklidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018). 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin tanımlar başlığı taşıyan 3. maddesinde tam ve sınırlı incelemenin tanımı yapılmıştır. Buna göre tam inceleme; *“bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini”*, sınırlı inceleme ise; *“tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini”* ifade etmektedir. Örneğin, gelir vergisi matrahı, ticari kazanç ve serbest meslek kazancından oluşan bir mükellefin bir takvim yılında her iki kazanç yönünden incelenmesi tam incelemedir.

2.5.2.4.2. Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, vergi incelemesinin bir vergilendirme döneminde matrahı oluşturan gelir unsurları ya da konu itibarıyla sınırlandırılmasıdır. Örneğin, farklı matrah unsurlarına sahip bir gelir vergisi mükellefinin, bir takvim yılına ilişkin olarak sadece serbest meslek kazancı faaliyeti ile ilgili giderleri yönünden incelenmesi sınırlı incelemedir. 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin tanımlar başlığı taşıyan 3. maddesinde *“Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini”* ifade ettiği belirtilmektedir.

2.5.2.4.3. İncelemede Süre

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 140. Maddesinde, incelemede uyulacak usul ve esaslara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Maddenin 6.fikrasında tam ve sınırlı incelemeye ilişkin sürelerle yer verilmektedir. Buna göre;

“İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapıldığı bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.”

hükmü yer almaktadır. Ancak uygulamada tam ve sınırlı incelemelere ilişkin olarak idare tarafından daha kısa süreli iş emri tanımlanabilmektedir. Ek sürelerle ilişkin olarak ise idarenin takdir yetkisinin olduğunu ifade etmek gerekir.

2.5.2.5. İncelemenin Yapılacağı Yer ve Zaman

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 139. İncelemenin yapılacağı yere ilişkin kural ve istisna durumu düzenlenmiştir. Düzenlemede;

“Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.”

hükmüne yer verilmiştir.

Ancak, 7338 sayılı Kanunun 17.maddesiyle, 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 139. Maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle incelemenin esas itibarıyla işyeri yerine dairede yapılması kural olarak benimsenmiştir. İkinci fıkrada geçen *“İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.”* hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. İlgili maddenin kalan fıkralarında yer düzenlemelerde incelemenin dairede yapılması kuralına uygun hale getirilerek maddeye *“İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar*

Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.” hükümleri eklenmiştir.

Sonuç olarak, incelemenin işyerinde yapılması kural, dairede yapılması istisna iken, 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle incelemenin dairede yapılması kural olarak benimsenmiş, işyerinde yapılması istisna durumuna getirilmiştir. Böylelikle, vergi incelemelerinde birçok zaman, incelemenin yeri noktasında, mükellef ve idare arasında sorun yaratan ve dava konusu olan bu düzenleme, 01.07.2022 tarihi itibarıyla çözüme kavuşmuştur.

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu saptamak olduğu için, mükelleflere vergi incelemesine ilişkin önceden haber verilmesi, işin mahiyetine göre bu amacın gerçekleşmesi açısından sakıncalı olabileceği düşüncesiyle, mükellefe inceleme zamanı ile ilgili bilgi verilmemektedir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 138. maddesinde *“vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir.”*, denilmek suretiyle bu konuda bir zorunluluk getirilmemiş, konu idarenin takdirine bırakılmıştır. Ancak, incelemenin mahiyetine göre, mükelleflerin önceden hazırlık yapması gereken bir konu var ise önceden haber verilebilmektedir (Çavuş, 2006).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 138. Maddesinin 2. Fıkrasında *“İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir”*. hükmüne yer verilmiştir. Mezkur kanunun 114.maddesinde tarh zamanaşımının, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl olduğu, bu süre zarfında tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı ifade edilmiştir. Zamanaşımı mükellefin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceğinden yukarıda belirtilen süreler geçtikten sonra vergi incelemesi yapılmasının ya da vergi incelemesinin sonuçlarının mükellefe tebliğ edilmesinin bir hükmü kalmayacaktır (Saraç, 2005).

2.5.3. Arama

Vergi incelemesi genel olarak, yasal defter ve belgelerin mükelleflerden yazı ile istenmesi, incelemeye başlama tutanağı ile incelemeye başlanması, defterlerin mükelleften tutanak ile teslim alınması ve daha sonra düzenlenecek vergi inceleme

tutanağı ile incelemeye ilişkin tespitlerin mükellef ile birlikte yapılması şeklinde gelişmektedir. Ancak, ihbar veya iş emri gerekçelerinde yer alan hususlar doğrultusunda, istisnai olarak mükelleflerin rızasına bakılmaksızın, iş emrinin mahiyetine göre iş yeri, depo gibi faaliyette bulunulan alanlarda yer alan her türlü defter, kayıt, cihaz ve belgelerin aranması ve bunlara el konulması durumu söz konusu olabilmektedir. Bu istisnai durum, vergi hukukunda “arama” olarak tanımlanmaktadır (Kaneti, 1989, s. 173).

Aramalı inceleme, denetim yöntemleri arasında farklı bir usul niteliği taşımaktadır (Akdoğan, 2013, s. 110). Arama ile konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliği gibi Anayasa ve uluslararası sözleşmeler ile korunan bazı temel hak ve özgürlük alanlarına müdahale edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, incelemeye yetkili olanların gerek duyması halinde dahi, sulh hâkiminin bu yönde vereceği kararın varlığı aranmaktadır (Torunoğlu, 2010). Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359. Maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, niteliği itibarıyla, ceza hukuku anlamında yargılamayı gerektirmektedir (Hepaksaz vd, 2011). Dolayısıyla, aramalı incelemeye ilişkin olarak, Ceza Muhakemesi Kanunu’nda “Arama ve El Koyma” başlığı altında 116.-134. Maddeler arasında yer alan düzenlemeler de uygulanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ise aramalı inceleme, 142 -147. maddeler arasında düzenlenmiştir. Kanunun 147. Maddesinde “*bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır.*” hükmüne yer verilmektedir (Beşel, 2017).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 142. Maddesinde “*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.*” hükmüne yer verilerek arama yapılacak hallerin neler olduğunu düzenlemiştir. Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, arama yapılabilmesi için ihbar veya incelemenin seyrinde, mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden verilerin olması gerekmektedir. Ayrıca, madde hükmünün devamında arama yapılmasını, incelemeye yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, sulh yargıcının da istenilen hususta karar vermesi şartına bağlamıştır.

2.5.4. Bilgi Toplama

Bilgi toplama, beyanların doğruluğunu ve vergiyle ilgili olayları saptamak amacıyla mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler ile Kamu idare ve müesseselerinden alınan bilgi ve belgelerin toplanması ve arşivlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Üstün, 2013, s. 76).

Denetim yöntemlerinden biri olan yoklamada amacın, mükellefiyetle ilgili maddi olayları ve kayıtları araştırmak, bir diğeri ve en kapsamlısı olan vergi incelemesinde amacın ise, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırılması olduğu kanun ile düzenlenmiştir. Yapılacak bu araştırma ve tespitler ile vergilendirmeye ilişkin olayların gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi için, vergi idaresine “bilgi toplama” yetkisi ve görevi verilmiştir. Çünkü vergilendirmede beyan esasının kabul edilmesi, mükellefler tarafından verilen beyanların doğruluğunun araştırılmasını gerekli kılmaktadır (Kaneti, 1989, s. 175).

Vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 148. ve 149. Maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 148. Maddesinde:

“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.”

hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur kanunun 149. Maddesinde ise, devamlı bilgi verme müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, gerek kamu idare ve müesseselerinin (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) gerekse gerçek ve tüzelkişilerin vergilendirmeye ilişkin hususlar ile ilgili olarak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi daireleri tarafından, kendilerinden yazı ile talep edilen bilgileri, belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Gelir politikasının uygulaması esnasında ekonomik faaliyetlerin doğru bir şekilde kavranabilmesi için mükellefler hakkında çeşitli bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Mükellefler ile ilgili verilerde ortaya çıkabilecek değişikliklerin güncel olarak takip edilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda verilerin güncellenmesi, eksikliklerin tamamlanması, doğruluklarının teyidi amacıyla Mükellef Bilgileri Bildirimine ilişkin usul ve esaslara ilişkin olarak 413 sayılı VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Anılan Tebliğe göre “Mükellef Bilgileri Bildirimi” her yıl 1 Nisan-31 Mayıs tarihleri arasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elektronik ortamda verilmektedir. Bildirimin elektronik ortamda verilmiş sayılabilmesi için onaylama işleminin yapılması zorunludur. Onaylama işlemi ise, 31 Mayıs günü saat 24:00’e kadar yapılması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 355. Maddesi uyarınca, bilgi verme yükümlülüğüne ve bu kanunun mükerrer 257. Maddesinde düzenlenen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

2.6. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN YAPISAL DEĞİŞİMİ

Vergi incelemesinin, mükellef ve mükellefin ödemesi gereken verginin doğruluğu hakkında daha derin ve kapsamı geniş bir denetim yöntemi olduğundan çalışmamızın önceki kısımlarında bahsedilmiştir. Bu bağlamda, daha öncede ifade edildiği üzere her ne kadar ilin en büyük mal memuru (Defterdar - Vergi Dairesi Başkanı), vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi inceleme yetkisine haiz olsalar da Türkiye’de vergi incelemesini birincil görev olarak icra edenler vergi müfettişleridir. Bu noktada, Türkiye’de vergi denetim birimlerinin ilişkin tarihçesi ve bütün vergi denetim birimlerinin tek bir çatı altında toplanarak kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının teşkilat yapısı ve bünyesinde mesleklerini icra eden vergi müfettişlerinin görevlerine kısaca değinilecektir.

Türkiye Cumhuriyeti’nde maliye alanında faaliyet gösteren ilk denetim birimi Maliye Teftiş Kurulu’dur. Kurul, Osmanlı Devleti zamanında, II. Abdülhamit Han döneminde 25 Temmuz 1879 Tarihli “İradei Seniye” ye istinaden çıkarılan “Teftiş Muamelaatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftişiye-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu)

ismiyle kurulmuştur. Diğer bir köklü geçmişe sahip denetim birimi vergi denetmenleridir. 1936 tarihinde “Varidat Kontrol Memurluğu” unvanı ile denetime başlayan bu birim, 1950 yılında “Vergi Kontrol Memurluğu” ve 1994 yılında da ise Vergi Denetmenliği unvanı ile faaliyet göstermiştir. 1942 yılında tahsilat kontrolörü unvanı ile kurulan yapı, 1946 yılında gelirler kontrolörlüğü unvanında birleştirilmiştir. Son kurulan denetim birimi hesap mütehassıslarıdır. Kurulduğu dönemde, defterdar emrinde çalışmaya başlayan meslek mensupları, özel bir kanun ile Hesap Uzmanları Kurulu şeklini alarak doğrudan bakana bağlı denetim birimi olarak faaliyet göstermişlerdir (Pekşen, 2019).

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK’ da yeni bir düzenlemeye gidilmiş olup, “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak” görevi Maliye Bakanlığının temel görevleri arasına eklenerek, 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı KHK ile değişik, 19 ve 20’nci maddelerine istinaden; Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında “Danışma ve Denetim Birimi” olarak, doğrudan Maliye Bakanına bağlı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur (Pekşen, 2018)

Söz konusu Kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında görev yapanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında görev yapanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında görev yapanlar ise Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır.

2.6.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Teşkilat Yapısı

Kurul başkanlığına verilen görevlerin yerine getirilmesinde, işbölümü ve uzmanlaşmanın sağlanması maksadıyla uygun görülen yerlerde, Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı grup başkanlıkları kurulabileceği 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde ifade edilmiştir. Bu noktada kurulabilecek grup başkanlıkları aşağıda sıralanmaktadır.

a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı

- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

- d) Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı

646 sayılı KHK'nın geçici 12'nci maddesi ile vergi müfettişliğine atanmış sayılanlardan bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla; Vergi Denetmeni ve Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar sadece (a) bendinde belirtilen Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda, Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi, Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı, Gelirler Baş kontrolörü ve Gelirler Kontrolörü ile bunların yardımcılarına (stajyerler dahil) ilişkin kadrolarda bulunanlar ise (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilmiştir.

Yeni kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile denetimde çok başlılığın giderilmesi, aynı işi yapan denetim personelinin aynı yetkilere sahip olması, sade ve anlaşılır bir denetim yapısı amaçlanırken, esasında aynı unvanların farklı harfler ile çeşitlendirilmesinden öteye gidemediği söylenebilir.

Denetim yapısında süregelen revizyon 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228. Maddesinde yapılan düzenleme ile bugünkü halini almıştır. Mezkur madde de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluştuğu ifade edilmiştir. Ayrıca söz konusu madde de *“Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması ile işgücünün verimli kullanılması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki Daire Başkanlıkları kurulabilir veya kaldırılabilir:”* hükmüne yer verilmiştir. Madde hükmüne istinaden kurulan Daire Başkanlıkları aşağıda sıralanmıştır.

- a) Denetim Daire Başkanlığı
- b) Kaçakçılık Denetim Daire Başkanlığı
- c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı
- ç) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bakan oluru ile toplam 9 ilde daire başkanlığı şeklinde teşkilatlanmıştır. Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde Kaçakçılık Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı, Sektörel Denetim Daire Başkanlığı olmak üzere ayrıma gidilerek 3 başkanlık türüne de yer verilmiştir. Ancak kurul başkanlığının Kocaeli, Bursa, Konya, Antalya, Adana ve Gaziantep illerindeki örgütlenme yapısı Denetim Daire Başkanlığı şeklinde faaliyet göstermektedir.

2.6.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Denetim Daire Başkanlıkları Kurulmasındaki Amaçlar

Denetim Daire Başkanlıkları ile Kurul Başkanlığı bünyesinde yürütülen çalışmalarda iş bölümü ve uzmanlaşmanın sağlanması amaçlanmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından hazırlanan 2022 Genel Çalışma Planında ayrıntılı olarak açıklanan Daire Başkanlıklarının kuruluş amaçları aşağıda açıklanmıştır.

2.6.2.1. Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı

Organize vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek üzere kaçakçılık faaliyetlerine yönelik inceleme standartları getirilmesi, vergi kaçakçılığı faaliyetlerinin hızlı bir şekilde önlenmesi için Daire Başkanlığının temel kuruluş amaçlarıdır. Bu bağlamda Gelir İdaresi Başkanlığı ile birlikte çalışmalar yürütülmesi söz konusu mükelleflerin faaliyetlerinin terk ettirilmesi, aynı Kanun'un 153/A maddesine göre tekrar mükellefiyet tesisi için teminat uygulamasının işlerliği sağlanması, suçların tespiti için kolluk birimlerinden gerekli destek alınarak vergi incelemesi sonucunun beklenmeksizin suç örgütlerinin tespitinin daha kısa zamanda gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

2.6.2.2. Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı

Vergi iade taleplerine ilişkin olarak iade konusu ve türü itibariyle uzman denetim ekipleri oluşturulması ve vergi iade incelemesine ilişkin uzmanlaşma sağlanarak kısa sürede mükelleflerin vergi iade haklarının verilmesi amaçlanmıştır. Diğer taraftan kazanılan uzmanlaşma sayesinde haksız vergi iade taleplerinin önlenmesine yönelik daha etkin mücadele edilecektir.

2.6.2.3. Sektörel Denetim Daire Başkanlığı

Sektörel Denetim Daire Başkanlıkları bünyesinde oluşturulan sektörel denetim ekipleri ile belirlenen sektörlerin faaliyetleri konusunda uzmanlaşma sağlanması amaçlanmıştır. Böylelikle Müfettişlerin belirlenen sektörlerdeki vergisel riskler konusunda bilgi sahibi olması ile hem vergi incelemelerinin daha kısa sürede sonuçlandırılması sağlanacak, hem de yapılan incelemeler daha etkin hale getirilecektir.

2.6.2.4. Denetim Daire Başkanlığı

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesindeki daire başkanlıkları Ankara, İstanbul ve İzmir illeri haricinde daire başkanlıklarının bulunduğu kalan altı ilde vergi incelemeleri denetim daire başkanlığı olarak teşkilatlanmıştır. Vergi Denetim Daire Başkanlıkları kendi bünyesinde bulunan müfettişler ile sektörel, iade ve kaçakçılık incelemelerini yürütmektedir.

2.7. VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞININ GÖREVLERİ

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228. Maddesinin 4. Fıkrasında Kurulun görev ve yetkileri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek,

ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak,

d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,

e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,

f) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,

g) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,

ğ) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,

h) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.

ı) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

2.7.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında Sadece Vergi İncelemesine Yönelik Çalışan Denetim Personeli Sayısı

VDK 2022 yılı Faaliyet Raporunda 01.01.2022 tarihi itibarıyla gerek komisyon çalışmaları gerekse idari görev yurt, ücretsiz izin, dışında bulunma ve yetkisiz vergi müfettiş yardımcıları ve benzeri hususlar dışarıda tutularak sadece vergi incelemesine

yönelik çalışan iş gücü sayısının daire başkanlıkları nezdinde dağılımı aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında Sadece Vergi İncelemesine Yönelik Çalışan Denetim Personeli Sayısı

Unvan	Sektörel	Vergi İadeleri	Vergi Kaçakçılığı	Denetim	Toplam
Vergi Başmüfettişi	252	45	163	180	640
Vergi Müfettişi	1.272	512	1.907	1.061	4.752
Vergi Müfettiş Yardımcısı	182	--	425	198	805
Toplam	1.706	557	2.495	1.439	6.197

BÖLÜM 3: VERGİ AFLARI HAKKINDA VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN GÖRÜŞLERİ ÜZERE YAPILAN ALAN ARAŞTIRMASI

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye’de vergi denetiminin en önemli parçası olan vergi müfettişleriyle mülakaat tekniğiyle sonucu derlenen bilgilerin analizine yer verilmiştir. Bu kapsamda önce çalışmada kullanılan yöntem açıklanmış daha sonra ise katılımcı özellikleri, veri toplama teknikleri, veri toplama araçları, veri toplama ve analizi sürecine yer verilmiştir.

3.1. YÖNTEM

Araştırma nitel yaklaşım ile gerçekleştirilmiş ve durum çalışması deseni benimsenmiştir. Durum çalışmaları bir veya birkaç farklı durumun derinlemesine araştırılmasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 76). Durum çalışmalarında amaç araştırılan duruma etki eden bireyler, olaylar, yasalar, süreçler vb. gibi tüm etmenlerin bütüncül bir bakış açısı ile incelenerek, ilgili durumu nasıl etkiledikleri veya ilgili durumdan nasıl etkilendirildiklerini açıklanmaya çalışılmasıdır (Creswell, 2009; Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 77). Bu bağlamda vergi müfettişlerinin vergi afları hakkındaki düşünceleri bir durum olarak belirlenmiştir. Belirlenen durumun açıklanabilmesi için vergi afları öncelikle literatürden faydalanılarak doküman incelemesi yapılmıştır. Daha sonra vergi müfettişleri ile görüşmeler yapılarak durumu analiz edebilecek veriler toplanmıştır.

3.2. KATILIMCILAR

Araştırmada katılımcıların seçilmesinde amaçlı örnekleme yöntemlerinden ölçüt örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Ölçüt örnekleme yöntemi ortaya konulmak istenen durum ile ilgili kriterler belirlenerek katılımcıların seçilmesidir (Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 108). Araştırmada katılımcıların seçilmesinde iki kritere dikkat edilmiştir. Birincisi, katılımcıların araştırmaya gönüllük ilkesi ile katkı sağlamasıdır. Bu durumun sebebi katılımcıların araştırma sorularına yansız ve içtenlikle cevap vermesinin amaçlanmasıdır. Katılımcı seçiminde ikinci kriter ise katılımcıların Vergi Denetim

Kurulu Başkanlığında vergi müfettişi olarak çalışıyor olmasıdır. Bu kriterin konma sebebi ise vergi mevzuatı hususunda uzman bireyler olmasıdır. Ayrıca seçilen denetim elemanlarının farklı uzmanlık alanlarına sahip olmasına dikkat edilerek etraflı bir bakış açısı yakalanmaya çalışılmıştır. Görüşme yapılacak vergi müfettişleri farklı bölge ve illerden seçilerek homojen bir örneklem oluşturulmak amaçlanmıştır.

Tablo 1 incelendiğinde katılımcıların bilgilerinin gizli tutulması amacıyla isimleri yerine kod verilerek çalışmamızda kullanılmıştır.

Tablo 2. Katılımcı Özellikleri

Katılımcı	Mesleki Kıdem	Unvan	Görevli Bulunduğu Daire Başkanlığı	Bulunduğu İl
1	10	Vergi Müfettişi	İade Denetim	İstanbul
2	12	Vergi Başmüfettişi	Denetim	Gaziantep
3	8	Vergi Müfettişi	İade Denetim	İstanbul
4	8	Vergi Müfettişi	İade Denetim	İstanbul
5	8	Vergi Müfettişi	Sektörel	İstanbul
6	8	Vergi Müfettişi	Sektörel	Ankara
7	8	Vergi Müfettişi	Sektörel	Ankara
8	12	Vergi Başmüfettişi	Denetim	Kocaeli
9	12	Vergi Başmüfettişi	Denetim	Konya
10	12	Vergi Başmüfettişi	Kaçakçılık	İstanbul

Tablo 2 incelendiğinde, toplam 10 vergi müfettişiyle görüşülmüştür. Bu kişiler meslekte yeterli kıdem yılına sahip kişilerden seçilmiş ve 8-12 yıl görev yapmış kişilerden oluşmaktadır. Bu kişilerden dört tanesi vergi başmüfettişi ve altı tanesi vergi müfettişi olarak faal denetim görevlerine devam etmektedir. Konuyla ilgili bilgi ve görüşlerine başvuru alan uzmanlar farklı daire başkanlıklarında görev yürütmektedir.

3.3. VERİ TOPLAMA ARACI

Araştırmada sekiz sorudan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılmıştır. Görüşme formu oluşturulurken literatür taraması yapılmıştır. Literatürde rastlanan ve araştırmaya katkı sağlayacağı düşünülen bulgular görüşme sorusu haline getirilmiştir. Görüşme soruları önce anlaşılabilirlik yönünden bir dil uzmanının görüşüne sunulmuştur. Daha sonra oluşturulan sorular kapsam geçerliliği için en az doktora

mezunu vergi alanında çalışmaları olan iki uzman görüşüne sunulmuştur. Dil uzmanı ve alan uzmanlarından gelen görüşler doğrultusunda sorular revize edilerek görüşme formu oluşturulmuştur.

3.4. VERİ TOPLAMA SÜRECİ

Araştırma verileri katılımcılar ile yapılan görüşmeler yoluyla toplanmıştır. Katılımcılar ile yapılan görüşmeler ortalama 45 dakika sürmüştür. Katılımcılarla görüşme öncesinde en az bir çay içilecek kadar zaman geçirilmiştir. Bunun sebebi ise katılımcılar ile samimiyet kurularak sorulara daha içten cevap vermeleri amaçlanmıştır. Ayrıca katılımcılara kimlik bilgilerinin hiçbir şekilde paylaşılmayacağı ve sorulara verdikleri cevapların sadece bilimsel amaçlı kullanılacağı ifade edilmiştir.

3.5. ARAŞTIRMAYA İLİŞKİN GEÇERLİLİK VE GÜVENİRLİK ÇALIŞMALARI

Nitel araştırmalarda araştırmanın odağında araştırmacının bulunması durumu nitel araştırmaların öznelliğini artırabilmektedir. İfade edilen durum ise nitel araştırmalarda geçerlik ve güvenilirliğin zayıflayabileceği kaygısını ortaya çıkarmaktadır. Ancak nitel araştırmalar ele aldıkları konuları bütüncül bir bakışla inceledikleri için ifade edilen eleştirilerin geçerli olmadığını söylemek mümkündür (Arastaman, Öztürk ve Fidan, 2018). Bu eleştirilerin cevaplanması ve daha nitelikli nitel araştırmalar için bir takım ölçüt geliştirme çalışmaları yapılmıştır (Van Houten & Hall, 2001; Maxwell, 1992). Geliştirilen ölçütler ışığında nitel çalışmalarda ilk olarak geçerlik ve güvenilirlik kavramlarının yerine güvendiuyulabilirlik kavramının kullanılmasının daha doğru olacağı ifade edilmektedir (Guba & Lincoln, 1981). Ayrıca iç geçerliğin karşılığı olarak inanılrlık kavramı kullanılmalıdır.

Araştırmada verilerin gerçeğe uygunluğu yani inandırıcılığın sağlanması için; araştırma öncesinde araştırmacı ve araştırmaya katılanlar arasında zaman geçirilerek etkileşim kurulması ve aynı zamanda gözlemler yapılması önerilmektedir (Guba & Lincoln, 1981, 1981; Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 144). Bu nedenle araştırma sürecine

başlanmadan önce katılımcılarla zaman geçirilerek katılımcılar üzerinde gözlem yapılmaya çalışılmıştır.

Araştırmaya dâhil olmayan uzmanların araştırmayı takip etmesi de alanyazında önerilmektedir (Guba & Lincoln, 1981). Bu bağlamda araştırma süresi boyunca vergi afları alanında çalışmalar yapmış tecrübeli araştırmacılar ile tüm süreç paylaşılmıştır. Uzmanların değerlendirmesi sonucu sürece yön verilmiştir.

Güvenirliği sağlamak için araştırmacılar örneklemin rastgele seçilmesini önermektedir (Rolf, 2006). Ancak araştırma vergi müfettişlerinin vergi afları hususundaki düşüncelerine yönelik olduğu için katılımcıların vergi müfettişliği mesleğinde olması gerekliliği vardır. Aynı zamanda ve çalışma esnasında kayıt tutulduğu için gönüllülük ilkesi ile katılımcılar seçilmiştir. Bu seçimin sebebi öncelikle çalışmada temel alınan problem durumu, sonrasında ise isteksiz katılımcıların araştırma esnasında doğal davranamama eğilimi gösterebileceği düşüncesidir.

3.6. LİTERATÜR ÖZETİ

Araştırma kapsamında dünyada ve Türkiye’de vergi af kanunları ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiştir. İncelenen çalışmalarda vergi af kanunlarının vergi gelirlerini azalttığı, vergi adaletine, vergi bilinci ve ahlakına zarar verdiği ve olumsuz yönde etki ettiğine ilişkin bulgulara rastlanmıştır. İfade edilen bulguların yer aldığı çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Bülbül ve Karadeniz (2004) “*vergi ve sigorta prim aflarının kayıt dışı ekonomi üzerine etkisi*” isimli araştırmalarında vergi af kanunlarının mükelleflerin kayıt dışı çalışma eğilimlerine etkisini incelemişlerdir. Bu incelemeyi ise doküman analizi yöntemini kullanarak yapmışlardır. Çalışmada özellikle af kanunlarında yer verilen geçmiş yıllara ilişkin matrah ve vergi artırımı yapılması uygulamasının kayıt dışı ekonominin kayıtlı olan ekonomiye oranını arttırdığı belirtmişlerdir. Yapılan çalışmada 1960-1980 yılları arasında yayımlanan vergi ve sigorta af kanunlarının siyasi amaç taşıdıkları, 1980 sonrası yayımlanan vergi af kanunlarının ise tahsilatı hızlandırmak gibi sebeplerle çıkarıldığı ifade edilmiştir. Ayrıca sıklıkla çıkarılan vergi aflarının kayıt dışı

ekonomide artışa neden olarak kamu maliyesi üzerine olumsuz etki yaratmakla birlikte kayıtlı çalışan mükelleflerin de haksızlığa uğramalarına sebep olduğu ifade edilmiştir. Tüm bu sebeplerle çalışmada vergi aflarına başvurulmaması, kayıt dışı ekonomiyi yaratan sorunların çözümüne ilişkin alternatif politikalar üretilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Çetin (2007) tarafından yapılan araştırmada ise vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Anket yöntemi kullanılarak mükelleflerinin vergi politikaları karşısındaki düşüncelerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Anket uygulaması 2005 yılında Manisa ili merkez ilçesinde faaliyet gösteren 240 mükellef üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada örneklem grubu, rasgele örnekleme yöntemi kullanılarak gerçek kişi mükelleflerden seçilmiştir. Çalışma bulgularında ankete katılan mükelleflerin % 91.1'i Türkiye'de vergi sisteminin adil olmadığını ifade etmiş; bu durumun gerekçesi ise katılımcılar tarafından vergi aflarının sık sık tekrarlanması (% 22.9) olarak gösterilmiştir. Ayrıca, mükelleflerin % 52.4'ü vergi aflarının yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri cezalandırdığını, mükelleflerin % 52.8'i vergi affına tamamen karşı olduğunu ve %80.7'si yeniden bir vergi affı çıkacağı beklentisinde olduğunu ifade etmiştir. Bu bağlamda araştırmacı vergi affı beklentisinin oluşmasının vergi uyumunu bozan bir faktör olduğunu belirtmiştir.

Kargı, 2011 yılında “*Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi*” isimli çalışmasında Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini incelemiştir. Bu incelemeyi de vergi gelirlerini gayri safi milli hasılaya oranlayarak yapmıştır. Sonuç olarak vergi aflarının vergi gelirlerini beklenen düzeyde artırmadığı bulgusuna ulaşmıştır.

Aliçavuşoğlu (2016) tarafından yapılan çalışmada vergi aflarının vergi mükellefleri üzerindeki etkileri Tokat ili ölçeğinde incelenmiştir. Çalışmada örnekleme olasılıklı olmayan örneklem yöntemlerinden amaçlı örnekleme yöntemi kullanılarak belirlenmiştir. Toplam örneklem 400 mükelleften oluşmaktadır. Yapılan çalışma sonucunda vergi aflarından istenilen sonuçların alınabilmesi için sıklıkla uygulanmaması gerektiği ortaya konulmuştur. Ayrıca çalışmada vergi afları ile vergisini doğru ve zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığı, yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin ödüllendirildiği sonucu ortaya çıkmıştır. Son olarak

çalışmada vergi aflarından istenilen sonuçların alınabilmesi için vergi denetimlerinin artırılması gerektiği vurgulanmıştır.

Edizdoğan ve Gümüş (2013) Türkiye’de vergi aflarını incelediği ve doküman analizi yöntemi kullanarak yapmış oldukları çalışmalarında vergi aflarının devlete gelir sağlaması, vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü azaltması gibi faydaları bulunduğunu belirtmişlerdir. Ancak çalışma da vergi aflarının mükelleflerin vergiye uyum seviyesinin azalmasına, ödeme bilincinin yok olmasına, cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine, kayıt dışı ekonomiyi destekleyerek vergi ahlâkının bozulmasına neden olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca çalışmada vergi aflarının sıklıkla çıkarılması vergi aflarından istenilen sonucun alınamamasına neden olduğu ortaya konulmuştur.

Taytak ve Dalkıran (2019) tarafından yapılan çalışmada vergi denetim algısına sahip vergi mükelleflerinin vergi adaleti ve vergi affı uygulamalarına bakışı incelenmiştir. Uşak ilinde faaliyette bulunan gelir vergisi mükellefleri üzerinde yapılan ampirik çalışmada elde edilen bulguların yorumlanmasında SPSS 23.0 paket programı kapsamında çapraz tablolar analiz yönteminden yararlanılmıştır. Bu bağlamda çalışmada *“vergi denetimi uygulamaları ve sonuçlarına ilişkin yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum”* önermesine ankete katılan vergi mükelleflerinin çoğunluğu (179+95 kişi= %58,1’i) katılıyorum ve tamamen katılıyorum şeklinde cevap verdiği belirtilerek vergi denetimi hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları ortaya konulmuştur. Ancak bu önermeye katılan vergi mükelleflerinin yaklaşık %71’i (72+65+35+22 kişi) *“ülkemizde vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum”* önermesine hiç katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde cevap verdikleri ifade edilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgulardan hareketle vergi denetim algısına sahip olmayan mükelleflerin çoğunluğunun vergi sisteminin adil olmadığı düşüncesine sahip olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca çalışmada vergi denetim algısına sahip olduğunu düşünen vergi mükelleflerinin yaklaşık %72,2’si (75+64+24+35 kişi) de *“vergi sisteminin adil olması vergi denetim algısını etkilemektedir”* önermesine katılıyorum ve tamamen katılıyorum şeklinde cevap verdiği ifade edilmiştir. Buradan hareketle vergi denetim algısına sahip olan vergi mükelleflerinin çoğunluğunun vergi sisteminin adil olmasının vergi denetim algısını etkilediği düşüncesine sahip olduğu belirtilmiştir. Çalışmada elde edilen diğer sonuçlar değerlendirildiğinde vergi denetim algısına sahip olan vergi mükelleflerinin,, vergi

yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtılmadığı, vergi sisteminin adil olmadığı, vergi sisteminde adaletin tesis edilmesi için vergi denetimlerinin yapılması gerektiği, vergi aflarının vergi denetiminde etkinliği azalttığı ve vergi kaçırarlara kesilen cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığı düşüncesinde oldukları ortaya konulmuştur. Ayrıca vergi denetim algısına sahip mükelleflerin vergi affı çıkarılacağını öngörseler dahi vergisel ödevlerini yerine getireceklerini ifade etmeleri vergi mükelleflerinin davranışları bakımından vergi denetim algısının önemli bir yere sahip olduğu vurgulanmıştır.

Tekin ve Tuncer (2013) “*Vergi afları sonrasında vergiye uyum süreci*” isimli çalışmalarında 2003-2011 yılları arasında beyana dayalı gelir vergisini kapsamına alan vergi af kanunlarının vergiye uyumuna olan etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucunda incelenen iki dönem arasında mükelleflerin vergiye uyumunun azaldığı ve af beklentisinin arttığı ifade edilmiştir.

Yeniçeri (2004) tarafından yapılan çalışmada beyan esasına dayanan vergilerde vergi kayıp ve kaçaklarının psikolojik nedenleri incelenmiştir. Çalışmada vergi aflarının sık çıkarılması mükellefler üzerinde yeniden af çıkarılma beklentisini artırarak vergi cezalarının caydırıcılığını ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azalttığı vurgulanmıştır.

Cansız, 2006 yılında “*Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri: Afyonkarahisar ili örneği*” isimli çalışmada 816 mükellef üzerinde anket çalışması yapmıştır. Çalışmada hükümetler tarafından farklı gerekçeler ile çıkarılan vergi af kanunlarının mükelleflerin vergi ödeme isteklerini olumsuz etkilediği ortaya konulmuştur.

Çiçek ve Sonsuzoğlu (2006) tarafından İstanbul ili ölçeğinde yapılan anket çalışması ile “*Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri*” incelenmiştir. Yapılan çalışma ile vergi af kanunlarının uzun vadede iki farklı sonuca yol açabileceği ifade edilmiştir. Bu sonuçlardan birincisi bir kereye mahsus olmak kaydı ile vergi af kanunlarının hem kayıt dışı çalışan mükelleflerin kayıt altına alınmasına hem de vergiye uyumun artırılmasına katkı sağlayabilmesidir. İkincisi ise yükümlülüklerini yerine getirmiş olan mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yerine

getirdikleri için cezalandırıldıkları düşüncesinin yaygınlaşması yönünde olumsuz bir etkidir. Mükelleflerin çoğunluğunun vergi aflarının adaletsizliğe yol açtığını ve vergi aflarına karşı oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Tuay ve Güvenç (2007) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’deki mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışları incelenmiştir. Çalışma kapsamında 18 ilde 6546 kişi üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Çalışmada mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi aflarına karşı olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi kaçıranlara yönelik bir ödüllendirme algısının olduğu vergi afları yerine vergi ödeme kolaylıkları sağlayan sistemlerin geliştirilmesi gerektiği önerisinde bulunulmuştur.

Yardımcıoğlu, Akpınar ve Günay (2014) tarafından yapılan çalışmada vergi okuryazarlığı ve vergisel farkındalık hakkında Kahramanmaraş ili ölçeğinde anket çalışması yapılmıştır. 153 kişiye yapılan anket çalışması sonucunda vergi af kanunlarının vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesine olumsuz yönde etki ettiği bulgusuna ulaşılmıştır.

Organ ve Yegen (2013) tarafından yapılan çalışmada vergi ahlakı ve bilincinin oluşumunda meslek mensuplarının rolü Adana ili ölçeğinde incelenmiştir. Serbest muhasebeci ve mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerden oluşan 100 katılımcı üzerinde gerçekleştirilen anket çalışmasında vergi bilinci ve ahlakının artması ile mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirme noktasında daha istekli olacakları belirtilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının sıklıkla çıkarılan vergi af kanunlarının aften faydalanmayan mükellefleri olumsuz yönde etkilediği ve zamanla vergi ödeme isteklerini azalttığı yönünde görüş beyan ettikleri ifade edilmiştir.

Sağlam (2013) tarafından vergi bilinci ve algısı konusunda yapılan çalışmada Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi son sınıf öğrencileri üzerinde anket çalışması yapılarak öğrencilerin konuya ilişkin düşünceleri incelenmiştir. 330 öğrenci üzerinde uygulanan anket çalışmasında vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere yaptırım uygulanmasının vergi bilinci ve algısının gelişmesine katkı sağlayacağı ancak bu mükelleflerin vergi aflarından faydalanmasının vergi bilinci ve algısını azaltacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıda ifade edilen çalışmalar değerlendirildiğinde vergi afları, vergi aflarından faydalanan ve faydalanmayan mükelleflerin büyük çoğunluğu için vergi sisteminde bir adaletsizlik olarak gördüğünü ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda, vergi aflarının Türkiye’de sıklıkla uygulandığını, bu durumun ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu, vergi bilinç ve ahlakını olumsuz yönde etkilediğini söylemek mümkündür. Ayrıca çalışmalar incelendiğinde vergi afları ile ilgili olan durumu sadece ortaya koyduğu görülmektedir. Yapılan bu çalışma ile durumu ortaya koymaktan öte sürecin tam anlamı ile içinde olan vergi müfettişlerinin görüşlerine başvurularak durumu etkileyen ilişkili faktörlerde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda araştırmanın literatüre katkı sağlayacağı ve önem arz ettiği düşünülmektedir.

Aşağıda bulgular bölümünde katılımcılar ile yapılan görüşmelere ilişkin analizlerin sonuçları verilmiştir.

3. 7. BULGULAR

Bu başlık altında katılımcılar ile yapılan görüşme sonuçları araştırmanın alt soruları ile sıralı bir şekilde sunulmuştur.

1. Araştırma kapsamında araştırmanın ilk alt problemi olan vergi müfettişlerinin vergi aflarının vergi adaletine olan etkisi ile ilgili düşünceleri nelerdir, sorusuna ilişkin bulgular tablolastırılarak aşağıda Tablo 3’de sunulmuştur.

Tablo 3. Vergi Müfettişlerinin Vergi Aflarının Vergi Adaletine Olan Etkisi İle İlgili Düşünceleri

	Olumlu		Olumsuz		Toplam	
	f	%	f	%	f	%
Vergi Adaletine Etkisi	0	0	10	100	10	100

Tablo 1 incelendiğinde araştırmaya katılan Vergi Müfettişlerinin tamamının vergi af kanunlarının vergi adaletine olumsuz bir etkisinin olduğunu ifade ettiklerini görmek mümkündür. Vergi aflarının vergi adaletine olan etkisini Katılımcı 2, “...*vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflere çok ciddi imkânlar sunulurken, vergisel*

ödevlerini yerine getiren mükellefler nezdinde haksızlığa uğranılmış izlenimi yaratmaktadır...”; Katılımcı 5, “... Vergi afları vergi adaletini bozmaktadır. Çünkü vergi yükünün mükellefler üzerinde adaletli bir biçimde dağılmasını engeller...”. Katılımcıların vergi aflarının vergi adaletine olan olumsuz etkisi ile ilgili düşünceleri yukarıda verilen örneklerden de anlaşılmaktadır.

Araştırmanın bir diğer araştırma sorusu olan vergi aflarının sıklığına ilişkin olarak vergi müfettişlerinin düşüncelerinin neler olduğu ile ilgili bulgular aşağıda Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4. Vergi Aflarının Uygulanma Sıklığı İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Düşünceleri

	Çok Sık		Toplam	
	f	%	f	%
Vergi Aflarının Uygulama Sıklığı	10	100	10	100

Tablo 4 incelendiğinde araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin tamamının vergi aflarının çok sık uygulandığını ifade ettikleri görülmektedir. Bu durumu ise, Katılımcı 7, “... Vergi afları ülkemizde ortalama üç yılda bir uygulanmakta... Bu sürenin vergi affı için çok kısa olduğunu düşünüyorum...”; Katılımcı 8, “... Vergi af kanunları ülkemizde iki üç yılda bir rutin bir şekilde uygulanan kanunlardır. Hatta geçmişe dönük olarak vergi af kanunları incelendiğinde bir yıldan kısa zaman zarfında iki ayrı vergi af kanunun çıkarıldığını da görmekteyiz...”; Katılımcı 3, “... Vergi aflarının rutin ve sık bir şekilde uygulanıyor...”. Ayrıca araştırmaya katılan vergi müfettişleri af kanunlarının sık sık çıkarılmasının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakına olumsuz yönde etki ettiğini ifade etmişlerdir. Bu düşüncelerini ise, Katılımcı 10, “... sıklıkla çıkarılan vergi af kanunları mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini bilinçli olarak tam ve zamanında yerine getirmemelerine yol açmaktadır...”; Katılımcı 2, “... Yine bir vergi af kanunu çıkar beklentisi ile mükellefler vergisel ödevlerini tam ve zamanında bilinçli olarak yerine getiremeyebilir...”. Verilen örnek cümlelerden anlaşılabacağı üzere vergi müfettişleri vergi aflarının sıklıkla uygulandığını ve bu durumun mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme hususunda olumsuz etkilere yol açtığını düşünmektedir.

Araştırmanın bir diğer araştırma sorusu olan vergi af kanunlarının uygulama yöntemleri hakkında vergi müfettişlerinin düşüncelerinin neler olduğu ile ilgili bulgular aşağıda Tablo 5’de verilmiştir.

Tablo 5. Vergi Müfettişlerinin Vergi Af Kanunlarının Uygulama Yöntemleri Hakkında Düşünceleri

	Olumlu		Olumsuz		Toplam	
	f	%	f	%	f	%
Matrah Artırımı	0	0	10	100	10	100
İşletme kayıtlarının Düzeltilmesi	0	0	10	100	10	100
Borçların Yeniden Yapılandırılması	10	100	0	0	10	100
Varlık Barışı	1	10	9	90	10	100

Tablo 5 incelendiğinde araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin tamamının vergi af kanunlarının uygulama yöntemleri içerisinde matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi yöntemlerini uygun bulmadığı görülmektedir. Diğer taraftan borçların yeniden yapılandırılması uygulamasını olumlu karşıladıklarını ifade etmişlerdir. Bu durumu ise, Katılımcı 3, “... *Matrah artırımı, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadeleye engel olmakta ve vergi adaletini bozmaktadır. Borçların yeniden yapılandırılması ise mükelleflerin hali hazırda mevcut olan vergi borçlarının ödenmesinde kolaylık sağlamaktadır...*”. Katılımcı 6, “...*Matrah artırımı uygulaması denetimin caydırıcı özelliğine zarar vermektedir. Özellikle sıklıkla bu uygulamaya başvurulması zaman içerisinde mükelleflerin matrahlarını daha çok gizlemesine neden olmaktadır...*”. Katılımcı 7, “...*Mükelleflerin yapmış oldukları beyan ve kayıt hatalarına ilişkin düzeltme beyanı verme hakları zaten mevcuttur. Vergi afları ile tanınan stok ve kasa hesabında yapılan düzeltme hakları vergi adaletine zarar vermekte, mükellefin vergiye uyumunu bozmaktadır...*”. Katılımcı 2, “...*Bu yöntemlerden sadece borçların yeniden yapılandırılması yönteminin tercih edilmesini gerektiğini düşünüyorum. Diğer yöntemler vergi bilincine negatif etki yapmakta ve vergisel ödevleri yerine getirmeme hususunda mükellefler nezdinde yeni alışkanlıklar oluşmasına neden olmaktadır...*”. Katılımcı 5, “...*Vergi aflarının ekonomik kriz dönemlerinde af mahiyetinde uygulanmasının daha sağlıklı olduğunu düşünüyorum. Ancak ülkemizde mükelleflerden vergi tahsil yöntemi ve*

hazineye kaynak sağlama yöntemi olarak kullanılmaktadır...”. Varlık Barışı uygulamasına ise bir müfettiş tarafından olumlu bakılmaktadır. Bu durumu ise Katılımcı 4, “... Vergi afları vergi adaletine zarar vermekte ve devlete olan güveni azaltmaktadır. Ekonomik kriz dönemlerinde vergilerini ödeme güçlüğü çekenlere yönelik vergi borçları yapılandırılarak ödeme kolaylığı sağlanabilir. Bunun dışında kayıt dışı ekonomi % 10-15 seviyelerine çekildikten sonra varlık barışı uygulanabilir. Varlık barışı kara para kavramını da akıllara getirmektedir. Zaten bu tür gelirlerin yasal defter ve belgeler üzerinden tespiti mümkün değildir...” ifadeleri ile açıklamıştır.

Araştırmanın bir diğer araştırma sorusu olan vergi af kanunlarının uygulama yöntemleri hakkında vergi müfettişlerinin düşüncelerinin neler olduğu ile ilgili bulgular aşağıda Tablo 6’de verilmiştir.

Tablo 6. Vergi Müfettişlerinin Vergi Af Kanunlarının Vergi Denetimine Yansımaları Hakkındaki Düşünceleri

Kategori	Kod	Artırır		Azaltır		Etkilemez		Toplam	
		f	%	f	%	f	%	f	%
Denetim	Denetimin	0	0	10	100	0	0	10	100
Üzerine Etkileri	Caydırıcılığı								

Tablo 6 incelendiğinde araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin tamamı vergi af kanunlarının vergi denetiminin caydırıcılığı azalttığını ifade etmiştir. Bu durumu ise, Katılımcı 1, “...*Vergi afları vergi cezalarının işlerliğine ve kanunun suçu önleme özelliğine zarar vermektedir. Çıkarılan vergi aflarından yararlananların denetimden muaf tutulması defter-belge düzeninde ve vergisel işlemlerin kanuna aykırı yapılmasında denetimin caydırıcılığını azaltacaktır...*”. Katılımcı 2, “...*Vergi af kanunları etkin ve verimli bir şekilde denetim yapılmasını engellemekte ve denetim elemanlarının motivasyonları üzerinde çok ciddi olumsuz etki bırakmaktadır...*”. Katılımcı 5, “...*Vergi afları vergi denetimini etkinliğine zarar vermektedir...*” şeklinde düşüncelerini ifade etmiştir.

Araştırmanın bir diğer araştırma sorusu olan vergi af kanunlarının vergi müfettişlerinin iş yüklerine etkileri hakkındaki düşünceleri ile ilgili bulgular aşağıda Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7. Vergi Af Kanunlarının Vergi Müfettişlerinin İş Yükleri Üzerindeki Düşünceleri

Kategori İş Yükü	Kod	Alt Boyut	Artırır		Azaltır		Etkilemez		Toplam	
			f	%	f	%	f	%	f	%
	Kanuna Uyum ve Uygulama Güçlükleri		10	100	0	0	0	0	10	100
	Kanunun Hazırlanma Dönemi		7	70	0	0	3	30	10	100
	Kanun Uygulama Dönemi		0	0	7	70	3	30	10	100
	Daire Başkanlığına Göre	Sektörel	0	0	8	80	2	20	10	100
		İade	0	0	0	0	10	100	10	100
		Kaçakçılık	0	0	2	20	8	80	10	100
		Denetim	0	0	2	20	8	80	10	100

Tablo 7 incelendiğinde araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin vergi af kanunlarının iş yüklerine olan etkileri hususunda düşünceleri farklılaşmaktadır. Katılım sağlayan tüm vergi müfettişleri vergi af kanunlarının müfettişin görevli bulunduğu daire başkanlığına göre değişiklik gösterdiğini ifade etmişlerdir. Katılımcıların tamamı vergi af kanunlarının ilave bir mevzuat yükü getirdiğinden bahisle iş yükü oluşturduğunu ifade etmişlerdir. Bu durumu Katılımcı 6, “...*Vergi af kanunları ilave bir mevzuat içermekte ve müfettişler ortaya çıkan kanun taslağından itibaren ilgili hükümleri takip etmek ve anlamak için mesai harcamak zorunda kalmaktadır...*” şeklinde düşüncelerini ifade etmiştir. Tablo 5 incelendiğinde bazı katılımcılar kanunun hazırlanma dönemlerinde müfettişlerin iş yükünün arttığını (f:7) ifade etmiştir. Ancak diğer üç katılımcı ise kanunun hazırlanma dönemlerinde müfettişlerin iş yükünün etkilenmediğini ifade etmiştir. Bu durumu ise katılımcı olan müfettişlerin farklı daire başkanlıklarında çalışmalarına bağlamak mümkündür. İfade edilen dönemlerde iş yükünün artması durumunu Katılımcı 7, “...*Kanunun hazırlanma döneminde ne de olsa mükellefler matrah artımında bulunur ve matrah artırımında bulunacak mükelleflerin kontrolünün sağlanması düşüncesi ile idare tarafından müfettişlere çok sayıda iş emri tanımlamaktadır...*” şeklinde ifade etmiştir. İfade edilen dönemlerde iş yükünü etkilememesi durumunu ise Katılımcı 8, “...*Ben İade Denetim Daire Başkanlığında görevli bulunmaktayım. Vergi af kanunları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi kapsamındaki kaçakçılık suçlarını ve iade incelemelerini etkilemediğinden iş yükümüze etkisi bulunmamaktadır...*” şeklinde ifade etmiştir. Tablo 5 incelendiğinde katılımcıların çoğu (f:7) vergi af kanunlarının uygulama dönemlerinde iş yüklerinin azaldıklarını ifade etmişlerdir. Bununla beraber üç katılımcı ise bu

dönemlerde iş yüklerinin etkilenmediğini ifade etmiştir. Daha önce de ifade edildiği gibi bu durumu katılımcıların görevli bulundukları daire başkanlıkları ile ilişkilendirmek mümkündür. Bu durumu Katılımcı 10, “...*Matrah artırımında bulunan mükelleflere ilişkin inceleme iş emirleri kapatılmaktadır...*” şeklinde ifade etmiştir.

Tablo 5 ve yukarıdaki ifade edilen katılımcı görüşleri incelendiğinde vergi aflarının daire başkanlıklarına göre iş yükü konusunda farklılar gösterdiğini söylemek mümkündür. Genel itibarıyla vergi af kanunlarında yer alan hükümlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359.maddesi uyarınca yapılacak işlemleri ve iade incelemelerine etkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı ve Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığında görevli bulunan müfettişlerin iş yüküne herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Araştırmanın bir diğer araştırma sorusu olan vergi af kanunlarının vergi müfettişlerinin motivasyonları üzerindeki etkileri hakkındaki düşünceleri ile ilgili bulgular aşağıda Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8. Vergi Af Kanunlarının Vergi Müfettişlerinin Motivasyonları Üzerindeki Düşünceleri

Kategori	Kod	Alt Boyut	Artırır f	%	Azaltır f	%	Etkilemez f	%	Toplam f	%
Motivasyon	Müfettiş Motivasyonu		0	0	10	100	0	0	10	100
	Mükellef Motivasyon	Vergi Bilinci ve Ahlakı	0	0	10	100	0	0	10	100

Tablo 8 incelendiğinde araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin tamamı vergi af kanunlarının vergi müfettişlerinin mesleki anlamda motivasyonlarını olumsuz etkilediğini ifade etmiştir. Bu durumu Katılımcı 6, “...*Vergi af kanunları kapsamında yer alan özellikle matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi uygulaması vergi denetiminin önemini azaltması sebebiyle bizler üzerinde bir motivasyon kaybı oluşturmaktadır...*”. Katılımcı 8, “...*Gerçekte aynı kazanca sahip olan mükelleflerin farklı tutarda ödeme yaparak adaletsizliğe neden olması sebebiyle mesleğimiz adına*

motivasyon kaybı oluşturduğunu söyleyebilirim...” şeklinde ifade etmiştir. Katılımcı 10, “...Daha önce incelemesini sonuçlandırdığımız mükellefler matrah artırımından yararlanamamakta ve inceleme sonucu çıkan vergileri ödemek durumunda kalmaktadır. Ancak vergi af kanunu dönemine denk gelen incelemelerde matrah artırımı yapılarak çok cüzi tutarda vergi ödenmesi incelemenin kapatılması sonucunu doğurmaktadır. Bu durum meslek açısından motivasyon kaybına yol açmaktadır...” şeklinde ifade etmiştir. Ayrıca araştırmaya katılan vergi müfettişleri mükellef bakımından da yaptıkları değerlendirmede vergi aflarının mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakına zarar verdiği yönünde kanaatlerini ifade etmiştir. Bu durumu Katılımcı 1, “...Mükellefin vergiye yönelik tutum ve davranışlarını vergi algıları belirlemektedir. Vergi algısını etkileyen faktörler içerisinde en önemlilerinin vergi adaleti ve vergi affı olduğunu söylemek mümkündür. Vergi afları genel itibariyle denetimin üzerindeki yükünü almakla birlikte mükelleflerin denetime olan tutumunu olumsuz etkilemektedir...” şeklinde ifade etmiştir.

Araştırmanın bir diğer araştırma sorusu olan Türkiye’deki mevcut Vergi Müfettişi sayısı vergi kayıp ve kaçığını önlemede yeterli olup olmadığı ile ilgili bulgular aşağıda Tablo 9’de verilmiştir.

Tablo 9. Türkiye’deki Mevcut Vergi Müfettişi Sayısının Vergi Kayıp Ve Kaçığını Önlemede Yeterli Olup Olmadığı Hakkındaki Vergi Müfettişlerinin Düşünceleri

Kategori	Yeterli		Yetersiz		Toplam	
	f	%	f	%	f	%
Vergi Kayıp Kaçağı	2	20	8	80	10	100

Tablo 9 incelendiğinde araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin çoğunluğu vergi kayıp kaçığını önlemede vergi müfettişi sayısının yetersiz olduğunu(f:8) ifade etmiştir. Bu durumu Katılımcı 1, “...Vergi kayıp kaçığını önlemede vergi müfettiş sayısı yeterli olmamakla birlikte bu konudaki nihai çözümün vergi müfettiş sayısının artırılmasından ziyade mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması gerektiği kanaatindeyim...” Katılımcı 2, “...Kesinlikle yeterli değildir. Ancak vergi kayıp ve kaçığı sadece müfettiş sayısı artırılarak önlenemez. Mutlaka meslek mensuplarının (SMM ve YMM) kontrol sisteminin içerisinde yer verilerek kapsamlı bir denetim sistemi kurulmalıdır...” şeklinde ifade etmiştir. Araştırmaya katılan diğer iki katılımcı ise kayıt dışı ile mücadelede vergi müfettiş sayısının Türkiye’de yeterli olduğunu ifade etmiştir. Bu durumu vergi kayıp

kaçağını önlemenin sadece vergi müfettişleri ile değil devletin bütün kurumları ile bir politika güderek başarı sağlanabileceği görüşü ile özetlemek mümkündür.

Araştırmanın bir diğer araştırma sorusu olan vergi denetiminin etkin ve kapsamlı olabilmesi için başlıca yapılması gerekenler ile ilgili bulgular aşağıda Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10. Vergi Denetiminin Etkin Ve Kapsamlı Olabilmesi İçin Başlıca Yapılması Gerekenler İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Düşünceleri

Kategori	Kod	f	%	Toplam	
				f	%
Etkin ve kapsamlı denetim	Uzmanlaşma	5	50	5	100
	Hizmet içi eğitim	6	60	6	100
	Cari Yıl İncelemesi	5	50	5	100
	Çalışma Şartları	10	100	10	100

Tablo 10 incelendiğinde araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin etkin ve kapsamlı vergi denetimi yapılabilmesine ilişkin düşünceleri farklılaşmaktadır. Katılımcıların beşi (f:5) vergi denetiminin etkin ve kapsamlı olabilmesi için uzmanlaşmanın gerekli olduğunu ifade etmektedir. Altı katılımcı (f:6) ise hizmet içi eğitimin önemini; beş katılımcı (f:5) cari yıl incelemelerinin önemini vurgulamıştır. Ayrıca çalışma şartlarının iyileştirilmesinin etkin ve kapsamlı denetim için gerekli olduğu hususunda tüm katılımcılar ortak düşünceye sahiptir. İfade edilen uzmanlaşma kategorisini Katılımcı 2, “...Denetim elemanları arasında uzmanlaşmaya gidilmeli, buna uygun hizmet içi eğitimler düzenlenmeli ve meslek mensupları denetim mekanizması içerisine dahil edilmelidir...” şeklinde ifade etmiştir. Hizmet içi eğitim kategorisinde ise Katılımcı 9, “...Vergi müfettişlerine inceleme yaptıkları sektörleri tanıtan hizmet içi eğitimler verilmeli...” şeklinde açıklamada bulunmuştur. Cari yıl incelemesi kategorisinde ise Katılımcı 3, “...Bilinmektedir ki vergi müfettişlerinin yapmış olduğu incelemelerin büyük çoğunluğu geçmiş takvim yılı ya da hesap dönemidir. Yani olay vukuu bulduktan sonra kontrol edilmektedir. Cari yıl incelemesi ile ilgili yıla ilişkin önleyici bir fonksiyon üstlenilmiş olacaktır...”; Katılımcı 10, “...Vergi denetiminin etkin olabilmesi için cari yıl incelemelerine önem verilmesi gerekir. Böylelikle denetimin önleyici fonksiyonu da ön plana çıkacaktır...” şeklinde açıklamıştır. Çalışma şartları kategorisinde ise Katılımcı 4, “...Vergi müfettişlerinin çalışma şartları ve özlükleri

iyileştirilmelidir. Böylelikle üç yıllık kapsamlı bir eğitim ile yetiştirilen müfettişlerin mesleğinin en verimli döneminde özel sektöre geçişi azaltılarak vergi incelemesi yapmaya devam etmelerini sağlayacaktır...”; Katılımcı 7, “...Mükelleflerin vergi affı beklentisi sonlandırılmalı ve cari yıl inceleme sayısı mutlaka artırılmalıdır...” şeklinde ifade etmiştir.



4. SONUÇ VE ÖNERİLER

4.1. SONUÇ

Vergi bir ülke için hem kurumlarının hem de vatandaşına sunduğu hizmetlerin sürdürülebilirliği açısından en önemli gelir kaynağıdır. Aynı zamanda vergi ödeyen vatandaşlar için ise vergi, devlete olan aidiyet ve güven duygusunu pekiştiren bir araçtır. Devlet ile vatandaş arasındaki vergi bağı zarar gördüğünde ifade edilen hizmetlerin sunulmasında ve devamında ise vatandaş ile devlet arasındaki bağların zayıflaması muhtemeldir. Bu bağlamda vatandaşların vergi sistemine uyumu ve güveni önemli görülmektedir.

Ülkeler farklı gerekçeler ile vergi tahsilatını hızlandırmak için vergi af kanunlarına başvurabilmektedir. Bu gerekçeleri kamunun artan ihtiyaçları, yeni kaynak yaratma düşüncesi, ekonomik krizlerden kaynaklı mükelleflerin yaşadığı ödeme güçlüğü, yeni seçilen siyasi iradenin vergisel yönden yeni bir sayfa açma isteği gibi sıralamak mümkündür. Bu noktada vergi af kanunlarının içeriği, yöntemi ve uygulanma sıklıkları istenilen sonuçların etkili bir şekilde alınması; aynı zamanda mükellefin vergi bilincine ve sisteme olan güvenine zarar vermemesi açısından önemlidir.

Vergi aflarının içeriği, sisteme ve mükellefe olan etkilerinin bilinmesi yeni vergi aflarının çıkarılmasında önemli görülmektedir. Bu çalışmada amaç yukarıda ifade edilen durumların açığa çıkarılmasıdır. Bu bağlamda vergi afları vergi müfettişleri ile yapılan görüşmeler ile ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu görüşmelerden elde edilen sonuçlar kapsamında Türkiye'deki vergi aflarının niteliği ve etkililiği ortaya konulmuştur.

Bu kapsamda nitel yöntemlerden durum çalışması kullanılarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde farklı daire başkanlıklarında çalışan 10 vergi müfettişi ile görüşmeler yapılmıştır. Görüşmelerden elde edilen veriler nitel analiz ile analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda vergi müfettişlerinin vergi af kanunları ile ilgili düşünceleri bütünsel olarak ortaya konulmuştur.

Bu çalışma kapsamında Türkiye’deki vergi affı uygulamaları hakkında vergi müfettişlerinin düşünceleri incelenmiştir. Yapılan araştırma ile elde edilen ilk sonuç vergi müfettişlerinin vergi aflarının vergi adaletine olumsuz etki ettiği düşüncesidir. Bu görüşün temelinde vergi af kanunları ile vergisel yükümlüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin bir nev’i ödüllendirildiği düşüncesinin olduğunu söylemek mümkündür.

Ayrıca araştırma sonucunda ulaşılan ikinci sonuç ise vergi müfettişlerinin vergi aflarının Türkiye’de sıklıkla uygulandığını ve bunun vergi sistemine zarar verdiğini düşündükleri sonucuna ulaşmıştır. Sıklıkla çıkarılan vergi aflarının mükellefler tarafından bir ödeme aracı olarak görüldüğü düşünülmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin yasal süresi içinde vergi ödemek yerine vergi affı beklentisine girerek af dönemlerinde ödeme yapma eğilimi içine girdikleri müfettişler tarafından gözlemlenmiştir. Bu durum ise sistemin cari yıl içerisinde tahsil edeceği vergilerin sonraki yıllara gecikmeli bir şekilde ertelenmesine sebep olmaktadır. Bu sebeple çalışma sonucunda vergi aflarının zaman içerisinde rutin bir şekilde uygulanmaması, olağanüstü durumlarda bir defaya mahsus olarak uygulanması yerinde olacağı önerilmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından da vergi af kanunları birkaç yılda bir çıkarılan vergi tahsil yöntemi olarak görülmemelidir.

Vergi af kanunlarının uygulanma yöntemleri açısından vergi müfettişleri borçların yeniden yapılandırılması yöntemine karşı çok sık olmaması kaydıyla olumlu bir bakış sergilemiştir. Bununla birlikte diğer yöntemler hakkında olumsuz yönde düşüncelerini ifade etmişlerdir. Bu düşüncenin temelinde borçların yeniden yapılandırılması haricindeki diğer yöntemlerin kasıtlı olarak eksik ya da hiç beyan verilmemesi durumundan kaynaklandığını söylemek mümkündür. Bu durumun ise vergi affı ile değil denetimle çözülmesi gerekliliğini açıklamışlardır. Bu bağlamda vergi af kanunlarının hedef kitlesinin kapsamı doğru tayin edilmelidir. Kanun amacının ödeme güçlüğü çeken mükelleflere yönelik olması önem arz etmektedir. Yine borçların yeniden yapılandırılması uygulamasının da sıklıkla başvurulması durumunda mükellef üzerinde yeni bir yapılandırma beklentisi oluşturacağı ve vergi borcu ödeme eğilimini olumsuz etkileyeceği de açıktır. İfade edilen sebeplerle vergi af kanunlarında matrah artırımını, işletme kayıtlarının düzeltilmesi ve varlık barışı uygulamalarına yer verilmemelidir.

Araştırma kapsamında vergi müfettişlerinin görüşleri analiz edildiğinde, vergi aflarının denetimin caydırıcı özelliğini azalttığı düşüncesine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Mükellef özellikle matrah artırımını ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi uygulamalarından yararlanarak vergi denetiminden muaf hale gelmektedir. Vergi idaresi tarafından herhangi bir tespitin yapılmasından önce yapmış olduğu vergi kanunlarının ihlaline yönelik davranışlarından ötürü çıkarılan af kanununa başvurarak denetimin önünü kesmektedir. Bu durum ise denetimin mükellef üzerindeki caydırıcılığını azaltmaktadır. İfade edilen sebeplerden dolayı vergi af kanunlarından yararlanmak isteyen mükelleflere yönelik bir ön kontrol yapılması ve vergisel yükümlülüklerinde kasıtlı bir ihlal olduğu kanaatine varılan mükelleflerin vergi af kanunları dışında bırakılması önerilmektedir.

Vergi af kanunlarının vergi müfettişlerinin iş yüküne etkisi incelendiğinde müfettişlerin düşüncelerinin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında görevli bulunduğu daire başkanlığına göre değişiklik arz ettiği görülmüştür. Özellikle İade Denetim ve Kaçakçılık Denetim Daire Başkanlığında görevli bulunan müfettişlerin iş yükü bakımından vergi af kanunlarından etkilenmediği sonucuna varılmıştır. Ancak bu müfettişlerin de kanunun çıkarılmasına kadar geçen sürede süreci takip etmeleri bakımından iş yüklerinde artışa neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Denetim ve Sektörel Denetim Daire Başkanlığında görevli müfettişler ise kanuna uyum ve uygulama güçlüklerinin iş yükünü artırdığı bu problem durumunun bir alt sonucudur. Bir diğer alt sonuç ise Denetim ve Sektörel Denetim Daire Başkanlığında görevli müfettişlerin kanunun hazırlanma döneminde de iş yükünde artış olduğudur. Bu durumu ise ne de olsa mükellefler matrah artırımında bulunur ve matrah artırımında bulunacak mükelleflerin kontrolünün sağlanması düşüncesi ile idare tarafından müfettişlere çok sayıda iş emri tanımlanmasından kaynaklandığını söylemek mümkündür. Kanunun uygulama döneminde ise iş yükünü azalttığı sonucuna varılmıştır.

Araştırma kapsamında vergi af kanunlarının vergi müfettişlerinin mesleki motivasyonlarına olumsuz yönde etkilediği sonucuna varılmıştır. Bu düşüncelerinin temelinde ise vergi afları kapsamında yer alan özellikle matrah artırımını ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi uygulamasının vergi denetiminin önemini azaltmasından kaynaklandığını söylemek mümkündür. Ayrıca daha önce vergi incelemesi

sonuçlandırılan mükelleflerin inceleme sonucu ortaya çıkan vergi ve cezaları ödemek zorunda kaldıkları ancak vergi af kanunu dönemine denk gelen incelemelerde ise matrah artırımını yoluyla cüzi tutarda vergi ödenerek incelemelerin kapatıldığı görülmektedir. Bu durumda denetimin önemini azaltarak mesleki motivasyonu olumsuz yönde etkilediği sonucuna varılmıştır. Ayrıca vergi aflarının mükelleflerin vergiye karşı motivasyonları üzerindeki etkilerine ilişkin müfettişlerin görüşleri analiz edildiğinde, mükelleflerin vergi denetimine karşı tutumlarının olumsuz yönde etkilendiği ortaya konulmuştur. Bu bağlamda hem müfettişlerin mesleki motivasyonları hem de mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine ilişkin motivasyonlarının ifade edilen doğrultuda etkilenmemesi için vergi aflarına sıklıkla başvurulmaması önerilmektedir. Diğer taraftan matrah artırımını ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi uygulamasına vergi af kanunlarında yer verilmemesi önerilmektedir.

Araştırma kapsamında vergi müfettişlerinin düşünceleri analiz edildiğinde Türkiye'deki mevcut vergi müfettişi sayısının vergi kayıp ve kaçagını önlemede yeterli olmadığı sonucuna varılmıştır. Ancak müfettişlerin nihai çözümün müfettiş sayısının artırılması ile değil mükelleflerin vergi bilincinin ve vergiye gönüllü uyumunun artırılması ile sağlanabileceği konusunda mutabık kaldıkları anlaşılmıştır. Bu bağlamda kayıt dışı ekonomi ile mücadele, başta vergi müfettişlerin yapmış oldukları vergi incelemeleri olmak üzere devletin bütün kurumları ile yapılması gerekmektedir. Ayrıca serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere sorumluluk yüklenerek denetim mekanizması içerisinde yer almaları, kazanç beyan edilmeden önce kontrol mekanizması olarak çalışmalarını sağlanması gerekliliği müfettişler tarafından vurgulanmıştır. Çalışmanın bu sonucu ile vergi sisteminin içerisinde olan tüm paydaşlara vergi hususunda sorumluluk verilmesi önerilmektedir.

Vergi denetiminin etkin ve kapsamlı olabilmesi için başlıca yapılması gerekenler ile ilgili vergi müfettişlerinin düşünceleri analiz edildiğinde müfettişlerin düşüncelerinin farklılaştığı sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda vergi incelemelerinde sektörel uzmanlaşmaya gidilmesi ve cari yıl incelemelerinin artırılması başlıca önerilerdir. Uzmanlaşma noktasında müfettişlerin inceledikleri sektörleri daha iyi tanımalarının vergi incelemesinin etkinliğini artıracak düşüncesine bağlamak mümkündür. Cari yıl

incelemelerinin artırılması düşüncesi ile de vergi incelemesinin önleyici fonksiyon kazanması amaçlanmaktadır.

Araştırmanın bu problemi kapsamında ayrıca hizmet içi eğitimler düzenlenmesi ve çalışma şartlarının iyileştirilmesi gerekliliği ortaya konmuştur. Hizmet içi eğitimlerle müfettişler güncellenen mevzuatlara ve elektronik sistemlere uyumunun sağlanması önerilmektedir. Çalışma şartlarının iyileştirilmesi hususunda ise müfettişlerin hem fiziki şartlarının hem de özlük haklarının iyileştirilmesi önerilmektedir.

Araştırma sonucunda çıkarılan vergi aflarının vergi adaletine zarar verdiği, zaman aralığının çok sık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye’de uygulanan vergi af kanunlarının uygulama yöntemlerinden özellikle matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi yöntemlerinin denetimi önemsiz kıldığı; bu durumun da müfettişlerin mesleki motivasyonlarına olumsuz yönde etkilediği ortaya konmuştur. Bu bağlamda vergi af kanunlarının gerekli zamanlarda çıkarılması, kapsamının nitelikli hazırlanması önerilmektedir. Ayrıca çıkarılan vergi aflarının vergi denetiminin konusuna giren hususları kapsamaması, mükelleflere vergilerini ödeme kolaylığı sağlayan düzenlemeler içermesi önerilmektedir.

4.2. ÖNERİLER

Araştırma bulguları ışığında elde edilen sonuçlar aşağıda sunulmuştur.

- Çalışma sonucunda vergi aflarının zaman içerisinde rutin bir şekilde uygulanmaması, olağanüstü durumlarda bir defaya mahsus olarak uygulanması yerinde olacaktır.
- Vergi af kanunlarının hedef kitlesinin kapsamı doğru tayin edilmelidir.
- Matrah artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi ve varlık barışı uygulamalarına yer verilmemelidir.
- Vergi denetimi sadece kayıt dışı mücadele için değil aynı zamanda mükelleflerin vergi bilinci konusunda eğitimleri için de bir araç olarak kullanılmalıdır.

- Vergi af kanunlarından yararlanmak isteyen mükelleflere yönelik bir ön kontrol yapılması ve vergisel yükümlülüklerinde kasıtlı bir ihlal olduğu kanaatine varılan mükelleflerin vergi af kanunları dışında bırakılması önerilmektedir.
- Alışlagelmişin dışında bir iş yükü oluştuğunda vergi aflarına başvurulmalıdır.
- Vergi sisteminin içerisinde olan tüm paydaşlara vergi hususunda sorumluluk verilmesi önerilmektedir. Serbest muhasebeci ve mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerin gelir, harcama ve servet ayırt etmeksizin mükelleflerin tüm beyanlarından sorumlu tutulması gerekmektedir. Konu hakkında bir diğer öneri ise mükelleflerin istediği mükellef ile değil en azından faaliyetine ilk başladığı dönemde ilgili oda tarafından muhasebeci ataması yapılmasıdır.
- Vergi aflarının vergi denetiminin konusuna giren hususları kapsamaması, mükelleflere vergilerini ödeme kolaylığı sağlayan düzenlemeler içermesi önerilmektedir.
- Matrah artırımından yararlanan mükelleflerin bir kısmının ortaya çıkan vergiyi ödemediği bilinmektedir. Mükelleflerin matrah artırımına ilişkin hususları(ödeme planı ihlali) ihlal etmesi ve bu durumun takibine ilişkin zorluklar beklenen gelirden azalışa sebep olmaktadır. Bu ise hem vergi incelemesini ertelemekte hem de ilave iş yükü oluşturmaktadır. Bu bağlamda matrah artırım uygulamasının faydasından çok zararının olduğunu söylemek mümkündür.
- Matrah artırım uygulamasının vergi sistemine ve denetimine zarar verdiğini ifade etmiştik. Yine de belli sebeplerle uygulanacak olması durumunda sadece beyan edilen matrah üzerinden hesaplanmamalıdır. Sadece beyan edilen matrah üzerinden hesaplama 100.000.000,00-TL brüt satışı olan mükellef ile 100.000,00-TL brüt satışı olan mükellefin aynı kefeye konmasıdır. Bu nedenle matrah artırım uygulamasına yer verilen vergi af kanunlarında ödenmesi gereken vergi hesaplanırken özellikle stok durumu, brüt satış tutarları, öz sermaye gibi birçok bilanço ve gelir tablosu unsurunun dikkate alınarak hesaplama yapılması gerekmektedir.

- Vergi af kanunlarında yer alan matrah artırımı uygulaması uygulamadan yararlanan mükellefin yanında o mükellef ile ticareti olan diğer mükelleflerinde incelenmemesine yol açmaktadır. Kayıt dışı satış yapan mükellef matrah artırımından yararlandığında o mükelleften kayıt dışı alış yapan mükellefin tespiti de zorlaşmaktadır. Kanun düzenlemesinde bu hususa dikkat edilmesi önerilmektedir.

- Harcama ve servet üzerinden vergi incelemesi yapılmalıdır. Kişinin harcamaları ve serveti ile beyan ettiği(kaynakta kesilenler dahil) gelirin orantılı olup olmadığı kontrol edilmelidir. Bu yolla kayıt dışılığın önüne geçilmesinde net bir başarı sağlanabilecektir. Bu bağlamda yapılan incelemelerde gerçek kişi mükelleflerin kan/kayın hısımlarının banka hesap hareketleri ve mal varlığı araştırılması inceleme kapsamına alınmalıdır. Tüzel kişilerde ise ilişkili kişi ve kurumların yanında şirket yönetici ve ortaklarının kan/kayın hısımlarına ilişkin makul araştırmalar inceleme kapsamına alınmalıdır.

- Kayıt dışı ile mücadele ve denetimin kolaylaşması için kişi ayırt etmeksizin gelir ve giderin belli bir tutarı aşması durumunda sisteme beyan edilmesi gerekmektedir. Yani nihai tüketicilerin Form Ba-Bs sistemine dahil edilmesi ya da buna benzer bir sistemin kurulması önem arz etmektedir. Nihai tüketicilere dolaylı vergilere ilişkin KDV iade hakkı tanınması sisteme ilişkin bir otokontrol mekanizması gelişmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca kurulan bu sistemin E-Arşiv, E-Fatura ve E-Defter sistemlerine entegre edilmesi sistemin başarısına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*. Gazi Kitabevi, Ankara

Aliçavuşoğlu, Ç. (2016). Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği. *ICHACS*, 62, 67.

Altuğ, F. (2000); Mali Denetim, Ezgi Yayınevi, Bursa.

Arastaman, G., Fidan, İ. Ö., & Fidan, T. (2018). Nitel araştırmada geçerlik ve güvenirlik: Kuramsal bir inceleme. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 15(1), s. 37-75.

Aykın, H. (2017). Büyük mükelleflere yönelik vergi denetiminde ülke örneklerinde trend ne yönde. Erişim adresi: <https://vergidosyasi.com/2017/04/20/buyuk-mukelleflere-yonelik-vergi-denetiminde-ulke-orneklerinde-trend-ne-yonde>.

Ayrançöl, Z. ve M, Tekdere. (2011). *International Symposium Regional And Global Dynamics: Economic And Political Issues Of Turkey And Its Near Abroad*. Ana Hatlarıyla Vergi Afları. İzmir Üniversitesi: 421-441

Başa, M. (2015). *5811 sayılı Kanunun Mali Açidan Değerlendirilmesi Yüksek Lisans Tezi* Hasan Kalyoncu Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Ana Bilim Dalı. Gaziantep.

Bekem, P.N. (2020). *Türkiye’de Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Sakarya İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi.

Beşel, F. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

Bezirci, M. ve Karasioğlu. F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *SÜ, İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, İİBF, Selçuk Üniversitesi. 11(21), 572-592

Boratav, K. (2010). *Türkiye İktisat Tarihi; 1908-2007*, Ankara: İmge Kitabevi.

Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetim Dergisi*.(12), 56-62.

Buz, F. (2015). *Vergi İncelemesinin Vergilemede Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara.

Bülbül, D. ve Karadeniz, H. K. (2004). Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi. *Tebliğ*, 19, 801-812.

Cansız, H. (2006). “*Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri: Afyonkarahisar ili örneği*. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 8(2), 115-138.

Creswell, J. W. (2009). *Research design: Qualitative, quantitative and mixed methods approaches*. Thousands Oaks, CA: SAGE.

Çağan, N. (1972). *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, 29(1), 111-122.

Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Çelikkaya, A. (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. *E-Akademik Hukuk, Ekonomi, Siyasal Bilimler Aylık Ekonomi Dergisi*, Sayı:5

Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 14(2): 171-187.

Çiçek, H. (2006). Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Çomaklı, E.Ş., Fatih, Koç, F. ve Yıldırım, K. E. (2012). Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi: Toprak Mahsulleri Vergisi. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4(2), 61-70.

Dallı, A. (2006). 4811 Sayılı Vergi Barısı Yasası'nın Mali Açından Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.

Dikmen, O. (1973). Maliye Dersleri-Giriş ve Genel Teorisi. 4. Baskı. Fakülteler Matbaası. İstanbul.

Dönmez, R. (1992). Teoride ve Uygulamada Vergi Afları. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). “Vergi afları ve Türkiye’de vergi aflarının değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, Sayı 164, 99-119

Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye’ de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Giderilmesi, Sosyoekonomi Dergisi. 1:282-304.

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1981). Effective evaluation: Improving the usefullnes of evaluation results through responsive and naturalistic approach. San Fransisco, CA: Josses Bass. <https://psycnet.apa.org/record/1992-97542-000> sayfasından erişilmiştir.

Hepaksaz, E., Çevikcan, F. ve Öz, E. (2011). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği, Vergi Dünyası Dergisi. 354:149–57.

İnci, İ. (2009). 1923-1960 Döneminde Türkiye’de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler. Sakarya Üniversitesi Fen Edebiyat Dergisi. 1(11), 109-130.

Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul.

Karaca, K. (2002). Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer İle İlgili Bir Öneri. *Maliye ve Sigorta Yorumları*. Sayı:370.

Karakoç, Y. (1994). Türk vergi yargılaması hukukunda delil sistemi. Denge Yeminli Mali Müşavirlik.

Kargı, V. (2011). “Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi Cilt 7 Sayı 13 s 101-115.

Köse, H. Ö. (2007). Dünya’ da ve Türkiye’ de Yüksek Denetim. *Sayıştay 145. Yıldönümü Yayınları*.

Kumluca İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunları*. 180:91-97.

Liu, B. (2011), “Tax Evasion, Taxation Inspection and Net Tax Revenue: from an Optimal Tax Administration Perspective”, *Journal of Computers*, Vol: 6, No: 9, pp. 1799-1804.

Luitel, H.S. ve Sobel, R.S. (2007). The Revenue İmpact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting and Finance*, 27(3):19-38.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2015). *Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları*, 1.Cilt, İstanbul.

Maxwell, J. (1992). Understanding and validity in qualitative research. *Harvard Educational Review*, 62(3), 279-301.

Narinoğlu, R. (1991). ‘1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi’. *Vergi Sorunları Dergisi*. Mayıs:26-40.

Oğuztürk, B. S. ve Ünal, E. K. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13), 207–237.

Organ, İ., ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlaki Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), 241-271.

Öz, S. ve Özkök Çubukçu, D. (2011). KRONİK: Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası'. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 66-2: 247-254.

Pekşen, F. (2018). '*Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi*'. Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi.

Pekşen, F. (2019). Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*. 9 (1), 107-116.

Rolf, G. (2006). Qualitative research. *Journal of Advanced Nursing*, 53, 304-310

Saban, N. (2001). Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak. *Anayasa Yargısı*, 17(1), 451-475.

Sağlam, M. (2013). Vergi algısı ve vergi bilinci üzerine bir araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinde vergi algısı ve bilinci. *Sosyoekonomi*, 19(19).

Saraç, O. (2005). Vergi İncelemesi-1. *Maliye Sigorta Yorumları Dergisi*. 434: 112-115.

Sayar, F. (1987). 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları. *Vergi Dünyası*, 73, Eylül, 60-87.

Söyler, İ. (1987). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Yayın No, 1987/295.

Şeren, G.Y. ve Dedebeek, E. (2013). Yeni Varlık Barışı. *International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal*, 1(1), 3-23.

Taytak, M., ve DALKIRAN, T. A. (2019). Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109-132.

Tecim, B. A. H. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, İzmir.

Tekin A. ve Tuncer G. (2013) “Vergi afları sonrasında vergiye uyum süreci” *Sakarya İktisat Dergisi* 2(2) Haziran, 1-26.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık.

Torunoğlu, T. (2010). *Vergi İncelemesi*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı, İzmir.

Tuay, E., & Güvenç, İ. (2007). Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakış Açısı. Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım, Ankara.

Us, V., (2005). Kayıtdışı Ekonomi, *İktisat-İşletme ve Finans Dergisi*. 230: 95–109.

Uz, F. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesindeki Sorunlar Ve Çözüm Önerileri*. Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Balıkesir Üniversitesi.

Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl bir Vergi Denetimi ve Yargısı?*. Beta Yayınevi İstanbul Ocak 2013 (Vergi Denetimi).

Van Houten, R., & Hall, R. V. (2001). The measurement of behavior: Behavior modification. Austin: Pro-ed.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2022 Yılı Genel Çalışma Planı.

Yayman, D. (1999). *Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması*. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. İzmir.

Yardımcıoğlu, M., Akpınar, Y., ve Günay, Y. (2014). Vergi okuryazarlığı ve vergisel farkındalık: Kahramanmaraş araştırması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 95-119.

Yeniçeri (2004). Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerine Yönelik Bir Araştırma, Türkiye Maliye Sempozyumu. 10-14 Mayıs, 908-927.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2006). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Ankara: Seçkin.

Yurdadoğ, V. ve Karadağ, N. C. (2017). Evaluation of Tax Amnesties in the Context of Empirical Studies Devoted to Turkey. *Eurasian Academy of Sciences*, 8(08), 134-164.