

7143 SAYILI YASA KAPSAMINDA VERGİ İNCELEMESİ MUAFİYETİ HUSUSUNDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

PROBLEMS RELATED TO TAX EXEMPTION IN THE SCOPE OF LAW 7143



İkrabin AYTEKİN*



Beyhan KILINÇER**

ÖZ

Kamu hizmetlerinde harcanmak üzere, kanuni bir ödev ve sorumluluk olarak gerçek ve tüzel kişilerden topladığı vergiler, kamu harcamalarında devletin temel gelir kaynağını oluşturmaktadır. Ancak vergi oranlarının yüksekliğinin yansira vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşüncesi, kazancın bölüşülmesinin istenmemesi, denetimlerin yetersizliği, vergi mükelleflerinin bu görevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemelerine sevk etmiştir. Bu da vergi gelirlerinde azalışa neden olmuştur. Hükûmetlerce kamu ve mükellef arasındaki anlaşmazlıkların çözümü, vergide öngörülebilirliğin artması ve mali sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi mantığı ile dönem dönem vergi afları ile vergilerin tahsiline çalışılmıştır. 7143 sayılı "Vergi ve diğer bazı alacakların yeniden yapılandırılması ve

ABSTRACT

The taxes, which are collected from natural and legal persons as a legal duty and responsibility, to be spent in public services, constitute the main source of income of the state for use in public expenditures. However, considering the high tax rates as well as the unfairness of the tax system, especially the negative conditions in the national economy, led the taxpayers to fail to fulfill their duties in a timely and complete manner or to make incomplete payments. Increasing the predictability of taxation and the sense functioning of the financial system were tried to collect with tax amnesties and taxes from time to time. 7143 Amendment of the Law on Restructuring Taxes and Certain Receivables and Some Laws is the latest tax amnesty law. In the event that tax base and tax increases are

* Dr. Mali Müşavir, Adıyaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, ikrabinaytekin@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0001-9662-6195.

** Öğr. Gör. Dr., Adıyaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, bkilincer@adiyaman.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-5638-8177.

Aytekin, İ., Kılınçer, B. (Mart 2020). 7143 Sayılı Yasa Kapsamında Vergi İncelemesi Muafiyeti Hususunda Karşılaşılan Sorunlar, *Vergi Raporu*, 246, (143-163).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 06.01.2020 / M.K.T.: 13.02.2020

bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin Kanun” en son çıkarılan vergi affı yasasıdır. Bu kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda mükelleflere matrah ve vergi artırımında bulunulan yıllar için vergi incelemeleri muafiyeti hakkı tanınmıştır. Çalışmada, 7143 sayılı kanunun 5. maddesi kapsamında matrah ve vergi artırımı yoluyla vergi incelemesi muafiyetinin uygulanmasında yapılan bir hataya değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Affı, 7143 Sayılı Kanun, Vergi İncelemesi.

Jel Sınıflandırması Kodları: E62, H25, H71, K34

GİRİŞ

Ülkemizde Cumhuriyetin ilanından bugüne dek birçok vergi affı yasası düzenlenmiş ve mükellefler ve mali sistem zamanın şartlarına uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır.

Kamuoyunda vergi affı veya vergi barışı olarak da bilinen 11/05/2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun 18/05/2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış ve yapılandırmaya ilişkin hükümleri yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile genel olarak, ülke ekonomisinin büyüme hızının desteklenmesi suretiyle kalkınmada sürdürülebilirliği sağlamak, dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile Türkiye’ye yakın coğrafyada yaşanan bölgesel olayların vatandaşlar üzerinde oluşturmaları muhtemel etkileri bertaraf etmek ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekil-

made within the scope of this law, taxpayers are entitled to exemption from tax examinations for the years in which tax base and tax increases are made. The aim of this study is to reveal the mistakes made in the application of the exemption from tax audit by means of tax base and tax increase within the scope of article 5 of law no 7143.

Keywords: Tax, Tax Amnesty, Law No. 7143, Tax Audit.

Jel Classification Codes: E62, H25, H71, K34

de odaklanmalarına imkân sağlamak amaçlanmaktadır. Daha spesifik olarak da kamuya olan borçların yapılandırılarak ödenmesi, mevcut ve muhtemel ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, matrah ve vergi artırımının yoluyla vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması ve işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi amaçlanmaktadır.¹

Bu bağlamda 7143 sayılı Kanun; Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları ile adli ve idari para cezaları, bazı Kanunlar kapsamında (Petrol, Şeker Kanunu vs.) giren belli başlı değerlerle birlikte birçok kamu kurumuna ait idari ve para cezaları, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tahsil dairelerince amme alacağı olarak takip edilen gümrük vergileri, idari para cezaları(asıl ve fer’ileri), sosyal güvenlik kurumunca tahsili amme alacağı olarak takip edi-

¹ TBMM. “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyon Raporu”. (<https://www.vergidegundem.com>).30.04.2018. (http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/sirasayi_sd.sorgu_baslangic). Erişim tarihi: 20 Kasım 2019.

len pirim borçları vs. ile bu borçlara ilişkin cezalar ve alacaklar, özel hukuk çerçevesinde kurulan ilişki sonucunda oluşan mülk ve teşebbüs gelirleri, ecrimisil, belediyelere ilişkin borç ve cezalar, il özel idareleri, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı'na (YİKOB'a) bağlı tahsil dairelerince takip edilen kesinleşmiş alacaklara ilişkin düzenleme ve diğer kamu kurumlarına ait borç ve cezalar, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler ve gecikme faizleri gibi oldukça geniş bir alana ilişkin yapılandırmaları kapsamaktadır.²

Söz konusu Kanunun 5'inci maddesinde yer alan "Matrah ve Vergi Artırımı" hükümleri kapsamında vergi incelemesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Buna göre gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırarak belirtilen süre ve şekilde ödendiği takdirde mükelleflerin matrah artırımında bulundukları yıllar için gelir ve kurumlar vergisi incelemesi yapılmayacağı bununla birlikte bu vergi türleri için matrah artırımında bulunan yıllara ilişkin başkaca bir tarhiyat da yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu çalışmanın amacı, 7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesi kapsamında matrah ve vergi artırımı yoluyla vergi incelemesi muafiyetinden yararlanmak isteyen mükellefler için önemi düşünülmüş hazırlanan yasanın uygulamada ihtilafa neden olabilecek şekilde mükellefin maruz kaldığı mağduriyeti izah etmek ve bu suretle çıkarılması muhtemel yeni vergi affı kanun veya tebliğlerinde konunun hassasiyetine binaen gerekli revizyonun yapılması yönünde önerilerin sunulmasıdır. Diğer bir ifadeyle 7143 sayılı yasa uygulamalarında doğan ihtilaflı durumların ve eksikliklerin mükellef lehine çıkarılacak yeni bir kanun veya tebliğ ile iyileştirilmesini sağlamak

ve bundan sonra çıkarılması muhtemel koruma kalkanı olacak af yasalarında bu gibi durumların göz önünde bulundurulması hususunda kanun yapıcılara katkı sağlamaktır.

Bu çalışmada öncelikle genel bir bakış açısıyla vergi affı hususuna değinilecek olup mükellefler için büyük ehemmiyet taşıyan vergi incelemesi muafiyeti konusuna yer verilecektir. Vergi incelemesi konusunda 7143 sayılı Kanun hükümleri ile daha sonra kanuna ek hükümlere yer verilmek suretiyle bir örnek ile Kanun uygulamasındaki konuya ilişkin eksiklikler sorgulanacak ve çalışma önerilerle sonuçlandırılacaktır.

1- GENEL BİR BAKIŞ AÇISIYLA VERGİ AFFI

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesine göre kamu giderlerinin karşılanabilmesi adına herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi bir vatandaşlık ödevi ve yükümlülüğüdür. Hükümetin maliye politikalarında, tarafsızlık ve eşitlik için vergi yükümlülüğünün vergi mükellefleri arasında adaletli ve dengeli dağılımı esastır. Bu hükümetin sosyal devlet anlayışına sahip olmasının da bir gereğidir ve bu sebeple vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin yasalar tarafından konulması, değiştirilmesi ve yine yasalar tarafından kaldırılması esastır. (T.C.Anayasası 1982) Sugözü vergi yükünü, mükelleflerin üzerinde yarattığı finansal etki³ olarak tanımlamaktadır. Vergi affı ise genel itibarı ile ödenmemiş vergilerin, faizlerinin ve cezai yaptırımların idare tarafından bağışlanmasıdır. Devletin finansman ihtiyacını karşılamak için; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi denetiminin arttırılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ge-

² Melih AKCAN. "7143 sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi" Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 27. Sayı 2. 2018. s.123-136.

³ İbrahim Halil SUGÖZÜ. *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye*. Nobel Akademik Yayıncılık. Ankara. 2010.

rekirken; bunlar yeterli düzeyde yapılmamakta ve hükümetlerce sık sık vergi aflarına başvurulmaktadır.⁴

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de vergi afları verginin doğuşundan günümüze kadarki süreçte her zaman gerek gerçek gerek tüzel kişi mükelleflere eksik ödenmiş veya hiç ödenmemiş vergilerini ödemeleri hususunda tanınan hak ve imkânlar silsilesi şeklinde gerçekleşmiştir. Çoğu ülke hükûmeti vergi affını, özellikle kamu harcamalarının hızlıca arttığı, finansal kriz ve ekonomik durgunluk dönemlerinde mükelleflerin yaşadığı baskıyı azaltmak maksadıyla yasalaştırmaktadırlar. Üstelik vergi afları yolu ile elde edilmesi neredeyse imkânsız hale gelen paraların tahsilatına imkân veren önemli bir gelir kaynağı sağlanmış olacaktır.⁵ Bu sebeple hükûmetler, mükelleflerin idareyle aralarında oluşan cezai veya ihtilaflı durumlara çözüm olabilmesi için de kazan kazan anlayışı ile vergi affı/vergi barışı uygulamaları ile mükelleflerine çeşitli kolaylıklar sağlamaktadırlar

Türk vergi sisteminin yakın tarihine bakıldığında dönem dönem değişik adlarla (matrah artırımı, vergi barışı, varlık barışı vb.) af niteliğinde düzenlemelerin yasalaştığı görülmektedir. Esasında vergi affı yasalarının doğuşu Cumhuriyetin kuruluş yıllarına dayansa da bu çalışmada yakın dönem olarak 2000 yılından sonraki yıllarda çıkarılmış olan vergi affı kanunları değerlendirilecektir. Buna göre 2000 yılından sonra Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi, Resim, Harç, Vergi Cezası ve Gecikme Faizi ile Borç Asıllarına Uygulanan Gecikme Zammından Olan Borçların Belirlenen Şartlarla Tecil ve Taksitlendirilmesi Hakkında çıkarılan 414, 417, 419, 420, 423, 425, 426, 427 sayılı Tahsilat Genel Tebliğlerinde adı geçen vergilere ilişkin hak ve yükümlülükler yer almaktadır. Tahsilat Genel Tebliği Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan genel tebliğler olup vergi affı/barışı konusunda yürürlüğe giren diğer kanunlara ilişkin çok sayıda genel tebliğler de mevcut olduğundan aşağıdaki tabloda yalnızca vergi affına ilişkin Kanunlar sunulmuştur.

⁴ Zülküf AYRANGÖL ve Mustafa TEKDERE. "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 sayılı Kanunun İrdelenmesi". EÜSBED. Cilt 6. Sayı 2. 2013. s.249-270.

⁵ Laila MARTIN ve Agatino CAMARDA. "Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programmes". Anti-Corruption HelpDesk, Providing on Demand Research to Help Fight Corruption. 19 Eylül 2017.(https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/Best_practices_in_tax_amnesty_and_asset_repatriation_programmes_2017.pdf). Erişim tarihi: 28 Kasım 2019.

Tablo 1: 2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Çıkarılan Vergi Affı Yasaları

Kabul Tarihi	Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı	Kanun No	Kanunun Adı
07.03.2002	-	4746	Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
03.04.2002	09.04.2002/24721	4751	Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
27.02.2003	27.02.2003/25033	4811	Vergi Barışı Kanunu
17.04.2003	24.04.2003/25088	4849	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
13.11.2008	22.11.2008/27062	5811	Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
13.02.2011	25.02.2011/27857	6111	Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
21.05.2013	29.05.2013/28661	6486	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
10.09.2014	11.09.2014/29116	6552	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
03.08.2016	19.08.2016/29806	6736	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2017	27.05.2017/30078	7020	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.05.2018	18.05.2018/30425	7143	Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
17.07.2019	19.07.2019/30836	7186	Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kaynak: Resmi Gazete, Kantarcı ve Akkuş (2019), tarafımızca revize edilmiştir.

07.03.2002 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen 4746 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”, Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet SEZER tarafından yayımlanması kısmen uygun bulunmadığından çerçeve 6. maddesinin (B) fıkrasının (b) bendinin Türkiye Büyük Millet Meclisi’nce bir kez daha görüşülmesi için, TBMM’ye geri gönderilmiştir. Tekrar görüşülen Kanun revize edilerek yerine 4746 sayılı Kanun, 09.04.2002 tarihinde 4751 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tabloda da görüldüğü üzere çıkarılan kanun-

lar sonrası ek maddeler, başvuru süreleri vb. süre uzatımları hakkındaki genel tebliğler dikkate alınmaksızın 20 yıllık süre zarfında 11 adet Kanun yayınlanmıştır. Bu kanunlar genel itibarıyla çeşitli vergi türlerinin ve birtakım kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin taksitlendirme gibi bazı düzenlemeleri içermekle birlikte vergi ve matrah artımı yoluyla vergi incelemesi muafiyeti, vergi barışı, bazı varlıkların ekonomiye kazandırılmasına dair hükümler içermektedir.

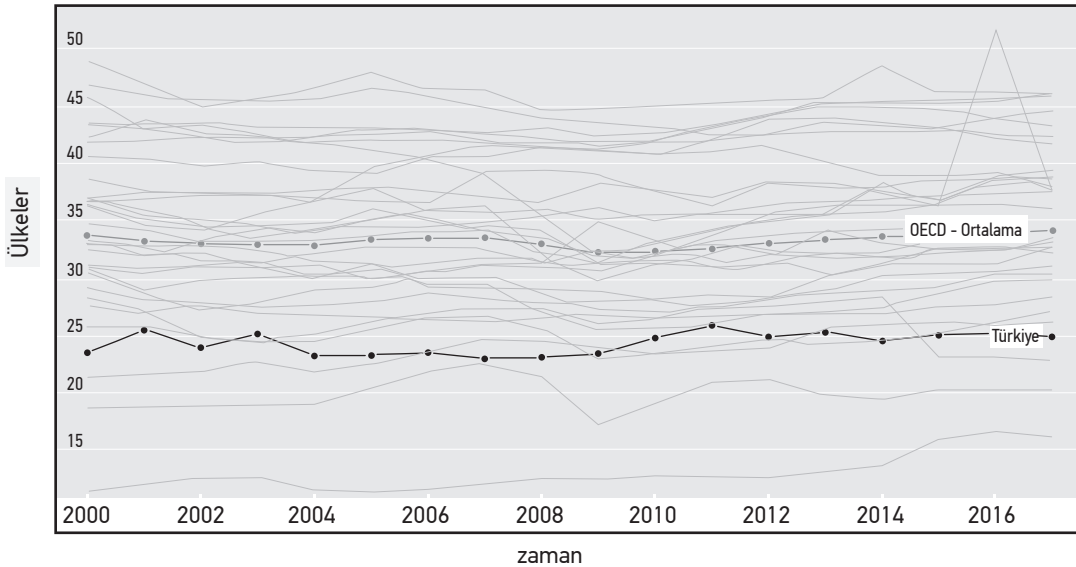
Yürürlüğe giren kanunlar kapsamında belirlenen şartları taşıyan mükellefler vergiye ilişkin yükümlülükleri yönünden çeşitli avantajlar elde edebilmekte, borçlarını taksitlendirebilmekte, mevcut davalar ve incelemeler sonlandırılmak-

ta, hatta vergi ve matrahlarda belirli oranlarda artırım yapmak suretiyle vergi incelemelerinden muaf tutulabilmekte, işletme kayıtlarının uyumlu hale gelmesine imkân tanımaktadır.

Hükümet vergi affı ile özellikle ülke ekonomisinin sıkıntılı olduğu dönemlerde tahsilat ve ödeme yapmakta zorlanan mükelleflerin iş bırakmalarını önlemek hem de kamu daireleri ile yaşanan cezai süreçleri sonlandırmak adına önemli bir düzenleme yapmış olmaktadır. Üstelik mükellefler korunarak sonraki süreçte de toplanması muhtemel vergiler hakkında bir öngörüye ulaşabilmek yapılacak kamu harcamaları için de katkı sağlayacaktır. Ancak her ne kadar vergi afları

ile vergi tahsilatlarında belirli tutarlara ulaşılsa da devam eden süreçte vergi tahsilatlarında düşüşler gözlenmektedir. Aslında vergi ve matrah artırımı yönünde ekonomik gidişat göz önünde bulundurularak bir takım revizyonların yapılmasının af kanunları sonrasındaki dönemlerde de beklenen tahsilat miktarlarına ulaşılması açısından faydalı olacağı düşünülmektedir. Örneğin vergi geliri elde edilmesi yönü ile ele alındığında Türkiye’de 2000-2017 yılları arasında çeşitli vergi affı yasaları çıkarılmış olsa da yapılan tahsilatlar da dâhil olmak üzere toplam vergi gelirleri, OECD ülkelerinin vergi gelirleri ortalamasının oldukça altında olduğu grafik 1’de gözlemlenmektedir.

Grafik 1. Vergi Gelirleri Yönünden Türkiye ile OECD Ülkeleri Karşılaştırması (2000-2017)



Kaynak: OECD, Tax Revenue, Indicator Chart. Erişim tarihi: 01 Aralık 2019.

Grafik 1’de en fazla vergi gelirinin 2001, 2003 ve 2011 yıllarında elde edilebildiği görülmektedir. Zira 2001 yılında vergi usul kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçların belirlenen şartlarla tecil ve taksitlendirilmesi hakkında ve sonrasında çıkarılan çok sayıda tahsilat genel tebliğleri ile vergi

tahsilatlarında artış yakalandığı ayrıca 2003 yılındaki vergi barışı kanunu ile de yine tahsilatlarda bir ivme yakalanabildiği görülmektedir. 5811 sayılı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması hakkında kanun ile yeterli bir tahsilat miktarına ulaşamadığı görülmektedir. Nitekim 2011 yılında yayınlanan Türkiye tarihinin en kapsamlı af kanunu olarak da anılan 6111 sayılı Kanun ile

dönemin maliye bakanı Naci Ağbal, TÜRMOB'un yeni hizmet ve eğitim binasının açılışında yaptığı açıklamasında 30 Eylül 2016 itibarıyla "1 milyon 711 bin mükellefin "yeniden yapılandırma", "125 bin mükellefin ise "matrah artırımı ve kayıtların düzeltilmesi" için başvurduğu ve yeniden yapılandırma kapsamında "9,4 milyar TL ödenmemiş vergi borcunun yapılandırıldığı, matrah ve vergi artırımı kayıt düzeltmeleri kapsamında ise 1,5 milyar TL vergi tahakkuku yapıldığı ifadelerine yer vermiştir.⁶ İlgili yılda vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre artış oranı %20,7 olmuştur.⁷ Sonraki yıllarda çıkarılan af yasaları tahsilat yönünden 6111 sayılı yasa kadar etkili olamamıştır.

Vergi aflarının taraftarlarının ve hatta hükümetlerin dahi kabul ettiği bazı sakıncalarına rağmen, söz konusu bu düzenlemelerden vazgeçilememektedir. Vergi affının faydalı ve sakıncalı yönleri aşağıda ele alınmıştır.

VERGİ AFFI YASALARININ FAYDALI YÖNLERİ

- 1- Tahsil edilemeyen vergilerin, tahsiline imkân tanımak.
- 2- Ülke ekonomisindeki veya doğal afetler vb. olumsuz nedenlerden etkilenerek mükelleflerin yaşadıkları sıkıntılı süreçler nedeniyle kamu idareleri ile olan anlaşmazlıklarına çözüm sunmak.
- 3- Vergi kaçakçılığının, kayıt dışılığın önüne

geçmek suretiyle kamu gelirlerini artırmak.

- 4- Mevcut ve muhtemel ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılmasını sağlamak. (7143 sayılı Kanun)
- 5- İşletmelerin yatırımlara yönelmesine katkıda bulunmak.
- 6- Yönetimsel maliyetleri ve yargının yükünü hafifletmek.⁸

VERGİ AFFI YASALARININ SAKINCALI YÖNLERİ

- 1- Ödemelerini düzenli yapan mükelleflerin vergi aflarının eşitsizlik ve adaletsizlik yaratan uygulamalar olarak görmelerine neden olmakta, dolayısıyla vergi ahlakı ve bilincini yıpratmaktadır.
- 2- Vergi aflarının sık aralıklarla çıkarılmasının, mükelleflerin vergi idaresine yönelik tutum ve davranışları olumsuz yönde etkileyerek kayıt dışılık artmakta ve kanunlara olan güveni sarsmaktadır.⁹
- 3- Af kanunlarının tekerrür edişi beklenti oluşturarak mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmasına neden olmakta, vergi suçlarına yönlendirmektedir.
- 4- Hem vergi affı, hem varlık barışı kanunları terörün finansmanı ve kara para aklama açısından bir yol olarak kullanılabilmesi ihtimali olmaktadır.¹⁰

⁶ KPMG. "Vergi afları nasıl bir algı yaratıyor". 10.11.2016. (<https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2016/11/vergi-aflari-nasil-bir-algi-yaratiyor.html>). Erişim tarihi: 12 Ocak 2019.

⁷ Hasan Bülent KANTARCI ve Muhammed Sami AKKUŞ. "Vergi Borç ve Cezalarının Affedilmesinin MakroEkonomik Etkileri". (<https://www.researchgate.net/publication/332030985>). Ocak 2019. Erişim tarihi: 2 Aralık 2019.

⁸ Zülküf AYRANGÖL ve Mustafa TEKDERE. "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 sayılı Kanunun İrdelenmesi". EÜSBED. Cilt 6. Sayı 2. 2013. s.249-270.

⁹ Hasan Bülent KANTARCI ve Muhammed Sami AKKUŞ. "Vergi Borç ve Cezalarının Affedilmesinin MakroEkonomik Etkileri". (<https://www.researchgate.net/publication/332030985>). Ocak 2019. Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.

¹⁰ Laila MARTIN ve Agatino CAMARDA. "Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programmes". Anti-Corruption HelpDesk, Providing on Demand Research to Help Fight Corruption. 19 Eylül 2017. (https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/Best_practices_in_tax_amnesty_and_asset_repatriation_programmes_2017.pdf). Erişim tarihi: 28 Kasım 019.

5- Bu önemli kaynak ülkelerin kendi iç dinamiklerine göre olumlu sonuçlar ve rebildiği gibi bazı olumsuz sonuçlar da doğurabilmektedir. Bu olumsuz gelişmeleri bertaraf edebilmek için vergi afları çıkarılmadan önce ülkedeki mevcut vergi sistemi iyi analiz edilmeli ve bu analiz sonucunda belli başlı temel noktalara dikkat edilmelidir. Bu temel noktaları şu şekilde sıralayabiliriz:

Vergi aflarına ilişkin yasaların sakıncalı yönleri göz önünde bulundurulduğunda ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların bertaraf edilebilmesi için yeni kanunların çıkarılması veya mevcut kanunların revizyonlarında aşağıdaki hususların dikkate alınmaları son derece önem arz edecektir.

- Yapılacak olan Vergi affının kapsam ve sınırları doğru ve sağlıklı bir şekilde belirlerken hangi mükelleflerin aften yararlanabilecekleri hususu açıkça belirtilmelidir.
- Hangi gelir kalemlerinin af kapsamına alınacağını yanı sıra verginin aslı veya fer'i lerinin sınırı da açıkça belirlenmeli bu sayede affın gelir etkisini doğru tahmin etme yolunun önü açılmalıdır.¹¹
- Yapılacak olan vergi afları mükellefleri af beklentisi içerisine girmeye teşvik etmemelidir.
- Yeni çıkarılacak af kanunu beklentileri vergi ödemelerini ihmal, vergi kayıp ve kaçakçılığının yollarını arama hususunda bir araç olmamalıdır.

liğının yollarını arama hususunda bir araç olmamalıdır.

- Af yasaları denetimlerin ve cezaların artırımını beraberinde getirmelidir.
- Özellikle mükelleflerin vergi kanunları ile barışık ve kanuna uygun davranışlar sergilemeleri yönünde destekleyici olunmalıdır. Bunu yaparken vergisini zamanında ödeyen mükellefler, mutlak surette vergi affı kanunları kapsamında belirli indirimler veya vergi muafiyetleri yoluyla ödüllendirilmelidir,

ki vergi bilincinin ve vergiye uyumlu tutum/davranışların tüm ilgililere yeniden kazandırılması mümkün olabilsin.

2- LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde vergi affı, vergilerini düzenli ödeyen mükellefler için adaletsizliğe yol açan, eşitliği bozan, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldıran dolayısıyla vergi bilinci bakımından sakıncalı hatta suç ve kabahatlerin işlenmesini teşvik eden, vergiye ilişkin değer yargılarını zedeleyen bir mekanizma olarak tartışılmalı bir konu olarak görülmektedir.^{12, 13, 14, 15, 16} Vergi affı konusunda yapılan çalışmalardan bazıları ve genel olarak yapılan eleştiriler ile öneriler aşağıda sunulmuştur.

Karatay ve Karatay (2011)'in de genel itibarı ile vergi affı konusuna aynı bakış açısına sahip olduğu görülmektedir. Nitekim 2011'deki çalışmalarında, 6111 sayılı Kanun çerçevesinde vergi

¹¹ Zülküf AYRANGÖL ve Mustafa TEKDERE. "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 sayılı Kanunun İrdelenmesi". EÜSBED. Cilt 6. Sayı 2. 2013. s.249-270.

¹² Nihat EDİZDOĞAN ve Erhan GÜMÜŞ. "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı 164. Ocak-Haziran 2013. s.99-119.

¹³ Yusuf GÜLER. "Vergi Aflarının Bütçe ve Genel Ekonomi Üzerine Etkileri". Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Cilt 2. Sayı 1. Haziran 2015. s.8-21.

¹⁴ Harun KILIÇASLAN ve Sercan YAVAN. "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma". Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 13. Sayı. 2. 2017. s.33-51.

¹⁵ Coşkun Can AKTAN ve diğerleri. "Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine". Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt 17. Sayı 33. 2019. s.165-186.

¹⁶ Hasan Bülent KANTARCI ve Muhammed Sami AKKUŞ. "Vergi Borç ve Cezalarının Affedilmesinin MakroEkonomik Etkileri". (<https://www.researchgate.net/publication/332030985>). Ocak 2019. Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.

affı uygulamasının sonuçlarını Bayburt ili özelinde irdelemişlerdir. Çalışmanın bulguları olarak, vergi affı uygulamaları ile dürüst mükelleflerin küstürüldüğü/ cezalandırıldığını, dürüst olmayan mükelleflerin ise ödüllendirildiğini ve vergi affı beklentilerinin oluşturulduğunu ifade etmişlerdir. Buna ek olarak bölgeler arası gelişmişlik düzeyi farklılıklarından dolayı Bayburt gibi ekonomik anlamda geri kalmış ve mükellef sayısı düşük illerden vergi affı yasalarından istenilen sonuçların alınamadığını tespit etmişlerdir.¹⁷

Edizdoğan ve Gümüş (2013) ise vergi affını, anayasa, ceza ve vergi hukukundaki yeri açısından ele almış, gerek ekonomik, gerek siyasi ve idari açıdan nedenleri üzerinde durmuştur. Ayrıca vergi affı konusundaki olumlu ve olumsuz yaklaşımlar ışığında önerilerde bulunmuştur.¹⁸

Luitel ve Mahar (2013) ise 1982-2012 dönemi için Amerika Birleşik Devletlerinde vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi incelemişler ve kısa vadede devlet hazinesini arttırmasının yanı sıra uzun vadede vergi uyumuna olumsuz etkilerinin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.¹⁹

Kaya (2014) da vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi üzerine yaptığı ampirik çalışmasında 1980-2013 dönemini ele almıştır. SVAR tekniği kullanarak yaptığı analizde vergi aflarının vergi gelirlerini başlangıçta azaltıcı yönde, daha sonra ise arttırıcı yönde etkilediğini ve vergi gelirlerinde meydana gelen değişimin yalnızca % 8,5'inin

vergi afları tarafından açıklandığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca bir diğer bulgu da seçimlerin vergi gelirleri üzerindeki %21,3 gibi önemli bir etkiye sahip olduğudur. Bunu %7,6 ile kamu kesimi borçlanma gereği takip etmektedir.²⁰

Güler (2015) de 90 yıla yakın bir süre içerisinde yaklaşık her üç yılda bir vergi affının çıkarılmasının devlete olan güveni sarstığını, vergi ahlakını bozduğunu ve mükelleflerde af alışkanlığının oluşması nedeniyle vergi müessesesini temelden sarstığını savunmaktadır. Ayrıca bu uygulamaların dürüst vergi mükelleflerinin vergi ahlakını olumsuz yönde etkilemesi nedeniyle vergi gelirlerinin de azalmasına yol açtığını ifade etmektedir.²¹

Yelman (2017) ise Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının nedenlerini incelemiş ve vergi affı yasalarından 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanununun gerekçelerini, bu kanun kapsamına giren vergileri ve diğer alacakları, kanundan yararlanmak için başvuru süreleri ile söz konusu kanun ile kamu borçlusuna getirilen imkânları analiz etmiştir. Çalışmasında af kanunlarının rutin bir uygulama olmaktan çıkarılması ve af kanunlarının siyasi iradeler tarafından bir politik araç olarak kullanılmaması gerektiğini, vergi sistemindeki denetimlerin sıklıkla yerine getirilerek cezaların caydırıcı olması gerektiğini ve af kanunlarına gerek kalmaksızın ekonomideki kayıt dışılığın önüne geçilebileceğini ifade etmiştir.²²

¹⁷ Özcan KARATAY ve Aliye KARATAY. "Türkiye'de Vergi Afları ve 6111 sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği". Ekonomi Bilimleri Dergisi. Cilt 3. Sayı 2. 2011. s.181-191.

¹⁸ Nihat EDİZDOĞAN ve Erhan GÜMÜŞ. "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı 164. Ocak-Haziran 2013. s.99-119.

¹⁹ Hari S. LUITEL ve Gerry J. MAHAR. "Is A Tax Amnesty A Good Fiscal Policy? A Review Of State Experience In The Usa". Economics Bulletin. Cilt 33. Sayı 1. 17 Mart 2013. s.1-7.

²⁰ Ayşe KAYA. "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz". Maliye Dergisi. Cilt 167. Temmuz-Aralık 2014. s.184-199.

²¹ Yusuf GÜLER. "Vergi Aflarının Bütçe ve Genel Ekonomi Üzerine Etkileri". Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Cilt 2. Sayı 1. Haziran 2015. s.8-21.

²² Ercan YELMAN. "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 sayılı Kanunun Mali Yönden İncelenmesi". Yalova Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 15. Aralık 2017. s.67-84

Kılıçaslan ve Yavan (2017) 1965-2013 dönemi için Türkiye ile OECD ülkelerini vergi yükü bakımından kıyaslamıştır. İlk olarak toplam vergi yükünde OECD içerisinde Türkiye'nin en düşük sekizinci ülke olduğunu, bununla birlikte vergi türleri ele alındığında, bireysel vergi yükü, kurumlar üzerinden alınan ve sosyal güvenlik gelirlerinden doğan yüklerde ve servet vergisi yükünde Türkiye'nin OECD ortalamasının altında kaldığını, ücretler üzerinden alınan vergilerde, harcamalar üzerinden alınan vergilerde ve vergi takozunda ise Türkiye'nin ortalamasının üzerinde seyrettiğini tespit etmişlerdir. Ancak vergi yükünün ve gelir dağılımının adaletsiz olmasıyla bunun daha yüksek olarak algılandığını ifade etmişlerdir.²³

Özgüven (2018) çalışmasında vergi affının eşitsizlik yarattığını ve vergi siteminin adil olmadığı sürece vergi etiğinin gelişmeyeceğini öne sürmektedir. Ayrıca vergi aflarının kısa vadede devlete her ne kadar gelir getiren bir uygulama olsa da uzun vadede vergi bilinci ve vergi gelirlerini azaltan bir etkisi olduğu konusu üzerine eğilmektedir.²⁴

Berksoy ve Kırçiçek (2018) çalışmalarında 2002 sonrasında Türkiye'deki vergi affı uygulamalarını incelemiş ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde sayısal olarak ciddi bir etkisinin olmadığını tespit etmişlerdir.²⁵

Akcan (2018) ise 7143 sayılı vergi affı kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda matrah ve vergi artırımında bulun-

lan yılları kapsayan vergi incelemeleri ile mali tatil sürecini değerlendirmiştir. Süresi bakımından 7143 sayılı Kanundan önce başlatılan vergi incelemelerinin kanun nedeniyle 2 ay içerisinde tamamlanması gerekliliği nedeniyle sürecin olumsuz etkilendiğini, ancak dönemin mali tatile denk gelmesine ilişkin Genel Tebliğlerde bir açıklama yapılmadığı konularına değinmiştir.²⁶

Şanver (2018) ise 1980- 2017 döneminde Türkiye'de çıkarılan 17 adet vergi affının vergi gelirleri üzerindeki etkisini regresyon analizi ile incelemiştir. Vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde belirgin bir gelir artışına neden olmadığı ve kalıcı şekilde vergi gelirlerini artırmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca vergi aflarına sıkça başvurulmasının mükelleflerin af beklentisinin süreklilik kazanmasından kaynaklandığı sonucuna varmıştır.²⁷

Keskin (2018) çalışmasında mükelleflerin vergiye karşı tepki ve tutumlarının nedenlerini ele almış ve vergi psikolojisine uygun olarak vergi politikalarının hazırlanması gerekliliğini ifade etmiştir. Buna göre vergi af ve cezalarının, diğer vergi yükümlülükleri hakkındaki görüşlerin, mükelleflerin kişisel özelliklerine göre değiştiğini, vergi denetim ve cezalarının yüksek olduğu bir sistemde mükelleflerin vergiden kaçınma yollarına başvurmayacaklarını öne sürmüştür. Ayrıca, vergi politikalarını belirlerken dönemin sosyal ve ekonomik koşullarının da göz önünde bulundurularak, mükellefin de uyum göstereceği bir vergi politikası uygulanması gerekliliğini vurgulamıştır.²⁸

²³ Harun KILIÇASLAN ve Sercan YAVAN. "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma". Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt 13. Sayı 2. 2017. s.33-51.

²⁴ Ali Volkan ÖZGÜVEN. "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları". Gaziantep University Journal of Social Sciences. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/606027>). Cilt 17. Aralık 2018. s.34-46.

²⁵ Turgay BERKSOY ve Gizem Elif KIRÇİÇEK. "Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası". Journal of Life Economics (Ratin Akademi). Cilt 5. Sayı 3. Temmuz 2018. s.137-152.

²⁶ Melih AKCAN. "7143 sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi". Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 27. Sayı 2. 2018. s.123-136.

²⁷ Cahit ŞANVER. "Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği". AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 18. Sayı 2. Haziran 2018. s.35-63.

²⁸ Nur KESKİN. "Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri". Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi. Cilt 2. Sayı 3. 2018. s.60-75.

Aktan vd. (2019) çalışmalarında vergi yasalarında yapılan değişiklikler, vergi afları, geriye doğru vergilemeye yönelik yasal düzenlemeler konusunu irdelemişler ve verginin konusunda, vergi oranlarında, istisna ve vergi muafiyetleri kapsamında yapılan değişikliklerin yanı sıra yeni mali (vergi) aflar çıkarılması ve geriye doğru vergisel yükümlülükler getirilmesi şeklindeki kanuni değişikliklerin ortaya çıkardığı vergi deformu adını verdiği sorunları ele almıştır. Çalışmada ayrıca sorunlar için anayasal iktisat perspektifinden bazı çözüm önerileri sunmuşlardır. Özellikle ideal vergi sistemlerinin geliştirilmesi gerektiğini ve af kanunlarının hukuki güvenlik ilkesi göz önünde bulundurularak çıkarılmasını önermektedir.²⁹

Kantarci ve Akkuş (2019) çalışmalarında, 2000-2018 döneminde çıkarılan vergi borçları ve cezalarının yeniden yapılandırılması ile matrah artırımlarının vergi tahsiline etkileri ve yasal düzenlemelerin makro-ekonomik etkileri üzerinde durulmuştur. Sık sık vergi aflarının çıkarılmasının, mükelleflerin vergi idaresine olan tutum ve davranışlarını olumsuz etkilediğini vergi incelemesine tabi tutulma beklentilerini düşürdüğünü ve vergi ödeme bilincini etkileyerek mükelleflerin gelirlerini eksik beyan etmelerine böylece kayıt dışılığın artmasına neden olacağını ifade etmişlerdir.³⁰

Literatürde görüldüğü üzere yazarların, vergi aflarının hükümetin beklentilerinin aksine olumlu etkilerinden ziyade yoğun bir şekilde olumsuz etkileri üzerinde hem fikir oldukları görülmektedir. Bu çalışma yazındaki çalışmalardan farklı olarak 7143 sayılı vergi affı kanunu kapsamında vergi incelemesi muafiyeti hususunu ele almakla beraber konu ile karşılaşılan mükellef mağduri-

yetini örnek yoluyla izah etmekte ve bu durumun Kanun'da ve Genel Tebliğlerde açık olmadığına değinmektedir. Dolayısıyla amacına ulaşmada gerek mükellefin gerek kanun yapıcılarının olumsuz etkilendiği ve mevzu bahis konunun sonraki kanun veya tebliğlerde çözüme kavuşturulması konularında farkındalık oluşturmaya yönünden literatüre ve ilgilere katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3- VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesi, incelemeden sorumlu yetkililerce mükelleflerin işyerinde fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilen defter ve belgelerin yanı sıra araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere, mükellefin söz konusu defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır.

Bununla birlikte işin terki, ölüm gibi zaruri haller veya işyerinin müsait olmaması gibi sebeplerle Mükellefin talebinin İdarece uygun bulunması halinde işyerinde değil de Vergi İdaresi'nde söz konusu incelemeler yapılarak sonuca ulaşılabilmektedir.

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.³¹ Diğer bir deyişle Vergi incelemesinin amacı, mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve hatalı işlemler söz konusuysa doğruluğunun sağlanmasıdır.

Mükellefler yapmış olduğu ticari işlemlerinin gerçekliğini ispat için VUK'a ve TTK'ya göre

²⁹ Coşkun Can AKTAN ve diğerleri. "Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine". Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt 17. Sayı 33. 2019. s.165-186.

³⁰ Hasan Bülent KANTARCI ve Muhammed Sami AKKUŞ. "Vergi Borç ve Cezalarının Affedilmesinin MakroEkonomik Etkileri". (<https://www.researchgate.net/publication/332030985>). Temmuz 2019. Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.

³¹ GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), "Mevzuat / 213 sayılı Vergi Usul Kanunu / Md 134." (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 17 Ocak 2020.

defter ve hesap tutmak bunlar ile ilgili evrak ve belgeleri kanuni süresince saklamak ve ibraz etmek zorundadırlar. Bu ticari işlemlerinden ve bu işlemlere ait belgelerden dolayı gerçek ve tüzel kişiler, vergi incelemesine tabidirler.

Burada vergi incelemesini kimin yapacağı sorusu akla gelmektedir ki Gelir İdaresi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlıkları tarafından vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.³²

- Vergi müfettişleri ve yardımcıları
- İlin en büyük mal memuru veya
- Vergi dairesi müdürleri

Yukarıda sayılan kişiler dışında bir başkasının vergi inceleme yapma yetkisi bulunmamakta olup, incelemeye başlamadan önce inceleme yapacak yetkilinin mükellefe kimlik ibraz etmeleri yasal bir zorunluluktur.

Bir vergi mükellefinin vergi incelemesine tabi tutulmasının farklı nedenleri olabilir. Gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin her türlü iş ve işlemlerini tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde ve tabi olduğu vergiler karşısındaki durumunu, bir veya birden fazla vergilendirme dönemi itibarıyla tespit etmeye yönelik olarak vergi incelemesi yapılabileceği gibi başka bir mükellef nezdinde inceleme yapılırken bu mükellefle ilgili olarak defter ve belgelerin ibrazı ve bazı bilgilerin de talep edilmesi yoluyla ilgili mükelleflerin de incelemeye tabi tutulması mümkündür.

Ayrıca mükellefin gerçek gelirini beyan etmediği yönünde zamanaşımı süresi içerisinde bir takım ihbar, bilgi ve belgelere dayanılarak da vergi incelemesine tabi tutulması da söz konusu olabilmektedir.

Vergi incelemesi esnasında beyan edilmemiş bir matrah unsurunun veya matrah farkının tespiti halinde söz konusu durumun tutanak altına

alınması gerekmektedir. Hakkında fark olduğu tespit edilen ve bu durumun raporda sunulmuş olan mükellefin her ne kadar tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma hakkı olsa da hazırlanan vergi inceleme raporuna istinaden resen ve/veya ikmâlen salınacak vergi ve/veya istenecek cezalar mükellefi zor duruma düşürecektir. Üstelik vergi incelemesine tabi tutulan mükellef tarafından beyan edilen matrahta fark bulunmasa ve rapor olumlu sonuçlansa dahi inceleme süreci mükellef üzerinde iş yükü ve baskı oluşturacaktır.

3.1- 7143 Sayılı Kanunda Vergi İncelemesi Hükümleri

7143 sayılı Kanunun 5. maddesinde yer alan “Matrah ve Vergi Artırımı” başlığı içeriğinde vergi incelemesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Buna göre Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir (Stopaj) ve Kurumlar (Stopaj) Vergisi matrahlarını artırarak (5. madde şartları dâhilinde) belirtilen süre ve şekilde ödendiği takdirde, matrah artırımında bulundukları yıllar için haklarında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ve Gelir (Stopaj)-Kurumlar (Stopaj) yönünden vergisi incelemesi yapılmayacağı ve bu vergi türleri için matrah artırımında bulunulan yıllara ilişkin başkaca bir tarhiyat da yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. (7143 sayılı Kanun)

Ancak söz konusu kanunun “İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler” başlığı içeriğinde yer alan 4. maddesinin 1. fıkrasında bu Kanunun kapsadığı 31/03/2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere ilişkin olarak, bu kanunun resmi gazetede yayımlandığı 18/05/2018 tarihinden önce başlanıldığı halde tamamlanmamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu kanunun matrah ve vergi

³² GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı). “Mevzuat / 213 sayılı Vergi Usul Kanunu / Md 134-135”. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi:17 Ocak 2020.

artırıma ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edileceği belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi inceleme tutanağı, vergi incelemesine başlandığı tarih ve vergi incelemesinin bittiği tarihler önem arz etmektedir. Kanun bu hükümler ile vergi incelemesine bir sınır getirmiştir. Dolayısıyla kanunun yayımı tarihinden önce inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler ile matrah ve vergi artırımlı durumunda vergi incelemesinin kapsamı, incelemeye başlama tarihi ve incelemenin bittiği kabul edilecek tarih vergi mükelleflerinin söz konusu mali aften faydalanıp faydalanamaması ve şayet faydalanabiliyorsa hangi madde-

sinden faydalanabileceği açısından önem arz edecektir.³³

Söz konusu Kanunun 5. maddesinin 1'inci fıkrasının b) ve c) bentlerine çeşitli gelir unsurlarını elde eden mükelleflerin matrah artırımlarının, aşağıdaki tabloda belirtilen asgari sınırların uygulanması suretiyle yapılması gerekmektedir. Bu kanunda öngörülen sürelerde ve belirlenen taksit sayılarınca artırımlı yapılmış dönemlere ilişkin vergi türlerinde ödemelerinin yapılması halinde mükellefin, matrah artırımlı yapılan yıllar için vergi incelemesi ve tarhiyatından muaf tutulacağı belirtilmiştir.

Tablo 1: 7143 sayılı Kanununda Vergiye Esas Matrah Artırımı Oran ve Tutarlara İlişkin Asgari Sınırlar

Yıl	Oran	İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	Serbest Meslek Erbabları	Basit Usulde Ticari Kazanç Elde Edenler	Sadece Gayrimenkul Sermaye İradı Geliri Elde Edenler	Diğer Gelir Vergisi Mükellefleri
2013	35%	12.279,00	18.095,00	18.095,00	1.809,50	3.619,00	12.279,00
2014	30%	12.783,00	19.155,00	19.155,00	1.915,50	3.831,00	12.783,00
2015	25%	13.558,00	20.344,00	20.344,00	2.034,40	4.068,80	13.558,00
2016	20%	14.424,00	21.636,00	21.636,00	2.163,60	4.327,20	14.424,00
2017	15%	16.350,00	24.525,00	24.525,00	2.452,50	4.905,00	16.350,00

Kaynak: 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. (2018). (Resmî Gazete No:30425. Resmî Gazete Tarihi:18.05.2018).

Tablo 1. incelendiğinde kanunda vergi ve matrah artırımlı hususunda her bir mükellef türü ve gelir unsuruna göre artırımlı yapılması gereken oran ve sınırlar belirtilmiştir. Buna göre farklı türde kazanç ve irat elde eden mükelleflerin, her bir gelir unsuru için ayrı ayrı matrah artırımlı yapımları halinde vergi incelemesi ve tarhiyatı konusunda kanundaki vergi inceleme muafiyetinden faydalanmaları mümkün olabilecektir. Ancak bu Kanunun matrah artırımlı konusuna girmeyen

kazanç ve iratlar üzerinden vergi incelemesi muafiyeti söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı resmî gazetede yayımlanan Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun 1 seri No.lu genel tebliğinde de matrah ve vergi artırımlı hususuna ilişkin hükümlerin uygulanmasına dair usul ve esaslar belirlenmiştir. (7143 sayılı Kanun Genel Tebliği, Seri No:1, 2018)

³³ Melih AKCAN. "7143 sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi". Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 27. Sayı 2. 2018. s.123-136.

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde matrah ve vergi artırımında bulunmak isteyen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ile katma değer vergisi mükelleflerinin vergi ve matrah artırım başvuru süresi, 1 seri No.lu Genel Tebliğde belirtilen usul ve esaslar dâhilinde, 7143 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonu yani 31 Ağustos 2018 tarihi (bu tarih dâhil) son başvuru günü olarak belirlenmiştir. Zira 31 Aralık günü dâhil olmak üzere bu tarihe kadar ilgili vergi dairelerine başvurulmaması halinde 7143 sayılı Kanunla getirilen matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanamayacakları belirtilmiştir.

5'inci maddenin 4'üncü fıkrasının (a) bendinde, matrah ve vergi artırımının bu Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar (31/08/2018'e kadar) bu maddede öngörülen şekilde yapılması, hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin, peşin veya ilk taksitinin bu Kanunun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen sürede başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde azami altı eşit taksitte ödenmesinin şart olduğu ve bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekil ve sürede ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam edileceği ancak artırım hükümlerinden dolayısıyla vergi incelemesi muafiyetinden faydalanamayacağı ifadesi yer almaktadır.

5'inci maddenin üçüncü fıkrasının (e) bendinde de artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için, sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden ve artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili olarak inceleme ve tarhiyat hakkının saklı olduğu ve sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dö-

nemler için tarhiyat önerilemeyeceği ifade edilmektedir.(7143 sayılı Kanun)

Artırılan matrahlar ile ilgili olarak geçici vergi hesaplanmayacak ve tahsil olunmayacak ve bu artırımlarda bulunmanın, 213 sayılı Kanunun defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. (7143 sayılı Kanun 9 md. 1/b)

Buradaki bir diğer önemli husus matrah artırım yapılmayan yıllar için vergi incelemesi muafiyetinin söz konusu olmadığıdır. Zira idarenin, artırımda bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkı saklıdır. (7143 sayılı Kanun 5 md.6 fıkra)

Ayrıca 7143 sayılı Kanunun ortak hükümler başlığı kapsamında 9. maddenin 6. fıkrasında; ödenmesi gereken taksitlerin ilk ikisinin süresi içerisinde ve tam ödenmesi şartıyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında iki veya ikiden az taksit, süresi içerisinde ödenmez veya eksik ödenirse, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti takip eden ayın sonuna kadar, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak olan geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi halinde 7143 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanılmaya devam edileceği hükmü yer almaktadır.

3.2- 7143 Sayılı Kanundan Yararlanma Hakkını Kaybedenler

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının a bendine göre 7143 sayılı Kanundan yararlanmaya devam hususunda ilk iki taksitin süresinde tam ödenmesi önemli bir şart olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple ilk iki taksitin ödenmemesi veya eksik ödenmesi, ilgili Kanun hükümlerinden yararlanma hakkının kaybını doğurmaktadır. Bununla birlikte ilk iki taksitini süresinde ve tam olarak ödediği halde bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda da Ka-

nun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilir. Ancak burada matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlerin saklı kalacağı da kanunda vurgulanmaktadır. Bu hüküm her bir madde ve alacaklı idareler açısından taksitlendirilen alacaklar için ayrı ayrı uygulanmaktadır. (7143 sayılı Kanun 9 md.6 fıkra)

Bununla birlikte 7143 sayılı Kanun kapsamında vergi incelemesi muafiyetinden faydalanabilmek adına vergi ve/veya matrah artırımına başvurmuş ancak taksit ödemelerini süresi içerisinde gerçekleştirememiş mükellefler için kaybedilmiş haklar hususunda 28/12/2018 tarihli ve 30639 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 27/12/2018 tarihli ve 7159 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 11 inci maddesiyle, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanuna Geçici 2’nci madde ile affın affı diyebileceğimiz hükümler eklenmiştir. Geçici ikinci maddenin beşinci fıkrasında vergi ve matrah artırımına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Geçici 2’nci maddenin 5’inci fıkrasında; 7143 sayılı Kanunun 5’inci maddesi hükümlerine göre matrah ve/veya vergi artırımında bulunduğu hâlde tahakkuk eden vergileri süresinde ödemeyerek maddeden yararlanma hakkını kaybetmiş olanlar, ödenmemiş taksit tutarlarını ödemeleri gereken tarihten ödeme tarihine kadar (bu tarih dâhil) geçen süre için gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51’inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte 2019 yılı Şubat ayı sonuna kadar, ödemeleri halinde, bunun yanı sıra ödeme süresi gelmemiş taksitleri ise bu Kanunda öngörülen şekilde tamamen ödemeleri hâlinde 7143 sayılı Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin 5’inci madde hükümlerinden yararlandırılırlar.

05/01/2019 tarih ve 30646 sayılı resmî gazette yayımlanan Vergi ve Diğer Bazı Alacakların

Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanunun 5 seri No.lu Genel Tebliği ile 7143 sayılı Kanuna eklenen geçici 2. maddeye ilişkin uygulama usul ve esaslar belirlenmiştir.

Buna göre 7143 sayılı Kanundan yararlanma hakkını kaybedenlerin geçici 2’inci madde hükümünden yararlanabilmesi için; (7143 sayılı Kanun-5 seri No.lu Genel Tebliğ, 3 md. 2 fıkra)

- 7143 sayılı Kanun 5’inci maddesi hükümlerine göre matrah ve/veya vergi artırımına ilişkin başvuru ve gerekli işlemleri yapmış olması,
- 28/12/2018 tarihi itibarıyla ödenmesi gereken tutarları süresinde ödemeyerek Kanun hükümlerini ihlal etmiş olması,
- İhlal konusunu oluşturan süresi geçmiş taksit ve her taksite ilişkin gecikme tutarlarını (Kanun ile belirlenen şekliyle), ödenmesi gereken tarihten ödeme tarihine kadar (bu tarih dâhil) geçen süre için hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte 28/02/2019 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ödemesi, gerekmektedir.

Ayrıca vergi incelemesi muafiyeti kapsamında vergi ve matrah artırımına ilişkin hükümler incelendiğinde borçların yapılandırılmasına ilişkin hükümlerden farklı olarak süresi gelmemiş taksitlerin de bu Kanunda öngörülen şekilde tamamen ödenmesi halinde mükelleflerin 5’inci madde hükümlerinden yararlanabilecekleri hükmü yer almaktadır. Daha açık bir ifadeyle hem gecikmiş taksitlerin hem de süresi gelmemiş taksitlerin tamamının ödenmesi vergi incelemesi muafiyeti hakkının yeniden kazanılabilmesi için şarttır. (5 seri No.lu Genel Tebliğ 6. md. 1 fıkra)

7143 sayılı Kanun hükümleri ile önceden başlamış ancak sonuçlanmamış vergi incelemeleri, cezai yaptırımlar, sonuçlanmamış davalar vs. hususunda da önemli haklar tanınmış idi. Ancak 7143 sayılı Kanunun 5’inci maddesi hükümlerine göre matrah/vergi artırımına ilişkin başvuru süresi olan 31 Ağustos 2018 tarihine kadar (bu

tarih dâhil) matrah artırımı için başvurarak tahakkuk işlemleri gerçekleştirilmiş ancak kanuna uygun şekilde ödemeler yapılmamış ise ihlale neden olan taksitin ödeme süresinin son gününü takip eden günden itibaren duran süreler ve işlemler yeniden işlemeye başlamış olur. Ancak süresi içerisinde ödemelerini yapamayan kanuni hakkını kaybeden mükellefler, bu Kanunun geçici 2. maddesi hükümlerine göre ihlal ettikleri meblağı kanunda öngörülen şekilde 28/02/2019 tarihine kadar ödedikleri takdirde, 7143 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce (18/05/2018) başlanmış ve 31/07/2018 tarihine kadar sonuçlandırılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemleri ve tarhiyat öncesi/sonrası uzlaşma, Matrah artımı hükümlerinin ihlal edilmesi nedeniyle yapılan ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar ile Matrah/vergi artırımı şartlarının ihlal edilmesinden sonra başlanılan vergi incelemesi ve takdir işlemleri sonucunda yapılan ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarh işlemlerinden vazgeçilecek, Davalar sonlandırılacak, mahkemelerce verilmiş kararlar infaz edilmeyecek, yargılama giderleri taraflarca talep edilmeyecek, tahakkuk etmemiş alacaklar ile tahakkuk etmiş alacaklar ve bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ile vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilecektir. Hatta konuya ilişkin tahakkuk etmiş alacakların takip ve tahsil işlemlerine devam edilmeyecek ve tahsil edilmiş tutarlar varsa matrah artırımı nedeniyle hesaplanan vergiye mahsup edilecek olup mahsup işlemi sonrası fazla kalan tutarların bulunması halinde söz konusu tutar mükellefe red ve iade edilecektir.(6md/5 fk)

Konuya ilişkin genel tebliğ içeriğinde yer alan örnekler şu şekildedir: (7143 sayılı Kanun 5 seri No.lu Genel Tebliği, Örnek:5)³⁴

Örnek: 2016 ve 2017 hesap dönemlerine ilişkin olarak 01/03/2018 tarihinde başlayan ve 7143

sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 18/05/2018 tarihinde halen devam eden vergi incelemesi bulunan (A) A.Ş. 15/06/2018 tarihinde 2016 yılı için 500.000 TL, 2017 yılı için 600.000 TL olmak üzere kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş ve taksitle ödeme seçeneğini tercih etmiştir.

Vergi incelemesinin tamamlanmasıyla 06/07/2018 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına giren vergi inceleme raporlarında kurumlar vergisi yönünden 2016 hesap dönemi için 600.000 TL, 2017 hesap dönemi için ise 800.000 TL kurumlar vergisi yönünden matrah farkı tespit edilmiştir.

Vergi inceleme raporları, vergi dairesi kayıtlarına girmeden önce (A) A.Ş. tarafından 7143 sayılı Kanun hükümlerinden 5'inci maddeden yararlanmak üzere matrah artırımında bulunduğu, vergi inceleme raporlarında önerilen tarhiyatlar kurumlar vergisi matrah artırımı ile birlikte değerlendirilmiş, 2016 hesap dönemi için (600.000 TL – 500.000 TL) 100.000 TL; 2017 hesap dönemi için de (800.000 TL – 600.000 TL) 200.000 TL üzerinden cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır.

Matrah artırımına ilişkin ikinci taksiti süresinde ödemeyen (A) A.Ş. hakkında vergi inceleme raporları ile matrah artırımı tutarlarının birlikte değerlendirilmesi sonucu yapılmamış olan 2016 hesap dönemi için 500.000 TL; 2017 hesap dönemi için de 600.000 TL ilave cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır.

Ancak (A) A.Ş.'nin, 7143 sayılı Kanunun geçici 2. maddesi kapsamında gerek ikinci taksitin gerekse diğer taksitlerin süresinde ve tam olarak ödemesi halinde, daha önce matrah artırımı hükümleri ihlal edildiği için yapılmış olan ilave cezalı kurumlar vergisi tarhiyatları terkin edilecektir.

7143 sayılı Kanunun 5'inci madde hükümlerinden yararlanmak üzere başvurarak, Matrah ve/veya vergi artırımına ilişkin tahakkuk etmiş

³⁴ Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 5). (2019). Resmi Gazete No:30646. Resmi Gazete Tarihi: 05.01.2019.

vergilerini Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödememeleri nedeniyle vergi incelemesi muafiyeti hakkını kaybeden mükelleflerden 7159 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce cebren veya rızaen tahsil edilmiş olan tutarlar, taksitle ödeme seçeneğini tercih etmiş olan mükelleflerden artırıma ilişkin taksitlerin en eski vadeli olanından başlamak üzere ve tahsil edildikleri tarihler dikkate alınarak bu madde hükmüne göre mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan tutarların ise 7143 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde belirtilen sürede ödenmesi halinde mükellefler Kanunun 5'inci maddesi hükümlerinden yararlanabilecektir.

Bu hükme göre bir önceki örnekteki (A) A.Ş.'nin daha önce matrah artırımları hükümlerini ihlal ettiği için yapılmış olan ilave cezalı tarhiyatlar terkin edilecek, söz konusu cezalı tarhiyatlara ilişkin olarak (A) A.Ş. tarafından ödenmiş olan tutarlar matrah artırımına ilişkin taksitlerin en eski vadeli olanından başlamak üzere ve tahsil edildikleri tarihler dikkate alınarak mahsup edilecektir. Mahsuptan sonra kalan ihlal konusunu oluşturan gecikmiş tutarları ise 28/02/2019 tarihine kadar ve kalan tüm taksitlerini de peşin ödeyerek vergi incelemesi muafiyetinden yeniden yararlandırılmış olacaktır. Bu hüküm ile 5. madde hükümlerinden yararlanma hakkının kazanılması için kanuna uygun şekilde süresi geçmiş veya süresi gelmemiş hesaplanan tüm tutarların peşin ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Burada en önemli husus 7143 sayılı Kanunun geçici 2. maddesi hükmünden yararlanmak isteyen mükelleflerin son ödeme süresi olan 28/02/2019 tarihine kadar ilgili vergi dairelerine başvurmalarıdır.

4- 7143 SAYILI YASA KAPSAMINDA VERGİ İNCELEMESİ MUAFİYETİNE İLİŞKİN ÖRNEK

XXX vergi dairesi müdürlüğünde kayıtlı 125
..... vergi sicil nolu kurumlar vergisi mükellefi (B)

Ltd. Şti., 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun gereği matrah artırımları yapmak sureti ile vergi incelemesi muafiyeti yönünden kanunun koruma hükümlerinden faydalanmak üzere ilgili vergi dairesine 23.07.2018 tarihinde başvurmuştur. Konuya ilişkin olarak aynı tarihli 2018072601jbu0000020 ve 2018072601cbu0000125 No.lu tahakkuklar ile KDV yönünden matrah artırımında bulunmuş ve altı taksitle ödeme seçeneği seçilmiştir. 60.000 TL toplam ödeme tutarı ve her taksitte 10.000 TL ödenmek üzere ödeme tablosu mükellefe sistem üzerinden sunulmuştur.

Yine aynı kanunun kurumlar vergisi yönünden matrah artırımları yapılmak sureti ile vergi incelemeleri muafiyeti yönünden kanunun koruma hükümlerinden faydalanmak amacıyla 23.07.2018 tarihinde 2018072301cbu0000076 tahakkuk numarası ile KURUMLAR vergisi matrah artırımında bulunmuş ve altı taksitle ödeme seçeneğini seçmiştir. 120.000 TL toplam ödeme tutarı ve her taksitte 20.000 TL ödenmek üzere ödeme tablosu mükellefe sistem üzerinden sunulmuştur.

Piyasalardaki nakit yetersizliği ve ekonomik durgunluk nedenleri ile firma mali güçlükler yaşamış ve taksitleri süresinde ödeyememiştir.

Bununla birlikte **2019 yılı Ocak ve Şubat dönemleri KDV beyannamelerinde KDV iadeleri doğmuştur. Taksitlerini mali güçlükleri nedeni ile zamanında ödeyememiş olan mükellef 7143 sayılı Kanuna eklenen geçici 2'nci madde hükümlerinden faydalanmak amacıyla bahsi geçen KDV iadelerinin vergi borçlarından mahsup edilmesi için 27/02/2019 tarihinde vergi dairesine konuya ilişkin dilekçesini sunmuştur.**

Dilekçenin sunulduğu gün itibari ile KDV iadesi kontrol raporunda olumsuz bir duruma rastlanılmamıştır. Konuya ilişkin sistem ekran görüntüsü aşağıdaki gibidir.

Tablo 2. Sistem Ekran Görüntüsü

İade Takip No	Dilekçe Tarihi	Son İade Aşaması	Son İşlem Tarihi
002260201905565646aJB0065893	27/02/2019	İADE TAMAMLANDI	21/03/2019

İlgili Vergi Dairesi 21/03/2019 tarihinde KDV iadesine istinaden tahsilatını gerçekleştirmiştir. Gerçekleşen tahsilat içerisinde 23.07.2018 tarihinde 2018072601abu0000020 ve 2018072601cbu0000125 nolu tahakkuklar ile KDV yönünden, 2018072301cbu0000076 tahakkuk numarası ile KURUMLAR vergisi matrah artırımlarına istinaden mükellef hanesine borç yazılan tutarların tamamı tahsil edilmiştir.

Tahsil edilen tutarların içerisinde geçmiş taksitler olduğu gibi vadesi gelmemiş olan taksitler de bulunmaktadır.

Vergi dairesi yapmış olduğu tahsilat neticesinde 7143 sayılı yasadan dolayı mükellefe borcu olmadığına dair yazıyı da vermiştir. Bu durum mükellef dosyasından görülebilmektedir.

İlgili dönemin (01-2019 / 02-2019) KDV iade işlemleri yapılırken mükelleflerin **7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesi kapsamında matrah ve vergi artırımını hükümlerini ihlal edenler** ile ilgili uygulama usul ve esasları Vergi ve diğer bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin 7143 sayılı Kanunun 5 seri No.lu Genel Tebliğin 6. maddesinde aşağıdaki şekilde yayınlanmıştır;

“MADDE 6 – (1) 7143 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinin beşinci fıkrasında, bu Kanunun 5'inci maddesi hükümlerine göre matrah ve/veya vergi artırımında bulunduğu halde tahakkuk eden vergileri süresinde ödemeyerek maddeden yararlanma hakkını kaybetmiş olanlara, ihlale neden olan tutarları bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen süre ve şekilde, ödeme süresi gelmemiş taksitleri ise bu Kanunda öngörülen şekilde tamamen ödemeleri halinde 5. madde hükümlerinden yararlanma imkânı sağlanmıştır.”

Ancak vergi idaresi tüm bunlara rağmen mükellefin koruma hükümlerinde olmadığını, çünkü

tahsilatın 5 seri No.lu genel tebliğde açıklanan 28/02/2019 tarihinden sonra taraflarınca yapıldığını iddia ederek mükellefi koruma hükümlerinden mahrum bırakmıştır. Daha önce ilgili Kanun'un konuya ilişkin hükümleri ele alınmış olup ilgili Kanun'da ve Genel Tebliğlerde söz konusu uygulamadaki sorun ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Yürürlüğe giren hükümlere rağmen vergi dairelerinin ve Vergi Denetleme Kurulunun bunun gibi uygulamaları nedeni ile aşağıdaki sorular hâsıl olmuştur;

- 1- Vergi dairesince yapılan **vadesi geçmiş taksitlere ait tahsilatın** tarihi mükellefin iade hakkının doğduğu aydaki dilekçe ile başvurulduğu tarih midir? Yoksa vergi dairesince tahsilatın yapıldığı tarih midir? Veyahut da ilgili döneme ait KDV Beyannamesinin tarh edilmesinden sonra yapılan tahakkuk tarihi midir?
- 2- Bunun ile birlikte **vadesi gelmemiş taksitlere ait tahsilatın** tarihi mükellefin iade hakkının doğduğu aydaki dilekçe ile başvurulduğu tarih midir? Yoksa vergi dairesince tahsilatın yapıldığı tarih midir? Veyahut da ilgili döneme ait KDV Beyannamesinin tarh edilmesinden sonra yapılan tahakkuk tarihi midir?
- 3- Tüm bunlar ışığında tüm tahsilatların yapılmış olmasına rağmen 7143 sayılı Kanunun vergi ve matrah artırımına ilişkin geçici 2. madde kapsamında ödemelerinin KDV iadesinden mahsup edilme talebi ile süresi içerisinde başvuran mükellefin **7143 sayılı Kanunun koruma hükümlerinde faydalanıp faydalanamayacağı** hususunun açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir.

SONUÇ

Vergi afları son yıllarda neredeyse tüm ülkelerde gerek büyüme ve kalkınmada sürdürülebilirliğin yakalanabilmesi gerek ekonominin can damarı olan işletmelerin iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı ve verimli bir şekilde odaklanmalarına imkân tanımak amaçlarıyla hükümet politikalarını destekleyici ekonomik bir araç olarak kullanılmaktadır. Zira vergi afları, uzlaşmalar ve elde edilebilecek vergi gelirleri hususunda önbilgi edinebilmek açısından önemli bir kaynak oluşturmakta ve kayıtlı ekonomiye geçiş için önemli bir teşvik mekanizması niteliği taşımaktadır.

Çok kapsamlı bir Kanun olan 7143 sayılı Kanunun vergi ve matrah artırımı hükümlerine göre vergi incelemesi muafiyeti elde edilmesi açısından incelemiş olduğumuz çalışmamızda mükelleflerin kanun kapsamına dâhil edilebilmesi hükümlerinin kolaylaştırılması yönünden idare uygulamalarında sorunların olduğu örneklenmişti. Zira Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvurusunu yapmış ancak ekonomik gidişattan olumsuz etkilenerek ödemelerinde aksaklıklar yaşamış olan mükellefin yeni bir ödeme planı ile yeniden ilgili Kanun'un koruma hükümlerinden faydalandırılması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Çünkü vergi ve matrah artırımına ilişkin işlemler ile ödenmemiş vergi ve kamuya olan borçların yapılandırılması işlemleri birbirinden çok farklıdır. Genel itibarı ile Türkiye'de vergi tahsilatlarının yetersizliğinin yanı sıra vergi ve matrah artırımına ilişkin hükümlerin mükelleflere ve devlete olan katkısı göz önünde bulundurulduğunda, bu mekanizmanın doğru ve amacına uygun şekilde çalışabilmesi için vergi afları çıkarılmadan önce ülkedeki mevcut vergi sistemi iyi analiz edilmeli ve bu analiz sonucunda belli başlı temel noktalara dikkat edilmelidir. Bu temel noktaları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla affa katılım kolay, mükellefleri teşvik edici ve formalite-

telerden uzak olmalıdır.

- Affa başvuru ve ödeme süreçlerinde yetkili kamu dairelerince hem devletin hem de mükelleflerin salahiyeti düşünülmelidir,
- Bunun için ilgili personeller eğitilmeli, Kanun kapsamında oluşabilmesi muhtemel yorum ve uygulama farklılıklarına mahal verilmemelidir,
- Oluşabilecek ihtilaflı durumlarda kanuna uyum konusunda iyi niyetli mükellef aleyhine sonuçlanacak uygulamalara imkân verilmemelidir diğer bir ifadeyle mükellefin devlet ile olan ilişkisi güçlendirilecek şekilde sonuca ulaştırılmalıdır.
- Vergi ve matrah artırımına ilişkin hükümler borçların yapılandırılmasına ilişkin hükümlerden uyum yönüyle hafifletilmelidir.

Bu hususlara gerekli dikkat ve özenin gösterilmesinin hükümet politikalarında vergiye ilişkin öngörünün oluşmasına, vergi tahsilatlarında artış yakalanacağına, vergi mükelleflerinde vergi şuurunun oluşarak vergi kanunlarına ilişkin olumsuz tutum ve davranışların bertaraf edilmesine imkân tanıyacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKCAN, M. (2018). "7143 sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi". Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 27. Sayı 2. s.123-136.
- AKTAN, C.C., GENÇEL U., YAY S. (2019). "Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkarıldığı Tahribatlar Üzerine". Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt 17. Sayı 33. s.165-186.
- AYRANGÖL, Z. ve TEKDERE M. (2013). "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi". EÜSBED. Cilt 6. Sayı 2. s.249-270.
- BERKSOY, T. ve KIRÇIÇEK G.E. (2018). "Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üze-

- rindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası*". Journal of Life Economics. (Ratin Akademi). Cilt 5. Sayı 3. 137-152.
- EDİZDOĞAN, N. ve GÜMÜŞ E. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı 164. Ocak-Haziran. s.99-119.
 - GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı). "Mevzuat / 213 sayılı Vergi Usul Kanun" (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 17 Ocak 2020.
 - GÜLER, Y. (2015). "Vergi Aflarının Bütçe ve Genel Ekonomi Üzerine Etkileri". Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Cilt 2. Sayı 1. Haziran. s.8-21.
 - KANTARCI, H.B. ve AKKUŞ M.S. (2019). "Vergi Borç ve Cezalarının Affedilmesinin Makroekonomik Etkileri". (<https://www.researchgate.net/publication/332030985>). Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.
 - KARATAY, Ö. ve KARATAY A. (2011). "Türkiye'de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği". Ekonomi Bilimleri Dergisi. Cilt 3. Sayı 2. s.181-191.
 - KAYA, A. (2014). "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz". Maliye Dergisi. Cilt 167. Temmuz-Aralık. s.184-199.
 - KESKİN, N. (2018). "Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri". Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi. Cilt 2. Sayı 3. s.60-75.
 - KILIÇASLAN, H. ve YAVAN S. (2017). "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma". Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt 13. Sayı 2. s.33-51.
 - KPMG. (10.11.2016). "Vergi afları nasıl bir algı yaratıyor?". (<https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2016/11/vergi-aflari-na-sil-bir-algi-yaratiyor.html>). Erişim tarihi: 01 Aralık 2019.
 - LUITEL, H.S. ve MAHAR G.J. (2013). "Is a Tax Amnesty a Good Fiscal Policy? A Review of State Experience in the USA". Economics Bulletin. Cilt 33. Sayı 1. Mart. s.1-7.
 - MARTIN, L. ve CAMARDA A. (2017). "Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programmes. Anti-Corruption HelpDesk, Providing on Demand Research to Help Fight Corruption". Eylül. (https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/Best_practices_in_tax_amnesty_and_asset_repatriation_programmes_2017.pdf). Erişim tarihi: 28 Kasım 2019.
 - OECD, Tax Revenue, Indicator Chart. Erişim tarihi: 01 Aralık 2019.
 - ÖZGÜVEN, A. V. (2018). Vergi Etiği Açısından Vergi Afları.» *Gaziantep University Journal of Social Sciences*. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/606027>). Cilt 17. Aralık. 34-46.
 - Resmi Gazete.
 - SUGÖZÜ, İ.H. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye*. Nobel Akademik Yayıncılık. Ankara.
 - ŞANVER, C. (2018). *Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği*. AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 18. Sayı 2. Haziran. 35-63.
 - TBMM. (2018). "Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu". 30 Nisan 2018. (<https://www.vergidegundem.com>). (http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/sirasiyi_sd.sorgu_baslangic). Erişim tarihi: 20 Kasım 2019.
 - T.C. Anayasası. (1982). 73. Madde. 07.11.1982.

- Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 5). (2019). Resmi Gazete No:30646. Resmi Gazete Tarihi: 05.01.2019.
- YELMAN, E. (2017). *"Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 sayılı Kanunun Mali Yönden İncelenmesi"*. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 15. Aralık. s.67-84.
- 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. (2018). (Resmi Gazete No:30425. Resmi Gazete Tarihi:18.05.2018).