

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ AFLARININ KAMU YARARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Mediha YALÇIN ÇAKIR

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ AFLARININ KAMU YARARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Mediha YALÇIN ÇAKIR

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi İrem BERKSOY

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi MEDİHA YALÇIN ÇAKIR'ın VERGİ AFLARININ KAMU YARARI
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun
11.07.2019 tarih ve 2019-21/11 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği /oy çokluğu
ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 24 / 07 / 2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi İREM BERKSOY	
2.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi YASEMİN TAŞKIN	
3.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi BAŞAR SOYDAN	

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Mediha YALÇIN ÇAKIR
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Dr. Öğretim Üyesi İrem BERKSOY
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans- Temmuz 2019
Anahtar Kelimeler	: Vergi Affı, Kamu Yararı, Vergi Uyum, Vergiler

ÖZET

VERGİ AFLARININ KAMU YARARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde sıklıkla çıkarılan vergi af kanunları; kayıtlı ekonominin teşvik edilmesi yoluyla verginin tahsili meşru amacına dayanmaktadır. Vergi af kanunlarının meşru amacını gerçekleştirebilmesi ise elverişli bir araç olmasına bağlıdır. Bu çalışma, vergi affı düzenlemelerinin hedeflenen amaca ulaşmada elverişli bir araç olup olmadığını sorgulamaktadır. Bu doğrultuda, çalışmanın ilk bölümünde, yasa koyucunun kayıtlı ekonominin teşvik edilmesi yoluyla verginin tahsili meşru amacına ulaşmak için vergi afları yoluyla kullandığı araçlar ve bu araçların tarihsel süreçteki kapsamı ele alınmıştır. İkinci bölümde, vergi aflarının, kayıt dışı ile mücadelenin en önemli araçlarından olan vergi denetimi ve cezalar üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde, vergi aflarının olumsuz etkilerini azaltmak için denetimi güçlendirici düzenlemeler ile eşzamanlı yürütülüp yürütülmediği ele alınmıştır. Son bölümde ise, vergi aflarına başvuran çeşitli ülke örneklerine yer verilmiştir. Vergi aflarının, kayıt dışı ile mücadelede sorunlu bir alan yarattığı, bu bağlamda vergisini düzenli ödeyen ve ödemeyen mükellefler arasında yaratılan eşitsizliğin makul ve adil kriterlere dayandırılmasının gerekli olduğu, vergi idaresini güçlendirici düzenlemelerin ise vergi aflarının olumsuz etkilerinin azaltılması konusunda henüz sınırlı kaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Mediha YALÇIN ÇAKIR
Field : Public Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Dr. Lecturer İrem BERKSOY
Degree Awarded and Date : Master-July 2019
Keywords : Tax Amnesty, Public Interest, Tax Compliance, Taxes

ABSTRACT

THE EVALUATION OF TAX AMNESTIES WITH REGARD TO PUBLIC INTEREST

Tax amnesty laws frequently enacted in our country are based on the legitimate purpose of tax collection through the promotion of the formal economy. Tax amnesty laws being able to fulfil its legitimate aim, on the other hand, depends on its being a convenient tool. The main purpose of this study is to examine whether the tax amnesty regulations are suitable tools in order to achieve the target aims. Accordingly, it has been discussed the instruments used by the legislator via tax amnesties in order to achieve the legitimate aim of tax collection through the promotion of the formal economy and the scope of these instruments in the historical process in the first section of the study. In the second part, tax inspection which is one of the most important instruments to struggle with informal economy, and the impacts of it on penalties have been evaluated. In the third section, it has been examined whether tax amnesty and the enhancing regulations on audits so as to decrease the negative effects are implemented together at the same time or not. In the last section, some examples of various countries that applied for the tax amnesty are emphasised. That tax amnesties creates a problematic area in fighting against informal economy, and in this sense, it is necessary to base the reasonable and fair criteria for the inequality occurred between taxpayers who pay their taxes regularly and those do not pay taxes. On the other hand, it has been concluded that the regulations strengthening the tax administration are still limited in reducing the negative effects of tax amnesties.

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, ülkemizde sıklıkla çıkarılan vergi affı kanunlarının, kayıtlı ekonominin teşviki yoluyla vergilerin tahsili meşru amacını gerçekleştirebilmek için elverişli bir araç olup olmadığı irdelenmiştir.

Çalışmanın sonuçlandırılmasında görüşleriyle ve yardımlarıyla katkıda bulunan değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi İrem BERKSOY'a, desteğini ve anlayışını esirgemeyen kıymetli eşim Oray'a çok teşekkür ederim.

İstanbul, 2019

Mediha YALÇIN ÇAKIR

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR	iii
TABLolar.....	iv
GİRİŞ	1

1. KAYITLI EKONOMİNİN TEŞVİKİ YOLUYLA VERGİNİN TAHSİLİ MEŞRU AMACINA ULAŞMAK İÇİN YASA KOYUCUNUN KULLANDIĞI VERGİ AFFI ARAÇLARI

1.1. Vergi Aflarında Kayıt Dışı Gelirin Kayda Girmesi Amacına Dönük Düzenlemeler.....	8
1.1.1. Matrah/Vergi Artırımı ve İnceleme Bağışıklığı	9
1.1.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergileri Bakımından	10
1.1.1.2. Katma Değer Vergisi Bakımından.....	14
1.1.2. Ek Servet Bildirimi ve İnceleme Bağışıklığı.....	15
1.2. Kayıt Dışı Servetin Millî Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Düzenlemeler	16
1.2.1. Yurt Dışından Getirilen ve Yurt İçinde Bulunan Varlıkların Bildirilmesi.....	16
1.2.2. İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesine Yönelik Hükümler	17

2. VERGİ AFLARINDA KAYIT DIŞI ÜRETİMİN KAYDA GİRMESİ AMACINA YÖNELİK HÜKÜMLERİN ELVERİŞLİLİĞİ

2.1. Mükellefin Vergiye Uyumı Üzerindeki Etkisi Bakımından	21
2.1.1. Tekrarlanan Matrah ve Vergi Artırımı Olanığının Vergi Denetiminin Caydırıcı Fonksiyonu Üzerindeki Etkisi.....	23
2.1.2. Sınırlanmayan İncelenmeme Olanığının Vergi Denetiminin Caydırıcı Fonksiyonu Üzerindeki Etkisi.....	24
2.1.3. Tekrarlanan Vergi Aflarının Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi Üzerindeki Etkisi	26
2.2. Vergi İdaresinin Denetim Performansı Üzerindeki Etkisi Bakımından.....	28
2.2.1. Tekrarlanan Vergi Afları Yoluyla Finansal Tabloların Düzeltilmesinin Vergi Denetiminin Performansı Üzerindeki Etkisi	29
2.2.2. Tekrarlanan Matrah ve Vergi Artırım Olanığının Vergi İdaresinin Denetim Performansı Üzerindeki Etkisi.....	31

3. VERGİYE UYUMU YENİDEN SAĞLAMAK İÇİN DENETİM MEKANİZMASININ GÜÇLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi İdaresinin Güçlendirilmesi.....	34
3.1.1 Vergiyi Doğuran Olayın Takibini Kolaylaştırmaya Dönük Düzenlemeler.....	34
3.1.1.1 Para Hareketlerinin İzlenmesine Yönelik Önlemler.....	35
3.1.1.2. Vergi Cennetleri ile Mücadele Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	36
3.1.1.2.1. Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmaları.....	37
3.1.1.2.2. The Foreign Account Tax Compliance Act (Yabancı Hesapların Vergi Uyum Yasası)	39
3.1.1.2.3. Müşteri Sırrı Uygulamasına Karşı Alınan Önlemler.....	40
3.1.2. Vergilendirme Sürecini İyileştiren ve Vergi Ödemeyi Teşvik Eden Düzenlemeler	42
3.1.2.1 Bilgi Teknolojilerinden Yararlanmaya Yönelik Çalışmalar	42
3.1.2.1.1. Risk Analiz Sistemi.....	43
3.1.2.1.2. Hazır Beyan Sistemi.....	44

3.1.2.1.3. Elektronik Defter.....	45
3.1.2.1.4. Elektronik Fatura.....	47
3.1.2.1.5. Elektronik Yoklama.....	48
3.1.2.1.6. Diğer Elektronik Uygulamalar (E-İrsaliye, E-Arşiv, E-SMM, E-Müstahsil, E-Bilet).....	49
3.1.2.2. Vergiye Gönüllü Uyumu Artırmaya Yönelik Önlemler.....	50
3.1.3. Personele İlişkin Düzenlemeler	50
3.2. Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Artırılması	56

4. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ AFLARI

4.1. İtalya.....	61
4.2. Fransa	61
4.3. Endonezya	62
4.4. Hindistan.....	62
4.5 Amerika Birleşik Devletleri.....	63
SONUÇ	66
KAYNAKLAR.....	70

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e	: Adı geçen eser
a.g.m	: Adı geçen makale
AYMK	: Anayasa Mahkemesi Kararı
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
E.	: Esas Sayısı
Ed.	: Editör
FATCA	: The Foreign Account Tax Compliance Act
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar Sayısı
KDV	: Katma Değer Vergisi
mad.	: Madde
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayfa
SS	: Sayfa Sayısı
VB.	: Ve Benzeri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl
ZKÜ	: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi

TABLÖLAR

- Tablo-1 : Matrah/Vergi Artırım İmkânı Getirilen Yıllar (1980-2018)
Tablo-2 : Türkiye’deki Mükelleflerin Genel İnceleme Oranları (2013-2018)
Tablo-3 : Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu (2015-2017)

GİRİŞ

Ülkemizde, Cumhuriyet'ten günümüze kadar “tahsilatların hızlandırılması”, “alacakların yapılandırılması”, “tecil ve tasfiyesi” gibi adlar altında çok sayıda vergi af kanunu çıkarılmıştır¹. Son yıllardakiler, Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı olanlarıdır.

Vergi aflarının, mevcut Anayasa'daki dayanağı, 87. maddedir². Verginin yasallığı ilkesi gereği, vergi aflarının çıkarılmasında yetki TBMM'ye aittir³.

Vergi affında, kanun koyucu, mevcut vergi alacağı ya da vergi cezaları için yeniden vade koyarak bunları Hazine lehine ferî alacakları ile tahsil etme yoluna gitmek yerine; kamu alacağının tamamından ya da bir kısmından vazgeçmektedir⁴.

Vergi affı, mali güçleri aynı olmasına rağmen, vergi kanunu önünde vergiye uymuş olan ile uymamış olan arasında farklılaştırma yapmaktadır. Bu farklılaştırmanın, sermayedar üzerinde ayrıca bir etkisi vardır ki o da, serbest piyasada rekabet eşitliğini bozmasından ileri gelir⁵.

Vergi affının, kanun önünde eşitlik ilkesini⁶ ihlal etmemesi, meşru bir amaca dayanmasının yanı sıra, af kanununun bu meşru amacı gerçekleştirmek için elverişli bir araç

¹ Bir işlemin af niteliğinde olup olmadığına karar vermek için ismine değil, hukuki niteliğine ve doğurduğu hukuki sonuçlara bakılır. (Âdem SÖZÜER, “Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ile Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, Anayasa Yargısı Dergisi, C. 18, S. 18, 2001, s. 226).

² Yasemin TAŞKIN, Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereklileri, Sosyal Bilimler Dergisi, 2010 (2), s. 123.

³ Nihal SABAN, Vergi Suçlarını Anayasa ile Sorunlaştırmak, Anayasa Yargısı Dergisi, C. 18, 2001, s. 451-475 ve s. 457-459.

⁴ Nihat EDİZDOĞAN, Erhan GÜMÜŞ, Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, S. 164, Ocak-Haziran 2013, s. 99.

⁵ “Vergi denetimi, af ve teşvik araçları; kimi sermaye gruplarının yaratılması, büyümesi, kimilerinin piyasadan silinmesi için kullanılabilir.” İrem BERKSOY, Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık Karşısında Meşru Güven İlkesi, Journal of Life Economics, C.3, S.1, 2016, s.79.

⁶ Anayasa Mahkemesi, mevcut Anayasa’nın 10. maddesinde düzenlenmiş olan kanun önünde eşitlik ilkesini, “aynı durumda bulunan kişilerin kanunlarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere kanunlar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek” olarak tanımlamaktadır (Bkz.). Vergi yükü bakımından aynılığı ya da farklılığın ölçüsü, mali güçtür (Doğan ŞENYÜZ, Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları TESAM Akademi Dergisi, Temmuz-2014, s.89; Zafer GÖREN, “Genel Eşitlik İlkesi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.22, S.3, Ocak-2016, s.3283. Anayasa’da mali gücün hangi göstergelere göre saptanacağı düzenlenmemiştir. Öğretide bu göstergeler gelir, servet ve harcama olarak kabul edilir (Oytun CANYAŞ, İ. Erdem SEÇİLMİŞ, Anayasa Mahkemesinin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, C. 15, S.1, 2013, s. 303, 305).

olmasına bağlıdır. Af düzenlemesi, ancak bu şartları karşılaması halinde, tüm kamusal işlemlerin amaç unsuru olan kamu yararını⁷ karşılayacaktır.

Ülkemizde sıklıkla başvuru vergi aflarının amacı, kayıtlı ekonominin teşviki yoluyla verginin tahsili olarak belirlenmektedir⁸. Kayıt dışı ekonomi; resmi istatistiklerle kapsan(a)mayan ekonomik faaliyetler ve onların sonuçlarıdır⁹. Yeraltı üretimini, illegal üretimi, enformel sektörün üretimini ve hane halkının kullanımı için hanede yapılan üretimi kapsar¹⁰. Belge düzeni ve denetim mekanizması konusunda yetersiz olan ekonomik olarak

⁷ Yılmaz ALİFENDİOĞLU, Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi Yetkin Yayınları Ankara, 1996, s.85. Hukuka uygunluk testinin son aşamasında ise, orantılılık ölçümü yapılır. Orantılılık, başvuru önlem ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade eder. Meşru amacı gerçekleştirmek için en yumuşak aracın seçilmesini gerektirir (AYMK, E. 2014/171 K.2015/41 (R.G. 21.05.2015-29362); AYM, E.2016/16 K.2016/37 R.G. 31.05.2016-29728). Tercih edilen aracın kullanılması yüzünden katlanılması zor, hatta imkânsız olumsuzlukların ortaya çıkması halinde, tedbirin orantısız olduğu kabul edilmektedir. Yine, katlanılan maliyetin beklenen faydadan fazla olması halinde, başvuru önlemden/sınırlamadan vazgeçilmesi gerekmektedir (Yusuf KARAKOÇ, Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı:2012), s.24).

⁸ 6111 Sayılı Kanun Tasarısının Dönemi ve Yasama Yılı: 23/5, Esas No:1/971, Komisyon Raporu Sıra Sayısı:606, Genel Gerekeç “....Tasarının ikinci kısmının üçüncü bölümünde matrah ve vergi artırımına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu bölümde yer alan düzenlemelerle mükelleflerin geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası riskleri ortadan kaldırılarak geleceğe yönelik iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkân sağlanması, vergi idaresinin de denetim kapasitesini cari vergilendirme dönemlerine odaklamak suretiyle vergi kayıp ve kaçığının azaltılması ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin daha etkin bir şekilde yürütülmesi hedeflenmektedir.”6736 sayılı Kanun Tasarısının Dönemi ve Yasama Yılı: 26/1, Esas No:2/1310, Komisyon Raporu Sıra Sayısı: 409, Genel Gerekeç “.....yatırımların artırılarak kalkınmanın temin edilmesine yönelik kararlarımızı destekleme müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkan sağlamak için;... işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi amaçlarıyla bu teklif hazırlanmıştır”. 7143 sayılı Kanun Tasarısının Dönemi ve Yasama Yılı: 26/3, Esas No: 1/944, Komisyon Raporu Sıra Sayısı:557, Genel Gerekeç “....ülke ekonomisinin büyüme hızını desteklemek ve bu suretle kalkınmasını devam ettirmek amacıyla dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların vatandaşlarımız üzerinde oluşturmaları muhtemel etkisini bertaraf etmek ve destekleme müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkan sağlamak için;... işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi amaçlarıyla bu teklif hazırlanmıştır”.

⁹ Yılmaz ILGIN, Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutları Uzmanlık Tezi, Yayın No: DPT: 2492 s.11,23.

¹⁰ United Nations Economic Commission for Europe (Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu) Non-Observed Economy in National Accounts: Survey of National Practices 55. Sayı s.2. Yeraltı üretimi; yasal, ancak kasıtlı olarak vergi ödememek, sosyal sigorta prim ödemelerinden kaçınmak, asgari ücret, maksimum çalışma saati, güvenlik ve sağlık standartları gibi belirli yasal standartlara uymamak, istatistiksel anketlerin veya diğer idari formların doldurulması gibi belirli idari prosedürlere uymamak amacıyla kamu makamlarından gizlenmiş faaliyetlerden oluşmaktadır (Non-Observed Economy in National Accounts: Survey of National Practices 55. Sayı s.2). İlegal üretim; satışı, dağıtımı veya bulundurulması kanunen yasaklanmış olan mal veya hizmetlerin üretiminden oluşmaktadır. Yasa dışı üretimin kapsamı yürürlükteki yasalara bağlı olup, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir (OECD Statistics Portal <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=1277> Erişim Tarihi: 09.04.2019). Enformel sektör, birçok ülkede yaygın olmakla birlikte özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha geniş bir alana sahip olan emek yoğun bir faaliyet alanıdır. Ayrıca, bu sektör çalışanların iş güvencesinden yoksun, esnek çalışma ilişkilerinin olduğu, düşük ve düzensiz ücretler ve işverenin keyfi uygulamalarının hâkim olduğu, çalışanlar açısından korunmasız bir alan olarak ifade edilmektedir (Neriman AÇIKALIN, Enformel Sektör ve Yoksulluk: Kentsel İşgücü Pazarı Üzerine Etkileri, İstanbul ve Gaziantep Örnekleri Sosyo-Ekonomi Dergisi, Temmuz-Aralık 2007-2, s.51). Hane halkı üretimi ise hane halkı üyelerinin kendi tüketimleri için kendi sermayelerini ve ücretsiz emeklerini kullanarak üretmeleridir. Hane halkı tarafından kendi kullanımları için üretilen ürünler ve hizmetler, konaklama, yemek, temiz giysiler ve çocuk bakımı vb. faaliyetleri içerir (Duncan IRONMONGER, Household Production and the Household Economy The University of Melbourne Department of Economics Research Paper, https://fbe.unimelb.edu.au/_data/assets/pdf_file/0009/805995/759.pdf Erişim Tarihi: 10.04.2019, s.3).

gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonomi, önemli bir yer kaplar¹¹. Kayıt dışılığın diğer nedenleri, vergi mevzuatının açıklığı ve öngörülebilirliği¹² ile vatandaşlık bilinci¹³ ve mali politikanın meşruluğu¹⁴ sorunlarıdır. Türkiye’de kayıt dışılığın oranı, yapılan çalışmalara ve

¹¹ Veli KARGI, Ayşegül GÜVEN Küreselleşme Sürecinde Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Raporu, 2017, 2017/2, s.2.

¹² Finansal hizmetler sunan Hollanda merkezli TMF Grup adlı şirketin düzenlediği 2017 Finansal Karmaşıklık Endeksine göre, muhasebe ve vergi uyumu açısından Türkiye, 94 ülke arasında dünyadaki en karmaşık ülkedir (TMF Group The Financial Complexity Index 2017 <http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/FinansalRaporlama.pdf> (Erişim Tarihi:28.12.2018), s. 8). Bu karmaşıklık, mükellef için olduğu kadar, idari personel açısından da zorluk yaratmaktadır. İdare; idari personel için tebliğ, sirküler ya da uygulama iç genelgesi adları altında açıklamalar yayınlamaya çalışmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığınca hazırlanan 2019-2021 Orta Vadeli Program’da etkinliği olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kademeli olarak kaldırılacağı ve vergi mevzuatının sadeleştirileceği açıklanmıştır (Yeni Ekonomi Programı 2019-2021 Orta Vadeli Program, R.G. 20/09/2018-30541 2.Mükerrer Kamu Maliyesi Politika ve Tedbirler bölümü). Öte yandan, vergi sisteminin sadeleştirilmesi adına gelir üzerinden alınan kurumlar vergisi ve gelir vergisinin birleştirilmesine ilişkin taslak hazırlanmıştır. Mükellefler için danışma ve bilgilendirme hizmetleri mevcuttur. Vergi İletişim Merkezi (VİMER), GİB çağrı merkezi olarak vergisel konularda hizmet vermektedir. Bu kapsamda, vergi kayıp ve kaçak konusunda ihbar bildirimleri alma, borç sorgulama, sunulan elektronik hizmetler konusunda danışmanlık, borçlu mükellefleri telefon aracılığıyla bilgilendirme, mükelleflerin ilettikleri bazı işlem talepleri ile sunulan hizmetlere ilişkin önerilerini ilgili birimlere iletilme, yabancı uyruklu kişilere ve kurumlara vergi ile ilgili konularda İngilizce e-posta danışmanlık hizmetleri sunmaktadır. Mükellef Hizmetleri Merkezi ise, mükellefleri vergi ile ilgili konularda bilgilendirme ve yüz yüze danışmanlık hizmeti vermektedir. Mükellef Geri Bildirim Sistemi ile mükellefler, talep ve önerilerini daha hızlı bir şekilde internet vergi dairesi aracılığıyla GİB’e ulaştırabilmektedirler. Sistem, mükellef odaklı ve katılımcı yönetim anlayışı ile hizmete açılmıştır. Ayrıca, mükelleflere, kısa mesaj bilgilendirme servisi, internet vergi dairesi ve e-posta bilgilendirme servisi ile elektronik hizmet verilmektedir.

¹³ “Yüksek vergi ahlakı sergileyen bireylerin hem politik faaliyetlere katılımı hem de politik kurumlara güven düzeyi yüksektir” (Savaş ÇEVİK, Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı Maliye Dergisi, S. 163, Temmuz-Aralık 2012, s.260,280,284).

¹⁴ Ahmet Burçin YERELİ, Metin MERİÇ, Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı <http://www.ahmetburcinyereli.com/MY35.pdf> (Erişim Tarihi:28.12.2018) s.66,68; TESEV Yolsuzluk Raporları 2016: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, s.26; İhsan Cemil DEMİR, Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma Maliye Dergisi, S.157 Temmuz-Aralık 2009, s.223; Serdar DÜMLÜPINAR, Fatih YARDIMCIOĞLU, Vergi Denetimlerinin Kayıt dışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği Maliye Araştırmaları Dergisi, Y.1, C.1, S.1, 2015, s.15. Vergiye direniş, ilk defa özelden ayrı bir kamusalın ortaya çıkışı ve feodal düzenden kapitalist düzene geçiş olarak tarihi dönüşümlerin aracıdır. Bunun yanı sıra, ulusal düzeyde siyasi olarak belirleyici olmuştur; ABD’nin bağımsızlığına kavuşması (Coşkun Can AKTAN, Dilek Dileyci, Özgür SARAC, Vergi, Zulüm ve İsyân, Phoenix Yayınevi 1.Baskı, Eylül 2002, Ankara s.167) veya Margaret Thatcher’ı 22 Aralık 1990 tarihinde başbakanlık görevinden istifaya götüren nedenlerin başında mükellefler üzerindeki vergi yükünün artırılması ve buna karşı yaşanan tepkiler gelmektedir. (Kerim GÖK, Vergi Direncinin Gelişimi, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, C.22 S.1, 2007, s.153) Türkiye genelinde yapılan bir anket çalışmasında ise, “Size göre ödediğiniz vergilerin ne kadarı, kamu hizmeti olarak size geri dönmektedir?” sorusuna ilişkin yapılan regresyon analizinde vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönme oranı arttıkça, kayıt dışı ekonomi algısının azaldığı sonucuna varılmıştır (İhsan Cemil DEMİR, Mustafa KÜÇÜKİLHAN, Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Bahar 2013, C.9 Y.9 S.1, s.42). Bununla birlikte, Türk vergi sistemi dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapıya sahiptir. Bu mali yapı, kaynak dağılımında etkinlik, vergilemede adalet ve istikrar fonksiyonları açısından pek çok olumsuzluğu beraberinde getirmektedir (TÜSİAD, Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, Ekim 2012, s.13). Nitekim, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken en sık başvurulan yöntem, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplanan vergiler içindeki payının karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırmanın sebebi, dolaysız vergilerin en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurabiliyorken; dolaylı vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin düşük gelirli bütçesindeki payının, yüksek gelirli bütçelere göre daha fazla olmasıdır (Şükrü KIZILOĞLU, Vergiler Dolaylı Geliyor, Hürriyet Gazetesi, 07.10.2004, <http://www.hurriyet.com.tr/vergiler-dolayli-geliyor-263009> (Erişim Tarihi: 08.12.2018). Vergi yükünün toplumdaki dağılımını bozan etkenlerden bir diğeri ise, vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinin, ekonomik kesimler arasında eşitsizliğe yol açacak şekilde kullanılmasıdır (Ersan ÖZ, Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, C.17 S.1, 2002, s.30).

kayıt dışılığı ölçme yöntemlerine göre farklılık göstermektedir¹⁵.

Vergilerin kamu harcamalarını finansman ve sosyal amacını¹⁶ karşılayabilmesi, tahsiline bağlıdır. Ayrıca, vergi gelirinin yetersiz kalması; yasama organını yeni vergilere, yürürlükteki vergilerin oranını artırılmasına ya da borçlanmaya yöneltecektir. Mali politika alanını böylece daraltan kayıt dışılıkla mücadele, kamu yararınadır.

Kayıt dışı ile mücadele edebilmek için, vergi kaçırancının davranışlarını değiştirmeye yönelik bir vergi sisteminin yaratılması gerekmektedir. Kayıtlı ekonominin teşviki meşru amacı için vergi affının araç olarak kullanılmasının hukuka uygunluğu, aracın elverişliliğine bağlıdır. Elverişlilik, kullanılan aracın, hedeflenen amaca uygun olmasıdır. Araç, amaca

¹⁵ Çetintaş& Vergil (2003), Tanzi'nin nakit para talebi denklemini kullanarak ekonometrik analiz yöntemleri Türkiye'de 1971-2000 yılları arasında kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tahmin etmeye çalışmıştır. Araştırma bulgularına göre; Türkiye ekonomisinde özellikle 1990 yılından sonra kayıt dışı ekonominin hacminin hızla büyüdüğü, 1995 yılında kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün kayıtlı ekonomiye oranının %31 gibi bir düzeye ulaştığı, 1998 yılında %29, 1999 yılında %26 olarak gerçekleştiği, 2000 yılı itibarıyla kayıt dışı ekonominin hacminin 38 katrilyon olduğu kayıtlı ekonomiye oranının ise %24,7 olarak hesaplandığı sonucuna varılmıştır (Hakan ÇETİNTAŞ, Hasan VERGİL, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini Doğu Üniversitesi Dergisi, 4 (1) 2003, s. 29).

Baldemir & Gökalp ve Avcı (2005), MIMIC model yaklaşımı ile Türkiye'de kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin GSMH'ye oranını hesaplamaya çalışmıştır. Yapılan analiz sonuçlarına göre; Türkiye'de kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin boyutu 1980-1989 döneminde yıllık ortalama 15-20 milyar dolar, 1990-2003 döneminde ise 20-30 milyar dolar olduğu sonucuna varılmıştır (Ercan BALDEMİR, M. Faysal GÖKALP, Mehmet AVCI, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin MIMIC Model İle Tahminlenmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Y.2005, C.10 S.2 s. 242).

Kök & Şapçı (2006), Türkiye'de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tahmin etmeye çalıştığı analizinde; vergi denetimi yöntemi, basit elektrik tüketimi yaklaşımı, parasal oran yaklaşımı ve ekonometrik yaklaşım metodlarını kullanmıştır. Vergi denetimi yaklaşımına dayalı 1985-2004 dönemine ilişkin kayıt dışı ekonomi tahmininde; 1994 yılı için kayıt dışı ekonominin GSMH içindeki payının %77,5 olduğu, 2001 yılında ise %128,6 olduğu sonucuna varmıştır. 2001 yılında bulunan sonucun ise analizin yapıldığı dönemin en yüksek sonucu olduğu belirtilmiştir. Basit parasal oran yaklaşımı kullanılarak yapılan analiz sonuçlarına göre kayıt dışı ekonominin payı; 1994 yılında %35, 1995 yılında %47, 2001 yılı için %23,8, 2002 yılı için ise %33,4 olduğu sonucuna varılmıştır. Elektrik tüketimi yaklaşımına göre 1994 yılı için kayıt dışı ekonominin GSMH içindeki payı %10,4, 2001 yılında bu pay %9,2 olduğu sonucuna varılmıştır. Ekonometrik yaklaşım metodu kullanılarak yapılan analiz sonucunda ise 1979 yılında %60, 1980 yılında %27,45, 1982 yılında %16,81, 1984 yılında % 121,73 ve 1985 yılı için %106,61 olarak ölçülmüş, sonucun düzensiz bir dalgalanma gösterdiği belirtilmiştir (Recep KÖK, Onur ŞAPCI, Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Ekonomisindeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi, DEU İİBF Dergisi, s.27).

Yurdakul (2008), basit parasal oran yöntemiyle Türkiye'de 1985-2006 dönemleri arasındaki kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmeye çalışmıştır. Analiz sonucuna göre; özellikle 2001 yılında kayıt dışı ekonomi bir düşme gösterse de, 2002 yılından sonra artışı sonucuna varılmıştır. 1985-2006 döneminde kayıt dışı GSMH'nin, kayıtlı GSMH'ye oranının ortalama %33,26 olduğu tahmin edilmiştir (Funda YURDAKUL, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Model Denemesi Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, C.63 S.4,2008, s.218).

Erkuş & Karagöz (2009), Tanzi'nin para talebi yaklaşımını kullanarak 1970-2005 dönemleri arasında Türkiye'de kayıt dışı ekonomi ve buna bağlı vergi kaybını tahmin etmeye çalışmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, bu dönemde kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranının %1,82 ile %86,73 arasında, vergi kaybının GSYH'ye oranı ise %1,22 ile %35,37 arasında değişerek zaman içinde dalgalı bir seyir izlediği sonucuna varılmıştır (Hakan ERKUŞ, Kadir KARAGÖZ, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini Maliye Dergisi S.156, Ocak-Haziran 2009, s.136,139).

Akça & Bal (2018), ekonometrik yaklaşım yoluyla 1986-2015 dönemi için Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutunu tahmin etmeye çalışmıştır. Yapılan analiz sonuçlarına göre; Türkiye'de kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye oranının 1980'li yıllardan günümüze %50-60'lar düzeyinden %17-20 aralığına kadar gerilediği sonucuna varılmıştır (Emrah Eray AKÇA, Harun BAL, Ekonometrik Yaklaşım Yoluyla Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Y.11, S.1, Haziran 2018 ss. s.705).

¹⁶ Verginin amaçları fiskal ve ekstrasfiskal olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Devlet, vergiler ile kamu giderlerinin finansmanını sağlamaktadır. Bu vergilemenin klasik amacıdır. Klasik amacın tersine vergilerin düzenleyici yanı da önem taşımaktadır. Devlet, mali fonksiyonları ile birlikte ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirebilmek için de vergilerden yararlanmaktadır. Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 13.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.121,122.

ulaşmada etkisiz, yetersiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı ise elveriřsizdir¹⁷.

Vergi denetim ve cezaları, kayıt dışı ekonomi ile m¼cadelenin temel aracıdır. Yapılan araştırmalara g¼re, kesinliği, sertliği ve s¼ratlılıęı nitelikleri arasında cezayı en caydırıcı kılını; onun kesinlięidir¹⁸. T¼rkiye’de s¼rekli şekilde kullanılan vergi affı nitelikli d¼zenlemeler (BİRİNCİ B¼L¼M), kesinliğini sarsarak, vergi denetim ve cezalarının caydırıcılığını g¼çten d¼ř¼rmektedir (İKİNCİ B¼L¼M). Tekrarlanan vergi aflarının, uzun vadede kayıt dışılığı y¼kseltmemesi i¼in, beraberinde denetimi g¼çlendiren mevzuat değişikliği ile birlikte planlanması gerekmektedir¹⁹.(¼Ç¼NC¼ B¼L¼M). Peki, karşılaştırmalı hukukta vergi aflarının i¼erięi ve kullanılma sıklığı nedir? (D¼RD¼NC¼ B¼L¼M).

¹⁷ Yusuf KARAKOÇ, “T¼rk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme” s.24.

¹⁸ Zahir KIZMAZ, Ceza veya Kriminal Yaptırımın Su¼ Oranları Üzerindeki Etkisi Afyon Kocatepe Sosyal Bilimler Dergisi, Y.2005, C.7 S.2, s.227.

¹⁹ D¼NMEZ, s.56.

1. KAYITLI EKONOMİNİN TEŞVİKİ YOLUYLA VERGİNİN TAHSİLİ MEŞRU AMACINA ULAŞMAK İÇİN YASA KOYUCUNUN KULLANDIĞI VERGİ AFFI ARAÇLARI

Anayasa Mahkemesi, bir kararında²⁰, devletin bir yıl içinde yapacağı harcamaların zamanında, en ekonomik ve adil yollardan karşılanabilmesi için toplumun genel refahını dikkate alacak şekilde gereken tedbirlerin alınabileceğini, birtakım kolaylaştırıcı tedbirlere başvurulabileceğini belirtmiştir. Bahsi geçen tedbir, vergi affıdır.

Her ne kadar, vergi affı ile, aynı mali güçteki mükellefler farklı vergi yüklerine tâbi tutulsalar da; Anayasa Mahkemesi'ne göre, vergi af kanunları ile kamunun alacaklarını yapılandırmak suretiyle bu alacaklara tahsil edilebilir nitelik kazandırılmasında üstün²¹ kamu yararı vardır²².

Kamu harcamasını karşılayacak kamu gelirini artırmanın bir yolu, “kara para”nın ya da yurt dışına kaçmış ekonomik değerlerin kayıtlı ekonomiye kazandırılmasıdır. Vergi affı, “varlık barışı” ya da “bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması” yaygın adlandırmaları ile, bu amaç için kullanılmaktadır²³. Vergilerini ödemeyen, beyanname vermeyen mükelleflerin aflardan yararlanarak sisteme dahil olabilecekleri ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinin artacağı düşünülmektedir²⁴.

Vergi aflarının konu ve kapsamı, çıkarılan kanun özelinde değişkenlik

²⁰ AYMK, E.2017/150 K.2017/162, Kabul Tarihi: 29.11.2017, R.G. Tarih-Sayı: 24.1.2018-30311.

²¹ Somut bir olay üzerinde kamu yararı araştırması yapılırken birden çok kamu yararı arasında karşılaştırma yapılması gerekebilir, bir kamu yararı tercih edilirken diğer kamu yararından vazgeçilmesi söz konusu olabilmektedir. Kamu yararlarının çatışması olarak adlandırılabilir bu durumda, somut olayın özelliğine göre bir dengeleme yapılması gerekmektedir (Özge AKSOYLU, Çevrenin Korunması ve Kamu Yararları Çatışması, GS Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.8, S.2, Temmuz 2011, s.140).

²²AYMK, E.2017/150, K.2017/162, R.G. Tarih-Sayı: 24.01.2018-30311, Anayasaya Aykırılık Sorunu başlıklı 15. madde “...Kanun koyucunun kamu giderlerinin daha etkin, ekonomik ve toplumun genel refahını dikkate alacak bir şekilde karşılanması amacıyla çeşitli önlemler alması ve bu amaçla kamunun birtakım alacaklarını yapılandırmak suretiyle bu alacaklara tahsil edilebilir nitelik kazandırmasında üstün bir kamu yararı bulunmadığı söylenemez”.

²³ DÖNMEZ, s. 51, 52. İdari uyuşmazlıkların dava yoluna gitmeden çözülerek gelirin tahsili, vergi affının, kamu gelirini artırmaya dönük diğer bir amacıdır. 6736 Sayılı Kanun Tasarısının Genel Gerekçesinde “(...) *ihtilafların sonlandırılması, vergi incelemelerinde olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözümlenmesi (...) amaçlarıyla bu teklif hazırlanmıştır*” ifadesi yer almıştır.

²⁴ Veli KARGI, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, C.7, S.13, 2011, s.102.

göstermektedir. Bu değişkenliğin sebebi, Anayasa’da ya da genel vergi kanunlarında vergi affını düzenleyen ve sınırlarını çizen özel bir hüküm bulunmayışıdır²⁵.

Her halde, kamusal işlemin taşınması gereken kamu yararı amacı, vergi affının konusunu, verginin ya da cezanın tahsil edilmemiş kısmı ile açıkça sınırlamaktadır²⁶.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi, “*bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar tahakkuk ettiği halde*” ibaresinin Anayasa’nın 10. maddesine aykırılığı iddiası üzerine verdiği kararda²⁷, yapılandırmadan yararlanacaklar belirlenirken kullanılan ölçütün, objektif kriterlere veya kişilerin kendi eylemlerine (inisiyatiflerine) değil de İdarenin tahakkuk işlemini yaptığı zamana, İdarenin hareket tarzına bağlanmasının, iki grubun²⁸ birbiriyle farklı hukuki durumda olduklarının kabulü için yeterli olmadığına ve söz konusu maddenin, kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiğine hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesinin vergi af kanunları üzerinde uyguladığı bu çok sınırlı anayasallık denetimi, yasa koyucuya, kayıtlı ekonominin teşviki yoluyla verginin tahsili amacı içinde kullanabileceği geniş bir düzenleme alanı bırakmıştır. Bu düzenlemeler, kayıt dışı gelirin kayda girmesine dönük olanlar ve kayıt dışı servetin milli ekonomiye kazandırılmasına dönük olanlar şeklinde kategorilendirilebilir.

²⁵ TAŞKIN, s.123.

²⁶ Nami ÇAĞAN, Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.29 S.1, 1972, s. 120; AYMK, E.2017/150, K.2017/162, Anayasaya Aykırılık başlıklı 19. maddesi. 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin Kanun’un 10/16/1. maddesi, buna uygun olarak “*Bu Kanun kapsamına giren alacaklara karşılık bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar; bu Kanun kapsamında tahsil edilen tutarlar ile bu maddenin dokuzuncu fıkrası kapsamında yapılan tecile ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun veya diğer kanunlar uyarınca ödenen faizlerin bu Kanun hükümlerine dayanılarak red ve iadesi yapılmaz*” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca bkz. AYMK, E. 2017/150, K.2017/162, R.G.24.01.2018 – 30311.

²⁷ AYMK, E.2012/157 K.2013/79, R.G. 31.12.2013-28868. Dava konusu olayda, 6111 sayılı Kanun’un 13. maddesinde idari para cezası borçlarına ve ferî borçlarına uygulanan kolaylıklardan yararlanma şartının “*31.12.2010 tarihine kadar işlenen fiillere ilişkin olup, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar tahakkuk ettiği halde dava safhasında veya dava açma süresi sona ermemiş olan idari para cezaları*” olarak sınırlandırılmasına itiraz edilmiştir. İtiraz konusu kural Anayasa’nın 2. maddesine aykırı bulunmuştur.

²⁸ “(...) itiraz konusu kuralla aynı hukuki durumda olan (örneğin 31.12.2010 tarihinden önce olmak koşuluyla aynı tarihte, 5510 sayılı Kanun’un aynı hükmünü ihlal eden ve aynı tutarda para cezasına çarptırılan) birden fazla kimseden bir kısmına (yani ilgili idaresince 6111 sayılı Kanun’un yayımlandığı 25.02.2011 tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar para cezası borcu tahakkuk ettirilmiş olanlarına) yeniden yapılandırmadan yararlanma olanağı tanınırken; bir kısmı (yani ilgili idaresince 25.02.2011 tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar para cezası borcu tahakkuk ettirilmemiş olanlar) ise, yeniden yapılandırmadan yararlanma imkânından yoksun bırakılmaktadır”.

1.1. VERGİ AFLARINDA KAYIT DIŞI GELİRİN KAYDA GİRMESİ AMACINA DÖNÜK DÜZENLEMELER

1921 yılında çıkarılan Elviyei Selâsede Vergileri Sureti Cibayetine Dair Kanun'dan 1948 yılına kadar çıkarılan af kanunları ile sağlanan olanaklar; belirli vergilerin tahakkuk etmiş ancak tahsil edilememiş tutarlarının terkinini, 2.Dünya Savaşı gibi olağanüstü koşullarda çıkarılan varlık vergisini düzenleyen yasanın kaldırılması sonucu bu yasaların öngördüğü verginin tahsil edilemeyen kısımlarının kaldırılması, vergi borçlarının farklı ödeme koşulları ve ödeme zamanlarına göre düzenlenmesidir²⁹. 1960 sonrası çıkarılan aflar da, benzer şekilde, belirli şartlar altında bazı vergi ve cezaların terkin edilmesine ve ödeme kolaylıklarına olanak sağlamıştır ³⁰.

1980'li yıllar ve sonrasındaki ekonomi politikasına³¹ bağlı olarak, vergi alacaklarının hazineye intikalini hızlandırmak için vergi ödemelerinde kolaylıklar getirildiği anlaşılmaktadır. Buna ek olarak, bütçe kanunu ile vergi affı düzenlemesi yapıldığı³², vergi

²⁹ Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun No:145, Onay Tarihi: 05.08.1921, bu Kanun ile 1921 yılında Birinci Meclis döneminde Kars, Ardahan, Artvin illeriyle sınırlı kalmak üzere bu yasanın yayımlanmasından önce arazi, aşar, emlak vergileri hakkında yapılan işlemlerin bütün sonuçlarıyla kaldırılacağına hükmedilmiştir bkz. DÖNMEZ, 143; Kazanç Vergisi Kanunu (No:2395, R.G. 25.03.1934-2662, geçici 1. madde); Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun, (No: 2566, R.G. 12.07.1934-2750 1. madde) ; Arazi Vergisinin 1935 Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun (No: 3586, R.G. 07.02.1939-4126 1. madde); Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun (No:4530, R.G. 17.03.1944-5657 1.madde); Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun (No: 4920, R.G. 13.06.1946-6332 geçici 1. madde); Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun (No:5050, R.G. 21.05.1947-6616 1.madde); Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilmeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun (No:5240, R.G. 12.07.1948-6955 1. madde).

³⁰ Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (No:218 R.G. 23.02.1963-11342, 9. maddesi); Spor Kulüplerine Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleriyle Teşvik Primlerinden Mütevellit Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun (No:252 R.G.19.06.1963-11432, 1.madde); Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun (No:325, R.G. 12.09.1963-11503, 1.madde); Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun (No:691, R.G.26.07.1965-12058, 5.madde); Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (No:780 R.G.09.08.1966 -12370, 8.madde); Emlak Vergisi Kanunu (No:1319, R.G.11.08.1970-13570, geçici 3.madde);Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (No: 1803 R.G. 18.05.1974-14890 Mükerrer, 9. madde).

³¹ 1980'li yıllarla birlikte Türkiye ekonomisi yapısal bir dönüşüm yaşamıştır. Küreselleşmenin hız kazandığı bu dönemde Türkiye'de uygulanan neo-liberal politikalar, serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesi ve dışa açılmanın sağlanması, devletin ekonomideki ağırlığının azaltılmasını öngörmekteydi. Bu yaklaşım vergi politikalarında da bir dönüşüm yaşanmasına sebep olmuştur. 1980'lerden itibaren kamu harcamalarındaki artışlar, vergi gelirlerindeki artıştan fazla olmuş, borcun borçla ödenmesi durumunu ortaya çıkarmıştır. Veli KARGI, H. Yasemin ÖZUGURLU, Türkiye'de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi Yönetim ve Ekonomi, Y.2007, C.14, S.1, s. 284, 285.

³² 1989 Mali Bütçe Kanunu (No: 3512, R.G.28.12.1988-20033 Mükerrer, 63.madde).

kanunlarında değişiklik yapan kanunlarla birlikte vergi affı düzenlemeleri yapıldığı³³ ve bu kapsamda, matrah ve vergi artırım imkanlarının sağlandığı³⁴ anlaşılmaktadır. 2000’li yıllara gelindiğinde, yine ekonomik gelişmelerin af yasalarının çıkmasında etkili olduğu, yurt dışındaki varlıkların ülke ekonomisine kazandırılmasına yönelik kolaylıklar sağlandığı, vergi kanunlarında değişiklik yapan kanunlar içerisinde af hükümlerinin yer aldığı, kapsamlı vergi afları uygulandığı izlenmektedir. Bu kapsamda, yasa koyucu, inceleme bağışıklığı ile birlikte sunduğu matrah artırımı (1.1.1.) ve ek servet bildirimi (1.1.2.) düzenlemelerine başvurmuştur.

1.1.1. Matrah/Vergi Artırımı ve İnceleme Bağışıklığı

Vergi aflarının matrah ve vergi artırım imkânı getiren hükümleri incelendiğinde, kanun koyucunun, artırım imkanlarını belirli vergi türleri ve yıllar itibariyle sınırlandırdığı görülmektedir. Çıkarılan kanunlarda genel itibariyle kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisi (KDV) mükelleflerinin bu vergi türleri için matrah ve vergi artırımında bulunması sağlanmıştır.

Kanun koyucu, VUK 359/b maddesi kapsamında kaçakçılık suçu işleyenleri matrah ve vergi artırımından yararlanma konusunda kapsam dışı bırakmıştır. Örneğin, 7143 sayılı Kanun³⁵ hükümlerine göre, VUK 359/b maddesi kapsamında “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler” hakkında kanunun yayımlandığı tarihten önce vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporlar ile tespit yapılanlar ya da haklarında matrah ve vergi artırımı başvurusunda bulunduğu tarihten önce incelemeye başlanılmış olanlar; matrah ve vergi

³³ Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No:3239, R.G. 11.12.1985-18955, geçici 4.madde); 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No:3689, R.G. 20.12.1990-20731, geçici 1.madde).

³⁴Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun (No:3787, R.G. 21.03.1992-21191, 7,8 ve 9. maddeler matrah artırımına ilişkin hükümler içermektedir.).

³⁵ Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (No: 7143, R.G. 18.05.2018-30425).

artırımından yararlanamamaktadır³⁶. Ancak, bu mükellefler için bir şerh koyularak, söz konusu faaliyetler ile ilgili düzenlenen vergi incelemesi sonucunda bu fiillerin varlığının tespit edilememesi durumunda belirli şartlar çerçevesinde matrah ve vergi artırımından yararlanabilecekleri belirtilmektedir³⁷.

Tablo-1: Matrah/Vergi Artırım İmkânı Getirilen Yıllar (1980-2018)

Kanun No:	Matrah/Vergi Artırım İmkânı Getirilen Yıllar
2801	1978, 1979, 1980, 1981
3787	1987, 1988, 1989, 1990
4811	1998, 1999, 2000, 2001
6111	2006, 2007, 2008, 2009
6736	2011, 2012, 2013, 2014, 2015
7143	2013, 2014, 2015, 2016, 2017

Kaynak: Tarafımdan oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda, matrah/vergi artırım müessesesinin uygulanmadığı yıllar, uygulandığı yıllara kıyasla istisna olarak görülmektedir. Aşağıda matrah artırımına ilişkin düzenlemeler Gelir ve Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi bakımından iki alt başlıkta ele alınmıştır.

1.1.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergileri Bakımından

Mükelleflerin kurumlar vergisi ve gelir vergisi beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını kanunun belirlediği oranlardan az olmamak üzere artırmaları sağlanmıştır. Bu doğrultuda, 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında

³⁶ Aynı yönde bkz. Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (No:6736, R.G. 19.08.2016-29806, m.5/9).

³⁷ Aynı yönde bkz. 7143 sayılı Kanun, m. 5/9. İlgili kanun, inceleme sonucu VUK 359/b fiillerinin varlığının tespit edilmemesi durumunda, matrah ve vergi artırımını sonucu hesaplanan verginin ödenmesini ve bu hükümlerden yararlanmak için raporun tebliği tarihinden itibaren 1 aylık başvuru süresi şartı getirmiştir.

Kanunun³⁸ 5. maddesinde, özel pişmanlık olarak adlandırılan uygulama ile, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine 1978, 1979, 1980 ve 1981 yılları için sırasıyla %25, %20, %15 ve %10 olmak üzere gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde matrah artırım imkânı getirilmiştir. İlgili maddenin 6. fıkrasında, gelir vergisi mükellefleri için %40 ve kurumlar vergisi mükellefleri için %50 matrah artırımını öngörülmüştür. Aynı maddenin 3. fıkrasında, beyanname veren mükellefler için de asgari matrah belirlenmiştir. 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanunun³⁹ 7. maddesi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine 1987, 1988, 1989 ve 1990 yılları için sırasıyla %40, %35, %30 ve %20 olmak üzere matrah ve vergi artırım imkânı getirmiştir. Kanunun 5. maddesi ile, bu şekilde artırım yapacak mükelleflerin artırılan matrahlarının, kurumlar vergisi mükellefleri için %50, gelir vergisi mükellefleri için %40 oranında vergilendirileceği öngörülmüştür. Kanunun 8. maddesi ise, gelir ve kurumlar vergisinden kanunun belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde artırdıkları tutarların %20'sini katma değer vergisi (KDV) olarak ödemeyi kabul edenlerin, KDV yönünden incelenmeyeceği ve haklarında tarhiyat yapılmayacağı düzenlenmiştir. 4811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu⁴⁰, 7. maddesi ile, 1998, 1999, 2000 ve 20001 takvim yılları için sırasıyla %30, %25, %20, %15 oranından az olmamak üzere, mükelleflere, yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını artırma imkânı sunmuştur. Söz konusu maddenin 5. fıkrası, vergilendirme oranını %30 olarak belirlemiştir. 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 Kanunun⁴¹ 6/1. maddesi ile, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yılları için, sırasıyla %30, %25, %20, %15 oranından az olmamak üzere yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını artırma imkânı getirilmiştir. Aynı maddenin 4. fıkrasında vergilendirme oranı %20 olarak belirlenmiştir. 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin

³⁸ Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun (No: 2801, R.G. 24.02.1983-17969).

³⁹ Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun (No:3787, R.G. 03.04.1992-21191).

⁴⁰ Varlık Barışı Kanunu (No:4811, R.G. 27.02.2003-25033).

⁴¹ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No:6111, R.G. 25.02.2011-27857 Mükerrer).

Kanunun⁴² 5/2. maddesi de, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yılları için sırasıyla %35, %30, %25, %20 ve %15 az olmamak üzere, yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını artırma imkânı öngörmüştür. Vergilendirme oranını, yine %20 olarak belirlemiştir. 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un, 5/a maddesi ile, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 takvim yılları için sırasıyla %35, %30, %25, %20 ve %15 oranından az olmamak üzere gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde matrah artırımı imkânı sunmuştur. Vergilendirme oranı, yine %20'dir.

Görüldüğü üzere, yasa koyucu, artırımda bulunmak istedikleri yıllarda zarar beyan eden ya da hiç beyanname vermeyen mükelleflere ilişkin asgari matrahlar ve oranlar belirleyerek, mükelleflerin, bu matrahlardan az olmamak üzere, kanunun belirlediği oran üzerinden artırımda bulunabileceğini öngörmüştür. Asgari matrah tutarları belirlenirken basit usulde vergilendirilen mükellefler ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için vergilendirmeye esas alınacak matrahlar düşürülmüştür⁴³.

Matrah artırımı yapan mükelleflere zarar mahsubu konusunda sınırlamalar getirilmektedir. Vergi af yasalarında matrah artırımında bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin önceki yıllara ilişkin zararlarını, gelecek yıl karlarından mahsup edemeyeceklerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu doğrultuda, 2801 sayılı kanunun 5/9. maddesi, zarar mahsubu için belirli bir orana yer vermemiş; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin artırımda bulunmaları durumunda, önceki yıllara ilişkin zararlarını gelecek yıl karlarından mahsup edemeyeceklerini belirtmiştir. 3787 sayılı kanunun 7. maddesinde yine belirli bir orana yer vermeden, 2801 sayılı kanun ile aynı hükme yer verilmiştir. 4811 sayılı kanunun 7/11. maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'sini, 2002 ve izleyen yılların karlarından mahsup edemeyecekleri düzenlenmiştir. 6111 sayılı kanunun 6/9. maddesine göre de, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararlarının %50'sini, 2010 ve izleyen yılların karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Yine, 6736 sayılı

⁴² Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (No:6736, R.G. 19.08.2016-29806).

⁴³ Bkz. 4811 sayılı Kanun m. 7/2 ve 3; 6111 sayılı Kanun m. 6/2; 6736 sayılı Kanun m. 5/b; 7143 sayılı Kanun m. 5/b. 2801 ve 3787 sayılı kanunlarda ise bahse konu ayırım bulunmamaktadır.

kanunun 5/1/ğ maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararlarının %50'sini 2016 ve izleyen yıllardan mahsup edemeyeceklerdir. 7143 sayılı kanunun 5/1/ğ maddesine göre de, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararlarının %50 sini, 2018 ve izleyen yılların karlarından mahsup edebileceklerdir.

Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin artırımında bulundukları yıllara ilişkin gelir ve kurumlar vergisi yönünden incelenemeyeceği ve tarhiyat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, matrah artırımında bulunan mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesi ile ilgili taleplerine ilişkin inceleme ve tarhiyat hakkı saklı tutulmuştur⁴⁴.

Bununla birlikte, vergi af kanunları, gelir ve kurumlar vergisine tabi kazançlar üzerinden kesilerek vergi sorumluları tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilere ilişkin de hükümler içermektedir. Gelir ve kurumlar (stopaj) vergileri artırım hükümlerinden; ücret ödemeleri, serbest meslek erbabına yapılan ödemeler, yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler, kira ödemeleri, çiftçilere yapılan ödemeler ve vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yaparak muhtasar beyanname ile beyan etmesi gereken vergi sorumluları yararlanmaktadır⁴⁵.

Vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olan mükellefler için kanunun belirlediği oranlarda vergi artırımını yapmaları durumunda ücret yönünden gelir (stopaj) vergisi incelemesi, kurum stopaj vergisi yönünden vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmektedir⁴⁶.

⁴⁴ Bkz. 4811 sayılı Kanun m. 7/10, 6111 sayılı Kanun m. 6/11, 6736 sayılı Kanun m. 5/1/i, 7143 sayılı Kanun m. 5/1/i .

⁴⁵4811 mad 9, 6111 sayılı Kanun mad 8/1,3. 6736 sayılı Kanun 5/2, 7143 sayılı Kanun mad 5/2.

⁴⁶ 3787 sayılı Kanun'da gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergileri için artırım hükmü yoktur. 4811 sayılı kanunda gelir (stopaj) vergisi artırımında incelenmeme hakkı 9/1. maddede düzenlenmiştir. Bu kanunda kurum (stopaj) vergisi artırımına ilişkin hüküm yoktur. 6111 sayılı Kanun'un 8. maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94/1. maddesinin 1, 2, 3, 5, 11 ve 13 numaralı bentleri ile 5520 sayılı KVK'nın 15/1/a ve 30/1/a maddelerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı yıllara göre vergi artırım oranları belirlenmiştir. 6736 sayılı Kanunun 5/2. maddesinde belirtilen şartlar dahilinde gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergilerini arttıranlar hakkında vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı düzenlenmiştir. 7143 sayılı Kanun'un 5/2. maddesinde belirtilen şartlar dahilinde gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergilerini arttıranlar hakkında da yine vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır.

1.1.1.2. Katma Değer Vergisi Bakımından

KDV mükellefleri hakkında, kanunun belirlediği oranlarda vergi artırımı yapmaları halinde, KDV yönünden vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı hüküm altına alınmaktadır⁴⁷.

Kanun koyucu; hiç beyanname verilmemesi, 1 No'lu KDV beyannamelerinde hesaplanan KDV bulunmaması ya da KDV artırımından yararlanmak istenilen yıl içinde bazı dönemlerde hesaplanan KDV bulunmaması durumlarını birbirinden ayırarak, asgari oranlar, kurumlar ve gelir vergisini artırma zorunluluğu, artırdıkları gelir veya kurumlar vergisi matrah tutarı üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması ya da vergi artırımı nedeniyle ödemeleri gereken verginin tespiti için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulundukları tutarın %18'i ile karşılaştırma yapılması gibi şartlar belirlemiştir.

KDV artırımında bulunan mükelleflerin, artırımda bulundukları yıllarla ilgili sonraki döneme devreden KDV ile ihraç kaydıyla teslimler veya iade hakkı doğuran terkin ve iade işlemleri hakkında idarenin inceleme ve tarhiyat yapma hakkı saklı tutulmuştur. Ancak, sonraki dönemlere devreden KDV yönünden yapılan incelemeler neticesinde, artırım yapılan dönemlere ilişkin tarhiyat önerilemeyeceği hüküm altına alınmıştır⁴⁸.

KDV artırımı yapan özel esaslara tabi mükellefler⁴⁹, artırım tutarının tamamını ödedikleri takdirde, özel esaslar kapsamında çıkarılmaktadır. Bu mükelleflerin genel esaslara geçme taleplerine yönelik inceleme yapılabileceği, ancak inceleme sonucunda artırımda

⁴⁷ Bkz. 2801 sayılı Kanun m.5/1; 3787 sayılı Kanun m. 8; 4811 sayılı Kanun m. 8/1. 6111 sayılı Kanun'un 7/1. maddesinde de, KDV mükelleflerinin, hesaplanan KDV'nin toplamı üzerinden 2006 yılı için % 3, 2007 yılı için % 2,5, 2008 yılı için % 2 ve 2009 yılı için % 1,5 oranına göre vergi artırımı beyan etmeleri halinde, vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait haklarında vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmektedir. Yine 6736 ve 7143 sayılı Kanun'ların 5/3. maddesinde belirtildiği şekliyle vergi artırımı yapan KDV mükellefleri hakkında, vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait inceleme ve tarhiyat yapılmayacaktır.

⁴⁸ Bkz. 3787 sayılı Kanun m. 8; 4811 sayılı Kanun m. 8/7; 6111 sayılı Kanun m. 7/6; 6736 sayılı Kanun m. 5/3b3e; 7143 sayılı Kanun m.5/3b3e. 2801 sayılı Kanunda ise bahse konu bir hüküm yoktur.

⁴⁹ KDV Uygulama Genel Tebliği ile gerçek olmayan iade edilecek KDV tutarlarının önlenmesi amacıyla Özel Esaslar Uygulaması getirilmiştir. İade talepleri bakımından özel esaslara tabi olacak mükellefler; 213 sayılı Kanunun 153/A maddesi kapsamına giren mükellefler, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükellefler, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler, haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler, haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükelleflerdir.

bulunulan yıllarla ilgili tarhiyat yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır⁵⁰.

1.1.2. Ek Servet Bildirimi ve İnceleme Bağışıklığı

Servet beyanlarının, yasal olmayan gelirin ekonomiye dahil edilmesine yönelik bir uygulama olduğu göz önünde bulundurularak⁵¹; vergi aflarında servet beyanına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

2431 sayılı Kanun⁵² ile servet bildiriminde bulunmak mecburiyetinde olan gerçek kişilere, belirli unsurlar için ek bir servet bildirimi verme imkânı tanınarak önceki yılların vergilendirilmemiş geliri olarak %20 oranında vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun ise servet bildiriminde bulunmak mecburiyetinde olan gerçek kişilerin 1982 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi ekinde bildirdiği servet beyanlarında yazılı servet unsurları üzerinden %1 vergi ödemeleri halinde 1981 ve daha önceki yıllara ilişkin olarak vermiş oldukları servet bildirimlerinin iade edileceği ve bu yıllara ilişkin vergi incelemesi yapılmayacağı hükmü konulmuştur. (Madde 12/1) Servet beyanlarında gösterilen belirli unsurlar elden çıkarılmış ise bunların belgelendirilmesi şartı konulmuştur. (Madde 12/4) Ayrıca, idare beyan edilen servet unsurlarının doğruluğunu araştırma hakkını saklı tutmuştur. (Madde 12/5).

2995 sayılı Kanun ile servet beyanı uygulaması kaldırılmıştır⁵³.

⁵⁰KDV Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:7, R.G. 04.10.2016-29847); KDV Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:20, R.G. 06.09.2019-30527).

⁵¹ “...servet beyanı esası sayesinde servetteki iki dönem arasındaki artıştan hareket edilerek beyan edilen gelirin doğru olarak beyan edilip edilmediğinin tespit edilmesi mümkün olmaktadır.” Mustafa Ali SARILI, Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, Bankacılar Dergisi, S. 41, 2002,s. 46.

⁵² Tahsilatların Hızlandırılması Hakkında Kanun (No:2431, R.G. 22.03.1981-17287, 7. madde).

⁵³31/12/1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 4/1/1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un (No: 2995, R.G. 27.04.1984-18384) 4. maddesi ile GVK’nın 113, 114,115 ve 116. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

1.2. KAYIT DIŞI SERVETİN MİLLÎ EKONOMİYE KAZANDIRILMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Bu düzenlemeler kapsamında; yurt dışında ve yurt içinde bulunan varlıkların bildirilmesi ve işletme kayıtlarının gerçeğe uygun hale getirilmesi suretiyle kayıt dışı servetin milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır.

1.2.1. Yurt Dışından Getirilen ve Yurt İçinde Bulunan Varlıkların Bildirilmesi

Gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye’de sahip olduğu servetin ve gerçek/ tüzel kişilerin yurt dışında sahip olduğu servetin ulusal ekonomiye dahil edilmesi kapsamında vergi af kanunları çıkarılmıştır⁵⁴.

Uygulama kapsamındaki varlıklar; Türkiye’de bulunan ancak defter kayıtlarında ve işletmenin öz kaynaklarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğ er sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğ er sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar olarak belirlenmektedir⁵⁵.

5811 sayılı Kanun, varlık değ erleri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilmesini öngörmüştür. 6111 sayılı Kanun ile, 5811 sayılı Kanun’un şartlarını eksik yerine getirenlere ek süreler tanınarak, getirilen imkanlardan yararlanma olanağı sağlanmış tır. 6486 sayılı Kanun, beyan edilen varlıkların değ eri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilmesini öngörmüştür. 6736 sayılı Kanun ise, bahse konu diğ er varlık barışı kanunlarının aksine, herhangi bir vergi tarhı öngörmemiştir. Yine, 7143 sayılı Kanun’un 10/13/g. maddesi, 31 Temmuz 2018 tarihine kadar yurt dışında ve Türkiye’de bulunan varlıklarını bildirenlerin, bu varlıklarına ilişkin olarak vergi tarh edilmeyeceğini öngörmüştür. Aynı madde ve fıkranın e

⁵⁴Bazı varlıkların ekonomiye kazandırılmasına ilişkin çıkarılan af kanunları ş unlardır: Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (5811-13.11.2008, R.G. 22.11.2008-27062); 6111 sayılı Kanun; Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda değ iş iklik Yapılmasına Dair Kanun (No: 6486, R.G. 29.05.2013-28661, 13. madde ile 193 sayılı GVK’ya eklenen geçici 85.madde); 6736 Sayılı Kanun; 7143 Sayılı Kanun; Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değ iş iklik Yapılması Hakkında Kanun (No: 7186, R.G. 19.07.2019-30836 (Mükerrer), 2. madde ile 193 sayılı GVK’ya eklenen geçici 90. madde)

⁵⁵ 5811, 6111, 6736, 7143, 7186 sayılı Kanun’lar kapsamına Türkiye’de ve yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğ er sermaye piyasası araçları ve taşınmazlar dahil edilmiştir. 6486 sayılı Kanun’un 13. maddesi, GVK’ya eklenen geçici 85. maddesi ile uygulama kapsamına sadece yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğ er sermaye piyasası araçlarını dahil etmiştir.

bendinde ise, 31 Aralık 2018 tarihine kadar Kanun kapsamında bildirilen varlıklar üzerinden %2 oranında vergi tarh edileceği hüküm altına alınmıştır. 7186 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile 193 sayılı GVK'ya eklenen geçici 90. maddesi, beyan edilen varlık değerleri üzerinden %1 vergi tarh edilmesini öngörmüştür.

Yurt dışında ya da Türkiye'de bulunan varlıkların vergi dairelerine beyan edilmesinde, banka ve aracı kurumlara bildirilmesinde, yasal defterlere kaydedilmesinde varlıkların rayiç bedelinin Türk Lirası karşılığının esas alınacağı hükmüne yer verilmektedir.

Yasa koyucu; beyan edilen varlıklara ilişkin 213 sayılı VUK hükümlerine göre amortisman uygulanamayacağını, elden çıkarılması halinde doğan zararların gelir ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilemeyeceği şartı koymaktadır.

Beyan edilen varlıklar nedeniyle kanunun belirlediği tarihten önce vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılamayacağı hüküm altına alınmaktadır. Bununla birlikte diğer nedenlerle kanunun belirlediği tarihten önceki dönemlere ilişkin yapılan vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergileri yönünden matrah farkı tespit edilirse, kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılabileceği öngörülmektedir⁵⁶.

1.2.2. İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesine Yönelik Hükümler

Stok affi olarak anılan düzenlemeler kapsamında mükelleflere, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar ile kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtiaların gerçeğe uygun hale getirilmesi imkânı sağlanmıştır. Kasa affi olarak anılan düzenleme kapsamında ise mükelleflere kayıtlarda yer aldığı halde, işletmede mevcut olmayan kasa mevcudu ile ortaklardan alacakların beyan edilerek gerçeğe uygun hale getirilmesi imkânı sağlanmıştır.

Vergi aflarının işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin hükümlerinin amacı;

⁵⁶ Bkz. 5811 sayılı kanun m. 3/5, 6486 sayılı kanun m. 13, 6111 sayılı kanun geçici m. 3 (5811 sayılı kanuna atıfla), 6736 sayılı kanun m. 7/6, 7143 sayılı kanun m. 10/13/ğ.

belgesi olmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın, sabit kıymetlerin ve demirbaşların belirli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesini ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesini sağlamaktır⁵⁷.

Ticari hayatın olağan akışında, basiretli bir iş adamının kasasında günlük ihtiyaçlar dışında yüksek miktarda para tutması uygun görülmediğinden, kasa bakiyesinin kontrolü bir inceleme konusu olmaktadır. Maliye Bakanlığı, kasa hesabında fiili olarak yer almayan kısım için fatura düzenlenerek adat yöntemi ile faiz hesaplanmasını ve %18 KDV hesaplanmasını istemektedir⁵⁸. Yapılan af kanunları ile, kasadaki hayali paralara ilişkin diğer bir deyişle, bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutlarını düzeltmek için beyanda bulunan mükelleflere beyan edilen tutarlar üzerinden daha düşük vergi oranları ile kayıtlarını düzeltme imkânı sağlanmaktadır⁵⁹.

Gelir vergisi mükellefleri (adi, kolektif ve komandit şirketler dahil) ile Kurumlar Vergisi mükelleflerine; işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, sabit kıymet ve demirbaşları için tevsik şartı aranılmaksızın maliyet bedelleri ile maliyet bedeli bilinmiyorsa alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedel ile değerleyerek defterlerine intikal ettirme imkânı tanınmıştır. Bu kapsamda beyan olunan makine, teçhizat, demirbaşlar ve emtiaların kanunla belirlenen oranlarda vergilendirileceği öngörülmüştür⁶⁰.

Kanun koyucu, kayıtlarını fiili duruma uygun hale getiren mükelleflere geçmişe yönelik vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmayacağını düzenlemiştir⁶¹. Kimi vergi affı

⁵⁷ 2431 sayılı kanun hakkında 14 Şubat 1983 tarihli Milli Güvenlik Konseyi Bütçe Plan Komisyonu Raporu (Esas No: 1/883 Karar No: 223) s. 5.

⁵⁸ Ahmet ARABACI, Kasa Hesabının Vergisel Açından Önemi Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:172, Nisan 2018, s.3.

⁵⁹ 6111 sayılı Kanun ile bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri için kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan kasa mevcudunu beyan ederek kayıtlarını düzeltme imkânı tanınmıştır.

⁶⁰ 2431 sayılı Kanun'un 6. Maddesi ve beyan olunan stok emtianın %20 oranında vergiye tabi tutulmasını öngörmüştür. 2801 sayılı Kanunun 13. Maddesi ile beyan edilecek emtianın %5 oranında vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir. 4369 sayılı Kanun'un geçici 48 ve 49. maddeler stok affı düzenlemeleri içermektedir. 4811 sayılı Kanun 11.maddesi bu kapsamda beyan edilen makine, teçhizat, demirbaşlar ile genel orana tabi emtianın bedeli üzerinden %10, diğer emtiaların bedeli üzerinden bu emtianın tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak KDV hesaplanacağı öngörülmüştür. 6111 sayılı Kanun İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan ve %18 genel KDV oranına tabi makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın rayiç bedeli üzerinden %10 KDV, teslimi indirimli orana tabi makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın rayiç bedeli üzerinden tabi oldukları oranın yarısı kadar KDV hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabildiği işletmede mevcut olmayan kasa mevcudu ile ortaklardan alacakların beyanına ilişkin tutarlar üzerinden ise %3 vergi hesaplanacağı öngörülmüştür.

⁶¹ 4811 sayılı Kanun m.12.

kanunlarında ise, beyannameleri inceleme ve değerlendirme şartından vazgeçmemiştir. Ancak, maliyet bedelinin kasti olmayan bir şekilde fazla gösterildiğinin tespiti halinde de, bu mükelleflere ceza uygulanmayacağı hüküm altına alınmıřtır⁶².

⁶² 2431 Sayılı Kanun'un (R.G. 22.03.1981-17287) 6. maddesi ile düzenlenen işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan her türlü emtiayı sabit kıymetleri ve demirbaşlar için verilen stok beyannameleri için idarenin bu beyanları fiili inceleme ve değerlendirmeye tabi tutma hakkının saklı olduğu düzenlense de, 2431 Sayılı Tahsilatların Hızlandırılması Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine Dair Kanun (No: 2546, R.G. 28.10.1981-17498) ile ek madde eklenmiş ve mükelleflerin beyan ettikleri emtia , sabit kıymet ve demirbaşlar dolayısıyla 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve bu kanunların ek ve tadilleri hükümlerine göre cezai takibat yapılamayacağı ve yapılmakta olan takibatların kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır.

2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının zel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun bkz. 13.madde 7. fıkrası.

2. VERGİ AFLARINDA KAYIT DIŞI ÜRETİMİN KAYDA GİRMESİ AMACINA YÖNELİK HÜKÜMLERİN ELVERİŞLİLİĞİ

Anayasa Mahkemesi, vergi affı hükümlerinden yararlanacak mükellefler için getirilen “vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması” koşulunun, vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, İdarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi amaçlar taşıdığını belirttikten sonra; “dava konusu geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11.12.1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarh edilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir” demiştir. Anayasa Mahkemesi’ne göre, borcu 300.000 lirayı aşmayan mükellefler arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, ancak o zaman eşitlik ilkesi zedelenmiş olacaktır⁶³. Oysa, vergi kanunu önünde eşitliğin ölçüsü, mali güctür. Mali gücü benzer olanlar aynı sınıflandırma, farklı olanlar farklı sınıflandırma içinde olmalıdır. Aksinin kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal etmemesi için; yöneldiği meşru bir amaç, bu amacı gerçekleştirmeye elverişli araç ve orantılılık gereklidir. Bu doğrultuda, Anayasa Mahkemesi’nin “eşitlik ilkesine aykırı değildir” kararı verebilmesi için, mali gücü aynı olanları farklı vergilendirmenin hukuka uygunluk ölçüsü olarak kabul edilen kamu yararının, hukuksal denetime elverişli olması gerekmektedir⁶⁴.

Vergi aflarının hukuka uygunluk denetiminde kullanılması gereken ölçüyü baştan kurduğumuzda; Anayasa Mahkemesi, kayıtlı ekonominin teşviki yoluyla devletin bir yıl içinde yapacağı harcamaların zamanında ve en ekonomik yönden karşılanabilmesini vergi affının meşru amacı olarak belirlerken; denetimine sunulan vergi affı kanunu hükümlerinin, gerçekten gelir getirici etki potansiyeline sahip olup olmadığını araştırmamaktadır. Oysa, kayıt dışı üretimi kayda almak amacı ile çıkartılan vergi affı kanunları bakımından, kanun hükümlerinin kayıt dışı üretim üzerindeki potansiyel etkisine ilişkin fiilî, teknik bir sorunsal⁶⁵

⁶³AYMK, E.1986/5, K.1987/7, (R.G. 12.11.1987- 19632).

⁶⁴ Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Der Yayınları, Yayın No: 351, İstanbul, Aralık 2002, s.64 ve s.215, 216.

⁶⁵ “İdarenin başvurduğu araç (tedbir), kamu yararı amacını gerçekleştiriyorsa, bu araç yerinde bir araçtır. Ancak, yerindelik hukuki değil, fiili, teknik bir sorun, açıkçası bir etkinlik sorunudur” Kemal GÖZLER, İdare Hukuku, 3. Baskı, Cilt.1 Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Mayıs-2019, s.1069.

vardır⁶⁶.

Yasa koyucunun ekonomik faaliyetleri kayıt ve beyan altına almak için vergi afları ile getirdiği düzenlemelerin elverişliliği, bu düzenlemelerin vergiye uyumun artırılması ve vergi denetim performansının iyileştirilmesi gibi kayıt dışı ile mücadele araçlarıyla uyumlu olmasına bağlıdır.

Vergi aflarının kayıt dışı üretimin kayda girmesi amacına yönelik hükümlerinin elverişliliğini değerlendirmeyi amaçlayan bu bölümde; tekrarlanan vergi aflarının mükelleflerin vergiye uyumu (2.1.) ve vergi denetim performansı (2.2.) üzerindeki etkisi değerlendirilecektir. Böylece, vergi aflarının amacını ne ölçüde karşıladığı ortaya konulacaktır.

2.1. MÜKELLEFİN VERGİYE UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ BAKIMINDAN

Mükellefler illegal ya da legal olarak vergi yükünün dışında kalma çabası içerisine girebilmektedir. Yasal olarak adlandırılan, vergiden kaçınma durumunda mükellef, yasal boşlukları kullanarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesini sağlamaktadır. Vergi kaçakçılığı ise yasalara aykırı yollara başvurmak suretiyle vergi kaçırma durumudur. Netice olarak; her ikisi de amaçlanan vergi hasılatının yeterince sağlanamaması sonucunu doğururken, bir taraftan da vergi adaletinin zarar görmesine yol açmaktadır⁶⁷.

İdare, mükelleflerin vergi yükünün dışında kalma çabasını bertaraf edecek unsurlardan birini mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması olarak görmektedir⁶⁸. Mükellefin vergiye uyumu ise beyanname verme yükümlülüğünü vergi kanunlarına ve yargı kararlarına uygun

⁶⁶ Bu sorunsalın teknik bilgi aracılığıyla çözümü, vergi affının dayanağı olası kişisel/partizan çıkarı, ilan edilen kamu yararı amacından ayıştıracaktır. Bu konuda bkz. TBMM Plan ve Bütçe Komisyon Tutanağı Tarih: 03/05/2018 Dönem: 26 Yasama Yılı:3 https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.mv_goruntule?pTutanakId=21957 (Erişim Tarihi: 27.01.2019); Doğan ŞENYÜZ, Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, s.92; DÖNMEZ a.g.e. s.50.

⁶⁷ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s.169,170.

⁶⁸ Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programının bileşenlerinden biri “Gönüllü Uyumun Teşvik Edilmesi ve Uyum Seviyesinin Yükseltilmesi”dir. Bkz. Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Eylem Planı.

olarak zamanında yerine getirmesi olarak ifade edilmektedir⁶⁹. Öte yandan, mükellefin vergiye gönüllü olarak uyumlu olması, sadece mükelleflere yükümlülüklerini zamanında yerine getirmek konusunda sorumluluk yüklememekte; vergilendirmenin taraflarından biri olan İdareye de, mükelleflerin vergi yasalarından kaynaklanan yükümlülüklerini, en kolay biçimde yerine getirmesini sağlayacak organizasyon yapısını kurması sorumluluğu yüklemektedir⁷⁰.

Vergi uyumunu motive eden birtakım unsurlar bulunmaktadır. Yapılan ampirik bir çalışmanın sonucuna göre, bireyleri denetim, ceza gibi finansal temelli düşünceler motive etmektedir. Bunun yanı sıra, bulgular; sempati, empati, suçluluk, utanç, ahlak gibi finansal olmayan birtakım düşüncelerin de bireyleri vergi uyumu konusunda motive ettiğini göstermektedir⁷¹.

Yapılan bir anket çalışmasında elde edilen bulgulara göre, cezaların caydırıcı olması ve denetim olasılığının artırılmasının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu üzerinde önemli bir etkisi vardır⁷².

Çalışmanın bu kısmında, vergi kaçakçılığı ile mücadelede mükellefin vergiye uyumunun önemi göz önünde bulundurularak, literatürde mükellefin vergiye uyumunu etkileyen unsurlar olarak ele alınan vergi denetimi, incelenme olasılığı, vergi cezalarının caydırıcılığı, vergilendirme işlemlerinde hukuki güvenlik faktörlerinin vergi afları ile ilişkisi irdelenecektir.

⁶⁹ Gonca GÜNGÖR GÖKSU, Tolga SARUÇ, Türkiye’de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması Mevzuat Dergisi, Yıl:15, Sayı: 176, ss.1-14, s.3.

⁷⁰ Suat Hayri ŞENTÜRK, Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Dergisi, Aralık 2014, 9(3), 129-143, s. 132.

⁷¹ James ALM, What Motivates Tax Compliance?, Tulane University, Journal of Economic Surveys (2018), Vol.00, No.0, s. 16,17.

⁷² Mükellef Eğilimleri Anketi 20.11.2006-14.11.2006 tarihleri arasında Türkiye genelinde 18 ilde 6546 kişiyle yüz yüze görüşme tekniği uygulanarak yapılan bir anket çalışmasıdır. Katılımcılar, Türkiye’deki mükelleflerdir. Mükellef Eğilimleri Anketi kapsamında mükelleflere cezaların caydırıcılığı ve denetim olasılığına ilişkin yöneltilen sorular neticesinde; büyük bir çoğunluğunun cezaların caydırıcı olması ve denetim olasılığının artması gerekliliğini belirttikleri ifade edilmektedir. (Elif TUAY, İnci GÜVENÇ, Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım 2007, s.140).

2.1.1. Tekrarlanan Matrah ve Vergi Artırımı Olanının Vergi Denetiminin Caydırıcı Fonksiyonu Üzerindeki Etkisi

Mükellefler hakkında vergi denetimi neticesinde düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri ile, vergisel yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi nedeniyle vergi ziyaı cezası, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması nedeniyle ise usulsüzlük cezası kesilmektedir⁷³. Ayrıca, vergi incelemesi sonucunda, kayıt dışı bırakılan verginin gecikme faizi ile mükellef adına tarh ve tahakkuk etmesi sağlanmaktadır. Mükellefler, tarh edilen/kesilen bu tutarları, vergi affı ile yaratılan avantajlardan yararlanarak tahakkuk ettirebilmektedir. Mükellef, vergi kanunlarına aykırı bir işlem yapmış; bunun sonucunda tahakkuk edecek vergi ve cezalar için de avantajlı bir fırsat elde etmiş olmaktadır. Bu durum, vergi denetimi sonucu uygulanan yaptırımları anlamsızlaştırmakta; dolayısıyla, vergi denetiminin caydırıcılık mekanizması zarar görmektedir. Oysa, kişiler suç işlediklerinde cezalandırılacaklarını düşündükleri takdirde cezalar, caydırıcı nitelik kazanır ve suçun önlenmesini sağlar⁷⁴. Yasalara uymayan mükelleflerin vergi denetimi sonucu karşı karşıya oldukları yaptırım tutarları vergi afları ile azaldıkça ya da kaldırıldıkça vergi denetiminden beklenen fayda azalır. Nitekim, Danıştay 3. Dairesi tarafından bir kararında “... kanunda yazılı olduğu biçimde unsurları oluşmuş bir eylem hakkında mevzuatta karşılığı olan yaptırımın uygulanması gerekmekte olup, bu amacı etkisiz kılacak bir değerlendirmenin hukukun etkinliğini azaltacağını ve kanunun uygulanmaması sonucunu doğuracağı açıktır” denilmektedir⁷⁵.

Vergi denetiminin bir türü olan vergi incelemelerinin fonksiyonlarından biri, düzeltici fonksiyondur. Vergi incelemesi, mükellefin gelirini doğru beyan etmesi ve ödevlerini yerine getirmesi konusunda öğretici, bilgilendirici, uyarıcı bir nitelik taşıyarak, mükelleflerin bilinçlenmesini sağlar⁷⁶. Vergi afları, vergi incelemelerinin düzenleyici fonksiyonunu ortadan kaldırmaktadır. Matrah ve vergi artırımı müessesesi ile, vergi incelemelerinin

⁷³ Vergi ziyanının tarifi için bkz. 213 sayılı VUK 341. madde, usulsüzlüğün tarifi için aynı Kanun’un 351. maddesi.

⁷⁴ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, 7.Baskı, Bursa: Ekin, 2013, s.380.

⁷⁵ Danıştay 3. Dairesi, 28.03.2018, E.2016/2591 K.2018/1635.

⁷⁶ Ahmet SOMUNCU, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi Erciyes Üniversitesi, İİBF Dergisi, S.43, Ocak-Haziran 2014, s.139.

yükümlülüklerini yerine getirme konusunda mükellefi bilinçlendiren iyileştirici etkisi yerine, mükelleflere kestirme bir yol sunulmaktadır.

2.1.2. Sınırlanmayan İncelenmeme Olanağının Vergi Denetiminin Caydırıcı Fonksiyonu Üzerindeki Etkisi

Vergi af kanunları, belirli şartlar altında matrah ve vergi artırımını yapan mükelleflere, mevzuata aykırı işlemlerinin vergi incelemesine konu edilmeyeceği yönünde taahhütte bulunmaktadır⁷⁷. Vergi Usul Kanununun 134. maddesi ile “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*” hükmünde belirtilen “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak amacı”, matrah ve vergi artırımını müessesesinin sağladığı incelenmeme taahhüdü ile önemini yitirmektedir. Mükellefler kanun koyucunun belirlediği oran veya asgari matrah çerçevesinde artırım hükümlerinden yararlanmakta, mükelleflerin ödemesi gereken verginin, beyan etmesi gereken gerçek matrahın ne olduğu bilinmemektedir.

Vergi mükellefleri tarafından bir maliyet unsuru olarak görülen vergilerin, azaltılmasına ilişkin çaba karşısında vergi incelemesi mükellefler için bir baskı aracıdır. Matrah artırımını uygulamasının mükellef açısından yarattığı vergisel sonuç, belirli koşulları sağlamaları halinde bu baskı aracına yönelik yasal bir güvence elde edilmesidir. Bu uygulamanın İdare açısından beklenen vergisel sonuçları ise, daha fazla verginin kısa vadede tahsil edilmesidir⁷⁸. Bu anlamda matrah ve vergi artırımını kapsamında incelenmeme taahhüdünü idare ve mükellef açısından vergilemeye ilişkin çatışan farklı beklentilerin dengelenme çabasının bir sonucu olarak da görebiliriz. İdare, matrah ve vergi artırımını sonucunda incelememe taahhüdünü bu uygulamayı cazip hale getirmenin bir yolu olarak görmektedir. Ancak, bu taahhüt ile vergi incelemesinin amacı ve bu amaç doğrultusunda devletin sahip olduğu kontrol mekanizması aşınmaktadır.

Vergi affı kanunlarında, incelenmeme hakkını ve tarhiyat yapılmama imkanını sınırlayan düzenlemeler de bulunmaktadır. Bunlardan biri, sonraki döneme devreden KDV ile

⁷⁷ GİB, 6736 Sayılı Kanun Rehberi , www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 21.01.2019), s.19.

⁷⁸ Yasemin TAŞKIN, Tax Base Increase Under Legislation on Claim Restructuring and Its Tax Related Consequences, 32.Uluslararası Maliye Sempozyumu, Proceedings Book, Mayıs 10-14, 2017, Antalya, ss.184-186, s.186.

ilgilidir. KDV artırımında bulunan mükellefin, haklarında sahte belge düzenlediğine ilişkin rapor bulunan mükelleflerden mal ve hizmet alışında bulunduğunun tespit edilmesi halinde, KDV artırımında bulunduğu yıllara ilişkin sonraki döneme devreden KDV beyan etmiş ise kendisine olumsuzluğun giderilmesine davet yazısı gönderilmesi gerekmektedir. Eğer mükellef, yapılan işlemin gerçekliğini ispat edemezse; mükellef tarafından veya inceleme raporuyla sonraki döneme devreden KDV tutarlarının düzeltilmesi sağlanmaktadır. Bu şekilde yapılan bir düzeltme sonucunda mükellefin artırımda bulunmadığı bir döneme ödeme çıkarsa, hakkında tarhiyat yapılabilmektedir⁷⁹.

Bununla birlikte, matrah ve vergi artırım müessesesi ile verilen incelenmeme garantisine ilişkin yasa koyucunun fikir değişikliğine gittiğini görmekteyiz. Şöyle ki, 6736 sayılı Kanun ile getirilen matrah ve/veya vergi artırım müessesesi ile, mükelleflerin ödeme yapmamları neticesinde bile Kanunun sağladığı incelenmeme hakkından yararlanmaya devam edeceği öngörülmüştür.⁸⁰ Kanun koyucunun tanıdığı böyle bir bir hakkın, artırım sonucu tahakkuk eden gelirin Hazineye intikalini geciktirici bir etki doğurması muhtemeldir. Neyse ki, 7143 sayılı Kanun ile bu hüküm değiştirilmiştir. Kanun koyucu, matrah ve vergi artırımında bulunanların bu vergileri, kanunda öngörülen süre ve şekilde ödememeleri halinde artırım hükümlerinden yararlanma hakkını kaybedeceğini; üstelik, mükellefin matrah artırım şartlarını ödeme yönünden ihlal ettiği tarihe kadar olan sürenin tarh zamanaşımının hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacağını hüküm altına almıştır⁸¹. Bu hükmü, matrah ve vergi artırım müessesinin iyileştirici bir adımı olarak görmek mümkündür. Böylece, yasa koyucu, incelenmeme hakkını şarta bağlamıştır. Mükellef, Kanun'un öngördüğü ödeme koşullarını yerine getirmediği takdirde; İdare hem kayıt dışı gelirin sisteme dahil edilmesini sağlamış olacak, hem de mükellefi inceleme yetkisini kaybetmemiş olacaktır.

İncelenmeme hakkına bir diğer sınırlama mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergilerine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödedikleri vergilerin iadesi ile ilgilidir. Kanun koyucu, mükellefin, artırımda bulunduğu bir yıl ile ilgili kurumlar ve gelir vergisine

⁷⁹ KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 20, R.G. 06.09.2018-30527, 1. maddesi).

⁸⁰ 6736 sayılı Kanun 5. madde 4/a bendi.

⁸¹ 7143 sayılı Kanun 5. maddesi 4/a bendi.

mahsuben daha önce tevkifat yoluyla ödediği bir verginin iadesini talep etmesi halinde, tevkifat iadesiyle sınırlı olmak üzere inceleme ve tarhiyat hakkını saklı tutmuştur⁸².

Vergi aflarıyla her ne kadar incelenmeme hakkını sınırlayıcı düzenlemeler yapılsa da, uygulamada mekanizma tam anlamıyla işlememektedir. Vergi incelemesi dışında karşıt tespit ve benzeri gerekçelerle matrah/vergi artırımı yapmış bir mükellefin defter ve belgelerinin ibrazı talep edildiğinde, mükellef, defter ve belgelerini ibraz etmeme yolunu seçebilmektedir. Bunun sonucunda ise, matrah/vergi artırımı yapan ve defter belgelerini ibraz etmeyen mükellef, VUK mükerrer 355. maddeye göre özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalmaktadır. Oysa, defter ve belgelerini saklamak ve talep edildiği takdirde ibraz etmemek, re'sen takdir nedenidir⁸³. Ayrıca, defter ve belge ibraz etmeme (gizleme), VUK 359. maddede sayılan vergi suçlarından biridir. Matrah ve vergi artırımı yapan mükellefle ilgili, defter ve belgelerini ibraz etmeme nedeniyle VUK 359. maddedeki hükümler işletilmemekte; sadece özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Nitekim, Danıştay 3. Dairesi, 6111 sayılı Kanun kapsamında KDV artırımı yapılan dönemler ile ilgili defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesi ile KDV indirimleri reddedilerek tarhiyat yapılamayacağına ilişkin vergi mahkemesi kararını onamıştır⁸⁴.

2.1.3. Tekrarlanan Vergi Aflarının Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi Üzerindeki Etkisi

Vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için, devletin hak ve özgürlük alanlarına vergilendirme aracılığıyla yapacağı müdahaleleri önceden bilebilmeleri ve tutumlarını buna göre ayarlayabilmeleri gerekmektedir. Böylece, vergilendirmede keyfiliğin önüne geçilerek; mükellefler için bir güvence oluşturulur⁸⁵. Bir diğer ifadeyle, hukuki

⁸² 4811,6111,6736,7143 sayılı Kanunlarda bu ifade şu şekilde yer almaktadır: “Matrah artırımında bulunan mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesi ile ilgili taleplerine ilişkin inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır”.

⁸³ 213 sayılı VUK 30. madde 3.fıkra.

⁸⁴ Danıştay 3. Dairesi Tarih: 13.03.2017 Esas No: 2014/9210 Karar No: 2017/1646.

⁸⁵ Mualla ÖNCEL/Nami ÇAĞAN/Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara: Turan Kitabevi, Eylül 2018, s.48.

güvenliğin tesisinde kuralların istikrar, düzenlilik ve süreklilik arz etmesi gerekmektedir⁸⁶.

Vergi af yasaları, vergi incelemesi devam eden ya da tamamlanan mükelleflere ilişkin özellikli durumlar içerebilmektedir. Örneğin, 7143 sayılı vergi af yasasının yayımlandığı tarihten önce başlamış (18 Mayıs 2018) bir vergi incelemesine ilişkin raporun, 31 Temmuz 2018 tarihine kadar vergi dairesi kayıtlarına intikal etmemesi, mükellefin de matrah/vergi artırımında bulunması durumunda; vergi inceleme raporuna işlem yapılamamaktadır⁸⁷. Yani, mükellefler, yasa çerçevesinde belirlenen asgari oranlar üzerinden matrah/vergi artırımı yaparak, vergi incelemesi sonucunda bulunacak farktan kurtulabilmektedirler. Kanun koyucu, potansiyel bir vergi kaybının tespit süresini VUK⁸⁸ ve 6009 sayılı Kanun⁸⁹ ile sınırlamışken; bir de vergi af yasasıyla sınırlamaktadır.

Vergi İdaresi, bir mükellefin vergi incelemesine neden alındığını şu şekilde ifade etmektedir⁹⁰:

“Vergi beyannameleri ve ekleri üzerinde ve/veya harici bilgilere dayanılarak yapılan risk analizi sonuçlarına göre veya belirli vergi konularına yönelik olarak düzenlenen görüş ve önerme raporlarına dayanılarak ya da yapılan bir ihbar sonucu vergi incelemesine alınmış olabilirsiniz. Öte yandan bir başka mükellef nezdinde inceleme yapılırken bu mükellefle ilgili olarak sizden de defter ve belgelerinizi ibraz etmeniz istenebileceği gibi sizden bazı bilgiler de talep edilebilir. Uygulamada karşıt inceleme olarak tanımlanan bu durum bir vergi incelemesi olmayıp, sadece vergi incelemesi yapılan mükellefin kayıtlarının doğruluğunun teyidi için yapılan bir araştırmadır.”

Söz konusu ifadede, mükellefler ile ilgili incelemelerin, mükellefin kendi iş ve

⁸⁶ Coşkun Can AKTAN, Anayasal İktisat ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt.9, Sayı.2, 2017, s.105.

⁸⁷ 7143 Sayılı Kanun Matrah ve Vergi Artırımı başlıklı 5. Maddesinin 7.fıkrası; 6736 sayılı Kanun Matrah ve Vergi Artırımı başlıklı 5. maddesinin 7. fıkrasında bu süre kanunun yayımlandığı tarihten itibaren bir ay olarak belirlenmiştir.

⁸⁸ VUK 138. Mad. “İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir”.

⁸⁹ Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un(No: 6009, R.G. 01.08.2010-27659), 9.maddesi ile incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

⁹⁰ Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:50, Kasım, 2007, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf (Erişim Tarihi: 01.06.2019), s.9.

işlemleri ile ilgili ve ticari hayatta ilişkili olduğu vergi yükümlüleri nedeniyle, potansiyel bir vergi kaybını önlemek için yapılabileceği anlaşılmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden biri olan vergilemede belirlilik, vergi ile ilgili işlemlerin herkes tarafından anlaşılabilir olmasını, verginin çeşidinin, miktarının belli olmasını, keyfi olmamasını, koşulların açık ve kesin olarak mükellefleri kuşkuya sevk etmeyecek şekilde ortaya konulmasını öngörür⁹¹. Vergi inceleme raporlarının belirlenen tarihlerden önce vergi dairesine intikalinin sağlanmasındaki koşullar belirsizdir. Vergi idaresinin potansiyel bir vergi kaybına ilişkin tespit süresini sınırlaması, büyük vergi kayıplarına sebebiyet verebilir. Mükellef hakları açısından ise, vergi inceleme dönemine ilişkin matrah/vergi artırımı hükümlerinin avantajlarından yararlanma olanağının, vergi idaresinin inisiyatifine bırakılması sonucunu doğurabilir.

Öte yandan, vergi af yasaları, geçmişteki vergilendirme işlemlerine etki eden, geriye yürümezlik ilkesinin⁹² aksine yapılan düzenlemelerdir. Bu noktada, vergi af yasalarının mükellef lehine hükümler içermesi, hukuki güvenliğin sarsılmayacağı anlamına gelmemektedir. Bu yasaların vergi yükümlüleri arasında adalet ve güven duygusunu zedeleyici sonuçları⁹³, hukuki güvenlik ilkesi açısından sakıncalıdır⁹⁴.

2.2. VERGİ İDARESİNİN DENETİM PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ BAKIMINDAN

Bu başlık altında, tekrarlanan vergi afları ile sağlanan finansal tabloların düzeltilmesi ve matrah/vergi artırımı olanaklarının, vergi denetimi müessesesi üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir. Vergi denetimi kavramı, vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadığının tespitine yönelik denetimi çerçevesinde ele alınmıştır.

⁹¹ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi s.208.

⁹² Vergi yasalarında gerçek geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı bulunmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır.Bkz. ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU s.49.

⁹³ Nihat EDİZDOĞAN Erhan GÜMÜŞ, s.100.

⁹⁴ “Vergi yasalarında yükümlüler yararına yer alan geriye yürütülmüş hükümler hukuk devletinin hukuki güvenliği açısından herhangi bir sakınca yaratmazlar. Ancak bu çeşit hükümlerde yükümlüler arasında eşitlik ilkesinde aykırılık yaratabilecek hükümlerden kaçınmak gerekir.” Bkz. ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, s.52.

2.2.1. Tekrarlanan Vergi Afları Yoluyla Finansal Tabloların Düzeltilmesinin Vergi Denetiminin Performansı Üzerindeki Etkisi

Etkin bir vergi denetiminin sağlanması için finansal tabloların analizi önemli araçlardan biridir. Bir denetim aracı olarak kullanılan finansal tablolar aracılığıyla, işletmenin mevcut durumunu ve geçmişteki durumunu karşılaştırarak ya da işletmenin faaliyette bulunduğu sektör bazında belirlenen oranlar ile karşılaştırmalar yaparak vergi kayıp ve kaçığının olup olmadığı tespit edilebilmektedir⁹⁵. Ancak, vergi afları ile yapılan stok ve kasa affı düzenlemeleri ile birlikte, mükelleflere işletme kayıtlarının düzeltilmesi imkanı getirilmekte, geçmişe dönük ceza ve gecikme faizi uygulanmayacağı taahhüt edilmektedir.

Normal şartlarda, mükellefin bilançosunda ortaklardan alacaklar hesabının çalıştırılması, ortakların firmadan para çektikleri anlamına gelmektedir. Ancak, ticari hayatın akışında bu hesap farklı amaçlarla kullanılabilir. Örneğin, firma, aldığı faturasız mal için kasa mevcudundan ya da bankadan resmi olarak para çıkışını yapamayacağı için, ortaklardan alacaklar hesabını çalıştırarak, ortağa verilen para üzerinden ödemeyi yapabilmektedir⁹⁶. Bunun yanında, kasa hesabının sürekli artması, belgesiz harcamaların olduğu şüphesini doğuracağından; şirket ortaklarına borç para verilmiş gibi gösterilerek, ortaklardan alacaklar hesabına kayıt yapılabilir⁹⁷.

Finansal tabloların analizinde kasa mevcuduna ilişkin göstergeler, kayıt dışı hasılat ya da fiktif (kurmaca) bir işlemin varlığına veri oluşturabilmektedir. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge temin eden mükellef, satın almadığı bir mal ya da hizmet için, harcama yapmış gibi göstererek, kasa hesabını çalıştırabilmektedir. Bu kayıtların, kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi sonucunu doğurması durumunda; söz konusu alacak bakiyesini kapatmak için, ortaklar cari hesabı kullanılabilir⁹⁸.

⁹⁵ Havva ARABACI, Fatih ÇAVDAR, Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, Y.2018, C.7, S.4, s.181.

⁹⁶ Rüknettin KUMKALE, Ortaklar Cari Hesabının Çalıştırılmasının Sonuçları, Dünya Gazetesi (08.05.2018), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ortaklar-cari-hesabinin-calistirilmasinin-sonuclari/414805> (Erişim Tarihi: 25.03.2019).

⁹⁷ Abdullah TOLU, Kasadaki Hayali Paraya ve Ortaklardan Hayali Alacaklara Af Geliyor, %3 Vergi Ödeyerek Bu Paralardan Kurtulabilirsiniz, https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=14926 (Erişim Tarihi: 25.03.2019).

⁹⁸ http://www.guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-284.pdf (Erişim Tarihi: 26.03.2019), s.9.

Stoklar kapsamındaki varlıkların yüksek bir orana sahip olması, vergi kayıp ve kaçığının tespitinde dikkatle incelenmesi gereken diğer bir hesap grubudur. Mükellefler, KDV ödememek için belgesiz olarak yaptıkları satışlar karşılığında stok hesabını çalıştıramamaktadır. Bu durumda, yapılan satışlar sonucu azalması gereken stoklar, bilançoda kalmaya devam etmektedir. Yüksek tutarlı stok hesapları da, vergi kayıp ve kaçığına ilişkin bir ipucu yaratmaktadır⁹⁹.

Sonuç olarak, yasa koyucu vergi denetimi yoluyla kayıt dışı kalan verginin tespitini sağlayacak doneleri kullanmak yerine, stok ve kasa affı düzenlemeleriyle mükelleflerin kayıt dışı işlemlerini gönüllü olarak bildirmesini, karşılığında mükellefleri incelememe, daha düşük KDV oranı ödeme gibi avantajlardan yararlandırmayı tercih etmektedir. Bu düzenlemelerin gerekçesini de kayıtlı ekonominin teşviki olarak öngörmektedir. Ancak, stok affı uygulamasının kayıtlı ekonomiyi teşvik etmek bir yana, gelecekte yapılacak kayıt dışı işlemlere zemin hazırladığı ifade edilmektedir. Bu kapsamda, mükellefler işletmede fiilen bulunduğu halde, faturasız alım nedeniyle işletme kayıtlarında görünmeyen emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları Kanun kapsamında daha düşük bir KDV hesaplayarak beyan edebilmektedir. Ayrıca, eczane işleten mükellefler kayıtlarında yer aldığı halde faturasız satış nedeniyle stoklarında yer almayan ilaçları, tâbi olduğu KDV oranı yerine Kanun'da öngörülen daha düşük bir KDV oranından hesaplayarak faturalandırmakta ve beyan edebilmektedir¹⁰⁰. Mükelleflerin stok affı imkanını düşük KDV'li stok yaratmak için kullanabileceği hususu, uygulamanın kayıt dışı kalan verginin sisteme dahil edilmesi amacına ters düşmektedir.

Vergi idaresi, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için, mükellefleri, mali tablolarını düzenli ve gerçek verilere dayanarak düzenlemeleri konusunda teşvik etmelidir. İşletmenin finansal tablosunda belirli kalemlere ait verilerin izlenerek mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini tespit edecek mekanizmaların geliştirilmesi verimli bir vergi denetimi sağlayacaktır.

⁹⁹ PWC Mevzuat Vergi İncelemelerinde Bilanço ve Gelir Tablosu Analizi <http://pwcmevzuat.com/MALIKITAP/Vergibilanco.pdf> (Erişim Tarihi: 28.03.2019), s.18.

¹⁰⁰ Nimet FİL, 6736 Sayılı Kanun'la Eczanelere Getirilen Stok Beyanı (Stok Affı)'nın Kayıtdışılıkta Yaratacağı Artış, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:153, Eylül, s.3; Nedim TÜRKMEN, Stok Affı Kaçmaz, Sözcü Gazetesi, 19 Haziran 2018, <https://www.sozcu.com.tr/2018/yazarlar/nedim-turkmen/stok-affi-kacmaz-2472987/> (Erişim Tarihi: 01.08.2019).

2.2.2. Tekrarlanan Matrah ve Vergi Artırım Olanının Vergi İdaresinin Denetim Performansı Üzerindeki Etkisi

2016 Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporuna göre, kayıtlı ekonomiyi genişletmek ve mali suçları azaltmak hedefinin göstergesi, cari yılda incelemeye tabi tutulan toplam matrahın, bir önceki yılda incelemeye tabi tutulan toplam matraha göre artış oranı olarak ifade edilmektedir. Raporda, “İncelenen Matrahtaki Artış Oranı” olarak ifade edilen bu göstergenin yıl sonu hedefi %20 olarak belirlenmiştir. Ancak, performans göstergesi olarak belirlenen %20’lik hedefin yıl sonu gerçekleşme oranının, mükelleflerin 6736 sayılı Kanunun 5. maddesi kapsamında matrah ve/veya vergi artırımında bulunmalarına bağlı olarak %-269,65 olduğu belirtilmiştir¹⁰¹. Rapordan, matrah artırımına bağlı olarak “İncelenen Matrahtaki Artış Oranı”na ilişkin hedeften epeyce sapıldığı anlaşılmaktadır. Vergi incelemesinin amaçlarından birinin de, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak olduğunu belirtmiştik. İncelenen matrahtaki artış oranına ilişkin hedefin gerçekleştiği oran ile vergi incelemesinin amacı arasında bir tutarsızlık olduğu sonucuna varmak mümkündür.

2017 Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporuna göre, vergi yönetimi Kayıtlı Ekonomiyi Genişletmek ve Mali Suçları Azaltmak için “Cari Yılda Vergi İncelemesi ve Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Konusunda Yapılan Görevlendirme Sayısı”, hedefinden negatif yönde sapmıştır. Sapmanın nedeni ise, “6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 5 inci maddesi ile mükelleflerin; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gelir/Kurumlar (Stopaj) Vergisi ve Katma Değer Vergisine ilişkin, vergi türlerine göre matrahlarını öngörülen oranlarda artırmaları ve/veya belli bir oranda vergi ödemeleri halinde, bu vergi türleri nedeniyle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı hükmüne istinaden yürütülen vergi incelemelerine devam edilememesi”¹⁰² olarak açıklanmıştır. Yasa koyucunun, kayıt dışı ile mücadele konusunda, denetim yerine matrah ve vergi artırım müessesini tercih ettiği anlaşılmaktadır. Bu tercihin etkileri, incelenme oranlarına yansımıştır. Tablo-2’de, ilerleyen yıllar itibariyle mükellef sayısı artmakla birlikte, inceleme oranlarının her yıl azaldığı görülmektedir.

¹⁰¹ T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu, www.vdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20.01.2019), s.76.

¹⁰² T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu 2017 Faaliyet Raporu, www.vdk.gov.tr (Erişim Tarihi:20.01.2019), s.77.

Tablo-2: Türkiye’deki Mükelleflerin Genel İnceleme Oranları (2013-2018)

Yıllar	Mükellef Sayıları*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı %
2013	2.460.281	71.352	2.90
2014	2.472.658	55.284	2.24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1.96
2017	2.636.370	44.182	1.68
2018	2.727.208	44.376	1.63

*Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: VDK 2017 Faaliyet Raporu, Tablo 15¹⁰³, VDK 2018 Faaliyet Raporu, Tablo 14¹⁰⁴

Tablo-2’de, sadece faal gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için oranlar verilmiş olup, faal olmayan mükelleflerin faal oldukları döneme ilişkin bir oran dikkate alınmamıştır. Söz konusu tabloda, 2016 yılında 6736 sayılı Kanun ile 2018 yılında ise 7143 sayılı Kanun kapsamında; 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına tesir eden matrah ve vergi artırımı müessesesi uygulanmıştır. Bununla birlikte, inceleme oranlarındaki düşüş, mükelleflerin denetlenme olasılığının azalması sonucunu doğurmaktadır. Bildirime dayanan vergi uygulamalarında incelemenin olanak ölçüsünde yaygınlaştırılması ve tekrarlanma sayısı, vergi incelemelerinin etkinliği açısından son derece önemlidir. Bu etkinliğin sağlanabilmesi için, vergi incelemelerinin bölgesel ve hizmet götüren inceleme elemanları

¹⁰³VDK 2017 Faaliyet Raporu, Tablo 15, www.vdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 21.01.2019).

¹⁰⁴VDK 2018 Faaliyet Raporu, Tablo 14, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> (Erişim Tarihi: 04.07.2019).

açısından yaygınlaştırılmasının yanı sıra vergi dairesi müdürü, defterdarlık gibi taşra inceleme elemanlarının bölgesel açıdan inceleme örgütlenmesi içerisindeki görünümünün yenilenmesi; önerilen önlemler arasındadır¹⁰⁵.

Matrah ve vergi artırım müessesesi, etkileri uzun vadeye yayılan bir kurumdur. Yasa maddesi, mükelleflerin, belirlenen beş yıl için öngörülen oranlarda matrah/vergi artırımını yapmaları ve belli bir oranda vergi ödemeleri koşuluna bağlı olarak, artırılan vergi türleri bakımından inceleme ve tarhiyata muhatap olmayacaklarını düzenlemiştir. Bu nedenle, düzenleme, aftan sonra zamanaşımı sresinde yapılacak denetimleri de etkilemektedir. Bu durumun, uygulanan vergi politikaları ile vergi mevzuatının ngrdğ kuralların bütünlüğüne zarar verme riski bulunmaktadır.

¹⁰⁵ Abdurrahman AKDOğAN, Vergi İncelemesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi ,Yayın No:127, Ankara: Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8,1979, s.122,123.

3. VERGİYE UYUMU YENİDEN SAĞLAMAK İÇİN DENETİM MEKANİZMASININ GÜÇLENDİRİLMESİ

Bir önceki bölümde açıklandığı üzere, vergi affı, hem mükellefin vergiye uyumu ve hem de vergi idaresinin denetim performansı üzerinde olumsuz etkiye sahiptir. Bu olumsuz etki, yapılan ampirik araştırmalara göre, ancak, denetimi güçlendirici düzenlemelerin af ile eşzamanlı yürütümü ile aşılabılır. Bu doğrultuda, aftan önce sürdürdüğü kaçakçılık eylemlerini aftan sonra yürütemeyeceğine, mükellefi ikna etmek gerekmektedir. Başka bir deyişle, sahip olunan cebri araçların güçlendirilmesinin (3.2.) yanı sıra, denetim elemanlarının sayısının artırılması ve vergi yönetimini güçlendirici diğer düzenlemelerin yapılması (3.1.); vergi affının kayıt dışılıkla mücadelede elverişliliğinin koşuludur.

3.1. VERGİ İDARESİNİN GÜÇLENDİRİLMESİ

Vergi idaresinin güçlendirilebilmesi için iş ve işlemlerin teknolojik gelişmelere uygun olarak yürütülmesi, bu işlemlerin zaman ve maliyet tasarrufu sağlayarak yapılması, vergi sisteminin mevzuat yönünden geliştirilmesi ve kurumsal kalitenin sağlanması gereklidir. Konu, aşağıda vergiyi doğuran olayın takibini kolaylaştırmaya dönük düzenlemeler (3.1.1.) ve vergilendirme sürecini iyileştiren ve vergi ödemeyi teşvik eden düzenlemeler (3.1.2) üst başlıkları altında ele alınacaktır.

3.1.1 Vergiyi Doğuran Olayın Takibini Kolaylaştırmaya Dönük Düzenlemeler

Vergi kanunları, idarenin vergi alacağının doğmasını, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi sonucuna bağlamıştır¹⁰⁶. Bu nedenle, vergilendirme sürecinin başlaması için öncelikle vergiyi doğuran olayın zamanaşımı süresi içerisinde ortaya çıkarılması gerekir. Bunu kolaylaştıracak düzenlemeler ise para hareketlerinin izlenmesine yönelik düzenlemeler ve vergi cenneti ülkeler ile mücadele kapsamında yapılan düzenlemelerdir.

¹⁰⁶ Bkz. 213 Sayılı VUK 19. maddesi “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”.

3.1.1.1 Para Hareketlerinin İzlenmesine Yönelik Önlemler

459 seri numaralı VUK Genel Tebliği¹⁰⁷ ile, mükelleflerin, belirlenen hadlerin üzerinde her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunluluğu getirilmiştir.

268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁰⁸ ile işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka ve posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsikine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre; konutlarda, her bir konut için aylık 500 YTL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin işyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerini 1 Kasım 2008 tarihinden itibaren banka veya PTT Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Düzenleme kiralama işlemlerinin bankacılık sistemine dahil edilmesini sağlayarak kayıt dışılığı önleme amacı taşıma konusunda önemli bir adımdır. Ancak, getirilen düzenlemeye ilişkin otokontrol mekanizmaları yetersiz olup, ihbara ve vergi idaresinin tespitine dayalı olarak işlemektedir.

Vergi cennetleriyle mücadele kapsamında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun¹⁰⁹ (KVK) 30. Maddesinin 7. fıkrası ile Cumhurbaşkanlığınca¹¹⁰ ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, verginin konusuna girip girmediğine ya da ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacağı hususu hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, henüz Cumhurbaşkanlığınca ya da maddede 700 sayılı KHK ile değişiklik olmadan önceki haliyle Bakanlar Kurulunca, ilan edilen bir ülke listesi henüz bulunmamaktadır. Bu sebeple, vergi cennetlerine ilişkin KVK'nın 30. maddesinin 7. fıkrası işletilememektedir.

Öte yandan, KVK'nın "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" başlıklı 7. Maddesi

¹⁰⁷ VUK Genel Tebliği (Seri No: 459, R.G. 24.12.2015- 29572).

¹⁰⁸ Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 268, R.G. 29.07.2008-26951).

¹⁰⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu (No: 5520, R.G. 21.06.2006-26205).

¹¹⁰ 700 sayılı KHK'nın 173. maddesi (R.G. 07.07.2018-30471,2. Mükerrer) ile Bakanlar Kurulu ifadesi Cumhurbaşkanı olarak değiştirilmiştir.

ile vergi cenneti ülkelere yönlendirilen kazançlara ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi oluşturulmuştur. Bu düzenleme ile madde kapsamına giren yurt dışı iştiraklerden elde edilen kazançların dağıtılın veya dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulacağı öngörülmüştür.

3.1.1.2. Vergi Cennetleri ile Mücadele Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Vergi cennetleri, sermaye hareketlerini kendi ülkelerine çekebilmek için muafiyet ve istisnaları genişleterek, hiç vergi almamak ya da çok kısıtlı alanları vergiye tabi tutarak gelir elde eden oluşumlardır. Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelere bu sıfatları kazandıran birtakım özellikler bulunmaktadır. OECD Vergi Komitesinin 1998 yılında hazırladığı rapora göre, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört önemli faktör bulunmaktadır. Bunlar; hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergileme yapılması, vergi istihbaratından diğer ülkelerin yararlandırılmaması, vergi yasalarının şeffaflıktan yoksun olması, kişi ya da kurumların fiilen faaliyette bulunmamasıdır¹¹¹.

Zuckman, vergi cenneti ülkeleri büyük ölçüde uluslararası ticarete bağımlı, finansal bakımdan dev, ekonomik ve politik açıdan ise cüce olarak ifade etmektedir¹¹². Bu bakış açısı bize vergi cennetlerinin bir yönüyle kırılabilir ve önlenabilir olduğunu göstermektedir.

Vergi cenneti ülkeler üretici ve geleneksel olmak üzere iki gruba ayrılabilir. Üretici vergi cennetleri, üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulayan ülkeler olarak tanımlanırken; geleneksel vergi cennetleri, kanuni ikametgahı bu ülkelerde olan işletmelerin gelirlerine çok düşük oranda vergi uygulayan ülkeler olarak tanımlanmaktadır¹¹³.

Vergi cenneti ülkeler aracılığıyla vergi kaçırma ve para aklama faaliyetlerine ilişkin mekanizma, finansal kuruluşlar (özellikle bankalar) veya paravan şirketler aracılığıyla

¹¹¹ Şennur HOŞYUMRUK, Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi Anadolu Üniversitesi Yayınları; No: 1459 Açık Öğretim Fakültesi Yayınları; No:775 Eskişehir, 2003 s.5, 16,17,18,19.

¹¹² ZUCKMAN s.15.

¹¹³İsmail CAN, Yunus ŞENGÖZ, Fazıl AYDIN, Tarihi Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi, 1. Baskı, TÜRMOB Yayınları -464, Şubat 2014, s.593.

işletilebilmektedir¹¹⁴.

Türkiye’de vergilendirilecek kazançların ortaya çıkmasında, tam ve dar mükellefiyet ayrımı bulunmaktadır. Bu ayrım, esas olarak ülkelerin egemenlik haklarından kaynaklanmaktadır. Tam mükellefler, hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler üzerinden; dar mükellefler ise, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir¹¹⁵. Örneğin, ülkemizin vergilendirme rejimine göre, Türkiye’de mukim bir şahsın Marshall Adaları’nda mukim şirketinin kurum kazancından elde ettiği kar payını, belirli limitleri aşması halinde beyan etmesi gerekmektedir¹¹⁶. Vergi cenneti mekanizması ise, söz konusu kar payı üzerinden ödenecek vergiyi kaçırmak amacıyla işletilebilmektedir. Vergi cennetini kullanan kişi, kağıt üzerinde söz konusu şirketin sahibi ya da yöneticisi olarak görünmeyerek vergi kaçırma yolunu seçebilmektedir.

Zuckman, vergi cennetleri ile mücadele konusunda bir takım çözüm önerileri sunmaktadır. Bunlardan biri, dünya üzerindeki menkul kıymetlerin kayıt altına alınmasıdır. Bunu sağlayacak olan yöntemi ise, hisse senedi ve tahvilin kimin elinde bulunduğunu gösteren bir kadastro hazırlanması olarak ifade etmiştir. Finansal kadastro nun etkinliğini sağlamanın yolu ise müşteri sırrı ilkesini savunan vergi cennetlerine yaptırım uygulayarak otomatik bilgi akışını sağlamaktadır¹¹⁷.

3.1.1.2.1. Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmaları

Otomatik Bilgi Değişimi, *“mükelleflere ilişkin kapsamı önceden belirlenen belirli bilgilerin sistematik ve düzenli olarak kaynak ülkeden mukim ülkeye aktarılması”* olarak tanımlanmaktadır. Otomatik Bilgi Değişim anlaşmalarına ilişkin mekanizmayı işleten hukuki dayanaklar ise, BM Model Vergi Anlaşmalarının “Bilgi Değişimi” başlıklı 26. maddelerini temel alan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile Vergi Konularında Karşılıklı İdari

¹¹⁴Hazine ve Maliye Bakanlığı, Mali Suçları Araştırma Kurulu Aklama Yöntemleri, <http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-yontemleri/59> (Erişim Tarihi: 14.04.2019).

¹¹⁵ Nurettin BİLİCİ, Türk Vergi Sistemi, Güncelleştirilmiş 42. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, Ekim 2018, s.8.

¹¹⁶ GİB Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, Özelge: Yurtdışından Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi (Tarih-Sayı: 12.05.2016-56525).

¹¹⁷ Gabriel ZUCKMAN, Vergi Cennetleri Ulusların Zenginliği ,Yasemin Özden Charles (Çev.), 1. Basım. İstanbul: Yordam Kitap, Temmuz 2015, s.13,14.

Yardımlaşma Sözleşmelerinden oluşmaktadır¹¹⁸.

Türkiye, OECD tarafından geliştirilen hem Avrupa Birliği (AB) hem de OECD üyesi ülkeler arasında imzalanan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesini 03/11/2011 tarihinde Cannes’da imzalamıştır. İmzalanan sözleşme TBMM tarafından 7018 sayılı Kanun¹¹⁹ ile uygun bulunmuştur¹²⁰. Bakanlar Kurulu Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin yürürlük tarihi 1 Temmuz 2018 olarak belirlemiştir¹²¹.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin yardımlaşma şekilleri bölümünde talep üzerine, otomatik ve kendiliğinden olmak üzere üç şekilde bilgi değişimi öngörülmüştür. 19 Mart 2018 tarihi itibarıyla Türkiye’nin sonuçlandırdığı yürürlükte bulunan vergi konularında beş bilgi değişim anlaşması bulunmaktadır. Bunlara taraf olan ülkeler; Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık’tır¹²².

Otomatik bilgi değişim anlaşmalarına ilişkin lehte ve şartlı görüşler öne sürülmektedir. Lehte görüşler; otomatik bilgi değişim anlaşmalarının vergi cennetlerinin elindeki finansal gizlilik kalkanının etki alanını daralttığını düşünürken, şartlı görüş sahibi olanlar; otomatik bilgi değişiminin tek başına yeterli olmayacağını ileri sürmektedir. Bu görüşe göre, vergi cennetlerinde gerçek hak sahipliğini gizleyen mekanizmalar (aracı kuruluşlar, mutemetlik firmaları, yedieminlik gibi) kullanıldığı için, bu cennetlerde vergi idarelerinin otomatik bilgi değişimi kapsamında bilgi istediği mükellefin izine rastlanmayabilecektir. Otomatik bilgi değişimi için taahhütte bulunulmuş olsa da, bu amaçla anlaşmalar imzalanırsa da, bir mükellefe ilişkin bilgi istendiğinde, gizleme mekanizmaları sayesinde vergi cennetinin gelen talebe tamamen meşru ve yasal bir biçimde “Kayıtlarımızda bu mükellefe ilişkin bir bilgiye rastlanmamıştır.” cevabını verebilecek olması istenmeyen

¹¹⁸ Bkz. 19/11/2015 tarih 3579 sayılı T.C. Hükümeti ile ABD Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması ve Eki Mutabakat Zaptının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair TBMM Kanun Tasarısı gerekçeli kararı.

¹¹⁹ Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun (No: 7018, R.G. 20.05.2017-30071).

¹²⁰ Bumin DOĞRUSÖZ, Otomatik Bilgi Değişimi, Dünya Gazetesi, 05.12. 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/393198> (Erişim Tarihi: 07.04.2019).

¹²¹ Bakanlar Kurulu Kararı (No: 2018/11790 T.14.05.2018, R.G. 26.06.2018-30460).

¹²² GİB Uluslararası Mevzuat, http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (Erişim Tarihi:14.04.2019).

durumların ortaya çıkabileceğini ileri sürmektedir. Bununla birlikte, uygulamada vergi mahremiyetinin sınırlarını belirleme konusunda sıkıntılar yaşandığı, bu durumunun otomatik bilgi değişim anlaşmalarının etkinliğini azalttığı ileri sürülmektedir¹²³.

Kişi ve kurumlar, ülke dışında tuttıkları gelirlerini kendi ülkelerinde beyan etmeyerek vergi matrahını aşındırabilmektedir. Bilgi değişimi bu sorununun çözümüne yönelik mekanizmanın işletilmesini sağlamaktadır. Ancak, otomatik bilgi değişimi anlaşmaları aynı zamanda mükellef haklarıyla da ilişkili bir konudur. Bilgi değişiminin anayasal sınırlar çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Belirtmek gerekir ki; idare mükellefler hakkında topladığı bilgilere ilişkin anayasal üst normlar ile sınırlandırılmıştır. Anayasanın “Özel Hayatın Gizliliği” başlığı altında düzenlenen 20/3 sayılı maddesi ile¹²⁴ özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, anılan hükme 5982 sayılı kanunla yapılan anayasal değişiklik kapsamında eklenen fıkra ile¹²⁵ kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı anayasal bir hak olarak hüküm altına alınmıştır. Anayasal bir ilke olan özel hayatın gizliliğini vergilendirme alanında güvence altına almak için vergi idaresi tarafından toplanan bilgilerin dürüst ve hukuka uygun bir şekilde toplanması, toplanan bilgilerin korunması gerekmektedir¹²⁶.

3.1.1.2.2. The Foreign Account Tax Compliance Act (Yabancı Hesapların Vergi Uyum Yasası)

Yabancı Hesapların Vergi Uyum Yasası (The Foreign Account Tax Compliance Act), vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma sorunlarıyla mücadele ve vergi konularında şeffaflık kapsamında ABD’lilerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin tespit edilebilmesi

¹²³Nurettin BİLİCİ, Vergi Cennetleri ile Mücadele, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 10-14 Mayıs 2004, http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_656_676.pdf (Erişim Tarihi: 25.05.2019), s.674.

¹²⁴ Anılan hükme göre; “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz”.

¹²⁵ (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/2 md.)“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”.

¹²⁶ SABAN, Vergi Hukuku s.282.283.

amacıyla 18 Mart 2010 tarihinde kabul edilmiştir. FATCA anlaşması ile vergi amaçlı bilgilerin anlaşmaya taraf olan iki ülke arasında karşılıklı olarak otomatik şekilde değişime tabi tutulması öngörülmektedir¹²⁷.

FATCA anlaşması kapsamında dünyadaki tüm finansal kurumlar, müşterileri arasında Amerikan vatandaşı olup olmadığını ve şayet var ise hem hesabında ne kadar para olduğunu, hem de bu hesaplar üzerinden ne kadar gelir elde ettiğini tespit etmek zorundadır¹²⁸.

Ülkelerdeki farklı hukuk sistemi ve politikaları göz önünde bulundurularak Model-1 ve Model-2 olmak üzere iki farklı anlaşma modeli geliştirilmiştir. Model-1 anlaşma, ülkelerin ABD Gelir İdaresi (Internal Revenue Service(IRS)) ile hükümetler arası anlaşma imzalamasını (intergovernmental agreement(IGA)) ve otomatik bilgi değişimini öngörürken, Model-2 anlaşma, ülkelerdeki finansal kuruluşlarının doğrudan ABD Gelir İdaresi ile bilgi değişimi yapmalarına imkân tanımaktadır¹²⁹.

ABD’de vergi mükellefi olup olmadığının tespiti için öngörülen bilgi ve belgeleri sağlamayan ve mükellefiyet durumlarını beyan etmeyi reddeden gerçek ve tüzel kişilere, ABD kaynaklı gelirleri üzerinden, ABD veya ABD adına stopaj yapmaya yetkili kurumlar tarafından % 30 oranlı stopaj uygulanabilecektir. Öte yandan, Amerikan finansal kuruluşlarında bulunan Türk mukimlerinde ait finansal hesap bilgileri belirli şartlar altında “Bildirimi Zorunlu Türk Hesabı” olarak Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilecektir¹³⁰.

3.1.1.2.3. Müşteri Sırrı Uygulamasına Karşı Alınan Önlemler

Vergi cennetlerinin sürekliliğini sağlayan en önemli faktörlerden biri müşteri sırrı mekanizmasıdır. Vergi kaçırma ve kaçakçılığı ile mücadelede bankalarla iş birliği yaparak bilgi toplamak önem arz etmektedir.

¹²⁷ GİB, FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular, http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular (Erişim Tarihi: 13.04.2019).

¹²⁸ ZUCKMAN, s.90.

¹²⁹ Erhan EREN, FATCA’da Son Gelişmeler <https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=829> (Erişim Tarihi: 13.01.2019).

¹³⁰ GİB, FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular, http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular (Erişim Tarihi: 13.04.2019).

Ticari Sır, Bankacılık Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı'nda¹³¹ müşteri sırrı kavramının “*Ticarî işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve malî piyasalarda faaliyet gösteren aracı kurumların, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşteriyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi ve belgeleri*” ifade ettiği belirtilmiştir. Söz konusu tanımdan yola çıkarak müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin geniş bir alana sahip olduğunu belirtebiliriz. Nitekim, faaliyet alanları ile ilgili olarak herhangi bir şekilde edinilen tüm bilgiler müşteri sırrı kapsamına alınmıştır.

5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un 7. maddesi banka bilgilerinin gizliliğini sınırlamak üzere düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesi de, benzer şekilde gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu bilgilerin gizlemesine ilişkin sınırlama getirmiştir. Söz konusu madde ile kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin istisnalar saklı olmak kaydıyla özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemeyeceği hüküm altına alınmıştır¹³². Ayrıca, bankalar ve bankacılık faaliyetleri ile sınırlı olmak üzere PTT A.Ş. şüpheli işlem kategorisine giren işlemleri MASAK'a bildirmek zorundadır. Bu zorunluluk bankacılık faaliyetlerinde müşteri gizliliğini sınırlandıran unsurlardan biridir¹³³.

Nitekim OECD üyesi bazı ülkelerde özel prosedürler izlenmekle birlikte, Türkiye bankalardan vergisel amaçlarla hiçbir sınırlama olmaksızın bilgi isteyebilen ülkeler arasında sayılmaktadır¹³⁴.

¹³¹ Ticari Sır, Bankacılık Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı madde 2/c bkz. <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tasariasamaları/tbmmkms/tbmmkom/ticarisir.pdf> (Erişim Tarihi: 01.07.2019).

¹³² VUK 151. madde “Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler; özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak: 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabere haklarında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; 2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez. 3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine (6487 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 11.06.2013) ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir. 4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evrakla müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.”

¹³³ MASAK Şüpheli İşlemler Bildirim Rehberi (Bankalar), s.4.

¹³⁴ OECD Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Artırılması Raporu (Çev: Hesap Uzmanları Kurulu), s.29.

3.1.2. Vergilendirme Sürecini İyileştiren ve Vergi Ödemeyi Teşvik Eden Düzenlemeler

Bu başlık altında, bazı mükellef gruplarına ait (gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, değer artış kazancı elde eden mükellefler gibi) elden alınan ve otokontrol mekanizmasının yeterli olmadığı beyannamelerin elektronik ortama taşınması, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi, vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde bilgi teknolojilerinden yararlanarak geliştirilen yöntemler, mükellefleri vergi uyumu konusunda motive etmek için yapılan indirimlere yönelik çalışmalar; bilgi teknolojilerinden yararlanmaya yönelik çalışmalar ve vergiye uyumu artırmaya yönelik önlemler şeklinde sınıflandırılarak incelenmiştir.

3.1.2.1 Bilgi Teknolojilerinden Yararlanmaya Yönelik Çalışmalar

Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler devlet yönetiminden işletme yönetimine kadar her kesimi etkilemektedir.

Vergi uygulamalarındaki elektronik dönüşümün maliyetin ve bürokrasinin azalmasına, işlemlerin daha hızlı işlemesine, vergi denetimindeki standartların artmasına ve performans denetimine olanak sağlayacağı düşünülmektedir. Buna ek olarak, mükellefler hakkında oluşturulan elektronik veri tabanı sayesinde vergi kurallarını ihlal eden mükelleflerin sistematik olarak tespitinin kolaylaşacağı öngörülmektedir.

Teknolojik gelişmelerle birlikte vergi uygulamalarında yaşanan elektronik dönüşüm, temel hak ve hürriyetlere müdahale edebilmeyi kolaylaştıran hukuki açıdan sorunlu bir alan yaratabilmektedir¹³⁵. Geleneksel devlet hizmet süreçlerinin elektronik ortamda sunulmaya başlanması ile birlikte en önemli konulardan biri elektronik ortamda oluşturulan belgelerin güvenli bir şekilde paylaşıyor olmasıdır. Elektronik hizmetleri kullanan ya da e-ortamdaki bilgi ve belgeleri paylaşan taraflar arasında etkin bir bilgi ve belge paylaşımı sağlanabilmesi için e-ortamdaki işlemlerin uygun güvenlik kontrolleri ve mekanizmalara sahip olması

¹³⁵ Kişisel Verileri Koruma Kurumu “Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkı” Rehberi, bkz. www.kvkk.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.05.2019). s.2.

gerekmektedir¹³⁶.

3.1.2.1.1. Risk Analiz Sistemi

Etkin bir vergi idaresi ve denetimi oluşturulması için teknolojik altyapı önem arz etmektedir. İdare tarafından, bilgi işlem teknolojilerinden azami ölçüde yararlanma hedefine yönelik olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi kapsamında risk analiz modelleri geliştirmekte, her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan VDK Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilerek mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edildiği belirtilmektedir¹³⁷.

2017 VDK Faaliyet Raporunda Risk Analiz Sisteminin geliştirilmesi için çalışmaların devam ettiği, yeni risk unsurları belirlendiği ve önceden belirlenmiş risk unsurlarının geliştirildiği belirtilmektedir¹³⁸.

Hazine ve Maliye Bakanlığı “Risk Odaklı Veri Analizi Stratejisi” ile, incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçak riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörleri belirlemeyi, zaman ve kaynakları etkin şekilde kullanarak verimliliği artırmayı, verileri sağlıklı bir şekilde analiz edebilmeyi, veri ambarının işlevselliğini artırmayı amaçladığını ifade etmektedir¹³⁹.

Uygulamada risk analiz sonuçlarına göre doğrudan (somut verilere dayanan bir rapora dayanmaksızın) mükelleflerin hukuksal durumunu etkileyen işlemler yapılabilmektedir. Bu durum vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlıkların doğmasına sebep olmaktadır. Risk analiz sistemi sonuçlarına göre özel esaslara tabi mükellef statüsüne sokulan mükelleflerin, söz konusu işlemi dava konusu yapmaları neticesinde; vergi mahkemesi bu işlemi “*gerek davalı idarenin gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst*

¹³⁶ Mustafa YILMAZ, Elektronik Ortamda Belgelerin Güvenli Paylaşımı; Ülke Uygulamaları ve Ülkemiz için Öneriler, İdari Uzmanlık Tezi, Bilgi Teknolojileri ve İletişimi Kurumu, Ankara, Mart 2013 s.2,7.

¹³⁷ <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Baskanin-Mesaji> (Erişim Tarihi: 10.01.2019).

¹³⁸ VDK 2017 Faaliyet Raporu, www.vdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 10.01.2019).

¹³⁹ <https://www.hmb.gov.tr/risk-odakli-veri-analizi-stratejisi>, (Erişim Tarihi: 02.05.2019).

makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edilebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi Anayasa'da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi Anayasada güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil etmesi karşısında dava konusu işlemde hukuka uygun görülmemiştir¹⁴⁰." şeklinde değerlendirmiştir. Özel Esaslara Tabi Mükellefler uygulaması yasal dayanağını KDV Uygulama Genel Tebliğinden almaktadır. Vergi yasalarında her ne kadar Maliye ve Hazine Bakanlığı'na çeşitli konularda usul ve esası belirleme yetkisi verilmiş olsa da yorum genel tebliğleri ile yapılan düzenlemelerde yükümlülerin hukuksal durumunu etkileyen, yasada öngörülmemiş sonuçlar doğurmaya elverişli hükümler koyulmaması gerekmektedir.

Vergi incelemesine ilişkin teknik ve yöntemler geliştirilirken mükellef haklarının korunması gerekmektedir. İdare, risk analiz sisteminin mükellef hakkında her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulduğunu ifade etmektedir.

Vergi incelemelerinde mükellef lehine düzenlemeler yapılmıştır. Yeni düzenleme¹⁴¹ ile birlikte mükellefler inceleme tutanaklarını imzalamadan iki gün önce mükellef bilgisine sunulacaktır. (madde 3) Rapor işleme konulmadan önce Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebi olup olmadığına ilişkin ifade yer alacaktır. (madde 4) Bunun yanı sıra, inceleme konusu ve dönemi görevlendirme yazısı ile sınırlandırılmıştır. İnceleme elemanı, söz konusu görevlendirme yazısında belirtilen konu ve dönem dışında bilgi ve belge talep edemeyecektir. (madde 1) Uygulamada defter ve belgelerin ibrazı için mükelleflere on beş günden az olmamak üzere bir süre verilse de bu süre yasal bir dayanağa kavuşturularak yeni düzenlemede hüküm altına alınmıştır. (madde 2)

3.1.2.1.2. Hazır Beyan Sistemi

Hazır beyan sistemi, geliri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerinin beyan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil sürecini online olarak gerçekleştirebildikleri bir sistemdir. Vergi idaresi bu sistemle

¹⁴⁰ İstanbul 5. Vergi Mahkemesi E. 2018/2223.

¹⁴¹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (R.G 25.10.2016-29868).

vergiye uyum maliyetlerini azaltmayı, gönüllü uyum seviyesini artırmayı, vergi dairelerinde yapılan işlemleri basitleştirerek verimliliği artırmayı amaçlamaktadır¹⁴².

Hazır beyan sisteminde kontrol mekanizmalarına yer verilmekle birlikte, bu mekanizmalar beyanname girişini yapan kişi için bir uyarıdan öteye geçmediği gibi, vergi idaresi de bu uyarıları beyanname girişi yapıldıktan sonra kontrol edecek bir sistemden yoksundur. Örneğin; iş yeri kira geliri elde eden mükellef ile bu iş yerini kiralayan kişi ya da kurumların beyanı arasındaki tutarsızlığa ilişkin sistem gerekli uyarıyı vermektedir. Ancak, girişi yapılan beyannamede kesinti yoluyla ödenen vergilerin ya da matrahın doğruluğu yeterince araştırılamamaktadır. Hazır beyan sistemindeki otokontrol mekanizmalarının etkinleştirilmesine ihtiyaç vardır, böylece beyan sisteminin adil bir yapıya kavuşması sağlanacaktır.

3.1.2.1.3. Elektronik Defter

Kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele etmek¹⁴³ ve vergiye gönüllü uyum seviyesini artırmak amacıyla e- defter uygulaması yürürlüğe girmiştir¹⁴⁴.

E-defter, “*Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin bu sitede duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünü*” olarak ifade edilmektedir¹⁴⁵.

¹⁴² GİB, 2018 Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi:01.07.2019), s.100.

¹⁴³ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486, R.G. 17.12.2017-30273) madde 2, “*Defter Beyan Sistemi ile vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, kayıtlardan hareketle defter ve beyannamelerin elektronik olarak oluşturulması ve muhafaza edilmesi, bu sayede yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve vergiye gönüllü uyum seviyelerinin artırılması amaçlanmaktadır*”.

¹⁴⁴ Elektronik defter, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından ortak olarak yayımlanan 1 sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. (Sıra No:1, R.G. 13.12.2011, 28141).

¹⁴⁵ GİB, <http://www.edefter.gov.tr/edefterhakkinda.html> (Erişim Tarihi:13.04.2019).

Elektronik defter uygulamasını kullanan 72937 adet kayıtlı kullanıcı bulunmaktadır. 2018/Ekim itibariyle Gelir Vergisi Faal mükellef sayısı 1.922.618, Kurumlar Vergisi mükellefleri ise 802.972'dir. Bu verilerin kıyaslanması neticesinde; henüz e-defter uygulamasının Türkiye'deki mükellef sayısının çok az kısmını kapsadığı anlaşılmaktadır. Ancak, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de 01/01/2019 tarihinden itibaren e-defter kullanmaya başlayacaktır¹⁴⁶.

E-defter, Vergi Müfettişlerinin yaptıkları incelemelere ilişkin anlık olarak e-deftere erişebilmelerini sağlayan bir uygulamadır. E-defter uygulaması denetim faaliyetlerinin geleceğini önemli ölçüde etkileyecektir. E-defter, e-denetim için uygun altyapının oluşmasına katkıda bulunacak bir unsurdur¹⁴⁷.

Öte yandan, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelere ilişkin VUK'ta, 5766 sayılı kanun ile *“Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları (700 Sayılı KHK'nın 46 ncı maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanınca(*) çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır”* şeklinde yer alan düzenlemenin gerekliliği, kişisel verilerin korunması ve özel

¹⁴⁶ 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği madde 16.

¹⁴⁷ Mükellefler tarafından üretilen e-defter, e-fatura, kayıt saklama verileri gibi elektronik veriler kullanılarak vergi incelemelerinin daha kısa sürede ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak için Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS) adı altında e-denetim analiz sistemi oluşturulmuştur. bkz. Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Faaliyet Raporu s.36. Ayrıca, e- denetim kapasitesinin geliştirilmesi kapsamında Vergi Müfettişlerinin vergi incelemelerine ilişkin e-deftere anlık erişebilmelerini sağlayan işlemlerin tamamlandığı belirtilmektedir. bkz. 2018 Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> (Erişim Tarihi:14.04.2019) s.37.

yaşamın gizliliği hakları kapsamında tartışmalı olarak değerlendirilmektedir. Maliye Bakanlığının elektronik ortamda tutulması ve düzenlemesine izin verilen defter ve belgelerdeki bilgileri, devlet eliyle kâr amacı güden özel bir şirkete aktarmasına ilişkin düzenlemenin temel gizlilik haklarının özünü ihlal ettiği için ölçülü bir düzenleme olarak görünmemektedir¹⁴⁸.

3.1.2.1.4. Elektronik Fatura

VUK hükümleri uyarınca, fatura kullanma mecburiyeti olan mükellefler sattıkları emtia veya yaptırdıkları işler için fatura vermek, fatura istemek ve almak zorundadır¹⁴⁹. Yapılan düzenlemeler¹⁵⁰ ile fatura düzenleme mecburiyeti kapsamındaki mükelleflere belirli usul ve esaslar çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma hakkı tanınmış, bazı mükellef gruplarına ise elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir.

Küreselleşme ile birlikte yaşanan gelişmeler ticaretin elektronik ortamda gerçekleştirilmesini yaygınlaştırmıştır. Bu durum vergi idaresinin vergilendirme işlemlerine temel teşkil eden fatura vb. belgeleri izleme imkanını zayıflatmıştır¹⁵¹. E- fatura uygulaması ile mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ve kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi hedeflenmektedir¹⁵². Bununla birlikte e-faturanın mükellefler için zaman ve maliyet tasarrufu sağlaması öngörülmektedir. Ülkemizde henüz e-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellef

¹⁴⁸ Eda ÖZDİLER KÜÇÜK, Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması, Billur Yaltı (Ed.), Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar (143-168), 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, Mayıs-2013, s.158.

¹⁴⁹ Bkz. VUK madde 232.

¹⁵⁰ VUK Genel Tebliği (Sıra No: 397, R.G. 05.03.2010-27512) ile birlikte E-Fatura Uygulaması hizmete açılmıştır. VUK Genel Tebliği (Sıra No:416, R.G. 28.06.2012-28337) ile fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflerin e-fatura uygulamasından yararlanma hakkı getirilmiştir. VUK Genel Tebliği (Sıra No:421, R.G.14.12.2012- 28497) ile belirli mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir.

¹⁵¹ Metin MERİÇ/Hakan AY, Küreselleşmenin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi, 19. Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s.312.

¹⁵² Örneğin; turizm sektöründe, sağlık sektöründe e-fatura ve e-arşiv uygulamalarının yaygınlaştırılması kayıt dışı ekonominin azaltılması eylem planlarından biridir. Faturaların elektronik ortamda düzenlenmesinin sektör hasılatının kayıt altına alınmasını, elde edilen verilerin ilgili kurum ve kuruluşlarla paylaşılmasını sağlayacağı öngörülmektedir. Ayrıca, e-ticaret sektöründe çalışan kurumlardan elektronik ortamda veri alınması ve sektörde e-fatura kullanımının yaygınlaştırılmasının verilerin risk analizine tabi tutularak vergi kayıp ve kaçagını önlemesi hedeflenmektedir. Bkz. Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ocak 2015.

sayısı 103026 adettir¹⁵³. Mükelleflere brüt satış hasılat rakamı, yapılan faaliyet vb. duruma göre e-fatura kullanımına geçiş zorunluluğu getirilmektedir¹⁵⁴. Bu durum e-fatura uygulamasının kullanımını sınırlandırılmakta ve etkinliğini azaltmaktadır.

E- faturanın vergilendirme alanında tam olarak uygulanabilirliğinin sağlanması durumunda sahte fatura sorununa bir çözüm olabilecektir. Bunun yanı sıra, tüm faturaların elektronik olarak düzenlenmesi ve arşivlenmesi uygulamasının gelecekte daha da yaygın hale gelmesiyle birlikte elektronik incelemelerin kolaylaşacağı ve kapsamının genişleyeceği beklenmektedir. Örneğin; Meksika'nın, zorunlu elektronik fatura uygulaması sayesinde 4,2 milyon mikro işletmeyi kayıtlı ekonomiye kazandırdığı ifade edilmektedir¹⁵⁵.

3.1.2.1.5. Elektronik Yoklama

Yoklama, *“mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek”* amacıyla VUK'un 127. Maddesinde yer alan bir denetim türüdür.

Kanun koyucu gittikçe artan ve karmaşıklaşan mükellef ve mükellefiyete ilişkin faaliyetlerin etkin ve hızlı şekilde kavranması ve kayıt altına alınması gerekçesi ile 6637 sayılı Kanunun 6.maddesi ile eklenen VUK 132/A maddesi ile elektronik yoklama sistemi getirilmiştir. E-Yoklamanın usul ve esasları ise 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁵⁶ ile belirlenmiştir.

Elektronik ortamda yapılan yoklama faaliyetleri ile mükellef ve mükellefiyete ilişkin süreçler daha etkin ve hızlı şekilde yürütülmektedir. E-yoklama ile önerilen cezalar e-tebligat sistemine dahil edilen mükellefler için tarh ve tebliğ aşamalarını hızlandırmakta, vergi ve ceza tutarının Hazine'ye intikalini kolaylaştırmaktadır.

Kayıt altına alınan delil niteliğindeki verilerin elektronik ortamda tutulması denetim

¹⁵³ 14.04.2019 tarihi itibarıyla E-fatura kayıtlı kullanıcı listesi için bkz. <http://www.efatura.gov.tr/efaturakayitlikullanici.html> (Erişim Tarihi:14.04.2019).

¹⁵⁴ 01.01.2019 tarihi itibarıyla 2017 hesap dönemi brüt satış hasılatı 10 milyon TL ve üzeri olan mükellefler, internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2017 hesap dönemi brüt satış hasılatı 5 milyon ve üzerinde olanlar ve benzeri koşullar için bkz. http://www.efatura.gov.tr/dosyalar/DUYURU_BASVURU.pdf (Erişim Tarihi: 20.01.2019).

¹⁵⁵ OECD (2017), Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2019), s.19.

¹⁵⁶VUK Genel Tebliği (Sıra No: 453, R.G. 20.06.2015-29392).

süreçlerinde bürokratik işlemleri azaltmakta, mükellefe ilişkin bilgi ve belgelere daha hızlı ulaşılmasını sağlamaktadır.

3.1.2.1.6. Diğer Elektronik Uygulamalar (E-İrsaliye, E-Arşiv, E-SMM, E-Müstahsil, E-Bilet)

Malın alıcıya teslim edilmek üzere taşındığı ya da taşıtırıldığı durumlarda düzenleme zorunluluğu bulunan sevk irsaliyesinin, 487 sıra no.lu VUK Genel Tebliği¹⁵⁷ ile talep eden mükelleflere elektronik ortamda düzenleme imkânı getirilmiştir.

E-arşiv uygulaması kanunun belirlediği kriterleri sağlayan mükelleflerin geçmek zorunda olduğu, elektronik ortamda oluşturulan faturanın saklanması sağlayan bir uygulamadır. 433 Seri No'lu VUK Genel Tebliği¹⁵⁸ ile yürürlüğe girmiştir.

E-SMM, serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda düzenlenmesini sağlayan bir uygulamadır. Serbest meslek erbapları ihtiyari olarak mesleki faaliyetlerine ilişkin tahsilatları için serbest meslek makbuzlarını elektronik ortamda düzenleyebilmektedir.

E-müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alımında kullanılan ve fatura yerine geçen belgenin elektronik ortamda düzenlemesine ilişkin bir uygulamadır.

E-bilet, kâğıt bilet yerine kullanılan, yolcu taşımacılığı ve etkinlik kapsamında biletin alıcısına elektronik ortamda oluşturulması, imzalanması, muhafazası ibrazı ve raporlanmasını sağlayan bir uygulamadır. Ayrıca, uygulama karayolu yolcu taşımacılığı yapanların elektronik yolcu listesi düzenlemesine de imkân sağlamaktadır¹⁵⁹.

Kayıt ve belge düzeninin sağlıklı işlememesi bir kısım faaliyetlerin kayıt dışı gerçekleşmesine yol açarak vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Yukarıda sayılan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi bu kaybın azalmasına ve işlemlerin izlenmesine olanak sağlayarak potansiyel vergi kaybını önleme imkânı yaratmaktadır.

¹⁵⁷VUK Genel Tebliği (Sıra No: 487, R.G.17.12.2017-30273).

¹⁵⁸ VUK Genel Tebliği (Sıra No: 433, R.G. 30.12.2013-28867 Mükerrer).

¹⁵⁹ VUK Genel Tebliği (Sıra No: 446, R.G. 04.04.2015-29316).

3.1.2.2. Vergiye Gönüllü Uyumu Artırmaya Yönelik Önlemler

99 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri¹⁶⁰ile Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden iade talep eden mükellefler için mali tablolarındaki aksaklıkları algılayarak başarısız segmentler oluşturan, aynı zamanda iade sistemini standartlaştırmaya olanak sağlayan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi getirilmiştir. Bu sistemle birlikte iade talep eden mükelleflerin mali tabloları belirli segmentler üzerinden kontrol edilerek mükelleflerden izahat istenilmekte, mevzuata aykırı bir beyan varsa düzeltilmesi sağlanmaktadır¹⁶¹.

Vergi uyumu konusunda mükellefleri motive etmek için Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesinde değişiklik yapılarak vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi olanağı getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre, belirli şartları taşıyan ve ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükellefleri, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde hesaplanan verginin %5’ini indirebilecektir¹⁶².

7104 sayılı Kanun’un 11. maddesi ile KDV iadesi konusunda vergisel uyum düzeyi yüksek mükelleflerin iade işlemlerinin kolaylaştırılması, işlem maliyetlerinin azaltılması; vergisel uyum düzeyi düşük mükelleflerin ise kamu hukukunun korunması amacıyla iade işlemlerinin daha detaylı kontrol edilebilmesi öngörülmüştür. Bu düzenlemelere ilişkin usul ve esasların belirlenmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir¹⁶³.

3.1.3. Personele İlişkin Düzenlemeler

10 Temmuz 2018 tarihinde yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile vergi idaresinin yapısında değişiklikler yapılmıştır. Maliye

¹⁶⁰ Gelir Vergisi Sirküleri (No: 99, 22.01.2016-GVK-99/2016-01).

¹⁶¹ GEKSİS adı altında getirilen bu sistem “*Gelir ve Kurumlar Vergisi İade işlemlerine asgari bir standart getirilmesi ve yurt çapında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla iadelerin elektronik ortamda kontrol ve analizinin yapılarak mükellef ve iade yapacak birimlere raporlanması*” olarak açıklanmaktadır. Bkz. https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS_Kilavuz.pdf (Erişim Tarihi: 22.05.2019).

¹⁶² Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No:6824, R.G. 08.03.2017-30001) 4. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mülga mükerrer 121. maddesi yeniden düzenlenmiştir.

¹⁶³ KDV Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı KHK’da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No: 7104, R.G. 06.04.2018-30383) 11.madde, Kanun gerekçesi için bkz. <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0926.pdf> (Erişim Tarihi: 14.04.2019).

Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığına dönüştürülmüştür¹⁶⁴. Ülkemizde mevcut vergi yönetimi ve denetimi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Söz konusu kararname ile vergi idaresine ilişkin politikaları belirleyen teşkilatlardan biri olan Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü olarak teşkilatlandırılmıştır¹⁶⁵. Gelir politikalarını uygulayan kuruluş ise 15 Temmuz 2018 tarihinde yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı olarak belirlenmiştir¹⁶⁶.

Bununla birlikte, vergi denetim türlerinden biri olan vergi incelemesinin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının eş güdümlü ve iş birliği içerisinde yürütmesi öngörülmüştür¹⁶⁷.

Etkin bir vergi yönetimi oluşturulmasında personelin yetkinliği, motivasyonu, verimli olması önemli unsurlardır. Kamu personelinin motivasyonunu artırmak için idare uygun şart ve ortamları yaratmakla yükümlüdür. Performans denetimi, hesap verilebilirliği artırarak, gelişmenin sürekliliğini sağlayarak, reform çabalarını teşvik ederek, kamudaki kaynak yönetiminin kalitesini artırarak yönetimin gelişmesine katkıda bulunacak bir denetim anlayışı olarak tasvir edilmektedir. ¹⁶⁸ Türkiye’de performans yönetiminin yerleşmesi için mevzuattaki eksiklerin tamamlanması, kapsamlı bir strateji ve politika oluşturulması ve uygulamaya dönük kurumsal kapasitenin iyileştirilmesine yönelik çalışmalar yapılması gerektiği ifade edilmektedir¹⁶⁹.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun Özlük Dosyası başlıklı 109. Ve 122.

¹⁶⁴ Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (No:1, R.G. 10.07.2018-30474).

¹⁶⁵ 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 219. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı Hizmet Birimleri oluşturulmuştur. Bu hizmet birimlerinden biri de Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü’dür. Yine aynı kararnamenin 222.maddesi ile Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü’nün görev ve yetkilerinden biri de devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalara ilişkin katkıda bulunmaktır.

¹⁶⁶ Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (No:4, R.G.15.07.2018- 30479, 134. maddesi).

¹⁶⁷ 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 228.maddesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

¹⁶⁸ Recai AKYEL, Hacı Ömer KÖSE, Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi için Etkin Denetimin Gerekliliği, Türk İdare Dergisi, S.466, Mart-2010, s.20.

¹⁶⁹ Özer KÖSEOĞLU, Mustafa Lütfi ŞEN, Kamu Sektöründe Performans Yönetimi: Politikalar, Uygulamalar ve Sorunlar Akademik İncelemeler Dergisi, C.9, S.2, Y.2014, s.133.

maddeleri performans yönetimine ilişkin düzenlemeler içermektedir. 657 sayılı Kanunun 122. maddesine göre, görevli oldukları kurumlarda emsallerine göre başarılı görev yapanlara başarı belgesi verileceği, üç defa başarı belgesi alanlara ise üstün başarı belgesi verileceği belirtilmektedir. Üstün başarı belgesine hak kazananlara, en yüksek devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) %200'üne kadar ödüllendirilebileceği kabul edilmiştir. Bahse konu başarı ölçütleri kamu kaynağında tasarruf sağlamak, kamu zararının oluşmasını engellemek, önlenemez kamu zararlarını azaltmak, kamusal fayda ve gelirleri artırmak, sunulan hizmetlerin kalitesinin yükseltilmesi konusunda katkıda bulunmak olarak sayılmıştır¹⁷⁰.

Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği'ne¹⁷¹ göre Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen raporların belirlenen kriterlere uygunluğu, görev alanlarına giren konularda kendilerini geliştirmeleri maksadıyla kitap ve makale yazmaları, lisansüstü eğitim ve doktora programlarını bitirmeleri performans ölçütü olarak kabul edilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, çalışanlarının iş süreçlerine katkıda bulunmasını sağlamak üzere çalışan öneri sistemi oluşturmuştur. Bu platformda çalışanlar mevcut durumun iyileştirilmesine yönelik fikirlerini paylaşmaktadır. Kabul edilen öneriler iş süreçlerini iyileştirici, hizmet kalitesini artırıcı vb. nitelikleri taşıdığı takdirde ödüllendirmeye tabi tutulmaktadır.

Hizmet standartlarının iyileştirilmesi etkinliğin ve verimliliğin sağlanması için Kurumsal Belge Yönetim Sistemi (KEYS) getirilmiştir. KEYS ile iş akışının kontrolü, iş ve işlemlerin daha hızlı yürütülmesi, mükellef hakkında bilgi ve belgelere istenildiği an erişilebilirlik, kırtasiye maliyetlerinin azaltılması gibi unsurlar amaçlanmaktadır.

Vergi denetim birimlerinin etkinliğini belirleyen önemli unsurlardan biri de denetleme birimlerinin örgütlenme biçimi ve yetki dağılımıdır. Vergi denetiminde çok

¹⁷⁰ 6111 Sayılı Kanun'un 109 ve 110. maddeleri ile 657 sayılı Kanun'un ilgili bölüm başlığı değişmiş ve metinde değişiklikler yapılmış ve bahsedildiği şeklini almıştır.

¹⁷¹ Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği (R.G.11.01.2016-29590, madde 24, 25).

başlılığı kaldırmak gerekçesi ile 646 sayılı KHK¹⁷² ile vergi müfettişleri unvanında birleştirme yapılmıştır. Ancak, bu yapılanmaya karşı farklı görüşler bulunmaktadır. Bunlardan biri, maliye bürokrasisinin farklı unvanlarda çalışan tüm mensuplarının maliye politikasının ve vergi mevzuatının oluşturulması ve etkin bir şekilde uygulanması için karşılıklı işbirliği, güven ve eş güdüm temelinde buluşması gerektiği yönündedir. Mevcut düzenlemelerle maliyeci kimliğinin, kapsayıcı örgütsel mesleki üst kimlik olarak oluşturulamamasının uygulamayı zayıflatmaya yol açtığı ifade edilmektedir¹⁷³.

Öte yandan, etik yönetim anlayışına sahip kurumsal bir kültürün sağlanması vergi yönetiminin etkinliği için önemli unsurlardan biridir. Kamu yönetiminde etik, kamu çalışanının her türlü davranışını yasalara, etik kodlara ve çeşitli kurallara göre yapmasıdır. Bu noktada, kamu görevlisinin ahlaki gelişmişlik düzeyi önem taşımaktadır.¹⁷⁴ Sonuç olarak, idari işleyişin etik değerlere dayanması vatandaşların vergi idaresine olan güvenini pekiştirecek, verimli bir sistemin kurulmasına katkı sağlayacaktır.

Hizmet standartlarının iyileştirilmesi etkinliğin ve verimliliğin sağlanması için bir diğer önemli unsurdur. Buna yönelik birtakım çalışmaların yapıldığına tanık olmaktayız. Örneğin; Kurumsal Belge Yönetim Sistemi (KEYS) ile iş akışının kontrolü, iş ve işlemlerin daha hızlı yürütülmesi, mükellef hakkında bilgi ve belgelere istenildiği an erişilebilirlik, kırtasiye maliyetlerinin azaltılması gibi unsurlar amaçlanmaktadır.

Etkin bir vergi idaresi ve denetimi oluşturulması için teknolojik altyapı önem arz etmektedir. İdare tarafından, bilgi işlem teknolojilerinden azami ölçüde yararlanma hedefine yönelik olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi kapsamında risk analiz modelleri geliştirmekte, her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan VDK Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilerek mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edildiği

¹⁷² Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (No:646, R.G. 10.07.2011-27990).

¹⁷³ Caner BAKIR, Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması Amme İdaresi Dergisi, C.45, S.2, Haziran 2012, s.99.

¹⁷⁴ Murat ÖZDEMİR, Kamu Yönetiminde Etik, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, C.4, S.7, 2008, s.182.

belirtilmektedir¹⁷⁵.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Faaliyet Raporunda bir öz eleştiride bulunarak teşkilatın zayıf yönlerini açıklamıştır. Bunlardan biri de, mevzuatın karışık olması, çok sık değişmesi, çalışanların bu değişikliklere uyum sağlamasını destekleyecek uygulamaların yetersizliği olarak ifade edilmektedir¹⁷⁶.

Tablo-3: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu (2015-2017)

Yıl	Unvan	Dolu	Boş	Toplam	Doluluk Oranı % (D o l u / Toplam)
31.12.2015 tarihi itibariyle	Vergi Başmüfettişi	288	1.601	1.889	%15.24
	Vergi Müfettişi	3.556	2.188	5.744	%62
	Vergi Müfettiş Yrd.	5.360	1.245	6.605	%81
31.12.2016 tarihi itibariyle	Vergi Başmüfettişi	239	1.650	1889	%13
	Vergi Müfettişi	3.018	3.226	6.244	%48
	Vergi Müfettiş Yrd.	5.244	861	6.105	%86
31.12.2017 tarihi itibariyle	Vergi Başmüfettişi	219	1.670	1.889	%11.59
	Vergi Müfettişi	2.868	3.626	6.494	%44
	Vergi Müfettiş Yrd.	5.156	699	5.855	%88

Kaynak: 2015, 2016 ve 2017 yılı Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporlarından derlenerek dolu ve boş kadrolar tabloda belirtilmiştir. Doluluk oranları ise tarafımdan

¹⁷⁵ <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Baskanin-Mesaji> (Erişim Tarihi: 28.01.2019).

¹⁷⁶ GİB, 2017 Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 14.04.2019), s.152.

oluşturulmuştur¹⁷⁷.

Tablo-5’de görüleceği üzere, Vergi Başmüfettişi kadro sayısı sabit kalmakla birlikte sayısı her geçen yıl azalmıştır. Vergi incelemesinin başarısını sağlayan etkenlerden biri de inceleme elemanlarının sayıca yeterli olmasıdır. Bildirimde bulunan mükellef sayısı ile inceleme elemanı sayısı doğru orantılı olarak artmadığı sürece, inceleme oranlarının düşmesi ve incelemenin etkinliğinin azalması durumu ortaya çıkabilmektedir¹⁷⁸.

Vergi Müfettiş Yardımcılığı dönemi dahil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanların atandığı Vergi Başmüfettiş kadrolarının¹⁷⁹ azalması demek tecrübeli, başarılı, meslekte uzmanlaşan ve gelecek kadrolara bu birikimi aktaracak kapasitenin de azalması demektir. Aynı azalma seyri Vergi Müfettişi kadrolarında da bulunmaktadır. Vergi Müfettiş Yardımcılığı kadrolarının doluluk oranları ise tablodaki yıllar itibariyle artmıştır.

¹⁷⁷ www.vdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 19.01.2019).

¹⁷⁸ AKDOĞAN, Vergi İncelemesi s.119.

¹⁷⁹ 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede yer alan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 36. maddesi.

3.2. VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞININ ARTIRILMASI

Vergi suç ve cezaları mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmede ya da vergi yasalarına itaat etmediğinde uygulanmaktadır. Devlet, vergi cezalarını uygularken vergilendirme alanında istenmeyen davranışları caydırma ve ülkede geçerli hukuk prensiplerine göre adaleti sağlama amacı taşır. Bu cezalar uygulanırken birçok ülkenin hukuk prensibine göre; cezalar, sadece cezalandırılan kişi kusurlu olduğunda uygulanmalıdır, cezalar orantısız, gereğinden ağır olmamalıdır, adil yargılanma ilkelerine aykırı biçimde uygulanmamalıdır¹⁸⁰. Ayrıca, vergilendirme ilişkisinde bireylerin gerçek anlamda hukuki güvenliğinin sağlanabilmesi için uygulanacak kuralı önceden bilmeleri gerekmektedir. Hatta bu kuralı önceden bilmelerinin yanı sıra, uygulanacak kuralın aleyhe sonuçlar doğuracak şekilde değişmeyeceğini de bilmeleri gerekmektedir¹⁸¹.

Vergi sistemimizde vergi cezalarının caydırıcılığına ilişkin ek yükümlülükler getiren düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununun cezalarda tekerrürü düzenleyen 339. maddesi, mükelleflerin usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarını belirli süreler zarfında tekrarlaması durumunda, farklı şekilde cezalandırılmasını öngörmektedir¹⁸². Vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının tekerrür nedeniyle artırımlı olarak uygulanması cezaya sebebiyet veren durumla mücadele ve önleme aracı olarak ortaya çıkan bir müessesedir. Ancak, tekerrür uygulaması vergi ziyayı cezası bakımından orantısız uygulamalara neden olduğu için eleştiri konusu olabilmektedir. Örneğin; mükellef adına 100 TL vergi ziyayı cezası kesildiğini farz edelim, tekerrür hükmünün öngördüğü süre zarfında 200.000 TL tutarında tekrar vergi ziyayı cezası kesilmesi durumunda ikinci cezasının %50 oranında artırılarak uygulanması mükellefin orantısız bir cezaya maruz kalmasına yol açmaktadır¹⁸³. Doğrusöz, tekerrür uygulamasının vergi ceza hukuku sistemi içerisinde gerekli, ancak ıslah edilmesi gereken bir müessese

¹⁸⁰ SABAN, s. 289,290.

¹⁸¹ Mustafa AKKAYA, Vergi Aslı ve Feri'leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler, (Ed.) Billur YALTI, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası (ss.113-124), 1. Baskı, Beta Yayınları, Aralık-2011, s.114.

¹⁸² VUK 339. maddesi "*Vergi ziyayına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*".

¹⁸³ Mehmet KÜÇÜKKAYA, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XIX, S.1,2015, s. 192,212.

olduğunu belirtmektedir¹⁸⁴.

Kanun koyucu, VUK 359. Maddede sayılan vergi kaçakçılığı fiillerinin işlenmesi halinde vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanması ve hapis cezası yaptırımını öngörmektedir¹⁸⁵. Nitekim, yasa koyucu, suçun niteliği, işleme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterek verilecek cezaların tür ve miktarlarını saptayabilmektedir¹⁸⁶.

7103 sayılı Kanunu ile¹⁸⁷ usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır (15. madde). Bu düzenlemeyle birlikte tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına sadece vergiler ve vergi ziyai cezaları girmektedir. Öte yandan bu Kanun ile VUK' un 376. maddesinde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri yerine yarısının indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiştir (14. maddesi). Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin yapılan söz konusu değişiklikler, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamını eşitlemekle birlikte, bu cezaların nihai miktarlarında belirlilik ve öngörülebilirlik sağlayarak vergi idaresinin uzlaşmaya ilişkin takdir yetkisini¹⁸⁸ sınırlayan bir uygulama getirilmiştir.

Vergi cezalarının caydırıcılığını etkileyen etkenlerden biri vergi idaresi ve mükellef arasında ihtilaf konusu olan bir vergi cezasının vergi idaresi aleyhine sonuçlanarak kesilen vergi cezaları ve tarhiyatların kaldırılmasıdır. Vergi cezalarının caydırıcılığının artırılması için vergi cezalarının ihtilaf konusu olan unsurlarının gözden geçirilmesinin önemli bir katkı sunacağı şüphesizdir. Çünkü, ihtilaf konusu olan bir ceza yargı aşamasına taşındığında ortadan kalkıyorsa, cezanın önleyici ve caydırıcı fonksiyonunun başarılı olması beklemek pek mümkün olmayacaktır. Dava konusu olan vergi cezalarının mahkeme kararı ile

¹⁸⁴ Bumin DOĞRUSÖZ, Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Sorunları (2) Dünya Gazetesi, 27 Şubat 2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kabahatlerinde-tekerrur-sorunlari-2/404916> (Erişim Tarihi:11.05.2019).

¹⁸⁵ VUK madde 344 “*Vergi ziyama 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” VUK m. 359/a/1 on sekiz aydan, üç yıla kadar, VUK m. 359/a-2 on sekiz aydan üç yıla kadar, VUK m. 359/a-2 üç yıldan beş yıla kadar, VUK m. 359/c iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörmektedir.

¹⁸⁶ AYMK, E.2014/120 K. 2015/23 (R.G. 21.05.2015-29362).

¹⁸⁷ Vergi Kanunları ile Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No:7103, R.G. 27.03.2018 Sayı: 30373 (2. Mükerrer) madde 14,15).

¹⁸⁸ Vergi idaresinin uzlaşma konusunda takdir yetkisi için bkz. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?, Vergi Sorunları Dergisi, S.257, Şubat 2010, s.165-173.

kaldırılmasının genel olarak sebeplerinden biri vergi idaresinin usul yönünden tebliğ hükümlerini tam anlamıyla yerine getirmemesi/getirememesi olmaktadır¹⁸⁹. Bu sebeple kaybedilen davalara ilişkin kanun koyucu çok önemli değişiklikler yapmıştır. Bunlardan biri e- tebligat uygulamasıdır¹⁹⁰. E- tebligat kullanmak zorunda olan mükelleflere yapılan tebligatlar sayesinde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanmış, tebligatların tebliğ hükümlerine aykırı olarak tebliğ edilmesine ilişkin ihtilaflı durumların önüne geçilmiştir. Bir diğer düzenleme, tebligat hükümlerindeki değişikliklerdir. Kanun koyucu tebligatın usulüne uygun yapılması için ilan edilen tebligat usulünün kullanımını sınırlandırmıştır. Bilinen adres kavramının netleştirilmesi, MERNİS adresine ikinci kez gönderilen tebligatın yapılamaması durumunda kapıya pusula yapıştırılması yoluyla tebliğ yapılması vb. önlemler olarak tebligat işlemleri detaylandırılmıştır¹⁹¹.

Mevzuatta sahte belge düzenleme suçunun caydırıcılığını artırmak ve suç işlenmeden önce önlem almak amacıyla 6455 sayılı “Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁹² ile VUK’ a 153/A maddesi eklenmiştir. VUK 153/A maddesi ile 11.04.2013 tarihinden itibaren sahte belge düzenleme suçunu işleyenlerin yeniden işe başlamaları durumunda teminat alınması uygulaması getirilmiştir.

Vergiler ve bu vergilere bağlı olarak kesilen cezaları malvarlığından ödemek zorunda

¹⁸⁹ Vergi idaresi ile mükellef arasında dava konusu uyumsuzlukların pek çok sebebi vardır. Bunlar; takdir komisyonu kararına dayalı olarak kesilen cezalar ve tarh edilen vergiler, resen mükellefiyet tesisi, usul hataları, vergi inceleme raporlarında somut saptamaların yetersizliği, özel esaslara tabi mükellefler listesine alma vb. nedenlerden oluşabilmektedir. Muhatabın adreste bulunmadığı usulüne uygun tebliğ yapılmadığı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına ilişkin yargı kararı için bkz. Danıştay 3. Daire, 27.06.2018, Esas No: 2016/3923 Karar No:2018/3591 Hüküm veren Danıştay 3. Dairesi, usulüne uygun yapılmayan tebligatın hukuki sonuç doğurmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin kararını onamıştır.

¹⁹⁰ (No: 6009, R.G. 01.08.2010-27659 7. maddesi) ve (No: 6637, R.G. 07.04.2015- 29319 5. maddesi) ile VUK 107. maddesine, “elektronik ortamda tebliğ” başlığı altında 107/A fıkrası eklenmiştir.

¹⁹¹ Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No:7061, R.G. 05.12.2017-30261, 16. maddesi) ile 213 sayılı VUK’ un 101,102 ve 103. maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. İlan edilen yapılacak tebligatlar, 101. madde kapsamında bilinen adres yoksa, adres kayıt sistemine kayıtlı bir adres yoksa, yabancı memlekette bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân yoksa gibi şartlarla sınırlandırılmıştır. 25.04.2006 tarihli 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi bilinen adres olarak kabul edilmiştir.

¹⁹² Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No: 6455, R.G. 11.04.2013-28615).

kalan mükellef, mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale ile karşı karşıya kalır¹⁹³. Vergi afları kapsamında yapılan düzenlemeler ile vergi cezalarının tahsili konusunda farklı muamelelere maruz kalan mükelleflerin, anayasal mülkiyet hakkının zedelenmemesi için makul bir gerekçeye ihtiyaç vardır¹⁹⁴.

¹⁹³ Burak GEMALMAZ, Mülkiyet Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6, Avrupa Konseyi Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Ortak Projesi, Nisan-2018, s. 108.

¹⁹⁴ “Anayasanın 35. maddesi mülkiyet hakkının kamu yararı amacı ve kanunla sınırlandırılabilirliğini öngörmüştür. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa’ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir.” Bkz. (Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru No: 2015/15100 R. G. 03.04.2019-30734).

4. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ AFLARI

Birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke maliye politikası kapsamında vergi aflarına başvurmaktadır. Devletler, özellikle vergi cennetleriyle mücadele kapsamında, bu ülkelerde bulunan varlıkları ülkelere çekebilmek için gönüllü bildirim programı adı altında, bizim ülkemizde varlık barışı olarak adlandırılan vergi aflarını uygulamaktadır. OECD, 47 ülkenin uyguladığı gönüllü bildirim programının temel özelliklerini şu şekilde sıralamaktadır¹⁹⁵:

-Ülkelerin yarısına yakını (47 ülkeden 19'u) vergi mükelleflerinin gönüllü açıklanmasını takiben para cezalarını sıfıra kadar düşürmektedir.

-Genel bir bildirim programı yürüten birçok ülke (38 ülkeden 26'sı) gönüllü bildirim programı ile uyumsuz mükelleflerin hapis cezasından kaçınmasına olanak sağlamaktadır.

-Bazı ülkeler (ABD, Avusturalya gibi) gönüllü programın etkinliğini sağlamak için ek bildirim yükümlülüğü getirmektedir. Buna göre, mükelleflerden offshore yapıları, kuruluşları hakkında bilgi vermeleri istenmektedir.

-Uygulanan programın yapısına göre ödenmesi gereken vergi miktarı azaltılmakta ya da farklı şekilde hesaplanabilmektedir. Örneğin; Polonya ve İzlanda gelire uygulanan vergi oranlarını ya da vergi tabanını artırmaktadır.

-Ülkeye getirilen varlıklar sonucu uygulanan faiz oranları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bazı ülkeler sabit bir faiz oranı belirlerken, bazıları Merkez Bankası'ndan temin edilen oranlara bağlı olarak faiz oranlarını belirlemektedir.

Bu çalışmada, yukarıda bahsedilen özelliklerle bağlantılı olarak vergi affı uygulayan Amerika Birleşik Devletleri, Hindistan, İtalya, Fransa ve Endonezya örnek ülkeler olarak incelenecektir.

¹⁹⁵ OECD, Update On Voluntary Disclosure Programmes A Pathway to Tax Compliance, 2015-Ağustos, www.oecd.org Erişim Tarihi: 29.05.2019), s.29,30,31. Söz konusu 47 ülke; Arjantin, Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Kosta Rika, Şili, Çin, Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan, İzlanda, Hindistan, Endonezya, İrlanda, İtalya, Japonya, Jersey, Kore, Letonya, Lihtenştayn, Litvanya, Lüksemburg, Malezya, Malta, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Rusya Federasyonu, Singapur, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Güney Afrika, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık ve Birleşik Devletler.

4.1. İTALYA

İtalya, vergi aflarının sık uygulandığı ülkelerden biridir¹⁹⁶. 2001-2003 yılları arasında ve 2009 yılında iki kez varlık barışı yapmıştır¹⁹⁷. İtalya’da 2001 yılında çıkarılan vergi affı; vergi tabanını genişletmeyi, yurtdışında tutulan varlıkların geri dönmesini, ekonomik büyümeyi artırmayı hedeflemiştir. Ancak, af programının offshore varlıkları ülkeye geri getiren katılımcılara tam bir gizlilik sağlaması nedeniyle, vergi makamlarının denetimlerini iyileştirmek ve gelecekte ortaya çıkabilecek kaçakçıları tespit etmek için kullanılabileceği bilgilere ulaşamadığı ifade edilmektedir. Öte yandan, offshore yatırımları aracılığıyla vergi kaçırmanın maliyeti büyük ölçüde artırılmıştır. Bildirilmeyen yabancı varlıklar için kesilen ceza tutarı, 520 Euro’luk maktu bir cezadan, bildirilmeyen varlığın değerinin yüzde 5 ile 25’i arasında bir ceza oranına yükseltilmiştir¹⁹⁸.

4.2. FRANSA

Fransız hükümeti vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında, 21.06.2013 tarihinde vergi affı programını onaylamıştır. Bu programla birlikte, yabancı varlıklarını beyan etmeyen vergi mükelleflerine bu varlıkları; aylık %0,4, yıllık %4,8 gecikme faizi; yabancı banka hesaplarındaki varlıklarını rapor etmemenin cezası varlığın değerinin %3 ya da 1,5; kasıtlı olarak işlenen vergi kaçakçılığı için %40 ya da %80 yerine %15 ya da %30 oranında cezalar karşılığında gönüllü olarak ülkeye getirme imkânı tanınmıştır¹⁹⁹.

Uygulama sonucunda; elli binden fazla başvuru sahibinin 32 milyar avroyu aşan (38 milyar dolar) varlığını beyan ettiği açıklanmıştır²⁰⁰.

Fransa’da FATCA’ya benzer düzenlemeler mevcuttur. Örneğin; iş birliği yapmayan,

¹⁹⁶ DÖNMEZ, s.106.

¹⁹⁷Ernst & Young, Yurtdışı Varlığı Getir, Barışalım! Varlık Barışı ve Anayasamız başlıklı 02.04.2019 tarihli köşe yazısı <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=4805989> (Erişim Tarihi: 22.05.2019).

¹⁹⁸Katherine BAER, Eric LE BORGNE, Tax Amnesties Theory: Trends and Some Alternatives, Washington D.C: International Monetray Fund,2008, s.32,34.

¹⁹⁹ KPMG, Tax & Legal News- Voluntary Disclosure in France, 05.04.2019 <https://blog.kpmg.ch/tax-legal-news/voluntary-disclosure-france/> (Erişim Tarihi: 22.05.2019).

²⁰⁰Ulrika, LOMAS, French Tax Amnesty Deadline Looms, https://www.tax-news.com/news/French_Tax_Amnesty_Deadline_Looms___75325.html (Erişim Tarihi:22.05.2019).

Botsvana, Brunei Sultanlığı, Guatemala Cumhuriyeti, Marshall Adaları, Montserrat, Naura Cumhuriyeti gibi ülkelere aktarılan gelir kalemlerine %50 oranında vergi uygulamaktadır. Bunun yanı sıra, Fransız bankaları, Fransız Vergi İdaresine müşterilerinin gelirleriyle ilgili her türlü bilgiyi aktarmaktadır. Ancak, bu uygulamanın vergi cenneti şeklinde faaliyet gösteren bankaları da içerecek şekilde genişletilmesi gerektiği ifade edilmektedir²⁰¹.

4.3. ENDONEZYA

Endonezya’da son yıllarda 2008, 2015 ve 2016 yıllarında vergi affı uygulanmıştır. Uygulanan vergi affının en önemli hedeflerinden biri ülkenin toplam vergi tabanını genişletmek olduğu belirtilmektedir. 250 milyon nüfusa sahip Endonezya sadece 27 milyon kayıtlı vergi mükellefine sahiptir ve bunlardan sadece bir milyonu düzenli olarak gelir vergisi beyannamesini vermektedir. Vergi afları, gelir tahsilatını artırmak için daha fazla vergi mükellefini kayıt altına almayı ve varlıkların bildirmesini sağlamayı amaçlamaktadır²⁰².

2016 yılında Endonezya parlamentosu tarafından onaylanarak dokuz aylık bir süreçte uygulanan vergi affı²⁰³ dünyanın en başarılı vergi aflarından biri olarak nitelendirilmektedir. Başarı nitelendirmesinin dayanağı ise rakamlarla açıklanarak, en az 745,000 vergi mükellefinin 330 milyar dolardan fazla varlığını beyan ettiği belirtilmektedir²⁰⁴.

4.4. HİNDİSTAN

Hindistan, 1951, 1965, 1975,1980,1985,1991,1997,2013 ve son olarak 2016 yılında vergi af programı uygulamıştır²⁰⁵. 2016 yılında uygulanan affa ilişkin avantajlardan

²⁰¹ ZUCKMAN, Vergi Cennetleri Ulusların Zenginliği, s.13,103.

²⁰² Sheryl TAN, Got Siow Hui, You and the Taxman, Issue 4, 2016 Indonesia Tax Amnesty: How effective? <https://www.ey.com/sg/en/services/tax/ey-you-and-the-taxman-issue-4-2016-indonesia-tax-amnesty-how-effective> (Erişim Tarihi: 21.05.2019).

²⁰³ Santi H. PARAMITHA, Indonesia’s Tax Amnesty: A Reflection, Endonezya hükümeti resmi olarak 11/2016 Kanun numaralı vergi affını 2016 Haziran’da onaylanmıştır. Yasa, 18 Haziran 2016 – 31 Mart 2107 tarihleri arasındaki dokuz aylık süreçte uygulanmıştır. <https://www.rsis.edu.sg/wp-content/uploads/2017/04/CO17079.pdf> (Erişim Tarihi: 26.04.2019).

²⁰⁴ Indonesia Tax Amnesty Nets \$330billion- Now For Reform, Reuters ,21.03.2017 <https://www.reuters.com/article/us-indonesia-economy-tax/indonesia-tax-amnesty-nets-330-billion-now-for-reform-idUSKBN16S0AS> (Erişim Tarihi: 26.04.2019).

²⁰⁵ Muhammad Alishahdani Ibrahim, Rita Myrna, Ira Irawati,J. B. Kristiadi, A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries, International Journal of Economics and Financial Issues, 2017, 7(3), s.221.

yararlanmak için Hindistan hükümeti on binlerce insanın 9.5 milyar dolar bildirilmeyen gelir ve varlıklarını beyan ettiğini açıklamıştır²⁰⁶.

OECD (2017) raporuna göre, son zamanlarda Hindistan hükümeti nakit işlemlerini azaltmak, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek ve vergi ödeme kolaylığını artırmak için önlemler almıştır. Ancak, yine de Hindistan vergi ödeme kolaylığı konusunda Dünya Bankası'nın 2017'de yayımlanan anketinde 190 ülke arasında 172. sıradadır²⁰⁷. Öte yandan, Hint hükümeti kara para aklama, yolsuzluk ve vergi kaçakçılığıyla mücadele kapsamında 500 ve 1000 rupi değerindeki banknotların dolaşımını kaldırma kararı almıştır²⁰⁸. Bunun yanı sıra, Hindistan kanunlarının, vergisel amaçlar için bilgi değişimi ve saydamlık standartları konusunda, yetkililerin bilgi edinmesini sınırlayıcı nitelikte ulaşılamayan bilgiler alanı yaratan düzenlemeler içermediği ifade edilmektedir²⁰⁹.

4.5 AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

ABD, tıpkı ülkemizde çıkarılan vergi af yasalarını adlandırırken kavramın içeriğinin örtüştüğü başka bir terim tercih edilmesi gibi, vergi aflarını Tax Amnesty yerine Tax Amnesty Program olarak sunmaktadır²¹⁰.

ABD, 1981 yılından sonra eyaletler düzeyinde vergi aflarına sıkça başvuran ülkelerden biri olmuştur. Vergi af yasalarını çıkarırken, affın dönemi, kapsamı, yararlanma koşulları ve sağlanacak imkanlar için belirli sınırlamalar getirmiştir. Örneğin; vergi affını uygularken af döneminin yeterli uzunlukta olmasına dikkat etmiştir. Vergi affı kapsamına çeşitli nedenlerle ödenmemiş vergi borçları alınmıştır. Önemli noktalardan biri ise, afla sağlanan imkanların, yapılmakta olan ya da gelecekte yapılabilecek denetim yollarını

²⁰⁶ Will India's Tax Evasion Amnesty Scheme Curb 'Black Money'?, 14 Ekim 2016, BBC News <https://www.bbc.com/news/world-asia-india-37640399> (Erişim Tarihi: 19.05.2019).

²⁰⁷ OECD, Economic Survey India, Şubat 2017, <https://www.oecd.org/eo/surveys/INDIA-2017-OECD-economic-survey-overview.pdf> (Erişim Tarihi: 21.05.2019) s.28.

²⁰⁸Hindistan en çok kullanılan parayı tedavülünden kaldırdı, NTV Haber, 10.11.2016, <https://www.ntv.com.tr/ekonomi/hindistan-en-cok-kullanilan-parayi-tedavulden-kaldirdi,n0th6ffwEy0i3DH-HzsAw> (Erişim Tarihi:21.05.2019).

²⁰⁹ Emine KIZILTAŞ UZUNALİ, Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar, Ayşegül YAKAR ÖNAL ve Sezai TEMELLİ (Der.),Küresel Dönemde Vergileme: Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar (129-165), 1. Baskı, İstanbul:Beta Basım, Nisan 2012, s.150.

²¹⁰ SABAN, s.221.

kapamamasına dikkat edilmiştir²¹¹.

ABD Gelir İdaresi, Offshore Voluntary Disclosure Program adı altında ABD’li vergi mükelleflerinin bildirmediği yabancı finansal varlıkları gönüllü olarak bildirmelerine olanak sağlayan düzenlemeler yapmıştır. Bugüne kadar, 2009 Offshore Voluntary Disclosure Program, 2011 Offshore Voluntary Disclosure Initiative ve 2012 Offshore Voluntary Disclosure Program adı altında üç adet gönüllü program açıklamıştır. 2014 yılında başlatılan program ise 2012 yılında çıkarılan programın devamı ancak değiştirilmiş versiyonu olarak ifade edilmektedir²¹². Amerikan Gelir İdaresi, gönüllü açıklama programını, dünyanın her yerinde vergi kaçırmayı önlemek ve varlıkların izini takip etmek amacıyla hayata geçirmektedir. Amerikan Gelir İdaresi Başkanı H. Shulman, 2009 yılında başlayan ilk program ile 2011 yılındaki ikinci program sayesinde 33.000 olayın açığa çıkarıldığını ifade etmektedir. Programa katılan mükellefler, offshore varlıkları ya da deniş aşırı banka hesaplarını bildirmeleri karşılığında, programda öngörülen ceza miktarını da ödemesi öngörülmektedir²¹³.

Zuckman’ın tahminlerine göre, ABD, şirket karlarının vergi cennetlerine kaymasına bağlı olarak her yıl yaklaşık 70 milyar dolar vergi geliri kaybediyor ve bu rakam her yıl toplanan kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık yüzde 20’sine tekabül etmektedir. Aynı zamanda, hane halkı tarafından dünyadaki milli gelirin yüzde 11.5’i kıyı ötesi (offshore) finansal merkezlerde tutulmaktadır²¹⁴.

ABD, vergi cennetleriyle mücadele kapsamında vergi aflarının başarısını güçlendirici çalışmalar yapmaktadır. Bunlardan biri ABD hükümetinin parayı takip etme çabasıdır. Örneğin; İki Cayman Adaları firması, Cayman banka hesaplarında 130 milyon dolardan fazla parayı saklamak için gizli bir ittifak kurduğu gerekçesiyle Amerikan mahkemelerinde suçlu

²¹¹ DÖNMEZ s.80,81.

²¹² IRS to end offshore voluntary disclosure program; Taxpayers with undisclosed foreign assets urged to come forward now, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-to-end-offshore-voluntary-disclosure-program-taxpayers-with-undisclosed-foreign-assets-urged-to-come-forward-now> (Erişim Tarihi:22.05.2019).

²¹³ GİB, Avrupa Birliği Müdürlüğü, Vergilendirme Bülteni, 2012/2 <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation2.pdf> (Erişim Tarihi: 22.05.2019).

²¹⁴Gabriel ZUCKMAN, How Corporations and the Wealthy Avoid Taxes (and How to Stop Them), <https://www.nytimes.com/interactive/2017/11/10/opinion/gabriel-zucman-paradise-papers-tax-evasion.html> (Erişim Tarihi: 17.05.2019).

bulunmuştur. Cayman Adaları'ndaki iki finans kurumu, ABD müşterilerinin offshore hesaplardaki varlıklarını gizlemeye yardımcı olduklarını ve Amerikan hükümetine uygun olmayan ABD'li hesap sahiplerinin dosyalarını vermeyi kabul etmiştir²¹⁵.

²¹⁵ Mathew D. Lee, United States' crackdown on offshore tax evasion: what does the future hold?, Financier Worldwide Dergisi, Temmuz- 2016 https://www.financierworldwide.com/united-states-crackdown-on-offshore-tax-evasion-what-does-the-future-hold#XR9M_S3BIQI (Erişim Tarihi: 01.07.2019).

SONUÇ

Vergi affı kanunu hükümlerinin dayandığı kamu yararının gerçekliği, Anayasa Mahkemesince araştırılmadığı gibi; vergi affı kanununun uygulanması sonucu gerçekleşen etki değerlendirme raporları da İdare tarafından hazırlanmamaktadır.

Vergi hukuku alanında çıkarılan af kanunları kapsamında, bu kanundan yararlanan mükellef sayısı, afla birlikte tahakkuk ettirilen vergiler ya da vergi afları sonucunda ne kadar tahsilat gerçekleştiğine ilişkin yapılan araştırmalar neticesinde sınırlı olarak resmî açıklamaya rastlanılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesinde yer alan istatistikler; 4811 sayılı Varlık Barışı Kanunu uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 tarihleri itibariyle yapılan tahsilat tutarları ile 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun’a ilişkin bilgiler ile 6111 ile 6736 sayılı Kanun kapsamında tahakkuk ve tahsil edilen ÖTV’ye ilişkin bilgiler ile sınırlıdır²¹⁶.

Mevcut bilgi ve yetkililerin açıklamalarına dayalı olarak Türkiye için yürütülen bir ampirik çalışmada, vergi afları sıklaştıkça, af kapsamında elde edilen vergi gelirinin GSYH’ye oranının düştüğü tespit edilmiştir. Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisinin 1980-2013 dönemi esas alınarak SVAR tekniği ile analiz edildiği bir başka çalışmada, vergi aflarının, Türkiye’de vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilediğine ilişkin genel bir sonuca ulaşılmıştır²¹⁷. Regresyon analizi ile 1994-2016 dönemi için aynı konuda yürütülen bir diğer çalışmada, vergi aflarının, yarattığı af beklentisi ile, uzun vadede vergi gelirlerini düşürdüğü tespit edilmiştir²¹⁸.

Vergi aflarının etkisinin değerlendirme raporlarının yokluğu ve eldeki veriler ile yürütülen ampirik çalışmalar ortaya koymaktadır ki Türkiye’de vergi affı, kayıt dışı üretim ile mücadele amacı taşımamaktadır. Bu durum, kimi zaman, af kanunlarının gerekçelerinden dahi ortaya çıkmaktadır. 6736 sayılı Kanun’un gerekçesinde, “kalkınmanın sağlanabilmesi ve bu

²¹⁶ Bahsi geçen verilere ulaşabilmek için bkz. www.gib.gov.tr istatistikler bölümü, (Erişim Tarihi:11.12.2018).

²¹⁷ Ayşe KAYA, Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz, Maliye Dergisi, S.167, Temmuz-Aralık 2014, s196.

²¹⁸ Zuhale AKBELEN, Zehra Berna AYDIN, Orhan POLAT, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Y.6, S.64, Ocak 2018, s. 268.

anlamda sermayenin sağlanabilmesi için özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi” ifadesi geçmektedir.

Her ne kadar, Anayasa Mahkemesi, vergi af kanunları ile ülke çapında yatırımların artarak kalkınmanın sağlanabilmesi ve bu anlamda gerekli sermayenin sağlanabilmesi için özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi ve bu borçlara ilişkin taksitlendirme imkânı getirilmesinde üstün bir kamu yararı olduğunu ifade etse de, yaptığı inceleme yalnızca yasanın meşru bir amaçla yapılıp yapılmadığına ilişkindir. Bir yasanın Anayasaya uygun olabilmesi için yalnızca belli kişilerin ya da grupların çıkarları gözetilerek yasalaştırılmamış olması gerekmektedir²¹⁹. Vergi af yasalarının sermayedarlar üzerindeki etkisi ve serbest piyasada rekabet eşitliğini bozucu etkileri anayasaya uygunluk denetiminde kamu yararı bağını zayıflatmaktadır.

Yasa koyucu, yapacağı düzenlemenin kamu yararını gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceğini veya ülke gereksinimlerine uygun olup olmadığını araştırmalı; vergi af kanunları gerekli siyasal denetim yapılarak yasalaşmalıdır. Yasa koyucunun vergi af yasalarının ülke koşulları için gerekli olduğuna ilişkin siyasi takdir yetkisinin, Anayasanın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesiyle sınırlandırıldığı göz önünde bulundurulmalıdır.

Öte yandan, vergi afları ile ortaya çıkan vergisel muamelenin meşru bir gerekçeye dayanması, tek başına ayrımcı olduğu ya da olmadığı anlamına gelmemektedir. Bu nedenle, mükellefler lehine ya da aleyhine yaratılan farklılığın dayanağı olan meşru gerekçeyi gerçekleştirmek için kullanılan vergi aflarının orantılı olup olmadığı test edilmelidir²²⁰.

Vergi aflarının en belirgin sonuçlarından biri vergisini düzenli ödeyen ve ödemeyen mükellef arasında yaratılan eşitsizliktir. AYM, bunu hukuksal durumların farklılığına dayandırmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin vergi afları karşısında hukuksal durumunu değiştiren vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirip getirmediğidir. Vergi

²¹⁹ “...yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir. Anayasaya uygunluğun sağlanmasında, yasa koyucunun kamu yararı anlayışının isabetli olup olmadığı değil, konulan kuralın kamu yararı dışında belli bireylerin ya da grupların çıkarları gözetilerek yasalaştırılmış olup olmadığı önem taşımaktadır.” AYMK, E.2011/126 K.2012/110, (R.G. 25.05.2013-28657).

²²⁰ Billur YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2006, s. 185.

hukuku alanının temel ilkesi olan Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen mali güç kriteri, eşitlik ilkesinin vergisel alandaki yansıması olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla vergilendirme alanında hukuksal durumdaki farklılık mali güçle ölçülmektedir²²¹.

Bu bağlamda, vergisini ödeyen ve ödemeyen mükellefleri farklılaştırmanın ölçütü anlaşılabilir, amaçla ilgili, makul ve adil kriterlere dayandırılmadığı sürece; vergi aflarının hukuksal meşruiyeti tartışmalı olmaya devam edecektir.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında vergi afları, sorunlu bir alan yaratmaktadır. Kişiler suç ya da kabahat işlediklerinde uygulanan yaptırımların caydırıcı etkisi, vergi afları ile zarar görmektedir. Vergi incelemelerinin, vergi yükümlüleri üzerindeki düzeltici fonksiyonu işlevsiz hale gelmektedir. Mükellefler, beyanlarının doğruluğu araştırılmadan belirlenen oran ve miktarlar üzerinden matrah ve vergi artırımını yaparak, vergi incelemesinden kurtulmaktadır. Bu bağlamda, tıpkı 6736 sayılı af kanununda mükelleflerin ödeme yapmamaları halinde bile matrah/vergi artırım müessesinin hukuki sonuçlarından yararlanarak incelenmemeleri gibi, sınırlanmayan incelenmeme hakları, vergi denetiminin caydırıcı etkisini söndürmektedir. Yasa koyucu, 7143 sayılı af Kanunu ile incelenmeme hakkına sınırlama getirmiştir. İncelenmeme hakkından yararlanma şartının, matrah artırım sonucu tahakkuk eden vergileri ödeme koşuluna bağlanması, mükellefin matrah artırım şartlarını ödeme yönünden ihlal ettiği tarihe kadar olan sürenin ise tarh zamanaşımının hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınması uygulamanın etkinliğinin artırılmasına yönelik olumlu bir gelişmedir.

Vergi afları, kayıt dışı üretim ile mücadelenin en önemli parçalarından biri olan vergi denetiminin performansı üzerinde olumsuz etkide bulunmaktadır. Nitekim, vergi aflarının denetim performansını düşürdüğüne ilişkin veriler, İdarenin performans raporlarında da görülmektedir. Teknoloji alanında yaşanan gelişmeler, vergi idaresinin vergisel işlemlerini ve denetim anlayışını bu gelişmelere uyumlu hale getirerek, kayıt dışı üretim ile mücadelenin etkinliğinin artırılmasına olanak sağlamıştır. Bu bağlamda, e-defter, fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu gibi belgelerin elektronik olarak düzenlenmesi, vergi

²²¹ SABAN, s.65,215.

denetiminin elektronik ortamda yapılması ve denetim kapsamına alınacak mükelleflerin belirlenmesi için risk analiz sisteminin geliştirilmesi gibi düzenlemeler yapılmıştır. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde vergi idaresini güçlendiren bu düzenlemelerin uygulama alanı, henüz sınırlı kalmaktadır.

Çalışma sonucunda, vergi denetimine yönelik teknolojik altyapı çalışmalarının henüz denetim kapasitesini yeterince artırmadığı mevcut denetim oranlarından anlaşılmaktadır. Vergi denetiminin etkin bir hale gelmesi için yapılan teknolojik alt yapı çalışmalarının, mevzuata ilişkin düzenlemelerle desteklenmesi gerekmektedir.

ABD örneğinde belirtildiği gibi, af yoluyla tanınan imkanların gelecekte yapılabilecek denetim yollarını kapamamasına dikkat edilmelidir. Vergi kaçakçılığıyla mücadelenin etkinliğini sağlamak için varlık barışı kapsamında offshore varlıklarını ülkeye getirenlere ek yükümlülükler getirilerek, bu varlıkların bulunduğu ülkelerdeki mekanizmalara ilişkin bilgi verilmesi istenmelidir. Buna ek olarak, KVK'nın 30. maddesinin 7. Fıkrasının işletilmesini sağlayacak vergi cenneti ülkeler listesinin ilan edilmesi , vergi kaçırmanın maliyetinin artırılması gerekmektedir.

Vergi idaresinde personelin yetkinliği ve motivasyonu, verimli bir vergi sisteminin kurulmasına katkı sağlayacak unsurlardan biridir. Elektronik ortamda verilen hizmetler, hem mükellef hem de vergi idaresi personeli açısından iş süreçlerini hızlandırması ve kolaylaştırması yönünden olumlu gelişmelerden biridir. Ancak, mevcut durumda hala GİB bünyesinde çalışan personelin çalışma koşullarının iyileştirilmesi, vergi kanunlarında ve uygulamada meydana gelen değişikliklere ilişkin destekleyici eğitimlerin artırılması, vergi mevzuatının sadeleştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Vergi afları ile amaç, kayıt dışı üretimin azaltılması, vergiye gönüllü uyumun sağlanması, özel sektörün borç yükünün ve vergi ihtilaflarının azaltılması ise; bu amaçların vergisel işlemlerde otokontrol mekanizmalarının ve yaptırımların caydırıcılığının artırılarak yapılması, mevzuata ilişkin karmaşık yapının düzeltilmesi, vergi aflarının sakıncalı etkileri pahasına yasalaşmasını önleyecek önemli unsurlardır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

AKDOĞAN, Abdurrahman. “Kamu Maliyesi”, 13. Baskı. Ankara: Gazi Kitapevi. 2009.

AKDOĞAN, Abdurrahman. “Vergi İncelemesi”. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:127. Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8 Ankara. 1979.

AKTAN, Coşkun Can/ DİLEYİCİ, Dilek/SARAÇ, Özgür. “Vergi, Zulüm ve İsyan”. 1. Baskı. Ankara: Phoenix Yayınevi. Eylül 2002.

AKKAYA, Mustafa. Vergi Aslı ve Feri’leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık” Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler. (Ed.) Billur YALTI. Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası (ss.113-124), 1. Baskı, Beta Yayınları. Aralık-2011.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi”. Ankara: Yetkin Yayınları. 1996.

BİLİCİ, Nurettin. “Türk Vergi Sistemi”. 42. Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi. Ekim 2018. s.8.

CAN, İsmail/ ŞENGÖZ, Yunus/ AYDIN, Fazıl. “Tarihi Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi”. 1. Baskı. TÜRMOB Yayınları-464. Şubat 2014.

DÖNMEZ, Recai. “Teoride ve Uygulamada Vergi Afları”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 557. İİBF Yayın No: 92. 1992.

GÖZLER, Kemal. “İdare Hukuku”. 3. Baskı. Cilt.1. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. Mayıs 2019.

HOŞYUMRUK, Şennur. “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No: 1459 Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No:775. Eskişehir 2003.

KIZILTAŞ UZUNALI, Emine. “Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansımalar”. (Der.) Ayşegül YAKAR ÖNAL ve Sezai TEMELLİ. Küresel Dönemde Vergileme: Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansımalar. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım. Nisan 2012. (ss.129-165).

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda. “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”. Billur Yaltı (Ed.). Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, Mayıs-2013, (ss.143-168).

ÖNCEL, Mualla / ÇAĞAN, Nami / KUMRULU, Ahmet. “Vergi Hukuku”. Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı. Ankara: Turan Kitabevi. Eylül 2018.

SABAN, Nihal. “Vergi Hukuku”. İstanbul: Der Yayınları Yayın No: 351. Aralık 2002.

ŞENYÜZ, Doğan. “Vergi Ceza Hukuku”. 7.Baskı. Bursa: Ekin. 2013.

YALTI, Billur. “Vergi Yükümlüsünün Hakları”. İstanbul:Beta Basım Yayım. 2006.

ZUCKMAN, Gabriel. “Vergi Cennetleri Ulusların Zenginliği”. Yasemin Özden Charles (Çev.). 1. Basım. İstanbul: Yordam Kitap. Temmuz 2015.

Sürelî Yayınlar

AÇIKALIN, Neriman. Enformel Sektör ve Yoksulluk: Kentsel İşgücü Pazarı Üzerine Etkileri. İstanbul ve Gaziantep Örnekleri Sosyo-Ekonomi Dergisi Temmuz-Aralık 2007-2. ss.43-62.

AKBELEN, Zuhâl/ AYDIN, Zehra Berna/ POLAT, Orhan. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz”. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi. Yıl:6. Sayı: 64. Ocak 2018. ss.255-270.

AKÇA, Emrah Eray/ BAL, Harun. “Ekonometrik Yaklaşım Yoluyla Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini”. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Yıl.11. Sayı.1, Haziran 2018. ss.683-708.

AKSOYLU, Özge. “Çevrenin Korunması ve Kamu Yararları Çatışması”. GS Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt.8. Sayı.2. Temmuz 2011. ss.139-254.

AKTAN, Coşkun Can. Anayasal İktisat ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi. Cilt.9. Sayı.2. 2017. ss.101-116.

AKYEL, Recai/ KÖSE, Hacı Ömer. “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi için Etkin Denetimin Gerekliliği”. Türk İdare Dergisi . Sayı.466. Mart-2010. ss. 9-24.

ALM, James. “What Motivates Tax Compliance?” . Tulane University. Journal of Economic Surveys (2018). Vol.00. No.0 . ss.1-36.

ARABACI, Havva/ ÇAVDAR, Fatih. “Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi”. Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi. Cilt.7. Sayı.4 . 2018. ss. 172-182.

ARABACI, Ahmet. “Kasa Hesabının Vergisel Açısından Önemi”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı. 172. Nisan 2018.

BALDEMİR, Ercan/ GÖKALP, M. Faysal/ AVCI, Mehmet. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin MIMIC Model ile Tahminlenmesi”. Süleyman Demirel Üniversitesi. İİBF. Yıl: 2005. Cilt:10. Sayı:2 ss.231-243.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”. Vergi Sorunları Dergisi. S.257. Şubat, 2010. s.165-173.

BAKIR, Caner. “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”. Amme İdaresi Dergisi. Cilt.45. Sayı.2 . Haziran 2012. ss.81-102.

BERKSOY, İrem. “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık Karşısında Meşru Güven İlkesi” . Journal of Life Economics. C. 3. S.1. 2016. ss.71-92.

CANYAŞ, Oytun/SEÇİLMİŞ, İ. Erdem. “Anayasa Mahkemesinin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”. Afyon Kocatepe Üniversitesi. İİBF Dergisi. C. 15. S.1. 2013. ss. 301-315.

ÇAĞAN, Nami. “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.29. S.1. 1972. ss.111-122.

ÇEVİK Savaş. “Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı”. Maliye Dergisi. S. 163 Temmuz-Aralık 2012. ss.258-289.

ÇETİNTAŞ, Hakan/ VERGİL, Hasan. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini”. Doğu Üniversitesi Dergisi. 4 (1) 2003. ss.15-30.

DEMİR, İhsan Cemil/ KÜÇÜKİLHAN, Mustafa. “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, C. 9, Y.9, S., Bahar 2013, ss. 31-48.

DEMİR, İhsan Cemil. “Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma”. Maliye Dergisi, S.157, Temmuz-Aralık 2009, ss.210-226.

DUMLUPINAR, Serdar/ YARDIMCIOĞLU, Fatih. “Vergi Denetimlerinin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği”, Maliye Araştırmaları Dergisi, Yıl.1, C.1, S.1, 2015, ss.1-16.

EDİZDOĞAN, Nihat/ GÜMÜŞ, Erhan. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. Maliye Dergisi. S. 164, Ocak-Haziran 2013, ss.99-119.

ERKUŞ, Hakan/ KARAGÖZ, Kadir. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”. Maliye Dergisi. S.156. Ocak-Haziran 2009.

FİL, Nimet. “6736 Sayılı Kanun’la Eczanelere Getirilen Stok Beyanı (Stok Affı)’nın Kayıtdışılıkta Yaratacağı Artış”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı:153. Eylül, ss.1-3.

GÖK, Kerim. “Vergi Direncinin Gelişimi”. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt.22. Sayı. 1. 2007. ss.143-163.

GÜNGÖR GÖKSU/Gonca /SARUÇ, Tolga. “Türkiye’de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması Mevzuat Dergisi”. Yıl:15. Sayı:176. ss.1-14.

GÖREN, Zafer. “Genel Eşitlik İlkesi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi. Cilt.22, Sayı.3, Ocak-2016. ss.3279-3301.

KÖK, Recep/ ŞAPÇI, Onur. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Ekonomisindeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi”. DEU İİBF Dergisi. ss.1-30.

KARAKOÇ, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt.12. Özel S. 2010. (Basım Yılı:2012). ss.3-26.

KAYA, Ayşe. “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz” Maliye Dergisi. Sayı: 167. Temmuz-Aralık 2014. ss.184-199.

KARGI, Veli/ ÖZUĞURLU, H. Yasemin. “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi Yönetim ve Ekonomi”. Yıl. 2007. C.14. Sayı.1. ss. 257-289.

KARGI, Veli. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi” . ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt. 7, Sayı.13, 2011, ss. 101–115.

KARGI, Veli/ GÜVEN, Ayşegül. “Küreselleşme Sürecinde Kayıt Dışı Ekonomi”. Vergi Raporu. 2017/2. ss.1-30.

KÖSEOĞLU, Özer/ ŞEN, Mustafa Lütfi. “Kamu Sektöründe Performans Yönetimi: Politikalar, Uygulamalar ve Sorunlar”. Akademik İncelemeler Dergisi. Cilt. 9, Sayı.2, Yıl: 2014. ss.113-136.

ÖZDEMİR, Murat. “Kamu Yönetiminde Etik”. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt. 4. Sayı. 7. 2008. ss.179-195.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet. “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.XIX, Sayı.1, 2015, ss.191-218.

KIZMAZ, Zahir. “Ceza veya Kriminal Yaptırımın Suç Oranları Üzerindeki Etkisi”. Afyon Kocatepe Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt. 7. Sayı. 2. Yıl. 2005. ss.210-231.

MERİÇ, Metin / AY, Hakan. Küreselleşmenin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi. 19. Maliye Sempozyumu. 10-14 Mayıs 2004. Antalya. ss. 294-330.

ÖZ, Ersan. “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”. Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt.17 Sayı.1. 2002. ss.11-33.

SABAN, Nihal. “Vergi Suçlarını Anayasa ile Sorunlaştırmak”. Anayasa Yargısı Dergisi. Cilt. 18. 2001. ss.451-475.

SARILI, Mustafa Ali. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”. Bankacılar Dergisi. Sayı.4. 2002. ss.32-50.

SOMUNCU, Ahmet. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”. Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi. Sayı.43. Ocak-Haziran 2014. ss. 133-173.

SÖZÜER, Adem. “Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ile Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu”. Anayasa Yargısı Dergisi. Cilt.18. 2001. ss.219-252.

ŞENTÜRK, Suat Hayri. “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi. İİBF Dergisi. Aralık 2014. 9(3). ss.129-143.

ŞENYÜZ, Doğan. “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”. TESAM Akademi Dergisi. Cilt.1 Sayı.2 . Temmuz 2014. ss.81-96.

TAŞKIN, Yasemin. “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”. Sosyal Bilimler Dergisi. 2010(2). ss.122-128.

TUAY, Elif/ GÜVENÇ, İnci. “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”. GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:51. Kasım 2007.

YURDAKUL, Funda. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Model Denemesi”. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. Cilt.63 Sayı.4. Ocak-2008. ss.205-226.

Diğer Yayınlar

BİLİCİ, Nurettin. “Vergi Cennetleri ile Mücadele”. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 10-14 Mayıs 2004. http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_656_676.pdf (Erişim Tarihi:12.06.2019). ss.656-676.

EREN, Erhan. FATCA’da Son Gelişmeler. <https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=829> (Erişim Tarihi:13.01.2019).

Ernst & Young. Yurtdışı Varlığı Getir, Barışalım! Varlık Barışı ve Anayasamız 02.04.2019 tarihli köşe yazısı). <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=4805989> (Erişim Tarihi: 22.05.2019).

GEMALMAZ, Burak. Mülkiyet Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6, Avrupa Konseyi Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Ortak Projesi, Nisan-2018.

GİB. <http://www.edeften.gov.tr/edeftenhakkinda.html> (Erişim Tarihi:13.04.2019).

GİB. FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular (Erişim Tarihi: 13.04.2019).

GİB. <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation2.pdf> (Erişim Tarihi: 22.05.2019).

GİB. Uluslararası Mevzuat http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat (Erişim Tarihi: 14.04.2019).

GİB. FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular. http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular (Erişim Tarihi: 13.04.2019).

GİB. 2017 Faaliyet Raporu. www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 14.04.2019).

GİB. 2018 Faaliyet Raporu. www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi:01.07.2019).

GİB. 6736 Sayılı Kanun Rehberi. www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 21.01.2019).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Mali Suçları Araştırma Kurulu Aklama Yöntemleri <http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-yontemleri/59> (Erişim Tarihi: 14.04.2019).

Hindistan en çok kullanılan parayı tedavülden kaldırdı. NTV Haber. 10.11.2016. <https://www.ntv.com.tr/ekonomi/hindistan-en-cok-kullanilan-parayi-tedavulden-kaldirdi,nn0th6ffwEy0i3DH-HzsAw> Erişim Tarihi:21.05.2019.

ILGIN, Yılmaz. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutları”, Uzmanlık Tezi Yayın No: DPT: 2492.

IRS to end offshore voluntary disclosure program; Taxpayers with undisclosed foreign assets urged to come forward now.

<https://www.irs.gov/newsroom/irs-to-end-offshore-voluntary-disclosure-program-taxpayers-with-undisclosed-foreign-assets-urged-to-come-forward-now> (Erişim Tarihi:22.05.2019).

Indonesia Tax Amnesty nets \$330billion- now for reform, Reuters. (21.03.2017). <https://www.reuters.com/article/us-indonesia-economy-tax/indonesia-tax-amnesty-nets-330-billion-now-for-reform-idUSKBN16S0AS> (Erişim Tarihi: 26.04.2019).

IRONMONGER,Duncan: Household Production and the Household Economy The University of Melbourne Department of Economics Research Paper. https://fbe.unimelb.edu.au/_data/assets/pdf_file/0009/805995/759.pdf

Katherine Baer, Eric Le Borgne. International Monetray Fund, Tax Amnesties Theory, Trends and Some Alternatives (2008).

KPMG, Tax & Legal News- Voluntary Disclosure in France, 05.04.2019 <https://blog.kpmg.ch/tax-legal-news/voluntary-disclosure-france/> (Erişim Tarihi: 22.05.2019).

Kişisel Verileri Korumu Kurumu. “Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkı” Rehberi. www.kvkk.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.05.2019).

MASAK. Şüpheli İşlemler Bildirim Rehberi (Bankalar).

Mathew D. Lee United States’ crackdown on offshore tax evasion: what does the future hold? Financier Worldwide Dergisi. Özel Rapor Sayı: Temmuz- 2016.

OECD Update On Voluntary Disclosure Programmes APathway to Tax Compliance, 2015-Ağustos s.29,30,31. www.oecd.org (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

OECD Economic Survey India Şubat 2017. <https://www.oecd.org/eco/surveys/INDIA-2017-OECD-economic-survey-overview.pdf> (Erişim Tarihi: 21.05.2019).

OECD (2017) Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2019).

OECD, Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Artırılması Raporu (Çev: Hesap Uzmanları Kurulu).

OECD Statistics Portal <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=1277> (Erişim Tarihi: 09.04.2019).

Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı Ocak 2015.

PWC Mevzuat Vergi İncelemelerinde Bilanço ve Gelir Tablosu Analizi <http://pwcmevzuat.com/MALIKITAP/Vergibilanco.pdf> (Erişim Tarihi: 28.03.2019).

Santi H. PARAMITHA Indonesia's Tax Amnesty: A Reflection <https://www.rsis.edu.sg/wp-content/uploads/2017/04/CO17079.pdf> (Erişim Tarihi: 26.04.2019).

Sheryl TAN, Got Siow Hui, You and the Taxman, Issue 4, "2016 Indonesia Tax Amnesty: How effective?" <https://www.ey.com/sg/en/services/tax/ey-you-and-the-taxman-issue-4-2016-indonesia-tax-amnesty-how-effective> (Erişim Tarihi: 21.05.2019).

TAşKIN, Yasemin. "Tax Base Increase Under Legislation on Claim Restructuring and Its Tax Related Consequences". 32.Uluslararası Maliye Sempozyumu. Proceedings Book. Mayıs 10-14. 2017. Antalya. ss.184-186.

TESEV Yolsuzluk Raporları 2016: Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi.

TÜSİAD Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları Ekim, 2012.

TMF Group The Financial Complexity Index 2017 <http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/FinansalRaporlama.pdf> (Erişim Tarihi:28.12.2018).

TBMM Plan ve Bütçe Komisyon Tutanağı Tarih: 03/05/2018 Dönem: 26 Yasama Yılı:3 https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.mv_goruntule?pTutanakId=21957 (Erişim Tarihi: 27.01.2019).

Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tasariasamalari/tbmmkms/tbmmkom/ticarisir.pdf> (Erişim Tarihi: 01.07.2019).

TOLU, Abdullah Kasadaki Hayali Paraya ve Ortaklardan Hayali Alacaklara Af Geliyor, %3 Vergi Ödeyerek Bu Paralardan Kurtulabilirsiniz, https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=14926 (Erişim Tarihi: 25.03.2019).

United Nations Economic Commission for Europe (Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu) Non-Observed Economy in National Accounts: Survey of National Practices 55. Sayı.

Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu www.vdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20.01.2019).

Vergi Denetim Kurulu 2017 Faaliyet Raporu www.vdk.gov.tr (Erişim Tarihi:20.01.2019).

Will India's tax evasion amnesty scheme curb 'black money'? 14 Ekim 2016 BBC News <https://www.bbc.com/news/world-asia-india-37640399> (Erişim Tarihi: 19.05.2019).

YERELİ, Ahmet Burçin/ MERİÇ, Metin. "Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı" <http://www.ahmetburcinyereli.com/MY35.pdf> (Erişim Tarihi:28.12.2018).

YILMAZ, Mustafa. "Elektronik Ortamda Belgelerin Güvenli Paylaşımı; Ülke Uygulamaları ve Ülkemiz için Öneriler". İdari Uzmanlık Tezi. Bilgi Teknolojileri ve İletişimi Kurumu. Ankara, Mart 2013.

ZUCKMAN, Gabriel: "How Corporations and the Wealthy Avoid Taxes (and How to Stop Them)" <https://www.nytimes.com/interactive/2017/11/10/opinion/gabriel-zucman-paradise-papers-tax-evasion.html> (Erişim Tarihi: 17.05.2019).

<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Baskanin-Mesaji> (Erişim Tarihi: 28.01.2019).

http://www.guncelvergikitalari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-284.pdf (Erişim Tarihi: 26.03.2019).

https://www.tax-news.com/news/French_Tax_Amnesty_Deadline_Looms_75325.html (Erişim Tarihi:22.05.2019).

<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Baskanin-Mesaji> Erişim Tarihi: 10.01.2019).

<https://www.hmb.gov.tr/risk-odakli-veri-analizi-stratejisi> (Erişim Tarihi: 02.05.2019).

<http://www.efatura.gov.tr/efaturakayitlikullanici.html> (Erişim Tarihi:14.04.2019).

https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS_Kilavuz.pdf (Erişim Tarihi: 22.05.2019).

Gazete Yazıları

DOĞRUSÖZ, Bumin. "Otomatik Bilgi Değişimi". Dünya Gazetesi. 05.12.2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/393198> (Erişim Tarihi: 07.04.2019).

DOĞRUSÖZ, Bumin. "Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Sorunları (2)". Dünya Gazetesi. 27.02.2019. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kabahatlerinde-tekerrur-sorunlari-2/404916> (Erişim Tarihi:11.05.2019).

KUMKALE, Rüknettin. Ortaklar Cari Hesabının Çalıştırılmasının Sonuçları. Dünya Gazetesi. 08.05.2018. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ortaklar-cari-hesabinin-calistirilmasinin-sonuclari/414805> (Erişim Tarihi: 25.03.2019).

KIZILOĞ, Şükrü. “Vergiler Dolaylı Geliyor”. Hürriyet Gazetesi. 07.10.2004. <http://www.hurriyet.com.tr/vergiler-dolayli-geliyor-263009> (Erişim Tarihi: 08.12.2018).

TÜRKMEN, Nedim. “Stok Affı Kaçmaz”. Sözcü Gazetesi. 19 Haziran 2018. <https://www.sozcu.com.tr/2018/yazarlar/nedim-turkmen/stok-affi-kacmaz-2472987/> (Erişim Tarihi: 01.08.2019).

Mevzuat

Arazi Vergisinin 1935 Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun (No: 3586, R.G. 07.02.1939-4126 1. madde).

Bakanlar Kurulu Kararı (No: 2018/11790 T.14.05.2018, R.G. 26.06.2018-30460).

Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun (No: 2801, R.G. 24.02.1983-17969).

Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun (No:3787, R.G. 03.04.1992-21191).

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No:6111, R.G. 25.02.2011-27857 Mükerrer).

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (No:6736, R.G. 19.08.2016-29806).

Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (No:218 R.G. 23.02.1963-11342).

Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (No:780 R.G.09.08.1966 -12370).

Emlak Vergisi Kanunu (No:1319, R.G.11.08.1970-13570).

Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No:3239, R.G. 11.12.1985-18955).

Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (5811-13.11.2008, R.G. 22.11.2008-27062).

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No:6824, R.G. 08.03.2017-30001).

Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No:7061, R.G. 05.12.2017-30261).

Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısmı Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun (No:691, R.G.26.07.1965-12058).

Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (No: 1803 R.G. 18.05.1974-14890 Mükerrer, 9. madde).

Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (No:1, R.G. 10.07.2018-30474).

Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (No:4, R.G.15.07.2018- 30479, 134. maddesi).

Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun (No: 4920, R.G. 13.06.1946-6332).

Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun No:145, Onay Tarihi: 05.08.1921).

Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un(No:6009, R.G. 01.08.2010-27659).

Gelir Vergisi Sirküleri (No: 99, 22.01.2016-GVK-99/2016-01).

Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 268, R.G. 29.07.2008-26951).

Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilmeyen Kısmının Alınmaması Hakkında Kanun (No:5240, R.G. 12.07.1948-6955).

Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No: 6455, R.G. 11.04.2013-28615).

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun (No:325, R.G. 12.09.1963-11503).

Kazanç Vergisi Kanunu (No:2395, R.G. 25.03.1934-2662).

KDV Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:7, R.G. 04.10.2016-29847).

KDV Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:20, R.G. 06.09.2019-30527).

KDV Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı KHK'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No: 7104, R.G. 06.04.2018-30383).

Kurumlar Vergisi Kanunu (No: 5520, R.G. 21.06.2006-26205).

Spor Kulüplerine Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleriyle Teşvik Primlerinden Mütevellit Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun (No:252 R.G.19.06.1963-11432).

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (No: 6486, R.G. 29.05.2013-28661).

Tahsilatların Hızlandırılması Hakkında Kanun (No: 2431, R.G. 22.03.1981-17287).

Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun (No:5050, R.G. 21.05.1947-6616).

Varlık Barışı Kanunu (No:4811, R.G. 27.02.2003-25033).

Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun (No:4530, R.G. 17.03.1944-5657).

Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun, (No: 2566, R.G. 12.07.1934-2750).

Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (No:7143, R.G. 18.05.2018-30425).

Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (No: 2995, R.G. 27.04.1984-18384).

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun (No:7018, R.G. 20.05.2017-30071).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (No:646, R.G. 10.07.2011-27990).

Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği (R.G. 11.01.2016-29590).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (R.G 25.10.2016-29868).

Vergi Kanunları ile Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No: 7103, R.G. 27.03.2018 Sayı: 30373 (2. Mükerrer)).

VUK Genel Tebliği (Seri No: 459, R.G. 24.12.2015- 29572).

VUK Genel Tebliği (Sıra No: 453, R.G. 20.06.2015-29392).

VUK Genel Tebliği (Sıra No: 487, R.G.17.12.2017-30273).

VUK Genel Tebliği (Sıra No: 433, R.G. 30.12.2013-28867 Mükerrer).

VUK Genel Tebliği (Sıra No: 446, R.G. 04.04.2015-29316).

VUK Genel Tebliği (Sıra No: 397, R.G. 05.03.2010-27512).

VUK Genel Tebliği (Sıra No:416, R.G. 28.06.2012-28337).

VUK Genel Tebliği (Sıra No:421, R.G.14.12.2012- 28497).

VUK Genel Tebliği (Sıra No: 486, R.G. 17.12.2017-30273).

1989 Mali Bütçe Kanunu (No: 3512, R.G.28.12.1988-20033 Mükerrer, 63.madde).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No:3689, R.G. 20.12.1990-20731).

31/12/1080 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 4/1/1961 Tarihli ve 213 Sayılı 700 sayılı KHK'nın 173. maddesi (R.G. 07.07.2018-30471,2. Mükerrer).

2431 sayılı Kanun Hakkında 14 Şubat 1983 tarihli Milli Güvenlik Konseyi Bütçe Plan Komisyonu Raporu (Esas No: 1/883 Karar No: 223).

2431 Sayılı Tahsilatların Hızlandırılması Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine Dair Kanun (No: 2546, R.G. 28.10.1981-17498).

6111 Sayılı Kanun Tasarısının Dönemi ve Yasama Yılı: 23/5 Esas No:1/971 Komisyon Raporu Sıra Sayısı:606 Genel Gerekçe.

6736 sayılı Kanun Tasarısının Dönemi ve Yasama Yılı: 26/1 Esas No:2/1310 Komisyon Raporu Sıra Sayısı: 409 Genel Gerekçe.

7143 sayılı Kanun Tasarısının Dönemi ve Yasama Yılı: 26/3 Esas No: 1/944 Komisyon Raporu Sıra Sayısı:557 Genel Gerekçe.

7104 Sayılı KDV Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı KHK'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un gerekçesi için bkz. <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0926.pdf> (Erişim Tarihi: 14.04.2019).

Mahkeme Kararları

AYMK, E.2014/120 K. 2015/23 (R.G. 21.05.2015-29362).

AYMK, E.2011/126 K.2012/110, (R.G. 25.05.2013-28657).

AYMK, E. 2014/171 K.2015/41 (R.G. 21.05.2015-29362).

AYMK, E.2016/16 K. 2016/37 (R.G. 31.05.2016-29728).

AYMK, E.2017/150 K.2017/162. (R.G. 24.1.2018-30311).

AYMK, E.2012/157 K.2013/79. (R.G. 31.12.2013-28868).

AYMK, E.1986/5, K.1987/7. (R.G. 12.11.1987-19632).

AYMK, Bireysel Başvuru No: 2015/15100 (R.G. 03.04.2019-30734).

Danıştay 3. Dairesi, 13.03.2017, Esas No: 2014/9210, Karar No: 2017/1646.

Danıştay 3. Dairesi, 28.03.2019, Esas No:2016/2591, Karar No: 2018/1635.

Danıştay 3. Dairesi, 27.06.2018, Esas No: 2016/3923, Karar No:2018/3591.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 29.03.2019, Esas No: 2018/2223, Karar No:2019/580.