

Vergi uyumu indiriminin uygulamadaki görünümü: Özelge arşivine dayalı nitel bir analiz

Tax compliance discount in practice: An analysis of rulings

Özgür Saygın

Kütahya Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Kütahya, Türkiye

ÖZ

Vergi idaresinin zorlaması olmaksızın mükelleflerin maddi ve şekli yükümlülükleri kendiliğinden yerine getirmesi vergi uyumu ile açıklanmaktadır. Devlet ve mükellef ilişkilerinin olumlu bir süreç dönüşmesini sağlayan vergi uyumu vergi tahsil maliyetlerini azaltmaktadır. Vergi uyumu vergi gelirlerinin gecikmeden tahsil edilmesini sağladığından borçlanmaya bağlı faiz yüklerinin olumsuz etkileri düşürmektedir. Vergi uyumunun sürekliliğini sağlamak üzere Türk Vergi Mevzuatında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu doğrultuda gelir vergisi ve kurumlar vergisi yükümlülerine %5 oranında daha az vergi ödemelerini sağlayan bir indirim düzenlemesi getirilmiştir. Bir başka yasal düzenleme olarak vergi uyumu gösteren mükelleflere borçlarının tecilinde kolaylıklar tanınmıştır. Çalışma vergi uyumu indirimi uygulaması hakkında uygulama sonuçlarını ortaya koymaktadır. Çalışmada elde edilen bulgular doğrudan vergi uyum indiriminden yararlanmak isteyen mükelleflerin sorularından ve vergi idaresinin bu sorulara verdiği cevaplardan elde edilmiştir. Uygulama sonuçlarına bakıldığında indiriminden faydalanan mükellef sayısı yeterli değildir. Uygulamada indirim ile ilgili mükelleflerin ne tür zorluklar ve tereddütler yaşadığını incelemek üzere Gelir İdaresi Başkanlığının Özelge Arşivinden yer alan konu ile ilgili özgelere doküman incelemesi tekniği ile içerik analizi yöntemi incelenmiştir. Çalışmada mükelleflerin özellikle devir, birleşme vb. durumlarda devir alınan veya birleşilen firma nedeniyle indirim avantajını kaybetmemeleri gerektiği sonucuna varılmıştır. İndirim şartlarını sağlayan tarafın indirim hakkı, yeni mali büyüklükteki payı kadar korunmalıdır. Ayrıca, vergi beyannamelerini zamanında vermeyen mükelleflerin 3 yıl süreyle indirim hakkını kaybetmeleri, vergi beyannamelerinin sayısı ve türü göz önüne alındığında oldukça ağır bir durumdur. Vergi idaresi, mükelleflerin vergi indirim haklarını kaybetmemelerini sağlayacak bir duruş sergilemelidir. Uyumlu mükelleflere sağlanan indirimlerden yararlanan mükellef sayısı artırılmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyumu, Vergi Teşviki, Özelge.

Jel Sınıflaması: H24, H26.

ABSTRACT

Tax compliance means taxpayers fulfill their obligations voluntarily, without coercion from the tax administration. Tax compliance, which enables the transformation of state and taxpayer relations into a positive process, reduces tax collection costs. Since tax compliance ensures that tax revenues are collected timely, it reduces the negative effects of interest burdens related to borrowing. In order to ensure the continuity of tax compliance, various regulations have been made in Turkish tax legislation. In this respect, a discount regulation has been introduced to income tax and corporate taxpayers that allows 5% lower tax payments. Taxpayers, who show tax compliance as another legal regulation, have been given convenience in the postponement of their debts. The study presents the results of the implementation of the tax compliance deduction.

Atıf/Cite this article as: Saygın, Ö. (2025). Tax compliance discount in practice: An analysis of rulings. *Trakya University E-Journal of the Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 14(2), 75-85, 2025. <https://doi.org/10.47934/tefeas.14.02.06>

*Bu çalışma 02-04.06.2022 tarihlerinde düzenlenen Incos VII Karabağ Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresinde (2022) sunulan ve tam metin olarak basılan "Vergi Mevzuatında Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Ayrıcalıkların Değerlendirilmesi" adlı bildirinin nitel bir analiz ile genişletilmiş halidir.



Editör/Edited by: Arzu Erdoğan

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Assoc. Prof. Dr. Özgür Saygın,

Kütahya Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Kütahya, Türkiye

E-posta: ozgur.saygin@dpu.edu.tr

ORCID ID: orcid.org/0000-0002-2159-7112

Geliş Tarihi/Received: 30.08.2025

Kabul Tarihi/Accepted: 02.12.2025

Yayınlanma Tarihi/Publication Date: 30.12.2025



©Telif Hakkı 2025 Yazar. Trakya Üniversitesi adına Galenos Yayınevi tarafından yayımlanmaktadır. Creative Commons Atıf (CC BY) Uluslararası Lisansı ile lisanslanmaktadır.

Copyright © 2025 The Author. Published by Galenos Publishing House on behalf of Trakya University. Licensed under Creative Commons Attribution (CC BY) 4.0 International License.

ABSTRACT

The findings were obtained directly from the questions asked by taxpayers seeking to benefit from the tax compliance deduction and from the responses provided by the tax administration. When the results of the application are examined, the number of taxpayers benefiting from the discount is not sufficient. To examine the difficulties and hesitations taxpayers face regarding the discount in practice, relevant rulings from the Revenue Administration's Ruling Archive were examined using document review and content analysis. In the study, it was concluded that taxpayers should not lose the discount advantage due to the company being taken over or merged, especially in case of involving transfers, mergers, and similar transaction. The discount right of the party that meets the discount conditions must be protected to the extent of its share in the new financial size. In addition, taxpayers losing their right to deduction for 3 years due to not filing their tax returns on time is a very harsh condition considering the number and type of tax returns. The tax administration must adopt a stance that ensures taxpayers do not lose their tax deduction rights. The number of taxpayers benefiting from the deductions granted to compliant taxpayers should increase.

Keywords: Tax Compliance, Tax Incentive, Ruling.

JEL Classification: H24, H26.

1. Giriş

Vergi uyumunun sağlanmasını tek başına mükelleflerden beklemek konuyu basite indirmektir. Mükelleflerden beklenen görevler olduğu kadar devletin de süreç üzerinde mesuliyetleri bulunmaktadır. Devlet bir yandan vergi uyumunu teşvik ederken diğer yandan uygulamada tutarlı bir görünüm sergilemelidir. Nitekim sıklıkla çıkan vergi afları vergi uyumunun sürdürülebilir olmasını engellemektedir (Savaşan, 2006). Vergi afları devletin mükelleflere vermiş olduğu taahhüdü rafa kaldıran, vergisini ödemeyen mükelleflere ceza uygulanmayacağını ortaya koyan düzenlemelerdir (Kellner, 2004).

Vergiye uyumlu mükelleflere tanınan uyum indirimi ülkemizde bir teşvik mekanizması olarak uygulamaya girmiştir. Söz konusu teşvik uyumlu mükelleflerin ödüllendirilmesini sağlamak, uyum davranışının sürdürülmesini gerçekleştirmek ve daha fazla uyumlu mükellef sayısına ulaşmak amaçlarını ihtiva etmelidir. Nitekim mevzuatta yer alan bu düzenlemeden faydalan mükellef sayılarına bakıldığında ilgili düzenlemenin tabana yayılmadığı eleştirileri söz konusudur. Mevzuatta indirimden faydalanmanın şartlarının uygulamada ne tür sıkıntılara neden olduğunun takip edilmesi indirim uygulamasının başarısı için önem arz etmektedir. Bu doğrultuda öncelikle mevzuatta uyuma yönelik teşvikler incelenmiş, sonrasında vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirimin Türkiye uygulaması hakkında değerlendirmeler yapılmıştır. Konuya ilişkin mükellefler açısından hangi belirsizliklerin olduğuna ilişkin bulgular özetler üzerinden yapılan nitel bir analiz ile ortaya konmuştur. Söz konusu özetler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Özelge Arşivinden yer alan mükelleflerin izahat talepleri sonucunda hazırlanan özetlerdir. Çalışma vergi uyumunu teorik olarak ele almaktan ziyade vergi uyum indiriminin uygulama sonuçlarını analiz etmektedir. Çalışma Gelir İdaresi Başkanlığı'nın paylaşıma açtığı konu ile ilgili özetler ile sınırlıdır.

2. Vergi Uyum ve Türk Vergi Mevzuatında Yeri

Vergi uyumu mükelleflerin istenilen belge düzenini sağlanması ve elde edilen gelirin zamanında beyan edilmesi ve hesaplanan verginin eksiksiz ödenmesidir (Sour, 2004). Bir başka yönüyle vergi uyumu vergi sisteminin işlemesi için kanun ve diğer yasal düzenlemeler ile ortaya konan kurallara uygun hareket etmektir (Webley, 2004). İdarenin denetim ve cezalar ile mükellefler üzerinde kurduğu baskı sonucu vergi uyumu sağlayacağına ilişkin görüşler (Allingam & Sandmo, 1972) zamanla ağırlığını kaybetmiştir. Vergi uyumunu vergi kaçırma fırsatı ve yakalanma olasılığıyla açıklanmak yerine ahlaki değerler, psikolojik etmenler ve devlet-mükellef ilişkilerine dayanan bir bakış açısıyla ele almak daha fazla kabul gören bir yaklaşım olmuştur (Torgler, 2007). Vergi uyumunu sadece mükellefe düşen görevleri ifade eden bir olgu olarak ele almak yetersiz bir değerlendirme olacaktır. Vergi uyumunun önemli bir kısmı devlete ve vergi idaresine düşen görevler ile ilgilidir. İki taraflı bir süreç olan vergi uyumunu gerçekleştirmek adına mükelleflerim sürece gönüllü katılmasını sağlayacak politikalara ihtiyaç vardır (Saygın, 2018). Vergi uyumunun sürdürülebilir şekilde tesis edilmesi kamu ekonomisinin finansman problemlerini de azaltacaktır. Kamu gelirlerinin kolaylıkla tahsil etmesi ve bu sürecin olabildiğince masrafsız olması maliye yönetimlerinin ulaşmak istediği verimli bir gelir yönetimidir. Mükelleflerin kendi kararları ile vergi ödeme sürecine sahip çıkması için uyum teşviklerin vergi mevzuatında yer alması gerekmektedir. Nitekim vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler ile mükelleflere sunulan teşviklerin vergi uyumuna katkı sağladığı görülmektedir (Özvar ve Saruç, 2021). Vergi mevzuatında vergi uyumuna katkı sağlayan iki temel düzenleme bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan indirim müessesesi vergi uyumunu gerçekleştiren mükelleflere %5'lik bir indirimi bir teşvik unsuru olarak düzenlemektedir. Ayrıca 6183 sayılı yasada uyumlu mükelleflerin borçlarının tecil edilme durumlarına yer verilmiştir.

2.1. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

Vergi uyumunun Gelir Vergisi Kanununda yer bulması 2017 yılı Şubat ayında çıkan 6824 sayılı kanun ile gerçekleşmiştir. Mükerrer madde 121'de kimin uyumlu mükellef sayılacağı ve ne tür şartları yerine getirmesi gerektiği ve söz konusu indirimin hangi oranda olduğu açıklanmıştır. Ayrıca bu madde ile şartları yerine getiren kurumlar vergisi mükelleflerinin de indirimden faydalanacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 121'de yazılı olan şartları gerçekleştiren mükelleflere ödenecekleri verginin %5'inin teşvik olarak alınmayacağı düzenlenmiştir. Maddede kurumlar vergisine tabi şirketlerden bankaların sigorta, finans ve emeklilik şirketlerinin indirimden yararlanamayacağı görülmektedir.

Mükerrer madde 121'de uyum şartlarını yerine getirenler 2025 yılında 9.900.000 TL'ye kadar indirimden faydalanacak daha fazla bir indirim söz konusu olamayacaktır. İlgili maddede uyumlu mükellef tanımlanmıştır. İndirimin hesaplanacağı yıl ve geriye doğru 2 yıl içinde beyannamelerini kanunda yazan sürelerde veren mükellefler uyumlu mükelleflerdir. Hata düzeltme başvurusu ve pişmanlık başvurusu beyanname süre ihlali olarak kabul edilmemektedir. Dahası maddeye göre indirimin hesaplanacağı yıl ve geriye doğru 2 yıl içinde mükellefin ikmalen, re'sen veya idarece bir tarhiyatı bulunmamalıdır.

Mükerrer madde 121'in ortaya koyduğu uyumlu mükellef tanımının önemli bir unsuru da mükellefin vergi borcu olmamasıdır. Buna göre mükellefin indirimin hesaplanacağı yıl kadar 1000 TL üzerinde vergi borcunun olmaması gerekmektedir. Mükellefler interaktif vergi dairesi üzerinden indiriminden faydalanma imkânlarını görebilmektedir (Avcı, 2020).

2.2. Vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili

Vergi uyumunu dikkate alan yasal düzenlemelerin sayısının ve niteliğinin artması kamu kesiminin uyum sürecine katkı sağlamasıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan indirim teşviki daha az vergi ödemeyi ifade eden bir teşviktir. 6183 sayılı kanunda yer alan düzenleme ise uyumlu mükelleflere vergi borçlarını ödemekte zorlandıklarında sağlanan kolaylıkları ele almıştır. Buna göre 48/A'da mükellefin borçlarını zamanında ödemesi veya borcun cebri yollar ile alınması mükellefi zor duruma düşürecekse yazılı talep üzerine Maliye Bakanlığı borçları özel koşullarla tecil eder.

6183 madde 48/A Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan tanıma uygun bir şekilde uyumlu mükellefi tanımlamıştır. Uyumlu mükellef öncelikle en az 3 yıl süreyle; ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmalıdır. Mükellef geriye doğru 3 yıl boyunca beyannamelerini zamanında vermelidir. İlgili şartları sağlayan ve vadesi bir yılı geçmemiş borcu bulunan iyi niyet sahibi mükellef uyumlu mükellef sayılır ve maddede

yazılı kolaylıklardan faydalanır. 6183 sayılı kanunun 48. maddesinde tüm mükellefleri kapsayan bir tecil düzenlemesi bulunmaktadır. Buna göre 36 aya kadar mükellefin borcu tecil faizi alınmak suretiyle tecil edilir. Bu mükelleflerden 50 bin TL üzeri borçlarda 50 bin üzerindeki kalan rakamın yarısı kadar teminat istenmektedir. 48/A'da ise uyum şartlarını sağlayan mükelleflerin borçları 500 bin TL'ye kadar teminatsız, 500 bin üzeri için %25'i kadar teminat gösterilerek 36 aya kadar tecil edilebilir. Cumhurbaşkanı 36 ayı 60 aya kadar uzatmaya yetkilidir. 48/A'da ile uyumlu mükelleflerden istenilen teminat miktarı düşürülmüştür. Dahası tecil süresi 60 aya kadar uzatılabilmektedir.

3. Uyum İndirimi Uygulaması

Vergi uyumunu teşvik eden indirimle ilişkin önemli tecrübeleri ifade eden bir süreç geçirilmiştir. Bu bağlamda mevzuatta yerine alan bu indirim pratikte belirli eleştirilere hedef olmaktadır. Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan indirim için indirimin uygulanacağı yıl ve önceki iki yıl süresince mükellefin tüm beyannameleri zamanında vermesi gerekmektedir. Toplamda üç yıl boyunca uyum davranışı gösteren mükellefin her yeni yıl söz konusu üç yılı ileri doğru kaymaktadır (Demirkan, 2019). Ayrıca mükellefin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ve diğer vergiler için çok sayıda beyanname vermesi dikkate alınmalıdır. Nitekim onlarca beyannameden birinin geç verilmesi üç yıl boyunca uyuma bağlı indirimden mahrum kalmasına neden olacaktır. Vergileme sürecinin karmaşıklığı ve süreç içinde aktif rol oynayan insan faktörü dikkate alındığında istenmeden yapılan hataların karşılığı olarak üç yıl boyunca indirimden faydalanmamak oldukça katı bir durumdur. Ayrıca uyumlu mükelleflere tanınan indirim geçici vergiye uygulanmamaktadır. İndirimin sağlanacağı yıl matematiksel olarak yapılan fazla ödemelerin mahsup edilmesi mükellef ve vergi idaresi açısından daha fazla iş yüküne neden olmaktadır. Bu nedenle uyumlu mükelleflere tanınan indirimin geçici vergi dönemlerini dikkate alır bir şekilde düzenlenmesi yerinde olacaktır (Doğan vd., 2024).

Uyumlu mükelleflere tanınan vergi uyumu indiriminin ağır şartlara bağlı olması bu indirimden faydalanan mükellef sayısının sınırlı kalmasına neden olmaktadır (Bozdoğan, 2025). Kanun koyucuların bir teşvik mekanizmasını ortaya koyarken temel hedefi teşvikten fayda elde etmektir. Elde edilen teşvik sonrası teşvikten faydalanan mükelleflerde memnuniyet oluşması söz konusu olabilir. Çeşitli nedenlerle yüksek tutarlarda vergi ödeyip indirimden faydalanamayan mükelleflerde memnuniyetsizlik oluşması olağandır. Uyum davranışı her adımda ödüllendirilmelidir. Prosedürlerden birinin atlanmış olması üç yılı kapsayan bir mahrumiyete neden olmamalıdır.

Vergiye zamanında ödeme sonrasında mükelleflerle elde edilen ekonomik kazanım her zaman aynı etkileri yapmamaktadır. Uyum nedeniyle kazanılan indirim sabit bir oran olarak yüzde beşlik bir ekonomik kazanımdır. Ekonominin içinde bulunduğu durum, faiz hadleri, ticari fırsatlar nakit paranın değerini bazı dönemlerde artırmaktadır (Karakoyun, 2023). Bu nedenle alternatifleri cazip hale gelen uyum davranışının ödüllendirilmesi kolaylaştırılmalıdır.

Vergiye uyum sağlayan mükellefler sadece matematiksel kazanımlar doğrultusunda hareket etmeyebilir. Vergi idaresinin mükellefler ile iletişimi, vergi yükünün gelir dağılımına uygun dağıtılması ve vergi ödemeyenlere karşı etkin bir ceza sisteminin bulunması vergi uyumunu artırmaktadır. Adaleli bir vergi yönetimi uyum davranışını tesis etmede vergi idaresinin sağlayacağı önemli bir zemindir (Günay ve Gürdal, 2022). Vergiye gönüllü uyumu sağlamak üzere ortaya konacak yükümlülüklerin tamamını mükelleflerden beklemek doğru olmayacaktır. Mükellef odaklı, vergi konusunda eğitime önem veren ve güçlü bir uyum yönetimi de mükellef dışında devletin üzerine düşen yükümlülüklerdir (Çelikkaya, 2021).

Uyum davranışının temelinde ahlaki, sosyolojik ve psikolojik birçok etmen bulunmaktadır. Uyum sağlayan, vergi bilinci olan mükelleflerin ortak özellikleri adalet beklentileridir (Ulusay, 2023). Bu nedenler küçük ayrıntıları yerine getirememeye bağlı olarak indirimden faydalanmamaları mükelleflerdeki adalet beklentilerine zarar verebilecektir.

Vergi uyumuna bağlı tesis edilen indirimden faydalanan mükellef sayılarına bakıldığında oldukça düşük sayıda mükellefin bu indirimden yararlandığı görülmektedir. 2020 yılında toplam gelir vergisi mükellefi ve kurumlar vergisi mükellefi yaklaşık 3 milyon iken bu sayı içinde indirimden faydalanan mükellef sayısı 64.505'tir. 2020 yılı için oransal bir değerlendirme yapıldığında toplam mükelleflerin ancak yüzde 2,14'ü indirimden faydalanmıştır. 2022 yılında toplam gelir vergisi mükellefi ve kurumlar vergisi mükellefi yaklaşık 3,4 milyon iken bu sayı içinde indirimden faydalanan mükellef sayısı 126.276'dır. 2022 yılı için oransal bir değerlendirme yapıldığında toplam mükelleflerin yüzde 3,67'si indirimden faydalanmıştır. Son olarak 2023 yılına bakıldığında toplam gelir vergisi mükellefi ve kurumlar vergisi mükellefi yaklaşık 3,6 milyon iken bu sayı içinde indirimden faydalanan mükellef sayısı 131.798'dir. 2023 yılı için oransal bir değerlendirme yapıldığında toplam mükelleflerin yüzde 3,63'ü indirimden faydalanmıştır (Bozdoğan, 2025).

4. Mükelleflerin İzahat Talepleri ve Özelgeler

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alan mülkiyet hakkı ile vergi doğrudan ilintilidir. Vergilemede belirlilik ölçüsü gereği vergilemeye ait

süreçlerin belirli ve mükellefçe anlaşılır olması zorunludur. Vergileme sürecine ait her bilginin aksaklığa neden olmadan kolaylıkla uygulamaya geçmesi vergi yargısının ve vergi idaresinin iş yükünü hafifletecek, vergilerin tahsilini kolaylaştıracaktır (Bölükbaşı, 2021).

Vergi yasalarında yapılan değişikliklerin sıklığı, kanun metinlerinde kullanılan dil ve teknik ayrıntıların çokluğu mükellefler açısından anlaşılmayan konuların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Mükelleflerle anlaşılabilen veya uygulama örneği olmayan konularda idareden görüş ve izahat talepleri idarenin düzenlediği özelgeler ile cevaplanmaktadır (Üstün, 2012). Özelgeler mevzuata bağlı kalarak mükellefe doğru uygulamaya ulaşmada rehberlik eden, açıklayıcı bilgiler sunan, yol gösteren kaynaklardır. Özelgeler normlar hiyerarşisinde alt sıralarda yer alan metinlerdir (Yaldız, 2020).

Vergi hukukunun kaynakları açısından özelgeler tali nitelikteki kaynaklar arasında değerlendirilir. Daha çok açıklayıcı metinler olarak ifade edilen özelgeler kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem özelliği barındırmazlar. Bu sebeple asli kaynakların bağlayıcı özelliği özelgelerde söz konusu değildir (Arıkan, 1998). İdare tarafından düzenlenen özelgenin kapsamında hareket eden mükellef hukuki güvence altına girmiş olacaktır. Hukuki bir metin olarak özelge idare tarafından düzenlendiğinden, tek taraflı olarak tesis edildiğinden idari işlemin temel özelliklerini taşımaktadır. Fakat hukuk âleminde yeni sonuçlar oluşturmamaktadır. Sadece izah isteyen kişi ile sınırlı sonuçları bulunan özelgeler idari işlemin temel özelliklerinden biri olan icrailik özelliğini yansıtmamaktadır (Bölükbaşı, 2021).

Özelgelerin yasal dayanağı V.U.K. madde 413'tür. İlgili maddede vergi mükelleflerine vergilemeye ilişkin süreçlerde ortaya çıkabilecek muhtemel sıkıntıları önlemek amacıyla bilgi isteme hakkı verilmiştir. Buna göre mükellef gerekli gördüğü hallerde şüphe oluşturan hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından bilgi talep edebilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı talep edilen bilgiye ilişkin cevabını özelge aracılığıyla verebilir. Konu kapsam itibarıyla tüm mükelleflere izah edilmesi gereken bir konu ise Gelir İdaresi Başkanlığı uygulama hakkında sirküler yayımlayabilmektedir. Özelgeler bilgi isteyen mükellefe yönelik cevaplar ve koruyucu metinler olarak değerlendirilebilir. Özelge doğrultusunda hareket eden mükellef yanlış yapsa bile cezai açıdan sorumlu tutulmamaktadır. Özelgelerde ortaya konan sonuçlar yargının konu hakkında vereceği kararlarını etkileyecek nitelikte değildir. Aynı şekilde vergi denetim mekanizmasını da bağlayan bir sonuç ortaya koymamaktadır. Özelgeler kendisini düzenleyen idareyi bağlamaktadır. Bu nedenle verilen özelgeye kapsamında mükellefe ceza kesilememekte ve söz konusu vergiye ilişkin gecikme faizi uygulanmamaktadır (Yaldız, 2020).

Sirküler ise tüm mükellefleri kapsayan açıklayıcı metindir. Konu ile yayımlanmış bir sirkülerin varlığı tüm mükellefleri bilgilendirmekte ve muhtemel bir ceza ile karşılaşmalarını engellemektedir. Mükellefler tarafından talep edilen konulara açıklık getiren özelgeler ve sirküler Gelir İdaresi Başkanı veya vekil tayin ettiği bir yardımcının başkan olduğu bir komisyon tarafından düzenlenir. İlgili komisyonda üç veya daha fazla sayıda daire başkanı da görev almaktadır. Komisyon tarafından düzenlenen özelgeler ve sirküler ile benzer konularda bilgi istenmesi durumunda Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı taşra teşkilatları da özelge düzenleyebilmektedir. Birikimli bir süreç olarak ilerleyen söz konusu bilgi üretme araçları olan özelgeler ve sirküler Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayınlanmaktadır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde "Özelge Sistemi" başlığında "Özelge Arama" anahtar kelimeleri seçilmek suretiyle ilgili özelgelere ulaşılmaktadır. Burada önem arz eden bir husus ta internet ortamında sunulan özelgelerde bilgi talep eden mükellefe ilişkin özel bilgiler paylaşılmamaktadır.

Özelgeler sadece bilgi talep edeni korumaktadır. Özelge ile elde edilen hukuki imkân diğer mükelleflere teşmil edilememektedir. Dolayısıyla özelgenin ortaya koyduğu imkânlardan yararlanmak isteyen diğer mükellefler konu ile ilgili bireysel olarak başvuru yapmalı ve izahat talep etmelidir. Böylelikle bir mükellefin özelge marifetiyle elde ettiği sonuçtan diğer bir mükellef te kendisi izahat talep etmek şartıyla faydalanabilmektedir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı özelgeleri ilan ettiği için herkese müracaat etmede fikir vermektedir.

Özelgeler mükelleflerin vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirim konusunda tereddüt ettikleri konulara cevap vermede bir araç olarak kullanılmaktadır. Söz konusu indirim uygulamasının şartlarını yerine getirmek kolay değildir. Mükellefler indirim şartlarını süreçteki ihmal veya hatalarından dolayı sağlamayabilir. Bazı durumlarda mükellefler uygulama hakkındaki belirsizliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Özelgeler bu açıdan bakıldığında tüm mükellefleri kapsamayan, mükellef ve idare arasındaki köprü görevi görmektedir.

5. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Çalışmada "Vergi uyumunu teşvik etmek üzere mevzuatta yer alan hukuki düzenlemeler uygulamada mükellefler üzerinde hangi tereddüt ve sıkıntılara yol açmaktadır?" araştırma sorusunu cevaplamak amacıyla özelgeler üzerinden nitel bir çalışma ile doküman analizi yapılmıştır. Doküman analizi, belirli bir amaç doğrultusunda kaynakların seçilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesidir (Karasar, 2005). Araştırmada, araştırmacının kişisel gözlemlerine dayanarak araştırma sorusuna uygun olduğunu düşündüğü için amaçlı

örnekleme (Gürbüz ve Şahin, 2018) göre özelgeler veri kaynağı olarak seçilmiştir. Çünkü özelgeler mükelleflerin vergi idaresinden izahat istediği konular için verilen cevaplar niteliğindedir.

6. Araştırmanın Bulguları

Mükellefleri vergi uyumu davranışına teşvik etmek üzere vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerin hangi ölçüde anlaşıldığını ve uygulamada ne tür aksaklıklar olduğunu tespit etmek vergi uyumunun gelişmesine katkı sunacaktır. Bu doğrultuda Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde paylaştığı özelge arşivinde 23.01.2025 tarihinde vergi uyumu hakkındaki özelgeler incelenmiştir. Yirmi iki farklı özelge üzerinde çalışılmış ve bu özelgeler üzerinden vergi uyumu hakkında hangi bilgilerin talep edildiği izlenmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda mükelleflerin özelgelerde hangi konularda soru işaretleri olduğu ve ne tür aksaklıklar ile karşılaştıklarına yönelik 5 tema bulunmuştur. Her bir tema elde edilen bulgular doğrultusunda isimlendirilmiştir.

6.1. Tema: Süre

Gelir İdaresi Başkanlığının özelge arşivinde mükelleflerden idareye gelen çok sayıda izahat talebinin konusu süreye ilişkindir. Gelir vergisi kanununda mükerrer madde 121'de vergi uyumu indiriminin şartları arasında süre ilişkin üç durum söz konusudur. Birincisi indirimden yararlanacak mükellefin indirimden yararlanmak istediği yıl ve öncesindeki iki yıl boyunca şartları yerine getirmesi istenmiştir. Bu ifadeden mükellefin en az 3 yıl faaliyet göstermesi şartı aranmaktadır. İkincisi mükellefin bahse konu dönemlerde beyannamelerini zamanında vermiş olması şartı aranmaktadır. Üçüncü olarak bahsi geçen sürelerde ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatın olmaması şartı ifade edilmiştir.

Mükellefin en az 3 yıldır faaliyet göstermesi gerekliliğine bir örnek 04/08/2020 tarih ve 62030549-120[mük121-2019/37]-E.567753 sayılı özelgedir. 2018 yılı Mayıs ayında faaliyete başlayan şirketin vergiye uyumlu mükelleflere tanınan %5'lik vergi indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı sorulmuştur. Ayrıca şirketin en az 3 yıldır faaliyette olma zorunluluğu hakkında mükellefçe bilgi istenmektedir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen cevapta ilgili indirimden faydalanmak için indirimin yapılacağı yıl ve önceki iki yıl beyannamelerin zamanında verilmesi gereği yasada açıkça ifade edildiğinden en az 3 hesap dönemi faaliyet gösterilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla talepte bulunan şirket ancak bir yıl sonra 2020 yılı gelirlerine ilişkin verdiği beyannamede şartları yerine getirir ise vergi uyumu indiriminden faydalanacaktır.

09/12/2020 tarih ve 60938891-120.01.02.04[GVK: 3-1]-E.45079 sayı numaralı özelgede benzer bir şekilde 14/01/2019 tarihinde faaliyete başlayan bir mükellef

2020 yılı sonunda idareye indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı yönünde bilgi talebinde bulunmuştur. Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı ilgili özelgede indirimin yapılacağı yıl ve önceki iki yıl beyannamelerin zamanında verilmesi gereğini ifade etmiş ve mükellefin müracaat ettiği yıl için bu indirimden faydalanamayacağını belirtmiştir. Burada çalışma hayatına yeni başlamış bir firma indirimden faydalanamamaktadır.

Beyannamenin zamanında verilmesine örnek olacak şekilde 11/06/2024 tarih ve 30094508–120–18318 sayılı özelgede mükellef 2023 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesini zamanında verdiğini ve vergi ödemesinin ilk taksitini ödediğini belirterek vergi uyumu indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hakkında bilgi istemiştir. Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı ilgili mükellefin kanunda yazan şartları yerine getirdiği ve indirimden faydalanmasının mümkün olduğunu özelgede açıklamıştır.

Mükellefin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesi şartında süreç içinde 7194 sayılı yasa ile bir değişikliğe gidilmiştir. Değişiklik öncesi zamanında beyan ve zamanında ödeme şartı yapılan değişiklik ile zamanında beyan ve vergi borcunun ödenmiş olması şartı olarak değiştirilmiştir. Değişiklik öncesi beyanlara ilişkin vergi borcunun kanuni süresinde ödenmiş olma şartı kaldırılmış yerine borcun ödenmiş olmasının yeterli olacağına yer verilmiştir. 11/06/2018 tarih ve 62030549–120[mük121–2018/237]–E.548774 sayılı özelgede KDV iade talebinin bir kısmına Gümrük Müdürlüğünün iade edilen mallar nedeniyle şerh koyduğu ve ilgili tutar gecikme zammı söz konusu olduğu bu durumun indirimden faydalanmaya engel olup olmadığı hakkında bilgi talep edilmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bahse konu yasal değişiklik öncesi özelgede vadesinden sonra ödemenin indirim şartlarına aykırı olması gerekçesi ile indirimin söz konusu olamayacağını ifade etmiştir.

Vergi uyumundan yararlanmak isteyen mükelleflerden beklenen süre ile ilgili üçüncü husus maddede yazılı süreler içinde ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatın olmaması şartıdır. Konuya örnek olacak şekilde 21/11/2018 tarih ve 62030549–120[Mük.121–2018/504]–E.1043218 sayılı özelgede 2015 yılında 2013 yılı için incelemeye alınan şirket borcunu 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırmak suretiyle ödemiş olan şirketin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından indirimden yararlanmasının mümkün olamayacağını ifade edilmiştir. İnceleme sonrasında yapılan tarhiyat vergi uyumu şartlarının gerçekleşmediğini göstermektedir.

6.2. Tema: Devir, Birleşme ve Tür Değişiklikleri

Vergi uyumu ile ilgili mükelleflerin uygulamada en çok tereddüt ettikleri konulardan biri de birleşme, devir ve

şirket tür değişikliği konularıdır. Devir, birleşme ve tür değişikliğinin vergi uyumu indirimi üzerindeki etkisine örnek olacak çok sayıda özelge tespit edilmiştir. 09/05/2018 tarih ve 38418978–125[19–18/27]–E.191200 sayı numaralı özelgede talepte bulunan şirket limited şirket iken 16/05/2016 tarihinde anonim şirkete dönüştürülmüştür. Bu tarih itibarıyla limited şirket döneminde sağlanan indirim olanağının tür değişikliği sonrasında devam edip etmeyeceği sorulmuştur. İlgili şirket 2017 yılında ödeyeceği kurumlar vergisinde indirim almak istemektedir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen cevapta tür değişikliklerinin KVK madde 19'da yer alan birinci ve ikinci fıkralar hükmünce devir kabul edileceği belirtilmiştir. Buna göre devirin şartlarının yerine gelmesi nedeniyle mükellefin kıst hesap dönemi, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin beyannamelerin süresi içinde verilmesi ve ilgili dönemlere ilişkin vergileri eksiksiz ödenmesi nedeniyle şirketin talebi uygun bulunmuştur. İlgili şirket 2017 yılı için vereceği kurumlar vergisi beyanında %5 indirim hakkından faydalanabilecektir.

Bir diğer örnek olarak 15/06/2020 tarih ve 25947440–120[2019/09]–E.9706 sayılı özelgede 19.12.2017 tarihinde iki şirketin birleştiği bunlardan birinin anonim şirket olduğu bildirilmiştir. Her iki şirketin de 2016'da ve 2017'de beyannamelerini zamanında vermedikleri, tahakkuk eden vergileri süresinde ödemedikleri ve 2016'da ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarının bulunduğu belirtilmiştir. Şirketin vergi uyumu indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı sorulmuştur. Isparta Defterdarlık Gelir Müdürlüğü özelgede vergi uyumu indirimi şartları açıklamış ve devamında bahsi geçen birleşmenin devir hükmünde olacağını açıklamıştır. Devamında devirin her iki tarafının da indirim şartlarını sağlaması gerektiğini vurgulamıştır. Bu nedenle birleşen şirketin indirimden faydalanmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bölünme sonucu bölünen kurumun indirimden faydalanmasının bölünme öncesi dönemde vergi uyumu indiriminin şartlarını taşımasına bağlıdır. Konuya örnek 04/08/2020 tarih ve 62030549–120[mük121–2018/275]–E.567857 sayılı özelgede bilgi talebinde olan şirketin daha önce bir anonim şirketten tam bölündüğü ve ilerleyen bir tarihte başka bir anonim şirket ile birleştiği ifade edilmiş, vergi uyumu indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hakkında bilgi talep edilmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı talepte bulunan şirket hakkında yaptığı tetkiklerde tam bölünme süreci öncesinde beyannamelerin süresinde verilmesine ilişkin indirim şartlarının yerine getirilmediği tespit edilmiştir. Buna göre tam bölünme sonrasında birleşilen kurumla her ikisinin de indirim şartlarını sağlamadığı dikkate alınarak talepte bulunan şirketin indirimden faydalanmasının mümkün olmadığı açıklanmıştır.

İndirimden faydalanma şartlarının keskin oluşu bazı durumlarda mükellef açısından olumsuz durumlar oluşturmaktadır. Şirketlerin birleşme ve devir sonucunda daha güçlü yapılara dönüşmesi ekonomik gelişim için önemli bir durumdur. Aynı şekilde maliye yönetimi için de küçük birden fazla şirketin takip edilmesi yerine büyük daha kurumsal tek bir şirketin takibi daha verimlidir. 2020/06/15 tarih ve 50426076–120[MÜK–121–2018/20–704]–E.43742 sayılı numaralı özelgede vergi uyumu indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hakkında bilgi talebinde bulunan şirketin iki sermaye şirketini devir aldığı belirtilmiştir. Devir alan şirketin ve devir alınan şirketlerden birinin indirim şartlarını yerine getirdiği, devir alınan diğer şirketin indirim şartlarını sağlamadığı talep formunda yer almıştır. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı özelgede vergi uyumu indirim şartlarını sıralamış ve bu şartlara devir alan ve devir alınan her ikisinin de şartları yerine getirmesi gerekliliğinden hareketle bilgi talebinde bulunan şirketin indirimden faydalanmasının mümkün olmadığını bildirmiştir. İlgili özelgede görüldüğü üzere devir alınan iki şirketten birinin şartları sağlamamış oluşu birleşme sonrası meydana gelen tüm şirketin indirimden faydalanmasına engel olmaktadır. Devir alınan şirketlerin mali anlamda kötü bir durumda olmaları ihtimali ve bu yüzden satılmak zorunda kalmaları dikkate alınarak uygulamanın bu halinin değiştirilmesi gerekmektedir. Uygulama “*şartları sağlanamayan şirketin mali büyüklüğü kadar indirimin gerçekleşmemesi*” kriteri daha doğru sonuçlar doğuracaktır.

Devir alınan şirketin devralan şirketin vergi avantajını ortadan kaldırmasına örnek bir diğer durum 08/04/2019 tarih ve 62030549–120[Mük.121–2018/588]–279447 sayılı özelgede görülmektedir. 1983 yılında kurulan ve indirim şartlarını sağlayan bir şirketin 2016 yılında kurulan bir şirketi 2017 yılında devir aldığı bu durumun indirimden faydalanmaya engel olup olmadığı hakkında bilgi istenmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından birleşme sonucunda devir alınan şirketin beyan edilen yıl ve önceki 2 yıl beyannamelerin süresinde verilmesi ve vergi borcunun ödenmesi şartını yerine getirememesi nedeniyle indirimin olamayacağını belirtilmiştir.

Limitet şirketin anonim şirket olması sonucunda indirimden faydalanmasının kanuni süreler dâhilinde limitet şirketten indirim şartlarını sağlamasına bağlıdır. 23/05/2023 tarih ve 17192610–125[KV–21–90]–109226 sayılı özelgede limitet şirketin belirli bir tarihte anonim şirkete dönüştüğü ve buna bağlı olarak limitet şirket olduğu döneme ait KDV beyannamesini anonim şirket üzerinden yapan şirketin indirim haklarını kaybettiği açıklanmıştır. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefin limitet şirket iken verilmesi edilmesi gereken KDV beyannamesinin süresinde verilmediği dolayısıyla da indirim şartlarını ihlal ettiği

gereğesiyle indirimin söz konusu olamayacağını ifade etmiştir. Aynı şirketin tür değişikliğinde limitet şirket dönemindeki durumuna bağlı olarak indirimin verilmemesi daha önceki ifade ettiğimiz aksaklıklar dışında anlaşılabilir bir durumdur.

6.3. Tema: Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah Vergi Usul Kanunu madde 371’de düzenlenmiş mükellef yararı oluşturan bir müessesedir. Pişmanlık ve ıslah mükellefe kendiliğinden yerine getirmediği yükümlülükleri telafi etme şansı sunan bir düzenlemedir. Herhangi bir denetim ve inceleme olmaksızın mükellefin kendiliğinden beyanname verip vergisini ödemesi geç de olsa vergi uyum davranışı olarak değerlendirilebilir.

Vergi uyumu sağlayan mükelleflere sunulacak indirimi düzenleyen GVK mükerrer madde 121’de indirim için başvuru ve önceki 2 yılda beyannamelerini zamanında vermeleri şart koşulmuştur. Zamanında verilmeyen pişmanlık ile düzeltme yaparak vergilerini ödeyen mükelleflerin de indirimden faydalanacağı ifade edilmiştir. Örnek olarak 11/02/2020 tarih ve 62030549–120–159471 sayılı özelgede İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’ndan bilgi talebinde bulunan mükellefin pişmanlık talepli düzeltme beyannamesi vermesinin vergi indirim şartlarını ihlal etmeyeceği gerekçesi ile mükellefin indirimden faydalanabileceğini belirtmiştir. Bir başka örnekte 16/05/2018 tarihli 84098128–120[Mük.Mad.121–2018/1]–E.210381sayılı numaralı özelgede İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefin indirimden faydalanmasının mümkün olmadığını ifade etmiştir. Mükellef düzeltme muhtasar beyannamesi ile ödenmesi gereken vergi tutarını kanuni süresinden sonra ödemiştir. Özelgede pişmanlık ve düzeltme beyanına ile vergi ödemenin vergi uyumu indirim şartlarına aykırı olmadığı açıklanmıştır. Mükellef dönemin mevzuatına göre geç ödemenin indirimi şartlarını ihlal etmesi gerekçesiyle indirim haklarını kaybetmiştir. İlerleyen yıllarda 7194 sayılı kanun madde 18 ile vergi borcunun kanuni süresinde ödenmiş olma şartı yerine borcun ödenmiş olmasının yeterli olacağı düzenlenmiştir.

6.4. Tema: Mükellef Dışı Olumsuz Etkenler

Vergi uyumu indiriminden faydalanmak yasada belirtilen belirli şartlar dâhilinde gerçekleşebilmektedir. Fakat ilgili şartların gerçekleşmesi için bazen mükellefin iyi niyetle gayret ortaya koyması yetmemektedir. Vergi ile ilgili süreçler oldukça karmaşık ve çok taraflı süreçlerdir. Vergi idaresine sunulan sorulardan bir kısmı bu tür problemlere çözüm aramak amacıyla sorulmaktadır. Çoğunlukla özelgelerde mükellefin indirimden faydalanamayacağı ile sonuçlanan özelgelerin ortak özelliği mükellefin iyi niyetle hareket ettiği fakat elinde olmayan etkenler nedeniyle indirim şartlarının ihlal edildiğidir.

Bankacılık işlemleri nedeniyle ortaya çıkan aksaklığın mükellefin indirimden yararlanmamasına neden olduğu bir örnekte konuya açıklık getirilecektir. 05/11/2018 tarih ve 65771276-120.01.02.10-E.13441 sayı numaralı özelgede mükellef 2018 yılının birinci geçici vergi ödemesini vadesinde bankaya gönderdiğini fakat bankanın kusurlu olarak bu ödemeyi yapmadığı ve kusurunu kabul ederek vade tarihini takip eden gün gecikme zammı ile birlikte ödemeyi yaptığını ifade etmektedir. Mükellef bu durum doğrultusunda vergi uyumu indiriminden faydalanıp faydalanmayacağını sormuştur. Amasya Defterdarlık Gelir Müdürlüğü özelgede beyanların süresinde verilmesi ve vergi ödemelerinin de kanuni süresinde yapılması gerektiğine dayanarak mükellefin 2018, 2019 ve 2020 yılları için vergi uyumu indiriminden faydalanamayacağını belirtmiştir. Fakat ilerleyen dönemde konu ile ilgili 7194 sayılı kanun madde 18 ile bir değişikliğe gidilmiştir. Buna göre beyanın verildiği yıl ve önceki iki yılda beyannamelerin zamanında verilmesi ayrıca bu dönemlere ilişkin tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması şartı getirilmiştir. Değişiklik öncesi beyanlara ilişkin vergi borcunun kanuni süresinde ödenmiş olma şartı kaldırılmış yerine borcun ödenmiş olmasının yeterli olacağına yer verilmiştir. Böyle incelediğimiz özelgede bir gün gecikme nedeniyle 3 yıl boyunca vergi uyumu indiriminden faydalanmayan mükellefin ve benzer durumdaki mükelleflerin mağduriyeti giderilmiştir.

Mükellefin faturanın eline geç geçmesi nedeniyle indirim şartlarını sağlayamaması vergi avantajından kendisini mahrum bırakmaktadır. 09/10/2018 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2018/496]-E.897162 sayılı özelgede İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, mükellefin 2015 yılı mayıs ayında stopaja tabi faturanın eline geç gelmesi ve Mayıs ayı Katma Değer Vergisi beyanname süresinin kanuni süreden sonra bu nedenle geç verilmesi ve ödemenin de buna bağlı olarak gecikmesi nedeniyle indirim şartlarının ihlal edildiği gerekçesi ile indirimin söz konusu olmadığı ifade edilmiştir. Bir başka teknik aksaklık nedeniyle şartları kaybetmeye örnek 29/08/2022 tarih ve 84098128-125[32-2018/15]-446824 sayılı özelgede ihrac kayıtlı satışı olan şirketin öngörülmeyle bir şekilde gerçekleşmeyen ihracata bağlı olarak geciken KDV ödemesi nedeniyle indirimden faydalanmasının mümkün olup olmadığı hakkında bilgi talep etmiştir. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı dönemin konu ile ilgili hükümleri uyarınca geç ödemenin indirim şartlarını ihlal ettiği ve indirimden bu nedenle faydalanmanın mümkün olmadığını belirtmiştir.

Mükellefin şartları sağladığı fakat ortaklığı olan adi ortaklığın şartları sağlamadığı durumda indirim hakkını kaybetmesi mükellef dışı olumsuz etkenler arasında sayılabilir. Nitekim 02/01/2019 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2018/592]-178 sayılı özelgede şirketin indirim şartlarını sağladığı

fakat şirketin ortaklığı bulunan adi ortaklığın vergi borcunu ödemediği dolayısıyla da ortakların tamamının şartları yerine getirmesi gerekliliğinden hareketle İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından ilgili şirketin indirimden faydalanmasının söz konusu olamayacağı ifade edilmiştir.

6.5. Tema: Özel Durumlar

Vergi uyumu indiriminden yararlanmaya ilişkin şartlar ilgili kanun maddesinde açık bir şekilde ortaya konmuştur. Fakat bazı durumlarda çok fazla karşılaşılmayan mükellefe has bazı özel durumlar nedeniyle indirimden yararlanma ile ilgili tereddütler oluşmaktadır. İlk olarak incelediğimiz özelge bir mükellefin elde ettiği indirimden ortağının yararlanabilme ihtimalini merkeze alan bir özelge dir. 2019/07/22 tarih ve 38418978-120[mük121-19/6]-244820 sayılı özelgede Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı avukatlık ortaklığına yarı yarıya ortak olan mükellefin elde ettiği vergi uyumu indiriminin diğer ortağın KDV borcuna mahsup olup olamayacağı hakkında bilgi talebini değerlendirmiştir. Vergi indirim tutarı ödenecek gelir ve kurumlar vergisi miktarından fazla ise beyan verme tarihinden itibaren bir yıl zaman zarfında mükellefin beyanı ile ödenecek başka vergilerden mahsup edilebilir. Mükellefin bu imkanı ortaklarının borçları için söz konusu olamayacağı gerekçesi ile özelgede vergi indirim tutarının bahse geçen şekilde mahsup edilemeyeceği ifade edilmiştir.

28/12/2020 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2019/121]-E.970197 sayılı özelgede finans sektörüne ve reel sektöre risk raporu, çek raporu vb. destek hizmetleri veren kuruluşun 5441 sayılı Kanun ve 6361 sayılı Kanunda yer alan finans ve bankacılık faaliyetleri kapsamında sayılan kurumlar arasında yer almadığı dolayısıyla indirimden faydalanmasının mümkün olup olmadığı hakkında talepte bulunmuştur. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından talepte bulunan kuruluşun banka ve finans vb. kuruluşlar arasında yer almaması nedeniyle indirimden yararlanmasının mümkün olduğunu ifade etmiştir.

22/04/2019 sayı ve 62030549-120-331635 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan 0040 Damga Vergisi Beyanname vermemenin indirim şartlarını ihlal edip etmediği hakkında bilgi talebinde bulunulmuştur. İlgili kanun maddeleri hükmünce damga vergisi mükellefi olan ihtiyarılık kapsamında sürekli mükellefiyeti bulunanların beyan etmesi gereken damga vergisi olmaması durumunda beyanname vermelerine gerek olmadığı gerekçesi ile özelgede indirimden yararlanmasının mümkün olduğunu ifade etmiştir.

25/12/2023 tarih ve 38418978-125[Diğer-2022/21]-612456 sayılı özelgede şirketin her yıl uyum indiriminden yararlandığı, indirimin yapıldığı yıl indirimin gelir olarak değerlendirilmesi halinde zarar olsa dahi indirilecek indirim

kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olup olmadığı hakkında bilgi talep edilmiştir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı özelgede ilgili yılda yapılan indirimin gelir olarak kabul edilmesi durumunda diğer indirimler ve istisnalar başlığında indirimin matrahtan indirilmesinin mümkün olduğunu ifade etmiştir.

7. Sonuç

Gelir İdaresi Başkanlığının arşivi üzerinden değerlendirilen özgelere elde edilen bulgular uyum indiriminin hangi noktalarda aksadığı veya anlaşılmadığı hakkında önemli bilgiler vermektedir. Bazı durumlarda da mükellefin özelve sonucu kendini güvence altına almak üzere izahat talep ettiği görülmektedir.

Elde edilen bulgulardan da görüldüğü itibarıyla indirim şartlarının en keskinini birinci temada ele alınan süreye ilişkin şarttır. Yeni kurulan şirketlerin 3 yılı doldurmadan indirimden faydalanmadığı incelenen özgelere açıklanmıştır. Beyannamesini süresinde vermeyen bir mükellef 3 yıl boyunca indirimden faydalanamamaktadır. Söz konusu şartın yerine gelmemesi mükellefin ilgili mali yılda indirimden mahrum kalması ile sınırlı değildir. Özgelere Demirkan'ın (2019) belirttiği üç yıl boyunca uyum davranışı gösteren mükellefin her yeni yıl uyumdan faydalanma hakkının devam ettiği görüşü desteklenmektedir. İndirim hakkında mevzuatta zaman içinde şartın ağırlığını hafifletici bir düzenlemeye gidilmiştir. 7194 sayılı yasa ile değişiklik öncesi zamanında beyan ve zamanında ödeme şartı yapılan değişiklik ile zamanında beyan ve vergi borcunun ödenmiş olması olarak değiştirilmiştir. Vergi borcunun kanuni süresinde ödenmiş olma şartı kaldırılmış yerine borcun ödenmiş olmasının yeterli olacağına yer verilmiştir. İlgili düzenleme ile kanuni süresinde beyanname vermiş fakat ilgili sürede ödeme yapamamış mükellefler de ödeme yaptıklarında indirimden faydalanacaklardır.

İncelenen özgelere ikinci temad (devir, birleşme ve tür değişiklikleri) görüleceği üzere kanuni düzenlemenin ruhuna uygun olmayan bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Uyum şartlarını yerine getirmeye devam eden bir firmanın ama başka bir firmayı devir aldığı için indirim hakkını kaybetmesi eleştiriye açıktır. Devir, birleşme, bölünme gibi tür değişikliğinde her iki taraftan da uyum şartlarını yerine getirmesi beklendiğinden yeni meydana getirilen şirket uyum indirimi alamamaktadır. Buna göre mali açıdan güçlü, uyum indiriminden yararlanan bir şirket nispeten daha zayıf bir şirketi devralırken zayıf şirketin uyum şartlarını taşıması nedeniyle uyum indirimini kaybetmektedir. Şirketlerin birleşme ve devir sonucunda daha güçlü yapılara dönüşmesi ekonomik gelişim için önemli bir durumdur. Vergi idaresi için birden fazla küçük şirketin takip edilmesi yerine daha büyük mali yapıların takibi daha anlamlıdır.

Devir, birleşme vb. süreçlerde taraflar arasında mali durumu kötü ve uyum şartlarını yerine getiremeyen bir şirketin bulunması oldukça olağan bir durumdur. Ekonomik anlamda bir çıkış yolu arayan şirketten indirim şartlarını beklemek doğru bir yaklaşım değildir. Dahası söz konusu şirketi devir alan şirket (kendisi şartları yerine getirse bile) devir nedeniyle indirim hakkı elinden almak suretiyle cezalandırılmaktadır. Şirket yapılarının büyümesi ve kurumsallaşması teşvik edilmesi gereken bir husus iken söz konusu durumlar bu gerçeğe çelişmektedir. Konu ile ilgili özgelere mükelleflerin devir, birleşme vb. süreçler öncesi indirim hakları hakkında izahat bekledikleri görülmektedir. Ulusay'ın çalışmasında (2023) ifade ettiği uyum sağlayan mükelleflerin adalet beklentilerine özgelere ile tam anlamıyla cevap verilememektedir. Adaletsiz bir uygulama örneği olan bu durum devir alan ve indirimden faydalanan şirketin yeni mali yapıdaki payı oranında indirim hakkının korunması şekliyle düzeltilmelidir. Aksi takdirde büyük şirketler 3 yıl boyunca yüzde beş oranında vergi indirimini kaybetmemek için birleşme ve devir süreçlerinden uzak kalacaklardır.

Çalışmada üçüncü temada pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanan şirketlerin vergi idaresinden uyum indirimi alıp alamayacağına yönelik bilgi talep ettikleri görülmektedir. Yasada açık bir şekilde pişmanlık ve ıslahattan faydalanmanın şartları ihlal etmeyeceği ifade edilmiştir. Çelikkaya'nın (2021) mükellef odaklı vergi yönetiminin vergi uyumuna katkı sağlayacağı görüşü özgelere elde edilen bulgular ile örtüşmektedir. Nitekim pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanan şirketlerin vergi uyum indiriminden yararlanabileceği özgelere görülmektedir. Uygulamanın bahsi geçen kısmının bu haliyle devam etmesi sürece katkı sağlayacaktır.

Mükellef dışı olumsuz etkenler olarak isimlendirilen dördüncü temada vergi uyumu sağlayan ve indirim alan mükelleflerin ticari faaliyetleri nedeniyle ellerinde olmayan bazı durumlar nedeniyle indirim haklarını kaybettiği görülmüştür. Mevzuatta öngörülmemiş uygulama esnasında tespit edilen mükellef dışı olumsuz etkenlerin sayısının fazla olması indirimden yararlanan mükellef sayılarını aşağı çekecektir. Bu temada Bozdoğan'ın (2025) vergi uyumuna bağlı indirimden faydalanan mükellef sayılarının düşük sayıda olduğu görüşünü destekleyen bulgular elde edilmiştir. İlerleyen dönemlerde vergi idaresi uyumdan faydalanan mükellef sayısının artırmak için belirli çalışmalar yapmalıdır. Bu doğrultuda mükelleflerin elinde olmayan sebepler ile indirim dışında kalmaması için çalışmalar yapılması önerilebilir.

Mevzuatta yer alan şartları yerine getirmek kolay görülmemelidir. Beşinci temada ele alınan özel durumlardan görüldüğü üzere ön görülmesi zor birçok uygulama farklılığı

bulunmaktadır. Süreç içinde birçok değişkenin bulunması ve mükellefin iyi niyet sahibi olsa bile elinde olmayan nedenler ile şartları ihlal edebileceği durumların varlığı mükellefin uyum sağlama gayretine zarar verecektir. Bu nedenle uyuma bağlı indirimin kullandırılması için şartların mükellef yararına tekrar gözden geçirilmesi faydalı olacaktır. Vergi uyumu çok yönlü bir süreç olarak devlet vatandaş ilişkilerinin gelişmesine katkı sağlayacaktır. Vergi uyumunu merkeze alan daha fazla yasal düzenleme yapılması ve mevcut düzenlemelerin uygulamadaki aksaklıkları dikkate alarak iyileştirilmesi daha verimli bir mali sistemin inşasına katkı sağlayacaktır. Özvar ve Saruç (2021) görüşleri ile örtüşen bir gerçeklikle vergi kanunlarında yapılan teşviklerin vergi uyumuna katkı sağladığı söylenebilir. Mükellefler uyum indirimini takip etmektedir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynaklar

- Allingham, M., ve Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics* 1(3-4), 323-338. doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2.
- Arıkan, Z. (1998). Vergi hukukunun kaynaklarından mukteza ve sonuçları. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 127-133.
- Avcı, O. (2020). Vergiye uyumlu mükelleflere uygulanan vergi indirimi müessesesi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1), 225-240.
- Bozdoğan, K. G. (2025). Vergiye uyumlu mükelleflere uygulanan vergi indirimi düzenlemesinin değerlendirilmesi: Etkinlik, adalet ve yorum sorunları. *II. Uluslararası İktisadi ve İdari Çalışmalar Kongresi*, 382-390.
- Bölükbaşı, M. O. (2021). Muktezanın idari işlemin özellikleri bakımından değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1), 105-132. doi.org/10.15337/suhfd.716767
- Çelikkaya, A. (2021). Vergi idarelerinin gönüllü vergi uyumunu artırma çalışmaları. *Vergi Raporu*, (267), 11-30.
- Demirkan, B. (2019). Örneklerle vergiye uyumlu mükelleflere uygulanan vergi indirimi müessesesinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. *Vergi Raporu*, (234), 57-65.
- Doğan, Z., Köksal, A. G., Zozik, A. (2024). Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5 vergi indirimi uygulaması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin öneriler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 47(426), 15-29.
- Günay, H. F., Gürdal, T. (2022). Vergi uyumsuzluklarının idari yolla çözümünde usul adaletinin gönüllü vergi uyumuna etkisi. *Maliye Dergisi*, (182), 130-159.
- Gürbüz, S., Şahin, F. (2018). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. Seçkin Yayıncılık. İkinci Baskı: Ocak 2015 (Ankara).
- Karakoyun, F. (2023). Beklenti ve etkileri ile vergi indirimleri: Senaryo örnekleri. *Maliye Çalışmaları Dergisi – Journal of Public Finance Studies*, 69, 129-145.
- Karasar, N. (2005). *Bilimsel araştırma yöntemi*. Nobel Yayın Dağıtım.
- Kellner, M. (2004). Tax amnesty – an appropriate revenue tool? *German Law Journal*, 5(4), 339-346. doi.org/10.1017/S2071832200012499
- Özvar, S., Saruç, N. T. (2021). Vergi uyumu ve ödül etkisi: Gelir ve kurumlar vergisinde uygulanan indirim. *Maliye Dergisi*, (181), 112-140.
- Savaşan, F. (2006). Vergi afları, vergiye uyum ve Türkiye uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Saygın, Ö. (2018). *Vergi uyumu ve vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Sour, L. (2004). An economic models of tax compliance with individual morality and conformity, *Economia Mexicana*, 13(1), 43-61.
- Torgler, B. (2007). Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis. *Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing*.
- Ulusay, N. (2023). Mükelleflerin vergi algılama şekilleri: Uyumlu mu isyancı mı? *Sakarya Üniversitesi İktisat Dergisi*, 12(3), 305-329.
- Üstün, Ü. S. (2012). Son kanuni değişiklikler çerçevesinde özelge ve sirkülerin vergi hukukundaki yeri. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1-2), 189-222.
- Webley, P. (2004). Tax compliance by businesses. In Hans Sjögren & Göran Skogh (Eds). *New perspectives on economic crime*. (pp. 95-126). Edward Elgar Publishing. doi.org/10.4337/9781843769835.00012
- Yıldız, Ç. (2020). Özelgelerin hukuki mahiyeti. *Kesit Akademi Dergisi*, (23), 317-328. doi.org/10.29228/kesit.43265

Kullanılan Özelgeler

- 04/08/2020 tarih ve 62030549-120[mük121-2019/37]-E.567753 sayılı özelge
09/12/2020 tarih ve 60938891-120.01.02.04[GVK: 3-1]-E.45079 sayılı özelge
09/05/2018 tarih ve 38418978-125[19-18/27]-E.191200 sayılı özelge
05/11/2018 tarih ve 65771276-120.01.02.10-E.13441 sayılı özelge
15/06/2020 tarih ve 25947440-120[2019/09]-E.9706 sayılı özelge
04/08/2020 tarih ve 62030549-120[mük121-2018/275]-E.567857 sayılı özelge
11/06/2024 tarih ve 30094508-120-18318 sayılı özelge
15/06/2020 tarih ve 50426076-120[Mük-121-2018/20-704]-E.43742 sayılı özelge
09/10/2018 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2018/496]-E.897162 sayılı özelge
22/07/2019 tarih ve 38418978-120[mük121-19/6]-244820 sayılı özelge
11/02/2020 tarih ve 62030549-120-159471 sayılı özelge
16/05/2018 tarihli 84098128-120[Mük.Mad.121-2018/1]-E.210381 sayılı özelge
22/08/2019 tarih ve 26468226-120[ÖZG-1-2018]-E.64933 sayılı özelge
02/01/2019 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2018/592]-178 sayılı özelge
11/06/2018 tarih ve 62030549-120[mük121-2018/237]-E.548774 sayılı özelge
08/04/2019 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2018/588]-279447 sayılı özelge
21/11/2018 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2018/504]-E.1043218 sayılı özelge
23/05/2023 tarih ve 17192610-125[KV-21-90]-109226 sayılı özelge
28/12/2020 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2019/121]-E.970197 sayılı özelge
22/04/2019 tarih ve 62030549-120-331635 sayılı özelge
25/12/2023 tarih ve 38418978-125[Diğer-2022/21]-612456 sayılı özelge
29/08/2022 tarih ve 84098128-125[32-2018/15]-446824 sayılı özelge