Ekonomi Bilimleri Dergisi, ISSN: 1309-8020
Yıl: 2026 **Cilt:** 18 **Sayı:** 1 **Doi:** https://doi.org/10.55827/ebd.1750348
Geliş Tarihi: 25.07.2025 **Kabul Tarihi:** 26.08.2025

Atıf (APA): Gövdere, A. N. & Göze Kaya, D., (2026), "Matrah Artırımının Vergi İlkeleri ile İlişkisi", Ekonomi Bilimleri Dergisi, 18 (1): 69-98.

MATRAH ARTIRIMININ VERGİ İLKELERİ İLE İLİŞKİSİ*

Analysis of Base Increase in terms of Taxation Principles

Ayşe Nur Gövdere[1] Dilek Göze Kaya[2]

Özet

Matrah artırımı müessesesi ülkemizde sıklıkla başvurulan bir yöntem haline gelmiştir. Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve KDV'yi kapsayan bu matrah artırımı uygulaması artık her iki-üç yılda bir tekrarlanmaktadır. Matrah artırımı uygulaması ile mükelleflerin beyanı dışında kalan ve beyan etmekten kaçındıkları vergi konusu faaliyetlerin hazineye girişi sağlanmaktadır. Bu şekilde devlet açısından vergi kayıpları önlenirken mükellef açısından kayıt dışılığın azalması yanında beyanda bulunmadığı dönemler için vergi incelemesinden muafiyet imkanı sağlanmış olmaktadır. Ayrıca vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizlerinde indirim imkanı da kazanmış olmaktadır. Bu çalışmada matrah artırımının vergi ilkeleri ile ilişkisi ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi, Matrah Artırımı, Vergilendirme İlkeleri*

Makale Türü: *Araştırma Makalesi*

Abstract

The tax base increase mechanism has become a frequently used method in our country. This practice, which covers Corporate Tax, Income Tax, and VAT, is now repeated every two to three years. Through the tax base increase application, the tax-related activities that taxpayers have not declared or have avoided declaring are brought into the Treasury. In this way, while preventing tax losses for the state, taxpayers benefit from reduced informal economy, as well as the opportunity to be exempt from tax audits for periods they have not declared. Additionally, they gain the advantage of reductions in tax penalties, late fees, and delay interest. In this study, the relationship between tax base increase and tax principles will be discussed.

Keywords: *Tax, Tax Base Increase, Taxation Principles*

JEL Codes: *K0*

Article Type: *Research Article*

[1] Yüksek Lisans Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, E-mail: govdereaysenur@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0002-2238-7707
[2] Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, E-mail: dilekkaya@sdu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-3477-1877
***** Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Doç. Dr. Dilek Göze Kaya danışmanlığında Ayşe Nur Gövdere tarafından hazırlanan tezden üretilmiştir.

I. GİRİŞ

Devletin en büyük finansman kaynağı vergilerdir. Bireyler ve firmalar aldıkları hizmetlerin karşılığı olarak vergi ödemekler yükümlüdürler. "Vergi Ödevi" başlıklı 73. Maddede de belirtildiği üzere "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Her mükellef gelir, kazanç ve servetleri üzerinden vergilendirilirler. Modern vergilendirmenin temelini ise beyana dayalı vergiler oluşturur. Fakat her zaman bu beyanlar gerçek olmayabilir. Şöyle ki; mükellefler vergisini olandan daha az ödemek adına gelir, servet ve kazancını gerçekten daha az gösterebilir ya da giderini fazla gösterebilir. Bütün bunların dışında vergi cennetlerini kullanabilir ya da yurt dışında kurduğu kendi şirketleri arası gerçeği yansıtmayan tutarlarla alışveriş yapabilir. Bunlar gibi daha birçok yöntem kullanılmak suretiyle vergi kaçırılarak devlet gelir kaybına uğratılabilir.

Matrah artırımı ile devlet kayıt dışı bırakılmış bu paraların matrahta artırıma gidilmek şartıyla beyan edilmesine izin veren bir sistemdir. Buna göre mükellefler yanlış beyanlarını düzeltirler ve bu dönemler için vergi incelemesinden muaf tutulurlar. Bu çalışmamızda matrah artırımı uygulamasının vergilendirme ilkelerine uygun olup olmadığını, eğer bu uygulama ile çelişen ilkeler var ise hangi yönlerden çeliştiğini inceleyeceğiz.

II.MATRAH ARTIRIMI

Modern bir vergilemenin temelini beyan oluşturmaktır. Fakat mükellefin beyan etmiş olduğu tutarların her zaman gerçeği yansıtmaması ihtimaline istinaden vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler (vergi denetmenleri, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve kontrolörler) tarafından denetim yapılır (Gören,2012,s.419). İşte matrah artırımı müessesesi de bu noktada devreye girmektedir. Matrah artırımı müessesesine göre eksik beyan edilmiş ya da hiç beyanda bulunulmamış olan dönemler için mükellefler gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından beyanda bulundukları matrahlarda kanunda belirtilen oranlarda artırıma gitmeleri ve beyan ettikleri bu tutarları yine aynı kanunda belirtilen süre içerisinde ödemeleri durumunda beyanda bulundukları bu yıllar için vergi incelemesinden ve aynı zamanda tarhiyatından muaf olacaklardır. Bu muafiyet sadece matrah artırımında bulunulan yılları ve söz konusu gelir unsurlarını kapsayacaktır. Dolayısıyla artırım yapılan ilgili yıllarda muafiyet kapsamına girmeyen gelir unsurlarından bir kazanç elde edilmesi durumunda bu kazançlar için vergi incelemesi yapılması söz konusu olabilecektir (Akcan,2018,s.128-129).

2.1. Matrah Artırımı Oranları

Tablo 1: Gelir Vergisi 1.Kısım

YIL	ARTIRIM ORANI	MİNİMUM MATRAH TUTARI	
		İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler	Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler Ve Serbest Meslek Erbabı
2013	%35	12.279 TL	18.095 TL
2014	%30	12.783 TL	19.155 TL
2015	%25	13.558 TL	20.344 TL
2016	%20	14.424 TL	21.636 TL
2017	%15	16.350 TL	24.525 TL
2018	%35	63.800 TL	94.000 TL
2019	%30	66.400 TL	99.600 TL
2020	%25	70.500 TL	105.800 TL
2021	%20	75.000 TL	112.400 TL
2022	%25	105.000 TL	200.000 TL

(**Kaynak:** 7143 Sayılı Kanun, 7440 Sayılı Kanun)

7440 Sayılı Kanunun " Matrah Ve Vergi Artırımı" başlıklı 5. Maddesinin birinci fıkrasının b bendinde bu oranlar geliri sadece basit usulde tespit edilenler için minimum matrah bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenen matrah tutarının 1/10'undan; geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşanlar için 2018 yılına kadar 1/5'inden 2018 yılı sonrası için 2/5'inden ve diğer gelir vergisi mükellefleri için de işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenen matrah tutarından az olamayacağı belirtilmiştir. Bu maddeye göre yıllar itibariyle bu gelir unsurlarına uygulanacak olan matrah artırım tutarları da aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 2: Gelir Vergisi 2.Kısım

YIL	ARTIRIM ORANI	MİNİMUM MATRAH TUTARI		
		Geliri Sadece Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler	Geliri Sadece Gayrimenkul Sermaye İradından Oluşan Mükellefler	Diğer Gelir Vergisi Mükellefleri
2013	%35	1.809 TL	3.619 TL	12.279 TL
2014	%30	1.915 TL	3.831 TL	12.783 TL
2015	%25	2.034 TL	4.068,8 TL	13.558 TL
2016	%20	2.163 TL	4.327,2 TL	14.424 TL
2017	%15	2.452 TL	4.905 TL	16.350 TL
2018	%35	9.400 TL	37.600 TL	63.800 TL
2019	%30	9.960 TL	39.840 TL	66.400 TL
2020	%25	10.580 TL	42.320 TL	70.500 TL
2021	%20	-	44.960 TL	75.000 TL
2022	%25	-	80.000 TL	105.000 TL

(**Kaynak:** 7143 Sayılı Kanun, 7440 Sayılı Kanun)

Tablo 3: Kurumlar Vergisi

YIL	ARTIRIM ORANI	MİNİMUM MATRAH TUTARI
2013	%35	36.190 TL
2014	%30	38.323 TL
2015	%25	40.701 TL
2016	%20	43.260 TL
2017	%15	49.037 TL
2018	%35	200.000 TL
2019	%30	215.000 TL
2020	%25	230.000 TL
2021	%20	260.000 TL
2022	%25	500.000 TL

(**Kaynak:** 7143 Sayılı Kanun, 7440 Sayılı Kanun)

7440 Sayılı Kanunun " Matrah Ve Vergi Artırımı" başlıklı 5. Maddesinin birinci fıkrasının ç bendinde artırılan bu gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının %20 oranında vergilendirileceği ve uyumlu mükellefler için bu oranın %15 olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Tablo 4: Katma Değer Vergisi

YIL	ARTIRIM ORANI
2013	%3,5
2014	%3
2015	%2,5
2016	%2
2017	%1,5
2018	%3
2019	%3
2020	%2,5
2021	%2
2022	%2

(**Kaynak:** 7143 Sayılı Kanun,7440 Sayılı Kanun)

2.2. 7143 Sayılı Kanun Kapsamında Tahsil Edilen Vergi Gelirleri

Tablo 5: 7143 Sayılı Kanun Kapsamında Tahsil Edilen Vergiler

YIL	7143 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Dairelerinden Tahsil Edilen Vergiler	Diğer Kurumlardan Tahsil Edilen Vergiler
2018	13.658.698.796 TL	116.418.342,05 TL
2019	23.659.989.422 TL	118.365.437,70 TL
2020	25.898.921.127,42 TL	118.365.437,70 TL
2021	27.365.637.430,22 TL	118.365.437,70 TL
2022	27.848.396.591,00 TL	118.365.437,70 TL
2023	28.435.258.762,18 TL	118.365.437,70 TL

Kaynak: (Tablodaki sayısal veriler Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan 2017-2018-2019-2020-2021-2022 ve 2023 yılları Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri tablolarından alınmıştır.)

2018 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında tahsil edilen vergi gelirlerinin toplamı 13.755.117.138,05 TL'dir. Aynı yıl toplamda 621.536.356.000 TL vergi geliri elde edilmiştir. Yani 2018 yılında toplanan vergi gelirlerinin % 2,21'ini 7143 sayılı kanun kapsamında toplanan vergiler oluşturmaktadır. 2018 yılında genel bütçe gelirleri 729.062.720.000 TL, merkezi yönetim gelirleri 757.996.435.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre yine 2018 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında elde edilen vergi gelirlerinin genel bütçe gelirlerine oranı %1,88; merkezi yönetim bütçe gelirlerine oranı ise %1,81'dir.

2019 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında tahsil edilen vergi gelirlerinin toplamı 23.778.354.859,70 TL'dir. Aynı yıl toplamda 673.859.718.000 TL vergi geliri elde edilmiştir. Yani 2019 yılında toplanan vergi gelirlerinin % 3,5'ini 7143 sayılı kanun kapsamında toplanan vergiler oluşturmaktadır. 2019 yılında genel bütçe gelirleri 847.692.224.000 TL, merkezi yönetim gelirleri 875.279.586.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre Yine 2019 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında elde edilen vergi gelirlerinin genel bütçe gelirlerine oranı %2,80; merkezi yönetim bütçe gelirlerine oranı ise %2.71'dir.

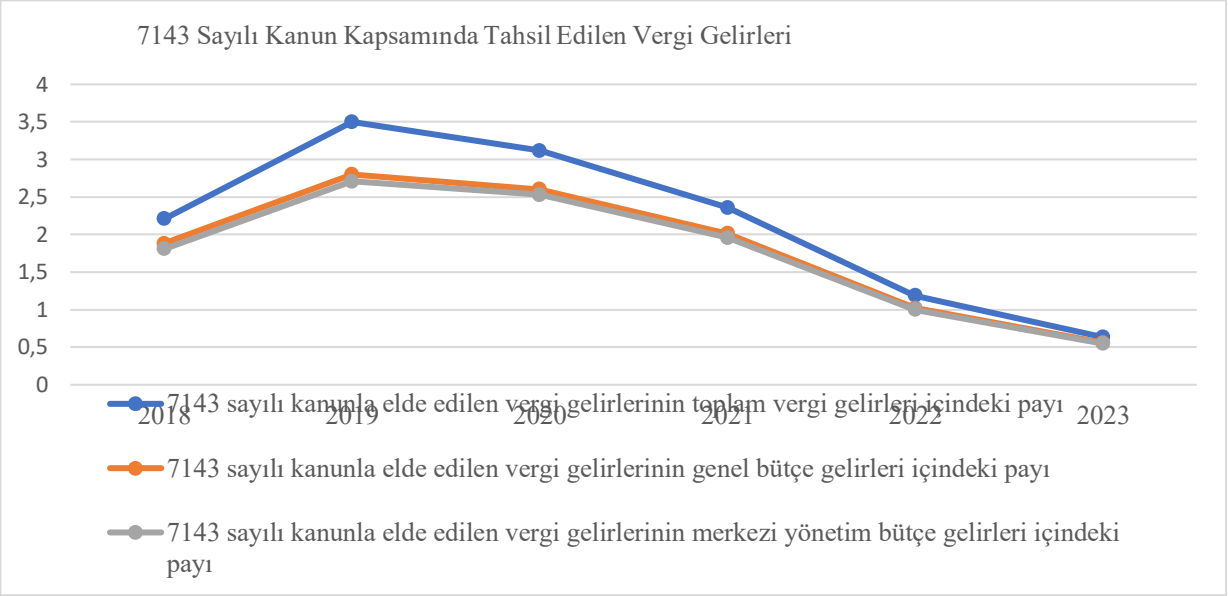
2020 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında tahsil edilen vergi gelirlerinin toplamı 26.017.286.565,12 TL'dir. Aynı yıl toplamda 833.250.502.000 TL vergi geliri elde edilmiştir. Yani 2020 yılında toplanan vergi gelirlerinin % 3,12'sini 7143 sayılı kanun kapsamında toplanan vergiler oluşturmaktadır. 2020 yılında genel bütçe gelirleri 999.146.756.000 TL, merkezi yönetim gelirleri 1.028.445.527.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre Yine 2020 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında elde edilen vergi gelirlerinin genel bütçe gelirlerine oranı % 2,60; merkezi yönetim bütçe gelirlerine oranı ise %2,529'dur.

2021 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında tahsil edilen vergi gelirlerinin toplamı 27.484.002.867,92 TL'dir. Aynı yıl toplamda 1.164.988.132.000 TL vergi geliri elde edilmiştir. Yani 2021 yılında toplanan vergi gelirlerinin % 2,359'unu 7143 sayılı kanun kapsamında toplanan vergiler oluşturmaktadır. 2021 yılında genel bütçe gelirleri 1.367.107.382.000 TL, merkezi yönetim gelirleri 1.402.038.111.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre Yine 2021 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında elde edilen vergi gelirlerinin genel bütçe gelirlerine oranı %2,014; merkezi yönetim bütçe gelirlerine oranı ise %1,96'dır.

2022 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında tahsil edilen vergi gelirlerinin toplamı 27.966.762.028,70 TL'dir. Aynı yıl toplamda 2.353.437.651.000 TL vergi geliri elde edilmiştir. Yani 2022 yılında toplanan vergi gelirlerinin % 1,188'ini 7143 sayılı kanun kapsamında toplanan vergiler oluşturmaktadır. 2022 yılında genel bütçe gelirleri 2.738.808.766.000 TL, merkezi yönetim gelirleri 2.800.087.704.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre Yine 2022 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında elde edilen vergi gelirlerinin genel bütçe gelirlerine oranı %1,021; merkezi yönetim bütçe gelirlerine oranı ise %0.998'dir.

2023 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında tahsil edilen vergi gelirlerinin toplamı 28.553.624.199,88 TL'dir. Aynı yıl toplamda 4.500.865.586.000 TL vergi geliri elde edilmiştir. Yani 2023 yılında toplanan vergi gelirlerinin %0,634'ünü 7143 sayılı kanun kapsamında toplanan vergiler oluşturmaktadır. 2023 yılında genel bütçe gelirleri 5.097.145.003.000 TL, merkezi yönetim gelirleri 5.210.487.868.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre Yine 2023 yılında 7143 sayılı kanun kapsamında elde edilen vergi gelirlerinin genel bütçe gelirlerine oranı %0,56; merkezi yönetim bütçe gelirlerine oranı ise %0,548'dir.

Şekil 1:7143 Sayılı Kanun Kapsamında Tahsil Edilen Vergi Gelirleri



Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan 2017-2018-2019-2020-2021-2022 ve 2023 yılları Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri tablolarından alınan verilerle oluşturulmuştur.)

7143 sayılı kanun kapsamında tahsil edilen vergi gelirleri tutar olarak her geçen yıl artış gösterse de bu gelirlerin toplam vergi gelirleri, genel bütçe gelirleri ve merkezi yönetim bütçe gelirleri dolayısıyla da gayri safi yurt içi hasıla içerisindeki payı 2018- 2019 arasındaki dönem haricinde sürekli düşüş halinde olduğunu görmekteyiz. 2018-2019 arasındaki yükselişin sebeplerinden biri de 7143 sayılı kanunun 2018 yılının mayıs ayında kabul edilmiş olması dolayısıyla tahsilata geç başlanmasıdır diyebiliriz.

III. VERGİLENDİRME İLKELERİ

3.1. Sosyal Vergilendirme İlkeleri

3.1.1.Vergilendirmede Adalet İlkesi

Vergi sisteminin adaletli bir şekilde oluşturulması mükelleflerin vergileri kabul edebilmesi için de önemlidir. Verginin adaletli olması da "vergi yükünün" adil bir şekilde dağılımı ile mümkündür. Maliyetlere eşit katılım herkes tarafından kabul gören bir durumdur. En adil vergi sistemi de hiç şüphesiz toplumda mevcut fikir birliğine uyan vergi sistemidir. İki yönlü bir adalet sorunu mevcuttur. Yatay Adalet ("Eşitlere Eşit Muamele") ile aynı gelir durumuna sahip olanlar aynı vergi yükümlülüğüne sahip olurken, dikey adalet ("Farklı durumlarda olanlara farklı muamele") ile daha fazla ödeme gücüne sahip olanlar, diğerlerine göre daha çok vergi öderler. Yatay adaletin sağlanması dikey adaletin sağlanmasından daha kolaydır. Çünkü dikey adaletle ödeme gücü yüksek olanlara hangi ölçütlerin uygulanacağını belirlemek oldukça zordur. Dolayısıyla adalet sorununun çözülmesi de dikey adaletin sağlanması ile mümkün olacaktır (Ağcakaya,2013,s.122-123).

Bu noktada karşımıza fedakârlık prensipleri çıkıyor. Farklı gelir düzeyindeki bireyler arasında "artan oranlı vergi" ile mi adalet sağlanabilecek ya da gelirin fayda eğrisi doğrultusunda fayda prensiplerinden hangisi ile adalet sağlanabilecek soruları asıl konumuzu oluşturuyor olacaktır (Yılmaz,2006,s.240-243).

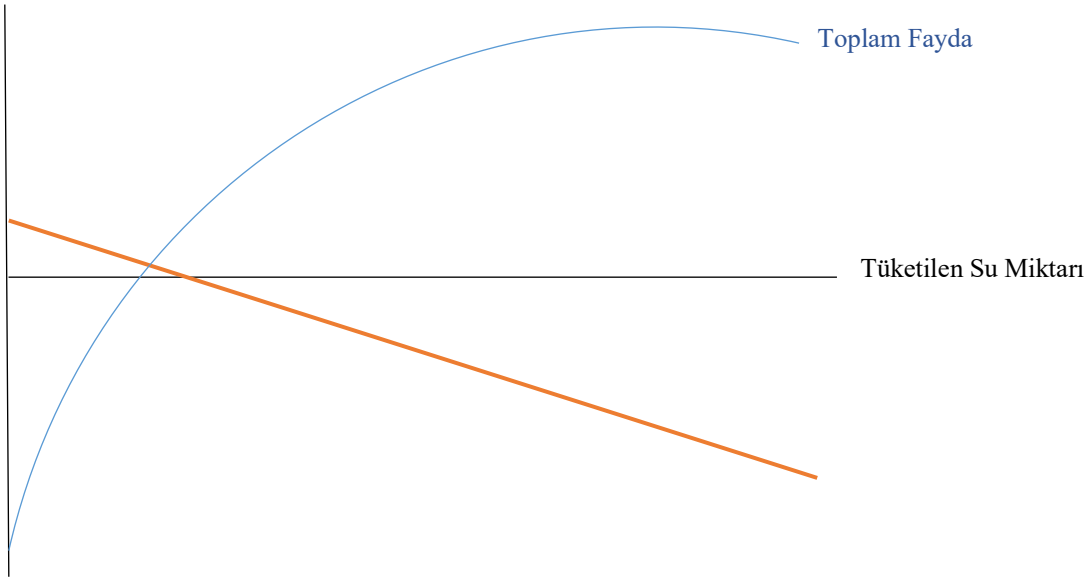
Fedakârlık prensipleri temelde dörde ayrılır:

- Herkesin eşit miktarda vergi ödediği "eşit mutlak fedakârlık" ki bu prensibin en önemli örneğini harçlar ve maktu vergiler oluşturur.
- Herkesin eşit oranda vergi ödediği "eşit oranlı fedakârlık" ki bu prensibin en önemli örneğini yapılacak olan vergi ödemesinin matrahtan bağımsız olarak hesaplandığı "düz oranlı vergiler" oluşturur.
- Gelir düzeyi arttıkça vergi oranının da arttığı "eşit marjinal fedakârlık" anlayışı ki bunun da en önemli örneğini kişisel gelir vergileri oluşturmaktadır.
- Artan oranlı tarifeler ve indirimlerin bir arada kullanıldığı "en az toplam fedakârlık" (Demir,2018,s.14).
-

Eşit mutlak fedakârlık ilkesinde gelir düzeyi düşük olanlar daha fazla vergi ödemiş olduğundan adaletsizdir. Bakıldığında eşit oranlı fedakârlık en adil sistem gibi görünse de marjinal fayda ilkesi incelendiğinde katlanılan fedakârlığın aynı olmadığı açık şekilde görülmektedir. Bu noktada marjinal fayda eğrisi yardımıyla konuyu açıklamak gerekmektedir:

Şekil 2: Toplam ve Marjinal Fayda

Toplam ve Marjinal Fayda



Yukarıdaki grafikten de anlaşılacağı üzere bir maldan tüketilen miktar arttıkça ondan sağlanan marjinal fayda azalacaktır.

Aşırı susamış bir birey olduğunu düşünelim. Bu bireyin içtiği sulardan sağladığı toplam fayda ve marjinal fayda yukarıdaki grafikte verilmiştir. Bu birey içtiği ilk bardak sudan elde ettiği fayda sonrakilere göre çok daha fazladır. Bireyimiz bir bardak su ile yetinseydi toplam fayda ve marjinal fayda aynı olacaktı. Aynı birey için ikinci bardaktan itibaren toplam fayda düşecektir. Belirli bir noktadan sonra toplam fayda sabit kalacak yani hiç ilave fayda elde edemeyecektir. Bu nokta bireyin en yüksek tatmin yani doyum noktasıdır. Bu noktadan sonra yapılan ilave her tüketim toplam faydada düşüşe ve marjinal faydanın eksileri görmesine neden olacaktır. Görüldüğü gibi bireyin ilave her bardak sudan elde ettiği toplam fayda azalarak artan

bir seyir izlerken, ilave her bir birimden elde ettiği marjinal fayda sürekli olarak azalmaktadır. Aynı durum gelir düzeyi için de geçerlidir. Gelirden aynı yüzdede vergi ödeyen farklı gelir düzeyindeki bireyler için o yüzdeye denk düşen fedakârlık aynı olmayacaktır. Yukarıdaki su örneğinde gördüğümüz gibi gelir için de azalan marjinal fayda ilkesi geçerli olduğundan düşük gelirli kişiler daha fazla fedakârlık yapmış olacaktır. Eşit marjinal fedakârlık ilkesine göre gelir düzeyi ne olursa olsun herkes aynı düzeyde fedakârlık yapmış olmalıdır ki bu da artan oranlılık ile mümkün olacaktır (Yılmaz,2006,s.240-241).

Artan oranlılık ise matrah artışına bağlı olarak vergi oranında da artış meydana gelen tarifedir. Tabi burada vergi oranının artışını belirleyen tek unsur matrah değildir. Bazı durumlarda matrah sabit kalmasına rağmen başka olayların meydana gelmesi durumunda da vergi oranında yaşanabilecektir. Artan oranlılığın temel aldığı düşünceleri inceleyecek olursak bunlar; "fayda kuramı, fedakârlık kuramı, ödeme gücü kuramı, artık gelir kuramı, sosyal önem kuramı, sosyo-politik kuram ve giderme kuramıdır. Artık gelir kuramı, J.A. Hobson tarafından sunulmuştur. Bu kurama göre vergilendirilebilir kısım gelirin "artık" olarak nitelendirilen fazla kısmıdır. Gelir arttıkça bu fazla kısmın maliyet unsuruna oranı da artar (Dündar,2020,s.44).

3.1.2. Vergilendirmede Genellik Ve Eşitlik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi, verginin herkese ait olduğunu söyler. Kısacası vergi herhangi bir kesimi kapsayacak şekilde konulmamalı ve yük bu kesimler üzerinde toplanmamalı. Eğer bir istisna, muafiyet ya da indirim uygulanacaksa Anayasaya uygun, gerçekçi ve nesnel olmalıdır. Vergilemede eşitlik ilkesine açıklık getirmeden önce "mutlak eşitlik" kavramından bahsetmemiz gerekir. "Mutlak eşitlik" kavramında göre toplam vergi yükü mükellef sayısına bölünerek mükelleflere eşit vergi yükü verilir. Fakat gerçek hayatta bu kadar matematiksel bir vergilendirme mümkün değildir. Bu durum ödeme gücü ilkesiyle de çelişecektir. Dolayısıyla bu ilke aslında mümkün olduğunca eşitlik sağlamayı gerektirir. Bu noktada eşit dağılımın sağlanabilmesi açısından farklı görüşler ortaya çıkmıştır. (Çetinkaya Hukuk, Vergi Hukukunda İlkeler, s.7-8). Bunlar:

- Eşit Fedakârlık Görüşü: Bu görüşte herkes eşit fedakârlıkta bulunacak ve geliri her ne olursa olsun aynı vergiyi ödeyecektir. Bireylerin gelir durumu ve varlıkları diğerlerine göre çok fazla da olsa ödedikleri vergi eşit olacaktır. Yani önemli olan kişinin katlandığı bu fedakarlık dolayısıyla ne kadar etkilendikleri değil miktar bazında eşit olmasıdır (Demir&Gülten, 2013,s.272).
- Eşit Oranlı Fedakârlık Görüşü: Bu görüşte geliri fazla olanlar diğerlerine göre daha fazla vergi ödeyecektir. Yani verginin tutarı değil oranı aynı olacaktır. Herkes aynı vergiyi ödemeyecek fakat katlanılan fedakârlık eşit olacaktır. Buna gerekçe olarak da yüksek gelir düzeyine sahip kişilerin toplumdan daha fazla fayda sağladıkları gösterilir (Sugözü vd.,2014,s.122).
- Eşit Marjinal Fedakârlık İlkesi: Son birimdeki vergi ödemesi dolayısıyla mükelleflerin kaybettiği fayda eşit olmalıdır. Bireyin sahip olduğu gelir düzeyi yükseldikçe bu gelirden sağlanan "marjinal faydanın" düşeceği bu düşüncenin temel gerekçesi olarak gösterilmektedir. Bu nedenle eşitliği sağlamak adına gelir ne kadar yükselirse verginin oranı da o kadar yükselmelidir. Ülkemizde uygulanan "kişisel gelir vergisi" bu fedakarlık prensibinin uygulandığı bir vergi türüdür (Demir,2018,s.14).
- En Az Toplam Fedakârlık Görüşü: Bütün mükellefler tarafından katlanılan toplam fedakârlık minimum seviyede olmalıdır. Bunun için de verginin

"daha az faydalı" birimlerden alınması gerektiği düşüncesi vardır (Çetinkaya Hukuk, Vergi Hukukunda İlkeler, s.7-8).

3.1.3. Vergilendirmede Ödeme Gücü İlkesi

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. Maddesine göre;

"Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

Vergilemede adalet açısından "mali güç" kıstas olarak kabul edilmiştir. Anayasada mali güç kriteri için herhangi bir açıklama yapılmamış ve değerlendirmeye alınacak unsurlar için herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. Fakat kamu maliyesi açısından ödeme gücü ve mali güç göstergeleri "gelir, harcama ve servet" kalemleridir. Yine adaletin sağlanması için istisna, muafiyet, artan oranlı vergileme, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi uygulamalarına da yer verilmektedir (Şentürk,2018, s.13-18).

- En Az Geçim İndirimi: En önemli örneğini gelir vergilerinin oluşturduğu en az geçim indirimi; bireylerin yaşamını idame ettirebilmesi ve ailesini geçindirebilmesi için ihtiyacı olan belli bir miktar vardır. İşte en az geçim indirimi bir ailenin geçinebilmesi için gerekli olan gelirin bu kısmını vergilendirmez. Yani bu görüşe göre mükelleflerin vergilendirilebilir bir asgari geliri olmalıdır. Bu asgari tutarın altında kalan kısım vergi dışı bırakılır ve geriye kalan kısım için vergi hesaplanır. Eğer bireylerin geliri ailesinin geçimi için yeterli kabul edilen bu tutarın altında kalırsa vergilendirilmezler (Öztürk,2012,s.20).

En az geçim indiriminin farklı uygulanma şekilleri mevcuttur. Bunlar;

- Artan Oranlılık: Bu ilkeye göre gelir düzeyi arttıkça uygulanan vergi oranı da artmaktadır. Gelir seviyesi arttıkça bu fazla kısımdan elde edilen fayda azalacaktır. Dolayısıyla daha az fayda sağlanan kısım daha çok vergilendirilmiş olacak ve en az toplam fedakârlık ilkesinde uyulmuş olacaktır (Ağcakaya,2013,s.124-127).
- Ayırma İlkesi: Ayırma ilkesine göre vergilendirme yapılırken dikkate alınan elde edilen gelirin kaynağıdır. Şöyle ki; bir gelirin kaynağı sermaye ise bu kaynaktan elde edilen gelir, kaynağı emek olan gelirden daha istikrarlı/süreklidir. Bunların yanında sermayenin getirisi emekten gelirinin getirisinden daha fazladır. Bunları gerekçe göstererek ayırma ilkesinde sermaye emekten daha yüksek vergilendirilir (Yalti,2013,s.4).

3.1.4. Vergilendirmede Fayda İlkesi

Fayda ilkesi uygulamasında "karşılıklılık esası" geçerlidir. Yani herkes kamu hizmetlerinden yararlandığı kadar vergi ödeyecektir. Kişiler kamu mallarından elde ettikleri faydayı ona eşdeğer olan başka bir şey ile değiş tokuş ederler. Birilerinin faydalanmış olduğu bir hizmetin

bedelini başka birilerinin ödemesi adaletsiz olarak görülmektedir. Fakat kamu hizmetlerinden en çok yararlananların gelir düzeyi düşük kesimler olduğu gerçeğini düşündüğümüzde vergilerin büyük çoğunluğu yine bu kesim tarafından ödenmiş olacaktır. Dolayısıyla herkesin eşit gelire sahip olmadığı bir ortamda fayda ilkesinin uygulanması da adaletli olmayacaktır (Şentürk, 2014, s.136-140).

3.2. Mali Vergilendirme İlkeleri

3.2.1. Vergilendirmede Verimlilik İlkesi

Verimlilik ilkesi vergilerin giderlerinin en az düzeyde olması gerektiğini belirtir. Yani verginin tarhı, tahsilatı vs. herhangi bir aşamasında yapılacak olan harcamalar minimum düzeyde olmalıdır. Dolayısıyla mükelleflerin vergilerini tam zamanında ödediği bir ortam bizim için en verimli vergilendirme ortamı olacaktır. Çünkü vergiyi tahsil edebilmek için devlet ek bir maliyete katlanmayacağı gibi ileriki süreçlerde karşılaşılabilecek uyuşmazlıkların giderilmesi ve dava yolları gibi maliyet artırıcı unsurlar da ortadan kalkmış olacaktır. (Öztürk ve Oktayer, 2012, s. 5-10). Bu açıdan kişilerin eğitim ve kültür düzeyine uygun vergiler koymak da uyuşmazlıkları azaltıcı bir etki yaratacak ve dolaylı olarak vergilemede verimliliği artıracaktır. Ayrıca yine en verimli vergiler genel olan verilerdir. Yani gelir, harcama, servet vs. her türlü unsuru kapsamalıdır (Cansız, 2014, s.38).

3.2.2. Vergilendirmede Esneklik İlkesi

Esneklik ilkesinde göre vergi gelirleri şartlara uyum sağlayan, değişebilen bir yapıya sahip olmalıdır. Yani vergilerin yapısı gayrisafi yurtiçi hasılaya duyarlı olmalıdır. Bunun mümkün olabilmesi için vergilerin değer esaslı (advalorem) vergiler olması ve vergi oranlarında meydana gelecek olan artışların matrahı daraltmaması gerekir (Eroğlu&Saraç,2021,s.28).

Kısacası esneklik ilkesine göre vergi yükünün belirleyicisi mükellefin içinde bulunduğu koşullar olmalıdır. Mükellefin mali durumunda dönemin ekonomik şartlarında ya da mükellefin doğabilecek ihtiyacına duyarlı esnek bir yapıyı gerektirir.

3.3. İktisadi Vergilendirme İlkeleri

3.3.1. Vergilendirmede Tarafsızlık İlkesi

Vergilendirmede tarafsızlık ilkesine göre, bu vergilendirme işlemi hem mükelleflerin vereceği kararları ve yapacağı seçimleri etkilememeli hem de bu vergilendirme işleminin sonucunda piyasa etkilenmemekle birlikte kişilerin ded ekonomik durumu bozulmamalıdır. Ayrıca hiçbir Sınıfa da ayrıcalık tanınmamalıdır. (Kapucu,2017,S.110).

3.3.2. Vergilendirmede İktisadi Etkinlik İlkesi

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesine göre kaynakların optimal kullanımı sağlanmalıdır. Kişi başına üretim mümkün olduğunca maksimum düzeyde olmalı ve vergi yükü minimum düzeyde olmalıdır (Hasanov, 2009, s.5-6).

Bu ilkeye göre kalkınmaya olumlu yönde etki sağlayan faaliyetler desteklenmeli, diğer faaliyetler ise caydırılmalıdır. Ancak bunları sağlamak için oluşturulan sistem ekonomik koşulları ve dengeyi bozmamalıdır, aksine ekonomik kalkınma açısından olumlu yönde etki

yaratmalıdır (Özdemir, 2019,s. 16-19). Yine bu ilkeye göre, vergilendirmenin bütün aşamaları hem mükellefler hem de devlet açısından en düşük maliyetle gerçekleşmelidir. Vergiden kaçınma, vergi kaçırma vb. yöntemlerle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçakları da olabildiğince azaltılmalıdır. Bir vergi mükellefinin ödemesi gereken verginin tamamını veya bir kısmını üçüncü şahıslara ya da tüketicilere aktarması şeklinde tanımlayabileceğimiz verginin yansıtılması uygulaması da yine olabildiğince önemlidir (Yücebaş, 2014, 36-39).

3.4. İdari Vergilendirme İlkeleri

3.4.1. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi

Anayasa Mahkemesi'nin 8.11.2012 tarih ve E. 2012-33 K. 2012-174 sayılı kararına göre; "Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, belirli bir kesinlik içinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu kanundan açıkça bilebilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar" (Ekeryılmaz,2019,s.7).

Bu karardan da anlaşılacağı üzere bu ilke mükellefler açısından öngörülebilirliği ifade eder. Yani "öngörülebilirlik şartı" da denilen bu ilkede mükellefler hangi kuralı ihlal ederse ne ceza alacağını önceden bilir. Bu konuda bir keyfilikle karşılaşmaz (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 22-24).

Vergilemede belirlilik ilkesi, vergi oranlarının, süresinin, ödeme zamanının, verginin miktarının, ödenmemesi durumunda uygulanacak yaptırımın önceden belli olması gerekliliğini ifade eder (Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2015, s.266).

3.4.2. Vergilendirmede Tasarruf İlkesi

Vergilemede tasarruf İlkesi, iktisadi etkinlik ilkesinde de olduğu gibi vergilendirmenin bütün aşamalarında minimum maliyeti savunur. Bu şekilde hem vergi geliri maksimum düzeyde olacak hem de iktisadi hayat ve ekonomik koşullar en az düzeyde etkilenecektir (Özdemir, 2019, s.19-20).

3.4.3. Vergilendirmede Kolaylık İlkesi

Vergilemede kolaylık ilkesine göre, mükellefler vergilendirme konusunda görevlerini tamamlarken minimum derecede zorlanmalıdır. Yani vergilendirme konusunda kuralları net bir şekilde anlayabilmeli, uygulayabilmelidir. Aynı kolaylık denetim aşaması için de geçerlidir. Vergi incelemesi sırasında kişilerin işleri aksatılmamalı, zorluk yaratılmamalıdır. Aksi durumda beyan ve ödeme konusunda zorluklarla karşılaşan mükellefin vergiye uyumu da azalacaktır. Özellikle serbest çalışanlar ve küçük işletmeler vergilendirme konusunda yeterli bilgiye sahip olmayabilir. Dolayısıyla bunlara bilgilendirme yapılarak beyanların yanlış verilmesi önlenebilir. Yine ödeme konusunda vade, oran, ödeme şekli gibi hususlarda da eğitim verilerek vergilendirmede kolaylık ilkesi sağlanabilir (Uğurlu,2019,s.183-184).

Vergilendirme sürecinde mükellef için beyanda bulunma, beyan ettiği vergiyi ödeme ve arada geçen bir sürü işlem hem karışık hem de zaman açısından fazlasıyla yorucu olabilmektedir. İşte

"Dijital Vergi Dairesi" ,"gib.gov.tr" gibi platformlar aracılığıyla bu konuda mükellefe kolaylık sağlanmaktadır. Ödeme aşamasındaki bir vergi için ödeme yöntemi, vadesi gibi konularda kolaylık sağlanmalıdır. Bu vergilendirmede taksitli ödeme seçeneği, uzun vade imkanı, son ödeme tarihinde esneklik, ödemenin ileri bir tarihe ertelenmesi gibi şekillerde sağlanabilir. Yine ödeme konusunda, bazı mükelleflere çeşitli muafiyet, indirim ya da istisnalar getirmek suretiyle kolaylık sağlanabilir. Öncelikli olarak gelir düzeyi düşük olanlar veya teşvik edilmek istenen küçük sektörler gibi kesimlere düşük oranlarda vergilendirme, indirim yapma ya da vergiden muaf/ istisna tutma gibi kolaylıklar sağlanabilir (Aktaş,2023,s.32).

Mükelleflere yukarıdaki şekillerde kolaylık sağlanması vergiye uyumu arttıracaktır. Mükellef açısından belirsizliklerin en aza indiği, beyan verme sürecinin en kolay olduğu ve ödeme konusunda da çeşitli kolaylıklar sağlayan bir sisteme uyum sağlamak daha kolay olacaktır.

3.4.4. Vergilendirmede Açıklık İlkesi

Vergilemede açıklık ilkesi, vergi kanunlarının toplumun her kesimi tarafından anlaşılabilecek günlük konuşma dilinde ve olabildiğince sade bir anlatımla hazırlanması gerekir. Aksi takdirde istedikleri ve yaptıkları işleri kanunda açık bir şekilde bulamayan mükellefler, tepkilerini vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçırma yoluyla göstereceklerdir (Saraçoğlu ve Ejder, 2002, s.40-41).

Verginin oranı, ödeme zamanı, miktarı ve matrahı gibi konuların vergi kanunlarında açık bir şekilde belirtilmesi gerekir. Bu şekilde düzenlenmeyen kanunlar yanlış yorumlamaya müsait olacaktır ve hem vergilerin zamanında tahsil edilememesine hem de vergi idarelerinin etkinliğinin olumsuz yönde etkilenmesine neden olacaktır (Saraçoğlu & Günel,2018,s.42-43). Kanunların vergilemede açıklık ilkesine uygun oluşturulması durumunda toplumun her kesimi kanunları doğru ve kolay bir şekilde anlayabileceğinden verginin maliyeti azalacaktır. Yine aynı şekilde kanunda bu konuda açıklık olmayacağından mükellefler bu netlik ile ne zaman ne kadar ödeme yapacağını bileceğinden belirsizliğin ortaya çıkarabileceği tepki ortamının da önüne geçilmiş olunacaktır (Erol,2012,s.).

Ülkemiz vergi kanunlarının çok hızlı değişen ve karmaşık bir yapıya sahip olması ve mükelleflerin de eğitim düzeyinin düşük olması yanlış yorumları doğurabilecektir (Demirkıran&Yavuz,2012,s.19).

3.4.5. Vergilendirmede Kanunilik İlkesi

Daha önceleri "temsilsiz vergi olmaz" ve "verginin yasallığı" gibi ilkelerle yavaş yavaş karşımıza çıkmaya başlasa da, sened-i ittifak ile getirilen adil vergi ve organlardan görüş alınması zorunluluğu kanunilik adına önemli bir olmuştur. 1839 yılına gelindiğinde "Tanzimat Fermanı" ile günümüz kanunilik ilkesine en yakın sistem ilk kez burada kurulmuştur. Şöyle ki; bu ferman "ödeme gücü" kavramını benimserken "keyfi vergi" alımını yasaklamıştır. 1856 yılında Islahat Fermanı ile yine ödeme gücü vurgusu devam etmiş ve buna ek olarak "eşitlik ilkesini" de benimsemiştir (Avcı,2020,s.70-71).

1876 yılında Kanun-i Esasi'de kanunilik ilkesi net bir biçimde düzenlenmiştir. Böylece ilk anayasa metninde bu ilke yerini bulmuş olup 1921 Anayasası'nda bu konuda herhangi bir açık hükme rastlanılamamıştır. 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ile verginin hem konulması hem de kaldırılması aşamalarını kanuna dayandırma zorunluluğu getirirken 1961 Anayasası sadece verginin konulması evresinin kanuna dayandırma zorunluluğunu hüküm altına

alınmıştır. Yine aynı anayasada vergi ile birlikte "resim, harç vb. mali yükümlülükler" de düzenlenmiştir. Mevcut anayasamız olan 1982 Anayasası'na geldiğimizde " verginin, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve yine kanunla kaldırılacağı net bir şekilde hüküm altına alınarak vergilemede kanunilik ilkesi açık bir şekilde benimsenmiştir. (Erdem,2003,s.95-96).

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergilendirme yetkisine sahip olan yasama organının bu yetkiyi kanunun belirlediği sınırlar çerçevesinde kullanması gerektiği belirtilir. Yani mükellef idarenin, yasama ve yargı organlarının keyfi hükümlerinden bu yolla korunmuş olacaktır. Yine yasama organını halk tarafından seçilmiş olan temsilcilerin oluşturuyor olması da bu sınırın korunmasında etkili olacaktır. Bir verginin uygulanabilir aşamaya gelmesi için vergiyi oluşturan bütün unsurlarıyla birlikte bir kanun şeklinde yasama organı tarafından çıkartılması gerekir. Bu unsurlarda eksiklik olması durumunda vergi geçerli olmayacak ve mükellef açısından bir bağlayıcılığı oluşmayacaktır. Yine bu eksiklikler yasama organı dışında herhangi bir organ tarafından doldurulamayacaktır (Tekbaş,2010,s.52).

Kanunilik ilkesinin bu özelliğinin olumsuz yönleri de mevcuttur. Anayasanın 74. maddesi gereği vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Fakat hızlı karar alınması gereken dönemlerde (özellikle de enflasyon, deflasyon, kriz vb.) yasama organının toplanıp bu kararı gerekli sürede alması her zaman mümkün olmayabilir. İşte bu noktada "yetki devri" hızlı karar alma sürecinde kritik bir rol oynayacaktır. (Avcı,2020,s.77)

Şöyle ki; Anayasanın 73. maddesinin 3 ve 4. fıkrası "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" der.

Yine Anayasanın 167. maddenin 2. fıkrası "dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir" der. Yine aynı durum olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde de geçerlidir.

Görüldüğü gibi bu kanun maddeleri ile yasama organından yürütme organına yani meclisten Cumhurbaşkanına bir yetki devri söz konusudur. Tanınan bu yetkiler koşullu ve sınırlı yetkilerdir.

3.4.6. Vergilendirmede İstikrar İlkesi

İstikrar ilkesine göre vergi kanunlarında mümkün olduğunca az değişiklik yapılmalıdır. Bir vergi kanunu uzun süre yürürlükte kalmalıdır. Kanunlarda sık sık yapılacak olan değişiklikler güven ortamını bozacak ve huzursuzluk yaratacaktır. Yine sık olmasa da yapılan herhangi bir değişiklik küçük müdahaleler şeklinde olmalıdır. Yapılan değişiklik ile mevcut vergi oranlarından, ya da vergilendirme aşamalarının işleyişinden büyük sapmalar meydana gelmesi mükellef davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir (Özdemir,2019,s.21-22).

Vergiye zaten belirli bir süre geçtikten sonra yeni yeni uyum sağlamaya başlayan mükellef için vergiye karşı göstereceği tepkiler ve dirençler körelmişken yapılan bu değişiklik ile direnme hissi yeniden uyanacaktır Hem mükellef hem de idare açısından bu uzun süreli uyum süreci

nedeniyle vergi düzenlemelerinden doğan bu istikrarsızlık ortamı "vergiye uyum maliyeti" ni arttıracaktır. Yine bunun yanında uygulamada meydana gelen değişiklikler nedeniyle idareler mükellef sorunlarını çözmede zorluk çekebilecektir (Hasanov,2009,s.37-38).

Yine bu değişiklikler "hukuki ve finansal güvenlik" açısından da tehlikelidir. Bireyler ve firmalar ileriye dönük yatırımlarını, finansal planlarını mevcut düzene göre oluşturacaktır. Bu düzende yapılan en küçük bir değişiklik finansal, hukuki, sosyal bütün koşullarda küçük veya büyük farketmeksizin bir sapma meydana getirecektir. Bu sapma dolayısıyla bireyler ve firmalar yatırımlarını planladığı şekilde gerçekleştiremeyecektir. Dolayısıyla bu istikrarsızlık ortamı beraberinde güvensiz bir finansal ortamı getirmiş olacaktır (Şenyüz,1993,s.212-213).

Bu bağlamda bakıldığında vergiye uyum ve mükellef davranışları açısından istikrar ilkesi önemli rol oynamaktadır.

3.4.7. Vergilendirmede Tutarlılık Ve Sistematiklik İlkesi

Vergilendirmede tutarlılık, vergilendirme ilkelerinin ve kanunların değişken olmaması gerektiğini savunur. Bir mükellef bütün yıllarda aynı türden bir gelir elde etmiş ise önceki yıllarda uygulanan işlemlerin aynısı bu yıl da uygulanmalıdır ki mükellef vergi yükünü öngörebilsin ve vergilendirme sistemine güven duyabilsin. Her yıl değişen kurallar tutarsız olacağı için vergilendirme sistemine olan güveni azaltacak ve vergiye uyumdan mükellefi uzaklaştıracaktır. Vergilendirmede sistematiklik ise vergi kanunlarının, vergilendirme sürecinin ve uygulanan işlemlerin bir mantık çerçevesinde ve düzen içerisinde, tutarlı olması gerektiğini savunur. Mükellef, kanunları anlamakta zorlanmamalıdır. Mükellef vergisini beyan ettiği andan itibaren ilerleyen süreçlerde onu nelerin beklediğini, nasıl bir "vergi yükü" oluşacağını, idare tarafından ondan istenebilecek olan bilgi ve belgeleri, matrahın nasıl hesaplanacağını vs. hem mantıklı görmeli hem de her zaman öngörebilmelidir. Bu noktada gerekli olması halinde mükellefe bilgi aktarımını sağlayacak bir eğitim verilmelidir (Avcı,2021,s.298).

3.4.8. Vergilendirmede Uygulanabilirlik İlkesi

Bu ilke, vergilendirme sisteminin hem mükellef hem de idare açısından net ve uygulaması kolay olması gerektiğini savunur. Vergi sistemi oluşturulurken uygulamada ne kadar gerçekçi ve "işlevsel" olacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Vergilendirme yapılırken mükellefin ödeme gücü de göz bulundurulmalıdır. Oluşturulan vergi yükü uygulamaya geçildiğinde mükellefin ödeme gücünün üzerinde kalıyorsa bu çok da uygulanabilir bir vergilendirme olmayacaktır ki vergi yükünün dengeli dağılımını yani vergi adaletini de olumsuz etkileyecektir (Uğurlu,2019,s.184).

IV. VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN MATRAH ARTIRIMI İNCELEMESİ

4.1. Adalet

Türkiye'de vergilendirme hususunda adaletsizliğe sebep olan en büyük etken vergi aflarıdır. Matrah artırımı da klasik vergi aflarının ilerisinde, kişileri hem cezaların affı kapsamına alıp hem de inceleme dışında bırakan bir tür aftır diyebiliriz. Dolayısıyla matrah artırımı da vergisini kanuni süresi içinde eksiksiz bir şekilde ödeyen mükellefler ile matrah artırımından yararlanan mükellefler arasında adaletsizlik yaratmaktadır. Başka bir açıdan bakacak olursak vergi, mükellefler için bir maliyet unsurudur. Matrah artırımı ile mükellefler bu maliyetten

kurtulabiliyor ve bunun farkında olan mükellefler "zaten ileride matrah artırımından yararlanırım" düşüncesiyle vergisini zamanında ödemek yerine bu parayı yatırım için kullanma fırsatı yakalarken, vergiye uyumlu mükellef sermayesinden vergi ödemesi yapmaktadır. Dolayısıyla rekabet eşitliğini de bozan bu uygulama bu iki grup arasında adaletsizliğe neden olmaktadır (Genç&Yaşar,,2009,s.36-38).

Matrah artırımı uygulamasının olumlu yanları da mevcuttur. Bu uygulama ile kayıt dışı ekonomi önlenerek, tespiti ve tahsilatı neredeyse imkansız hale gelmiş vergi borçlarının ekonomiye kazandırılmasının tümüyle adaletsizlik olduğunu söylemek de doğru olmaz. Fakat yine burada önemli olan nokta ödeme gücüdür. Eğer gelirinde/ servetinde/ kazancında/ harcamasında artış varken vergisini ödemeyi tercih etmeyen mükelleflerin de matrah artırımından yararlanması durumunda adaletsizlik oluşacaktır. Dolayısıyla "mali güç" ilkesi göz önünde bulundurulmak suretiyle dağıtıcı adalet sağlanmalıdır. (Yeniçeri& Avcı, 2021, s.325).

4.2. Eşitlik

Vergilendirmede eşitlik ilkesine baktığımızda temel ölçütler "mali güç" ve "ödeme gücü" kavramlarından geçer. Yani herkesin aynı ölçütler ile eşit olması demek değil, aynı durumda olan, aynı ödeme gücüne sahip olan kişiler arasında eşitlik sağlanması demektir. Farklı koşullarda olan mükelleflere farklı, aynı koşulda bulunan mükelleflere aynı kurallar uygulanması durumu da eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla eşitlik ilkesi vergilendirmede "ödeme gücünü" esas aldığı için mükellefin ödeme gücünde herhangi bir artış olup olmadığı önemlidir. Ödeme gücünde yani ekonomik durumunda artış olan bir mükellefin matrah artırımı müessesesinden yararlandırılması tabii ki eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Fakat ekonomik sıkıntılar, ülke ekonomisinin içinde bulunduğu ekonomik bunalım, buhran, enflasyon vs. durumlarının mükellefte yarattığı sıkıntılar dolayısıyla ödeme gücünde azalmalar meydana gelmesi dolayısıyla vergisini ödeyememiş mükelleflere matrah artırımı yoluyla kolaylık sağlanması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Matrah artırımının eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği durumlar da mevcuttur. Eğer matrah artırımı sosyal/ ekonomik/ mali amaçlarla değil de politik bir araç olarak çıkartılıyorsa eşitlik ilkesin tabii ki aykırılık teşkil edecektir (Yeniçeri&Avcı,2021,s.325).

Anayasa mahkemesi kendisine intikal eden vergilendirme hususundaki eşitsizlikleri;

- "vergi yükümlüsü ya da kanunun hukuki niteliği",
- "kamu yararı",
- "maliye politikaları",
- "sosyal ve teknik sebepler" ölçütleri ile değerlendirmektedir.

Eşitlik ilkesinin temelini Anayasamızın 10. Maddesi oluşturmaktadır. Anayasanın 10. Maddesine göre;

"Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılamaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

Bu kanun maddesi ile kanuni sınırlar dahilinde haklar ve ödevler hususunda eşitliği "ayrımcılık yasağı" ile, özellikle kadınlar için eşitliği sağlamak hususunda "olumlu ayrımcılık" ile, kanunların herkesten üstün olduğunu, devletin her şeyin üzerinde olduğunu belirten ve kim olursa olsun kimseye imtiyaz tanınmaması hususunu "ayrıcalık yasağı" ile ve eşitlik ilkesi hususunda devletin yasama, yürütme, yargı olmak üzere bütün erklerinin sorumlu olduğunu "eşitlik yükümlülüğü" ile hüküm altına almıştır (Keskin&Özcan,2021,s.448-452).

Bu ilke bağlamında matrah artırımı incelemesi yapacak olursak; bilindiği gibi matrah artırımı yapıldığında devlet vergi alacağının bir kısmından vazgeçmiş oluyor. Bu şekilde mükelleflere ödemedikleri vergileri ödemeleri için de zaman tanıyor. Fakat bu şekilde vergi kaçıran mükelleflerin cezaları da affedilmiş oluyor. Bu durum da vergiye uyumlu mükellefler için adaletsizliği doğuruyor. Dolayısıyla bu uygulama vergisini kanuni süreç içerisinde ve tam olarak beyan edip ödeyen vergiye uyumlu mükellefler ile vergi kaçıran mükellefler arasında eşitsizlik doğmuş oluyor.

4.3. Kanunilik

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin en temel dayanağına bakacak olursak Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. Maddesinde yer alan " vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" ibaresidir. Bu kanun maddesi ile vergilendirme ile ilgili bütün düzenlemelerin kanun ile yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda matrah artırımının da 7143 sayılı kanun kapsamında yapıldığı göz önünde bulundurulursa matrah artırımının bu açıdan kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini söyleyemeyiz (Günay&Tekir,2018,s.713).

Kanunilik ilkesinin devlet tarafına bakacak olursak; verginin tahsil edilmesi devletin mutlak görevidir. Bu bağlamda matrah artırımına gidilmesi " vergilerin kanunlarla alınması zorunluluğuna" ters düşecektir. Matrah artırımı her ne kadar bir kanuna dayanarak yapılıyor olsa da herhangi bir kanun maddesinin yürürlükten kaldırılması ya da çeşitli değişiklikler yapılması hususunda bir uygulama değildir. Devlet matrah artırımı yapmak suretiyle alacak hakkının bir kısmından vazgeçmiş olmaktadır. Dolayısıyla mutlak görevlerinden biri kanunilik ilkesinden de saptanacağı üzere vergi toplamak olan devletin bu verginin bir kısmından denetimde yaşanan aksaklık, vergi sisteminin sağlam çalışmaması vs. gibi nedenler dolayısıyla vazgeçmek zorunda kalması da kanunilik ilkesine aykırılık teşkil eden durumlardandır (Eroğlu,2013,s.157).

Bu konuya verginin temel unsurları açısından bakacak olursak; 73. Maddede de belirtilen verginin kanunla konulması zorunluluğunun yerine getirilmiş sayılması için bu temel unsurlar olan " verginin oranı, matrahı, konusu, zamanaşımı, tarh şekli" gibi unsurlar da bir kanunla belirlenmelidir. Bu özelliği taşımayan herhangi bir düzenleme ya da uygulama her ne kadar kanun gibi görünse de gerçek anlamda bir kanun değildir. Bu açıdan bakıldığında "matrah artırımı" müessesesi bir tür vergi affı uygulamasıdır. Çünkü bir uygulamanın hangi isimle yürürlüğe girdiği, uygulanmaya başlandığı önemli olmaksızın bu uygulama neticesinde kişiler için çeşitli avantajlar sağlanıyorsa bu bir çeşit vergi affıdır. Matrah artırımına baktığımızda da devletin vergi alacağından vazgeçmek suretiyle mükellefe vergi ve cezalarda ödeme kolaylığı ve avantaj sağlandığını göz önünde bulunduracak olursak matrah artırımının da bir tür vergi affı olduğu çok açıktır. Bu açıdan bakıldığında matrah artırımı vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Karakoç,2013,1266).

Bilindiği gibi vergilendirme dahil bütün konularda toplantı ve karar yeter sayısı önemli bir konudur. Anayasanın 96. maddesi; "Türkiye Büyük Millet Meclisi, yapacağı seçimler dahil bütün işlerinde üye tamsayısının en az üçte biri ile toplanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Anayasada başkaca bir hüküm yoksa toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verir; ancak karar yeter sayısı hiçbir şekilde üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamaz" der. Yine buna bir istisna olarak Anayasanın 87. Maddesi; "Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesin hesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilanına karar vermek; milletlerarası andlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilanına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir" der. Fakat genellikle matrah artırımı gibi uygulamalar yapılırken bu "beşte üç çoğunluk" kuralına uyulmaz. Dolayısıyla Anayasaya ve kanun maddelerine uygun olarak yapılmayan bu uygulamalar kanunilik ilkesini zedelemektedir.

4.4. Hukuk Devleti İlkesi

Toplumsal düzen içinde yaşayabilmek amacıyla devletin temel unsurlarından biri "hukuk devleti" ilkesidir. Kişilerin bir arada yaşarken sınırlarının ihlal edilmemesi ve "temel haklarının korunması ve ödevlerin yerine getirilmesi" amacıyla bir denetim mekanizmasıdır da diyebiliriz. Atay'a göre hukuk devleti, "faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan bu anlamda kuralları benimsemiş, kurumsal yapıyı oluşturmuş devlettir" (Atay,2014,s.2-3).

1982 Anayasası'nın Genel Esaslar başlıklı birinci kısmının "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı ikinci maddesinde " Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir." diyerek hukuk devleti ilkesini değiştirilemez anayasal maddeler içerisine almıştır.

Yine aynı kısımda yer alan " Devletin Temel Amaç ve Görevleri" başlıklı beşinci maddesinde " Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişilerin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır" diyerek hukuk devleti ilkesine vurgu yapmıştır.

Hukuk devleti ilkesini Anayasa Mahkemesi ise "hukuk devleti olmak, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sanan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasaya uygun bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir" şeklinde tanımlamıştır.

Bütün bu tanımlamalar ışığında matrah artırımının bir kanun şeklinde çıkarılması dolayısıyla mükelleflere vaad ettiği inceleme ve tarh dışı bırakma sözünü yerine getirmelidir. Matrah artırımı yapan bir mükellefe bu dönemler için inceleme ya da tarhiyat yapılması hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayan bir uygulama olacaktır. Mükellefleri matrah artırımında bulunulan bu dönemler için yapılacak olan inceleme ya da tarhiyatın hukuk devleti ilkesine aykırı olmaması durumu sadece Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde sayılan suçları işlediğinin anlaşılması; "sahte belge düzenleme, defter ve kayıtları yok etme" gibi suçların ortaya çıkması

durumlarında olacaktır Bu açıdan bakıldığında matrah artırımı, hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmez. Yasamanın (TBMM) koymuş olduğu kurallar çerçevesinde yürütülür. Matrah artırımının nasıl ve ne şartlarda yapılacağı kanunlara bağlıdır (Üyümez,Özdemir,2021,s.15).
Hukuk devletinin tanımını yaparken " adil bir hukuk düzeninden" bahsetmiştik. Bu açıdan bakacak olursak; matrah artırımı yapan mükelleflerin, vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflere karşı daha avantajlı duruma gelmesi nedeniyle hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Hukuk devleti kişiler arasında adaleti sağlayan ve bunu sürdüren bir sistemi amaçlarken matrah artırımı vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükelleflerin aleyhine bir uygulama olarak bu ilkenin tam tersini yani adaletsizliği ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada "hukuk devleti" olarak bu adaletsizliği giderebilmek için vergiye uyumlu mükelleflere verginin oranında ya da vadesinde çeşitli düzenlemeler yapmak suretiyle ödeme kolaylığı sağlamalıdır. Bu şekilde matrah artırımı hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir (Şenyüz,2014,s.91-93).

4.5. Fayda

Fayda İlkesi, vergileri kamu malları ve hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olarak bu ölçüde yapılan bir ödeme olarak kabul eder. Yani devletin vatandaşa sağlamış olduklarının mükellefin ödemiş olduğu para ile değişimidir (Şentürk,2017,s.2-5).

Şimdi matrah artırımı müessesesinin hiç olmadığı bir ortam düşünelim. Vergisini ödeyen "uyumlu mükellef" kamu hizmetleri ve kamu mallarından faydalanmasının karşılığını vermiş olacaktır. Yine aynı ortamda vergisini hiç beyan etmeyen, eksik beyan eden ya da yanlış beyan eden mükellefler de olacaktır. Bunların devlet tarafından herhangi bir inceleme sırasında tespit edilmesi halinde tarhiyatı ve tahsilatı mümkün olacağından bu kişiler de bir şekilde kamu mallarından ve kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığını ödemiş olacaktır. Fakat vergisini yanlış beyan etmek, eksik etmek ya da hiç beyan etmemek suretiyle vergiden kaçınan, vergi kaçıran mükelleflerin tespit edilememesi halinde bu kişiler kamu mallarından ve kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığını ödememiş olacaklardır ki bu da fayda ilkesine uymayan bir durumu yaratacaktır. İşte tam bu noktada matrah artırımının yapılması fayda ilkesini sağlayacaktır. Şöyle ki; bireyler için en doğru formül minimum maliyet ile maksimum faydanın sağlandığı denklemdir. Dolayısıyla tespitinin ve tahsilinin imkânsız hale gelmiş olduğu bu vergiler için mükellefi gönüllü uyuma ikna edecek ve faydasını maksimum kılacak denklemi devletin mükellefe sağlaması gerekecektir. Mükellefin hiçbir zaman bu tespit ve tahsilin imkânsızlığından emin olması mümkün değildir. Mükellef için her zaman bu kaçırılmış olan verginin devlet tarafından tespiti ve bu halde tahsilat ile birlikte uygulanacak olan cezalara da katlama riski devam edecektir. Bu noktada devletin mükellefe sunmuş olduğu matrah artırımı fırsatı mükellef açısında minimum maliyet ile bu riski ortadan kaldırmayı, devlet açısından da tahsili imkânsız hale gelmiş olan kamu mal ve hizmetlerinin karşılığını tahsil etme imkânını doğuracaktır. Tabi bu durumda devlet de inceleme açısından hem işgücü hem de maddi anlamda katlanacağı masrafları minimum tutarak maksimum faydayı sağlamış olacaktır. Dolayıyla bu uygulama fayda ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Ancak devlet bu matrah artırımı uygulamalarını çok sık yapmak suretiyle bunu öğrenilmiş/ alışılmış bir alışkanlık haline getirir ve mükellefe bu geleneğin yerleşmesine sebebiyet vermek suretiyle bu uygulamayı siyasi bir çıkar unsuru haline getirirse bu uygulama fayda ilkesi ile çelişir hale gelecektir. Şöyle ki; mükellefler kendileri açısından bir fayda-maliyet analizinde bulunacaktır. Bu senaryoda yakalanma riskinin az olduğu, vergi kaçırılması durumunda sağlayacağı faydanın "nasılsa matrah artırımı fırsatım olacak" düşüncesiyle daha fazla olduğunu düşünen mükellef vergi kaçıracaktır. Bu da devlet açısından hem alacağının süresini uzatması hem de çeşitli indirimler

yapmak zorunda bırakması nedeniyle faydayı düşürecektir. İşte devletin böyle bir ortamı yaratması durumunda matrah artırımı fayda ilkesine ters düşecektir (Şentürk,2014,s.132-138).

4.6. Açıklık

Vergilemede açıklık ilkesi, toplumun bütün kesimlerinin, vergi kanunlarını açık ve kolay bir şekilde algılayarak uygulayabilmesini gerektirmektedir. Bu bağlamda "verginin konusu, kapsamı, matrahı, ödeme günü, tutarı" gibi bütün konular mevzuatta ve kanunda net, sade ve anlaşılır olmalıdır. Dolayısıyla eğitim düzeyi düşük olanlar da kanunları anlayabilmelidir (Arslan,2020,s.690). Aksi takdirde daha önce de belirttiğimiz gibi istedikleri ve yaptıkları işleri kanunda açık bir şekilde bulamayan mükellefler, tepkilerini vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçırma yoluyla göstereceklerdir (Saraçoğlu ve Ejder, 2011, s.40-41).

Verginin oranı, ödeme zamanı, miktarı ve matrahı gibi konuların vergi kanunlarında açık bir şekilde düzenlenmeyen kanunlar yanlış yorumlamaya müsait olacaktır ve hem vergilerin zamanında tahsil edilememesine hem de vergi idarelerinin etkinliğinin olumsuz yönde etkilenmesine neden olacaktır (Saraçoğlu&Günel,2018,s.42-43).

Ülkemizdeki vergi kanunlarına bakacak olursak, sık sık değişen, karmaşık olması nedeniyle açıkça anlaşılabilir bir yapıya sahip değildir. Yeterince uzman olmayan, teknik açıdan bilgili olmayan mükellefler kanunları yanlış anlaması dolayısıyla ödevini yanlış/eksik yerine getirmiş olabilir. Ya da bu kanuni boşluklardan yararlanılmış olabilir. İşte açıklık ilkesine ters düşen bu durum "matrah artırımı" müessesesi ile giderilebilir (Edizdoğan&2013,s.19).

Matrah artırımının açıklık ilkesine ne kadar uygun olduğu konusunu inceleyecek olursak; kapsamının "gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir/kurumlar vergisi stopaj vergileri" olduğu, hangi oranların uygulanacağı, ödeme için son günün ne zaman olduğu gibi konular açıkça belirtilmiştir.

Bütün bunların ışığında matrah artırımı açıklık ilkesine aykırı olmamasının yanında açıklık ilkesine uymayan kanunların yaratmış olduğu durumları da gidermektedir.

4.7. Genellik

Vergilemede genellik ilkesinin temelini Anayasanın " Vergi Ödevi" başlıklı 73. Maddesinde yer alan " herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" ibaresi oluşturmaktadır. Burada "herkes" diyerek sadece ülkede yaşayan/ ikamet edenleri değil, vergi ödeyecek gücü olan ver verginin konusuyla ilişkisi bulunan kişileri ifade eder. Yani vergiler herkese eşit ve genel olarak uygulanmalıdır. Kısacası daha önce de belirttiğimiz gibi genellik ilkesi, verginin herkese ait olduğunu söyler. Yani vergi herhangi bir kesimi kapsayacak şekilde konulmamalı ve yük bu kesimler üzerinde toplanmamalı. Eğer bir istisna, muafiyet ya da indirim uygulanacaksa Anayasaya uygun, gerçekçi ve nesnel olmalıdır (Diril&Arat,2015,s.116).

Bütün bunları göz önünde bulunduracak olursak matrah artırımı genellik ilkesine aykırıdır diyebiliriz. Çünkü matrah artırımı belli dönemlere ve belli mükelleflere yapılmaktadır ve zamanında ödevini yerine getiren mükelleflerle kıyaslandığında o dönemde daha az vergi ödeyenlerin sonradan matrah artırarak vergi ödeme şansına sahip olmasına sebep olur. Bu şekilde vergilendirmede adaletsizlik çıkar ve genellik ilkesi ile çoğunlukla çelişir. Ancak geçmişte vergi kaçırmış/ eksik ve yanlış beyanda bulunmuş olan mükelleflerin özellikle tespit

edilmesi imkansız hale gelenlerinin matrah artırımı yapmak suretiyle düzeltmede bulunması da sağlanır. Bu uygulama, tespit halinde uygulanacak cezaların yerine geçer ve "vergi tabanını genişletir". Bu da olumlu yönüdür (Üstün,2003,s.256-258).

Kısacası çoğunlukla matrah artırımı müessesesi genellik ilkesi ile uyuşmaz fakat bazen istisnai bir durum olarak adaleti sağlamada bir araç haline de gelebilir.

4.8. Verimlilik

Matrah artırımı vergi dışı kalan vergi konusu olayların, yeniden vergilendirmeye dahil edilmesini sağlar ve bunu matrah artırmak suretiyle daha fazla vergi ödeterek yapar. Verimlilik ilkesi ise mümkün olan en az maliyetle, kaynakların etkin kullanılması suretiyle ve en az işgücü kullanılarak maksimum verginin toplanmasını ister. Yani verginin verimli olması için "minimum maliyet ile maksimum vergi geliri" denklemi sağlanmalıdır. Bu denklem sağlanırken de bu verginin verimliliğini maksimum kılarken diğer vergi türlerinde toplanacak olan vergilerin de negatif yönde etkilenmemesi gerekir. Yani bir vergi maliyetsiz hale getirilirken diğer vergi maliyetli hale gelmemelidir ya da toplanacak vergi miktarı azalmamalıdır ki o vergi türü için de minimum vergi maliyeti ile maksimum vergi geliri denklemi bozulmamış olsun (Öztürk, 2012,s.9)

İdare açısından en verimli yani minimum maliyet ve işgücü gerektiren denklem verginin zamanında ve eksiksiz beyan edilip ödendiği denklemdir. Fakat matrah artırımı vergi ödevini zamanında ve eksiksiz beyan edip ödemeyen mükelleflere yöneliktir. Bu da idarenin bu kişileri denetlemesi, tespit etmesi ve cezalandırmasını gerektirir. Bu noktada matrah artırımına başvurulması vergi beyanlarını arttıracağından idarenin de bu artırımlar karşısında ekstra bir denetim sistemini çalıştırması mecburiyetini doğuracaktır. Yine bu artırımların incelenmesi, zamanında ödemeleri hususunun takibi, tahsili gibi hususları gerektirmesi de ekstra maliyet ve işgücü kullanılmasını gerektirecektir. Bu noktada minimum maliyet tezinden uzaklaşılamaya başlanacaktır (Uruş,2013,s.7).

Bütün bunların dışında düzeltme yoluyla vergi geliri de artacaktır. Dolayısıyla kayıp/ kaçaklar da azalacaktır ve bu sayede etkinlik de sağlanabilecektir. Vergi ödevini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeyen mükellefler matrah artırımında bulunmazsa onları tespit edebilmek adına yapılacak incelemeler belki de yıllar sürecek. Bu da idareye ekstra maliyetler ve işgücü olarak yansıtacaktır. Buna rağmen bunların hiç tespit edilememe ihtimali de göz ardı edilemez bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında da verimliliği sağlamada bir araç olabilir. Kısacası bu uygulama "verimlilik ilkesine" tamamen aykırı olmamakla birlikte, bu sistemin uygulanmasının idareye yaratacağı maliyet, ekstra denetimin getireceği ekstra işgücü, vergiye uyumlu mükelleflerin sağlanması durumları düşünüldüğünde verimliliğe negatif etkileri olacaktır. Dolayısıyla verimlilik ilkesini anlatırken de bahsettiğimiz gibi mükelleflerin vergilerini tam zamanında ödediği bir ortam bizim için en verimli vergilendirme ortamı olacaktır. Çünkü vergiyi tahsil edebilmek için devlet ek bir maliyete katlanmayacağı gibi ileriki süreçlerde karşılaşılabilecek uyuşmazlıkların giderilmesi ve dava yolları gibi maliyet artırıcı unsurlar da ortadan kalkmış olacaktır. (Öztürk ve Oktayer, 2012, s. 5-10).

Bu açıdan kişilerin eğitim ve kültür düzeyine uygun vergiler koymak da uyuşmazlıkları azaltıcı bir etki yaratacak ve dolaylı olarak vergilemede verimliliği arttıracaktır. Ayrıca yine en verimli vergiler genel olan verilerdir. Yani gelir, harcama, servet vs. her türlü unsuru kapsamalıdır (Cansız, 2014, s.38).

4.9. Tasarruf

Vergilemede tasarruf ilkesi, mükelleflerin yasalara dayandırmak suretiyle mümkün olan en az vergiyi ödemelerini sağlar. Bu şekilde "vergi yükü" minimum seviyede tutulacaktır. Matrah artırımı ise, vergi ödevini zamanında yerine getirmeyen/ eksik veya yanlış yerine getiren ve bu şekilde devleti vergi geliri açısından kayba uğratan mükelleflere bu yıllarda vermiş oldukları yanlış beyanları matrahında artış yapmak şartıyla düzeltmelerine izin veren bir sistemdir. Dolayısıyla mükellefin daha çok vergi ödemesini gerektiren bu sistem tasarruf ilkesiyle çelişebilir. Matrah artırımı, her ne kadar mükellefleri cezalardan biraz da olsa kurtararak "vergi yükünü" azaltsa da, sonunda mükelleflerin daha çok vergi ödemesine sebep olduğu için tasarruf ilkesine uymadığına gibi vergi yükünü de arttırır. Vergi idaresi açısından baktığımızda ise kayıp ve kaçakların azaltılarak vergi gelirinin arttırılması dolayısıyla verimli olan matrah artırımı müessesesi, mükellef için daha çok vergi ödemesini gerektirecektir. Kısacası daha önce de belirttiğimiz gibi tasarruf ilkesi, iktisadi etkinlik ilkesinde de olduğu gibi vergilendirmenin bütün aşamalarında minimum maliyeti savunur (Özdemir, 2019, s.19-20).

Sonuç olarak matrah artırımı "tasarruf ilkesine" aykırılık teşkil eder diyebiliriz. Çünkü mükellefler geçmişte yaratmış oldukları vergi kayıpları için ek vergi ödemeyi kabul ederek matrah artırımından yararlandılar. Artan vergi yükü tasarrufun azalmasına sebep olacaktır. Matrah artırımı ile idare verimli bir vergi toplama dönemine girse de bu tasarruf sağlamaz.

4.10. Esneklik

Esneklik ilkesine göre vergi yükünün belirleyicisi mükellefin içinde bulunduğu koşullar olmalıdır. Mükellefin mali durumunda dönemin ekonomik şartlarında ya da mükellefin doğabilecek ihtiyacına duyarlı esnek bir yapıyı gerektirir (Eroğlu&Saraç,2021,s.28).

Matrah artırımına baktığımızda ise, mükellefin geriye dönük olarak eksik/yanlış beyan etmek suretiyle eksik ödediği vergileri matrah artırmak suretiyle daha çok vergi yüküne katlanarak ödediği bir sistemdir. Bu sistem hem mükelleflere vergilerinde düzeltme yapmak suretiyle birikmiş ceza/ faizlerden kurtulma şansı tanır hem de vergi kayıp ve kaçağını önler (Ünal,2023,s.116).

Matrah artırımı mükellefin düzeltme yapmak istediği dönemdeki beyanını kapsar. Mükellef düzeltme talebinde bulunduğu geçmişteki beyanlarını artırmak zorundadır. Dolayısıyla bu zorunluluk esneklik ilkesi ile bağdaşmaz. Çünkü esneklik ilkesinin gerektirdiği gibi mükellefin şu anki mali durumu, dönemin ekonomik şartları gibi koşulların göz önünde bulundurulduğu esnekliğe sahip değildir. Bu esneklik, vergi yükü ayarlanırken mükellefin geliri, ekonomik durumu, ihtiyaçları, ödeme gücü gibi faktörleri göz önünde bulundurmayı gerektirir. Dolayısıyla gelecek yıllarda ekonomik şartlarda, mali durumda, harcamalarda vs. değişiklik olması halinde bu değişen duruma uygun vergi yükünün oluşturulması esneklik ilkesine uygun bir uygulama olacaktır. Matrah artırımına baktığımızda ise eski beyanlara yoğunlaştığından, gelecek yıllara odaklı bir esneklik getirmez (Üyümez&Özdemir,2021,s.23-24).

Kısacası matrah artırımı müessesesi, vergilemede esneklik ilkesiyle bağdaşmayan bir uygulamadır. Çünkü geçmişte belirli bir döneme yoğunlaşarak vergi yükü hesaplamasında mükellefin değişken mali durumunu göz önünde bulundurmaz ve ödeme gücüne göre esnemez.

4.11. Tarafsızlık

Vergilemede tarafsızlık ilkesine göre, vergi yükü herkes için eşit olmalıdır. Vergilemede adaleti sağlamaya yönelik olan bu uygulama, kimseye ayrıcalık tanımadan, eşit koşullar altında vergilendirilme hakkını temin etmeyi amaçlar. Ayrıca tarafsızlık ilkesi hanehalkı, firmalar ve devletlerin tercihlerine herhangi bir etkide bulunmayacak vergilendirme usulünü benimser. Yani vergiler ekonomik aktörlerin politika tesisine bir araç olarak görülmemelidir (Arslan,2016,s.227).

Matrah artırımı uygulamasını incelediğimizde, eksik beyanda bulunan mükelleflere düzeltme yaparak matrah artırımına gitme fırsatı sunar. Dolayısıyla bu uygulamadan yararlanacak olanlar sadece eksik beyanda bulunup matrah artırımı yapmak isteyen kesimdir. Bu da beyanlarını zamanında ve eksiksiz olarak verip vergisini ödeyen kişiler ile bu matrah artırımı yapan kesim arasında eşitsizlik yaratır. Matrah artırımından yararlanan mükellefler cezai yaptırımlardan da kurtulacağı için vergisini zamanında ödeyen mükellefler daha fazla vergi yüküne katlanmış olacaktır. Yine bu vergi faiz ve cezalarına sağlanan muafiyetler de belirli bir mükellef grubunu kapsar. Dolayısıyla bu uygulama beyanını zamanında ve doğru bir şekilde yapıp vergisini ödeyen mükellefler açısından adaletsiz bir durum yaratacağından tarafsızlık ilkesine ters bir uygulamadır. Çünkü tarafsızlık ilkesi ile mükellefin vergi sonrası ekonomik durumunun değişmemesi ve piyasayı etkilememesi gerekliliği savunulmaktadır (Özdemir, 2019, s.17).

Matrah artırımı yapılırken tarafsızlık ilkesinin de ihlal edilmemesi için, herkes için fırsatlar getiren bir uygulama benimsenmelidir.

4.12. İktisadi Etkinlik

İktisadi etkinlik ilkesine göre bir vergi sistemi; kaynakların en verimli şekilde kullanıldığı, ekonomik açıdan büyümeyi sağlayan ve bunu yaparken mükelleflerin ekonomisini de olumsuz etkilemeyen bir sistem olmalıdır. Yani bu vergilendirme sonucunda ekonomideki mevcut etkinlik düşmemelidir. Önceki bölümlerde de anlattığımız gibi kalkınmaya olumlu yönde etki sağlayan faaliyetler desteklenmeli, diğer faaliyetler ise caydırılmalıdır. Ancak bunları sağlamak için oluşturulan sistem ekonomik koşulları ve dengeyi bozmamalıdır, aksine ekonomik kalkınma açısından olumlu yönde etki yaratmalıdır (Özdemir, 2019, s.17).

Yine bu ilkeye göre, vergilendirmenin bütün aşamaları hem mükellefler hem de devlet açısından en düşük maliyetle gerçekleşmelidir. Vergiden kaçınma, vergi kaçırma vb. yöntemlerle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçakları da olabildiğince azaltılmalıdır. Matrah artırımı mükellefleri artırımda bulundukları dönemler için vergi incelemesinden muaf tuttuğu ve çeşitli cezalardan kurtardığı için ilerleyen dönemlerde vergi kayıp ve kaçağının artmasına neden olabilir. Özellikle matrah artırımı uygulamasının düzenli olarak tekrarlayan bir gelenek haline gelmesi mükelleflerin "zaten cezalar affediliyor" düşüncesiyle eksik beyanda bulunmak ya da hiç beyanda bulunmamak suretiyle vergi kaybına sebep olmasına yol açar. Bu da ekonomide daralmaya yol açarak iktisadi etkinliği olumsuz etkiler (Uruş,2013,s.13).

İktisadi etkinlik aynı zamanda kaynakların etkin kullanıldığı yani minimum kaynak kullanımı ile maksimum verginin tahsil edildiği bir sistemi de öngörür. Matrah artırımı yapılması durumunda ise idare bu süreçte başvuruların alınması, izlenmesi, artırımların uygunluğunun inceleme ve denetlemesinin yapılması, tahsilinin takibi gibi hususlarda ekstra bir kaynak ve işgücüne ihtiyaç duyacağından minimum maliyet noktasından sapmalar yaşanacaktır. Dolayısıyla bu uygulama ile vergi beyanlarının düzenli yapıldığı bir sistem tesis etmek suretiyle

vergi gelirlerinde sistematik bir artış sağlanamaz ise iktisadi etkinlik ile ters düşecektir. Bu uygulamada önemli diğer bir konu ise yatırımlar üzerindeki etkisidir. Geçmişte eksik beyanda bulunmuş olan mükellefler için tespit edilmesi halinde karşılaşabilecekleri cezaların ihtimali her zaman devam edecektir. Bunun farkında olan mükellefler bundan kurtulmak için matrah artırımını bekleyecek ve bu dönemde yatırım yapmaktan kaçınabilecektir. Yatırımların en azından ertelenmesine sebep olabilecek bu durum ekonomiyi olumsuz etkilemesi nedeniyle iktisadi etkinlikle çelişecektir.Sonuç olarak, önceki bölümlerde de anlattığımız gibi kalkınmaya olumlu yönde etki sağlayan faaliyetler desteklenmeli, diğer faaliyetler ise caydırılmalıdır. Ancak bunları sağlamak için oluşturulan sistem ekonomik koşulları ve dengeyi bozmamalıdır, aksine ekonomik kalkınma açısından olumlu yönde etki yaratmalıdır (Özdemir, 2019,s. 16-19). Dolayısıyla hem kaynakların etkin kullanılmasını engellemesi, hem de ekonomiyi çeşitli yönlerden olumsuz etkilemesi nedeniyle matrah artırımı uygulaması iktisadi etkinlik ilkesine aykırıdır.

4.13. Belirlilik

Belirlilik ilkesine göre, mükellefler açısından vergilendirme ile ilgili olarak, oran, ödeme yöntemi, vergi yükü gibi konularda net bir uygulama olması gerektiğini savunur (Bozdoğanoğlu,2021,s.162).

Matrah artırımına baktığımızda ise mükelleflerin geçmiş dönemlerde yaptıkları beyanları düzeltme şansı buldukları bir sistemi görürüz. Bu beyanlar ile matrahta artışa gidileceğinden mükelleflerin ne kadar vergi ödeyecekleri konusunda net bir fikirleri olmayabilir. İdare açısından baktığımızda ise vergilendirme koşulları, dönem, matrah gibi konular klasik koşullara göre farklılaşacağından idare eski uygulamaların, mevzuatın hangilerinin matrah artırımı durumunda uygulamasının devam edeceği, hangi konularda fazla ödemeler alınacağı gibi konularda kesin bilgilere sahip olmayabilirler. Bu da hem mükellef hem de idare açısından belirsiz bir ortamı yaratacaktır. Bu belirsizlik mükellefler için sadece içinde bulunduğu dönem için değil aynı zamanda ilerisi için de geçerlidir. Çünkü bu artırımın gelecek dönemlerde yaratacağı vergi yükü ve etkisini öngöremeyebilirler. Dolayısıyla matrah artırımı yarattığı belirsizlikler sebebiyle "belirlilik ilkesine" aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü "öngörülebilirlik şartı" da denen bu ilke mükellefler açısından öngörülebilirliği ifade etmektedir (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 22-24).

4.14.Kolaylık İlkesi

Kolaylık İlkesi, kolay, anlaşılabilir ve uyum konusunda zorluk yaratmayacak bir sistemi savunur. Fakat matrah artırımı yapan bir mükellef için bu süreç karmaşık olabilir. Şöyle ki; yeni ve doğru bir beyan için oluşturacağı belgeler, bu belgelere ekleyeceği yeni bilgiler, yapması gereken hesaplamalar olacaktır. Bütün bunların dışında idare tarafından istenecek olan bilgi, belge gibi talepleri de karşılamak zorunda kalacaktır. Mükellef açısında geriye dönük beyanlarını düzeltebilmek amacıyla araştırma, detaylı inceleme, artırılan matrah üzerinden hesaplama yapma gibi ek yükleri gerektiren bu süreç idare açısından ekstra bir denetim mekanizması, işgücü, maliyet, zaman gibi yükler getirecektir. Bir de bu süreç mükellef için yeterince net değilse yani vergilendirmenin yapılacağı koşullar ve hesaplanma şekli yeterince anlaşılabilir düzeyde net değilse "kolaylık ilkesiyle" bağdaşmayacaktır (Aktaş,2023,s.32).

Dolayısıyla hem idare hem de mükellef açısından ek bir iş yüküne sebebiyet veren, geleceğe yönelik planlamaları zorlaştıran bu süreç "kolaylık ilkesine" aykırılık teşkil etmektedir.

4.15. İstikrar İlkesi

İstikrar ilkesine göre vergi kanunlarında mümkün olduğunca az değişiklik yapılmalıdır. Bir vergi kanunu uzun süre yürürlükte kalmalıdır. Kanunlarda sık sık yapılacak olan değişiklikler güven ortamını bozacak ve huzursuzluk yaratacaktır. Yine sık olmasa da yapılan herhangi bir değişiklik küçük müdahaleler şeklinde olmalıdır. Yapılan değişiklik ile mevcut vergi oranlarından, ya da vergilendirme aşamalarının işleyişinden büyük sapmalar meydana gelmesi mükellef davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir demiştik (Özdemir,2019,s.21-22). Yani istikrar ilkesine göre, bir vergi sistemi uzun vadeli olmalıdır. Yani mümkün olduğunca değişiklik yapılmamalı, yapılıyor ise de minimum müdahale ile olmalıdır. Bu şekilde hem mükellefin güveni sağlanır hem de şeffaf, öngörülebilir bir vergi sistemi oluşturulur.

Matrah artırımı geçmişteki bir dönemi içeren ve sürekli geçerliliği olmayan bir uygulamadır. Sadece devletin matrah artırımı yapılmasına izin verdiği dönemlerde mükellefler bu şanslarını değerlendirebilirler. Yani belirli aralıklarla, belirli dönemlerde sistematik olarak uygulamaya giren bir düzenleme değildir. Bazı yıllar matrah artırımına izin verilmeyebilir ya da izin verilse bile aynı koşullar geçerli olmayabilir. İşte bu matrah artırımının istikrar ilkesine uygun olabilmesi için bütün bu belirsizliklerin ortadan kaldırılarak; sistematik, net, belirli dönemlerde ve değişmeyen koşullarda yapılan bir uygulama haline getirilmesi gerekir. Sıklıkla yapılan matrah artırımının mükelleflerin bu istikrarsız ortamda vergi planlarını yapmasına engel olur. Vergiye zaman içerisinde yeni alışmaya başlayan mükelleflerin körelen dirençleri de bu istikrarsız ortam karşısında yeniden uyanır (Şenyüz,1993,s.211).

Sonuç olarak matrah artırımı istikrar ilkesini zedeleyen bir uygulamadır. Çünkü uzun vadede öngörülmesi zor, tutarsız ve belirsizliklerle dolu bir sistemdir.

4.16. Tutarlılık Ve Sistematiklik

Daha önce belirttiğimiz gibi bu ilkeye göre, mükellefler aynı işlemler için her zaman aynı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Yani uzun vadeli, sistemli ve tutarlı bir vergi politikası benimsenmelidir. Belirsizliklerden uzak, mükellefin öngörebildiği, hangi işlemlerde hangi vergi yüküne tabi olacağını önceden hesaplayabildiği bir sistem tesis edilmelidir. Vergilendirme kuralları net olmalıdır. Zaman, uygulanma şekli gibi şeyler belirli, "sistematik" olmalıdır. Bu şekilde mükellefin vergi sistemine güveni artacak ve vergi adaleti de sağlanmış olacaktır. Matrah artırımı ise geçmişte sadece bir dönemi kapsayan, sürekli olmayan bir uygulamadır. Dolayısıyla bu yönüyle "tutarlılık ve sistematiklik ilkesi" ilkesi ile çelişen bir uygulamadır. Çünkü bu yönüyle mükellef açısından öngörülebilir ve güvenilir bir sistemden uzaklaşılır (Avcı,2021,s.298).

Matrah artırımı, mükelleflerin hatalı/ eksik beyanlarını geriye dönük olarak düzeltmelerine ve matrah artırmalarına izin veren bir sistemdir. Bu da mükellefe özel bir durum olmakla beraber, herkes açısından farklı bir maliyete neden olacaktır. Bu yönüyle de sistematiklik ilkesi ile çelişir. Bu değişken kurallar ile bu uygulamanın sıkça başvurulan bir yöntem haline gelmesi sistemi fazlasıyla belirsiz ve planlamalara imkan vermeyen bir sistem haline getirerek "tutarlılık ve sistematiklik" ilkesinden tamamen uzaklaşılmasına neden olur (Üyümez&Özdemir,2021,s.30).

Sonuç olarak matrah artırımı uygulaması; sürekli olmaması, geçmişte belli bir dönemi kapsaması ve mükellef bazlı değişebilen uygulamalar içermesi nedeniyle "tutarlılık ve sistematiklik" ilkesiyle çelişmektedir.

4.17. Uygulanabilirlik

Uygulanabilirlik ilkesine göre, vergilendirme ile ilgili oluşturulan sürecin uygulanabilir olması ve sistemin kolaylıkla işlemesi gerekir. Hem mükellef açısından doğru, mantığa uyan, net ve kolaylıkla uygulanabilir bir sistem olmalı hem de vergi idaresi açısından uygulaması kolay olmalıdır. Matrah artırımı yapılırken geriye dönük yeni bir beyanname hazırlama, yeni matrah üzerinden hesaplama, bilgi/ belge sunma gibi süreçler olacaktır Bu da sürece hâkim olmayan mükellefler açısından zor olabilir. Bu da sistemin yeterince açık olmaması, net bir bilgi paylaşımı yapılmaması gibi nedenlere dayanmaktadır. Bütün bunların yanında matrah artırımı için mükellefe verilen süre de bazen yeterli olmayabilir. Bununla birlikte dönemsel olarak uygulanan bu sistemin her uygulama dönemi farklı bir zamana denk geliyorsa bu da yaratacağı belirsizlik nedeniyle uygulanabilirliği zedeleyecektir. Bu konuya idare açısından baktığımızda ise, bu süreci verimli bir şekilde yönetemezse bu da uygulanabilirlik ilkesini zedeleyecektir. Dolayısıyla uygulanması kolay bir sistem tesis edilmelidir (Uğurlu,2019,s.184-185).

Sonuç olarak matrah artırımı uygulanabilirlik ilkesine aykırıdır. Çünkü uygulanması zor ve ekstra zaman gerektirir.

V.SONUÇ

Matrah artırımının adalet ilkesine uygun olup olmadığı konusunda en önemli nokta mükellefin gelirinde/ servetinde/ kazancında / harcamasında herhangi bir artışa neden olup olmadığıdır. Şöyle ki mükellefimiz “zaten ileride matrah artırımı fırsatım olur” düşüncesiyle yapacağı vergi ödemesini ertelemek suretiyle bu parayı daha verimli alanlarda kullanarak gelirinde/servetinde/kazancında/harcamasında artış sağlayabilir. Bu durumda matrah artırımı adaletsizlik yaratacak ve vergilendirmede adalet ilkesi ile çelişecektir. Dolayısıyla “mali güç” ilkesi göz önünde bulundurulmak suretiyle dağıtıcı adalet sağlanmalıdır. Bu noktada da karşımıza eşitlik ilkesi çıkmaktadır. Şöyle ki ödeme gücünde yani ekonomik durumunda artış olan bir mükellefin matrah artırımı müessesesinden yararlandırılması tabii ki eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Fakat ekonomik sıkıntılar, ülke ekonomisinin içinde bulunduğu ekonomik bunalım, buhran, enflasyon vs. durumlarının mükellefte yarattığı sıkıntılar dolayısıyla ödeme gücünde azalmalar meydana gelmesi dolayısıyla vergisini ödeyememiş mükelleflere matrah artırımı yoluyla kolaylık sağlanması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir.

Matrah artırımını kanunilik ilkesi açısından incelediğimizde ilk bakıldığında 7143 sayılı kanun gibi bir kanun kapsamında yapıldığından kanunilik ilkesine aykırı değildir diyebiliriz. Fakat matrah artırımı her ne kadar bir kanuna dayanarak yapılıyor olsa da herhangi bir kanun maddesinin yürürlükten kaldırılması ya da çeşitli değişiklikler yapılması hususunda bir uygulama değildir. Ayrıca devletin kanunilik ilkesi ile de değinilmiş olan en önemli görevlerinden biri vergi toplamaktır ve matrah artırımı ile devlet alacak hakkının bir kısmından vazgeçmektedir. Devletin denetimde yaşanan aksaklık, vergi sisteminin sağlam çalışmaması vs. gibi nedenler dolayısıyla vazgeçmek zorunda kalması da kanunilik ilkesine aykırılık teşkil eden durumlardandır.

Hukuk devleti ilkesine göre devlet halk için “adil bir hukuk düzeni” tesis etmek zorundadır. Fakat matrah artırımı bu adil düzeni vergisini zamanında eksiksiz ödeyen mükelleflerin aleyhine olacak şekilde bozmaktadır. Bu noktada matrah artırımı yapan devletin aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de bağlı kalabilmesi için vergiye uyumlu mükelleflere verginin oranında ya da vadesinde çeşitli düzenlemeler yapmak suretiyle ödeme kolaylığı sağlamalıdır.

Fayda ilkesine göre halk devletin sağlamış olduğu imkânlardan yararlanmakta ve bunun karşılığı olarak da devlete vergi ödemektedir. Vergisini zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeyen mükellefler bu yararlandıkları hizmetlerin karşılığını devlete ödemiş olurken; vergisini zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödemeyen mükellefler ise bu yararlandıkları hizmetlerin karşılığını devlete ödememiş olmaktadır. Dolayısıyla bu da fayda ilkesi ile çelişmektedir. İşte bu noktada matrah artırımı yapıldığında fayda ilkesi sağlanacaktır. Şöyle ki; mükellef için bu ödenmeyen ya da eksik ödenen verginin tespit edilerek cezası ile birlikte tahsil edilmesi riski her zaman devam edeceğinden "minimum maliyet ile maksimum fayda" ilkesi sağlanacaktır. İdare açısından ise belki tespiti imkânsız hale gelmiş olan bu tutarların vergi gelirleri içerisine alınması ve ekstra inceleme masraflarından kurtulma gibi olanaklarla yine "minimum maliyet ile maksimum fayda" ilkesi sağlanmış olacaktır. Dolayısıyla böyle bir ortama yapılan matrah artırımı fayda ilkesi ile çelişmeyecektir. Fakat siyasi çıkar amaçlı bir gelenek haline getirilen matrah artırımı uygulamaları mükelleflere bu fikrin yerleşmesine neden olacağından devletin vergi alacağının süresini uzatacak olan bu uygulama fayda ilkesi ile çelişecektir.

Açıklık ilkesine göre kanunda oranların, kapsamının vs. açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu düzenlemelerin toplumun her kesimi tarafından kolaylıkla anlaşılabilir olması gerekmektedir. Ülkemiz vergi kanunlarının yapısı karmaşık olduğundan bu ilkeye ters düşen bu durum neticesinde yanlış beyanda bulunmuş olan mükellefler matrah artırımı şansı ile doğru beyanlarda bulunabileceklerdir. Matrah artırımı düzenlemelerinde kapsam, oran, ödeme zamanı ve şekli açıkça belirtildiğinden bu ilkeye aykırı olmadığı gibi vergi kanunlarının yarattığı olumsuzlukları da gidermektedir.

Genellik ilkesine göre herkes mali gücü oranında vergi ödemelidir. Fakat matrah artırımı herkese çıkarılan bir düzenleme değildir. Sadece belli dönemlere ve belli mükelleflere özel çıkarılan bu uygulama tam olarak bu özellikleri nedeniyle genellik ilkesine aykırıdır.

Verimlilik ilkesi de "minimum maliyet ile maksimum verim" tezini savunan bir ilkedir. Dolayısıyla idare açısından en verimli ortam vergilerin zamanında eksiksiz ödendiği bir ortamdır. Çünkü böyle bir ortamda hem maksimum gelir elde edilecek hem de minimum işgücü kullanılacaktır. Fakat her mükellefin vergisini zamanında ve eksiksiz ödemediği de bir gerçektir. Dolayısıyla matrah artırımı ile her ne kadar ekstra işgücü gerekiyor gibi görünse de zaten bu kişilerin tespiti için idareler inceleme yapmak zorunda kalarak ekstra işgücünü kullanacaktır. Bu ekstra işgücüne rağmen bu kişilerin tespit edilememe ihtimali de mevcuttur. Matrah artırımı ile bu tespiti belki de imkânsız olan vergiler de toplanmış olmaktadır. Kısacası bu uygulama "verimlilik ilkesine" tamamen aykırı olmamakla birlikte, bu sistemin uygulanmasının idareye yaratacağı maliyet, ekstra denetimin getireceği ekstra işgücü, vergiye uyumlu mükelleflerin sağlanması durumları düşünüldüğünde verimliliğe negatif etkileri de olacaktır.

Tasarruf ilkesi mükellefler için minimum vergi yükünü savunmaktadır. Matrah artırımı ise mükelleflerden, verdiği beyanlarında düzeltme yapma imkânı karşılığında matrahlarında artış talep etmektedir. Dolayısıyla mükellefin ödeyeceği vergi miktarını artıran bu uygulama tasarruf ilkesine ters düşecektir. Her ne kadar kayıp ve kaçağı azaltarak devlet açısından verimli bir uygulama gibi görünse de, artan vergi yükü tasarrufun azalmasına sebep olacaktır. Matrah artırımı ile idare verimli bir vergi toplama dönemine girse de bu tasarruf sağlamaz.

Matrah artırımı müessesesi, vergilemede esneklik ilkesiyle bağdaşmayan bir uygulamadır. Çünkü geçmişte belirli bir döneme yoğunlaşarak vergi yükü hesaplamasında mükellefin değişken mali durumunu göz önünde bulundurmaz ve ödeme gücüne göre esnemez.

Matrah artırımı beyanlarını zamanında ve eksiksiz olarak verip vergisini ödeyen kişiler ile matrah artırımı yapan kesim arasında eşitsizlik yaratır. Matrah artırımından yararlanan mükellefler cezai yaptırımlardan da kurtulacağı için vergisini zamanında ödeyen mükellefler daha fazla vergi yüküne katlanmış olacaktır. Yine bu vergi faiz ve cezalarına sağlanan muafiyetler de belirli bir mükellef grubunu kapsar. Dolayısıyla bu uygulama beyanını zamanında ve doğru bir şekilde yapıp vergisini ödeyen mükellefler açısından adaletsiz bir durum yaratacağından tarafsızlık ilkesine ters bir uygulamadır. Matrah artırımı yapılırken tarafsızlık ilkesinin de ihlal edilmemesi için, herkes için fırsatlar getiren bir uygulama benimsenmelidir.

Matrah artırımının bir gelenek haline getirilmesi mükellefte bu uygulamanın yerleşmesine ve vergi kayıplarına neden olacağından ekonomide daralma meydana gelecektir. Yine bu uygulamanın gelenek haline gelmesi neticesinde gün geçtikçe daha fazla mükellef bu yola başvuracak ve idarenin iş yükü artacaktır. Matrah artırım haberi bekleyen mükellefler yatırım yapmaktan kaçınacak ve parasını bu artırım için ayıracaktır. Bütün bunlar da iktisadi etkinlik ilkesine ters düşecektir.

Bu uygulama ile matrahta artışa gidileceğinden mükelleflerin ne kadar vergi ödeyecekleri konusunda net bir fikirleri olmayabilir. İdare açısından baktığımızda ise vergilendirme koşulları, dönem, matrah gibi konular klasik koşullara göre farklılaşacağından kesin bilgilere sahip olmayabilirler. Bu da hem mükellef hem de idare açısından belirsiz bir ortamı yaratacaktır. Dolayısıyla matrah artırımı yarattığı belirsizlikler sebebiyle "belirlilik ilkesine" aykırılık teşkil etmektedir.

Matrah artırımı yapan bir mükellef açısından yeni ve doğru bir beyan için oluşturacağı belgeler, bu belgelere ekleyeceği yeni bilgiler, yapması gereken hesaplamalar olacaktır. Bütün bunların dışında idare tarafından istenecek olan bilgi, belge gibi talepleri de karşılamak zorunda kalacaktır. Dolayısıyla hem idare hem de mükellef açısından ek bir iş yüküne sebebiyet veren, geleceğe yönelik planlamaları zorlaştıran bu süreç "kolaylık ilkesine" aykırılık teşkil etmektedir.

Matrah artırımı sürekli olarak ve sistemli bir şekilde her zaman aynı dönemde yapılan bir uygulama değildir. Yani her sene aynı dönemde olmayacağı gibi bazı seneler hiç matrah artırıma izin verilmeyebilir. Dolayısıyla öngörülmesi zor, tutarsız, belirsizlikler içinde olan ve net olmayan bu sistem istikrar ilkesine aykırıdır.

Matrah artırımı uygulaması; sürekli olmaması, geçmişte belli bir dönemi kapsaması ve mükellef bazlı değişebilen uygulamalar içermesi nedeniyle "tutarlılık ve sistematiklik" ilkesiyle çelişmektedir.

Matrah artırımı yapan mükelleflerin yeniden beyanname hazırlaması, artan orana göre matrah hesaplaması gibi işlemleri yapması gerekecektir. Yeterince bilgiye sahip olmayan mükellef için uygulaması zor olacaktır. Yine idare bu süreci iyi yürütemezse bu da uygulanabilirlik ilkesini zedeleyecektir. Dolayısıyla matrah artırımı uygulaması uygulanabilirlik ilkesine de ters düşmektedir.

Sonuç olarak matrah artırımı bütün vergilendirme ilkeleri ile tam olarak çelişmese de çoğu ilkeye aykırıdır diyebiliriz.

KAYNAKÇA

Ağcakaya, S, (2013). Kamu Maliyesi**,** 3.Baskı, Konya: Dizgi Ofset Matbaacılık.

Akcan, M. (2018). 7143 Sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 27(2), 123-136.

Aktaş, D. (2023). Vergi Kolaylıkları, Ankara: Adalet Yayınevi.

Arslan, K. O. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri Ve Kamu Yararı. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2016(127), 223-244.

Bozdoğanoğlu, B. (2021). Maliye Araştırmaları-4, Bursa: Ekin Kitabevi.

Buyrukoğlu, S., & Bozdoğan, D. (2015). Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik. Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 10(1), 263-282.

Cansız, H. (2014). Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(2), 33-43.

Demir, İ. C. (2018). Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği. Sosyoekonomi, 26.

Demir, İ. C., & Gülten, A. G. Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(1), 269-286.

Demirkıran, E., & Yavuz, A. (2012). Türkiye'de Uygulanan Vergi Afları ve Mükellefler Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Analiz (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Diril, F., & Arat, M. (2015). Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış: Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 22(1).

Dündar, D. (2020). Türkiye'de Gelir Dağılımı Ve Gelir Vergisinin Artan Oranlılığının Hesaplanması (Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Ekeryılmaz, Ş. (2019). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi (Doktora tezi, Sakarya Üniversitesi (Türkiye)).

Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 8(3), 157-179.

Erol, O. (2012). Kişisel Harcama Vergisi-Türk Vergi Sistemi İçin Bir Reform Önerisi.

Gerçek, A., & Bakar, F. (2017). Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi. International Journal of Public Finance, 2(1), 7-26.

Gören, A. Ö. (2012). Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler. Ankara Barosu Dergisi, (3).
Günay, B., & Tekir, A. F. (2018). Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 24(2), 711-742.

Hasanov, V. (2009). Azerbaycan Vergi Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Kapucu, G. (2017). Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi. International Journal of Public Finance, 2(1), 109-123.

Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15, 1259-1308.

Özdemir, İ. B. (2019). En Az Geçim İndiriminin Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri Ve Bazı Ülke Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması (Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Öztürk, H. S., & Oktayer, N. (2012). Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi.

Saraçoğlu, F., & Ejder, H. (2002). Kamu Malı Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, (27).

Saraçoğlu, F., & Günel, T. (2018). 7061 Sayılı Kanun Kapsamında Torba Kanunlara Yönelik Genel Ve Temel Vergi İlkeleri Açısından Eleştiriler. Vergi Raporu, (220), 31-45.

Sugözü, İ. H., Yıldırım, H., & Aydın, H. İ. (2014). Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (32), 115-128.

Şentürk, S. H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 9(3), 129-143.

Uğurlu, H. (2019). Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. The Journal of International Scientific Researches, 4(2), 178-194.

Uruş, A. F. (2013). Optimal Vergileme İlkeleri ile Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmi Gazete,10703, 10.01.1961

Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, T.C. Resmi Gazete, 30425, 18.05.2018

Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, T.C. Resmi Gazete, 32130, 12.03.2023

Yalti, A. (2013). Vergi Hukukunda Ayırma Prensibi (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Yılmaz, G. A. (2006). Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 21(1), 239-268.

Yücebaş, R. (2014). Arz Yanlı İktisat Bakış Açısıyla Kayıt Dışı Ekonomi (Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).