

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE UYGULANAN VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESESİ

The Implementation of the Tax Reduction to the Tax-Compliant Taxpayers

*Dr. Öğr. Üyesi Orçun AVCI**

ÖZET

Vergisini zamanında ödeyen uyumlu mükellefler için getirilen müessese ile birlikte mükellefler % 5'lik vergi indiriminden faydalanabilmektedir. 2017 yılında çıkarılan 6824 sayılı Kanun ile getirilen uygulamadan, finans ve bankacılık sektörleri hariç ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Ancak vergi adaletini, vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin lehine çeviren uygulamada Anayasa'ya aykırılık teşkil edebilecek bazı hususlar söz konusudur. Bu hususlara ilişkin değerlendirmeler de çalışmanın kapsamında yer almaktadır. Çalışmada, 2018 yılından itibaren uygulanmaya başlanılan bu müessesenin nasıl uygulandığı, uygulama konusunda ortaya çıkan zorluklar, mevcut eksiklikler ve yapılması gerekenler konusunda alana katkıda bulunulmaya çalışılmıştır. Bunlara ek olarak, tereddüt yaratan hususlara yönelik görüş ve değerlendirmeler yer alacaktır.

Anahtar Sözcükler: Mükellefler, Vergiye Uyumlu Mükellefler, Vergi İndirimi, Vergiye Gönüllü Uyum, Beyan ve Ödeme.

* Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, or-cun.avci@outlook.com, ORCID ID: 0000-0002-7917-9802

Makale Geliş Tarihi:21.08.2019

Makale Kabul Tarihi:28.02.2020

ABSTRACT

Tax-compliant taxpayers can benefit from the 5 % tax reduction by the new legislation. The income and corporate taxpayers engaged in commercial, agricultural or professional activities except for the finance and banking sectors can utilize from the tax reduction according to Law No. 6824, which was enacted in 2017. However, some issues may contradict to the Turkish Constitution in the context of the equal protection of the law and other aspects. The evaluations related to these issues are examined in the study. It is sought to be contributed to the field, in terms of existing deficiencies and the difficulties of the tax reduction implementation, also actions to be taken in the new law which has been implemented since 2018. Additionally, some opinions and assessments about the concerns on the new legislation will be included in the issues.

Keywords: Taxpayers, Tax-Compliant Taxpayers, Tax Reduction, Voluntary Tax Compliance, Tax Declaration and Tax Payment.

GİRİŞ

Vergi affi uygulamaları, vergisel yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen mükellefleri koruyucu bir rol oynamaktadır. Aynı zamanda bu durum, vergisel yükümlülüklerini kanuna uygun olarak yerine getiren mükelleflerin vergiye uyumlarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Vergi affi uygulaması ile vergisini düzenli ödeyen mükellefler nezdinde, herhangi bir avantaj sağlanamamaktaydı. Bu durum, yeni bir düzenlemeye olan ihtiyacı kaçınılmaz hale getirmiştir. 6824 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 121. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Bu madde ile birlikte, "vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığı altında düzenleme vergi sistemimize girmiştir. Vergi bilinci yüksek olan mükelleflerin ödüllendirilmesini amaçlayan müessese, 01.01.2018 tarihinden itibaren vergi indirimine yönelik yasal düzenleme ile uygulanmaya başlanmıştır. Son çıkarılan 7194 sayılı Kanun ile birlikte uygulamada bazı değişiklikler yapılmıştır. Esas amacın uygulamanın kolaylaştırılmasının sağlanması olması oldukça önemlidir.

Çalışmanın amacı, vergi mevzuatımıza yeni gelen bu müessesenin ortaya çıkış amacının sorgulanması, şartlarının istenen sonuca ulaşmada ne denli etkin olduğunun ve uygulamadaki eksik yönlerinin ortaya konmasıdır. Çalışmada, bu müessesenin yapısı ve öneminden bahsedilerek, uygulamadan faydalanabilecek mükellefler hususunda gerekli açıklamalar yapılacaktır. Ayrıca, bu müesseseden faydalanma şartları ve ortaya çıkan sorunlar değerlendirilecektir. Özelgeler ışığında değerlendirilen sorunların akabinde son olarak müessesenin uygulanması ve şartların ihlali durumunda mükelleflerin karşılaşacağı yaptırımlar ele alınacaktır. Bu bağlamda bazı çözüm önerileri üzerinde de durulacaktır.

I. VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESİNİN YAPISI VE ÖNEMİ

Vergi idarelerinin birincil önceliği ödenmesi gereken vergileri toplayabilmektir. Ancak, bazen mükelleflerden kaynaklanan nedenlerle (ihmalkârlık, dikkatsizlik, kasıt, kayıtdışı gibi) bazen de idareden kaynaklanan nedenlerle (kanunların anlaşılmaazlığı, bürokratik işlemler, verimsiz idari örgütlenme gibi) kanunların öngördüğü vergiler toplanamamaktadır. Vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen (uyumsuz) mükelleflerle mücadele edebilmek için öncelikle uyumsuzluğun nedenlerini tespit etmek gerekir¹. Daha sonrasında ise, idare tarafından daha bütüncül bir yaklaşımla yaşanan soruna çeşitli çözüm önerileri geliştirmek gerekmektedir.

Bazı niteliklere sahip mükelleflerin vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belli tutarlarda eksiltmeler yapılması vergi indirimi olarak kabul edilmektedir². Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesi bir anlamda halk arasında “vergi affı” tabiriyle bilinen matrah arttırımı ve yapılandırılmaya ikame olarak düşünölmüş olsa da matrah arttırımı ve yapılandırma altında getirilen vergisel avantajlar çok daha fazla olarak karşımıza çıkmaktadır³.

Uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesinin gerekli olup olmadığı hususunu daha somut bir biçimde ortaya koyabilmek adına son on yılda ülkemizde gerçekleşen genel bütçe vergi gelirlerine ilişkin toplam tahsilat/toplam tahakkuk oranlarından bahsetmenin faydalı olacağı kanaatindeyiz. Tahakkuk eden vergilerin tahsilat oranları son on yılda Tablo 1’deki biçimde gerçekleşmiştir.

Tablo 1. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (Toplam Tahsilat/Toplam Tahakkuk 2010-2019)

Yıllar	Tahsilat Oranları (%)
2010	86,2
2011	85,6
2012	86,4
2013	86,8

¹ Okan UÇANOK, “Uyumsuzlukla Mücadele”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 401, Ocak, 2015, s. 68.

² Bilal CAN / Veysel ÇİMAN, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndiriminde Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 368, Mayıs, 2019, s. 60.

³ Kazım ALTINDAĞ, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 217, Ekim, 2017, s. 87.

2014	85,2
2015	84,7
2016	81,2
2017	82,3
2018	81,4
2019	81,0

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm, (Erişim Tarihi: 16.02.2020).

Tablodan anlaşılacağı üzere, yıllar itibariyle vergi gelirlerinin tahsilat/tahakkuk oranlarında birkaç yıl haricinde bir düşüş söz konusu olmuştur. 2016 yılında tahsilat/tahakkuk oranlarının daha da geriye gitmesinin, mükelleflerin Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun'dan yararlanması ve borçlarının ödenecek kısımlarının da vadesinin izleyen yıllara sarkmasından kaynaklandığı yorumunu yapmak mümkündür⁴. Vergi gelirlerinin tahsilat oranlarının artırılabilmesi için mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri hususunda teşvik etmek oldukça önem arz etmektedir.

Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için getirilen müessese, vergiye gönüllü uyumu yüksek olan mükellefler açısından bir bakıma ödüllendirme mahiyetindedir. Vergi borçları hususunda söz konusu müessese öncesi süreç değerlendirildiğinde, borcunu ödemeyen mükelleflere yönelik vergi aflarının uygulandığı görülmektedir. Ancak bu durum, vergisel yükümlülüğünü zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getiren mükellefler açısından herhangi bir ekonomik avantaj sağlamadığı düşüncesiyle mükellefleri negatif bir hissiyata sürüklemektedir.

Konu kapsamında, süresinde sosyal güvenlik primini ödeyen mükelleflere tanınan indirim hakkı gibi bir düzenlemenin tahakkuk eden vergilere de uygulanmasının tartışılmasıyla mükellefler açısından bir beklenti oluşmaya başlamıştır. Daha sonra konu ile ilgili 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılanması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 193 sayılı GVK'nın yeniden düzenlenen mülga mükerrer 121. mad-

⁴ Mehmet CİVAKLI, "Uyumlu Mükelleflere Vergi Avantajı", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 214, Temmuz, 2017, s. 72.

desinde⁵ vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflere vergi indirimi uygulaması getirilmiştir. Vergiye uyumlu mükelleflere getirilen vergi indirimi müessesesine ilişkin usul ve esaslar belirlenerek şartları taşıyanlar yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin % 5'ini, ödemesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden düşürebilme şansına kavuşmuştur⁶.

Müessesenin özüne baktığımızda; gelir idaresinin mükellef odaklı yaklaşım ile, kaliteli hizmet sunma anlayışından ödün vermeden mükellef memnuniyeti, vergi bilinci ile gönüllü uyumu arttırmayı, vergi tahsilatında etkinliği ve kayıtlı ekonomiyi teşvik etmeyi amaçlamasının bir uzantısı olarak karşımıza çıkmaktadır⁷. Bu kapsamda vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun arttırılması adına çıkarılan müessese ile ayrıca mükellef arasında vergisini zamanında ve tam ödeyenler için eşitsizlik duygusunun giderilmesi hedeflenmiştir. Bu sebeple de müessese, büyük önem arz etmektedir.

Mükerrer 121. maddenin genel gerekçesinde vergiye gönüllü uyumun arttırılması adına uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisinin belli bir kısmına kadar indirim uygulanması yönünde düzenleme yapıldığı ifade edilmiştir⁸. Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi indirimi uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı “*Vergiye Uyumlu Mükelleflere % 5 Vergi İndirimi*” broşürü⁹ hazırlayarak, mükelleflerin konuya ilişkin daha kolay ve açıklayıcı bilgi almasını sağlamıştır. Söz konusu broşüre 05.03.2019 tarihinden bu yana erişim sağlanabilmektedir.

⁵ Bu madde başlığı “Ücretlilerde vergi indirimi” iken, 23.02.2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanun’un 4. maddesiyle “Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

⁶ Mustafa ŞAHİN, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 319, Temmuz, 2019, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33239>, (Erişim Tarihi: 19.07.2019).

⁷ Mehmet YÜCEL, “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili Uygulamasının Usul ve Esasları-I”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 307, Temmuz, 2018, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31258>, (Erişim Tarihi: 19.07.2019).

⁸ Teklifin 1. maddesi olan maddenin madde gerekçesi şöyledir: “*Yapılan düzenleme ile ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler hariç olmak üzere, kurumlar vergisi mükelleflerinden, maddede yer alan şartları taşıyanların verecekleri yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’inin, ödemesi gereken vergiden indirilmesi, indirilemeyen tutarların ise yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilmesi imkânı sağlanmakta, mahsup edilemeyen tutarların ise iade edilmemesi öngörülmektedir*”....(CAN / ÇİMAN, **a.g.m.**, s. 61).

⁹ Söz konusu broşür için bkz. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyanname-rehberi/vergi_indirimi_brosuru.pdf, (Erişim Tarihi: 02.08.2019).

Ayrıca interaktif vergi dairesi¹⁰ uygulamasından, vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi müessesesine ilişkin durum sorgulama şansı tanınmaktadır. Bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, beyannamelerini vermeden evvel “sorgulamalar” sekmesinden durumlarını sorgulayabilirler. Uygulama ile mükelleflere ciddi bir kolaylık sağlanmaktadır.

II. VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESESİNDEN FAYDALANABİLECEK MÜKELLEFLER

GVK'nın mükerrer 121. maddesinin birinci fıkrası uyarınca indirimden yararlanacak ve yararlanamayacak mükellefler aşağıdaki gibidir¹¹:

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar bu indirimden istifade edebilir. Ancak bu unsurların dışındaki gelir unsurları (ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar) nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellefler indirimden faydalanamayacaktır. Diğer taraftan, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükelleflerin beyannamelerinde yer alan diğer gelir unsurları için indirimden faydalanması mümkün değildir. Bu unsurlara tekabül eden gelir vergisi, indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmaz.
- Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri indirimden faydalanabilir.

Fıkra hükmünde, finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile onların ilişkili oldukları sigorta, reasürans ve emeklilik sektörlerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri için de bir ayırım gözetilerek bu gibi mükellefler de indirimden faydalandırılmıştır. Bu sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflerin ekonomik büyüme içerisinde önemli bir yerde konumlandığı bilinmektedir. Zira, reel sektörün fonlanması, bunun sonucunda kurumların üretim kapasitelerini arttırmaları ve gayri safi yurtiçi hasılaya katkıda bulunmaları noktasında, bankacılık ve finans sektöründen aktarılan kaynağın da önemli rolü bulunmaktadır¹².

¹⁰ İlgili uygulama için bkz. https://ivd.gib.gov.tr/tvd_side/, (Erişim Tarihi: 19.02.2020).

¹¹ İlyas MERİÇ, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 452, Nisan, 2019, s. 131-132.

¹² Mustafa Baturhan GENÇASLAN, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere % 5'lik Vergi İndirimi Uygulaması Üzerine Görüşler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 455, Temmuz, 2019, s. 128.

Kanun maddesinde tam-dar mükellef ayrımı yapılmamıştır. Dolayısıyla yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamesi veren tam/dar gerçek kişi mükellef ve tam/dar mükellef kurum bu indirimden yararlanabilecektir¹³.

III. VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESESİNDEN FAYDALANMA ŞARTLARI VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen dört şartı aynı anda sağlamaları gerekmektedir¹⁴:

- **Birinci Şart: İlgili dönem vergi beyannamelerinin¹⁵ kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir.**

İndirimden faydalanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar gibi tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir. Diğer taraftan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir¹⁶.

¹³ MERİÇ, a.g.m., s. 132.

¹⁴ Tezcan ATAY, "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan % 5'lik İndirim Müessesesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 315, Mart, 2019, https://uye.yaklasim.com/Magazin_eContent.aspx?ID=32901, (Erişim Tarihi: 21.07.2019).

¹⁵ 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 7194 sayılı Kanun'un 18. maddesi gereğince, "Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder" şeklinde düzenleme yapılmıştır.

¹⁶ 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4.1 bölümü.

- **İkinci Şart: İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibariyle ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibariyle ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Bahsi geçen dönemler için haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükellefler, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanamayacaktır. Diğer taraftan, söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergi indiriminden yararlanılması mümkün olacaktır. Ancak, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararları, uzlaşma veya düzeltme hükümleri ile kısmen ortadan kaldırılması durumunda ise indirimden yararlanılamayacaktır¹⁷. Burada dikkat edilmesi gereken husus tarh edilen verginin tamamen ortadan kaldırılmış olması gerektiğidir. Konuyla ilgili verilen iki özelve baktığımızda¹⁸:

“...Bağlı olduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğünün 2013 yılı indirimli orana tabi KDV iadesi tutarlarını fazla ve yersiz olarak iade aldığınız yönündeki tespiti üzerine, anılan Müdürlük tarafından şirketiniz adına yapılan tarhiyatların, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde belirtilen indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl (2015-2016-2017) içerisinde (10.05.2017 tarihinde) yapılmış olması ve kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmayıp, uzlaşmaya gidilmek suretiyle ödenmiş olması nedeniyle, anılan Kanun maddesinde belirtilen %5 kurumlar vergisi indiriminden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır¹⁹.”

“...2013 hesap dönemine ilişkin olarak 2016 yılında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergilerin

¹⁷ 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4.2 bölümü.

¹⁸ MERİÇ, a.g.m., s. 134.

¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.05.2018 tarih ve 84098128-125[32-2018/4] E.204105 sayılı Özelgesi.

ve kesilen cezaların, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmaksızın, 6736 sayılı Kanundan faydalanılarak ödenmiş olması nedeniyle, ilgili dönemlerde vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5'lik vergi indiriminden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır²⁰.

Vergi indiriminin bu koşulunu sağlayabilmek mükellefler açısından oldukça zor görünmektedir. Mükellefler çok yüksek olmayan bir tutardan dolayı uzlaşmış olmalarına rağmen indirim hakkını kaybedeceklerdir. Mükellefin uzlaşmayı yargı yolunu seçmesi halinde de, indirimin hesaplanacağı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte yargı kararının kesinleşmesi durumunda da (mükellef haklı çıksa bile) mükellefin söz konusu indirimden yararlanması mümkün olmayacaktır. Ülkemizdeki yargı sürecinin sonuçlanma süresi göz önüne alındığında, indirimin hesaplanacağı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce ihtilafın sonuçlanma ihtimali çok yüksek değildir. Herhangi bir yargı kararı beklenmeksizin mükellef haklarının askıya alınması hukuk devleti ilkesi ile de bağdaşmayacaktır. Bu sebeple konu ile ilgili mükelleflerin mağduriyetini giderici yasal bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır²¹.

- **Üçüncü Şart: Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibariyle vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir.**

7194 sayılı Kanun'un 18. maddesi kapsamında yapılan değişiklik ile birlikte söz konusu şarta esneklik getirilmiştir. Şayet ödeme, iade alacaklarından mahsuben yapılmışsa (ilgili bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla) ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarı mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmüş ise, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın % 10'unu aşmaması durumunda, indirimden faydalanılması mümkün olacaktır. *"Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin*

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.11.2018 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2018/504]-E.1043218 sayılı Özelgesi.

²¹ Burak DEMİRKAN, "Örneklerle Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanan Vergi İndirimi Müessesesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 234, Mart, 2019, s. 64.

hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hesabında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır²²”.

Son yapılan düzenleme ile birlikte ayrıca, vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden 15. günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, indirimden faydalanılabilecektir.

- **Dördüncü Şart: Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması gerekmektedir.**

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK'un kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359. maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamazlar²³. Burada kastedilen son 5 takvim yılında 359. maddede sayılan fiillerin işlenmemesidir. Bu kapsamda, 2010 hesap döneminde kaçakçılık suçu işlendiğinin tespitinin 2015 yılında yapılmış olması, 2017 yılındaki indirim uygulamasına zarar getirmeyecektir. Tersine, 2014 yılına ilişkin kaçakçılık suçunun tespitinin 2018 yılında yapılmış olması halinde, 2017 yılında yersiz yararlanılan indirim sebebiyle ödenmeyen vergi aranacaktır. Tespitin 2018 yılında yapılmış olması fiilin 2014 yılında işlendiği gerçeğini değiştirmemektedir²⁴.

Bu bölüme ilişkin bir diğer tartışma yaratabilecek husus, VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerin işlendiğinin tespiti için vergi inceleme elemanlarının tanzim edeceği vergi suçu raporlarının yeterli olup olmadığıdır. Zira vergi suçu raporu, adli süreç açısından savcılığa yapılan suç duyurusu mahiyetinde yer almaktadır. Öyle ki, VUK'un 367. maddesinde, “yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden” inceleme elemanlarının keyfiyeti Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirmesinin mecburi olduğu belirtilmiş-

²² 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4.3 bölümü.

²³ 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4.4 bölümü.

²⁴ Okan COŞGUN, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirim Teşviki”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 430, Haziran, 2017, s. 88.

tir. Dolayısıyla, ceza hukuku bağlamında mükellefin kaçakçılık suçunu işlediğinin tespiti ve cezası ancak adli yargılamanın tamamlanmasıyla söz konusu olacaktır. Öte yandan, VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında; ceza mahkemesi kararlarının, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla, vergi inceleme elemanının vergi suçu raporuyla birlikte vergi hukuku bağlamında kaçakçılık suçunun vergisel yaptırımları uygulanabilecektir. Adli yargılama neticesinde mükellefin kaçakçılık suçunu işlemediğine hükmedilse bile, bu durumun vergisel yaptırımlara etkisi olmayacaktır. Hakkında vergi suçu raporu bulunan mükellef nezdinde kaçakçılık fiili sebebiyle herhangi bir vergi tarhiyatı yapılamamış olması da durumu değiştirmeyecektir. Buna göre, vergi suçu raporunda kaçakçılık suçunun işlendiğinin tespitinin yapılması indirim uygulamasından faydalanılmasına engel olacaktır²⁵.

IV. VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESİNİN UYGULANMASI VE ŞARTLARIN İHLALİ DURUMUNDA KARŞILAŞILACAK YAPTIRIMLAR

Bu uygulama, 01.01.2018 tarihinden sonra verilecek yani 2017 takvim yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için geçerlidir. Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 1.400.000 TL²⁶'den fazla olamayacaktır. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirim tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir. Buna göre, mükelleflerin yıl içinde ödedikleri geçici vergi veya kendilerinden yapılan tevkifatlar dolayısıyla beyannamede ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi yoksa bir yıl süreyle söz konusu indirim tutarları için mahsup hakkı doğmaktadır. Belirtilen mahsup hakkı GVK'nın mükerrer 120. maddesi ve 121.

²⁵ COŞGUN, **a.g.m.**, s. 88.

²⁶ 31.12.2018 tarihli ve 30642 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.000.000 TL olan sınır, 01.01.2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.200.000 TL olarak tespit edilmiştir. 27.12.2019 tarihli ve 30991 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın (Gelir İdaresi Başkanlığı) 310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre 2020 takvim yılında uygulanmak üzere miktar güncellemesi yapılmıştır.

maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde düzenlenen mahsup hakkından farklı olarak iade hakkına dönüşemeyecektir²⁷.

Gelir vergisi mükellefleri tarafından indirimden yararlanılacak yıla ait gelir vergisi beyannamesinde ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurları ile birlikte beyan edilmesi halinde, mükellefin istifade edeceği indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki payı gözetilmek suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak belirlenir²⁸.

Şartların ihlali halinde yapılacak işlemler konusu, GVK'nın mükerrer 121. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, indirimden faydalanan mükellefin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmemiş olan vergiler, mükellef adına vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Söz konusu müessesenin en önemli eksikliklerinden birisi, indirim hakkı koşullarını taşımadığı halde, gerçekleşen işlem sebebiyle vergi kaybına sebep olan mükelleflere yönelik herhangi bir yaptırım öngörülmemesidir. Örneğin, indirimden yararlanan yıla ait gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin taksitlerinin kanuni süresinde ödenmemiş olması durumunda, indirimden yararlanan tutar mükellef adına tarh edilir. Diğer taraftan, indirimin hesaplandığı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın mükellefin gerçek durumunu yansıtmadığı tespit edilirse, indirim tutarı vergi yine mükellef adına tarh edilir. Örneğin, 2018 yılı beyannamesinde indirim tutarından yararlanan mükellef nezdinde 2020 yılında yürütülen vergi incelemesi neticesinde, mükellef adına 2016 yılının Mayıs ayı vergilendirme dönemine ilişkin olarak re'sen katma değer vergisi tarh edilmiş ve bu tarhiyatın da kesinleşmiş olması durumunda, indirimden faydalanılmış bulunan tutar mükellef adına vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Bu halde, indirim sebebiyle ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren başlayacaktır. Örnekte incelemeye istinaden tarh edilen verginin 2020 yılında kesinleştiğini varsaydığımız takdirde, zamanaşımı süresi 31.12.2025 tarihinde dolacaktır²⁹.

Yukarıda bahsedildiği üzere, indirim müessesesi sebebiyle ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacak olup, vergi indirimi teşviğindeki

²⁷ Kamuran ÇAĞLAR, "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 320, Ağustos, 2019, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33316>, (Erişim Tarihi: 08.08.2019).

²⁸ MERİÇ, **a.g.m.**, s. 135.

²⁹ MERİÇ, **a.g.m.**, s. 135-136.

kesinleşmeden maksat ise tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi neticesinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesidir³⁰.

SONUÇ

Çeşitli sebepler gerekçe gösterilerek belirli aralıklarla çıkarılan vergi affları nedeniyle, vergisini zamanında beyan eden ve ödeyen mükellefler olumsuz düşüncelere kapılabilmektedir. Vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin girmiş olduğu bu olumsuz psikolojiyi bir nebze olsun kırabilmek adına gelen müessese ile esasen cezalandırıldığını düşünen mükellef grubu için makul bir vergi indirimi söz konusu olmaktadır.

Çağdaş vergilendirme anlayışının neticesi olarak gelen, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesiyle vergiye gönüllü uyumun artırılması hedeflenmiştir. Uyumlu mükelleflerin daha az vergi ödemesini sağlayan müessese ile birlikte mükelleflerin vergi sistemine olan güvenlerinin artırılması da hedefler arasında yer almaktadır. Ayrıca mükelleflere, interaktif vergi dairesi uygulamasından da sorgulama şansı tanınarak vergi indirimi müessesesinden kolay bir şekilde yararlanma şansı tanınmaktadır. Bu durum, vergi idaresinin mükellef odaklı uygulamalarının temel bir göstergesi niteliğindedir. Ancak, mükellef odaklı vergilendirme anlayışının da bir parçası olan bu uygulamada birtakım eksiklikler bulunmaktadır. Uygulama kapsamının darlığı, beyannamelerin verilme aşamasında herhangi bir esneklik bulunmaması temel eksiklikler arasında yer almaktadır. Ayrıca, mükellefler çok yüksek olmayan bir tutardan dolayı uzlaşmış oldukları durumda indirim hakkını kaybedeceklerdir. Mükellefin uzlaşmayıp yargı yolunu seçmesi halinde ise, indirimin hesaplanacağı hesap dönemine ait gelir/kurumlar beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte yargı kararının kesinleşmesi durumunda mükellefin söz konusu indirimden yararlanması mümkün olmayacaktır.

Müesseseden faydalanabilecek mükellef grubu konusunda da bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. % 5'lik vergi indiriminden; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanların yararlanma iken, GVK'nın 2. maddesinde sayılan diğer gelir unsurlarını elde eden mükellef grupları yararlanamamaktadır. Bu durumda da, diğer kazanç ve iratları elde eden mükellefler açısından sorun teşkil etmektedir. Bu mükellef grubunun söz konusu uygulamadan faydalanamaması durumunun, Anayasa'nın eşitliği düzenleyen 10. maddesi ve vergi ödevi konusunu hükme bağlayan 73. maddesi ile tam anlamıyla bağdaşmadığı düşünülmektedir. Türk vergi sisteminde bu tip ayrıcalıklı uygulamalar olmakla birlikte, müessesenin gelir vergisindeki diğer kazanç ve iratları kap-

³⁰ ŞAHİN, a.g.m., <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33239>, (Erişim Tarihi: 19.07.2019).

samama sebebi anlaşılmamaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri yönünden de müesseseden faydalanamayacak olan, finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellef grubu ile, sigorta ve reasürans şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları mükellef grubu açısından da Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerini tam olarak karşılamadığı düşünülmektedir. Ticari ve zirai faaliyet yönünden herhangi bir kısıtlamaya gidilmediği için bu kazançları gerçek usule veya basit usule göre beyan eden tüm mükellefler bu uygulamadan yararlanabileceklerdir. Kanun kapsamı dışında bırakılan mükelleflerin de bir an önce kanun kapsamına dahil edilmesi, sistemin daha sağlıklı işleyebilmesi ve eşitlik ilkesinin de göz ardı edilmediğinin gösterilmesi adına önemlidir.

Bir diğer sorun olarak, ticari kazançta sahip olan gerçek kişi mükellefin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesini dikkate alarak hesaplayacağı, ticari kazancına ilişkin indirimli gelir vergisi uygulamasından da yararlanması halinde hesaplamaların daha da belirsiz ve karmaşık hale geleceği düşünülmektedir. Bilindiği üzere, indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulamasında temelde yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançlar üzerinden yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli vergi oranı uygulanmaktadır. Doğal olarak indirimli oran uygulanması neticesinde hesaplanan vergi, normal oran uygulanması neticesinde hesaplanan vergiden daha düşük olacaktır. Böylece, daha az tutarda vergi indirimi miktarı hesaplanacaktır. Mükelleflerin, hem vergiye gönüllü uyum sergileyip hem de indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması durumunda ortaya bir kayıp çıkmaktadır. Bu yüzden, hem daha adil bir vergilendirme hem de belirsizlik içeren matematiksel hesaplamaları minimize edebilmek adına, bütün gelir unsurlarını hesaplanan vergi üzerinden % 5'lik indirimden yararlandırmak daha uygun bir yaklaşım olabilecektir. Bu eksiklikler, idare tarafından yeniden gözden geçirildiği takdirde daha iyi bir uygulamadan bahsedebilmek mümkün olabilecektir. Ancak tüm bunlara rağmen, uygulama mükelleflerin ödeme alışkanlığı kazanması açısından önem arz etmektedir.

Son çıkarılan 7194 sayılı Kanun ve 310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ışığında vergi indirimi müessesesi konusunda bazı düzenlemeler yapılmıştır. Müessesenin bazı şartları esnetilerek, mükelleflerin yararına olabilecek değişiklikler getirilmiştir. Bu kapsamda, eksik ödenmiş vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın % 10'unu aşmaması durumunda, vergi indiriminden faydalanılması mümkün olacaktır. Ayrıca bazı muğlaklıkların giderilebilmesi adına son çıkarılan kanun kapsamında maddede geçen vergi beyannameleri ifadesi açıklanarak netlik kazandırılmıştır. Hangi beyannamelerin bu kapsamda olduğu tek tek sayılarak konuya açıklık kazandırılmıştır. Bu tip düzenlemeler ışığında, müessesenin ilk çıktığı döneme kıyasla önemli bir ilerleme kaydettiğini söyleyebilmek mümkündür. Ancak, bu müessesenin ilerleyen zamanlarda,

gerekli revizelerle birlikte vergiye uyumlu mükellefleri çok daha etkin bir biçimde koruyacağı ve vergi uyumuna teşvik sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

ALTINDAĞ, Kazım, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 217, Ekim, 2017, ss. 82-87.

ATAY, Tezcan, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan % 5’lik İndirim Müessesesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 315, Mart, 2019, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=32901>, (Erişim Tarihi: 21.07.2019).

CAN, Bilal/ÇİMAN, Veysel, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndiriminde Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 368, Mayıs, 2019, ss. 59-66.

CİVAKLI, Mehmet, “Uyumlu Mükelleflere Vergi Avantajı”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 214, Temmuz, 2017, ss. 70-74.

COŞGUN, Okan, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirim Teşviki”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 430, Haziran, 2017, ss. 84-90.

ÇAĞLAR, Kamuran, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 320, Ağustos, 2019, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33316>, (Erişim Tarihi: 08.08.2019).

DEMİRKAN, Burak, “Örneklerle Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanan Vergi İndirimi Müessesesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 234, Mart, 2019, ss. 57-65.

Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_indirimi_brosuru.pdf, (Erişim Tarihi: 02.08.2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm, (Erişim Tarihi: 16.02.2020).

Gelir İdaresi Başkanlığı, İnteraktif Vergi Dairesi, https://ivd.gib.gov.tr/tvd_side/, (Erişim Tarihi: 19.02.2020).

- GENÇASLAN, Mustafa Baturhan, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere % 5’lik Vergi İndirimi Uygulaması Üzerine Görüşler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 455, Temmuz, 2019, ss. 127-136.
- MERİÇ, İlyas, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 452, Nisan, 2019, ss. 131-136.
- ŞAHİN, Mustafa, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 319, Temmuz, 2019, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33239>, (Erişim Tarihi: 19.07.2019).
- UÇANOK, Okan, “Uyumsuzlukla Mücadele”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 401, Ocak, 2015, ss. 68-72.
- YÜCEL, Mehmet, “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili Uygulamasının Usul ve Esasları-I”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 307, Temmuz, 2018, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31258>, (Erişim Tarihi: 19.07.2019).