



**T.C
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI İLE MÜKELLEFLERİN HAKLARI
ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Zeynep DEMİRCİ

BURSA-2015



T.C
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI İLE MÜKELLEFLERİN HAKLARI
ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Zeynep DEMİRCİ

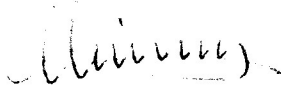
Danışman:
Prof. Dr. Filiz GİRAY

BURSA - 2015

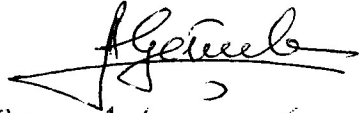
Ek. 4: TEZ ONAY SAYFASI ÖRNEĞİ

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....Maliye..... Anabilim/Anasanat Dalı,
.....Maliye Tezisi..... Bilim Dalı'nda 70.02.12.007... numaralı
.....Zeynep..... DEMİRÇİ.....'nın hazırladığı
"Türkiye'de Vergi Aflacı ile Mükellef Hakları Arasındaki ilişkinin
incelenmesi" konuluYüksek Lisans..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik
Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı, 22/06/ 2015 günü 16.00- 17.30 saatleri arasında
yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının
.....Başarılı..... (başarılı/başarısız) olduğunaoybirliği..... (oybirliği/oy çokluğu)
ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Filiz Giray

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Adnan Gerçele
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Prof. Dr. Keremettin Tazcan

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

22.06/2015

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Zeynep DEMİRCİ
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı : Maliye Teorisi
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : X+167
Mezuniyet Tarihi :
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Filiz GİRAY

TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARI İLE MÜKELLEFLERİN HAKLARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ

Devletlerin klasik ve modern görevlerini yerine getirmek ve toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmek için gereksinim duyduğu gelirin büyük bir oranını vergiler oluşturmaktadır. Vergilerin kamu gelirleri arasında büyük bir orana sahip olması da hem devlet açısından hem de mükellefler açısından farklı yönlerden önem arz etmektedir. Devlet açısından kamu hizmetlerini sunabilmek için önemli bir gelir kaynağı olan vergiler mümkün olduğunca düzenli ve eksiksiz toplanmalıdır. Ancak bazı durumlarda devletler bir kamu geliri olan vergilerin tahsilinden vazgeçer. Bu durum çeşitli sebeplerle ve uygulamalarla olmakla birlikte en sık başvurulanı vergi aflarıdır. Devletler çeşitli mali, ekonomik, siyasi ve teknik gerekçelerle vergileri tahsil etmektен vazgeçer ve bu vergileri affeder. Ülkemizde ve diğer ülkelerde bu uygulamalara sıkça rastlanır. Mükellefler açısından ise vergi, devlete karşı yapmakla yükümlü oldukları “maddi ödevleri” temsil eder. Mükellefler birtakım şekli ödevlerinin yanında vergilerini de ödeyerek maddi ödevlerini yerine getirirler. Bu ödevlerin yerine getirilmesi sırasında mükelleflerin sahip oldukları çeşitli haklar vardır. Bu haklardan yararlanılarak mükelleflerin daha adil bir çerçevede ödevlerini yerine getirmeleri sağlanır. Aynı zamanda aflar kullanılarak da mükelleflere, özellikle zor durumları nedeniyle ödevlerini yerine getiremeyen mükelleflere, ikinci bir şans, bir hak verilmiş olur. Mükellefler bu haklardan yararlanarak tekrar ekonomik hayata kazandırılır ve yaşamlarını sürdürmeleri sağlanır.

Bu çerçevede, bu çalışmada, uygulamasına sıklıkla başvuru alan vergi aflarının teorik temelleri, geçmişten günümüze kadar Türkiye’de uygulanan aflar, dünyadaki vergi affı uygulamaları, Türkiye’de

ve dünyada mükelleflere sağlanan haklar ve vergi aflarının mükellef hakları üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Af, Vergi Afları, Af Uygulamaları, Mükellef, Mükellef Hakları.



ABSTRACT

Name And Surname : Zeynep DEMİRCİ
University : Uludağ University
Enstitution : Enstitution Of Social Science
Field : Public Finance
Branch : Fiscal Theory
Degree Awarded : Master
Page Number : X+167
Degree Date :
Supervisor : Prof. Dr. Filiz GİRAY

THE INVESTIGATION OF RELATIONSHIP BETWEEN TAX AMNESTIES AND TAX PAYERS RIGHTS

The taxes provide a considerable percentage of the revenue that the government need for doing its classical and modern duties and provide its people's needs. Having the taxes a huge percentage of the public revenue is significant about different ways both the government and the tax payers. The taxes which is important for the government to provide public services should be collected properly and carebly. But in some cases the government can remit to collect taxes which is a public revenue. The most often way to remit to collect taxes is tax amnesty. The governments remit to collect taxes because of financial, economic, politic and technical reasons. It is often in our country and other countries. For the tax payers, the taxes mean "financial duty" to do for the government. The tax payers pay their taxes beside doing their various duties. While doing their duty for the government, they have several rights. These rights provide them fair conditions to do their duties. Meanwhile it means a second chance for the tax payers that could not their duties about paying taxes. Also, these rights provide them to survive financially and economicly.

According to these, in this work, the tax amnesty that the governments use frequently and its theoretical features, the tax amnesties in Turkey from past to now, the tax amnesty in the world, and the rights of the tax payers in Turkey and the world, are examined and the possitive and negative effects of the tax amnesties on the tax payers are tried to present.

Keywords: Amnesty, tax amnesty, tax payers, tax payers' rights.

İÇİNDEKİLER

VERGİ AFLARI VE MÜKELLEF HAKLARININ İNCELENMESİ, VERGİ AFLARININ MÜKELLEF HAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

ÖZET.....	III
ABSTRACT.....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	X
GİRİŞ.....	1

1. BÖLÜM

VERGİ AFFI VE MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMLARININ İNCELENMESİ VE ARALARINDAKİ İLİŞKİ

I. VERGİ AFFININ TEORİK TEMELLERİ.....	4
A. GENEL OLARAK AF KAVRAMI.....	4
1. Affin Tanımı ve Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri.....	4
a. Anayasa Hukukunda Affin Yeri ve Hukuki Niteliği.....	5
b. Ceza Hukukunda Affin Yeri ve Hukuki Niteliği.....	5
2. Afların Tarihçesi.....	7
a. Hitit Uygarlığı, Eski Yunan ve Roma.....	7
b. Batı Avrupa.....	8
c. Türkiye’de Afların Tarihçesi.....	9
B. VERGİ AFLARI.....	12
1. Vergi Hukukunda Affin Yeri, Hukuki Niteliği ve Vergi Afları.....	12
2. Vergi Affının Kapsamı ve Özellikleri.....	14
3. Vergi Aflarının Nedenleri.....	15
a. Ekonomik Nedenler.....	15
b. Mali Nedenler.....	17
c. Siyasi Nedenler.....	18
d. Teknik ve İdari Nedenler.....	19
e. Sosyal Nedenler.....	20

f. Psikolojik Nedenler.....	21
4. Vergi Aflarının Çıkartılma Şekilleri.....	22
a. Genel Af Yasaları İçinde Vergi Cezalarının Affı.....	23
b. Vergi Cezalarının Genel Affı.....	23
c. Vergi Cezalarının Özel Affı.....	24
5. Vergi Affına İlişkin Görüşler.....	24
a. Vergi Affını Savunanların Görüşleri.....	25
b. Vergi Affına Karşı Olanların Görüşleri.....	32
c. Vergi Affına Yönelik Görüşlerin Değerlendirilmesi.....	36
6. İlgili Literatür.....	37
7. Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Olan Koşullar.....	38
a. Vergi Affının Sadece Bir Kereye Özgü Olması.....	39
b. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi.....	41
c. Vergi Affı İle Sağlanacak Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Olması.....	42
d. Vergi Affı Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması.....	43
e. Vergi Affının Yeterince Tanıtılması.....	43
f. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi.....	44
II. MÜKELLEFLERİN HAKLARI KAVRAMI VE BU HAKLARIN İNCELENMESİ.....	45
A. MÜKELLEFLERİN HAKLARI KAVRAMI VE BU HAKLARIN KORUNMASI.....	45
1. Mükelleflerin Hakları.....	47
2. Mükelleflerin Haklarının Gelişimi.....	48
3. Mükelleflerin Haklarının Korunması.....	50
4. Mükelleflerin Haklarının Önem Kazanmasının Nedenleri.....	51
a. Vergi İdarelerinin Mükelleflere Karşı Bakış Açılarının Değişmesi.....	51
b. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi.....	52
c. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Değişmeler.....	53
d. Teknolojik Gelişmeler.....	54
e. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması.....	55
B. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KAYNAKLARI.....	55
1. Birinci Derece Yasal Kaynaklar.....	55
a. Anayasalar.....	55
b. Uluslararası Kaynaklar.....	57
2. İkinci Derece Yasal Kaynaklar.....	58
a. Kanunlar.....	58

b. Mükellef Hakları Bildirgeleri.....	59
3. İdareden Doğan Kaynaklar.....	60
C. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI.....	61
1. Genel Haklar.....	61
a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı.....	62
b. Bilgi Alma Hakkı.....	62
c. Başvuru Hakkı.....	64
d. Vergilemede Belirlilik Hakkı.....	65
e. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	67
f. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	68
g. Temsilci Kullanma Hakkı.....	69
2. Özel Haklar.....	70
a. Verginin Tahsili Sırasında Haklar.....	70
b. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar.....	71
c. Vergi Denetimi Sırasında Haklar.....	72
III. VERGİ AFLARININ MÜKELLEF HAKLARI ÜZERİNE ETKİLERİ.....	73
A. VERGİ AFLARININ MÜKELLEF HAKLARI ÜZERİNE OLUMLU ETKİLERİ.....	74
B. VERGİ AFLARININ MÜKELLEF HAKLARI ÜZERİNE OLUMSUZ ETKİLERİ.....	75

2.BÖLÜM

UYGULAMA AÇISINDAN VERGİ AFLARI VE MÜKELLEF HAKLARI

I. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	81
A. TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	81
1. 1980 Öncesi Dönemde Vergi Affı Uygulamaları.....	83
2. 1980 Sonrası Dönemde Vergi Affı Uygulamaları.....	91
B. DÜNYADA VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	113
1. Amerika Birleşik Devletleri.....	115
2. Fransa.....	118
3. İtalya.....	119
4. Almanya.....	120
5. Hindistan.....	121

II. UYGULAMADA MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR.....	124
A. TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR.....	124
1. Genel Haklar.....	125
a. Adil, eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı.....	125
b. Bilgi Alma Hakkı.....	126
c. Başvuru Hakkı.....	127
d. Vergilemede Belirlilik Hakkı.....	128
e. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	129
f. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	130
a. Temsilci Kullanma Hakkı.....	130
2. Özel Haklar.....	131
a. Verginin Tahsili Sırasında Haklar.....	131
b. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar.....	132
a. Vergi Denetimi Sırasında Haklar.....	133
B. DÜNYADA MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR.....	134
1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Mükellef Hakları.....	135
2. Avustralya’da Mükellef Hakları.....	136
3. İngiltere’de Mükellef Hakları.....	139
4. İrlanda’da Mükellef Hakları.....	140
SONUÇ.....	145
KAYNAKÇA.....	150
ÖZGEÇMİŞ.....	166

KISALTMALAR LİSTESİ

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
G.V. K.	Gelir Vergisi Kanunu
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
T.C.K.	Türk Ceza Kanunu
A.A.T.U.H.K	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
İYUK	İdari Yargılama Usulu Kanunu
K.D.V	Katma Değer Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi Kararları
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
IRS	Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi
ATO	Avustralya Vergi Dairesi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
TEFE/TÜFE	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
Yİ-ÜFE	Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi
vb.	Ve benzeri
M.Ö	Milattan Önce
M.S	Milattan Sonra

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden nihai, karşılıksız, zora dayalı ve parasal olarak alınan ekonomik bir değerdir. Anayasamızın 73. maddesinde de ülke sınırları içinde yaşayan ve kamu hizmetlerinden yararlanan herkesin mali gücüne göre vergi vermekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Anayasamızda da belirtildiği gibi kamu hizmetlerinin finansman kaynağı vergilerdir. Vergiler dışında birçok kamu geliri olmasına rağmen, en büyük orana vergiler sahiptir. Vergilerin bu denli önemli olması devlet açısından gelir kaynağının eksiksiz bir şekilde toplanması bakımından önem arz ederken mükellefler açısından devlete ödemekle yükümlü olduğu maddi ödevleri temsil etmektedir. Gerçekten de mükellefler devlete karşı “vergi ödeme” gibi maddi bir ödev ve bunun yanında çeşitli şekli ödevlerle de yükümlüdür. Bu ödevlerin yerine getirilmesi esnasında mükelleflerin sahip olduğu çeşitli haklar vardır. Bunun dışında mükelleflerin bu uygulamalar esnasında birtakım sorunlarla ya da uyuşmazlıklarla karşılaşması da söz konusudur. Bu sorunlar ve uyuşmazlıklar karşısında da mükelleflerin kendini güvende hissedebileceği haklarının olması gereklidir. Zaten “vergi” devlet ve mükellef arasında bir borç-alacak ilişkisidir ve devletin bu ilişkide üstün olması mükellefler açısından bir dezavantaj oluşturmaktadır. Bu durum sebebiyle bu ikili ilişkide devletin üstünlüğüne karşı mükelleflerin de birtakım güvence ve haklara sahip olması konusu önem kazanmış, bu amaçla çalışmalar yapılmış ve mükelleflere çeşitli haklar sağlanmaya başlamıştır. Bu haklar ile mükellefler vergi ile ilgili işlemlerde, devletle olan işlerinde, her aşamada çeşitli haklar kazanmakla birlikte, bunun dışında birçok konu ile ilgili de çeşitli haklar kazanmıştır. Bu haklardan yararlanarak mükelleflerin daha adil bir sistem içerisinde ve daha uyumlu bir şekilde vergi ödeme ödevlerini yerine getirmeleri sağlanmaya çalışılır.

Genel olarak hakların gelişmesinde ve önem kazanmasında etkili olan faktörler; vergi idarelerinin mükellefe bakış açısının değişmesi, vergi sistemlerinin daha karmaşık hale gelmesi, uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler, mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması ile teknolojik gelişme ve ilerlemelerdir. Bu sebeplerin varlığıyla beraber mükellef hakları gelişme göstermiş, kimi ülkelerde anayasa ve kanunlarla, kimi ülkelerde bildirge gibi idari düzenlemelerle mükelleflere haklar tanınmıştır.

Mükelleflere tanınmış olan haklar ülkeler arasında farklılık göstermekle birlikte temelde genel ve özel haklar olmak üzere ikili bir şekilde sınıflandırılmıştır. Genel haklar, mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi ve uygunluğu sırasında güvence sağlarken; özel haklar, vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflerin karşılaştığı özel durumlarda güvence sağlamaktadır. *Adil, Eşit Ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı, Bilgi Alma Hakkı, Başvuru Hakkı, Vergilemede Belirlilik Hakkı, Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı, Özel Hayatın Gizliliği Hakkı Ve Temsilci Kullanma Hakkı* genel hakları oluştururken; *Verginin Tahsili Sırasında Haklar, Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar Ve Vergi Denetimi Sırasında Haklar* şeklinde sınıflandırılan haklar da özel hakları oluşturmaktadır.

Ancak bu hakların varlığına rağmen mükellef vergi ödeme konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşabilmekte ve vergiyi bir yük olarak görebilmektedir. Bu durum kimi zaman istenerek ve bilerek bu yükümlülüğün yerine getirilmemesine kimi zaman da mükelleflerin gerçekten zor durumda olmalarından dolayı yükümlülüklerini yerine getirememesine sebep olmaktadır. Bunun sonucunda vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler zaman geçtikçe daha çok vergi borcu altında kalacak ve ekonomik hayata devam edebilmesi zorlaşacaktır.

Devletler de zor duruma düşmüş olan mükellefin ekonomik hayata kazandırılması ve mükelleflere ikinci bir şans, bir hak, verilmesi için çeşitli uygulamalar yapmaya başlamıştır. Bu uygulamalardan en sık başvurulanı vergi aflarıdır. “Vergi afları” , kısaca çıkarılan bir kanunla hükümetlerin kamu alacağından vazgeçmesidir. Bu şekilde çıkarılan bir kanunla mükelleflerin geçmişe ait borçları silinerek ekonomik hayata devam etmeleri sağlanır. Devlet bunu yaparken zor durumda kalan mükelleflere yardım etmenin yanı sıra çeşitli mali, ekonomik, siyasi ve teknik nedenlere de dayanır. Bu nedenler; kamu gelirlerinin hızlıca tahsilinin sağlanması, uyuşmazlık dosyalarının azaltılarak yargının iş yükünün hafifletilmesi, geçmişten kalan ekonomik ve mali istikrarsızlıkların ortadan kaldırılması, ekonominin rahatlatılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasıdır. Sonuçta vergi aflarıyla hem zor durumda kalan mükelleflere ikinci bir şans verilmiş, hem de devlet açısından belli amaçların gerçekleştirilmesi için zemin hazırlanmış olmaktadır. Ancak devletlerin çeşitli amaçların gerçekleştirilmesi sebebiyle vergi aflarına sıklıkla başvurusu istenen başarılı sonuçların gerçekleşmesini engelleyecektir. Çünkü sürekli af uygulamasına başvurulması ve vergi ödemeyenlerin ödüllendirilmesi, dürüst mükellefler üzerinde olumsuz bir etki yaratacak ve onların da vergi uyumunu etkileyerek uzun dönemde gelirlerin azalmasına sebep olacaktır. Özellikle, zor durumda kalmış olması sebebiyle değil de bilerek ve isteyerek, nasıl olsa af çıkar düşüncesiyle hareket ederek vergisini ödemeyen mükellefler ödüllendirilmiş olmaktadır. Bu nedenle sık sık vergi aflarına başvurulması sakıncalıdır. Ancak özellikle, ülkemizde olduğu gibi, gelişmekte olan ülkelerde vergi aflarına sıklıkla başvurulduğu görülmektedir.

Vergi aflarının bu denli önemli olması ve mükellef haklarının da bu kapsamda gelişme göstermesi sebepleri bu çalışma için zemin hazırlamıştır. Yapılan çalışmayla, vergi affı uygulamaları ve bu uygulamaların ekonomik ve sosyal hayat, mükellefler ve mükellef hakları üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini ortaya koymak amaçlanmıştır. Vergi afları ve mükellef hakları kavramlarının daha iyi incelenebilmesi için literatür araştırması yapılarak konuyla ilgili metinler, makaleler, yayınlar taranmış ve bu kaynaklar karşılaştırılarak incelemeler yapılmıştır. Yapılan çalışmanın birinci bölümünde vergi afları ve mükellef hakları teorilerinin incelenmesi, vergi aflarının nedenleri, vergi aflarına ilişkin olumlu ve olumsuz görüşler, afların başarılı olabilmesi için yapılması gerekenler, literatürde bunlara ilişkin yapılan çalışmalar, mükellef haklarının yasal dayanakları, hakların teoride sınıflandırılması ile afların mükellefler üzerinde ne gibi etkiler yarattığı incelenmeye çalışılmıştır. İkinci bölümde ise Türkiye’deki Cumhuriyetten günümüze kadar çıkarılmış olan af kanunları

incelenmiş ve dünyadan da çeşitli ülkelere yer verilerek bu ülkelerde çıkarılmış olan vergi afları ortaya konmuş, mükellef hakları uygulamalarına da Türkiye ve çeşitli dünya uygulamaları bakımından yer verilmiştir.



1.BÖLÜM

VERGİ AFFI VE MÜKELLEFLERİN HAKLARI KAVRAMLARININ İNCELENMESİ VE ARALARINDAKİ İLİŞKİ

I. VERGİ AFFININ TEORİK TEMELLERİ

Vergi aflarının teorik temelleri kısmında öncelikle af kavramının tanımı yapılarak genel af içinde yer alan vergi affi ele alınacaktır. Vergi affının kapsamı, özellikleri ve vergi affının mali af içindeki yeri üzerine de çeşitli açıklamalar yapıldıktan sonra vergi aflarının nedenleri, türleri, vergi aflarına ilişkin görüşler ve vergi aflarının başarılı olabilmesi için gerekli koşullar da incelenecektir.

A. GENEL OLARAK AF KAVRAMI

1. Affın Tanımı ve Hukuk Sistemi İçindeki Yeri

Topluluk halinde yaşayan bireylerin, hayatlarını devam ettirmeleri ve belirli bir düzen içerisinde sorunsuz bir şekilde beraber yaşayabilmeleri için bazı kurallara uymaları gerekmektedir. Bireylerin bu kurallara uymaması sonucunda ise belirli yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu yaptırımlar maddi olabileceği gibi manevi de olabilmektedir. İşte bu yaptırımların kısmen ya da tamamen uygulanmaması sonucunda aflar karşımıza çıkmaktadır. Çıkarılan aflar sayesinde, kişilerin yapmış oldukları herhangi bir suçun cezası kısmen veya tamamen ortadan kalkabilmekte ve bu durum da tüm toplumu etkilemektedir¹. Bu nedenle af kavramı geçmişten günümüze kadar tartışılmalı bir müessese olarak varlığını sürdürmektedir.

Batı dillerinde affın karşılığı olarak kullanılan Yunanca kökenli amnestie kelimesi, kelime anlamı olarak; bir suçu, bir hatayı ya da bir kabahati bağışlamak anlamına gelmektedir. Geniş anlamıyla ise; “yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın bir bölümünün ya da tümünün yerine getirilmesinden adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi”dir². Diğer bir deyişle af, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaları kısmen veya tamamen önleyen ve kişilerin yeni bir başlangıç yapabilmelerine olanak tanıyan bir tasarruftur³.

¹ Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 164, (Ocak-Haziran 2013), s.100.

² Sevinç Yaraşır, “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.379, (Mart-2013), s.176.

³ Silvia Rechberger, Martina Hartner, Erich Kirchler, and Franziska Katharina Hämmerle, “Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study”, **Law and Policy**, Vol.32, No.2, (April-2010), s.214.

Afların kaynağı genel olarak Anayasalar’ da bulunmaktadır. Ancak teknik özellikleri bakımından ceza kanunlarında düzenlenmiştir. Aflar bazen kamu davasını düşüren veya kesinleşmiş ceza mahkumiyetini bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıran bazen de kesinleşmiş bir cezanın kısmen ya da tamamen infazını önleyen veya başka bir cezaya dönüştüren yasama ya da yürütme organlarının yaptığı bir kamu hukuku tasarrufudur⁴.

Af kurumu esas olarak Anayasa ve Ceza Hukuku tarafından düzenlenmiştir; ancak, İdare Hukuku, Borçlar Hukuku ve Usul Hukuku alanlarında da çok yönlü hüküm ve sonuçları bulunmaktadır.

a. Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Niteliği

Af kurumu kaynağı anayasadır. Bu kurum suçu değil, suçun yaptırımını ortadan kaldırmaktadır. Bu bakımdan af kavramı anayasada daha çok ceza hukuku açısından düzenlenmiştir. Doğrudan vergilerle ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiştir⁵.

1982 Anayasasının 87. ve 104. maddelerinde af yetkisinin hangi organa ait olacağı belirtilmiştir. 87. maddede “...TBMM üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararıyla genel ve özel af ilanına karar vermeye yetkilidir” denilerek af yetkisinin TBMM’de olduğu hüküm altına alınmıştır. 104. maddede ise, “... sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak...” denilerek Cumhurbaşkanı’na da af ile ilgili bir yetki verilmiştir. Ancak orman suçları için genel ve özel af çıkarılamayacağı Anayasasının 169. Maddesi’nde belirtilmiştir.

b. Ceza Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Niteliği

Yukarıda da belirtildiği gibi af kurumu kaynağını anayasadan almaktadır. Ancak teknik yönleri bakımından ceza kanunlarında düzenlenir. Bu nedenle af ile ilgili düzenlemelerin önemli bir kısmı ceza kanunlarında yapılır⁶. Suç adı verilen insan davranışını belirleyen ve bu davranışa ceza hukukuna özgü yaptırımlar öneren hukuk normlarının tümü Ceza Hukuku olarak tanımlanmaktadır. Ceza hukuku açısından affa toplumsal olayların yatıştırılması için başvurulmaktadır. Özellikle ekonomik ve sosyal bunalımlar sonucu girilen olağanüstü durumdan olağan duruma geçilirken gergin

⁴ Çetin Özek, “Umumi Af”, **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt.24, 1958, s.119.

⁵ Edizdoğan ve Gümüş, a.g.m, s.100.

⁶ Servet Armağan, “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, (Nisan-2001), Cilt.18, s.347.

ortamı yumuşatmak ve toplum barışını yeniden sağlamak için aflardan (özellikle genel af) yararlanılır⁷.

Af kurumu yürürlükteki 5237 sayılı T.C.K' nın 65. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin birinci fıkrasında genel af, ikinci fıkrasında ise özel af düzenlenmiştir. 3. fıkra da ise cezaya bağlı hak yoksunluklarının af karşısındaki durumları düzenlenmiştir. T.C.K' nın dava ve cezanın düşürülmesi başlıklı dördüncü bölümünde dava ve cezaların düşme sebepleri düzenlenmiştir. Düşme sebeplerinin hukuki durumları tartışmalı olmakla birlikte yine de bu konuyla ilgili genel anlamda bir fikir birliğine varılması gerekmektedir. Çünkü fikir birliğine varılacak bu noktadan yargıç, aftan sonra suçun teşekkül edip etmediğini araştırması ya da araştırmaması gibi gerekli konuları tespit edecektir. Bu nedenle bu konudaki tartışmalar bir tarafa bırakıldığında düşme sebepleri, "... Devletin suçun işlenmesi ile meydana gelmiş olan cezai münasebete veya ceza mahkumiyetinin kesinleşmesi ile kurulan infaz münasebetine son verici bir tasarrufta bulunması veya bazı sebeplerin sözü geçen münasebetlere nihayet verici bir tesir icra edebileceğini önceden kabul etmesi⁸" şeklinde belirtilmiştir.

Hukuki durumları bu şekilde tespit edilen düşme sebepleri ikiye ayrılarak incelenmektedir. Birinci gruptakilere genel (umumi) ikinci gruptakilere özel (hususî) düşme sebepleri denir. Bunlardan özel düşme sebepleri sadece kanunda gösterilen suçlar bakımından uygulanırken, genel sebepler bütün suçlara uygulanmaktadır. İşte af da ölüm, zamanaşımı, şikayetten vazgeçme ve ön ödeme ile birlikte bu genel düşme sebeplerinden birisini teşkil etmektedir. Bütün bunlar göstermektedir ki, af kaynağını anayasadan alan ve şekline göre hem kamu davasına hem de infaz münasebetine son verebilen genel bir düşme sebebi teşkil etmektedir⁹.

(1) Ceza Hukukunda Genel Af ve Özel Af Ayrımı

Af, bazen sadece kesinleşmiş cezaları kaldıran, hafifleten veya değiştiren, bazen de kamu davasını düşüren veya mahkûmiyeti bütün neticeleri ile birlikte hiç var olmamış sayan bir kamu hukuku tasarrufudur. Bu tanıma göre hukukumuzda iki ayrı af biçimi olduğu söylenebilir. Bunlardan biri mahkumiyet ve kamu davasını ortadan kaldıran genel af, diğeri ise sadece cezayı ortadan kaldıran özel aftır.

Genel af halinde kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün sonuçları ile birlikte ortadan kalkar. Başka bir deyişle genel af ile affedilmiş bir fiil artık suç olmaktan çıkar¹⁰. Özel af ise,

⁷ Güneş Çetin, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkileri", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt.14, Sayı.2, 2007, s.172.

⁸ Selahattin Keyman, **Türk Hukukunda Af (Genel Af- Özel Af)**, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1965, s.7.

⁹ Keyman, a.g.e., s.7.

¹⁰ Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.29, Sayı.1-2, 1972, s.111.

hükmedilmiş cezayı kaldıran, azaltan veya başka bir cezaya çeviren aftır. Özel af işlenmiş olan fiilin suç vasfını ortadan kaldırmaz¹¹.

Genel af ve özel afı ilgili esaslar T.C.K' nın 65. maddesinde düzenlenmiştir. 5237 sayılı 65. maddenin 1.fıkrası genel affı, “Genel af hâlinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar” şeklinde ifade etmiştir. Özel af konusunda ise, “Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir” (2.fıkra), “Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir” (3.fıkra) ifadelerini kullanmıştır.

Genel ve özel affın daha iyi anlaşılabilmesi ve etki ve sonuçlarına dair fikir yürütülebilmesi için bu iki af türünün arasındaki farkların belirtilmesi gerekir. Bu farklar¹²;

- Genel af gerçekleşmiş veya gerçekleşecek olan ceza mahkumiyetini, hiç var olmamış gibi tüm hüküm ve sonuçlarıyla ortadan kaldıran bir af uygulaması iken, özel af, ceza mahkumiyetini hiç var olmamış gibi ortadan kaldırmayan, sadece cezanın niteliğini ve miktarını kısmen veya tamamen değiştirebilen bir af türüdür.
- Genel af kesin hükmün öncesine veya sonrasına müdahale edebilmektedir. Ancak özel af kesin hükmün öncesine hiçbir müdahalede bulunamaz, sonrasına müdahalede bulunabilir ve sadece cezanın infazıyla ilgili sonuçlar doğurur.
- Gerek özel gerekse genel af, bir veya birkaç kişi hakkında çıkarılabileceği gibi (bireysel özel af) belirli suçları işlemiş bütün mahkumlar hakkında da çıkarılabilir (toplu özel af). 1982 Anayasası'nın benimsediği esasa göre TBMM'nin hem bireysel, hem de toplu özel af çıkarma konusunda yetkili kılınmasına karşılık; Cumhurbaşkanına sadece özel sebeplere bağlı olarak bireysel özel af konusunda yetki verilmiştir.

2. Afların Tarihçesi

Afların tarih içindeki gelişimi Hitit Uygarlığı, Eski Yunan ve Roma, Batı Avrupa ve Türk Hukukunda olmak üzere 3 başlık altında incelenecektir.

a. Hitit Uygarlığı, Eski Yunan ve Roma

Af çok eski bir geçmişe sahiptir. Geçmiş Cezalandırma Kurumu ile aynı yıllara rastlamaktadır. Çünkü Cezalandırma Kurumunun var olmasına paralel olarak, cezalandırma yetkisine sahip olan makam af çıkarma yetkisine de sahip olmuştur¹³.

¹¹ Faruk Erem, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Cilt.1, Ankara, 1985, s.816.

¹² Mesude Atila, Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukukunda Af Kurumu, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl.68, Sayı.2010/1, s.277.

Yapılan araştırmalara göre tarihte bilinen ilk af, bugünkü Suriye'ye hakim olmak için yapılan savaşların ardından Hitit Kralı ile Mısır Firavunu arasında M.. 13. yüzyılda yapıldığı bilinen Kadeş anlaşmasının hükümleri arasında yer almaktadır. Bu anlaşmada yer alan hüküm her iki tarafın da birbirine geri verdiği mültecilerin affedilmesine ilişkin bir hkmdr¹⁴.

Kadeş anlaşmasında karşılaşılmış olan bu ilk aftan sonra Eski Yunan'da da, ilk ne zaman başvurulduğu bilinmemekle birlikte, aflara sık sık başvurulduğu görülmektedir. Hatta genel af kelimesinin batı dillerindeki karşılığı yunan kkenlidir¹⁵.

Roma'da ise af yetkisi halk tarafından ve Comitum¹⁶'larda kullanılırdı. Daha sonraki yıllarda genel af ve özel af çıkarma yetkisi hükümdar tarafından ele alınmış ve bu yetki üzerinde hükümdar tek başına tasarruf etme hakkına sahip olmuştur.

Bu yetki ya eski hale dönülmesi (*restitutio in integrum*) şeklinde ya mahkumların haklarının geri verilmesi (*restitutio damnatorum*) şeklinde ya da devam eden davanın sona erdirilmesinin engellenmesi şeklinde uygulanmaktaydı. Bu yetkilerden eski hale geri dönülmesi (iade) ve mahkumların haklarının geri verilmesi af yetkisinin halk elinde olduğu dönemlere aiten davanın sona erdirilmesi hükümdarın yetki sahibi olduğu dönemlere aittir¹⁷. Bunların birer af çeşidi sayılmasının yanında yine imparatorluk döneminde hükümdarlar tarafından kullanılan şimdiki affin kökeni olan *indulgentia principis* ve genel affa benzeyen *abolitio generalis publica* yetkileri de söz konusuydu. Adaletin kaynağı olarak görülen imparator, kendisinin temsilcisi sayılan mahkemelerin kararlarını değiştirmeye de yetkiliydi. Ancak Roma hukukunda yer alan bu afla ilgili işlemlerin yalnız cezaya ilişkin olduğu ve failin işlediği suç sebebiyle edindiği suçlu damgasını kaldıramadığı ileri sürülmüştür. Bu durumda Roma hukukunda bugünkü anlamıyla var olan genel af kavramını tanımadığı söylenebilir. Ama eski hale iade (*restitutio in integrum*) kurumunun eski halin tümüyle geri verilmesini sağladığı, yani mahkumiyeti ve onunla ilgili tüm sonuçları da ortadan kaldırdığı için genel afla hemen hemen aynı işlevde olduğu grlmektedir¹⁸.

b. Batı Avrupa

Feodal düzende varlığını sürdüren eski Fransız Hukukunda af çıkarma yetkisi senyörlere verilmişti. Ferman kullanılarak çıkarılan af kapsamında hükümdara karşı işlenmiş olan suçlar, adam öldürme ve sahtekarlık suçları af kapsamı dışında tutulmuştur. Zamanla senyörlere tanınmış olan bu

¹³ Doğan Soyaslan, "Af", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt.18, 2001, s.414.

¹⁴ Duygu ağlar Doğan, *Ceza Hukukunda Af*, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012, s.15.

¹⁵ Doğan, a.g.e., s.16.

¹⁶ Antik Roma'nın geliştiği Forum'un kuzeyindeki, kabile meclislerinin genellikle toplandığı alandır.

¹⁷ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Cilt.3, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayını, No: 2724/612, İstanbul, 1980, s. 210.

¹⁸ Feyyaz Gölcüklü, "Af", *Türk Hukuk Ansiklopedisi*, Cilt.1, Ankara, 1962, s.307.

hakkın kötüye kullanıldığı görüldü. Bunun sonucunda aflar aleyhine görüşler artmaya başladı. Moulins ve Blois tarafından yayınlanan emirnamelerle hususi afların kaldırılması emredildi. Ancak bu emirnameye rağmen umumi afların yanında hususi aflar da kullanımda kalmaya devam etti¹⁹.

Fransız ihtilalinden sonra af tasarruf yetkisinin icra kurulunca kullanılmasının güçler ayrılığı ilkesine göre yargı erkine müdahale olduğuna dair görüşler ortaya çıktı ve kısa sürede yayıldı. Bunun ardından 1791 yılında yürürlükte olan Ceza Kanununa göre affa gerek olmadığı sebebiyle afların kaldırılmasına karar verildi. Daha sonra 4 ağustos 1802 tarihinde çıkarılan bir senato kararıyla af üzerindeki tasarruf yetkisi imparator lehine yeniden tanındı. Böylece 1791’de uygulamadan kaldırılan af tekrar icrai bir nitelik kazandı. 1811 ve 1830 yıllarında yapılan anayasalarda da bir açıklık taşımamakla beraber uygulamada af yetkisi hala imparatorun elindeydi²⁰.

1848 yılına gelindiğinde yeniden düzenlenmiş olan anayasa bu konuda bir ayırım yapmış ve hususi af yetkisini devlet şefine, umumi af yetkisini ise parlamentoya vermiştir. Yapılan bu düzenleme ile imparatorun af yetkisinden tamamen arındırılmadığı, sistemdeki ikili yapının devam ettiği görülmektedir²¹.

Fransa’da var olan bu ikili yapı yalnız Fransa’da değil, aynı zamanda Kıta Avrupası Hukuk Sistemini benimsemiş ülkelerin çoğunda varlığını sürdürmektedir²². Bu sistemle beraber genel af ve özel af kavramı daha da belirgin hale gelmiştir.

Mutlak monarşilerde, genellikle kral adaletin kaynağı olarak görülmüştür. Böyle bir görüşü benimsemiş olan ülkelerden biri İngiltere’dir. İngiltere’de kralın, yapılan suç karşısında ceza verme veya verilen cezanın çektirilmesine engel olma yetkisi mevcuttu. Bütün suçlar krala karşı yapılmış sayılmakta olduğu için ne suçtan zarar gören ne de başka biri suçun affedilmesi konusunda yetkili değildi. Bu konuda tek yetkili kraldı. Ancak zamanla parlamentoya verilen genel af yetkisiyle bu kural aşılmış oldu. Kralın ise, belli hallerde kullanamayacağı ancak hala varlığını sürdüren af yetkisi, yargılamayı durdurmak (*nolle prosequi*) veya mahkumiyet sonrası cezayı ortadan kaldırmak (*pardon*) şekillerinde etki edebilmekteydi²³.

c. Türkiye’de Afların Tarihçesi

(1) Cumhuriyet Öncesi Dönem

İslam inancının devlet tarafından resmi olarak benimsendiği ülkelerdeki af kavramının değerlendirilmesinde öncelikle o ülkede var olan İslam hukuku alanındaki bilgilerin bilinmesi gerekir.

¹⁹ Özek, a.g.e., s.124-125.

²⁰ Özek, a.g.m., s.125.

²¹ Özek, a.g.e., s.125.

²² Kemal Gözler: “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt.18, 2001, s.299.

²³ Gözler, a.g.m., s.310.

Belirtildiği gibi, ancak bir suçun varlığı halinde af kurumundan bahsedilebilir. Bu nedenle İslam inancını benimsemiş olan ülkelerdeki afların değerlendirilebilmesi için öncelikle suçların belirtilmesi gerekir. İslam hukukunda suçlar 3'e ayrılmaktadır. Bunlar, kişi haklarına karşı işlenen suçlar, Allah'a karşı işlenmiş olan suçlar ve ayet ya da hadis gibi herhangi bir İslam hukuku kaynağında suç olarak gösterilmemiş ve cezası öngörülmemiş olmakla birlikte toplum ve kişiler bakımından zararlı olduğuna kanaat getirilmiş olan suçlardır²⁴.

Cumhuriyet öncesinde hüküm süren Osmanlı İmparatorluğu döneminde İslam Hukukunun etkileri vardı. Yasama, yargı ve yürütme yetkilerini elinde bulunduran padişah bireysel ya da toplu olarak suçları affetme yetkisine sahipti. Bu suçlardan kişinin haklarına karşı yapılanları affetme yetkisi suçun mağduruna veya mirasçılara, Allah haklarına karşı suçları af yetkisi kadı veya ulemaya aitti. Üçüncü gruba giren tazir cezasını gerektirecek suçlarda ise herhangi yazılı bir kural söz konusu olmadığı için ceza verme yetkisi büyük ölçüde hakimın takdirine bırakılmıştı. Hakim isterse suçluya öğüt verir, hapse attırır ya da sürgün ettirirdi. Kul hakları ile ilgili davalarda, hak sahibi olan insan suçluyu affedebilmekteydi. Allah hakkı olan kamu davası ile ilgili suçluyu affetme yetkisi ise, devletin yetkili merciine bırakılmıştı. Yani onun da affi mümkündü. Bu haliyle tazir davalarında, her iki yönüyle de affin geçerli olduğu görülmektedir²⁵.

Cumhuriyet öncesi dönemde affa ilişkin ilk yazılı hüküm 1858 tarihli Osmanlı Ceza Kanunu'nda yer almıştır. Bu hükümde cezaları kaldırmak ya da daha hafif başka bir cezaya dönüştürmek yetkisi Padişah'a tanınmıştı²⁶.

Yazılı anayasalar dönemine geçildikten sonra da Türk Hukukundaki af kavramı bütün anayasalarda yer almıştır. 1876 yılında ilan edilen Osmanlı Devleti'nin ilk ve son anayasası olma özelliğini taşıyan Kanun-i Esasi'yle birlikte af kavramı ilk defa anayasal bir kimliğe sahip olmuştur. Bu anayasanın 7. maddesinde şöyle bir hüküm mevcuttur: "... mücaazatı kanuniyenin tahfifi veya affi... hukuku mukaddesei Padişahi cümlesindedir." denilerek af çıkarma yetkisi padişaha verilmiştir. 1909 yılında meşrutiyetin ilanı ile birlikte 1876 tarihli anayasanın 7. maddesi değiştirilerek Türk Hukukuna ilk defa genel af terimi girmiştir. Bu madde değişikliğiyle beraber af yetkisi padişahın mutlak hakimiyetinden çıkarılmış ve meclisin onaylaması da gerekli görülmüştür²⁷.

(2) Cumhuriyet Sonrası Dönem

1909 yılında meşrutiyetin ilan edilmesiyle anayasamıza giren özel ve genel affa ilişkin hükümler cumhuriyet sonrası dönemlerde de devam etmiş ve cumhuriyet dönemi anayasalarında da

²⁴ İlhan Akbulut, "İslam Hukukunda Suçlar ve Cezalar", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı.1-4, Cilt.52, 2003, s.167-169.

²⁵ Akbulut, a.g.m., s.178-179.

²⁶ Soyaslan, a.g.m., s.414.

²⁷ Keyman, a.g.e., s.85.

yer almıştır. Bu dönem anayasalarında genel af ve özel af yetkisi meclise verilmiş, yalnızca bazı hallerin varlığı halinde özel affin başka bir çeşidini çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. Bu doğrultuda 1924 anayasasının 26, 1961 anayasasının 64, 1982 anayasasının 87. maddelerinde TBMM genel ve özel af çıkarma yetkisine sahip kılınmış, Cumhurbaşkanına ise hastalık, malullük, yaşlılık gibi sebeplerle özel af çıkarma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanı anayasalarla kendisine verilmiş bu yetkiyle devlete karşı işlenmiş olan suçlar ayrı tutulmak koşuluyla suç işleyen herkesi affedebilmekteydi²⁸.

Meclise ve Cumhurbaşkanına ayrı ayrı af çıkarma yetkilerinin verilmesinden hareketle Türk Hukukunda genel ve özel olmak üzere 2 temel af çeşidinin olduğu söylenebilir. Bu temel af çeşitleri ve bunların yaratmış olduğu sonuçlar ileriki bölümlerde açıklanacaktır.

Cumhuriyetin ilan edilmesinden günümüze kadar farklı zamanlarda çok sayıda vergi affi kanunu çıkartılmıştır. Bu af kanunları ayrıntılı bir biçimde 2. Bölümde incelenecektir. Ancak burada da konunun eksik kalmaması açısından sadece isim olarak belirtmek gerekirse cumhuriyetin kurulmasından bu yana çıkartılan vergi affi kanunları;

-17 Mayıs 1924 İlk Vergi Affi,

-5 Ağustos 1928 tarih ve 145 sayılı Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun,

-4 Temmuz 1934 tarih ve 2566 sayılı Vergi Bakayasının Terkinine Dair Kanun,

-29 Haziran 19387 gün ve 3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun,

-15.03.1934 gün ve 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun,

-21.01.1947 gün ve 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun,

-26.10.1960 tarihli 113 sayılı Af Kanunu,

-28.12.1961 tarih ve 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun,

-23.02.1963 tarih ve 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun,

-13.06.1963 tarih ve 252 sayılı Spor Kulüplerinin Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ve Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun,

-05.09.1963 tarih ve 325 sayılı Kanun Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun,

-16.07.1965 tarih ve 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun,

²⁸ Soyaslan, a.g.m., s.416.

- 03.08.1966 tarih ve 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun,
-15.05.1974 tarih ve 1803 sayılı Cumhuriyetin 50.yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun,
-2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun,
-04.02.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun (4.madde)
-3505 sayılı Kanun, (geçici birinci madde)
-3689 sayılı Kanun (geçici birinci madde)
-3787 sayılı Kanun,
-400 sayılı Tahsilat Genel Tebliğ,
-4369 sayılı Kanun,
-414 sayılı Tahsilat Genel Tebliğ,
-4748 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanununun geçici maddesi:21)²⁹
-27 Şubat 2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu,
-22 Kasım 2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun,
-25 Şubat 2011 tarih ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,
-29 Mayıs 2013 tarih ve 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı).
-11 Eylül 2014 Tarih ve 6552 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlar ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

B. VERGİ AFLARI

Genel olarak af kavramları yanında tez konusunu oluşturan vergi aflarının öncelikle vergi hukuku içindeki yerinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

1. Vergi Hukukunda Affın Yeri, Hukuki Niteliği ve Vergi Afları

Af kavramı, Ceza ve Anayasa hukukunda olduğu gibi Vergi Hukukunda da karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu kuruma vergi kanunlarında “*Vergi Affı*” olarak yer verilmemiştir. Bunun sebebi olarak da bu kavramın yaptığı olumsuz çağrışımlar gösterilmiştir. Siyasal iktidarlar vergi affı

²⁹ Yusuf Keleş, “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.249, (Mayıs-2002), s.77.

kavramını kullanmak yerine terkin, tasfiye, tahsilatın hızlandırılması, yeniden yapılandırılma gibi kavramları kullanmışlardır³⁰.

Ceza Hukuku alanında da Vergi Hukuku alanında da çıkarılan af kanunlarıyla devletin suç kapsamına aldığı ve bu suça karşılık gelen yaptırımın kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması söz konusudur. Vergi kanunlarda yer alan hükümlere aykırı davranan veya kanunda suç olarak nitelendirilen fiilleri işleyenler, kanunda yer alan maddi vergi cezaları ve ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. İdari ya da mali nitelikteki suçları işleyenler vergi dairesi tarafından tespit edilmekte ve cezaları da vergi dairesi tarafından genellikle para cezası şeklinde uygulanmaktadır. Ceza hukuku alanındaki suçları işleyenler ise daha çok hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır³¹. İşte af bu noktada, ceza hukuku alanında olduğu gibi vergi hukuku alanında da ortaya çıkan ve devlet ile suçu işleyen arasında oluşan ceza ya da infaz ilişkisinin ortadan kalkmasının nedenini oluşturmaktadır³².

Ceza hukukunda var olan genel af-özel af kavramı vergi hukuku açısından verilen cezalar içinde geçerli olmaktadır. Eğer çıkarılan af, kamu davasını ve hükmolunan cezaları bütün sonuçları ile birlikte ortadan kaldırıyorsa *genel af*, kesinleşmiş bir cezayı tamamen ortadan kaldıran, hafifleten veya daha hafif olmak şartıyla başka cezaya çeviren bir kurum olarak ortaya çıkıyorsa *Özel af* olarak nitelendirilir³³.

İdari ve mali nitelikli olan vergi suçlarına ilişkin verilecek para cezalarına af uygulanması devletin alacağından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Vergi alacağı da bir kamu alacağı olarak kabul edildiği için devletin af durumunda kamu alacağından vazgeçtiği söylenebilir. Ancak burada sözü edilen alacak, vergi asıllarından ziyade gecikme zam ve cezalarıdır. Vergi asılları da affin kapsamına alınabilmekle birlikte aflar daha çok gecikme zam ve cezalarını kapsamaktadır³⁴.

Bu açıklananlardan sonra vergi affının tanımını yapmak gerekirse, yapılan tanımlamalardan biri; devletin çıkardığı bir kanunla alacak hakkından vazgeçerek, vergi alacağını ortadan kaldırması³⁵ şeklindedir. Diğer bir tanıma göre ise vergi afları, devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkmasıdır. Yani, vergi affı en genel şekliyle, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla, bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi olarak tanımlanmıştır³⁶.

³⁰ Recai Dönmez, "Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.117, (Eylül-2002), s. 50.

³¹ Yasemin Taşkın, "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri", **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı. 2, 2010, s.122-123.

³² Recai Dönmez, **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1992, s. 16.

³³ Dönmez, a.g.e., s.16-17.

³⁴ Taşkın, a.g.m., s.123.

³⁵ Mustafa Bulut, M. Seda Çalışkan ve Ayça Bulut, " Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 327, (Kasım-2008), s.29.

³⁶ Çetin, a.g.m., s.2.

Literatür incelendiğinde yazarlar arasında vergi hukukunda yer alan aflarla ilgili bazı uyuşmazlıklar olduğu görülmektedir. Bazı yazarlar '*Mali Af*' olarak belirttikleri kavramı vergi affıyla eşit tutmakta ve aralarında bir ayırım gözetmemektedir. Ancak; bazı yazarlar ise bu iki kavramı ayrı başlıklar altında ele almaktadır. Örneğin literatürde çok yaygın bir tanım olarak kullanılan "Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması"³⁷ şeklindeki tanımı bazı yazarlar mali affın tanımında, bazı yazarlar da vergi affının tanımında kullanmışlardır.

Ancak bu iki kavram birbirinden farklıdır. Mali af kavramı, yapısında belirsizliği ve genişliği barındıran bir kavramdır. Mali af kavramının kapsamına vergi ilişkisi dışında kalan ve bütçe uygulamalarından başlayıp, devletin özel hukuk ilişkilerine kadar uzanan bir parasal ilişki girmektedir. Bu genişlikteki bir alanı sistematik bir şekilde incelemek pek mümkün değildir. Vergi affı kavramı bu açıdan sınırları daha belirgin bir kavramdır. Ama genel olarak; "kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, Bağ-Kur ve SSK borç ve cezaları, vergi borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, eciri misiller, devlet bankalarının çiftçilere verdiği kredilerin affı mali af kapsamındadır" denilebilir³⁸. Bu nedenle mali af kavramı vergi affını da içine alan daha geniş bir kavramdır.

2. Vergi Affının Kapsamı ve Özellikleri

Vergi afları yukarıda geniş tanımı yapıldığı gibi; vergi kanunlarına karşı gelinmesi sonucu ortaya çıkan suç ve bu suçun yaptırımının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Anayasanın 73. maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü yer almaktadır. Yine Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddesinde meclisin kanun koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine sahip olduğu belirtildikten sonra, ilerleyen kısımlarda genel ve özel af ilanını karar vermeye yetkili olduğu da ayrıca belirtilmiştir³⁹. Bu durumda af çıkartma yetkisi TBMM'nindir. Yasama organı dayanağını bu yetkiden alarak af kanunları çıkartmak suretiyle, bazı vergi borçlarını kısmen ya da tamamen affedebilmektedir. Ancak aflarla ilgili çıkarılan kanunlar kapsam, süre ve özellikleri açısından farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; bazı vergi afları kapsamına vergi asıllarını da alırken bazıları vergi asıllarını af kapsamı dışında tutmuş, sadece bu vergi aslına bağlı fer'i cezaların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak çıkarılmıştır⁴⁰.

³⁷ Fikret Sayar, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı. 73, (Eylül-1987), s.62.

³⁸ Gözde Yaşar Çil, Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma, *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2012, s.3.

³⁹ Hasan Yalçın ve Arif Başer, "Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.173, (Ocak 1996), s.105.

⁴⁰ Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Alfa Kitabevi, Malatya, 2000, s.92.

Ancak kabul görülen genel görüş vergi asıllarının af kapsamına alınmaması gerektiği görüşüdür. Buna göre teoride var olan vergi aflarının özelliklerini kısaca açıklamak gerekirse⁴¹;

- Vergi afları kanunlarla düzenlenir.
- Kapsam itibariyle bazı vergi afları kısa süreli ve bir defaya özgü olarak çıkarılmakta iken, bazıları uzun süreli ve bir kereden fazla uygulanmak için çıkarılmaktadır.
- Yine çıkarılan bazı aflar bütün vergileri kapsarken bazıları sadece belirli vergileri kapsayabilir.
- Vergi aflarına katılım gönüllük esasına dayanır. Ancak af kapsamından yararlanmayanlar, af sonrasında yapılan vergi incelemesi sonucunda ciddi yaptırımlarla karşılaşabilmektedir.
- Afların diğer bir özelliği ise, çıkarılan af kanunu ile devletin vergi cezasının yaptırımı uygulamasından vazgeçmesidir. Vergi affı çıkarıldığında, kişiler geçmiş dönemlerdeki vergi kayıplarına rağmen, herhangi bir ceza uygulamasına maruz kalmadan geçmiş dönem vergilerini ödeyebilmektedirler.
- Afların diğer bir özelliği ise geçmişe yürümesi ve geçmiş olaylar üzerinde etkili olmasıdır.

3. Vergi Aflarının Nedenleri

TBMM tarafından çıkarılan her kanunun bir gerekçesi vardır ve kanunlar bu gerekçelere dayanılarak çıkartılır. Bu kapsamda vergi affı hakkında çıkarılacak olan kanunun da belirlenmiş bir gerekçesinin olması gerekmektedir. Vergi affı uygulamaları incelendiğinde af yetkisine sahip organların bu uygulamayı gerçekleştirebilmeleri için belirli bazı gerekçelere sahip olmaları gerektiği görülmektedir. Genel olarak; vergisel barışı sağlamak, vergisel yükümlülükler ve vergi sistemleri nedeniyle bozulan adaleti yeniden sağlamak, ekonominin içinde bulunduğu durum nedeniyle ödeme gücü azalmış olan mükellefleri kolaylık sağlamak ve devlete gelir sağlamak gibi nedenler ileri sürülmüşse de esas neden en kısa zamanda gelirleri arttırmaktır⁴². Bu bakımdan vergi aflarının çıkartılmasının nedenleri; mali, ekonomik, siyasi, teknik ve idari, sosyal ve psikolojik şeklinde ayrı başlıklar altında incelenebilir.

a. Ekonomik Nedenler

Vergi aflarının çıkarılma nedenlerinden birisi de ekonomik kaynaklıdır. Ancak Cumhuriyetin ilk yıllarına rastlayan, vergi aflarının ilk çıkarıldığı dönemlerde yeni bir ülke kuruluyor olması sebebiyle ekonomik gerekçelerden ziyade mali ve sosyal gerekçeler daha ağırlıklıdır. Aynı zamanda 1960 ve 1970'li yıllarda çıkarılan vergi af kanunlarında da ekonomik gerekçeler değil de siyasi

⁴¹ Çil, a.g.e., s.6.

⁴² Edizdoğan ve Gümüş, a.g.m., s.102.

nedenler daha ağırlıklıdır. Ancak 1980'li yıllara gelindiğinde, afların çıkarılmasının ekonomik nedenlerinin ağırlıklı olduğu görülebilmektedir. Ekonomik nedenlerle vergi af kanunlarının çıkartılması, temelde; belge düzeninin tam olarak yerleşmemesi nedeniyle kayıt dışında bırakılmış bazı stok mallarının ve sermaye unsurlarının kayıt altına alınması suretiyle ülke dışına kaçırılan sermayenin ülke ekonomisine kazandırılması üzerine kuruludur. Özellikle 1970'li yıllarda yoğun bir enflasyonun varlığı, döviz darboğazı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar, servet beyanı uygulamasının yokluğu, uygulama alanı çok geniş olan vergilerin bir kısmının mükellefin beyanına dayalı olması ve denetimin büyük ölçüde yetersiz kalması, büyük ölçüde beyan edilmemiş, ülke dışına çıkarılmış ve bu sebeple de vergilendirilememiş fonların oluşmasında etkili olmuştur⁴³. Vergilendirilemeyen bu fonların ekonomi üzerinde çok büyük zararları olmuş, özellikle de vergi adaleti ilkesi olumsuz bir şekilde zedelenmiştir. Çıkarılan vergi af kanunlarıyla da bu olumsuzluklar giderilmeye çalışılmış ve kayıt dışı ekonomi kayıt altına alınarak iç ekonomiye kazandırılmıştır⁴⁴.

Ayrıca ekonomik kriz koşullarının hakim olduğu ülkelerde mali ve vergi ödeme gücü zayıflamış olan işletme ve kişilerin varlığı da vergi af kanunlarının çıkarılmasının ekonomik nedenlerinden diğeridir. Ekonomik kriz koşulları söz konusu gerçek veya tüzel kişi mükellefin gelirlerinin azalmasına, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine, bu gecikmelerle birlikte artan gecikme zammı ve faizleri ile daha da büyük bir yük içine girmelerine ve tüm bu nedenlerden dolayı da ekonomik hayattan çekilmelerine neden olmaktadır. Mükellefin iş hayatından çekilmesi ise vergi tabanının daralmasına ve kamu gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. Bu durum uzun dönemde devleti büyük bir kaynak sıkıntısına sokacaktır. İşte bu gibi olumsuz durumların yaşanmaması için vergi af kanunları çıkartılmaktadır. Ülkemizde çıkarılan 2431, 2801 ve 4811 sayılı kanunlarının çıkarılma gerekçelerinde bahsedilen bu nedenler yer almaktadır. Buna göre 2431 sayılı kanunun gerekçesinde, gerek servet unsurlarının beyan dışı kalmış olanlarının, gerekse kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranlarda vergilendirilerek kayıtlara alınması ve bunlardan doğan kazançların ekonomik hayata çekilmesi amaçlanmıştır. 2801 numaralı kanunda ise gerekçe olarak, izlenmekte olan ekonomik politikalar sonucu borcunu ödeyemez olan mükelleflerin bu borçlarını faizsiz olarak ve 2 yıl süreyle konsolide etmesi amacı gösterilmiştir. 4811 sayılı kanun ise 2000 ve 2001 yılında ortaya çıkan ekonomik krizin etkilerini gidermek amaçlı çıkarılmıştır⁴⁵.

Bu nedenlerin dışında kara para aklanmasının temeli de ekonomiye dayanmaktadır. Kanunen yasaklanmış olan iş ve işlemlerden elde edilmiş olan kara paralar, vergilerden muaf olmak ya da çok az miktarlarda vergi ödemek için vergi cenneti ülkelere aktarılmaktadır. İşte bu noktada vergi afları

⁴³ Arıkan ve Yurtsever, a.g.m. s.63.

⁴⁴ Arıkan ve Yurtsever, a.g.m. s.63.

⁴⁵ Hande Karaosmanoğlu, Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerinde Etkileri, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.41.

çıkarılarak yurt dışına götürülen gelirin, kanunen işlenen bir suçla elde edilmiş olsa bile, yurt içine getirilerek kayıt altına alınması sağlanmaya çalışılır⁴⁶.

b. Mali Nedenler

Kamu gelirleri geniş anlamda “Devlet ya da diğer kamu kuruluşlarının kamu ihtiyaçlarından doğan giderleri karşılamak için gerek vergileme yetkilerine dayanarak, gerekse özel mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla elde ettikleri bütün iktisadi değerlerdir.” Dar anlamda ise, “Sadece devlete ait, zora dayanan nitelikteki gerçek gelirlerdir.” Elde edilen bu kamu gelirlerinin içinde en önemli paya vergi gelirleri sahiptir. Bu nedenle vergi gelirlerinin eksiksiz, tam ve zamanında alınması önemli bir husus arz etmektedir. Vergi gelirlerinin elde edilmesi için de gerekli tüm yollara başvurulabilmektedir. Başvurulan bu yollardan biri de vergi aflarıdır. Örneğin; devlet tahsilatına imkan kalmamış vergi alacağını alabilmek için bazı durumlarda vergi aflarını bir araç olarak kullanabilmektedir⁴⁷.

Çeşitli dönemlerde ülkemizde ve diğer ülkelerde çıkarılan vergi af kanunları incelendiğinde, bu kanunların altında yatan nedenlerin başında elde edilen geliri arttırarak kamuya finansman sağlama düşüncesi yatmaktadır. Özellikle bazı dönemlerde kamu bütçe açıkları tehlikeli boyutlara ulaşabilmektedir. Bu durum da hükümetleri kamunun finansman açığını kapatmak için ya kamu gelirlerini arttırmaya ya da kamu harcamalarını azaltmaya itmektedir. Ancak hükümetler kamu harcamalarını kısmanın daha büyük sorunlara yol açacağından hareketle daha çok kamu gelirlerini arttırma eğilimi içerisinde olmaktadır. Ancak kısa dönemde kamu gelirlerini arttırmak mevcut vergi sistemiyle çok kolay değildir⁴⁸. Çünkü vergi sistemini olumsuz etkileyen eksik ve aksak yönlerin tespit edilmesi ve bunların kapsamlı bir şekilde düzelebilmesi zaman almaktadır. Özellikle siyasi ve ekonomik konjonktürün vergi oranlarını arttırma veya bütçe kısıtına izin vermediği durumlar söz konusu olabilmektedir. İşte bu gibi durumlarda oluşan enflasyon ve bütçe açıklarının giderilmesi için af kanunlarından yararlanılması kısa dönemde gelir elde edilmesini sağlamaktadır. Sonuç olarak pek çok ülkede hükümetler bunalım dönemlerinde vergi aflarını kullanarak kısa dönemde gelir sağlamaktadırlar. Bu amaçla çıkarılan vergi afları ile vergi idarelerinin bütün çabalarına rağmen yakalanamayan vergi kaçakçılarını gönüllü olarak ödeme yapmaları için bir şans verilmektedir. Mükelleflere sağlanmış olan bu şansla söz konusu vergilerin tahsilatını hızlandırarak bir an önce devletin kasasına sokulması amaçlanmaktadır. Aslında burada yeni bir gelir yaratıp yaratılmadığı tartışmalı olmakla birlikte en azından uzun zamandır temin edilememiş alacakların bir kısmının devlet hazinesine girmesini sağlaması nedeniyle uygulamasına çok sık başvurulmuştur. Özellikle 1980’li

⁴⁶ Şenyurt, a.g.m., s.92.

⁴⁷ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi 2**, 5.Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2000, s.5-6

⁴⁸ Çil, a.g.e., s.8.

yıllardan sonra çıkarılan vergi affı kanunlarına baktığımızda genel olarak hepsinin temelinde mali nedenlerin olduğu görülmektedir⁴⁹.

Bu açıklamalardan görüldüğü üzere vergi aflarının mali olarak; tahsili imkansız hale gelmiş alacakların bir kısmını kurtarabilmek, bütçe açıklarını kapatabilmek ve vergi alacağının zamanında tahsil edilmesini sağlamak nedenleri üzerine yoğunlaştığı görülmektedir.

c. Siyasi Nedenler

Siyasi nedenler bakımından af toplumların geçirdikleri siyasi krizler ve bunalımlardan sonra ortaya çıkan ve toplumu yatıştırıcı etkileri olan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerek vergi afları gerekse de adli afların, yeni koşulların gerisinde kalmış toplumların sosyal ve siyasal durumlarını iyileştirmek için ve özellikle de siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya çıkmıştır⁵⁰. Bunun sonucunda 1960 ve 1970’li yıllarda çıkarılan siyasi aflar kapsamına mali aflar da alınmıştır. Yani bunun anlamı; o dönemlerde mali (vergi) afla ilgili bir kanun özel olarak çıkarılmamıştır. Çıkarılan siyasi nitelikteki kanuna mali aflarla ilgili maddelerin eklenmesi şeklinde vergi afları düzenlemeleri yapılmıştır. Ancak 1980’li yıllardan sonra bu yönde olan görüş değişerek sadece mali aflara özel çeşitli af kanunları çıkarılmaya başlanmıştır⁵¹.

Bir affın çıkarılıp çıkarılmaması veya çıkarılacak affın kapsamının belirlenmesi siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir. Özellikle az gelişmiş ülkelerde siyasal düzen tam bir istikrara kavuşamadığı için ülkelerde rejim bunalımlarına yol açmakta ve iktidarlar değişmektedir. İktidarlar, dıştan gelen müdahalelerle el değiştirdiklerinde vergi aflarını, eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmenin bir aracı olarak görmekte ve gerçekleştirmeyi düşündükleri siyasi, ekonomik ve toplumsal programlar için ihtiyaç duyulan finansmanın kısa sürede çıkarılan aflar yoluyla karşılanabileceğini düşünmektedirler⁵². Ülkemizde de özellikle 1960 ve 1970’lerde çıkarılan mali afların toplum ihtiyaçlarına cevap veremeyen, sorunlara çözüm getiremeyen kanunların yol açtığı toplumsal ve siyasi huzursuzluğu önlemek için çıkarıldığı ileri sürülmüştür. Gerçekten 1960 ve 1980 öncesindeki çeşitli nedenlerle önüne geçilemeyen sosyal ve siyasi kargaşanın önlenmesi için ülkemizde bu tarihlerde darbelere başvurulmuş, bu tarihlerden sonra oluşan gerginliği azaltmak, sosyal düzeni yeniden kurmak amacıyla eski döneme ait birçok işlem gibi mali işlemler de tasfiye edilmeye çalışılmıştır. Örneğin, 1960 darbesinden sonra 281 sayılı “*Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine dair Kanun*” bu amaçla yürürlüğe konmuştur⁵³.

⁴⁹ Bulut ve diğerleri, a.g.m., s.30.

⁵⁰ İdris Şenyurt, “Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 319, (Mart-2008), s.91.

⁵¹ Keleş, a.g.m., s.76.

⁵² Şenyurt, a.g.m., s.91.

⁵³ Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.136, (Nisan-2004), s.63.

Aynı zamanda iktidar değişikliklerinin sonucunda çalkantılı bir döneme giren ülkelerde vergi afları, toplumsal gerginliği hafifletmek ve iktidar ile mükellef arasında toplumsal uzlaşmayı sağlamak amaçlarıyla da uygulanmaktadır. Ayrıca vergi af kanunlarının çıkarılması propaganda amacını da taşıyabilmektedir. Başta ülkemiz olmak üzere birçok ülkede seçim dönemlerinde af kanunları kamuoyunu meşgul eden bir konu olmuştur⁵⁴.

d. Teknik ve İdari Nedenler

Vergi af kanunlarının çıkartılmasının nedenlerinden bir tanesi de teknik ve idaridir. Teknik ve idareden kaynaklı nedenlerden anlaşılması gereken ise, vergi idaresi ve vergi yargısının yetersiz işlemesinden doğan sorunlardır. Bu yetersizliklerden kaynaklı sorunun çözülmesi için hükümetler af çıkarma yoluna başvurabilmektedirler. Burada af kanunu çıkartarak vergi idaresinin etkinliği arttırmak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak amaçları güdülmektedir⁵⁵.

Vergi idaresi ve vergi yargısının etkinsiz çalışması ve biriken iş hacmi altında kalması sonucu kamu alacaklarının takip ve tahsili gecikmekte ve ihtilaflı kamu alacaklarında ise vergi yargısından geçerek tahsile gelinceye kadar önemli ölçüde zaman kaybı olmaktadır⁵⁶. İş böyle olunca da zaten yetersiz olan ve çok fazla iş hacmi bulunan vergi idareleri daha da fazla işlerle karşılaştıkları için kurumların işleyişi daha da yavaşlamaktadır. Bu kurumların iş yüklerinin birikmesinde ise⁵⁷;

- Vergi uygulamalarıyla ilgili yazılı dokümanların yeterince açık olmaması nedeniyle, idare ve mükellef arasındaki yorumlama farklılıklarının olması,
- Denetim elemanları ile idare arasındaki görüş farklılıklarının vergi sistemini olumsuz yönde etkilemesi ve mükellef ile idare arasındaki ihtilafların daha sık yargıya taşınması etkili olmuştur.

Vergi idare ve yargısında bu gibi durumların varlığı halinde vergi afları çözüm olarak görülebilmektedir. Çıkartılan af kanunlarıyla; birikmiş ve tahsili giderek güçleşen vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkan sağlanması, sonuçlandırılmamış ya da sonuçlandırılması çok uzun süreyi kapsayacak olan vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin iş yükünün azaltılması gibi faydalar sağlanmaktadır⁵⁸.

Diğer taraftan mevcut vergi sisteminde köklü reformların planlandığı dönemlerde yeni düzenlemelerin başarılı olabilmesi için eski dönemlere ait dosyaların tasfiye edilmesi de gerekli görülebilmektedir. Vergi yönetiminin güçlendirildiği ve daha etkili hale getirilmeye çalışıldığı

⁵⁴ Edizdoğan ve Gümüş, a.g.m., s.103.

⁵⁵ Yaraşır, a.g.m., s.181.

⁵⁶ Duran Bülbül ve K. Hülya Karadeniz, **Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayınları, Mayıs, 2004, s.805.

⁵⁷ Çil, a.g.e., s.11.

⁵⁸ Çil, a.g.e., s.12.

dönemlerde mükelleflerin yeni düzenlemelere uyum sağlayabilmesi ve eski kusurlu hareketlerinden vazgeçerek uyumlu birer mükellef haline gelebilmeleri için bu reform hareketlerinin bazen vergi aflarıyla desteklenmeleri bir zorunluluk haline gelebilmektedir⁵⁹.

Vergi affı uygulamalarının teknik ve idari nedenlerinden diğeri de beyana dayalı olan vergilerde yapılan denetimlerin eksikliğidir. Çağdaş vergi sistemlerinin benimsendiği ülkelerde esas olan, mükellefin gelirini en iyi kendisinin bileceğinden hareketle beyan usulünün uygun olduğu görüşüdür⁶⁰. Bununla birlikte beyan usulüne dayalı vergilerle ilgili işlemler tamamen mükellefe bırakılmayarak denetime de tabi tutulmaktadır. Bu amaçla Vergi Denetim Kurumu idare ve hukuk sistemimizde yerini almıştır. Vergi denetiminin amacı da mükelleflerin beyan etmiş olduğu gelirlerinin doğruluğunu araştırmak ve kontrol etmektir. Beyana dayalı olan emlak, gelir, kurumlar, damga vb. gibi vergilerin hesaplanması için de verilen beyannamelerin doğruluğunun araştırılması, incelenmesi, kontrol edilmesi ve denetime tabi tutulması büyük bir önem gerektirmektedir. Ülkemizde vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli nitelikli eleman sayısının yetersiz olması, denetimlerde koordinasyon eksiklikleri, vergi mevzuatlarında çeşitli belirsizlikler ve boşlukların olması, vergi bilincinin oluşturulamaması ve vergi dairelerinin ülke çapında yeterince dağılmış olmamaları gibi nedenler denetim yapılmasını güçleştirmektedir. Denetimlerin eksik ve yetersiz kalması sonucunda da vergi kaçağı artmakta ve ekonomide vergisiz fonlar ortaya çıkmaktadır. Bu kayıp ve kaçakların en aza indirilebilmesi için, vergi denetimi etkin hale getirilinceye kadar idare tarafından vergi aflarına başvurulması daha anlamlı olmaktadır⁶¹.

e. Sosyal Nedenler

Vergi af uygulamalarına sosyal nedenlerle başvurulmasının iki temel nedeni vardır. *Bunlardan birincisi*, vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ve idarece bu durumda oldukları belirlenememiş mükellefler ile idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında yaratılan eşitsizliğin giderilmesidir. *İkincisi* ise, beyana dayanan vergi sistemini, gerek idaredeki gerekse yargıdaki çeşitli problemler nedeniyle etkin bir şekilde uygulayamayan ülkelerde sıkça görülen idari ve özellikle adli hataların ortaya çıkardığı adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır⁶².

Bununla birlikte ceza hukukunun temel ilkelerinden birisi olan T.C.K.'nin 44. maddesinde yer alan "Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" kuralının uygulanması ile de bazı haklı sayılmayacak

⁵⁹ Gökçe Kafkas Durmuş, Türk Vergi Hukukunda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013, s.123.

⁶⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, s.88.

⁶¹ İbrahim Atilla Acar ve Mehmet Emin Merter, "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi**, Sayı 147, (Eylül-Aralık-2004), s.8-12.

⁶² Ahmet Tekin, Güner Tuncer ve E. Nail Sağdıç, "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", **Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt. 2, Sayı. 2, (Haziran-2013), s.10.

sonuçlar ortaya çıkabilmektedir⁶³. Bu nedenle bu tür uygulamaların olumsuz etkilerini kısmen de olsa ortadan kaldırılabilmek amacıyla vergi affi uygulamasına gidilmesi, sosyal nedenlerin bir diğerini oluşturmaktadır. Diğer taraftan, geçmişte bilinçli olarak vergi kaçırmış olan veya belirli mali zorluklar nedeniyle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere temiz bir sayfa açabilmek ve gelecekteki vergi sistemine uyumlu birer mükellef haline getirerek bu tür mükellefleri kayda alabilmek gibi sosyal amaçla da vergi affi yoluna başvurulabilmektedir⁶⁴.

Vergi affi uygulamasının diğer bir sosyal nedeni olarak, ceza hukuku yönünden getirilen af uygulamalarının vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremediğinden dolayı sadece idarece verilen mali yaptırımlara uğramış mükellefler yönünden yaşanan haksızlığı ortadan kaldırma çabası da gösterilebilir. Çünkü vergi ilişkisi toplumsal bir ilişkisidir ve toplumsal düzenin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu ilişkiye aykırı hareket edilmesi, hem devletin mali yönden zarar görmesine hem de kamu düzeninin bozulmasına neden olacaktır⁶⁵.

Kamu düzenini bozucu nitelikte olan vergi suçları, genel ceza hukukunun kapsamına girmekte ve yine ceza hukukundaki cezalar için geçerli ilkeler burada da aynen uygulanmaktadır⁶⁶. İşte, ceza hukukuna yönelik olarak çıkarılan aflar, sadece vergi idaresince verilen mali yaptırımlara maruz kalanlarla bu yaptırımların yanı sıra kamu düzenini bozdukları için ceza mahkemelerince verilen yaptırımlara uğramış mükellefler yönünden bir adaletsizlik yaratılmış olmaktadır. Bu adaletsizliği gidermek için de vergi aflarına başvurulması uygulamasına gidilebilmektedir⁶⁷.

f. Psikolojik Nedenler

Vergi affi uygulamalarında gerçekleştirilmek istenen bir diğer amaç da mükellef üzerinde psikolojik etkiler yaratarak teknik, idari, mali, siyasi, sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmaktır. Bu hedeflere ulaşmak amacıyla uygulanacak vergi aflarının psikolojik nedenlerinin başında da vergi ile ilgili ödevlerini yasal süresi içinde yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellef ve vergi sorumlularının, af uygulaması sonrasında mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesi amacı yatmaktadır⁶⁸.

Belirtilen amaçlarla uygulanacak vergi aflarının 2 temel sonucu ortaya çıkacaktır. *Bunlardan birincisi*, af uygulamasından yararlananların, af sonrasında daha sıkı izlenecekleri düşüncesiyle aynı hataları tekrarlamamaları ve sorumluluklarını yerine getirmede daha dikkatli davranmalarıdır. *İkincisi*

⁶³ Recep Narinoğlu, “1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi“, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı. 1991/V, Mayıs, s.27.

⁶⁴ Durmuş, a.g.e., s.122.

⁶⁵ T. Murat Özden, Mali Af, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1992, s.46.

⁶⁶ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s.176.

⁶⁷ Özden, a.g.e., s.46.

⁶⁸ Keleş, a.g.m., s.76.

ise, kayda girmeyen mükellefler üzerinde, bir gün bu durumlarının tespit edilebileceği, bu affin ortaya çıkmak için son şans olabileceği korkusu yaratılarak gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların gerekse belgeye bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş olan emtianın ve bunlardan doğan kazançların bildirilmesi ve ekonomik hayata kazandırılması sağlanmış olacaktır⁶⁹.

Vergi aflarının bir diğer psikolojik nedeni olarak, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri sonucu çalışma isteklerinin azalması ve sisteme karşı olan olumsuzluklarının da giderek artması gösterilebilir. Vergi idaresinin amaçlarından biri olan mükellef ve idare arasındaki bu çatışmayı gidermek, karşılıklı güven ortamını temin etmek ve mükelleflerin yükümlülük altına girme isteklerini arttırmak çıkartılacak bir vergi af kanunu uygulamasıyla mümkün olabilecektir. Çıkartılacak afla hem bu tür kişilerin dürüst mükellef olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları için bir şans tanınmış olacak hem de herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır⁷⁰.

Ancak sıralanan bu amaçlara rağmen sık sık vergi af uygulamaları yapılmasıyla, mükelleflerin “nasıl olsa yine af çıkar” şeklinde düşünerek hareket etmeleri ve hükümetlerin bu konuda herhangi bir tedbir almamaları sonucu aftan beklenen psikolojik etkinin gerçekleşmesi engellenebilir⁷¹.

4. Vergi Aflarının Çıkartılma Şekilleri

Türkiye’de özellikle 1960’lı yıllardan sonra sık sık vergi aflarına başvurulmuştur. Ancak vergi aflarının temelini oluşturan kanunlarda “Af” kelimesi yerine daha çok Terkin, Tasfiye, Tahsilatın Hızlandırılması, Vergi Cezalarının Tasfiyesi, Özel Uzlaşma, Yeniden Yapılandırma ve Tahsil gibi dolaylı ifadeler kullanılmıştır. Ancak isim olarak belirtilmese bile bu uygulamaların af olarak değerlendirilmesi gerekmektedir⁷².

Vergi affıyla belirtilmek istenen, aslında, vergi asıllarının affı değil; gecikme zam ve cezalarının affıdır. Ancak zaman zaman ülkemizde de görülen uygulamalara bakıldığında vergi ceza ve borçlarının yanında vergi asıllarının da affedildiği görülmektedir⁷³.

Vergi affı hiç bir koşula bağlı olmaksızın işlenen vergi suçlarıyla ilgili hiçbir kovuşturma yapılmamasını, para cezası, zam, kamusal ceza uygulanmamasını öngörüyorsa, bu durum affı sürelerin bir kerelik uzatılmasından çok ceza hukukundaki affa yaklaşıtır. Gerçekte bu durum ceza hukukundaki afta olduğu gibi bağışlama niteliğinin vergi alanında ortaya çıkması ve uygulanması olarak kabul edilebilir. Söz konusu af artık yükümlüyü borcunu ödemeye teşvik için kabul edilen bir

⁶⁹ Şenyurt, a.g.m., s.92.

⁷⁰ Bulut ve diğerleri, a.g.m., s.30.

⁷¹ Keleş, a.g.m., s.76-77.

⁷² Dönmez, a.g.m., s.50.

⁷³ Dönmez, a.g.e., s.13.

şans değil, vergi suçu işleyen yükümlü karşısında “kamu egemenliği ile ilgili hakların gerçek anlamda terk edilmesi ya da bir başka ifadeyle zamanaşımı sürelerinin öne alınmasıdır”⁷⁴.

Ülkemizde, 1960 yılından günümüze kadar çıkarılan vergi af kanunlarında ağırlıklı olarak vergi cezalarının affi öngörülmüş, vergi aslına genellikle dokunulmamıştır. Vergi cezalarının genel af kapsamında ya da sadece vergi cezaları için çıkarılmış genel ve özel af kapsamında ortadan kalkması sağlanmıştır. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi aflarının çıkartılma şekilleri⁷⁵;

- Genel af kanunları içinde birkaç madde ile düzenleme yapılması,
- Sadece vergi cezalarının affını kapsayan düzenlemeler,
- Sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsayan düzenlemeler,
- Özel olarak çıkarılan vergi kanunları ile düzenlenen aflar,
- Sadece kısa süreli ve bir defaya özgü ya da uzun süreli ve tekrarlamalı af düzenlemeleri,
- Matrah artırımları, stok affi gibi spesifik konularda yapılan af benzeri düzenlemeler,
- Ödenmeyen vergi asılları ve cezaları ile birlikte bu cezalar için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların da affına ilişkin düzenlemeler (23.02.1963 tarih ve 218 sayılı kanun, 03.08.1966 tarih ve 780 sayılı kanun bu düzenlemelerden ikisidir.),
- Ödeme kolaylığı olarak nitelendirilebilecek borçların zamana yayılarak, taksitlendirilerek ödenmesini sağlayacak düzenlemeler şeklinde sıralanabilmektedir.

a. Genel Af Kanunları İçinde Vergi Cezalarının Affı

Ceza mahkemelerince verilmeyen vergi cezalarının affı genel af içinde madde veya özel bir bölümünde belirtmek suretiyle yer alabilmektedir. Vergi cezalarını af kapsamına alan ilk genel af kanunu 23.02.1963 tarih ve 218 sayılı “*Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*” dur. İlk kez bu kanunla vergi cezalarının affı, diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmüş ve 03.08.1966 tarih ve 780 Sayılı “*Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*” bu ilk uygulamayı izlemiştir. Bu af kanunu ile vergi asıllarının kanunun yürürlüğünden itibaren altı ay içinde ödenmesi halinde, buna bağlı cezalar ve gecikme zamları affedilmiştir⁷⁶.

b. Vergi Cezalarının Genel Affı

Vergi cezaları sadece genel af kapsamında kanuna eklenen genel veya özel maddelerle değil, çıkarılan, sadece vergi cezalarına ait bir kanunla da affedilmiştir. 03.03.1961 Tarihli 281 Sayılı “*Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun*” çıkarılmıştır. Vergi cezaları açısından bu kanun, genel affın bütün şartlarını taşımaktadır. Söz konusu kanun, vergi

⁷⁴ Dönmez, a.g.e., s.17-18.

⁷⁵ Arıkan ve Yurtsever, a.g.m., s.60.

⁷⁶ Uğur Alacakaptan, 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, s.21-27.

cezalarının tamamını değil sadece belirli bir kısmını bazı şartlar altında affetmiştir. Bu bakımdan “Şartlı Af” niteliğinde bir genel af kanunudur⁷⁷.

c. Vergi Cezalarının Özel Affı

Özel af hükümlerinin vergi cezaları hakkında uygulanması halinde, vergi cezalarının özel affı söz konusudur. Örneğin, spor kulüplerinin vergi cezalarını affeden 13.06.1963 tarihinde çıkan 252 sayılı kanun ile Kamu İktisadi Teşebbüslerinin vergi cezalarını affeden 5.9.1963 tarih ve 325 sayılı kanun bu niteliktedir⁷⁸.

5. Vergi Affına İlişkin Görüşler

Af kavramının varlığı hukukçular arasında çok uzun zamandan beri en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Bir kesim, kanunları sosyal yaşama uydurmak, bunların gereksiz ağırlığını gidermek, uygulamada görülen aksaklıkları, eksiklikleri ve sorunları ortadan kaldırmak gibi gerekçelerle af kurumunu savunmuş; diğer kesim ise, bu gerekçelerin affı savunmak için yeterli olmadığını ileri sürmüşler ve “cezaların kesinliği” ve “ceza kanunlarının suçları önleme özelliği” üzerinde durarak affa karşı çıkmışlardır. Ancak aleyhinde ileri sürülen çeşitli fikirlere ve karşı çıkılmasına rağmen af kurumu hemen her hukuk sisteminde kendisine yer bulabilmiştir⁷⁹.

Vergi hukukunda affın bağışlayıcılık rolünün diğer cezalar için kullanıldığından daha az olduğu ileri sürülmüştür. Ancak sosyal ve ekonomik olağanüstü durumların mevcut olduğu ya da çeşitli nedenlerle oluşan bunalım durumlarından sonra af kurumuna, toplumsal barışın yeniden sağlanabilmesi ve toplumdaki huzursuzlukların giderilmesi için vergi hukuku alanında da ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada ceza hukuku ve vergi hukuku af kurumunun varoluş nedeni konusunda birleşmektedir⁸⁰.

Vergi hukukunda affı savunanların ileri sürdüğü düşünceler genel olarak; ekonomik ve mali suçların nitelikleri itibarıyla af yoluyla vergi gelirlerini arttırılabileceği, tahsilatı hızlandırılabileceği, idari ve yargı organlarının iş yükünü hafifletilebileceği konularında yoğunlaşmaktadır. Vergi affına karşı olanların düşüncelerinin odak noktası ise, affın vergi adaletini zedeleyeceği ve vergi ödeme isteğini azaltacağı doğrudur⁸¹.

⁷⁷ Z. Sacit Önen, “Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.17, (Eylül-Ekim, 1988), Şansal Matbaası, Ankara, s. 11.

⁷⁸ Önen, a.g.m., s.11.

⁷⁹ Önen, a.g.m., s.11.

⁸⁰ Dönmezer ve Erman, a.g.e., s.264.

⁸¹ Dönmez, a.g.e., s. 40.

Esas noktaları yukarıda belirtilmiş olan affi savunanların ve karşı olanların görüşlerini daha ayrıntılı olarak incelemek gerekmektedir.

a. Vergi Affını Savunanların Görüşleri

Vergi affi uygulamalarını savunanların görüşleri çeşitli başlıklar altında incelenebilmektedir. Bu başlıklar; siyasi, ekonomik ve mali bunalımlardan sonra affın gerekliliği, vergi mevzuatının karmaşıklığı nedeniyle vergi aflarının gerekliliği, vergi denetimlerinin yetersizliği nedeniyle oluşan olumsuz durumların giderilmesi nedeniyle affa ihtiyaç duyulması, vergi aslının tahsilatının hızlandırılması görüşü, vergi suçlarının diğer suçlara göre daha az tehlike oluşturduğu görüşü, vergi idaresi ve vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi ve vergi affını savunan diğer görüşler şeklindedir.

(1) Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalımlardan Sonra Affın Gerekliliği

Bütün ülkeler çeşitli bunalımların yaşandığı ve çeşitli suçların işlendiği dönemlerden geçmektedir. Toplumların içinde bulunduğu şartlar bu suçların işleniş nedenlerini açıklayabilir. Devrimlerin, iç karışıklıkların, huzursuzlukların, istikrarsızlıkların ve yönetim değişikliklerinin yaşandığı ülkelerde aflar, siyasi bunalımların yol açtığı olumsuz etkileri yatıştırıcı bir kurum olarak görülmektedir⁸². Örneğin Filipinler’de yakın geçmişte yaşanmış olan siyasi bunalım sırasında Marcos rejimine karşı mücadele veren muhalefet lideri Corazon Aquino vergi yükümlülerini sivil direnişin bir biçimi olarak Marcos hükümetine vergi ödememeye çağırmıştır. Bu nedenle Aquino Marcos rejimi devriliş devlet başkanlığına geldikten sonra özellikle 1981 - 1985 dönemlerini kapsayan bir vergi affı ilan etme ihtiyacını duymuştur. Ülke yönetiminde ve politik kadrolarda köklü değişikliklerin yapıldığı bu dönemin vergi affı için en uygun zaman olduğu düşünülmüştür. Üstelik vergi affı, Başkan Aquino’nun yeni hükümetle vergi ödeyicileri arasında uzlaşma çağrısına da uygun düşmüştür⁸³.

Ülkemizde de benzer bir süreç 12 Eylül ihtilali zamanında yaşanmıştır. 12 Eylül 1980 darbesinden sonra çıkarılan 20.03.1981 tarihli 2431 sayılı “*Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun*”, 12 Eylül öncesinde yaşanan siyasi bunalım nedeniyle devlet ile toplum arasında doğan gerginliklerin giderilmesi, bunalımlı dönemlerde toplumun yaşadığı haksız uygulamaların telafisi için çıkarılmıştır⁸⁴.

Siyasi bunalımlarda olduğu gibi ekonomik ve mali bunalımlarda da olağan dönemde geçerli olan kanunlar tam anlamıyla etkili olamamaktadır. Bu nedenle çeşitli bunalım dönemleri gibi olağanüstü dönemlerde, olağanüstü durumun özelliklerine ve koşullarına uygun olağanüstü nitelikte

⁸² Çetin, a.g.m., s.174.

⁸³ Dönmez, a.g.e., s.30.

⁸⁴ Taşkın, a.g.e., s.57.

kanunların çıkarılması gerekmektedir. Çünkü olağan dönem için hazırlanmış olan kanunlar bu dönemde yeterli faydayı sağlayamaz. Nitekim Anayasamızın 121. maddesi, olağanüstü koşullarda olağanüstü hal kanunları çıkarmaya, vatandaşlara para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirmeye imkan tanıdığı gibi yürütmeye de geniş yetkiler vermektedir. Ancak, bu yetki çerçevesinde, bir yandan yükümlülüklerin artırılması diğer yandan bu yükümlülüklerle aykırı hareket edenlerin cezalarla karşılaşmaları mükellefleri güç durumda bırakabilmekte, yükümlülük ve cezalarını daha da ağırlaştırabilmektedir. Bu nedenle olağanüstü koşullar ortadan kalktıktan sonra değişme sürecinde bulunan toplumda af, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan kanunların doğurduğu sosyal ve politik çatışmaları gidermeye yönelik bir girişim olarak değerlendirilebilecektir⁸⁵. Böyle bir zamanda çıkarılacak vergi aflarıyla bir yandan mükellefler rahatlatırken bir yandan da devlet hazinesine gelir sağlanmış olacaktır. Örneğin 2003 yılında yürürlüğe konan 4811 sayılı Vergi Barışı kanununun başka sebepleri olsa da en başta gelen sebeplerinden biri 2001 yılında meydana gelen ülke tarihindeki en büyük kriz sonrası ödeme zorluğu içine girmiş olan mükellefleri rahatlatmak ve gelir ihtiyacını karşılamaktır⁸⁶.

İşte vergi affını savunanlar, bu olağanüstü dönemlerde arttırılan yükümlülüklerin ve cezaların olağanüstü koşullar ortadan kalktıktan sonra sürdürülmesine karşı çıkmaktadır. Savunucuların görüşlerine göre, siyasi aflar, nasıl olağanüstü durumları izleyen barış devrelerinde yatıştırıcı bir unsur olarak kullanılıyorsa, ekonomik ve mali alanda çıkarılacak bir af da bunalım dönemlerinden sonra aynı rolü oynayacaktır. Üstelik olağanüstü dönemlerden sonra, geçmişte uygulanmış anti demokratik kanunların yol açtığı adaletsizliklerin telafi edilmesi ve toplumsal barışın sağlanması için aflar bir araç olarak kullanılabilir⁸⁷.

(2) Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Aflarının Gerekliliği

Vergileme ilkelerinden birisi olan açıklık ilkesine göre vergi uygulamasının başarılı olabilmesi ve etkinliği açısından, vergi kanunlarının açık ve herkesin kolayca anlayabileceği bir şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Çünkü yapmak durumunda oldukları işleri açık biçimde göremeyen mükellefler, kanunlar karşısında zor duruma düşecek, bunun sonucunda da tepki gösterebileceklerdir⁸⁸. Vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılması ve mevzuatın yeterince kavranamaması, mevzuatta boşluklar doğmasına ve vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olabilecektir⁸⁹. Yani vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin çok sık olması, mükelleflerin vergileme

⁸⁵ Arıkan ve Yurtsever, a.g.m., s. 62-63.

⁸⁶ Dönmez, a.g.e., s.44.

⁸⁷ Mehmet E. Palamut, "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl.29, Sayı.415, Nisan-Mayıs: 7-11, 1992, s.8.

⁸⁸ Fatih Saraçoğlu ve Haydar Ejder, "Kamu Mal Yönetiminin Açıklık Ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No: 27, (Ekim-2002), s.41.

⁸⁹ Mine Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçlar Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.17, Sayı.2, 2012, s.506.

psikolojisinde olumsuz etkilere neden olmasının yanında yeni uygulamalara karşı direnç gösterme eğilimine girmelerine de sebebiyet verebilecektir⁹⁰.

Bunun yanı sıra vergi kanunlarının zaman içerisinde yapılan değişikliklerle anlaşılması ve uygulanması da zor hale gelmiştir. Vergi kanunlarını bilmek ve yorumlamak tekniğe ve uzmanlığa dayandığından vergi mükelleflerinin bu kanunları bilmesi ve doğru olarak yorumlaması mümkün olmamaktadır. Ülkemizde vergi mükelleflerinin çoğunun genel eğitim düzeyinin buna müsait olmaması, vergi mevzuatının çok geniş, karmaşık ve değişken olması mükellefleri zor duruma düşürmekte ve vergi mevzuatını tam olarak bilmeyen bir mükellef ister istemez ödeyemeyeceği büyüklükte vergi cezalarına maruz kalmaktadır. Bunun yanı sıra Ceza Hukuku'nun temel ilkelerinden birisi olan ve T.C.K'nın 44. Maddesinde yer alan, "*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*" kuralının, suni suçlar olarak nitelendirilebilecek olan ekonomik ve mali suçlar bakımından da uygulanması bazı haklı sayılamayacak sonuçlara yol açabilmektedir. Bu nedenlerden dolayı vergi affı savunucuları, meydana gelebilecek haksızlıkları giderebilmek bakımından vergi alanında çıkarılacak bir affın adaletin gerçekleşmesine yardımcı olacağını düşünmektedirler⁹¹.

(3) Vergi Denetimlerinin Yetersizliği Nedeniyle Oluşan Olumsuz Durumların Giderilmesi İçin Affa İhtiyaç Duyulması

Vergi incelemesi, "Vergi mevzuatı ve genel olarak da vergi sistemi çerçevesinde vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergilerle ilgili beyan ve hesaplarının doğruluğunun kontrol edilmesidir." Bu nedenle etkin bir vergi denetimi yapılması iyi bir vergi sistemi için olmazsa olmaz koşullardan biridir⁹².

Çağdaş vergi sistemlerinde mükelleflerin gelirlerini en iyi kendilerinin bilebileceğinden hareketle beyan usulü benimsenmektedir. Bu usule göre mükellefler elde etmiş oldukları gelirleri toplayıp hesaplayarak vergi matrahını belirlemekte ve belirlenen bu matrahla vergiler hesaplanmaktadır. Ancak bu hesaplama işlemi sadece mükelleflere bırakmak söz konusu değildir. Çünkü bu işlem yalnızca mükelleflere bırakıldığı takdirde bazı kayıp ve kaçaklar ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle vergi sistemimiz içerisinde vergi denetimi kurumuna yer verilmiştir⁹³.

Vergi denetimi; vergiye tabi faaliyetlerin tamamlanması ve elde edilen gelirin mükellefçe beyan edilmesinden sonra devletin belirli yetkili organlarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak üzere yapılan idari bir işlemdir. Vergi denetiminin

⁹⁰ Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", **Vergi Dünyası**, Say. 375, (Kasım-2012), s.124.

⁹¹ Nevzat Çelikoğlu, "Vergi Cezalarının Umumi Affı", **Vergi ve Resimler Dergisi**, Sayı.273, 1957, s.1.

⁹² İbrahim Yumuşak, "Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 272, (Nisan-2004), s.45.

⁹³ Yumuşak, a.g.m., s.45-46.

etkinlikle yürütülebilmesi, bir taraftan inceleme ve yoklama elamanlarının sayı ve nitelik olarak yeterli olmasına, diğer taraftan denetim örgütleri arasındaki eşgüdüm ve planlamanın tam olarak gerçekleştirilmiş olmasına bağlıdır. Bunların herhangi birinde görülecek aksaklık vergi denetiminin etkinliğini de o oranda azaltacaktır⁹⁴.

Gerek denetim elamanlarının nitelik ve nicelik olarak yetersizliği, gerekse vergi denetiminin çok sınırlı ve tesadüfi olması, özellikle beyana dayalı vergilerde bazı mükelleflerin defalarca denetlenmesine, bazılarının hiç denetlenmemesine yol açarak, adaletsizliğe neden olacaktır. Bu olumsuz etkilerin giderilmesi için çıkarılan vergi afları birer fırsat olarak değerlendirilebilir⁹⁵.

Ülkemizde de vergi denetimlerinin çok seyrek olması vergi kayıp ve kaçagını artırmıştır. Öyle ki yükümlülüklerini beyanname vererek yerine getiren mükelleflerin her yıl ancak %2,5 'i kadarının incelenebilmesi vergi denetiminin yeterli olmadığının çok açık bir göstergesi olmuştur⁹⁶. Bunun yanı sıra vergi mevzuatında değişikliklerin çok sık yapılması, belirsizliklerin bulunması, tam olarak tüm mükellefleri kapsamaması vb. sebepler nedeniyle vergi denetimlerinden istenen verim alınmamaktadır. Mevzuatın bu kadar karmaşık hale gelmesi, öncelikle mükelleflerin vergiye uyumunu azaltırken, vergi inceleme elemanlarının performansını da düşürmektedir. Bu sebeplerle vergi aflarının çıkarılması, vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmesine ve etkin bir vergi sistemi kuruluncaya kadar mükellefler arasındaki denetim eksikliğinden doğan farkların giderilmesi bakımından uygun görülebilmektedir⁹⁷.

(4) Vergi Aflarının Tahsilatının Hızlandırılması Görüşü

Ülke ekonomisinde meydana gelen ekonomik ve mali problemler nedeniyle çeşitli dönemlerde bütçe açıkları oluşmakta ve devlet hazinesi büyük miktarlarda borç yüküyle karşı karşıya kalmaktadır. Bu dönemde karşılaşılan vergi kaçakçılığı uygulamalarının artması, vergi gelirlerinin azalması gibi unsurlar, hazinenin yoğun bir kaynak ihtiyacı duymasına neden olmaktadır. Bu gibi dönemlerde ödenmeyen vergi borçlarının büyük miktarlara ulaşması, yürürlükteki tahsil yöntemlerinin yetersiz olması, doğan vergi borçları ile tahsil edilen vergi gelirleri arasındaki uçurumun artması, vergi suçu işleyenlerin büyük çoğunluğunun yakalanamaması sebebiyle vergi ödememe alışkanlıklarını sürdürmeleri gibi nedenler, yeni tahsil yöntemlerinin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. İşte, bu

⁹⁴ Abdullah Aslan, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu ", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 185, (Ocak-1997), s.3.

⁹⁵ Recep Aygün, " Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 369, (Mayıs-2012), s.89.

⁹⁶ Duran Bülbül, "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I", **Yaklaşım Dergisi**, Y.11, Sayı. 131, (Kasım-2003), s.208.

⁹⁷ Ali Haydar Yıldırım, "Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?", **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı.295, (Nisan-2013).

noktada vergi afları, yeni tahsil yöntemleri geliştirilinceye kadar geçici bir gelir artırma aracı olarak kullanılabilir⁹⁸.

Bu nedenlerden dolayı bir araç olarak kullanılan vergi affi ile devlete vergi borcu olanların borçları affedilmekte veya taksite bağlanmakta, bu yolla zaten toplanamayan vergi alacaklarının hiç değilse bir kısmının devlet kasasına girmesi ve böylece devlet gelirlerinin çoğalması sağlanmaktadır⁹⁹.

(5) Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturduğu Görüşü

Bu görüşü savunanlara göre, temelde ekonomik suçlar kategorisi içinde değerlendirilebilecek vergi suçlarının, “doğal suçlar” olarak adlandırılan adam öldürme, sahtekarlık, dolandırıcılık suçları ile karşılaştırıldığında toplum için daha az tehlike oluşturmaktadır. Doğal suç sayılan adam öldürme, dolandırıcılık ve sahtekarlık suçları toplum düzenini, huzurunu ve kişisel özgürlükleri ciddi bir şekilde tehdit etmektedir. Bu tür suçları işleyenler de ahlaki açıdan yetersiz kimselerdir. Bu bakımından doğal suçlarda tesadüf kelimesi söz konusu olmamakta, bunlar tamamen bilerek ve isteyerek gerçekleştirilen suçlar olmaktadır. Buna karşılık vergi suçu işleyenlerdeki durumda suçu işlemeye iten nedenin ahlaki çöküklük olmadığı, aksine, mali sistemin ekonomik ve sosyal yönden gerçekleri yansıtmamasının bu kişileri böyle bir eyleme ittiği görülmektedir¹⁰⁰.

Türk hukukunda kanun koyucu da vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmediği için adi suçların cezasının yargı organlarınca verilmesi buna karşılık, vergi suçlarının ilke olarak idarece cezalandırılmasını uygun görmüştür. Kabul edilmiş olan bu ilke nedeniyle vergi cezalarının ceza hukuku anlamında bir ceza olmadığı sonucu çıkarılabilir. Bu nedenle de doktrinde vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza olmadığı dolayısıyla vergi suçlarının diğer suçlardan daha az tehlikeli olduğu görüşü ileri sürülmüştür¹⁰¹.

Toplum düzeni açısından daha büyük tehlike oluşturan suçların bile belirli durumlarda affedilmesi söz konusu iken, vergi suçlarının af kapsamı dışında bırakılması gerek sosyolojik açıdan gerekse ceza durumu açısından adil bir düzenleme sayılmamaktadır. Bu nedenle bu görüşün taraftarları, özellikle afların artık olağanüstü olmaktan çıktığı ve sıradan hale geldiği ülkelerde çok daha ağır suçların bile af kapsamına alındığı, buna karşılık vergi suçu işleyenlerin af kapsamına alınmadığı ve bu durumun adalet ve eşitlik ilkelerine uymayacağını ve bu nedenle vergi suçlarının da af kapsamına dahil edilmesinin kamu yararı açısından bir zorunluluk olduğunu savunmuşlardır¹⁰².

⁹⁸ Durmuş, a.g.e., s.129.

⁹⁹ Veli Kargı, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.7, Sayı. 13, 2011, s.105.

¹⁰⁰ Vural Arıkan, “Vergi Cezalarının Affı”, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Cilt. 3, Sayı.95, 1974, s.7.

¹⁰¹ İlker Ağca, “Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.64, Ankara, 1981, s.26.

¹⁰² Ağca, a.g.m., s.26.

(6) Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi

Vergi idaresi kavramı, verginin toplanmasıyla ilgili işlemleri yürüten ve vergi ile ilgili denetimlerde bulunan kuruluşları tanımlamaktadır. Vergi yargısı ise, vergi kanunlarının ilgili vergi dairelerince uygulanması sırasında idare ile mükellef arasında ortaya çıkan ihtilafların, yargı organlarınca çözümlenmesini düzenleyen usul hükümlerini, vergi yargı teşkilatının kuruluş ve işleyiş kurallarını tanımlamaktadır¹⁰³.

Bu görevleri yerine getiren vergi idaresi ve yargısının görevlerini tam olarak yerine getirememesi nedeniyle vergi sisteminde oluşan boşluk, kişilerin vergi kaçırmaya yönelik cesaretlerini arttırabileceğinden dolayı bu durum vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurabilecektir. Zaten vergi affında gözetilen ana ilkelerden biri, “İdari ve mali yargı yerlerinde normal çalışmalarını aksatan birikmiş uyuşmazlık konusu işleri tasfiye etmek, idare ve yargı yerlerinin daha düzenli ve verimli bir çalışma ortamına girmesini sağlamak”tır¹⁰⁴.

Ülkemizde gerek vergi idaresi gerekse vergi yargısı çok büyük bir iş yükü altındadır. Kamu alacaklarının takip ve tahsilinin çok uzun sürmesi, vergi dairelerinin gerek sayı gerekse nitelik olarak yetersiz kalmaları, mükelleflerin sayısının sürekli artması, iş yükünün zamanla artıp yığılmasına neden olmuştur. Benzer şekilde vergi yargısının yeterli çalışma gücünün olmaması, uyuşmazlık yaratmanın mükellef açısından her zaman daha avantajlı olması gibi nedenler de vergi yargısının iş yükünü fazlasıyla artırmıştır¹⁰⁵.

Beyan sisteminin uygulandığı ülkelerde, bazı vergilerin sadece mükellefin soyut beyanına bağlanmış olması yoğun vergi ihtilaflarının yaşanmasında etkili olmuş, olayların yargıya intikal etmesiyle de, yığılan dosya sayısı gittikçe artarak vergi yargısı daha da fazla iş yükü altında kalarak adeta tıkanma noktasına gelmiştir¹⁰⁶. Bu noktada vergi afları, birikmiş dosyaları tasfiye etmek suretiyle vergi idaresi ve yargısı üzerindeki ağır iş yükünü azaltacağı ve bu kurumlara daha rahat ve etkin bir çalışma ortamı kazandıracığı sebepleriyle savunulmaktadır.

Ülkemizde de bu amaçla birçok af kanunu çıkarılmıştır. Başta 2801, 2431, 3239 ve 3787 sayılı kanunlar olmak üzere çeşitli kanunlarda ihtilaflı dosya sayısı azaltılarak idare ve yargının aktif bir şekilde işlemesine çalışılmış ve geleceğe temiz bir ortam bırakabilmek için geçmişin kötü etkilerini temizleyecek bir affın yararlı olacağı savunulmuştur¹⁰⁷.

¹⁰³ Cengizhan Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LXV, S. 1, İstanbul, 2007, s.87.

¹⁰⁴ İsmet Cantürk, “Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri” **Danıştay Dergisi**, 1971, s.109

¹⁰⁵ Dönmez, a.g.e., s.39.

¹⁰⁶ İbrahim Kumluca, “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.180, (Eylül-2003), s.94-95

¹⁰⁷ Kumluca, a.g.m., s.95.

(7) Vergi Affını Savunan Diğer Görüşler

Yukarıda sayılan af yanlısı görüşlerin dışında da çeşitli görüşler mevcuttur. Bu görüşler aşağıda sıralanmaya çalışılmıştır.

- Vergi cezalarının affedilmesi -bu yola beklenilmeyen dönemlerde başvurmak, zamanında ve etkili kullanılmak koşuluyla- yükümlü psikolojisinde olumlu bir etki yapabilir ve kaçakçılığı, kayıtdışılığı önleyen bir faktör olabilir¹⁰⁸.
- Bir ülkede var olan vergi sisteminin yeterli ve uygun olmayışı affı gerekli kılmaktadır. Vergi sistemlerinin düzgün işlemediği ortamda mükelleflerin bir kusuru olmadan vergi suçlarını işlemesi ve bu duruma sistemin sebebiyet vermesi söz konusu olabilir. Bu nedenle vergi hukukunda af kurumuna yer vermek gerekmektedir.
- Vergi gelirlerinin artması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için vergi bilinci ve ahlakının mükelleflerce benimsenmesi gerekmektedir. Vergi ahlakı yerleşinceye kadar af kanunlarının çıkarılması gerekli bir uygulama olarak görülmektedir.
- Sosyal hayatın değişimine ayak uyduramayan, kullanılamaz durumda olan kanunlar vergi cezalarında öngörülenden daha şiddetli sonuçlar verebilmektedir. Bu durumun yol açtığı haksızlıkları önlemek için aflardan yararlanılabilmektedir¹⁰⁹.
- Vergi affı, birikmiş, donmuş, vergi aslını geçmiş ve yıllardır ödenemez halde duran alacakların tahsilatını belli ölçüde mümkün hale getirmeyi amaçladığından, vergiye karşı direnmeyi önleyecek bir uzlaşma ve dayanışma ortamı yaratmayı hedeflemektedir.
- Af kurumu sayesinde, yükümlü ile vergi yönetimi arasında işbirliğini güçlendirmek mümkün olabilir. Böylece yükümlü ile vergi yönetimi arasında karşılıklı güvene ve iyi niyete dayanan bir ilişki düzeni kurulabilecektir¹¹⁰.
- Geçmişte mali zorluklar nedeniyle vergi yükümlülüklerini yerine getirememiş veya vergi kaçırmış kişilerin bu durumlarının ortaya çıkması durumunda, muhatap olacakları yaptırımlardan dolayı oluşan korkularının yok edilmesi, gelecekte temiz bir sayfa açabilmeleri ve vergi sistemi ile uyumlu birer mükellef olmaları için bir fırsat vermek gerekmektedir. Bu şekilde aflardan yararlanarak kayda giren mükelleflerin gelecekte aynı toplam vergi gelirinе daha düşük yasal vergi oranlarıyla ulaşmasını sağlayarak, vergi affından dürüst mükelleflerin de yararlanmasını mümkün kılacağı düşünülmektedir.
- Vergi afları vergi tabanını genişletecektir.
- Vergi kaçırıcıları dürüst mükellef olmaya yönlendirecektir.
- Yeni bir vergi sistemine geçilirken kısa vadede gelir sağlayacağı düşünülmektedir.
- Vergi kaçırma sorununun hükümet tarafından önemsendiğini göstermiş olacaktır.

¹⁰⁸ Çelikoğlu, a.g.m., s.2.

¹⁰⁹ Çil, a.g.e., s.16.

¹¹⁰ Çelikoğlu, a.g.m., s.2.

- İdari giderleri azaltacaktır.
- Vergi ödevlerini yerine getirmemiş olan bireyleri tespit etme ve izleme olanağı sağlayacaktır¹¹¹.
- Aflar, vergi cezasına çarptırılan yükümlülere feraha kavuşturarak, yükümlülerin çalışma güç ve isteklerini artırma imkanına da sahiptir. Böylece hazine, çalışmanın artmasına paralel olarak artacak olan gelirden, artan ölçüde vergi geliri elde edebilecektir¹¹².

b. Vergi Affına Karşı Olanların Görüşleri

Literatürde vergi affını savunan görüşlerin yanında vergi aflarına karşı çıkan görüşler de mevcuttur. Genel olarak affa karşı olanlar vergi affının, dürüst mükellefleri cezalandıran, vergi adaletini zedeleyen, kaçakçılara prim veren bir tasarruf olduğunu ve sık sık çıkarılan af kanunlarının, yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefleri ödüllendirdiğini buna karşılık, vergi tahsilatını azalttığını savunmuşlardır¹¹³.

Vergi affına karşı diğer bir görüşse, ülkemizde vergi affına sıkça başvurulmasının her aftan sonra başka bir af beklentisine neden olacağını, durum böyle olduğunda ise vergi mevzuatına aykırı davranışların daha önceden de böyle davranan mükellefler için daha da artarak devam etmesine hem de dürüst mükellefler için vergi uyumunun azalması sebebiyle bu yola başvurulmasına neden olarak vergi kaçırmanın bir yaşam biçimi haline geleceğini savunmuştur. Başka bir görüşe göre ise, özellikle affın tavsiye, baskı, kayırma, seçimlerde oy kazanma gibi amaçlarla kullanılmasının, af yetkisinin kötüye kullanılması anlamına geldiğini savunmuş ve bu nedenle de affa karşı çıkmışlardır¹¹⁴.

Vergi aflarıyla ilgili bu sayılan karşıt görüşler belli başlıklar altında toplanmaktadır. Bu görüşler; *Vergi affı adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler görüşü*, *Vergi affı vergi kanunlarına uyumu azaltır görüşü*, *Vergi suçları tasarlanarak işlendiğinden affa layık değildir görüşü*, *Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmez görüşü* ve *Vergi affına karşı diğer görüşler* şeklinde sıralanabilmektedir.

(1) Vergi Affı Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkiler Görüşü

Kamu giderlerini karşılamak için gerekli olan kamu gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan vergi gelirleri, kayıt dışı ekonomi ve kaçakçılık gibi nedenlerin varlığı halinde toplanamamaktadır. Bu

¹¹¹ Çil, a.g.e., s.17.

¹¹² Cantürk, a.g.m., s.33.

¹¹³ James Alm, William Beck, "Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis", **National Tax Journal**, Vol. 46, (March-1993), p. 58.

¹¹⁴ Dönmez, a.g.e., s.41.

durumlarda çıkartılan vergi af kanunlarıyla vergisini ödeyen dürüst mükellefler üzerindeki vergi yükü daha da ağırlaşmakta ve bu durum da adaletsizliğe sebep olmaktadır¹¹⁵.

Vergi afları rekabet eşitliği ilkesini olumsuz yönde etkileyerek haksız rekabete yol açmaktadır. Çünkü uygulanan vergi aflarıyla, vergisini zamanında ödeyen mükellefler ile vergisini zamanında ve tam olarak ödemeyen mükellefler arasında haksız bir rekabet ortamı yaratılmış olmaktadır. Bu durumda vergi ödevlerini tam olarak ve zamanında yerine getiren mükellefler ödedikleri vergi kadar nakdi elinden çıkaracaklarından sermayeleri sınırlanmakta, buna karşılık kötü niyetli yükümlüler ödemeleri gereken vergiyi ödemeyip söz konusu meblağı işletmelerinde hibe, kredi gibi kullanarak yatırımlarını genişletme imkanı bulabileceklerdir. Bu durum herkesin kanun önünde eşit tutulması ve vergi yüküne bireylerin eşit olarak katılması ilkesini olumsuz şekilde etkileyerek, dürüst mükellefler açısından vergi adaletini bozmaktadır¹¹⁶.

Bu nedenle bu kadar sık aralıklarla vergi aflarının çıkarılması, vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmiş olan dürüst mükellefleri rahatsız ederek, vergi sistemine, vergi idaresine, vergilendirmedeki adalete, kısacası devlete olan güvenlerinin azalmasına sebep olmaktadır¹¹⁷.

(2) Vergi Affı Vergi Kanunlarına Uyumu Azaltır Görüşü

Vergi hukukunda affa karşı olanların ileri sürdükleri görüşlerden bir diğeri, çıkarılan af kanunlarıyla vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına olan uyumunun azalacağı yönündedir. Özellikle beyana dayalı vergilerde vergi yükümlüleri vergi ödevlerini yerine getirmede daha gevşek davranabilmekte ya da eksik bildirimler söz konusu olabilmektedir.

Özellikle vergi aflarına sık sık başvuru yapılan ülkelerde, artık af da beklenen ve alışlagelen bir uygulama olduğundan, ülkedeki mükelleflerin adalet ve kanunlara olan güvenleri azalacak ve vergi suçu işlemek için uygun bir ortam oluşacaktır. Aynı şekilde bir suçlunun sık sık affedilmesi, her suçun mutlaka bir ceza göreceği kuralını yok ederek, kişilerde normal olan uygulamanın böyle olduğu gibi bir algı oluşturacak ve vergi kanunlarına olan uyumun da giderek azalmasına neden olacaktır. Öte yandan af, toplumda “nasıl olsa tekrar af çıkar” inancının yerleşmesine ve vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajının yayılmasına yol açabilecektir. Bununla birlikte mükellefler, beyanlarında kötü niyetle hareket etmeye ve suç işlemeye teşvik edilerek yakalanma riskini göze alacaklar ve vergiden kaçınmak için ellerinden geleni yapacaklardır¹¹⁸.

Bir başka görüş ise, affın düşünüldüğü gibi vergi gelirlerinde bir artış yaratmayacağı yönündedir. Çünkü çıkarılan af kanunlarıyla kısa dönemde gelir elde edilmiş olmasına rağmen uzun

¹¹⁵ Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları- II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.137, (Mayıs-2004), s.64.

¹¹⁶ Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı. 132, (Aralık-2003), s.182.

¹¹⁷ Dönmez, a.g.e., s.42.

¹¹⁸ Hasan Dursun, “ Af Kavramına Genel Bir Bakış”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı.85, 2009, s.377.

dönemde dürüst mükelleflerin uyumlarının azalmasına paralel olarak gelirler azalacaktır. Yani, uzun döneme yayılacak olan maliyetler kısa dönemde çıkarılan af kanunlarıyla elde edilecek faydayı aşabilecektir¹¹⁹.

Vergi affına karşı olanlar son olarak, Türkiye’deki vergi aflarının, köklü bir vergi reformuyla, eş zamanlı olarak yürütülen çeşitli güçlendirici önlemlerle ve bir defalığa mahsus olmak yerine sık sık uygulanmasının yeni af beklentilerini beraberinde getirdiğini, affın amacı olan başta vergi hasılatının artırılması ve diğer amaçların gerçekleştirilemediğini, aksine vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin cezalandırıldığını-vergi kaçırın mükelleflerin ödüllendirildiğini ve bu uygulamalar karşısında kısa dönemde gelir elde edilmesine rağmen uzun dönemde vergi kanunlarına olan uyumların azaldığını ileri sürmektedirler¹²⁰.

(3) Vergi Suçları Tasarlanarak İşlendiğinden Affa Layık Değildir Görüşü

Çıkarılan bir vergi af kanunuyla birlikte, genellikle, bireylere daha önce ödenmemiş vergilerini ceza ve kovuşturmayaya tabi olmaksızın ödemeleri için bir fırsat verilmektedir. Vergi affını savunanlara göre bu durum mükelleflerin daha sonraki vergi ödemelerinde de uyum faktörünü etkileyerek, vergi ödemelerini arttıracaktır. Ancak, vergi affının karşısında olanlar vergi suçlarının ince düşünmeyi gerektiren ve kasten işlenen suçlar olduğunu ileri sürmektedirler. Bu nedenle çıkarılan vergi af kanunları vergi suçlarının kasten işlenmesine neden olmakta dolayısıyla da vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyen bu kişilere böyle bir hakkın verilmesini de yanlış bulmaktadırlar¹²¹.

Vergi affını savunanların görüşlerinde açıklandığı gibi vergi affının yanında olanlar, T.C.K’nın 44. maddesindeki “*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” kuralının, vergi suçları açısından yumuşatılabileceğini ve afların uygulanabileceğini ileri sürmüşlerdir. Bunun gerekçesini de, ülkemizdeki mükelleflerin eğitim düzeyinin düşük olmasından dolayı vergi kanunlarını anlayamamasına ve bunun sonucunda uğradıkları haksız işlemlerin telafî edilmesine bağlamışlardır. Fakat vergi affına karşı olanlar bunun tam tersini savunmuşlar ve vergi suçu işleyenlerin bu suçu bilerek ve isteyerek işlediklerini öne sürerek, nasıl ki T.C.K’daki “*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” hükmünce kişilerin işledikleri suçların cezasını çekmeleri öngörülüyorsa, vergi suçu işleyenlerin de çekmeleri gerektiğini ileri sürmüşlerdir¹²².

Vergi affının karşısında olanlara göre, vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı iddiası gerçekleri yansıtmamaktadır. Bu görüşü savunanlar, vergi suçlarının çoğu zaman kasten işlenen suçlar olduğunu, bu nedenle vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı ve daha az tehlikeli olduğu

¹¹⁹ İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 188, (Nisan-1997), s.40-41.

¹²⁰ Yalçın ve Başer, a.g.m., s.109.

¹²¹ Allen H. Lerman, “Tax Amnesty; The Federal Perspective”, **National Tax Journal**, Vol. 39, No 3, 1986, p.326.

¹²² Dönmez, a.g.e., s.45.

şeklindeki bir görüşün benimsenmesinin mantık çerçevesinde bir görüş olmadığını ileri sürmektedirler. Tam tersi, vergi suçlarını işleyenlerin diğer suçlularda görülen cehalet, toplumsal kurallara uyumsuzluk gibi özelliklere sahip olmadıkları; saygı değer ya da herkesten saygı gören kişiler oldukları ve sahip oldukları yetenekleri kullanarak devletin ve kişilerin kendilerine besledikleri güveni kötüye kullanarak suç işlediklerini düşünmektedirler. Bu da ahlak düşüklüğünün belirtisidir ve bu sebeple bu kişiler affa layık kişiler olarak görülmemektedir¹²³.

Vergisel suçlar, toplum içinde ekonomik hayatın temelini oluşturan güveni zedelemesi nedeniyle diğer bütün suçlardan daha tehlikeli ve zararlı sonuçlar doğurabilmektedir. Genel af kapsamına giren suçlar ise, devletin geniş güvenlik organları aracılığıyla büyük ölçüde tespit edilebildiği suçlardır. Adi veya siyasal olan bu suçlarda, suçun ortaya çıkış nedenleri göz önüne alındığında belli bir ölçüde bunların affına hak verilebilmektedir. Ancak, mali suçlar çoğunlukla bilerek, isteyerek kısacası bilinçli olarak ortaya çıktığı için bu suçlarda af yoluna gidilmesi pek doğru bulunmamaktadır¹²⁴.

(4) Vergi Afları Vergi İdaresi ve Yargısının İş Yükünü Hafifletmez Görüşü

Vergi uygulamalarıyla ilgili çıkarılan kanunların herkesin anlayabileceği kadar açık ve anlaşılır olmaması ve bunların, uygulanma sırasında yorum farklarına sebep olabileceği, mükellef ile vergi idaresi arasında uyumsuzlukların yaşanmasına neden olmaktadır. Ayrıca zaman zaman denetim elemanlarının bir konudaki görüş ve düşüncelerinin hem birbirleriyle hem de vergi idaresiyle farklılıklar göstermesi, mükelleflerin farklı işlemlere muhatap olmalarına ve sonuç itibarıyla de konunun yargı organlarında dava konusu yapılmasına neden olmaktadır¹²⁵.

İşte çıkartılan vergi aflarıyla da, idarece yapılan bu haksızlıkların düzeltilmesi ve ihtilafli dosyaların kapanması amaçlanmaktadır. Ancak, af ile kapatılan bu dosyalar, yerini tahsil edilmeyen veya vergi affı çerçevesinde tahsil edilmesi düşünülen dosyalara bırakacağından ve haklı olduğunu düşünen mükellefler aflardan yararlanırsa peşinen haksız olduğunu kabul etmek veya affın şartlarını kabul etmek zorunda kalacaklarından davalarını devam ettirecekler ve bu sebeple vergi idaresinin iş yükünde bir azalmanın olmasının aksine artış olacaktır¹²⁶.

(5) Vergi Affına Karşı Diğer Görüşler

Yukarıda sayılan 4 maddedeki vergi affına karşı çıkanların görüşleri dışında vergi affına karşı çıkan belli bazı görüşler daha vardır. Bu görüşler maddeler halinde aşağıda sıralanmıştır.

¹²³ Dönmez, a.g.e., s.64.

¹²⁴ Keleş, a.g.m., s.83.

¹²⁵ Mehmet Korkusuz, “ Vergi Barışı Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 11, Sayı. 123, (Mart-2003), s.78-79.

¹²⁶ Narinoğlu, a.g.m., s.40.

- Vergi afları vergi gelirlerinde kısa dönemde bir miktar gelir sağlamaktadır. Ancak uzun dönemde kanunlara uyumun azalmasıyla birlikte vergi gelirlerinde de büyük ölçüde azalma görülecektir. Böylece vergi aflarının uzun dönem maliyetleri kısa dönemde elde edilecek faydayı aşabilecektir.
- Kısmi veya genel anlamda, vergi tahsilatını hızlandırmak amacıyla da olsa, vergi afları vergi bilincini zayıflatmakta, vergi ödemesinde gecikmeyi ödüllendirmekte ve vergi sistemini zaafa uğratmaktadır¹²⁷.
- Vergi mevzuatında yer almayan ve olağanüstü önlemler olarak adlandırılan afların, mevzuatın bir parçası haline gelmesi ve bu nedenle olağan bir hal almaları vergi kaybını artırmaktadır. Bir ülkede sık sık vergi aflarının çıkarılması, bu vergi affından beklenen sosyal faydanın gerçekleşmemesine de neden olmaktadır.
- Vergi afları problemleri çözmek yerine kısa sürede yeni af beklentilerine sebep olmakta, bu ise, mükelleflerin vergi kanunlarına itaatlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Çünkü vergi afları, kanunları çiğneyenleri mükafatlandırmakta dürüst olanları ise cezalandırmakta, üstelikte vergi ile ilgili yükümlülüklerini titizlikle yerine getiren mükelleflerin bu titizliklerinin aşınmasına da neden olmaktadır¹²⁸.
- Ülkemizdeki vergi afları vergiye olan uyumu artırması gerekirken aksine vergi uyumsuzluğuna yol açmakta, vergisini ödeyen mükellefleri vergi ödememeye ve vergi kaçırmaya yöneltmektedir.
- Sık sık tekrarlanan vergi afları zaten vergi vermek istemeyen bir kısım mükellefi vergi ödememek konusunda cesaretlendirecek, vergisini zamanında gereği gibi ödeyen mükellefler arasında ise, vergi adaletine olan güvenin sarsılmasına neden olacaktır¹²⁹.
- Son olarak bir ülkede çok sık vergi affı uygulamasına başvurulması, vergi affından beklenen faydanın gerçekleşmesine de engel olacaktır.

c. Vergi Aflarına Yönelik Görüşlerin Değerlendirilmesi

Vergi affı geçmişten beri çeşitli sebeplere dayandırılarak bir taraftan desteklenen bir taraftan da karşı çıkılan bir kurum olmuştur. Af uygulamasının yanında ve karşısında olan görüşler dayandırıldıkları gerekçelere göre genel olarak değerlendirildiğinde; affın yanında olanlar, olağanüstü dönemlerden sonra uygulanmasıyla toplumsal barışın sağlanabileceği ve af dönemindeki zorunlu uygulamalardan kaynaklanan adaletsizliklerin ortadan kaldırılabilceği, vergi gelirlerinin arttırılabileceği, tahsilatın hızlandırılabilceği, idare ve yargı organlarının iş yükünün

¹²⁷ Çil, a.g.e., s.21-22.

¹²⁸ Karaosmanoğlu, a.g.e., s.57.

¹²⁹ James Alm, "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty", **International Studies Program Working Paper 98-6**, Georgia State University, 1998, s. 4.

hafifletilebileceği gibi amaçlarla af uygulamalarının gerekli olduğunu ileri sürerek affi desteklemişlerdir. Affa karşı olanlar ise, af uygulamasının adalet ve eşitlik ilkesini bozarak mükelleflerin vergiye karşı olan uyumlarını düşürdüğü, hukuk kurallarının gerektiği şekilde uygulanmamasının kişiler üzerinde olumsuz etkiler yaratarak vergi kaçırmaya özendirildiği, idare ve yargı organlarının iş yükünü arttırdığı gibi sebeplerle vergi affına karşı çıkmışlardır¹³⁰.

Vergi aflarını savunanlara göre vergi aflarının faydaları, kısa vadede devlete ek gelir sağlaması, vergi tabanını genişletmesi, vergi kaçırıcıları dürüst mükellef olmaya yönlendirecek olması, yeni bir vergi sistemine geçişin sağlanması için kısa vadede gelir sağlayacak olması, idarenin ve yargının iş yükünün azalmasıyla maliyetlerini düşürmesi, kayıt altına alınmayan kişilerin af sonrası gönüllü uyumlarını arttırarak kayıt altına alınması ve af sonrasında gönüllü uyumun artmasıdır.¹³¹

Vergi affına karşı çıkanlara göre vergi aflarının olumsuz yönleri ise, gelecekte başka bir vergi affı beklentisinin uzun dönemde vergi uyumunu düşürecek olması, dürüst vergi mükelleflerine adaletsiz bir vergi sisteminin mevcut olduğu görüşünün yerleşmesiyle birlikte vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesinin azalması, bu düşüncenin azalmasıyla suçluluk duygusunda da azalma olacağından gelecekte vergi uyumunun düşecek olmasıyla gelirlerinde düşeceği, af yetkisinin siyasi yatırım amaçlarına hizmet edecek şekilde kötüye kullanılması ya da sıklıkla kullanılmasıyla olumsuzluklar yaratarak ahlaki çöküntüye neden olabilmesi ve kişilerin daha fazla vergi kaçırmaya teşvik edilmiş olmasıdır¹³².

Ülkemizde uygulanan vergi aflarına bakıldığında, affı savunanların ileri sürdüğü amaçların elde edilebilmesi için af kanunlarının sık sık çıkarıldığı ancak, beklenen olumlu etkinin sağlanamadığı görülmektedir. Bu nedenle af kanunlarının sistem üzerindeki olumsuz etkilerinin çok daha fazla olduğu ve affa karşı olanların görüşlerinin ülke gerçeklerini daha fazla yansıttığı söylenebilmektedir¹³³.

6. İlgili Literatür

Vergi aflarının sonuçlarıyla ilgili yapılan ampirik çalışmalara bakmak yararlı olacaktır. James Alm ve William Beck (1993) tarafından Amerika'da Kolarado için yapılan bir çalışmada vergi aflarının uzun dönemli etkileri zaman serileri analizi ile incelenmiştir. Vergi aflarının uzun dönemde ne vergi tahsili trendinde ne de düzeyinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır¹³⁴.

¹³⁰ Dönmez, a.g.e., s.67-69.

¹³¹ Ramazan Besen, Devletin Vergi Alacağıın Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Çalışma, **Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde, 2007, s.90.

¹³² Durmuş, a.g.e., s.137-138.

¹³³ Yalçın ve Başer, a.g.m., s.110.

¹³⁴ Alm and Beck, a.g.m., s.53.

Eric Le Borgne (2006), ABD'deki 1982-2004 yılları arasındaki vergi afları incelemiştir. Siyasi faktörlerin vergi aflarının zamanlaması ve başlatılmasında önemli etkileri olduğunu belirtmiştir¹³⁵.

Alm, Beck ve Mckee (1990) tarafından 1990 yılında yapılan araştırmalarda ise, vergi aflarının vergi uyumlarını zayıflatacağı yönünde sonuçlar ortaya çıkmıştır. Azalan vergi uyumu, vergi afları öncesinde vergilerini düzenli bir şekilde ödeyen mükelleflerde söz konusu olmaktadır. Çünkü zaten vergisini düzenli bir şekilde ödeyen mükellefler, çıkmış olan bir vergi affı kanunundan ya çok az yararlanabilmekte ya da hiç yararlanamamaktadırlar. Bu nedenle vergi afları mükelleflerin uyumunu azaltır¹³⁶.

Andreoni'nin (1991) yapmış olduğu çalışmada vergi aflarının vergi gelirlerini ne yönde etkilediği incelenmiştir. Andreoni vergi aflarının vergi gelirlerini ne yönde etkilediğiyle ilgili tezini, afların kötüye kullanılması durumlarına bağlamıştır. Yani verginin ödenmemesi anlamına gelen kötüye kullanma, hilenin, vergi affının çıkarıldığı mevcut dönemde ve daha eski dönemlerde var olmasına göre farklılık gösterebilir. Çünkü daha önceki dönemlerde de vergisini ödemiş kesim fazlaysa vergi aflarının vergi gelirlerini yükseltmesi söz konusu olur.

Ama bu durumunun tam tersinin gerçekleşmesi, yani vergi gelirlerinin düşmesi durumunda da pozitif bir etki oluşmakta ve böyle durumlarda vergi aflarından yararlanan kişiler için sosyal bir sigorta görevi görmektedir. Bu nedenle gelir azalsa bile vergi afları toplumda pozitif bir etki yaratmaktadır¹³⁷.

7. Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Olan Koşullar

Uygulamaya konulan bir vergi affının başarılı olabilmesi için af uygulamasına gitmeden önce uygulanacak af programının, kısa ve uzun dönemde ortaya çıkarabileceği etkileri, kazanç ve kayıpları bir bütün olarak hesaplanmalı ve yapılacak değerlendirmelerin sonuçlarına göre vergi affının uygulanıp uygulanmayacağına karar verilmelidir.

Vergi aflarından istenen sonuçların elde edilmesi için afla ilgili olarak hedeflenen amaçların tam olarak ortaya konması ve bu amacı etkileyecek faktörlerin de dikkatli olarak incelenip göz önünde tutulması ve bu amaca uygun olarak hareket edilmesi gerekmektedir. Eğer vergi affıyla amaçlanan devlete gelir sağlamak olarak belirlenmişse, bu amaca ulaşmak için yapılacak olan aftan yararlanabilecek mükelleflerin sayısının artırılmasıdır. Çünkü aftan yararlanan yükümlü sayısı arttıkça

¹³⁵ Eric Le Borgne, "Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States, **IMF Working Paper** 06/222, (October-2006), s.11.

¹³⁶ James Alm, Michael Mckee and William Beck, "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", **National Tax Journal**, Vol XLIII, No. 1, (March-1990), p.34.

¹³⁷ James Andreoni, "The Desirability Of A Permanent Tax Amnesty", **Journal Of Public Economics**, 45 (1991), 157-158.

devletin elde edeceği gelir de o oranda artmaktadır. Af kapsamının bu anlamda geniş tutulması gerekmektedir¹³⁸.

Vergi aflarıyla bir yandan vergisini zamanında ve kanunların belirttiği gibi ödeyen dürüst mükellefler cezalandırılırken, diğer yandan da yeni bir vergi affının zemini hazırlanmaktadır. Vergisini ödemeyenler afla ödüllendirilirken, vergi ödememe tavrını sürdürmektedir. Ortaya çıkan bu durum devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol açarak devletin borçlanma gereğinin artmasına yol açmaktadır¹³⁹. Vergi kaçırınlar ödemeleri gereken vergiyi borç olarak devlete vermektedir. Çeşitli yöntemlerle devletten gizlenen vergi olarak ödenmesi gerekli olan vergiler, uygulanan aflardan sonra ekonomiye geri dönmekte ve bu yolla kamu finansmanı için bir gelir elde edilmiş olmaktadır. Ancak çıkarmış olduğu afla devlet, gelirlerini çabuk tahsil ederken, borç olarak verilen paralar da devletin borçlarının artmasına neden olmaktadır¹⁴⁰.

Devlet çıkarmış olduğu af kanunlarıyla bir takım kamu alacaklarından vazgeçmiş olmaktadır. Bu nedenle uygulanan af kanunlarının başarılı olma derecesi son derece önem taşımakta ve af kanunlarıyla ilgili olarak başarılı bir uygulama gerçekleştirilebilmesi için bu uygulamalarla ilgili çeşitli faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ancak bütün koşullar tam olarak yerine getirilmiş olsa bile af kanunun başarılı olacağı %100 olarak garanti edilemez. Ancak yine de belli koşulların yerine getirilmesi gereklidir. Bu koşullar; çeşitli ülke uygulamaları çerçevesinde, afların bir kereye özgü olarak çıkarılması, avantajlarının katılma teşvik edici düzeyde olması, afların iyi tanıtılması ve afların gerekli ek güçlendirici önlemlerle gerçekleştirilmesivb. şeklinde sıralanabilmektedir¹⁴¹.

Konuyla ilgili olarak yapılan açıklamalardan sonra bir vergi affının başarılı olabilmesi için gerekli olan koşulları ayrıntılı olarak incelemekte yarar vardır. Bu koşullar genel olarak aşağıdaki şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

a. Vergi Affının Sadece Bir Kereye Özgü Olması

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için en önemli kriter vergi aflarının bir defaya özgü olmasıdır. Çünkü af kanunlarının sık tekrarlanması mükellefleri af beklentisi içine sokarak vergi uyumunu bozmaktadır. Bu durum af uygulamalarına yönelik olarak yapılan çeşitli çalışmalarda da ortaya konulmuştur. Bu çalışmalar, afların ancak seyrek ve tesadüfi olarak uygulandığında başarılı

¹³⁸ Yumuşak, a.g.m, s.41.

¹³⁹ Pinaki Bose and Michael Jetter, "Liberalization and Tax Amnesty in A Developing Economy", **Economic Modelling**, 29 (2012), s.761.

¹⁴⁰ Kazım Yılmaz, "Yeniden Mali Af Yeniden Mali Milat", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl.10, Sayı.113, (Mayıs-2002), s.157.

¹⁴¹ Yaraşır, a.g.m., s. 181.

olabileceğini, sık sık ve tahmin edilebilecek zamanlarda uygulandığında ise, mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceğini göstermiştir¹⁴².

Özellikle sık aralıklarla çıkarılan vergi affi kanunları, suç ve ceza politikasına aykırı düşmektedir. “Suç işlemeyi aklına koyan, ileride çıkarılacak bir af kanunu ile kısmen veya tamamen cezalardan kurtulabileceğini düşünen bir kimse hiç kuşkusuz o suçu işlemeye devam edecek, bu ise, vergi cezalarının önleyici işlevini olumsuz şekilde etkileyecektir.” Bu durumda da zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri vergi ödememek konusunda cesaretlendirecek, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler arasında ise, vergi adaletine olan güveni sarsacaktır¹⁴³.

Yapılan çalışmalar da, affa katılım oranının mükelleflerin affın bir kereye özgü olduğuna inandırıcılık oranı ile doğrudan ilişkili olduğunu göstermiştir. Nitekim sık sık uygulanan aflar, mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmek için bir teşvik olmayacak, aksine zaten vergi ödemeye niyetli olmayan ve vergi kaçırın mükellefleri tekrar bir af çıkacağı beklentisine sokarak yükümlülüklerini yerine getirmemeye itecektir. Bu nedenle, her türlü imkan ve araç kullanılarak kaçakçılık fiillerinin er ya da geç ortaya çıkarılacağı, yürürlükteki affın ağır cezalardan kurtulmak için son bir fırsat olduğunun ve aflardan sonra daha sıkı önlemler yapılacağına açıkça ortaya konması, mükelleflerin affa katılımlarının artırılması bakımından yararlı olacaktır¹⁴⁴.

Affin bir kereye özgü olma özelliği affın planlanması, uygulanması, niteliği ve zamanlanması konusunda özel bir dikkati gerektirmektedir. Çünkü bir kere özgü bir af çıkarılacağından ve başka bir af çıkarma durumu söz konusu olmayacağından yanlış hesapları sonradan düzeltmeye imkan verecek ikinci bir fırsat muhtemelen olmayacaktır. Bu nedenle aflar çıkarılırken çok ince düşünülüp, hesaplar yapıp ona göre çıkarılması gerekmektedir. Öte yandan sık ve tahmin edilebilir aflar, vergi suçlarını ekonomik açıdan teşvik edecek ve dürüst mükelleflerin davranışlarını da olumsuz yönde etkileyecektir. Bu sakıncaların ortadan kaldırılması ve mükelleflerin affın bir kereye özgü olduğu konusundaki inançlarının artırılması amacıyla af kanunlarında, belli bir tarihten önce affın uygulanmayacağına dair özel bir hükmün yer alması yerinde olacaktır. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) 1984 yılında gerçekleştirilen bir af uygulamasında 10 yıllık bir süre içinde af kanunu çıkarılmayacağına dair özel bir hükme yer verilmiş ancak, söz konusu tarih yaklaştıkça mükelleflerde yeni bir af beklentisi oluşmuştur¹⁴⁵.

Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını araştırmaya yönelik olarak Naci B. Muter, Süreyya Sakınç ve Kemal Çelebi’nin (1993) Manisa ili vergi mükellefleri arasında yaptığı bir anket çalışmasının sonuçları da vergi aflarının bir defaya özgü olarak uygulanmasının, affın başarı oranını arttıracaklarını göstermiştir. Bu anket çalışmasına katılan mükelleflerin vergi affi uygulamaları karşısındaki tutumlarının ne olduğuna yönelik soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde; %24,8’i

¹⁴² Özden, a.g.e., s.224.

¹⁴³ Keleş, a.g.m., s.83.

¹⁴⁴ Dönmez, a.g.e., s.54-55.

¹⁴⁵ Özden, a.g.e., s.225.

vergi affına karşı olduğu, % 62.8' i bir defaya özgü olmak üzere vergi affının uygulanabileceği, % 8.2'si vergi affı uygulamasının süreklilik kazanması gerektiği, % 0.3'ü küçük esnafa yönelik olması gerektiği ve % 0.7'si ise iyi niyetli mükellefler için olması gerektiği şeklinde görüş belirtmiştir. Kalan % 3.2' lik kısım ise yöneltilen soruyu cevapsız bırakmıştır¹⁴⁶. Yani anket çalışması kapsamındaki mükelleflerin % 62.8 oranında önemli bir çoğunluğu vergi aflarının bir defaya özgü olması gerektiğini düşünmektedir. Vergi affının başarılı olabilmesi için mükelleflerin af karşısında takındıkları tutumun önemli ölçüde etkili olacağı göz önünde bulundurulursa, vergi aflarının bir defaya özgü olarak uygulanması gereklidir¹⁴⁷.

Yukarıda belirtilen sebeplerle mükellefleri olumsuz duygulara sürüklememek için hükümetler ak kurumunu sıkça kullanmamalıdır. Eğer bir vergi affı çıkarılacaksa da zaman ve uygulanması bakımından çok dikkat edilmesi gerekmektedir.

b. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi

Vergi affı uygulamasının başarılı ve kalıcı sonuçlar ortaya çıkarabilmesi için af kanununun ek önlemlerle birlikte yürütülmesi gerekmektedir. Eğer vergi affından yararlanan bir mükellef af sonrasında hiçbir şeyin değişmediğini, vergi suçu işlemeyi teşvik eden faktörlerin hala varlığını sürdürdüğünü görecektir olursa davranışlarını değiştirmek için bir neden göremeyecektir. Bu düşünce, af uygulamalarının, çeşitli önlemlerle birlikte yürütülmesini zorunlu kılmaktadır¹⁴⁸.

Af beklentisi mükelleflerin vergi ödeme isteklerini önemli ölçüde azaltan bir faktördür. Çünkü af çıkacağına dair beklentiye düşen mükellefler yükümlülüklerini yerine getirmemek ve vergilerini ödemek istemeyeceklerdir. Bu durum af sonrasında devletin vergi toplama çabasını artırdığı ölçüde telafi edilebilecektir. Daha sıkı yaptırımlarla desteklenmiş bir vergi affı, mükellefleri vergilendirme konusunda olumlu şekilde etkileyeceği gibi kamuoyunun da vergi affını uygun bir uygulama olarak kabul etme şansını artıracaktır¹⁴⁹.

Ek önlemlerle desteklenmeyen bir vergi affı uygulaması, mükelleflerin affa katılmaları için gerekli teşviki yaratamayacaktır. Bu nedenle vergi suçu işleyenlere karşı denetimlerin sıklaştırılması ve yakalanma ihtimallerinin yükseltilmesi gibi önlemlerin alınması, mükelleflerin af sonrasında yükümlülüklerini yerine getirmek için daha gayretli olmalarını sağlayabilecektir.¹⁵⁰

Af uygulamasına başvurmadan söz konusu destekleyici önlemlerin alınması, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler bakımından yeterli bir uygulama olmayabilir. Çünkü geçmişteki

¹⁴⁶ Naci B. Muter, Süreyya Sakınç ve A. Kemal Çelebi, Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Manisa, 1993, s. 19, http://www.bayar.edu.tr/kutuphane/docs/yayinlar/mukelleflerin_vergi.pdf (Erişim Tarihi: 13.01.2015).

¹⁴⁷ Muter, Sakınç ve Çelebi, a.g.e, s.64-65.

¹⁴⁸ Edizdoğan ve Gümüş, a.g.m., s.110.

¹⁴⁹ Yumuşak, a.g.m., s.41.

¹⁵⁰ Özden, a.g.e., s.226.

hesaplarının incelenmesinden korkan ve bu nedenle yeni kanundan yararlanarak ortaya çıkmanın maliyetinin fazla olduğunu gören mükellefler eski davranışlarını sürdürecektir ve ortaya çıkmayacaklardır. Halbuki af uygulaması ile geçmiş hesaplarının incelenmeyeceğini aftan sonra ise sıkı kurallarla inceleneceğini düşünen mükellefler ortaya çıkmak için daha fazla çaba gösterecektir¹⁵¹.

Af uygulamalarının başarısı için yapılacak uygulamalardan birisi de vergi yönetimini güçlendirici, etkinliğini artırıcı birtakım düzenlemelerin yapılmasıdır. Bu düzenlemeler de; vergi yönetimine yeni bütçe olanaklarının sağlanması, vergi ahlakını ve tahsil sürecini etkinleştirici önlemlerin alınması, denetim elemanlarının sayısının artırılması ve vergi yönetiminin yeni hukuki yetkilerle donatılarak hukuki açıdan güçlendirilmesi şeklinde sıralanabilir¹⁵².

Ancak, mevzuatta ve vergi yönetiminde etkinliğin artırılması amacıyla yapılan değişiklikler ve uygulanacak yaptırımlar, affa katılım kararının alınmasında her mükellef üzerinde aynı etkiyi yaratmayabilir. Özellikle mali yükümlülüklerini hiç bildirmemiş mükellefler yakalanma olasılıklarını göze alsalar bile eskiden gelen alışkanlıklarla ve daha önce elde ettikleri fayda ile vergi yönetiminin adaletli ve istikrarlı bir uygulama yapmadığını savunarak affa katılmayacaklar ve vergi kaçırma alışkanlıklarını sürdürecektir¹⁵³.

Bu açıklamalardan hareketle vergi affı uygulamalarıyla birlikte çeşitli önlemlerin alınması fayda sağlamasından daha çok bir zorunluluk olarak görülmektedir.

c. Vergi Affı ile Sağlanacak Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Olması

Vergi affı uygulamalarının başarılı olabilmesi büyük ölçüde mükelleflerin affa katılımı ile mümkündür. Affa katılımın sağlanması için ise, vergi kanunlarının ağır formaliteler yüklemekten en az maliyetle katılımı sağlayıcı nitelikte olması ve vergi idaresinin affa birlikte ve af sonrasında bir takım önlemlerin uygulanmasına bağlıdır. Bir önceki konuda da bahsedildiği gibi denetimlerin sıklaştırılması ve bir daha vergi affına gidilmeyeceği şeklindeki önlemlerin alınması, mükellefleri bilinçli olarak vergi affına katılmaya teşvik edici unsurlar olacaktır¹⁵⁴.

Vergi affı uygulamalarının teşvik edici olmasının bir diğer yolu, vergi borçlarının ödenmesi için af yoluyla mükelleflere bir takım kolaylıkların sağlanmasıdır. Uygulamada vergi afları genellikle vergi aslının ödenmesini şart koşmakta, parasal cezalar ve faizleri kapsamına almaktadır. Bu konuda mükelleflerin vergi borçlarını ödememesinden doğan parasal ceza ve faizlerinin bağışlanıp sadece

¹⁵¹ Özden, a.g.e., s.227.

¹⁵² Recai Dönmez, "Alternatif Bir Gelir Kaynağı Olarak Vergi Afları-ABD ve Türkiye Uygulaması", **İktisat, İşletme ve Finans Dergisi**, Yıl.7, Sayı.71, (Şubat-1992), s.28.

¹⁵³ Özden, a.g.e., s.228.

¹⁵⁴ Dönmez, a.g.m., s. 28.

anaparayı ödemelerinin yeterli olması, üstelikte taksitler halinde ödeme olanaklarının verilmesi, af ile mükelleflere tanınan ve katılımı cazip hale getiren en önemli avantajlardan birisi olmaktadır¹⁵⁵.

Vergi idaresi açısından bakıldığında, idarenin alacaklarını alabilmesi tabii ki son derece önemlidir. Ancak burada önemli olan ilk başta ödemenin yapılmasından ziyade, aftan yararlanarak beyanda bulunmayan mükelleflerin geçmiş dönemleriyle ilgili beyanda bulunmalarını sağlayabilmektir. Çünkü beyanname verilmesiyle gizlenmiş ve ortaya çıkarılmamış bir borç ortaya çıkacaktır ve vergi idaresi af sona erse bile alacağını tahsil edebilecektir. Bu sebeple geçmiş döneme ilişkin vergi beyannamelerini vermenin maliyeti, affa katılımı caydırıcı ölçüde olmamalı ve af kanunları mükelleflerin katılımını üst düzeyde teşvik edici hükümler taşımalıdır¹⁵⁶.

d. Vergi Affı Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması

Afların başarılı olmasının bir diğer koşulu, vergi affının yürürlükte kalacağı ve uygulanacağı sürenin uygun uzunlukta olmasıdır. Bu süre ne gereğinden çok ne de az olmalıdır. Belirlenecek süre vergi kaçakçılarının gerekli cesareti toplayarak ortaya çıkmalarına yetecek uzunlukta belirlenmelidir. Çünkü bir suç işlediğini itiraf edip bunu kabul etmek çok kolay değildir. Bu nedenle kişinin bu suçu itiraf etmeden önce önünde aşması gereken psikolojik bir engel vardır¹⁵⁷.

Diğer taraftan bu süre mükelleflerin gerekli araştırmaları yapmalarına da yetebilmelidir. Eğer mükelleflerden bir miktar ödeme yapılması da isteniyorsa başvuru süresinin kısa olmaması gerekmektedir. Ancak bu sürenin gereğinden fazla uzun tutulması da aflardan beklenen etkinin azalmasına sebep olabilmektedir. Bu nedenle ideal af süresi ülkelerin vergi yönetimi tarafından, yerel koşullar ve yönetimin olanakları da dikkate alınarak belirlenmelidir. Bu konuda bazı yazarlar ideal af süresinin 3 ila 6 hafta olması gerektiğini düşünürken, bazıları da 10 haftayı geçmemesi gerektiğini ifade etmektedirler¹⁵⁸.

e. Vergi Affının Yeterince Tanıtılması

Çıkarılan af kanunları geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirdiğinden af programının tüm yönleriyle tanıtılması afların başarı şansını etkileyecektir. Yapılacak tanıtım faaliyetleri, genel olarak mükelleflerin af programına ve bu programın hedeflerine olumlu bir bakış açısıyla yaklaşmalarını sağlayacaktır. Ancak, vergi yönetimleri tanıtım faaliyetlerinin uygulanacak af programlarının

¹⁵⁵ Çil, a.g.e., s.26.

¹⁵⁶ Besen, a.g.e., s.95.

¹⁵⁷ Besen, a.g.e., s.96.

¹⁵⁸ Dönmez, a.g.e., s.89.

maliyetini artıracığı düşüncesiyle hareket edip çoğu zaman af uygulamaları için yeterince reklam vermekten kaçınmaktadırlar¹⁵⁹.

Tanıtım faaliyetleri için her türlü iletişim araçları ve modern reklamcılık bilgileri kullanılarak affa katılımın özendirilmesi mümkündür. Ayrıca, sık aralıklarla tekrarlanan mesajlarla da affın tanıtılması bir yana, affın ortaya çıkmak için son şans olduğu aksi takdirde yakalananlar için ağır yaptırımların uygulanacağı da vurgulanmalıdır¹⁶⁰.

Affin başarısı için tanıtımın çok önemli bir yeri olmasına rağmen ülkemizde gerçekleştirilen af uygulamalarının tanıtımı için çok büyük kaynaklar ayrılmamış, ticari reklamlar yapılmamıştır. Sadece af programı duyurulup mükelleflerin gelmesi beklenmiştir. Çünkü bu tür faaliyetlerin maliyetleri büyük oranda arttıracığı düşünülmüştür. Ancak belirli bir maliyet yarattığı kabul edilmekle birlikte af uygulamalarından iyi bir sonuç alabilmek için reklam faaliyetlerinin yapılması kaçınılmazdır. ABD’de yapılan bir araştırma da tanıtımın ne kadar önemli olduğunu ve tanıtımla afftan sağlanan gelir arasında çok sıkı bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Bu araştırmaya göre, diğer bütün koşullar aynı olsa bile tanıtım, bir af programının nihai olarak yaratacağı gelir miktarının belirlenmesinde çok önemli bir faktördür. Gerçekten de ABD’de eyaletlerin uyguladığı af programlarından en yüksek geliri sağlayanların tanıtım için en çok harcama yapan eyaletler olduğu sonucu çıkmıştır¹⁶¹.

Sonuç olarak affın kamuoyuna yeterince tanıtılması, mükelleflerin af uygulamalarına katılımlarının artırılması bakımından yararlı olacaktır. Bu sebeple bir affın başarısı için, tanıtım faaliyetlerine yeterince kaynak ayrılması, profesyonel reklam ajansları aracılığıyla mükellef psikolojilerine uygun kapsamlı bir reklam programı hazırlanması yararlı olacaktır.

f. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için gerçekleştirilmesi gereken bir diğer uygulama, affa katılan mükelleflerin gizleneceği şeklindeki bir uygulamanın af kanunuyla düzenlenmesi ve bunun mükelleflere duyurulmasıdır.

Geçmişte vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediğinden veya getiremediğinden dolayı pişmanlık duyan ve bu sebeple af uygulamasına başvurmak isteyen mükellefler, sosyal yönden damga yememek ve iş hayatlarını da olumsuz yönde etkilememek için, affa katıldıklarının açıklanmamasını isteyebilirler.

Vergi afların temel nedeni, daha önceki konularda belirtildiği gibi hazineye giren gelirleri arttırmaktır. Bundan dolayı devlet ne kadar çok mükellefi af kapsamına sokarsa o kadar fazla gelir

¹⁵⁹ Dönmez, a.g.e., s.90-91.

¹⁶⁰ Arıkan ve Yurtsever, a.g.m., s.67.

¹⁶¹ Dönmez, a.g.e., s.91.

elde edecektir. Mükelleflere aftan yararlanmaları durumunda kesin olarak kimliklerinin açıklanmayacağı güvencesi verilirse affa katılım artacaktır. Bu nedenle vergi mahremiyetine gereken önem verilmelidir¹⁶².

II. MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI VE BU HAKLARIN İNCELENMESİ

Genel başlık olan mükellef hakları kavramı ve bu hakların incelenmesi başlığı altında öncelikle mükellef hakları kavramının ne olduğu belirtildikten sonra, bu hakların neden önem kazanmaya başladığı, korunması, tarihi süreç içerisinde gelişimi, bu hakların kaynakları ve mükelleflere tanınan hakların neler olduğu incelenmeye çalışılacaktır.

A. MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI VE BU HAKLARIN KORUNMASI

Mükellef haklarıyla ilgili açıklamaların yapılabilmesi için öncelikle hak kavramının bilinmesi gerekmektedir. Ancak hak kavramı tanımlandıktan sonra yapılacak olan mükellef hakları tanımı doğru ve anlaşılır olacaktır. Buna göre hukuki ilişkinin birinci ve temel ögesi olarak hak kavramı tanımlanmak istendiğinde, en geniş anlamıyla, hukukun kişilere tanıdığı çıkar ve yetkiler tanımına ulaşılır. Uygulama açısından haklar ancak bir hukuk düzeninde, kurallara bağlanarak belirgin ve etkili bir nitelik kazanabilirler. Bir hakkın sağladığı çıkarın korunamadığı ve yetkinin kullanılmadığı bir ortamda hukuktan söz edilemez¹⁶³.

Bu nedenle hakların var olabildiği, korunabildiği ve gelişebildiği bir düzen mutlak bir hukuk devleti şeklinde kendini gösterir. Hukuk devleti kavramı ise, yurttaşının hakkına, hukukuna, görüşlerine, düşüncesine, hesap sormasına katlanmasını bilen; yurttaşlarıyla her koşul altında, barış içinde, çekişmesiz, uzlaşma ve anlaşma içerisinde yaşamayı becerebilen devlettir. Böyle bir devlet olduğu sürece hak, insan hakkı, mükellef hakkı, vb. haklardan bahsetmek mümkün olacaktır.¹⁶⁴

Modern toplumlarda, hukuk kurallarının düzenlediği ilişkiler çok çeşitlidir. İlişkilerin bu denli çeşitli olması sebebiyle de bu kurallardan doğan haklar aynı şekilde türlere ayrılmaktadır. Bu anlamda birbirine benzeyen nitelikler taşıyan haklar bir araya getirilerek bir sınıflandırma yapılması hem kullanım hem de anlaşılma açısından kolaylık sağlayacaktır. Bu amaçla birçok sınıflandırma yapılmıştır. Bu sınıflandırmalardan en yaygını ve en anlaşılırı düzenlendikleri hukuk alanından hareketle yapılmıştır. Buna göre; haklar **kamu hakları** ve **özel haklar** olarak ikiye ayrılmaktadır.

¹⁶² Özden, a.g.e., s.233.

¹⁶³ Erol Akı, **Hukukun Temel Kavramları**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Barış Yayınları, İzmir, 1999, s.124.

¹⁶⁴ Akı, a.g.e., s.124-125.

Kamu hakları denildiğinde bu hakların kamudan kaynaklı haklar olduğu anlaşılmaktadır. Özel haklar ise, özel ilişkiler nedeniyle özel hukuktan doğan haklardır¹⁶⁵.

Kamu hakları, bir yandan devletin bireylere karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu işleri kapsamaktadır. Bu anlamda yurttaşlar devletten, sağlıklarının korunmasını, eğitimlerini, sosyal ve ekonomik haklarının güvence altına alınmasını, din, vicdan ve düşünce özgürlüklerine dokunulmamasını, can ve mal güvenliklerinin sağlanmasını beklemektedirler. Öte yandan devlete vatandaşlık bağı ile bağlı olanlar, devlet yöneticilerini seçme veya bu göreve seçilme, özgürce siyasi faaliyette bulunma haklarının tanınmasını isterler. Bu haklara kamu hakları denilmektedir¹⁶⁶.

Özel haklar ise, özel hukuk kuralları ile kişilere tanınmış haklardır. Bu hakların başlıca özelliği, herkese eşit olarak tanınmış olmasıdır. Özel haklar, özel hukuktan doğar ve genellikle bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerinde karşımıza çıkar. Kamu hukukunun tersine özel hukuk, eşit statüde yer alan kişiler arasındaki hukuki ilişkileri düzenler. Yani, devletin devlet gücünden kaynaklanan bir üstünlüğünün bulunmadığı ilişkilerde özel hukuk kuralları uygulanmaktadır. Doğrudan doğruya özel hukuk tarafından düzenlenen bu haklara özel haklar denilmektedir. Bunların kazanılmaları, kapsamaları, kullanılmaları, el değiştirmeleri ve sona ermeleri özel hukuk çerçevesinde gerçekleşir¹⁶⁷.

Hak kavramından bahsedildiği durumlarda, yükümlülük kavramına da mutlaka yer verilmelidir. Çünkü hukuki ilişkide bir tarafın hakkı varsa, muhatap tarafın da bir yükümlülüğü vardır. Yükümlülük borç ya da ödev diye de nitelendirilebilir.

Bu sebeptendir ki mükelleflerin devlete karşı yüklenmiş olduğu, yapmamaları karşısında çeşitli cezalara muhatap tutuldukları ve düzenli bir şekilde yaptıklarında ödülle sonuçlanabilen çeşitli yükümlülükleri vardır. Mükelleflerin devlete karşı yüklenmiş olduğu bu ödevleri karşısında çeşitli haklara da sahip olması gerekmektedir. Çünkü gerek vergi hesaplama, ödeme gibi işlemler karşısında gerekse de çeşitli uzlaşmazlıklar karşısında mükelleflerin de kendilerini koruyabilecekleri haklarının var olması son derece önemlidir. Bu nedenle de mükelleflere çeşitli haklar tanınmıştır. Mükelleflere sağlanmış olan bu haklar eskiden daha az ve spesifik konulara odaklı iken, vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi, teknolojik ve uluslar arası alanda meydana gelen gelişmeler ile mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması gibi nedenlerle zaman içerisinde gelişim göstermiştir¹⁶⁸. Mükelleflere sağlanmış olan ve bu denli önemli hale gelen bu haklar daha ayrıntılı bir şekilde aşağıda incelenecektir.

¹⁶⁵ Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, Gaye Matbaacılık, 4.baskı, Ankara, 1983, s. 186.

¹⁶⁶ Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, 5. Baskı, Bursa, 2008, s.284.

¹⁶⁷ Gözler, a.g.e., s.285.

¹⁶⁸ Doğan Gökbel, Mükellef Hakları, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, 2000, s.11-17.

1. Mükellef Hakları

Vergilemede iki taraf vardır. Taraflardan aktif olan taraf kamunun kendisine sağladığı gücü kullanarak vergi tahsilatını cebren yapabilen devlet, pasif taraf ise vergilendirmenin muhatabı mükellef ya da yükümlüdür. Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi mükellefleri gerçek kişi olabilecekleri gibi tüzel kişide olabilirler¹⁶⁹.

Gerçek ya da tüzel kişi olabilen mükellefler kanunlarımızda açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre; V.U.K'nın 8. maddesi vergi mükellefini, “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişi” olarak tanımlamıştır. Bu tanımlamaya göre vergilendirme ilişkisinde mükellefin devlete karşı yapmakla yükümlü olduğu maddi ve şekli bir takım ödevleri bulunmaktadır. Yani mükelleflerin devlete vergi borcunu ödemesi demek olan maddi ödevinin yanında mükellefiyetine bağlı olarak kanunlarla belirlenmiş olan defter ve belgeleri düzenlemek, muhafaza etmek, bildirimlerde bulunmak ve beyanname vermek gibi çeşitli şekli ödevleri de bulunmaktadır¹⁷⁰.

Ancak mükellefiyetin ya da yükümlülüğün olduğu bir yerde hakların olmaması, haklardan söz edilmemesi mümkün değildir. Çünkü hak olmadan yükümlülüğün işlevsel yönünün tamamlanabilmesi imkansızdır. Hak ve yetki kavramlarının birbirinden ayrılmaz bağlar ile bağlı olduklarını unutmamak gerekir. Bu nedenle mükelleflerin yapmakla yükümlü olduğu bu maddi ve şekli ödevlerin yanında mükellefin korunmasına yönelik kendisine sağlanan çeşitli haklar da vardır¹⁷¹.

Mükellef hakları denildiğinde mükellefin özgül ve bu alana bağlı olarak tanımlanmış haklarının yanında bireyin hukuk düzeni içinde zaten var olan haklarını da mükellef hakları kavramı içinde anlamak yanlış bir kullanım olmayacaktır. Ayrıca mükellef hakkı kavramının insan hakkı kavramı ile beraber değerlendirilmesi, ‘hak’ kavramının doğuşunun doğal bir sonucudur. Birey merkezci bir yapı ile kavramsallaştırılmış insan hakkı kavramının, mükellef hakkı kavramında derin etkileri olması, devletin karşısında birey olarak mükellefin haklarını gözeten bir kavram olarak da mükellef hakkının bir insan hakkı olarak ele alınabileceğini göstermiştir. Bu nedenle mükellef hakları birey hakkı – insan hakkı- mükellef hakkı ortak paydasını ifade eder¹⁷².

Mükellef haklarıyla ilgili tanımlamalar çeşitlidir. Bu tanımlamalardan birkaçına burada yer vermek yerinde olacaktır. Buna göre yapılan tanımlamalardan biri; Mükellef haklarını, genel olarak

¹⁶⁹ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı.163, (Temmuz-Aralık 2012), s.131-132.

¹⁷⁰ Kamil M. Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, (Eylül-2008), s.86.

¹⁷¹ Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi**, 2.Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No:487, 1987, s.130.

¹⁷² Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları** 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2007, s.3

vergileendirme ilişkisinden dolayı devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar olarak tanımlanmaktadır¹⁷³.

Diğer bir tanımlamaya göre mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır¹⁷⁴.

Yine başka bir kaynakta mükellef hakları, “anayasa, sözleşme, kanun gibi diğer asli ve tali kaynaklar aracılığıyla hukukun mükellefe tanıdığı, mükellefin devletten vergileendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken, bir şeyi yapmasını ya da yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir.” şeklinde tanımlanmıştır¹⁷⁵.

Bütün bu tanımlar göz önünde bulundurularak genel bir tanıma ulaşmak mümkündür. Buna göre en geniş tanımıyla mükellef hakları, vergi mükelleflerine anayasa, kanunlar ya da mükellef hakları bildireleri ile tanınan, vergileendirme sürecinin öncesinde, esnasında ya da sonrasında devlete karşı öne sürebileceği olumlu ya da olumsuz talep edebilme veya itirazda bulunabilme yetkilileridir.

2. Mükellef Haklarının Gelişimi

Her çağda kamu hizmetinin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan finansman öncelikle vergiler aracılığı ile mükelleflerden, yani halktan alınmıştır. Verginin olmadığı çağlarda bile kamu hizmetlerinin gerçekleşebilmesi için vergi benzeri izlere rastlamak mümkündür. Bu nedenle vergi ve dolayısı ile vergi ödeyicisi olarak mükellefin tarihi, devlet kavramının ortaya çıkışına kadar gitmektedir¹⁷⁶.

Vergi ve devlet tarihinin bu kadar eskiye dayanması mükellef ve haklarının da eskiye dayandığını göstermektedir. Çünkü tarihte karşımıza çıkan büyük demokrasi mücadeleleri genellikle vergiye karşı olmuştur. Bu mücadelelerden ilki 1215 tarihli *Magna Carta Libertatum* (*Büyük Özgürlükler Fermanı*)’dur. “*Magna Carta Libertatum*” özellikle vergileme alanında ortaya çıkan, İngiltere’de hukuk üstünlüğü fikrinin yerleşmesini sağlayan ve hukuk devleti fikrinin tarihi önderi konumuna sahip olmuş bir fermandır¹⁷⁷. Özgürlükleri belirlemekten çok toplum güçleri arasında bir denge kuran bu fermanı önemli kılan hususlar, ilk kez böyle bir sınırlamanın meydana gelmesi ve ‘*temsilsiz vergi olmaz*’ ilkesine ilk adımın atılmış olmasıdır¹⁷⁸.

¹⁷³ Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.209, (Şubat-2006), s.127

¹⁷⁴ Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **E-Yaklaşım**, (Aralık-2003), Sayı.5, s.3.

¹⁷⁵ Yaltı, a.g.e., s.4.

¹⁷⁶ William H. McNeill, **Dünya Tarihi**, (Çev.: Alaeddin Şenel), İmge Yayınları, 10. Baskı, Ankara, 2005, s.43-54

¹⁷⁷ Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2006, s.62.

¹⁷⁸ Güneş Çetin ve Ramazan Gökbunar, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt.17, Sayı.1, 2010, s.24.

İngiltere’de rönesans, reform ve inanç alanında yaygınlaşan hak ve özgürlük gelişmelerinin sonucu olarak Magna Carta’dan sonra, hak ve özgürlük belgeleri içinde tarihsel açıdan ikinci önemli belge olan *Haklar Dilekçesi (Petition of Rights-1628)* ve 3. önemli belge olan *Haklar Kanunu (Bill Of Rigts-1689)* yayımlanmıştır. Bu belgelerde üstünde durulan haklar Magna Carta’da yer verilen hakların bir nevi tekrarı şeklindedir¹⁷⁹.

İngiltere’de yaşanan bu olayları Fransa’daki olaylar takip etmiş ve 1789 yılında Fransız İhtilali patlak vermiştir. Bu ihtilal ile kralın vergilendirme alanındaki hakları sınırlandırılmış, İhtilal ertesinde yayınlanan “*İnsan Hakları Bildirgesi*” ile vergileme alanında önemli düzenlemeler getirilmiştir¹⁸⁰.

İngiltere’deki ve başka diğer ülkelerdeki çeşitli vergi adaletsizliklerine karşı bağımsızlık mücadeleleri olmuştur. Bunların en başında Amerika gelmektedir. Amerika’da meydana gelen bağımsızlık mücadelesinin nedeni, İngiltere’nin kolonilerine uyguladığı ağır vergilerdir. İngilizlerin koyduğu ağır vergileri protesto eden Amerikalı çay üreticileri İngilizlere vergi vermektense ürettikleri çayları Boston Limanı’ndan denize dökmeyi tercih etmişlerdir. Bu olay tarihe “*Boston Çay Partisi*” adıyla geçmiştir ve bu olay Amerikan Bağımsızlık savaşının başlangıcı olarak kabul edilir¹⁸¹.

Sayılan bu olaylar ve bu olaylardan sonra yayınlanan bildireler ve belgelerin genel olarak; kralın vergileme alanını daraltmayı ve mükellef haklarına önem kazandırmayı amaçlayan belgeler olduğu söylenebilir.

Söz konusu olaylardan başka, çağdaş anlamda mükellef hakları ile ilgili esas gelişmeler mükellef bildireleri veya imtiyazlarının açıklanması ve bu hakların korunmasına yönelik birimlerin oluşturulması ile gündeme gelmiştir. Somut anlamda vergi yönetimlerinin mükellef haklarına uygun düzenlemeleri yapmaları ise 1990’lara dayanmaktadır. 1990 yılında OECD tarafından hazırlanan “*Mükellefin Hak ve Yükümlülükleri (Taxpayers’ rights and obligations)*” adlı OECD ülkeleri için yapılan bir ankete dayalı raporda; OECD üyesi ülkelerin tamamının iç hukukunda mükelleflerin haklarına yönelik düzenlemelerin mevcut olmasına rağmen, söz konusu üye ülkelerin çok azında “mükellef hakları bildirgesi” nin açıklandığı gözlemlenmiştir¹⁸². Bu raporun ardından ülkeler yavaş yavaş mükellef hakları ile ilgili bildireleri açıklamaya başlamışlardır.

Bu açıklamalardan sonra mükellef haklarının geçmişten günümüze kadar geçirmiş olduğu aşamaları sıralamak yerinde olacaktır. Bu sıralama D. Bentley tarafından 2002 tarihli çalışmada belirtilmiştir. Buna göre mükellef haklarının geçirdiği aşamalar¹⁸³:

¹⁷⁹ Ayşe C. Mutlu, “Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı.98, 2012, s.14.

¹⁸⁰ Hakan Ay, **Maliye Tarihi**, (Ders Notları), İzmir, 2003, s.36.

¹⁸¹ İhsan Burak Birecikli, “Amerika’nın Kuruluşu ve ABD-Avrupa İlişkileri (1776-1876)”, **International Journal of History**, ABD ve Büyük Ortadoğu İlişkileri Özel Sayısı, 2011.

¹⁸² Selami Er, “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.81, (Nisan-Haziran 2011), s.7.

¹⁸³ Duncan Bentley, “The Significance of Declarations of Taxpayers’ Rights and Global Standards for The Delivery of Tax Services by Revenue Authorities”, **Bond University Law Papers**, 2002.

- İlk aşamada vergi sistemlerinde değişikliğe gidilmiş ve modern vergi sistemlerinin oluşması sağlanmıştır. Bu sistemin oluşmasının ardından temel mükellef haklarının kabulü sağlanmış ve mükelleflere vergi tahsilatı ve yaptırım süreçlerinde alınan kararların gözden geçirilmesini isteme gibi haklar sağlanmıştır.

- İkinci aşamada vergi idaresi ile mükellefler arasında geniş etkileşimi yönetmek ve daha uygun şartlarda olmasını sağlamak amacıyla yasal ve idari çerçevenin oluşturulması ile mahremiyet ve el koyma gibi konularda belirli maddi ve usul hükümleri getirilmiştir.

- Üçüncü aşamada mükellef haklarının açıkça kabulü ve resmi olarak ilan edilmesi ile gelir idaresi ve mükellefler arasında şeffaflık ve vergi çerçevesinin oluşturulması sağlanmıştır. Bu aşamada beklenen; doğrudan yatırımların, ticaretin ve gönüllü uyumun artırılmasıdır.

- Dördüncü aşamada oluşan ticaret blokları ve birlikleri ile uluslar üstü koruma sağlanmaktadır. Bu aşamada mükellef hakları dolaylı olarak korunmakta ve koruma zamanla artmaktadır.

3. Mükellef Haklarının Korunması

Günümüzde giderek artan uluslar arası ve uluslar üstü girişim ve uygulamalar nedeniyle ülkeler birbirine giderek yakınlaşmaktadır. Bu yakınlaşmaların vergisel anlamda ortaya çıkması, ülkelerin titizlikle korumaya çalıştığı vergisel egemenlik haklarına bir istisna niteliği taşımaktadır. Bu anlamda vergisel boyutta uluslar arası bir işbirliği yapılması; vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi, çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi ve ortak çıkar nedeniyle karşılıklı yardımlaşma gibi gerekçelerle ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan bunun gibi işlemler yapılırken mükellef haklarına özen gösterilmesi gerekliliği de göz önünde bulundurulmalıdır¹⁸⁴.

Kamu gücünü kullanan vergi idaresinin vergi mükelleflerinin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılmasını sağlaması gerekmektedir. Bu durum mükellefin korunmasının temelini oluşturmaktadır. Mükellefin korunması vergiyi temin etmek zorunda olan vergi idaresi ile mümkün olan en az vergiyi ödemek isteyen mükellef arasındaki ortak yüz olarak gözlemlenebilir¹⁸⁵.

Mükellefin korunması sahip olduğu haklara ve bunu sağlayacak olan icra yönetiminin seçimine bağlı olarak değişmektedir. Mükellef hakları, vergi idaresi tarafından vergi kanunlarının korunmasını göstermek için yaptığı işlemler gibi idare ya da yasama organından kaynaklanan ve

¹⁸⁴ Abdurrahman Akdoğan, “Mali Zorlama ve Mükellefin Korunmasına Yönelik Önlemlerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 299, (Temmuz-2006), s.11.

¹⁸⁵ Gökbel, a.g.e., s.10.

mevzuat olarak adlandırdığımız mekanizmaların birisi ile ya da her ikisi ile birden korunabilmektedir.¹⁸⁶

Ülkelerin çoğunda yasama, yürütme ve yargı olarak güçler ayrılığı söz konusudur. Yasama organı mükelleflere kanunlarla ya da diğer hukuki araçlarla haklar sağlamaktadır. Yürütmenin kolu olarak vergi idareleri ise, bu kanunları yorumlayarak vergi mükellefleri ile ilgili işlemler yapmaktadırlar. Ancak yürütmenin yaptığı yorumlardan dolayı memnun olmayan mükellefler, söz konusu yorumlardan kaynaklanan tasarrufları uyuşmazlık olarak mahkemeler önüne de getirebilmektedirler. Bu eylem yürütmenin faaliyetlerinin kontrol edilmesi olarak adlandırılmakta ve yargı kolunun hakları koruması şeklinde değerlendirilebilmektedir¹⁸⁷.

Ayrıca yasama organı mükelleflere tüm hakları sağlamamaktadır. Hakların bir kısmı vergi sisteminin uygulamaya konulması aşamasında ayrıntılı hale getirilmektedir. Vergi mükellef haklarının idare tarafından sağlanan ya da korunan kısmı idarenin karar alma mekanizması içerisinde ve idarecilerin takdir yetkilerini de içermektedir. İdare tarafından uygulanan haklar, yargı organları karar alırken ya da yasama organı vergi kanunlarını formüle ederken ileri sürülemez. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, vergi idaresinin mükellefler için sağlamış olacağı koruma genellikle vergi idaresinin takdir yetkisi ile sınırlı olmaktadır. İdari koruma ya da yasal koruma tek başına yeterli bir koruma sağlayamamaktadır. Bu nedenle vergi mükelleflerinin etkin bir şekilde korunması için idari ve yasal korumanın birlikte uygulanması daha doğru olmaktadır¹⁸⁸.

4. Mükellef Haklarının Önem Kazanmasının Nedenleri

Geçmişten günümüze kadar mükellefe sağlanan haklar incelendiğinde son dönemlerde bu hakların daha çok önem kazandığı görülmektedir. Bu durumun ortaya çıkmasında vergi idarelerinin *mükellefe bakış açısının değişmesi, vergi sistemlerinin daha karışık hale gelmesi, uluslararası alanda meydana gelen değişimler, teknolojik değişim ve ilerlemeler* gibi çeşitli faktörler yer almaktadır. Mükellef haklarının önem kazanmasına neden olan bu faktörler aşağıda daha detaylı olarak ele alınacaktır.

a. Vergi İdarelerinin Mükellefe Karşı Bakış Açılarının Değişmesi

Vergi idareleri, vergi sistemlerinin daha etkin ve etkili işleyebilmesi için mükellefe daha iyi nasıl hizmet verilebileceğinin yollarını araştırmaktadır. Mükellefler ile sürekli yüz yüze gelmek durumunda olan vergi idareleri, davranışların sürekli değişiminin bir sonucu olarak mükelleften de

¹⁸⁶ Gökbel, a.g.e., s.10-11.

¹⁸⁷ Gökbel, a.g.e., s.11.

¹⁸⁸ Gökbel, a.g.e., s.11.

daha fazla yardım beklemektedirler. Çünkü eğer, mükellefler ile vergi idareleri arasında karşılıklı güven varsa, idare tarafından mükelleflere belirli haklar tanınmış ve bunlar korunuyor ise, vergi idaresi ile mükellef arasında kurulan ilişki daha sağlam temeller üzerinde kurulmuş olmaktadır. Bunun anlamı ise, mükellefin kendisine idare tarafından belirli hakların verilmiş ve bunların korunuyor olmasını bilmesi ve bunun sonucunda her koşulda işbirliğine hazır bulunmasıdır¹⁸⁹.

Vergi idaresinin mükellefe bakış açısının değişmesine neden olan diğer bir gelişme ise, vergi tabanının genişlemesi ile sonuçlanan vergi sistemlerindeki değişikliklerin vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki etkileşimi artırması ve bu artışa paralel olarak hükümetlerin mükelleflerin korunması için yasal bir çerçeve sağlamaları ve titiz bir yönetim göstermeleri sonucunu ortaya çıkarmasıdır¹⁹⁰.

Bu değişimin parçalarının en önemlilerinden biri de vergi idareleridir. Vergi idareleri, vergi sistemlerinin etkin bir şekilde işlemlerini sağlamakta ve bu görevlerini yerine getirirken de uluslararası kuruluşlar tarafından yardım görmektedirler. Hemen hemen bütün ülkelerde uygulanmakta olan beyan sistemi doğrultusunda mükellefin beyanına göre vergilerin hesaplanması ve ödenmesi usulü, vergi idarelerini, bu beyanların doğruluğundan emin olabilmek ve vergi matrahını korumak için mükelleflerle daha yakın ilişkiler kurmaya zorlamaktadır. Çünkü mükellefin beyan usulünde vergilerini doğru tespit edip, matrahı doğru belirleyip, beyannamelerini gönüllü doldurması bu sistemin başarılı olmasının olmazsa olmaz koşuludur¹⁹¹. Vergilemenin mükellefe rağmen değil mükellefle birlikte yapılması ve bu konudaki mükellef beklentilerinin dikkate alınması gerekliliği mükellef haklarının ön plana çıkmasına neden olmuştur.

Vergi idarelerinin vergi mükelleflerine bakış açısındaki değişim sürecinin direkt sonucu idari şeffaflık üzerine olmuştur. Vergi idareleri işlem yönergeleri ve vergi usulüne ilişkin kurallar oluşturmuştur. Ayrıca mükellef merkezli koruma biçimlerinden biri olarak da vergi mükelleflerinin mahkeme sürecine gitmeden başvurabilecekleri “kamu denetçisi” kurumunun kamu idaresi içerisinde oluşturulması büyük önem taşımaktadır¹⁹².

b. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi

Mevcut vergi sisteminin giderek karmaşık hale gelmesi ve geriye dönük ani değişimler¹⁹³ yaşanması vergi uygulayıcılarını ve mükellefleri zor durumda bırakmakta, vergi mevzuatını takip etmek giderek güçleşmektedir.

¹⁸⁹ Gökbel, a.g.e., s.12.

¹⁹⁰ Neslihan Koşar, Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007, s.10.

¹⁹¹ Niyazi Özperhiz, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.294, (Şubat-2006), s.110-111.

¹⁹² Özperhiz, a.g.m., s.111.

¹⁹³ Sükrü Kızılot, Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, İkinci Baskı, Ankara, 2006, s. 37.

Vergi sistemleri içerisinde yer alan vergi kaynaklarının sayısının artması; vergi tabanının genişlemesine ve vergi sisteminin karmaşıklaşmasına neden olmakta, vergi ile ilgili düzenlemelerin tek bir kaynakta değil de ayrı ayrı kaynaklarda yer alması, vergi sistemlerinin tam olarak anlaşılmasını güçleştirmektedir. Çünkü herhangi bir durumla ilgili birden fazla ilişkili düzenlemelerin bilinmesi ve incelenmesi gerekmektedir¹⁹⁴.

İlke olarak hem vergi kanunları hem de onun sonuçları herkesin anlayabileceği bir şekilde açık olmalıdır. Vergiden kaçınmaları önlemek için mevzuatın ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekli olabilmektedir. Ancak, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasının en önemli nedeni, karmaşık ve anlaşılmasız vergi kurallarıdır. Ayrıca vergisini düzgün bir şekilde kanuna göre vermek isteyen bir kimse de yine bu karmaşık kanun ve düzenlemelerle karşı karşıya kalmakta ve zorluk çekmektedir¹⁹⁵.

Vergi mevzuatının karışık olması çeşitli ülkelerde de çözülmesi gereken konulardan biri olmuştur ve yapılacak olan çeşitli reformlarda da yer almıştır. Yapılacak olan reformların amacı, vergi sistemlerinin sadeleştirilmesi, mükelleflerin vergi mevzuatını daha kolay anlayabilmeleri ve mevzuatın vergiden kaçınmaya imkan vermeyecek şekilde oluşturulmasıdır¹⁹⁶.

Vergi mevzuatının çok karmaşık olması kanunlara uyumu pahalılaştırmakta ve kanunların uygulanmasını güçleştirmektedir. Vergi sisteminin basit yapısı, vergilerin etkin olarak salınmasını, hataların, uyuşmazlıkların ve vergiden kaçınmaların azalmasını sağlamaktadır. Ayrıca vergi kanunlarını anlamak için mükelleflerin daha az çaba harcamak zorunda olmaları, vergiye uyma maliyetlerinin de hem mükellefler açısından hem de vergi idaresi açısından azalmasını sağlamaktadır. Bu sebeple vergi kanunları kısa, açık, ağır hukuki dilden kaçınan yapıda olmalıdır. Ancak sistemin basitleştirilmesinin yanı sıra vergi sistemlerinde oluşan karmaşıklığın vergi mükelleflerini etkilememesi için mükellefe haklar sağlanarak bu durumdaki olumsuzlar giderilmelidir¹⁹⁷.

c. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Değişmeler

Mükellefin korunması ve mükellef haklarının önem kazanmasının nedenlerinden biri de uluslararası alanda meydana gelen değişimler ve gelişmelerdir. Uluslararası alanda yapılan antlaşmalar mükellef haklarının sağlanması ve korunması konusunda mükellefin lehine bir durum oluşturmaktadır. Çok taraflı olan bir anlaşmanın sağlanabilmesi de uluslararası alanda konferans ya da uluslararası örgüt olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilmektedir¹⁹⁸. Bu anlamda günümüzde Avrupa Birliği, üye ülkelerdeki vergi mükelleflerini ayrımcı vergilemeden korumak için önemli tedbirler almaktadır. Kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı amacı üzerine şekillenmiş olan Avrupa

¹⁹⁴ Kızılot, a.g.e., s.37-38.

¹⁹⁵ Kızılot, a.g.e., s.38.

¹⁹⁶ Gökbel, a.g.e., s.14.

¹⁹⁷ Gökbel, a.g.e., s.14.

¹⁹⁸ Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri I. Kitap**, 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s.116.

Birliği bu yolda üye ülkeler arasında vergilemedeki farklılıklar gibi faktörlerin etkilerinin minimize edilmesini amaçlamaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği Üyesi ülkelerin yasal sistemleri, çok farklı alanlarda topluluk hukukunun etkisiyle ve topluluk kurumlarının yasama faaliyetleri ya da Avrupa Toplulukları Adalet Divanının içtihat hukuku gibi araçların kullanılması vasıtası ile sürekli olarak yakınlaşmaktadır. Bu anlamda Topluluk Hukukunda yer alan kavramlar, ulusal kanunlara aktarıldıktan sonra doğrudan uygulanabilme yeteneğine sahip olan tüzük ya da direktifler yolu ile ulusal sistemlere geçirilmektedir¹⁹⁹.

İnsan hakları sözleşmeleri de vergi mükelleflerine sınırlı da olsa koruma sağlamaktadır. Bu konuda özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkan İnsan Hakları Üzerine Amerikan Sözleşmesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi büyük önem taşımaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi temel olarak kişisel ve siyasal hakları koruma altına almış olmasına rağmen, vergileme ile ilgili olarak da mükelleflerin ileri sürebilecekleri bazı hakları tanımıştır. İnsan hakları sözleşmelerinin dışında uluslararası alanda taraf olan devletler arasında vergilemeye ilişkin işbirliği ve bilgi değişimi için yapılan sözleşmeler ile çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları da vergi mükelleflerine haklar ve koruma sağlamaktadır. Ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan bazı *Gümrük ve Ticaret Genel Antlaşması* ve *Dünya Ticaret Örgütü* gibi antlaşmalar da vergi mükelleflerine ilişkin hükümler içermektedir²⁰⁰.

d. Teknolojik Gelişmeler

Teknolojik alanda olan gelişmelerle beraber vergilerin tarh edilmesinde ve toplanmasında önemli değişiklikler olmuştur. Bu teknolojik gelişmeler hem mükelleflerin vergileme ile ilgili işlemlerini elektronik ortamda yapabilmelerini sağlamış, hem de vergi idarelerinin vergileme işlemlerini bilgisayar teknolojileri aracılığıyla yapabilmelerinin önünü açmıştır. Bu da işlemler gerçekleştirilirken daha az zaman harcanmasını ve gerekli olan bilgilere daha kolay ve hızlı bir şekilde ulaşılmasını sağlayarak mükelleflerin uyma maliyetlerini azaltmıştır. Vergi idarelerinin, verginin doğru miktarının tarh edilmesini sağlamak için kullandıkları bilgi toplama yetkileri, teknolojik imkanların ve araçların kullanımı ile birlikte daha etkin hale gelmiştir. Mükellefe ilişkin bilgilerin elektronik ortamlarda saklanması ve mükellef açısından gizliliği olan bilgilerin güvenliğinin sağlanması giderek daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla teknolojik gelişmelerin sonucu olarak vergi mükellefine ilişkin gizliliğin korunması hakkının sağlanmasının önemi de bu gelişmelerle paralel bir şekilde artış göstermiştir²⁰¹.

¹⁹⁹ Pelin Kuzey, “Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri Sigma Raporları: No. 27”, **Maliye Dergisi**, Sayı. 147, 2003, s.71.

²⁰⁰ Koşar, a.g.e., s.14.

²⁰¹ Gökbel, a.g.e..s.16.

e. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması

Demokratik toplumlarda vergi politikalarını belirlemek ve uygulamakla yükümlü bulunan hükümetler, aynı zamanda seçmen olan vergi mükelleflerinin taleplerini de göz ardı edemezler. Vergi yükünün vatandaşlar arasında tahsisi tümüyle hükümetin takdirinde değildir. Devletin anayasal çerçevesi ve hükümetin gücünü sınırlayan usule ilişkin gerekliliklerin yanı sıra, bazı politik sınırlandırmalar da söz konusudur. Hükümetler salt ekonomik kuramı uygulamazlar. Ekonomistler ikinci en iyi alternatifleri seçmen kabulleri içerisinde belirlerler. Bununla birlikte karar alma sürecine giren bilgiler birçok durumda çıkar gruplarına ait bilgiler olup bunlar kamuoyu görüşleri üzerine etki etmektedir. Vergi mükelleflerinin seçmen olarak önem kazanmaları, vergilendirme gibi kişi hak ve özgürlüklerine en çok kamusal müdahalenin olduğu alanlardan biri içerisinde vergi mükelleflerine daha fazla haklar sağlanarak korunması gerekliliği önemini arttırmıştır²⁰².

B. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI

Mükellef haklarının dayanaklarının sınıflandırılması konusunda *birinci derece yasal kaynaklar* ve *ikinci derece yasal kaynaklar* olmak üzere ikili bir sınıflandırma şekli olmasının yanında²⁰³, literatürde daha çok kullanılan üçlü bir sınıflandırma da mevcuttur. Bu sınıflandırma da; *birinci derece yasal kaynaklar*, *ikinci derece yasal kaynaklar* ve *idareden doğan kaynaklar* olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır. Bu sınıflandırmalar arasındaki fark; idareden doğan kaynakların ikili sınıflandırmaya göre ayrı bir başlık altında değil de ikincil kaynaklar başlığı altında gösterilmesidir. Daha yaygın kullanılması sebebiyle mükellef hakları kaynakları aşağıdaki bölümde üçlü sınıflandırmaya uygun bir şekilde incelenecektir.

1. Birinci Derece Yasal Kaynaklar

a. Anayasalar

“Anayasa” kavramı, maddi ve şekli olmak üzere başlıca iki farklı anlamda tanımlanmaktadır. “*Maddi anlamda anayasa (constitution au sens matériel)*”, devletin temel organlarının kuruluşunu ve işleyişini belirleyen hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanmaktadır²⁰⁴. Bu anlamda bir kuralın anayasa kuralı olup olmadığına o kuralın içeriğine, neyi düzenlediğine bakılarak karar verilir. Bir kural, içerik itibarıyla devletin temel organlarının kuruluşuyla veya işleyişiyle ilgili ise, o kural anayasal niteliktedir. “*Şekli anlamda anayasa (constitution au sens formel)*” ise, normlar

²⁰² Gökbel, a.g.e., s.17.

²⁰³ Hakan Ay ve Neslihan Koşar, “Dünyada ve Avrupa Birliği’nde Gelir İdaresinin Modernizasyonu ve Mükellef Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.252, (Eylül- 2009), s.146-147.

²⁰⁴ Erdogan Teziç, *Anayasa Hukuku*, 5. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1998, s.142-143.

hiyerarşisinde en üst sırayı işgal eden, kanunlardan farklı ve daha zor bir usulle konulup değiştirilebilen hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda bir kuralın anayasa kuralı olup olmadığına, onun içeriğine bakılmaksızın, o kuralın bulunduğu yere ve yapılış veya değiştiriliş şekline bakılarak karar verilir. Bu kural normlar hiyerarşisinde en üst basamakta yer alıyorsa ve kanunlardan daha zor bir usulle değiştirilebiliyorsa o kural, içerik olarak neye ilişkin olursa olsun bir anayasa kuralıdır²⁰⁵.

Tüm vatandaşların temel haklarını güvence altına alan anayasada yer alan ilkeler ve düzenlemeler, mükellef hakları alanında da varlığını göstermektedir. Anayasalarda düzenlenen; kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır. Dolayısıyla, anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır²⁰⁶.

Mükellef haklarıyla ilgili yapılmış doğrudan düzenlemeler, birçok ülkenin vergi kanunlarında yer almaktadır. Ancak bunlar ya sınırlı sayıda hüküm içermekte ya da hükümlere yer verilmekle birlikte mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır. Anglo Sakson hukukunun geçerli olduğu ülkelerde vergi idaresine geniş takdir yetkisi tanındığından, genellikle mükellef hakları ile ilgili daha çok idari düzenlemelere yer verilmiş olup, vergi kanunlarında bu düzenlemelerin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik hükümler konulmasıyla yetinilmiştir. Örneğin; İngiltere’de yazılı bir anayasa bulunmamaktadır ancak, idari düzenlemelerle mükelleflere çeşitli haklar verilmektedir. Kıta Avrupası hukuk sistemi uygulayan ülkelerde, vergileme süreci ile ilgili kurallar daha sıkı bir şekilde kanunlarla düzenlendiği için mükelleflere tanınan haklar da vergi kanunlarında düzenlenmiştir²⁰⁷. Vergi kanunlarının yanı sıra, mükelleflere haklar sağlayan kanunlarda vardır. Örneğin çeşitli ülkelerde uygulanan *Bilgi Alma Hakkı Kanunu*, *Özel Hayatın Gizliliğinin Sağlanması Kanunu* ve *İdare yargılama Kanun* gibi kanunlar mükelleflere çeşitli haklar sağlamaktadır.

T.C Anayasası’nın 73. maddesinde ve diğer genel hükümlerinde mükellef haklarının dayanakları yer almaktadır. Özellikle 73. maddede ifadesini bulan yasallık ilkesi, belirginlik ve öngörülebilirlik boyutlarının temelini oluşturmaktadır. Buna göre vergi alanındaki düzenlemelerin kanun aracılığı ile yapılması zorunluluğunun yanında, yapılan bu yasal düzenlemelerde vergiyi kurucu temel öğelere mutlak surette yer verilmesi zorunluluğu vardır²⁰⁸.

²⁰⁵ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2004, s.13-19.

²⁰⁶ Kamil Mutluer, Fethi Heper ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını, No1536, Eskişehir, 2004, s.125.

²⁰⁷ Mehmet Timur, Mustafa Uysal, Zafer Çağlayan, Adnan Gerçek ve İ.Halil Bağdanlı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazım Paneli, Gelirler Kontrolörleri Derneği, (Kasım-2005), s.22.

²⁰⁸ Koşar, a.g.e..s.18-23.

b. Uluslararası Kaynaklar

21. yüzyıl Avrupa'sında yaşanmış olan ihtilaller ve insan hak ve özgürlüklerinin yazılı hiçbir kurala uygun olmayan bir şekilde özellikle de devletler tarafından ihlal edilmesi, insanlık tarihi açısından yaşanmaması gereken sahnelerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Yaşanan bu olumsuz durum ve savaşlardan sonra insan haklarını “*en asgari seviyede korumaya tabi haklar*” seviyesine getirebilmek için devletler üstü bir mekanizmanın ya da söz birliğinin var olmasının gerekliliği görülmüştür. Bu nedenlerle uluslararası antlaşmalar ve birlikler doğmuştur. Ortaya çıkan bu oluşum ve antlaşmalarla birlikte mükellef haklarının sağlanması ve korunması söz konusu olmuştur²⁰⁹.

Mükelleflere sağlanan hakların uluslararası alandaki kaynakları; *Uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası ekonomik antlaşmalar, ikili ya da çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile diğer uluslararası sözleşmelerdir*²¹⁰.

Uluslararası kaynakları sağlamış oldukları güvenceler bakımından üç başlık altında toplamak mümkündür. Hukuki bağlayıcılığında ziyade, zorlayıcı gücü psikolojik çerçevede kalan bildireler, bildirimler ve Birleşmiş Milletler Genel Meclis kararları *birinci düzey* koruma sağlamaktadır. *İkinci düzey koruma*, uluslararası antlaşma, sözleşme, pakt ve protokoller ile bunları imzalayan devletler açısından söz konusu olmaktadır. Bunlara taraf olan devletler, bunları diğer taraf olan devletlere karşı ileri sürebilmektedirler. Bu ikinci düzey koruma evresi, diplomatik, psikolojik ya da ekonomik baskılar dışında etkili bir başvuru olanağı tanımaz. Bu düzey korumanın sağladığı işlemler, bireyleri koruyucu hükümler içerdiği ve doğrudan uygulanabilir oldukları ölçüde kişiler tarafından mahkemeler önünde ileri sürülebilirler. *Üçüncü düzey koruma*, devlet çerçevesi dışında, bir anlaşmaya, onun oluşturduğu kurumlarca alınan kararlara saygıyı denetlemek ve ayrıca bunların ihlalinin yaptırıma tabi tutmak amacıyla ulusal-üstü bir yargı organının kurulması ile sağlanan korumadır. En üst düzey koruma sağlayan bu düzeyin en önemli örneğini Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi oluşturmaktadır. Bu sözleşmede yer alan insan haklarına ilişkin belli maddeler mükellefler içinde genişletilebilir haldedir²¹¹.

Uluslararası antlaşmalar, devletlerarasında ve devletler ile uluslararası kuruluşlar arasında düzenlenir. Ülkelerarası ekonomik ilişkilerin günümüzde artmasından dolayı uluslararası hukuk büyük önem kazanmıştır. Vergi ile ilgili ilişkiler uluslararası alanda ekonomik ilişkilerin içinde önemli bir yer teşkil etmiştir. Verginin bu denli önemli hale gelmesi ve uluslararası alanda da vergilemenin söz konusu olması gibi durumlardan dolayı ortaya çıkan en önemli sorun çifte vergilendirme. Çifte vergilendirme; aynı vergi konusu üzerinden ve aynı vergilendirme dönemi içinde benzer vergilerle mükellefin vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Ortaya çıkan bu durum, ülkelerin vergilendirme

²⁰⁹ Koşar, a.g.e.,s.24.

²¹⁰ Gökbil, a.g.e., s.32.

²¹¹ Gökbil, a.g.e., s.32.

yetkisine aynı anda sahip olmaları, uluslararası hukuk kurallarının eksik olması ya da ülkelerin vergilendirme yetkilerini yasal olmayan biçimde kullanmaları sonucu ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunu önlemek amacıyla Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları yapılmaktadır. Yapılan bu anlaşmalarla da alınacak olan vergilerden taraflar belirli şekillerde feragat ederek karşılıklı çözüm yoluna gidilir. Bu nedenle bu türden yapılan anlaşmalar, vergi mükellefleri açısından başta çifte vergilendirme olasılığını ortadan kaldırmak üzere hak sağlayan kaynaklar arasında yer almaktadırlar²¹².

Bu gibi anlaşmaların dışındaki belirli ekonomik oluşumların meydana geldiği ve mükellefler açısından hak gözettiği durumlarla da karşılaşmaktadır. Buna örnek olarak Avrupa Birliği Anlaşması gösterilebilir. Bu anlaşmanın ana amaçlarından birisi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşımı ile şekillenen ortak bir iç pazar yaratmaktır. Bu özgürlükleri garanti altına almak için üye ülkeler arasındaki vergileme gibi faktörlerin etkisinin en aza indirilmesi gerekmektedir. Üye ülkelerdeki vergi mükelleflerinin vergi kanunları ve vergi idaresi ile olan ilişkilerindeki eşit olmayan durumları aynı zamanda söz konusu özgürlükleri de etkilemektedir. Dolayısıyla Birlik içinde vergi mükelleflerine benzer haklar sağlanmasına çalışılmaktadır²¹³.

2. İkinci Derece Yasal Kaynaklar

a. Kanunlar

Kanunlar, “*vergilerin kanuniliği ilkesinin*” ve “*hukuk devleti ilkesinin*” doğal sonucu olarak yasama organları tarafından belirli yöntemlere ve biçimlere göre hazırlanan hukuk kurallarıdır. Anayasalar tarafından belirlenen devletin temel kurumlarına ilişkin ilkelerin ayrıntıları kanunlarla düzenlenmektedir. Kanunlar hiyerarşik bakımdan anayasadan sonra geldiğinden anayasa tarafından belirlenen ilkelere uymak zorundadır²¹⁴.

Kanunlar, özellikle de vergi kanunları, vergi mükelleflerine vergi kanunlarına uyulması sırasında koruma sağlayan hakları içermektedir. İkinci derece yasal kaynak olarak, gelir idaresinin tarhiyat, tahsilat ve icra süreçlerini düzenleyen mevzuatı içermektedir.

Vergi mükelleflerinin korunması ve kanunlarla haklar sağlanması konusunda iki farklı durum vardır. *Birincisi*, birçok ülke vergi usulünü yerine getirmek için idari kurallara dayanmakta ve bu da kanunla mükellefe sağlanan korumanın sınırlı olmasına sebep olmaktadır. *İkinci* olarak geniş anlamda kanuni korumanın olduğu yerde, genellikle koruma mevzuat içerisinde belirli bir usulle sağlanmakta fakat burada mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır. Kanunlarla

²¹² Pazarıcı, a.g.e., s.116-117.

²¹³ Pazarıcı, a.g.e., s. 117.

²¹⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s.41

mükellef hakları konusunda yapılan koruma, idarenin vergileme alanında başvurduğu, Kanun Hükmünde Kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ, Özelge, Genelge ve Genel Yazılar gibi düzenleyici işlemlerin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik olmaktadır. Mükellef haklarının kanunlar içerisinde yer almaları, vergi sistemi içerisinde haklara ulaşabilmek açısından ve hakların ileri sürülebilmesi açısından da önem taşımaktadır²¹⁵.

b. Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef hakları bildirgesi, mükellef haklarını sade bir şekilde belirten yazılı bir metindir. Bu bildirgelerin içinde yer alan haklar, düzenlenmesi ve hukuki etkisinin ne kadar olduğu gibi unsurlar ülkelere göre çeşitlilik göstermekle birlikte belli başlı hususlar bütün bildirgelerde az ya da çok yer almaktadır. Bu duruma uygun genel bir tanımlamayla Mükellef hakları bildirgesi, “vergi mükellefine, anayasa-uluslararası sözleşme-yasa-idari düzenleyici işlemlerde yazılı asli veya tali haklarına ilişkin uygulamalarda, idareden bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep yetkisi veren bir bildiridir”²¹⁶.

Mükellef Hakları Bildirgelerinin düzenlenmesinde bazı farklılıklar söz konusudur. Bazı ülkelerde mükellef hakları bildirgesi daha çok *kanun* şeklinde düzenlenmiş iken, bazı ülkelerde mükellef hakları *imtiyazlar* şeklinde düzenlenmiştir. Kanun şeklinde düzenlemede hükümler daha fazla mükellef hakkının sağlanması şeklinde oluşturulmuştur. Bunlar kanun şeklinde çıkarıldığı için mükellef haklarına yasal koruma sağlamaktadır. İmtiyaz şeklinde olan düzenlemeler ise, vergi idaresinin mükellef haklarını açıklamasından oluşur. Bu idari düzenlemeler, vergi mükelleflerine vergi idaresi ile olan ilişkilerinde kolaylık sağlar. Vergileme sürecinde belirliliği arttırdığından, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumun artmasına yardımcı olur²¹⁷.

1990’lı yıllardan itibaren birçok OECD ülkesinde mükelleflerin haklarının korunması ve yükümlülüklerinin belirlenmesine yönelik olarak mükellef hakları bildirgeleri ve beyannameleri yayınlanmaya başlamıştır²¹⁸. Farklı ülkeler tarafından yayınlanan mükellef hakları bildirgelerinde değişik özellikler yer almaktadır. Örneğin, Kanada ve İngiltere’de yayınlanan bildirgelerde mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkide geçerli olabilecek ilkelere geniş biçimde yer verilirken, Fransa gibi bazı ülkelerde ise bahsi geçen bildirgelerde yer alan mükellef hakları daha ayrıntılı olarak tanımlanmıştır²¹⁹.

²¹⁵ Gökbek, a.g.e., s.37.

²¹⁶ Selçuk Özgenç, “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.305, (Ocak-2007), s.187.

²¹⁷ Duncan Bentley, “Classifying Taxpayers' Rights”, *Taxpayers' Rights: An International Perspective*, Adelaide: Hyde Park Press, 1998, s.23.

²¹⁸ Selda Aydın, “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.212, (Mayıs-2006), s.34.

²¹⁹ OECD, *Taxpayer Rights and Obligations: A Survey of The Legal Situation in OECD Countries*, OECD Paris, 1990, s.7.

Özellikle ABD’de de mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapılmıştır. ABD Kongresi, Mükellef Hakları Bildirgesini 1988 yılında kabul edip ilan etmiştir. Daha sonra 1996 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 2 ve 1998 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 3’ü yasalaştırarak vergileme sürecinde mükelleflerin sahip olduğu hak ve ödevlerin kapsamını daha ayrıntılı bir şekilde kamuoyuna açıklamıştır. Benzer şekilde 1998 yılında İspanya da Mükellef Hakları Bildirgesini kanun şeklinde çıkarmış ve daha önce vergi kanunlarında var olan mükellef hakları iyileştirilerek ve yeni haklar tanınarak mükelleflerin vergileme sürecindeki konumları güçlendirilmiştir²²⁰.

3. İdareden Doğan Kaynaklar

Vergi ile ilgili tüm düzenlemelerin bir kanuna dayanması, verginin konulması ve sonraki aşamalarda değişiklikler yapılmasının tümünü kapsamaktadır. Bu anlamda vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, yürütme organının vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olarak düzenleme yetkisini kullanabilmesi ancak anayasal dayanak bulunduğu takdirde söz konusu olabilmektedir. Kanunların hazırlanması aşamasında kanun koyucunun, bütün konuları ayrıntılı olarak düzenlemesi mümkün değildir. Bu nedenle hazırlanan vergi kanunları ile vergilemenin temel öğeleri belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilmektedir. Yürütme organı düzenleyici idari işlemleri bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge, genel yazılar gibi işlemler yaparak kullanmaktadır. Yürütme organı bu gibi işlemler yoluyla vergi mükelleflerine çeşitli haklar sağlayabilmektedir. Ancak sağlanan bu haklar yasama yoluyla onaylandığında işlerlik kazanmaktadır²²¹.

Yürütme organından kaynaklanan mükellef hakları genellikle mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunun artmasına yardımcı olmaktadır. Vergi mükelleflerinin çoğunluğu için idari haklar vergi idareleri ile günlük bağlantıları sırasında etkin koruma sağlamaktadır. Mükelleflere sağlanmış olan idari haklar yoluyla mükelleflerin vergi idaresi ile olan anlaşmazlıklarını çözümülesi kolaylaşmaktadır. Ayrıca mükellef ve vergi idaresi anlaşmazlıklarının artması sonucunda sağlanan bu hakların kapsamı genişlemektedir. Çünkü oluşan anlaşmazlık idari aşamada ne kadar fazla oranda çözülürse vergi yargısı alanı o kadar çok iş yükünden kurtulacaktır²²².

²²⁰ Gökbel, a.g.m.,s.39-42.

²²¹ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt.37, Sayı.1-4, 1980, s.130.

²²² Bentley, a.g.m., s.30.

C. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Vergi hukukunda, vergileme işleminin tarafları olarak mükellef verginin borçlusu kabul edilirken, devlet verginin alacaklısı konumundadır. Verginin devlet tarafından zora dayalı olarak alınması nedeniyle mükellef ve devletin eşit durumda olmadığı kabul edilir. Fakat son yıllarda mükellef odaklı yaklaşımın ön plana çıkmasıyla birlikte vergi idaresinin mükellefe bakış açısı değişmiş, sunulan hizmetlerin çeşitli standartlara bağlanması ve bu durumdan mükellefin haberdar edilmesi amaçlanmıştır²²³.

Mükellef haklarının bu denli önemli hale gelmesi ile birlikte mükellef haklarının ne olduğu, nasıl kullanıldığı ve hangi tür hakların mükelleflere sağlandığı gibi sorular gün yüzüne çıkmıştır. Tüm bunlara cevap verilirken de mükellef haklarının neler olduğunun bilinmesi adına bu hakların sınıflandırılması yoluna gidilmiştir.

Mükellef haklarının sınıflandırılması yapılırken vergi sistemlerindeki farklılıklar göz önüne alınmakla birlikte esas olarak ikili bir gruplandırma yöntemiyle bu sınıflandırmanın yapıldığı yaygın bir şekilde görülmektedir. Bu ikili sınıflandırmaya göre mükellef hakları **genel (temel)** ve **özel (ikincil) haklar** olmak üzere belirlenmiştir. **Genel haklar**, vergi kanunların uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği sırasında mükelleflere güvence sağlayan haklardır. **Özel haklar** ise, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler sırasında sahip oldukları haklardır. Bu haklar; verginin tahsili sırasında haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar ve vergi denetimi sırasında haklar olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır²²⁴.

1. Genel Haklar

Genel haklar; vergi kanunların uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili konularda mükelleflere sağlanmış olan haklardır. Bu haklar vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde ortaya çıkarlar. Genel haklardan tüm mükelleflerin sahip olduğu haklar anlaşılmaktadır. Bu haklar arasında herhangi bir hiyerarşi veya öncelik olmayıp, tüm mükelleflere vergi kanunlarının uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlamaktadırlar²²⁵.

Bu haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkıdır²²⁶.

²²³ Timur ve diğerleri, a.g.e., s.20.

²²⁴ Timur ve diğerleri, a.g.e., s.22.

²²⁵ Timur, Uysal ve diğerleri, a.g.e., s.22.

²²⁶ Gökbek, a.g.e., s.46.

a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı gelir idaresi çalışanlarının mükelleflere davranış şekillerini değiştiren bir yapıdadır. Yani bu hak nedeniyle mükellefler, vergi idaresi çalışanlarından kendilerine saygılı bir şekilde davranmalarını ve tüm diğer mükelleflerle eşit bir şekilde hizmet almayı talep edebilirler. Bu talep karşısında vergi idaresinin, mükelleflere saygı ve nezaket kuralları çerçevesinde davranması, sahip olduğu yetkiyi tarafsız ve adil kullanması gerekmektedir. Buna göre, vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranılarak vergilerin hesaplanmasında onların özel durumları da dikkate alınmaktadır²²⁷.

Mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım talep etmeleri veya şikayetlerini dile getirmeleri durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde yerine getirilmektedir. Ayrıca yine talep edilmesi koşulu ile vergi idaresi tarafından mükelleflere vergi yükümlülükleri ve haklarıyla ilgili ücretsiz görüş, bilgi ve yardım verilmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen yazılı veya sözlü görüşler açık, tam, doğru ve tutarlı iken, basılı yayınlar ise kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir nitelikte olmaktadır²²⁸.

b. Bilgi Alma Hakkı

Literatürde bilgi edinme hakkı olarak da yer alan bilgi alma hakkı, başta temel hak ve hürriyetler olmak üzere demokratik hukuk devletinin, demokrasinin var olduğu yönetimlerin ya da demokratik yönetimin birçok ilkesi ile doğrudan ilişkili olup esas itibari ile idarenin işlemleri, tutum ve davranışları hakkında kişilerin bilgilendirilmesi ihtiyacından doğmuştur²²⁹. Düşünce özgürlüğünün temelinde de her türlü bilginin edinilmesi konusunda kişinin hiçbir sıkıntı yaşamaması ve rahatça o bilgiye ulaşması düşüncesi olduğu için, hem vergi hukuku hem de insan hakları hukuku açısından bilgi alma hakkı hayati önemde bir konudur²³⁰.

Bilgi alma hakkı şu şekilde tanımlanabilir: Vergi mükelleflerinin, vergi sisteminin işleyişi, vergilerin nasıl hesaplanıp kesinleştirildiği ile ilgili güncel olarak bilgilendirilmesi ve kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgilerini talep edebilmesidir. Bu tanımdan anlaşıldığı üzere vergi mükellefleri açısından bilgi alma hakkı hem vergi sistemini idare eden tüm kurallara ilişkin hem de mükellefin kendisini ilgilendiren bilgilere ilişkin olmaktadır. Mükellefler ayrıca, başvuru hakları da dahil olmak üzere, tüm hakları konusunda bilgilendirilme hakkına da sahiptirler. Tüm mükellefler kendilerine sağlanan bilginin, vergilemeyle ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve böylece kendi

²²⁷ IRS, “Your Rights as a Taxpayer”, Publication 1, (April-2005).

²²⁸ Gerçek, a.g.m., s.135.

²²⁹ Ayhan Küçük, “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Bu Hakkın İhlalinde İdare ve Kamu Görevlilerinin Sorumluluğu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.81, (Nisan, Haziran-2011), s.112.

²³⁰ Yüksel Hız ve Zekeriya Yılmaz, **Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı**, Seçkin Yayınları, 1.Baskı, Ankara, 2004, s.39

vergi meselelerini daha iyi anlamalarına imkan tanınmasını beklerler. Eğer vergi idaresindeki kendilerine ait bilgiler yanlış ise mükellefler bunların düzeltilmesini de talep edebilirler. Mükelleflerin bilgi alma hakkının yerine getirilebilmesi için vergi idareleri vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli yayınlar, broşürler, tebliğler, bildirgeler v.b. yayınlamakta veya internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon hatlarıyla bunlar hakkında bilgi vermektedir²³¹.

Bunun yanında vergi idareleri, vergi kanunlarının nasıl uygulanacağına ilişkin yorumlarını tüm vergi mükelleflerine yönelik olarak genel tebliğler vasıtasıyla ya da mükelleflerin istemlerine dayanarak özgelgeler yoluyla gerçekleştirmektedir. *Genel tebliğler*, genel olarak düzenleyici yönetsel işlem niteliğinde olmakla birlikte, kanuna dayalı olarak çıkarıldıklarında hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından bağlayıcılıkları söz konusudur. *Özelgeler* ise, mükelleflerin yapacakları işlemlerin vergileme açısından sonuçlarını önceden görebilmelerini sağlayan bilgi alma yollarından birisidir. Mükellefler kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunarak, kendilerine yazılı bir açıklama verilmesini isteyebilirler. Mükelleflerin bilgi alma haklarının yerine getirilme biçimlerinden diğeri de vergi idaresinin, vergi uygulamalarıyla ilgili olarak mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak, haklarını ilan etmek ve kendi hizmet anlayışlarını mükelleflere bildirmek için açıklayıcı yayınlar yapması şeklindedir²³².

Mükelleflerin bilgi alma hakkı ile ilgili OECD ülkelerindeki vergi idarelerin yapmış oldukları yasal düzenlemeler ve uygulamalar ile ilgili yayınlar ve benzeri araçların kullanımı konusunda bir karşılaştırmalı inceleme yapıldığında, bilgilendirilme hakkı ile ilgili durum Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar

Ülke	Vergi Sistemi ile İlgili Yayın, Rehber ve Kılavuzlar					İnternetle Sunulan Bilgi	Ücretsiz Telefon Bağlantısı
	Beyanname Düzenleme Kılavuzu	Vergi Avantajları Rehberi	Genel Yayınlar	Okullarda Özel Materyaller	Vergilerin Harcanması İle İlgili Yayınlar		
ABD	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Almanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Avustralya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Belçika	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Danimarka	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Finlandiya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Hollanda	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
İngiltere	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İrlanda	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İspanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var
İsveç	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
İsviçre	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok

²³¹ Gerçek, a.g.m., s.134.

²³² Cahit Yerci, “Mükelleflerin Açıklama Taleplerinin Karşılanması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı. 265, (Ekim-2010), s.18.

İtalya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Japonya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Kanada	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var
Norveç	Var	Var	Var	Yok	Bazı Yerel İdareler	Var	Yok
Portekiz	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Yeni Zelanda	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Yunanistan	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
TÜRKİYE	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok

Kaynak: GORANOVIĆ, P., “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, p.3 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (04.03.2015).

c. Başvuru Hakkı

Mükellefler, kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılması veya durum tespit edilmesi için veya vergi idaresi tarafından alınan karar ve yapılan işlemlere karşı dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak, bu karar ve işlemlerin gözden geçirilmesini veya yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler. Vergi idarelerince vergileme işlemiyle ilgili olarak yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin başvuru hakkı bulunmaktadır²³³.

Başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir. *Bunlardan birincisi*, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını veya durum tespit edilmesini istemesidir. *İkincisi*, mükelleflerin uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz veya şikayet yollarına başvurmasıdır. *Üçüncüsü* ise, mükelleflerin uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargı yolunu tercih etmesidir²³⁴.

Mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çeşitli şekillerde düzeltilmesi nedeniyle iki farklı başvuru ve çözüm yolu ortaya çıkmıştır. Bu başvuru yolları; idari başvuru ve yargı yoluna başvuru şeklindedir.

(1) İdari Başvuru

Vergi idaresi tarafından mükellef hakkında yapılan işlemler, vergi idaresiyle mükellefler arasında uyuşmazlığa sebep olduğu zaman, bu uyuşmazlıkların vergi idaresi içerisinde çözümlenebilmesi için vergi mükelleflerine, vergi idaresinin kararlarının gözden geçirilmesini isteme hakkı tanınmıştır. Bu şekilde mükelleflerin yargı yoluna gitmeden idari aşamada sorunun çözümlenmesi talebi, vergi idaresiyle mükellef arasında sorunun barışçıl yollardan çözümlenmesi anlamına gelmektedir²³⁵.

²³³ Hacıali Ortacamili, “Vergi Mükelleflerinin Dilekçe Hakları-II”, *Maliye Postası*, Yıl. 8, Sayı. 152, (Ocak-1987), s.40-41.

²³⁴ Ortacamili, a.g.m.. s.41.

²³⁵ Murat Başaran, “Mükelleflerin İdari Başvuru Olanakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.265, (Ekim-2010), s.29.

Mükellefler tarafından uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenebilmesi için itiraz, şikayet, uzlaşma veya vergi hatalarının düzeltilmesi yollarına başvurulması durumunda, vergi idaresiyle mükellef arasında iyi bir diyalogla ve karşılıklı anlaşma yoluyla uyuşmazlığın kısa sürede ve daha az masrafla sonuçlandırılması imkanı elde edilmektedir²³⁶. Ayrıca idari aşamalarda daha fazla sorunun çözülmesi demek yargı yoluna başvurulmaların azalması demek olacağı için dava sayısında da bir hayli azalma sağlanmış olacaktır. Bu nedenle idari başvuru yolu daha çok önerilen, talep edilen başvuru yoludur²³⁷.

(2) Yargı Yoluna Başvuru

Mükelleflerin başvuru hakkının bir kolunu idari aşama oluştururken diğer kolunu yargı yolu oluşturmaktadır. Vergileme işlemiyle ilgili veya vergi idarelerince yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin yargısal başvuru hakkı vardır.

Demokratik bir toplum olmanın gereği, idarenin yapmış olduğu eylemlerin de denetime tabi tutulmasıdır. Bu nedenle mükellefe verilen bu yargı yoluna başvurma hakkı bir bakıma idarenin de denetlenmesini sağlayacaktır. Çünkü mükellefin başvurusu ile bir yandan mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlık çözülürken diğer yandan idarenin yargısal denetimi gerçekleştirilerek hukuk devletinin ilkeleri gereği vergi işlemlerinin kanunlara uygunluğu sağlanır ve vergilerin kanuniliği ilkesi geçerli kılınır²³⁸.

d. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Adam Smith'in geleneksel vergileme ilkelerinden birisi olan belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenir. Mükellefler de vergi yükümlülüklerini bilmek ve bunlardan emin olmak isterler. Mükelleflerin ve işletmelerin geleceğe yönelik planları önceden bilinen kurallar çerçevesinde şekillendiği için beklenmeyen bir zamanda yapılan kanun değişiklikleri ile mükelleflerin vergi yükleri artabilir ve bu da mevcut ve yeni yapılacak yatırımlar konusunda mükellefleri belirsizliğe itebilir. Bu durumun yaşanmaması için vergi hukukumuzda belirlilik ilkesi mevcuttur²³⁹.

²³⁶ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2005, s.59.

²³⁷ Erdoğan Sağlam, "Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mıdır?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.267, (Kasım-2003), s.15.

²³⁸ Murat Başaran, "Mükelleflerin Sahip Olduğu Olanaklar II: Yargısal Başvuru Olanakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.266, (Kasım-2010), s.20.

²³⁹ Gerçek, a.g.m., s.129.

Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, kanundan belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. (AYM, E:2011/6, K:2012/16). Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi kararlarında, belirlilik ilkesinin kişilerin normal hayatlarını sürdürebilmeleri ve geleceğe güvenle bakabilmeleri için olmazsa olmaz bir koşul olduğu önemle vurgulanmıştır. Kişiler her zaman tabi olacakları mali yükümlülükler konusunda önceden bilgi sahibi olmak, yaşam tarzlarını ve geçim şartlarını buna göre düzenlemek gereğini duymuşlardır. Hayatlarını güvenle sürdürebilmek ve bu konuda devletin kendilerinin yanında olduğunu bilmek, her zaman hayati öneme sahiptir. Bu nedenle vergilemede belirlilik ilkesi bireyler açısından belki de en önemli vergileme ilkelerinden biridir. İşte belirlilik hakkı da, vergileme ilkelerinin bir yansıması olarak ortaya çıkmakta ve mükelleflerin yürüttükleri faaliyetlerin vergiye ilişkin sonuçlarını önceden bilmelerini ifade etmektedir. Yani mükelleflerin, özel bir davranış durumundaki olay ve koşullara bağlı kuralların kendilerini ne şekilde etkileyeceğini bilmeleri gerekir. Bu hakkın uygulanması üç şekilde olmaktadır: vergi kanunları ve ilgili mevzuat yayınlanarak mükellefin bilgisine sunulur, vergi kanunları geriye yürütülmez ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergileme ile ilgili düzenlemeleri ancak yasama organı yapar ve idareye sadece belirli konularda ve sınırlı yetki devreder²⁴⁰.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun davranışta bulunabilmeleri ve gerekli kararları alabilmeleri için öncelikle *vergi kanunları ve ilgili mevzuatın yayınlanarak mükellefin bilgisine sunulması* gerekir. Mükelleflere bu olanağın sağlanabilmesi, tüm vergi mevzuatının yayınlanmasına ve anlaşılabilir dille olmasına bağlıdır ki bu vergilemede belirlilik hakkının ilk uygulama biçimidir²⁴¹.

Hukukta kıyas, kanunda yer alan bir kuralın kanunda yer almayan fakat ona benzer bir başka duruma emsal gösterilerek uygulanmasıdır. Vergi hukukunda kıyas yasağı mevcuttur ve kıyas yasağı, kanunda açık hüküm olmadıkça kıyas yoluyla hükümlerin genişletilmesine izin vermemektedir. Vergi hukukundaki bu kural belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşır ve bu vergilemede belirlilik hakkının *ikinci uygulama biçimidir*. Buna göre idare ve yargı organlarının kıyas yoluyla vergi doğurucu olay yaratmalarının veya vergi yükünü arttırmalarının önüne geçilmek istenmiştir. Aynı zamanda belirlilik ilkesi, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını da gerektirir. Bu nedenle belirlilik ilkesinin tam olarak sağlanabilmesi için, hukukta geriye yürümezlik mevcuttur. Geriye yürümezlik ilkesi, normatif düzene getirilen yeni normun yürürlük tarihinden önceki zaman diliminde hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve normun ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanmasını emreden hukuk prensibi olarak açıklanır. Bu ilkeyle, önceki kanun zamanında usulüne

²⁴⁰ Kırbaş, a.g.e., s.66-67.

²⁴¹ Gerçek, a.g.m., s.130.

uygun kabul edilen haklar korunarak, kazanılmış haklara saygı gösterilmiş ve mükellefe hukuki güvenlik sağlanmış olmaktadır²⁴².

Vergilemede belirlilik hakkının *üçüncü uygulama biçimi* ise, yasama organının yürütme organına devrettiği vergileme ile ilgili düzenleme yetkisinin sınırlı ve çerçevesinin anayasal kurallarla çizilmiş olmasıdır²⁴³.

e. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi idaresi vergilendirmeye ilişkin konularda iki nedenle bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenlerden *ilki*, vergi verecek kişileri yani mükellefleri tespit edilebilmektir. *İkincisi* ise, mevcut mükelleflerin doğru biçimde vergilendirilmesidir. Özellikle mükellefin beyanının esas alındığı vergilerde, vergilendirmenin doğru olarak yapılabilmesi için, vergi idaresi mükellefler tarafından yapılmış olan bildirimlerin doğruluğunu araştırmak durumundadır²⁴⁴. Bu nedenle birçok ülkenin vergi sisteminde, mükelleflerin vergi matrahlarının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi amacıyla vergi idarelerine oldukça geniş yetki verilmiştir. Ayrıca, vergi idareleri, mükellefin çeşitli işlemleriyle ilgili bilgilere birçok kişi ve kurumdan ulaşabilecek teknolojik imkanlara sahiptir. Özellikle bilgisayar teknolojisinde yaşanan ilerlemeler sayesinde, üçüncü kişi ve kurumlardan vergi idaresine gelen bilgilerde önemli derecede artışlar olmuştur²⁴⁵.

Bunun gibi sebeplerle vergi idarelerinin bilgi elde etmesi oldukça kolaylaşmış ve bu bilgilerinin güvenliğinin sağlanması önemli hale gelmiştir. İşte mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bu bilgileri gizli tutmasını ve bunları sadece kanunlarda öngörülmüş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede, vergi idareleri vergi mükellefleri hakkında toplamış oldukları bilgileri gizli tutmakla ve güvenli bir şekilde korumakla yükümlüdür. Bu bilgiler, sadece vergi kanunlarında belirlenen özel durumlarda, cebren tahsilata başvurulmasında, istatistiksel bilgi toplanmasında veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması halinde kullanılmaktadır. Bu durumlar dışında, vergi idaresi mükellef bilgilerini hiçbir kişi ve kuruma vermemektedir²⁴⁶.

Bu durumlar dışında vergi mükellefleri, kendisi hakkında vergi idaresinde bulunan bilgileri isteme, doğru olup olmadığını kontrol etme ve yanlış bilgilerin düzeltilmesi talep etme hakkına da

²⁴² Kırbaş, a.g.e., s.65-66.

²⁴³ Kırbaş, a.g.e., s.66.

²⁴⁴ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, 2001, s.201.

²⁴⁵ Selda Aydın, "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.213, (Haziran-2006), s.28.

²⁴⁶ Ahmet Ak, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 66, (Ocak-Mart-2004), s.5.

sahiptir. Ancak bilgilerin gizliliği nedeniyle, bu talepte bulunan mükelleflerin kimliği araştırıldıktan sonra ilgili işlemler yapılmaktadır.²⁴⁷

Birçok ülkede vergi idaresinin sahip olduğu geniş yetkilerin kötüye kullanılmaması amacıyla çeşitli sınırlamalar getirilmiş ve bu yolla mükellefler korunmaya çalışılmıştır. ABD’de mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği, *Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu*, *Özel Hayatın Gizliliği Kanunu* ve *İç Gelirler Kanunu* ile korunmaktadır. Avustralya’da mükelleflere ilişkin bilgilerin gizli tutulması mükellef hakları bildirgesi ile taahhüt edilmiştir. Vergi idaresi çalışanları ve elinde mükelleflerin bilgileri bulunan diğer kamu idare çalışanlarının ellerindeki bilgileri açıklamaları engellenmiştir²⁴⁸.

f. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Bireylerin özel hayatı genel olarak; ailevi hayatlarını, konutlarını ve haberleşmelerini kapsamaktadır. Bu nedenle, bireylere ait özel ve ailevi hayatın korunması için “kişinin kendisine ve eşyasına ilişkin kayıtlamalar”, “konut dokunulmazlığı” ve “haberleşme özgürlüğü” gibi araçlar geliştirilmiştir²⁴⁹.

Konut, bireye serbestlik sağlayan asgari alandır. Gizliliğin korunması yanında kişi güvenliği ile mülkiyeti de güvence altına almaktadır. Birey ya da aile yaşamının korunmasında temel öge olan konut serbestçe seçilebilir. Dokunulmazlık, başkasının konutuna girme, arama yapma ve buradaki eşyaya el koyma yasaklarını kapsamına almaktadır. Haberleşme özgürlüğü de özel hayatın gizliliği hakkı içerisinde değerlendirilmektedir. Haberleşmede ilke, kişinin dilediği kimselerle dilediği biçimde haberleşmesinin engellenmemesi ve bu haberleşmelerin, ilgililerin izin ve onayı olmadan, üçüncü kişilerin algı ve müdahalesinden korunmasıdır. Ancak bazı durumlarda uygun görüldüğü takdirde sınırlamalar yapılması mümkün olmaktadır²⁵⁰.

İnsan hakları sözleşmesine göre; özel yaşam hakkı bazı nedenlere dayalı olarak sınırlandırılabilir. Bu sebepler²⁵¹; ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması şeklindedir. Özel hayatın sınırlandırılması istisnai durumlarda olduğu için, bunun dar anlamda yorumlanması gerekir. Özel hayata müdahale mümkündür; fakat bu müdahalenin meşru olması gerekmektedir.

Vergileme alanına geçildiğinde ise, devletin bilgi alma ve toplama yoluyla özel yaşama müdahale edebilmesi söz konusudur. Bu yüzden özel yaşam alanı, hem bilgi toplama, hem toplanan bilgileri saklama, koruma ve kamuoyuna açıklamama açısından, hem de mükellef hakkında toplanan

²⁴⁷ Gerçek, a.g.m., s.6.

²⁴⁸ Aydın, a.g.m., s.29.

²⁴⁹ Gökbel, a.g.e., s.50.

²⁵⁰ Gökbel, a.g.e., s.51.

²⁵¹ Yaltı, a.g.e., s.167.

verilere bizzat mükellefin ulaşması bakımından değerlendirilmek durumundadır²⁵². Özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara bağlamaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptir. Vergi idaresinin, özellikle vergilerin mükelleflerin beyanı üzerine tarh edildiği vergi sistemlerinde verginin doğru miktarının tarh edilip edilmediğini belirlemek için bilgi toplama zorunluluğu vardır. Mükelleflerin beyanları ve beyanlarına esas teşkil eden defter ve belgeleri ile sağladıkları bilgilere ek olarak, mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili üçüncü kişilerin ikametlerinde ve işyerlerinde arama yapılması ve arama sonucu vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunan bazı defter ve belgeler ile eşyaya el konulması gerekebilmektedir. Vergi idaresinin bu yetkisinin vergi mükelleflerinin “*özel hayatın gizliliği*” hakları ile direk olarak ilgili olması vergi sistemleri içerisinde sıkı sınırlandırmalara konu olmasına neden olmaktadır. Ancak arama ve alıkoyma yetkisine son çare olarak başvurulması gerekmektedir²⁵³.

Bütün vergi mükelleflerinin vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarını işgal etmemelerini bekleme hakkı olarak ifade edilen bu hak, uygulamada kendi ikametgahı ya da işyerinde makul olmayan arama ve ödenecek verginin doğru miktarının tespiti ile ilgili olmayan bilgi isteğinden kaçınma olarak da yorumlanmaktadır²⁵⁴.

OECD ülkelerinin genelinde vergi soruşturması ve bilgi edinilmesi sırasında, vergi idaresi görevlilerinin bir mükellefin işyerine ya da evine girmesinde çok katı kurallar söz konusudur. Bazı ülkelerde, bir vergi mükellefine yapılacak ziyaret için onun rızası gerekirken, ülkelere göre daha yaygın olan uygulama, mükellefin evine girmek için yetkili makamlarca imzalanmış özel izin belgesinin gerekli olmasıdır²⁵⁵.

g. Temsilci Kullanma Hakkı

Beyan usulüne dayalı vergilendirmenin etkin bir şekilde gerçekleşmesi mükelleflerin okuma yazma oranının yüksekliği, ekonomik-mali konulardaki kültürün yaygınlığı ve eğitim seviyesi gibi etkenlerle bağlantılıdır. Bu noktada mükelleflerin kanunlarda kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmek ve tanınan hak ve yetkilerden yararlanmak için temsilci kullanabilmeleri gerekmektedir. Bu noktadan hareketle mükellefler, vergi idaresiyle olan ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunabilecekleri gibi bir temsilci kullanma ve onun yardımını isteme hakkına sahiptirler.²⁵⁶

Temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilci olarak genellikle avukat, mali müşavir veya vergi idaresi

²⁵² Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Kitapevi, İstanbul, 2011, s.89.

²⁵³ Gökbel, a.g.e., s.51-52.

²⁵⁴ Gökbel, a.g.e., s.52.

²⁵⁵ Gerçek, a.g.m. s.132.

²⁵⁶ Gerger, a.g.e., s.95.

tarafından yetkili kılınan kişiler kullanılır. Temsilci temsil yetkisini, bir kanundan alabileceği gibi bu yetki, temsil edilenin istek ve iradesine de dayanabilir²⁵⁷.

Temsilci kullanma ve yardım isteme; temsilcinin beyanname hazırlama ve vermesi, faaliyet raporlarını değerlendirmesi, tarhiyata itiraz ve vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi sürecini yürütmesi veya vergi işleri ile ilgili görüş vermesini içerebilir. Ayrıca, vergi idaresi mükelleften bir talepte bulunduğu, mükellef bunları kendisi temin edebileceği gibi temsilcisi aracılığıyla da verebilir. Eğer mükellef temsilcisinden yardım almak isterse, bunun için kendisine uygun zaman tanınır ve vergi idaresiyle yapılan yüz yüze görüşmelerde kendisine refakatçi olarak temsilcisi gelebilir. Ancak mükellefler yardım almayı veya kendisi adına temsilcisinin hareket etmesini seçse bile, vergi işlerinden yasal olarak kendisi sorumludur²⁵⁸.

2. Özel Haklar

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler sırasında sahip oldukları haklardır. Bu haklar; verginin tahsili sırasında haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar ve vergi denetimi sırasında haklar olarak üç grupta toplanmaktadır.

a. Verginin Tahsili Sırasında Haklar

Vergi mükelleflerine vergilerin ödenmesi ve vergi idaresi tarafından cebren tahsilat yapılması sırasında bazı özel haklar tanınmıştır. Bu haklar şu şekilde açıklanabilir:

(1) Olması Gereken Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı

Vergi mükellefleri kişisel şartları ve gelirleri dikkate alınarak, vergi kanunlarına göre belirlenen vergiyi ödemekle yükümlüdürler. Hesaplanan tutardan daha fazlasını vergi idaresi mükelleften isteyemez. Bu nedenle mükellefler hesaplanan tutardan daha fazla ödememe hakkına sahiptir ve vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarını ödemelidirler.

Mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları tutardan daha fazla vergi ödemesi durumunda, fazla ödenen kısmın geri iade edilmesini idareden talep edebilme hakkına da sahiptirler. Bunun için vergi idaresine gerekli şartlara uygun bir biçimde uyularak başvurulduğunda, idare tarafından bu durumun doğruluğu araştırılır ve uygun görülürse fazla ödenen kısım mükellefe iade edilir²⁵⁹.

²⁵⁷ Feride Bakar, Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2011, s.88.

²⁵⁸ Koşar, a.g.e., s.36-37.

²⁵⁹ IRS, **Examination of Returns, Appeal Rights and Claims for Refund**, Publication 556, 2013.

(2) Vergilerin Cebren Tahsilatında Süre ve Yardım Hakkı

Mükelleflerin doğru miktardaki vergiyi ödeme ve buna ters durumlarda itiraz ederek fazla vergi ödememe hakkının yanında, cebren tahsilatla ilgili durumlarda da bazı hakları güvence altına alınmıştır. Örneğin, vergi idaresi tarafından yapılacak olan tahsilatının sonuçsuz kalma tehlikesi yoksa tahsilata girişmeden önce idarenin mükelleflere haber vermesi gerekmektedir. Genellikle bunun için ödeme emri gönderilmekte ve mükellefler vergilerini ödemeye davet edilmektedir. Bu davet yapıldıktan sonra da mükelleflere ödemeyi yapabilmeleri veya itirazlarını dile getirebilmeleri için belirli bir süre tanınmaktadır²⁶⁰.

b. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar

Vergilemeyle ilgili işlemler sürecinde vergi idaresi ile mükellefler arasında bir ihtilaf meydana geldiği zaman, mükelleflerin bu ihtilafı çözümlenmek adına idari veya yargısal yola başvurma hakkı vardır. Mükellefler söz konusu ihtilafın çözümü için idari ve yargı yollarından herhangi birine başvurduğunda çeşitli güçlüklerle karşılaşabilmektedir. İşte bu güçlükler karşısında mükelleflere birtakım haklar tanınmıştır.

Mükellefler vergileme işlemleriyle ilgili hata yapıldığını düşünürse, bunun düzeltilmesi için vergi idaresine başvuruda bulunma ve görüşme talep etme hakkına sahiptir. Vergi idaresi ile yapılan görüşmede istenilen sonucun çıkmaması durumunda mükellefler, vergi itiraz veya uzlaşma komisyonlarına başvurabilmektedir. İdari aşamadan bir sonuç alınamazsa, mükellefler yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler²⁶¹.

Mükelleflerin yargı yoluna başvurması sırasında da hakları korunmaktadır. Soruşturma yürütülmesi ve sorgulama yapılması sırasında mükellefler avukat veya temsilcisini bulundurma veya gerektiğinde bunlardan yardım alma hakkına sahiptirler. Yargılama sırasında ise, “adil yargılanma hakkı” çerçevesinde mükelleflerin sahip olduğu haklar; mahkemeye başvurma hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, kamuya açık yargılanma hakkı, susma hakkı, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılanma hakkı, gerekçeli karar hakkı ve adli yardım hakkı şeklindedir²⁶².

²⁶⁰ IRS, *The IRS Collection Process*, Publication 594, (February-2004), s.6-10.

²⁶¹ Ali Volkan Özgüven, “Adil Yargılama İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması I”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı. 197, (Şubat-2005), s.195-201.

²⁶² Hakan Üzeltürk, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.250, 2002, s.155-156.

c. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Vergi Denetimi; mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediğinin, hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtır yansıtmadığının idare tarafından kontrolü olarak tanımlanmaktadır²⁶³. Vergi idaresi gerekli gördüğü her zaman mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını denetleyebilir. Herhangi bir sebeple mükelleflerin denetlenmesine ihtiyaç duyulduğu ve bu işlemlere başvurulduğu durumlarda mükelleflerin de mağdur olmaması için, mükelleflere bir takım haklar tanınmıştır. Bu haklar kısaca şu şekilde açıklanabilir²⁶⁴:

(1) Denetim Sürecinde Yapılacak İşler Hakkında Bilgi Verilmesi ve Mükellefin Özel Hayatına Saygı Gösterilmesi

Vergi denetimine başlanılmadan önce, mükelleflere mektup ya da telefon aracılığıyla hangi konuda denetim yapılacağı, denetimin hangi dönemi kapsadığı ve gerekli olan belgelerin neler olduğu gibi hususlar bildirilmeli ve söz konusu belgelerin hazırlanması için belirli bir süre verilmelidir. Denetim yapılmaya gidildiğinde ise, yetkililer mükelleflerin kendilerine güven duymalarını sağlamak amacıyla kimliklerini göstermekle yükümlüdür. Ayrıca, denetim süresince mükellefle ilgili edinilmiş olan bilgilerin, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkına bağlı kalınması gerekçesiyle gizli tutulması gerekmektedir.

(2) Denetimin Uygun Yer ve Zamanda Yapılması

Denetimin yapılması için mükelleften uygun yer ve zaman belirlemesi istenir ve mükellefin belirteceği yer ve zamana göre denetim gerçekleştirilir. Çok farklı bir durumla karşılaşmadığı sürece vergi denetimi, genellikle mükellefin işyerinde, işlerin yürütülmesini minimum etkileyecek şekilde ve mesai saatleri içinde yapılır.

(3) Denetim Sırasında Ulaşılan Sonuçların Değerlendirilmesi ve Mükellefin Başvuru Hakkı

Denetimin başarılı olabilmesi için, gerekli bilgilerin sağlıklı ve doğru bir şekilde toplanması önemlidir. Bu nedenle, bilgilerin hazırlanması ve sorulan sorulara cevap verilmesi için mükellefe uygun sürenin tanınması gerekmektedir. Elde edilen bulgular açık ve anlaşılır bir şekilde mükellefe anlatılmalı, mükellefe hangi cezaların verileceği ve bir daha bu cezalara maruz kalmaması için nasıl

²⁶³ Erhan Gümüş, "Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri İle Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.72, (Temmuz, Eylül-2005), s.230.

²⁶⁴ Egeli ve Dağ, a.g.m., s.135.

davranması gerektiği açıklanmalı ve denetim bulgularına katılmıyorsa itiraz ve yargı yoluna başvurma ile ilgili hangi haklara sahip olduğu söylenmelidir²⁶⁵.

III. VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER HAKLARI ÜZERİNE ETKİLERİ

Toplumda birlikte yaşayan ve var olan bireyler kendileriyle ilgili kararları alırken bağımsız olsalar bile bazı durumlarda etraflarında bulunan insanlardan etkilenirler. Bu etkilenme olumlu veya olumsuz bir şekilde olabilmektedir. Özellikle mükellefler vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken ve bunda herhangi bir çekince aramazken, başka bir mükellefin o vergiye karşı yükümlülüğünü yerine getirme şekline ya da yerine getirmemesinden etkilenebilirler. Özellikle vergi ile ilgili tüm yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler, kanunlara uymayıp vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen insanların herhangi bir yaptırımla karşılaşmadıklarını gördükleri zaman üzerindeki vergi yüklerini daha ağır hissedip, vergiye ilişkin tutumlarını olumludan olumsuza dönüştürebilirler. Yine aynı şekilde beyanname vererek vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin, vergisi kaynakta kesilen mükelleflere göre daha esnek davranabilmeleri ve ödemesi gerekenden daha az vergi verebilme ihtimallerinin olması da mükelleflerin davranışlarını değiştirebilmektedir. Çünkü kaynakta kesilerek vergisini ödeyen mükelleflerin ödemesi gereken vergi ile ödediği vergi arasında herhangi bir fark, eksiklik ya da fazlalık yoktur. Buna karşılık beyanname veren mükelleflerin eğer, gelirlerini eksik gösterirlerse ödemesi gereken vergi ve ödedikleri vergi arasında fark oluşabilmektedir. Bunu gören dürüst mükelleflerin vergiye yönelik davranışı olumsuza dönmektedir. Toplumdaki değer yargıları da bu bakımdan önemlidir. Çünkü bir toplumda vergiye karşı olumsuz bir tavır varsa ve bu tavır cezalandırılmıyorsa, bu durum dürüst mükellefi etkileyerek vergiye karşı olumsuz bir tavır takınmasına sebep olur. Vergi afları da bu bakımdan mükellefler üzerinde çeşitli etkilere sahiptir. Çünkü zor durumda olan mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin af konusu yapılması olumlu karşılanırken, vergisini zamanında ve fazla ödeyen mükellefler açısından sıkıntılı bir durum oluşabilmektedir. Çünkü zamanında, tam ve eksiksiz olarak vergisini veren mükellefler, vergisini ödemeyen mükelleflerin çıkan bir af kanunuyla vergilerini hem daha geç hem de daha az ödemelerinden olumsuz yönde etkilenirler²⁶⁶.

Vergi aflarının bu şekilde mükellefler üzerinde hem olumsuz hem de olumlu etkileri olmasının yanında ekonomik ve sosyal hayat açısından da etkileri söz konusudur. Vergi aflarının bu etkileri; olumlu ve olumsuz olmak üzere iki başlık halinde incelenecektir.

²⁶⁵ Egeli ve Dağ, a.g.m., s.136.

²⁶⁶ Güneş Çetin, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa-2005, s.174.

A. VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER HAKLARI ÜZERİNDE OLUMLU ETKİLERİ

Devlete gelir sağlamak, vergi yargısı üzerindeki iş yükünü azaltmak, kayıtsız ekonomiye dahil mükellefi kayıt altına almak gibi çeşitli amaçlarla çıkarılan vergi af kanunlarının mükellefler üzerindeki olumlu etkileri şöyledir²⁶⁷:

- Bir defaya özgü olarak çıkarıldığında, aftan sonra daha ağır ceza ve yaptırımların ortaya çıkacağı bilinmesi mükelleflerin vergi ödeme isteklerini artırır.
- Bir vergi sisteminde, geçmişte bir vergi uyumsuzluğu göstermiş olan ve çok ağır cezalarla karşılaşacağı için bunu açıklayamayan kişiler var olabilir. Bu kişiler bilinçli olarak vergi kaçırmış olabileceği gibi, çeşitli zorluklarla karşılaştıkları için gelirlerini eksik beyan etmiş ya da hiç beyan etmemiş ve bu nedenle yükümlülüklerini mecburi olarak yerine getirmemiş olabilir. İşte çıkarılan vergi aflarıyla, istemeyerek ve mecbur kaldığı için yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere 2. bir şans verilmesi ve bu mükelleflerin de kayda alınması mümkün olur.
- Vergi aflarıyla birlikte mükellefler artık vergi kaçırdıklarını gizlemek zorunda kalmayacaklar ve aftan sonra uygulanacak olan daha sıkı politikalara sahip rejimi benimsemeleri kolaylaşacaktır.
- Vergi aflarıyla birlikte vergi uyumsuzluklarının çözümü kendiliğinden gerçekleşmiş olacaktır. Bu durum da idarenin uyumsuzluk çözümleri için katlanmak zorunda kaldığı iş yükünü azaltacak ve mükellefler birikmiş faiz yüklerinden kurtulmuş olacaktır.
- Vergi afları mükelleflere geçmişte vermiş oldukları beyannameleri kontrol etmelerine imkan tanıyacak ve böylece mükellefler hiçbir cezaya muhatap olmadan beyannamelerini düzeltme ve kaçırmış oldukları vergileri ödeme imkanı bulacaktır.
- Bir ülkede ekonomik ve siyasi istikrarsızlıkların varlığı işletmeler açısından çeşitli ödeme zorlukları yaşanmasına sebep olur. Ödeme zorluğu yaşayan işletmeler vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmede yetersiz kalır ve sürekli artan vergi borçları ve faizleriyle karşı karşıya kalırlar. Bu gibi durumların ortaya çıkmaması için istikrarsızlık dönemlerinde çıkarılan bir vergi affı ekonomide ve işletmeler üzerinde rahatlama sağlayacaktır. Çünkü, aflarla beraber kolaylık sağlandığı için, sağlanan bu kolaylıklarla hem mükelleflerin tekrar ekonomik hayata dönerek faaliyetlerine devam etmeleri sağlanacak hem de mükellef yükümlülüklerini yerine getirdiği ve kayıt altına alındığı için devlete sürekli bir gelir akışı sağlanmış olacaktır.

²⁶⁷ Veli Kargı ve Cihan Yüksel, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, 2010, s.30-33.

- Mali açıdan da ekonomide var olan sorunlar önemli sonuçlar meydana getirmektedir. Ekonomik ve mali problemlerin varlığı mükelleflerin borçlarını ödeyememelerine, hazinenin gelir elde edememesine ve gelirinin azalmasına sebebiyet verecektir. Bu durumda da bütçe açıkları kendini göstermeye başlayacaktır. Bu dönemlerde çıkartılan vergi aflarıyla hem mükelleflerin yüklü miktardaki vergi borçları azalmış olacak hem de kısa dönemli gelir artışı sağlanarak bütçe açıklarının kapatılmasına yardımcı olacaktır.
- Vergi afları bir defaya özgü olarak çıkarıldığında ve mükellefler bir daha vergi affı çıkarılmayacağına dair ikna edildiğinde, bilinçlendirildiğinde, af kanunları gelecekte vergi gelirlerini arttırıcı yönde etkili olmaktadır.
- Son olarak vergi aflarının olumlu özelliği; isteyerek ya da istemeyerek vergi kaçırmış olan kişilerin aften yararlanarak kayıt altına alınması ve böylece gelecekte de vergi tahsilatının tabanının genişletilmesi sağlanacaktır.

B. VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER HAKLARI ÜZERİNDE OLUMSUZ ETKİLERİ

Vergi af kanunlarının mükellefler üzerindeki olumsuz etkileri de şu şekildedir²⁶⁸:

- Yürürlüğe giren vergi aflarıyla, ödenmesi gereken vergiyi ödemeyen mükellefler, bu miktarı faizsiz olarak kullandıktan sonra aynı miktar vergiyi ödemeleri ya da hiç ödememeleri şeklinde ödüllendirilirken, vergisini zamanında, eksiksiz ve kendi iradeleri ile ödeyen mükellefler ile vergisi kaynakta kesilerek ödenen mükellefler cezalandırılmış olmaktadır.
- Sürekli olarak vergi afların çıkartılmasıyla, vergi kaçakçılığı gibi ağır bir suçun cezalarının ve asıllarının belli ölçülerde affedilerek ortadan kaldırılması nedeniyle mükellefler tarafından normal prosedürün bu olduğu düşünülebilir. Bu şekilde bir düşüncenin yaygınlaşmasıyla beraber de vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler bu tutumlarını devam ettirirken, dürüst ve vergisini zamanında ve kendi iradesiyle ödeyen mükelleflerin de vergiye olan uyumunu azaltır.
- Bazı ülkelerde vergi af kanunlarına sık sık başvurulması, mükelleflerin yeni af beklentisi içine girmesine neden olur. Böylece tekrar bir af kanununun çıkmasını bekleyen mükellefler tarafından cezaların caydırıcılığı azalır, hatta kaçakçılık suçunun artmasına da sebep olabilir.
- Yine bir ekonomide, af kanunlarının sık sık çıkartılması toplumda adalet, eşitlik ve kanunlara olan güvenin azalmasına neden olur. Bu nedenle dürüst mükellefler vergilendirme işlemlerine daha çok ve olumsuz yönde tepki göstermeye başlarlar.
- Kaçakçılık gibi mali suçlar; çoğunlukla bilerek, istenerek ve bilinçli olarak işlenen suçlardır. Bu nedenle bu suçların “adi suçlar” gibi af kapsamı altına alınması, beyanname ile vergisini

²⁶⁸ Kargı ve Yüksel, a.g.e., s.33-34.

ödeyen mükelleflerle vergisi kaynakta kesilen mükellefler arasındaki dengeyi, beyanname ile vergisini ödeyen mükellefler lehine bozmaktadır.

- Vergi affı uygulamalarının artması, bu uygulamalara sık sık başvurulması, vergilerini dürüst bir şekilde ödeyen mükellefleri psikolojik açıdan etkilemektedir. Çünkü vergilerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeyen mükellefler, uygulanan vergi aflarıyla kendilerinin cezalandırıldığını düşünmektedirler.
- Kamu giderlerinin finansmanında en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Kayıt dışı ekonominin ve kaçakçılığın yaygın olması durumunda vergilerin azalması sebebiyle, bu durum kamu giderlerine de olumsuz yansımaya sebep olacaktır. Halihazırda böyle durumların olduğu bir ekonomide birde vergi aflarına sık başvurulması kaçakçılığın daha fazla artmasına sebep olacak ve vergisini düzenli ödeyen mükellefler üzerindeki vergi yükünü daha da ağırlaştıracaktır.
- Sık sık vergi aflarına başvurulması sonucu, vergisini ödemeyen insanların ödüllendirildiğini düşünen mükelleflerin zamanla vergi ödeme istekleri azalabilir ve onlarda vergi kaçırma yoluna yönelebilirler. Bu durumda devletin uzun dönemde gelirlerinin azalmasına sebep olur²⁶⁹.
- Vergi afları, vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile vergisini ödemeyip, aftan yararlanan mükellefler arasında haksız rekabete yol açmaktadır. Çünkü vergisini zamanında ödeyen mükellef o zamanda kazanç kaybına uğramış olur. Bunun tam tersine vergisini zamanında vermeyen mükellef, devlete ödemesi gereken vergiyi kredi gibi kullanmaktadır. Birde vergi affı kanununun çıkması sonucu vergi faiz ve cezalarının silinmesi şeklinde de ayrıca ödüllendirilmiş olmaktadır.
- Ekonomik ve siyasi bunalımların, istikrarsızlıkların yaşandığı, iyi bir vergi sisteminin olmadığı ve denetimlerin yetersiz kaldığı durumlarda kaçakçılık mükellefler tarafından daha az riskli ve garanti bir yol olarak görülebilmektedir. Bu da ekonomik rekabeti olumsuz yönde etkilemekte ve vergisini ödeyenler aleyhine olmaktadır. Sık sık vergi aflarına başvurulması da bu eğilimleri artırır niteliktedir²⁷⁰.
- Vergi afları kayıt dışı ekonomiyi arttırmaktadır.
- Vergi afları kısa dönemde tahsilatı hızlandırarak, devlete gelir getirmesi bakımından olumludur. Ancak uzun dönemde çıkarılan vergi af kanunlarının gelir açısından çeşitli sıkıntıları vardır. Çünkü vergi aflarının sık çıkartılması nedeniyle vergisini zamanında ödeyen mükellef de vergisini ödemekten vazgeçecek ve devletin gelecekte, uzun dönemde elde edeceği geliri azalacaktır.
- Vergi denetimlerinin eksik olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonomi, vergi kayıp ve kaçakları fazladır. Uygulanan vergi aflarının bu tür mükellefleri ortaya çıkarması ve kayıt altına alması

²⁶⁹ Carla Marchese and Fabio Privileggi, "Taxpayers Attitudes Toward Risk and Amnesty Participation: Economic and Evidence for The Italian Case", **Public Finance = Finances publiques**, Vol. 52, issue 3-4, 1997, p.1-3.

²⁷⁰ Carla Marchese and Fabio Privileggi, "Tax Amnesties and The Self-Selection of Risk-Averse Taxpayers", **European Journal of Law and Economics**, Vol.18, 2004, s.319-321.

beklenirken, bu tür mükelleflerin ödüllendirilmesi gibi bir durumun ortaya çıkması kayıt dışı ekonominin daha da büyümesine ve vergi sistemine karşı olumsuz hareket edenlerin sayısının artmasına sebep olur.

Görüldüğü gibi vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkileri pozitif yönde olabileceği gibi, vergi aflarına çok sık başvurulması durumlarında çoğunlukla negatif bir etkiye dönüşmektedir. Çünkü bir defaya özgü olarak çıkarılan vergi aflarında mükellefler herhangi bir af beklentisine girmeyeceği için ve af sonrasında yaptırımların, cezaların ve uygulamaların daha sert olacağını bildiği için bu affi bir şans olarak görerek geçmişte ödemediği vergiyi ödeme yolunu seçmektedir. Bu nedenle de bir defa çıkarılmış olan vergi affi hem mükellefler için ikinci bir şans olarak görülmekte hem de devlet açısından vergi gelirlerini tahsil edebilme imkanı vermektedir ve yararlı bir uygulama olduğu söylenebilir. Ancak bizim ülkemizde olduğu gibi vergi aflarına çok sık başvuru yapılan ülkelerde sistem bu şekilde işlememektedir. Vergisini ödemeyen kişiler, sürekli olan çıkan vergi af kanunlarından dolayı beklenti içine gireceği için vergisini ödememeye devam edecektir. Vergisini eksiksiz olarak ödeyen kişilerin de yukarıda sayılan nedenlerle haksız rekabete uğradıkları düşüncesi doğacak ve vergi uyumları azalacaktır. Bu konuyla ilgili yapılan bir araştırmaya göre, gönüllü uyum seviyesinin çıkarılan bir vergi affinin ardından düştüğü, bu düşüşün en önemli sebebinin ise gelecekteki af beklentisi olduğu saptanmıştır. Devletin gelecekte vergi affi olmayacağı yönünde sağlayacağı güvence bu düşüşü azaltacaktır. Yine bu çalışmaya göre, vergi affi öncesi çok yüksek gönüllü uyum gösteren mükellefler af sonrasında da bu davranışlarına devam ederken, vergi affi öncesi uyum dereceleri daha az olanlar ise af sonrası uyum derecelerini önemli ölçüde düşürmektedir. Bu durumda bu kişiler de vergi ödemekten vazgeçecek, böylece çıkarılan aflarla kısa dönemde gelir elde edilirken uzun dönemde vergi mükellef potansiyeli azalacaktır²⁷¹.

Türkiye’de vergilerin mükellefler üzerindeki etkilerine yönelik çeşitli araştırmalar ve anketler yapılmıştır. Bu anketler vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik önerme ve soruları da kapsamaktadır. Bunlardan bir tanesi Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce tarafından Bursa Sanayi ve Ticaret Odasına kayıtlı 235 mükellefi kapsayan ve mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını belirlemeyi amaçlayan 1998 tarihli anket çalışmasıdır. Bu anket çalışmasında²⁷² vergi affına yönelik olarak mükelleflerin vermiş oldukları cevaplar şu şekildedir: %60’ı afların dürüst mükellefleri cezalandırdığı, %17,9’u afların devlete olan güveni sarstığı ve %11,5’i de vergi aflarını yararlı bulduğu yönünde görüş bildirmiştir.

²⁷¹ James Alm, Micheal Mckee and William Beck, “Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance”, **American Economic Review**, 82, 1992, s.4.

²⁷² Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, “Mükellefin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler İle İlgili Ampirik Bir Çalışma”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.28, 1998, s.20-31.

Yine Zonguldak ilinde 2010 yılında yapılan bir anket çalışmasında²⁷³ mükelleflere vergi aflarıyla ilgili olarak, vergi aflarının vergi ödevlerinin yerine getirilip getirilmemesinde teşvik edici bir etkisinin olup olmadığı sorulmuştur. Bu soruya mükelleflerin %47,7'si afların, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinde teşvik edici bir etkisinin olduğuna katıldığı, %19'u kesinlikle katıldığını, %27,8'inin kararsız olduğu, %3,8'inin bu görüşe katılmadığı ve %1,8'inin ise kesinlikle katılmadığı sonuçları ortaya çıkmıştır. Buna göre mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun, vergi aflarının sık sık uygulanmasının vergi ödevlerinin yerine getirilmesini olumsuz yönde etkilediğini düşündükleri görülmektedir.

Vergi aflarının mükellef davranışları üzerindeki etkilerine yönelik olarak Türkiye'de yapılan diğer bir anket çalışmasında²⁷⁴ (Mükellef Eğilimleri Anketi), mükelleflere vergi aflarıyla ilgili çeşitli önermeler sunulmuş ve bu önermelerin sonuçları analiz edilmiştir. Mükellef Eğilimleri Anketinde vergi aflarıyla ilgili olarak verilen ilk önerme "Vergi affı, vergi kaçıranlara yaramaktadır" önermesidir. Bu önermeye ankete katılanların %73,8'i katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Yani, mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi affının vergi kaçıranlara yaradığını ve kaçırma oranlarını arttırdığını düşünmektedir. Diğer önerme "Yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükellef, vergisel yükümlülüğünü daha az yerine getirmektedir." şeklindedir. Bu önermeye mükelleflerin %68,5'i katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Bu da mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun, yakın zamanda bir vergi affı kanununun çıkartılacağını bilmesinin mükellef davranışlarını etkileyerek, yükümlülüklerini daha az yerine getirdiklerini düşündüklerini göstermektedir. Bu ankette vergi aflarına yönelik son önerme ise, "Vergi aflarının kriz dönemleri haricinde uygulanmasının, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık olduğunu düşünüyorum." önermesidir. Bu önermeye de katılımcıların %73,7'si gibi büyük bir çoğunluk katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Mükellefler bu önermeye de yaklaşık %70 gibi bir oranla olumlu yönde görüş bildirerek vergi aflarının, kriz dönemleri haricinde uygulanmasının dürüst mükelleflere haksızlık olduğunu düşünmektedir. Yine bu ankette yapılan diğer bir analize göre ise; lise mezunu olan mükellefler, okur-yazar, ilkökul ve ortaokul mezunu mükelleflere göre vergi aflarına karşı daha olumlu bir tavır sergilemektedirler. Aynı zamanda Marmara Bölgesinde yaşayan mükellefler, Akdeniz, Karadeniz ve Ege Bölgesinde yaşayan mükelleflere göre daha olumlu bir tutumda bulunmaktadırlar.

2007 yılında yapılan başka bir anket çalışmasında²⁷⁵ af beklentisinin afların başarısı üzerindeki etkileri analiz edilmiştir. Afların başarısı, yukarıdaki bölümlerde de değinildiği gibi, bir defaya özgü olarak çıkarılmasına, mükellefler tarafından affın çıkarılacağını önceden tahmin edilememesine,

²⁷³ Muhlis Bağdigen ve Arzu Erdoğan, "Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği", **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt.47, Sayı.548, 2010, s.107-108.

²⁷⁴ Elif Tuay ve İnci Güvenç, "Türkiye'de Mükellefin Vergiye Bakışı", Gelir İdaresi Başkanlığı; **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51**, (Kasım-2007), s.68-98.

²⁷⁵ Fatih Saraçoğlu, "Af Beklentisinin Afların Başarısı Üzerindeki Etkilerinin Analizi", **Maliye Dergisi**, Sayı. 153, (Temmuz-Aralık-2007), s.15-20.

aftan sonra daha ağır ceza ve yaptırımların uygulanmasına ve denetimlerin arttırılmasına, vb. gibi uygulamaların varlığına bağlıdır. Bunların dışında affın başarısı mükellefler tarafından algılanma biçimine de bağlıdır. Çünkü mükellefler eğer afların kendileri için bir haksızlık olduğunu düşünürlerse, çıkarılan af kanunlarının başarı ihtimali zayıflayacaktır. Literatürde yapılan çeşitli çalışmalar da bu durumu doğrulamaktadır. Bu çalışmalardan birine göre, vergi uygulamaları nedeniyle kendini dezavantajlı olarak düşünen mükelleflerin vergi ahlak seviyeleri düşecektir. Bu sebeplerden dolayı vergi aflarının mükellefler tarafından algılanma biçimi de önem kazanmaktadır. Yapılan ankette de mükelleflerin af beklentileri ve bu beklentilerin afların başarısına etkileri incelenmiştir. Bu amaçla mükelleflere 8 tane soru yöneltilmiştir. Bu sorular:

1. Şimdiye kadar hiç vergi affından yararlandınız mı?
2. Vergi affı beklentiniz var mı?
3. Vergi affı beklentiniz var ise hangi periyotta af bekliyorsunuz?
4. Bir vergi affı çıkarılsa yararlanmak ister misiniz?
5. Aftan yararlanmak istemiyorsanız, neden?
6. Vergi affından yararlanmanız durumunda, adınız ülke çapında duyurulacak olsa, aftan yararlanır mısınız?
7. Son çıkarılan vergi affının bir defaya mahsus olduğunu düşünüyor musunuz?
8. Sizce ülkemizde vergi afları mevzuatın bir parçası haline gelmiş midir?

Yanıtlar incelendiğinde, 1-2-4-6-7-8. sorulara verilen yanıtlardan en dikkat çeken, mükelleflerin %91,3 gibi neredeyse tamamının vergi aflarının bir defalık olduğuna inanmamalarıdır. Ayrıca mükelleflerin, yaklaşık %90 gibi bir oranla vergi aflarını artık vergi mevzuatının bir parçası olarak görmeleri de hayli dikkat çekicidir.

3.sorunun yanıtında ise mükelleflerin %80,4'ü seçimden hemen sonra ya da 2007 yılı içerisinde bir af kanunu çıkarılmasını beklediklerini belirtmektedirler²⁷⁶.

Mükelleflerin 5. soruya vermiş oldukları cevaplara göre de, denetimden, cezadan korkulmadığı ve ödenen vergilerin devlet tarafından vatandaş için kullanılmadığı düşünceleri sebepleriyle mükelleflerin aftan yararlanmak istemedikleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca daha önceden vergi aflarından yararlanmış olan mükelleflerde yeni bir af beklentisi oranı daha yüksektir ve ister daha önceden aflardan yararlanmış olsun ister yararlanmamış olsun mükelleflerin çoğu, yeni bir af kanunu çıkarıldığında bu aftan yararlanmak istemektedir.

Yapılan bu anket çalışmalarıyla, vergi affı konusunda mükelleflere yöneltilmiş olan önermelere ve sorulara mükelleflerin vermiş olduğu cevaplar sonucunda, vergi affı uygulamalarının vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık olacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durum

²⁷⁶ Bu anket çalışması 2007 yılında yapıldığı için 2007 öncesinde uygulanmış olan af kanununa yönelik olarak sorular ve cevaplar belirlenmiştir.

mükellefin vergiye olan uyumunu azaltmaktadır. Aynı zamanda mükelleflerin yeniden bir af kanunun çıkarılacağına dair beklenti içine girmeleri sonucunda da vergiye olan uyumları azalmaktadır. Vergi aflarının mükellefler üzerindeki bu olumsuz etkilerinin giderilmesi ve olumlu yönde olabilmesi afların niteliğine, zamanına, sıklığına, uygulanmadan önce ve sonra alınan önlemlere bağlıdır. Bu bağlamda, mükelleflere daha etkin bir hizmet sunulması, vergi sistemlerinin iyileştirilmesi, vergi kaçakçılığına ilişkin önlemler alınması ve aflara sık sık başvurulmaması gibi uygulamalarla mükelleflerin vergiye ve vergi aflarına karşı vermiş olduğu tepkiler en aza indirilebilir ve olumluya dönüştürülebilir. Ancak Türkiye’de sıklıkla uygulanan vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükellefin gönüllü uyumunu düşüren bir uygulamadır ve bu nedenle vergi aflarına karşı tepkiler olumsuz yöndedir. Bu noktada vergi aflarının sık sık çıkartılmasıyla vergisini düzenli ödeyen mükellefleri olumsuz etkilemek yerine çeşitli yollar aranarak vergisini düzenli ödeyen mükelleflere mükafat sağlanabilir ya da çeşitli uygulamalarla af uygulamasına ihtiyaç azaltılabilir. Vergi oranları azaltılarak verginin tabana yayılması sağlanabilir; kanunlar mükelleflerin rahatça anlayabileceği kadar açık bir hale getirilebilir, böylece kanunu anlamamadan doğan uyuşmazlıklar en aza indirilebilir; tahsil sürecini güçlendirecek önlemler alınabilir; vergi yargısının işleyişi kolaylaştırılabilir, vergi sistemindeki muafiyet, istisna ve indirimler mümkün olduğunca daraltılabilir veya vergi denetimlerinin etkinliği artırılabilir. Mükelleflere yönelik olarak yapılabilecek iyileştirmeler ise; vergi kültürünün yerleşmesi için eğitim programlarına ağırlık verilebilir, dürüst mükellefleri cezalandırmayan ve mükelleflerin mali gücüne göre vergilendirildiği bir sistem getirilebilir. Bu gibi düzenlemeler yapıldığında vergi aflarına daha az ihtiyaç duyulacaktır²⁷⁷.

²⁷⁷ Tuay ve Güvenç, a.g.e., s.140-141.

2.BÖLÜM

UYGULAMA AÇISINDAN VERGİ AFLARI VE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

I. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

A. TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Vergi, devletin ekonomik, sosyal, mali vb. gibi görevleri yerine getirirken yapmış olduğu harcamaları karşılamak için toplanan gelirlerdir ve Türkiye’de vergi gelirleri kamu gelirleri arasında en önemli paya sahip olan gelir türüdür. Verginin bu denli önemli bir gelir kaynağı olması nedeniyle devlet mümkün olan en fazla oranda vergileri toplama gayreti içindedir. Ancak ülkemizde var olan kayıt dışılık, vergi kaçırma gibi unsurların varlığıyla vergi gelirleri istenen miktarda ve gerektiği kadar toplanamamakta, sadece stopajda kesilen vergiler tam olarak tahsil edilmektedir. Bu şekilde vergilerin tamamının toplanamaması; devlet gelirlerinin azalmasına ve devletin harcamalarını karşılamaya gelirlerinin yetmemesine sebebiyet vermektedir. İşte devlet vergi gelirlerini arttırabilmek amacıyla belirli dönemlerle vergi af kanunlarına başvurabilmektedir ki Türk hukukunda cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar çeşitli adlarla ve çeşitli gerekçelerle birçok vergi af kanunu çıkarılmıştır. Çıkarılan bu vergi af kanunlarının bazıları vergi asıllarını kapsarken bazıları vergi ceza, indirim ve gecikme zamlarını da kapsamaktadır. Bu şekilde çıkarılan aflar aslında bir defalık olarak çıkarılmış ve bu aflardan sonra af çıkarılmayacağı gibi bir izlenim yaratılmıştır. Ancak cumhuriyet tarihinden beri bütçe açıklarının kapatılması, ekonomik istikrarın sağlanması gibi amaçların gerçekleştirilmesi gibi nedenlerle 35’ten fazla vergi af kanunu çıkarılmış ve vergi af kanunlarının çıkarılması artık mükellefler ve kamuoyu için beklenmeyen bir durum olarak görülmekten çıkmıştır¹.

Sayısı bu kadar fazla olan ve Türkiye’de çıkarılmış olan vergi afları Tablo 2’de sıralanmıştır.

Tablo 2: Cumhuriyetten Günümüze Çıkarılan Vergi Af Kanunları

Tarih	Düzenleme
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyeyi Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
22.03.1934	2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
15.03.1944	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
06.07.1948	5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun
26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

¹ Edizdoğan, a.g.m., s.113.

13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Kanun Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.05.1982	2431 sayılı Kanuna Ek 2571 Sayılı Kanun
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Kanun
14.06.1989	3571 Sayılı Kanunla Getirilen Vergi Affi Uygulaması
15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.03.1992	3787 sayılı Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
22.07.1998	4369 sayılı Kanun
06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4751 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
11.09.2014	6552 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlar ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kaynak: Nihat Edizdoğan, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı. 164, (Ocak-Haziran-2013).

Kanunlar çıkartılırken belirli gerekçeler sunulur. Gerekçe sunulmadan kanun çıkartılması mümkün değildir. Bu sebeple af kanunları çıkartılırken de belirli gerekçelere dayandırılması gerekir. Her vergi af kanunun çıkartılma gerekçe ve amaçları farklıdır². Ancak genel olarak vergi af kanunlarının çıkartılma gerekçeleri (yukarı ki bölümlerde belirtildiği gibi) ekonomik, siyasi, teknik ve malidir. Kısaca belirtmek gerekirse vergi af kanunları; vergi denetimlerinin yetersiz olması nedeniyle denetimler düzenli bir hal alınca ve vergi ahlakı yerleşinceye kadar ya da vergi asıllarının zamanında ödenmesi, vergi idaresinin çalışma yükünün azaltılması ve yargının iş yükünün hafifletilmesi gibi nedenlerle çıkartılabilir. Bunların dışında politik amaçlarla da af kanunları çıkartılabilir. Yeni başa gelmiş bir iktidar önceki iktidarın bırakmış olduğu borç yükünden kurtulabilmek ve yeni bir başlangıç yapmak adına af kanunları çıkartılabilir. Yine ekonomik

² Özcan Karatay ve Aliye Karatay, “Türkiye’de Vergi Afları Ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt.3, No.2, 2011, s.183.

gerekçeler de söz konusudur. Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, enflasyon, döviz darboğazı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların giderilmesi için de aflara başvurulabilir³.

Sayılmış olan bu gerekçelerle ve amaçlarla cumhuriyet tarihinden günümüze kadar birçok vergi affı kanunu çıkarılmıştır ve bu kanunlarının her birinin çıkartılma gerekçeleri, kapsamaları nitelikleri birbirinden farklıdır. Zaman içerisinde hem amaç ve nitelik farklılıkları oluşmuş hem de yöntemlerde de çeşitli değişimler görülmüştür. Bu anlamda 1980’li yıllara kadar uygulanan yöntemler benzer olmakla birlikte 1980’den sonra çeşitli yöntem değişikliklerine gidilmiştir. Bu sebeple Türk Hukukunda yer verilen aflar incelenirken 1980 öncesi ve 1980 sonrası şeklinde bir sınıflandırma yapılarak incelenmesi daha doğru olacaktır⁴.

1. 1980 Öncesi Dönemde Vergi Affı Uygulamaları

Cumhuriyetin ilk yıllarında çıkarılan vergi aflarıyla gerçekleştirilmek istenen amaçlar, günümüz amaçlarından farklılık göstermektedir. O dönemde yeni bir ülke kuruluyor olması sebebiyle farklı amaçlar güdülmüştür. Bu anlamda o dönemdeki vergi aflarının, yeni bir ülke ve mali sistem kurma çabası içinde olan yönetimin teknik amaçlarla, 1929 ekonomik buhranının da etkisiyle sarsılan mükelleflerin hem eskiden kalan ağır ve adaletsiz uygulamaların hem de yeni düzenlemelerin etkisiyle ağır bir yükümlülük altında ezilmelerini önlemek gibi sosyal amaçlarla ve Devletçilik ilkesinin uygulanmasıyla artan kamu ihtiyaçlarının kısa dönemde karşılanmasını sağlamak gibi mali amaçlarla, gerçekleştirildiği görülmektedir⁵. 1960’lı yıllardan sonra ise vergi aflarının çıkarılmasında bir artış görülmektedir. Yaklaşık olarak her 2 yılda bir af kanunu çıkarıldığı söylenebilir. Bu dönemlerde çıkarılan vergi aflarının sebebi ise genel olarak; toplumun belirli bir gelişim göstermesine rağmen, gelişme gösteremeyen ve toplumun gerisinde kalmış olan kanunların ortaya çıkarmış olduğu olumsuzları gidermektir. Bu dönemde çıkarılan aflardan bazıları genel af kanunlarının içerisinde yer alırken, bazıları özel af kanunları içerisinde yer almış ve bazıları da kanuna eklenen geçici maddelerle hayata geçmiştir. Kapsam açısından da afların bir kısmı vergileri sınırlandırmış diğerleri ise mükellefiyet açısından bir sınırlandırma yapmıştır⁶.

Yukarıda belirtilen söz konusu amaçları gerçekleştirmek için, çıkarılan vergi afları 1960 yılı öncesinde genel olarak, yürürlükten kaldırılan vergilerin tasfiyesine yöneliktir ve bunlardan yararlanmak için herhangi bir şart getirilmemiştir. Vergi aslı, zam ve cezalar ile ilgili bir ayırım yapılmamış, vergi borçları bir bütün halinde terkin edilmiştir.1960’dan 1980’e kadar çok farklı bir

³ Narinoğlu, a.g.m., s.28.

⁴ Edizdoğan, a.g.m., s.113.

⁵ Özden, a.g.e., s.152-153.

⁶ Narinoğlu, a.g.m., s.28.

değişim söz konusu değilken 1980'den sonra afların çıkartılma yöntemlerinde değişiklikler olmuştur. Bu anlamda 1980 tarihine kadar çıkarılmış olan vergi afları kronolojik olarak sıralanmıştır⁷:

- **İlk af 17 Mayıs 1924 tarihlidir.**
- **5 Ağustos 1928 tarihli ve 145 Sayılı Elviyeyi Selaseded Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa:** Elviye-i Selâse, Osmanlı döneminde Batum, Kars ve Ardahan livalarının (sancak) ortak adıydı. Söz konusu Kanun ise; Rus yönetimi zamanında Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle Iğdır ve Sürmeli kazalarında uygulanan maktu vergileri tahsil etmek gerekçesiyle çıkarılmıştır. Yürürlüğe girmeden önce söz konusu olan arazi, aşar ve emlak vergileri hakkındaki işlemlerin affını öngörmektedir. Çıkarılan af koşulsuz bir aftır.
- **22 Mart 1934 Tarihli ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu:** Bu kanunla, yürürlükte olan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve geçici bir madde ile 755 sayılı Kanuna göre tarh edilmiş fakat tahsil edilmemiş vergi cezaları terkin edilmiştir. Ancak, af hükmünden yararlanılabilmesi şarta bağlanmıştır. Buna göre; 1926, 1927, 1928 yıllarında 1924 yılında vermiş oldukları temettü vergilerinin üç mislini ödemiş olan mükellefler bu aftan yararlanabilmiştir⁸.
- **4 Temmuz 1934 Tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun:** Bu kanun, döneminde çıkarılan en geniş kapsamlı kanun niteliğindedir. Kanunun 1. maddesinde belirtildiğine göre; 1923 yılı sonuna kadar devlete, özel idare ve belediyelere ait tahakkuk etmiş her türlü vergi, resim ve harçlarla bunların munzam kesirleri, misil ve gecikme zamları artıkları ile birlikte terkin edilmiş, ayrıca bu döneme kadar çıkarılmış ve yürürlükten kaldırılmış olan diğer vergilerinde terkin edilmesine karar verilmiştir. Bu kanun bazı vergiler açısından çeşitli koşullar içermektedir. Vergi aslının bir kısmının ödenmesi suretiyle ödenmeyen vergi aslının yanı sıra o vergiye ait olan ceza, zam ve faizlerin terkin edilmesi söz konusu olmuştur. Verginin ödenmesi koşullu bir af kanunu olduğundan her vergi için ödenmesi gereken vergi miktarları belirlenmiş ve bu miktarlar vergilere göre değişiklik göstermiştir. Örneğin; harp kazançları vergisi için vergi aslının %40 ila %60 arasında ödenmesi gibi bir koşul söz konusuysen, umumi istihlak ve eğlence vergisinde aftan yararlanmak için vergi aslının %80'inin ödenmesi koşulu getirilmiştir. Bu vergilerin dışında kazanç vergisi, arazi ve bina vergileri, hayvanlar vergisi, muamele vergisi gibi vergiler bakımından da ödenmesi gereken bu miktar farklı farklı belirlenmiştir. Bu kanun çıkartılmasındaki gerekçe ise, özellikle sanayileşme gibi bir politikanın benimsenmesi nedeniyle oluşan bütçe açıklarını kapatmak gibi mali bir gerekçedir⁹.
- **29 Haziran 1938 tarihli ve 3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun:** Bu kanun vergi yükümlüleri ile ilgili kayıtların sağlıklı

⁷ Edizdoğan, a.g.m., s.113.

⁸ Besen, a.g.e., s.100.

⁹ Narinoğlu, a.g.m., s.29.

tutulamaması ve biriken vergi borçlarının yükümlülerin ödeme güçlerini aşması gerekçeleriyle çıkarılmıştır. 1935 yılına kadar tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilememiş tüm arazi vergilerinin ve cezalarının terkin edilmesine karar verilmiştir. Bu kanun herhangi bir koşul aramadan aftan yararlanmak isteyen herkesin yararlanabileceği koşulsuz bir af kanunu olmuştur.

- **15 Mart 1944 Tarihli ve 4530 Sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun:** Türkiye 2. Dünya Savaşı'na girmemekle birlikte jeopolitik konumu sebebiyle büyük bir orduyu savunmaya hazır halde, ayakta tutmak için büyük bir savunma harcaması yapmak durumunda kalmıştır. Bütçedeki kaynakların büyük bir çoğunluğunun ordu ve savunma harcamalarında kullanılması sebebiyle de mali sıkıntılar ortaya çıkmıştır. Bu dönemde bu sıkıntıların giderilmesi amacıyla da çeşitli diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de gelir getirici uygulama olarak vergi uygun görülmüş ve "Varlık Vergisi" adı altında bir vergi türü alınmaya başlanmıştır. Bu vergi periyodik bir şekilde alınacak olmayıp sadece savaş dönemi için bir kere ve kişilerin tüm mal varlıkları üzerinden hesaplanarak alınmıştır. Bu vergi ekonominin düzene girmesi ve ticaretin Türklerin eline geçmesi sebepleriyle uygulamaya konulmuştur. Buradaki bir diğer amaç ise; gayrimüslimlerin ülkeyi terk etmesini sağlayarak tamamen Türklere yönelik bir ticaretin yapılmasıydı. Bu nedenle o dönemde kural dışı bir vergi uygulaması olduğu söylenmektedir¹⁰.

Bu gibi gerekçelerle uygulanmaya konulmuş olan bu kanun 16 ay boyunca yürürlükte kalmıştır. Bu verginin uygulanmasına ise 15 Mart 1944 Tarihli ve 4530 Sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun ile son verilmiş ve bu tarihe kadar ödenmemiş olan vergi borçları alınmaktan vazgeçilmiştir.

- **13 Haziran 1946 Tarihli ve 4920 Sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun:** Bu kanunun 1.maddesi ile bütün devlet ormanları ve Orman Genel Müdürlüğü ile buna bağlı Devlet Orman İşletmelerinin, kira ile tutulmamış olmaları şartı ile orman içinde veya dışında sahip oldukları veya intifa eyledikleri arazi, bina ve tesisler vergiden muaf tutulmuştur. Aynı zamanda bu kanunun Geçici 2. maddesine göre de; 1. madde gereğince Orman İdaresiyle İşletmelerinin muaf buldukları vergiler ile zam ve cezalarından bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahakkuk ettirilip henüz tahsil edilmemiş olanlar silinmiştir¹¹.
- **21 Ocak 1947 Tarihli ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun:** Toprak Mahsulleri Vergisi de aynı Varlık Vergisi gibi 2.Dünya Savaşı'nda olağanüstü durum nedeniyle alınmaya başlanmış antidemokratik hükümleri olan bir vergidir.

¹⁰ Hüseyin Kutbay ve Davut Buzkiran, "Varlık Vergisi Uygulamasında Kim Suçlu?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.306, (Mart-2014), s.172.

¹¹ Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun, (4920 S.K.), **Resmî Gazete**, 6332, 13 Haziran 1946.

Bu verginin uygulamasına 1946 yılında 4840 sayılı kanunla son verilmiştir. 1947 yılındaki 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun ile de verginin daha önce tahsil edilemeyen artıkları ile tüm cezaları silinmiştir. Bu kanundan yararlanmak için de herhangi bir şart belirlenmemiştir¹².

- **6 Temmuz 1948 Tarihli ve 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınamaması Hakkında Kanun:** Bu kanun ile bitkisel yağ üretim yerlerinden götürü bir şekilde alınan muamele vergisine ilişkin cezalardan 01.09.1947 tarihinden önce tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilememiş olan vergilerin alınmasından vazgeçilmiştir. Bu kanundan yararlanılması açısından da bir şart belirtilmemiştir.
- **26 Ekim 1960 Tarihli ve 113 Sayılı Af Kanunu:** 113 Sayılı af kanunu Milli Birlik Komitesi döneminde hayata geçirilmiştir. (Milli Birlik Komitesi, 27 Mayıs 1960 günü Demokrat Partinin askeri darbe ile devrilerek siyasi iktidarı ele geçiren Türk Silahlı Kuvvetleri'ne mensup bir cuntadır.). Bu dönemde hayata geçirilmiş olan bu af kanununun gerekçesi; 1950 yılında hayata geçirilen yeni vergi sistemiyle alakalıdır. Çünkü bu sistem modern bir şekilde vergilendirmenin yapılacağı ve mükellefi korumaya alan bir vergi sistemidir. Bu sistemle vergi matrahının belirlenmesi mükellefin tayin ve takdirine bırakılmıştır. Matrah belirlemenin mükellefe bırakılması adil bir uygulama olsa da o dönemdeki çeşitli olumsuzluklar nedeniyle düzgün bir şekilde uygulanamamıştır. Denetim yapacak olan elemanların azlığı ve bu elemanlar tarafından mükelleflerin yüzde yüz bir oranla incelemeye tabi tutulamaması bu sistemin uygulanmasını zorlaştırmıştır. Bu olumsuzlukların oluşması sonucunda tahsilin gerektiği gibi yapılamaması sorunları ortaya çıkmış ve 113 sayılı af kanunu bu sonuca yönelik olarak çıkarılmıştır¹³.

Bu kanun kapsamına kanunun yayım tarihinde henüz tahsil edilmemiş para cezaları ve kamusal nitelikteki vergi cezaları alınmış, vergi cezaları ve asıl alacağı eklenen misil zamları ile kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük suçlarına uygulanan mali nitelikteki vergi cezaları ise açık bir hüküm ile affın dışında bırakılmıştır. Bu kanun, görüldüğü gibi, daha çok adli af niteliğinde olup, hususi kanunlardan doğan para cezalarının affını içermemektedir. Bu kanunun vergi affını ilgilendiren yönü ise, V.U.K' un, 2365 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki, 357, 358, 359 ve 360. maddelerde düzenlenen hileli vergi suçlarının affına yönelik hükümleridir.

- **28 Şubat 1961 Tarihli ve 281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun:** Bu kanunun gerekçesi, ekonomik ve mali nedenlerden ziyade siyasidir. Dönemde meydana gelen siyasi hareketlerden dolayı (27 Mayıs) oluşan gerilimli ortamın ortadan kaldırılması amaçlıdır. Yeni bir vergi sisteminde yaşanan aksaklıkların ortaya

¹² Dönmez, a.g.e., s.219.

¹³ Sayar, a.g.m., s.65.

çıkardığı yaptırımların giderilmesi için de bu kanuna başvurulduğu söylenebilir. Kanun, belirli şartların varlığı halinde vergi cezaları ve gecikme zamları için af ve terkin hükümleri getirmiştir. Genel bütçe, idare ve belediyelere ait tüm vergi, resim ve harçlara ait vergi cezalarının, gecikme zam ve cezalarının da affını kapsamına almıştır. Mükelleflere kamu alacağının kesinleşip kesinleşmemesine göre çeşitli kolaylıklar sağlanmıştır. Burada kesinleşmiş alacaklar için, kısmi olarak ödenmesi koşulu getirilmiş; kesinleşmemiş alacaklarda ise, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki ay içinde bağlı olunan vergi dairesine yazılı olarak müracaat edilerek uyuşmazlıktan vazgeçildiğinin ya da uyuşmazlık çıkarılmayacağına bildirilmesi şartı aranmıştır. Kanunda uyuşmazlıktan vazgeçme şartı sadece vergi cezaları, gecikme zam ve cezaları bakımından yer almıştır, vergi aslına ilişkin uyuşmazlık yaratılması ise, aftan yararlanmaya engel teşkil etmemiştir¹⁴.

Vergi cezalarının bağımsız olarak genel affı ülkemizde ilk kez, 281 sayılı Kanunla uygulanmıştır. Bu kanun vergi cezalarının tamamını değil, sadece belirli bir kısmını bazı şartlar altında affetmiştir. Bu bakımdan kanunun getirdiği af hükümleri şartlı af niteliğindedir¹⁵.

- **23 Şubat 1963 Tarihli ve 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun:** 23 Şubat 1963 yılında yürürlüğe girmiş olan 218 sayılı kanun, 281 sayılı kanunda olduğu gibi ekonomik ve mali faktörlerle değil, siyasi faktörlerle çıkarılmıştır. Bu kanunun çıkarılmasındaki gerekçe de; yine 27 Mayıs hareketinden başa geçen sivil hükümetçe “Yeni ve teminatlı bir Anayasa çerçevesi içinde sağlam temeller üzerine kurulmuş... Demokratik rejime ulaşmanın kolay olmadığı ve bu aradaki güçlüklerin suçların artmasında etkili olduğu vurgulandıktan sonra sosyal bir özlem olarak bazı suçların affı” şeklinde belirtilmiştir.¹⁶ Bu kanunla hukuk sistemimizde ilk kez vergi cezalarının affı, diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmüştür. 218 sayılı Kanunda vergi cezalarından usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının ise yarısı affedilmiştir. Ayrıca hileli vergi suçlarından dolayı kamusal nitelikteki suçların da affedildiği belirtilmiştir. Gecikme zamları ise 1961 yılında çıkarılan 281 Sayılı Kanunla gecikme zamlarının ödenmesi için mükelleflere çeşitli kolaylıklar sağlandığı sebebiyle bu af kapsamının dışında bırakılmıştır. Bu af kapsamından yararlanılması için ise, herhangi bir şart aranmamıştır. Hatta şöyle ki; mükellefler aftan yararlanmak için başvuru yapmak zorunda bile kalmamış, vergi affı otomatik olarak idare tarafından gerçekleştirilmiştir¹⁷.
- **13 Haziran 1963 Tarihli ve 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun:** 1950 yıllarından itibaren yeni bir vergi sistemi

¹⁴ Besen, a.g.e., s.103.

¹⁵ Önen, a.g.m., s.19.

¹⁶ Dönmez, a.g.e., s.225.

¹⁷ Narinoğlu, a.g.m., s.30.

uygulanmasına geçilmiş ve bu sisteme geçilen zaman ile profesyonel Türk spor tarihinin başlangıcı aynı dönemlere gelmiştir. Bu durumda vergi idaresi sporculara ödenen transfer ücretleri, primler ve aylıklarının gelir vergisi matrahına dahil olup olmadıkları konusunda bir tereddüde düşmüş ve sonunda bu alınan gelirlerin gelir vergine tabi olması gerektiği kararı alınmıştır. Bu kararın sonucunda spor kulüplerine cezalı tarhiyat yapılmıştır. Ancak bu tarhiyatın spor kulüplerini zor duruma sokması sebebiyle çıkarılan 252 sayılı af kanunu ile bütün vergi asılları ve cezaları bir defaya mahsus olmak üzere affedilmiştir. Koşul bakımından değerlendirildiğinde ise, bu aftan yararlanmak için herhangi bir şart aranmamıştır¹⁸.

- **5 Eylül 1963 Tarihli ve 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun:** 1950'lili yıllardan itibaren başlayan ekonomik olumsuzlukların devam ediyor olması ve KİT'lere yapılması planlanan yardımların yapılmaması bu kanunun çıkarılmasının gerekçesini oluşturmaktadır. Ekonominin durgunluğu ve gerekli yardımı alamamaları sebepleriyle KİT'ler vergilerini ödemek yerine, elde ettiği gelirlerle ekonomik yaşamlarını devam ettirmeye çalışmışlardır. Vergilerin verilmemesi, bunların kendi teşebbüsleri için finansman aracı olarak kullanılması her yıl ödenmeyen vergilerin birikmesine yol açmış ve KİT'ler zamanla büyük bir borç yükü altında kalmıştır. İşte çıkarılan 325 Sayılı Kanunla KİT'lerin bu borç yükünden kurtulmaları ve de kısmen de olsa vergi artıklarının tahsil edilebilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Bu kanunun çıkarılmasıyla beraber de KİT'lerin vergi(gelir, kurumlar, şeker, istihlak, harcama ve gümrük) ve resimlerin asli borçları ve bunların gecikme zam ve faizlerinin ilgili tahsil dairesinin kayıtlarından düşürülmesi ve bunların adi bir alacak olarak yazılması sağlanmıştır. Kanunun bu borçları “adi alacak” olarak sayması sebebiyle af olup olmadığı tartışma konusu olmuştur. Sınırlandırma, kanunun belirli vergileri kapsamına alması ve sadece KİT'lere yönelik olması şeklindeyken, bundan yararlanmak için herhangi bir şart aranmamıştır¹⁹.
- **16 Temmuz 1965 Tarihli ve 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun:** Bu kanun, 1960'lı yıllardaki ekonomik durumlar nedeniyle belediyelerin ve belediyeye bağlı işletmelerin yapması gereken kamusal hizmetleri gerçekleştirememeleri, gerçekleştirmeye güçlerinin ve ekonomik durumlarının yetmemesi gerekçeleriyle çıkarılmıştır. Kanun sadece belediyeleri ve belediyelere bağlı işletmeleri kapsamına almıştır. Buna göre, belediyelerin ve belediyeye bağlı işletmelerin genel ve katma bütçeli kuruluşlara, özel idarelere ve KİT'lere olan yüklü miktardaki borçları söz konusudur. Çıkarılan 691 Sayılı kanun, bu kurumların genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile özel idarelere olan borçlarının terkin edilmesi, KİT'lere olan borçlarının ise tahkim edilmesine yöneliktir. Aftan bu şekilde yararlanmak için belediyeler ve belediyelere bağlı işletmeler açısından herhangi bir şart aranmamış, ancak şekli

¹⁸ Narinoğlu, a.g.e., s.30.

¹⁹ Dönmez, a.g.e., s.241.

bir ödev verilmiştir. Buna göre eğer belediyeler ve bunlara bağlı olan işletmeler, 3 ay içinde kanun kapsamındaki borçlarını gösteren kayıtları ilgili il ve ilçenin en büyük mülki amirine teslim etmezlerse aftan yararlanmaları söz konusu olmayacaktır. Yalnızca bu şekli ödevi yerine getirenler aftan yararlanabilecektir. Aftan yararlanabilecek olanlar için hangi vergi borçlarının terkin edileceğine dair bir kısıt yoktur. Belediyeler ve belediyelere bağlı işletmelerin tüm vergi borçları, gecikme zam ve cezaları terkin ve tahkim edilmiştir²⁰.

- **3 Ağustos 1966 Tarihli ve 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun:** Genel af niteliğindeki 780 sayılı Kanunun çıkarılmasının amacı; birikmiş uyuşmazlık dosyalarının tasfiyesini sağlayarak idarenin iş yükünü azaltmak ve düzenlemek, isteyerek değil de bilgi eksikliğinden kaynaklanan sebeplerle vergisel yükümlülüklerini yerine getirememiş olan mükelleflere bir şans daha tanınarak daha şevkli bir şekilde çalışmalarını sağlamaktır. Bu kanun kapsamında mükelleflerin vergi cezaları ve gecikme zamları vergi asılları ödenmek şartıyla affedilecek ibaresine yer verilmiştir. Bu anlamda affın bir koşula bağlı olduğu söylenebilir. Yani, 780 sayılı Kanunla 31.12.1965 yılına kadar olan vergi borç ve cezaları eğer bu kanun yürürlüğe girmeden önce tahakkuk etmiş ancak tahsil edilememişse, vergi asılları ödenmek suretiyle af kapsamına alınmıştır. Vergi asıllarının ödenmesi gereken zaman ise, 780 sayılı kanun yürürlüğe girdikten itibaren 6 aydır. Bu 6 ay içinde vergi asıllarını ödeyen mükelleflerin vergi cezaları ve gecikme faizleri affedilecekti. Kanunun 2. maddesinde uyuşmazlık yaratmanın ya da mevcut uyuşmazlığı sürdürmenin aftan yararlanmaya engel olmayacağı üstelik aftan yararlanabilmek için sadece uyuşmazlık sonunda vergi aslını ödemenin yeterli olacağı belirtilmiştir. Ancak uyuşmazlık sonucunda mükellefin haksız çıkması durumunda vergi aslının %10 zam ile ödenmesi durumu söz konusu olmuştur. Bu madde, kanunun uyuşmazlık konularını azaltarak vergi idarelerinin iş yükünü hafifletmek amacına uygun düşmemiş, hatta vergi uyuşmazlıklarının daha da artmasına sebebiyet vermiştir²¹.
- **28 Şubat 1970 Tarihli ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af:** Emlak vergisinde daha sistematik bir uygulamaya geçilmesi sebebiyle yeni bir kanunun gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu amaçla 1319 Sayılı yeni Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Emlak vergisi alanında yeni bir kanunun yürürlüğe girmesiyle eskiden kullanılmakta olan 1833 Sayılı Arazi Vergi Kanunu ile 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanununu yürürlükten kaldırılmıştır. Bu anlamda kanunun af kapsamındaki gerekçesi, eski kanunlardan dolayı oluşan vergi ceza ve gecikme zamlarını tasfiye etmektir. Bu kanun çıkarılana kadarki zamana kadar tahakkuk etmiş, ancak tahsil edilememiş olan bina, buhran, arazi ve savunma vergileri, vergi asılları ödenmek şartıyla vergi cezaları ve gecikme zamları affedilmiştir. Ancak vergi

²⁰ Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun, (691 S.K), **Resmî Gazete**, 12058, 16 Temmuz 1965.

²¹ Alacakaptan, a.g.e., s.21-27.

aslıının farklı zamanlarda ödenmesi durumlarında vergi ceza ve gecikme zamlarına uygulanacak olan af oranları farklılık göstermektedir. Şöyle ki; kanunun yürürlüğe girdikten itibaren ilk 2.ayın sonuna kadar vergi aslıının tamamının ödenmesi durumunda vergi ceza ve gecikme zamlarının %90'ı, ikinci 2.ayın sonuna kadar ödenmesi durumunda %80'i ve üçüncü 2.ayın sonunda ödenmesi durumunda ise %70'i affedilir. Yine bu kanunda da herhangi bir uyuşmazlık durumunda, kanunun yürürlüğe girdikten sonraki uyuşmazlıklar da dahil, vergi asıllarının tamamının belirlenen 2 aylık sürelerde ödenmesi durumunda da yukarıdaki oranlar uygulanır. Bu af uygulamasının temelinde yükümlülükleri teşvik etmek amacıyla bu tür alacakların kısa sürede tahsil edilmesi düşüncesi yatmaktadır. Sonuç olarak bu vergiler yerine ikame edilen yeni vergileri daha etkin bir şekilde yönetme imkanına kavuşturulması amaçlanmıştır²².

- **15 Mayıs 1974 Tarihli ve 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun:** Bu kanun genel af kanunu niteliğindedir ve vergi aflarına kanunun 9. maddesinde yer verilmiştir. Cumhuriyetin 50.yılı sebebiyle bir af kanunu çıkarılma gereği duyulmuş ve 1803 sayılı kanun yürürlüğe konmuştur. Bu nedenle bu af kanunun çıkarılması siyasi nitelikler taşımaktadır. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun ile benzerlikler göstermektedir. Ancak 780 sayılı Kanunla yapılan bazı eksiklik ve hataların düzeltilmeye çalışıldığı söylenebilir. Amaçları ise, vergi gelirlerinin artırılmasını sağlamak ve idarenin iş yükünü hafifletmektir. Bu kanun kapsamına diğerlerinden farklı olarak vergi, resim ve harçların dışında parafiskal gelirler olan sigorta ve Bağkur primlerine ait ceza, gecikme zammı ve faizleri de dahil edilmiştir. Kanun kadastro harçlarını da af kapsamına almak suretiyle sadece cezaları ve fer'i nitelikte bir alacak olan gecikme zamları ile faizleri değil, asli nitelikteki bir kamu alacağını da affetmiştir²³.

Bu kanunun dikkat çeken özellikleri; kanunun bir tasarı olarak değil, bir teklif olarak meclise sunulması, affin kapsamına sadece vergi, resim ve harçların değil; parafiskal gelirlerin de vergi ceza, gecikme zam ve faizleri ile kadastro harçlarının dahil edilmesidir. Kadastro harçlarının af kapsamına alınması asli nitelikteki bir alacaktan vazgeçilmesi anlamına geldiğinden önemlidir. Aynı zamanda bu kanunla mali affin kapsamı genişletilmiş, devletin özel hukuk alanına giren alacaklarının da af kapsamına alınmıştır²⁴.

Aftan yararlanma vergi asıllarının ödenmesine bağlıdır. Vergi aslı olmadan oluşan vergi cezaları ise, herhangi bir şart olmadan af kapsamına alınmıştır. Bu durum, 780 sayılı kanunda ortaya çıkan boşluğun düzeltilmesine yönelik olarak yapılmıştır. Affin kapsamına 1973 yılından önceki kamu alacaklarına uygulanan vergi cezası, gecikme zammı ve faizleri girmektedir. Kanun yürürlüğe girdikten sonra veya önceki 8 ay içerisinde vergi asıllarının

²² Emlak Vergisi Kanunu, (1319 S.K), **Resmi Gazete**, 13576, 11 Ağustos 1970.

²³ Sayar, a.g.m., s.66.

²⁴ Dönmez, a.g.e., s.247-248.

kısmen veya tamamen ödenmesi durumunda aftan yararlanılabilmektedir. Yani bu kanun vergi asıllarının tamamının değil, sadece bir kısmının da ödenebileceğini ve ödenen kısma göre vergi ceza, gecikme zam ve faizlerinde af yoluna gidileceğini öngörmüştür. Söz konusu kanunun b bendinde, af dönemlerine ait olarak yürürlük tarihinden sonra kesilecek vergi ve cezalarının da af kapsamına alındığı belirtilmiş, c bendinde kanunun yürürlüğe girdiği tarihte uyuşmazlık içinde olan veya uyuşmazlık yaratacak hale getirilen kamu alacaklarının, vergi asıllarının uyuşmazlığın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren 8 ay içinde ödenmesi durumunda yukarıdaki hükümlerin uygulanması öngörülmüştür. Kanunun d bendinde, mükelleflerin tecil kurumuna başvurmalarının aftan yararlanmak için engel taşımayacağı belirtilmiş, son olarak e bendinde, affın kapsamına giren dönemlere ilişkin olarak kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 1 yıl içinde pişmanlık talebinde bulunanlara, 8 ay içinde ödeme yapmaları halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve pişmanlık zammı uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu kanun 780 sayılı Kanuna benzemektedir. O kanunun eksikliklerini gidermek amaçları olmasına rağmen çok fazla düzenleme sağlayamamış, uyuşmazlık ve pişmanlıkla ilgili kolaylıklar sağladığı için de çok adaletli ve eşitlik ilkelerine uygun bir kanun olmamıştır²⁵.

2. 1980 Sonrası Dönemde Vergi Affı Uygulamaları

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren uygulanmaya başlanan af kanunları, o zamanlar siyasi ve sosyal amaçlara dayandırılarak çıkarılmaktaydı. Yeni bir ülke kuruluyor olması nedeniyle çeşitli düzenlemelerin yapılması amacıyla önemliydi. Ancak 1980’li yıllara gelindiğinde uygulanan vergi aflarının sebepleri de farklılaşmaya başladı. Çünkü 1970’li yıllarda hakim süren ekonomik istikrarsızlıklar, enflasyon, döviz darboğazı ve siyasi istikrarsızlıklar sebepleriyle birçok fon vergi dışı kaldı. Bu fonların ekonomiye geri kazandırılması sebepleriyle 1980’li yıllardaki afların çıkarıldığını söyleyebiliriz. Genellikle de kesinleşmiş kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması, idarenin iş yükünün azaltılması, beyan dışı kalan gelirlerin kayıt altına alınması sebepleri vardır. 1980 yılından günümüze kadar çıkarılmış olan vergi af kanunları kronolojik bir şekilde aşağıda sıralanmıştır²⁶:

- **20 Mart 1981 Tarihli ve 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun:** Türkiye 1970 ve 80’li yıllarda zor dönemler geçirmiştir. 1970’ten sonra petrol fiyatlarının artması, Kıbrıs Barış Harekatının ortaya çıkardığı durumlar Türk ekonomisi için ağır bir yük oluşturmuştur. Siyasal istikrarsızların en üst düzeyde olduğu ve anlaşmaların sağlanamadığı bir ortamda ekonomik sorunların da eklenmesiyle ekonomi içinden çıkılamayan bir hal almaya başlamıştır. Ülkede

²⁵ Narinoğlu, a.g.m., s.31-32.

²⁶ Semih Öz ve Dilek Özkök Çubukçu, “Af ya da Adalet:Yeni Mali Af Yasası”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt.66, Sayı.2, 2012, s.249.

hüküm sürmeye başlayan kargaşa ve olumsuzluklar 1980 darbesine zemin hazırlamıştır. Darbeden sonra Milli Güvenlik Konseyi kurulmuştur. Kurulur kurulmaz da ekonomiyi rahatlatmak, gerginliği hafifletmek, uyuşmazlık dosyalarını azaltmak ve yeni yönetimin ihtiyaç duyacağı kaynakları yaratmak adına öncelikli iş olarak vergi ile ilgili uygulamalar yapılmıştır. Bu anlamda, belirtilen amaçların gerçekleştirilebilmesi için affa başvurulmuştur²⁷. Bu sebeple 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun çıkarılmıştır. Kanunun çıkarılmasında bu amaçların dışında mali amaçlar da söz konusudur. Bu iki yönlüdür. Hem kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadarki sürede tahakkuk etmiş ve tahsili kesinleşmiş olan alacakların bir an önce hazineye aktarılmasını hem de affın sağladığı imkanlarla mükelleflerin teşvik edilerek vergi yönetiminin bilgisi dışında kalan ve bu nedenle tahsil süreci başlatılmayan vergi matrahlarının ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Aynı zamanda beyan dışı kalmış servet unsurları ile vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi amaçlanmıştır. Servet ve stok bildiriminde bulunan yükümlülere, kanunda belirtilen tarih itibarıyla verdikleri beyannamelerde göstermedikleri ya da gerçek değerinden düşük bildirilen servetlerini, ek bir bildirimle ve ceza tehdidi olmaksızın bir defaya mahsus olmak üzere düzeltme imkanı verilmiştir. Hiç servet beyannamesi vermemiş yükümlüler de bu imkandan faydalanmışlardır²⁸.

Bu kanunun kapsamına V.U.K' da yer alan vergi, resim ve harçlar dahil edilmiş, V.U.K dışındaki gümrük vergileri ile diğer kamu alacakları dahil edilmemiştir. Zaman bakımından da bir sınırlama getirilerek sadece 22.03.1981 ile 31.08.1981 arasındaki vergi, resim, harçların ve bunlara ait ceza ve gecikme zamları af kapsamına alınmıştır. V.U.K kapsamında yer alan vergi, resim ve harçların bu kanun yürürlüğe girmeden ya da kanunla belirlenmiş olan son tarihe kadar ödenmiş olması durumunda vergi cezalarının %90'ının affedileceği, gecikme zamlarının ise alınmayacağı karara bağlanırken, yine bu kanun yürürlüğe girmeden önce tahakkuk etmiş ancak bir vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarının da alınmasından vazgeçilmiştir. Son ödeme tarihine kadar vergi, resim ve harçlara ait olan vergi cezalarının ödenmesi durumunda bunlara ait olan gecikme zamlarının da alınmasından vazgeçilmiştir. 2431 sayılı kanunun 2. maddesinde ise, yürürlüğe girdiği tarihe kadar uyuşmazlık halinde olan veya yürürlüğe girdiği tarihte itiraz süresi geçmemiş olan vergi, resim ve harçların 1. maddede belirtilen süre içinde ödenmesi halinde, bu alacak asıllarına bağlı olup henüz tahsil edilmemiş vergi cezaları ve gecikme zamları af kapsamına alınmıştır. Ancak bunun için uyuşmazlıktan vazgeçilmesi ya da yeni uyuşmazlık yaratılmaması şartı aranmaktadır. 4. maddede ise af hükümlerinin pişmanlık ve ıslah hükümleri ile birlikte

²⁷ Osman S. Kocahanoğlu, **Vergi Affı-Servet Affı-Stok Affı**, Yaylacılık Matbaası, İstanbul, 1981, s.19.

²⁸ Narinoğlu, a.g.m., s.32.

uygulanmasına imkan verilmiş, bunun sonucunda pişmanlık koşullarına uygun beyanda bulunanlardan pişmanlık zammı alınmayacağı da hükme bağlanmıştır.

Kanunun 7. maddesinde ise, 01.01.1981 tarihine kadar beyanname veren menkul ve gayrimenkul sahiplerinin 30.06.1981 tarihine kadar ilgili vergi dairesine başvurarak Gayrimenkul Kıymet Artışı vergisine tabi gayrimenkuller için, beyan ettikleri değer %30 fazlasını kabul ettiklerini bildirmeleri, tarh ve tahakkuk etmiş vergilerini 31.08.1981 tarihine kadar ödemeleri halinde haklarında takdir ve değerlendirme yapılmayacağı ve ceza uygulanmayacağı ifade edilmiştir²⁹.

- **02 Mayıs 1982 Tarihli ve 2431 Sayılı Kanuna Ek 2571 Sayılı Kanun:** Yürürlüğe giren 2571 sayılı bu kanunla 2431 sayılı kanuna ek maddeler getirilmiştir. Buna göre kanunun 7. maddesinde belirtilmiş olan beyanname verme, bildirimde bulunma ve ödeme sürelerinde değişiklik yapılmıştır. Bildirimde bulunma süresi 30.04.1982, ödeme süresi ise 30.06.1982 olarak düzenlenmiştir.
- **22 Şubat 1983 Tarihli ve 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma İle Tahsili Hakkında Kanun:** 2801 Sayılı Kanun, esasen, 2431 sayılı Kanunda yer alan amaçları gerçekleştirmeye yönelik olarak çıkarılmıştır. 2431 sayılı Kanun, uyuşmazlık halindeki dosyaların azaltılarak vergi mahkemelerinin ve idarelerinin iş yükünün azaltılması, kayıt altına alınmayan servet gelirlerinin kayıt altına alınması ve vergilendirilmesi gibi amaçlarla çıkarılmıştı. Bir miktar da olsa bu amaçlar gerçekleştirilmiş olmasına rağmen çok etkili olmaması, uyuşmazlık halindeki dosyaların sayısının artmaya başlaması ve servet bildirimlerinin istenilen düzeyde gerçekleştirilememesi 2801 sayılı Kanunun çıkarılmasına sebep oldu. Bu kanun çıkarılırken de bildirim ve ödeme sürelerinin kısa tutulması gerekçe olarak gösterildi. Bu gerekçenin dışında 2801 sayılı Kanunun çıkarılmasının altında yatan birkaç neden daha vardır. Bu nedenler mali, ekonomik, teknik ve siyasidir. Ekonomik nedeni; 2431 sayılı Kanunla gerçekleştirilmesi hedeflenmiş olan vergilendirilemeyen fonların kayıt altına alınması amacının, servet beyanları tam olarak verilmediği için gerçekleştirilememesi ve bu kanunla o amacın yeniden gerçekleştirilmek istenmesi olmuştur. Mali nedeni; kesinleşmiş alacakların ve uyuşmazlık halinde bulunan alacakların normal tahsil süresi için toplanamayışı sebebiyle idari açıdan pratik olarak tahsil edilemeyen gelirlerin tahsil edilerek hazineye gelir olarak aktarılması hedefi gösterilmiştir. Siyasi nedeni; 1983 yılından sonra demokrasiye geçme uygulamaları hızlandığı için, seçimlerle iş başına gelecek olan yönetime sorunlardan arınmış bir idare bırakılmak istenmesidir. Son olarak teknik nedeni ise; vergi mahkemelerinin uyuşmazlığa sebebiyet veren iş yüklerinden kurtarmaktır³⁰. Bu neden yönetim ve yargıyla ilgilidir diyebiliriz. 2801 sayılı Kanun 01.01.1983 yılından önceki

²⁹ Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun, (2431 S.K), **Resmî Gazete**, 17287, 22 Mart 1981.

³⁰ Dönmez, a.g.e., s.305-314.

dönemleri kapsamaktadır. Kanunun 1. maddesinde "Bu kanun hükümleri V.U.K kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanı hakkında uygulanır" denilerek kanunun kapsamı bu şekilde belirlenmiştir. Buna karşılık gümrük ve tekel idarelerinin vergi ve resimlerine ilişkin alacakları af kapsamı dışında tutulmuştur. Bu kanun 1983 yılına kadar çıkarılmış en geniş kanundur ve bir kısım vergi asıllarının da af kapsamında yararlandırılmasına imkan verdiği için diğerlerine göre daha önemlidir³¹.

2801 sayılı Kanun yürürlük tarihinden önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş bulunan vergilerin tamamen ödenmesi halinde, bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısının tahsilinden vazgeçileceğini düzenlemiştir. Ayrıca kanun yürürlüğe giriş tarihinden önce asılları ödenmiş bulunan vergilerin cezalarının tamamı ile bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının yarısının da terkin edileceğini belirtmiştir. Bu kanunda ayrıca, uyuşmazlık halinde olan vergi alacaklarında, vergi borcunun 3/4'ünün ödenmesi durumunda kalan 1/4'ünün ve bunlara bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarından da vazgeçileceği belirtilmiştir.

Kanunun "Özel Pişmanlık" başlığını taşıyan 5. maddesinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1978, 1979, 1980 ve 1981 yıllarıyla ilgili olarak vermiş oldukları yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içinde ve asgari bu maddede belirtilen miktar ve nispetler dahilinde arttırmaları halinde, artırımda buldukları yıllar için vergi incelemesi yapılmaması öngörülmüş, artırım yapılmayan yıllar için idarenin vergi incelemesi yapma hakkı ise saklı tutulmuştur. 8. maddesine göre, mükelleflerin kanunda belirtilen özel uzlaşma hükümlerinden yararlanabilmeleri için ise, yukarıdaki şarta uygun şekilde ödeme yapmaları ve uyuşmazlık yaratmamaları (yaratsalar bile 30.06.1983 tarihine kadar vazgeçmeleri) şartı aranmıştır. 10. maddede ise 01.03.1980 tarihine kadar tahakkuk ettiği halde bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş emlak vergisi ile bunlara bağlı gecikme zam ve cezalarının da tahsilinden vazgeçilmiştir. Bunun gerekçesi olarak da, emlak vergileri tahsil edilirken yapılması gereken maliyetlerin elde edilecek gelirden fazla olması gösterilmiştir³².

- **4 Şubat 1985 Tarihli ve 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun Geçici 4.Maddesi:** 3239 sayılı Kanun 4 Şubat 1985 tarihlidir ve 4 Aralık 1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun çıkarıldığı dönemde vergi yönetimiyle ilgili birçok değişiklik içeren bir kanun olması bakımından önemlidir. Bu kanunla vergi yönetimi konusunda, V.U.K' da çeşitli değişiklikler öngörülmüştür. Bunun amacı vergi yönetiminin güçlendirilmesini sağlamaktır. Belge düzenlemesine ilişkin yeni şartlar getirilmiş

³¹ Besen, a.g.e., s.115.

³² Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma İle Tahsili Hakkında Kanun, (2801 S.K), **Resmi Gazete**, 17969, 24 Şubat 1983.

ve yükümlülerin bunlara uyması sağlanmaya çalışılmıştır. Sorumluluk kapsamı genişletilerek “müteselsil sorumluluk” kavramı getirilmiştir. Belge düzenine uymayanlara yeni cezalar getirilmiş, ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler için gecikme faizi uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca kaçakçılık kapsamı da daha geniş tutularak bu suçlara verilen cezalar da arttırılmıştır³³.

Yükümlüler açısından bu denli ağır hükümler getiren bu kanunda, geçmişte işlenmiş olan ve cezaları bu kanunla yükümlü açısından daha da ağır hale gelecek olan fiillerin sonuçlarını yumuşatmak adına af hükmüne de yer verilmiştir.³⁴

3239 sayılı Kanuna eklenen geçici 4. maddeyle af hükümlerine yer verilmiştir. Bu maddeye göre kanun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına tarh edilen vergilerinden 300.000 lirayı aşmayanlar, vergi aslını %25 farkla öderlerse, bu vergi borcu için kesilecek olan ceza, gecikme zammı ve tecil faizi terkin edilecektir. Yine aynı şekilde vergi borcu 300.000 lirayı aşmayanlar ve bu kanun yürürlüğe girdiği tarihte vergi borç ve cezalarını uyuşmazlık konusu yapanlar 31.12.1985 tarihine kadar uyuşmazlıktan vazgeçer ve vergi aslını %25 farkla öderlerse yukarıdaki hükümden yararlanabilecektir.

Aftan yararlanmak için 31.12.1985 tarihi son tarih olarak gösterilmiş olup af süresi 11.12.1985 ile 31.12.1985 olarak sınırlandırılmıştır. Vergi aslının %25 ödenmesi ve uyuşmazlık yaratmama ya da var olan uyuşmazlıktan vazgeçme şartı aranmıştır³⁵.

Kanunda sadece ”vergi” denilerek bir kapsam belirtildiği için bu af kanunu tüm vergiler açısından geçerli kabul edilmektedir.

- **3 Aralık 1988 Tarihli ve 3505 Sayılı Kanununun Geçici 1. Maddesi ile Getirilen Af:** 3505 sayılı kanun 10 Aralık 1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aynı 3239 sayılı kanunda olduğu gibi vergi yönetimiyle alakalı çok büyük değişiklikler öngörmüştür. 3239 sayılı kanundan farkı, V.U.K’ da yapılan değişiklikler dışında A.A.T.U.H.K’ de de bir takım değişiklikler öngörmüş olmasıdır³⁶. Burada da yapılan değişikliklerin amacı, bir önceki kanunda olduğu gibi, vergi idare ve yargısının iş yükünü hafifletmek, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsilinin sağlanması, küçük rakamlarla gelir sağlayacak olan dosyaların tasfiyesinin sağlanması şeklindedir. V.U.K’ da belge düzenine ilişkin değişiklikler öngörülmüşken, A.A.T.U.H.K’ de içinde gecikme zam ve faiziyle ilgili bir değişiklik öngörülmüştür. Buna göre; içinde bulunan yılsonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammı ile gecikme faizinin, takip eden yılın başından itibaren doğmalarına neden olan asıl kamu alacağı gibi kabul edilmesi ve gecikme zammına tabi tutulmasına karar verilmiştir. Yapılan değişikliklerle mükellefler açısından ağır yükümlülükler doğacağı için, yine, eskiye ait olan borçların ödenebilmesi ve

³³ Zekai İzmit, “Mükellefin Ödevleri, Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar Konusunda V.U.K.’ da Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.54, (Şubat-1986), s.35-44.

³⁴ Gökbel, a.g.e, s.348.

³⁵ Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun Geçici 4.Maddesi, (3239 S.K), **Resmi Gazete**, 18955, 4 Aralık 1985.

³⁶ Dönmez, a.g.e., s.353.

onlara bir şans verilebilmesi açısından bir af maddesi eklenmiştir. Bu af maddesinde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan ya da bu tarih itibariyle uyuşmazlığa konu olmuş ve dava açma zamanı geçmemiş olan her türlü vergi türü, vergilendirme dönemi ya da vergi dairesi itibariyle vergi borcu 500.000 lirayı aşmayanlar, eğer vergi asıllarını %30 farkla öderlerse, bu vergi borcu için ödeyecekleri vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizinden kurtulacaklardır. Ancak bunun için bir uyuşmazlık yaratmamaları, yaratılan uyuşmazlıktan vazgeçmeleri ve 31.12.1988 tarihine kadar vergi asıllarını ödemeleri gerekmektedir. Aynı zamanda kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tamamen veya kısmen ödenmiş olan her türlü vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle 500.000 liraya kadar olan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30'unun ödenmesi durumunda, kalan %70'i terkin edilecektir. Bu af kanununda 10.12.1988 ile 31.12.1988 tarihleri arasında bir sınırlandırma söz konusu olup, aftan yararlanma için 21 günlük bir süre verilmiştir³⁷.

3239 ve 3505 sayılı Kanunlar benzer amaçlarına sağlamak amacı adına ve benzer değişikliklerle çıkarılmıştır. Ancak söz konusu bu 2 kanun benzer sebeplerle çok fazla başarılı olamamıştır. Her ikisinin de süreleri 20 gün gibi kısa bir zaman aralığında belirlenmiş, kamuoyuna duyurulması bakımında yetersiz kalınmış, uygulamadaki aksaklıklar sebebiyle çeşitli gecikmeler yaşanmış ve af kanunu yeterince açıklanamamıştır. Bu gibi sebeplerle af kanunları başarılı olamamış ve daha çok, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin aleyhine sonuçlanmıştır³⁸.

- **28 Aralık 1988 Tarihli ve 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu İle Getirilen Vergi Affi Uygulaması:** Bütçe kanununda affa yer verilmesi ilk defa 3512 sayılı Bütçe Kanunu'yla olmuştur. Bu kanunun 63. maddesinde affa ilgili hükümlere yer verilmiştir. Bu af kanunu ile vergiler bakımından aftan yararlanma açısından herhangi bir sınırlandırma getirilmemiş, ancak mükellefler bakımından bir sınırlandırma getirilmiştir. Buna göre; belediye ve belediyeye ait işletme ve müesseseler aftan yararlanma imkanına sahip olmuştur. Aynı zamanda belediye ve belediyeye ait işletme ve müesseselerin 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlerde mevcut olan borçlarına uygulanmış bir kanundur. 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ait borçların en geç 30.06.1989 yılına kadar ödenmesi koşuluyla, o vergi aslına bağlı olan vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizi terkin edilmiştir. Aynı zamanda bir asla bağlı olmayan vergi ceza, gecikme zam ve faizleri için de terkin söz konusu olmuştur³⁹.
- **14 Haziran 1989 Tarihli ve 3571 Sayılı Kanunla Getirilen Vergi Affi Uygulaması:** 3571 sayılı kanun vergi kanunlarında ve diğer kanunlarda bir takım değişiklikler öngörmüştür. Aynı zamanda belirli bir kısım mükellefler için de af hükmü getirilmiştir. Bu kanunla, kamu

³⁷ Narinoğlu, a.g.m., s.37-38.

³⁸ Besen, a.g.e., s.119.

³⁹ Dönmez, a.g.e., s.386-388.

yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulu'nun muafiyet tanıdığı vakıflara aftan yararlanma fırsatı sunulmuştur. Bu affın çıkarılmasının nedeni olarak da, kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların kamu hizmeti yapmalarını kolaylaştırmak ve borç yüklerinden kurtarılmasını sağlamak gösterilmiştir. Aftan yararlanabilmek için 20.06.1989 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmiş vergi asılların %10 farkla ödenmesi şartı getirilmiş, daha sonra eklenen 2. maddeyle 20.06.1989'dan önceki dönemlere ilişkin olarak kanunun yayım tarihinden sonra tarh edilecek vergiler de af hükmünden yararlandırılarak kapsamı genişletilmiştir. Aftan yararlanılabilmesi için, kanunun yürürlük tarihini izleyen aybaşından itibaren her aylık eşit taksitlerle olmak üzere 2 yıl içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu şartın yerine getirilmesi halinde, vergi aslının ödenen kısmına denk gelen vergi ceza, gecikme zam ve faizleri terkin edilmiştir. Dava aşamasında bulunan ve henüz dava süresi bitmemiş olan vergiler için ise, uyuşmazlık yaratmama veya yaratılan uyuşmazlıktan vazgeçme şartı getirilmiş, bu şartlarla vergi ceza, gecikme zam ve faizlerinin aftan yararlanacağı belirtilmiştir⁴⁰.

- **15 Aralık 1990 Tarihli ve 3689 Sayılı Kanununun Geçici Birinci Maddesi İle Getirilen Af:** 3689 sayılı Kanun; 213 sayılı V.U.K' da, 193 sayılı G.V.K' da, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda olmak üzere 5 adet kanunda değişiklik öngörmüştür. Bu kanunun çıkarılmasındaki amaç ekonomiktir. Kamu alacaklarının olabilecek en hızlı biçimde tahsil edilmesini amaçlamaktadır. Kanunun Geçici Birinci Maddesinin yürürlüğe girdiği tarihte, herhangi bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 3.000.000 lirayı, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergilerde miktarı 25.000.000 lirayı aşmayan ve vadesi 1.1.1990 tarihinden sonra geldiği halde, kanunun yürürlük tarihine kadar ödenmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'unun; yarısının 31.12.1990 tarihine kadar diğer yarısının da 31.1.1991 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, kalan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 70'inin tahsilinden vazgeçilecektir⁴¹.

Bu kanun 20.12.1990 ile 31.12.1990 tarihleri ile sınırlandırılmıştır. Çok kısa süreli olduğu için beklenen etkiyi veremediği ve olumsuz bir sonucu olduğu söylenebilir.⁴²

- **21 Mart 1992 Tarihli ve 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun:** Bu kanunun yürürlüğe giriş tarihi 3 Nisan 1992'dir. Bu kanunun yürürlüğe girişiyle beraber çok sayıda kanunda da önemli değişiklikler yapılmıştır. Amacı; uyuşmazlık halinde olan dosyaların azaltılması, çok fazlaca birikmiş olan kamu

⁴⁰ 827 Sayılı Rihtım Resmi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu Ve 79 Sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilatı, Sermaye Ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine Ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanununun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması İle 7.11.1984 Tarihli Ve 3074 Sayılı, 2.3.1984 Tarihli Ve 2985 Sayılı, 7.11.1985 Tarihli Ve 3238 Sayılı Ve 29.5.1986 Tarihli Ve 3294 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun, (3571 S.K), **Resmî Gazete**, 20201, 20 Haziran 1989.

⁴¹ Narinoğlu, a.g.m., s.38-39.

⁴² Narinoğlu, a.g.m., s.39.

alacaklarının tahsilinin sağlanması ve o dönemde oluşan antidemokratik uygulamaların çözüme kavuşturulmasıdır⁴³. Kanunun 1. maddesinde kesinleşmiş kamu alacakları için hükümler vardır. Buna göre; kanunun yürürlüğe girdiği tarihte kesinleşmiş ancak ödenmemiş olan veya ödeme süresi henüz geçmemiş olan V.U.K' da yer alan vergi, resim ve harçların tamamı ile bunlara ilişkin ceza, gecikme zam ve faizlerinin %30'unun 4 eşit taksitte ödenmesi ve uyuşmazlık yaratılmaması durumunda kalan %70'inin terkin edileceği belirtilmiştir. 2. maddesinde Bölge İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri ve Danıştay nezdinde bulunan uyuşmazlık halindeki dosyaların dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi, resim ve harçların %30'unun birinci maddede belirtilmiş olan zamanlarda ve şartlarda ödenmesi durumunda kalan %70'inin silineceği belirtilmiştir. 2. bölümün 4. maddesinde 01.01.1992 tarihinden önceki dönemlere ait olan, ancak incelemesine kanun yürürlüğe girmeden başlanmış olan vergi incelemelerinin sonuçlarına göre tarh edilen vergilerin tamamı ile buna bağlı ceza, zam ve faizlerinin %10'unun ödenmesi şartıyla kalan %90'ında vazgeçileceği belirtilmiştir. 22. maddede Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanlar Kurulu üyeleri, bunların 1. Derece akrabaları ve ortak oldukları şirket ve işletmeler af kapsamı dışında tutulmuştur. Bu hüküm adil ve eşit bir uygulama olmadığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Son olarak 3787 sayılı Kanunda gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, vermiş oldukları yıllık beyannamelerde vergiye esas olan matrahlarını, 1987-1990 dönemini kapsayan 4 yıllık sürede, senelere göre sırasıyla %40, %35, %30 ve %20 şeklinde değişen oranlarda artırımları halinde; artırımda buldukları yıllar için vergi incelemesi yapılamayacağı ve başkaca bir tarhiyat yoluna gidilemeyeceği belirtilmiştir⁴⁴.

Bu kanun, uygulanması kısa bir süreyle sınırlandırıldığı için de eleştirilmiştir.⁴⁵

- **5 Eylül 1997 Tarihli ve 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği kapsamında Gerçekleştirilen Vergi Affı Uygulaması:** İçinde bulunulan ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle mükelleflerin karşılaştıkları vergi borç yüklerini ödeyemez hale gelmeleri ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K' unun 48. maddesinde yer alan tecil ve taksitlendirme imkanlarının uygulanmasında zorluklar yaşanması, zamanla büyük miktarlarda biriken vergi borçlarına sebebiyet vermiştir. Zorlu durumda bulunan bu mükelleflere ödemelerinde kolaylık sağlanması ve kamu alacaklarının tahsilatının sağlanması amaçlarıyla 400 Sayılı Genel Tebliğ yayınlanmıştır⁴⁶. Yayınlanan bu tebliğle 31.08.1997 tarihi itibari ile vadesi geldiği halde, bu tebliğin yayım tarihine kadar ödenmemiş olan V.U.K' da yer alan vergi, resim, gecikme zammı, gecikme faizi ve harçlar ile A.A.T.U.H.K' da yer alan gecikme zammı için belirli koşulların yerine getirilmesi neticesinde tecil ve taksitlendirme imkanı getirilmiştir. Mükelleflerin bu af uygulamasından

⁴³ Yaraşır, a.g.m., s.183.

⁴⁴ Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun, (3787 S.K.), **Resmi Gazete**, 21191, 3 Nisan 1992,

⁴⁵ Palamut, a.g.m., s.11.

⁴⁶ Adnan Gerçek, "Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.240, s.148.

yararlanabilmeleri için 25.09.1997 tarihine kadar vergi dairelerine dilekçe ile başvurmaları gerekmektedir. Başvuru sonrasında mükelleflere borçlarını ödemeleri için ilk taksit Eylül 1997 ayından başlamak ve eşit taksitlerle olmak üzere, vadesi 31.12.1996 tarihi sonuna kadar olan alacaklar için 12 aylık, vadesi 01.01.1997 ile 31.08.1997 tarihleri arasında olan alacaklar için 4 aylık ödeme süresi tanınmış, yine bu tebliğe göre tecil faizinin yıllık %6 olarak uygulanacağı ifade edilmiştir. Tecil şartlarına uyulmaması sonucu tecil şartları ihlal edilmiş olacağı için nasıl bir uygulamanın yapılacağı tebliğin 4. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; tecil şartlarına uyulmaması halinde mükellefin tecilden yararlanarak ödedikleri vergi aslına ve kalan taksitlerine gecikme zammı uygulanarak kamu alacağının cebren takip ve tahsiline başlanacağı belirtilmiştir⁴⁷.

Bu tebliğ aslında tam anlamda bir vergi affı değildir. Ama literatür ve kamuoyuna “vergi affı” olarak geçmiştir. Tebliğe vergi borçlarının daha kolay şartlar sağlanarak ödenmesi yoluyla mükelleflere kolaylıklar sağlanmıştır. Tebliğ ile gerçekleştirilen af sayesinde tahsil edilmesi gereken 1,5 milyar liralık borçtan 300 Milyonu tahsil edilmiş ve vergi idare ve yargısında mevcut olan uyuşmazlık dosyaları büyük bir oranda azalmıştır. Diğer taraftan “vergi afları nasıl olsa, vergi aslına gelmeyip zam ve cezalara geliyor” şeklinde düşünüp, vergi asıllarını ödeyip, zam ve cezaları ödemeyen mükelleflere kayda değer bir fayda sağlamayan bu düzenleme, gerek daha önceki kanunlardan uzun bir süre (5 yıl) sonra yapılması, gerekse daha öncekiler kadar avantajlı ödeme kolaylığı getirmemesi sebebiyle “nasıl olsa af çıkar” imajını kısmen zayıflatmıştır⁴⁸.

- **22 Temmuz 1998 Tarihli ve 4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu ile Getirilen Vergi Affı Uygulaması:** Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle vergi sistemimizde ve vergi kanunlarımızda çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu anlamda bu kanun “Vergi Reformu” olarak adlandırılmıştır. Başta V.U.K olmak üzere diğer birçok kanunda temel düzenlemeler yapılmış, mevcut kanun hükümlerinin uygulanabilirliğini arttırılarak geçici maddelerle stok ve maddi duran varlıkların kayıt altına alınması konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerin nedeni olarak da kanunda, vergi tabanının genişletilmek istenmesi, kayıt altında olmayan ekonominin kayıt altına alınması, vergilemede adaletin sağlanması, sistemin daha basit ve anlaşılır hale getirilmesi ve vergi gelirlerinin arttırılması, gösterilmiştir. Bu kanunda af denilebilecek uygulamalar G.V.K’ nin geçici 47, 48 ve 49 sayılı maddeleri ile K.D.V’ nin geçici 13. maddesinde düzenlenmiştir⁴⁹.

G.V.K’ da yapılan önemli değişikliklerden biri, vergiye tabi gelir tanımının değiştirilmesidir. Kaynak teorisine göre belirlenmiş olan gelir tanımı safi artış teorisi olarak

⁴⁷ Yusuf Çot, “400 No’lu Tahsilat Genel Tebliği’nin 6183 Sayılı Kanun ve Anayasanın 73’üncü Maddesi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı. 110, (Kasım-1997), s.55.

⁴⁸ Çot, a.g.m., s.56.

⁴⁹ Celal Çelik, “Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.256, (Aralık-2002), s.45.

belirlenmiştir. Bu değişiklikle, daha önce kişilerin bir yıl boyunca elde ettiği tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden kazanç ve iratlar vergilendirilirken, yeni kanunla kaynağı ne olursa olsun tüm kazanç ve iratlar gelir tanımı kapsamına alınmıştır. Bunun anlamı; eski uygulamaya göre bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için kanunda bu gelirin vergilendirilebilir bir gelir olarak belirtilmesi gerekirken, yeni düzenlemeye göre bir gelir unsurunun vergilendirilememesi için kanunda belirtilmesi gerekmiştir. Böyle bir değişiklik sonucu, sonuçların hafifletilmesi adına, G.V.K' a geçici 47. madde eklenmiştir. Bu maddenin gerekçesinde, G.V.K' daki gelirin tanımının değiştirilmesi sonucu gelir geniş anlamı ile kavranmaya ve servetteki artışlar da gelirin kavranmasında bir alet olarak kullanılmaya başlanılmaktadır. Kişilerin servetlerinde meydana gelen artışın tespiti yoluyla vergilendirilebilir gelirin kavranabilmesi için, mükelleflerin geçmişten servetleri (vergilendirilip vergilendirilmediğine bakılmaksızın) ile bu artışı açıklayabilme imkanının sağlanması ve böylece geçmişle bağlantının kesilmesi gerekmektedir, denilmektedir. Bu durumda gelir ile harcama ve servet arasında bağlantı kurularak bu yolla gelirin tespiti imkanı doğmuştur. Ancak burada ortaya çıkan sorun, bu kazançların kanun yürürlüğe girmeden önce mi yoksa girdikten sonra mı sahip olduğu konusunda olmuştur. Bu konunun çözümü; kanun yürürlüğe girmeden önceki servet ve harcama sonucu ortaya çıkan kıymetlerin gelir tespitinde dikkate alınmaması uygulanmasıyla olmuştur. Bu anlamda “Mali Milat” kavramı getirilmiştir⁵⁰.

Geçici 48. ve 49. maddelerde, kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi ve mükelleflerin yeni vergi rejimine uyabilmeleri için uygulamalar öngörülmüştür. 48’de işletmelerde mevcut olduğu halde kayıtlara yansıtılmamış emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği, bu amaçla anılan madde hükmünün getirildiği belirtilmiştir. 49’da ise, faturalı olarak alınıp kayıtlara intikal ettirilen ancak belge düzenlemeksizin satılan malların halen stokta gözükmeleri nedeniyle oluşan gerçek dışılığın giderilmesi ve kayıtların gerçek durumu yansıtması amacıyla madde hükmünün çıkarıldığı ifade edilmiştir.

K.D.V’ ye eklenen geçici 13. Maddeyle ise; belgesiz malların kayıt altına alınması, kayıt dışı ekonominin daraltılması gayelerine ulaşılırken belgesiz kıymetlerin kayda alınması sırasında K.D.V hesaplatılarak bu verginin vergi sorumluları tarafından ödenmesi amaçlanmıştır⁵¹.

⁵⁰ Münir Bellek, “Mali Milat”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı.119, (Kasım-2002), s.12.

⁵¹ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (4369 S.K), **Resmî Gazete**, 23417, 29 Temmuz 1998.

Bu kanun reform niteliğinde olmasına rağmen yanlış zamanda çıkarılması, uygulanmasında çeşitli aksaklıklar yaşanması, bazı hükümlerin uygulanabilmesi için gerekli altyapının yetersizliği, ekonomik durgunluğun varlığı, toplanması gereken gelirlerin toplanamaması vb. sebeplerle çok fazla eleştirilmiştir. Bunun sonucunda çıkarılan 4444 Sayılı Kanunla bu kanunun uygulanması ertelenmiş, 2003 yılında uygulanması öngörülmüş ve eski sisteme benzer uygulamalara geçilmiştir. Ancak daha sonra çıkarılan 4783 Sayılı Kanunla tamamen yürürlükten kaldırılmıştır⁵².

- **6 Şubat 2001 Tarihli ve 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği İle Gerçekleştirilen Vergi Affı Uygulaması:** Önceki yıllarda çıkarılmış olan 400 Sayılı Genel Tebliğle aynı amaçla çıkartılmış olan 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, A.A.T.U.H.K' un 48. Maddesi kapsamında zor durumda bulunan mükelleflere kolaylık sağlanması ibaresine yönelik olarak; hem bu maddesinin uygulanmasını sağlamak hem de alacakları bir an önce tahsil etmek amaçlarıyla çıkarılmıştır. Kanun uygulamada tecil ve taksitlendirme şeklinde yapılmış ancak, şartlarda daha fazla kolaylıklar sağlanmış ve birçok şart aranmadan tecil ve taksitlendirme imkanı tanınmıştır⁵³. Bu imkandan yararlanmak istenilmesi halinde, mükelleflerin 16.03.2001 gününe kadar bağlı oldukları vergi dairelerine talepte bulunmaları gerekmektedir. Ancak 17.08.1999 ve 12.11.1999 depremlerinden etkilenerek mal varlıklarının en az %10'unu kaybeden mükellefler için son başvuru tarihi 31.05.2001 tarihi olarak belirtilmiştir. Kanunun kapsamına; 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu tebliğin yayımı tarihine kadar borcunu ödeyememiş olan mükelleflerin, 213 sayılı V.U.K. kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları alınmıştır. Ayrıca, daha önce yayımlanan 400 sayılı tebliğle "tecil" uygulamasından yararlanılamayan taşıt alım vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, katma değer vergisi, geçici vergi, zirai stopajlar ve buna ilişkin fon payları da bu uygulamaya dahil edilmiştir. Af kapsamında başvuran mükelleflerin hepsinin zor durumda olduğu kabul edilmiş ve tekrardan herhangi bir inceleme yapılmaması uygun görülmüştür. Başvuru sonrası tecil ve taksitlendirmeden yararlanan mükelleflerin ilk taksiti Mart 2001 olmak üzere, borçlarını 18 ayda ve 18 eşit taksitte ödemelerine karar verilmiştir. Deprem bölgelerindeki mükellefler için ise ayrı bir uygulama yapılmış ve ilk taksit Haziran 2001 olarak belirlenmiş, 19 ay ve 19 eşit taksitte ödemeleri öngörülmüştür. Tecil faizi ise %3 olarak belirlenmiştir. Tecil şartlarına uyulmaması durumunda mükelleflerden tecil kapsamında ödedikleri vergi asılları ve ödenmemiş vergi asıllarına gecikme zammı uygulanarak cebren tahsilinin gerçekleştirileceği belirtilmiştir⁵⁴.

⁵² Çetin, a.g.e., s.75.

⁵³ Gerçek, a.g.m., s.149-150.

⁵⁴ Murat A. Yıldız, "414 No'lu Tahsilat Genel Tebliği Çerçevesinde Borçlu Mükelleflere Tanınan Ödeme Kolaylığına İlişkin Esaslar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.150, (Mart-2001), s.77.

Bu kanun tam olarak af kanunu olmamasıyla birlikte mükelleflere normalden daha fazla avantaj sağlaması bakımından af kapsamında değerlendirilmiştir. Ancak sağlanan kolaylıklara rağmen mükellefler “af beklentisi” ne girmiş ve tecil ve taksitlendirme uygulamasından istenilen düzeyde yararlanmamışlardır. Bu nedenle çıkarılan bu kanunla da gerçekleştirilmek istenen amaç tam anlamıyla gerçekleştirilememiştir. Bu anlamda yapılan bir araştırmaya⁵⁵ göre; uygulamalara rağmen 2001 yılında tahsil edilmeyen vergi alacağının 2000 yılına göre %55 oranında arttığı görülmektedir. Ayrıca İstanbul’daki 414 sayılı Tebliğ hükümlerinden yararlanan mükellefler üzerinde yapılan bir araştırmada, ödeme oranının %52,4 olduğu, dolayısıyla tecil ve taksitlendirmenin kamu alacaklarının tahsili için bir çözüm olmadığı görülmüştür⁵⁶.

- **7 Mart 2002 Tarihli ve 4751 Sayılı Kanun İle Emlak Vergisi İle İlgili Yapılan Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici 21. Madde):** 1319 Sayılı Kanunla uygulanmakta olan emlak vergisi, ülkedeki vergilere göre geniş tabanlıdır. Bu nedenle emlak vergisi kanununda veya V.U.K’ da yapılan değişiklikler sebebiyle çok geniş bir kesim bu uygulamalardan etkilenmektedir. Bunun örneği de; 2002 yılında yapılan emlak vergisi beyanı için gerçekleştirilen düzenlemelerin çok yüksek tutarda vergi artışına sebep olmasıdır⁵⁷. Böyle bir geri dönüşüm sonrasında, 4751 Sayılı Kanun hazırlanarak Emlak Vergisi Kanununda değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik 4751 Sayılı Kanunun 4. maddesine dayanarak emlak vergisi kanununa eklenen geçici 21. maddeyle sağlanmıştır. Buna göre; bugüne kadar emlak vergisi mükellefiyetini tesis ettirmemiş olan, bina, arsa ve arazi sahiplerinin Mayıs 2002 ayı sonuna kadar bildirimde bulunarak mükellefiyetini tesis ettirmeleri ve 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı yüzde 50 fazlası ile Mayıs 2002 ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki yılların emlak vergileri aranmayacak yani affedilecektir. 1998, 1999, 2000 ve 2001 yılları emlak vergileri için ceza kesilmeyecek, 1998, 1999, 2000 ve 2001 yılları emlak vergisine gecikme faizi uygulanmayacaktır⁵⁸.
- **27 Şubat 2003 Tarihli ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kapsamında Getirilen Af uygulaması:** 1999 yıllarından itibaren yaşanan ekonomik krizlerin etkisiyle, ekonomi iyice zayıflamış, özel sektör kendini döndüremez hale gelmiş, üretim azalmış, işsizlik artmış ve mükellefler başta vergi borçları olmak üzere çoğu borçlarını ödeyemez hale gelmiştir. Aynı zamanda vergiyle ilgili çeşitli uygulama değişimlerine gidilmesi vergi idareleri ile mükellefler arasında uyuşmazlıklara sebep olmuş ve sürekli uyuşmazlık çıkması sonucu davalar çoğalmış, yargı mercileri eski dosyalarla ilgilenmekten günümüz davalarına bakamaz hale gelmişlerdir. Bu

⁵⁵ Keleş, a.g.m., s.78-80.

⁵⁶ Keleş, a.g.m., s.82.

⁵⁷ Ekrem Sarısu, “Emlak Vergisi Affının Getirdikleri”, **Finansal Forum Gazetesi**, (18.03.2002).

⁵⁸ Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (4751 S.K), **Resmî Gazete**, 24721, 9 Nisan 2002.

olumsuz durumlar gerekçe gösterilerek 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu çıkarılmıştır⁵⁹. Vergi Barışı Kanunu'yla yaşanan bu olumsuzlukların giderilmesi, üretimin arttırılması, işsizliğin azaltılması, mükelleflerin borç yükünden kurtulmaları gibi amaçların gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Aynı zamanda mükelleflerin kesinleşmiş vergi alacaklarından ödenebilir bir tutarın, makul bir süre ve taksit sayısı ile tahsilini gerçekleştirmek, kesinleşmemiş ya da dava aşamasında bulunan kamu alacaklarının, mükelleflerle uzlaşarak sona erdirilmesini sağlamak, matrah artırımını yoluyla, vergi idaresinin geçmişe değil geleceğe odaklanmasını sağlamak olduğu belirtilmiştir. Vergi Barışı Kanununun hemen ertesinde ise, bir vergi reformu yapılarak vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasına, vergi oranlarının yeniden belirlenmesine, mevcut vergi yükünün daha adaletli dağılımına, kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerin yapılacağı ifade edilmiştir⁶⁰.

Kanun kapsamına 31 Ağustos 2003 tarihinden önceki döneme ait vergiler ve beyana dayanan vergilerde beyanı bu tarihe ve öncesine dayananlar, 31 Ağustos 2003 tarihinden önce tahakkuk eden vergi, resim, harç, fon payı ve bunlara ait vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizleri; 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı; 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamları; devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 6183 sayılı Kanun kapsamına giren bazı alacaklar (Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masraf, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacaklar ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacaklar ile bunların takip masraflarını), almıştır. 4811 Sayılı Kanunu'nun 2. maddesine göre, vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz gelmemiş vergilerin tamamı ile bu vergilere ilişkin kesilecek gecikme zammı, gecikme faizi yerine, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsü'nün (D.İ.E.) her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık olarak hesaplanacak tutarının dokuz eşit taksitte ödenmesi, dava açılmaması ve açılan davalardan vazgeçilmesi şartıyla silineceği belirtilmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Vergi Mahkemelerinde dava açılmış veya dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, vergi alacağının %50'sinin yukarıda belirtilen şartlara uygun olarak ödenmesi durumunda, vergi alacağının kalan %50'si ile vergi cezaları, gecikme zam ve faizlerinin silineceği belirtilmiştir. Vergi inceleme ve takdir işlemleri tamamlandıktan sonra tarh edilen vergilerin %50'sinin ödenmesi durumunda da yukarıdaki durum geçerlidir. Kanunun 3. Bölümünde matrah artırımını ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Buna göre; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin, Katma Değer

⁵⁹ Ali Volkan Özgüven, "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.198, (Mart-2005), s.157.

⁶⁰ Ahmet Ozansoy, Doğan Alantar ve Hasan H. Gönül, "Vergi Barışı mı? Vergi Karmaşası mı-I?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.123, (Mart-2003), s.89.

Vergisi Mükelleflerinin ve hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların kanunda belirtilen oranlarda beyannamelerinde artırımda bulunmaları ve artırımda buldukları miktarı ödemeyi kabul ettiklerini idareye söylemeleri sonucu, bildirim yapılan dönemlerle ilgili ayrı bir inceleme yapılmayacağı belirtilmiştir⁶¹.

Diğer dönemlerde çıkarılan kanunlarda olduğu gibi bu kanunda da “af” terimine yer verilmemiştir. Ancak bu terime yer verilmemesi bu kanunun af olmadığı anlamına gelmemektedir. Çünkü getirmiş olduğu hükümlerle af kanunu niteliği taşımaktadır. Yine bu kanun ile yapılmak istenilenler gerçekleştirilmemiş, vergi asıllarında ve gecikme zam, faiz ve vergi cezaları silinmiş, bazı suçlar affedilmiş ve ödemeler zamana yayılmıştır. Aynı zamanda kanunda çok fazla oran bulunması sebebiyle, kanun açıklıktan uzak kalmış ve uygulamada güçlüklerle karşılaşmıştır. Bu gibi olumsuzluklara rağmen bu kanun ile hükümetin ek kaynak oluşturma beklentileri gerçekleştirilmiştir. Toplamda günümüz parası ile 2 trilyon Türk Lirası tahsil edilmiştir⁶².

- **22 Aralık 2008 Tarihli ve 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun:** 2003 tarihinde çıkarılmış olan 4811 Sayılı “Vergi Barışı” Kanununun en önemli özelliği, geçmiş dönemlere ilişkin matrah artırımına olanak tanınması olmuştur. Bu kanunun 7. ve 8. maddelerinde Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde matrah artırımını yapanlar, matrah artırımını yapılan yıllar için ayrıca bir vergi incelemesine tabi tutulmamışlar, bundan muaf olmuşlardır. Bunun dışında o dönemde başlangıcı ABD olmak üzere bir ekonomik kriz tüm dünya ülkelerine yayılmaya başlamıştı. Likitide daralmasına sebep olan bu kriz Türkiye’yi de etkilemiş ve ülkemizde de likitide kaynakları daralmaya başlamıştır. Bu anlamda likitide sorunun azaltılması ve Türk vatandaşlarının yurt içinde ve yurt dışında bulunan, kayıt altında olmayan mal varlıklarını kayda almak ve ekonomiye kazandırmak için 5811 sayılı Kanun çıkarılmıştır⁶³. Kanunun çıkarılma amacı da şu şekilde belirtilmiştir: “Gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, altın, döviz, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye’ye getirilmesi, kayıt altına alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılması; sahip olunan söz konusu kıymetlerin banka ve aracı kurumlara ya da vergi dairelerine bildirilmek ve cüzi bir oranda vergi ödenmek suretiyle kayda alınması ve yapılan bu beyanlardan hareketle inceleme ve soruşturma yapılmaması öngörülmektedir. Ayrıca gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde sahip oldukları varlıkları işletmelerine sermaye olarak koymaları teşvik edilmektedir.” Yani, kanun ile gerek yurt içinde gerekse de yurt dışında olan ve Türk vatandaşlarına ait olan varlıkların kayda alınması amaçlanmıştır. Kanunun kapsamına aldığı varlıklar; para, döviz, altın, menkul kıymetler ve diğer sermaye

⁶¹ Yusuf Çilkoparan, “Vergi Barışından Yararlanan Mükelleflerin Bu Aşamadan Sonra Dikkat Etmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.262, (Haziran-2003), s.171-175.

⁶² Arıkan ve Yurtsever, a.g.m., s.65.

⁶³ Yılmaz Budak, “Kısmi Vergi Affı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.330, (Şubat-2009), s.34.

piyasası araçları ve taşınmazlardır. Elmas, yakut, gümüş gibi değerli taşlar ise, kanun kapsamı dışında tutulmuştur⁶⁴.

Kanundan yararlanılabilmesi kapsamında, gerçek ve tüzel kişilerce yurtdışından getirilen varlıklar ve gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kayıtlı olmayan yurt içindeki varlıkları şeklinde ayrı ayrı hükümler belirlenmiştir. Gerçek ve tüzel kişilerce yurtdışından getirilen varlıklar kanunun 1. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; *“gerçek ve tüzel kişilerce; 1.10.2008 tarihi itibariyle sahip olunan ve yurtdışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, bu kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar YTL cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilir ya da vergi dairesine beyan edilir.”* Bu şekilde belirtilmesiyle yurtdışında malvarlığı bulunan herkes, ister vergi mükellefi olsun ister olmasın, bu kapsamda değerlendirilmiştir. Kanunun 5. Maddesinde gerçek ve tüzel kişilerin bildirimleri nedeniyle geçmişe yönelik inceleme yapılamayacaktır. Ancak kanunun 3. Maddesinin 1. Fıkrasında; bildirilen ve beyan edilen varlıkların 1.10.2008 tarihi itibariyle yurtdışında bulunduğu ispat edilememesi halinde bu varlıklar ile ilgili inceleme yapılabileceği belirtilmiştir. Yine aynı şekilde bildirim yapılan malvarlıklarının yurt dışından ülke sınırları içine, bildirim yapıldığı tarihten itibaren en geç bir ay içinde getirmeleri gerekir. Getirilmemeleri halinde yine vergi incelemesi yapılabilecektir. Bu varlıklarının Türkiye’ye getirilmesi veya aktarılması sonucu, vergi daireleri beyan edilen bu varlıkları üzerinden %2 oranında vergi hesaplayacak ve izleyen ay bu vergi ödenecektir. Kanunun 3. Maddesinin 2. Fıkrasında ise, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kayıtlı olmayan ancak Türkiye’de bulunan malvarlıkları ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Buna göre; *“Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye’de bulunan ancak 1.10.2008 tarihi itibariyle kanuni defter kayıtlarında işletmelerin öz kaynakları arasında yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, bu kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar YTL cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilir.”* Bu hükümle 213 Sayılı V.U.K kapsamında defter tutan mükelleflerde tutmayan mükelleflerde af kapsamından yararlanabileceklerdir. Ticari kazanç sahipleri, sermaye şirketleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları, serbest meslek kazancı elde edenler, çiftçiler, ücret geliri elde edenler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradi elde edenler, diğer kazanç ve irat elde edenler, gelir vergisinden muaf esnaf ve gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmayan çiftçiler ile G.V.K’ ya göre kazançları basit usulde tespit edilenler bu kanun hükmünden yararlanmışlardır. Ancak, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi devlet teşekkülleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile kooperatifler bu kanun kapsamı dışında kalmışlardır. Aftan yararlanan bu grup içinde geçmiş dönemlere ilişkin

⁶⁴ Erkan Yetkiner, “Yeni Bir Vergi Affı: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.330, (Şubat-2009), s.41-42.

vergi tarhiyatı yapılmamış ve beyan edilen varlıklar üzerinden %5 oranında vergi tarh edilmiştir. Son olarak kanunun 5. maddesinde “...Birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1.1.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1.1.2008 tarihinden önceki dönemlere ait olan vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergileri yönünden tespit edilen matrah farkından, bu kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır.” denilmiştir. Bu anlamda beyan edilen varlıklarla ilgili gelir, kurumlar ve katma değer vergisi açısından inceleme yapılmazken, ÖTV, damga vergisi, BSMV, MTV gibi vergiler açısından inceleme yapılmasına izin verilmiştir⁶⁵.

5811 sayılı bu kanun 10.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnameye Eklenmesi İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile birtakım değişikliklere uğramıştır. Bu değişiklikler; 5811 sayılı kanundan yararlanabilecek varlıklara sahip olma tarihi değiştirilmiş ve uygulama süresi uzatılmış, mahsuptan yararlanılması bildirim ve/veya beyan konusu edilen verginin ödenmesi şartına bağlanmış, katma değer vergisinde indirim reddi ile ilgili tarhiyatlar da mahsup kapsamına alınmış, 19.06.2009 tarihinden önce başlayan incelemelerde mahsup yapılmasına izin verilmemiş ve yurtdışı kazançlarına dair istisna süresi uzatılmıştır.

Bu kanunun uygulanması sonucunda 64.567 adet beyan veya bildirim başvurusu kapsamında 27.876.017.400 liralık kısmı yurtdışından, 20.382.099.075 liralık kısmı yurt içinden olmak üzere toplam 48.258.116.475 liralık varlık beyanı yapılmış ve bu beyanlar üzerinden ortalama %3,3'lük bir oranla 1.576.625.305 liralık vergi tahakkuk ettirilmiştir⁶⁶.

- **25 Şubat 2011 Tarihli ve 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun:** Son dönemde yaşanan ekonomik krizden etkilenerek fazlaca borç yüküyle karşılaşan mükelleflerin borçlarını ödemede kolaylık sağlamak ve yapılandırmak ile maliye ve para politikalarının daha etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla 6111 sayılı kanun çıkarılmıştır. Bu kanun literatüre “Torba Kanun” olarak geçmiştir. Bu kanun ile mükelleflere vergi, sigorta primi gibi borçlarıyla ilgili parasal ve cezai kovuşturmalarından bu borçlara TEFE/TÜFE oranları uygulanmak suretiyle kısmen veya tamamen kurtulma imkanı getirilmiştir. Kamu alacaklarının asılları ve fer’ileri yeniden yapılandırma adıyla yeni bir ödeme planı çerçevesinde düzenlenmiştir. Hem bir vergi aslına bağlı olan ceza, faiz ve zamlardan ve de

⁶⁵ Tahir Erdem, “Varlık Barışı Kanunu’nun Uygulama Usul ve Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.245, (Şubat-2009), s.134-140.

⁶⁶ Bülent Koçak, “Yeniden Varlık Barışı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.251, (Ağustos-2009), s.156-162.

olmayan ceza, faiz ve zamlardan kısmen veya tamamen vazgeçilerek bir imkan, hem de geçmiş yıllarda yapılacak incelemelerden kurtulmak amacıyla matrah artırımını getirilerek kolaylık sağlanmıştır⁶⁷. Kanun 31 Aralık 2010 yılına kadar beyan edilmesi gereken gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi stopajı ve damga vergisi gibi beyana dayalı vergiler ile bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zam ve faizlerini, 31 Aralık 2010 yılından önce tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi ve yıllık harçlar ile bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zam ve faizlerini ve 31 Aralık 2010 yılından önce yapılan tespitlere ilişkin olarak bir vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarını kapsamına almıştır⁶⁸.

Kesinleşmiş alacaklar için bu kanun, vergi aslının tamamının, gecikme zam ve faizleri yerine TEFE/TÜFE ile belirlenecek bir oranla ortaya çıkan tutarın; vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarının (usulsüzlük) %50'sinin, kapsam dahilindeki ödenmesi gereken trafik idari cezaları ve diğer tüm faizlerin ödenmesi yerine TEFE/TÜFE ile belirlenecek tutarın ödendiği takdirde; vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların, gecikme zamlarının ve faizlerinin tamamının, alacak aslına bağlı olmayan cezaların kalan %50'sinin gecikme zammı ve faizi gibi fer'i cezaların tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Kanunda dava aşamasındaki alacaklar için; alacak asıllarının % 50'si, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine TEFE/ÜFE esas alınarak hesaplanacak tutar, alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının % 25'inin tahsil edilmesi öngörülmüştür. Kalan alacak asılları ile alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının kalan kısmı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezalarının tamamı ile gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir⁶⁹.

İnceleme ve tarhiyat aşamasında olan alacaklar için, inceleme ve takdir işlemlerinin, bu kanundan önce başlaması durumunda, inceleme, takdir ve tarh işlemlerine devam edileceği belirtilmiştir. İnceleme ve tarh, takdir işlemleri bittikten sonra vergi asıllarının %50'sinin TEFE/TÜFE ile belirlenecek tutar ile ödenmesi halinde, vergi aslının kalan %50'si ile vergi ceza, gecikme zam ve faizlerinin tahsilinden vazgeçilecektir.

Pişmanlıkla ya da kendiliğinden beyanname verilmesi durumunda vergi asıllarının tamamının, TEFE/TÜFE'ye göre belirlenecek oran ile ödenmesi şartıyla vergi cezaları, gecikme zam ve faizlerinin tahsilatından vazgeçileceği belirtilmiştir.

⁶⁷ Soner Ülgen, "Vergi İnceleme Aşamasında Olan Mükelleflerin Vergi Barış Kanunu Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 56, (Nisan-2011), s.16.

⁶⁸ Ülgen, a.g.m., s.16-17.

⁶⁹ Durmuş, a.g.e.. s.161.

Kanun kapsamında stok beyanlarına ilişkin düzenlemeler ise şu şekilde olmuştur: işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan malları kayda alma, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan mallar ve kasa mevcudunun düzeltilmesi.⁷⁰

Mükelleflerin 2006 ile 2009 yılları arasındaki gelir vergisi, kurumlar vergisi gelir stopaj vergisi ve katma değer vergisi için matrah artırımında bulunmaları ve belirli bir ödemede bulunmaları koşuluyla mükelleflerin o dönemlere ait işlemleri için inceleme ve tarhiyat yapılmayacağı öngörülmüştür⁷¹.

6111 sayılı kanunla birikmiş borçlar enflasyon oranında güncellenmiş, vergi ceza, gecikme zam ve faizleri silinmiş, çeşitli ödeme kolaylıkları getirilmiş, mükellef ile vergi idaresi arasındaki davaların barışçıl çözüm yollarıyla yapılabilmesi için düzenlemeler yapılmış, dava aşamasında olan dosyalar için çeşitli indirimler yapılmış, inceleme ve tarhiyat aşamasında olanlar için çeşitli ödeme kolaylıkları getirilmiş matrah ve vergi artırımını yapılarak mükelleflerin geçmiş dönemlerine ilişkin işlemlerinde inceleme yapılmayarak riskler ortadan kaldırılmaya çalışılmış, mükelleflere işletmelerinde bulunan varlıklarını kayıt altına almaları ve işletmede var olmayan ama kayıtlarda yer alan varlıklarını kayıtlardan çıkarma imkanı verilmiş, pişmanlık ve kendiliğinden beyan halinde mükelleflerin pişmanlık zammı yerine TÜFE/TEFE'ye göre bir meblağ ödeyerek pişmanlık zammından kurtulması sağlanmış ve çeşitli ödeme kolaylıkları getirilmiştir⁷².

6111 sayılı kanun her ne kadar vergi adaleti açısından eleştirilmiş olsa da vergi mükellefi ve vergi idaresi arasındaki ilişkileri yumuşatarak uzlaşma sağlamıştır. Ayrıca uyuşmazlık davaları %75 oranında mükellef lehine sonuçlanmış ve vergi yargısının iş yükü hafiflemiştir. Alacak yapılandırmaları bakımından da olumlu sonuçlar alınmıştır. Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı faaliyet raporlarına göre⁷³ vergi tahsilatı %9,6 oranında artmış ve %8,5 büyüme gerçekleştirilmiştir. Vergi gelirleri tahsilatı olumlu bir şekilde gerçekleşince ekonomi rahatlamış ve bütçe açığı bir önceki yıla göre düşmüştür. Ancak tahsilatın 50 milyar TL olması beklenirken 22 milyar TL olmasının nedeni olarak, mükelleflerin ilk taksitten sonraki taksitleri ödeyememeleri ve yapılandırmanın bozulması şeklinde belirtmişlerdir. Varlık barışı taksitlerinin ödenmesinin yanı sıra o dönemdeki vergilerinde ödenmesi gerekliliği nedeniyle esnaf zorlanmış ve 1 milyondan fazla esnafın yapılandırılmaları bozulmuştur. Yapılandırmadan önce olan vergi alacağı 50 milyar TL iken bu tutar sonradan

⁷⁰ Çil, a.g.e., s.46.

⁷¹ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (6111 S.K), **Resmî Gazete**, 27857, 25 Şubat 2011.

⁷² Durmuş, a.g.e.. s.162.

⁷³ Maliye Bakanlığı, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler, Sosyal Güvenlik Kurumlar ve Mahalli İdareler 2011 Yılı Genel Faaliyet Raporu**, T.C. Maliye Bakanlığı, Haziran, 2012, s.53.

%50 oranında artmıştır. Bu nedenle alacakların yapılandırılması adına yeni bir kanunun hazırlanması gündeme gelmiştir⁷⁴.

- **29 Mayıs 2013 Tarihli ve 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı):** Cumhuriyet tarihinden bugüne kadar çıkarılan birçok af kanunundan biri de yurt içi ve yurt dışı varlıkların kayıt altına alınmasını ve ekonomiye kazandırılmasını öngören kanunlardır. Bunlardan ilk uygulama 5811 sayılı kanunla yapılmıştır. Bu anlamda bu kanuna benzer nitelikte çıkarılan diğer kanun ise, 6486 sayılı kanundur. Bu kanunla benzer hükümler düzenlenmiş olmasına rağmen 5811 sayılı kanundan daha dar kapsamlıdır. Çünkü 5811 sayılı kanun hem yurt dışında bulunan varlıkların ülkeye getirilmesine ilişkin hem de yurt içinde bulunan varlıkların kayıt altına alınmasına ilişkin çıkarılmıştır. 6486 sayılı kanunda ise, sadece yurtdışında bulunan varlıkların yurt içine getirilmesi ve bunların kayda alınması düzenlenmiştir. 21 Mayıs tarihinde TBMM tarafından kabul edilen 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 13. maddesiyle 193 Sayılı G.V.K' ya eklenen geçici 85. madde ile “**Varlık Barışı**” kavramı tekrar sisteme dahil edilmiştir. Bu anlamda 2. Varlık Barışı denilmektedir. 29 Mayıs tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir⁷⁵.

Bu kanunun çıkarılmasının temel amacı; gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi ve taşınmazların kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılması; sahip olunan söz konusu varlıkların banka, aracı kurumlar veya vergi dairelerine bildirilmesi ve sembolik oranda bir vergi alınarak bu varlıkların kayıt altına alınmasıdır. Kanunun konusu; gerçek ve tüzel kişilerin 15.04.2013 tarihi itibarıyla sahip olduğu ve yurt dışında olduğu ispatlanabilen; para, altın, döviz, hisse senedi, tahvil ve varlığı ispatlanabilen taşınmazların 31.07.2013 tarihine kadar TL ile rayiç bedelle ülke içinde beyan edilmesi, beyanı takip eden ay sonuna kadar Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'de açılacak bir hesaba transfer edilmesi ve defterlere kayıtlarının yapılmasıdır⁷⁶.

Uygulamadan yararlanabilmek için mükelleflerin talepte bulunmaları gerekmektedir. Talepte bulunan mükelleflerin bildirmiş olduğu varlıklara 15.04.2013 tarihinden önce yurtdışında sahip olması ve bunu belgelerle ispat etmesi gerekmektedir. Beyan edildiği halde 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında olduğu ispatlanamayan para, döviz, altın, menkul kıymetler ve taşınmazlar dolayısıyla inceleme ve tarhiyat dışında kalma ve mahsup imkanından yararlanılamamaktadır. Aynı zamanda tahakkuk eden verginin zamanında

⁷⁴ Tahir Erdem, “6111 Sayılı Kanun’un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.271, (Nisan-2011).

⁷⁵ Mehmet Bingöl, “Varlık Barışı Uygulaması ve ‘Sıkça Sorulan Sorular’”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.383, (Temmuz-2013), s.4-5.

⁷⁶ Bingöl, a.g.m., s.5.

ödenmemesi veya şartların yerine getirilememesi nedeniyle de bu imkanlardan yararlanılamamaktadır. Böyle bir durumun varlığı halinde kişilerin ödemeleri gereken vergi varlığını sürdürmekte sadece imkanlardan yararlanma hakkı ortadan kalkmaktadır. Uygulamadan yararlanmak için başvuran mükelleflerden, varlıklarının %2'si oranında vergi tarhiyatı yapılır ve bu vergi hiçbir şekilde gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez. Bu ilave olarak alınan vergi yüküne karşın beyan edilen varlıklarla ilgili başka bir inceleme yapılmamaktadır. Diğer nedenlerle yapılan vergi incelemelerinde bu kanun kapsamında yapılan bildirimler ve ödenen vergi dikkate alınacak ve mahsup edilebilecektir. Ancak bu avantajlardan yararlanabilmek için varlıkların yurt içine getirilerek kayıt edilmesi ve verginin zamanında ödenmesi gerekmektedir⁷⁷.

Bu kanun bir de mükelleflere yurtdışı kazanç istisnası adı altında bir uygulama sunmaktadır. Buna göre; Türkiye'de yerleşik kişi ve kurumların yurt dışında 31.10.2013 tarihine kadar gerçekleşen belli kazançları 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye getirmeleri halinde Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna edilecektir. Bu kazançlar;

- Yurtdışında sahip oldukları şirket (yurtdışı iştirak) hisselerinin satışından sağlanan kazançlar,
- Yurtdışında bulunan şirketlerden elde ettikleri temettü gelirleri
- Yurtdışında sahip oldukları şirketlerin (yurtdışı iştirak) tasfiye kararları,
- Yurtdışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançlar (örneğin yurtdışı şube kazançları) şeklinde belirtilmiştir⁷⁸.

Bu hükümle yurtdışında yukarıdaki kazançları elde edenler, bu kazançlarını Türkiye'ye transfer etmeleri halinde herhangi bir vergi ödemeyeceklerdir.

- **11 Eylül 2014 Tarihli ve 6552 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlar ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun:** 11 Eylül 2014 tarihinde yürürlüğe giren 6552 Sayılı Kanun ile daha önce devlete borcu olan kişi ve kurumların, bunları ödemelerini kolaylaştırılması amaçlanmaktadır. Uygulamada, devlet alacaklarının belli bir bölümünden vazgeçmekte, ortaya çıkan borcun iki ayda bir ödenecek şekilde 18 taksitte tahsil edilmesi öngörülmektedir. 6552 Sayılı Kanun ile getirilen ödeme kolaylığı, yaklaşık 200 Milyar TL'lik kamu alacağını kapsamaktadır⁷⁹. Kanunun gerekçesi; “Borçluların kamuya olan borçlarının enflasyon oranında endekslenmek suretiyle ödenmesi, kamu ile olan mali ilişkinin belli bir plan dahilinde çözümlenmesi suretiyle faaliyetlerine devam edilmesine imkan verilmesi amacıyla hazırlanan bu kanun ile ekonomik kalkınmanın sürdürülebilir şekilde devamlılığını temin etmek, yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin

⁷⁷ Bingöl, a.g.m.. s.5-6.

⁷⁸ Tahir Erdem, “Yeni Varlık Barışı Hükümleri ve Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.298, (Temmuz-2013), s.158-161.

⁷⁹ İdris Sarısoy, “Torbaya Giren Aflar”, <http://yenidunyadergisi.com/torbaya-giren-aflar/> (Erişim Tarihi: 17.05.2015).

şekilde kullanılmasını sağlamak” şeklinde belirtilmiştir. İlk kanun taslağı hazırlandığında vergi aslının ödenmesi ile vergi cezaları, gecikme zam ve faizlerinin tahsilinden vazgeçilmesi şeklinde bir düzenleme yapılmıştı. Ancak bu uygulamanın vergisini ödeyen dürüst mükelleflere haksızlık olduğu görüşlerinin yoğunlaşmasıyla birlikte bu uygulama değiştirilerek sadece fer’i nitelikte olan gecikme zam ve faizlerinin tahsilinden vazgeçileceği ve bunun yerine Yİ-ÜFE’ye göre belirlenen bir oranın ödeneceği hüküm altına alınmıştır⁸⁰.

Kanunun kapsamına giren alacaklar 73. maddede sıralanmıştır. Buna göre; Maliye Bakanlığına bağlı tahsil daireleri tarafından tahsil edilen ve 213 Sayılı V.U.K’ a giren; 30.04.2014 tarihinden (bu tarih dahil) önceki dönemlere ait, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamlarından (2013 takvim yılına ilişkin gelir vergisi ikinci taksiti hariç), 2014 yılına ilişkin olarak 30.04.2014 tarihinden (bu tarih dahil) önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamlarından (2014 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi ikinci taksiti hariç), 30.04.2014 tarihinden (bu tarih dahil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarından, 30.04.2014 tarihinden (bu tarih dahil) önce çeşitli kanunlar gereğince verilmiş olan idari para cezaları ve asli ve fer’i amme alacaklarından, kesinleşmiş olup bu kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan alacaklarından, ödenmemiş kısmının tamamı ile bunlara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer’i amme alacakları yerine bu kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; ödenmemiş alacağın sadece fer’i alacaktan ibaret olması halinde fer’i alacak yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu maddede belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer’i amme alacaklarının tahsilinden vazgeçilir. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler açısından da bu hüküm uygulanır. Birinci fıkra kapsamına giren ve bu kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan ve bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezalarının %50'sinin, bu maddede belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %50'sinin tahsilinden vazgeçilir. Bu madde hükümlerine göre ödenecek alacaklara bu kanunun yayımlandığı ay için uygulanması gereken Yİ-ÜFE aylık değişim oranı olarak, bu kanunun yayımlandığı tarihten bir önceki ay için belirlenen Yİ-ÜFE aylık değişim oranı esas alınır⁸¹.

Mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için yukarıdaki şartları gerçekleştirmenin yanı sıra, uyuşmazlık talep etmemeleri, eğer uyuşmazlık davası söz

⁸⁰ Sarısoy, a.g.e. (Erişim Tarihi: 17.05.2015).

⁸¹ Selahattin Gökmen, “6552 Sayılı Kanun Kapsamında Yeniden Yapılandırılan Maliye Alacakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı. 313, (Ekim-2014), s. 17-19.

konusuysa bundan vazgeçmeleri gerekmektedir. Uygulamadan yararlanan mükellefler ödemesi gereken borçlarını 2 ayda bir olmak üzere 18 taksitte öderler. Taksitlerin ödenmemesi söz konusu olduğunda anlaşma hükümleri bozulmuş olacağından kalan taksitlerini ödeme imkanı kaybolmuş olur. Kanununun 74. maddesinde ise, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hakkındaki hükümler belirtilmiştir. Buna göre; Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2013 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını bu kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler. Beyan edilen bu tutarlar üzerinden %3 oranında bir vergi tutarı hesaplanarak ödenmek suretiyle kayıtların düzeltme işlemi yapılır. Bu vergiler gider yazılamaz ve diğer vergilerden mahsup edilemez. Gümrük vergileri açısından da benzeri hükümler uygulanır. Kanun kapsamına matrah artırım ile inceleme ve dava aşamasında olan alacaklar için bir düzenleme mevcut değildir⁸².

Görüldüğü gibi ülkemizde; cumhuriyet tarihinin ilk zamanlarından beri belirli amaçlarla 36 tane af kanunu çıkartılmıştır. Çıkarılan af kanunlarının her biri çıkarıldıkları dönemdeki ekonomik, mali ve sosyal durumlara ve ülkedeki istikrarın gidişatına uygun nedenlerle ve uygulamalarla yaşam bulmuşlardır. Cumhuriyet tarihinin ilk dönemlerinde çıkarılan af kanunları daha çok yeni bir ülkenin kuruluyor olmasının sebep olduğu teknik koşullar, oluşan ekonomik buhranın etkilerinin silinmesi, Devletçilik ilkesinin uygulanmaya başlamasıyla kamu harcamaların artışına uygun gelirlerin de artırılmaya çalışılması ve mükelleflerin çok ağır vergilerle karşılaşmamları açısından çıkarılmıştır. Sonraki dönemlerde vergi afları toplumun gelişmesine rağmen kanunların gelişim göstermemesi ve geride kalması sebepleriyle çıkarılmıştır. 1970 ve 80'li yıllarda ise; hakim süren ekonomik istikrarsızlıklar, enflasyon, döviz darboğazı ve siyasi istikrarsızlıklar sebepleriyle birçok fonun vergi dışı kalması, bu fonların ekonomiye geri kazandırılması sebepleriyle afların çıkarıldığını söyleyebiliriz. Genellikle de kesinleşmiş kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması, idarenin iş yükünün azaltılması, beyan dışı kalan gelirlerin kayıt altına alınması sebepleri ağır basmaktadır. Günümüze daha yakın olan af uygulamalarına bakıldığında ise; diğer kanunlarda olan nedenlerin dışında sosyal devlet anlayışının da gelişmesine paralel olarak devletin görevlerinin artması nedeniyle, devletin bu görevlerinin gerçekleştirebilmesi adına aflar çıkarılmıştır. Ancak bu kanunların hepsinin altında yatan sebep, kamu gelirlerini tahsil edebilmektir. Çünkü normal yollarla gelirlerini toplayamayan devlet, birtakım alacaklarından vazgeçerek hem en azından alacaklarının bir kısmını tahsil edebilmekte hem de dürüst mükellefler üzerinde oluşan ağır vergi yükünü hafifletebilmektedir. Bu anlamda uygulanan afların her iki taraf açısından da olumlu olduğu düşünülebilir. Ancak vergi

⁸² İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, (6552 S.K), **Resmî Gazete**, 29116, 11 Eylül 2014.

aflarına çok sık olarak başvuruluyor olması bu olumlu etkiyi zayıflatmıştır. Çünkü zamanla vergisini dürüst ve zamanında ödeyen mükellefler, vergisini zamanında ödemeyip çıkarılan bir vergi affından yararlanarak belirli bir kısmını ödeyen mükellefleri gördükçe vergiye uyumları azalmıştır. Bu durumda toplumda vergi bilinci oluşturulup kaçakçılığın azaltılması ve daha fazla mükellefin vergisini zamanında ve düzgün bir şekilde, bir görevmiş gibi, ödeme amacının gerçekleştirilmesi söz konusuysen vergi bilinci zamanla daha da zayıflar hale gelmiştir. Vergi bilinci ve uyumunun azalmasıyla birlikte ise, vergisini zamanında ödeyen mükellefler de vergilerini ödeme konusunda çekimser kalmışlardır. Aynı zamanda aflara çok sık başvuruluyor olması, mükelleflerin zaten af çıkar diye düşünüp vergilerini ödememe şeklinde davranışlarda bulunmalarına da sebebiyet vermektedir. Vergi afları her ne kadar devlete gelir getirmesi bakımından olumlu ise de bu gibi sebeplerle olumsuzluklarının daha fazla olduğunu da kabul etmek gerekir. Çünkü kısa dönemde gelir getirmesine rağmen uzun dönemde vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır⁸³.

B. DÜNYADA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Vergiler ülkemizde olduğu gibi çeşitli diğer ülkelerde de toplumsal ihtiyaçların giderilmesi amacıyla gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin finansmanında önemli bir gelir kaynağıdır. Bu sebeple vergi açısından ülkemizde gerçekleştirilen uygulamaların benzer örnekleri uluslararası alanda da görülmektedir. Vergi sistemlerinin düzeltilmesine yönelik uygulamalar, vergisel yükümlülüklerle ilişkin uygulamalar, verginin öznesi olan mükelleflere yönelik uygulamalar gibi. Bu anlamda vergi aflarına yönelik uygulamalar da söz konusudur. İster gelişmiş ülke olsun ister gelişmekte olan ülke olsun, hemen hemen bütün ülkelerin sistemlerinde vergi aflarına yer verilmiştir. Vergi gelirlerinin de artmasını sağlamak amacıyla yapılan af uygulamalarında ayrıca gönüllü uyumun sağlanması da amaçlar arasındadır. Sadece affın çıkarıldığı dönemde değil, gelecek dönemleri kapsayacak bir vergi uyumu gerçekleştirilmeye çalışılır⁸⁴.

Uluslararası ülkelerde de uygulanan af programlarına baktığımızda, bunların tarihlerinin de eskilere dayandığı görülmektedir. Mısır'da Rosetta Stone'da yazılı ilk vergi affına ilişkin belgeler M.Ö 200' de toplumsal düzensizliği düzeltmek için vergi isyancılarının affedilmesi ile ilgilidir. Vergi aflarının ayrıca Roma İmparatorluğu'nun hüküm sürdüğü MS 401, 411, 434, 445, 450 ve 458 yıllarında uygulandığı da bilinmektedir⁸⁵. Son 30 yıldır da ülkelerde vergi afları önemli ölçüde uygulanmaya başlamıştır. Bu anlamda, Birleşik devletlerdeki eyaletlerin yarısından fazlasına ek olarak Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz, İsviçre gibi birçok OECD ülkesinde uygulanmasının yanı sıra; Arjantin, Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator, Hindistan, Pakistan, Panama, Peru, Meksika ve Filipinler gibi gelişmekte olan ülkelerde de vergisel

⁸³ Çetin, a.g.e., s.111.

⁸⁴ Benno Torgler and Christoph A. Schaltegger, "Tax Amnesties and Political Participation", **Public Finance Review**, Vol. 33 No. 3, (May-2005), p.405-406.

⁸⁵ Çetin, a.g.e., s.34.

aflara yer verilmiştir. Ancak gelişmekte olan ülkelerde (ülkemizde olduğu gibi) af kanunlarına başvurma sıklığı daha fazladır⁸⁶.

Af kanunları çıkartılırken çeşitli farklılıklar oluşabilir. Bu farklılıklar kapsam bakımından, süreklilik bakımından, mükellef bakımından, matrah bakımından ve vergisel dönemler bakımından olabilir. Süreklilik bakımından incelendiğinde diğer ülkelerde; bir kez uygulanan aflar, geçici olarak uygulanan aflar ve ülkemizde uygulaması hiç yapılmamış süresiz aflar mevcuttur. Geçici olarak uygulanan aflar, bizim de sıkça kullanmış olduğumuz gibi, çok nadir olsa da Arjantin gibi ülkelerde kullanılmışlardır. Sürekli affa örnek olarak ise, Hindistan G.V.K' ya göre, elde edilen gelirin vergi idaresi tarafından o ana kadar tespit edilmemesi durumunda, vergi mükelleflerinin itirafı halinde vergi cezalarının muaf tutulduğu “ bir ömürde bir” af uygulaması örnek verilebilir⁸⁷.

Sürekli aflar Andreoni tarafından incelenmiştir. Andreoni' ye göre; sürekli vergi afları doğru bir şekilde kullanıldığında vergi sistemlerinin tarafsızlığını ve etkinliğini arttırabilecektir. Çünkü sürekli vergi afları, geçici bir şekilde çıkarılan ancak önceden tahmin edilebilen vergi aflarından daha az mükelleflerin vergi uyumunu azaltacak ve vergiye karşı daha az tepki göstermelerini sağlayacaktır. Öteki taraftan tahmin edilemeyen bir vergi affı ise, sürekli vergi affına göre daha etkin ve daha olumlu sonuçlar verecektir. Bunun dışında mükellefler açısından da sınırlandırma yapılabilir. Bazı kanunlardan bütün mükellefler yararlanırken, bazı kanunlar sadece bazı mükelleflere yönelik olarak çıkarılabilir⁸⁸.

Uygulamada vergi afları ülkelere göre farklı şekillerde ve farklı adlarla uygulanmaktadır. Bunlar şu şekildedir⁸⁹:

- **Beyan Affi:** Beyana başlayanların beyanda bulunmama cezalarının affı.
- **Kayıt Tutma Affi:** Geçmişte yasal bir şekilde düzenli tutulmayan kayıtların affı.
- **Düzeltilme Affi:** Geçmiş vergi beyanlarının ceza olmaksızın düzeltilmesine olanak sağlayan af.
- **Tahkikat Affi:** İfşa edilmemiş gelir kaynaklarının araştırılmamasını taahhüt etme.
- **Kovuşturma Affi:** Tespit edilen suçlara kovuşturma dokunulmazlığı imkanının getirilmesi.

Uygulamada bu sıralanan afların birinin ya da ikisinin çeşitli ülkelerde olduğu görülmektedir. Örneğin; ABD' de aflar kovuşturma ve düzeltme affi şeklinde gerçekleşirken, Hindistan, Filipinler ve Kolombiya'daki aflar genellikle tahkikat affi şeklindedir⁹⁰.

Uluslararası alanda da afların bu kadar yaygın olmasının sebepleri Dünya Bankası tarafından açıklanmıştır. Buna göre; Optimal vergi uygulama literatürü izleme maliyetlerini azaltmak için uygulama seviyelerini gözden geçirmeye yönelik olarak hükümetlerin kısa dönemli bir dürtüye sahip

⁸⁶ İsmail Tekbaş, “Türkiye Ekonomisi Mali Aflara Bağımlı Mı?”, <http://www.mizanturk.com.tr/Turkiye-Ekonomisi-Mali-Aflara-Bagimli-mi-162-2025-Makale.html> (Erişim Tarihi: 18.05.2015).

⁸⁷ Çetin, a.g.e., s.29.

⁸⁸ Andreoni, a.g.m., s.143-159.

⁸⁹ Çetin, a.g.e., s.30.

⁹⁰ Çetin, a.g.e., s.30-31.

olmaları sebebiyle uzun dönemli politikaların uygulanamaması ve kısa dönemli gelir kaynağı olarak afların kullanılması, politikalarının gerçekleştirilmesi sırasında esneklik sağlanabilmesi için aflara başvurulması, vergiden kaçınanlar için bir sigorta değerinde görülmesi, hükümetler açısından suçlular açısından eşitliği sağlayan bir araç olarak görülmesi, aflarla uyuşmazlıklar çözülerek dava maliyetlerinin azaltılması ve mükelleflerin kayıt altında olmayan mal varlıklarını kayıt altına almanın hedeflenmesi vergi aflarının çıkartılma gerekçeleri olarak sayılmıştır⁹¹.

Vergi aflarının uluslararası alanda yer alan uygulamaları bakımından ABD, Fransa, İtalya, Almanya ve Hindistan incelenecektir.

1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD’ de uygulanmış olan af programları bir bütün olarak değil federal düzeyde ve eyaletler düzeyinde olmak üzere farklı zamanlarda ve farklı gerekçelerle çıkarılmıştır. Geçmişe eskiye dayanan ve federal düzeyde uygulanmış olan aflar 1986 yıllarında federal bütçe açıklarının kapatılması için önlemler düşünüldüğü sırada tartışılmıştır. Bu anlamda afların; vergi kaçırınların tespit edilebilmesinde, kayıt altında olmayan varlıkların kayıt altına alınmasında, vergileri arttırmadan gelirlerin arttırılabilmesinde ve en önemlisi vergi kanunlarına itaatin sağlanmasında en ucuz ve en doğru araç olduğu düşünülmüştür⁹².

Ancak federal düzeyde bir af programının uygulanması çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Bu eleştirilerden *ilki*, federal düzeyde bir itaatsizliğin eyaletlere oranla daha az olduğu ve bu nedenle federal düzeyde bir affa gerek olmadığıdır. *İkincisi*, uzun dönemde, dürüst mükelleflerin beyan sistemine olan inançlarının zayıflamasına ve vergi gelirlerinin azalmasına yol açacağıdır. *Üçüncüsü*, federal bir vergi affının, başka bir vergi affının da çıkacağına karşı bir beklenti oluşturabileceğidir. *Dördüncüsü* ise, federal affa katılanlara eyaletlerden yapılacak bir kovuşturma tehdidinin afların başarısızlığına sebep olacağıdır. Yöneltilen bu eleştirilere karşı olup, afların uygulanması gerektiğini ifade edenler de olmuştur. Bunlar; eyaletlerde af programına katılanların büyük bir kısmının federal düzeyde kayıtlarının olmadığı ve bu nedenle bu kısım mükelleflerin federal düzeydeki vergi beyannamesini doldurmayarak kayıt dışı kaldığı, şimdiye kadar federal düzeyde uygulanmış olan aflar sonucu eyaletlerde herhangi bir af beklentisinin oluşmadığı şeklindedir. Ayrıca federal düzeyde vergi afları çıkarıldığında eyaletlerde de kovuşturmanın yapılmasının mükellefleri kararsız bırakarak aftan yararlanmaması durumuna ise getirilen çözüm, federal vergi affının çıkarıldığı sırada eyaletlerde herhangi bir işlemin yapılmamasıdır. Affı savunan bu düşüncelere bakıldığında, affın tek başına değil

⁹¹ Carla Marchese, Alberto Cassone, “Tax Amnesty as Price-Discriminating Behavior by a Monopolistic Government”, *European Journal of Law and Economics*, 9, 21-32, (2000), p.21.

⁹² Dönmez, a.g.e., s.104.

bir program kapsamında daha anlamlı olacağı düşüncesinin olduğu görülebilir. Bu anlamda af tek başına değil, aftan önce ve sonra yapılan bir dizi uygulamalar sonucu başarılı olabilecektir⁹³.

ABD’ de federal düzeyde yapılan aflar 1919 yılında başlamıştır. O zamanki İç Gelirler Bürosu 1919 ve 1952 yılları arasında uygulanan vergi affına benzeyen bir programın uygulanmasını sağlamıştı. Uygulama, bir vergi kaçakçılığı suçu işleyen mükellefin hakkında bir inceleme başlamadan önce gönüllü olarak bu suçunu itiraf ederek, hakkında yapılacak olan cezai kovuşturmadan muaf tutulması şeklindeydi. Bu uygulama genel bir uygulama olmayıp başvuran kişiye göre mevcut durumlar ve şartlar incelenmekteydi. Ancak uygulama kötüye kullanmalar (vergi yönetiminde çalışan kişilerin, vergi incelemesine başlanacak olan yakınlarına durumu bildirerek gönüllü itiraflarda bulunmasını sağlamak) sonucu 1952 yılında uygulamadan kaldırıldı⁹⁴.

Bu uygulamaya benzer bir uygulama 1961 yılında gerçekleşti. ABD’ nin federal gelir dairesi IRS kayıtlarının bilgisayar ortamına geçirildiği sırada yükümlülere de bir kolaylık sağladı. 1961 yılı içinde, daha önce yapmış oldukları suçları gönüllü olarak itiraf edenler cezai kovuşturmadan kurtulabileceklerdi. 1985 yılında yapılan bir af uygulamasıyla 4,2 milyon yükümlüye kesilen 2 milyar dolarlık idari ceza affedilmiştir. Bunların dışında 5 Mayıs 2004 tarihinde 1,5 aylık başvuru süresi ile sınırlı, ‘kısmi vergi affı’ niteliğinde, vergi barışı düzenlemesi yapılmıştır. ‘Son of Boss’ (Patronun Oğlu) olarak adlandırılan kısmi vergi affı uygulamasına göre, 21 Haziran 2004’e kadar vergi dairesine başvurarak gerçeğe aykırı olarak, bazı vergi avantajlarından yararlanıp, vergi kaybına neden olduklarını beyan eden mükelleflere, ödemedikleri verginin yüzde 20 fazlasını ödemeleri koşuluyla, % 40 oranındaki vergi cezasından kurtulma olanağı tanınmıştır⁹⁵.

1981 yılından sonra ise ABD’ de eyaletlerde af uygulamaları görülmeye başlamıştır. Bunun sebebi, o dönemki ABD. başkanı Reagan’ın reaganomics diye adlandırdığı ekonomi politikalarıdır. Reaganomics olarak adlandırılan bu politikaya göre özel kesimin mal ve hizmet üretimi teşvik edilmelidir⁹⁶. Bu teşvikin en önemli yolu mükelleflerin üzerindeki vergi yüklerinin azaltılması olmuştur. Bütün vergi oranlarında indirim yapılmış ve böylelikle kişilerin daha çok çalışmaya ve yatırıma yöneleceği sebebiyle gelirlerin artacağı düşünülmüştür. Ancak beklenen olmamış ve federal bütçe açık vermeye başlamıştır. Bunun eyaletler üzerindeki yansıması kendilerine bütçeden daha az ödenek ayrılması şeklinde olmuştur ve eyaletler gelir elde edebilmek için çözüm yolları ararken vergi afları bir çözüm olarak görülmüştür⁹⁷.

Vergi aflarını ilk olarak uygulayan eyaletler Arizona ve Massachusetts olmuştur. Bu eyaletlerin aflardan başarılı sonuçlar alması diğer eyaletleri de teşvik etmiş ve 1981’den bu yana

⁹³ Dönmez, a.g.e., s.107-111.

⁹⁴ Çetin, a.g.e. s.40.

⁹⁵ Çetin, a.g.e., s.112-116.

⁹⁶ Deniz M. Kirazcı, “ABD’de Başkan Reagan Dönemi Vergi Politikasının Ekonomik ve Politik Kökenleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.60, (Ağustos-1986), s.32-39.

⁹⁷ Dönmez, a.g.m., s.24.

25'den fazla eyalette vergi affi uygulaması yapılmıştır. Eyaletlerin uyguladıkları af programları birbirine benzer niteliktedir. Bütün eyaletler idari nitelikteki cezalardan vazgeçmişler ve gönüllü itirafta bulunarak kaçırdıkları vergiyi ödeyen mükelleflere cezai kovuşturma yapmaktan vazgeçmişlerdir. Amaçlar bakımından da eyaletler benzerdir. Genel olarak; kayıt dışı varlıkların kayıt altına alınması, gelir elde edilmesi, yükümlü sayısının ve kanunlara itaatın arttırılması şeklindedir⁹⁸.

Eyaletlerde uygulanan aflarla beraber, başarılı bir uygulamanın gerçekleştirebilmesi için ek bazı uygulamalara da yer verilmiştir. Mükellefler af sonrası daha katı uygulamaların olacağına inandırılmıştır. Bunun için eyaletlerin çoğunda idari ve kamusal cezalar ağırlaştırılmış, vergi kaçakçılığı hafif suç olarak sayılan eyaletlerde ağır suç kapsamına alınmış, tahsil yöntemleri güçlendirilmiş ve denetimler ağırlaştırılmıştır⁹⁹.

Af kanunundan yararlanmak için belirlenen dönemler eyaletlere göre farklılık göstermiştir. Genel olarak 3 ay gibi bir süre belirlenmesine rağmen bazı durumlarda 6 ay (Oklahoma) ile 12 gün (Illinois) arasında değişmiştir. Genellikle bütün vergiler af kapsamına alınmış ama Oklahoma (sadece gelir ve satış vergileri) ve Idaho (gelir vergisi) gibi eyaletlerde kapsam sınırlı tutulmuştur. Affin kapsamına alınan bu vergilere ait daha önce ödenmemiş vergi borçlarıyla ilgili düzenleme ve uygulamalara yer verilmiştir. Ancak bu borçların hangilerinin ne şekilde aftan yararlandırılacağı eyaletler açısından farklı farklı olmuştur.¹⁰⁰

Eyaletlerde kimlerin aflardan yararlanabileceği konusunda da farklı uygulamalar vardır. Bazıları çok dar kapsamlı olurken (Texas' ta vergi beyannamesini sürekli geç verenler ve bunu alışkanlık haline getirenler, vergi suçu işlemiş olanlar ve aftan önce incelemeye alınmış olan mükellefler af kapsamının dışında tutulmuştur.) bazıları (California, Illinois, Michigan, Minnesota, New York, Oklahoma gibi ülkelerde tahsil edilebilir alacaklar dahi aftan yararlanmıştır.) kapsamını geniş tutmuştur¹⁰¹.

Eyaletlerdeki uygulamalar sonucu hiçbir asli vergi borcu affedilmemiştir. İstisnai olarak bazı eyaletlerde asli vergi borcuna bağlı faiz borcu için tamamen ya da kısmen bir af uygulanmıştır. (New Mexico, Pennsylvania, Iowa, Illinois gibi.) Her af en azından mükelleflerin cezai kovuşturmadan kurtulmasına imkan sağlamıştır. Çoğu zaman idari cezalar affedilmiştir. Elde edilen hasılat bakımından eyaletler arası fark vardır. Af kapsamını geniş tutan eyaletlerde hasılat fazla olurken, af kapsamının dar olduğu eyaletlerde sınırlı düzeyde kalmıştır¹⁰².

Eyaletlerde uygulanan bu vergi aflarının başarılı olduğu söylenebilir. Kısa dönemde gelir artışı sağlayabilmek, kanunlara itaati arttırabilmek, mükellefleri kayıt altına alabilmek gibi olumlu sonuçlar

⁹⁸ Dönmez, a.g.m., s.24-25.

⁹⁹ Jeffrey A. Dubin, Michael J. Graetz and Louis L. Wilde, "State Income Tax Amnesties Causes", **Quarterly Journal of Economics**, (August-1992), p.1057-1060.

¹⁰⁰ Dönmez, a.g.e., s.124.

¹⁰¹ Çetin, a.g.e., s.41.

¹⁰² Dönmez, a.g.e., s.117-127.

doğurabilir. Bunun dışında affin duyurulmasına yönelik olarak yapılan maliyetler ve karşılaşılan idari zorluklar afların olumsuzlukları olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu olumsuzluklarına rağmen bile eyaletlerde uygulanan vergi afları, federal anlamında uygulanarak kullanışlı bir araç haline getirilebilir.¹⁰³

2. Fransa

Fransa'nın af geçmişi 1871 yılına dayanmaktadır. İlk olarak çıkarılan bu af kanunundan sonra aflar kurumsal bir nitelik alıp, çıkarılmaya devam etmiştir. 1952 yılında çıkarılan af kanunu da böyledir ve Fransa'nın tarihinde en geniş kapsamlı af kanununun olarak bilinir. 1952 yılında çıkarılan bu kanunun gerekçesi, vergi yönetiminin sert müdahalesinden ve kaçırılmış ve bildirmemiş olduğu sermayelerin ortaya çıkacağından çekinen mükelleflere şans verilerek bunları bildirmelerini sağlamak ve kayıt dışı sermayeyi kayıt altına almaktır. Bu gerekçeyle kanun 14 Nisan 1952 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir¹⁰⁴.

Af kapsamına her türlü vergi, resim ve harçlar dahil edilmiştir. Zaman olarak ise, 01.01.1952 yılından önceki ve 01.01.1952'den kanun yürürlüğe girdiği döneme kadar ki alacakları kapsamıştır. Bu dönemleri kapsayan ancak verilmeyen beyannameler, kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 2 ay içinde verilirse herhangi bir idari ve cezai soruşturma yapılmayacaktı. Bu imkandan yararlanarak beyannamelerini veren mükelleflerin herhangi bir eksik bildirim ya da doğru bilgileri içermeyen bildirim vermeleri durumunda tekrar 2 aylık bir süre işlemeye başlamış ve bu süre içerisinde beyannamelerini düzeltenler bu imkanlardan yine yararlanabilmiştir¹⁰⁵.

Aynı zamanda bu kanunla devlet piyasaya özel olarak çıkarılmış hazine bonusu ihraç etmiştir. Zorunlu bir uygulama olmamakla birlikte, gelirlerini saklayarak vergi kaçakçılığı yapan mükelleflerin bu hazine bonolarını almaları istenmiştir. Ancak bu uygulama çok sınırlı düzeyde kalmıştır. Çünkü bu bonolar, vergi kaçırıcılara yönelik olduğu için mükellefler 'mimlenme' durumuyla karşı karşıya kalmamak için bu bonoları almak istememişler ve katılım az düzeyde olmuştur¹⁰⁶. Sonuç olarak bu af uygulaması vergi yönetiminin yetersizliği nedeniyle çok başarılı olamamıştır.

30 Aralık 1981 yılında kabul edilen Finansman Kanunu, Fransa'da vergi kaçakçılığı ile ilgili suçlara yönelik hükümlerin yanında af hükümleri de getirmiştir. Kanununun 100. maddesi özel hileli bir yöntem kullanmaksızın vergi kaçırıcı mükelleflerin affına yönelik olurken, 101. madde yurt içinde bildirilmeyen ve yurt dışında bulunan varlıkların herhangi bir cezaya uğramadan yurt içine getirilmesine ilişkin olmuştur. Amaç bu tutumlarda bulunan mükelleflerin cezalarının affedilerek teşvik edilmesini sağlamaktır. Bu teşvikten yararlanılması durumunda hem mükellef bir cezayla

¹⁰³ Dönmez, a.g.e., s.136.

¹⁰⁴ Çetin, a.g.e., s.43.

¹⁰⁵ Dönmez, a.g.e., s.140.

¹⁰⁶ Dönmez, a.g.e., s.140-142.

muhatap olmadan bildirimlerini yapabilecek hem de devlet yurt dışında bilgisi dışında olan varlıkları kayıt altına alıp bir dahaki dönemlerde vergilendirebilecekti¹⁰⁷. Her iki af maddesinde de yararlanan mükellef sayısı az olduğundan bu af kanunun çok başarılı olduğu söylenememektedir.

1986 yılına gelindiğinde Bakanlar Kurulu ekonomiyi canlandırmak amacıyla 1982 yılındaki kanuna benzer bir kanun teklifini parlamentoya sunmuştur. Kabul edilen bu kanunda kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, kar payları ve faiz indirimleriyle ilgili düzenlemeler olmasının yanı sıra af hükmü de yer almıştır. 1982 yılındaki kanuna benzer olmasının sebebi, bu kanunda da yurt dışında bulunan ve kayıt altında olmayan varlıkların bir cezaya muhatap olmaksızın yurt içine getirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme şeklinde olmasıdır. Bu kanundan yararlanmak için yapılması gerekenler, yurt dışındaki varlıkların 01.01.1986 tarihinden önce yurda getirilmesi, getirilen varlıklar üzerinden %10 oranında vergi ödenmesi ve bu varlıkların bir davaya konu edilmemiş olmasıdır¹⁰⁸.

Uygulanan bu vergi affıyla Fransa'da 1,6 milyar dolar gelir elde edilmiştir. Bu bakımdan başarılı olduğu söylenebilir. Bütçe açığını bir nebze de olsa rahatlatabilmiştir¹⁰⁹.

3. İtalya

İtalya'da bugüne kadar çıkarılmış olan af kanunlarına bakıldığında başlangıçlarının çok eskiye dayandığı görülmektedir. Çok eski tarihlere dayanmakla birlikte günümüze kadar sık sık af kanunlarının uygulanmasına olanak tanınmıştır.

20. Kurtuluş yıldönümü nedeniyle 1966 yılında bir af kanunu çıkarılmıştır. Bu affın kapsamına vergiler de alınmıştır. Kanunun çıkarılma gerekçesi, yargıda bulunan uyuşmazlık halindeki dosyaların azalmasını sağlamak ve hapisanelerde olan mahkumların sayısını azaltmak olarak belirtilmiştir. Vergi kaçakçılarının da belirlenen sürelerde vergi borçlarını ödemeleri durumunda herhangi bir cezaya muhatap tutulmayacakları öngörülmüştür¹¹⁰.

1982 yılına gelindiğinde İtalya'da daha karmaşık bir af kanunu getirilmiştir. Bu kanunla 01.08.1982 yılından öncesine ait birçok vergi af kapsamına alınmıştır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, K.D.V, veraset ve intikal vergileri, tescil vergisi, gayrimenkul kıymet artışı vergisi, bölgesel sirkülasyon vergileri ve 1974 yılında yürürlükten kaldırılan kanunla alınan vergiler bu af kapsamına alınmıştır. Yine bu kanunun gerekçesinde, yargı organlarında birikmiş olan davaların azaltılması ve ödenmemiş vergi borçlarının tahsil edilebilmesi şeklinde belirtilmiştir. Mükelleflerin aftan yararlanmaları için 30 Kasım 1982 tarihi son tarih olarak belirlenmiş, ancak bu tarih sonradan 15 Mart 1983 yılına uzatılmıştır. Aftan yararlanmak için yerine getirilmesi gereken şartlar ise her bir vergi için

¹⁰⁷ Eliot UCHITELLE, "The Effectiveness of Tax Amnesty Programs In Selected Contries", **Federal Reserve Bank Of New York, Quarterly Review**, (Autumn-1989), s. 52.

¹⁰⁸ Uchitelle, a.g.m.. s.52-53.

¹⁰⁹ Dönmez, a.g.e., s.149-150.

¹¹⁰ Dönmez, a.g.e., s.163.

ayrı ayrı belirlenmiştir. Genel olarak bu af kanunun mükelleflere sağladığı imkanlar; hiç verilmeyen beyannamelere ya da zamanında verilmeyen beyannamelere ilişkin cezalardan vazgeçilmiştir. Benzer şekilde eksik veya yanlış şekilde verilmiş beyannamelerde de ceza uygulanmamıştır. Gecikme faizleri ve diğer ek faizlerden vazgeçilmiştir. İtalyan Cumhurbaşkanı özel yetkisini kullanarak, idareyle olan uyuşmazlıklarını çözen mükelleflere hapis cezasını gerektiren kamusal nitelikli cezalardan da kurtulabilme olanağı sağlamıştır¹¹¹.

Uygulamaya geçen 1982 tarihli af kanunuyla İtalyan Vergi Dairesi, 4,6 milyar dolar gelir beklerken elde edilen gelir 700.000 dolar civarında olmuştur. Bu durumun sebebi olarak af kanunu gösterilmiştir. Kanunun karmaşık ve açık olmaması, hangi cezaları kapsadığının tam olarak belirtilmemesi, ödeme koşulları konusunda eşitlik sağlanamaması ve kanundan sadece başvuran mükelleflerin yararlanabilmesi (hatalı beyanda bulunan muhasebecilerin yararlanamaması) af kanununun başarısız olmasının sebebi olarak gösterilmiştir¹¹².

4. Almanya

Almanya'da vergi mevzuatı ile ilgili düzenlemeler yapılırken af kurumuna da başvurulmuştur. Öncelikle 80'li yıllarda vergi mevzuatına ilişkin düzenlemeler yapılmış, sonrasında af kurumuna yer verilmiştir. Bu değişikliklerin yapılmasının amacı olarak; vergi yüklerinin azaltılması ve üretimin teşvik edilmesi gösterilmiştir. İlk düzenleme 1983-1985 yılları arasında vergi indirimlerinin yapılması şeklinde olmuştur. İkinci aşama olarak, bir vergi indirimi kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunla herhangi bir gelir arttırıcı yola başvurulmadan vergi indirimleri yapılarak vergi sistemi yumuşatılmaya çalışılmıştır. Bu düzenlemelerin en son ve aklı ilgili olan kısmı ise, vergi reformu kanununun çıkarılmasıdır. Bu kanun da yine vergi indirimleri yapılmasının yanı sıra vergi teşviklerinin ve ayrıcalıklarının kaldırılmasına yönelik düzenlemeler içeriyordu. Ayrıca elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirme kapsamına alınarak %10 oranında bir vergi kesilmesi ve ödenmesi gerektiği düzenlenmişti. Bu hüküm 31.08.1988'den sonra elde edilecek faiz gelirleri için uygulanacaktı. Bu vergi kar payları için uygulanan %25 oranındaki stopaj vergisi için de tamamlayıcı bir vergi olarak düşünülmüştür¹¹³.

Bu düzenlemelerin devamı niteliğinde sayılabilecek bir af kanunu 1990 yılında çıkarılmıştır. Bu af kanunu, 1990 yılında çıkarılan reform kanunuyla faiz gelirlerine getirilen vergilerle ilgilidir. Faiz gelirlerini hiç beyan etmeyen ya da eksik beyan eden kişilere tekrar bir şans vermek amacıyla ödemeleri gereken vergilerle ilgili bir düzenleme yapılmıştır. Öyle ki 1986 yılından öncesine ait vergi asıllarını bile kapsamına almıştır. Yükümlüler af kapsamından yararlanmak için öncelikle bir af

¹¹¹ Dönmez, a.g.e., s.163-167.

¹¹² Dönmez, a.g.e., s.167.

¹¹³ İsmail Can, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", **Maliye Dergisi**, Sayı.145, (Ocak, Nisan -2004), s.47.

beyannamesi vermek zorunda bırakılmıştır. Beyanname verilmesinden sonra ise, gerekli olan ödemelerin yapılması koşuluyla af kanunundan yararlanmışlardır. Yükümlünün herhangi bir nedenle beyannamesini vermeden önce incelemeye başlanması ya da vergi kaçırıldığının tespiti gibi durumlarda aftan yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece çıkarılan bu af kanunu kapsamında yükümlüler hem işlemiş olduğu vergi suçunun cezasından hem de 1986 yılından önceki vergi dönemleriyle ilgili incelenme yapılmasından kurtulmuşlardır¹¹⁴.

Almanya’da diğer bir af kanunu 2003 yılında, vergi kaçırınların vergi ahlakı çerçevesinde hareket etmesine yönelik olarak çıkarılmıştır. Kanun kapsamına 1993-2002 yılları arasında yurt içinde hileli yollarla kazanılmış olan, ancak vergiden kaçmak amacıyla yurt dışına kaçırılan kazançlar alınmıştır. Bu gelirlerin belirli sürelerde beyan edilmesi ve hesaplanan vergilerinin ödenmesi durumunda çeşitli cezai yaptırımlardan ve gecikme faizlerinden kurtulacakları belirtilmiştir. Bu anlamda gelir, kurumlar, veraset ve katma değer vergilerine ilişkin cezai yaptırımlardan kurtulunması amacıyla beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu beyannamenin 2004 yılı içerisinde verilmesi halinde %25, 2005 yılının 3. ayının sonuna kadar verilmesi halinde ise, %35 oranında bir vergi ödeyerek yükümlülerin hem cezalardan kurtulmuş olacağı hem de gecikme faizi uygulanmayacağı belirtilmiştir¹¹⁵.

Bu anlamda Almanya’nın yapmış olduğu vergi düzenlemeleri ve aflarıyla daha iyi bir vergi sistemi uygulamaya çalıştığı, bunda da kısmen başarılı olduğu görülmektedir.

5. Hindistan

Hindistan’da 2. Dünya Savaşı’ndan beri var olan çeşitli sorunların giderilmesi bakımından alınan önemler, bağımsızlığın kazanılmasından sonra daha etkin bir şekilde uygulanmaya başlamıştır. Bu sorunların giderilmesi için alınan önlemler arasında vergi afları da önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığı sorunun önlenmeye çalışılmasında vergi aflarına başvurulduğu söylenebilir. Bu anlamda çıkarılan ilk vergi affı kanunu 1965 tarihlidir¹¹⁶.

01.03.1965 tarihinde yürürlüğe giren af kanununun kapsamına beyan dışı kalmış servetler ve gelirler girmiştir. Aftan yararlanmak için 31.05.1965 tarihine kadar beyan dışı kalmış gelir ve servetin %60’ının Merkez Bankası’na yatırılması gerekiyordu. Bu tarihten önce yatırımlar için ise %3’lük bir indirim uygulanması öngörülmüştür. Bu şekilde beyanlarını yapıp vergilerini ödeyen yükümlülerin kalan gelir ve servetleri de aklanmış oluyordu. Bu durumda beyan edilmeyen gelir ve servetin %60’ının ödenmesi durumunda, kalan %40’ı affediliyordu.¹¹⁷

¹¹⁴ Can, a.g.m., s.49-51.

¹¹⁵ Can, a.g.m., s.55.

¹¹⁶ Çetin, a.g.e., s.47.

¹¹⁷ Dönmez, a.g.e., s.179.

Hindistan yönetimi bu affin başarılı olması adına birçok düzenleme yapmıştır. Bu anlamda denetimler ve incelemeler çok sıkı tutulmuştur. İncelemeler sırasında elde edilen değerli eşya ve paralara el konulmuş, af sonrasında bu uygulamaların daha yoğun yapılacağı izlenimi verilmiştir. Bu gibi uygulamalar etkisini göstermiş ve af dönemi sonunda 217,7 milyon Rs vergi toplanmıştır. Bu nedenle 1965 tarihli af programının o dönem için çok başarılı bir af olduğu söylenebilir¹¹⁸.

Bu af uygulaması başarılı olmakla birlikte vergi kaçakçılığı tekrar artma eğilimi göstermiş, bu nedenle çeşitli önlemler alınmıştır. Ancak alınan önlemler yeterli gelmemiş ve olağanüstü hal ilan edilmiş, çok sert önlemler getirilmiş, birçok kanunda değişiklikler yapılmış, kanunlardaki boşluklar giderilmeye çalışılmıştır. Kanunların değiştirilmesiyle beraber, vergi kanunlarında değişiklik yapılmasına dair kanunla, memurlara el koyma konusunda çok geniş yetkiler verilmiştir. Gelirlerini gizleyenlere uygulanan cezalar arttırılmıştır. Vergi ödenmemesi sonucu vergi cezasının yanında hapis cezası uygulaması da getirilmiştir¹¹⁹.

Bu gibi sert uygulamaları yumuşatmak, tamamlamak ve dürüst mükelleflere bir şans vermek amacıyla 1975 yılında bir af kanunu da çıkarılmıştır. Bu af kanunu, kapsamına gizlenen servet ve gelirleri almıştır. Bu anlamda 31.01.1975 tarihine kadar gizlenen gelir ve servetlerini beyan edenlerin hiçbir cezaya muhatap olmayacakları belirtilmiştir. Buna göre; G.V.K' ya göre yükümlü tarafından beyan edilmesi gerektiği halde beyan edilmeyen, 8 Ekim 1975 tarihinden önce yükümlünün verdiği beyannamede gösterilmeyen ve gelir idaresinden kaçırılan gelirlerin, belirlenen miktarlardaki vergilerin ödenmesi koşuluyla af kapsamına alınacağı belirtilmiştir. Bu vergilerin dışında, gizlenen gelirler için %5 oranında ayrıca bir ödemenin yapılması da şart koşulmuştur.

Getirilen çok sert müdahaleler, uygulamalar ve af programı sonucunda 10,5 milyar Rs'lik bir gizlenen gelir ortaya çıkarılmıştır. Vergi kaçakçılığı yapan kişiler kendilerini temizleyerek, gelecekteki vergilerini düzenli ödeyen insanlar haline gelmişler ve de gelecekteki vergi kaçakçıları için de caydırıcı bir rol oynamışlardır. Bu anlamla 1975 affının da başarılı olduğu söylenebilir¹²⁰.

Hindistan'da 1965 ve 1975 tarihlerinde çıkarılan aflar her ne kadar başarılı olmuşlarsa bile, varlığını sürdüren vergi kaçakçılığı kurumu tam olarak bitirilememiş ve her fırsatta artarak devam etmiştir. Bu nedenle Hindistan hükümeti değişik yöntemlerle vergi kaçakçılığını azaltmaya çalışmıştır. Bu anlamda 1981 yılında değişik bir af programı uygulanmaya çalışılmıştır. Bir kararname yayınlanarak tahvil çıkarılmış ve "kara para" edinmiş kimselere bu tahvillerden alma imkanı getirilmiştir. Bu uygulama çeşitli eleştirilere ve tepkilere maruz kalmış olmasının yanında bazı taraflar tarafından da uygun bulunmuştur.

Uygulama şu şekilde işlemektedir: öncelikle özel tahviller çıkarılacak, beyan edilmemiş gelir ve servete sahip olanlar bu gelirleri ile bu tahvillerden alacaklar, böylece ekonomi canlanmış olacak ve

¹¹⁸ Dönmez, a.g.e., s.179-180.

¹¹⁹ Dönmez, a.ge., s.181.

¹²⁰ Dönmez, a.g.e., s.182-184.

kara para elde eden kişilere paralarının kaynakları sorulmayacak ve hiçbir cezaya da muhatap kalmayacaklardır. Böyle bir uygulama sonucu Hindistan hükümeti 1 milyar dolar tahsil etmiştir. Ancak bu hedeflenen miktar değildir. Aynı zamanda vergi tabanı da genişletilmek istenmiş ama bu da mümkün olmamıştır. Çünkü Hindistan hükümeti bu seferki af programında, diğer af programlarında olduğu gibi af kanununun yanında bir takım düzenlemeler yapmamış ve bu nedenle başarısız olmuştur. Aynı zamanda dürüst mükelleflerin çıkarılan bu özel imkanları olan tahvilden alamaması, dürüst mükelleflerin cezalandırılması şeklinde düşünülmüştür¹²¹.

Görüldüğü gibi vergi afları sadece ülkemizde değil tüm dünyada, hem az gelişmiş ülkelerde hem de gelişmiş ülkelerde uygulanmaktadır. Genel olarak uygulanan vergi afları, kayıt altında olmayan gelirleri kayıt altına alabilmek, vergi kaçakçılığıyla mücadele edebilmek, bütçe açıklarının kapatılmasını sağlayabilmek, yargıda bulunan uyuşmazlık dosyalarını azaltabilmek ve kısa vadede gelir elde edebilmek amaçlarıyla çıkarılmaktadır. İncelenmiş olan tüm ülkelerde vergi aflarının çıkarılma gerekçeleri arasında vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek vardır. Ülkeler vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek ve kayıt dışı olan varlıkları kayıt altına alabilmek için çoğunlukla afları kullanmışlardır. Bunun dışında ABD bütçe açıklarını kapatabilmek, gelir elde edebilmek ve Vergi Kanunlarına itaati arttırmak için de aflara başvurmuştur. İtalya'da ise bunların dışında, vergi uyuşmazlık dosyalarını çözümleyebilmek ve yargıdaki iş yükünü azaltmak, hapisanelerde bulunan mahkum sayısını azaltmak gibi amaçlar vardır.

Af kanunlarının başarısı bakımından ise genellikle sadece affı uygulayan değil, af programının dışında belirli birtakım düzenlemeler yapan ülkelerde başarılı olunduğu görülmektedir. ABD ve Hindistan'da af programının yanında birtakım düzenlemelere yer verilmesi başarıyı getirmiştir. ABD'de özellikle eyaletlerde ve Hindistan'da vergi incelemeleri sıkı tutulmuş, cezalar ağırlaştırılmış, bundan sonra başka bir vergi affı çıkmayacağına mükellefler ikna edilmiş ve denetim arttırılmıştır. Bu gibi ek uygulamalar sonucu aflar başarılı olmuştur. Fransa, İtalya ve Almanya'da ise çıkarılan vergi af kanunlarının yanında, af programını daha başarılı olmaya itecek herhangi bir ek uygulama yapılmamıştır. Bu nedenle bu ülkeler aflar konusunda ya kısmen başarılı olabilmiş ya da başarılı olamamışlardır. Özellikle İtalya'da af kanunlarının karmaşık olması ve açık olmaması sebebiyle başarısızlık gelmiştir. Fransa'da yine aynı şekilde başarısız olmakla birlikte 1986 tarihinde uyguladığı af programıyla kısmen başarıyı elde etmiştir.

¹²¹ Dönmez, a.g.m., s.178-189.

III. UYGULAMADA MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR

A. TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR

Ülkemizde mükellef hakları ile ilgili çalışmalar Sened-i İttifak'la başlamış, Tanzimat ve Islahat Fermanları ile devam etmiştir. İlk anayasamız 1876 tarihli Kanun-i Esasi' dir. Bu düzenleme ile vergilendirme ve bazı hakların kazanılması konusunda hükümlere yer verilmiştir. Bu nedenle de mükellef hakları alanında da yansımaları olduğu yadsınamaz¹²².

Cumhuriyet döneminde mükellef haklarının gelişimi açısından yapılan ilk düzenlemeler 1924 Anayasası ile olmuştur. Bu anayasadan sonra 1949 yılında 5432 sayılı V.U.K kabul edilmiştir. Bu kanun devrim niteliğindedir. Çünkü o güne kadar tek bir kaynakta toplu olarak bulunmayan usul hükümleri tek bir kaynak altında bu kanun sayesinde toplanmıştır. Kanunla, vergi tarh usulleri ayrıntılı olarak düzenlenmiş, mükellefin ödevleri belirgin hale getirilmiştir. İdari vergi cezaları, ceza hukuku ilişkilerine göre düzenlenmiş, bir vergi ceza hukuku meydana getirilmiştir. Dört kere değişikliğe uğramış, ardından yerini 1961 yılında 213 sayılı V.U.K' a bırakmıştır. Ancak 213 sayılı V.U.K yeni bir kanun niteliğinde değil, 5432 sayılı kanunun yeniden düzenlenip yazılması şeklindedir¹²³.

Çıkarıldığı zamandaki şartlarına göre mükelleflere çok iyi haklar sağlamış olmasına rağmen V.U.K, devlet odaklı olan hukuki korumadan, mükellef odaklı bir yapıya dönüşmemiştir. Bu alanda gelişmeler yaşamak yerine 1980'li yıllarda mükellef haklarını daha da kısıtlayıcı ve müdahale edici uygulamalar yapılmıştır. Bu olumsuzlukların ardından 2005 yılında başlangıç niteliğinde denebilecek bir gelişme yaşanmıştır. Gelir İdaresi Kuruluş Kanunu'nda "*Mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak*" maddesini amaç olarak belirtmiştir. Diğer bir gelişme 2006 yılında *Mükellef Hakları Bildirgeleri*'nin yayınlanmasıyla olmuştur.¹²⁴ 2007 yılında ise, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı bir broşür yayınlarak mükelleflerin vergi incelemesi esnasında sahip olduğu hakları belirtmiştir. Bu yönde yapılan çalışmalar mükellef haklarının geç de olsa Türkiye'de de önem kazanmış olduğunu göstermektedir. Şuan Türkiye'de mükelleflere sağlanmış olan haklar; Genel Haklar kapsamında; *Adil, eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı, Bilgi Alma Hakkı, Başvuru Hakkı, Vergilemede Belirlilik Hakkı, Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı, Özel Hayatın Gizliliği Hakkı, Temsilci Kullanma Hakkı* iken, Özel Haklar kapsamında; *Verginin Tahsili Sırasında Haklar, Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar ve Vergi Denetimi Sırasında Haklar*' dir¹²⁵.

¹²² Nazmi Karyağdı, "Mükellef Hakları Bildirgesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı. 295, (Mart-2006), s.45.

¹²³ Bekir Baykara, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.314, 2007, s.12.

¹²⁴ İmdat Türkay, "Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım- Mükellef Hakları- Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı. 299, (Ağustos-2013), s.153.

¹²⁵ Emircan Dilber ve Gökhan Belge, "Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-II", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı. 367, (Mart-2012), s.160.

Türkiye’de vergileme süreci ile ilgili usul ve esaslar kanunlarla ayrıntılı olarak düzenlendiği için mükelleflere tanınan haklar esas itibariyle anayasal normlarda ve vergi kanunlarında düzenlenmiştir.

Türkiye’de mükelleflere sağlanan haklar ve çağdaş ülkelerdeki mükellef hakları karşılaştırıldığında, mükellef haklarının önemli bir kısmının aslında Türk Vergi Hukuku’nda da var olduğu görülmektedir. Ancak, Türk vergi kanunlarında sadece mükellef hakları ile ilgili ayrıca bir düzenleme olmadığı için, bu haklara ilişkin konulara düzenlenen diğer kanunlarda yer verilmiştir. Mükellef haklarının ayrı bir düzenleme halinde oluşturulması 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı’nın teşkilat kanunuyla olmuştur. İlk defa mükellef hakları kavramı bu kanun maddesinde geçmiştir. Kanun’un 1. maddesinde “.....mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, *mükellef haklarını* gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkinlik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak olarak belirlenmiştir. Aynı Kanunu’nun 4. maddesiyle mükellef haklarının korunması ve mükellef ile başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak; mükellefleri, vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek görevleri Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilatına verilmiştir¹²⁶.

Türkiye’de mükelleflere sağlanan haklar aynı teorik sınıflandırmada olduğu gibi genel ve özel haklar olarak ikiye ayrılmakta ve bu başlıkların da alt sınıflandırması çeşitli kollara ayrılmaktadır.

1. Genel Haklar

a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Türk vergi hukukunda mükelleflere adil, eşit ve saygılı hizmet sunulacağına dair yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, hızlı, güvenilir ve etkili hizmet verilmesi; “tüm birimlerin güler yüzle hizmet veren, kişi haklarına ve gizliliğe saygılı, hizmetten faydalananların beklenti ve önerilerini dikkate alan, sürekli gelişmeyi esas edinen, çağdaş yönetim anlayışına sahip olması” amacıyla,¹²⁷ 2003-2008 döneminde uygulanmak üzere, Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi başlatılmıştır.

Bu projede, Maliye Bakanlığı merkez, taşra, döner sermaye ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları dahil tüm birimlerinde, Toplam Kalite Yönetiminin ilkeleri, fayda ve riskleri,

¹²⁶ “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=109> (30.10.2014).

¹²⁷ Maliye Bakanlığı, **Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi**, Madde 1.

uygulama birimlerinin görev ve sorumlulukları, uygulama planı, proje yönetimi, maliyet ve finansman, ölçme, değerlendirme ve raporlandırılmasıyla ilgili şu iş ve işlemler yer almaktadır¹²⁸:

- Birimlerde vizyon geliştirme çalışmaları,
- Eğitimcilerin eğitimi çalışmaları,
- Bakanlık personelinin tamamının eğitilmesi,
- Kurum kültürünün geliştirilmesi ve aynı ifade tarzının sağlanması,
- Proje uygulama birimleriyle iyileştirme sisteminin kurulması,
- Süreç yönetim sisteminin oluşturulması,
- Stratejik yönetim ve performans değerlendirme sisteminin kurulması,
- Özdeğerlendirme sisteminin oluşturulması.

Toplam kalite yönetimi kapsamında alınacak bu önlemlerle mükelleflere adil, eşit ve profesyonel hizmet sunma olanağının sağlanabileceği düşünülmektedir.

b. Bilgi Alma Hakkı

Mükelleflerin bilgi alma hakkı; “mükelleflerin isteği üzerine bilgi verilmesi” ve “vergi idarelerinin yapmış olduğu düzenlemeler nedeniyle mükellefleri bilgilendirmesi” olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Mükellefler vergilendirme ile ilgili işlemlerden, bu işlemlerin resmi gazetede yayınlanması ile haberdar olmaktadır. Çünkü resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren kanunla ilgili çeşitli kılavuzlar, rehberler, broşürler yayınlanır ve bunların yayınlanmasıyla mükellefler işlemleriyle ilgili düzenlemeleri öğrenirler. Bu yayınların dışında telefon hatları ve internet aracılığı ile de bu duyuru gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır¹²⁹.

Aynı zamanda vergilemeyle ilgili işlemlerin yapılması sırasında meydana gelebilecek olayların mükellef haklarını yakından etkilemesi sebebiyle V.U.K’ un 21. Maddesi’ nde bu işlemlerden mükellef veya ceza sorumlusunun haberdar edilmesi gerektiği hüküm altına almıştır. Dolayısıyla, tebligat işlemi esas itibariyle bilgilendirme amacıyla yapılmaktadır. Ayrıca mükellefler bilgi alma hakkını talepte bulunarak da elde edebilmektedir. 4982 sayılı 24.04.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 27.04.2004 tarihinde resmi gazetede yayınlanmış olan *Bilgi Edinme Hakkı Kanunu* mükelleflere bu konuda dayanak oluşturmaktadır. Buna göre mükellefler; tüm kamu kurumlarından bilgi edinme hakkına sahiptirler ve belirli durumlar dışında tüm kamu kurumları, istenilen bilgileri mükelleflere vermekle yükümlüdür¹³⁰.

¹²⁸ Maliye Bakanlığı, **Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi**, Madde 5.

¹²⁹ Koşar, a.g.e., s.106.

¹³⁰ Koşar, a.g.e., s.106.

Genel bilgi edinme hakkının yanı sıra, özellikle vergi mükelleflerinin, kendi vergi durumlarıyla ilgili ve vergi uygulamaları sırasında açık olmayan ve tereddüde düştükleri konular hakkında Maliye Bakanlığı'ndan veya yetkili kıldığı makamlardan bilgi alma hakkı V.U.K 'un 413. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, yetkili makamlar kendilerinden yazı ile istenecek açıklamaları en kısa zamanda yazı (özelge, mukteza) veya sirküler ile yanıtlamak zorundadır. Genellikle, münferit başvurularda Bakanlık veya yetkili kıldığı makamlar “özelge” biçiminde yazılı cevap verirken, başvuru çok sayıda mükellefi ilgilendiriyorsa Maliye Bakanlığı açıklamayı “sirküler” biçiminde hazırlayıp internet aracılığıyla yayımlar. Verilen özelge veya yayınlanan sirkülere uygun hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmez¹³¹.

Ülkemizde bilgi alma hakkı en temel biçimde ise, anayasamızın 74. maddesinde “herkes bilgi edinme hakkına sahiptir.” hükmüyle güvence altına alınmıştır.

c. Başvuru Hakkı

Başvurma hakkı en genel ifadeyle kişilerin, dilekçe ile idari, siyasi makamlara başvurma ve yargı organlarına gidebilme hakkıdır¹³². Anayasamızın “Dilekçe Hakkı” başlıklı 74.maddesine göre; “her Türk vatandaşı gibi mükellefler de kendileriyle ve kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM’ye yazı ile başvurma hakkına sahiptir ve bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir.”

Mükellefler vergilemeyle ilgili kendilerini ilgilendiren bir işlemin yapılmasını yetkili makamlardan isteyebilirler. Örneğin, V.U.K’ un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinde mükellefler, durumun tespit edilmesini ve bu durumun vergilemede dikkate alınmasını veya V.U.K’ un 17. maddesi uyarınca ek süre verilmesini talep edilebilirler. Ayrıca, mükellefler dilekçe ile vergi idaresine başvurarak, V.U.K’ un 116-126. maddeleri arasında düzenlenen hükümlere göre vergi hatalarının düzeltilmesini, V.U.K’ un 376. maddesine göre cezalarda indirim yapılmasını ve Ek maddeler 1-12 arasındaki hükümlere göre uzlaşmaya gidilmesini isteyebilirler¹³³.

Vergi hukukumuzda vergi uyumsuzluklarının idare ile mükellef arasında barışçıl çözüm yollarıyla çözümü, uzlaşma¹³⁴ ve hataların düzeltilmesi kurumlarına başvuru ile mümkündür. Bunun dışında belirtilen uygulamalara başvuru zorunlu değildir ve bu yollara başvurmadan ya da sonuç alınmadan yargı yoluna gidilmektedir. Yani, mükellef dilerse, idari aşamada sonuç alamadığı zaman yargı yoluna gidebilir veya idari yolu hiç kullanmadan yargı yoluna da gidebilir. İdari yola gitmek, yargı yoluna başvurmanın ön şartı değildir. Ancak gümrük vergileriyle ilgili bundan farklı bir

¹³¹ Gerçek, a.g.m., s.5.

¹³² Hacıali Ortacamili, “Vergi Mükelleflerinin Dilekçe Hakları-I”, **Maliye Postası**, Yıl.8, Sayı.150, (Aralık-1986), s.42.

¹³³ Gerçek, a.g.m., s.14.

¹³⁴ Atakan Aybars, “Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava Açma Hak ve Süreleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.26, (Eylül-Ekim-1986), s.5-6.

uygulama söz konusudur. Bu vergilerle ilgili uyuşmazlıkların çözümünde yargı yoluna gidebilmek için, öncelikle idari yola başvurmak ve oradan bir çözüm çıkmazsa yargı yoluna başvurmak mümkündür.¹³⁵

Vergi yargılama hukukunun uyuşmazlıkları sona erdirme, mükellef ile vergi dairesi arasındaki çıkarlar dengesini kurma, vergi adaletini sağlama ve içtihat oluşturma gibi işlevleri bulunmaktadır.¹³⁶ Uyuşmazlıkların yargı yolunda çözümlenebilmesi için, Anayasanın 36. Maddesinde herkesin dava açma hakkına sahip olduğu ve Anayasanın 125. maddesinde de idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, V.U.K' un 377. maddesine göre, mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahiptirler. Diğer taraftan, vergi alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler ile cebren tahsilat işlemlerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı A.A.T.U.H.K' nın 15, 20 ve 58. maddelerinde düzenlenmiştir¹³⁷.

Yargısal başvuru hakkının diğer bir yönünü de 2010 anayasa değişikliği ile anayasamıza eklenen 148/3. madde oluşturmaktadır. Bu maddeye göre “Herkes Anayasa’da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Anayasa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.” Bu hükümle getirilen Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkının özellikle mükellef haklarının korunması açısından çok önemli sonuçlar doğurabileceği açıktır¹³⁸.

d. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Türk vergi hukukunda vergileme ilkeleri anayasamızın 73.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre mükellefe belirlilik ve güven sağlayan dayanaklar; *vergilerin yasallığı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesidir. Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla getirilmesini zorunlu kılarken, verginin temel öğelerinin de kanunla belirlenmesi bakımından bağlayıcı bir kural olmaktadır. Sosyal hukuk devleti ilkesi ise, verginin mali güce göre alınmasını ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını öngörmektedir. Mükellefler açısından belirlilik hakkının somut yansıması, hukuki güvenlik ilkesi ile mümkün olmaktadır. Güvenlik ilkesi gereği, vergi kanunlarının belirli, anlaşılır ve istikrarlı olması ve geriye yürümemesi esastır. Karşılıksız olarak alınan verginin ne üzerinden, ne kadar, ne zaman ve hangi esaslara göre alınacağını bilmesi mükelleflerin haklarının korunmasıyla yakından ilgilidir. Diğer taraftan*

¹³⁵ Koşar, a.g.e., s.111.

¹³⁶ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılanması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.299, 1999, s.88-98.

¹³⁷ Gökbel, a.g.e., s.277-279.

¹³⁸ Tuğçe Akdemir, “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı. 111, 2014, s.273-276.

mükelleflerin yürürlükteki kanunlara güvenmeleri ve gelecekle ilgili planlarını buna göre yapmaları bakımından vergi kanunlarının geriye yürümemesi ilkesine uyulması gerekmektedir¹³⁹.

e. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi mahremiyeti gibi bir kavramın düzenlenmesinde mükellefin korunması, vergi idaresine güven duyulmasının sağlanması ve maddi ve manevi kamu yararı sağlanması amaçlanmaktadır. Bu nedenle vergi idareleri tarafından yapılan çeşitli yoklama, arama gibi işlemlerde elde edilen mükellefe ait bilgilerin, mükellef mahremiyeti açısından gizli tutulması, açıklanmaması ve hiç kimse yararına kullanılmaması gerekmektedir. Bu kapsamda Türkiye’de en genel koruma, Anayasamızın 20.maddesine 2010 anayasa değişikliği ile eklenen fıkayla hayata geçmiştir. Buna göre, “ **Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.**” Yapılan bu düzenleme hem mükelleflerin bilgilerinin korunmasına hem de mükelleflerin kendi bilgilerine ulaşmasına anayasal bir temel oluşturmaktadır¹⁴⁰.

Ayrıca V.U.K’ un vergi mahremiyetini içeren 5.maddesine göre, “görevleri dolayısıyla mükelleflerin bilgilerini elde eden kişiler ”Mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap numaralarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamazlar.” Bu sorumluluk kişiler görevlerinden ayrılrsa bile devam eder. Eğer kişiler bu sorumluluğu yerine getirmezlerse T.C.K’ nın 239. Maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar. (1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası). Görüldüğü gibi vergi mahremiyetini ihlal bir vergi suçu sayılmıştır. V.U.K’ a baktığımızda vergi suçlarının ortak özelliği, genelde kamu yararı özelde ise hazine yararının korunması olmasına rağmen; vergi mahremiyetini ihlal suçu kişisel yararı korumaya yöneliktir¹⁴¹.

Bir diğer koruma A.A.T.U.H.K’ nın 107. maddesinde getirilmiştir. Buna göre, bu kanunun uygulanmasında görevli olan kişilerin görevleri dolayısıyla mükellef hakkında elde ettikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Buna paralel olarak 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 43.

¹³⁹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa, 1998, s.107.

¹⁴⁰ Egeli ve Dağ, a.g.m., s.138.

¹⁴¹ Gerçek, a.g.m, s.15.

maddesi de meslek mensupları ile bunların yanlarında çalışanlara, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa etmelerine yasak getirilmiştir¹⁴².

f. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın gizliliği hakkı, ülkemizde anayasal güvence altına alınmış temel haklardan biridir. “Konut Dokunulmazlığını” güvence altına alan Anayasanın 21. maddesi, bir mükellefin üzerinde, evinde ya da işyerinde arama yapılabilmesi için; o mükellefle ilgili bir ihbarın yapılmış olması veya vergi kaçırmış olduğunu gösteren ciddi deliller olmasını şart koşmaktadır. Bu şartın yanında sulh yargıcının arama kararını onaylamış olması gerektiğinin de altını çizmektedir. V.U.K’ un 143-147. maddelerinde aramanın yapılması sıkı esaslara bağlanmıştır. Arama sırasında kaçakçılığa kanıt oluşturabilecek defter ve belgelere el konulabilmekte yetkisi arama ve inceleme elamanlarına verilmiştir. Ancak bunlar üzerinde inceleme en geç üç ay içinde bitirilerek mükellefe iade edilmesi zorunludur. Bu durumda da mükellefler, kayıtları tamamlayabilmesi için bir aydan az olmamak üzere uygun süre alma hakkına sahiptirler. İncelemeye yetkili olan vergi idaresi çalışanları tarafından aramanın gerekli olduğuna dair bir yazı ile sulh yargıcından arama kararının alınması ve sulh yargıcı tarafından verilen arama kararında arama yapılacak yerlerin açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Aksi durumda anayasa tarafından güvence altına alınan konut dokunulmazlığının ihlali söz konusu olacaktır¹⁴³.

Anayasanın 20. maddesi de “özel hayatın gizliliğini” düzenlediğinden, V.U.K’ un 151. maddesinde kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişilerin bilgi vermekten kaçınmayacakları ifade edilmekle birlikte; hekimlerden, diş hekimlerinden ve diğer sağlık personelinden hastanın hastalığına ilişkin bilgilerin, avukatlar ve dava vekillerinden ise müvekkili hakkında sahip oldukları hususların bildirilmesinin istenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Anayasanın 22. maddesi de “haberleşme hürriyetini ve gizliliğini” esas kabul ettiğinden, yargıç kararı olmadıkça haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz¹⁴⁴.

g. Temsilci Kullanma Hakkı

Türkiye’de vergi mevzuatında kanuni temsilcilerle ilgili bazı hükümler bulunmasına rağmen iradi bir temsil türü olan vekalet kurumu hakkında ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak yasaklanmamış olması nedeniyle uygulamada mükelleflerin vekil atayabileceği sonucu doğmaktadır. Ancak vergi mevzuatında düzenleme olmadığı için hangi hallerde temsilci atanabileceği ve yetkilerinin ne olacağı konusunda Borçlar Kanunu ve Avukatlık Kanunundan yararlanılır. Tebligat

¹⁴² Egeli ve Dağ, a.g.m., s.139.

¹⁴³ Ali Dayıoğlu, “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.13, (Nisan-Haziran-1984), s.101.

¹⁴⁴ Dayıoğlu, a.g.m., s.101-102.

kabul etme, uzlaşma veya hataların düzeltilmesi yoluna gitme, vergi alacağına ilişkin iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma, beyanname verme gibi konularda mükellefler kendilerine temsilci atayabilmektedir. Bazı hallerde özel temsil yetkisi gerekmektedir. Bu haller Borçlar Kanunu'nda sayılmıştır. Buna göre; dava açma, sulh olma, tahkim, kambiyo taahhüdü, bağışlama, taşınmaz devri, taşınmazın hakla sınırlandırılması özel temsil yetkisi gerektirir. Bunların özel temsil yetkisi gerektirmesinin nedeni, nitelikleri gereği ağır sonuçlara yol açmasından kaynaklanır. Borçlar Kanunu'ndaki özel temsil yetkisine ilişkin maddede vergilemeyle ilgili işlemler yer almamasına rağmen, ağır sonuçlar doğurabileceğinden hareketle vergi hukukuna ilişkin işlemler için de **özel temsil yetkisi** gerekir¹⁴⁵.

V.U.K' un 10.maddesi gereği tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan vakıf vb. kuruluşların, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemesi halinde temsil ettikleri kişilerin malvarlığından alınamayan vergi borçlarından ve uygulanacak cezalardan da sorumlu oldukları adi sorumluluk çerçevesinde V.U.K' un 10/2., 332., 333/2,3. maddeleri ve A.A.T.U.H.K' nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir.

2. Özel Haklar

a. Verginin Tahsili Sırasında Haklar

Vergi mükelleflerine verginin ödenmesi ve cebren tahsilat yapılması gibi durumlarda çeşitli haklar tanınmaktadır. Bu haklar verginin doğru miktarını ödeme, fazla ödendiği takdirde fazla ödenen kısmı geri isteme, cebren tahsilat durumunda eğer tahsilatın sonuçsuz kalma ihtimali yoksa kendisine haber verilmesini ve belirli bir süre tanınmasını isteme şeklinde sayılabilmektedir. Bununla ilgili Türk vergi sisteminde, A.A.T.U.H.K.' nın 23.maddesinde vergi mükelleflerine, yersiz veya fazla ödedikleri vergilerin diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini veya iade edilmesini isteme hakkı verilmiştir. Ayrıca, V.U.K' un 112/4. maddesinde, iade edilmesi gerektiği halde üç ay içinde iade edilmeyen tutarların, mükelleflerin ekonomik kayba uğramamaları için, gecikme faizi ile birlikte ödenmesi öngörülmüştür¹⁴⁶.

Yine V.U.K' da, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden mükelleften haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması durumunda vergi mükelleflerine hatanın düzeltilmesi için başvuruda bulunma hakkı tanınmaktadır. Vergi idaresince hatanın görülmesi ile düzeltme imkanı varken, vergi idaresince hatanın fark edilemediği durumlarda

¹⁴⁵ Sadık Kırbaş, "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 119, (Temmuz-1991), s. 53- 62.

¹⁴⁶ Gerçek, a.g.m, s.16.

da mükellefin yazılı olarak başvuru ile kanunda belirtilen hata türlerinden birisinin olduğu gerekçesi ile düzeltme isteme hakkı bulunmaktadır¹⁴⁷.

Vergi borçlarının ödenmesinde iyi niyetli mükelleflerin çok zor duruma düşmesini önlemek için A.A.T.U.H.K' nın 48.maddesinde belirlenen şartlar çerçevesinde tecil ve taksitlendirme imkanı sağlanmıştır. V.U.K' nın 115.maddesi ve A.A.T.U.H.K' nın 105.maddesinde belirtilen afetlerden zarar gören mükelleflerin zararlarını kısmen olsun gidermek, durumlarını daha da ağırlaştırmamak ve dolaylı yardım ve kolaylık sağlamak amacıyla, terkine başvurma hakkı düzenlenmiştir.

Çağdaş vergi sistemini benimsemiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de bu sisteme uygun olarak çoğu vergileme işlemlerinde beyan usulü sistemi benimsenmiştir. Bu usule göre mükellefler matrahlarını ve buna uygun düşen vergi miktarlarını hesaplayarak ilgili vergi dairesine beyannamelerini vermektedir. Mükelleflerin vergisini hesaplayıp beyannamesini vermesi durumu, mükelleflerin kendi beyannameleriyle ilgili çelişkiye düşemeyecekleri anlamını taşıdığı için, bu beyanlarından dava açamayacakları V.U.K' nın 378/2. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 27/3.maddesinde “*ihirazi kayıtla*” beyanname verilmesi halinde mükelleflerin dava açma hakkını saklı tutmuştur. Böylece, mükelleflerin dava açma hakkının korunması için mükellefin kendi beyanlarına karşı dava açabilmesi “*ihirazi kayıtla beyan*” usulü ile sağlanmış olmaktadır. Bununla birlikte V.U.K' un 371. maddesinde düzenlenen “*pişmanlık ve ıslah*” müessesesi ile beyana dayanan vergilerde vergi kanunlarına aykırı davranışları kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara haber veren ve belirlenen şartlarda ödeyen mükelleflere vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezalardan (vergi ziyayı ve kaçakçılık) kurtulma hakkı verilmiştir¹⁴⁸.

b. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar

Türk vergi hukukunda idare ve mükellef arasında bir uyumsuzluk olduğu zaman, bu uyumsuzlukların idari veya yargı aşamasında çözümü sırasında mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. Uzlaşma, Cezalarda İndirim ve Hataların Düzeltmesi gibi mükelleflerin yararlanabileceği kurumlar genellikle mükellef ve idare arasındaki idari, yani barışçıl çözüm yollarıyla hareket edildiğinde tanınmaktadır. Bu süreçler çerçevesinde mükellefler idareden her türlü bilgiyi isteyebilmekte ve süreçlerin takip edilmesi için mali müşavirlerine yetki verebilmektedir¹⁴⁹.

İlk olarak mükellefler, vergileme işlemleriyle ilgili bir hata yapıldığını düşündüklerinde, bunun düzeltilmesi için vergi idaresine başvurarak görüşme talep edebilirler. Vergi idaresi ile yapılan

¹⁴⁷ Erdogan Öz, “ Mükellefin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması – İhtirazi Kayıtla Beyan”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 213, 1999, s. 137.

¹⁴⁸ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 76, İzmir, 1997, s.47.

¹⁴⁹ Battal Doğan, “Vergi İncelemesi Sonucu Tarh Edilecek Vergiler ve Kesilecek Cezalar Karşısında Mükellefin Yasal Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı. 111, s.113-117.

görüşmede istedikleri sonuç elde edilmezse, mükellefler veya temsilcileri uzlaşma komisyonlarına başvurabilir¹⁵⁰. Bu aşamalarda uyuşmazlığın çözülmesi ve vergi idaresi ile mükellefler arasında anlaşma sağlanması durumunda, hem süreden hem de maliyetten daha az kayıp verilmiş olunur. Ancak bu süreçte uzlaşma sağlanamazsa mükellefin yargı yoluna başvuru hakkı da saklıdır¹⁵¹. Anayasanın 36.maddesinde herkesin dava açma hakkına sahip olduğu, 125.maddesinde de idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vergi ihtilaflarının çözümü amacıyla idari yargı yoluna başvurulduğunda veya işlenen vergi suçları nedeniyle mükellefler adli yargıya sevk edildiğinde, yürütülen soruşturma ve yargılama sırasında da mükelleflere birtakım haklar tanınmıştır. Delil serbestisi ilkesi, mükellefe kendi iddialarını, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan tanık ifadesi hariç, her türlü delille ispat etme hakkı vermektedir. Re'sen araştırma ilkesi, hakim'in kendiliğinden araştırma yapmasını ve delil toplamasını gerekli kılarak mükellefin bilmediği veya ulaşamadığı hususların da dikkate alınmasına imkan sağlamaktadır¹⁵².

Ayrıca, İYUK' un 17.maddesine göre, vergi davalarında belirli koşullarda mükelleflerin duruşma talebinde bulunma ve aynı Kanunun 27.maddesine göre yürütmeyi durdurma talebinde bulunma hakları vardır. Diğer taraftan, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 136.maddesine göre, adli yargıya sevk amacıyla mükelleflere karşı soruşturma yürütülmesi sırasında, mükellefler avukat bulundurma ve ondan yararlanma hakkına sahiptir¹⁵³.

Yargılama sırasında sağlanan diğer haklar ise, "adil yargılanma hakkı"¹⁵⁴ çerçevesinde mahkemeye başvuru hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, kamuya açık yargılanma hakkı, susma hakkı, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılanma hakkı, gerekçeli karar hakkı ve adli yardım hakkı şeklindedir. Bu hak Anayasamızın 36. maddesinde "*Hak Arama Hürriyeti*" başlığı altında "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" şeklinde belirtilmiştir¹⁵⁵.

c. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Mükellefler, tutmaya mecbur oldukları defter ve belgeleri yetkili makamlarca istenmesi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmekle yükümlüdürler¹⁵⁶. Bu inceleme ve arama işlemleriyle ilgili yapılan

¹⁵⁰ Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.375, (Kasım, 2012), s.120.

¹⁵¹ IRS, **Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree**, Publication 5, 1999, s.1-2.

¹⁵² Gülsen Güneş, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.197, (Şubat, 2005), s.144.

¹⁵³ Güneş, a.g.m., s.145.

¹⁵⁴ Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Adil Yargılanma Hakkı-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.143, s.152.

¹⁵⁵ Özgüven, a.g.m., s.195-201.

¹⁵⁶ Mehmet Tuncer, "Vergi İncelemelerinde Mükellef ve İdarenin Karşılıklı Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları-I", **Maliye Postası**, Sayı.170, Yıl.8, Ankara, 1987, s.29.

vergi denetimleri sırasında da, Türk vergi hukukunda, mükelleflere çeşitli haklar tanınmıştır. V.U.K' un 129. ve 136. maddelerinde, yoklama ve incelemeye yetkili olanların işe başlamadan önce kendilerini tanıtmaları ve kimliklerini göstermeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır¹⁵⁷. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme ve gösterilmemesi halinde defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınma hakları vardır. Ayrıca, V.U.K' un 140/1. maddesine göre, vergi incelemesine başlamadan önce incelemenin konusunun açıkça izah edilmesi gerektiğini düzenlemiştir. Dolayısıyla incelemeyle ilgili mükelleflere bilgi verilmiş olmaktadır. V.U.K' un 139. maddesi, vergi incelemesinin esas itibariyle iş yerinde ve V.U.K' un 140/2. maddesi de esas itibariyle mesai saatleri içinde yapılacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla, mükellefler vergi incelemesinin işyerinde yapılmasını talep edebilirler. Bu durumda, inceleme elemanlarının işyerindeki faaliyetlerin yürütülmesini aksatmaması, tarafsız, dürüst ve saygılı davranması, mükelleflerin hukuka uygun davranmaları konusunda bilgiler vermeye özen göstermesi gerekir. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının müsait veya mümkün olmaması veya mükelleflerin işyerinde yapılmasını istememeleri halinde, inceleme dairede yapılır. Bu durumda, mükelleflere defter ve belgeleri ibraz etmesi için 15 günden az olmamak üzere uygun süre verilir¹⁵⁸.

B. DÜNYADA MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR

Mükellef hakları tüm dünyada ortaya çıkan yeni bir trenddir. Bu trend özellikle 1990'lı yıllardan itibaren vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarında mükellef odaklı yaklaşımın benimsenmesine paralel olarak gelişim göstermiştir. Dünyada mükellef haklarının korunması ve toplumda vergi bilincinin yaygınlaştırılmasına yönelik girişimler İngiltere, ABD ve Avustralya'da başlayıp diğer ülkelere yayılmıştır. Bunun doğal sonucu olarak pek çok sivil toplum örgütü mükellef haklarıyla ilgili çalışmalar yapmak üzere kurulmuştur. Günümüzde 45 ülke ve 65 üyeden oluşan *Dünya Mükellefleri Birliği*, mükellef haklarının korunmasına ve vergi bilincinin yaygınlaştırılmasına yönelik amaçlarıyla ilgili faaliyetlerini tüm dünyada sürdürmektedir. Mükellef haklarının korunmasına yönelik en yoğun çalışmaların yapıldığı yer olan Avrupa'da ise 29 ülkenin üye olduğu *Avrupa Mükellefler Birliği* bulunmaktadır. Sivil toplum kuruluşu olarak faaliyet gösteren bu birlikler, ülkelerde hukuka uygun ve adil vergilemenin hayata geçirilmesi ve mükellef haklarının korunmasına yönelik girişimlerini her geçen gün arttırmaktadırlar¹⁵⁹.

Mükellef haklarının uygulama örnekleri olarak konuyla ilgili önemli ve öncü çalışmalar yapan ülkeler kapsamında yer alan ABD, İngiltere, Avustralya ve İrlanda'daki mükelleflere sağlanan haklar açıklanacaktır.

¹⁵⁷ Mehmet Tuncer, "Vergi İncelemelerinde Mükellef ve İdarenin Karşılıklı Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları-II", *Maliye Postası*, Sayı.171, Yıl.8, 1987, s.25.

¹⁵⁸ Mehmet Tuncer, "Vergi İncelemelerinde Mükellef ve İdarenin Karşılıklı Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları-III", *Maliye Postası*, Sayı.172, Yıl.8, 1987, s.33-34.

¹⁵⁹ Gerçek, a.g.m., s.4.

1. Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Hakları

Dünyada en çok vergi toplayan, en çok mükellefi olan ve en etkili idare olarak bilinen Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi IRS (Internal Revenue Service) mükellef hakları bildirgesi ile mükellef haklarına uymayı 30 Temmuz 1996, Başkan Clinton döneminde taahhüt etmiştir. Bu bildirme, mükelleflerin İç Gelir Kanunları ve IRS ile olan ilişkilerinden kaynaklanan hakları korumak temelinde hükümler içermektedir. Ayrıca bu bildirmeyle beraber Mükellef Haklarını Savunma Birimi'nin kurulması kararlaştırılmıştır. Bu birimin kurulma amaç ve görevleri ise, kısaca; mükelleflerin IRS ile olan uyumsuzluklarının tespiti, çözümü gibi durumları kapsamaktadır¹⁶⁰.

1998 yılında reform ve yeniden yapılanma sürecine giren IRS, mükelleflerini anlayan, vergi mükellefiyetlerini yerine getirmede yardımcı olan, vergi kanunlarını dürüstlük ve adaletle uygulayan ve en üst seviyede hizmet veren bir kuruluş olmayı görev edinmiş ve çeşitli kanunlarla federal vergi mükelleflerine birtakım haklar sağlamıştır. IRS tarafından mükelleflere sağlanmış olan haklar şu şekildedir¹⁶¹:

- **Mükelleflerin Hakları Konusunda İdarece Bilgilendirilmesi ve Haklarının Korunması:** IRS personeli mükellefin IRS ile teması boyunca, mükellefe haklarını açıklar ve bu haklara riayet eder.
- **Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet:** Kanunların yetki verdiği haller dışında IRS, mükellefin verdiği bilgileri hiç kimseye açıklayamaz. Mükellefin, IRS'nin kendisinden niçin bilgi istediğini, bu bilginin nasıl kullanılacağını ve istenen bilgiyi vermez ise ne olacağını bilmeye hakkı vardır ve bu hak sağlanmıştır.
- **Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması:** Mükellef, bir IRS görevlisinin kendisine mesleki, adil ve nazik bir tavırla muamele etmesini isteme ve bekleme hakkına sahiptir. Eğer bu durumun tam tersi davranışla muhatap olursa bu durumu görevlinin amirine bildirebilir.
- **Mükelleflerin Temsil Edilme Hakkı:** Mükellef IRS ile kendisi bizzat temas edebileceği gibi yazılı yetki verdiği bir başka kişi de kendisini IRS'de temsil edebilir. Temsil edecek kişi avukat, yeminli müşavir veya kayıtlı ajan gibi IRS'de çalışmasına izin verilmiş kişilerden olmalıdır.
- **Mükellefin Doğru Vergi Miktarını Ödemesi:** Mükellef sadece kanunlara göre ödemesi gereken vergiyi ödemekle yükümlüdür. Bu nedenle fazla veya eksik verilmesi durumunda iade alması veya eksik kalan tutarı ödemesi gerekmektedir.
- **İtiraz ve Yargıya Başvuru Hakkı:** Mükellef, IRS'nin talep ettiği vergi miktarı ya da yapılan cebri müdahalelerden memnun değilse bu durumlarda itiraz ve uzlaşma birimine olayın

¹⁶⁰ Kamil Ateş, "Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.278, (Ekim-2004), s.91.

¹⁶¹ Erdoğan Öner, "Mükellef Hakları-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.156, (Aralık-2005), s.2-3.

gözden geçirilmesi için başvurabilir. Ayrıca olayın bir üst mercide incelenmesi için mahkemeye giderek yargı yolunu da kullanabilir.

- **Çözümüş Vergi Problemleri İçin Yardım:** Mükellef IRS ile ilgili olan bir sorunun çözümünde başarılı veya tatmin olamamış ise, bu konularla ilgili kendisine yardım edilebilmektedir.
- **İyi Niyetli Mükellefin Ceza ve Faizlerinin Kaldırılması:** Mükellef iyi niyetle ve makul hareket ettiğini veya bir IRS personelinin yanlış tavsiyesine göre hareket ettiğini gösterebildiği takdirde IRS cezaları kaldırır. Yine benzer şekilde faizlerde de durum aynıysa bunlar da kaldırılabilir.
- **Bilgi İsteme Hakkı:** Vergi mükellefleri IRS'den inceleme raporları, incelemede kullanılan banka, kredi kartı ve diğer üçüncü kişilerin kayıtları ve yaptıkları beyan ve yazışmaların birer örneğini yazılı olarak isteyebilir. IRS bu isteği kanuni süreler içerisinde yerine getirir.

Sayılan bu hakların dışında ABD'de "Mükellef Avukatlığı" denilen bir müessese de mevcuttur. Ulusal Mükellef Avukatlığı denen bu uygulama ile IRS ile ilişkilerinde normal işlemler sırasında problem yaşayan mükelleflere yardımcı olmak hedeflenmiştir. Dava fonksiyonu ve sistem analizi ve savunma fonksiyonu olmak üzere temel olarak 2 fonksiyon üzerine yoğunlaşmış olan Ulusal Mükellef Avukatlığı müessesinde ilk fonksiyonun amacı; mükelleflerin tüm sorunlarını çözmektir. İkinci fonksiyondaki amaç ise, sistem problemlerini belirlemek, kökleşmiş sorunları analiz etmek, yeni sistem ve uygulamalarla ilgili oluşabilecek potansiyel sorunları belirleyerek bunlara yönelik çözüm önerileri hazırlamak için operasyon bölümleriyle birlikte çalışmayı kapsamaktadır¹⁶².

2. Avustralya'da Mükellef Hakları

Avustralya'da Kasım 2003 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren *Mükellef Hakları Bildirgesi* gerek detaylı bir şekilde mükellef hak ve yükümlülüklerine yer vermesi gerekse de sistematığı açısından birçok OECD ülkesine ve diğer ülkelere örnek olması nedeniyle önem taşımaktadır.

Avustralya'da mükellef hakları bildirgesi ilk ve resmi olarak 1997 yılında Avustralya'nın vergi dairesi olan ATO (Australian Taxation Office) tarafından yayınlanmıştır. Bu bildirmede Avustralyalı vergi mükelleflerine sağlanmış olan haklar ve mükelleflerin devlete karşı yapmakla yükümlü oldukları ödevler yer almıştır. 2003 ve 2007 yıllarında bu bildirme tekrar gözden geçirilip gündeme gelmiştir. Bu bildirgenin 2007 yılında revize edilmiş halinde mükelleflere sağlanmış olan haklar 13 başlık altında sıralanmıştır¹⁶³. Bu haklar şu şekilde belirtilebilir¹⁶⁴:

¹⁶² Ateş, a.g.m., s.91-92.

¹⁶³ John Bevacqua, "Redressing The İmbalance-Challenging The Effectiveness Of The Australian Taxpayers' Charter", **28 Australian Tax Forum**, (April-2013).

¹⁶⁴ Selda Aydın, "Mükellef Hakları Bildirgesi: Avustralya Örneği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.214, (Temmuz-2006), s.28-32.

- **Mükelleflere Adil, Eşit ve Makul Ölçülerde Davranılma Hakkı:** Vergi idaresi, mükelleflere tarafsız davranacağını ve vergi kanunlarından almış olduğu yetkilerini adil bir şekilde kullanacağını, bunun yanı sıra mükellefinde yapmış olduğu hatalardan dolayı açıklama yaptığında mutlaka dinlenerek dikkate alınacağını belirtmiştir.
- **Aksi İspatlanmadığı Sürece Mükellefin Dürüst Olduğu ve Kendisine Bu Şekilde Davranılmasını Bekleme Hakkı:** Bu hakka göre aksi ispatlanmadığı sürece mükelleflerin dürüst olduğu kabul edilir. Vergi idaresi aksi ispatlanmadığı sürece mükellefin idareye vermiş olduğu beyanname ve bildirimlerde yer alan her türlü bilgiyi doğru kabul eder. Vergi idaresinin görevi, toplumda bulunan her bireyin ödevlerini yerine getirmesinin ve vergi miktarlarının doğru ödenmesinin sağlanmasıdır. Bu görev kapsamında çeşitli incelemeler ve araştırmalar yapılmaktadır. Bu noktada önemli olan husus, araştırma ve inceleme yapılmasının mükellefin dürüst olmadığı anlamına gelmediğidir.
- **Mükellefin Vergisel Yükümlülüklerini Anlaması ve Yerine Getirebilmesi İle İlgili Her Türlü Yardım Alma Hakkı:** Mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken gereksinim duydukları her türlü yardımın idare tarafından sağlanması hedeflenmektedir. Mükellefin bilgilendirilmesi hizmeti vergilendirme sürecinin her aşamasında süregelmekte olup bunun gerçekleşmesi için yazılı ve sözlü tercümanlık servisi, işitme ve konuşma engellileri hattı ve muhtelif bilgilendirme hatları kullanılmaktadır.
- **Mükellefin Temsilci Seçebilme ve Vergi İşlerinde Danışmanlık Hizmetinden Yararlanabilme Hakkı:** Mükellefler vergisel yükümlülüklerini bizzat kendileri yapabilecekleri gibi kendilerinin bir temsilcileri aracılığı ile de yürütebilirler. Mükellefler belirleyecekleri temsilcilere vergi beyannamelerini veya faaliyet bildirimlerini hazırlatabilirler ya da vergi idaresi tarafından yapılan işlemlere temsilciler mükellef adına itiraz edebilirler. Ancak bunun yapılabilmesi için, yani mükelleflerin vergisel işlemlerini temsilci aracılığıyla gerçekleştirebilmesi için, vergi idaresine yazılı bir beyanda bulunmaları gerekir. Bu temsiler aracılığıyla yapılan işlemlerden ve doğan sorumluluktan mükellefin kendisi sorumludur.
- **Mükellefin Gizlilik Hakkı:** Mükellefin vergisel işlemleri sırasında gerekli olan her türlü bilgiyi vergi idaresine bildirmesi gerekmektedir. Aynı şekilde vergi dairesinin de mükelleften edinmiş olduğu bu bilgiyi 1988 sayılı Gizlilik Kanunu kapsamında değerlendirerek son derece özenli davranması gerekmektedir.
- **Mükelleflere Ait Sırların Saklı Tutulması Hakkı:** Mükellefe ait bilgilerin saklanması ve korunması ile ilgili olarak 1998 sayılı Gizlilik Kanunu dışında vergi kanunlarında da belirli hükümler ve sınırlamalar vardır. Bu nedenle elde edilmiş olan bu bilgilerin, kanunlarda öngörülmemiş ve belirtilmiş olan haller dışında açıklanmasında son derece duyarlı davranılması gerekmektedir.

- ***Mükelleflerin Bilgilendirme Hakkı:*** Avustralya’da mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmek için gerekli olan veya kendilerine ait olan herhangi bir bilgiyi vergi dairesinden talep edebilirler ve her türlü bilgi, doküman, özelge, kılavuz kitaplara vergi idaresi aracılığıyla ulaşabilirler. Bu bilgilerden ulaşılması çok açık olanlar için herhangi bir bedel alınmazken araştırma yaparak özelgeler ile bilgi verilmesi durumunda bir ücret talep edilmektedir.
- ***Mükelleflerin Doğru Bilgi ve Tavsiyeleri Alma Hakkı:*** Vergi idaresinin hedefi mükellefe doğru ve eksiksiz bilgi vermektir. Mükellefler içinde buldukları vergisel duruma ve gereksinimlerine göre kendilerine gereken her türlü bilgiyi içeren çok sayıdaki bilgilendirme formu ve kitapçıklara kolaylıkla ulaşabilmektedir. Bunun dışında vergi mükelleflerinin her türlü sorununa vergi idaresi yazılı veya sözlü olarak cevap vermektedir. Ayrıca mükellefler kendi durumuna ilişkin olarak almış oldukları bilgi ve önerilere ek olarak vergi idaresinden özelge de isteyebilmektedirler.
- ***Vergi İle İlgili İşlemler Hakkında Açıklama İsteme Hakkı:*** Vergi idaresi yapmış olduğu işlemler hakkında mükelleflere açıklamalarda bulunmakla yükümlüdür. Bu durumun istisnası, yapılan bu açıklamanın başka bir kimsenin gizlilik alanına zarar vermesi halidir.
- ***Gözden Geçirme Hakkı:*** Mükellefin, idarenin yapmış olduğu işlemlerden veya verdiği kararlardan memnun olmaması halinde söz konusu işlemlerin tekrar değerlendirilmesi (gözden geçirilmesi) için birden fazla yol ve yöntem vardır. Bunların sonucunda mükellefin zarar görmesi durumunda ise, mükellefe faiz veya tazminat ödenmesi ya da mükellefin yargıya başvurma hakkının doğması gibi sonuçlar doğabilmektedir.
- ***Şikayette Bulunma Hakkı:*** Mükellef hakları bildirgesinde taahhüt edilen konuların vergi idaresince yerine getirilmediği mükellefler tarafından düşünülüyorsa, bunları şikayet etme hakkı söz konusudur. Bu durumla ilgili olarak ilk önce şikayet talebi ve sorunun çözülmesi, sorunun ortaya çıktığı birimde karara bağlanmaya çalışılır. Buradan bir sonuç çıkmaz ise bir üst birime başvurulur.
- ***Vergi Yükümlülükleri Yerine Getirilirken Vergi Masraflarının En Aza İndirilmesi Hakkı:*** Vergi idaresi, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken karşılaştıkları giderleri en aza indirmeye yönelik çalışmalar yapmalı ve gereken önlemleri almaya çalışmalı ve çözüm üretmek amacıyla topluma da danışmalıdır.
- ***Vergi İdaresinin Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olması:*** Vergi idaresi parlamento ve kamuoyuna karşı Mükellef Hakları Bildirgesinde yer alan yükümlülüklerin yerine getirilmesinde sorumludur. Bunun gerçekleşmesiyle ilgili yapılan çalışmalar sonucunda çeşitli raporlar hazırlanmakta ve bu raporlar kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Vergiye ilişkin düzenlemeler yapılırken de mutlaka mükelleflerin görüşleri alınmaktadır. Ayrıca 2003 yılında çıkarılan Mükellef Hakları Bildirgesi, iki yıllık bir süre boyunca vergi idaresi personeline, iş

dünyası temsilcilerine, kamuoyuna, vergi danışmanlarına ve müşavirlerine ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının personeline danışılmak suretiyle geliştirilmiştir.

3. İngiltere’de Mükellef Hakları

İngiltere’de hak kavramı esasen çok eski tarihlere dayanmasına rağmen mükelleflere yönelik olarak yapılan düzenleme ilk kez 1986 yılında yayınlanan “*Mükellef Bildirgesi*”dir. Bu bildirme 1991 yılında revize edilerek “mükellefe adil ve etkin bir hizmet verme” amacına yönelmiştir¹⁶⁵. Bu doğrultuda mükelleflere İngiltere’de tanınmış olan haklar şu şekilde özetlenebilir¹⁶⁶:

- **Bilgi Alma Hakkı:** Vergi idaresinin hedefi vergi mükelleflerine eksiksiz ve doğru bilgi vermek ve temin etmektir. İngiltere’de de vergi idaresi mükellefleri bilgilendirmek amacıyla çeşitli şekillerde çalışmalar yapmaktadır. Genel olarak bilgilendirme amaçlı şu yollar kullanılmaktadır: vergi ile ilgili işlemlerin anlaşılabilmesi için yapılan yayınlar, vergi ile ilgili bir değişiklik yapılacağı zaman bunun basın açıklaması yoluyla duyurulması, teknik konularla ilgili vergi idarecilerinin görüşlerinin yayınlandığı aylık broşürler ve çeşitli alanda yayınlanan kılavuzlar. Bu genel anlamda vergi idaresinden bilgi alma işlemlerinin dışında, mükellefler çeşitli başka işlemler içinde bilgiler alabilmektedir. Beyannamelerin hazırlanması, vergiler ile ilgili geri ödemeler ve itiraz hakları gibi konular bunların başlıcalarıdır. Ayrıca kanunla, vergi idaresinin kamuoyuna yaptığı açıklamalarla ve resmi olmayan yazılı cevaplarla özelge uygulaması da bulunmaktadır.
- **Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı:** İngiliz vergi sisteminin özelliği gereği, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğu idari aşamada çözümlenmektedir. Bu nedenle vergi mükelleflerine, vergi idaresinin almış oldukları kendileri ile ilgili kararları gözden geçirme hakkı geniş bir biçimde tanınmaktadır. İngiliz vergi sisteminde vergi mükellefleri, gelir vergisi, sermaye kazançları vergisi ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan tarhiyata ilişkin tebligatı aldıklarında itiraz etme hakkına da sahiptirler. Ayrıca vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile ilgili şikayetlerini dinleyebilmesi adına kamu denetçisi kurumu oluşturulmuştur. Kamu denetçisinin ilk başlardaki görevi vergi idaresi tarafından kendilerine kötü işlem yapıldığını düşünen vergi mükellefleri için hakemlik yapmaktır. Günümüzde bu göreve vergi mükellefinin vergi idaresi ile arasında var olduğunu düşündüğü sorunların çözümleri için önerilerde bulunmak da eklenmiştir. Vergi idaresi ile ilgili vergi mükellefinin şikayetlerini dinleyen ayrı bir Kamu Denetçisi ile birlikte, genel olarak Ombudsman olarak bilinen denetim birimi de

¹⁶⁵ Bakar, a.g.e., s.48.

¹⁶⁶ Yücedoğru, a.g.e., s.107-115.

bulunmaktadır. Birim vergi mükelleflerinden Parlamento üyelerine gelen vergi idaresi ile ilgili şikayetleri incelemektedir.

- **Özel Hayatın Gizliliği Hakkı:** Ülkede yazılı bir anayasa olmaması nedeniyle vergi mükelleflerinin özel hayatlarının gizliliği konusunda anayasal garantiler olmamasına karşın vergi idaresinin bilgi ve kanıt toplama için gerekli olan arama yapma yetkisi oldukça fazla sınırlandırılmıştır. İç Gelirler İdaresi memurları arama yapabilme izinleri için öncelikle kurula başvurmak zorundadır. Söz konusu başvuruların da yapılabilmesi için, ciddi vergi hilesi olduğuna ilişkin kuşkuvarın ve vergi hilesinin varlığını ortaya koyacak kanıtların arama yapılmak istenen işyerinde olduğuna dair emarelerin olması gereklidir. Bu durumların varlığı halinde ve gerekli merciden izin alındıktan sonra işyerinde arama yapılması ve kanıt olarak kullanılacak belgelere el konulması mümkün olabilmektedir.
- **Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı:** İngiltere gizliliğe ilişkin hükümler Resmi Sırlar Kanununda (Official Secrets Act 1989) yer almaktadır. Bu kanuna göre vergi mükellefinin kendisi dahil hiç kimse vergi idaresinin elinde bulunan vergi mükellefi ile ilgili bilgilerin sağlanması hakkına sahip değildir. Söz konusu sınırlama kamu kayıtları ile ilgili 40 yıllık gizlilik süresi sona erdikten sonra bile devam etmektedir. Kayıtlara ulaşmanın tek mümkün yolu kamu denetçilerinden yararlanarak kayıtların incelenmesini sağlamaktır.
- **Yargısal Başvuru Hakkı:** İngiltere'de vergi mükellefleri çeşitli durumlarla karşı karşıya kaldıklarında bu sorunlarını yargı yoluna taşıyabilmektedirler. Bu durumlar; mükellefin vermiş olduğu beyanname üzerinden tarh edilen verginin doğruluğunun araştırılması sırasında bilgi ve belge istenilmesi, söz konusu araştırmanın sonucunda daha önce yapılan tarhiyatta değişiklik yapılması, diğer biçimlerde yapılan vergi tarhiyatları, vergi dairesine yapılan başvurular, vergi ve ceza ihbarnameleri ve ek vergilerle bağlantılı olarak itiraz etme şeklinde sıralanabilir¹⁶⁷.

4. İrlanda'da Mükellef Hakları

İrlanda'da yayınlanmış olan *Mükellef Hakları Bildirgesi*, mükelleflerin bir temsilci tarafından temsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın gelir idaresi ile ilişkilerindeki haklarını göstermektedir. Gelir İdaresi tüm yetkililerini, haklar bildirgesi hükümlerine uyma konusunda yükümlü tutmuştur. Buna karşılık Gelir İdaresi de; onların vergi ilişkileri ile etkin bir şekilde uğraşmalarını ve kanuna uyumla ilgili sorumluluklarını yerine getirmelerini beklemektedir¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Yücedoğru, a.g.e., 114-115.

¹⁶⁸ Salim Karadeniz, "İrlanda'da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları-II", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 289, (Eylül-2005), s.51-52.

Haklar Bildirgesi, mükelleflerin haklarını ve bu hakları korumak için gelir idaresinin sorumluluğunu tanır ve gelir idaresinin kanunu tutarlı olarak uygulayacağı hususundaki beklentiyi ifade eder. Ayrıca bildirgede denetimle ilgili uygulamalar çerçevesinde haklar sıralanmıştır. Bu nedenle denetçiler tüm gelir idaresi yetkilileri gibi bu bildirgenin sınırları dahilinde faaliyet gösterirler ve bildirgeye uygun olarak hareket etmekle yükümlüdürler. Bildirgenin ana unsurları şu şekilde belirtilmiştir¹⁶⁹:

- **Nezaket ve Anlayış:** Gelir denetimleri insanlar tarafından bir yük olarak görülebilmekte ve bazı işlerinde kesintilere neden olabilmektedir. Bu nedenle denetimlerin etkin, nazik ve profesyonel bir anlayışla gerçekleştirilmesi ve denetmenlerin, mükelleflere bu anlayış çerçevesinde davranmaları gerekir.
- **Dürüstlük Varsayımı:** Gelir denetçileri, gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin defter, kayıt ve diğer belgeleri incelerler ve bildiride sınırlandırılmadığı için bunlarla ilgili sorular sorarlar. Herhangi şüphe uyandıracak bir gerekçe olmadıkça, mükelleflerin vergi ilişkilerinde dürüst davrandığı varsayılır.
- **Bilgi Edinme:** Mükellef denetim sırasında, açıklama ve görüşlerini desteklemede delil çeşidine ilişkin rehber, yasal zorunlulukları hakkındaki rehber, faiz ve ceza uygulamaları konusundaki gelir politikalarının ayrıntıları ve uzlaşmaya ilişkin denetçi çalışmaları gibi bilgileri istemeye yetkilidir.
- **Tarafsızlık ve Dürüstlük:** Objektifliği sağlamak amacıyla yapılacak olan denetimlerde; mükelleften gelen hediye veya yardım kabul edilmesi, inceleme yapılacak olan mükellefe onun tanıdığı veya aile üyesi olduğu bir denetçinin gönderilmesi gibi konular söz konusu olabilmektedir. Ancak bu durum denetçinin resmi pozisyonunu zayıflatması ve tarafsızlık ilkesine ters düşmesi sebepleriyle kabul edilmemeli ve başka bir denetçi görev başına getirilmelidir.
- **Mahremiyet ve Güvenilirlik:** Gelir idaresi yetkilileri, vergisel işlemlerle ilgili mükellefler tarafından kendilerine sunulan kişisel bilgilere ve iş bilgilerine güvenilirlik sınırları içinde davranmakla ve bu bilgileri, mahremiyet ilkesi nedeniyle, kanunla kapsanan oldukça sınırlı durumlar dışında üçüncü kişilere açıklamamakla yükümlüdürler.
- **Gözden Geçirme Prosedürleri:** Mükelleflere inceleme prosedürleri hakkında bilgi verilmektedir. Mükellef; gözden geçirmenin, mahalli düzeydeki yetkili yönetici, bölgeden sorumlu bölge yöneticisi ya da dahili gözden geçirme biriminden sorumlu vergi baş müfettişi tarafından gerçekleştirilmesini isteme hakkına sahiptir. Denetçi, mükellefin ikinci bir görüş talep etme veya yasal temyiz prosedüründen faydalanma hakkına saygı göstermekle yükümlüdür. Mükellefler, denetimi takiben verginin yeniden tahakkukuna karşı Temyiz Komisyonlarına başvurmak isterlerse bu konu hakkında da bilgilendirilirler.

¹⁶⁹ Karadeniz, a.g.m., s.52-54.

- **Uyum Maliyetleri:** Denetçi bir denetimi gerçekleştirirken, daha çok, zaman ve para maliyetlerine karşı duyarlıdır. Bunları en az seviyede tutmak, yani uyum maliyetlerini azaltmak için sadece anlamlı ve somut noktalar üzerinden hareket etmeye çalışılır. Bu nedenle bir doğrulama denetimi veya belirli bir konuya ilişkin denetim gerçekleştirilirken tüm kayıtlar değil, yalnızca gerekli olan kayıtlar ele alınmaktadır.
- **Tutarlı Uygulama:** Faiz ve cezaların uygulanmasında ve mükellefin adının ilan edilmesinde tutarlı bir yaklaşım sergilenmesi zorunludur. Buna uygun olarak, herhangi bir vergiye ilişkin ek bir yükümlülük ortaya çıktığında faiz uygulanır. Ceza gerektiği durumlarda bu cezalar, mevzuatta belirtilen kurallar çerçevesinde, tutarlı bir temele dayanılarak kesilmektedir.

ABD, Avustralya, İngiltere ve İrlanda'daki yukarıda belirtilen bu haklara bakıldığında mükelleflere çoğunlukla benzer haklar tanınmış olmasına rağmen ülkelerarası bazı farklılıklar olduğu da görülmektedir. Adları farklılaştırılmış olsa da mükellefin yaptığı iş ve işlemlerle ilgili bilgi alma hakkı bu dört ülkenin hukuk sistemlerinde yer almaktadır. ABD'de mükelleflerin hakları konusunda; *İdarece Bilgilendirilmesi ve Haklarının Korunması İle Bilgi İsteme Hakkı*, Avustralya'da *Mükelleflerin Bilgilendirilme Hakkı, Mükellefin Vergisel Yükümlülüklerini Anlaması ve Yerine Getirilmesi İle İlgili Her Türlü Yardım Alma Hakkı, Vergi ile İlgili İşlemler Hakkında Açıklama İsteme Hakkı ile Mükelleflerin Doğru Bilgi ve Tavsiyeleri Alma Hakkı*, İngiltere'de; *Bilgi Alma Hakkı* ve İrlanda'da *Bilgi Edinme* adıyla mükelleflere eksiksiz ve doğru bilgi verilmesi amaçlanmaktadır. Yine aynı şekilde mükelleflere ilişkin alınan bilgilerin gizli tutulması ve mükellefin özel hayatlarının ihlal edilmemesi amaçlarıyla ABD'de *Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet*, Avustralya'da *Mükellefin Gizlilik Hakkı ve Mükelleflere Ait Sırların Saklı Tutulması Hakkı*, İngiltere'de *Özel Hayatın Gizliliği Hakkı ve Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı* ve İrlanda'da *Mahremiyet ve Güvenilirlik Hakları* yer almaktadır. Mükelleflerin idarede herhangi bir işlerini hallederken ilgili, nazik ve eşit bir şekilde hizmet almalarına ilişkin yer alan haklar yine sırasıyla, Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması, Mükelleflere Adil, Eşit ve Makul Ölçülerde Davranılma Hakkı ve İrlanda'da *Nezaket ve Anlayış* adıyla sağlanmaktadır. İngiltere'de mükelleflerine adil ve eşit bir hizmet sunmayı kendisine görev edindiğini yayınladığı *Mükellef Hakları Bildirgesi*'nde belirttiği halde bu hak mükelleflere açık bir şekilde sağlanmamıştır. Bildirgede yer alan haklar arasında bu hak sayılmamıştır. Mükellefler idare ile ilgili işlemlerinde kendileri bizzat bu işlemleri yapabilecekleri gibi, kendilerinin yapamayacakları ya da herhangi bir nedenle yapmak istemedikleri işler için bir temsilci tutarak onlar aracılığıyla işlemlerini yaptırabilirler. Bu hak temsilci edinme hakkı olarak literatüre geçerken ülkelerin bildirme ve kanunlarında yer alan isimleri şu şekildedir¹⁷⁰:

ABD'de *Mükelleflerin Temsil Edilme Hakkı*, Avustralya'da *Mükelleflerin Temsilci Seçebilme ve Vergi İşlerinde Danışmanlık Hizmetlerinden Yararlanabilme Hakkı*. İngiltere ve İrlanda'da ise, temsil edilme ili ilgili bir hak tanımlanmamıştır. Ancak İrlanda'nın yayınlamış olduğu *Mükellef*

¹⁷⁰ Koşar, a.g.e., s.51-56.

Hakları Bildirgesi ile mükelleflere tanımış olduğu hakları sıralarken “mükelleflerin bir temsilci tarafından temsil edilip edilmediğine bakılmaksızın gelir idaresi ile ilişkilerindeki haklarını göstermektedir” denilmektedir. Bu ibare ile mükelleflerin temsilci edinme haklarının olduğu söylenebilir.

Mükellefler idare ile yapmış oldukları işlemlerle ilgili memnun olmazlarsa, söz konusu işlemlerin yeniden gözden geçirilmesini isteme veya yargısal ve idari yollara başvurma haklarını kullanabilirler. Bu haklar; ABD’de *İtiraz ve Yargıya Başvuru Hakkı ve Çözölmüş Vergi Problemleri İçin Yardım*, Avustralya’da *Gözden Geçirme Hakkı*, İngiltere’de *Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı ile Yargısal Başvuru Hakkı* ve İrlanda’da *Gözden Geçirme Prosedürleri* şeklinde tanınmıştır¹⁷¹.

Sıralanan bu hakların adları ölkelerde farklılık gösterse de genel anlamıyla içerik olarak aynı ya da benzer haklardır. Bu benzer hakların dışında ölkelerin mükelleflere tanımış olduğu başka ve birbirinden farklı haklar da vardır. Bu haklar Amerika’da mükellefin ne eksik ne fazla sadece üzerine düşen vergiyi ödemesi gerektiğini öngören mükellefin doğru vergi miktarını ödemesi ile mükellef iyi niyetle hareket ettiği taktirde ve bir IRS personelinin yanlış tavsiyelerine göre hareket ettiğini gösterebilirse bu mükellefin ceza ve faizlerinin kaldırılmasını öngören İyi niyetli Mükellefin Ceza ve Faizlerinin Kaldırılması hakkıdır. Bu haklar dışında ABD’de Mükellefin Avukatlığı denen bir müessese mevcuttur. Bu müessese ile mükelleflerin IRS ile olan ilişkilerinde normal işlemler sırasında ortaya çıkan problemlerin çözümü amaçlanmıştır¹⁷².

Avustralya’daki diğer haklardan *ilki*, aksi ispatlanmadığı sürece, *Mükellefin Dürüst Olduğu ve Kendisine Bu Şekilde Davranılmasını Bekleme Hakkı*’dır. Vergi dairesinin amacı, verginin doğru miktarının ödenmesini sağlamaktır. Bu bağlamda mükellefleri çeşitli inceleme ve araştırmalara tabi tutar. Ancak bu işlemlerin yapıyor olması mükellefin dürüst olmadığı anlamına gelmemektedir. Bu hakka göre aksi ispatlanmadığı sürece mükellefin dürüst olduğu ve vermiş olduğu bilgilerin de doğru olduğu kabul edilir. *İkincisi*, *Şikayette Bulunma Hakkı*’dır. Eğer mükellef, Mükellef Hakları Bildirgesi’nde taahhüt edilen konuların yerine getirilmediğini düşünüyorsa bunları şikayet etme hakkına sahiptir. *Üçüncüsü*, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirirken karşılaştıkları giderleri en aza indirmeyi amaçlayan *Vergi Yükümlülükleri Yerine Getirilirken Vergi Masraflarının En Aza İndirilmesi Hakkı*’dır. Son olarak da vergi idaresinin yapmış olduğu bütün işlemler ile ilgili parlamentoya ve kamuoyuna karşı sorumlu olduğunu belirten vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerden sorumlu olmasıdır¹⁷³.

İrlanda’da diğer ölkelerden farklı olarak *Dürüstlük Varsayımı, Tarafsızlık ve Dürüstlük, Uyum Maliyetleri ile Tutarlı Uygulama Hakları* vardır. Dürüstlük varsayımı, Avustralya’daki Aksi

¹⁷¹ Yücedoğru, a.g.e., s.96, 100, 105, 109, 113.

¹⁷² Ay ve Koşar, a.g.m., s.252-253.

¹⁷³ Aydın, a.g.m., s.28-31.

ispatlanmadığı sürece *Mükellefin Dürüst Olduğu ve Kendisine Bu Şekilde Davranılmasını Bekleme Hakkı*'na benzer olarak herhangi bir gerekçe olmadığı sürece mükellefin dürüst olduğunu kabul eder. Tarafsızlık ve Dürüstlük ise, denetimlerde objektifliği sağlamak için mükelleften gelen hediye ve yardımların kabul edilmemesi ya da denetim yapacak kişinin denetim yapılacak kişiyle yakın aile bağları ya da ilişkilerinin olmaması durumlarına dikkat edilmesidir. Denetçi bir denetimi gerçekleştirirken zaman ve para maliyetlerine dikkat eder. Bu maliyetlerin daha az olmasına dikkat edilerek işlemlerin gerçekleştirilmesi ve bütün kayıtları incelemek yerine sadece gerekli olan evrak ve kayıtların incelenmesine özen gösterilmesi uyum maliyetleri olarak adlandırılmıştır. Faiz ve cezalar uygulanırken tutarlı davranılmalıdır. Buna uygun olarak her bir vergiye karşı ortaya çıkan ek yükümlülüklerde ve cezalar verilmesinde de tutarlı davranmak gerekmektedir. İrlanda bu durumlarda belirli kurallar çerçevesinde hareket edilmesini sağlamak amacıyla tutarlı uygulama hakkını bildirgeye eklemiştir¹⁷⁴.

¹⁷⁴ Karadeniz, a.g.m., s.52-53.

SONUÇ

Devletlerin klasik ve modern görevlerini yerine getirebilmek ve toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmek için gelire ihtiyacı vardır. Bu sebeple elde edilen çeşitli gelirlerin içinde, en önemli paya sahip olan gelir vergilerdir. Büyük bir orana sahip olması nedeniyle de vergilerin toplanması ve takip edilmesi devletler açısından önemlidir. Mükellef tarafından bakıldığında ise, “*Vergi*” devlete ödemekle yükümlü olduğu bir ödevdir. Bu ödev, Anayasa’nın 73. maddesinde “*Ülke sınırları içinde bulunan ve kamusal hizmetlerden yararlanan herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” denilerek belirtilmiştir. Bu bakımdan ülkede bulunan ve hizmetlerden yararlanan mükelleflerin vergi ödeme ödevi söz konusudur. Yani vergi, devlet açısından tahsil edilmesi gereken alacağı, mükellef açısından ödenmesi gereken borcu temsil etmektedir. Bu ikili ilişki içerisinde mükellefin vergi ödeme ödevinin yanında defter ve belge düzenlemek, bildirimde bulunmak gibi şekli ödevleri de vardır. Bu ödevler yerine getirilirken mükellefin bir güvenceye sahip olması ve herhangi bir uyuşmazlık, anlaşmazlık ya da sorunla karşılaşıldığında, bunların çözümü esnasında kendisine dayanak alacağı haklarının mevcut olması gerekmektedir. Bu anlayış temel alınarak bu alanda çalışmalar yapılmış ve mükelleflere yönelik haklar sağlanmaya başlamıştır.

Genel olarak hakların gelişmesinin ve önem kazanmasının nedenleri; vergi idarelerinin mükellefe bakış açısının değişmesi, vergi sistemlerinin daha karmaşık hale gelmesi, uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler, mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması ile teknolojik gelişme ve ilerlemelerdir. Bu sebeplerin varlığıyla beraber mükellef hakları gelişme göstermiş, kimi ülkelerde anayasa ve kanunlarla, kimi ülkelerde bildirge gibi idari düzenlemelerle mükelleflere haklar tanınmıştır.

Mükelleflere tanınmış olan haklar ülkeler arasında farklılık göstermekle birlikte temelde genel ve özel haklar olmak üzere ikili bir şekilde sınıflandırılmıştır. Genel haklar, mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi ve uygunluğu sırasında güvence sağlarken; özel haklar, vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflerin karşılaştığı özel durumlarda güvence sağlamaktadır. *Adil, Eşit Ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı, Bilgi Alma Hakkı, Başvuru Hakkı, Vergilemede Belirlilik Hakkı, Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı, Özel Hayatın Gizliliği Hakkı Ve Temsilci Kullanma Hakkı* genel hakları oluştururken; *Verginin Tahsili Sırasında Haklar, Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar Ve Vergi Denetimi Sırasında Haklar* şeklinde sınıflandırılan haklar da özel hakları oluşturmaktadır.

Türkiye’de mükellef haklarına ilişkin çalışmalar çok eski tarihlerde başlamış ve çeşitli düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen yeterli bir gelişme 2005 yılına kadar sağlanamamıştır. 2005 yılında Gelir İdaresinin Kuruluş Kanunu’na “*Mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak*” maddesini amaç olarak belirtmesiyle beraber başlangıç niteliğinde denebilecek bir gelişme yaşanmıştır. Diğer bir gelişme 2006 yılında *Mükellef Hakları Bildirgeleri*’nin yayınlanmasıyla olmuş,

bu gelişmeyi 2007 yılında Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının bir broşür yayınlayarak mükelleflerin vergi incelemesi esnasında sahip olduğu hakları belirtmesi takip etmiştir. Bu yönde yapılan çalışmalarla, Türkiye’de mükelleflere teoride yer alan bütün haklar sağlanmıştır.

Dünyada mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar ise, esas itibariyle 1990’lı yıllarda ilk olarak İngiltere, ABD ve Avustralya’da başlamış, sonrada diğer ülkelere yayılmıştır. Dünya çapında mükellefler haklarının tanınması ve korunması adına “*Dünya Mükellefler Birliği*” ve “*Avrupa Mükellefler Birliği*” gibi sivil toplum kuruluşları faaliyet göstermektedir. Örneğin ABD’ de mükelleflere tanınan haklar; *Mükelleflerin Hakları Konusunda İdarece Bilgilendirilmesi ve Haklarının Korunması, Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet, Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması, Mükelleflerin Temsil Edilme Hakkı, Mükellefin Doğru Vergi Miktarını Ödemesi, İtiraz ve Yargıya Başvuru Hakkı, Çözülmüş Vergi Problemleri İçin Yardım, İyi Niyetli Mükellefin Ceza ve Faizlerinin Kaldırılması ile Bilgi İsteme Hakkı* şeklindedir.

Ülkemizde ve diğer ülkelerde mükelleflere yönelik tanınmış olan bu haklarla, mükelleflerin daha adil bir sistem içerisinde ve daha uyumlu bir şekilde vergi ödevlerini yerine getirmesi sağlanmak istenmiştir.

Bunun dışında devletler zor duruma düşmüş olan mükellefin ekonomik hayata kazandırılması ve mükelleflere ikinci bir şans, bir hak, verilmesi için çeşitli uygulamalar yapmaya başlamıştır. Bu uygulamalardan en sık başvurulanı vergi aflarıdır. “Vergi afları”, kısaca çıkarılan bir kanunla hükümetlerin kamu alacağından vazgeçmesidir. Bu şekilde çıkarılan bir kanunla mükelleflerin geçmişe ait borçları silinerek ekonomik hayata devam etmeleri sağlanır. Devlet bunu yaparken zor durumda kalan mükelleflere yardım etmenin yanı sıra çeşitli mali, ekonomik, siyasi ve teknik nedenlere de dayanır. Bu nedenler; kamu gelirlerinin hızlıca tahsilinin sağlanması, uyuşmazlık dosyalarının azaltılarak yargının iş yükünün hafifletilmesi, geçmişten kalan ekonomik ve mali istikrarsızlıkların ortadan kaldırılması, ekonominin rahatlatılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasıdır. Sonuçta vergi aflarıyla hem zor durumda kalan mükelleflere ikinci bir şans verilmiş, hem de devlet açısından belli amaçların gerçekleştirilmesi için zemin hazırlanması amaçlanmıştır.

Ancak, zamanla, bu gibi amaçlarla uygulanan vergi aflarının varlığıyla ilgili çeşitli tartışmalar ve farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Bir kesim afların siyasi, ekonomik ve mali bunalımlardan sonra gerekli olduğu, vergi mevzuatı karmaşık olduğu için ve vergi denetimleri yetersiz olduğu için oluşan olumsuz durumun giderilmesi gerektiği, vergi asıllarının tahsilatlarının sağlanması, vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması, vergi kaçığının önlenmesi, mükelleflere ikinci bir şans daha verilmesinin gerektiği ve vergi tabanının genişletilebileceği şeklindeki görüşleriyle afların yanında yer almış ve savunmuşlardır. Diğer kesim ise; vergi aflarının adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilediği, vergi aflarına başvurmanın kanunlara itaati azaltacağı, vergi aflarıyla idarenin ve yargının iş yükünün hafiflemeyeceği hatta artacağı, vergi bilincini ve vergi uyumunu azaltacağı, af beklentisine

sebeplere vb. gibi gerekçelerle affa karşı olmuşlardır. Her iki görüş değerlendirildiğinde, bir affın belli koşulları taşıması durumunda başarılı olabileceği sonucu çıkarılabilir. Eğer aflar bir seferlik ve beklentiye sebep vermeyecek şekilde çıkarılırsa, ek önlemlerle desteklenirse, avantajlar affı teşvik edecek şekildeyse, affın kapsayacağı dönem yeterli uzunlukta ve yeterince iyi tanıtılıp çok fazla kişiye ulaşırsa başarılı bir vergi affı gerçekleştirilmesi mümkün olabilir.

Başarılı bir af uygulaması gerçekleştirildiğinde bu durum devlet açısından gelirlerin tahsil edilebilmesi, yargının iş yükünün azaltılabilmesi, vergi tabanının genişletilebilmesi ve kayıt dışı ekonominin azaltılması gibi olumlu sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Mükellef açısından ise, vergi ödeme isteklerini arttırması, isteyerek ve bilerek değil de, zor durumları sebebiyle yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere ikinci bir şans verilmesi, vergi uyumsuzluğu gösteren mükelleflerin aften sonraki sıkı politikaları daha kolay benimseyebilmesi, beyannamelerini düzeltme imkanı sağlanması, faaliyetlerine devam edemeyecek hale gelen mükelleflerin ekonomik hayatlarına ve faaliyetlerine devam edebilmesi ve vergi borçlarının azalması şeklinde olumlu etkiler yaratır.

Ancak bu kriterlere uyulmadığında mükellef üzerinde afların etkisi; vergi kaçırarak mükelleflerin ödüllendirilmesi- dürüst mükelleflerin cezalandırılması, vergiye uyumlarının azalması, kaçakçılık yapanların ödüllendirildiğini düşünen dürüst mükelleflerin de vergi kaçırma isteklerinin artması, adalet ve eşitlik kavramlarına inancın azalması, afla beraber vergisini düzenli ödeyen mükellef ile vergisini geç ödeyen ya da hiç ödemeyen mükellef arasında haksız rekabete yol açması gibi oldukça negatif olur.

Türkiye’de ve dünyada (ABD, Fransa, İtalya, Almanya ve Hindistan) aflara yukarıda sayılan sebeplerle, sıklıkla başvurulmuştur. Türkiye’de aflara başvurma tarihi çok eskilere, 1924 yıllarına dayanır. Bu dönemde uygulanan aflar genelde yeni bir ülke kuruluyor olması, devletçilik ilkelerinin benimsenmesiyle artan kamu harcamalarına finansman sağlanması, mükelleflerin eski düzenlemeler nedeniyle çok büyük borç yükleri altında kalmamaları gibi amaçlarla çıkarılmıştır. Vergi aflarına çok sık olarak başvuruluyor olması bu olumlu etkiyi zayıflatmıştır. Çünkü zamanla vergisini dürüst ve zamanında ödeyen mükellefler, vergisini zamanında ödemeyip çıkarılan bir vergi affından yararlanarak belirli bir kısmını ödeyen mükellefleri gördükçe vergiye uyumları azalmıştır. Bu durumda toplumda vergi bilinci oluşturulup kaçakçılığın azaltılması ve daha fazla mükellefin vergisini zamanında ve düzgün bir şekilde, bir görevmiş gibi, ödeme amacının gerçekleştirilmesi söz konusuysa vergi bilinci zamanla daha da zayıflar hale gelmiştir. Vergi bilinci ve uyumunun azalmasıyla birlikte ise, vergisini zamanında ödeyen mükellefler de vergilerini ödeme konusunda çekimser kalmışlardır.

Bu çalışma kapsamında mükellef hakları üzerinde vergi aflarının etkilerine yönelik şu çıkarımlara ulaşılmıştır:

- Mükelleflere sağlanmış en temel haklardan biri *adil, eşit ve saygılı bir hizmet alma hakkıdır*. Bu hakla, tüm mükelleflere, herhangi başka bir durum gözetilmeksizin, bütün iş ve işlemlerinde eşit ve adil bir hizmet verilmesi amaçlanır. Ancak vergi afları uygulamasıyla adil ve eşit hizmet alma hakkı zedelenmektedir. Çünkü zor durumda olan mükelleflerin yanı sıra keyfi olarak vergi ödemek istemeyen kişilere, çıkarılan kanunla ikinci bir şans verilmektedir. Ancak bu durum dürüst mükelleflerin zamanında vergisini ödemesi nedeniyle zarara uğramasına ve adil, eşit bir hizmet alamamasına sebep olmaktadır.
- Mükellef haklarından adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkına kaynak oluşturan *kanun önünde eşitlik (vergilemede eşitlik) ilkesi*, ayırım gözetilmeksizin gelir, servet ve harcamaları üzerinden herkesin vergi ödemesini gerektiren ve vergilemede kişilerin kişisel durumlarının da dikkate alınmasını içeren eşitlik ilkelerinden oluşur. Eşitlik ilkesinin uygulamasında ise, aynı durumda olan mükelleflere aynı, farklı durumda olan kişilere farklı uygulamalar yapılması vardır. Ancak vergi af uygulamalarıyla aynı durumda olan mükelleflerden biri vergisini ödemezken, diğeri zor durumda olmasına rağmen vergisini vermekte, vergi ödemeyen mükellefler aften yararlanmakta ve bu durum da mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır.
- Vergi afları *ödeme gücü ilkesini* zedelemektedir. Anayasasının 73. maddesinde herkesin ödeme gücüne göre vergi vermekle yükümlü olduğu belirtilmektedir. Buna göre; ödeme gücüne sahip olan herkes vergi vermelidir. Ancak afları kötüye kullanan kişiler, ödeme güçleri olsa bile vergi ödemeyerek ve aflardan yararlanıp daha az vergi ödeyebilmek bu ilkeyi zedelemektedir.
- Vergilemede belirlilik hakkının alt maddeleri olan *hukuki devlet ilkesi ve kanunların geriye yürümemezliği ilkesi* mükellefler açısından vergilemeyle ilgili işlemlerinin belli olması ve buna göre hareket edebilmelerini sağlaması bakımından önemlidir. Ancak afların doğası gereği, geçmişte tamamlanmış ve geçmişte başlamış, hala devam eden olayları kapsamı vergilerini ödeyen mükellefler açısından belirlilik hakkına aykırı olabilir. Çünkü belirlilik hakkı geçmişte kazanılmış hakların kaybedilmemesi açısından yararlıyken, aflar geçmişe yönelik haklar sağlar. Bu açıdan vergisini ödeyen mükellef bu haklardan yararlanamaz.

Görüldüğü gibi afların genellikle mükellef hakları üzerinde belirtilen olumsuzluklarının olduğu görülmektedir. Bu olumsuz etkilerin giderilmesi ve olumlu yönde adımlar atılabilmesi; afların niteliği, zamanı, sıklığı, uygulanmadan önce ve sonra alınacak önlemlere bağlıdır. Bu bağlamda mükelleflere daha etkin bir hizmet sunulması, vergi sistemlerinin iyileştirilmesi, vergi kaçakçılığına ilişkin önlemler alınması ve aflara sık sık başvurulmaması gibi uygulamalarla mükelleflerin vergiye ve vergi aflarına vermiş olduğu tepkiler en aza indirilebilir ve olumluya dönüştürülebilir.

Ayrıca af kanunlarının başarısı bakımından genellikle sadece affı uygulayan değil, af programının dışında belirli birtakım düzenlemeler yapan ülkelerde başarılı olunduğu görülmektedir. A.B.D ve Hindistan'da af programının yanında birtakım düzenlemelere yer verilmesi başarıyı

getirmiştir. A.B.D’ de özellikle eyaletlerde ve Hindistan’da vergi incelemeleri sıkı tutulmuş, cezalar ağırlaştırılmış, bundan sonra başka bir vergi affı çıkmayacağına mükellefler ikna edilmiş ve denetim arttırılmıştır. Bu gibi ek uygulamalar sonucu aflar başarılı olmuştur. Fransa, İtalya ve Almanya’da ise çıkarılan vergi af kanunlarının yanında, af programını daha başarılı olmaya itecek herhangi bir ek uygulama yapılmamıştır. Bu nedenle bu ülkeler aflar konusunda ya kısmen başarılı olabilmiş ya da başarılı olamamışlardır. Özellikle İtalya’da af kanunlarının karmaşık olması ve açık olmaması sebebiyle başarısızlık gelmiştir. Fransa’da yine aynı şekilde başarısız olmakla birlikte 1986 tarihinde uyguladığı af programıyla kısmen başarıyı elde etmiştir.

Bu çalışma kapsamında Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının başarılı olması için şu öneriler getirilebilir:

- Uygulamadan önce mevcut ekonomik, mali, sosyal durumların iyi değerlendirilmesi, kapsamının, süresinin, zamanlamasının iyi belirlenmesi gereklidir.
- Aftan sonra daha sık politikalar uygulanacağı, denetimlerin arttırılacağı konusunda mükellefler ikna edilmelidir.
- Afların tahmin edilebilecek şekilde değil tahmin edilemeyen, mükellefler üzerinde af beklentisine yol açmayacak zamanlarda çıkarılması afların başarısını doğrudan etkileyecektir. Bu sebeple aflar, mükellefler tarafından tahmin edilemeyecek zamanlarda çıkarılmalıdır.
- Afların, kısa zamanlı gelir tahsilatını sağlamak için değil, uzun dönemli ve sistemi iyileştirecek şekilde çıkarılması amaçlanmalıdır.

Ancak her şeyden önce af uygulamasını gerektirmeyecek şekilde düzenlemeler ve alacakların tahsil edilmesinde ortaya çıkan ve uyuşmazlıkla sonuçlanan sorunların ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Bu şekilde bir sistem getirildiğinde alacakların daha kolay tahsili mümkün olacağı için vergi aflarına olan ihtiyaç azalacak, vergi af uygulamalarına daha az başvurulacak ve aflar ile gerçekleştirilmek istenen amaçlar mükellef hakları üzerinde bir olumsuzluk oluşturmayacak şekilde gerçekleştirilebilecektir.

KAYNAKÇA

Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter. “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 147, (Eylül-Aralık-2004).

Ağca, İlker. “Vergi Cezalarının Affi ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 64, Ankara, 1981.

Ak, Ahmet. “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 66, (Ocak-Mart-2004).

Akbulut, İlhan. “İslam Hukukunda Suçlar ve Cezalar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 1-4, Cilt 52, 2003.

Akdemir, Tuğçe. “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 111, 2014.

Akdoğan, Abdurrahman. “Mali Zorlama ve Mükellefin Korunmasına Yönelik Önlemlerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 299, (Temmuz-2006).

Akı, Erol. **Hukukun Temel Kavramları**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Barış Yayınları, İzmir, 1999.

Alacakptan, Uğur. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 22-23, Sayı 1-4.

Alm, James. “Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty”, **International Studies Program Working Paper 98-6**, Georgia State University, 1998.

Alm, James and William Beck. “Tax Amnesties And Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis”, **National Tax Journal**, Vol: 46, No:1, (March-1993).

Alm, James., Michael Mckee and William Beck. “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, **National Tax Journal**, Vol XLIII, No 1.

Alm, James., Micheal Mckee and William Beck. ‘Institutional uncertainty and taxpayer compliance,’ **American Economic Review**, 82,1992.

Andreoni, James. “ The Desirability of A Permanent Tax Amnesty” ,**Journal of Public Economics**, 45, 1991.

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. “ Türkiye’de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12, Sayı 136, (Nisan-2004).

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. “Türkiye’de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları- II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12, Sayı 137, (Mayıs-2004).

Arıkan, Vural. “ Vergi Cezalarının Affı”, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Cilt 3, Sayı 95, 1974.

Armağan, Servet. “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, (Nisan-2001), Cilt 18.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Alfa Kitabevi, Malatya, 2000.

Aslan, Abdullah. “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 185, (Ocak-1997).

Ateş, Kamil. “Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 278, (Ekim-2004).

Atıla, Mesude. Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukukunda Af Kurumu, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:68, Sayı:2010/1.

Ay, Hakan ve Neslihan Koşar. “Dünyada ve Avrupa Birliği’nde Gelir İdaresinin Modernizasyonu ve Mükellef Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 252, Eylül, 2009.

Aybars, Atakan. “Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava Açma Hak ve Süreleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 26, (Eylül-Ekim-1986).

Aydın, Selda. “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 212, (Mayıs-2006).

Aydın, Selda. “Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:213, (Haziran-2006).

Aydın, Selda. “Mükellef Hakları Bildirgesi: Avustralya Örneği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 214, (Temmuz-2006).

Aygün, Recep. “ Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 369, (Mayıs-2012).

Bağdigen, Muhlis ve Arzu Erdoğan. “Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği”, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt 47, Sayı 548, 2010.

Bakar, Feride. Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa-2011.

Başaran, Murat. “Mükelleflerin İdari Başvuru Olanakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 265, (Ekim-2010).

Başaran, Murat. “Mükelleflerin Sahip Olduğu Olanaklar II: Yargısal Başvuru Olanakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 266, (Kasım-2010).

Baykara, Bekir. “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 314, 2007.

Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma İle Tahsili Hakkında Kanun, (2801 S.K), **Resmi Gazete**, 17969, 24 Şubat 1983.

Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun Geçici 4.Maddesi, (3239 S.K), **Resmi Gazete**, 18955, 4 Aralık 1985.

Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun, (3787 S.K), **Resmi Gazete**, 21191, 3 Nisan 1992.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (6111 S.K), **Resmi Gazete**, 27857, 25 Şubat 2011.

Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun, (691 S.K), Resmi Gazete, 12058, 16 Temmuz 1965.

Bellek, Münir. “Mali Milat”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 119, (Kasım-2002).

Bentley, “Duncan. The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities”, **Bond University Law Papers**, 2002.

Bentley, Duncan. “Classifying Taxpayers' Rights”, **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, Adelaide: Hyde Park Press, 1998.

Bevacqua, John. “Redressing The İmbalance-Challenging The Effectiveness Of The Australian Taxpayers' Charter”, **28 Australian Tax Forum**, (April-2013).

Bingöl, Mehmet. “Varlık Barışı Uygulaması ve ‘Sıkça Sorulan Sorular’”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 383, (Temmuz-2013).

Bilge, Necip. **Hukuk Başlangıcı**, Gaye Matbaacılık, 4.baskı, Ankara, 1983.

Biniş, Mine. “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçlar Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 17, Sayı 2, 2012.

Birecikli, İhsan Burak. “Amerika'nın Kuruluşu ve ABD-Avrupa İlişkileri (1776-1876) ”, **International Journal Of History**, ABD ve Büyük Ortadoğu İlişkileri Özel Sayısı, 2011.

Bose, Pinaki and Michael Jetter. “Liberalization and tax amnesty in a developing economy”, **Economic Modelling**, 29 (2012).

Budak, Yılmaz. “Kısmi Vergi Affi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 330, (Şubat-2009).

Bulut, Mustafa., M. Seda Çalışkan ve Ayça Bulut. “ Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 327, (Kasım-2008).

Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Erasa. “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, Say: 375, (Kasım-2012).

Bülbül, Duran ve K. Hülya Karadeniz. **Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayınları, Mayıs, 2004.

Bülbül, Duran. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Y:11, Sayı 131, (Kasım-2003).

Bülbül, Duran. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 132, (Aralık-2003).

Can, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, (Ocak-Nisan 2004).

Cantürk, İsmet. “Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri” **Danıştay Dergisi**, 1971.

Çağan, Nami. “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 29, Sayı 1-2, 1972.

Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 37, sayı 1-4,1980.

Çelik, Celal. “Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 256, (Aralık-2002).

Çelikoğlu, Nevzat. “Vergi Cezalarının Umumi Affı”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, Sayı 273, 1957.

Çetin, Güneş. “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkileri”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt 14, sayı 2, Manisa, 2007.

Çetin, Güneş ve Ramazan Gökbunar. “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt 17, Sayı 1, Manisa, 2010.

Çetin, Güneş. Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa-2005.

Çil, Gözde Yaşar. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma, **Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2012.

Çilkoparan, Yusuf. “Vergi Barışından Yararlanan Mükelleflerin Bu Aşamadan Sonra Dikkat Etmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 262, (Haziran-2003).

Çot, Yusuf. “400 No’lu Tahsilat Genel Tebliği’nin 6183 Sayılı Kanun ve Anayasanın 73’üncü Maddesi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 110, (Kasım-1997).

Dayıoğlu, Ali. “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 13, (Nisan-Haziran-1984).

Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun, (4920 S.K), **Resmi Gazete**, 6332, 13 Haziran 1946.

Dilber, Emircan ve Gökhan Belge. “Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 367, (Mart-2012).

Doğan, Battal. “Vergi İncelemesi Sonucu Tarh Edilecek Vergiler ve Kesilecek Cezalar Karşısında Mükellefin Yasal Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 111.

Dönmez, Recai. “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 117, (Eylül-2002).

Dönmez, Recai. **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları,1992.

Dönmez, Recai. “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **E-Yaklaşım**, (Aralık-2003), Sayı 5.

Dönmez, Recai. “Alternatif Bir Gelir Kaynağı Olarak Vergi Afları-ABD ve Türkiye Uygulaması”, **İktisat, İşletme ve Finans Dergisi**, Yıl 7, Sayı 71, (Şubat-1992).

Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt 3, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayını, No: 2724/612, İstanbul, 1980.

Durmuş, Gökçe Kafkas. Türk Vergi Hukukunda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013.

Dursun, Hasan. “ Af Kavramına Genel Bir Bakış”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 85, 2009.

Dubin, Jeffrey A., Michael J. Graetz and Louis L. Wilde. “State Income Tax Amnesties Causes”, **Quarterly Journal Of Economics**, (August-1992).

Edizdoğan, Nihat ve Erhan, Gümüş. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 164, (Ocak-Haziran 2013).

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi 2**, 5.Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2000.

Egeli, Haluk ve Mehmet Dağ. “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, (Temmuz-Aralık 2012).

Emlak Vergisi Kanunu, (1319 S.K), **Resmi Gazete**, 13576, 11 Ağustos 1970.

Er, Selami. “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 81, (Nisan-Haziran 2011).

Erem, Faruk. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Cilt 1, Ankara, 1985.

Erdem, Metin., Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa, 1998.

Erdem, Tahir. “Varlık Barışı Kanunu’nun Uygulama Usul ve Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 245, (Şubat-2009).

Erdem, Tahir. “Yeni Varlık Barışı Hükümleri ve Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 298, (Temmuz-2013).

Erdem, Tahir. “6111 Sayılı Kanun’un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 271, (Nisan-2011).

“Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=109> (30.10.2014).

Gerçek, Adnan. “Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 240.

Gerçek, Adnan. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 209, (Şubat-2006).

Gerger, Çetin. **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Kitapevi, İstanbul, 2011.

Giray, Filiz. **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2006.

Gökbel, Doğan. Mükellef Hakları, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, 2000.

Gölcüklü, Feyyaz. “Af”, **Türk Hukuk Ansiklopedisi**, Cilt 1, Ankara, 1962.

Gözler, Kemal. “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 18, 2001.

Gözler, Kemal. **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, 5. Baskı, Bursa, 2008.

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukuna Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2004.

Gümüş, Erhan. “Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri İle Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 72, (Temmuz-Eylül-2005).

Güneş, Gülsen. “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 197, (Şubat-2005).

Güriz, Adnan. **Hukuk Felsefesi**, 2.Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No:487, 1987.

Hız, Yüksel ve Zekeriya Yılmaz. **Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı**, Seçkin Yayınları, 1.Baskı, Ankara, 2004.

IRS, “**Your Rights as a Taxpayer**”, Publication 1, (April-2005).

IRS, **Examination of Returns, Appeal Rights and Claims for Refund**, Publication 556, 2013.

IRS, **The IRS Collection Process**, Publication 594, (February-2004).

IRS, Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree, Publication 5, 1999.

İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, (6552 S.K), **Resmi Gazete**, 29116, 11 Eylül 2014.

İzmit, Zekai. “Mükellefin Ödevleri, Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar Konusunda V.U.K.’ da Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 54, (Şubat-1986).

Karadeniz, Salim. “İrlanda’da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları-II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 289, (Eylül-2005).

Karaosmanoğlu, Hande. Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerinde Etkileri, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.

Karatay, Özcan ve Aliye Karatay. “Türkiye’de Vergi Afları Ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 3, No: 2, 2011.

Kargı, Veli ve Cihan Yüksel. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010.

Kargı, Veli. “ Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 13, 2011.

Karyağdı, Nazmi. “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 295, (Mart-2006).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Yargılanması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 299, 1999.

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 76, İzmir, 1997.

Keleş, Yusuf. “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 249, (Mayıs-2002).

Keyman, Selahattin. **Türk Hukukunda Af (Genel Af- Özel Af)** , Ankara Üniversitesi Basımevi, 1965.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998.

Kızılot, Şükrü. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2005.

Kızılot, Sükrü., Cem Kılıç ve Okan Müderrisoğlu. **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, İkinci Baskı, Ankara, 2006.

Kirazcı, Deniz M. “ABD’de Başkan Reagan Dönemi Vergi Politikasının Ekonomik ve Politik Kökenleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 60, (Ağustos-1986).

Kocahanoğlu, Osman S. **Vergi Affi-Servet Affi-Stok Affi**, Yaylacılık Matbaası, İstanbul-1981.

Koçak, Bülent. “Yeniden Varlık Barışı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 251, (Ağustos-2009).

Korkusuz, Mehmet. “Vergi Barışı Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sayı 123, (Mart-2003).

Koşar, Neslihan. Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007.

Kumluca, İbrahim. “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 180, (Eylül-2003).

Kuzey, Pelin. “Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri Sigma Raporları: No. 27”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, 2003.

Kutbay, Hüseyin ve Davut Buzkıran. “Varlık Vergisi Uygulamasında Kim Suçlu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 306, (Mart-2014).

Küçük, Ayhan. “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Bu Hakkın İhlalinde İdare ve Kamu Görevlilerinin Sorumluluğu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 81, (Nisan-Haziran-2011).

Lerman, Allen H. “ Tax Amnesty; The Federal Perspective”, **National Tax Journal**, Vol. 39, No 3, 1986.

Maliye Bakanlığı, **Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi**, Madde 1.

Marchese, Carla and Fabio Privileggi. “Taxpayers Attitudes Toward Risk and Amnesty Participation: Economic and Evidence For The Italian Case”, **Public Finance = Finances publiques**, vol. 52, issue 3-4, 1997.

Marchese, Carla and Fabio Privileggi. “Tax Amnesties and The Self-Selection of Risk-Averse Taxpayers”, **European Journal Of Law and Economics**, Vol 18, 2004.

Marchese, Carla and Alberto Cassone. “Tax Amnesty as Price-Discriminating Behavior by a Monopolistic Government” **European Journal of Law and Economics**, 9,21-32 (2000).

McNeill, William H. **Dünya Tarihi**, (çev.: Alaeddin Şenel), İmge Yayınları, 10. Baskı, Ankara, 2005.

“Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler, Sosyal Güvenlik Kurumlar ve Mahalli İdareler 2011 Yılı Genel Faaliyet Raporu”, T.C. Maliye Bakanlığı, Haziran, 2012.

Mutlu, Ayşe C. “Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 98, 2012.

Mutluer, Kamil M. **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, (Eylül-2008).

Mutluer, Kamil., Fethi Heper ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını, No1536, Eskişehir, 2004.

Narinoğlu, Recep. “1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi “, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 1991/V, Mayıs.

OECD, **Taxpayer Rights and Obligations : A Survey Of The Legal Situation in OECD Countries**, OECD Paris, 1990.

Ortacamili, Hacıali. “ Vergi Mükelleflerinin Dilekçe Hakları-II”, **Maliye Postası**, Yıl 8, Sayı 152, (Ocak-1987).

Ortacamili, Hacıali. “Vergi Mükelleflerinin Dilekçe Hakları-I”, **Maliye Postası**, Yıl 8, Sayı 150, (Aralık-1986).

Ozansoy, Ahmet., Doğan Alantar ve Hasan H. Gönül. “Vergi Barışı mı? Vergi Karmaşası mı-I?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 123, (Mart-2003).

Öner, Erdoğan. “Mükellef Hakları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 156, (Aralık-2005).

Önen, Z. Sacit. “ Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 17, (Eylül-Ekim 1988), Şansal Matbaası, Ankara.

Öz, Semih ve Dilek Özkök Çubukçu. “Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 66, Sayı 2, 2012.

Özden, T. Murat. Mali Af, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1992.

Özek, Çetin. “Umumi Af”, **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt 24, 1958.

Özgenç, Selçuk. “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 305, (Ocak-2007).

Özgüven, Ali Volkan. “Adil Yargılama İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 197, (Şubat-2005).

Özgüven, Ali Volkan. “Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 198, (Mart-2005).

Özperhiz, Niyazi. “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 294, (Şubat-2006).

Palamut, Mehmet Emin. “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl:29, Sayı 415, Nisan-Mayıs: 7-11, 1992.

Pazarcı, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk Dersleri I. Kitap**, 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

Rechberger, Silvia., Martina Hartner, Erich Kirchler, and Franziska Katharina Hämmerle. “Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study”, **Law and Policy**, Vol. 32, No. 2, (April 2010).

Sağlam, Erdoğan. “Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var Mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 267, (Kasım-2003).

Saraçoğlu, Fatih ve Haydar Ejder. “Kamu Mal Yönetiminin Açıklık Ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No: 27, (Ekim-2002).

Saraçoğlu, Fatih. “Af Beklentisinin Afların Başarısı Üzerindeki Etkilerinin Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 153, (Temmuz-Aralık-2007).

Sarısoy, İdris. “Torbaya Giren Aflar”, <http://yenidunyadergisi.com/torbaya-giren-aflar/> (Erişim Tarihi: 17.05.2015).

Sarısu, Ekrem. “ Emlak Vergisi Affının Getirdikleri ”, **Finansal Forum Gazetesi**, (18.03.2002).

Sayar, Fikret. “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 73, (Eylül-1987).

Soyaslan, Doğan. “Af”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 18, 2001.

Soydan, Billur Yaltı. “İnsan Hakları Açısından Adil Yargılanma Hakkı-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 143.

Şenyurt, İdris. “Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 319, (Mart-2008).

Şenyüz, Doğan., Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.

Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun, (2431 S.K), **Resmi Gazete**, 17287, 22 Mart 1981.

Taşkın, Yasemin. “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 2, 2010.

Tekbaş, İsmail. “Türkiye Ekonomisi Mali Aflara Bağımlı Mı?”, <http://www.mizanturk.com.tr/Turkiye-Ekonomisi-Mali-Aflara-Bagimli-mi-162-2025-Makale.html> (Erişim Tarihi: 18.05.2015).

Tekin, Ahmet., Güner Tuncer ve E. Nail Sağdıç. “ Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci ”, **Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt 2, Sayı 6, 2013.

Teziç, Erdogan. **Anayasa Hukuku**, 5. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1998.

Timur, Mehmet., Mustafa Uysal, Zafer Çağlayan, Adnan Gerçek ve İ.Halil Bağdanlı. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazım Paneli, 2005.

Tuay, Elif ve İnci Güvenç. “Türkiye’de Mükellefin Vergiye Bakışı”, Gelir İdaresi Başkanlığı; **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51**, Kasım 2007.

Tuncer, Mehmet. “Vergi İncelemelerinde Mükellef ve İdarenin Karşılıklı Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları-I”, **Maliye Postası**, Sayı 170, Yıl 8, Ankara, 1987.

Tuncer, Mehmet. “Vergi İncelemelerinde Mükellef ve İdarenin Karşılıklı Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları-II”, **Maliye Postası**, Sayı 171, Yıl 8, Ankara, 1987.

Tuncer, Mehmet. “Vergi İncelemelerinde Mükellef ve İdarenin Karşılıklı Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları-III”, **Maliye Postası**, Sayı 172, Yıl 8, Ankara, 1987.

Türkay, İmdat. “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım- Mükellef Hakları- Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 299, (Ağustos-2013).

Uchitelle, Eliot. “The Effectiveness of Tax Amnesty Programs In Selected Countries”, **Federal Reserve Bank Of New York**, Quarterly Review, (Autumn-1989).

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, 2001.

Üzeltürk, Hakan. “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 250, 2002.

Ülgen, Soner. “Vergi İnceleme Aşamasında Olan Mükelleflerin Vergi Barış Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 356, (Nisan-2011).

Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (4369 S.K), **Resmi Gazete**, 23417, 29 Temmuz 1998.

Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (4751 S.K), **Resmi Gazete**, 24721, 9 Nisan 2002.

Yalçın, Hasan ve Arif Başer. “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:173,(Ocak 1996).

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları** 1. baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2007.

Yaraşır, Sevinç. “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 379, (Mart-2013).

Yerci, Cahit. “Mükelleflerin Açıklama Taleplerinin Karşılanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 265, (Ekim-2010).

Yetkiner, Erkan. “Yeni Bir Vergi Affı: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 330, (Şubat-2009).

Yıldırım, Ali Haydar. “Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?”, **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı 295, (Nisan-2013).

Yıldız, Murat A. “414 No’lu Tahsilat Genel Tebliği Çerçevesinde Borçlu Mükelleflere Tanınan Ödeme Kolaylığına İlişkin Esaslar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 150, (Mart-2001).

Yılmaz, Kazım. “ Yeniden Mali Af Yeniden Mali Milat”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 10, Sayı 113, (Mayıs-2002).

Yumuşak, İbrahim. “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 272, (Nisan-2004).

Yumuşak, İbrahim. “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 188, (Nisan-1997).

Yüce, Mehmet ve Adnan Gerçek. “Mükellefin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler İle İlgili Ampirik Bir Çalışma”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 28, 1998.

827 Sayılı Rıhtım Resmi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu Ve 79 Sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilatı, Sermaye Ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine Ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanununun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması İle 7.11.1984 Tarihli Ve 3074 Sayılı, 2.3.1984 Tarihli Ve 2985 Sayılı, 7.11.1985 Tarihli Ve 3238 Sayılı Ve 29.5.1986 Tarihli Ve 3294 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun, (3571 S.K), **Resmi Gazete**, 20201, 20 Haziran 1989.

ÖZGEÇMİŞ

Adı, Soyadı	Zeynep	DEMİRCİ	
Doğum Yeri ve Yılı	İstanbul	1990	
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce		
ve Düzeyi	İyi		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı	Kurum Adı	
Lise	2004	2007	Sağmalcılar Lisesi
Lisans	2008	2012	Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Yüksek Lisans	2012	2015	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora			
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı	Çalışılan Kurumun Adı	
1.	2015		İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Maliye Teorisi Araştırma Görevliliği
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayımlar:			
Diğer:			
İletişim (e-posta):	ze.demirci@gmail.com		
Tarih	22.06.2015.		
İmza			
Adı Soyadı	Zeynep DEMİRCİ		

