



T. C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ AFFI ve 6736
SAYILI KANUNUN MALİ YÖNDEN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS)

Fatma OVAZ

BURSA – 2019



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

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ AFFI ve 6736
SAYILI KANUNUN MALİ YÖNDEN
DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS)

Fatma OVAZ

Danışman:
Prof. Dr. Filiz GİRAY

BURSA – 2019

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı'nda 701412007 numaralı **Fatma OVAZ'** in hazırladığı "**Türk Vergi Hukukunda Vergi Affı ve 6736 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi**" konulu Yüksek Lisans çalışması ile ilgili tez savunma sınavı, **Perşembe** günü **10-11** saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin başarılı / başarısız olduğuna oybirliği / oy çokluğu ile karar verilmiştir.

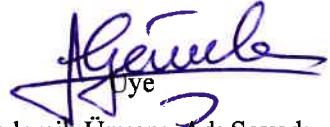


Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Prof. Dr. Filiz GİRAY
Bursa Uludağ Üni.



Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı


Üniversitesi

Prof. Dr. Adnan Eresek

Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Prof. Dr. Fatma Taş 26.9/2019
Göcekale Orsevizmant Üni.




SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 30/07/2019

Tez Başlığı / Konusu: Türk Vergi Hukukunda Vergi Affı ve 6736 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 88 sayfalık kısmına ilişkin, 25/07/2019 tarihinde şahsım tarafından *Turnitin* adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 14'dır.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar dâhil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları' nı inceledim ve bu Uygulama Esasları' nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

30/07/2019

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Fatma OVAZ

Öğrenci No: 701412007

Anabilim Dalı: MALİYE

Programı: Tezli Yüksek Lisans

Statüsü: Y. Lisans Doktora

Danışman
Prof. Dr. Filiz GİRAY

Tarih: 30/07/2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Vergi Affı ve 6736 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

30/07/2019

İmza



Adı Soyadı : Fatma OVAZ

Öğrenci No : 701412007

Anabilim Dalı : MALİYE

Programı : Tezli Yüksek Lisans

Statüsü : Yüksek Lisans Doktora

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	: Fatma OVAZ
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	: Maliye Teorisi
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: xiv+102
Mezuniyet Tarihi	: .../ ... / 2019
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Filiz GİRAY

Türk Vergi Hukukunda Vergi Affı ve 6736 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi

Vergi aflarına gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler başvurabilmektedir. Ancak vergi sistemi içinde vergi afları yarattıkları etkiler açısından tartışılan bir konu olmuştur. Vergi affı ekonomik, teknik, mali, siyasal gibi çeşitli amaçlar ile başvurulur. Bu çalışmada vergi affının mali amacı esas alınmaktadır. Tezin amacı, Türk Vergi Hukukunda vergi affına yönelik uygulamaları inceleyerek 9 Ağustos 2016 da yürürlüğe giren “6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun” özelinde vergi affı uygulamasını mali açıdan değerlendirmektir. Çalışma bulgularına dayalı olarak yapılacak değerlendirme ve öneriler gelecek vergi affı uygulamalarına yön gösterici olacaktır.

Anahtar Sözcükler:

Af, Vergi, Vergi Affı, 6736 Sayılı Kanunu

ABSTRACT

Name and Surname : Fatma OVAZ
University : Bursa Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Theory of Finance
Degree Awarded : Master
Page Number : xiv+102
Degree Date : .../ ... / 2019
Supervisor : Prof. Dr. Filiz GİRAY

Tax Amnesty in Turkish Tax Law and Financial Evaluation of Law No. 6736

Developed and developing countries can apply for tax amnesties. But within the tax system, tax amnesties have been a topic of discussion in terms of the effects they create. Tax amnesty is applied for various purposes such as economic, technical, financial and political. This study is based on the financial purpose of tax amnesty. The aim of the thesis is to evaluate tax amnesty in financial terms in the special “Law No. 6736 on restructuring of certain receivables” which came into force on 9 August 2016 by examining the applications for tax amnesty in Turkish Tax Law. Assessment and recommendations based on the study findings will guide future tax amnesty practices.

Key Words: Tax, Remission of Tax, Law No.6736

ÖNSÖZ

“Türk Vergi Hukukunda Vergi Affı ve 6736 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirmesi” adlı konulu tez çalışmamı hazırlarken başta, bana yardımcı olan danışmanım Prof. Dr. Filiz Giray’ a, desteğini esirgemeyen Babam İsmail Ovaz’ a, aileme, Sarp Sınır Kapısında çalışan değerli meslektaşım Muayene Memuru Ahmet Faruk Felek’ e ve Öğr. Gör. Özgür Özünlü’ ye teşekkürlerimi sunuyorum.

FATMA OVAZ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU	iii
YEMİN METNİ	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xii

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK TÜRK VERGİ HUKUKUNDA AF VE TEORİK ESASLARI

1. GENEL ÇERÇEVEDE VERGİ AFFI VE ÖZELLİKLERİ	1
1.1. VERGİ AFFI KAVRAMI VE TARİHSEL SÜRECİ	1
1.2. VERGİ AFFINA BAŞVURULMA NEDENLERİ	3
1.2.1. Siyasi Nedenler	3
1.2.2. Ekonomik Nedenler	4
1.2.3. Mali Nedenler.....	5
1.2.4. Teknik Nedenler.....	7
1.2.5. Sosyal Nedenler	8
1.2.6. Psikolojik Nedenler.....	9
2. AFFIN HUKUKİ DURUMU VE VERGİ HUKUKUNDA AF	10
2.1. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	10
2.2. CEZA HUKUKU KAPSAMINDA AFLARIN YERİ VE NİTELİĞİ.....	13
2.3. VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA AFLARIN YERİ VE NİTELİĞİ	15
3. AF ÇIKARMA YETKİSİ VE KAPSAMI	16
4. VERGİ AFFININ BENZERİ MÜESSESELERLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	18
4.1. VERGİ AFFININ TERKİN İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	18
4.2. VERGİ AFFININ PİŞMANLIK VE ISLAH İLE KARŞILAŞTIRILMASI ...	20
4.3. VERGİ AFFININ CEZALARDA İNDİRİM İLE KARŞILAŞTIRILMASI ...	22
4.4. VERGİ AFFININ UZLAŞMA İLE KARŞILAŞTIRILMASI	23
4.5. VERGİ AFFININ TECİL İLE KARŞILAŞTIRILMASI	25
5. VERGİ AFFINA YÖNELİK OLUMLU VE OLUMSUZ GÖRÜŞLER.....	26
5.1. VERGİ AFFINA YÖNELİK OLUMLU GÖRÜŞLER.....	26

5.2. VERGİ AFFINA YÖNELİK OLUMSUZ GÖRÜŞLER	28
6. VERGİ AFFININ BAŞARI KOŞULLARI.....	29
6.1. VERGİ AFLARININ BİR DEFAYA ÖZGÜ OLMASI	29
6.2. AFFIN TANIMININ YETERLİ OLMASI	31
6.3. VERGİ AFFININ UYGULANACAĞI DÖNEMLERİN YETERLİ UZUNLUKTA OLMASI	32
6.4. VERGİ AFFI ARACILIĞIYLA MÜKELLEFLERE SAĞLANMASI PLANLANAN FAYDALARI MÜKELLEFLERİ AFFA TEŞVİK EDECEK DÜZEYDE OLMASI	32
6.5. VERGİ AFLARININ MEVCUT VERGİ SİSTEMLERİNİ GÜÇLENDİRMEYE YÖNELİK ÖNLEMLER İLE AYNI ZAMANDA ÇIKARTILMASI.....	33
6.6. VERGİ AFLARINDAN YARARLANACAK OLAN MÜKELLEFLERİN GİZLİ TUTULMASI.....	35

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA

VERGİ AFFI UYGULAMALARI

1. TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI TÜRLERİ	36
1.1. GENEL AF İÇİNDE VERGİ CEZALARININ AFFI.....	36
1.2. VERGİ CEZALARININ ÖZEL AFFI	37
2. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE TÜRKİYEDE VERGİ AFLARI.....	38
2.1. 05.08.1928 TARİHLİ VE 145 SAYILI KANUN	38
2.2. 25.03.1934 TARİHLİ VE 2395 SAYILI KANUN.....	38
2.3. 12.07.1934 TARİHLİ VE 2566 SAYILI KANUN.....	38
2.4. 07.02.1939 TARİHLİ VE 3586 SAYILI KANUN.....	39
2.5. 17.03.1944 TARİHLİ VE 4530 SAYILI KANUN.....	39
2.6. 27.05.1947 TARİHLİ VE 5050 SAYILI KANUN.....	40
2.7. 06.07.1948 TARİHLİ VE 5240 SAYILI KANUN.....	40
2.8. 26.10.1960 TARİH VE 113 SAYILI KANUN	41
2.9. 28.02.1961 TARİH VE 281 SAYILI KANUN	41
2.10. 23.02.1963 TARİH VE 218 SAYILI KANUN	42
2.11.05.09.1963 TARİH VE 325 SAYILI KANUN	42
2.12. 16.07.1965 TARİH VE 691 SAYILI KANUN	43
2.13. 03.08.1966 TARİH VE 780 SAYILI KANUN	43
2.14. 28.02.1970 TARİH VE 1319 SAYILI KANUN	44
2.15. 15.05.1974 TARİH VE 1803 SAYILI KANUN	45
2.16. 20.03.1981 TARİH VE 2431 SAYILI KANUN	45
2.17. 22.02.1983 TARİH VE 2801 SAYILI KANUN	47
2.18. 04.02.1985 TARİH VE 3239 SAYILI KANUN	48

2.19. 03.12.1988 TARİH VE 3505 SAYILI KANUN	50
2.20. 28.12.1988 TARİH VE 3512 SAYILI KANUN	51
2.21. 14.06.1989 TARİH VE 3571 SAYILI KANUN	51
2.22. 15.12.1990 TARİH VE 3689 SAYILI KANUN	52
2.23. 21.03.1992 TARİH VE 3787 SAYILI KANUN	53
2.24. 02.07.1998 TARİH VE 4369 SAYILI KANUN	54
2.25. 07.03.2002 TARİH VE 4751 SAYILI KANUN	55
2.26. 27.02.2003 TARİH VE 4811 SAYILI KANUN	55
2.27. 22.11.2008 TARİH VE 5811 SAYILI KANUN	56
2.28. 13.02.2011 TARİH VE 6111 SAYILI KANUN	57
3. TÜRKİYE DEKİ VERGİ AFFI UYGULAMALARININ DİĞER ÜLKE UYGULAMALARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

6736 SAYILI KANUN ve MALİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. 6736 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ.....	61
2. 6736 SAYILI KANUNUN İÇERİĞİ	62
3. 6736 SAYILI KANUNUN NİTELİĞİ.....	68
4. 6736 SAYILI KANUNUN KAPSAMINDA ALACAKLAR	69
4.1. KESİNLEŞEN ALACAKLAR	69
4.2. KESİNLEŞMEMİŞ VEYA DAVA SAFHASINDA BULUNAN ALACAKLAR.....	73
4.3. İNCELEME VE TARHİYAT AŞAMASINDA BULUNULAN ALACAKLAR.....	77
5. MATRAH ve VERGİ ARTIRIMI	78
6. 6111 SAYILI KANUNA İLİŞKİN GETİRİLEN DÜZENLEMELER	85
7. 6736 SAYILI KANUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE UYGULAMA SONUÇLARI	85
SONUÇ.....	89
KAYNAKÇA	90

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Gelir Vergisi ve Vergi Artırımı	64
Tablo 2: Kurumlar Vergisi Matrah ve Vergi Artırımı	64
Tablo 3: Katma Değer Vergisi Artırım Oranı	64
Tablo 4: Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırım Oranları	80
Tablo 5: Mükelleflerin Yıllara Bildirmekle Yükümlü Göre Asgari Oranda Oldukları Matrahlar	81
Tablo 6: Yıllara Göre Katma Değer Vergisi Matrah Artırım Oranları	83

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
b.	Baskı
C.	Cilt
no.	Numara
S.	Sayı
s.	Sayfa
a.g.m.	adı geçen makale
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.t.	adı geçen tez
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
K.D.V.	Katma Değer Vergisi
Ö.T.V.	Özel Tüketim Vergisi
Y.İ.	Yurt İçi
ÜFE	Üretici Fiyat Endeksi

GİRİŞ

Vatandaşlık görevlerimizden belki de en mühimi vergi vermektir. Vergi vermede mükellef-devlet ilişkisi, devletin bu anlamdaki yaptırımları ve bireyin hakları gibi hususlar bir hukuk dalının zorunluluğunu doğurmaktadır. Bu hukuk dalı vergi hukukudur ve vergilerin niteliklerini gerçekleştirilmelerini, alınma yöntemlerini, vergi yükümlüsüyle-maliyenin ilişkilerini, yükümlülerin hak ve görevleri gibi konuları içine almaktadır.

Tahsilatından belli oranlarda veyahut tamamıyla vazgeçme olarak karşımıza çıkan vergi affı da bu hukuk dalının parçasıdır. Yükümlülerin tepkisini azaltma yollarından biri de af beklentisidir. Özetle vergi affı devletin yasa aracılığıyla, mali, sosyal, ekonomik birçok görevini gerçekleştirmek adına tahsilatında zorluk yaşadığı vergilere ilişkin tamamen veyahut kısmen vergi ve cezalarından oluşan alacaklarından vazgeçmesi olarak tanımlanabilir. Vergi aflarının kısa vadede gelir artırıcı; hazineye kaynak sağlayıcı özelliği mevcutken, uzun vadede mükellef açısından adaletli olmaması vergi uyumunu güçleştiren bir etki olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamızda bu hususlara yer verilerek af kanunlarının üzerinde durulmuş, 6736 sayılı kanunun bu inceleme ışığında mali yönleriyle birlikte ele alınması amaçlanmıştır. Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi affının tanımı, özellikleri, kapsamı ve vergi hukukunda yer alan diğer müesseselerle olan anlam kıyasına yer verilmiştir. Yine bu bölüm kapsamında vergi affının nedenleri açıklanmıştır. Vergi affı konusunda akademik alanda olumlu ve olumsuz şekilde farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler açıklanmıştır. Geçmişten günümüze derecesi değişmekle birlikte her ülkede başvuru vergi aflarının kendilerinden beklenen işlevleri yerine getirmelerine olanak sağlayacak başarı affın taşıması gereken koşullar açıklanmaktadır. İkinci bölümde ülkemiz vergi af türlerinin ayrımı yapılarak örnek vergi uygulamaları detayları olarak anlatılmaktadır. Tezin konusunu oluşturan vergi affı niteliğindeki 3 Ağustos 2016 tarihinde kabul edilen 6736 Sayılı Kanunun ayrıntılı olarak incelenmektedir. Sonuç kısmında ülkemizde vergi affına ilişkin uygulamaların genel değerlendirilmesi yapıp 6736 Sayılı Kanun özelinde ülkemizdeki vergi affı uygulamalarının amaçlara ulaşma durumu belirtilip öneriler yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK TÜRK VERGİ HUKUKUNDA AF VE TEORİK ESASLARI

1. GENEL ÇERÇEVEDE VERGİ AFFI VE ÖZELLİKLERİ

Bu bölümde öncelikle vergi affı kavramsal ve tarihsel süreçleri itibariyle incelenmektedir.

1.1. VERGİ AFFI KAVRAMI VE TARİHSEL SÜRECİ

Arapça kökene sahip“ af” sözcüğü anlam olarak; gerçekleşmiş bir suç ya da verilmiş cezayı bağışlama, hoş görme ya da görülmeyi ifade etmektedir. Yunanca “amnestia” (unutma, esirgeme) anlamı taşıyan af, bugün çoğu batı dillerinde “amnestia” veya “amnesty” biçiminde kullanılmaktadır ki, gerçek anlamı da “yasama organının, bir veya birçok türdeki cezaları unutmaları ve sonuçlarını ortadan kaldırması eylemidir.”¹

Vergileme yetkisine dayanan devlet, ödeme gücüne sahip fert ve kurumları vergi mükellefi olarak tanımlamıştır.² Her mükellef vergilerini ödemekle yükümlü olduğundan, devlet tahsilatı kolaylaştırmak adına birtakım yol ve yöntemler geliştirmiştir. Vergi affı, devletlerin alacak olduğu fer’ i ve asli verginin tümünden ya da belli bir oranından vazgeçmesidir.³ Vergi ve cezalar kanunla konulmaktadır ve bunlara getirilecek afların da kanunla yürürlüğe girmesi mecburiyeti vardır.⁴

Tarihsel açıdan bakıldığında vergi affı uygulaması tarihte çok da yeni olmayan birçok ülkede uygulanan bir mali programdır. M.Ö 200’de Mısır’da Rosetta Stone’da yer alan ilk vergi affıyla ilgili belgeler sosyal düzensizliği ortadan kaldırmak için

-
- ¹ Mehmet Emin. Palamut, “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Kanun”, *Ekonomik Görüşler Dergisi*, 1992, s.6.
² Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.54, S.3, 2005, s.158.
³ Ersan Öz ve Selçuk Buyrukoğlu, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.272, 2011, s. 90.
⁴ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 2012, s. 283.

vergisini ödemeyenlerin affi ile çıkartılmıştır.⁵ Bu kapsamda vergi affi tarihsel süreçte sıkça görülen çıkan bir olgu olarak dikkat çekmektedir. Bunun temelinde tarihin her döneminde devletlerin vergi tahsilatında çeşitli zorluklar ile karşılaşmaları ya da ekonomik krizler nedeniyle mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmede zorlanmalarının yattığı düşünülebilir.

Birçok medeniyet tarafından geçmişten günümüze uygulanmış olan vergi affi, Türk Vergi Sisteminde de yerini almıştır. Vergi affi uygulamaları Osmanlı imparatorluğu dönemine kadar uzanmaktadır. Osmanlı da ilk vergi affi II. Murad döneminde getirilmiştir. 1906 yılındaki İrade-i Seniye ile yol vergisi ödeme sorumluluğundan ortaya çıkan cezaların kaldırılması olup bu tarih itibari ile Türk Vergi Sistemi'nde aflar hemen hemen kurumsal bir yapı almıştır.⁶ Bunun yanı sıra Türkiye'de cumhuriyetin ilanından bugüne dek pek çok kez vergi affi düzenlenmiş olup ilan edilen vergi afları bağlamında vergi cezasını, vergi aslını, gecikme faizini ve zammını tümüyle ya da bir kısmını iptal eden ve bunlara ödeme fırsatı sunan ya da vergi yükümlülerine daha hafif nitelikte finansal sorumluluklar sunan uygulamalar olmuştur.⁷

Vergi hukukumuz kapsamında vergi aflarının cumhuriyetten günümüze çeşitli biçimlerde çıkarılmakta olduğunu görmektedir. Detayları tezin 2. bölümünde kapsamlı bir şekilde verilecek olan vergi afları Cumhuriyet tarihinde ilk defa 17 Mayıs 1924 tarihinde çıkarılmış olan "Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında Kanun" ile başlamıştır. Bu tarihten günümüze kadar toplam 33 vergi affına yönelik kanun çıkartılmıştır. Bu kapsamda Türkiye'de vergi affi devletin sıklıkla başvurduğu bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin sürekli vergi affına yönelik yasalar çıkarmasında hem ülkemizde yaşanan ekonomik krizlerin hem de mükelleflerin ödeme güçlüğü çekmesi nedeniyle vergi borç ve cezalarının artmasının yattığı düşünülebilir.

⁵ Güneş Çetin, *Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.34.

⁶ Ertunç Aksümer, "Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi", *LYY Mevzuat Dergisi*, S.129, (Eylül, 2014), s.y.

⁷ a.g.m., s.y.

1.2. VERGİ AFFINA BAŞVURULMA NEDENLERİ

Vergi Affına başvurulma nedenleri siyasi, ekonomik, mali, teknik, sosyal ve psikolojik şeklinde altı alt başlık halinde incelenmiştir.

1.2.1.Siyasi Nedenler

Tahrik eden olayların üzerini örten af, geçmişin unutulmasıyla geleceğe ümitle bakılmasını olanaklı hale getirmektedir.⁸

Hem mali hem adli afların, değişen toplum içerisinde yeni şartların gerisinde kalmış olan kanunları neden olduğu politik ve toplumsal yaraları gidermeye yönelik birtakım girişimler olduğu ve ilke olarak politik suçlar için kullanılan bir yaklaşım olarak geliştirildiği söylenebilir.⁹

Bir affın ilan edilip edilmeyeceği ya da ilan edilecek olan affın içeriğinin tespit edilmesi, tümüyle politik bir karardır ve politik iradenin tekelindedir.¹⁰ Özellikle iktidarlar, dışarıdan yapılan müdahaleler değiştiğinde vergi afları, geçmiş yönetimin mali işlemlerini temizlemenin, yapmayı planladıkları sosyal, politik ve ekonomik programlar adına ciddi gereksinim duyulan finans kaynağının kısa süre içerisinde giderilebileceği bir kaynak olarak kullanmışlardır. Bunun yanı sıra hükümetler, vergi afları ile seçmenlerle aralarındaki problemleri çözmek ve bir bakıma toplumsal anlamda anlaşmayı gerçekleştirebilmek için vergi aflarını politik bir tasarruf kaynağı olarak seçmen kitlesine yönelik kullanmışlardır. Nitekim Türkiye’de de ifade edilen nedenler dolayısıyla siyasi partiler, vergi aflarını seçim zamanlarında siyasi bir tasarruf aracı olarak oldukça fazla kullanmışlardır.¹¹

Ülkemizde uygulanan vergi afları ele alındığında, mali ve ekonomik etkileri açısından en detaylı vergi aflarının özellikle dördünün olağanüstü hal dönemlerinde olduğu görülmektedir. Söz konusu bu af yasalarından, ileride açıklanacağı üzere, 2801 Sayılı Af Yasası ile 2431 Sayılı Af Yasası 12 Eylül Dönemi’nde yürürlüğe girmiştir.

⁸ Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”. *Yaklaşım Dergisi*, S.131, (Kasım, 2003), s.207.

⁹ Yusuf Keleş, “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.249, (Mayıs, 2002), s.76.

¹⁰ Arıkan, a.g.m., s.63.

¹¹ Bülbül, a.g.e., s.208.

281 Sayılı Af Yasası 27 Mayıs döneminde uygulamaya konulmuş olmakla beraber, 218 Sayılı Af Yasası ise 27 Mayıs harekâtından ardından seçilmiş olan ilk sivil hükümet tarafından aynı dönemde çıkmıştır.¹²

1960 döneminden sonra siyasi atmosferde yaşanan bozukluklar, sık sık rejim değişimi, iç karışıklıklar, devrimler sosyal yapıyı sarsıntıya uğratmasının yanı sıra mali kurumları da ciddi oranda etkilemiştir. Dolayısıyla toplumsal barışı gerçekleştirebilmek, hızlı bir gelir akışı sağlayabilmek ve diğer konuları da hızlı şekilde çözüme kavuşturabilmek için bu dönemde ortaya atılan pek çok af yasaı açıklanan politik sebeplerin etkisiyle olağanüstü dönemlerde oluşturulmuş ve oluşturulan siyasi nitelikteki afların bünyesine mali aflar da dâhil edilmiştir.¹³

1.2.2. Ekonomik Nedenler

Vergi affının uygulanmasını gerektiren ekonomik nedenlerin altında iki etken yer almaktadır. Bu nedenlerden *birincisi*, belge düzeninin oturmamış olması dolayısıyla gizlenmiş gelirlerin, bildirilmeyen servetlerin ve kanunlara uygun olmayacak biçimde sınır ötesine kaçırılan sermayenin meşru ekonomiye kazandırılacak ülke içerisinde yatırıma dönüşümünü sağlamaktadır.¹⁴

Özellikle de 1970’li yıllarda yoğun bir enflasyon, döviz buhranı, politik ve ekonomik düzensizlikler, servet bilgilendirmesi uygulamasının olması, ciddi oranda bilgilendirilmemiş, sınır dışına çıkarılmış bundan dolayı vergilendirilememiş fonların oluşmasında etkili olmuştur.¹⁵ Böylece vergilendirilmeme sorunu en çok da vergi adaletine zarar verici yönde kendisini göstermiştir.

Vergilendirilemeyen fonların olumsuz yansımaları vergi afları ile en aza indirmeye çalışılmış, özendirici kararlar ve ceza tehditlerinin azaltılması ile bu tür gizli varlıkların ortaya çıkarılması ve ‘resmi ekonominin sınırlarını genişletilerek’ ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır.¹⁶

¹² Dönmez, a.g.e., s.50.

¹³ Hasan Yalçın ve Arif Başer, “Türkiye’deki Mali Aflar ve Sistemi Üzerine Etkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.173, (Ocak, 1996), s.107.

¹⁴ Bülbül, a.g.e., s.207.

¹⁵ Narinoğlu, a.g.e., s.28.

¹⁶ Dönmez, a.g.e., ss.51-52.

Ekonomik nedenlerin *ikincisi* ise gözlemlenen stabil olmayan politikaların yanı sıra yüksek enflasyon nedeniyle yükümlüler üzerinde oluşturulan olumsuz etkilerin giderilmesidir.¹⁷ Bu negatif şartlar yükümlülerin gelirlerinin düşmesine, mali sorumluluklarını tam olarak gerçekleştirmemelerine, artan gecikme zammı ve faizlerle ciddi bir borç yükünün altına girmelerine ayrıca ekonomik yaşamdan çekilmek durumunda kalmalarına sebep olmuştur.¹⁸

Vergi yükümlülerinin iş yaşamından çekilmesi, kimi ekonomik problemlerin çözülmesini kolaylaştırıyor görünse de vergi temelinin küçülmesine, kamu gelirlerinin düşmesine bu da, gelecek süreç içerisinde kaynak gereksiniminin oldukça artmasına neden olacaktır.¹⁹

Türkiye’de özellikle 1980’li yıllardan sonra art arda çıkarılan 2431 ve 2801 Sayılı Af Kanunlarının dayanağını yukarıda ifade edilen iktisadi nedenler oluşturmuştur. 2431 Sayılı Kanunun dayanağı olarak, hem bildirilmemiş servet unsurlarının, hem de kayıtlara yansımamış satılacak malların belirli oranlarda vergilendirilerek kayıt altına alınması ve bunlardan sağlanan gelirlerin ekonomik yaşama çekilmesi; çıkarılan 2801 Sayılı Kanunun dayanağı olarak da, izlenmekte olan düzensiz politikalar sebebiyle vergi borçlarını ödemiş olan yükümlüklerin faiz uygulanmaksızın borçlarının vadesinin uzatılması amacı gösterilmiştir.²⁰

1.2.3.Mali Nedenler

Devletin vergi affına başvurmasının temelinde yatan neden, kamu gereksinimlerinin ortaya çıkardığı giderleri karşılayacak kadar kamu gelirlerinin olmaması sebebiyle artan gelir gereksinimini karşılamaktır. Devletin vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü kaybetmesine; denetimlerin yeterli olmaması, veri toplama kaynağının etkili olmaması, otokontrolü sağlayacak belge düzeninin yerleşmemiş olması gibi nedenler gösterilebilir.

¹⁷ Keleş, a.g.e., s.76.

¹⁸ Bülbül, a.g.e., s.207.

¹⁹ T. Murat Özden, *Mali Af*, (Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992, s.41.

²⁰ Yalçın, H.-Başer A, a.g.e., s.107.

İşte buna benzer durumlarda, kamu gelir-gider uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak, devletin gereksinimi olan geliri kısa süre zarfında alabilmek gibi amaçlar, vergi aflarını cezbedici hale getirebilmektedir.²¹ Çünkü bir vergi sisteminde, kısa süre zarfında gelirin artmasının gerçekleşmesi zor olmasının yanı sıra vergi sisteminde aksaklık yaşanan boyutlarının da belirlenerek düzeltilmesi buna paralel mümkün olmayacaktır.

Kimi zaman devletin mali bir kaynağa olan gereksinimi oldukça şiddetli olabilmektedir. Özellikle ülkedeki siyasal, sosyal ve ekonomik şartlar gereği vergi oranlarını arttırma, bütçe kısıtlamalarına gitme olanakları sınırlı olduğu ölçüde vergi affı gerekliliği daha da şiddetlenecektir.²² Devlet, böylece alacak olduğu kaynağın bir bölümünden vazgeçerek, vergi aflarını finans gereksinimini giderecek bir gelir kaynağı olarak görecektir.

Devlet, “vergilerin zamanında ödenmesini” sağlayabilmek için yürürlükte olan yasaları, ülkedeki mali idarenin çalışma şartları ile ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durumu ya da işleyişini göz önünde bulundurarak, vergisini verilen süre zarfında ödemeyen yükümlüler için bir takım kolaylıklar getirerek, alacakların zamanında tahsilini gerçekleştirebilmek amacıyla da vergi affı çıkarabilmektedir.²³ Ayrıca kesinleşmemiş olmasına karşın hem idareden hem hukuki yapıdan hem de vergi yükümlüsünden kaynaklanan sebeplerle tahsil edilmesi olanaksız duruma gelen alacakların tümünü ya da bir bölümünü alabilmek için de vergi affına başvurulabilmektedir.²⁴

Sonuç olarak vergi affı çalışmalarının, önemli oranda tahsil edilmesinden umudu yitirilmiş alacakların en azından bir bölümünün tahsili, kamu gelir-gider dengesizliklerinin ortadan kaldırılması için tahsilatın hız kazanması veya alacağın zamanında tahsil edilmesinin sağlanması gibi mali kaygılar barındırdığı neticesine varılabilir.²⁵

²¹ Özden, a.g.t., s.38.

²² Dönmez, a.g.e., s.52.

²³ Özden, a.g.t., s.38.

²⁴ Mehmet E. Palamut, “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, S.415, (Nisan, 1992), s.8.

²⁵ Özden, a.g.t., s.39.

1.2.4. Teknik Nedenler

Vergi aflarının amaçlarından birisi de vergi idaresi ve yargısının faaliyetini artırarak, iş yükünü hafifletmektir. Türk vergi sisteminin düzenli bir yapı gösterememesi, süreklilik sergilemeyen vergi kanunları ve vergi yönetmeliğinin içinden çıkılmaz bir durum almasını bu nedenle de vergi sisteminin toplumsal bir uzlaşma ile tekrar değerlendirilmesini ve kalıcı duruma getirilmesini kaçınılmaz bir durum haline getirmiştir.

Vergi uygulamalarına ilişkin ifadelerin yeteri kadar anlaşılır olmaması, yükümlüler ile idare arasındaki yorumlama farklılığı, diğer yandan denetim personellerinin kendi içlerinde ve idare ile fikir ayrılıkları, sistemi daha da bozmuş, idare ile yükümlü arasındaki anlaşmazlıkların da fazlasıyla artmasına ve sonuçta sorunların yargı sürecine taşınmasına neden olmuştur.²⁶ Aykırılık yaratılan konuların yargı sürecine taşınması ise yükümlü sayısı her geçen gün artan, hem nicelik hem de nitelik açısından yeterli olamayan ayrıca çalışma performansı yeterli bulunmayan vergi idaresi ile yargısının birikmiş olan dosyalarla ciddi bir iş yükü altında kalmalarına neden olmuştur.²⁷

Vergi yargısı ve idaresinin oldukça kapsamlı bir iş hacmi içerisinde olması, anlaşmazlığı olan kamu alacaklarını vergi yargısından geçerek tahsil sürecine varıncaya kadar oldukça uzun bir sürenin geçmesine, kamu alacaklarının tahsil ve takibinin gecikmesine ve bu nedenle de her iki kurumun tümüyle tıkanmasına sebep olmuştur. Bu noktada yapılacak af ile idari bakımdan biriken ve tahsil edilmesi her geçen gün zorlaşan vergi alacakları az da olsa tahsil edilebilecek, bir sonuca varmamış ve sonuçlanması uzun sürecek olan vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin biriken iş yükünün hafifletilmesi açısından yarar sağlanmış olacaktır.²⁸ Bir taraftan, yükümlülerin bildirimine dayalı modern vergi sisteminin işlemesi, etkili bir mali denetimi gerekli kılmaktadır.²⁹

²⁶ Mehmet K, "Vergi Barışı Üzerine", *Yaklaşım Dergisi*, S.123, (Mart, 2003), s.79.

²⁷ Karabulut, a.g.t., s.30.

²⁸ Bülbül, a.g.e., s.208.

²⁹ Özden, a.g.t., s.42.

Köklü reformların planlandığı dönemlerde vergi sistemleriyle ilgili olarak, yeni düzenlemelerin etkili olabilmesi için geçmiş döneme ilişkin dosyaların temizlenmesi bir zaruret halini alabilmektedir. Vergi yönetiminin etkisinin ve gücünün arttırıldığı, daha etkili duruma getirilmeye çalışıldığı süreçlerde yükümlülerin yeni düzenlemelere adapte olabilmesi, eski hatalı eylemlerinden sıyrılarak uyumlu birer yükümlü durumuna gelebilmeleri adına, bu yenilik girişimlerinin kimi zaman vergi affi ile desteklenmeleri bir zorunluluk haline gelebilmektedir.³⁰

1.2.5. Sosyal Nedenler

Vergi affının sosyal nedenlerinden birincisi, vergiye ilişkin sorumluluklarını zamanında gerçekleştirilmeyen ve idare tarafından bu durumda oldukları tespit edilememiş yükümlülerle, idare tarafından kontrol edilebilen oldukça az sayıdaki yükümlüler arasında ortaya çıkarılan eşitsizliğin giderilmesidir. Diğerleri ise bildirim dayalı vergi düzenini, hem idaredeki hem de yargıdaki farklı sorunlar dolayısıyla etkili bir biçimde uygulayamayan ülkelerde sıklıkla karşılaşılan idari ve özellikle adli yanlışların neden olduğu adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır.³¹

Bunun yanı sıra ceza hukukunun esas ilkelerinden biri olan TCK 44. maddesinde yer alan “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” kuralının doğal olmayan sonuçlar olarak değerlendirilebilecek ekonomik ve mali sonuçlar bakımından uygulanması da bazı haksız neticelere neden olabilecektir.³²

Bunlara ek olarak vergi affi uygulamasının bir başka sosyal sebebi olarak, ceza hukuku açısından ilan edilen af uygulamalarının vergiyle alakalı sorumluluklarını gerçekleştiremediğinden yalnızca idare tarafından sunulan mali yaptırımla karşılaşan yükümlüler açısından gelişen haksızlığı ortadan kaldırma çabası da gösterilebilir.³³ Vergi ilişkisi hepsinden önce toplumsal bağdır ve sosyal yapının bir ögesini meydana

³⁰ Dönmez, a.g.e., s.53.

³¹ Özden, a.g.t., s.45.

³² Narinoğlu, a.g.e., s.27.

³³ Özden, a.g.t., s.46.

getirmektedir. Bu ilişkiye riayet edilmemesi, devleti mali açıdan zarara uğrattırırken anı zamanda kamusal düzenin sarsılmasına da yol açmaktadır.³⁴

Vergi suçları kamusal düzeni sarsıcı özellikte olup, genel ceza hukuku kapsamında yer almakta ve yine ceza hukuku çerçevesindeki cezalar için geçerli ilkeler burada da aynı şekilde uygulanmaktadır.³⁵ Böylece, ceza hukukuna ilişkin çıkarılan af uygulaması ile yalnızca vergi idaresi tarafından verilen mali yaptırımlara uğrayanlarla bu yaptırımların yanında kamusal düzeni bozduklarından ceza mahkemeleri tarafından verilen yaptırımlara uğrayan yükümlüler açısından bir adaletsizlik ortaya çıkarılmış olacaktır.³⁶ Sosyal nitelikli sayılacak bu nedenlerle de bu adaletsizliği ortadan kaldırabilmek adına vergi affının uygulanması uygun olacaktır.

1.2.6. Psikolojik Nedenler

Vergi aflarının psikolojik sebeplerinin başında da, vergiye ilişkin sorumluluklarını kanun süreci kapsamında gerçekleştirmeyen ya da eksik gerçekleştiren yükümlü ve vergi sorumlularının, af uygulamasından sonra mali sorumluluklarını zamanında ve tam anlamı ile gerçekleştirmesi gayesi yer almaktadır.

Bahsi geçen hedeflerle yapılacak olan vergi afları sayesinde bir yandan aftan faydalananların, aftan sonraki süreçte daha titiz takip edilecekleri fikriyle aynı yanlışları yinelememeleri ve ödevlerini gerçekleştirme konusunda daha özenli davranmaları sağlanacaktır. Diğer yandan kayıt altına alınmayan yükümlüler üzerinde, bir gün bu durumlarının belirlenebileceği, bu affı ortaya çıkmak için son fırsat olabileceği noktasında “belli mi olur” korkusu yaratılarak hem servet unsurlarından bildirim dışı kalanların hem de belgelendirilmediğinden kayıtlara geçmemiş olan emtianın ve bunlardan kaynaklı kazançların beyan edilmesi ve ekonomiye kazandırılması sağlanmış olacaktır.³⁷

Vergi konusundaki sorumluluklarını gerçekleştirmeyen yükümlülerin farklı yaptırımlarla karşı karşıya gelmeleri ve yeni sorumluluklar almaları neticesinde

³⁴ Hande Karaosmanoğlu, *Türkiye de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s.39.

³⁵ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 9 b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 1997, s.176.

³⁶ Özden, a.g.t., s.46.

³⁷ Keleş, a.g.e., s.76.

çalışma arzularının giderek düşmesi, sisteme karşı olumsuzluklarının da her geçen gün artması psikolojik neden olarak gösterilebilir. Bu şekilde gerçekleştirilecek bir af ile hem bu tür yükümlülerin dürüst olmaları ve ekonomik yaşama kazandırılmaları için bir şans tanınacak hem de herhangi bir ceza tehdidi olmadan kendilerini geçmiştekinden daha fazla vergi sorumluluğuna uyum sağlamak durumunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır.

Bu hedeflere karşın, yükümlülerin “gelecekte nasıl olsa yeni bir af çıkar” beklentisi içerisinde olmaları, hükümetlerin de bu noktada gereken önlemleri almaması, üstelik af konusunu siyasi bir propaganda olarak değerlendirmeleri aftan beklenen psikolojik etkileri ortadan kaldıracaktır.³⁸

2. AFFIN HUKUKİ DURUMU VE VERGİ HUKUKUNDA AF

Bu başlık altında öncelikle hukuk sistemi içinde affın yerini belirlemek üzere anayasa ve ceza hukukunda af açıklanacaktır. Daha sonra vergi hukukunda af konusu incelenecektir.

2.1. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Normlar hiyerarşisi kapsamında en üst sırada yer alan anayasa, kanunlardan ayrı ve daha zor bir yöntemle konulan ve değiştirilebilen hukuk kuralları bütünüdür.³⁹ Diğer bir ifadeyle anayasa; devletin kişilere ve kişilerin devlete ilişkin hak ve sorumluluklarını, devletin temel birimlerini, yönetim şeklini, devletin temel yapısını ve bunların birbirleriyle bağlantısını düzenleyen en üst yasadır.⁴⁰ Bu nedenle anayasa toplumun her ferdi ile devletin içinde yer alan tüm resmi ve özel kurumları/kuruluşları bağlayıcı bir hukuki niteliğe sahiptir.

³⁸ Karaosmanoğlu, a.g.t., s.45.

³⁹ Kemal Gözler, *Hukukun Temel Kavramları*, 16; Recep Aygün; “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.369, (Mayıs, 2012), s.89; Hari Sharan, Luiteland Russell, S. Sobel, “The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, *Public Budgeting & Finance*, V.27, I.3, 2007, p.1; Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku- Temel Kavramlar*, Ankara: Adım Yayıncılık, s.121.

⁴⁰ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, 4. b., Ankara: Seçkin Kitabevi, 2012, s.31.

Bir ülkenin anayasası o ülkenin temel hukuk kuralı olup, öteki kurallar anayasaya uygun olarak düzenlenir.⁴¹ Devletin şeklini, temel birimlerini ve yurttaşların devletle olan ilişkileri ile temel hak ve özgürlüklerini inceleyen hukuk dalı anayasa hukuku olarak adlandırılmaktadır.⁴²

Af temel olarak ceza hukuku ve anayasa ile alakalı bir konu olmakla beraber beraberinde karar ve sonuçlarıyla birlikte borçlar hukuku, usul hukuku ve idare hukuku alanlarında da sonuçlar ortaya çıkaran birden fazla boyutu bulunan bir kavramdır.⁴³ Teknik boyutlarının daha çok ceza kanunları kapsamında düzenlenmesi dolayısıyla ceza hukukunda değerlendirilen af, temelinin anayasalarda olması nedeniyle anayasa hukukunu da doğrudan ilgilendirir.⁴⁴ Diğer bir ifade ile af konusu hem ceza hukuku hem de Anayasa hukuku temelinde kendine yer edinmiş bir olgudur.

Demokratik düzene sahip olan toplumlarda en üst hukuk kuralı anayasal normlardır. Dolayısıyla da af gibi önemli kurumlar genellikle anayasal kurum bağlamında düzenlenmektedir. Af konusunda yetki sahibi olan birim ve affın kapsamın İtalya, İspanya, Fransa, Japonya, İzlanda, İsviçre ve Danimarka'da olduğu üzere pek çok ülke sınırlarında Anayasa'da karar kapsamına alınmıştır.⁴⁵

Türk Anayasa Hukuku kapsamında “kuvvetler ayrılığı” ilkesi kabul edilmiştir. Bu ilke kapsamında devlet özelliğine sahip olan politik toplumda, birbirinden ayrı üç görev bulunmaktadır. Söz konusu görevlerin her biri tek tek bağımsız bir statü barındırmaktadır. Bunlar yasama, yürütme ve yargıdır.⁴⁶ Türk Anayasası'nın birinci bölüm ve üçüncü kısımda TBMM'nin sorumluluk ve yetkilerine ilişkin kararlarında af ile alakalı 87. maddesinde mevcut “TBMM toplam üye sayısının 5/3'ünün kararıyla özel ve genel af uygulamaları konusunda karar almak ve anayasa kapsamındaki diğer maddeler çerçevesinde belirtilen sorumlulukları gerçekleştirmek ve hakları kullanmaktır“ kararı ve Cumhurbaşkanının Görev ve Yetkileri başlıklı 104. maddesi kapsamında bulunan “Devamlı hastalık, sakat kalma durumu ve yaşlanma nedeniyle

⁴¹ Selahattin Bağdatlı, *Hukuk Sözlüğü*, İstanbul: Derin Yayınları, 2002, s.39.

⁴² a.g.e., s.39.

⁴³ Selahattin Keyman, *Türk Hukukunda Af*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1965, s.1.

⁴⁴ Mesude Atilla, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku'nda Af Kurumu”, *Ankara Baro Dergisi*, S.68, 2010, s.279.

⁴⁵ Kemal Gözler, “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C.18, (Nisan, 2001), ss.298-330.

⁴⁶ Şeref Gözübüyük, *Anayasa Hukuku*, 9.b.,Ankara:Turhan Kitapevi, 2000, s.74.

kimi bireylerin cezalarını azaltmak veya kaldırmak” kararı af kararının kimde olduğunu açıklamıştır. Fakat af çıkarma noktasında TBMM’nin ve Cumhurbaşkanının yetkilerine 169. madde ile “Ormanları daraltmak, yakmak ya da yok etmek adına yapılan suçlar özel ya da genel af çerçevesinde değerlendirilemez”⁴⁷ şeklinde sınırlamaya gidilmiştir.

Diğer taraftan anayasa hukuku çerçevesinde af kurumuna ilişkin gelişen ciddi bir uyumsuzluk sorunu vardır. Af kurumu, mahkemelerin verdiği kesin kararlara veya kimi zaman yalnızca cezanın uygulanmasına etki ettiği için, mahkemelerin bağımsız yapısı ile bağdaşmamaktadır. Anayasanın 138. maddesi kapsamında, mahkemelerin bağımsızlığı ”gerek yürütme gerekse de yasama organlarıyla birlikte idare mahkemeler tarafından verilen hükümlere uyma zorunluluğu vardır. Söz konusu idare mahkeme ve organların hükümlerini hiç bir şekilde değiştiremez ve bunların gerçekleştirilmesini erteleyemez”⁴⁸ anayasa bağlamında güvenceye alınmıştır.

Genel ve özel af, bir bakıma yargı birimlerinin hükmünün infazının gerçekleştirilmemesi anlamına geleceğinden 138. madde kapsamında mevcut prensibin af kurumuyla zedelenmesi şeklinde kendini göstermektedir. Fakat af yetkisi belli bir anayasal birime atfedildiğinden mahkemelerin bağımsızlığı ilkesi durumunda tartışmalı bir yapı olmaktan çıkarak, anayasa hukuku kapsamındaki yerini almaktadır.⁴⁹

İfade edildiği gibi Türk Anayasasında direkt olarak vergi aflarıyla ilgili bir madde yer almamakta, anayasada yer alan afla ilgili konular genellikle ceza hukuku bakımından düzenlenmektedir. Bu noktada vergi aflarının ceza hukuku kapsamında ele alınması ve incelenmesi vergi affi konusunun daha iyi anlaşılması noktasında oldukça önemlidir. Bu kapsamda ceza hukukuna göre vergi affının nitelikleri ve ceza hukukunda vergi affının yeri aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

⁴⁷ Ormanların Korunması ve Geliştirilmesi, *T.C. Anayasası*, 30. b., Ankara: Seçkin Yayınları, (Eylül, 2010), ss.80-98-157.

⁴⁸ Mahkemelerin Bağımsızlığı, *T.C. Anayasası*, Üçüncü Bölüm, Madde 138, s.126.

⁴⁹ Atilla Dalli, “4811 Sayılı Vergi Barışı Yasasının Mali Açısından Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.4.

2.2. CEZA HUKUKU KAPSAMINDA AFLARIN YERİ VE NİTELİĞİ

Af konusu genellikle anayasa kapsamında düzenlenmesine karşın uygulanma biçimi ve af kanununa ilişkin yorumları çoğunlukla gerek ceza kanunu gerekse de ceza usul kanununu ilgisi kapsamına almaktadır. Dolayısıyla ayla ilişkili düzenlemelerin büyük bir bölümü ceza kanunları çerçevesinde yapılmaktadır.⁵⁰

Af kurumunun dayanağı anayasalar olmasına rağmen bu kuruma ilişkin düzenlemeler ceza hukuku kapsamındadır. Bu konuya ilişkin yasal düzenlemeler 5237 Sayılı Kanun (Türk Ceza Kanunu (TCK) md. 65) kapsamında “Genel af yasası, kararlaştırılan cezayı ve kamu davasını tüm sonuçları ile beraber ortadan kaldırır. Özel affın üç sonucu bulunmaktadır. Bunlar; mahkumiyetin infaz kurumunda gerçekleştirilmesini sonlandırabilmesi, infaz kurumunda geçirilecek sürecin düşürülebilmesi ve adli para cezasına dönüştürülebilmedir. Cezaya bağlı ya da kararda açıklanan hak mahrumiyeti, özel affa karşın tesirini sürdürür” şeklindedir.

Ceza hukukunda af, suçların cezalandırılabilme faktörünün bağlı olduğu ve devletin ceza verme yetki ve işlevini kullanarak gerçekleştirmeye çalıştığı kamu faydası faktörünün ortadan kalkması temeline dayalı maddi ceza hukukuna ilişkin bir kurum olarak mevzuatımızda tanımlanmıştır.⁵¹

Ceza hukuku bağlamındaki genel ilkelere göre genel af durumunda, kamu davası ve karar verilen cezalar tüm sonuçlarıyla beraber ortadan kalkmaktadır. Özel af gelmesi durumunda ise verilmiş olan hapis cezalarının ceza infaz kurumunda uygulanmasına son verilebilir ya da ceza infaz kurumlarında geçirilecek olan süre kısaltılabilir. Bunun yanında cezanın adli para cezasına çevrilmesi de söz konusudur. Özel af karar verilmiş cezayı ortadan kaldırırken, genel af ise cezanın yanında suçu da kaldırmakta, düşürmekte veya farklı bir cezaya dönüştürmektedir.⁵²

Genel af kapsamında hapis ortadan kaktığından, sonraki suç sebebiyle tekrar eden kararların uygulanması söz konusu değildir. Oysaki özel af sadece cezayı

⁵⁰ Servet Armağan, “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C.18, (Nisan, 2001), s.347.

⁵¹ Mehmet Karabulut, *Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s.18.

⁵² Tahir Erdem, “6111 Sayılı Kanunun Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.271, (Nisan, 2012), s.97.

etkileyerek, hapsi etkilemediği için ilerleyen dönemlerde işlenecek olan suçların cezasını tekrarlanan kararlar bağlamında arttırılır.⁵³

Ceza hukuku bakımından af kurumuna başvurmanın nedenlerinden biri toplumu dizginlemektir. Özellikle ekonomik ve sosyal buhran süreçleri olağanüstü yönetim şeklinin gerçekleştirildiği dönemlerdir. Fakat olağanüstü durumun ortadan kalması ile olağan yönetim biçimine geçilmesi gerekmektedir. Bu gibi durumlarda aftan ortamın gerginliğini alarak bu geçiş sürecini kolaylaştırmak için yararlanılmaktadır.⁵⁴

Ceza hukuku açısından af durumunun yasal özelliğine ilişkin, affın birey çıkarına kabul görmüş bir bağışlama işlemi olduğu şeklinde bir fikir birliği bulunmaktadır. Af çıkarma konusunda hak sahibi olan TBMM'nin söz konusu hakkı hiçbir çıkar olmaksızın kullanması ve ilke olarak bireylerin affı kabul edememesi dolayısıyla af bir iyilik faaliyeti özelliğindedir.⁵⁵

Ceza hukuku kapsamındaki affın yasal özelliğine ilişkin tartışılan bir konu da verilmiş olan af kararının ceza muhakemesine ilişkin hukuk kurallarına ait bir kurum mu yoksa maddi ceza hukuk davalarına bakan bir kurum mu olduğu konusudur. Türk ceza hukuku kapsamında af, devletin kamu faydasını sunmak adına kullandığı cezalandırma hakkından feragat etmesidir. Böylelikle, af ile failin cezalandırılabilme özelliği ortadan kalkarak ceza kanunu uygulanamaz bir nitelik kazanır. Bunun yanı sıra TCK'nın 98.maddesi bağlamında; "Yaş, sağlık sorunu ya da yara alması nedeniyle veya farklı herhangi bir sebeple kendisini idare edemeyecek halde olan kimseye durum ve şartların sunduğu imkanlar doğrultusunda yardımcı olmayan veya durumu direkt olarak ilgili birimlere iletmeyen kişi, bir yıla kadar mahkum edilmekte ya da adli para cezasına çarptırılmaktadır. Ayrıca özel af hakkından yararlanılarak cezalarda indirim uygulanabilmektedir". Böyle bir uygulama yalnızca maddi ceza hukuku açısından gerçekleştirilebilmektedir.⁵⁶

⁵³ Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.29, 1972, s.111.

⁵⁴ Cemali Eker, "Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri", (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006. s.9-10.

⁵⁵ Birol Dinler, "Ceza Hukukunda Af", (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2002, ss.10-11.

⁵⁶ Dinler, a.g.e., s.13.

2.3. VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA AFLARIN YERİ VE NİTELİĞİ

Vergi hukuku kapsamında af “vergi yasalarına uygun şekilde tarh edilen vergilerin belirli dönemler içerisinde ödenmesinin yapılması koşulu ile bunlara dair cezaların ya da gecikme zamlarının tümünün veya bir bölümünün tahsil edilmesinden vazgeçilmesidir”.⁵⁷ Burada yer alan ifadelerden de anlaşılacağı gibi devlet çıkardığı vergi afları ile bazen vergi cezaları ve gecikme zamlarının tamamen silebilmektedir. Bazı durumlarda ise devlet vergi cezaları ile gecikme zamlarının bir kısmının alınmasından vazgeçmektedir. Her iki durumda vergi mükellefleri açısından olumlu sonuçlar doğurmaktadır.

Birbirleriyle özellik açısından benzer yönleri bulunsa dahi aslında vergi hukuku kapsamındaki af ile ceza hukuku kapsamındaki af ilke ve hedefler açısından çeşitlilikler arz etmektedir. Benzerlik açısından bakıldığında hem ceza hukuku hem de vergi hukukundaki afla işlenen bir suç neticesinde devlet ile suçlu arasında kurulan bağ ortadan kalkmaktadır.⁵⁸ Farklı yönleriyle bakıldığında söz gelimi ceza hukuku kapsamındaki af ile sosyal ve politik ortamı rahatlatmak amaçlarken, vergi affı ile hedeflenen öncelikle fiskal yani gelir gereksinimini karşılamaktır. Bu nedenle vergi aflarına özellikle ekonomik ya da mali kriz dönemlerinden sonra başvurulurken, ceza hukuku kapsamına giren aflara politik ve sosyal buhran dönemlerinin ardından başvurulmaktadır.⁵⁹ Vergi afları özellikle ekonomik krizlerin ardından çıkarıldığı zaman devlet her ne kadar alacağı vergilerin bir bölümünden feragat etmiş olsa da kısa sürede devletin kasasına sıcak para akışı olmaktadır. Bu yönüyle vergi afları devletlere ekonomik krizlerden sonra mali açıdan destek olmaktadır.

Ceza hukuku kapsamına giren af genel olarak özgürlüğü bağlayıcı cezalar için kullanılırken vergi hukukunda ise para cezalarına yönelik kullanılmaktadır. Diğer bir deyişle, suçların karşılığı olarak verilen cezalar suçu işleyene yaptığını ödettirmek diğer kişilere ise ibret olması amacıyla verilmektedir. Vergi cezaları ise, devletin vergi alacağının teminat altına alınabilmesi için yapılmaktadır. Diğer yandan idari özellikteki vergi cezaları yapı açısından para cezalarına daha çok benzerler. Bu nedenden dolayı vergi cezalarının affı ile diğer cezaların affı aynı kefiye konamaz.

⁵⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara,1992, s.156.

⁵⁸ Recai Dönmez, “*Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*”,(Doktora Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990, s.16.

⁵⁹ Eker, a.g.e., s.8.

Fransız hukukçular vergi affının yasal niteliğini; vergi dönüşlerini arttırmayı ve denetim eksikliklerini az da olsa ortadan kaldırmayı amaçlayan bir kerelik süre uzatımı olarak yorumlamışlardır.⁶⁰

3. AF ÇIKARMA YETKİSİ VE KAPSAMI

Cumhuriyetin ilanından bugüne kadar pek çok kez vergi affına başvurulmuş olup bu uygulamalar; kimi zaman vergi cezalarının affının, kimi zaman da vergi aslının affını öngören yasalar hazırlanması şeklinde uygulamaya koyulmuştur.⁶¹

Af yetkisi temelini anayasadan almaktadır. Anayasanın 73. maddesi gereğince “Her birey kamu masraflarını gidermek için mali potansiyeline göre vergi ödemesi yapmakla yükümlüdür. Vergi, resim, harç vb. mali sorumluluklar kanun çerçevesinde belirlenir, kaldırılır ya da değiştirilir” kararı yer almaktadır ve TBMM'nin hak ve sorumluluklarını ele alan madde (87. md) kapsamında ise meclisin yasa çıkarmak, kaldırmak ya da değiştirmek hakkını elinde bulundurduğu ifade edildikten sonra, devam eden bölümlerde genel ve özel af uygulamalarına karar verme hakkı olduğu ayrıca ifade edilmiştir. Dolayısıyla mali af çıkartma hakkı TBMM'dedir.⁶² Bu yetki devredilmez olup; vergi affı kapsamında yürürlüğe giren vergi affı kanunu ya da söz konusu af kanunlarıyla alakalı çıkartılan tebliğlerle belirlenmektedir.⁶³

Farklı ülkelerde farklı dönemlerde uygulanmakta olan vergi afları, içerikleri ve süreleri bakımından çeşitlilik göstermektedirler. Bu bağlamda; tüm vergileri içine alan, yalnızca belirli vergiler için geçerli olan, yalnızca vergi cezalarını içeren, gecikme faizlerini ve hatta verginin aslını içeren vergi afları olabilmektedir.⁶⁴ Bunların yanı sıra kimi vergi afları ek servet beyanı, stok affı ve matrah artırımını kapsamakla beraber, kimi af yasaları da kaçakçılık suçlarını bile içermektedir.⁶⁵ Aslında vergi aslının mali af bağlamında bulunmaması gerektiği büyük bir kesim tarafından kabul

⁶⁰ a.g.e., s.9.

⁶¹ Duran Bülbül ve Hülya K. Karadeniz; “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, *19. Maliye Sempozyumu Kitabı*, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004, s.205.

⁶² Hasan Yalçın ve Arif Başer, “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri ”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.173, (Ocak, 1996), s.105.

⁶³ Recep Narinoğlu, “1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasalar Kapsamları ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.56, (Eylül-Ekim, 1991), s.27.

⁶⁴ Mehmet Tunçer, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, www.deu.edu.tr, s.y,(12.03.2019).

⁶⁵ Mustafa Bulut, M. Seda Çalışkan ve Ayça Bulut; “Vergi Aflar ve Vergiye Gönüllü Uyum”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.327, (Kasım, 2008), s.29.

görmekte nitekim vergi cezaları ile bunlara bağlı fer' i özellikteki alacaklar af yasasının kapsamı içerisinde ele alınmalı, verginin aslı af bağlamında ele alınmamalıdır. Zira vergi aslının tamamen ya da bir bölümünü af kapsamına alan planlamalar anayasa ile uyuşmamaktadır. Geçmiş yıllardaki af yasalarının önemli bir kısmı vergi cezaları gibi fer' i borçları kapsamaktaysa da tamamen ya da kısmen vergi aslını af kapsamına alan az sayıda kanun yürürlüğe girmiştir.⁶⁶ Yani çıkarılan bütün vergi affı yasalarının kapsamında daha çok vergi cezalarının affına ağırlık verilmiştir.⁶⁷

Ayrıca yukarıda da ifade edildiği üzere gibi vergi afları içerik açısından farklı tutulabilmesinin yanı sıra uygulanma süreçleri bakımından da farklı değerlendirilebilmektedir. Genelde aflar belirli bir süre için çıkarılmaktadır. Ancak kimi zaman çoğu ülkenin vergi sistemleri bünyesinde kesintiye uğramayan af düzenlemelerinin de yapıldığı dikkati çekmiştir. Yani bazı vergi afları kısa bir süreyle veya bir kereye mahsus uygulanmaktayken; bazıları daha da uzun süreler için ve tekrarlamalı olarak da uygulanabilmektedir.⁶⁸ Örneğin 1919 ile 1952 yılları arasında ABD'nin vergi sisteminde gelir vergisi için kesintisiz olarak uygulanan böyle kalıcı bir af mekanizması yürürlüğe konulmuştur.⁶⁹

Bu açıklamalara istinaden vergi aflarının niteliklerini maddeler şeklinde şu şekilde belirtmek mümkündür:⁷⁰

- Vergi afları ilgili kanunlar ile çıkarılmaktadır.
- Vergi affı neticesinde alacaklı olan devlet alacağıının en azından bir kısmından vazgeçmektedir.
- Devlet, vergi affı ile cezalandırma hakkından vazgeçmektedir.
- Vergi affından faydalanma gönüllülük esasına dayandırılmakta, bireylerin kendi talepleri doğrultusunda katılım yaşanmaktadır. Ancak af uygulamasına dahil olamayanlar, afftan sonra

⁶⁶ Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, "Türkiye' de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları -I", *Yaklaşım Dergisi*, S.136, (Nisan, 2004), s.60.

⁶⁷ Narinoğlu, a.g.m., s.27.

⁶⁸ Selahattin Tuncer, "Terkin ile ilgili Usul Hükümleri", *Yaklaşım Dergisi*, S.118, (Ekim, 2002), s.3.

⁶⁹ James Alm, "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies Program, Working Paper*, 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, October, 1998, p.3, <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf>>, (12.04.2013).

⁷⁰ Aygün, a.g.m., s.89.

yakalanmaları durumunda geçmiş cezalara kıyasla daha ağır cezalandırılabilir. ⁷¹

Bunun yanı sıra vergi aflarının farklı şekillerde çıkarılabildiği ifade edilebilir. Bu kapsamda vergi afları; genel af kanunları kapsamında birkaç maddeyle düzenlenmekte, bazense yalnızca vergi cezalarının affını içeren af kanunları yürürlüğe girebilmektedir.

4. VERGİ AFFININ BENZERİ MÜESSESELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölüm kapsamında vergi affı ile benzerlik gösteren *terkin, pişmanlık ve islah ve uzlaşma* müesseseleri ile karşılaştırması yapılacaktır.

4.1. VERGİ AFFININ TERKİN İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Terkin, mükelleflerin doğal afetler ve benzeri nedenlerle vergiyi ödeyememe duruma düşmeleri, idarece önemsiz tutardaki vergi tahsilatından vazgeçilmesinin daha yararlı görülmesi, tahsilat güçlüğü, vergi hatalarının düzeltilmesi gibi nedenlerle vergi alacağının tek taraflı tasarrufla ilgili idare tarafından silinmesidir. ⁷²

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 115. maddesine göre verginin terkini; Yangın, haşerat istilası, muzir hayvan istilası, don, kuraklık, su basması, yer kayması, yer sarsıntısı ve bunlar ile benzerlik gösteren afetler yüzünden;

- Sahip olduğu varlıkların en az 3/1'ini kaybeden yükümlülerin söz konusu doğal afetlerin zarara uğrattığı gelir kalemlerine ait vergi cezaları ile vergi borçları;
- Üretmiş olduğu ürünlerin en az 3/1'ini kaybeden mükelleflerin, afete uğrayan arazileri için zararın meydana geldiği devşirme ya da hasat dönemine denk gelen yıla ilişkin gerçekleştirilen vergi cezaları ya da arazi vergisi borçları ve;

⁷¹ Lutiel, a.g.m., s.1.

⁷² Kırbaş, a.g.e., s.121.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ortaya çıkmış olan zararlar ile orantılı olarak, tümüyle ya da kısmen terkin olunur. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından terkin hakkının mahalline devredebilmesi söz konusudur.

Zarar düzeyinin miktarı ile ilgili gelir kaynaklarını mahalli idarelerde görev yapan heyetlere yaptıracadı soruşturmalarla belirler.

Verginin terkinini ile gerek vergi cezalarının silinmesi gerekse de vergi borçlarının silmesi açısından birbirlerine benzerlik sergilemektedir. Ancak iki kurum arasındaki benzerlikler, dışında arasında farklılıklar bulunmaktadır.

- Vergi affi, arızı olarak uygulanırken; verginin terkinini müessesesi şartların oluşumuyla devamlı olarak uygulanmaktadır.
- Kural olarak vergi hukukunda af yetkisi yasama organınca kullanılırken; terkinine ise vergi idareleri tarafından karar vermektedir. Bu yönüyle terkin müessesesi sübjektif bir uygulama olduğu halde vergi ve cezaların affi objektif ve genel uygulamadır.
- Vergi hukukunda terkin uygulaması hem vergi asıllarını hem de vergi cezalarını içerirken; vergi afları genelde cezaların silinmesi yönünde uygulanır. Oysaki bazı af yasaları vergi asıllarının affını da içermektedir.
- Terkin, aftan daha çok özel hukuktaki ifade imkânsızlık nedeniyle borcun kalkmasına benzemektedir.⁷³

Vergi ve cezaların kısmen veya tamamen silinmesi gibi her iki müessesenin amaç birliği bulunmamaktadır.

⁷³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler*, Ankara: A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın No: 477, 1984, s.151.

4.2. VERGİ AFFININ PİŞMANLIK VE ISLAH İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Pişmanlık ve ıslah; işlediği vergi suçu nedeniyle pişmanlık duyan bir mükellefin bu pişmanlık iradesi nedeniyle kendisine ceza kesilmemesi yoluyla ziya uğrattığı vergiyi belirleyen zammı ile birlikte ihtilaf konusu yapmaksızın ve kısa yoldan hazine' ye geçişini sağlamayı hedefleyen bir kurumdur.⁷⁴

213 sayılı VUK' un 371'inci maddesinde belirtilmiş olan "İslah ve pişmanlık" ile ilgili madde; "Bildirilen vergilerde vergi ziyayı cezasını gerekli kılan kanuna uygun olmayan eylemlerini ilgili birimlere kendiliğinden dilekçeyle haber vermiş olan sorumlulara/mükelleflere aşağıda belirtilmiş olan yazılı koşul ve kayıtlar ile vergi ziyayı cezalarının kesilmesi mümkün değildir.

- Vergi yükümlüsünün keyfi olarak beyan ettiği tarihin öncesinde herhangi bir muhbir tarafından ilgili resmi kurumlara dilekçeyle ya da şifahi beyanı tutanakla belgelenecek haber verilen konuyla ilgili ihbar gerçekleştirilmemiş olması,
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlarca yükümlü gözetiminde gerçekleştirilecek olan vergi değerlendirmesine başlandığı ya da olayın karar komisyonuna ulaştırıldığı günden önce (eylemlerin işlendiği tarihin belirlenmesinden ve kaçakçılık suçunun oluşumundan önce) verilmiş olması ve resmi kayıt altına alınmaları,
- Hiç gerçekleştirilmeyen vergi bildirelerinin yükümlünün haber verme dilekçesinin verildiği tarih itibari ile 15 gün içerisinde verilmesi,
- Eksik veya hatalı yapılan vergi bildirimlerinin yükümlünün keyfi olarak bildirme tarihi itibari ile on beş günlük zaman zarfında tamamlanması ya da düzeltilmesi,
- Yükümlüler tarafından bildirilmiş olan ve ödeme sürecinde gecikme görülen vergilerin, ödeme süresinin gecikmiş olduğu kesri ve her ay için 6183 sayılı kanun kapsamında (md. 51) belirtilmiş olan oran

⁷⁴ Hakan Ay ve Ömer Çakıcı, "Pişmanlık ve Islah –I", *Maliye Postası Dergisi*, S.539, 2002, s.55.

düzeyinde uygulanacak olan gecikme zammı oranı ile beraber ihbar tarihini takip eden 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıda belirtilmiş olan koşulların oluşması halinde kaçakçılık suçunun işlenmesine neden olan yükümlüler hakkında 360'ıncı madde hükmü uygulanmamaktadır. Söz konusu madde emlak vergisi kapsamında uygulanamaz hükmü kanunlar ile belirtilmiştir.

Kanun hükmünden anlaşıldığı üzere pişmanlık ve ıslah müessesesi yol açtığı sonuçlar bakımından koşullu affa benzemekte, gerek koşullu af uygulamasında, gerekse pişmanlık ve ıslahta vergi aslının kanunda öngörülen süreler dahilinde ödenmesi halinde suç teşkil eden fiile ceza kesilmemektedir.

Vergi hukukunda vergi ziyana neden olan vergi suçu işleyen mükelleflerden, söz konusu hukuka aykırı fiilleri idarece ortaya çıkarılmadan ya da ihbara konu olmadan kendi iradesiyle vergi idaresine başvuranlara, vergi ziyâ cezasının uygulanmaması imkânını veren pişmanlık ve ıslah kurumu ile vergi affi arasındaki farklılıklar şu şekilde sıralanabilir:

- Pişmanlık ve ıslah emlak vergisi hariç, beyana dayalı vergilere uygulanmakta iken; vergi affının kapsamı daha geniştir.
- Pişmanlık ve ıslah süreklilik arz eden bir kurum iken; vergi affi ilke olarak olağanüstü ve istisnai bir uygulamadır.
- Pişmanlık ve ıslahta sadece vergi ziyâ cezasına yönelik bir bağışıklık söz konusu iken; vergi affında vergi aslı, diğer vergi cezaları ile gecikme zammı ve faizinin kısmen veya tamamen silinmesi mümkündür.
- Pişmanlık ve ıslah mükellefin kendi rızası ile vergi idaresine başvurarak yararlanması mümkün olan bir müessese olup; vergi affi kamu idaresince tek taraflı olarak uygulamaya konulan bir müessesedir.

Görüldüğü üzere, pişmanlık ve ıslah ile vergi affi arasında bariz farklılıklar bulunmaktadır. Ancak vergi aflarının sebepleri arasında yer alan vergi idaresinin dışında

olan vergi kaynaklarının vergilendirilmesi amacı, pişmanlık ve ıslah müessesesinin geliştirilmesi ve kullanımının yaygınlaştırılması ile de gerçekleştirilebilir.⁷⁵

4.3. VERGİ AFFININ CEZALARDA İNDİRİM İLE KARŞILAŞTIRILMASI

213 Sayılı VUK uyarınca (md. 376) cezada indirim müessesesi, cezaya muhatap olan kişinin, kendisine verilen cezayı kanun kapsamında belirlenen süre zarfında anlaşmazlık konusu yapmadan ödemek istemesi durumunda verilen cezanın belirli bir bölümünün indirilmesidir.⁷⁶

Söz konusu maddeye göre; Re'sen, ikmâlen veya idare tarafından tarh edilen vergiyi ya da söz konusu vergi farkını aşağıda maddeler halinde sıralanmış olan indirimlerden geriye kalan vergi ziyayı, özel usulsüzlük ya da genel usulsüzlük cezalarının vergi sorumlusu ya da mükellef ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden başlamak üzere ilk 30 gün içerisinde bağlı buldukları vergi kurumlarına başvurarak ödeme vadesi içerisinde veya 6183 Sayılı Kanun kapsamında belirtilmiş olan türden teminat göstermek suretiyle vadenin bitiminden sonra 3 aylık zaman dilimi içerisinde ödeyeceğini beyan ederse;

- Vergi ziyayı cezalarında ilk seferde yarısı, devamında kesinleşen cezalarda ise 3/1'i,
- Gerek genel usulsüzlük gerekse de özel usulsüzlük cezalarının yarısı indirilir (7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 14'üncü değişen madde, yürürlük tarihi: 27 Mart 2018).

Vergi yükümlüsü ya da sorumluları ödeyeceklerini beyan ettikleri vergi miktarı ve vergi cezalarını yukarıda yer verilen süre zarfında ödeyemez ya da dava konusu yaparsa bu madde karardan yararlandırılmaz.

İdare, cezada indirim müessesesi ile belli şartlar dâhilinde, genel ve özel usulsüzlük ile vergi ziyayı cezalarının bir kısmından vazgeçebilmektedir.

⁷⁵ Çetin, a.g.e., ss.14-16.

⁷⁶ Yafes Pehlivan, "Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller", *Maliye Postası Dergisi*, S.551, Y.24, s.94.

İndirim müessesesi ile vergi affını birbirinden ayıran net farklılıklar söz konusudur:

- Vergi afları vergi asılları ve cezaların tamamen ortadan kaldırabilirken, cezada indirim müessesesi cezaların kanunda belirtilen kısmından vazgeçilmektedir.
- Vergi afları bazen vergi idaresinin kontrolü dışında kalmış vergi suçlarının ortaya çıkarılmasını sağlarken, cezada indirim müessesesinin direkt olarak böyle bir fonksiyonu bulunmamaktadır.
- Vergi affı arızı ve olağanüstü bir düzenlemeyken, cezada indirim müessesesi Vergi Usul Kanunda yer alan ve mükellef ile sorumlularca belli şartların yerine getirilmesiyle devamlı surette yararlanılabilecek bir müessesedir.

4.4. VERGİ AFFININ UZLAŞMA İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi hukuku kapsamına 1963 yılında dâhil olan uzlaşma müessesesi, yükümlü ve ile vergi idareleri ile vergi sorumluları arasındaki anlaşmazlıkları yargıya taşınmadan idare aşamasında ortadan kaldırmaya yönelik bir yol olup genelde re'sen, ikmalen ve idare tarafından tarh edilen vergiler ile söz konusu vergilere bağlı olan vergi cezalarının tutarının vergi idaresiyle yükümlüler ve vergi sorumlularının arasındaki pazarlıkla belirlenmesidir.

Anlaşma, vergi yönetmeliğinde gerçekleştirilmesi gereken bir sorumluluk olarak değil, faydalanılacak bir yükümlülük olarak düzenlenen bir müessese ve beraberinde idare ile yükümlülerin iddia ve ispatların beraber ele alınarak her iki tarafın hak ve çıkarlarının izlenebildiği bir platformdur.⁷⁷

Uzlaşma müessesesi, VUK' un 3'üncü kısmının 3'üncü bölümünde tarhiyat öncesi ve sonrası anlaşma olarak düzenlenmiştir. Uzlaşmanın vergi affına benzeyen tarafı, vergi affında olduğu gibi, uzlaşma ile de vergi aslının ve/veya vergi cezalarının bir kısmından feragat edilmesidir. Ancak uzlaşma ile af arasındaki benzerlikler bunun

⁷⁷ Mehmet Yaşar, "Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarınca Yapılan Değişikliklerin Uzlaşma Müessesesi Üzerindeki Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.104, (Mayıs, 1997), s.9.

ötesine geçmemekte olup, aralarında özellikle öz ve uygulama biçimi konularında bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Farklılıklardan ilki, af ile uzlaşmanın özüne yöneliktir. Uzlaşma, temel vergi uzlaşmazlıklarının çözüm alternatiflerinden birisidir. Bu sebeple uzlaşma etkinliği esnasında yargılama faaliyeti benzerinde bir yöntem izlenir. Vergi idaresinin iddialarına karşı mükellef ve/veya vergi sorumlusu kendi savunmasını yapar. Zaten kanun çerçevesinde uzlaşmaya götürülebilecek durumlar düzenlenirken, kanun kararlarına yeteri kadar nüfuz edilmemesi ya da yanılma hali veya vergi yanlışları ile maddi hataların veya yargı tarafından verilmiş olan kararlar ile idarelerin ihtilaf konusu olayda fikir ayrılıklarının doğurduğu vergi ve cezaların uzlaşmaya konu edileceğinin belirtilmiş olması, uzlaşmanın idarece yapılmış işlemlerin doğruluğunun tartışılabilir olduğu durumlara hasredildiğini göstermektedir. Af ise özellik açısından bir uyuşmazlığın çözüm etkinliğinden başka bir şeydir. Her ne kadar zaman vergi hukuku alanında af yoluyla yargı organlarında birikmiş uyuşmazlıkların tasfiyesi yoluna gidiliyorsa da bu durumun, uzlaşma yoluyla uyuşmazlığın sona erdirilmesinden farklı olduğu açıktır.⁷⁸

Af tek taraflı bir işlem niteliğinde olmasına karşın; anlaşma idare ile vergi yükümlüsü arasında gerçekleştirilecek bir anlaşma neticesinde ödenecek vergi ve/veya cezasının belirlenmesine ilişkin iki yönlü bir idari işlemdir.

Uzlaşmanın içeriği gerek kanun kapsamında gerekse kanunun vermiş olduğu yetkiye dayandırılarak idarece kısıtlamalara tabi olmuştur. Örneğin verginin uzlaşma konusu edilebilmesi için re' sen, ikmalen ya da idareler tarafından tarh edilmiş olması gerekir oysa affin kapsamı daha geniş olabilmektedir.

Uzlaşma ile idarenin vazgeçeceği vergi ve/veya cezanın tutarının belirlenmesinde, uzlaşmaya konu edilen hususta idarenin haklılık payı, ekonominin ve yükümlünün içerisinde yer aldığı şartlar ve mükellefi yaşatabilme kaygıları etkiliyken; vergi affında bu hassasiyetler her zaman öncelikli tutulmayabilir veya şartlar vergi

⁷⁸ Dönmez, a.g.e., s.28.

yükümlüleri arasında farklılaştırılmayabilir bu anlamda uzlaşma subjektif yönü ağır basan bir müessesedir.⁷⁹

4.5. VERGİ AFFININ TECİL İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkemizde çıkarılan vergi aflarının bir kısmı, kesinleşen amme alacaklarının taksitle ödenmesini sağlamak suretiyle mükelleflere kolaylıklar sağlamaktadır. Bu yolla devlet de vergi alacaklarının tahsili imkânına kavuşabilmektedir.

6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48.inci madde "Tecil" başlığı ile düzenlenen hüküm gereğince; amme borcunun süresinde ödenmesi ya da haczin uygulanması ya daha hczedilmiş malların nakde dönüştürülmesi amme borçlusunu herhangi bir biçimde zor duruma düşürmesi söz konusu ise borçlu tarafından yazı ile talep edilmesi ve amme borcuna karşılık teminat gösterilmiş olması koşuluyla alacaklı amme idaresi tarafından ya da sorumlu kılınacağı birimlerce; ceza, harç, resim, vergi tahkik ve takiplerine ilişkin muhakeme giderleri, gecikme zammı, para cezası, vergi cezası alacakları iki yılı, sayılan alacaklar dışındaki amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere tecil faizi uygulanmak suretiyle tecil edilebilmektedir.

Bu hüküm gereği tecil; sürekli ve her mükellef açısından ayrı bir değerlendirme sonucu uygulanabilen ve çerçevesi belli olan bir amme alacağını taksitlendirme müessesesidir. Tecil uygulamasında kesinleşmiş amme alacağının bir kısmından veya tamamından vazgeçme söz konusu olmadığı gibi taksit süresince amme alacağına tecil faizi uygulanmaktadır. Ayrıca bu hükme göre taksitlendirme yapılabilmesi için mükellefin öne sürdüğü mazeretin idarece kabul görmesi ve taksitlendirmenin amme alacağının tahsilini tehlikeye düşürmemesi gerekir.

Buna karşılık vergi aflarında yer alan kesinleşmiş amme alacaklarının taksitlendirilmesi suretiyle tahsile imkân veren hükümleri, anılan kanunların kapsamına giren tüm mükelleflere uygulanmakta olduğundan kapsamı daha geniş tutulmuş ve af Kanunları ile yapılan taksitlendirmelerde, taksitlendirilen amme alacağı için teminat istenmediği gibi bu alacakların bir kısmının tahsilinden de vazgeçilebilmektedir.

⁷⁹ İbrahim Kumluca, "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları ve Vergi Aflarının Doğurduğu Sonuçlar", *Yeterlilik Etüdü*, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara: 2003, s.19.

Vergi affi ile tecil müessesesinin birbirinden çok değişik olduğu görülmekle beraber, vergi aflarının amaç ya da gerekçelerinde yer alan kesinleşmiş amme alacaklarının tahsiline imkân sağlama ve devletle mükellefi barıştırma amacı, kısmen de olsa tecil müessesesinin işlerliğinin arttırılması ile sağlanabilir. Nitekim ekonomik krizlerin yaşandığı bazı dönemlerde siyasi irade affin oluşturacağı olumsuz sonuçları göze alamadığından, anılan hükmün yaygın olarak kullanılması amacıyla tebliğ çıkarma yoluna gitmiştir.⁸⁰

5. VERGİ AFFINA YÖNELİK OLUMLU VE OLUMSUZ GÖRÜŞLER

Vergi aflarının etkileri uygulama amacı ve şekline göre farklılık gösterebilmektedir. Bu durum vergi aflarına yönelik farklı görüşlerin olmasına neden olmaktadır. Bu başlık altında vergi afları konusunda olumlu ve olumsuz görüşler açıklanacaktır.

5.1. VERGİ AFFINA YÖNELİK OLUMLU GÖRÜŞLER

Birtakım suçların oldukça fazla işlendiği dönemlerden geçen tüm ülkeler, toplumların o dönemlerde içinde yer aldıkları şartlar, bu suçların işlenme sebeplerini açıklayabilir.⁸¹ Siyasi krizlerin yanında mali ve ekonomik özellikteki krizlerden sonra da affa gereksinim duyulabilir. Çünkü ekonomik ve mali kriz zamanlarında olağanüstü haller dışında hazırlanmış olaylarla krizin üstesinden gelinebilmesi çoğunlukla olanaksızdır. Bu gibi dönemlerde içinde yer alınan olağanüstü durumun nitelik ve koşullarına uygun olağanüstü özellikteki kanunların çıkartılması gerekebilir.⁸²

Ülkemizde 58. Hükümet maliye bakanı Kemal Unakıtan tarafından hazırlanan yasa tasarısının hazırlanma sürecinde Maliye Bakanlığı kayıtları dikkate alınmıştır. Söz konusu kayıtlarda 2002 yılının sonunda ödeme vadesi geçmiş olmasına rağmen hala tahsil edilmemiş vergi tutarının yaklaşık olarak 10 katrilyon Lirayı aştığı belirtilmiştir. Bunun temel gerekçelerinin başında Mali Milat ile ilgili kriz ve Rusya

⁸⁰ Çetin, a.g.t., s.19.

⁸¹ Recai Dönmez, "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları", Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:557,1992, s.30.

⁸² Dönmez, a.g.e., s.31.

ile yaşanan ekonomik kriz, devamında 2000 yılında yaşanan ekonomik krizin mükellefleri zor durumda bırakmasının geldiği beyan edilmiştir.⁸³

Kanunlar kapsamında tahmin edilen yöntemlerle kimi zaman vergi borçları alınamaz. Bu gibi durumlarda vergi affı yöntemi ile vergilerin alınması yöntemi tercih edilebilir.⁸⁴ Genel olarak bakıldığında vergi affının amacı, normal yöntemlerle tahsil edilemeyen vergileri olağan dışı istisnai bir yöntem olarak kabul edilen af vasıtasıyla tahsil etmektir.⁸⁵

Kimi zamanda afa vergi cezalarının uygulanmasından ortaya çıkacak mahsurlar engellenmek istenebilir. Bazen de cezanın yükümlünün maddi durumunda tahmin edilenden daha ciddi yansımalar yaratması muhtemel olabilir.⁸⁶

Vergi affına yönelik bir görüşte vergi denetimlerinde bulunan yetersizliklerin olumsuzluklarını gidermek gösterilebilir. Nitekim denetimin zayıf, denetim yapacak yeterli eleman olmayan ülkelerde adalet konusunda sıkıntılar yaşanmakta bu tarz sorunları vergi aflarıyla azaltılabileceği düşünülmektedir.⁸⁷

Açıklamalarımıza ilaveten olarak olumlu yönlerini şu şekilde sıralayabiliriz:⁸⁸

- Gerçekleştirilen aflar devletin vergi gelirlerinde artış sağlar.
- Af vasıtasıyla yönetimden kaynaklı maliyetler ve aynı zamanda mahkemelerin iş yükü azalır.
- Kayıt altına alınmayan kişilerin vergi affıyla kayıt altına alınması ve daha düzenli kayıt tutulmasıyla mükelleflerin vergiye uyum sağlaması mümkün hale gelir.

⁸³ Mali Milat' 1 Kaldırın Tasarı 10 Günde Hazır, *Hürriyet*, 5 Ocak 2003, www.hurriyet.com.tr, (04.05.2018).

⁸⁴ Armağan, a.g.m., s.360.

⁸⁵ Recai Dönmez, "Vergi Hukukunda Vergi Affı kavramına yer yok mudur?", *Yaklaşım Dergisi*, S.117, (Eylül, 2002), s.50.

⁸⁶ Ali Alayberk, *Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza*, Ankara: Maliye Teftiş Kurulu Neşriyatı Yayın No:1959/98, 1956, s.88.

⁸⁷ Selcan Ünal, *Türkiye'de Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, 2016, s.35.

⁸⁸ Zülküf Ayrangöl ve Mustafa Tekdere, "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi", *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: VI, Sayı:2,2013, ss.249-270.

➤ Mükelleflerin kasıtlı hatalarından ötürü vergiye ilişkin kusurlarına, tahsilatında seçenek sunar.

➤ Vergi afları, devlete hızlı bir gelir aracı olmasının yanında bir yandan hükümetlere acil gelir sağlarken diğer yandan vergi uyumunu kolaylaştırır ve kayıt altına alınacak yükümlü sayısını artırır.

Olumlu yönlerini bu şekilde ele aldığımız vergi aflarına yönelik olumsuz bakış açıları da mevcut olup, vergisini ödeyemeyen mükelleflere yönelik insani bir müessese olarak da karşımıza çıkmaktadır.⁸⁹

5.2. VERGİ AFFINA YÖNELİK OLUMSUZ GÖRÜŞLER

Vergi hukukumuzda affa karşı çıkılmasının başlıca sebeplerinden birisi affın adalet ve eşitlik esaslarına yönelik takındığı tavidir. Vergi affı, hepsinden önce af uygulaması onaylanmadan evvel vergi suçu işleyerek ceza alanlar ile affın sunduğu fırsatlardan faydalananlar arasında bir ayrıma gitmesi gerekir.⁹⁰ Af uygulamasının cezayla ilgili kesinlik ve caydırıcılığını ortadan kaldırıp suçlularda af umutlarının canlı kalması ve bu nedenle suça⁹¹yani bundan sonra da vergi borçlarını ödememeyi sürdürmelerine sebep olur.⁹² Af vergi yasalarına itaatsizliği özendirip,⁹³ bunun sonucunda vergi affını Devletin vergisini toplamadaki aczini ortaya koyan bir kavram olarak göstermektedir.⁹⁴

Ceza hukuku kapsamında affı sınırlandıran Anayasanın 14. maddesi gibi vergi affının da kapsamının anayasa çerçevesinde kararlaştırılması gerekmektedir. Böylece vergi affına yöneltilen eleştiriler azalma yoluna gidecektir. Her nasılsa vergilendirmenin anayasa kurallarına bağlanması savunuluyor ise⁹⁵ bir vergi affının da anayasal bağlamının belirlenmesi gerekmektedir.

⁸⁹ Fikret, “ 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, *Vergi Dünyası*, S.73, (Eylül, 1987), ss. 61-78.

⁹⁰ Dönmez, a.g.e., s.41

⁹¹ Faruk Erem, Ahmet Danışman ve Emin Artuk, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: 1997, s.92.

⁹² Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.360.

⁹³ Dönmez, a.g.e., s.42.

⁹⁴ Armağan, a.g.m., s.361.

⁹⁵ Zeynep Arıkan, “Türk Vergi Düzenine Anayasal Yaklaşım”, *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, C.11, S.1, 1996, s.15.

Kargı (2011) çalışmasında, Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini araştırmış ve çalışmada, 1923-1950 dönemi afların olumlu ve olumsuz yönleri ile afların vergi gelirlerine etkilerini incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda vergi aflarının vergi gelirlerini uzun vadede beklenen düzeyde arttırmadığı sonucuna ulaşılmıştır.⁹⁶

Aygün 2012 yılında yapmış olduğu çalışmasında, vergi aflarının vergi uyumuna etkisini araştırmış ve Türkiye’de vergi afları sonrası reform hareketlerinin yapılmaya çalışıldığı ancak, ekonomik gelişmenin gerisinde kalan bu girişimlerin, vergi aflarının kısa vadeli gelir kaynağı olmaktan öteye geçiremediği anlaşılmıştır.⁹⁷

Ayrançöl ve Tekdere ise çalışmalarında, vergi aflarını 6111 sayılı Kanun kapsamında değerlendirmişler ve afların fayda/zararlarının ülkenin mevcut şartları dikkate alınarak analiz edilmesi gerektiğini, vergi bilincinin yükümlülere aşılmasını, vergi aflarının alışlagelmiş bir uygulama olmadığı belirtilmesini ve politik bir araç olmaktan çıkarılması gerektiğini vurgulamışlardır.⁹⁸

6. VERGİ AFFININ BAŞARI KOŞULLARI

Tüm ülkelerin daha önce açıklanan çeşitli nedenlere dayalı olarak başvurduğu vergi affının beklentileri karşılması birtakım koşulları yerine getirmesine bağlıdır.

6.1. VERGİ AFLARININ BİR DEFAYA ÖZGÜ OLMASI

Af uygulamalarına ilişkin gerçekleştirilen faaliyetler, afların yalnızca aralıklı olarak ve tesadüfen uygulandığında başarılı olabileceğini, sıklıkla ve öngörülebilir vergi aflarının ise, yükümlüler üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkarabileceğini göstermiştir.⁹⁹

Sık sık uygulanan vergi affı yasalarının gerek ceza gerekse de suç politikalarına ters düştüğü görülmektedir. “Suç işleme fikrini aklına koyan ve suç işleme eğiliminde olan bir kişi ileride çıkacak vergi affı kanunu ile vergi borcunun bir kısmının ya da tamamının silineceğini göz önünde bulundurduğu zaman vergisini ödemeyecek ve suç

⁹⁶ Mehmet Demir, Bünyamin Demirgil, Ülkü Mazman İtik ve Yasin Deniz, “ Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.17, S.2, 2016, ss.273-287.

⁹⁷ a.g.m., s.286.

⁹⁸ a.g.m., s.287.

⁹⁹ Özden, a.g.t., s.224.

işlemeye devam edecektir” bu ise, vergi cezalarını önlemeye yönelik politikaların uygulanabilirliğini olumsuz yönde etkileyecektir.¹⁰⁰

Sık aralıklarla vergi affının uygulanması diğer yandan, hali hazırda vergi ödemek istemeyen bazı yükümlüleri vergi borcu ödememe noktasında yüreklendirecek, vergisini gerektiği gibi ödeyen yükümlüler arasında ise, vergi adaletine olan güveni sarsacaktır.¹⁰¹

Yapılan çalışmalar da, affa katılım oranının mükelleflerin affın bir kereye özgü olduğuna inandırıcılık oranı ile doğrudan ilişkili olduğunu göstermiştir.¹⁰²Nitekim sık sık yapılacak aflar, vergi yükümlülerinin sorumluluklarını süresi içinde gerçekleştirmek için, özendirici olmamasının yanı sıra vergi kaçakçılarını da gelecek süreçte ortaya çıkabilecek farklı bir af uygulamasında bir nevi kumar oynamaya itecek ve sorumluluklarını normal süresi içerisinde gerçekleştirmeyerek her zaman ertelemelerine sebep olacaktır. Bu açıdan, her çeşit olanaktan faydalanılarak kaçakçılık eylemlerinin er ya da geç tespit edileceğinin, yürürlükte olan affın ağır cezalardan kurtulmak için yegâne ve son şans olduğunun açık bir şekilde ortaya konulması, yükümlülerin af uygulamasına katılımlarının arttırılması açısından faydalı olacaktır.¹⁰³

“Vergi affının bir defaya özgü olmasına yönelik planlar yapılması, vergi affının uygulanması ve zamanlaması gibi konularda özel dikkat gerektirmektedir. Çünkü söz konusu süreçlerde yapılacak hatalar ilerleyen dönemlerde düzeltilmesi mümkün olmayan olumsuzlukları beraberinde getirecektir”.¹⁰⁴ Diğer yandan sık ve tahmin edilebilir aflar, vergi suçlarını ekonomik açıdan teşvik edecek ve dürüst mükelleflerin davranışlarını da olumsuz yönde etkileyecektir.¹⁰⁵ Bu sakıncaların ortadan kaldırılması ve mükelleflerin affın bir kereye özgü olduğu konusundaki inançlarının arttırılması amacıyla af yasalarında, belli bir tarihten evvel affın uygulanmayacağına dair özel bir hükmün yer alması yerinde olacaktır. Nitekim ABD’de 1984 yılında gerçekleştirilen

¹⁰⁰ Keleş, a.g.m., s.83.

¹⁰¹ Melek Ünal, “Küreselleşme Sürecinde Türk Vergi Sisteminde Reform İhtiyacı”,(Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003, s. 88.

¹⁰² İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.188, (Nisan, 1997), s.43.

¹⁰³ Dönmez, a.g.e., ss.54-55.

¹⁰⁴ a.g.e., s.55.

¹⁰⁵ Bülbül, a.g.e., s.209.

bir af uygulamasında 10 yıllık bir süre içinde af yasası çıkarılmayacağına dair özel bir hükme yer verilmiş ancak, söz konusu tarih yakınlaştıkça mükelleflerde yeni bir af beklentisi oluşmuştur.¹⁰⁶

Sonuç olarak mükellefleri olumsuz duygulara sürüklememek için, hükümetler bu müesseseyi sıkça kullanmamalı, şayet bir vergi affı çıkarılacaksa zaman ve uygulanması bakımından çok dikkat edilmesi gerekmektedir.¹⁰⁷

6.2. AFFIN TANIMININ YETERLİ OLMASI

Geniş bir mükellef kitlesini ilgilendiren af yasalarında, programı ile vergi politikası arasındaki ilişkisinin tüm yönleriyle tanıtılması gerekmektedir. Genel olarak mükelleflerin af programına ve bu programın hedeflerine olumlu bir bakış açısıyla bakmalarında yapılacak tanıtım faaliyetleri etkili olacaktır.¹⁰⁸ Lakin, vergi yönetimleri tanıtım yapmak bir yana bu tür tanıtım faaliyetlerinin uygulanacak af programlarının maliyetini artıracığı gerekçesiyle çoğu kez bundan kaçınmışlardır.¹⁰⁹

Affa olan katılım, tanıtım faaliyetlerinde her türlü iletişim araçlarından, modern reklamcılık bilgilerinden yararlanılarak özendirilmelidir. Ayrıca sık aralıklarla tekrarlanan mesajlarla da affın tanıtılması bir yana, affın ortaya çıkmak için son şans olduğu aksi takdirde yakalananlar için ağır yaptırımların uygulanacağı vurgulanmalıdır.¹¹⁰

Uygulamaya konulan afların başarısı için tanıtımın ne kadar önemli olduğu gerçeği göz önünde olmasına rağmen, Türkiye’de gerçekleştirilen af uygulamalarının tanıtımı için, ne bir kaynak ayrılmış ne de ticari bir reklâm kampanyası başlatılmış, sadece af programı duyurulup mükelleflerin gelmesi beklenmiştir.¹¹¹

Görüldüğü gibi affın topluma yeteri kadar reklamının yapılmaması, yükümlülerin af uygulamalarına katılımının artırılması açısından ciddi etkileri olan bir unsur olarak görülmektedir. Bu sebeple af uygulamasının başarılı olabilmesi için, tanıtım faaliyetlerine yeterince fon ayrılması, uzman reklâm firmaları ile vergi

¹⁰⁶ Özden, a.g.t., ss.225-226.

¹⁰⁷ Palamut, a.g.m., s.9.

¹⁰⁸ Dönmez, a.g.e., s.59.

¹⁰⁹ Karabulut, a.g.t., s.34.

¹¹⁰ Arıkan, a.g.m., s.67.

¹¹¹ Özden, a.g.t., s.231.

yükümlülerinin psikolojilerine uygun detaylı bir reklâm çalışması hazırlanması faydalı olacaktır.

6.3. VERGİ AFFININ UYGULANACAĞI DÖNEMLERİN YETERLİ UZUNLUKTA OLMASI

Vergi af uygulamalarının yürürlükte kalacağı ve uygulanacağı sürenin çok iyi belirlenmesi başarı koşullarından bir diğeridir.

Kararlaşdırılacak süre, ne çok kısa ne de gereğinden uzun olmalı, kararlaşdırılacak sürenin, hem vergi yükümlülerinin gereken çalışmaları yapabilmelerine hem de vergi kaçakçılarının gereken cesareti toplayarak ortaya çıkmalarına olanak tanıyacak uzunlukta olması gerekmektedir.¹¹²

Uygulamada mükelleflere üstlendikleri çeşitli yükümlülükleri yerine getirmesi bakımından yeterli zamanın tanınması, affa katılımı teşvik edici bir unsur olacaktır.¹¹³ Böylece yasalara aykırı hareket edenlerin işledikleri fiilleri itiraf etmenin hiç kimse için kolay olmadığı düşüncesiyle, bu durumda olanların gerekli cesareti toplayarak ortaya çıkmalarına yetecek bir zamanın tanınması da affa katılımı cazip hale getirebilecektir.¹¹⁴ Bununla birlikte af uygulaması ile ilgili belirlenecek sürenin gereğinden fazla uzun tutulması ise, aftan beklenen etkiyi azaltacak ve olayları sürüncemede bırakabilecektir.

Vergi affının başarılı olabilmesi adına, ideal olan af süresinin ne kadar olması gerektiği her ülkenin vergi yönetimi açısından, yerel şartlar ve yönetimin olanakları da göz önünde bulundurularak titiz bir şekilde belirlenmelidir.¹¹⁵

6.4. VERGİ AFFI ARACILIĞIYLA MÜKELLEFLERE SAĞLANMASI PLANLANAN FAYDALARI MÜKELLEFLERİ AFFA TEŞVİK EDECEK DÜZEYDE OLMASI

Büyük ölçüde başarı oranı vergi yükümlülerinin af uygulamalarına katılımı ile mümkün olan affa katılım; bir yandan vergi yasalarının ağır gereklilikler

¹¹² Dönmez, a.g.e., s.58.

¹¹³ Arıkan, a.g.m., s.67.

¹¹⁴ Dönmez, a.g.e., s.58.

¹¹⁵ Karabulut, a.g.t., s.35.

yüklemeksizin minimum maliyetle katılımı sağlayıcı özellikte olmasına, diğer yandan da vergi idaresinin af uygulaması ile beraber ve aftan sonra getireceği bir takım sıkı tedbirlerle olanaklı olacaktır.¹¹⁶ Daha önce belirtildiği üzere denetimlerin sıklaştırılması, cezaların ağırlaştırılması ve bir daha vergi affına gidilmeyeceği şeklindeki önlemlerin alınması mükellefleri bilinçli olarak vergi affına katılmaya teşvik edici unsurlar olacaktır.¹¹⁷

Bir diğer yol olarak vergi affı uygulamalarının teşvik edici olmasına, af ile vergi yükümlülerinin borçlarını ödemesi için, bir takım kolaylıkların sağlanması gösterilebilir. Vergi yükümlülerinin borçlarını ödememelerinden kaynaklanan parasal ceza ve faiz tutarlarının bağışlanarak yalnızca anaparayı ödemelerinin yeterli olması, üstelik taksitlendirerek ödeme fırsatının sunulması, affa yükümlülere sunulan ve katılımı cezbedici duruma getiren en dikkat çekici fırsatlardan birisi olmaktadır.¹¹⁸

Duruma ilişkin bir kısım iktisatçılar genellikle vergi aflarına katılımın af yasalarının içeriği ile ilişkili olduğunu savunmaktadırlar. Bu bakış açlarına göre çıkarılacak af yasaları, çok sayıda vergi yükümlüsüne açık, cezalarda ciddi oranda indirim sağlıyor ve aftan sonra ise sıkı bir denetim yapılacağını öngörerek cezaları artırıyorsa, vergi yükümlülerinin affa olan katılımını da o düzeyde artıracaktır.¹¹⁹

6.5. VERGİ AFLARININ MEVCUT VERGİ SİSTEMLERİNİ GÜÇLENDİRMEYE YÖNELİK ÖNLEMLER İLE AYNI ZAMANDA ÇIKARTILMASI

Mükelleflerin af beklentisi içerisinde olmaları vergi borçlarını ödeme arzularını ciddi oranda düşüren etkenlerden birisidir. Olumsuz olan bu etki, aftan sonra devletin vergi toplama gayretini artırdığı oranda telafi edilebilecektir. Vergi affının önemli ve ciddi yaptırımlarla desteklenmesi, vergi yükümlülerinin vergilendirmeye ilişkin olumlu etkide bulunmasının yanı sıra toplumunda vergi affını faydalı bir uygulama olarak değerlendirme ihtimalini yükseltecektir.¹²⁰

¹¹⁶ a.g.t., s.35.

¹¹⁷ a.g.t., s.36.

¹¹⁸ Arıkan, a.g.m., s.66.

¹¹⁹ Yumuşak, a.g.m., s.42.

¹²⁰ Yumuşak, a.g.m., s.41.

İlave tedbirlerle desteklenmeyen bir vergi affı uygulaması, yükümlülerin bu zamana dek bildirmediği gelirlerini bildirme noktasında ihtiyaç duyulan teşviki yaratamayacaktır.¹²¹ Dolayısıyla aftan sonra vergi suçu işleyenlerle ilgili, ağırlaştırılmış cezaların uygulanması, denetimlerin yoğunlaştırılması ve yakalanma olasılıklarının artırılması gibi tedbirlerin alınması, vergi yükümlülerinin mali yasaların gerekliliklerini gerçekleştirme konusunda daha azimli olmalarını sağlayacaktır.¹²²

Sorumluluklarını yerine getirmeyen bazı mükelleflerce, af uygulamasına başvurmadan bu tedbirlerin alınması, yasalara uyum için yeterli olmayabilir. Bundan dolayı geçmiş dönemlerdeki hesaplarının incelenmesinden korkan ve dolayısıyla yeni yasadaki faydalanarak ortaya çıkmanın masrafının oldukça fazla olduğunu gören vergi yükümlüleri eski tutumlarını devam ettirecek ve ortaya çıkmayacaklardır. Oysaki afa eski hesaplarının incelenme kapsamına alınmayacağını aftan sonra ise, ciddi kurallar çerçevesinde inceleneceği görüşünde olan vergi yükümlüleri ortaya çıkmak için daha çok gayret sergileyeceklerdir.¹²³

Yapılan af uygulamalarının başarılı olması için yapılması gerekenlerden birisi de vergi yönetimini güçlendirici, etkisini artırıcı bir takım düzenlemelerin gerçekleştirilmesidir. Bu düzenlemeler örneğin; vergi yönetimine yeni bütçe imkânlarının sağlanması, vergi ahlakını ve tahsil sürecini etkinleştirici önlemlerin alınması, yeni hukuki yetkilerle donatılıp hukuki açıdan güçlendirilmesi ve vergi cezalarının arttırılması şeklinde düşünülebilir.¹²⁴ 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 devam ettireceklerdir.¹²⁵

¹²¹ Özden, a.g.t., s. s.226.

¹²² Arıkan, a.g.m., ss.66-67.

¹²³ Özden, a.g.t., s.227.

¹²⁴ Dönmez, a.g.e., s.56.

¹²⁵ Ramazan Besen, *Devletin Vergi Alacağıın Ortadan Kalkması Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.92.

6.6. VERGİ AFLARINDAN YARARLANACAK OLAN MÜKELLEFLERİN GİZLİ TUTULMASI

Genel çerçevede vergi af uygulamalarının etkili olabilmesi için yapılacak uygulamada, af uygulamalarına dahil olan yükümlülerin, gizleneceği şeklindeki bir uygulamanın af yasasından önce halka sunulması hatta bu şekilde bir uygulamanın af kanunuyla düzenlenmesidir.¹²⁶

Konuya vergi mahremiyeti açısından bakılacak olursa, mahremiyet ihlalinde kişisel yarar göz önünde bulundurulup korunması amaçlanır.¹²⁷ Geçmişinde vergiyle alakalı sorumluluklarını gerçekleştirmediğinden ya da gerçekleştiremediğinden pişmanlık yaşayan ve dolayısıyla af uygulamasından faydalanmak isteyen vergi yükümlüleri, toplumsal açıdan damgalanmamak ve iş yaşamlarını da olumsuz açıdan etkilememek adına, af uygulamasından faydalandıklarının ilan edilmemesini talep edebilirler.¹²⁸

Bahsedilen amaca uygun olarak çıkarılacak vergi affi yasalarıyla, affa katılanların mahremiyetlerinin kesin bir şekilde açıklanmayacağına güvence altına alınması, affa katılımı arttırabilecektir.

¹²⁶ Özden, a.g.t., s.233.

¹²⁷ Fatma Taş, *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*, (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.63.

¹²⁸ Arıkan, a.g.m., s.67.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA

VERGİ AFFI UYGULAMALARI

1. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI TÜRLERİ

Bu başlıkta Türkiye’ de hem genel vergi affı hem de özel vergi affı olarak tanımlanan vergi af türlerini açıklanacaktır.

1.1.GENEL AF İÇİNDE VERGİ CEZALARININ AFFI

Genel Af kavramı 5237 sayılı Yasada (Türk Ceza Yasası) tanımlanmış olup, bu yasaya göre (65. madde 1. fıkra) “Genel af durumunda, kamu davası düşmekte, hüküm verilen cezalar tüm sonuçları neticeleri ile beraber ortadan kalmaktadır” şeklinde belirtmektedir. Bu tanıma göre genel af olgusu mahkumiyet gerektiren tüm cezai sonuçları, kamu davasını ve fiilin “suç” olarak görülen vasıflarını bertaraf eden bir af olarak değerlendirilmektedir.¹

Vergi cezalarının affı ceza mahkemelerince verilmemekte genel af kapsamında madde ya da özel bir bölüm dahilinde ifade edilmektedir. 23.02.1963 tarihinde çıkarılmış olan 218 sayılı Kanun (Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun) vergi cezalarının af kapsamına alındığı ilk genel af olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kanunla vergi asıllarının kanunun yürürlüğe girmesi itibari ile altı ay içerisinde ödenmesi durumunda, buna bağlı gecikme zamları ve cezalar affedilmiştir.²

03.03.1961 yılında çıkartılan 281 sayılı Kanun (Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tescil ve Tasfiyesine Dair Kanun) mükelleflerin vergi cezalarının tamamını değil, sadece belirli bir kısmını bazı koşullar altında affetmiştir.

¹ Atilla, a.g.m., s.276.

² Yasemin Taşkın, “*Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması*”, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.42.

Bu anlamda özel affin içinde de vergi cezalarının affi görülmektedir. Bu durum “*Şartlı Af*” niteliğindedir.³

1.2. VERGİ CEZALARININ ÖZEL AFFI

TCK madde 98’e göre özel af “Özel af, kapsadığı açıklık bağlamında cezayı ortadan kaldırır ya da azaltır ya da değiştirir ve daha ağır bir cezadan mübeddel olan cezaya yasal olarak eklenmemiş olmamak koşuluyla, mahkûmun kanuni mahsuriyetini de reddeder. Fakat kanun veya kararnamesinde tersi belirtilmedikçe fer’ i ve mütemmim cezaları etkilemez. Özel affi tazammum eden kanun ve ya kararnamede açıklık olan durumlar istisnadır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Özel af hükümlerinin vergi cezaları ilgili olarak uygulanan özel af hükümleri halinde, mükelleflerin ödemeleri gereken vergi cezalarında özel vergi affi söz konusudur.⁴

Kanunu lâfzî olarak açıklamak gerekirse, özel affin kesinleşmiş bir cezayı tamamıyla ortadan kaldıracığı, hafifleteceği veya daha hafif olmak şartı ile başka bir cezaya çeviren bir atıfet kurumu⁵ olduğu görülmektedir. Özel affin etkileri kesin hükümden sonradır ve kesinleşmiş olan cezalar yöneliktir.⁶ Özel affin özelliklerini şöyle açıklamak mümkündür:

- Özel af mahkumiyete etki eder.
- Özel affin mahkumiyetten sonrada etkiye sahiptir.
- Özel af ferdidir.

Cumhurbaşkanınca kararname ile özel af çıkarılabilirken genel af TBMM’den ve yasalarla çıkarılmaktadır. Böylece yasama organı tarafınca çıkarılan af kanunlarıyla ilgili Anayasa Mahkemesinde “Anayasaya aykırılık” savunması ile dava etmek

³ Z. Sacit Önen, “ Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması”, *Mali Hukuk Dergisi*, S.17, (Eylül-Ekim, 1988), s.11.

⁴ Önen, a.g.m., s.20.

⁵ Faruk Erem, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, C:2, Ankara: Ankara Hukuk Fakültesi Yayını No:285, 1971, ss.610-612.

⁶ Önen, a.g.m., s.18.

mümkün olup cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan özel aflar için ise öyle bir yolu tercih etme şansı bulunmamaktadır.⁷

2. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE TÜRKİYEDE VERGİ AFLARI

Ülkemizdeki vergi aflarına ilişkin kanunlar bu bölüm altında incelenmiş olup detayları başlıklar altında kronolojik sıraya göre verilmiştir.

2.1. 05.08.1928 TARİHLİ VE 145 SAYILI KANUN

145 sayılı Kanun, 5 Ağustos 1928 tarihli “*Elviyei Selasede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun*” adıyla çıkarılmış olup 27 Ekim 1988 de yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu kanunda yer alan af şartsız ve tam bir af sayılmakta olan bu kanunla, emlak, arazi ve aşar vergisi ile ilgili işlemler en başından bu yana hükümsüz kabul edilerek bütün sonuçlarıyla beraber ortadan kaldırılmıştır. Bu itibarla genel af olarak kabul edilmektedir.⁸

2.2. 25.03.1934 TARİHLİ VE 2395 SAYILI KANUN

25 Mart 1934 yılında çıkarılan 2395 sayılı Kanun (Kazanç Vergisi Kanunu) ile daha önce çıkarılmış olan 755 sayılı Kanun ile tarh edilmiş olmakla beraber henüz tahsil edilmemiş vergi borçları silinmiştir. Buna karşılık 1926, 1927 ve 1928 yıllarında af kararlarından 1924 yılında verilmiş olan gelir vergilerinin üç katılı ödemeleri suretiyle mükellefiyetlerini yerine getirmiş olan mükellefler yararlanmıştır.⁹

2.3. 12.07.1934 TARİHLİ VE 2566 SAYILI KANUN

2566 sayılı Kanun “12 Temmuz 1934 tarihinde yürürlüğe girmiş, 2750 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış ve “*2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun*” ismiyle çıkartılmıştır. Bu kanunun 1. maddesine göre; Cumhuriyet rejiminin uygulanmaya başladığı 1923 yılı bitimine dek kadar gerçekleşmiş tüm harç, resim ve

⁷ Dallı, a.g.t., ss.7-8.

⁸ Dönmez, a.g.e., s.8.

⁹ Mustafa Başa, “*5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun Vergi Affı Kapsamında Mali Açıdan Değerlendirilmesi*”, (Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep: Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.29.

vergilerle eklenmiş kesirleri misil ve teahür zamları ve vergi mirası esmanı bakiyesinin kayıtlarının üstünün silineceği ifade edilmiştir.

Kanunun 3. maddesine göre; 1930 sonrası uygulanmış kimi zamlar ile faiz tutarlarının verilen süre içerisinde ödenmesi durumunda terkin olunacağı belirtilmiştir. Kanunun 6. maddesinde ise 1929 yılı sonuna kadar uygulanıp ödenmeyen kimi ceza ve vergilerin üstünün çizilmesi öngörülmüştür.

Her vergi açısından ödeme zamanları her biri ayrı olarak düzenlenmiştir. Tüm vergiler adına sağladığı ortak kararlar kanun koyucu, ödemelerin her koşulda yetkili icra makamlarınca verilen hapis ve haciz hükümlerinin uygulanması neticesinde haczedilmiş malın nakde dönüştürülmesinden ve haciz alacağın tahsil edilmesinden veya hapis cezasının süresinin bitmesinden önce gerçekleştirilmesi.¹⁰

2.4. 07.02.1939 TARİHLİ VE 3586 SAYILI KANUN

Bu kanun 29 Haziran 1938 tarihinde ve “3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali yılı Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun” ismiyle çıkartılmıştır. Koşulsuz af niteliğinde olan kanun, 1935 mali yılı sonuna dek olan zamana ait tahakkuk ettirilmiş, ancak söz konusu kanunun uygulamaya konulduğu tarihe dek tahsil edilmemiş olan arazi vergisi eklenmiş kesirleri ve cezalarıyla beraber koşulsuz olarak terkin edilmiştir.¹¹

2.5. 17.03.1944 TARİHLİ VE 4530 SAYILI KANUN

4530 sayılı Cumhuriyet döneminin tartışma konusu kanunlarından biri olan Varlık Vergisi 11 Kasım'da Genel Kurul' da onaylanmış ve 12 Kasım 1942'de Resmi Gazete' de ilan edilerek uygulamaya konulmuştur. Varlık Vergisinin tahsilinde yapılan zorluklar nedeniyle 15 Mart 1944 tarih ve 4530 sayılı "*Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun*" ile o zamana dek tarh edilmiş, ancak tahsil edilememiş vergiler terkin edilmiştir.¹²

¹⁰ Ebru Demirkıran, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları ve Mükellefler Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Analiz”, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s.36.

¹¹ 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun, *Düştur*, 3. Tertip, C.XX, s. 198.

¹² Demirkıran, a.g.t., s.38.

Varlık vergisinin matrah ve oranı yasa kapsamında ifade edilmemiş ve vergi tutarının tespitinde yerel takdir birimlerine kapsamlı yetkiler verilmiştir. İkinci Dünya Savaşının vermiş olduğu olumsuz koşullar neticesinde çıkarılan bu verginin uygulanışında keyfi bir tutum sergilenmiş ve azınlıklara yüksek vergi oranları uygulanmıştır. Bu bakımdan Varlık Vergisi anayasaya ters ve antidemokratik kararlar içeren bir vergi olarak maliye tarihimize kazanmıştır.¹³

Varlık vergisi, 15 Mart 1944 tarih ve 5433 sayılı Kanunla, on altı aylık bir uygulamadan sonra o döneme dek ödenmeyen vergi borçlarının kovuşturulmasından da cayarak uygulamadan kaldırılmıştır.¹⁴

Varlık Vergisi kanunu çerçevesinde toplamda 314.900.000 TL vergi tahsil edilmiş olup bu sayının %70'i İstanbul'da toplanmış toplam tahsilât, 394 milyon TL olan 1942 yılı devlet bütçesinin %80' ine ulaşmıştır.

2.6. 27.05.1947 TARİHLİ VE 5050 SAYILI KANUN

5050 sayılı Kanun 27 Mayıs 1947 tarihli, 6616 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmış ve “5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun” ismiyle çıkarılmıştır.

Varlık Vergisi gibi Toprak Mahsulleri Vergisi de II. Dünya Savaşının olağan dışı şartlarında yürürlüğe konulan ve antidemokratik kararlar barındıran bir kanundur. Yasa, 4840 sayılı Kanunla kaldırılmış daha sonra çıkartılan 5050 sayılı Kanunla da verginin daha evvel alınmayan artıklarıyla beraber her türlü cezaları da silinmiştir.¹⁵

2.7. 06.07.1948 TARİHLİ VE 5240 SAYILI KANUN

6 Temmuz 1948 Tarih ve “5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun” ismiyle yürürlüğe girmiştir.

Şartsız bir af hükmü içeren bu kanun ile bitkisel yağ üretim kuruluşlarından aynı veya nakdi götürü olarak tahsil edilen muamele vergisiyle ilgili cezalardan 1 Ocak

¹³ Dönmez, a.g.e., s.144.

¹⁴ a.g.e., s.144.

¹⁵ Narinoğlu, a.g.m., s.28.

1947 tarihi öncesi tahakkuk ettirilmiş ancak alınmamış olanların tahsil edilmesinden vazgeçildiği ifade edilmiştir.¹⁶

2.8. 26.10.1960 TARİH VE 113 SAYILI KANUN

Bu kanun 1960 sonrası dönemde çıkarılan ilk af kanunu olma özelliğini taşımaktadır. Kanun genel af niteliğindedir ve “henüz tahsil edilmemiş para cezalarının af kapsamına alınmasının yanı sıra, vergi cezaları ve asıl alacağa eklenen misil zamları af kapsamı dışında bırakılmıştır. Usulsüzlük, kaçakçılık ve kusur gibi suçlara uygulanan vergi cezalarına af uygulanmamıştır.”¹⁷

2.9. 28.02.1961 TARİH VE 281 SAYILI KANUN

Bu kanun 3 Mart 1961 tarihli, 10748 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış ve "*281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun*" ismiyle çıkarılmıştır.

Bu kanunun çıkartılmasında mali ve ekonomik nedenlerden ziyade siyasi sebepler etkili olmuş ve 27 Mayıs darbesinden sonra dönemin siyasi ikliminden ötürü kaynaklanan gerilimli ortamın yumuşatılması ve parasal konularda kolaylıkların sağlanması hedeflenmiştir.¹⁸

Bir kısım vergi cezaları ve gecikme zamları hakkında bazı şartlar öne sürülerek af ve tecil hükümleri getiren yasayla; kanun, genel bütçe, belediye bütçeleri ve özel idare bütçeleri ile ilgili olan bütün vergi, resim ve harçlara ait vergi ezalarını affın kapsamı içine almıştır.¹⁹ Nitekim vergi gelirlerini artırıcı faaliyetlerde bulunulmuştur.

Vergi cezaları ve gecikme zamlarına beş yılda beş eşit taksitle ödeme imkânı getirilmiştir. Nitekim vergi gelirlerini artırıcı faaliyetlerde bulunulmuştur.²⁰

¹⁶ Dönmez, a.g.e., s.145.

¹⁷ a.g.e., s.147.

¹⁸ Zeki Doğan ve Ramazan Besen, *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.78.

¹⁹ Çağan, a.g.m., s.117.

²⁰ Dallı, a.g.t., s.44.

2.10. 23.02.1963 TARİH VE 218 SAYILI KANUN

Bu kanun 23.02.1963 yılında 218 sayılı Kanun olarak (Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun) çıkartılmış ve yürürlüğe girmiştir. Kanun mükelleflere yönelik koşulsuz af niteliği taşıyan bir kanun olarak uygulamaya geçmiştir. Af kanunu 27 Mayıs harekâtının ardından göreve gelen ilk sivil hükümet tarafından hazırlanmıştır. Kanun çıkartılmadan önce kanunun gerekçesinde “gerek demokratik bir rejim ortamının oluşması gerekse de yaşanmış olan sorunların suçların artmasına zemin hazırladığı” belirtilmiş ve affa gidildiği ifade edilmiştir.²¹

Kanunun ilk maddesi ile 31.12.1961 yılına kadar mükelleflerin sorumlu oldukları vergi cezaları içerisinde bulunan usulsüzlük cezalarının tümü, kaçakçılık ya da kusur cezalarının ise %50’si affedilmiştir. Bunun yanında çıkartılan kanun ile birlikte hileli vergi suçları nedeniyle ortaya çıkan ve kamusal nitelik taşıyan cezalar da affedilmiştir. Kanun ile sadece tahsil edilmemiş olan idari vergi cezaları kanun kapsamına girmiştir. Bu nedenle çıkartılmış olan af kanunu yürürlüğe girdiği tarihten önceki tahsil edilmemiş olan cezalara herhangi bir etkisi olmamıştır.²²

Bu af kanunda yükümlünün aftan yararlanması için idare ya da yargı organına başvuru yapmalarına da gerek görülmemiştir. Af için gerekli terkinler idarenin bir iç işlemi şeklinde gerçekleşmiştir.²³

2.11.05.09.1963 TARİH VE 325 SAYILI KANUN

325 sayılı Kanun, 325 sayılı Kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve “*Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun*” adıyla 5 Eylül 1963 tarihinde çıkarılmıştır. Bu yasayla beraber kamu iktisadi teşebbüslerinin yükümlü veya sorumlu sıfatıyla 1960 ve daha sonraki yıllara ait vergi borç ve cezaları ile zam cezaları ilgili tahsil dairelerinin tahakkuk kayıtlarından düşürülmüştür.²⁴

Kanunun gerekçesi; 1958 yılından beri yaşanan ekonomik durgunluk nedeniyle kamu iktisadi teşebbüsleri’ nin gelir, kurumlar, şeker istihlak ve gider vergileri ile gümrüklerce alınan vergi ve resimlerden dolayı hazineye 425 milyon civarında borçlu

²¹ 218 Sayılı Kanun Gerekçesi, *Millet Meclisi Tutanak Dergisi*, Dönem 1, Toplantı 2, S. Sayısı: 108.

²² 324 No’ lu Tahsilat Genel Tebliği.

²³ Dönmez, a.g.e., s.150.

²⁴ Narinoğlu, a.g.m., s.30.

olmaları ve vergi borçlarını ödemeleri yerine işletme ihtiyaçlarını karşılama yoluna gitmeleri böylece tahsili imkânsız vergi borçlarının oluşması gerekçeleri etkili olmuştur.²⁵

2.12. 16.07.1965 TARİH VE 691 SAYILI KANUN

16 Temmuz 1965'te çıkartılmış olan 691 sayılı kanun (Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun) ile birlikte belediyelerin sahip oldukları vergi borçlarının bir bölümünün silinmesine, yine belediyelerin vergi borçlarının bir bölümünün de uzun vadede sağlamaştırılması amaçlanmıştır.²⁶ 1960'lı yılların başlarından itibaren belediyelerin mali durumları kötüleşmeye başlamış ve kamu hizmeti sunma noktasında sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu nedenle kanun koyucu belediyelerin mali yapılarının uzun vadede düzelmesi için böyle bir yasa çıkarma yoluna gitmiştir.²⁷

Yasanın çıkartılma gerekçesinde belediyelerin hem katma bütçeli hem de genel bütçeli kuruluşlara, KİT'ler ile özel idarelere yüksek düzeyde borçları olduğu belirtilmiş, bu kapsamda çıkartılan 691 sayılı yasa ile belediyelerin gerek genel gerekse de katma bütçeli idarelere olan borçlarının silinmesi gerekse de KİT'lere olan borçlarının uzun vadede tahsil edilmesi amaçlanmıştır.²⁸

Kapsam açısından herhangi bir sınırlandırmanın getirilmediği bu kanun ile birlikte gerek belediyelerin gerekse de belediyelere bağlı olan işletme ve müesseselerin vergi mükellefi sıfatı ile borçlu oldukları vergi asılları ile tüm vergi cezalarının faizleri ve gecikme faizlerinin terkin edilmesi amaçlanmıştır.²⁹

2.13. 03.08.1966 TARİH VE 780 SAYILI KANUN

“3 Ağustos 1966 Tarih ve 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun” un, Bakanlar Kurulu tarafından hazırlanan gerekçesinde, “toplumsal, politik ve ekonomik içeriğimiz açısından toplum içerisinde yaşanan gelişmeler karşısında

²⁵ Dallı, a.g.t., ss.45-46.

²⁶ Karabulut, a.g.t., s.108.

²⁷ Dönmez, a.g.e., s.243.

²⁸ a.g.e., s.243.

²⁹ Narinoğlu, a.g.m., s.30.

işlenen bazı suçlara verilmiş olan cezaların uygulanmasında ve bazı suçların izlenmesi sürecinde toplumsal bir yarar kalmamış ve af uygulamasının toplumsal bir önlem olacağı inancı ve bir atıfet olması” sebebiyle hazırlandığı belirtilmiştir.³⁰

Kanununu 31 Aralık 1965 tarihine dek olan vergilendirme dönemlerine ilişkin kesilen vergi cezaları ve gecikme zamlarına af uygulanmış olup, vergi cezaları ve gecikme zamlarına af uygulanabilmesini vergi asıllarının ödenmesine bağlayarak aftan faydalanılmasını şarta bağlamıştır. Kanun koyucu vergi asılının ödenmesi içinde zaman şartı koyarak vergi asıllarının kanununun yürürlük tarihi olan 9 Ağustos 1966 tarihinden itibaren 9 Şubat 1967 tarihine kadar altı aylık bir süre içerisinde ödenmesini belirtmiştir.³¹

2.14. 28.02.1970 TARİH VE 1319 SAYILI KANUN

28 Şubat 1970 Tarih ve 1319 sayılı *Emlak Vergisi Kanunu* ile Getirilen Af Uygulaması yürürlükten kaldırılmış bazı vergilere istinaden düzenlenmiştir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile mükelleflerin sahip oldukları gayrimenkullerin vergilendirilmesi kapsamında ciddi değişiklikler yapılmış ve bu kanunla 27 Haziran 1931 tarihli ve 1833 sayılı *Arazi Vergisi Kanunu* ile 4 Temmuz 1931 tarih ve 1837 sayılı *Bina Vergileri Kanunu* uygulamadan kaldırılmıştır.³²

28 Şubat 1970’e kadar olan süreçlere ilişkin gerçekleşerek bu Kanunun uygulamaya konulduğu süreye dek tahsil edilmemiş bina, buhran, savunma ve arazi vergisi borçlarının kanunun yürürlüğe girmesi itibari ile geçecek ilk ikinci ay sonuna kadar tümünün ödemesini gerçekleştirenlerin, vergi cezası ve gecikme zamlarının %90’ı, ikinci iki ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının %80’i ve üçüncü iki ay sonuna kadar tümünü ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının %70’i affedilir. Bu devreye ait vergilerden anlaşmazlığı olanlar, ödeme zamanının başlaması itibari ile ikişer aylık süre zarfında tümüyle tamamen ödenmeleri durumunda birinci fıkrada ifade edildiği oranda af uygulamasından faydalanırlar.³³

³⁰ Başa, a.g.t., s.35.

³¹ Dönmez, a.g.e., ss.152-153.

³² Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C7, B114, 02, 28.06.1970, s.331.

³³ *Topluca Türk Vergi Kanunları*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2004, s.671.

Uygulanan af bina vergisine ilaveten buhran vergisi ve savunma vergilerine bağı vergi cezaları ve gecikme zamlarını da kapsamaktadır. Ancak bina vergisi matrahı üzerinden tahsil edilen “Temizleme ve Aydınlatma Resmine” dair ceza ve gecikme zamları af dışında değerlendirilmiştir.³⁴

2.15. 15.05.1974 TARİH VE 1803 SAYILI KANUN

15 Mayıs 1974 Tarih ve 1803 sayılı *Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*, genel af niteliğinde çıkartılmıştır. Nerdeyse tamamı siyasi ve adli afla ilgili olan kanunda, birkaç maddeyle vergi affına da yer verilmiştir.³⁵

İçeriğine harç, resim ve vergilerin yanında parafiskal gelir şeklinde ifade edilen Sosyal Sigorta ve Bağ- Kur primlerine yönelik cezalar, faizler ile gecikme zamları da dâhil edilmiştir. Yasa, kadastro harçlarını da af kapsamına alma yoluyla sadece cezaları ve fer’ i nitelikte bir alacak olan gecikme zammı ve faizleri yerine, asli nitelikte olan kamu alacaklarını da affetmiştir.³⁶

Uyuşmazlıktan vazgeçme şartı aranmamış fakat kanunun yürürlüğe girdiği tarihte hakkında uyuşmazlık bulunan ya da daha sonra uyuşmazlık çıkarılan kamu alacakları asıllarının, uyuşmazlığın kesin karara bağlandığı tarih itibari ile sekiz ay içinde ödenmesi öngörülmüştür.³⁷ Ancak uyuşmazlıktan haksız çıkılan hallerde, kesinleşen kamu alacağının; cezanın kaçakçılık olduğu hallerde %50, diğer hallerde %20 fazlası ile tahsil olunması hüküm altına alınmıştır.³⁸

2.16. 20.03.1981 TARİH VE 2431 SAYILI KANUN

12 Eylül 1980 tarihinde yaşanan darbeden sonra olağanüstü durumlarda çıkan bir diğer af kanunu da 20.03.1981 tarihinde çıkan “*2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanundur*”.³⁹ Yasa Milli Güvenlik Konseyi tarafından çıkartılmıştır.

³⁴ Çetin, a.g.t., s.59.

³⁵ Sayar, a.g.m., s.65.

³⁶ Doğan ve Besen, a.g.m., s.83.

³⁷ Dönmez, a.g.t., s.259.

³⁸ Bumin Doğrusöz, “Olması Gereken Af Kanunu”, *Dünya Gazetesi*, (21.12.2010).

³⁹ Resmi Gazete, 22.03.1981/17287.

1980’li yıllarda etkisi daha çok hissedilen enflasyon sürecine girilmesi, ithalatın hammadde alımı ile artması sonucunda döviz rezervlerinin erimesi, bazı yükümlülerin gerek fırsatları değerlendirmeleri gerekse geleceği iyi görememeleri nedenleri ile “kara para” sorununun büyük boyutlara ulaştığı görülmüştür.⁴⁰

Vergi kanunlarına adapte olunması, 1980 yılı öncesi ve sonrası süreçte vergi idaresi ve yargısında biriken uyuşmazlık dosyalarının azaltılması, ekonomik ve siyasi istikrarsızlığın neden olduğu gerginliği yumuşatmak amacıyla 2431 sayılı Kanun çıkarılmıştır.⁴¹

Vergi denetiminin azlığı sebebiyle bildirilmemiş servet unsurları ve vesikasız emtia miktarları ekonomik alanlar dışına kaymış ve beyan dışı kalan servet unsurlarının ve vesikaya bağlanmayan emtia miktarlarının belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve böylece bunlardan sağlanan kazançların ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır.⁴²

VUK kapsamına girmeyen vergiler kapsam dışında tutulmuştur. Buna ek olarak kanunda vergi aslına bağlı olmaksızın vergi cezalarının tamamının affedilmesi öngörülmüştür.⁴³

Servet ve stok bildiriminde bulunmak mecburiyetinde olan mükellefler 31 Aralık 1979 yılı itibariyle mevcut bulunmasına rağmen verilen servet bildirimlerinde yer almayan ya da gerçek ederinin altında yer alan servetlerini ceza tehdidi olmaksızın teşvik etmek şartıyla bir defaya mahsus olmak üzere ek bir servet bildirimini verebilirler.⁴⁴ Böylece kayıt dışı kazançlar ekonomiye kazandırılmış olacaktır.

⁴⁰ Dilek Akgün, *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s.48.

⁴¹ Fethi Aygün, “Mükelleflerin 6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Durumu”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.88, (Nisan, 2011), ss.90-91.

⁴² Sayar, a.g.m., s.66.

⁴³ 2431 Sayılı Kanun m. 1, 3. fıkra.

⁴⁴ Gözde Yaşar Çil, *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012,s.38-39.

5 Ocak1982 tarihinde çıkan 2571 sayılı Kanun⁴⁵ile 2431 sayılı Kanun'un 7. maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliğe göre; 2431 sayılı Kanun'un 7. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen bildirimde bulunma süresi 30 Nisan1982 ödeme süresi ise 30 Haziran1982 olarak değiştirilmiştir.⁴⁶

2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun ile birlikte bütçe açığı 96,5 milyar TL düzeyinde seyretmiş ve toplamda 46 milyar TL gelir elde edilmiştir.⁴⁷

2.17. 22.02.1983 TARİH VE 2801 SAYILI KANUN

Kanun "24 Şubat 1983 tarihli, 17969 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmış ve 2801 sayılı "*Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun*" çıkartılmıştır.

Yalnızca iki yıl geçen 2431 sayılı Yasaya rağmen, hedeflenen amaçlara ulaşamamış olması, çözümlenmesi gereken sorunların hiç azalmadan varlığını devam ettirmesi, yeni bir af kanununu gündeme getirmiş ve bunun sonucu olarak da şimdiye kadar uygulanan en geniş içeriğe sahip af yarası olan 2801 sayılı Kanun çıkartılmıştır.⁴⁸ Kanun gerekçesi olarak 2431 sayılı Kanundaki bildirim ve ödeme sürelerinin kısa tutulması neticesinde başarısız olunması gösterilmiştir.⁴⁹

2801 sayılı Kanun, vergi yükümlülerine ciddi fırsatlar sunmuş özellikle de asli vergi borçlarının bir kısmını affederek dikkatleri üzerine çekmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesinde ekonomik, politik, mali, vergi yönetimi ve yargısına dair sebepler etkili olmuştur. *Politik açıdan* 1983 yılından sonra demokratik hayata hızlı bir geçiş gerçekleştirildiği ve bu kapsamda genel seçimlerden sonra gelecek yeni hükümete anlaşmazlıklardan sıyrılmış vergi yönetimi teslim etme isteği olarak değerlendirilmiştir. *Ekonomik açıdan*, 2431 sayılı Kanunun hedeflerinden birisi vergilendirilemeyen kaynakların kayıtlı ekonomi kapsamına alınması amacının, servet bildirimlerinin sınırlandırılması nedeniyle beklenen katılımı gerçekleştirilememesi, istenen başarıyı da sağlayamaması neticesinde aynı amaçların iki yıl sonra yaşama

⁴⁵ Resmi Gazete. 05.01.1982/ 17505.

⁴⁶ 2571 Sayılı Kanun Ek m. 2.

⁴⁷ Okan Müderrisoğlu, Af Arsızlık Sınırında, <http://arsiv.sabah.com.tr/1997/02/24/e01.html>, (15.03.2012).

⁴⁸ Dönmez, a.g.e., s. 194.

⁴⁹ Karabulut, a.g.t., s.121.

geçirilen 2801 sayılı Yasayla tekrar gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. *Mali açıdan ise* hem kesinleşmiş alacakların hem de ihtilafı alacakların normal alacak süreci kapsamında toplanamayışı nedeniyle idari bakımdan pratik şekilde alınamayan gelirlerin alınarak hazineye gelir şeklinde aktarılması amacı gösterilmiştir.⁵⁰

Bu kanunun bir başka amacı da vergi yönetimiyle beraber kurulması planlanan vergi mahkemelerinin eski ihtilaf dosyaları kapsamında zarar görmesini engellemektir. Lakin kanunla beklenen hedef gerçekleşmemiş aradan iki yıl geçmesine karşın, bu organları tekrar ağır bir iş yüküyle karşılaştırmıştır. Şöyle ki, bu süreç içerisinde takdir komisyonunda 2.072.315 adet, yargıda da 200.000 adet dosyanın temizlenmesi için birikmiş durumda olduğu belirtilmiştir.⁵¹

Kanunda ifade edilen özel ihtilaf kararlarından faydalanabilmeleri için, gerek yazılı koşullara uygun ödeme gerçekleştirmeleri gerekse uzlaşma oluşturmamaları şartı aranmıştır. Buna ilave olarak 2801 sayılı Yasanın 10/2. maddesiyle 1 Ocak 1980 tarihine dek gerçekleştirilmesine rağmen bu yasanın hayata geçirildiği zamana dek ödenmemiş emlak vergisi ile bunlara bağlı gecikme zam ve cezalarının tahsilinden de vazgeçilmiştir. Gerekçe olarak da tahsil masraflarının sağlanacak gelirden daha yüksek bir miktar tutması gösterilmiştir.⁵²

2.18. 04.02.1985 TARİH VE 3239 SAYILI KANUN

4 Aralık 1985 tarihinde kabul edilen “*Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun*” la vergi kanunlarında önemli değişikliklere gidilmiştir. Değişiklikler kapsamında, genellikle vergi yönetiminin yasal donanım bakımından iyileştirilmesi hedeflenmiştir. Mükellefler açısından oldukça sıkı hükümler getirilmiştir.⁵³

VUK’ da yapılan değişikliklerle belge düzeni alışkanlığının vergi yükümlülerine verilmesi amaçlanmıştır. Bu sebeple kaçakçılık cezası asgari beş kat, usulsüzlük cezası ise on kat arttırılmıştır.⁵⁴

⁵⁰ Dönmez, a.g.e., ss.196-198.

⁵¹ Narinoğlu, a.g.m., s.34.

⁵² www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/601.html, (15.01.2016)

⁵³ Akgün, a.g.t., s.55.

⁵⁴ 3239 sayılı kanun, R.G 11.12.1985 tarih, No: 18944.

VUK'da yapılan önemli bir başka değişiklik ise gecikme faizi uygulamasına geçilmesidir. Buna göre, re'sen, ikmalen ve idarece vergi tarh edilen yükümlülere vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın söz konusu dönemine dair vade tarihini itibariyle gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür.⁵⁵

VUK'da yapılan değişiklikler ile getirilen yeni hükümlerin yaptırım gücü oldukça fazladır. Böyle katı hükümlerin getirilmesi, mükelleflerin önceki dönemlerden gelen borçlarını da kapsayacağından, bunu önlemek amacıyla, kanun koyucu af hükmü ile dengeyi sağlamayı düşünmüş olabilir.⁵⁶

3239 sayılı Yasanın uygulamaya konulduğu tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen yükümlülerin vergi borcu aslı 300.000 lirayı geçmeyenler, vergi borcunun aslını %25 fazlası ile 31 Aralık 1985 yılı sonuna dek ödemeleri halinde haklarında talep edilen cezaların üzerinin çizileceği ve gecikme zammı ile tecil faizinin hesaplamadan muaf olacağı, vergi borcu aslı 300.000 lirayı geçmeyen yükümlülerden bu vergi borcu ile buna bağlı cezaları uyuşmazlık konusu yapanlar, uyuşmazlıklardan vazgeçerek 31 Aralık 1985 tarihine dek vergi aslını %25 fazlası ile ödemeleri durumunda, bunlarla ilgili verilen cezaların üstünün çizileceği ve gecikme zammının alınmayacağı öngörülmüştür.⁵⁷

1985 yılına ait yapılan vergi tahsilatı 3.829 milyar lira amaçlanan vergi tahsilatı ise 3.584 milyar lira olmuş, hedefin gerçekleşme oranı ise %106,8 olarak seyretmiştir. Aralık 1985 döneminde 488 milyar lira vergi tahsilatı yapılmıştır. Tüm aylar dikkate alındığında, bu yıl içerisinde en fazla vergi tahsilatı Aralık ayında gerçekleşmiştir. Bir önceki yıla göre toplam vergi gelirlerinde % 61,4 oranında artış sağlanmıştır.⁵⁸

Diğer taraftan, 1985 yılında enflasyon oranı %58,3 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelir çeşitlerine baktığımızda, 1985 yılında toplam bütçe ve vergi gelirleri arasında;

⁵⁵ Akgün, a.g.t., s.55.

⁵⁶ a.g.t., s.55.

⁵⁷ 3239 sayılı Kanun.

⁵⁸ Akgün, a.g.t., s.56.

gelir vergisinin payı düşme eğilimine girmiş, kurumlar vergisinin payı %1.2 dış ticaretten alınan vergilerin payı ise %6,2 oranında artmıştır.⁵⁹

2.19. 03.12.1988 TARİH VE 3505 SAYILI KANUN

3505 sayılı Kanun ile 3239 sayılı Kanunda olduğu gibi başta VUK olmak üzere birçok vergi kanunda değişikliğe gidilmiştir.

Bunlardan en önem arz eden değişiklik; *6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunda* yapılmıştır. Bu değişiklik ile içinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş bulunan gecikme zammı ile gecikme faizinin izleyen yılın başından itibaren doğmalarına sebep olan asıl kamu alacağı addolunması ve gecikme zammına tabi tutulması hükmünün getirilmesidir.⁶⁰

Bu şekilde ağır bir hükmün yer aldığı kanunda ayrıca vergi affına yer verilmesinin sebebi, yükümlülerin durumlarını ağırlaştıracak bu değişiklikler yürürlüğe girmeden önce yükümlülere son bir fırsat verilmek istenmesidir.

Bu kanunun geçici 1. maddesinde af hükmüne yer verilmiş ve yürürlüğe girdiği süreye kadar her bir vergi çeşidi, vergilendirme süreci ve vergi dairesi itibariyle 500.000lirayı geçmeyen ve süresi gelmesine karşın ödenmemiş olan vergilerle bu süreden itibaren uzlaşmazlık durumuna getirilmiş veya dava açma süresi hala devam eden ve tutarı 500.000 lirayı geçmeyen vergilerin %30 fazlası ile anlaşmazlık yaratmamak, ortaya çıkan anlaşmazlıktan vazgeçerek 31 Aralık 1988 tarihi sonuna dek ödenmesi durumunda, ödenen bu vergilere denk gelen gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının alınmasından vazgeçileceği öngörülmüştür.

Yine vergi asıllarının kısmen veya tamamen ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere denk gelen 500.000 liranın üzerindeki gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30'unun 31.12.1988 tarihi sonuna dek ödenmesi durumunda %70'nin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

⁵⁹ 1985 yılı enflasyon oranı, D.İ.E, İstatistik Göstergeler(1923-1992), Yayın No:1682, s.317.

⁶⁰ 3505 S.K.' la Değişik m.51/3.

3505 sayılı af Kanununun gerçekleşen vergi tahsilâtı yönünden incelenmesi sonucunda; 1988 yılında gerçekleşen vergi tahsilâtı 14.232 milyar lira, hedeflenen 15.100 milyar lira, hedefin gerçekleşme oranı ise %94,3'tür. 1987 yılında hedefin %102,2'si, 1989 yılında ise hedefin %104,8'i gerçekleşmiştir.⁶¹

Bir önceki yıla göre 1988 yılında vergi gelirlerinde %57,2 oranında artış sağlanmıştır. Bu artış sevindirici olmakla birlikte, 1988 yılındaki enflasyon oranı %68,3 dikkate alındığında, reel bir artışın sağlanamadığı, tersine vergi gelirlerinden reel bir azalma olduğu görülmektedir.⁶² Esasen yirmi bir günlük kısa bir af döneminden mükelleflerin çoğunun yararlanması mümkün olmamıştır.⁶³

2.20. 28.12.1988 TARİH VE 3512 SAYILI KANUN

3512 Sayılı Bütçe Kanunu Resmi Gazetenin 28 Aralık 1988 tarih ve 20033 sayılı nüshasında yayınlanarak yürürlüğe girmiş olup, 63. maddesi ile vergi affı ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir.

İlgili maddeye göre yasa koyucu geçmiş yıllara ilişkin borçları, borçlunun kamu kurumu özelliğini göz önünde bulundurarak tasfiye etmek istemiştir. Bu maddeyle belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik vergi affı getirilmiştir. Af kapsamındaki cezaların vergi aslının 30 Haziran 1989 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir. Yine, Bir vergi aslına bağlı olmayan cezaların tahsilinden vazgeçilmiştir. Yasanın yürürlüğe girmesinden önce ödenen vergi asılları ile ilgili cezalar da affedilmiştir.

2.21. 14.06.1989 TARİH VE 3571 SAYILI KANUN

3571 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi, kamu çıkarları adına faydalı derneklerle Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik hükümleri içermektedir. Affın sebebi olarak ise, kamu faydası adına çalışan bu kurumların kamu hizmeti yapmalarını kolaylaştırmak ve bunun için

⁶¹ M.B. *Ekonomik Rapor*, 1981

⁶² D.İ.E, 1992.

⁶³ M.B. *Ekonomik Rapor*, 1981.

borçlarının temizlenip bu borçlar dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklarında sonlandırılmak istenmesi olarak gösterilmektedir.⁶⁴

Yasaya göre, yukarıda belirtilen işletmelerin Kanunun yayım tarihine 20 Haziran 1989 kadar adlarına tarh ve tebliğ edilmiş olmasına rağmen (anlaşmaya varılanlar dışında) henüz ödenmesi gerçekleştirilmemiş vergi asıllarını %10 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, ortaya çıkan ihtilaflardan vazgeçmek şartıyla bu Kanunun yürürlük tarihini takip eden aybaşı itibarıyla aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içerisinde tediye şekline, ödemesi gerçekleştirilen bu vergilere rastlayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi gereğince amme alacağının vergi aslına dönüşen bölümünün tahsil edilmesinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Buna ek olarak, ifade edilen işletmelerin, kanunun yayınlanmasından önceki dönemlerle bağlantılı olarak adlarına daha sonra tarh edilecek olan vergilerinde aynı şartlarda af hükmünden yararlandırılacağı belirtilmiştir.

Bu kararlardan yararlanarak taksitlerini ödeyen vergi yükümlülerinin herhangi bir taksit ödemesini zamanında gerçekleştirilmemesi durumunda, ödenmeyen miktarların bu madde kapsamında belirlenen vade tarihi temel alınarak 6183 sayılı Kanun'a göre, gecikme zammı ile beraber tahsil edileceği ifade edilmektedir.

Vergi gelirlerine etkisi açısından incelenmesi sonucunda kanun; 1989 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerinde %79,5 oranında artışın sağlandığı görülmektedir. 1989 yılı enflasyon oranının %63,3 olduğu dikkate alındığında reel olarak vergi gelirlerinde %16,2'lik bir artış gerçekleştirmiştir.⁶⁵

2.22. 15.12.1990 TARİH VE 3689 SAYILI KANUN

20 Aralık 1990 tarihinde Resmi Gazete' de (20731 sayılı gazete) yayınlanmış olan 3689 sayılı yasanın birinci maddesinde kısmi vergi affını içeren yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Birinci maddenin a bendinde hangi vergi cezaların af kapsamına alındığı belirtilmiştir. Bu maddeye göre af kapsamına dahil olan vergi cezaları aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

⁶⁴ Doğan ve Besen, a.g.m., s.91.

⁶⁵ Dallı, a.g.t., s.58.

- Yasanın yürürlüğe girmiş olduğu tarihe kadar herhangi bir vergi türü ve dönemine bakılmaksızın miktarı 3 TL'yi geçmeyen vergi borçları,
- Yıllık beyannameleri üzerinden tarh olunan vergiler içerisinde 25 TL'yi geçmeyen vergiler,
- Vadesi gelmiş olmasına rağmen ödemesi henüz yapılmamış ya da ödeme günü henüz gelmemiş olan tüm vergiler.

Yukarıda belirtilen vergilerin gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı %30'unun yarısının 31 Aralık 1990 tarihine kadar ödenmesi, diğer yarısının ise 31 Ocak 1991 tarihine kadar iki eşit taksit ile ödenmesi karara bağlanmıştır. Aynı yasa ile herhangi bir anlaşmazlık yaratılmaması adına gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarının %70'inin tahsilinden vazgeçildiği ifade edilmiştir.⁶⁶

3689 sayılı Kanun gecikme faizleri, gecikme zamları ve vergi cezalarının kısmi affını öngörmüştür. Bu kanunun çıkarılmasında, kamu alacağının kısa vadede tahsil edilmesi gibi ekonomik amaçlar etkili olmuştur.⁶⁷ Kanunla ayrıca, vergi idaresinde ve idari yargıda birikmiş olan dosyaların tasfiyesi de hedeflenmiş fakat yasanın uygulama süresinin on gün gibi kısa bir süre ile kısıtlanması, beklenen amaçların gerçekleşmesini olumsuz açıdan etkilemiştir.⁶⁸

2.23. 21.03.1992 TARİH VE 3787 SAYILI KANUN

3787 sayılı “*Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımına dair Kanun*” 3 Nisan 1992 tarihinde 21191 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir.

Yasanın gerekçesi olarak, şeffaf ve demokratik sayılmayan bazı uygulamaların etkilerini gidermek, 20 milyar YTL'yi aşan bir kamu alacağını tahsilatını kolaylaştırmak⁶⁹ sebebiyle çıkartıldığı belirtilmiştir.

Yasanın kapsamı ele alındığında; birinci maddede, VUK kapsamında yer alan vergi, resim ve harçların tümüyle bunların gecikme faizi, zammı ve vergi cezalarının

⁶⁶ Besen, a.g.t., s.120.

⁶⁷ Narinoğlu, a.g.m., s.39.

⁶⁸ Karabulut, a.g.m., s.127.

⁶⁹ Palamut, a.g.m., s.9.

tek tek %3'ünün Ekim 1992 sonuna kadar dört eşit taksitle ödenmesi halinde, anlaşmazlık yaratılmaması ve yaratılan anlaşmazlığın vazgeçilmesi koşuluyla gecikme faizi, zammı ve vergi cezalarının %70'nin tahsil edilmesinden vazgeçileceği açıklanmıştır.⁷⁰

Yasayla yükümlülerin kanun çerçevesinde ifade edilen vergilendirme süreçlerine dair bildirdikleri vergi matrahlarını belirli düzeylerde arttırmaları ve arttırılan bu matrahlara karşın gelen vergileri ödemeleri koşulu ile matrahı arttırılan dönemlere dair hesapların incelenmeyeceği belirtilmiştir.⁷¹

Vergi affı uygulamasından önce 27 milyon YTL alacağın olduğu ancak af uygulamasının bu alacağın ancak 12-15 milyon YTL'sini kapsadığı belirtilmiştir. Bu af uygulamasından Gelir İdaresi'nin de 7-9 milyon YTL arası gelir elde etmeyi planladığı belirtilmiştir. Bu uygulama sonucunda yaklaşık 9 milyon YTL gelir elde edilmiştir. Fakat bu miktar 1992 yılı için öngörülen vergi gelirlerinin 1/15'idir. Döneme ait vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat oranlarına baktığımız zaman 1991'de %82.50 olan bu oran, af yılı 1992'de %81.68'e inmiş, 1993'te ise %81.30 olarak gerçekleşmiştir.⁷²

2.24. 02.07.1998 TARİH VE 4369 SAYILI KANUN

Bu yasa 29 Temmuz 1998 tarihli “4369 sayılı Vergi Reformu Kanunu” ismiyle çıkarılmıştır. Yasayla, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alarak vergi tabanın genişletilmesi, vergi sisteminin daha basit ve daha açık bir hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve vergi sisteminin ekonomi ile uyumlu hale getirilmesi hedeflenmiştir.⁷³

Vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklerin en önemlisi “Gelir Vergisi Kanunu'nun” birinci maddesinde yer alan gelir tanımının genişletilmesidir. Tanımda; gelir, ‘bir gerçek kişinin bir takvim yılı boyunca sağladığı tasarruf ve harcamalarına kaynak oluşturan kazanç ve iratların safi tutarıdır’ şeklinde

⁷⁰ 3787 sayılı kanun, <http://www.hukuki.net/kanun/3787.15.frameset.asp>. (20.01.2017).

⁷¹ Yumuşak, a.g.m., s.40.

⁷² Eker, a.g.t., s.47.

⁷³ Celal Çelik, “ Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.256, (Aralık, 2002), s.45.

iken, ‘kaynağı ne olursa olsun diğer her çeşit kazanç ve iratlar’ şeklinde değiştirilerek bir takım istisnalar haricinde bütün gelir unsurlarını kapsamı altına alacak biçimde genişletilmiştir.⁷⁴

2.25. 07.03.2002 TARİH VE 4751 SAYILI KANUN

4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanun emlak vergisinde yaşanan sorunları ortadan kaldırmak için çıkarılmıştır. Af, mükelleflerin bildirimde bulunmak koşulu ile yükümlülüklerini yerine getirmeleri ve belirtilen yıllara dair idare tarafından tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini ödemeleri şartı getirilmiştir. Anılan süreç içerisinde beyan vermeyen ve ödemelerini tam yapmayan yükümlüler ise af kapsamı dışında bırakılmıştır.⁷⁵

Kanun, birtakım adaletsizliklere neden olduğu için eleştirilmiş neden olarak, hiç yükümlülüklerini yerine getirmeyenler hiç ödemedikleri vergiler için ödüllendirilmiş ve uzun yıllarıdır vergisini tam ve zamanında ödeyen yükümlülerin ise gecikme zamları affedilmemiş olması gösterilmiştir.⁷⁶

2.26. 27.02.2003 TARİH VE 4811 SAYILI KANUN

Cumhuriyet tarihinin en geniş kapsamlı vergi affı Vergi Barışı Kanunu’dur. TBMM Genel Kurulunda ilk olarak 16 Ocak 2003 tarihinde kabul edilerek Cumhurbaşkanlığının onayına sunulmuş, ancak yayınlanması uygun bulunmayan 4792 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” TBMM’ ce bir kez daha görüşülmesi için Anayasa’nın 89. ve 104. maddeleri uyarınca TBMM Başkanlığı’na geri gönderilmiştir.

TBMM, vergi barışı kanunu olarak bilinen 4792 sayılı Kanunu Cumhurbaşkanı’na göndermiştir. Bu süreçte kanun 4811 sayılı Kanuna hiç dokunulmadan Cumhurbaşkanına iletilmiştir. İlgili yasa 27 Şubat 1993 yılında 25033 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe girmiştir

⁷⁴ Bülent Ak ve Fercan Aykutlu, *4369 Sayılı Kanunla Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi*, 3. b., Ankara: TÜRMOB yayınları-43, 1998, s.11.

⁷⁵ 4751 Sayılı Kanun Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, http://www.alomaliye.com/4751_sayili_kanun.htm, (12.01.2017).

⁷⁶ Taşkın, a.g.m., s.115.

Uluslararası Para Fonunun (IMF) bile uzunca tartışmalar yaptığı bu kanun yürürlüğe girmeden önce IMF'nin bile fazla gelir getirmeyeceği gerekçesiyle karşı çıktığı 4811 sayılı Vergi Barişi Kanunu kapsamında yükümlülere birçok fırsat tanınmıştır.

Bu imkânlarla genel olarak, kesinleşen kamu alacakları için geliştirilen matrah artırımını uygulaması, ödeme kolaylığı ve mükelleflere stoklarını miktar ve değer kapsamında düzeltme olanağı sunan uygulamalar ve diğer düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷⁷

2.27. 22.11.2008 TARİH VE 5811 SAYILI KANUN

13 Kasım 2008 tarihli ve 5811 sayılı “*Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*” 22 Kasım 2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yasanın amacı; Gerek gerçek kişiler gerekse de tüzel kişilerin sahip olduğu ve yurt dışında bulunan menkul kıymet, altın, döviz, para ve diğer sermaye araçlarını ekonomiye kazandırmak, bunun yanında gayrimenkullerin kayıt altına alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynağı olarak gösterilmeyen varlıkların sermaye olarak gösterilmesi ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesidir.⁷⁸

Amaçlardan bir diğeri; kamu hazinesine gelir sağlamaktır ve 5811 sayılı Yasanın asıl amacıdır. Çünkü yasa, yurtdışında getirilen varlık ve yurt içindeki varlıkların üzerinden vergi alınması hazineye gelir sağlama amacını gütmektedir. Fakat hazineye gelir aktarma amacı var olmasaydı, beyan edilen varlık değerler üzerinden yurt dışı varlıklarda %2, yurt içi varlıklarda %5 oranında vergi alınması belirtilmiş olmazdı. Menkul kıymet, altın, döviz, para ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların yurtiçine getirilmesi veya bildirim sonrası kayıt altına alınmasına dair usul ve esaslar bu yasa şümülünü oluşturmaktadır.⁷⁹

⁷⁷ Dallı, a.g.t., s.70.

⁷⁸ 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, Madde 1, S.27062.

⁷⁹ Ercan Yelman, “Türkiye’de Vergi Af Uygulamaları Ve 6111 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Erzincan: Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s.88.

5811 sayılı Kanun çerçevesinde yurtdışına gerçek veya tüzel kişiler tarafından 01 Ekim 2008 tarihi itibariyle yurt dışında edinilen ve yurtdışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları, varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar bu uygulama şümuluna girmektedir.⁸⁰

Gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerince mevcut olan ve ülkemizde bulunan ancak 01 Ekim 2008 tarihinden itibaren yasal defter kayıtlarında işletmelerin öz kaynakları kapsamında yer almayan menkul kıymet, altın, döviz, para ve diğer sermaye araçları ve taşınmazlar bu kanun kapsamında değerlendirilecektir.⁸¹

Tam yükümlülüğe tabi gerçek bireylerle kurumların yasal ve iş merkezi Türkiye sınırlarında yer almayan kurumların tasfiyesi dolayısıyla ortaya çıkan kazançları, 31 Ekim 2009 tarihine dek Türkiye'ye aktarılmış olması koşuluyla gelir ve kurumlar vergisi istisna kapsamında olacağı kanun ile hüküm altına alınmıştır.⁸²

Kanunun uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve kanun kapsamında yapılan başvuruların bekleneni karşılamaması nedeniyle söz konusu kanunun kapsamını tarih ve süre bakımından genişletmek amacıyla 5811 sayılı Kanununun 44, 45, geçici 3. ve 4. Maddelerinde bazı düzenlemeler yapılmıştır.⁸³

2.28. 13.02.2011 TARİH VE 6111 SAYILI KANUN

Cumhuriyet tarihinin en önemli mali yapılandırması şeklinde nitelendirilen 6111 sayılı Kanun ile birçok kurum, kanun ve alacaklara ilişkin hükümler içinde bulundurmaktadır.⁸⁴ Bu kanunun TBMM' ye gönderilen gerekçesi aşağıda belirtildiği şekilde açıklanmıştır.

2008 yılının ortalarında başlayan dünyadaki ekonomik kriz, tüm dünyayı etkilerken ülkemizi de ciddi manada etkilemiştir. 2009 yılının ikinci yarısına kadar etkisini giderek artıran ekonomik kriz, uluslararası finans piyasalarında tüm sektörleri

⁸⁰ 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, Madde 3/1, S.27062.

⁸¹ 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, Madde 3/2, S.27062,

⁸² 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, Geçici Madde 1, S.27062.

⁸³ Başa, a.g.t., s.54.

⁸⁴ Özcan Karatay ve Aliye Karatay, "Türkiye'de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.3, No 2, 2011, s.185.

etkisi altına almış ve Türkiye’de de dış talebin azalması nedeniyle ekonomik küçülmeye yol açmıştır.⁸⁵

Gerek sağlam makroekonomik temeller gerekse kriz boyunca aldığı tedbirlerle, Türkiye ekonomisi, dünyadan olumlu açıdan sıyrılarak hızlı bir toparlanma dönemine girmiştir. Bununla beraber, ülkemizde dış talebin azalması ve bu düşmeye bağlı olarak ürün ve hizmet satış gelirlerindeki düşüş, kredi sağlamadaki zorluklar işletmelerin üretim kapasitelerini tam anlamı ile kullanamamalarına ve dolayısıyla olarak nakit dengelerinin sarsılmasına yol açmış ve kimi işletmelerin kamuya dair yükümlülüklerini yerine getirmesinde gecikmelere sebep olmuştur. Ortaya çıkan bu süreçten kötü etkilenen firmaların devlete olan borçlarına getirilen ek mali yaptırımlar da borç tutarlarını artırmış olup, icra takibinde kalan borçlulara mevcut yasal düzenlemelerle ödeme imkânları sağlamaya çalışmış ancak, borçların tavsiye edilmesinde yeterli olmamış ve devlete olan borçların enflasyon oranına bağlı şekilde ödenmesi, kamuyla olan mali bağın belirli bir plan ve program dahilinde çözüme ulaşması koşulu ile çalışmalara devam edilmesine imkan sunması açısından toplum tarafından talepler artmıştır.⁸⁶

Kanunla, Ekonomik kalkınmanın devamlılığı için yatırım koşullarını iyileştirmek, özel sektörün kamuya ilişkin borç yükümlülüğünü düşürmek, mali ve para politikalarının daha etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak amacıyla kanun çıkarılmıştır.⁸⁷

Bu Kanun 25 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.⁸⁸ Mükelleflere birçok kolaylık sağlamıştır.

⁸⁵ Mustafa Teke, “6111 Sayılı Yasa’ya Göre, İşletmede Mevcut Kayıtlarda Yer Almayan, Kayıtlarda Yer Alan İşletmede Olmayan Emtia, Demirbaş ve Kasa Mevcudu ve Ortaklar Cari Hesapları İçin Bu Kanun Gereğince Yapılacak Muhasebe Kayıtları”, *Yaklaşım Dergisi*, Y.19, S.220, (Nisan, 2011), s.130.

⁸⁶ 6111 Sayılı Kanunun Genel Gerekçesi.

⁸⁷ a.g.e.

⁸⁸ Resmi Gazete, 25.02.2011/27857 (Mad.1).

3. TÜRKİYE DEKİ VERGİ AFFI UYGULAMALARININ DİĞER ÜLKE UYGULAMALARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi Affi kavramında gerek teorik gerek temel ilkeler açısından belirsizlik hakim olsa da, ceza hukuku kapsamındaki aftan daha sık başvuru alan bir müessesedir. Aflar yalnızca gelişmekte olan ülkelerde değil, gelişmiş ülkelerde de başvuru alan bir mekanizmadır. Avusturya, Avustralya, Fransa, Finlandiya, Portekiz, Yunanistan, İrlanda, İtalya, İsviçre ve Amerika Birleşik Devletlerinde vergi affi uygulamalarını görmeye beraber, Afların alışlagelmiş bir hale geldiği ülkelere Meksika, Fildi, Arjantin, Brezilya, Hindistan, ve Türkiye örnek gösterilebilir.⁸⁹

Affin az gelişmiş ülkelerde daha yaygın olacağı önyargısı, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere bakıldığında hiç te öyle olmadığını gösterir. Özellikle 1980 sonrası süreçte vergi aflarına yönelik ilgi oldukça göze çarpmaktadır. Vergi affinin yalnızca vergi kanunlarına uyumsuzluğun olduğu, vergi ahlakının oturmadığı ülkelerin başvurduğu düşünülürse, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçakçılığına kalıcı çözüm getirilemediği görülmektedir.⁹⁰ Yine de bir gelenek haline sokulmuş adeta yeni bir kamu geliri gibi görülen vergi aflarının sıklığı gelişmekte olan ülkelerde daha çok dikkat çekmektedir.⁹¹

Avrupa da çözülemeyen vergi kaçakçılığı sorunu vergi aflarına yönelik ilgiyi artırmıştır. Vergi uygulamalarının güçlendirici bir parçası olarak görülen vergi afları özellikle 1980-1990 yılları arasında Batı Avrupa da ele alınma zorunluluğu getirmiştir. İtalya ve İrlanda da uygulamaya giren iki vergi affi uygulamasına değinecek olursak; 1982 yılında İtalya da vergi affi sonrası hedeflenen meblağ 4.6 milyar dolarken 700.000 dolara dahi ulaşamamıştır. 1988 yılı İrlanda da uygulanan vergi affi öncesi hedef 50 milyon dolarlık bir tahminen 750 milyon dolar gelir elde edilmiştir. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere vergi affi mekanizması içinde belirsizlik barındırmakta ve sonuçları öngörülememektedir.⁹²

⁸⁹ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.VIII ,S.1, 2006, s.42.

⁹⁰ Dönmez, a.g.t., s.393.

⁹¹ a.g.t., s.394.

⁹² Dönmez, a.g.t., s.395.

Türkiye de de özellikle gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi vergi afları benzer özellikler göstermektedir. Vergi afları Türkiye de sık başvurulan bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır ve sadece 1960-1989 yılları arasında on dört vergi affı çıkarılmıştır. Uygulamaların, vergi ahlakı ve başarı koşullarından bir kereye özgü olma gibi özellikleri ihlal etmesi, durumun diğer ülkelerden pek farklı olmadığını göstermektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

6736 SAYILI KANUN ve MALİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Geçmişten günümüze bakıldığında 34. af kanunu yürürlüğe girmiştir. 6736 sayılı Kanun 3 Ağustos 2016 tarihinde kabul edilmiş, 29806 sayı ve 19 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmasıyla da yürürlüğe girmiştir. Bu bölümde kanun detaylı şekilde açıklanacaktır.

1. 6736 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ

Tezin ikinci bölümünde açıklanan ekonomik, sosyal, siyasi gibi başlıklar altındaki genel gerekçeler 6736 sayılı af Kanunu için de geçerlidir.

Ülkemizde yatırım faaliyetlerinin genişletilmesi vasıtasıyla, uluslararası yatırımlar açısından cazip bir hale gelmesinin sağlanması yanı sıra, ekonomik anlamda kalkınmanın sürdürülmesi biçiminde devamlılığını korumak gerekmektedir.¹

“Türkiye’deki var olan yatırımları ve iş olanaklarını çoğaltmak, daha çok üretimi özendirme için araştırma ve geliştirme faaliyetlerine katkı sağlayarak bu bağlamda Türkiye’yi daha cazip duruma getirmek, iktisadi kalkınmanın devamlılığını sağlamak ev müteşebbislerin vereceği yatırım ve iş kararlarına daha sağlıklı şekilde eğilmeye imkan sunmak amacıyla bu yasa yürürlüğe konulmuştur.² Planlanan amaçların sonuca ulaşması ve iktisadi kalkınmanın sürekliliği adına bu yasanın yürürlüğe girmesi vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir.³

Yasa aynı anda; "özel teşebbüsün devlete mevcut vergi ve diğer birtakım borçlara ilişkin sorumluluğu azaltılarak, mevcut borçların ödeme yapılmasında taksitli ödeme kolaylığı getirilerek uyuşmazlıkları barışçıl yöntemle bitirmek, vergi

¹ A. Murat Yıldız, “6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ile Getirilen Mali Af”, Slayt, Gaziantep, 21 Eylül 2016, <http://www.yildizymm.com.tr/>.

² Levent Başak, “6736 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Esaslar Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, *Lebib Yalın Mevzuat Dergisi*, S.154, 2016, ss.7-8.

³ Başak, a.g.m., ss.7-8.

incelemesi içerisinde yer alan konuları mahkemeye gitmeden çözüme kavuşturmak, vergi düzeninde tahmini arttırarak geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin ortaya çıkabilecek riskleri en aza indirmek veya tamamen ortadan kaldırmak, işletmelerin kayıt altına aldığı ya da alması zorunlu olduğu kayıtları fiili anlamda durumlarını gerçeğe uygun bir şekilde sokmayı sağlayarak kayıt dışı ekonomiyi azaltarak işletmelerin kayıtlı ekonomiye katılımını sağlamak amaçlanmıştır. 6552 sayılı İş Kanunu ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararname (KHK)' ler de değişiklik yapılması ile bazı alacakların tekrar yapılandırılmasına ilişkin kanun çerçevesinde yapılandırılmış alacakları, yasanın belirttiği koşullar kapsamında borçlarını ödemekte zorluk yaşayan borçlulara tekrar bir fırsat verilmesi yoluyla kamu alacaklarının tasfiyesini gerçekleştirmek ve birtakım değerleri ulusal ekonomiye kazandırmak” gibi hedefleri gerçekleştirmek adına bu yasa çıkarılmıştır.⁴

2. 6736 SAYILI KANUNUN İÇERİĞİ

6736 sayılı Kanun iş dünyasının ve mükelleflerin sabırsızlıkla yüksek beklentilerle beklediği bir yasa olarak birçok konuda borçları tekrar yapılandırmakta, aslına bağlı olan fer'i alacakların bir bölümünün hepsini, bir bölümünü de kısmen affetmesi dolayısıyla ortaya çıkan neticeler açısından af yasası şeklinde ifade edilmektedir. Lakin yasanın içeriği incelendiğinde vergi affından çok kamu alacağını yapılandırması ve içinde vergi affını da kapsayan bir maliye affı şeklinde ifade etmek daha doğrudur.⁵

Kanun içeriği itibariyle;

- Motorlu taşıtlar vergisi aslı ve fer'ilerinde tenzilat, vergi aslından bağımsız hususi usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezalarında indirim, bildirilmemiş gelirler ve kazanımlar için pişmanlıkta faizsiz ve cezasız bildirilebilme fırsatı gibi vergi affı niteliğinde hükümlerin yanı sıra,

⁴ TBMM, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi ve Gerekçesi”, 2016, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1310.pdf>, (01.02.2017).

⁵ Semiha Yılmaz, *Türkiye'de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşakların Bakış Açısı*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2019, s.110.

- Trafik cezalarında indirim, vadesi 31 Aralık 2011 tarihinden önce olan ve 50 TL altında kalan bütün kamu alacakları için terkin; SGK primlerinde, bunlara bağlı ceza ve faizlerde indirim gibi mali af niteliğinde hükümler de barındırmaktadır.
- Vergi anlaşmazlıklarının sulh yöntemiyle çözümlenmesi halinde %80'ibulan indirim, varlık barışı hükümleri, işletme kayıtlarının düzeltilmesine imkan sağlanması ve hatta inceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için yapılandırma gibi teknik imkanlar da sağlanmıştır.
- 6552 sayılı Kanun dahilinde devam eden borçlara da tekrar yapılandırma imkanı sağlanmış ve af içerisinde af veya affin affedilmesi gibi bir durum da yeni af yasası ile meydana getirilmiştir.
- 6552 sayılı Kanun'da mevcut olmayan matrah artırımı sistemi, 6736 sayılı Kanun kapsamında uygulanmış ve bu kanunlar arasındaki ana ayrımlar olmuştur.

Matrah artırımının hangi koşullarda yürürlüğe gireceği konusundaysa, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan broşür ve rehberlerle bir açıklık getirilmiştir. Öncelik olarak kimlerin başvuru yapabileceği incelendiğinde, yıllık kurumlar ya da gelir vergisi beyannamesi vermek zorunluluğunda olan kurumlar ve gelir vergisi mükellefleriyle katma değer vergisi (KDV) mükelleflerinin başvuruda bulunabileceklerini gözlemlenmiştir. Hangi dönemlerde başvuru yapabilecekleri sorusuna yanıt olarak ise, esas tarih zaman aşımına uğramayan dönemler olan 2001, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim seneleri için başvuru yapabileceği şeklindedir.

Gelir vergisi açısından matrah ve vergi artırımında uygulanacak asgari miktarlar Tablo 1'de yer almaktadır.⁶

⁶ Burhanettin Onur Kireçtepe ve Orçun Avcı, "Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları:6736 Sayılı Kanun'un İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.339, (Aralık, 2016), ss.153-154.

Tablo 1: Gelir Vergisi ve Vergi Artırımı

Vergi Artırımı ile Gelir Vergisi Matrahları							
Yıl	Matrah artırım oranı	Asgari Vergi Artırım Tutarları(TL)					Vergi Oranı
		İşletme hesabı defteri tutanlar	Bilanço defteri tutanlar ve serbest meslek sahipleri	Basit usul defter tutanlar	Gayrimenkul sermaye iradları	Diğer gelir türlerine göre beyanname verenler	
2011	%35	9.500	14.000	1.400	2.800	9.500	%20
2012	%35	9.890	14820	1.482	2.964	9.890	
2013	%35	10.490	15740	1.574	3.148	10.490	
2014	%35	11.160	16740	1.674	3.348	11.160	
2015	%35	12.650	18970	1.897	3.794	12.650	

Kaynak: Maliye Bakanlığı GİB 6736 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu, Matrah ve Vergi Artırımı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:223, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/6736matrahartirimi.pdf>, (E.T:26.10.2016).

Kurumlar vergisi açısından matrah ve vergi artırımında uygulanacak asgari miktarlar Tablo 2’de yer almaktadır

Tablo 2: Kurumlar Vergisi Matrah ve Vergi Artırımı

Kurumlar Vergisi Matrah ve vergi Artırımı			
YIL	Matrah Arttırma Oranı	Asgari Arttırma Tutarı (TL)	VERGİ ORANI
2011	%35	28.000	%20
2012	%30	29.650	
2013	%25	31.490	
2014	%20	33.470	
2015	%15	37.940	

Kaynak: Maliye Bakanlığı GİB 6736 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu, Matrah ve Vergi Artırımı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:223, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/6736matrahartirimi.pdf>, (E.T:26.10.2016)

Tablo 3’de Katma değer vergisi matrah ve vergi artırımında uygulanacak asgari miktarlar yer almaktadır.

Tablo 3: Katma Değer Vergisi Artırım Oranı

Katma Değer Vergisi Artırım Oranı	
YIL	VERGİ ARTIRIM ORANI
2011	%3,5
2012	%3
2013	%2,5
2014	%2
2015	%1,5

Kaynak: Maliye Bakanlığı GİB 6736 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu, Matrah ve Vergi Artırımı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:223, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/6736matrahartirimi.pdf>, (E.T: 26.10.2016).

Matrah ve vergi artırımından yararlanmak isteyen yükümlülerin, gerekli diğer şartları sağlamalarının yanı sıra en az tabloda belirtilen asgari oranlarda bir matrah ve vergi artırımının da bulunması gerektiği açıktır.

Yasanın içeriği incelendiğinde tam bir vergi affı olduğunu söylemek pek de mümkün olmayıp aksine ciddi bir şekilde kamu alacaklarının çok çeşitli şekillerinin de kısmen veya tamamen affedilmesi ile sonuçlanacak ve içerisinde vergi affı da barındıran bir mali af kanunu olduğundan bahsetmek en doğrusu olacaktır.

Vergilerle ilgili Maliye Bakanlığı'nın, 6736 sayılı Kanunla hazineye aktarılması beklediği meblağ 90 milyar Türk Lirasıdır. Vergiler haricinde Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları yönünde ise, 67 milyar TL meblağında bir borcun yapılandırılma sonucu hazineye intikal etmesi beklenmekteydi. 25 Ekim 2016 tarihi itibariyle toplam yapılandırılan borç miktarı 40.5 Milyar Türk Lirası iken, tahsil edilen borç miktarı ise 1.2 Milyar Türk Lirası olmuştur.⁷ Gerek tahsil edilen borç miktarının gerekse de yeniden yapılandırılan borç miktarının uzatılan son başvuru gününe kadar daha da artacağını öngörmek yerinde olacaktır.

6552 sayılı Kanun kapsam bazında, benzer borçlar üzerinde çeşitli indirim ve yapılandırmaya fırsat sunmaktadır. Fakat mükelleflere matrah artırımını fırsatı vermemektedir ve bu nedenle vergi idaresi açısından daha az cazip olduğu yönünde bir görüş oluşmuştur.⁸ Fakat buna rağmen başvuru kapsamında olan bütün borçların %59'luk bir kısmının İzmir ili özelinde yapılandırmadan yararlandığı ve bu durumun İzmir ilinin yüksek tahsilat oranlarıyla da bağlantılı olabileceği düşünülebilir.⁹ Fakat benzer bir durumun Manisa özelinde ise, başvuruların tamamlanmasına 1 aydan fazla bir süre kalmış olmasına rağmen toplam 190 bin borçlunun 58 bininin başvurduğu gözlemlenmiştir.¹⁰ Bu rakamın da başvurunun bitişi ile birlikte İzmir ile paralellik gösterebileceği yönünde bir tahminde bulunmak da temelsiz olmayacaktır.

⁷ Maliye Bakanı Naci Ağbal'ın 25.10.2016 tarihli Bütçe Sunumu, <http://www.hurriyet.com.tr/yeniden-yapilandirma-suresi-uzadi-40258703>, (E.T: 26.10.2016).

⁸ İzmir Vergi Dairesi Başkanı Rıfat Engin'in beyanati, <http://www.hurriyet.com.tr/izmirde-kamu-alacaklarinin-yuzde-59u-yapilandi-37036579>, (E.T:26.10.2016).

⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanı Rıfat Engin'in beyanati, <http://www.hurriyet.com.tr/izmirde-kamu-alacaklarinin-yuzde-59u-yapilandi-37036579>, (E.T:26.10.2016).

¹⁰ Manisa Vergi Dairesi Başkanı Yılmaz Çakan' ın 12.11.2014 tarihli beyanati, <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-borclarinin-yapilandirilmesi-37007974>, (Erişim Tarihi:26.10.2016).

Yasadan yararlanmak isteyenler kanunun Resmi Gazete’ de yayımlandığı 19 Ağustos 2016 tarihinde başlayıp bu tarih itibariyle şubat ayının sonuna kadar borçlu olunan gümrük idareleri, belediye ve vergi dairelerine başvuru yapmaları öngörülmüştür. Yani kanundan yararlanmak için en geç 31 Ekim 2016 tarihine kadar başvuru yapılması gerekmektedir. Bu yasa çerçevesinde yapılandırma işlemi uygulanan borçların ilk taksit ödeme süreci kapsamında tamamen veya ikişer aylık periyodlar halinde en çok 18 eşit taksitte ödenebilmesi mümkün olmakta ilk taksiti ödeme tarihinin 30 Kasım 2016 mesai saatinin bitimine kadardır.¹¹

6736 sayılı Yasadan yararlanabilmek için başvuru yapmasına rağmen 27 Ocak 2017 tarihi sonrasında yasa gereği ödeme zorunluluğu olan ödeme meblağlarını zamanında ödemeyerek af yasasına uygun davranmayan borçlulara ve yasaya uygun olmayan meblağlar için yeniden bir fırsat verilerek ve yasanın uygulandığı tarihten geçici ikinci maddenin uygulanacağı tarihe kadar geçen süre içerisinde ödemede geciktirilen her ay ve kesir için hesaplanması zorunlu olan meblağ gecikme zammıyla birlikte ödenmesi durumunda mevcut af yasasından yararlanma fırsatı sunulmuştur.¹²

Uzatılmış bu süreden yararlanmak adına yasanın ilgili maddelerinde ifade edilen şartlara uyularak borçlarını yapılandırmış olan borçlular için ayrıca 27 Ocak 2017 tarihine kadar ödenecek olan meblağların süresinde ödenmemesi sebebiyle yasa hükümlerine uyulmamış olması, yasaya aykırı olan meblağların, ödenmesi zorunlu olan tarihten sonra 27 Ocak 2017 tarihine dek arada geçen süre için hesaplanacak gecikmiş ödeme faiziyle beraber 21 Mayıs 2017 tarihine dek ödenmesi şartlarına bağlanmıştır.¹³

6736 sayılı Kanun kamu borçlusuna 30 Haziran 2017 tarihi öncesi dönemlere ilişkin pek çok olanak sunmaktadır. Bu olanakların özetleri aşağıda sunulmuştur. Motorlu taşıtlar vergisi ve trafik cezalarında kayda değer indirim, peşin ödeme seçeneklerinde yurtiçi ÜFE (Yİ-ÜFE) oranında hesaplanıp ortaya çıkan meblağdan ayrıca %50 indirim, Yİ-ÜFE oranında yapılan güncelleme ve vergi aslından

¹¹ Murat Başaran, “6736 Sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Vergi Mükelleflerine Tanınan Olanaklar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ş.336, 2016, ss.127-128.

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı, “6736 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu Rehberi”, 2016, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/6736rehberi.pdf>, (E.T: 02.02.2017), s.15.

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, “6736 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu Rehberi”, 2016, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/6736rehberi.pdf>, (E.T: 02.02.2017), s.15.

kaynaklanmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük nedeniyle doğan cezaların %50'sinin silinmesi gibi olanaklar getirilmiştir. Bunun yanı sıra işletme kayıtlarının faizsiz ve cezasız şekilde gerçek duruma uygun şekle getirilmesi, tarhiyat ve araştırma dönemindeki borçları yapılandırma, vergi ihtilaflarının barış yöntemiyle sonlandırılmasında %80'e kadar indirin, eczanelerde faiz ve cezasız stok düzenleme, vergi ve matrah artırımında vergi muafiyeti, yapılandırma kapsamına giren borçları anlaşmalı bankaların kredi kartı ve banka kartıyla ödeme, beyan edilmemiş kazanç ile gelirler için pişmanlıkla faizsiz ve cezasız beyan etme, "6552 sayılı Kanun çerçevesinde devam eden borçların tekrardan yapılandırma imkanı, vade süresi 31 Aralık 2011 tarihi öncesinde olan 50 Türk Lirası ve aşağısındaki borçların silinmesi konusunda kamuya borcu olanları adeta rahatlatabilecek pek çok avantajlar" sunmaktadır. Kamuya borçlu bireylere verilen bu olanaklar affa katılım için teşvik etmek ve af yasaasının başarısını olumlu etkilemektedir.¹⁴

Genel olarak bakıldığında vergi afları çeşitler yönünden 6736 sayılı Kanun gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına ilişkin ifadelerin eklenmesi mükelleflere sağlanmıştır.¹⁵ Dolayısıyla mükellefler yapılandırma yaptıkları borçlar için taksitle ödeme olanağını kabul etmeleri durumunda, başvuruda buldukları kamu kurumuna başvurdukları anda 6, 9, 12 ya da 18 eşit taksit ile ödeme olanaklarından bir tanesini kabul edebilmektedirler. Yine ödeme yapacakları ilk taksiti 30 Kasım 2016 tarihine kadar, kalan taksitleri ise her iki ayda bir ödeyeceklerdir. Belirtilen şartları karşılayarak taksitle ödeme yapmak isteyenler için;

- 12 ayda yapılacak 6 taksitli ödemelerde 1,045
- 18 ayda yapılacak 9 taksitli ödemelerde 1.083
- 24 ayda yapılacak 12 taksitli ödemelerde 1,105
- 36 ayda yapılacak 18 taksitli ödemelerde 1,150 katsayılarıyla çarpılıp ödenecek toplam meblağ hesaplanacaktır.¹⁶

¹⁴ Yiğit Karahanoğulları, "Kronik: Türkiye'de Kamu Maliyesinin Dönüşümü: 1998-2017", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2017, S:72, s.276.

¹⁵ Volkan Yurdadoğu ve Neslihan Coşkun Karadağ, "Türkiye'de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, V.8, 2017, s.150.

¹⁶ Elif Sonsuzoğlu, "6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler", *Yaklaşım Yayıncılık*, 2016, Sayı: 286, http://www.yaklasim.com/Duyuru/yapilandirma-ile-ilgili-tum-detaylar_16674, (03.02.2017).

3. 6736 SAYILI KANUNUN NİTELİĞİ

19 Ağustos 2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazetede ilan edilerek uygulamaya koyulan 6736 sayılı Kanun toplamda on dört maddeden oluşmaktadır. Kanun kamuoyu tarafından hem prim hem de vergi affi olarak değerlendirilerek kamuya olan alacakları tekrar yapılandırılmasına ilişkin kararları kapsamına karşın; temelde kamuoyunun bütününe ilişkilendiren kararları barındıran bir mali af yasasıdır.¹⁷

Kanun iş insanından öğrenciye, çiftçiden esnafa kadar 10 milyonun üzerinde vatandaşın yaklaşık 150 milyar Türk Lirası tutarında bir kamu borcunu kapsamaktadır. Kanunun kapsamı daha geniş bir açıdan ele alındığında; Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan tahsil dairelerince takibi gerçekleştirilen vergiler ve buna bağlı olan vergi cezaları, nüfus, askerlik, seçim idareleri tarafından verilen cezalar, karayolları geçiş ücretleri ve RTÜK'ün kestiği idari para cezaları, kaynak kullanımı destekleme fonu, öğrenim ve katkı kredisi, ecrimisil, haksız durumda faydalanılan ödemeler, taşınmaz kültür mirasın korunması için katkı payları, emeklilik kesintisi, sigorta primleri, gümrük vergileri, genel sağlık sigortası primi, işsizlik maaşı primine ilişkin bütün gecikme cezaları, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı, zam, faiz ile birlikte yanı sıra belediyeler tarafından kesilen idari para cezaları, katı atık ücreti alacakları, su, belediyeler tarafından tahsil edilen paylar dışında, bildirim dayalı vergilerde ve 2016 senesine ilişkin 30 Haziran öncesinde tahakkuk eden vergi ve bu vergilere bağlı cezaları, gecikme zamları, gecikme faizleri yer almaktadır.¹⁸

30 Haziran 2016 tarihli yapılandırmada esas alınmış ve yasanın çerçevesi genel olarak bu kapsamda çizilmiştir. 30 Hazirandan sonrası ödenecek olan ya da ödenmesi gereken temmuz ayında ödenecek olan gelir vergisinin ikinci taksiti, emlak vergisinin ikinci taksiti ve motorlu taşıtlar vergisinin ikinci taksiti ile diğer birtakım borçlar yasa çerçevesi dışında tutulmuştur.¹⁹

¹⁷ Ceyhun Gönen, “6736 Sayılı Af Yasasından Yararlanmayı Düşünen İhracatçı Firmaları Bekleyen Sürpriz”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.153, 2016, s.76.

¹⁸ Fırat Demir, “6736 Sayılı Af Kanunu’nun Vergi İncelemeleri Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.153,2016, ss.86-87.

¹⁹ Başaran, a.g.m., s.88.

Bu yasa çerçevesinde aftan yararlanan kurum ve kuruluşları özetlemek gerekirse; Belediyeler, İl Özel İdareleri, SGK, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Türkiye Barolar Birliği, TÜRMOB, TESK ve TOBB gibi pek çok kurum ve kuruluş yasa çerçevesine dahil edilmiş ve yelpaze oldukça geniş tutulmuştur.²⁰

4. 6736 SAYILI KANUNUN KAPSAMINDA ALACAKLAR

6736 sayılı Kanun kapsamında alacaklar; kesinleşen alacaklar, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar ve inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan alacaklardan oluşmaktadır.

4.1. KESİNLEŞEN ALACAKLAR

Kanunun çerçevesinde öncelikle Maliye Bakanlığı'na ödemesi yapılan vergilen olmak üzere farklı kamu kuruluşlarının da tahsil ettiği kamu borçları da (emlak vergileri, SGK primleri, gümrük vergileri gibi) girmektedir. Vergilerin beyana dayalı olanlarda 30 Haziran 2016 tarihine dek bildirilmesi gereken beyannamelere dair gecikme zamları, gecikme faizi, ceza ve vergi yapılandırmadan yararlanabilecektir. Yine, 30 Haziran 2016 tarihine dek gerçekleştirilen tespitlere dair vergi aslına bağlı olmayan cezalar da yasa çerçevesindedir.²¹

Bu kanunun ikinci maddesinde kesinleşmiş olan alacaklara dair hükümlere yer verilmiştir. Bir borcun kesinleşmiş alacak olarak kabul görmesi için 19 Ağustos 2016 tarih itibari ile;

- İtiraz/istinaf veya temyiz süreleri geçmiş,
- Dava açma süreleri ilk derece yargı mercileri nezdinde geçmiş,
- İdari para cezalarına dair durumlarda idari yaptırım kararına karşı olarak dava açma süresi zaman aşımına uğramış

²⁰ İmdat Türkay, “6736 Sayılı Kanuna Göre Vergi/Ceza Borçlarının Yapılandırılma”, *Maliye Postası*, S.866, 2016, ss.57-58.

²¹ Hilmi Develi, Dünya Gazetesi, 01.09.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/uzman-gozuyle-6736-sayili-kanun/327822> (08.04.2017).

- Uzlaşma hükümlerinden yararlanma zamanı geçmiş ya da uzlaşmış olması zorunluluğu bulunmaktadır.²²

Bu kapsamda kesinleşmiş olan alacakların tekrardan yapılandırılmasında silinecek ve ödenecek kamu borçları aşağıda belirtilmiştir.

Kesinleşmiş olan kamu alacakları için;

- Vergi ve diğer alacaklar gibi alacak asıllarının tümü,

Gecikme zammı, cezai faiz ve gecikme faizi gibi fer' i alacaklar yerine Yİ-ÜFE tutarının tamamının kanun hükümlerine uygun olarak ödenmesi durumunda;

- Vergi aslına bağlı olan verilen cezaların bütünü,

Gecikme zammı, cezai faiz ve gecikme faizi gibi fer' i alacaklar yerine Yİ-ÜFE tutarının tamamının kanun hükümlerine uygun olarak ödenmesi durumunda;

- Vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların tamamının,

Gecikme zammı, cezai faiz ve gecikme faizi gibi fer' i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

İkinci madde hükmünden faydalanmak isteyen borçlu vatandaşların maddede yer alan şartlar dışında kanun yollarına başvurmamaları, açılan davalardan vazgeçmeleri ve dava açmamaları gerekmektedir.

- 19 Ağustos 2016 tarihinden sonra ihtirazi kayıt ile beyan edilmiş fakat ödemesi gerçekleştirilmemiş vergiler, dava konusu olup olmadığına bakılmaksızın yasanın kesinleşmiş alacaklara dair ikinci maddesi çerçevesinde yapılandırılabilirlerdir. Böylelikle, ihtilafa dair yargı birimlerinde verilen hükümler dikkate alınmayarak

²² Deloitte, "6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Yürürlüğe Girdi" ,Vergi Sirküleri, No:2016/84, 19 Ağustos 2016, <https://www.verginet.net/Sirkuler/2016yili84.pdf>.

yükümlülerin bildirimini doğrultusunda tahakkuk eden meblağ temel alınıp yasa kararından faydalanılacaktır.

➤ 19 Ağustos 2016 tarihin öncesinde VUK'nın uzlaşi hükümleri kapsamında faydalanılması doğrultusunda kesinleşmiş; fakat daha son ödeme günü gelmemiş borçlular, uzlaşi sonucunda ortaya çıkan vergi ve ceza meblağları ile hesaplanmış gecikme faizleri göz önünde bulundurularak yasa kararlarından faydalanabileceklerdir.

➤ 2016 senesinde gerçekleşen ve 19 Ağustos 2016 tarihine dek ödemesi gerçekleştirilmeyen geçici vergilere bağlı olarak gecikme zammı ve faizi yerine yasanın uygulamaya koyulduğu süreye dek Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarına bağlı hesaplanacak meblağ ödenmek suretiyle yapılandırma olanaklarından faydalanılabilecektir.

Yasanın ikinci maddesinde kesinleşmiş alacaklar düzeltilmiş ve ilgili madde 10 fıkradan oluşmaktadır. 1. fıkra (a) bendine göre,

Vadesi gelmesine rağmen ödenmeyen ya da ödeme süresi sonlanmamış vergilerin bütünüyle gecikme zam ile faizi yerine, bu yasanın yürürlüğe girdiği tarihe dek geçen süre zarfı içerisinde Yİ-ÜFE değişim oranı baz alınarak hesaplanacak olan meblağ, yasaya uygun biçimde ödenirse, geri kalan vergi gecikme faizi, zamları ve vergi aslına bağlı cezalardan vazgeçilir. Birinci fıkranın (b) bendi,

Zamanı gelmesine rağmen ödemesi gerçekleştirilmemiş ya da ödeme zamanı sonlanmamış olan vergi aslına bağlı olmayan, vergi cezalarıyla iştirak sebebiyle uygulanan cezaların %50'siyle gecikme faiz ve zammı yerine, bu yasanın yürürlüğe gireceği zamana dek geçen süre zarfı için Yİ-ÜFE değişim oranı kapsamında hesaplanacak meblağ, ödenmemiş alacak yalnızca gecikme zammıysa bunun yerine bu yasanın yürürlüğe girdiği tarihe dek geçen süre için Yİ-ÜFE değişim oranı baz alınıp hesaplanacak meblağ yasaya uygun olarak ödemesi yapılırsa, kalan gecikme zammı ve cezalardan vazgeçilir.

Maddenin 4. Fıkrası kapsamında ise,2016'ya dair geçici vergilerin ödemesi gerçekleştirilmemiş kısmı için de yasanın ilan edildiği zamana dek Yİ-ÜFE düzeyinde tutar uygulanacaktır.

İlgili maddenin 6. fıkrası ile yasanın yürürlüğe girdiği tarih itibari ile yargı kararlarıyla kesinleşmesine rağmen yükümlüye ödemeye ilişkin bildirim yapılmadığı borçlar için de aynı kararlar yani, kesinleşen alacaklara dair kararların uygulanacağı hüküm kapsamına alınmıştır. Fakat bu durumda ölçütün, bildirim yapıp yapılmaması durumu olması eleştire açık nitelikte olup kesinleşen bir yargı kararının sonucunun idarenin bildirimini gerçekleştirmede gecikip, gecikmemesine bağlamanın hiçbir yasal ifadesi bulunmamaktadır.

Yine aynı koşullarda yargı kararıyla birlikte kesinleşen aynı meblağda borçlu olan iki yükümlüden bir tanesine bildirim daha önce gerçekleştirilip, diğer mükellefe yasanın yürürlüğe girmesinden sonra yapılması, idari işlemlerde gerçekleşen gecikme dolayısıyla yükümlüyü avantajlı veya dezavantajlı pozisyona getirmektedir. Ayrıca söz konusu durum idarenin iş yükü fazlalığı veya ihmalinin yargı kararının uygulamaya geçmesini etkilemesine yol açmamalıdır.

Sakıncalardan bir diğeri de yasanın TBMM'den geçmiş olup yürürlüğe girilmesinin beklendiği son günlerde kesinleşmiş olan yargı kararları için yasanın yürürlüğe girmesine az bir süre varken, tebligatın yapıp yapılmaması yönlendirme yapılabilecek durumlardan biridir. Yükümlünün ilgili adreste bulunmayarak tebellüğ etmemeyi uygulaması pek de zor bir durum olmayacaktır ve mevcut şekilde kesinleşen yargı kararının vergi ceza ve gecikme faizi varsa, tebellüğ etmemeyi sağlayıp, hem cezadan hem de yüksek orandaki gecikme faizinden kurtulabilecektir.

Yargı kararı yasanın yürürlüğe gireceği tarihten sonra kesinleşen alacaklar adına tebligat yapılmaz ve borcun vade süresi yasanın yürürlüğe girdiği tarihi varsayılarak borç yapılandırılabilir.²³

²³ 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, md.2/10, S/29804.

4.2. KESİNLEŞMEMİŞ VEYA DAVA SAFHASINDA BULUNAN ALACAKLAR

Kanunun 3. maddesi kesinleşmemiş alacaklarla, vergi aslına bağlı olan ya da olmayan cezalarını içinde oldukları yargı aşamasına göre değişik bir indirim yüzdesi uygulanacak biçimde hüküm verilmiştir.

Kanunun 3. maddesinin 1. fıkrasında, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren dava açma zamanı dolmamış ya da açılan davası ilk derece mahkemesinde olan, idarece, ikmalen ve resen tarh edilen vergiler adına %50'siyle bu meblağa yeniden gecikme faizi ve gecikme zammı yerine, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar geçmiş olan süre adına Yİ-ÜFE değişim yüzdesine göre hesaplanan meblağı, ya da da öngörülen biçimde ödenmesi sonucu, vergilerin kalan diğer %50'siyle vergi aslına bağlı gecikme zamları ve cezalardan vazgeçilebileceği hüküm altına alındığı belirtilmiştir

Kanunun 3. maddesinin ikinci fıkrasında istinaf/itiraz ya da temyiz süreleri veya karar düzenleme talebi zamanı dolmamış ya da bu evrelerde olan, özdeş nitelikteki vergiler adına, son evredeki meblağ esas alınarak,

Kanunun (a) bendi doğrultusunda, "terkine dair karar" olması durumunda söz konusu verginin %20'si ile gecikme faizi ve zammı yerine, bu yasanın yürürlüğe girdiği tarihe dek geçmiş olan zaman için Yİ-ÜFE değişim yüzdesine göre hesaplanıp meblağın ödenmesi durumunda, söz konusu verginin kalan %80'iyle gecikme zammı ve faizleriyle vergi aslına bağlı ortaya çıkan cezalardan vazgeçilecektir.

Yasanın (b) bendi doğrultusunda, "tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması halinde", onaylanan verginin tamamı ve terkin edilen söz konusu verginin %20'si ile bu meblağlarla beraber, bu yasanın yürürlüğe girdiği tarihe dek geçmiş olan süre adına Yİ-ÜFE değişim yüzdesine göre hesaplanıp meblağın ödemesi gerçekleşmesi durumunda, söz konusunu vergiden terkin edilen %80'iyle gecikme faizi ve zamları ve vergi aslına bağlı oluşan cezalardan vazgeçilecektir.

Lakin son kararı bozmak için verilen karar da ise, 3. maddenin ikinci fıkrasının (b) bendi uygulandığı ifade edilir. Bozma kararı verilmesinin davayı tekrardan başa döndüreceği düşüncesiyle henüz dava açma zamanı dolmamış ya da ilk aşamadaki mahkemede görülen alacaklarda uygulandığı gibi, verginin %50'siyle birlikte Yİ-ÜFE

değişim yüzdesinden hesaplanacak meblağla ödenip kalan vergi ve vergi aslına bağlı cezalardan vazgeçilir.

Kısmen bozma kısmen de onama hükmü olması durumunda, tasdik edilen yani ilk aşamadaki mahkemede vergi mükellefi lehine verilmiş olan kararın onandığı kısım için bütünü, bozulan kısmı için yani ilk evredeki mahkemenin vergi mükellefi aleyhine verdiği üstünü çizerek silme hükmünün bozulan kısmının %50'si alınarak bunlara Yİ-ÜFE uygulanmaktadır. Sonrasında kalan kısımlar ve vergi aslına bağlı cezalar ile gecikme faizi ve gecikme zammından vazgeçilir.

Neyin bozma hususu neyin onama hususu olduğu belli edilmeden kullanılan söz konusu ifadelerde, vergi mükellefin çıkarına terkin kararının bozulması ile vergi mükellefi aleyhine onay kararının bozulması belirli olmayan biçimde "bozma kararı ise" ya da "onama ise" biçiminde belirtilmiştir. Fakat daha sonra ortaya çıkan vazgeçilen düzeylerde daha önceki oranlar kanun koyucunun amacı belirlenerek öteki madde ve fıkralar ile mevcut bağı kurulup, sistematik yorumlamayla ²⁴ tanımlanmış bulunmaktayız. Yasa metinleri daha anlaşılır bir biçimde yazılmalı ve bu biçimde davanın hani taraf çıkarına bozularak, hangi taraf lehine onandığı ancak zorlayıcı yorumlar ile açıklanabilecek ifadelerden uzak durmak gerekir. Aynı durum farklı bir çalışma kapsamında da "zorlama yorumla" şeklinde ifade edilmiştir.²⁵

Yasanın 3. maddesinin 3. Fıkrasında yalnızca cezalara dava açılmış, vergilerin ödemesinin gerçekleştirilmiş olması durumu düzenlenmiştir.

3. fıkranın (a) bendi bağlamında, asla bağlı cezaların, söz konusu cezanın ilişkili olduğu verginin bu Kanun'un yayımlanma zamanından önce ödemesinin gerçekleştirilmiş olması ya da bu yasaya paralel olarak ödenmesi şartıyla, ceza ve gecikme zamlarından vazgeçilir. Vergi ziyai cezası asla bağlı cezasıdır. Kanunun yayımlanmasından evvel ödemesinin gerçekleştirilmiş olup, vergi ziyayının bağlı bulunduğu verginin ödemesi gerçekleşmişse ya da bu Kanun çerçevesinde ifade edildiği üzere, vergi Yİ-ÜFE değişim düzeyine göre belirlenen meblağla beraber ödenmesi durumunda, yalnızca asla bağlı cezaya davanın açılmış olması durumunda, asla bağlı ceza ve gecikme zamlarından vazgeçilir.

²⁴ Salim Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, İstanbul: 2016, s. 58.

²⁵ Bumin Doğrusöz, "İhtilafli Borçlarda Vergi Affı ve Eksiklikler", *Dünya*,(28.07.2016).

Kanunun 3. fıkrasının (b) bendine göre;

- Vergi aslından bağımsız verilen vergi cezaları yani özel anlaşmazlık ve usulsüzlükten kaynaklanan cezalarından henüz dava açma zamanı dolmamış ya da ilk evre mahkemesinde davası devam edenlerin %25'i,
- Vergi aslından bağımsız özel anlaşmazlık ve usulsüzlük cezalarının bir üst evrede olan istinaf/itiraz ya da temyiz sürecinde kısmen bozulan ya da kısmen onanan olduğu halde (bu durumda tekrar onama kararı mı terkin kararının mı bozulmuş olduğu madde metninde net bir şekilde yer almamıştır.),
- Mahkeme tarafından vergi mükellefi çıkarına terkin edilenlerin %10'u,
- Mahkeme tarafından idarenin çıkarına onananların %50'si ödenerek, geriye kalan cezalardan vazgeçilmektedir.

3. fıkranın (c) bendi kapsamında, aslından bağımsız şekilde verilen anlaşmazlık ve özel usulsüzlük cezalarına dair en son hüküm bozma kararı ise (yine burada da ilk mahkeme kararının hangi doğrultuda olup kimlerin çıkarına veya aleyhine bozulduğu kanun metninde açık bir şekilde belirtilmemiştir.²⁶ En son karar bozmaysa, %25, kısmen tasdik etme, kısmen bozma kararı verilmesi durumundaysa, tasdik edilen kısım için, "ikinci fıkranın (b) bendindeki kuralla bağlamında ilgisi çerçevesinde ifade edilen bentteki oranların yarısı "ifadesi uyarınca, 2. fıkrada tasdik edilen bölümler için bütünü ve bozulan bölümler için %50 olarak karar verildiğinden yarısını hesaplayıp, tasdik edilen bölümün %50'si ve bozulan bölüm için %25'i, kanuna göre ödeme gerçekleştirilirse, geri kalan kısmın tahsil edilmesinden vazgeçilir." olduğunu belirtmek yerinde olacaktır. Söz konusu oranlar doğrultusunda vergi aslına bağlı olmayan cezanın ödemesi yapılması durumunda, geriye kalan cezaların tahsili yapılmasından vazgeçilir. Düzenlemelerden vergi aslıyla beraber dava konusu olan vergi aslına bağlı olmayan cezalar için de faydalanılabilir.

Pişman olma talebi ile verilerek ödeme şartlarına uymayan mükellefler ile, kendi isteği doğrultusunda beyanname veren mükelleflere verilen cezalar için, dava açma zamanı henüz geçmemiş olanlara da cezalara da dair kararlar uygulanır.²⁷ Her ne kadar

²⁶ Sonsuzoğlu, a.g.m., s.y.

²⁷ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad.3-5,S/29804.

pişmanlık duyarak başvuru yapanlara bu yasanın cezalara dair üçüncü maddesinin üçüncü fıkraya hükmü uygulanmaktadır denirse de, üçüncü fıkranın verginin bütününe ödemesi yapılmış ya da kanun kapsamında ödenecek olduğu durumlar için düzenlemesi yapıldığını göz önünde bulundurursak, bu kanunun varlığı veya yokluğunda pişmanlıktan yararlananlar açısından tek avantajın faiz farkı olduğu anlaşılmaktadır.

Mükellefler uzlaşma hükümlerinden faydalanabilmek için başvuru yaparak, günü belirlenmemiş günü henüz gelmemiş veya uzlaşma sağlanamamış olup, dava açma zamanı dolmamış olanlar da kesinleşmeyen alacaklara dair üçüncü maddeden faydalanabileceklerdir.²⁸

Yasanın üçüncü maddesinin üçüncü fıkrasının dokuzuncu bendinde, kurumlar ve gelir vergileri kapsamında stopajlar da dahil olacak şekilde, özel tüketim vergisi (ÖTV) ve KDV için de kesinleşmiş ya da kesinleşmeyen alacaklar çerçevesinde başvuruda bulunan yükümlüler, “taksit ödeme dönemleri zarfında bu vergilerle ilişkili olarak ortaya çıkan vergileri güç bir durum olmadığı sürece her bir vergi şekli itibarı ile bir takvim yılında ikiden çok vade tarihinde ödeme yapmamaları ya da eksik ödeme gerçekleştirmeleri durumunda ifade edilen madde kararları kapsamında yapılandırılan borçlarına dair kalan taksitleri ödeme şanslarını yitirirler”²⁹ hükmüne yer verilmiştir. Bu ifadenin de düzeltilmesi yoluna gidilmesine ihtiyaç vardır. “Yeniden yapılandırma olanağından faydalanma olanağı olmaz” düzeltilmesi daha uygundur. Çünkü taksit ödemek herhangi bir hak değil, bir sorumluluktur ve taksitleri ödeme avantajını yitirmek durumundaki ifade yasadan faydalanma ya da indirim veya af hakkını kaybetmek biçiminde anlaşılacak gerekmektedir.

Kanunda kesinleşmeyen alacaklar konusunda vergi mükelleflerine verilen bu haklardan faydalanabilmek için, dava açmama, dava açılmışsa davadan vazgeçme ve kanun yollarına başvuru yapmama gerekliliği söz konusudur. Böylece başlangıçta ifade edilen genel gerekçe kapsamında mevcut uyuşmazlık durumlarının sulh yolu ile karşılanması mümkündür.

²⁸ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad.3-8,S/29804.

²⁹ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad.3/3-9,S/29804.

Yasadan faydalanmak için başvuru yapmış, ödeme koşullarına uymayanlar ilk tahakkuk/tarhiyat kapsamında, yasa yürürlüğe girmeden önce verilen son yargı kararı, tarhiyatın vergi mükellefi aleyhine onaylıysa, bu tutara göre takip edilir.³⁰

Tüm düzenlemeler içerisinde, vergi aslından veya cezası haricinde, yalnız başına dava konusu olan ferî alacaklar, yani gecikme faizleri ve zammı ile alakalı herhangi bir düzenleme mevcut değildir.³¹

4.3. İNCELEME VE TARHIYAT AŞAMASINDA BULUNULAN ALACAKLAR

6736 sayılı Kanun'un 4. maddesi inceleme ve tarhiyat evresinde olan işler başlığı adı altında anılmaktadır. Bu maddeye göre, yasanın yürürlüğe girme tarihinden önce başlamış olan, incelemelerle tahakkuk, tarh ve takdir işlemleri sürdürülecektir. Fakat işlem bitiminde bu kanunun 5. maddesi kapsamında matrah ve vergi artırımı olanaklarından faydalanma hakları gizli kalmak koşulu ile yükümlüye tarh edilen vergilerin % 50'si ile gecikme faizi yerine, bu yasanın yürürlüğe girdiği zamana dek geçen süre zarfında Yİ-ÜFE değişim düzeyine bağlı olarak hesaplanması gereken tutar ile bu tarihten sonrası için, ihbarın bildirilmesi üzerine ifade edilen dava açma süresinin sonuna dek gecikme faizinin tümünün, vergi aslından bağımsız anlaşmazlık ve özel usulsüzlük cezalarında %25'inin yasalardaki, koşullarda ödenmesi durumunda, kalan vergi aslının %50'si, cezanın %75'i ve gecikme faizleri ile vergi aslına bağlı olan cezaların tahsil edilmesinden vazgeçilir.

Böylece vergi anaparası indiriminden ve ceza affından faydalanabilmek için vergi mükellefinin ihbarnamenin tebliğ edilmesinden sonra 30 gün içerisinde yazılı şekilde, başvuru yaparak ilk taksitini tebliğ edilen ay itibarıyla başlayarak ikişer ay artarda alı eşit taksit ile ödemesi gerekmektedir.³² Vergi zararına katılım sebebiyle, verilecek cezanın %25'lik kısmının aynı şartlarda ödenmesi koşuluyla geriye kalan %75'inden vazgeçilmektedir.³³ Yasanın yürürlüğe girmesinden önce, pişmanlık başvurusu yapıp, ödeme koşullarını ihlal eden mükellefler ile kendiliğinden verilmiş olan beyannameler için kesilen ve yasanın yürürlüğe girmesinden sonra tebliğ

³⁰ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 3/3-11,S/29804.

³¹ Doğrusöz, a.g.m., s.y.

³² 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 4/1,S/29804.

³³ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 4/2,S/29804.

edilmeyen, vergi cezaları dahilinde verginin ödenmesinin gerçekleşmiş olası ya da bu kanun koşullarıyla ödemesinin yapılacak olması durumunda aynı yöntem geçerli olacaktır. Kısacası mükellefin vergi cezasının %25'i alınacak ve cezanın %75'inin tahsil edilmesinden vazgeçilecektir.³⁴

İlgili maddeden faydalanmak için de aynen ihtilafı alacaklar durumundaki gibi, dava yoluna başvurulmama koşulu olduğu gibi, ilgili madde kararlarından, tarhiyat öncesinde uzlaşma talep edilmiş olup, henüz uzlaşma talep günü gelmemiş ya da uzlaşmamış olmakla beraber vergi ve ceza bildirimleri vergi mükellefine tebliğ edilememiş olanlar da faydalanabilirler.³⁵Lakin yasanın yürürlüğe girme tarihinden itibaren 2. ayın sonuna dek, pişmanlık kararlarına göre beyan edilmiş olan matrahlar üstünden tarh ve tahakkuk ettirilmiş olan vergilerin bütünüyle pişmanlık zammı yerine, bu yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçen zaman içinde Yİ-ÜFE değişim yüzdesine göre hesaplanan miktarın yasaya uygun olması şartıyla, ödenmesi durumunda, pişmanlık zammı ve cezası tahsil edilmemektedir.³⁶

Yasanın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla 2. ayın sonuna dek 2016 yılı için başvuru yapan diğer ücret geliri kazancı sağlayan vergi mükelleflerinden vergilerinin tarh etmiş olanlara önceki dönemlere dair vergi ile ceza aranmamaktadır. Fakat önceden vergi mükellefiyet kaydı yaptırmayan mükelleflerin, işe giriş tarihi bu tarih olarak alınır.

5. MATRAH ve VERGİ ARTIRIMI

Kurumlar ve gelir vergisi mükellefi vatandaşlar ile KDV mükellefi vatandaşlar için, 2011 ile 2015 seneleri için matrah artırımını müessesesi çıkarılmıştır. Belirtilen bu yıllar arası zamanaşımına uğramayan dönemleri içermektedir.

Matrah artırımından yararlanamayacak olanların kimler olacağı hususu 6736 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile vergi kaçakçılığı suçunu işleyenlere dair olarak suçun maddi unsuruna göre ayırım yapılmış bulunmaktadır.

³⁴ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 4/3,S/29804.

³⁵ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 4/5-6,S/29804.

³⁶ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 4/9a-1,S/29804.

Kanunun 5. maddesinin dokuzuncu fıkrası gereğince, VUK'nın 359. maddesi, (b) fıkrasında yer alan birtakım kaçakçılık eylemlerini gerçekleştirenler matrah artırımına dair kararlardan faydalanamazlar, ilgili dokuzuncu fıkra doğrultusunda, “belge, kayıt ve defterleri, yok edenler ya da defter sayfalarını ortadan kaldırarak yerine farklı yapraklar yerleştirenler ya da hiç yaprak koymayanlar ya da belgelerin esas ya da örneklerini tümüyle ya bir bölümünü kısmen sahte olarak düzenleyenler,” şeklinde ifade edilmiştir.

6736 sayılı Kanunun 5. maddesi kapsamında mevcut gelir, kurumlar vergileri ile katma değer vergisi bakımından matrah artırımını kararlardan faydalanamazlar. Söz konusu madde fıkrasında üzerinde durulması gereken, yukarıda mevcut fiilleri, gerçekleştirenler bakımından matrah artırımının olanaksız olduğudur. Sahte belge bakımından hazırlayan matrah attıramayacak ve değerlendirme bağlamında kalacakken, yalnızca kullananlar, 6736 sayılı Kanun bağlamında gerek matrah artırımından faydalanacaklar, gerekse bu bağlamda vergi değerlendirmesi ve ek vergi ve cezayla ilgilenmeyeceklerdir. Yani 359/b bendinde yer alan eylemleri gerçekleştiren vergi mükellefleri, 6736 sayılı Kanuna gereğince matrah artırımında bulunamayacağı gibi, söz konusu vergi mükellefleri için vergi araştırması yapılabilecektir.

Bu konuda dikkat edilmesi gereken husus, birtakım yazarların da belirttiği üzere haklarında sahte fatura düzenleme eylemi gerekçesiyle, vergi inceleme ve tekniği raporları bulunan vergi mükellefleri matrah artırımını hakından faydalanamazlar.³⁷

Kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri adına matrah artırımını kanunun beşinci maddesi matrah ve vergi artırımına yönelik kararlar kapsamaktadır. Bu mükelleflere 2011 ile 2015 senelerine yönelen vergi matrah artırımını durumunda, artım uyguladıkları seneler için bu vergilere dair tarhiyat uygulanmayacağı kanunun beşinci maddesinde hüküm olarak yer almıştır.

Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, her bir yıl için ayrı ayrı artırım oranları belirlenmiştir. Kurumlar ve gelir vergisi mükellefi olan

³⁷ Nazlı Gaye Alparslan, “Sahte Fatura Kullanımı ve Düzenlemesiyle İlgili Yeni Matrah Artırımı”, <https://www.muhasabex.com/sahte-fatura-kullanimi-ve-duzenlenmesi-ile-ilgili-yeni-matrah-artirimi> (E.T: 01.08.2016).

vatandaşların sundukları beyannamelerde vergiye tabi matrahları aşağıda verilen tabloda bulunan oranlar çerçevesinde yasanın yürürlüğe giren tarih itibarıyla 2. ayın sonuna dek artırabilirler.

Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırım oranları Tablo 4’de gösterilmektedir.

Tablo 4: Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırım Oranları

2011	%35
2012	%30
2013	%25
2014	%20
2015	%15

Kaynak: Elif Sonsuzoğlu, “6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler”, *Yaklaşım Yayıncılık*, 2016, Sayı: 286, http://www.yaklasim.com/Duyuru/yapilandirma-ile-ilgili-tum-detaylar_16674, (03.02.2017).

Kanunun 1. fıkrasının (b) bendine göre, vergi yükümlülerinin belirttikleri bildirimlerde, zarar ya da indirim veya kuraldışı durumlar dolayısıyla matrah oluşmamış ya da hiç bildirimde bulunmamışlarsa, bu bağlamda yüzde şeklinde bir artış gerçekleştirilemeyeceğinden asgari matrahlar tespit edilmiş olup, altta mevcut olan tabloda söz konusu yıllar için gelir vergisi yükümlüleri bilanço işletme temeline esas oluşlarına göre ayrılarak hepsinin ayrı ayrı bildirim yapmak durumunda kalacağı asgari matrahlara yer verilmiştir. Kurumlar vergisi yükümlüleri adına bu miktarların iki katı hesaplanacak olup madde 5-b ve c kapsamında bazıları direk alınarak, bazı göstergelerin hesabı yapılmıştır. Buna ilaveten üstte yer alan oranlarda artırım yapılan miktarlar altta yer alan Tablo 5’deki miktarlardan daha az olamaz. Matrah artırım üstte belirtilen oranlarda yapılmasından sonra tablo ile karşılaştırılması yapılmalı ve ikisinden çok olan tutarda beyanda bulunmak gerekmektedir.

Tablo 5: Mükelleflerin Yıllara Bildirmekle Yükümlü Göre Asgari Oranda Oldukları Matrahlar

6736 md. 5-(1)b-c	İşletme Hesabı Usulü ile yan sütunlarda yer almayan GV mükellefleri	Bilanço usulü	Kurumlarda bilanço usulünün iki katı	Basit Usul bilanço usulünün 1/10'u	Gayrimenkul sermaye iradı bilançonun 1/5
2011	9.500	14.000	28.000	1.400	2.800
2012	9.890	14.820	29.650	1.482	2.964
2013	10.490	15.740	31.490	1.570	3.148
2014	11.160	16.740	33.470	1.116	3.348
2015	12.650	18.970	37.940	1.265	3.794

Kaynak: Elif Sonsuzoğlu, "6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler", *Yaklaşım Yayıncılık*, 2016, Sayı: 286, http://www.yaklasim.com/Duyuru/yapilandirma-ile-ilgili-tum-detaylar_16674, (03.02.2017).

Bu bağlamda artırılmış olan matrahlar %20 oranında vergiye tabidirler. Kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri (kanunun ikinci ve üçüncü maddelerinden faydalanmamış olmak şartıyla) artırmayı talep ettikleri veriye dair beyannamelerini zamanında sunmuş ve vergilerini ödemişlerse, artan matrahları %15 oranında vergiye tabi tutulur. Bu konuda dikkat edilecek husus, mahsuplar, indirim ya da istisna sebebiyle ödenmesi zorunlu vergi çıkmasa da bu oranda vergi tahsili yapılır.³⁸

Kanunun geçici 61. maddeye göre; vergi kesintisine ilişkin kazanç ve gelirleri beyanname vererek bildirmiş olan mükelleflerin, vergi değerlendirmeleri vermiş oldukları beyannamelerde belirtilen gelir ve kazanımlar üzerinden alınmaktadır. 61'inci maddenin (a) bendine göre, gelir üzerinden alınacak vergi miktarı 2011-2015 yılları için %15 ile %35 arasından değişmektedir. Kurumlar yasasında yer alan geçici maddeye göre, vergi kesintisine tabi gelirlerini kısaltılmış beyanname ile bildirmeleri halinde, kesinti matrahlarını (c= bendinden belirtilmiş olan en alt düzeydeki matrahın yarısından az olmamak koşuluyla) bildirmeleri mecburidir. Söz konusu matrahlar üzerinden %15 vergi hesaplanmaktadır. Kanunun c) bendinde yer alan kurumlar için belirtilen ölçülerin yarısı kadar ifade edilen miktarlar bu biçimde yarı hesaplama işlemi yapılmaksızın (a) bendinde bilanço yöntemini seçmiş olanlara uygulanan

³⁸ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 5/1-ç, S/29804.

miktarlar olarak belirtilseydi, dikkatsiz davranan uygulayıcıları söz konusu oranların yarısını hesap yapmaya teşvik etmeyebilirdi. Ayrıca bir tarhiyatla karşılaşmamak için bu biçimde hesaplanacak olan matrah rakamlarının kanunun yürürlüğe girdiği tarihi takiben 2. ayın sonuna dek artırılması zorunludur. Yine bu yöntemle artırılarak bildirim gerçekleştirilen matrahlar sebebiyle incelemeye tabi olmamak adına kurumlar vergisinin matrahını da artırmak gerekliliği oluşmaktadır.³⁹

Kurumlar ve gelir vergisi yükümlülerinden matrah artırımından faydalananlar öncesinde durdurma yolu ile ödeme yaptıkları vergileri artırılan matrah üstünden hesaplanmış vergiden hesaplayamayacağı gibi, matrah artırımına dair senelerin ziyanlarının da %50'sini 2016 yılı ve devam eden senelerin karlarından indirim sağlayamazlar.⁴⁰ Fakat matrah artırımını gerçekleştiren yükümlülerin öncesinde durdurma yolu ile ödeme yaptıkları vergilerin iadesiyle alakalı isteklerine dair tarhiyat ve inceleme yapılabilecektir.⁴¹

Eşitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde matrah artırımını değerlendirecek olursak, beyanname sunmamış ya da matrah çıkmamış olan bütün yükümlüler için, bir başka söylem ile aynı grup içerisinde olan ve aynı minimum matraha göre artırım gerçekleştirecek olanlar adına, vergi adaleti sağlanamamaktadır. Çünkü 10.000 Türk Lirası matrahı olan ve bildirimini yapmayanla, 1.000.000 Türk Lirası matrahı olan ve bildirimini yapmayan ve aynı yükümlü gurubu içerisinde yer alan yükümlüler, kanunun öngördüğü aynı minimum matrahı bildirip, söz konusu sene için başka tarhiyat gerçekleştirilmesinden kurtulmuş olacaklardır.

Böylece az kazanarak beyan etmeyenle, çok kazanarak beyan etmeyen yükümlüler aynı minimum matrah miktarlarını beyan ederek, olasılıkla az kazanan için kanundaki minimum miktar bile çok olacakken, çok kazanan için herhangi bir denetim mekanizması ortaya koymayacak ve o birey az bedel ödemeye devam ederek ek tarhiyattan kurtulacaktır.

KDV açısından matrah artırımını hususunu ele alacak olursak, 5 maddenin 3. fıkrasına göre, katma değer vergisi yükümlüleri, her bir dönem için verdikleri

³⁹ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 5/1-e, S/29804.

⁴⁰ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 5/1-efgi, S/29804.

⁴¹ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. 5/1-1, S/29804.

beyannamedeki katma değer vergisini, en az aşağıdaki tabloda mevcut oranlarda bağlı bulunduğu dönemlere dairesi matrah artırımını yaparak, yine bu Kanun'un yayımlandığı tarihi takip eden ikinci ayın sonuna dek bildirirlerse, kendileri için matrah arttırıp, ödeme yaptıkları dönemlere dair katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır.⁴²Fakat ihraç kaydı ile teslim edilenler ya da iade hakkı ortaya çıkan işlemler kapsamında gerçekleştirilecek olan tecil terkin işlemleri adına vergi tarhiyatı ve incelemesi gerçekleştirilecektir.⁴³ Dikkat edilecek olursa bu fıkra kapsamında gerçekleştirilen vergi artırımındır.⁴⁴

KDV matrah artırım oranları Tablo 6'de yer almaktadır.

Tablo 6: Yıllara Göre Katma Değer Vergisi Matrah Artırım Oranları

2011	%3,5
2012	% 3
2013	%2,5
2014	% 2
2015	%1,5

Kaynak: Elif Sonsuzoğlu, "6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler", *Yaklaşım Yayıncılık*, 2016, Sayı: 286, http://www.yaklasim.com/Duyuru/yapilandirma-ile-ilgili-tum-detaylar_16674, (03.02.2017).

Kanuna göre bildirilmesi gereken KDV bildirimlerinden minimum üç döneme ait beyanname bildirilmişse, hesaplanan KDV ortalaması bir seneye eriştirilerek, artırıma esas olacak senelik karma değer vergisi hesaplanır ve yukarıda verilen oranlarda vergi hesabı yapılır. Bu sayıdan daha az dönem için bildirilmiş ya da hiç beyanname bildirilmemişse, kurumlar ve gelir vergisinde de gerçekleşen bir matrah artırımını varsa, artırılan meblağın %18'i oranında KDV hesaplanır. Kanunun bu fıkrasından faydalanabilmek adına adi ortaklık komantid ve kolektif ortaklıklarda, ortak olanların tamamının kurumlar ve gelir vergisi matrah artırımını gerçekleştirmiş olmaları mecburi olduğu gibi, artırımını esas olan senelerin tüm dönemlerinin bütünü adına artırımda bulunmaları gerekir.

⁴² 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. . 5/3-a, S/29804.

⁴³ 6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Mad. . 5/3-c, S/29804.

⁴⁴ Mahmut Bülent Yıldırım, "Mükellefler Matrah Artırımı Yoluyla Vergi İncelemesinden Kurtulabilirler", <http://www.alomaliye.com/2016/08/02/mukellefler-matrah-artirimi-yoluyla-vergi-incelemesinden-kurtulabilirler/>, (02.08.2016).

İlgili madde gereğince katma değer vergisi matrah artırımı gerçekleştirilmesi, yükümlünün defterleri ibraz, muhafaza ve saklama sorumluluğu kaldırmaz. Çünkü artırım gerçekleştirilmeyen seneler için, idari araştırma yapılacağı gibi, ihracat kaydı ile teslim edilmelerinin iade işlemleri ve tecil terkin işlemleri için araştırma yapma hakkı sürmektedir.

Kurumlar ve gelir vergilerinde olduğu üzere, matrah artırımı gerçekleştirilmesi, yasanın yürürlüğe giriş tarihinden önce başlatılan takdir ve inceleme işlemlerini etkilememektedir. Fakat söz konusu işlemlerin yasanın yürürlüğe girdiği tarihi takiben ayın ilk günü itibariyle bir ay içerisinde sonlandırılması gerekmektedir. İşlem sonuca ulaşmadığı takdirde, devam edilemez ve inceleme neticesinde matrah takdiri hükümlerinin idare kayıtlarına işlenmesi önce matrah artırımı gerçekleştirmiş olan bireyler için araştırma takdir sonucu ortaya çıkan fark kurum ve gelir vergileri için yapılacak artırımlarla beraber değerlendirmeye alınır.

Kanunun 5. Maddesinin 10. Fıkrası uyarınca, matrah artırımı yapanların zamanında yapmadıkları bildirimlerle alakalı olarak, anlaşmazlık ve özel usulsüzlük cezaları da uygulanmaz kararına yer vererek yine vergi aslından bağımsız olarak ve para cezası gerektiren bu suçlar açısından af kararlarını kapsamaktadır. Böylece, vergi değerlendirmesine tabi olanların değerlendirme sonlanmadan önce matrah artırımına başvurmaları kendi çıkarlarına olacaktır.⁴⁵

Mevcut taksitlerin zamanında ödemesi yapılmadığı takdirde, yasa ortak kararlar haricinde madde 5/4-a'da özel bir düzenleme yaparak, matrah artırımı için başvuru yapanların bu matrahlara dair vergileri yasaya uygun biçimde ödemelerini zorunlu kılmış ve yasaya uygun bir halde ödeme gerçekleştirilmemesi durumunu 6183 sayılı yasanın 51. maddesinde belirtilen gecikme zam oranının bir kat fazlası cam ile beraber tahsilinin gerçekleştirileceğini hüküm altına sokmuştur. Gecikme zam oranı yıllık %16.8, aylık ise %1,4 olmakla birlikte, bu yasada uygulanan Yİ-ÜFE değişim yüzdeleri son sene için %7.91'dir. Bu fark ile ödeme yapmaktan ziyade, aylık oranın 1.4'ün iki katı ya da yıllık oranın 16.8'in iki katı olarak ödeme yaptırımıyla taksitlerin zamanında tahsil edilmesi amaçlanmıştır.

⁴⁵ Mustafa Alparslan, "Sahte Fatura Kullanımı/Düzenlenmesi Konusunda Yeni Vergi Affi ve Matrah Artırımı Neler Getiriyor?", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0270/>, (E.T: 27.07.2016).

6. 6111 SAYILI KANUNA İLİŞKİN GETİRİLEN DÜZENLEMELER

Maliye Bakanlığı, “Yükümlüler tarafından kâr dağıtımı yapılması durumunda, ticari bilanço bakımından dağıtılabılır ticari kâr meblağı, 6736 sayılı Kanunun 6/3 üncü çerçevesinde aktarılan ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebesi gerçekleştirilen meblağlar dikkate alınmadan belirlenecektir .” ifadesini kullanmıştır. Bu ifade 6111 sayılı Kanunun on birinci maddesi gereğince fiilen alacaklar hesabının düzeltilmesi adına, kasa ve ortaklardan zarar olarak ifade edilen meblağların geçmiş dönem kar oranlarından mahsubunun “kar “kar dağıtımı sayılacağına” ilişkin özelgelerindeki görüşe benzemektedir.

"6111 sayılı Kanunun 11. maddesinin 2. fıkrası çerçevesinde kayıtlarda yer almasına rağmen işletmelerde olmayan kasa mevcudu ve ortakların alacakları bakiyeleri yükümlülerce beyan bildirmek %3 oranında vergiye tabi tutulmak şartıyla "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar "hesabı altında hesap tutularak yok edilmiş ve söz konusu meblağlar beyannamede yasal olmayan gider olarak işletmenin matrahına aktarılmıştır. Öte yandan bu yasa çerçevesinde kayıtların düzenlenmesi sebebiyle meydana çıkmış zararın, takip eden senelerde işletme matrahından indirim yapılması mevzubahis değildir.

Maliye Bakanlığı tarafından bildirilen gerekliliklerde "6111 sayılı yasanın 11/2. maddesi çerçevesinde kayıtların düzeltilmesi sebebiyle "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına yazılan meblağlar gerçek manada ticari bir ziyan özelliği içermediğinden, bu zararın, geçmiş sene kar oranlarından ya da yedek akçelerden hesaba geçirilmesi durumunda, bu hesaba geçirilmesi işlemi kar paylaşımı olarak algılanabilecek ve hesaba geçirilen miktar üzerinden de kar paylaşımına bağlı olarak vergi kesintisi uygulanacaktır.⁴⁶

7. 6736 SAYILI KANUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE UYGULAMA SONUÇLARI

6736 sayılı Kanun iş dünyasının ve mükelleflerin sabırsızlıkla yüksek beklentilerle beklediği bir yasa olarak birçok noktada borçları tekrar yapılandırmakta,

⁴⁶ Yıldız, a.g.k., s.111.

aslına bağılı olan fer' i alacakların bir bölümünün tümünü, bir bölümünün de kısmen affetmesi sebebiyle ortaya çıkan sonuçlar itibariyle af yasası olarak ifade edilmektedir. Lakin yasanın içeriğı incelendiğinde vergi affından çok kamu alacağını yapılandırması ve içinde vergi affını da kapsayan bir maliye affı olarak ifade etmek daha doğru olacaktır.⁴⁷

İlgili kanuna karşı olumsuz bakış açıları bulunmasına karşın 2017 ve 2018 senelerinde otomatik şekilde gerçekleşecek olan vergi bildirim değışiminin ülkemizde ve diğere pek çok OECD ülkesinde kullanılmaya başlanacak olması sebebiyle uluslararası vergi hususunda idari yardımlaşma sağlayan OBD anlaşmasının yayımlanmadan önce, Türkiye'de bu kanunun çıkarılmış olması özellikle yükümlülerin vergi affına katılım sağlamalarını olumlu anlamda etkilemiş, zamanlama yönünden bu yasanın oldukça isabetli bir zamanda yürürlüğe girdiğı görülmektedir.⁴⁸Bunun yanı sıra 15 Temmuz 2016 darbe girişiminin kalıntılarını silmek için bu yasanın çıkarılmış olması sosyal dayanışmayı artırabilmek ve ekonominin üstündeki olumsuz enerjiyi dağıtabilmek için bu yasanın yürürlüğe girmesi yine isabetli bir karar olmuştur.

Kanunun çerçeve ve içeriğine göz atıldığında, yürürlüğe girdiğı dönemin izlerini taşımakta ve bu af yasası incelendiğinde ismi ya da kapsamı ne olursa olsun, yasa yükümlülere birçok avantaj sunarak yeni bir sayfa açabilmek adına büyük fırsatlar oluşturmuştur. Ödenemeyecek meblağlara ulaşan borçların bir kısmını silerek, bunun yanı sıra taksitlendirme olanağı da getirip beraberinde matrahını arttıran yükümlüler için incelememe güvencesi sunmasıyla birlikte daha pek çok konuda fırsatlar sunmaktadır.

6736 sayılı Af kanunu çıkarıldıktan sonra mükelleflerin kanuna yönelik tutumları olumlu yönde olmuş, 25 Kasım 2016 tarihinde toplam 8 milyon 527 bin 452 adet yapılandırma dilekçesi alınmıştır. Söz konusu mükelleflerin başvuruları üzerine toplam 77,6 milyar TL gibi ciddi bir vergi tutarı yapılandırma kapsamına alınmıştır. Alınan dilekçelerin hangi kanallardan geldiğı incelendiğı zaman dilekçelerin 4 milyon 144 bin 846 adetinin mükellefler tarafından doğrudan vergi dairelerine verildiğı, 4 milyon 382 bin 606 dilekçenin ise internet aracılığı ile ulaştırıldığı tespit edilmiştir. Bu

⁴⁷ Avcı ve Kireçtepe, a.g.m., s.154.

⁴⁸ Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin, "Türkiye'deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri", *Mali Çözüm Dergisi*, S.140, 2017, s.40.

sayılar göz önünde bulundurulduğu zaman vergi mükelleflerinin yapılandırmaya karşı ciddi bir talepte buldukları görülmektedir. Bunun temelinde yatan nedenlerin başında yasa çıkarılmadan önce 90 milyar TL gibi ciddi bir kamu alacağı varken, kanun kapsamında söz konusu alacak miktarının %76'sının yapılandırılmış olması yatmaktadır. Vergi türlerine göre yapılandırılan bedeller değerlendirildiği zaman; 1,2 milyar TL tutarındaki yapılandırmanın öğrenim harç kredisi, 271 milyon TL tutarındaki yapılandırmanın otoyol ya da köprülerden usulsüz geçme cezası olduğu, 3,6 milyar TL tutarındaki yapılandırmanın devletin belediyelerden alacağı vergilerden oluştuğu, 1,8 milyar TL tutarındaki yapılandırmanın ÖTV kaynaklı olduğu, 3,2 milyar TL tutarındaki yapılandırmanın gelir vergisi alacaklarından oluştuğu, 15,5 milyar TL tutarındaki yapılandırmanın KDV alacağı olduğu, 1,4 milyar TL tutarındaki yapılandırmanın idari trafik cezası olduğu, 1,7 milyar TL tutarındaki yapılandırmanın MTV olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu dönemde vergi mükelleflerinin sayısı 6,3 milyon iken, yapılandırmaya dâhil olan mükellef sayısının 4,8 milyon kişi olduğu rapor edilmiştir. Kanun kapsamında yapılandırma başvurusu yapan mükelleflerin 1,2 milyonu borcunu peşin olarak ödemiştir.⁴⁹

İlgili af kanunuyla 2016 yılında 15,3 milyar TL gelir elde edilirken mayıs ayı süresince Maliye, Gümrük ve Sosyal Güvenlik Kurumuna dair ortalama 3 milyar liralık tahsilat gerçekleştirilmiş ve toplamda 22,7 milyar liralık tahsilat yapılmıştır.⁵⁰

6736 sayılı Kanun vergi affının yanı sıra bir mali af kanunu da olmakla beraber, görsel ve yazılı basında çokça tartışılmıştır. Söz konusu yasa daha önce çıkartılmış olan af yasalarına benzemekle birlikte Gelir, kurumlar ve KDV'deki vergi artırımının yanında matrah artırımıyla ilişkili açıklamalarda da bulunması diğer af kanunlarından farklı yönlerini sergilemektedir. Ayrıca 6736 sayılı Kanun daha önce çıkarılan 6111 sayılı Kanun gibi içerik bakımından geniş tutulmuş ve vergi yükümlülerine ödeme konusunda pek çok ödeme kolaylığı ve fırsatı verilmiştir. 6736 sayılı Kanun pek çok kamu kuruluşuna ilişkin alacakları içermesi ve ödeme noktasında kamu borçlularının şartları dikkate alınarak pek çok kolaylığın sağlanması af uygulamasına dahil olmaya

⁴⁹ Göksel Yıldırım, İbrahim Yılmaz ve Zeynep Akyıl, “Yeniden Yapılandırma Sonuçları Açıklandı”, 2016, <http://aa.com.tr/tr/ekonomi/yeniden-yapilandirma-sonuclari-aciklandi/694476>, (E.T: 14.11.2017).

⁵⁰ Zeynep Akyıl, “Ağbal Yeniden Yapılandırma Sonuçlarını Açıkladı”, 2017, <http://aa.com.tr/tr/ekonomi/agbal-yeniden-yapilandirma-sonuclarini-acikladi/833029>(14.11.2017).

arttırmıştır. Bu sebeple kanun çıkarma nedenleri dışında içerik olarak geniş bir kesimi kapsamına alması ve yenilikçi çalışmalar barındırması konusunda affin çıkarıldığı tarihten günümüze dek toplumsal, politik, idari ve ekonomik alanlarla etkisinin fazla olduğu ifade edilebilir.

Netice itibariyle vergi afları ve mali aflar, kamuoyundaki olumlu ve olumsuz yansımaları iyi inceleyerek ülkedeki var olan şartlarla birlikte af kanunlarının zamanlamasının iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Buna ek olarak af kanunlarının sürekli bir çalışma olmadığının ifade edilmesi ve af kanunlarının siyasi iradelerce bir politik kaynak olarak gösterilmemesi gerekmektedir. Vergi sisteminde denetimler sıkılaştırılmalı ve yükümlülükten kaçmanın caydırıcı cezaları olmalı ve af kanunlarına ihtiyaç olmaksızın kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi gerekmektedir.⁵¹

⁵¹ Yelman, a.g.m., s.82.

SONUÇ

Maliye ilmi; konusu itibariyle devletin yükümlü olduğu işlemlere ilişkin gelir ve giderleri düzenleyen kuralları inceleyen bilim dalı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kural koyucu devletin özellikle gelirlere ilişkin düzenlemelerindeki kaideler çalışmanın temelini oluşturmakta, kamu harcamalarını finanse etmek gibi amaçlara sahip vergiler, yine aynı kanun koyucu tarafından kısmen/tamamen kaldırılabilir. Bu durum vergiye uyumu kolaylaştırma ve kayıt dışı ekonomiyi önlemek gibi nedenlerle çıkarılan vergi aflarını gündeme getirmektedir. Vergi afları, yetkiyi Anayasanın 73. ve 87. maddelerinden alır ve çıkarma hakkı T.B.M.M' ye aittir. Çalışmada da ele alındığı üzere vergi aflarına yönelik birçok olumsuz görüş olsa da gerek ülkemizde gerek dünyada başvurulan bir müessesedir. Vergi aflarının adalet ve eşitlik kavramlarına olan itaatsizlik beraberinde, yükümlülerin af beklentisine paralel vergilerin tahsilatında sürekliliği azaltma eğilimini ortaya çıkarmaktadır. Bu durum bir dezavantajı olurken afların olağanüstü durumlarda ödenmeyen vergilerin belli kriterler vasıtasıyla tahsilini mümkün kılabilir. Yine başarılı bir yasa olmasında afla mükellefe sağlanacak kolaylıkların affa teşvik edici özelliğinin ağır basması, dönem uzunluğundaki denge, mükelleflerin gizli tutulması gibi faktörler belirleyici olmaktadır.

Ülkemizde geçmişten günümüze çıkartılan 33 vergi affı vardır. Tezin üçüncü bölümünde ele alınan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun 3 Ağustos 2016 tarihinde kabul edilmiş 19 Ağustos 2016 tarihinde ise yürürlüğe girmiştir. Kanun, 30 Haziran 2016 (bu tarih dahil) öncesi beyana dayanan vergi ve bunlara dayalı cezalar, faizler, idari para cezaları v.b gibi yükümlülükler için geçerlidir. Bu kanun sağlamış olduğu ödeme kolaylıkları, geniş kapsamı ve matrah artırımına ilişkin değindiği hususlar gibi birçok özelliğiyle diğer af yasalarından farklılığını ortaya koymuştur. Ancak vergi aflarını vergiyi düzenli ve döneminde ödeyen açısından ceza, af beklentisi içerisinde olan mükellefler açısından ödül olduğu algısını kırmak açısından yükümlülükten kaçan mükellef profilini teşvik edilmemeli, sürekliliğe imkan verilmemelidir. Çözüm odaklı yaklaşmak gerekirse af kanunu çıkarmadan kayıt dışı ekonominin önüne geçilmelidir.

KAYNAKÇA

- AKGÜN Dilek, *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.
- AKSÜMER Ertunç, “Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.129, (Eylül, 2014), s.y.
- AKYIL Z., “Ağbal Yeniden Yapılandırma Sonuçlarını Açıkladı”, 2017, [http://aa.com.tr/tr/ekonomi/agbal-yeniden-yapilandirma-sonuclarini-acikladi/833029\(14.11.2017\)](http://aa.com.tr/tr/ekonomi/agbal-yeniden-yapilandirma-sonuclarini-acikladi/833029(14.11.2017)).
- ALAYBERK Ali, *Almanya’da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza*, Ankara:Maliye Teftiş Kurulu Neşriyatı Yayın No:1959/98, 1956.
- ALM James, “Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty”, Internatinal Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, October, 1998, p.3,<<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf>>, (12.04.2013).
- ALPARSLAN Mustafa, “Sahte Fatura Kullanımı/Düzenlenmesi Konusunda Yeni Vergi Affı ve Matrah Artırımı Neler Getiriyor?”, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0270/>, (E.T: 27.07.2016).
- ALPARSLAN Nazlı Gaye, “Sahte Fatura Kullanımı ve Düzenlemesiyle İlgili Yeni Matrah Artırımı”, <https://www.muhasetr.com/sahte-fatura-kullanimi-ve-duzenlenmesi-ile-ilgili-yeni-matrah-artirimi> (E.T: 01.08.2016).
- ARIKAN Zeynep ve Hatice YURTSEVER, “Türkiye’ de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları -I”, *Yaklaşım Dergisi*, S.136, (Nisan, 2004), ss.60-67.
- ARIKAN Zeynep, “Türk Vergi Düzenine Anayasal Yaklaşım”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.11, S.1, 1996, ss.15.

- ARMAĞAN Servet, “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C.18, (Nisan, 2001), ss.347-361.
- ATILLA Mesude, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku’nda Af Kurumu”, *Ankara Baro Dergisi*, S. 68, 2010, ss.276-279.
- AY Hakan ve Ömer ÇAKICI, “Pişmanlık ve Islah –I”, *Maliye Postası Dergisi*, S.539, 2002, ss.55-58.
- AYGÜN Fethi, “Mükelleflerin 6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Durumu”, , S. 88, (Nisan, 2011), ss.90-91.
- AYGÜN Recep, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.369, (Mayıs, 2012), ss.89-95.
- AYRANGÖL Zülküf ve Mustafa TEKDERE, “Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: VI, Sayı:2, 2013, ss.249-270.
- BAĞDATLI Selahattin, *Hukuk Sözlüğü*, İstanbul: Derin Yayınları, 2002.
- BAŞA Mustafa, “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun Vergi Affı Kapsamında Mali Açıdan Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep: Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- BAŞAK Levent, “6736 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Esaslar Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.154, 2016, ss.7-8.
- BAŞARAN Murat, “6736 Sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Vergi Mükelleflerine Tanınan Olanaklar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.336, 2016, ss.88-128.
- BESEN Ramazan, *Devletin Vergi Alacağıın Ortadan Kalkması Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- BULUT Mustafa, M. Seda ÇALIŞKAN ve Ayça BULUT, “Vergi Aflar ve Vergiye Gönüllü Uyum”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.327, (Kasım, 2008), ss.29-37.

- BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Batı Türkelî Yayıncılık, 2004.
- BÜLBÜL Duran ve Hülya K. KARADENİZ; “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, *19. Maliye Sempozyumu Kitabı*, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004, ss.205-208.
- BÜLBÜL Duran, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”. *Yaklaşım Dergisi*, S.131, (Kasım, 2003), ss.207-209.
- ÇAĞAN Nami, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.29, 1972, ss.111-117.
- ÇELİK Celal, “ Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.256, (Aralık, 2002), ss.45-47.
- ÇETİN Güneş, *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.
- ÇİL Gözde Yaşar, “*Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*”, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.
- D.İ.E, *1985 Yılı Enflasyon Oranı, İstatistik Göstergeler(1923-1992)*, Yayın No:1682.
- DALLI Atilla, “4811 Sayılı Vergi Barışı Yasasının Mali Açından Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- DEMİR Fırat, “6736 Sayılı Af Kanunu’nun Vergi İncelemeleri Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.153, 2016, ss.86-87.
- DEMİR Mehmet, Bünyamin DEMİRGİL, Ülkü Mazman İTİK ve Yasin DENİZ, “ Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.17, S.2, 2016, ss.273-287.
- DEMİRKIRAN Ebru, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları ve Mükellefler Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Analiz”, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

- DEVELİ Hilmi, *Dünya Gazetesi*, 01.09.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/uzman-gozuyle-6736-sayili-kanun/327822> (08.04.2017).
- DİNLER Birol, “*Ceza Hukukunda Af*”,(Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2002.
- DOĞAN Zeki ve Ramazan BESEN, *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos,2008, ss.78-91.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “İhtilafı Borçlarda Vergi Affı ve Eksiklikler”, *Dünya*,(28.07.2016).
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Olması Gereken Af Kanunu” , *Dünya Gazetesi*, (21.12.2010).
- DÖNMEZ Recai “Teoride ve Uygulamada Vergi Afları”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:557,1992.
- DÖNMEZ Recai, “*Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*”,(Doktora Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990.
- DÖNMEZ Recai, “Vergi Hukukunda Vergi Affı kavramına yer yok mudur?”, *Yaklaşım Dergisi*, S.117, (Eylül, 2002), ss.50-55.
- EKER Cemali, “*Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri*”,(Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- ERDEM Tahir, “6111 Sayılı Kanunun Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.271, (Nisan, 2012), ss.97-110.
- EREM Faruk, Ahmet DANIŞMAN ve Emin ARTUK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: 1997.
- EREM Faruk, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler C:2*, Ankara: Ankara Hukuk Fakültesi Yayını No:285, 1971.
- GERÇEK Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.54, S.3, 2005.

- GÖNEN Ceyhun, “6736 Sayılı Af Yasasından Yararlanmayı Düşünen İhracatçı Firmaları Bekleyen Sürpriz”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.153, 2016, ss.76-79.
- GÖZLER Kemal, “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C.18, (Nisan, 2001), ss.298-330.
- GÖZLER Kemal, *Hukukun Temel Kavramları*, 7.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2010.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, *Anayasa Hukuku*, 9.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2000.
- KARABULUT Mehmet, *Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996.
- KARAHANOGULLARI Yiğit, “Kronik: Türkiye’de Kamu Maliyesinin Dönüşümü: 1998-2017”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, S.72, 2017, ss.276-281.
- KARAOSMANOĞLU Hande, *Türkiye de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- KARATAY Özcan ve Aliye KARATAY, “Türkiye’de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.3, No.2, 2011, ss. 185-192.
- KELEŞ Yusuf, “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.249, (Mayıs, 2002), ss.76-83.
- KEYMAN Selahattin, *Türk Hukukunda Af*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1965.
- KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku- Temel Kavramlar*, Ankara: Adım Yayıncılık, 1992.
- KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, 9 b., Ankara: Siyasal Kitabevi, Ekim 1997.
- KİREÇTEPE Burhanettin Onur ve Orçun AVCI, “Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları:6736 Sayılı Kanun’un İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.339, (Aralık, 2016), ss. 111-154.

- KORKUSUZ Mehmet , “Vergi Barışı Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, S.123, (Mart, 2003), ss.77-79.
- KUMLUCA İbrahim, “Teoride ve Uygulamada Vergi Afları ve Vergi Aflarının Doğurduğu Sonuçlar”, *Yeterlilik Etüdü*, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara: 2003, ss.19-20.
- LUTİEL Hari Sharan and Russell S. SOBEL, “The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, *Public Budgeting & Finance*, V.27, I.3, 2007, p.1-2.
- MÜDERRİSOĞLU Okan, Af Arsızlık Sınırlarında, <http://arsiv.sabah.com.tr/1997/02/24/e01.html>, (15.03.2012).
- NARİNOĞLU Recep, “ 1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasalar Kapsamlar ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 56, Eylül-Ekim, 1991, ss.27-39.
- OKTAR Salim Ateş, *Vergi Hukuku*, İstanbul: 2016.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku Genel İlkeler*, Ankara: A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın No: 477, 1984.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, Ankara:1992.
- ÖNEN Z. Sacit, “ Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması”, Ankara: *Mali Hukuk Dergisi*, S.17, (Eylül-Ekim, 1988), ss.11-20.
- ÖZ Ersan ve Selçuk BUYRUKOĞLU, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.272, 2011, ss. 90-92.
- ÖZDEN T. Murat, *Mali Af*, (Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992.
- PALAMUT Mehmet Emin, “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Kanun”, *Ekonomik Görüşler Dergisi*, 1992, ss.6-7.
- PALAMUT Mehmet Emin, “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, S.415, (Nisan, 1992), ss.8-9.
- PEHLİVAN Yafes, “Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller”, *Maliye Postası Dergisi*, S.551, Y.24, ss.94-97.

- SAVAŞAN Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.VIII ,S.1, 2006.
- SAYAR Fikret, “ 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, *Vergi Dünyası*, S.73, (Eylül, 1987), ss. 61-78.
- SONSUZOĞLU Elif, “6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler”, *Yaklaşım Yayıncılık*, S.286, 2016, http://www.yaklasim.com/Duyuru/yapilandirma-ile-ilgili-tum-detaylar_16674, (03.02.2017).
- ŞAHİN Işıl Fulya Orkunoğlu, “Türkiye’deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.140, 2017, ss.40-41.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 6.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2012.
- T.B.M.M Tutanak Müdürlüğü, 218 Sayılı Kanun Gerekçesi, *Millet Meclisi Tutanak Dergisi*, Dönem 1, Toplantı 2, S. Sayısı: 108
- T.B.M.M Tutanak Müdürlüğü, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C7, B114, 02, 28.06.1970.
- TAŞ Fatma, *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*, (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- TAŞKIN Yasemin, *Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- TEKE Mustafa, “6111 Sayılı Yasa’ya Göre, İşletmede Mevcut Kayıtlarda Yer Almayan, Kayıtlarda Yer Alan İşletmede Olmayan Emtia, Demirbaş ve Kasa Mevcudu ve Ortaklar Cari Hesapları İçin Bu Kanun Gereğince Yapılacak Muhasebe Kayıtları”, *Yaklaşım Dergisi*, Y.19, S.220, (Nisan, 2011), ss. 130-145.
- Topluca Türk Vergi Kanunları*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2004.

- TUNCER Selahattin, “Terkin ile ilgili Usul Hükümleri”, *Yaklaşım Dergisi*, S.118, (Ekim, 2002), ss.3-4.
- TUNÇER Mehmet, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, www.deu.edu.tr, s.y,(12.03.2019).
- TÜRKAY İmdat, “6736 Sayılı Kanuna Göre Vergi/Ceza Borçlarının Yapılandırılma”, *Maliye Postası*, S.866, 2016, ss. 57-58.
- ÜNAL Melek, *Küreselleşme Sürecinde Türk Vergi Sisteminde Reform İhtiyacı*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003.
- ÜNAL Selcan, *Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, 2016.
- YALÇIN Hasan ve Arif BAŞER, “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri ”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.173, (Ocak, 1996), ss.105-107.
- YAŞAR Mehmet, “Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarınca Yapılan Değişikliklerin Uzlaşma Müessesesi Üzerindeki Etkisi” , *Vergi Sorunları Dergisi*, S.104, (Mayıs, 1997), ss.9-10.
- YELMAN Ercan, *Türkiye’de Vergi Af Uygulamaları Ve 6111 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Erzincan: Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- YILDIRIM Göksel, İbrahim YILMAZ ve Zeynep AKYIL, “Yeniden Yapılandırma Sonuçları Açıklandı”, 2016, <http://aa.com.tr/tr/ekonomi/yeniden-yapilandirma-sonuclari-aciklandi/694476>, (E.T: 14.11.2017).
- YILDIRIM Mahmut Bülent, “Mükellefler Matrah Artırımı Yoluyla Vergi İncelemesinden Kurtulabilirler”, <http://www.alomaliye.com/2016/08/02/mukellefler-matrah-artirimi-yoluyla-vergi-incelemesinden-kurtulabilirler/>, (02.08.2016).

YILDIZ A. Murat, “6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ile Getirilen Mali Af ”, Gaziantep, 21 Eylül 2016, <http://www.yildizymm.com.tr/>.

YILMAZ Ejder, *Hukuk Sözlüğü*,4. b., Ankara: Seçkin Kitabevi, 2012.

YILMAZ Semiha, *Türkiye'de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşakların Bakış Açısı*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2019.

YUMUŞAK İbrahim, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.188, (Nisan, 1997), ss.43-44.

YURDADOĞU Volkan ve Neslihan Coşkun KARADAĞ, “Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, V.8, 2017, ss.150-152.

Mali Milat’ ı Kaldıran Tasarı 10 Günde Hazır, mevzuat, <http://www.hurriyet.com.tr>. (04.05.2018)

Manisa Vergi Dairesi Başkanı Yılmaz Çakan’ ın 12.11.2014 tarihli beyanatu, <http://www.hurriyet.com.tr>, (26.10.2016).

İzmir Vergi Dairesi Başkanı Rıfat Engin’in beyanatu, <http://www.hurriyet.com.tr>, (E.T:26.10.2016).

Maliye Bakanı Naci Ağbal’ın 25.10.2016 tarihli Bütçe Sunumu, <http://www.hurriyet.com.tr>., (E.T: 26.10.2016).

3787 sayılı kanun, <http://www.hukuki.net>. (E.T 20.01.2017).

4751 Sayılı Kanun Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, www.alomaliye.com. (E.T 12.01.2017).

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi ve Gerekçesi, www.tbmm.gov.tr. (E.T 01.02.2017).

Gelir İdaresi Başkanlığı, “6736 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu Rehberi, www.gib.gov.tr. (E.T: 02.02.2017)

6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Yürürlüğe Girdi, www.verginet. (E.T: 02.02.2017)

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, www.mevzuat.gov.tr, (E.T: 02.08.2017)

324 No' lu Tahsilat Genel Tebliği, www.mevzuat.gov.tr

2431 Sayılı Kanun, www.mevzuat.gov.tr

2571 Sayılı Kanun, www.mevzuat.gov.tr

3239 sayılı kanun, www.mevzuat.gov.tr

6736 Sayılı Kamu Alacaklarını Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, www.mevzuat.gov.tr

6111 Sayılı Kanunun Genel Gerekçesi, www.resmigazete.gov.tr. (E.T: 19.12.2016)

D.İ.E, 1992, www.tcmb.gov.tr. (E.T: 02.02.2017)

M.B, Ekonomik Rapor, 1981, www.tcmb.gov.tr.

www.adaletbiz.com. (E.T 18.11.2018)

www.mevzuat.adalet.gov.tr. (E.T 15.01.2016)

www.agar.av.tr. (E.T 29.06.2016).

<https://muhasebat.hmb.gov.tr>. (E.T 12.01.2017).

ÖZGEÇMİŞ


21.05.1992 tarihinde Karabük'te doğdum. 2010 yılında Yenişehir Ertuğrulgazi Anadolu lisesinden mezun oldum. 2010 yılında Uludağ Üniversitesi Maliye bölümünü kazandım. 2014 yılında yine aynı bölümümde yüksek lisans eğitimime başladım. 2016/2 Ticaret Bakanlığı Gümrük Personel alımında Gümrük Muayene Memuru olarak Kaçkar Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Sarp Gümrük Müdürlüğüne atamam gerçekleştirildi. Mesleğime ilişkin 6 ay teorik eğitimimi Ankara' da Ticaret Bakanlığı Eğitim Merkezinde, 6 ay uygulamalı eğitimimi ise Uludağ Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Bursa Gümrük Müdürlüğünde tamamladım. Yaklaşık bir yıl süren eğitimim ardından gümrük Ticaret Bakanlığı muayene memuru yeterlilik sınavında başarılı olup ismime havi kaşemle görev yerime tayin edildim.

Mesleğimi en güzel şekilde icra edebilmek için eğitim öğretim hayatımı da doktoramı da yaparak devam ettirmeyi planlıyorum.

ÖZGEÇMİŞ

21.05.1992 tarihinde Karabük'te doğdum. 2010 yılında Yenişehir Ertuğrulgazi Anadolu lisesinden mezun oldum. 2010 yılında Uludağ Üniversitesi Maliye bölümünü kazandım. 2014 yılında yine aynı bölümümde yüksek lisans eğitimime başladım. 2016/2 Ticaret Bakanlığı Gümrük Personel alımında Gümrük Muayene Memuru olarak Kaçkar Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Sarp Gümrük Müdürlüğüne atamam gerçekleştirildi. Mesleğime ilişkin 6 ay teorik eğitimimi Ankara' da Ticaret Bakanlığı Eğitim Merkezinde, 6 ay uygulamalı eğitimimi ise Uludağ Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Bursa Gümrük Müdürlüğünde tamamladım. Yaklaşık bir yıl süren eğitimim ardından gümrük Ticaret Bakanlığı muayene memuru yeterlilik sınavında başarılı olup ismime havi kaşemle görev yerime tayin edildim.

Mesleğimi en güzel şekilde icra edebilmek için eğitim öğretim hayatımı da doktoramı da yaparak devam ettirmeyi planlıyorum.

30.09.2019


BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Fatma OVAZ
Tez Adı	Türk Vergi Hukukunda Vergi Affı ve 6736 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	Maliye
Tez Türü	Yüksek Lisans
Tez Danışman(lar)ı	Prof. Dr. Filiz GİRAY
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni Kısıtlama	<input checked="" type="checkbox"/> Genel Kısıt (6 ay) <input type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum.

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 30.05.2019

İmza: 