T.C.

İstanbul Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ AFLARININ ETKİNLİĞİ: TEORİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yasemin TAŞKIN

2501030042

Tez Danışmanı

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

İstanbul 2006

Yasemin TAŞKIN

ÖZ

VERGİ AFLARININ ETKİNLİĞİ: TEORİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Devletlerin toplumsal görevlerinin artması, kamu gelirlerinin ve kamu gelirleri içinde de vergilerin payının artmasına neden olmuştur. Vergiler devlet açısından önemli bir gelir kaynağı olmakla birlikte yükümlüler açısından bir yük teşkil etmektedir. Yükümlülerin bu yükten kurtulma çabası ise vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açmaktadır. Devletlerin ortaya çıkan gelir azalışını telafi etmek ve kamu gelirlerinin tahsilini artırmak için vergi aflarına başvurması, afların vergi sistemi içinde önemli bir kurum haline gelmesine neden olmuştur.

Bu çalışmada, öncelikle vergilemenin psikolojik boyutu üzerinde durularak vergi yükümlülerinin vergilemeye karşı gösterdikleri tepkiler incelenmektedir. Vergi aflarının teorik esasları incelenerek, hukuk sistemi içindeki yeri ve önemi açıklanmaktadır. Son olarak da Türkiye'de çıkarılan vergi af kanunları kronolojik olarak incelenerek değerlendirilmektedir.

ABSTRACT

ACTIVITIES OF TAX AMNESTIES: THEORY AND TURKISH PRACTICE / PRACTICE IN TURKEY

The increasing social duties of the states raised public income and the share of taxes in public income. However, tax is an important income source for the state, it is also a heavy task for obliged, i.e. taxpayers. The effort/ struggle of obliged to abstain from paying tax,causes loss of tax and leakages. States frequently resort to tax amnesty in order to compansate the tax loss and to increase the collecting of

public incomes; consequently of this tendence, tax amnesties have became of an important fact in tax system.

This study , based on psychological features of taxing, examines first the reactions of the obliged against taxing. The importance and position of tax amnesty in legal/juridical system are explained , studying their theoretical principles. And finally, the tax amnesties which were brought into force in Turkey are studied chronologically.

ÖNSÖZ

Yaşanan ekonomik krizler sonrasında vergi aflarına başvurulması, vergi aflarının meşruluğunun yeniden tartışılmasına neden olmuştur. Devletin toplum hayatı içinde rolünün artmasının kamu finansmanı sorununu gündeme getirmesi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan kamu gelirlerinin tahsili sorunu vergi aflarına başvurulmasının başlıca nedeni olarak gösterilmektedir. Ayrıca toplum yapısında ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle kanunlarda yapılan değişikliklere yükümlülerin uyum sağlaması, devlet ve toplum arasında uzlaşmanın sağlanması, vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması v.b. nedenler de vergi aflarının diğer gerekçelerini oluşturmaktadır.

Bu amaçla Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması başlıklı tez, hukuk sisteminde yer alan ve tartışma konusu yapılan af kurumunun anayasa hukuku, ceza hukuku ve vergi hukukunda temel esaslarının incelendiği ve Türkiye'de çıkarılan vergi af kanunlarının kronolojik olarak değerlendirmesinin yapıldığı bir çalışmadır. Bu çalışmada vergi aflarının vergi hukuku içindeki yeri, önemi ile çıkarılan af kanunlarının amacı ve kapsamı incelenmiştir. Ayrıca vergilemenin psikolojik boyutu üzerinde durularak, vergi yükümlülerinin vergilemeye karşı gösterdikleri tepkiler açıklanmaya çalışılmıştır. Yükümlülerin vergiye uyumunu etkileyen faktörler üzerinde de durularak vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisi de ele alınmıştır.

Tez üç bölümden oluşmuş ve her bölümde konuya farklı bir açıdan bakılmıştır. İlk bölümde, daha çok vergi psikoloji üzerinde durularak, vergilemeye karşı yükümlü tepkileri incelenmiştir. İkinci bölümde, vergi aflarının teorik yapısı incelenerek, hukuk sistemi içindeki yeri ve önemi açıklanmıştır. Son bölümde ise Türkiye'de çıkarılan vergi af kanunları kronolojik sıraya göre incelenmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında pek çok yazarın eserlerinden akademik kural ve ölçüler içinde yararlanılmıştır.

Tezin vergi aflarını teorik olarak inceleyenler ve Türkiye uygulaması yönünden araştırma yapanlar açısından yararlı olmasını dilerim. Tez çalışmalarım sırasında bana yardımcı olan tez danışmanım Prof. Dr. S. Ateş Oktar' a teşekkür ederim.

Yasemin TAŞKIN

İÇİNDEKİLER

ÖZ (ABSTRACT)..……...III
ÖNSÖZ……...…..V
KISALTMALAR LİSTESİ……....XII
GİRİŞ ……..……1

1. BÖLÜM

VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN VERGİLEME KARŞISINDAKİ TUTUM VE DAVRANIŞLARI…….4

1.1. VERGİYE PSİKOLOJİK BAKIŞ……4
1.2. VERGİLEMEDE YÜKÜMLÜ TEPKİLERİ……..6
1.2.1. Vergiden Kaçınma…….…..7
1.2.1.1. Genel Bakış…….……7
1.2.1.2. Vergiden Kaçınma Yolları…….……..9
1.2.1.2.1. Vergi Avantajları Yoluyla…….……..10
1.2.1.2.2. Gelir Aktarımı Yoluyla……10
1.2.1.2.3. Vergilerin Ertelenmesi…….……...…11
1.2.1.2.4. Vergi Arbitrajı……..…….. 11
1.2.1.2.5. Matrah Kaydırılması……... 11
1.2.2. Vergi Yansıması……..…….……12
1.2.2.1. Genel Bakış……..…..12
1.2.2.2. Vergi Yansımasını Belirleyen Faktörler…….……13
1.2.2.2.1.Yansımayı Belirleyen Mikro Faktörler …...13
1.2.2.2.2. Yansımayı Belirleyen Makro Faktörler…...14
1.2.3. Vergi Yerleşmesi …….…….15
1.2.4. Verginin Sermayeleştirilmesi……16
1.2.5. Verginin Dönüştürülmesi ……16
1.2.6. Vergi Grevi……....17
1.2.7. Vergi Kaçakçılığı……..17
1.2.8. Vergiden Kaçınma Vergi Kaçırma….……...18

1.3. VERGİ UYUMU VE VERGİ UYUMSUZLUĞU…….19

1.3.1. Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörler……...20
1.3.1.1. Gelir Düzeyi Ve Vergi Oranları…….21
1.3.1.2.Vergi Tekniği……...21
1.3.1.3. Vergi Adaleti……..22
1.3.1.4. Kamu Harcamalarındaki Savurganlık ……...…23
1.3.1.5. Yaptırımlar Denetim Olasılığı……24
1.3.1.6. Vergi İdaresinin Etkinliği……...24

1.3.1.7. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı……...25
1.3.1.8. Vergi Kanunlarının Değiştirilme Sıklığı……25
1.3.1.9. Vergi Bilinci Ve Vergi Afları……26

2.BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİ İÇİNDE AF KURUMU VE VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI……28

2.1. AFFIN TANIMI…….……..28
2.2. AFFIN HUKUKİ DURUMU……...30
2.2.1. Genel Olarak Af……30
2.2.2. Hukuk Sistemi İçinde Genel Af Ve Özel Af Ayrımı…..…...…31
2.3. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ…….…...…32
2.4. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ……..…..34
2.5. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ……..……..35
2.5.1. Vergi Hukukunda Af Kavramı……..35
2.5.2. Vergi Hukukunda Affın Yeri……36
2.5.3. Vergi Hukukunda Affın Hukuki Niteliği……..37
2.5.4. Genel Olarak Mali Af ve Vergi Affının Mali Af İçindeki Yeri ve Önemi…….39
2.5.5. Vergi Aflarının Hukuktaki Önemi Ve Anayasaya Uygunluğu……..….40
2.5.6. Vergi Aflarının Çıkarılma Şekilleri……...42
2.5.6.1. Genel Af İçinde Vergi Cezalarının Affı…….42
2.5.6.2. Vergi Cezalarının Genel Affı…….……42
2.5.6.3. Vergi Cezalarının Özel Affı……...43
2.5.7. Vergi Aflarının Gerekçeleri……..….43
2.5.7.1. Siyasi Gerekçeler……44
2.5.7.2. Ekonomik Gerekçeler…….…45
2.5.7.3. Teknik Gerekçeler…….….46
2.5.8. Vergi Aflarının Getirileri……47
2.5.9. Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Faktörler…….……48
2.5.9.1. Vergi Affı Bir Kereye Özgü Olmalı……...49
2.5.9.2. Affa Katılımı Teşvik Edici Düzeyde Bağışıklık Sağlanmalıdır……..…….50
2.5.9.3. Affın Tanıtımının Yeterli Olması……...51
2.5.9.4. Af Sonrası Gerekli Reformların Yapılması……....51
2.5.9.5. Vergi Reformu……52
2.5.9.6. Vergi Aflarının Başarıya Ulaşması İçin Gerekli Diğer Koşullar……..……..……...53

2.5.10. Vergi Hukukunda Af Yanlısı Görüşler Ve Af Karşıtı Görüşler……...54
2.5.10.1. Vergi Hukukunda Af Yanlısı Görüşler…….55
2.5.10.1.1.Affın Olağanüstü Koşullarda Geçerliliği…55
2.5.10.1.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği…….57
2.5.10.1.3. Vergi Denetimlerinin Yetersizliği…….59
2.5.10.1.4. Affın Gelir Elde Etmede Rolü……...…60
2.5.10.1.5. Vergi Aflarının Vergi Yükümlülerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Sağlamadaki Rolü……...61
2.5.10.1.6. Vergi İdaresinin Ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi……...……61
2.5.10.1.7. Vergi Affını Savunan Diğer Görüşler……62
2.5.10.2. Vergi hukukunda Af Karşıtı Görüşler……..63
2.5.10.2.1 Af Vergi Kanunlarına Uyumu Azaltır……63
2.5.10.2.2 Vergi Suçlarının Tasarlanarak İşlenmesi. ..64
2.5.10.2.3 Vergi Affına Hukuksal Açıdan Karşı Çıkanlar…….……...65
2.5.10.2.4 Ceza Politikası Açısından Olumsuz Görüşler……...65
2.5.10.2.5 Vergi Affı Vergi İdaresi Ve Vergi Yargısının İş Yükünü Hafifletmez……...….66
2.5.10.2.6. Vergi Affına Karşıt Diğer Görüşler ……..67
2.5.11 Türk Vergi Sisteminde Af Benzeri Kurumlar……...……...68
2.5.11.1 Pişmanlık Ve Islah ……68
2.5.11.2 Cezalarda İndirim……..70
2.5.11.3 Uzlaşma…….71

3.BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI……75

3.1.1923-1960 YILLARI ARASINDA TÜRKİYE'DE ÇIKARILAN VERGİ AF KANUNLARI…….……..….76

3.1.1.145 Sayılı Kanun Elviyeyi Selased'e Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun……77
3.1.2 4 Temmuz 1934 tarih ve 2566 Sayılı Vergi yasasının Tavsiyesine Dair Kanun……..77
3.1.3 22 Mart 1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergi Kanunu …….78
3.1.4. 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun……78
3.1.5 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun……..79
3.1.6 5050 Sayılı Kanun Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun……..……79

3.2. 1960-1980 ARASI DÖNEMDE TÜRKİYE DE ÇIKARILAN VERGİ AF KANUNLARI ……...…….79

3.2.1. 281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun ……80
3.2.2. 218 Sayılı Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun……..81
3.2.3. 252 Sayılı Kanun…….…….83
3.2.4. 325 Sayılı Kanun…….…….83
3.2.5. 691 Sayılı Kanun…….……..83
3.2.6. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun……84
3.2.7 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun…….……...……..86

3.3 1980 VE SONRASI DÖNEMDE TÜRKİYE'DE ÇIKARILAN VERGİ AF KANUNLARI ……...…….89

3.3.1 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun…..…89
3.3.1.1 2431 Sayılı Kanunun Amacı ……..89
3.3.1.2 2431 Sayılı Kanunun Kapsamı……90
3.3.1.3 2431 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları ……91
3.3.1.4 Değerlendirme……92
3.3.2 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun…….93
3.3.2.1. 2801 Sayılı Kanunun Amacı …….93
3.3.2.2. 2801 Sayılı Kanunun Kapsamı……..94
3.3.2.3. 2801 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları…..……94
3.3.2.4. Matrah Artırımına İlişkin Hükümler……..95
3.3.3.3239 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri…….96
3.3.3.1. 3239 Sayılı Kanunun Amacı……..96
3.3.3.2. 3239 Sayılı Kanunun Kapsamı…….…..96
3.3.3.3. 3239 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları ……97
3.3.4. 3505 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri ……97
3.3.4.1. 3505 Sayılı Kanunun Amacı …….97
3.3.4.2. 3505 Sayılı Kanunun Kapsamı…….…..98
3.3.4.3. 3505 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları ……....98
3.3.5. 3512 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri ……99
3.3.6. 3571 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri ……99
3.3.6.1. 3571 Sayılı Kanunun Kapsamı……...99
3.3.6.2. 3571 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları……100
3.3.7. 3689 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri ……...100
3.3.7.1. 3689 Sayılı Kanunun Amacı……..…100
3.3.7.2. 3689 Sayılı Kanunun Kapsamı ve Kanundan Yararlanma Koşulları……101
3.3.8. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun……..…...102

3.3.8.1.3787 Sayılı Kanunun Amacı ……102
3.3.8.2. 3787 Sayılı Kanunun Kapsamı ……..……..102
3.3.8.3. Kesinleşmiş Kamu Alacakları Ve Kesinleşmemiş Veya İhtilaflı Kamu Alacakları ……..…103
3.3.8.4. İnceleme Ve Tarhiyat Aşamasında Bulunan İşlemler ve Tarhiyat Aşamasında Bulunan Vergi, Resim Ve Harçlar 104
3.3.8.5. Pişmanlıkta Beyan…….…..……..……105
3.3.8.6. Matrah Artırımı İle İlgili Hükümler ….……...……105
3.3.8.7. İşyeri Kapatma, Kaçakçılık Ve Kaçakçılığa Teşebbüs Cezalarının Uygulanmayacağı Haller…….…..…..106
3.3.9. 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği……...……..…107
3.3.10. 4369 Sayılı Kanun Ve Mali Milat ……...……108
3.3.11. 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği……..……..…..113
3.3.12. 4751 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri……...…….114
3.3.13. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu İle Getirilen Af Hükümleri.....116
3.3.13.1. 4811 Sayılı Kanunun Amacı ……116
3.3.13.2. 4811 Sayılı Kanunun Kapsamı……..…..…117
3.3.13.3. Kesinleşmiş Kamu Alacakları……...…….117
3.3.13.4. Dava Aşamasındaki Alacaklar……....….119
3.3.13.5. Vergi İncelemesi Ve Tarhiyat Aşamasındaki Vergiler…….…….119
3.3.13.6. Matrah Artırımına İlişkin Düzenlemeler……120
3.3.13.7. Stok Bildirimleri……121
3.3.13.8. Bazı Kaçakçılık Suçlarının Affı ……122
3.3.13.9. Değerlendirme……..…..123
3.3.14. Vergi Aflarının Vergi Suçları ve Cezaları Yönünden Değerlendirilmesi ……..…….127
3.3.14.1. İdari Ve Mali Nitelikteki Suç Ve Cezaları…….128
3.3.14.1.1. Vergi Ziyaı Suçu Ve Cezası……128
3.3.14.1.2. Usulsüzlükler Ve Cezaları……...129
3.3.14.1.2.1. Genel Usulsüzlükler……..129
3.3.14.1.2.2. Özel Usulsüzlükler…..……...129
3.3.14.2. Ceza Hukuku Anlamındaki Suç Ve Cezaları……..……130
3.3.14.2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu…….…….130
3.3.14.2.2. Memurların Mükellefin Özel İşlerini Yapması Suçu……131
3.3.14.2.3. V.U.K Da Yeralan Kaçakçılık Suç Ve Cezaları ve Yeni T.C.K.'nın Etkisi…..……131
3.3.14.2.4. Vergi Ziyaı Cezasının İptali Ve Af Uygulaması…….……...134
SONUÇ……138
KAYNAKÇA ……142

KISALTMALAR LİSTESİ

Türkçe	**Bibliyografik Bilgiler**
Bkz.:	Bakınız
a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.t.	Adı geçen tez
Gelir Vergisi Kanunu	G.V.K.
Katma Değer Vergisi Kanunu	K.D.V.
Kurumlar Vergisi	K.V.
Vergi Usul Kanunu	V.U.K.
Türkiye Büyük Millet Meclisi	T.B.M.M.
Türk Ceza Kanunu	T.C.K.
s.	Sayfa/sayfalar

GİRİŞ

Devletlerin toplum hayatı içindeki rollerinin artması kamu finansmanı sorununu gündeme getirmiştir. Ortaya çıkan bu sorun devlet gelirlerinin artmasını gerektirmiş ve vergilerin devlet gelirleri içinde payının artmasına neden olmuştur.

Kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergiler, devletlerin vergilendirme yetkisi dahilinde kendi sınırları üzerinde yaşayan bireylerden aldıkları zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak tanımlanmaktadır. Vergilerin bu özelliği diğer kamu gelirlerinden ayrılmasına neden olmakta ve bireyler üzerinde baskı unsuru olmaktadır. Çünkü vergiler karşısında bireylerin kullanılabilir gelirleri azalmakta ve onlar için yük haline dönüşmektedir.

Vergiler, devletler açısından önemli bir gelir kaynağı olmakla birlikte bireyler üzerine konulan vergilerin iki etkisi ortaya çıkmaktadır. Konulan vergiler karşısında bireylerin eski gelir düzeylerini koruyabilmesi için daha çok çalışmayı tercih etmesi gerekmektedir. Bu etki verginin gelir etkisi olarak tanımlanmaktadır. Ya da boş zamanın maliyeti arttığı için çalışmaya karşı boş zamanı tercih edebilmektedirler. Bu etki ise verginin ikame etkisi olarak tanımlanmaktadır.

Vergilemede yapılan değişiklikler bireylerin vergiye uyumunu da etkilemektedir. Vergi oranlarındaki artışlar, denetim yetersizliği, vergi kanunlarındaki belirsizlikler sık sık değiştirilen vergi kanunları, vergi afları v.b. faktörler vergiye uyumu etkilemektedir. Çünkü vergilemede yapılan değişiklikler yükümlüler açısından bir yük oluşturmaktadır.

Vergilemede yapılan değişikler karşısında yükümlü tepkileri farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Tepkilerin bir kısmı aktif tepki niteliği taşırken, bir kısmı da pasif tepki niteliği taşımaktadır. Pasif tepki aşamasında aylaklığın tercih edilmesi, tüketimin kısılması v.b tepkiler ortaya çıkabilmektedir. Vergi yansıması, vergiden kaçınma da bu aşamada değerlendirilmektedir. Vergi oranlarındaki artışlar bir

noktadan sonra aktif tepki aşamasına dönüşebilmektedir. Bu aşamada gösterilen tepkiler kanuna karşı da olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı bu aşamada değerlendirilmektedir.

Yükümlülerin vergiye uyumunu etkileyen faktörler içinde önemli bir paya sahip olan af kurumu vergi sistemi içinde oldukça eski bir geçmişe sahip olup, her dönemde başvurulan bir kurum olmuştur. Her dönemde farklı gerekçelerle aflara başvurulmuş ve devletler açısından vazgeçilmez olma niteliğini korumuştur. Günümüzde de vergi aflarına başvurulmaya devam edilmekte ve her bir af yeni bir affın zeminini oluşturmuştur. Vergi aflarına devletler açısından siyasi, ekonomik ve teknik gerekçelerle başvurulmaktadır. Kamu gelirlerinin hazineye intikalinin hızlanması, toplum yapısındaki değişiklikler nedeniyle kanunlarda yapılan değişikliklere yükümlülerin uyum sağlaması, devlet ile toplum arasında uzlaşmanın sağlanması, vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması v.b. nedenlerle aflara başvurulmakta ve çıkarılan aflar yeni bir affın zeminini oluşturmaktadır.

Vergi aflarının her dönemde başvurulan bir uygulama olması affın beklenen bir uygulama haline gelmesine de yol açmaktadır. Yükümlü tepkileri, toplumda olumsuz bir düşüncenin oluşmaması gibi nedenlerle çıkarılan af kanunlarında af sözcüğü kullanılmamıştır. Ancak çeşitli adlar altında vergi afları çıkarılmaya devam edilmiştir. Vergi aflarının tam olarak anlaşılabilmesi, beklenen sonuçların elde edilebilmesi ve elde edilen sonuçların değerlendirilebilmesi için her bir affın kendi dönemi içinde incelenmesi ve yükümlü psikolojisini de içerecek şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye'de de vergi afları sık sık başvurulan kurumdur. Ancak vergi hukukunda vergi afları ile ilgili düzenleme olmamasına rağmen aflar vazgeçilmez olma özelliğini korumaktadır. Ancak çıkarılan vergi af kanunlarına bakıldığında af sözcüğü kullanılmayarak toplumsal tepkilerin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Çünkü vergi aflarıyla bazı yükümlüler ödüllendirilirken, bazı yükümlüler

cezalandırılmaktadır. Bu nedenle aflara her dönemde başvurulmuş ve tartışmaları da beraberinde getiren kurumlardan biri olmuştur.

Bu çerçevede Vergi aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması adlı tez üç bölümden oluşmaktadır.

Tezin birinci bölümünde vergilemenin psikolojik boyutu üzerinde durulmaktadır. Yükümlülerin vergilemeye karşı gösterdikleri tepkiler açıklanarak vergilemenin psikolojik etkisi ve sonucu ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Ayrıca vergiye gönüllü uyum ve vergi uyumsuzluğu yükümlülerin vergiye uyumunu etkileyen faktörler çerçevesinde açıklanmaktadır. Bu aşamada vergiye uyumu etkileyen faktörler üzerinde durularak yükümlü tepkilerinin nedenleri açıklanmaktadır.

Tezin ikinci bölümünde hukuk sistemi içinde af kurumu ve vergi aflarının teorik esasları üzerinde durulmaktadır. Bu çerçevede öncelikle affın anayasa hukuku, ceza hukuku içindeki yeri ve niteliği açıklandıktan sonra vergi aflarının vergi hukuku içindeki yeri ve hukuki niteliği açıklanacaktır. Ayrıca vergi aflarının çıkarılma gerekçeleri üzerinde durularak konu siyasi, teknik ve ekonomik açıdan incelenecektir. Bu bölümde vergi aflarını savunan görüşler ve affa karşı görüşler açıklanacak ve vergi affı ile vergi hukukunda af benzeri kurumlar üzerinde durulacaktır.

Tezin üçüncü bölümünde Türkiye de çıkarılan vergi af kanunları çıkarılma tarihlerine göre kronolojik olarak açıklanacaktır. Açıklamalar kanunların çıkarılış amacı, kapsamı ve değerlendirme biçiminde yapılacaktır. Vergi af kanunları üç döneme ayrılarak incelenecektir. 1923-1960 Dönemi, 1960-1980 Dönemi ve 1980 Sonrası Dönemde çıkarılan vergi af kanunları açıklanacaktır. Dönemler itibariyle yapılan açıklamalar her bir affın çıkarılma gerekçesi, amacı, kapsamı ve vergi aflarından yararlanma koşulları açıklanacak ve vergi aflarının kısa bir değerlendirilmesi yapılacaktır. Her bir affın kendi dönemi içinde özellikleri itibariyle değerlendirilmeye alınması tezin sistematiğini oluşturmaktadır.

1.BÖLÜM

VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN VERGİLEME KARŞISINDA TUTUM VE DAVRANIŞLARI

1.1.VERGİYE PSİKOLOJİK BAKIŞ

Modern devletlerin toplumun ihtiyaçlarını karşılama konusunda yaptıkları giderleri karşılayacak kaynaklar içinde vergi gelirleri önemli bir kaynak olduğu için, vergi idaresi ve vergi yükümlüsü yönünden vergilemenin psikolojik yönünün ele alınması gerekmektedir. [1] Verginin psikolojik yönünün dikkate alınarak vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında uyum sağlanması gerekmektedir.

Vergi Psikolojisi; yükümlünün vergi karşısındaki tutum ve düşüncesi ile bunun sonuçlarını belirleme yolunu seçen, o kişinin içindeki başarısı, uyanıklığı, hırsı olarak bir ekonomik adam olarak ele alınmaktadır.[2] Devletlerin sahip olduğu vergilendirme yetkisi dahilinde vergilemede yaptıkları değişikliklere karşı yükümlünün kayıtsız kalması da mümkün olmamaktadır. Çünkü bu yetki devletlere bazı üstünlükler sağlamaktadır.

Devletler sahip oldukları egemenlik sınırları içinde hukuki ve fiili güçlerine dayanarak vergi almaya yetkili olup, vergilendirme yetkisi olarak tanımlanan bu yetki dahilinde vergi, resim, harç vb. yükümlülükler koyma hakkına sahiptirler. Devlet tarafından konulan bu yükümlülükler vergi yükümlüleri için bir yük teşkil etmektedir. Çünkü yükümlüler ödedikleri vergiler oranında gelirlerinde, servetlerinde ve tüketimlerinde bir azalmayla karşı karşıya kalabilmektedirler. Bu azalmalar yükümlülerde çeşitli biçimlerde tepkilere yol açabilmektedir.

---

[1] Kerametttin Tezcan, Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyal ve Psikolojik Yapısı, **Son Baskı,** Yıl: 1, Sayı:6, Haziran 2004, (Çevrimiçi) www.sonbaski.com.22.12.2004.

[2] Tezcan**, a.g.m..**

Vergi yükümlüleri vergilemede yapılan değişiklikler suretiyle vergi yüklerini en aza indirme ya da kurtulma çabası içine girebilmektedirler. Vergilemede yapılan değişiklikler yeni bir verginin konması, eski bir verginin yerine hasılatı ona eşit ya da ondan farklı bir verginin ikame edilmesi gibi olabileceği gibi vergi artışı yada vergi indirimi biçiminde de olabilmektedir. Vergi yükümlüleri yapılan bu değişiklikler karşısında davranışlarını ayarlamak suretiyle vergiye uyum sağlamaları genel olarak üç aşamada incelenebilmektedir. [3]

Bilgi edinme veya hissetme aşaması olarak kabul edilen aşamada vergi yükümlüleri,vergileme olayını hissettikleri andan itibaren, davranışlarını değiştirmek suretiyle vergi yükümlülüğünün hiç ya da çok düşük düzeyde doğmasına çalışmaktadırlar. Ödeme aşaması denilen ikinci aşamada vergi yükümlülerinin davranışlarını ayarlayarak vergi kanunlarının vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaya engel olamamaları durumunda, piyasadaki davranışlarını ayarlamak yoluna giderek yüklendikleri vergi yükünü başkalarına devretmeye çalışmaktadırlar. Yerleşme safhası olarak nitelendirilen üçüncü aşamada ise verginin üçüncü kişilere yansıtılması olanağı bulunmamaktadır. Bu durumda vergi yükünün nihai bir yükümlü yada yükümlü grupları üzerinde kalması söz konusudur. Gerçek vergi taşıyıcısı olarak kabul edilen bu kişiler vergileme dolayısıyla uğradıkları gelir kayıplarını telafi etmeye çalışmaktadırlar.

Yükümlülerin vergiye karşı tepki göstermesindeki en önemli neden vergi karşısındaki tutumlarıdır. Vergi yükü mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi olup, mükellefler tarafından bu yükün düşük düzeyde olması istenmektedir. Yükümlülerin bu istekleri özellikle verginin yoğun bir baskı oluşturduğu dönemlerde ortaya çıkmaktadır. Verginin baskı oluşturduğunun hissedilme derecesi ise, vergi oranının yüksek ya da düşük olup olmamasına, verginin faturalarda gösterilip gösterilmemesine vb. nedenlere bağlıdır.[4]

[3] Salih Turhan, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987, s.266-267.
[4] Günter Schmölders, **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul , 1987, s. 145.

Vergi yükünün belirleyicilerinden biri olan vergi oranları vergiye karşı tepkilerin oluşmasında önemli bir nedendir. Vergi oranlarındaki değişiklikler mükellef tepkilerine yol açmaktadır. Örneğin; vergi oranları ağırlaştıkça vergiye karşı olan tepkiler artmakta ve olumsuz yönde gelişmektedir. Çünkü mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı artmakta, kullanılabilir gelir azalmakta ve yükümlü açısından daha düşük tüketim ve tasarruf yapma anlamına gelmektedir. Mükelleflerin tüketim ve tasarruf yönünden azalmayı telafi edebilmesi için daha fazla çalışması gerekmektedir. Ancak vergiye karşı tepkileri belirleyen tek neden vergi oranlarının ağırlığı değildir. Bunun yanı sıra vergi yükünün adil dağılımı da tepkilere yol açabilmektedir. Verginin mükellefler tarafından adil olarak algılanmaması, ödenen verginin tutarını azaltma yönünde tepki oluşturabilmektedir. Bunu yapmaya yönelecek mükellefler farklı yollara başvurabilmektedir. Bu yollardan birisinde kişi daha az vergi ödemek için tüketimini azaltmaya gidebilmektedir. Bu tepkilerin daha aşırı olanları ise vergiyi kaçırarak yada diğer yöntemleri kullanarak vergi kanunlarına açıkça karşı koymaktır. [5]

1.2.VERGİLEMEDE YÜKÜMLÜ TEPKİLERİ

Vergi yükümlüleri için zorunlu bir ödeme olan vergiler devlet açısından bir gelir olmakla birlikte, yükümlüler için iktisadi güçlerinde azalmaya sebebiyet vermektedir. Yükümlülerin vergiye katlanabilmeleri ve vergisel yükümlülüklerini zorlama olmaksızın yerine getirebilmeleri vergi yükü dağılımının adil olup olmamasına bağlıdır.Vergi yükünün dağılımındaki adaletsizlik yükümlülerin vergi yükümlülüğünden kurtulma çabası içine girmesine yol açmaktadır.

Vergi yükümlülerinin vergilemede yapılan değişiklikler karşısında ortaya çıkan davranışlarının bir kısmı aktif tepki niteliği taşırken, bir kısmı da pasif tepki niteliği taşımaktadır. Örneğin; vergi oranlarındaki artışlar, mükellefler açısından pasif tepki olarak değerlendirilmektedir. Çünkü vergi oranları arttıkça yükümlülerin kullanılabilir gelirlerindeki azalmaya bağlı olarak tercihleri de değişebilmektedir.

[5] Cemalettin Uçak, Vergi Psikolojisi, **Vergi Dünyası**, Sayı: 189, Mayıs 1997, s. 13-14.

Vergilere karşı tepkilerin ilk aşaması olan pasif tepki aşamasında aylaklığın tercih edilmesi, tüketimin kısılması, üretimin azaltılması veya yatırımdan vazgeçilmesi vb. tepkiler ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca vergi yansıması vergiden kaçınma gibi tepkilerde bu aşamada değerlendirilmektedir.[6]

Vergi oranlarındaki yaşanan artışlar mükelleflerin tepkilerinin artmasına yol açarak aktif tepkiye de dönüşebilmektedir. Bu aşamada mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkiler kanuna da karşı olabilmektedir.Vergi kanunlarına karşı girişilen tepkiler kanuni açıdan da suç oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı bu aşamada ortaya çıkan tepkilere örnek olarak gösterilebilmektedir.

Vergi yükünün dağılımında yükümlülerin tepkilerini şu şekilde açıklamak mümkündür:

1.2.1. Vergiden Kaçınma

1.2.1.1.Genel Bakış

Vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltma çabaları her dönemde farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Çünkü yaşanan vergisel değişiklikler yükümlülerin gelirlerini, servetlerini ve tüketimlerini yakından etkilemektedir. Bunun sonuncunda gerek kanuni gerekse kanun dışı yollardan bu yükten kurtulmaya çalışmaktadırlar.

Mükellefin vergi matrahını küçültmesi, yok etmesi biçiminde ortaya çıkan tepkiler vergiden kaçınma başlığı altında toplanmaktadır. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması ve hazinenin vergi kaybına uğraması şeklinde tanımlanabilmektedir.[7] Bir başka tanıma göre ise vergiden kaçınma, vergi yükünü üçüncü bir şahsa devretmeksizin

[6] Coşkun Can Aktan, Vergiye Karşı Aktif ve Pasif Tepkiler, (Çevrimiçi) **http//www. Canaktan. org/ekonomi/kamu maliyesi/vergi-psiko/tepkiler**.htm, 06.01.2004.
[7] Fethi Heper, **Kamu Maliyesi**, Açıköğretim Yayınları,2003, s. 210.

vergi yükünü taşımaktan kurtulmadır.[8] Yükümlülerin vergisel yükümlülüklerini kanunlara uygun biçimde azaltması durumunda vergiden kaçınma mümkün olmaktadır. Vergiden kaçınma yasal olarak suç da oluşturmamaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarında vergiden kaçınma ile ilgili cezalandırmayı hedefleyen hükümler bulunmamaktadır. [9]

Mükellefler kısa dönemde vergi kanunlarında varolan boşluklardan yararlanarak veya uzun dönemde baskı grupları veya lobi faaliyetleri ile vergi borcunu azaltıcı tedbirler alarak, yasal yollarla, ödeyecekleri vergileri azaltabilirler. Vergiden kaçınma yasal yollarla ödenecek verginin azaltılması olduğu için yapılan işlemde bir vergi suçu da ortaya çıkmayacaktır.

Vergi oranlarındaki artışlar, mükelleflerin davranışları yönünden aktif ve pasif tepkiler yaratabilmektedir. Ancak öncelikle pasif tepki olarak vergi oranlarındaki artış karşısında aylaklığı tercih edilmesi, tüketimin kısılması veya yatırımdan vazgeçilmesi davranışları ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma da, pasif tepki olarak değerlendirilmektedir. [10]

Vergi kanunlarında boşluklar, mükelleflere kanuni çerçeve içinde vergi matrahlarını minimize edebilme hak ve imkanı sağladığından, önemli vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Vergiden kaçınma imkanlarını sağlayan vergi boşluklarının tamamen doldurulması mümkün olmadığı için vergi tabanında ortaya çıkan erozyona tamamen engel olunabilmesi için vergiden kaçınma imkanlarının kısıtlanması gerekmektedir. Bu bakımdan vergiden kaçınmaya karşı vergi idarelerinin uygulayacakları tedbirler ve ulusal ve uluslar arası ilgili kurum ve kuruluşlar bakımından büyük önem taşımaktadır. [11]

---

[8] Saygın Eyüpgiller, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", **Yaklaşım**, Sayı: 113, Mayıs 2002, s. 148,

[9] **Vergiye Karşı Aktip Ve Pasif Tepkiler**, (Çevrimiçi) http/www.canaktan.org/ekonomi/kamu maliyesi/vergi-psiko/tepkiler.htm., 06.01.2004.

[10] **A.g.m.**

[11] Eyüpgiller,**a.g.t.,** , s. 148.

1.2.1.2.Vergiden Kaçınma Yolları

Vergiden kaçınma vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması olarak tanımlandığına göre mükellefler çeşitli hareketleriyle vergiden kaçınma yolunu tercih edeceklerdir. Vergi yükümlüleri genel bir muamele vergisi durumunda tüketimi kısıtlamak, özel tüketim vergileri durumunda ise ağır bir biçimde vergilendirilen malların yerine daha az veya hiç vergilendirilmeyen malları ikame etmek suretiyle vergiden kaçınabileceklerdir. Gelirin elde edilmesi bakımından da kanunun verginin doğumunu bağladığı olaya engel olmak suretiyle de vergiden kaçınmak mümkün olabilecektir.

Genel olarak vergi ödeyicilerinin vergi yükümlülüğüne yol açan olaya engel olması üç şekilde açıklanabilmektedir. Maddi anlamda intibak olarak adlandırılan durumda vergi yükümlüleri vergilendirilen maldan hiç satın almamak suretiyle vergiden kaçınabileceklerdir. Zaman anlamında intibak olarak adlandırılan durumda ise ağır bir biçimde vergilendirilmesi öngörülen maldan uzun dönemlerin ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek miktarda satın almak suretiyle vergiden kaçınma mümkün olabilmektedir. Vergiyi doğuran olayı vergilemenin söz konusu olmadığı alanlara kaydırmak suretiyle açıklanan yerel anlamda intibakta ise matrahın sınırlar arası kaydırılması yoluyla vergiden kaçınma mümkün olabilmektedir.[12]

Kanuni yollardan vergiden kaçınma olayını somut bir örnekle açıklamak mümkündür. Örneğin; tekel maddelerinden olan kanyakdan alınacak tüketim vergisinin hissedilir bir biçimde arttırılması karşısında tüketici, kanyak yerine ona göre daha düşük oranda vergilendirilmiş olan şarabı ikame etmek, vergi artışının yürürlüğe girmesinden önce fazla miktarda kanyak satın almak suretiyle ya da kanyağın vergiye tabi olmadığı komşu ülkelerden gümrük kanunlarının izin verdiği miktarda kanyak temin etmek suretiyle vergiden kaçınma yoluna gidebilecektir.[13] Bu şekilde vergi yükünden kurtulma olarak tanımlanan vergiden kaçınma vergi suçu olarak da tanımlanamamaktadır.

[12] Turhan, **a.g.e**., s.268.
[13] **A.g.e**., s. 268.

Mükelleflerin vergiden kaçınabilmek için başvurduğu yollar şu şekilde açıklanabilmektedir.[14]

1.2.1.2.1. Vergi Avantajları Yoluyla

Bu yöntemde vergi kanunları iyice araştırılarak vergi kanunlarında mükelleflere tanınan vergi avantajları bulunmaktadır. Örneğin, mükellefler Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve benzeri vergi kanunlarında mükelleflere tanınan istisna ve muafiyetlerden, indirilebilecek giderlerden, yeniden değerlemeden, azalan bakiyelerle amortisman uygulamasından yararlanarak, enflasyonist dönemlerde maliyetlerin belirlenmesinde son giren ilk çıkar yöntemini uygulayarak vergi matrahlarını azaltma yoluna gitmektedirler. Yatırım yapan yükümlü, yatırım indirimi müessesinden yararlanarak yatırımın finansmanını vergi ödemeyerek sağlayabilmektedir. Böylece vergi kanunlarının tanımış olduğu imkanları kullanarak daha az vergi ödemek mümkün olmaktadır.

1.2.1.2.2.Gelir Aktarımı Yoluyla

Vergi kanunları sınırları içinde vergi yükünden kurtulma olarak tanımlanan vergiden kaçınma gelir aktarımı yoluyla da mümkün olabilmektedir.Örneğin; Yüksek oranlarda vergi ödeyen mükellefler düşük oranda vergi ödeyen veya hiç vergi ödemeyen yakınlarına gelir aktarmak yoluyla ödeyecekleri vergiyi azaltabilirler. Bir baba tek şahıs işletmesi olarak yürüttüğü ticari faaliyeti için ödeyeceği yüksek gelir vergisini, yakınlarının kuracağı bir kollektif şirket veya bir sermaye şirketi aracılığıyla azaltabilecektir. Bu yolla ödemekle yükümlü olduğu vergi yükünden kaçınmış olacaktır.

[14] Heper, **a.g.e.,** s. 210-211.

1.2.1.2.3.Vergilerin Ertelenmesi

Vergi ertelemesi yoluyla da vergiden kaçınma mümkündür. Bugünün parasının gelecek yılın parasından daha değerli olacağı kabul edilecek olursa, yüksek enflasyon durumunda, mükelleflerin bu yıl ödeyecekleri vergiyi ertesi yıllara aktarabilmeleri kendilerine büyük avantajlar sağlayacaktır. Örneğin, bir gayri menkul satıldığı zaman vergilendirileceği için, aktif varlığın satışının ertelenmesi vergi avantajı sağlayacaktır.

1.2.1.2.4.Vergi Arbitrajı

Vergi arbitrajı tanım olarak herhangi bir riske girmeksizin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak vergi avantajı sağlamaktır. Başka bir deyişle vergi arbitrajı farklı vergi türleri veya farklı vergi oranlarından yararlanarak vergi avantajı elde etmeyi amaçlamaktadır. Vergi arbitrajı farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Örneğin, iki vergi mükellefi ayrı ayrı vergilendirildiğinde ödedikleri vergi ortak mükellefiyette ödedikleri vergiden yüksek ise, doğal olarak ortak mükellefiyeti tercih edeceklerdir. Bu surette ödeyecekleri vergi miktarını azaltacaklardır.

1.2.1.2.5.Matrah Kaydırılması

Yükümlüler vergi yüklerinden kurtulmak amacıyla vergiyi doğuran olayı vergilemenin olmadığı alanlara kaydırmak suretiyle de vergiden kaçınma yolunu seçebilmektedirler. Bu durumda vergi yükümlülüğü hiç doğmayacaktır.

Yerel anlamda intibak olarak kabul edilen matrah kaydırılması yoluyla vergiden kaçınma uluslar arası işbölümü açısından önemli ise, bu olanağın kötüye kullanılmasını önleyici tedbirlerin de alınması gerekmektedir. Çünkü vergi

matrahları vergi yükünün düşük olduğu ülkelere kaydırılmak suretiyle yasal yollardan vergiden kaçınılmaktadır. [15]

Matrah kaydırılması yoluyla vergiden kaçınma ülkeler açısından bazı olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Çifte vergilendirme denilebilecek durumlar uluslar arası düzeyde ortaya çıkabilmektedir. Bunun önlenmesi için devletlerin gerekli tedbirleri alması gerekmektedir.

Uluslar arası düzeyde yaşanan vergiden kaçınma olayı, milli ekonomi açısından olumsuz sonuçlar yaratabilmektedir. Özellikle sermaye ihraç eden ülkelerin ödemeler bilançosu yaşanan matrah kaydırılması olayından olumsuz yönde etkilenmektedir. Sermaye çıkışı faiz haddini yükseltir ve aynı samanda yabancı kredilerde ülke içine akmaya başlar. Sermaye ithal eden ülkelerin ödemeler bilançosu aktif yönde etkilenmektedir. İthalat ve kredi hacminde öncelikle artış yaşanır. Ancak bu genişleme, döviz olarak mevcut olan parasal vasıtaların sürekli olarak azalması sonucunda derhal sona ermektedir. [16]

1.2.2. Vergi Yansıması

1.2.2.1. Genel Bakış

Vergi yükümlüleri vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın doğumuna engel olamadıkları, yani vergiden yasal yollarla kaçınamadıkları durumda vergiyi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Ancak bu durumda da piyasadaki davranışlarını ayarlamak suretiyle vergi yükünü başkalarına devretmeye çalışmaktadırlar.

Vergi yansıması, ödenen vergilerin kısmen ya da tamamen fiyat mekanizması aracılığıyla, bir ya da birkaç aşamada kısmen yada tamamen başkalarına devredilmesi olarak tanımlanabilmektedir. [17] Başka bir ifadeyle vergi yansıması

[15] Turhan, **a.g.e**., 274.
[16] Schmölders, **a.g.e**., s. 154.
[17] Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi,** 1995.

vergi yükünün piyasa koşullarına bağlı olarak kısmen ya da tamamen başkalarına aktarılması olarak tanımlanmakta ve yükümlülerin vergi yükünü taşımak istememesinden kaynaklanmaktadır. [18]

Vergi yansımasının üç türü bulunmaktadır. İleri doğru yansıma,0 verginin fiyatlar üzerinden yansıtılmasıdır. Geriye doğru yansıma, satın alınan girdi fiyatlarının düşürülmesi yoluyla yansıtılmasıdır. Çapraz yansıma ise, belirli bir malın yükümlü kılması gereken bir verginin talep esnekliği düşük başka bir malın fiyatının artırılması yoluyla yansıtılmasıdır. Ekonominin genişleme dönemlerinde talep canlı olduğu için ileri doğru yansıma kolay gerçekleşmektedir. Ancak duraklama dönemlerinde ise geriye doğru yansıma mümkün olmaktadır.

1.2.2.2.Vergi Yansımasını Belirleyen Faktörler

1.2.2.2.1. Yansımayı Belirleyen Mikro Faktörler

Vergi yansımasını fiyat teorisinden hareket ederek gerçekleşmesine ilişkin mikro ekonomik faktörleri E.R.A. Seligman belirlemeye çalışmıştır. Mikro ekonomik faktörleri şu şekilde açıklamak mümkündür. [19]

Vergi yansımasını belirleyen önemli faktörlerden biri arz ve talebin fiyat elastikiyetleridir. Her hangi bir malın talep elastikiyeti ne kadar sert olursa buna karşılık arz elastikiyeti yüksek olursa yansıma o oranda kolay gerçekleşmektedir. Bu konuda zorunlu tüketim maddelerine konulan verginin yansıtılması lüks tüketim maddelerine göre daha kolay olmaktadır.

Vergi yansımasını belirleyen önemli faktörlerden biri de verginin türü ve yapısıdır. Yapılan araştırmalarda dolaylı vergiler dolaysız vergilere kıyasla daha kolay yansıtılmaktadır. Dolaylı vergiler içinde üretim aşamasında vergi yansımasının

[18] Heper, **a.g.e.,**, s. 176.
[19] Turhan, **a.g.e.,** s. 284.

birkaç kez meydana gelmesine rağmen, tüketim aşamasında yansıma bir kez gerçekleşmektedir.[20] Örneğin kişisel ve ekonomik durumları dikkate alan gelir vergisi daha zor yansıtılmaktadır.

Vergi yüksekliği de yansımayı belirleyen önemli faktörlerden biridir. Düşük oranlı vergiler yüksek oranlı vergilere oranla daha kolay yansıtılmaktadır. Çünkü yükümlüler yüksek oranlı vergilere tepki gösterebilmektedirler.

Piyasa yapısı da yansımayı belirleyen önemli faktörler arasında kabul edilmektedir. Tam rekabet piyasalarında fiyat satıcılar tarafından veri olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla firmalar mallarının üzerine konulan bir gider vergisini satış fiyatlarını arttırmak suretiyle yansıtamamaktadırlar. Çünkü fiyatları kontrol edebilme gücüne sahip değillerdir. Kısa dönemde vergi yansıması zor olup, verginin önemli bir bölümü firmalar üzerine yerleşmektedir. Monopol piyasalarında tek bir satıcı olduğundan fiyatını karını maksimum düzeyde saptayacaklardır. Monopol piyasalarında maliyetleri etkileyen bir vergi söz konusu olduğunda, monopol fiyatı yükselterek vergiyi yansıtabilmektedir.[21]

Vergi yansımasını vergilendirilen malın türü de belirlemektedir. Eğer vergilendirilen mal, tüketim malı ise yansıma bir kez gerçekleşmektedir. Ancak üretim malında yansıma çığ etkisi yaratabilmekte ve zincirleme biçimde gerçekleşmektedir.

1.2.2.2.2. Yansımayı Belirleyen Makro Faktörler

Vergi yansımasını ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel durum önemli biçimde etkilemektedir. Konjontürün genişleme döneminde ekonomide bulunan mevcut talep fazlası yansıma şansını arttırmaktadır. Yansıma açısından satıcılar alıcılara kıyasla daha elverişli durumdadırlar. Bu durumda geriye doğru yansıma olanağı hemen hemen yoktur. Böyle bir dönemde hammadde fiyatlarıyla işçi

[20] Heper, **a.g.e**., s. 178.
[21] **A.g.e**., s. 181.

ücretlerinin de artma eğiliminde bulunması yansıma için gerekli olan fiyat indirimleri yapılamaz. Ancak konjonktürün daralma dönemlerinde ekonomide mevcut olan arz fazlası ileri yansımayı güçleştirmektedir. Mamul, yarı mamul ve hammaddeler ile emek arzına ilişkin elastikiyetin sert olması nedeniyle geriye yansıma kolay olmaktadır.[22]

Yükümlülerin vergiyi finansman şeklide yansımayı belirleyen bir faktördür. Bir ekonomide dengenin sağlanabilmesi toplam parasal talep ile toplam mal arzının birbirine eşit olmasına bağlıdır. Satış hacminin aynı kalması kaydıyla fiyat mekanizması yoluyla verginin ileri yansıtılabilmesi, toplam parasal talebin vergi tutarı kadar arttırılmasına bağlıdır. Aksi halde, vergi yoluyla fiyatlarda meydana gelen artış üretimin kısılmasına yol açacaktır.[23] Örneğin; devletin borçlanma imkanları fazla ise borçlanma yoluyla elde ettiği parayı hemen harcarsa ekonomi canlanacaktır.

Devletin elde ettiği vergi gelirlerini her hangi bir zaman kayması olmadan harcaması da ekonomide talebin artmasına yol açacak ve ekonomi yeniden canlanacaktır.

1.2.3.Vergi Yerleşmesi

Vergi yükümlüleri vergilemede yapılan değişikliklere karşı vergiyi doğuran olaya engel olamamaları ya da ödemekle yükümlü oldukları vergiyi ödedikten sonra başkalarına yansıtma olanakları kalmadıkları durumunda vergi yerleşmesi gerçekleşmektedir.

Vergi yükünü fiilen taşımak zorunda kalan yükümlüler bu durumda iki olanağa sahiptirler. Vergi dolayısıyla iktisadi güçlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmek yada iktisadi güçteki azalmayı veri olarak kabullenmek yoluna gidebilmektedirler. Gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi etme yolunu

[22] Turhan, **a.g.e.,** s. 288.
[23] **A.g.e**., s. 288.

seçtiklerinde daha fazla çalışma yoluna gidebilmektedirler. Ancak bu durumun mümkün olmaması durumunda tüketimlerini kısıtlama, tasarruflarını kısıtlama hatta eritme ve borçlanma yollarına da gidebilmektedirler. [24]

1.2.4.Verginin Sermayeleştirilmesi

Vergi yükümlülerinin vergi yükünden kurtulma çabalarından biri de verginin sermayeleştirilmesidir. Vergi yansımasıyla benzerlikleri olmasına rağmen farklı bir yoldur. Vergi yansımasında vergi ödendikten sonra başkalarına devredilmeye çalışılmaktadır. Verginin sermayeleştirilmesinde ise birden çok dönemde uygulanacak vergilerin varlığı ve bu vergilerin fiilen ödenmesinden önce vergi yüküne başkasının katlanması söz konusu olmaktadır. Her iki yolda da değişim mekanizması vergi yükünden kurtulmak için kullanılmaktadır. Verginin sermayeleştirilmesinde, malı satın alan kişiler ileri ki dönemlerde vergilerini fiilen ödemektedirler ancak daha önce malı satın alırken vergi tutarı kadar düşük fiyat ödemiş olduklarından vergi yükü fiilen satıcıya aktırılmış olmaktadır. verginin sermayeleştirilmesi için, sermaye malı fiyatlarında değişiklik şarttır[25]

1.2.5.Verginin Dönüştürülmesi

Üreticilerden alınan vergiler, onları daha etkin üretim yöntemi bulma konusunda teşvik edebilir. Vergi öncesi duruma göre, maliyetin yükseldiğini ve safi kazancının düştüğünü gören girişimcinin, ödedikleri vergiyi telafi edebilmek amacıyla başvurdukları bu yeni yöntemler soncunda konulan verginin yükü mükellefler açısından kısmen yada tamamen ortadan kaldırılmış olur. Ancak, bu durumda yük herhangi bir kişiye aktarılmadığından verginin yansıtılmasından da, sermayeleştirilmesinden de söz edilemez. [26]

---

[24] Turhan, **a.g.e.,** s. 304.
[25] Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara, Kasım 1999, s. 311.
[26] Uluatam, **a.g.e**., s. 312.

1.2.6.Vergi Grevi

Vergi grevi toplumsal tepki biçiminde ortaya çıkan bir olaydır. Vergiye karşı toplumsal bir direnişten söz edebilmek için, usulüne uygun olarak ortaya konulmuş bir verginin olması gerekmektedir. Devlet otoritesinin zayıf olduğu dönemlerde ortaya çıkan vergi grevi verginin ortadan kaldırılması sonucunu verebilmektedir. Aksi halde sorumluların cezalandırılması sonucunu doğurabilmektedir. [27]

1.2.7.Vergi Kaçakçılığı

Vergilere gösterilen tepkilerden içinde en yaygın olan ve vergi kanunları açısından da suç teşkil eden vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı en yaygın olan görüşe göre vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi kaçakçılığı, kanunlar karşısında itaatsizlik anlamına gelen birtakım faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. [28] V.U.K'da baştan beri ağır cezayı gerektiren fiiller olarak düzenlenmiştir. İradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenen suçlar vergi hukukunda kaçakçılık olarak adlandırılmıştır. [29]

Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen vergi kanunlarının aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanan vergi kaçakçılığı, vergi hasılatı, vergi adaleti, sosyal ve ekonomik yapıyı olumsuz yönde etkilemektedir. [30]

Vergi kaçakçılığı yasal olmayan bir eylem olup vergi kanunları tarafından yasaklanan bir faaliyettir. Vergi kaçakçılığı, vergi yasalarının yapılmasını emrettiği fiilleri yapmamak veya yapılmamasını emrettiği fiilleri yaparak vergi

---

[27] Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi,** İstanbul, 1976, s. 280.
[28] **Vergiye Karşı Aktip Ve Pasif Tepkiler**, (Çevrimiçi) http/www.canaktan.org/ekonomi/kamu maliyesi/vergi-psiko/tepkiler.htm., 06.01.2004.
[29] Mehmet Ali Özyer, " Vergi Usul Kanunu Uygulaması" , **Maliye Hesap Uzmanları Yayınları**, Ocak 2003, s.743
[30] **A.g.m**., s. 148.

mükellefiyetinden kısmen veya tamamen kurtulmak olarak da tanımlanabilmektedir. Örneğin, mükelleflerin bazı gelirlerini gizleyerek vergi matrahlarını azaltmaları, tutulan defterlerde hile yaparak gerçekte olmayan kişilere hesaplar açarak borç miktarını arttırmaları, defterlerdeki kayıtları silerek ödemeleri gereken vergiyi azaltabilirler veya hiç vergi ödemeyebilirler. [31]

Teorik olarak vergi ahlakına bağlı bir olay olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı ülkenin içinde bulunduğu koşullardan etkilenmektedir. Vergi ahlakı ise kültür düzeyinin bir fonksiyonu olarak kabul edilmekte olup, ülkelerin gelişmişlik düzeyleriyle paralellik göstermektedir. [32]

Vergi kaçakçılığı ülkelerin gelişmişlik düzeyleriyle paralellik göstermesine rağmen vergi kaçakçılığını sadece vergi ahlakı anlayışıyla açıklamak mümkün değildir. Ülkede geçerli olan vergi sistemi de vergi kaçakçılığını belirleyen önemli bir etken olmaktadır. Ekonomik olarak da vergi yönetim etkinsizliğinin yansıması vergi kaçakçılığı olarak ortaya çıkmaktadır.[33] Vergi yükümlülerinin vergileme konusunda geçerli olan kanunların uygulama tarzı konusundaki düşünceleri de vergi kaçakçılığının belirleyicisi olmaktadır.

1.2.8.Vergiden Kaçınma-Vergi Kaçırma

Devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi vergiler ile devlet kamu harcamalarını finanse etmekte ve bunun için çeşitli vergisel düzenlemelere başvurmaktadır. Yapılan düzenlemeler mükelleflerin tepkilerine yol açabilmektedir. Bu tepkilerin bir kısmı kanuni sınırlar içinde gerçekleşirken, bir kısmı da tamamen kanun dışı yollarla gerçekleşmektedir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma biçiminde tepkileri ayırmak mümkün olabilmektedir.

---

[31] Heper, **a.g.e**., s. 211.
[32] Mehmet Karabulut, **Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisan Tezi, 1996, s. 82.
[33] Ömer Faruk Batırel, Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum, **Vergi Dünyası,** Sayı: 175, Mart 1996, s. 52.

Vergi kaçakçılığı terimi, kanun koyucu tarafından kanunda düzenlenen ve ceza yaptırımına bağlanan eylemleri ifade etmesine karşılık vergiden kaçınma terimi vergi kaçakçılığını kapsamasına rağmen her zaman yaptırıma bağlanan eylemleri ifade etmez. Vergi kaçakçılığı kanun koyucu tarafından kanunda düzenlenmek suretiyle yaptırıma bağlı eylem iken, vergiden kaçınma her zaman yaptırıma bağlanmamış eylemleri ifade eder. [34]

Vergi kaçakçılığı genellikle vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakma veya vergi matrahının gizlenmesi amacıyla hileli işlemlere başvurma gibi yollarla vergi kanunlarına aykırı davranmayı nitelemektedir. Vergiden kaçınma ise yasaların sözüne uygun, fakat özüne aykırı yollarla vergi yükümlülüğünün azaltılması veya ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. [35]

1.3.VERGİ UYUMU VE VERGİ UYUMSUZLUĞU

Devletin toplumsal görevlerinin artması devletin gelir gereksinimlerinin de artmasına neden olmuştur. Bu artan gereksinim nedeniyle vergiler devlet gelirleri içinde önemli gelir kaynağı haline gelmiştir. Vergilerin önemli gelir kaynağı haline gelmesi ve vergilerde yapılan değişiklikler mükellefler açısından tepkilere neden olmuştur. Yükümlü tepkileri nedeniyle devlet gelirlerinde meydana gelen azalışı telafi edebilmek amacıyla devletler tedbirler alma yoluna gitmişlerdir. Vergi uyumunu arttırabilmek ve uyumsuzlukla mücadele edebilmek amacıyla tedbirler alınmıştır.[36]

Vergi uyumu, verginin mükellefler tarafından doğru olarak yerine getirilmesi olarak tanımlanabilmektedir. Teknik anlamda vergi uyumu ise; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin

---

[34] Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları,** Doktora Tezi, 1999, s. 92.
[35] Billur Yaltı Soydan, **Uluslar arası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiyenin Taraf Olduğu Anlaşmalar**, Doktora Tezi, 1993, s. 322.
[36] Mehmet Tunçer, "Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi Ve Türkiye", **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Ekim 2003, s. 92.

zamanında ilgili yerlere verilmesidir.[37] Vergi uyumunun unsurlarına bakıldığında mükellefler açısından vergi uyumu kolaylıkla yerine getirebilecekleri bir iş değildir. Özellikleri vergi sistemlerinin karmaşıklaşması vergiye uyumu sorunlu hale getirebilmektedir.

Vergi uyumsuzluğu ise vergiye uyumun tam tersi durumu ifade etmektedir. Vergi yükümlülüğünün standartlara aykırı olarak hem düşük hem de yüksek gösterilmesini içermektedir. Teknik anlamda vergi uyumsuzluğu ise vergi yükümlülüğünün, cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden dolayı az gösterilmesini de kapsamaktadır. [38]

Vergi uyumu yada vergi uyumsuzluğu vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği, vergi afları, enflasyon oranı ve vergi sisteminin karmaşıklığı gibi faktörler tarafından belirlenmektedir. [39] Vergi kuralları zaman içinde değişikliklere uğrayabilmekte ve yorumlanabilmektedir. Bundan dolayı belirli bir dönemde kanunlara uygun bir davranış bir başka dönemde kanunlara aykırı olabilmektedir. Bu nedenle vergi uyumsuzluğunun anlaşılabilmesi için vergi uyumsuzluğuna neden olan faktörlerin araştırılması gerekmektedir.

1.3.1.Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörler

Bireylerin vergiye uyumunu belirleyen birçok faktör vardır. Bu faktörler de ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Aynı zamanda mükellefin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi uyumsuzluğu durumunda uygulanacak yaptırımlar, vergi idaresinin etkinliği ve denetimler, vergi sisteminin karmaşıklığı ve çeşitli koşullarda hükümetler tarafından çeşitli amaçlarla çıkarılan vergi afları vergi uyumunu etkilemektedir. Bu faktörlerin vergiye uyum üzerindeki etkileri çok farklıdır. Vergi uyumunun anlaşılabilmesi için bu faktörlerin araştırılarak etkilerinin ortaya

[37] Ayşegül Uyumlu, Mehmet Tunçer, Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, **Vergi Sorunları**, Sayı. 164, Mayıs 2002, s. 102.
[38] **A.g.m**, s. 94.
[39] **A.g.m** , s. 101.

konulması gerekmektedir. Örneğin; vergi gelirlerinin devlet tarafından bireylerin önem verdikleri hizmetlere harcanması bireylerin vergiye olan gönüllü uyumunu arttırabilmektedir. Çünkü bireyler söz konusu hizmetlerin finansmanı için kamu harcamalarının zorunlu olduğunu düşünerek vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmektedirler.[40] Bu durumda vergiye uyum artmaktadır. Bireyler herhangi bir zorlamayla karşılaşmaksızın vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirirler.

Aynı zamanda bireylerin vergi kanunlarına aykırı davranarak vergi kaçırmaları durumunda hissedecekleri duygularda vergiye gönüllü uyumu etkilemektedir. Çünkü bireylerin ahlaki davranışları da vergi uyumu üzerinde etkili olmaktadır.

1.3.1.1.Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu belirleyen önemli faktörlerden biri sahip oldukları gelir düzeyleridir. Çünkü her bir mükellefin sahip olduğu gelir ve servet düzeyleri farklıdır. Bu farklılık vergi ödeme güçlerini etkilemektedir.

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının mükelleflerin gönüllü uyumuna etkisi konusunda birçok araştırma yapılmış ve bu araştırmalarda gelir arttıkça vergi kaçakçılığının da arttığını ortaya koymuştur. [41]

1.3.1.2.Vergi Tekniği

Vergi tekniği yükümlü psikolojisini etkileyen faktörlerin başında gelmektedir. Vergi tekniği, vergilendirme ile izlenen amaçların gerçekleştirilmesi için alınan hukuki, idari ve organizasyonlara ilişkin tedbirlerin bütünü olarak tanımlanmaktadır[42]

---

[40] Uyumlu,, Tunçer **a.g.m**., s. 99.
[41] İbrahim Kumluca, "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, s. 93.
[42] Schmölders, **a.g.e**., S. 80.

Vergi tekniği verginin isimlendirilmesi aşaması ile başlamaktadır. Verginin isimlendirilmesi yükümlülerin vergiye bakışını önemli ölçüde etkilemektedir. Çünkü verilen isim vergiye karşı olan tepkilerin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Olumsuz çağrışımlar yapan isim yükümlü açısından gösterilecek tepkinin daha da artmasına yol açacaktır.[43] Vergi tekniği ile ilgili olarak vergilemeden istenilen amaçlara ulaşılabilmesi için yapılacak düzenlemelerin vergi tekniği amacına ters düşmemesi gerekmektedir. Bu alanda yapılacak her düzenleme yükümlü psikolojisini derinden etkileyecektir.

Vergiye ilişkin yapılacak düzenlemeler de vergilemenin etkinliği açısından önem taşımaktadır. Çünkü yükümlüler açısından uygunluk ilkesi önem taşımaktadır. Ekonomik konjonktürün içinde bulunduğu duruma göre yapılacak değişiklikler tepkileri de etkileyecektir. Örneğin; konjonktürün genişleme dönemlerinde yapılacak her türlü vergi artışı daha az tepkiye yol açarken, daralma dönemlerinde yapılacak artışlar tepkilerin daha da şiddetlenmesine yol açacaktır.

1.3.1.3.Vergi Adaleti

Vergi adaleti çağdaş vergi sistemlerinin en önemli amacını oluşturmaktadır. Vergi yükünün toplumca uygun ve kabul edilebilir bir biçimde dağıtılması temel amaç olmakla birlikte reel gelir bölüşümünün ölçülerine uygun bir biçimde dağıtmak da adil vergi sistemi olarak tanımlanmaktadır. Buna göre adil vergileme genellik ve eşitlik ilkelerine uymayı zorunlu kılmaktadır. [44] Vergilemede genellik ilkesi, vergi yükünün vergi ödeyebilecek herkese dağıtılması anlamına gelmektedir. Eşitlik ilkesi ise mali güç bakımından eşit veya benzer durumda bulunan kişilerin aynı [45]işleme tabi tutulmalarıdır.

---

[43] Harun Yeniçeri, "Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog,** Sayı: 211, Kasım 2005, s. 127.
[44] Turhan**, a.g.e.,** s. 233.
[45] Adnan Gerçek- Mehmet Yüce, **Mükelleflerin Vergiye YaklaşımıAçısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi,** Bursa Ticaret Ve Sanayi Odası, Bursa, 1998, s.47.

Anayasanın 73. Maddesinin 1. fıkrası da vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerini açıklamaktadır. Buna göre; Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi ve vergi yükünün adil dağıtılabilmesi için, herşeyden önce kişilerin iktisadi ve sosyal durumlarına uygun bir vergi konulmalıdır. Yükümlülerin vergi yükü algılaması, onların vergileme konusundaki tavır ve davranışlarını belirleyen faktörlerin başında yer almaktadır. Vergi yükünü adaletsiz dağılımı yükümlülerin olumsuz davranışlar içine girmelerine yol açmaktadır.

1.3.1.4.Kamu Harcamalarındaki Savurganlık

Yükümlü psikolojisini olumsuz etkileyen ve onların vergiye tepki göstermelerinde en önemli nedenlerden biri kamu harcamaları konusundaki düşünceleridir. Eğer yükümlüler siyasi yapıdaki bozulmalar, denetimsiz transferler,nereye gittiği belli olmayan kamu harcamaları karşısında vergiye karşı tepki gösterebilmektedirler. Toplanan vergilerin yerli yerinde harcanmadığına ilişkin inancın yaygınlaşması vergiye karşı direnci daha arttıracaktır. [46] Vergilendirme ve kamu harcamaları konusunda insanlara daha fazla bilgi sağlanması vergi direncinin azalmasına yol açacaktır. [47]

Yükümlü psikolojisini etkileyen bir diğer faktör de kamu hizmetlerinden yararlanma derecesidir. Kamu hizmetlerinden bireylerin ödedikleri vergilerle orantılı olarak yararlanması kamu hizmetinin özelliğinden dolayı mümkün değildir. Bazı yükümlüler kamu hizmetinden ödedikleri vergilere göre daha fazla yararlanıp, "mali rant sağlarken, bazı yükümlüler kamu hizmetlerinden yeterince yararlanamadıkları için "mali sömürü" ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Devletlerin sundukları hizmetler

[46] Yeniçeri**, a.g.m.,** s. 129.
[47] Uçak, **a.g.m.,** s. 20.

yükümlüler tarafından istenildiğinde yükümlüler olumlu davranışlar sergilerken, istenmeyen kamu hizmetinde ise tepki gösterebilmektedirler.[48]

Yükümlülerin tepkilerini azaltılması için kamu harcamalarındaki şeffaflığın artırılması, etkin kamu hizmeti sunulabilmenin yeterli düzeyde vergi geliri ile mümkün olabileceği inancının yerleştirilmesi gerekmektedir.[49]

1.3.1.5.Yaptırımlar ve Denetim Olasılığı

Klasik anlamda vergi denetiminin amacı vergi kanunlarındaki yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin tespit edilerek cezalandırılmalarıdır. Aynı zamanda denetimin amacı kanunlara uygun davranmayan mükelleflerin kanunlara uygun davranmalarını sağlamaktır. Vergi denetimi vergi kanunlarına aykırı davranan ve bu yolla vergisini zamanında ödemeyen mükellefler için bir risk oluşturmaktadır.[50] Bu risk vergiye uyumu arttırmaktadır. Vergi denetimleri ile mükelleflerin kanunlara uygun davranması arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Denetim olasılığı arttıkça kanunlara uygun davranma eğilimi artmakta, denetim olasılığı azaldıkça kanunlara uygun davranma eğilimi azalarak vergi kaçırma olayları artmaktadır.[51] Çünkü denetim mükellefler üzerinde bir baskı unsuru olmakta ve onların vergi kaçırma eylemlerine girmelerini engellemektedir.

1.3.1.6.Vergi İdaresinin Etkinliği

Vergileme sürecinde vergilerin tam olarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilebilmesi için vergi kanunlarının tam olarak ve etkin biçimde uygulanması gerekmektedir. Ancak bu şekilde vergiler etkin bir biçimde toplanabilmektedir. Bunun yerine getirilebilmesi için vergi toplayıcısı olan vergi idaresinin etkin bir biçimde vergi kanunlarını uygulayabilmesi gerekmektedir.

---

[48] Gerçek-Yüce**, a.g.e.,** s.52.
[49] Gerçek-Yüce, **a.g.e**., s. 54.
[50] Ali Çelikkaya, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", E-Akademi Hukuk, **Ekonomi Ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz 2002.
[51] Kumluca**, a.g.m.**, s 94.

Vergi idaresinin etkin bir biçimde çalışmaması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkilemektedir. Etkin bir vergi idaresinin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri vakit geçirmeksizin yakalayıp cezalandırıp, diğer mükelleflerle devleti barışık tutarak vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilemesi gerekmektedir. Ancak vergi idaresinin etkin olmaması vergi mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesine yol açar, bu durum da vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkiler. [52] Mükellefler kendi üzerine düşen vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyerek bir kazanç elde etmiş olacak ancak devlet de bundan zarar görecektir.

1.3.1.7.Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi sistemleri de ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Vergi sistemlerinin yapısı da vergiye gönüllü uyumu olumlu ya da olumsuz bir biçimde etkileyebilmektedir. Vergi kanunlarının karmaşıklığı mükelleflerin doğru beyanda bulunmama eğilimine yol açmaktadır.[53] Vergi kanunlarının karmaşıklığı vergi ödeyicisi olan vergi mükelleflerini zor durumda bırakarak onların vergi ile ilgili yükümlülüklerini kolayca yerine getirmelerini engelleyebilmektedir. Mükellefler eğer bu vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünüyorlarsa bu durum onların vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir.[54] Çünkü bu durumda mükellefler vergi ile ilgili yükümlülüklerinin yerine getirirken zorluklarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu nedenle vergi kanunları sade olmalı ve vergi sistemleri sık sık değiştirilmemelidir.

1.3.1.8.Vergi Kanunlarının Değiştirilme Sıklığı

Vergi sistemlerinin beklenen amaçları gerçekleştirebilmesi ve vergi sistemlerinden istenen sonuçların elde edilebilmesi için vergi kanunlarında sık sık değişiklik yapılmaması gerekmektedir. Sık sık yapılan değişiklikler vergi sistemine

[52] Kumluca, **a.g.m**., s. 94.
[53] Çelikkaya, **a.g.m**.
[54] Kumluca, **a.g.m**., s. 94.

olan güvenin daha da azalmasına yol açarak sistemi de olumsuz yönde etkileyecektir. [55] Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler hem yükümlüler hem de vergi idaresi çalışanları açısından zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Yapılan değişiklerin izlenmesi zorlaşmaktadır.

Vergi yükümlüsünün vergi verme isteğini azaltan bir diğer neden de kanunların geriye yürütülmesiyle ilgili olarak hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılmasıdır. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince yükümlüler hukuk devletinde tabi olacakları kanunları bilirler ve ona göre davranırlar. Çünkü hukuk devleti, hem hukuki güvenlik hem de belirlilik ilkelerini kapsamaktadır. Çıkartılan bir kanun ile geçmişe yönelik olarak vergi yükünün artırılması hem belirlilik hem de hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmaz, devlete ve hukuk düzenine olan güveni de sarsmaktadır. [56]

1.3.1.5.Vergi Bilinci Ve Vergi Afları

Vergi mükelleflerin vergi ödeme konusunda sahip oldukları vergi bilinci de vergiye gönüllü uyumu etkilemektedir. Vergiye gönüllü uyum ile vergi bilinci arasında doğru yönde bir ilişki bulunmaktadır. Vergi bilinci arttıkça vergi ödeme gayreti ve buna bağlı olarak da vergi gelirleri artmakta, aksi durumda ise vergi kaçakçılığı artmakta ve vergi gelirleri azalmaktadır. [57] Mükellefin vergi yükünün dağılımının adil olmadığına inanması da vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyerek vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır.

Vergi bilincinin yerleştirilmesi için kamu harcamalarındaki savurganlığın önlenmesi, adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması ve etkin bir vergi eğitimine öncelik verilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi bilincinin oluşturulması için vergileme konusunda devlet-mükellef uzlaşması ve işbirliği sağlanarak vergiye olan

[55] Yeniçeri, **a.g.m**., s. 129.
[56] Elif Sonsuzoğlu, "Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri", **Vergi Sorunları**, Sayı: 139
[57] Kumluca, **a.g.m**., s. 94.

toplumsal bakış açısı değiştirilmeli ve vergiye gönüllü uyum yolları araştırılmalıdır.[58]

Devletlerin belirli koşullarda ve belirli şartlarda çıkardıkları vergi afları da vergiye gönüllü uyumu etkilemektedir. Vergi afları ile devlet elde edeceği vergi gelirinden vazgeçmekte ve mükellefler ödemekle yükümlü oldukları vergiden kurtulmaktadırlar. Ancak çıkartılan vergi aflarının vergi uyumu üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Eğer çıkartılan vergi afları ile vergi idaresinin iş yükünün hafiflemesi, vergi kaçakçılığına karşı daha sert tedbirlerin alınması, denetim olasılığının ve vergi gelirlerinin arttırılması sağlanıyorsa vergiye gönüllü uyum artacaktır. Ancak çıkartılan vergi afları mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteklerini azaltıyor, vergi adaleti ve eşitlik ilkelerini zedeliyor ve yeni af beklentileri yaratıyorsa vergi uyumu üzerinde olumsuz etkiler yaratacaktır. Bu durumda vergisini dürüst biçimde ödeyen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalacaktır.

[58] Gerçek-Yüce, **a.g.e**., s. 64.

2. BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİ İÇİNDE AF KURUMU VE VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI

2.1.AFFIN TANIMI

Af kurumu hukuk sistemi içinde önemli bir yere sahip olan kurumlardan biridir. Hukuk sistemi içinde önemli bir yere sahip olmakla beraber ekonomik hayatı, siyasi hayatı ve sosyal hayatı da çeşitli yönlerden etkileyen bir kurumdur. Af kurumunun hayatı bu denli etkileyişi, bu kurumun her zaman tartışılır bir kurum olmasına neden olmuş ve gündemi sürekli işgal etmiştir.

Af kurumu oldukça eski bir geçmişe sahip olup, bugünkü anlamıyla affın ortaya çıkması cezalandırma hakkının devlete geçmesiyle mümkün olmuştur. [1] Dinlerde de af geniş bir yer bulmuş olup, af en yüksek, ulvi hareket tarzı olarak benimsenmiştir. [2] Eski Roma'da af halka ait bir yetkidir. İslam hukukunda da çok yaygın olarak kullanılmakta olup affetme yetkisi bizzat mağdura ait olup, mağdurun öldüğü durumlarda affetme yetkisi mirasçılarına geçer ve onlar tarafından kullanılırdı. [3]

Toplum düzeni içinde yaşayan bireyler, mevcut düzeni bozanları cezalandırdığı gibi zaman içinde çeşitli nedenlerle onları affetme yoluna da gitmiştir. Zaman içinde yaşanan olumsuzluklar nedeniyle af kurumunun kaldırılması yoluna da gidilmiştir. Ancak af kurumunun hükümdarların yetkilerinden biri olmaktan çıkması belirli hukuk kurallarına bağlanması suretiyle bu kurumun yanlış kullanımının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Af yetkisinin kullanılmasında yetkiye sahip olacak kurumlar

[1] Çetin Özek, "Umumi Af", **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası,** C.XIIV, S.1-4, 1958, s. 121.
[2] Özek**, a.g.m**., s. 123.
[3] Mehmet E. Palamut, "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa",**Banka Ve Ekonomik Yorumlar,** 1992 Sayı: 4-5, s. 6.

da anayasalarla belirlenmiştir. [4] Bu suretle af kurumu anayasal meşruluğa kavuşmuştur.

Toplum hayatı içinde her zaman kendine yer bulan af kurumu farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Kökeni Arapça olan af kelimesinin anlamı, suç veya cezayı bağışlama, mazur görme ya da görülmedir. Bugün batı dillerinde "amnestia" veya "amnesty" biçiminde kullanılmaktadır. Kelime olarak af, bir haktan vazgeçmek anlamına gelmektedir. Hukuki anlamda ise, kesinleşmiş ya da kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması ya da kaldırılmasıdır; bir başka ifade ile af, suç oluşturan fiiller için ceza verme hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen gerçekleşmesini önleyen hukuki tasarruflar anlamına gelmektedir.[5]

Sözlükte "yok etmek, silip süpürmek; fazlalık, artık" gibi anlamlara gelen af bir ahlak ve hukuki terim olarak da , " kötülük ve haksızlık edeni, suç veya günah işleyeni bağışlama, cezalandırmaktan vazgeçme anlamlarında kullanılmaktadır. [6]

Geniş anlamı ile af suça ait olayların unutulmasına yönelik bir idari işlem olmakla birlikte, ceza hukuku bakımından kamu davasının ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanabilmektedir.[7] Vergi hukuku bakımından vergi affı denildiğinde, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır.

Aflar toplum düzeni içinde yaşayan bireyler ve toplumun bütünü için çeşitli amaçlara dayanılarak çıkarılmış ve her af yeni sorunları da beraberinde getirmiştir. Kamu hizmeti ve devletin yararı suçlunun affını gerektirdiği durumlarda, ahlaki, toplumsal, siyasi öneme sahip hareketleri teşvik etmek amacıyla, toplumda geniş etki yaratan hallerde, bir suçun cezalandırılmasına faydanın söz konusu olmadığı

[4] Özek, **a.g.m.,** s 118.
[5]Selahattin Keyman, Türk Hukukunda Af, **A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayının**, No: 99, Ankara, 1965, s. 42.
[6] **Türk Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi** Af Maddesi, İstanbul, 1988.
[7] Yusuf Keleş, "Yine mi Af", **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs 2002, s. 75.

durumlarda af çıkartılabilmektedir.[8] Çıkarılan aflarla her durumda beklenen faydanın sağlanması da söz konusu olmamaktadır. Affa karşı gösterilen tepkiler beklenen sonuçların gerçekleşmesini engellemektedir.

2.2.AFFIN HUKUKİ DURUMU

2.2.1.Genel Olarak Af

Toplum içinde yaşayan bireylerin içinde bulundukları hayatı sürdürebilmeleri için uymak zorunda oldukları kurallar vardır. Bu kurallara uymama karşısında bireyler çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Bu yaptırımlar manevi yaptırımlar olabileceği gibi maddi yaptırımlar da olabilmektedir. Bu yaptırımların kısmen uygulanması ya da hiç uygulanmaması durumunda af gündeme gelebilmektedir. Çıkarılan aflarla suç işlemiş olan kişiler işledikleri suçların karşılığı olan cezalardan kurtulabilmektedirler. Bu durum ise toplumu bir bütün olarak sonuçları itibariyle etkilemekte ve daima tartışılan konu haline getirmektedir. Bu nedenle af kurumu hukuk sistemi içinde önemli bir kurumdur.

Af hukukta genel olarak ceza ve anayasa hukukunda düzenlenmiş olmasına rağmen ortaya çıkan sonuçları itibariyle bütün hukuk sisteminde etkileri olan, uygulanması durumunda toplumun bütün kesimlerini derinden etkileyen bir kurumdur. Çıkartılan afla birlikte toplumda bireyler doğrudan ya da dolaylı olarak etkilenmektedirler.

Af kurumu esasları anayasa tarafından belirlenmiş kurumdur. Af kanunları, suçu değil, suçun yaptırımını ortadan kaldırmaktadır. Anayasada düzenlenen af kavramı suça ilişkindir ve suçun yaptırımlarını kapsamaktadır. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun suç ile ilgili 14. Maddesindeki düzenlemenin anayasada dayanağı bulunmaktadır.

[8] Özek, **a.g.m**., s. 119-120.

1982 Anayasasının 87. Maddesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin, Anayasa'nın 14. Maddesi'ndeki devlete karşı işlenen fiillerden dolayı hüküm giyenler hariç olmak üzere genel ve özel af ilanına yetkili olduğu düzenlenmiştir.

Anayasanın 169. Maddesi'nde orman suçları için genel ve özel af çıkarılamayacağı belirtilmiştir. 104. Maddesinde ise, Cumhurbaşkanına " sürekli hastalık, sakatlık ve kocama " nedeni ile özel af çıkarma yetkisi tanınmıştır.

Anayasamız suç dışında, mali yükümlülüklerini kısmen ya da tamamen yerine getirmeyen vatandaşların devlet tarafından affedilmesini düzenlememiştir. Afla ilgili mali hükümler anayasamızda yer almamaktadır. 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde vergi ödevi başlığı altında yer alan düzenlemede vergiye ilişkin temel esaslar belirlenmiş; ancak afla ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Anayasada mali affa da yer verilmemiştir.

Affın kaynağı anayasalar olmakla birlikte, teknik yönleri ceza kanunları tarafından düzenlenmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 65.maddesinde genel ve özel af düzenlenmiştir.

2.2.2.Hukuk Sisteminde Genel Af Ve Özel Af Ayrımı

Hukuk sisteminde af genel af ve özel af olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan genel af, mahkumiyeti ve kamu davasını kaldırmaktadır. Özel af ise sadece cezayı ortadan kaldırır. Genel af, sadece mahkûmiyetin bütün cezaî sonuçlarını değil, aynı zamanda fiilin suç olma niteliğini yok eder. Oysa özel af, fiilin suçluluk niteliğini değil, fakat hükmedilmiş olan cezayı ortadan kaldırır, azaltır veya başka bir cezaya çevirir. [9]

Genel af ve özel af ile ilgili esaslar T.C.K.'nın 65. Maddesinde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeyle genel af kamu davalarını ve hükmedilen

[9]Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku,** İstanbul, Beta, Onuncu Baskı, 1985, Cilt III, s. 284-308.

cezaları bütün sonuçları ile ortadan kaldırmaktadır. Özel af ise hapis cezaları bakımından kabul edilmektedir. Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları özel affa rağmen varlığını sürdürmektedir.

2.3.ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Anayasa, devletin temel yapısını, yönetim biçimini, devletin temel organlarını, bunların birbiri ile ilişkilerini, kişilerin devlete karşı olan hak ve görevlerini ve aynı zamanda devletin de kişilere karşı olan hak ve görevlerini düzenleyen en üstün yasadır. [10]

Türk Anayasa Hukukunda "Kuvvetler Ayrımı" ilkesi benimsenmiştir. Bu ilkeye göre, devlet niteliğini kazanmış olan her siyasal toplumda, birbirinden farklı üç görev vardır ve bu görevlerin her birinin bağımsız statüye sahiptir. Bunlar yasama, yargı ve yürütmedir. [11] Kanun koyma yetkisi yasama organına ait olup, kanunları yürütme yetkisi yürütme organına aittir. Kanunların uygulamasından doğan uyuşmazlıkları çözme yetkisi yargı organına verilmiştir.

1982 Anayasasına göre "….Kuvvetler ayrımı, devlet organları arasında bir üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip belli devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medeni bir işbölümü ve işbirliği olup, üstünlük ancak anayasa ve kanunlardadır." [12]

Yargı fonksiyonunun yerine getirilmesi anayasal güvence altına alınmıştır. Mahkemelerin bağımsızlığının güvence altına alınması amacıyla anayasada yasama ve yürütme organları ile idarenin mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. [13] Anayasada yer alan hükme karşılık, TCK' da yer alan genel af ve

[10] Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Kitabevi, 2. baskı, Akademi Matbaası, Ankara, 1986, s. 59.
[11] A. Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, 9. Baskı, 2000, s 74.
[12] TC. Anayasası Başlangıç Hükümleri 4. Bend.
[13] Anayasa 138. Madde.

özel af mahkeme kararlarını etkilemektedir. Çünkü af kurumu mahkeme kararlarının sonuçları itibariyle kaldırılmasına yol açmaktadır. Çıkarılan afla bazen kesinleşen mahkeme hükümlerinin özü, bazen de cezanın infazı etkilenmektedir. [14]

Anayasamızın 3. Kısım ve yasama birinci bölümünde T.B.M.M.'nin görev ve yetkileri ile ilgili hükümlerinde afla ilgili, 87. Maddesinde ve Cumhurbaşkanının Görev ve Yetkileri başlığını taşıyan 104. Maddesinde af yetkisinin kime ait olduğu belirtilmiştir.

Madde 87.

" … Anayasanın 14. Maddesindeki fiillerden dolayı hüküm giyenler hariç olmak üzere, genel af ve özel af ilanına mahkemelerce verilip kesinleşen ölüm cezalarının yerine getirilmesine karar vermek ve Anayasasının diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir. "

Madde 104.

"… Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak …"

Af , kaynağını anayasadan alan bir kurum olmakla birlikte tartışmaları da beraberinde getiren bir kurum özelliği taşımaktadır. Çünkü çıkarılan af kanunlarının hangi kurumun tasarrufu olacağı tartışma konusu olmaktadır. Bu konuda affı yapan organa bakılması gerekmektedir. Eğer tasarrufu yapan organ yasama organı ise çıkarılan af yasama tasarrufudur. Yürütme organı tarafından yapılmış ise yürütme tasarrufu olarak kabul edilmektedir. [15] Affın hukuki niteliği incelendiğinde,

[14] Keyman, **a.g.e.,** s.2.
[15] Recai Dönmez, **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakjültesi Yayınları,1992, s. 8.

T.B.M.M. tarafından çıkarılan aflar yasama tasarrufudur, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan afların da yürütme tasarrufu olduğu kabul edilmektedir. [16]

Af çıkarma konusunda cumhurbaşkanı ve T.B.M.M. nin yetkileri sınırsız değildir. Anayasanın 14. Maddesindeki fiillerden dolayı hüküm giyenler hariç ifadesi bu sınırı göstermektedir. Anayasa'nın 169. Maddesi'nde " … Ormanları yakmak, yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar (ın) genel ve özel af kapsamına alınamayacağı belirtilmiştir.

Mahkemelerin bağımsızlığının sağlamak için anayasaya konulan 138. Maddesi ile 87. ve 104. Maddeler arasında bir çelişkiden söz edilebilir. Aynı zamanda af kurumu ile ilgili olarak mahkeme kararlarının kesinleşen hükümlerine bazen de cezanın infazına tesir etmesi bakımından yargı bağımsızlığı ile ters düşmesi bir çelişki yaratabilmektedir. Bu durumda mahkeme kararlarının yerine getirilmesinden vazgeçilmesi anlamına gelen af müessesesi ancak anayasal bir kurum olduğu takdirde işlerlik kazanacaktır.[17] Af yetkisi, belli bir anayasal organa tanındığından, mahkemelerin bağımsızlığı prensibi karşısında tartışmalı af müessesesi olmaktan çıkmakta ve anayasa hukukunda yerini almaktadır.[18]

2.4.CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Ceza hukukunun önemli konularından biri olan af, tarihi, dini, felsefi ve hukuki alanda önemli yeri olan bir kurumdur. Zaman içinde yaşanan toplumsal tepkiler nedeniyle af kurumunun kaldırılması yoluna gidilmesine rağmen ortaya çıkan gereklilikler af kurumunun tekrar işlerlik kazanmasına yol açmıştır. Ayrıca bu

[16] Dönmezer-Erman, **a.g.e.** S. 279.
[17] Z. Sacit Önen, " Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması", **Mali Hukuk Dergisi**, S.17, Eylül-Ekim 1988, Şansal Matbaası, Ankara, s. 11.
[18] Keyman,**a.g.e.,** s. 13.

konuda hukuki düzenlemeler yapılarak, bu kurumun kötüye kullanımı engellenmeye çalışılmıştır.[19]

Af kurumunun kaynağı anayasalar olmakla birlikte, bu kurumlu ilgili düzenlemeler ceza hukukunda yer almaktadır. Ceza hukukunda af kurumunun hukuki durumu düzenlenmektedir. Bu konuda düzenlemeler Türk Ceza Kanununun 65. Maddesinde düzenlenmiştir.

Madde 65.

"Genel af, kamu davasını ve hükmolunan cezaları bütün neticeleri ile birlikte ortadan kaldırır.

Özel af, hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevirebilir.

Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir."

2.5.VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

2.5.1. Vergi Hukukunda Af Kavramı

Af kurumu kaynağının anayasadan alan bir kurum olmakla birlikte vergi hukukunda da çok kullanılan bir kurumdur. Ancak "Vergi Affi" kavram olarak vergi hukukunda yer almamaktadır. Vergi ve cezaların affı bazen çıkarılan kanunların kapsamına alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir.

Vergi hukukunda "Vergi Affı" kavramına yaptığı olumsuz çağrışımlar nedeniyle yer verilmemiştir. Siyasal iktidarlar vergi affı kavramını kullanmaktan

[19] Özek**, a.g.m**., s., 118.

kaçınarak yapılan düzenlemelerin vergi affı olmadığını ileri sürmüşlerdir. Genellikle vergi affı nadiren kullanılmış ve af yerine terkin, tasfiye, tahsilatın hızlandırılması, özel uzlaşma yolu ile tahsil gibi dolaylı ifadeler kullanılmıştır. [20]Kullanılan bu kavramlarla toplumsal tepkiler azaltılmaya çalışılmıştır. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu da af olarak nitelendirilmemesine rağmen taşıdığı özellikler nedeniyle af kanunu olarak kabul edilmektedir.

Vergi affı ulusal ve uluslar arası literatürde yaygın olarak kullanılmaktadır. İngilizce'de vergi affı kavramı, "tax amnesty" sözcüğüyle ifade edilirken, Almanca'da "steuramnestie", Fransızca'da ise "amnistie fiscale" olarak ifade edilmektedir.

2.5.2.Vergi Hukukunda Affın Yeri

Vergi hukukunda af kurumu ile ceza hukukundaki af kurumu birbirine benzerlikleri olan kurumlar olmasına rağmen farklılıkları da bulunan kurumlardır. Her iki af kurumunda da devlet çıkarttığı af kanunlarıyla cezalandırma yetkisini kullanmaktan vazgeçmektedir.[21] Devlet kendi koyduğu kurallara uymayarak suç işleyenlere verdiği cezaları kendi çıkarttığı kanunlarla affetmektedir. Her iki hukuk dalında çıkarılan aflar belirli amaçlarla çıkarılmaktadır. Ceza hukukunda çıkarılan affı amacı bireysel ve toplumsal anlamda yatıştırma olarak kabul edilmektedir. Vergi hukukunda ise amaç vergilerin tahsilatını kolaylaştırıp, vergi gelirlerinde artış sağlamaktır.[22] Vergi aflarının amacı kamu yararını artırmak genel olarak kabul edilmektedir.

Türk hukukunda vergi affı konusunda yapılan ilk düzenleme 1906 yılında yapılmıştır. İrade i Seniye ile yapılan bu düzenleme ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların affı öngörülmüştür.

---

[20] Recai Dönmez, "Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?", **Yaklaşım,** Eylül 2002, Sayı: 117, , s. 50.
[21] Dönmez, **a.g.e**., s. 14.
[22] Dönmez, **a.g.e**., s. 15.

Çeşitli ülkelerde vergi afları farklı zamanlarda ve farklı şekillerde uygulanmıştır. Ancak çıkarılan bu vergi afları kapsamları ve uygulama süreleri bakımından farklılık göstermektedir. Bazı vergi af kanunları bütün vergileri kapsarken, bazıları belirli vergiler için geçerli olabilmektedir. Bazıları ise gecikme faizlerini hatta vergi asıllarını bile kapsayabilmektedir. [23] Örneğin; şartların olağanüstüleştiği İkinci Dünya Savaşı yıllarında Varlık Vergisinin kaldırılmasının yanı sıra, 1944 yılında çıkarılan 4530 Sayılı kanunla ödenmeyen varlık vergisi borçlarının affedilmesi yoluna gidilmiştir. [24]

2.5.3.Vergi Hukukunda Affın Hukuki Niteliği

Vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı olarak ve kanunda suç olarak nitelendirilen fiilleri işleyenler, kanunda yer alan vergi cezaları ile ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. [25] İdari ya da mali nitelikteki suçları işleyenlerin suçları vergi daireleri tarafından tespit edilip, cezaları da vergi dairesince uygulanmaktadır. Bu tip cezalar genellikle parasaldır. Ceza hukuku anlamındaki suçları işleyenler ise hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar ile cezalandırılmaktadır. Bu nitelikte işlenen vergi suçları genel olarak ceza yargılama makamlarında ve ceza yargılaması usullerine göre hükmedilmektedir.

Af, ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun işlenmesiyle ortaya çıkan fail ile devlet arasında ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir sebep olmaktadır. [26] Ceza hukukunda yapılan genel af – özel af ayrımı bu nitelikteki vergi cezaları içinde geçerli olmaktadır. Eğer çıkarılan af, kamu davasının ve hükmolunan cezaları bütün sonuçları ile ortadan kaldırıyorsa genel af olarak kabul edilmektedir. (TCK Madde 65.) Özel af ise kesinleşmiş bir cezayı

[23] L. John Mikesell, " Amnesties for State Tax Evaders: The Nature of and Tax Amnesties", **Ntaional Tax Journal,** 39(4), 1986, 508.
[24] Dönmez, **a.g.m**., s. 51.
[25] Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, Ağustos 2005, s. 163-
[26] Dönmez, **a.g.e**. s. 16.

büstün kaldıran, hafifleten veya daha hafif olmak şartıyla başka cezaya çeviren bir kurum olarak ortaya çıkmaktadır. [27]

İdari ya da mali nitelikte olan vergi suçlarına ilişkin kesilecek parasal cezaların affedilmesi ise devletin alacağından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Vergi cezaları da kamu alacağı olarak kabul edildiği için, af halinde devletin kamu alacağından vazgeçtiği söylenebilmektedir[28].

Vergi hukukunda vergi affı olarak kabul edilen devletin kamu alacağından vazgeçmesi borçlar hukukundaki ibra kurumuna benzetilmektedir. Bu benzerliğin vergi asıllarının affedilmesi durumunda ortaya çıktığı kabul edilmektedir. [29]

İbra, alacaklının, borç ifa edilmediği durumda borçluyu borcundan kurtaran bir kurum olarak kabul edilmekte olup ve alacaklı ile borçlu arasında yapılan iki taraflı bir tasarruf işlemidir.[30] İbra kurumunda iki taraflı bir sözleşme söz konusu olup ve borçlunun ibrayı kabul etmesi halinde borç sona ermektedir. Çıkarılan vergi af kanunları da borçlar genel olarak ortadan kalkmasına rağmen, borçlunun aftan yararlanıp yararlanmama konusunda herhangi bir seçme hakkı bulunmamaktadır. [31] Devletler çıkarttıkları vergi af kanunlarıyla affın kapsamını, yararlanma koşullarını, yararlanacak olanları tek taraflı olarak belirlemektedir. Vergi aflarından yararlanacak olanların bu konuda herhangi bir etkileyici özelliği bulunmamaktadır. Bu farklılık vergi affı ile ibra kurumunu birbirinden ayıran en önemli farktır.

---

[27] Dönmezer- Erman, **a.g.e.,** S. 292.
[28] Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1 , s. 115.
[29] Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri- Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 110.
[30] Haluk Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları**, Beta Yayınları, 1.Baskı, Ekim 2000, s. 147.
[31] Dönmez, **a.g.e.**, s. 18.

2.5.4.Genel Olarak Mali Af ve Vergi Affının Mali Af İçindeki Yeri ve Önemi

Mali af kavramı, yapısında belirsizliği ve genişliği barındıran bir kavramdır. Mali af kavramının kapsamına vergi ilişkisi dışında kalan ve bütçe uygulamalarından başlayıp, devletin özel hukuk ilişkilerine kadar uzanan bir parasal ilişki girmektedir. Vergi dışındaki bu geniş mali alanı, af kurumu yönünden sistemik olarak incelemek zordur. Vergi affı kavramı bu açıdan sınırları daha belirgin bir kavramdır. Mali af kavramının, mali hukuk-vergi hukuku ayrımında olduğu gibi, daha üstün ve kapsamlı bir kavram olarak kullanılabilir. [32]

Mali affın tanımı ceza hukukunda ve vergi hukukunda yapılmamıştır. Ancak afla ilgili hükümler T.C.K."da yer almaktadır. V.U.K.'da da vergi affı ile ilgili hükümler bulunmamaktadır. Bu nedenle mali af kavramının net olarak tanımını yapmak mümkün değildir. Çünkü mali af tam anlamıyla açıklanmış bir kavram değildir. Ayrıca ceza kanunlarında afla ilgili düzenlemeler ayrıntılı olarak yer almasına rağmen mali afla ilgili hükümlere rastlamak zordur.

Mali af içerisinde yer alan vergi affı kavramını şu şekilde tanımlamak mümkündür. Vergi kanunlarına göre tahakkuk ettirilen vergi, resim, harçların tahsil edilememesi durumunda, ortaya çıkan gecikme zam ve gecikme faizlerinden devletin şartlı ya da şartsız olarak vazgeçmesidir. [33] Devletin af yetkisini kullanması durumunda devlet kendi koyduğu kurallara uymayanlara uyguladığı cezalardan vazgeçmesi anlamına da gelmektedir. [34] Devlet vergilendirme yetkisini kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu alacak hakkından vazgeçmekte ve elde edeceği gelirlerinde bir azalmaya yol açmaktadır.

---

[32] Dönmez, **a.g.m**., s. 52.
[33] Dilek Akgün, **Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, 1994, s. 11.
[34] Hasan Yalçın- Arif Başer, "Türkiye deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, Ocak 1996, s. 104.

Vergi afları kanunla çıkartılmaktadır. Bu kanunu çıkarma yetkisi T.B.B.M' ye aittir. Anayasanın 73. Maddesinde vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kaldırılacağı değiştirileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda vergi affı da kanunla çıkartıldığı için yasama yetkisine sahip olan T.B.M.M. af çıkartmada yetkili organdır. Anayasanın 7. Maddesi de bu durumu doğrulamaktadır. Bu yetkinin devredilmesi de söz konusu değildir.

Mali affin kapsamı çıkarılan mali af kanunlarında ve bu kanuna ilişkin çıkarılan tebliğlerde belirlenmekte olup mali affın kapsamına vergi, resim, harçlar ve bunlara ilişkin cezalar, para cezaları, gecikme zamları, gecikme faizleri ve diğer cezalar girmektedir. [35]

Mali af kanunları ile devlet alacağından vazgeçmektedir ve mali af kanunları geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde gösterebilmektedir. Mali aflar çeşitli şekillerde çıkarılabilmektedir. Bazen genel af kanunları içinde birkaç madde ile düzenlenebilmekte, bazen de sadece vergi cezalarının affını kapsayan af kanunları çıkarılabilmektedir. Ayrıca belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları da çıkartılabilmektedir. [36]

2.5.5.Vergi Aflarının Hukuktaki Önemi Ve Anayasaya Uygunluğu

Vergi, devletin egemenlik haklarına dayanarak vatandaşlarının ödeme gücüne göre tek taraflı olarak aldığı zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak tanımlanabilmektedir. Anayasanın 73. Maddesi de vergi ödevini düzenlemiş olup verginin kanuniliği ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre; " Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir." Bu anayasa hükmüne bağlı olarak 213 Sayılı V.U.K.'da vergilemeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden

[35] Narinoğlu**, a.g.m.,** s. 27.
[36] Yalçın-Başer, **a.g.m.,** s. 105.

tasarrufları düzenlemiştir.[37] Kanunla düzenlenmiş bulunun vergi ödevi ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler V.U.K. da düzenlenmiştir.

Vergi hukukunda af, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi koşuluyla, bunlarla ilgili cezaların ödenmesi veya gecikme zamlarının tamamının veya kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir.[38] Devletlerde çıkarılan af kanunlarıyla zaman zaman vergi asıllarının da affedildiği gözlenmektedir. Bununla devlet egemenlik gücüne dayanarak alma hakkına sahip olduğu vergi alma hakkından vazgeçmektedir.

Afla ilgili düzenlemeler Anayasanın 87. ve 104. Maddelerinde yer almasına karşılık vergi aflarıyla ilgili V.U.K.'da düzenlemelere yer verilmemiştir. Anayasanın 73. maddesi vergi hukukunda af yetkisinin kullanılması konusunda kanun koyucuya yol gösterebilmektedir. Bu açıdan yasama organından çıkan vergilere ilişkin af kanunları Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine açıktır.

Yasama organına vergi affı konusunda sahip olduğu yetki anayasa hükümleri çerçevesinde incelenebilmektedir.

Anayasa Madde 11.

" Kanunlar Anayasa ya aykırı olamaz. "

Anayasanın 11. Maddesine göre; vergi afları da kanunla çıkartıldığı için bu konuda anayasa mahkemesinin yargısal denetimine başvurmak mümkünse de, 1960 sonrası çıkarılan vergi aflarının hiçbiri için Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine başvurulmamıştır. Milli Birlik Komitesi ve Milli Güvenlik Konseyi yönetimleri zamanında çıkarılan vergi afları ile ilgili Anayasa Mahkemesi ne

[37] Mualla Öncel Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan, Ankara, 7. Baskı s. 228.
[38] Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.,** s. 156.

anayasaya aykırılık iddiası ile başvurulabilmesinin yolu ise 1961 ve 1982 anayasaları ile kapatılmıştır. [39]

2.5.6.Vergi Aflarının Çıkarılma Şekilleri

2.5.6.1.Genel Af İçinde Vergi Cezalarının Affı

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

2.5.6.2.Vergi Cezalarının Genel Affı

Vergi cezaları sadece genel af kapsamında değil, çıkarılan özel af kanunlarıyla da affedilmiştir. 03.03.1961 Tarihli 281 Sayılı " Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tescil ve Tasfiyesine Dair Kanun" çıkarılmıştır. Bu kanun vergi cezalarının tamamını değil, sadece belirli bir kısmını bazı şartlar altında affetmiştir. " Şartlı Af " niteliğindedir. [40]

[39] Dönmez, **a.g.e**., s. 19.
[40] Z. Sacit Önen, " Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması", **Mali Hukuk Dergisi**, S.17, Eylül-Ekim 1988, Şansal Matbaası, Ankara, s. 11.

2.5.6.3.Vergi Cezalarının Özel Affı

Özel af hükümlerinin vergi cezaları hakkında uygulanması halinde, vergi cezalarının özel affı söz konusu olmaktadır. [41] Örneğin, spor kulüplerinin vergi cezalarını affeden 13.06.1963 Tarihli 252 Sayılı Kanun bu niteliktedir.

2.5.7.Vergi Aflarının Gerekçeleri

T.B.B.M tarafından çıkarılan her kanunun bir gerekçesi vardır ve kanunlar da bu gerekçeye dayanılarak çıkartılmaktadır. Bu anlamda vergi af kanunları da belirli gerekçelere dayanılarak çıkartılmaktadır.

Vergi afların çıkarılma nedenlerinden en önemlisi T.C.K 44 Maddesi'nde yer alan "Kanunu Bilmemek Mazeret Sayılmaz" hükmünün uygulanmasından ortaya çıkan istenmeyen mali ve ekonomik sonuçların ortadan kaldırılmasıdır. Aynı zamanda vergi idaresinin kendi işleyişinden kaynaklanan nedenler de vergi yapısını bozabilmektedir. Ayrıca vergi incelemelerinin sınırlı olması ve etkin denetimin yapılamaması durumlarında etkin vergi denetimi yapılıncaya kadar da vergi af kanunları çıkarılmaktadır. [42] Aynı zamanda devletin vergi gelirlerini daha hızlı bir biçimde tahsil edebilmesi, vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi, yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkların azaltılması gibi gerekçelerde vergi aflarının gerekçeleri olarak sayılmaktadır. Ayrıca siyasal iktidarların politik, ekonomik ve siyasi nedenlerle de mali af kanunlarına başvurduğu da kabul edilmektedir. Siyasi bir araç olarak aflara başvurulabilmektedir. Kayıt dışında ve beyan dışında kalan servet unsurlarının kayda alınması [43] için de vergi afları çıkartılabilmektedir.

Ülkelerde bazı dönemlerde çeşitli gerekçelerle vergi aflarına başvurulmaktadır. Af kanunlarının bu gerekçeler içinde ele alınması söz konusu

[41] Önen, **a.g.m**., s. 20.
[42] Recep Narinoğlu, '' 1923 yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi'', **Vergi Sorunları,** 1991, Sayı: 5. **s. 28.**
[43] Lionel Waxman, Amnesty, Just One Tool in The Box ", **Inside Tuson Business**, 30 June 2003.

kanunların anlaşılmasını ve başarısını etkilemektedir. Bu nedenle her bir vergi affı kanununun kendine özgü koşulları içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bazı vergi afları siyasi gerekçelerle, bazıları teknik gerekçelerle, bazıları da ekonomik gerekçelerle çıkarılabilmektedir.

Vergi aflarının gerekçeleri şu şekilde açıklamak mümkündür:

2.5.7.1.Siyasi Gerekçeler

Toplum yapısı değişkenlik göstermekte ve zaman içinde önemli ölçüde değişebilmektedir. Değişen bu toplum yapısında hukukun da buna uyum sağlaması için değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan kanunların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya yönelik olarak ve siyasi suçlar için afların çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya atılmıştır.[44] Çıkarılan aflar ve bu afların kapsamının belirlenmesi siyasal güçlerin elindedir ve tümüyle siyasal bir karardır. [45]1960 ve 1970'li yıllarda çıkartılan siyasi nitelikteki aflar kapsamına, mali aflarda alınmıştır. Bu dönemlerde özel olarak mali af kanunları çıkartılmamış birkaç madde ile mali affa olanak tanınmıştır. 1980'li yıllarda bu olgu değişmiş, sadece mali konularla ilgili aflar ardı ardına çıkarılmıştır.[46] Söz konusu kanunlar içinde bulunulan dönemin özelliklerini taşımaktadır.

Siyasi kararlar sonucunda ortaya çıkan afların siyasi nedenleri vardır. Özellikle ülkede yaşanan siyasi istikrarsızlık nedeniyle, toplumdaki gerginliğin yumuşatılması, iktidar ve seçmenler arasında toplumsal uzlaşmanın sağlanması, yapılan yasal değişikliklerle yeni duruma uyum sağlanması, kısa vadede devletin finansman ihtiyacının karşılanması gibi nedenlerle aflar çıkartılabilmektedir.

---

[44] Fikret Sayar, " 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Ve Sonuçları", **Vergi Dünyası,** Sayı: 73, Eylül 1987, s. 64.
[45] Sayar, **a.g.m.**, s. .65.
[46] Yalçın, Başer, **a.g.m**., s.107.

Ülkemizde vergi af kanunları olağanüstü dönemlerde çıkarılmıştır. 1960 askeri müdahalesinden sonra 281 Sayılı Kanun ve 12 Eylül Yönetimi sırasında 2431 Sayılı Kanun çıkarılmıştır.

2.5.7.2.Ekonomik Gerekçeler

Mali afların önemli gerekçelerinden biri de ekonomik gerekçelerdir. Özellikle kayıtdışı kalmış servet unsurlarının ekonomiye çekilmesi ve kayda alınarak ekonomik yapının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.[47] Çünkü kayıtdışı ekonomi ile kayıtlı ekonomi rekabet halindedir. Bu rekabet kayıtlı ekonomi açısından vergide adaletsizlik yaratmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede aflara ihtiyaç duyulmuştur.[48] Oluşan bütçe açıkları ve enflasyon nedeniyle de af kanunları çıkartılarak, aftan elde edilecek vergi gelirleriyle bütçe açıklarının kapatılması amaçlanmıştır. Ayrıca devlet vergi affı ile kısa dönemde gelir ihtiyacının finansmanını sağlamaktadır. Tahsil edilemeyen alacakların af ile tahsili de kolaylaştırılmaktadır. 1980'li yıllarda çıkarılan af kanunları ekonomik gerekçelerle çıkarılmıştır.

2431 Sayılı kanunun gerekçesinde; bu kanunla gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesi amaçlanmıştır.

1970'li yıllarda ortaya çıkan enflasyon, döviz darboğazı ve siyasi ekonomik istikrarsızlık büyük ölçüde vergi dışı kalmış fonlar oluşturma ve bu fonların ekonomiye çekilmesi için aflar çıkarılmıştır. [49]

[47] EBSO, " Vergi Affı Hakkında Görüş Ve Önerileri", **Vergi Araştırma Komisyonu Raporu**, 1991, s. 3.
[48] Akgün, **a.g.t.,** s. 22.
[49] Yalçın- Başer, **a.g.m**., s. 107.

2.5.7.3.Teknik Gerekçeler

Vergi aflarının çıkarılmasında teknik gerekçeler de önem taşımaktadır. Bu aflarla vergi idaresinin etkinliği ve vergi yargısının iş yükü azaltılmaya çalışılmıştır. Çünkü vergi idaresi ve vergi yargısı gelişmelere ayak uyduramamıştır. Kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacakların vergi yargısından geçerek tahsil aşamasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi af kanunlarının çıkartılmasının gerekçeleri olmuştur. Beyana dayanan vergi sistemlerinde vergi denetimi önemli olup söz konusu denetimin çok düşük düzeyde kaması vergi kaçağının artırmıştır ve vergisiz fonları ortaya çıkarmıştır.[50] Aflar çıkartılarak vergisiz fonların ekonomiye çekilip vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca vergi Affına yol açan nedenlerin başında vergi oranlarının ve vergi yükünün ağır olduğu söylenmekte ve vergi affını zorlayan nedenler arasında sayılmaktadır.

Genelde vergi uyuşmazlıklarının vergi denetiminden kaynaklandığı ve bir yapılan araştırmaya göre davaların % 77, diğer bir araştırmaya göre % 90 kaybedilmektedir.Vergi idareleri mükelleflere ulaşmadan takdire gidip vergi tarh etmekte, bu uygulama ise mükelleflerin tepkisine yol açmaktadır. İhtilaf doğurması bir yana vergi affi çıkarılmasının haklılığını ileri sürülmesine yol açmaktadır. [51]

Vergi cezalarının caydırıcılığı da daima tartışma konusu olmuştur. Ağır cezaların vergi kaçakçılığını artırdığı ileri sürülmüştür. Yükümlü ödeyemeyeceği bir ceza ve gecikme faiziyle karşılaşınca bir yandan yargıya gidip, diğer yandan vergi kaçırmaktadır. Vergi kaçıranların çokluğu ise vergi affını zorlayıcı nedenler arasında sayılmaktadır. Aynı zamanda vergi sisteminde yer alan şekil şartları da vergi kaçakçılığını artırmaktadır. Bu anlamda vergicilik karışıktır ve bu durumu düzeltmek idareye düşmektedir. [52]

---

[50] Yalçın- Başer, **a.g.m**., s. 108.
[51] Ahmet Esen, " Vergi Affi", **Maliye Postası,** Aralık 2002, S. 4.
[52] Esen, **a.g.m.,** Aralık 2002, s. 5.

2.5.8.Vergi Aflarının Getirileri

Çıkarılan af kanunlarında kamu yararı düşüncesi ön plana çıkarılsa da siyasi gerekçelerle çıkarılmış af kanunları da bulunmaktadır. Her bir vergi af kanunu çıkarıldığı dönemin özelliklerini taşımaktadır. Bu nedenle aflarla ilgili incelemeler yapılırken her bir af kanununun kendi koşulları içinde değerlendirilmesi daha gerçekçi olmaktadır. Çünkü vergi aflarına başvurulması istisnai bir durum olarak kabul edilmektedir.

Mali afların çok çeşitli çıkarılma gerekçeleri bulunmaktadır. Ancak çıkarılan af kanunlarında ağırlıklı amacın kamuya ek kaynak yaratma anlayışı olduğu kabul edilmektedir. Diğer öne sürülen amaçlar ise bu ek kaynak yaratma anlayışının arkasında kalan amaçlardır. [53]

Vergi aflarının getirileri de her zaman tartışma konusu olmuştur. Çünkü her dönemde farklı gerekçelerle vergi afları çıkarılmıştır. Bu konuda tartışmaların yoğunlaştığı konulardan biri çıkarılan affın uzun dönemde ortaya çıkacak etkileri üzerinedir. Vergi affının savunanlara göre; bir defaya mahsus çıkarılan ve aftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmalarıyla donatılmış vergi afları mükelleflerin gelecekte vergilere karşı tutumlarında değişikliğe yol açabilecektir. Bu değişiklikler uygulanan katı ceza ve yaptırım mekanizmalarının sonucu olarak vergileme istençlerinde artışa yol açacaktır. Çünkü uygulanan ceza ve yaptırımlar caydırıcı özellikleri sayesinde mükellefleri kanunlara uygun davranmaya yöneltecektir. Vergi aflarına karşı çıkanlar ise tersine bir düşünce ileri sürmektedirler. Bu düşünceye göre vergi afları mükelleflerin vergilenme istençlerini olumsuz etkileyecek ve devletin vergi gelirlerini azaltıcı bir rol oynayacaktır.

Vergi afları dürüst mükellefler için gelecekte vergi kaçırmayı da teşvik edebilecektir. Vergi mükellefleri çıkarılan affın ileride de tekrarlanabileceği

[53] İbrahim Yumuşak, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, 1997, s. 39.

düşüncesine kapılabilecekler ve devlet vergi kaybına uğraşabileceklerdir.[54] Bu nedenle çıkarılan aftan sonra bir daha af çıkarılmayacağına mükelleflerin inandırılması gerekmektedir.

Af karşıtı gruplar çıkarılan vergi aflarının dürüst mükellefler tarafından devlet tarafından kendisini aldatanlara getirilen bir imtiyaz olarak algılanacak ve bu algılama onların davranışlarında değişikliğe yol açabilecektir. Dürüstlüğün kendileri için bir getirisi olmadığı düşüncesine kapılıp, gelecekteki uygulamaları gözden geçirip, gelecekteki vergi kayıp ve kaçağı artması ile sonuçlanabilecektir. Vergi aflarını savunanlar ise, vergi aflarının vergi gelirlerinde artışa yol açabileceğini savunmaktadırlar. [55] Bunlara göre, çıkarılan vergi afları bir defaya mahsus olarak düzenlenmeli ve kamuoyu da bu duruma inandırılmalıdır. Aksi halde aksi sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Aynı zamanda devletin vergi toplama yolundaki çabası da ciddi bir biçimde artırılmalıdır. İlave fonlar tahsis edilmeli, vergisel suçlara ilişkin cezalar yükseltilmelidir. Bir anlamda suç işlemeye karşı caydırıcı yaptırımlar konulmalıdır.

2.5.9.Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Faktörler

Vergi aflarından istenen sonuçların elde edilmesi için afla ilgili olarak amaçların tam olarak ortaya konması ve bu amacı etkileyecek faktörlerin de dikkatli olarak göz önünde tutulması gerekmektedir. Eğer amaç devlete ilave gelir sağlamak olarak kabul edilmişse, bunun önemli yollarından biri af kapsamındaki mükelleflerin sayısının artırılmasıdır. Aftan yararlanan yükümlü sayısı arttıkça devletin elde edeceği gelirde o oranda artmaktadır. [56] Af kapsamının bu anlamda geniş tutulması gerekir.

Vergi aflarıyla bir yandan vergisini zamanında ve kanunların belirttiği gibi ödeyen dürüst mükellefler cezalandırılırken, diğer yandan da yeni bir vergi affının zeminin hazırlanmaktadır. Vergisini ödemeyenler afla ödüllendirilirken, vergi

[54] Yumuşak, **a.g.m**., s. 40.
[55] **A.g.m**, s. 40.
[56] Yumuşak, **a.g.m**., s. 41.

ödememe tavrını sürdürmektedir. Ortaya çıkan bu durum devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol açarak devletin borçlanma gereğinin artmasına yol açmaktadır. Vergi kaçıranlar ödemeleri gereken vergiyi borç olarak devlete vermektedir. [57] Devletten çeşitli yollarla gizlenen ve vergi olarak ödenmesi gereken paralar çıkarılan aflarla ekonomiye geri dönerek kamu finansmanında kullanılmaktadır. Ancak afla devlet gelirlerini çabuk tahsil ederken, borç olarak verilen paralar da devletin borçlarının artmasına neden olmaktadır.

Alm ve Beck tarafından 1991 yılında ABD verileri üzerinde yapılan çalışmada, affa duyulan talep dolayısıyla affın başarı şansını etkileyen faktörler konusunda şu sonuçlar çıkartılmıştır. Devletin af sonrası vergi denetimi, daha sert cezalar, gelir idaresinin etkili ve kapsamlı reorganizasyonu af kanunlarına katılımı artıracaktır. Çıkarılacak olan verimli af programları geçmişte vergisini eksik ödeyen mükelleflere aftan yararlanma olasılığı tanımalı, af sonrasında vergi suçlarına verilen cezalar yükseltilmeli, ödenecek gecikme faizlerinde indirim yapılmalı, vergi toplama çabaları için tahsis edilen fonlar artırılmalıdır. [58]

Devlet idaresi çıkardığı vergi af kanunlarıyla bir takım kamu alacaklarından çeşitli gerekçelerle vazgeçmektedir. Ancak çıkardığı vergi af kanunlarından beklediği sonuçları elde edebilmesi için bir takım faktörleri de göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bu faktörlerle vergi af kanunlarından beklenen amacın gerçekleştirilmesi için bir hızlanma sağlanabilir.

2.5.9.1.Vergi Affı Bir Kereye Özgü Olmalıdır

Vergi aflarından beklenen başarının sağlanabilmesi için vergi affı bir kereye özgü olmalı ve halkın da bu konuda ikna edilmesi gerekmektedir. Çünkü sık sık çıkarılan vergi af kanunları yükümlülerin yeni bir af beklentisi içine girmelerine

[57] Kazım Yılmaz, " Yeniden Mali Af Yeniden Mali Milat", **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı; 113, Mayıs 2002, s. 157.
[58] Alm-Beck, "Wiping The State Clean", **Individual Response ToState Tax Amnesties**, SEJ VOL 57 No , 4 Nisan 1991.

neden olmaktadır. Bu durum ise aftan beklenen sonucun gerçekleşmesini engellemektedir. Dürüstü vergi mükellefleri de yeni vergi affı beklentisine girebilmekte ve vergi kanunlarına itaatsizlikler artabilmektedir.

Böyle durumların yaşanmaması için affın planlaması, uygulaması ve zamanlamasının iyi yapılması vergi yükümlüleri tarafından önceden tahmin edilmemesi gerekmektedir. Ayrıca vergi afları bir kuşakta sadece bir kez uygulanmalıdır. [59]

Mükellefleri olumsuz duygulara sürüklememek için parlamentolar af kurumunu sıkça kullanmamalı; ancak vergi affı çıkarılacaksa, zaman ve yerindelik hesabında dikkatli olunmalıdır. [60] Uygun zamanda ve yerde çıkarılan vergi af kanunları devletin olumlu sonuçlar almasını kolaylaştıracaktır.

Suç işlemeyi aklına koyan ve ileride çıkarılacak afla kısmen veya tamamen cezadan kurtulacağının düşünen kimse, kuşkusuz o suçu işleyecektir. [61] Böylece, vergi suçlarının boyutları da artacaktır. Vergi kaçakçılığının yakalanmama olasılığı üzerine yapıldığı ve belirsizliğin ortaya çıktığı durumlarda yönetimin bu belirsizlikleri azaltması gerekmektedir. [62]

2.5.9.2.Affa Katılıma Teşvik Edici Düzeyde Bağışıklık Sağlanmalıdır

Çıkarılan aftan beklenen başarının sağlanabilmesi için affa katılımı teşvik edici düzeyde çeşitli bağışıklıkların sağlanması gerekmektedir. Bu konuda vergi yönetiminin kararlı ve kanunları uygulama da adil olduğu imajı yaratılarak affa katılımı teşvik edici önlemleri alması gerekmektedir. Bunun için eski vergi borçlarının ödenmesinde bazı kolaylıklar sağlamak söz konusu olabilmektedir.

[59] Dönmez, **a.g.e**., s. 55.
[60] Palamut, **a.g.m.,** s. 9.
[61] Sayar, **a.g.e**., s. 76.
[62] Dönmez, **a.g.e**., s. 54.

Borçları büyük miktarlara ulaşan yükümlülere aylık taksitle ya da ek ödeme süreleri verilirse affa katılım daha iyi sağlanabilir. [63] Ayrıca vergi af kanunları çıkarılırken bunun süresinin ayarlaması da önemlidir. Yükümlü açısından uygun zaman katılımı artıracaktır. Affa katılanlara nazaran katılmayanların daha yüksek cezalara tabi olacağı şeklindeki hüküm de affa katılımı artıracaktır. Af yasaları vergisini ödeyen ya da ödeyemeyen mükelleflere fazla formalite yüklemeden en az maliyetle katılımı sağlamalıdır.

2.5.9.3.Affın Tanıtımının Yeterli Olması

Aftan beklenen başarının sağlanabilmesi ve geniş kitlelere ulaşılabilmesi için çıkarılan af kanunlarının içeriğinin iyi bir şekilde tanıtılması ve anlatılması gerekmektedir. Bu yapılacak tanıtımla af kapsamına girenlerin sayısı da artacaktır. Ancak çoğu kez vergi idareleri maliyeti ileri sürerek tanıtımdan kaçınmakta ve bu durumda affa katılımı olumsuz yönde etkilemektedir.

Afla ilgili tanıtım faaliyeti yükümlülerin af programına ve hedeflerine olumlu yaklaşmalarını sağlamalıdır.[64] Tanıtım yalnızca yükümlüleri bilgilendirecek biçimde değil, affa katılım sağlayacak düzeyde olmalıdır.

2.5.9.4.Af Sonrası Gerekli Reformlar Yapılması

Vergi af kanunları çıkarıldıktan sonra elde edilen başarının devam ettirilebilmesi için vergi idaresi tarafından af kanunları uygulandıktan sonra kaldırılacağı ve bir daha affa başvurulmayacağı mükellefe bildirilmeli ve inandırılmalıdır. Eğer aftan yararlanan mükellef, af sonrasında hiçbir şeyin değişmediğini görürse davranışını değiştirmeyecektir. Bu nedenle af programları, vergi suçu işleyenlerin yakalanma olasılıklarını artıracak idari ve hukuki reformlarla

[63] Dönmez, **a.g.e**., s. 58.
[64] **A.g.e**., s. 59.

desteklenmelidir. [65] Bu anlamda yapılacak vergisel düzenlemelerle af sonrası ortaya çıkacak yeni af beklentilerinin ortadan kaldırılması affın başarıya ulaşmasında etkili bir yol olacaktır.

2.5.9.5.Vergi reformu

Devletlerin yönetimlerinde adaletli ve istikrarlı uygulama yapmadığını düşünen mükellefler devlete olan güvensizliklerini belli ederler ve ortaya çıkan bu güvensizlikte siyasal sistemin zayıflamasına yol açar. [66] Bu nedenle siyasi irade bir kez daha vergi affına ihtiyaç duyulmaması konusunda alınacak önlemlerde kararlı olmalı ve bu kararlılık uygulamalarla yükümlülere gösterilmelidir.

Af programı ile vergi sisteminde yapılacak reformlar arasında yakın bir ilişki vardır. Uzun vadeli mali beklentilerin gerçekleşmesi için reformunda uzun olması gerekmektedir. [67]

Affın başarılı olması için vergi yönetiminin sahip olduğu zorlayıcı araçların da güçlü olması gerekir. Çünkü af kusurlu yükümlülerin beyan edilmemiş gelirlerini itiraf etmelerine ya da ödenmemiş vergilerini ödemelerine yetmemektedir. Bu nedenle kamu oyunun, aftan sonra kaçakçılık eylemlerinin kolaylıkla sürdürülmesinin mümkün olmadığına inandırılması gerekir. Bunun içinde vergi yönetimini güçlendirici reformların yapılması gerekir. [68]

Bütün sistemler yeniden yapılandırılarak, ülkenin ve devletin varlıkları titizlikle korunmalıdır. Vergi ödemeyenlerden vergi alınacak, insanlık suçu işleyerek para kazananların bu şekilde para kazanmaları engellenecek ise affa bir yol olarak başvurulmalıdır. Çıkarılacak aftan ileri yönelik bu sonuçlara hizmet etmesinin

---

[65] Karabulut, **a.g.t**.,s. 34.
[66] Zeynep Arıkan-Hakan Ay, "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri Ve Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları**, Ağustos 1995, s. 83.
[67] Dönmez, **a.g.e.**, s. 55.
[68] Dönmez, **a.g.e**., s. 56.

sağlanması için üstün çabanın gösterilmesi gerekir. [69] Gösterilecek bu çaba affın sonuçlarının daha da iyi olmasına yol açacaktır.

2.5.9.6.Vergi Aflarının Başarıya Ulaşabilmesi İçin Gerekli Diğer Koşullar

Affın başarıya ulaşabilmesi için affın gelecekte suç işlenmesini önleyici nitelikte olması gerekir. Eğer af gelecekte suç işlenmesini teşvik ederse bizzat kendisi suça dönüşmektedir. Aftan yararlananların gelecekte yeniden vergi kaçırmak, yeniden kara para kazanıp aklamak gibi eylemlerde bulunmalarını engelleyecek sistem kurulmaz ise sadece bu kişilere çıkar sağlanmış olur. [70]

Geleceğe yönelik bir temiz toplum yaratma çabasının bir af ile başlatılması geçmiş dönemin olumsuz etkilerinden kurtulmak için bir fırsat olabilmektedir. Böylece çıkarılacak afla hem paranın vergilendirilmemiş olması nedeniyle, yurtdışında bulunan paralar yurtiçine gelmiş ve temiz bir başlangıç yapılmış olur.

Affın başarıya ulaşabilmesi için affın koşullarının affedenler tarafından konulması gerekmektedir. Affın koşullarının namuslu vatandaş lehine olması gerekmektedir. Bunun yolu da geçmişi gelecekte hesap sorabilmek yani servet bildirimidir. Servette meydana gelebilecek bir artışın kaynağının sorulacağı ve ilk servet bildiriminde beyan edilen varlıkların kaynağının da sorulmayacağı yönünde bir düzenleme yapılmalıdır. [71] Bu şekilde beyan dışında kalan servet unsurları çıkarılan af kayıt altına alınmakta ve böylece devletin vergi gelirlerinde de artış sağlanmaktadır.

Ekonomik kriz dönemlerinde, vergi kanunlarında değişiklik yapıldığı dönemlerde, mükellefler açısından mali barışın sağlanması açısından da vergi afları

[69] Yılmaz**, a.g.m.,** s. 158.
[70] **A.g.m**., s. 160.
[71] Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s. 160.

önem taşımaktadır. [72] Bu olağanüstü dönemlerde çıkarılacak af kanunlarıyla mükelleflerin yeni duruma uyumlaştırılması kolaylaştırılacaktır.

Af kanunları, idari işlemlerin yargısal denetim dışına çıkartılmasının aracı olarak kullanılmamalıdır. Bu nedenle aftan yararlanma, " davadan vazgeçme koşuluna bağlanmamalıdır. Ancak haksız çıkma halinde, aftan yine yararlanma olanağı sağlanmakla birlikte, vergi aslı üzerinden bir zam yükümlülüğü öngörülmelidir. [73]

Vergi af kanunları vergi vb. mali yükümlülüklerin asıllarını kapsamına almamalıdır. Sadece cezalar ile gecikme zam ve gecikme faizlerini kapsamalıdır. [74] Nitekim çoğu kez çıkarılan af kanunlarında vergi asılları af kapsamında yer almamıştır.

Affın başarıya ulaşabilmesi için, aftan yararlanma koşulları daha az olmalı ve bürokratik işlemlere bağlanmalıdır. Ödeme kolaylıkları yoluyla aftan yararlanma kolaylaştırılmalıdır.

Af mevzuatı açık, anlaşılır, hukuk biliminin gereklerine dikkat edilmelidir. Affın kapsamı, sınır, koşulları kanun ile belirlenmeli, yürütme organına usul dışında esasları belirleme ve affa müdahale yetkisi tanınmamalıdır. [75]

2.5.10.Vergi Hukukunda Af Yanlısı Ve Af Karşıtı Görüşler

Af kurumu tarihsel süreçten itibaren her zaman tartışılan konulardan birini oluşturmuştur. Bu tartışma günümüzde de varlığını sürdürmektedir. Tartışmalar af kurumunun meşruluğundan başlamakta, dürüst mükelleflerin vergileme karşısında uğradığı haksızlıklara, affın suç işleyenler için ödüllendirme mekanizması olup

[72] Bumin Doğrusöz, " Vergi Reformu ve Vergi Afları", **Dünya**, 11 Temmuz 2002.
[73] **A.g.m**.
[74] **A.g.m.**
[75] **A.g.m.**

olmadığına kadar gitmektedir. Affı yanında olan onu savunan görüşler yanında, affa karşı olan görüşler de bulunmaktadır.

Vergi hukukunda affı savunanların, genel olarak vergi affının vergi gelirlerinin artmasını ve tahsilatın hızlandırılması imkanı sağlaması ve idare ile yargı organlarının iş yükünün azaltılması vb. gerekçelerle savunmuşlardır. Affa karşı çıkanlar ise çıkarılan vergi aflarını kötüye kullanılabileceği endişesini taşıyarak vergi adaletini zedeleyeceğini ileri sürmüşlerdir. [76]

Vergi aflarının çıkarılış amaçlarını daha iyi anlayabilmek için afların savunan ve karşısında olan görüşlerin iyi bilinmesi gerekmektedir. Vergi aflarını savunan ve karşısında olan görüşler şu şekilde açıklanabilmektedir.

2.5.10.1.Vergi Hukukunda Af Yanlısı Görüşler

Vergi affını savunan görüşler şu şekilde açıklanabilmektedir.

2.5.10.1.1. Affın Olağanüstü Koşullarda Geçerliliği

Ülkeler zaman içinde çeşitli istikrarsızlıklarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Bu istikrarsızlık dönemlerinde gerek ekonomik gerekse sosyal bunalımları önlemek adına çeşitli düzenlemeler yapılabilmektedir. Devletlerin vergi politikalarında da değişiklik yoluna gidilerek olağanüstü dönemin şartları yumuşatılmaya çalışılmakta ve halkın buna uyum sağlamasına çalışılmaktadır.

Siyasi, ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra daha geniş kapsamlı vergi affı uygulamalarına gerek duyulabilmektedir. Çünkü bunalım dönemlerinde, olağan dönemlerde çıkarılan ve uygulanan kanunların uygulanması ve bunalımın atlatılabilmesi mümkün değildir. Şartların olağanüstüleştiği dönemlerde hukukun da buna uyum sağlayabilmesi pek çok anayasal sistemin kabul ettiği bir olgudur. [77]

[76] Dönmez, **a.g.e**., s. 51.
[77] Dönmez, **a.g.m**., s. 52.

Bunalım dönemlerinde özellikle vergi aflarına ihtiyaç duyulabilmektedir. Bunun nedenleri çeşitli biçimlerde açıklanabilmektedir. Toplumsal barışı sağlamak için toplum hayatı bozuk, siyasal düzeni adalet ve özgürlükten yoksun bir toplumda barışmayı sağlayamayacağı [78] bir neden olarak açıklanmıştır.

Ülkelerde yaşanan siyasi bunalımların yanı sıra ekonomik ve mali nitelikteki bunalım dönemlerinde ve sonrasında da affa gerek duyulabilmekte ve bu dönemin koşullarına uygun kanunların çıkarılması ve uygulanması gerekebilmektedir. [79] Anayasamızın 121. Maddesi de olağanüstü hallerde olağanüstü hal kanunları çıkarılarak vatandaşlara para, mal ve çalışma yükümlülüklerinin getirilmesine imkan tanımaktadır. Bu imkan affın anayasal gerekçesini oluşturmaktadır.

Çıkarılan af kanunlarıyla geçmişte konulmuş bir takım kanun ve uygulamaların yanlışlıklarının giderilebileceği ve vatandaşlara gelecek hakkında tutarlı, berrak ve güvenilir umutlar vererek onları kucaklamanın mümkün olabileceği [80] İleri sürülmüştür. Bu şekilde toplumun kendi içinde bütünleşmesi sağlanabilecektir. Ayrıca bunalım dönemi sonrasında vergi affı uygulamalarına başvurularak geçmiş dönemde ortaya çıkmış adaletsizliği ve hataların düzeltilmesi sağlanarak toplumsal barışa da katkıda bulunulacaktır. [81]

Bazı dönemlerde, devletlerin kamu harcamalarında kullanacakları vergi gelirleri tahmin edilen düzeyde olabilmektedir. Bu dönemlerde olağanüstü düzenlemelere gidilmesi ve vergi suçları uygulanan yaptırımların artırılması sonucu ortaya çıkabilmektedir. [82]

Vergi hukukunda affı savununlar olağanüstü dönemlerde vergi affının çıkarılarak toplumsal barışın sağlanabileceğini savunmaktadırlar. Ancak bu

[78] Dönmezer-Erman, **a.g.e.**, s. 275.
[79] Dönmez, **a.g.e**., s. 31.
[80] Palamut, **a.g.m.,** s. 8.
[81] **A.g.m**, s. 8.
[82] Dönmez, **a.g.e**., s. 32.

olağanüstü dönemlerde konulan ya da artırılan yükümlülüklerin ve cezaların söz konusu koşullar kalktıktan sonra sürdürülmesine karşıdırlar. [83] Bu nedenle olağanüstü koşulların ortadan kalkmasından sonra bu dönem için yapılan düzenlemelerin ortadan kaldırılarak mevcut düzenlemelerin tekrar uygulanmaya konulması gerekmektedir.

Vergi aflarına başvurulması istisnai bir durum olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle afların kendine özgü koşullar içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. şartların olağanüstü durumlarda, vergi asıllarının affedilmesi vergi adaletinin bir gereği olabilmektedir. Örneğin; 2. Dünya Savaşında uygulanan Varlık Vergisi nin sadece yürürlükten kaldırılması yeterli olabilir miydi? Bunun yeterli olması tek başına mümkün değildir. 1944 yılında çıkarılan Varlık Vergisi borçlarının affedilmesi yoluna gidilmiştir.[84]

Olağanüstü dönemler için çıkarılmış af kanunlarına örnek olarak 20.03.1981 tarihinde kabul edilmiş 2431 Sayılı " Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun" verilebilir. Bu kanun 12 Eylül 1980 harekatından sonra çıkarılmış ve bu dönemde yaşananların telafisi amaçlanmıştır.

2.5.10.1.2.Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği

Vergilemede belirlilik ilkesine göre; vergi kanunlarının mükellefler tarafından açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Vergilemede açıklık ilkesi gereğince vergilere ilişkin esas ve işlemler keyfilikten uzak, açık, anlaşılır ve sınırları belli edilmiş olmalıdır. Bu kesinlik ve açıklık matrah, ödeme zamanı, ödenecek miktar vs. gibi mükellefi ve vergi idarelerini ilgilendiren tüm hususları kapsamaktadır. [85] Bu

[83] Nevzat Çelikoğlu, " Vergi Cezalarının Umumi Affının Niçin İstemiştik?", **Vergi Resimler Dergisi,** S. 277-278, s. 1.
[84] Dönmez, **a.g.m**, s. 51.
[85] Uluatam, **a.g.e.**, s. 292.

konuda vergi kanunlarında herhangi bir boşluk olmaması gerekmektedir. Vergileme ile ilgili her konunun kanunlarda yer alması vergi yükümlüleri açısından hukuki güvence oluşturmaktadır.

Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmasının mükelleflerin vergiye olan uyumlarını artıracağı kabul edilmektedir. Açık ve anlaşılır olmayan vergi kanunlarına mükelleflerin uyum sağlayabilmesi kolay olmamakta ve vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde aksaklıklar yaşanabilmektedir. Ayrıca vergi kanunlarında sık sık yapılan değişiklikler de söz konusu kanunların vergi yükümlülerince anlaşılmasını ve uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

T.C.K'nın 44. Maddesinde yer alan " Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz " hükmü vergi hukukunda da yer almaktadır. Söz konusu hüküm gereği mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini kanunu bilmemekten dolayı yerine getirmemesi durumunda ceza ile karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Bu konuda yer alan istisna ise vergi hukukunda yer alan yanılmadır. Yanılma halinde mükelleflere ceza verilememektedir. Aksi halde ise ceza ile karşı karşıya kalınmaktadır.

"Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz " hükmü özellikle vergi kanunları gibi tekniğe ve uzmanlığa dayanan yasama tasarruflarında biraz ihtirazi kayıtlarla kabul edilmesi ve yumuşatılarak uygulanması ileri sürülmüştür. Bu bakımdan vergi cezaları affedilirken böyle bir uygulamanın olumsuz etkilerinin de kısmen ortadan kaldırılabileceği ileri sürülmüştür. [86]

Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmaması nedeniyle vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi durumunda tahsil edilemeyen vergilerin tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak vergi aflarının gerekçesi olarak savunulmuştur.

[86] Nevzat Çelikoğlu," Vergi Cezalarının Umumi Affı", **Vergi Resimler Dergisi,** S. 273, 1957, s. 1.

2.5.10.1.3.Vergi Denetimlerinin Yetersizliğinin Giderilmesi

Vergi gelirlerinin tam olarak toplanabilmesi ve vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmede etkinliğin sağlanabilmesi için vergi denetimlerinin yapılması gerekmektedir. Ancak vergi denetimindeki yetersizlikler vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmaktadır. Bu yetersizliklerinin önemli nedenlerinden biri ise vergi inceleme ve yoklama elemanlarının yeterli olmamasıdır.

Beyana dayalı vergilerde vergi mükelleflerce beyan edilen matrahlar üzerinden tarh edilmekte ve bu konuda yükümlü beyanları doğru olarak kabul edilmektedir. Ancak bu beyanların doğruluğunun da denetlenmesi gerekmektedir. Bu vergilerde denetim oranının düşüklüğü vergi mükellefleri arasında adaletsizliğe neden olmaktadır. [87] Çünkü bütün mükelleflerin denetlenememesi mükellefler arasında ayrımcılığa neden olmakta ve beyannamelerinde düşük beyanda bulunan mükelleflerin denetlenmemesi ise vergi kayıp ve kaçağına artmasına neden olmaktadır. Vergi cezalarının affı ile vergi aslının ödenmesi ve tahsilatın artırılmasının yanı sıra inceleme eksikliği nedeniyle mükellefler arasında doğan farklılıkların giderilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi denetimlerinin yetersiz olduğu durumda denetim yetersizliği giderilinceye ve etkili bir vergi yönetimi kuruluncaya, vergi ahlakı yerleşinceye kadar belirli olmayan zamanlarda af kanunları çıkartılması uygun görülmektedir. [88] Bu durumda çıkarılacak vergi af kanunlarının denetim yetersizliği nedeniyle ortaya çıkan eşitsizliği gidereceği savunulmaktadır.

Vergi denetimi konusunda da Maliye'nin denetimi sağlıklı ve vergi adaletini sağlamaya yönelik olarak yürütmesi gerekmektedir. [89]

---

[87] Burhan Erdem, " Vergi Yönetimi Ve Örgütlenmesi", **E.İ.T.A. Yayını**, No: 233/154, 1981, s. 135.
[88] Fehamettin Ervardar, " Affedilen Mali Suçlar", **Türkiye İktisat Gazetesi**, CIV, G. 694, 18.08.1966, s. 4.
[89] Narinoğlu, **a.g.m**., s. 7.

Vergi affının bir başka faydası ise, beyannameye dayalı vergilerde yapılan kaçakçılığın biçim ve niteliği konusunda önemli bilgiler elde edilmesi ve buna uygun önlemler alınmasıdır. Bu durumda vergi idaresini hukuka aykırı fiiller karşısında uyarıcı etki yapacağı [90] savunulmaktadır.

2.5.10.1.4.Affın Gelir Elde Etmedeki Rolü

Vergi idaresinin etkin olmaması ve vergi kanunlarının karmaşıklığı vergi borcunun ödenmez miktarlara ulaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca vergilerde kaçakçılığın büyük boyutlara ulaşması ve vergi suçlarını işleyenlerin büyük çoğunluğunun yakalanamaması, vergi tahsil usullerindeki yetersizlikler gelir kayıplarına neden olmakta ve çıkarılan af kanunlarıyla telafi edilmeye çalışılmaktadır.[91] Bu şekilde af kanunları gelir artırıcı bir araç olarak kullanılmaktadır. Çünkü ortaya çıkan yetersizlikler vergi gelirlerinin önemli bir kısmının toplanamaması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi cezalarının yarattığı iktisadi çöküntü nedeniyle gelir kaynaklarının kuruması ve daha az üretim, daha az gelir ve refah kaybına yol açmaktadır. [92]

Vergi hukukunda affi savunanlara göre bütçe kısıntıları ya da vergi artırımı yerine, çıkarılacak vergi aflarıyla henüz ödenmeyen vergilerin bir kısmı tahsil edilebilecektir. Vergi hasılatında bir artış sağlanabilecek ve vergi gelirlerinin tahsilatı hızlandırılabilecektir.

[90] Çelikoğlu, **a.g.m.**, s. 2.
[91] Dönmez, **a.g.e**., s. 36.
[92] Yalçın, Başer, **a.g.m**., s. 108-109.

2.5.10.1.5.Vergi Aflarının Vergi Yükümlülerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Sağlamadaki Rolü

Vergi afları yoluyla vergi ödeyicilerinin vergiye gönüllü uyumu artırılabilecektir. Bu şekilde vergi affını savunanlar vergi ödeyicilerinin kendiliklerinden hukuka uygun davranacağını savunmuşlardır.

Vergi kanunlarına aykırı davranışlarda bulunanlar bu davranışı bilerek-isteyerek yaptıkları gibi bazen de istemeyerek yapabilmektedirler. Affı savunan görüşler bu durumdaki kişilere "hayatlarında yeni bir yaprak açarak" yasalara saygılı birer vergi yükümlüsü olma fırsatının tanınmasın uygun olacaktır.[93] Bu şekilde vergisini ödemeyen ya da ödeyemeyen kişilere bir şans tanınmakta ve aftan yararlanma yoluyla bir kez daha vergisini ödememe durumuna gelmesi önlenmektedir.

2.5.10.1.6.Vergi İdaresinin Ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi

Vergi hukukunda uyuşmazlık konusu olan davalarda davaların uzaması ve bu durumun yükümlü açısından avantajlı bir durum yaratması yargıya intikal eden dosyaların artmasına neden olmaktadır. [94] Af ile vergi idarelerinde birikmiş takipli dosya ve yargı aşamasındaki ihtilaflı dosya sayısının azaltılmış olacağı 3787 Sayılı Kanunun gerekçesinde de belirtilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yoğunlaşması vergi idaresi ve vergi yargısında yoğun iş hacmine neden olmaktadır. Etkili bir vergi idaresi kuruluncaya ve vergi yargısı düzenleninceye kadar aflarla bu eksiklikler giderilmeye çalışılmaktadır.

---

[93] John L. Mikesll, " Tax Amnesties as a Tool For Revenue Administration", **State Government Vol.** 57, No:4, s. 114.
[94] Karabulut, **a.g.t.,** s. 30.

Vergi hukukunda affı savunanlara göre, vergi idaresi ve idari yargının çok büyük iş yüküne sahip olması affın gerekçesini oluşturmakta ve nedeniyle çıkarılacak vergi affı ile bu yük azaltılmakta, vergi idaresi ve idari yargı etkinliğe kavuşturulmaktadır [95] Vergi affıyla hem vergi idaresi hem de idari yargının iş yükü azaltılmış olmaktadır.

2.5.10.1.7.Vergi Affını Savunan Diğer Görüşler

Vergi aflarının getirisi ile götürüsünün neler olacağı tartışmaya açık bir konudur. Tartışmanın yoğunlaştığı konulardan birisi affın uzun dönemdeki etkileri üzerinedir. Affı savunanlara göre,bir defaya mahsus çıkarılan ve aftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmalarıyla donatılmış vergi afları mükelleflerin gelecekteki vergileme istençlerinde bir artışa yol açabilmektedir. Afların karşısında olanlar ise tersine bir görüş ortaya atmaktadırlar. Bu görüşe göre vergi afları mükelleflerin gelecekteki vergilenme istençlerini olumsuz yönde etkileyecektir.[96]

Vergi aflarını savunanlara göre vergi afları potansiyel vergi gelirlerini artıracak. Çıkarılan vergi afları bir defaya mahsus olmalı, kamu oyu bu konuda ikna edilmeli, devlet vergi toplama konusundaki çabalarını artırmalı, vergisel cezalar yükseltilmelidir.

Vergi cezalarının affedilmesinde beklenen etkinliği sağlanabilmesi için bu yola affa sık sık başvurulmamalı ve zamanında af yetkisi kullanılmalıdır. Bu takdirde çıkarılan aflar yükümlü psikolojisinde olumlu etki yapabilir ve kaçakçılığı önleyen faktör haline gelebilmektedir. [97]

---

[95] Narinoğlu, **a.g.m.,** 1991, s. 40.
[96] Yumuşak, **a.g.m.**, s. 39.
[97] Çelikoğlu, " Vergi Cezalarının Umumi Affının Niçin İstemiştik?", **Vergi Resimler Dergisi**,.s. 2.

Af kurumu sayesinde, yükümlü ile vergi yönetimi arasında işbirliği güçlendirilerek, yükümlü ile vergi yönetimi arasında güvene ve iyi niyete dayanan bir ilişki kurulabilir. [98]

Çıkarılan vergi af kanunları, yıllardır ödenemez hale gelmiş alacakların tahsilatını belli ölçüde mümkün kılarak vergiye ödememe direncini kırmayı hedefler.[99]

Aflar, vergi cezasına çarptırılan yükümlüleri feraha kavuşturarak, yükümlülerin çalışma güç ve istekleri artırma imkanına da sahiptir. Böylece hazine artan ölçüde vergi geliri elde edebilir. [100]

Vergi affının savunanlara göre; vergi sistemi sosyal ve ekonomik gerekçelere ayak uyduramamaktadır. Yüksek enflasyona paralel olarak vergi sisteminde değişiklikler yapılmadığı ve bu durumun mükellefleri etkilediği durumlarda ortaya çıkan olumsuzlukların giderilmesi için aflar ihtiyaç duyulabilmektedir.[101]

2.5.10.2.Vergi Hukukunda Af Karşıtı Görüşler

Vergi aflarını çeşitli nedenlerle savunan görüşler yanında bu aflara karşı çıkanlar da bulunmaktadır. Bu görüşler de çeşitli gerekçelere dayanmaktadır. Vergi hukukunda af karşıtı görüşler şu şekilde açıklanabilmektedir.

2.5.10.2.1.Af Vergi Kanunlarına Uyumu Azaltır

Vergi hukukunda affa karşı olanların ileri sürdükleri görüşlerden biri çıkarılan af kanunlarının vergi yükümlüleri açısından vergi kanunlarına uyumunu

[98] İsmet Cantürk, " Vergi Cezalarının Affı" , **Danıştay Dergisi,** Ankara 1971, s. 33. , Nevzat Çelikoğlu,"Vergi Cezalarının Umumi Affı", **Vergi Ve Resimler Dergisi,** Sayı: 273, 1957, s. 2.
[99] Sümer Oral, " Geriye Dönük Matrah Artırımı; Af Kapsamında", **Dünya**, 04.04.1992, s. 1.
[100] Cantürk, " Vergi Cezalarının Affı Ve Getirisi", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, 1971, sayı: 59, S. 33.
[101] Başer-Yalçın, **a.g.m**., s. 108-109.

azaltacağı yönündedir. Özellikle beyana dayalı vergilerde vergi yükümlüleri vergi ödevlerini yerine getirmede gevşek davranabilmektedirler. [102] Bu durum ise vergi sistemlerinde bozukluklara yol açabilmektedir. Ayrıca vergi af kanunlarıyla vergisini zamanında ödeyenler kanunları ihlal edenlerin aflarla cezadan kurtulduklarını gördüklerinde, kanunlara uygun davranmama yolunu seçebilmektedirler. Çünkü vergisini ödemeyenler bir anlamda vergi ödememe nedeniyle aflarla ödüllendirilmektedirler. Vergi af kanunlarının sıklıkla çıkarılması, yükümlü psikolojisini olumsuz yönde etkilemekte ve vergi ödeme bilinç ve gayretini azaltmaktadır.

Affa karşı olanların ileri sürdükleri görüşlerden biri de, af kanunlarıyla idarenin cebri yöntemlerinin yetersizliğini kabul etmesi ve çok sayıda yükümlünün beyanlarında kötü niyetli hareket etmesidir. Cezaların affedilmesi vergilerin zamanında ödenme gayretini azaltarak vergi yükümlülerinin vergi kanunlarını suistimal etmelerine yol açmaktadır. [103] Bir kez vergi af kanununun çıkarılacağının düşünülmesi yükümlülerin vergilerini ödemekten kaçınmasına yol açacaktır.

2.5.10.2.2.Vergi Suçlarının Tasarlanarak İşlenmesi

Vergi suçları vergi yükümlülerinin kanunlara aykırı hareket etmesinden kaynaklanmaktadır. Çoğu zaman vergi suçları ince düşünmeyi gerektiren ve kasten işlenen suçlardır. [104] Bu nedenle çıkarılan vergi af kanunları vergi suçlarının kasten işlenmesine neden olmaktadır. Çıkarılan af kanunlarıyla işlenmiş olan suçlardan doğan cezalar affedilmektedir. Bu nedenle bir kez cezalar affedildikten sonra tekrar af kanununun çıkarılacağının ümit edilmesi suçların tekrar işlenmesine yol açmakta ve bu suçlar tasarlanmaktadır.

[102] Dönmez, **a.g.e.,** s. 42.
[103] Allen H. Lerman, " Tax Amnesty; The Federal Perspective", **National Tax Journal**, Vol. 39, No: 3, 1986, s. 326.
[104] Lerman, **a.g.m.,** s. 326, Özek s. 147.

2.5.10.2.3.Vergi Affına Hukuksal Açıdan Karşı Çıkanlar

Anayasamızın 73. Maddesi'ne göre, " Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür, bu yükümlülüğü zamanında ve gereği gibi yerine getirmeyenler kamu gelirlerinin azalmasına ve kamu hizmetlerinin eksik yapılmasına neden olmaktadırlar. Bunların ödemeleri gereken vergilerin ve cezaların çıkarılan af kanunlarıyla sona erdirilmesi anayasaya ters düşmektedir.

2.5.10.2.4.Ceza Politikası Açısından Olumsuz Görüşler

Devletin vergi alacağını teminat altına almak için verdiği vergi cezalarını affetmesi, toplumda vergi kanunlarına uygun davranmanın önemsizliği inancının ya da vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı düşüncesinin yayılmasına yol açmaktadır. [105] Bu düşünceye kapılan vergi yükümlüleri vergi kanunlarına uygun hareket etmekten kaçınarak vergilerini zamanında ve gereği gibi ödememe yoluna gidebilmektedirler. Aflarla cezaların etkinliğini azaltıp suç işlemeye özendirebilmektedir. Bu durum ise devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır.

Vergi hukukunda affa karşı olanlara göre, ceza politikasının amacı, devletin uğradığı zararın karşılanması olmayıp, zararı aşan tutarda karşılık olarak suçluyu cezalandırıp adalet anlayışını yerleştirmek, kanunlara itaati teşvik edip, fiskal yönden vergi tahsilatındaki aksamaları önlemektir. Çıkarılan vergi af kanunlarıyla vergi kanunlarına itaatsizlik teşvik edilmektedir. [106] Dürüst, vergisini zamanında ödeyen yükümlü cezalandırılırken, vergisini ödemeyenler ödüllendirilmektedir. Bu durum ise dürüst mükelleflerin de kanunlara uymama eğiliminin artmasına neden olmaktadır. Vergi af kanunlarının vergi adaletini olumsuz olarak etkilediği kabul edilmektedir. Vergi adaleti kapsamında vergi yükü toplumca uygun ve kabul edilebilir bir şekilde dağıtılmalıdır. Çıkarılan af kanunlarıyla vergi yükü dağılımında

[105] Lerman, **a.g.m**., , S. 325.
[106] Dilek Akgün, **a.g.t.,** s. 86.

adaletsiz bir durum yaratılmaktadır. Bazı vergi yükümlüleri aftan yararlanarak ödemesi gereken vergi yüklerinden kurtulurken, bazı vergi yükümlüleri de zamanında ödemiş oldukları vergi dolayısıyla eşitsiz bir durumla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Aynı zamanda çıkarılan vergi af kanunlarının süreklilik kazanması vergi yükümlülerin affın bir kez daha çıkacağı duygusuna kapılmasına yolaçmaktadır. Bu durum ise vergilerin ödenmemesi eğiliminin artmasına yol açmaktadır. Dürüst vergi yükümlülerin de aynı düşünceye kapılmalarına yol açarak, vergilerin ödenmesini haksız bir durum olarak nitelendirmelerine neden olacaktır. Bu durumun süreklilik kazanması devletin gelir kayıplarının artmasına yol açacaktır.

Vergi suçlarının tasarlanarak işlendiğini ileri sürenler bu suçları işleyenlerin bilgisiz olmadıklarını ileri sürerek affa layık olmadıklarını savunmaktadırlar. Vergi suçluları da inceden inceye plan yapan ve devleti zarara sokmayı isteyen kimselerdir.[107] Bunların af kapsamına alınmaya devam edilmesi devlete zarar veren kişilerin bu düşüncelerinde haklı olduğunu düşündürecek ve yaptıkları vergi kaçakçılığına devam etmelerine neden olacaktır.

2.5.10.2.5.Vergi Affı Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünü Hafifletmez

Vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasındaki vergi kanunlarının uygulanması konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari aşamada çözümlenebileceği gibi yargı aşamasında da çözümlenebilmektedir. İdari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıkların çözümünde yargıya başvurulmaktadır. Yargısal çözümün uzun zaman alması yargıda iş yükünü artırmaktadır. Uyuşmazlık konusu davalarda davaların uzaması, uyuşmazlık yaratmayı yükümlü açısından avantajlı kılmaktadır.

[107] Lerman, **a.g..m.**, s. 326.

Vergi ceza affı ile idarece yapılan haksızlıkların düzeltilmesi söz konusu olursa, bazı dosyalar kapanabilmektedir. Ancak, kapatılan bu dosyaların yerini, tahsil edilmeyen vergi alanının çıkartılan af kanunu çerçevesinde tahsil edilmesini sağlayacak iş hacmi alacaktır. Vergi idaresinde çalışanların içinde bulundukları durumları göz önüne alınırsa bu yoğunlukta çalışmalarını beklemek yanılgı olacaktır. Nitekim 1990'da çıkarılan afta yoğun saatte çalışan görevliler çalışmalarının karşılığını komik miktarlarda ve aynı zamanda gecikmeli olarak almışlardır. [108] 3787 Sayılı Kanun ile vergi dairelerinde birikmiş takipli dosyalarla yargı aşamasındaki ihtilaflı dosyaların azaltılması amaçlanmıştır.[109] Bu amaçlarda kanun tasarısında açıkça belirtilmiştir.

Af kanunları uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkileyerek vergi yargı organlarının iş yükünü de ağırlaştırmaktadır. [110]

İdari ve yargılama alanında yapılan düzenlemelerden sonra, bu duruma uyum sağlanabilmesi için affa başvurulabilmektedir. Yeni düzenlemelerle ilgili; uygulamada temizlenmiş bir zeminin bırakılabilmesi için geçmişin tasfiyesi kaçınılmaz olmakta ve bu da afla gerçekleşmektedir. [111] Yeni düzene uyum affın gerekçesini oluşturmaktadır.

2.5.10.2.6.Vergi Affına Karşıt Diğer Görüşler

Vergi afları daima tartışma konusu olan bir kurum olmuştur. Aflar daima tartışılmış ve bu tartışma onun savunulması yanında karşıtlığını da beraberinde getirmiştir.

Vergi aflarına karşı olanlara göre; tahsilatın hızlandırılmasına yönelik çıkarılan aflar belli dönemde tahsilatı artırsa da ileri ki dönemlerde vergi hasılatında azalmalara neden olmaktadır. Ayrıca vergi afları politik bir araç olarak da

[108] Veysi Seviğ, " Vergi Ceza Affı", **Dünya**, 10.04.1992., s. 5.
[109] Şahnaz Gerek, **Anayasa Yargısı Ve Vergi Hukuku**, 2005, s. 299.
[110] Yılmaz Ali Efendioğlu, " Vergi Yargısı ve Sorunları", **Danıştay Dergisi**, S.32-33, 1979, s. 45.
[111] Dönmez, **a.g.e**., s. 39-40.

kullanılmaktadır. [112] Ancak bu amaçla çıkarılmış afların uzun dönemli etkileri olumsuz olmaktadır.

Vergi aflarıyla vergi ödeyenler ile vergi ödemeyenler arasında fark yaratılmaktadır. Vergi aflarıyla vergi yükümlüleri ödemekle yükümlü oldukları vergiyi faizsiz kullanıp sonra yine aynı miktarda vergi veren çoğu zaman olduğu gibi yakalanmadıkları sürece hiç vergi vermeyenler ödüllendirilmekte ve iradeleri ile vergi verenler ve stopaj yoluyla vergi alınanlar ise politik nedenlere dayanan af kanunları ile cezadan kurtulmaktadırlar. [113]

2.5.11.Türk Vergi Sisteminde Af Benzeri Kurumlar

Vergi sisteminde vergi borcunu ve cezalarını sonra erdiren kurum sadece af kurumu değildir. Zamanaşımı, terkin, ödeme gibi kurumların yanı sıra affa benzetilen bazı kurumlarda vergi borçluluğunu sona erdirmektedir.

Pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma kurumları kısmen af etkisi ortaya çıkarmaktadır. Terkin dahil, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma kurumları V.U.K.'da düzenlenmiş olup, af kurumu gibi istisnai bir nitelik taşımamaktadır. Söz konusu uygulamalar vergi hukukunda süreklilik gösteren uygulamalardır.

Vergi sisteminde yer alan af benzeri kurumları şu şekilde açıklamak mümkündür:

2.5.11.1.Pişmanlık ve Islah

Vergi hukukunda vergi uyuşmazlıkları olarak bilinen idare ve yükümlü arasında vergi kanunlarının uygulanma tarzı konusunda öze ilişkin görüş ayrılığına

[112] Yalçın Başer, **a.g.m**., s. 109-110.
[113] Yalçın- Başer, **a.g.m**., s. 109110.

düşülmesi olarak tanımlanan uyuşmazlık, idari aşamada çözümlenebileceği gibi yargısal aşamada da çözümlenebilmektedir. Bu anlamda pişmanlık ve ıslah kurumu vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak kabul edilmektedir.

Pişmanlık ve ıslah kurumu vergi sistemimize 5432 Sayılı Kanun ile 1952 yılında girmiş olup, vergi kanunlarına aykırı hareketler ile suç işleyip de pişman olanların durumunu hukuki hale getiren bir kurum olarak ortaya çıkmaktadır. [114]

Pişmanlık ve ıslah kurumu beyana dayalı vergilerde yükümlülerin işlemiş oldukları ve vergi kaybı doğuran suçlardan pişmanlık duymaları halinde belirli koşulların varlığı halinde geçerli olmaktadır.

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak için, yükümlünün durumu bildirmesinden önce ihbar yapılmamış olması, yükümlü nezdinde haber verme dilekçesinin verilmesinden önce vergi incelemesine başlanmamış veya takdir komisyonuna başvurulmamış olması, verilmemiş vergi beyannamelerinin haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde verilmesi, eksik ya da yanlış yapılan beyanların haber verme tarihinden itibaren on beş içinde tamamlanması veya düzeltilmesi, haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 Sayılı Kanunda yer alan gecikme zammına ilişkin olarak öngörülen oranda bir zamla birlikte on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. (V.U.K. Madde 371.)

Bu koşullara uygun olarak belirtilen kaçakçılık suçları için de pişmanlık hükümleri işletilebilmektedir. (V.U.K. Madde 359) İştirak halinde ise suçluluk sıfatı ortadan kalkmaktadır. (V.U.K. Madde 371)

Pişmanlık ve ıslah, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim ve uzlaşma ile birlikte ele alınsa da, pişmanlık ve ıslahta idare ve yükümlü tarafından yaratılmış bir

[114] Öncel, Kumrulu, Çağan, a**.g.e.,** s. 228.

uyuşmazlık bulunmamaktadır. Vergi aflarında olduğu gibi, potansiyel uyuşmazların ortaya çıkmadan tasfiye durumu söz konusu olmaktadır. [115]

Pişmanlık ve ıslah kurumunun koşullu affa benzediği savunulmasına rağmen, vergi aflarında olduğu gibi belirli bir tarihte suçlu görülenlerin tümden affedilmesi değil, her bir olayın ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir. Ayrıca pişmanlık ve ıslah kurumu V.U.K.'da yer alan ve süreklilik arzeden bir kurumdur. Af ise vergi sistemine istisnai olarak giren bir kurumdur. Ayrıca yapılan düzenlemelerde kanun koyucu belirleyici olmaktadır.

2.5.11.2.Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim V.U.K.'da 376. Madde de düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre;

Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimden arta kalan kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını yükümlü veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde, ilgili vergi dairesine müracaat ederek vadesinde veya 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vade bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilmektedir. Yükümlü veya sorumlu cezada indirimden yararlandığı ölçüde vergi cezası sona ermektedir.

Cezalarda indirim ile af arasında sürekli olma, indirimden yararlanma da talep hakkı ve sadece V.U.K. kapsamındaki vergileri kapsamına alma açısından farklılıklar bulunmaktadır. Cezalarda indirim sadece tespit edilebilmiş vergi suçlarında uygulanabilirken, af vergi idaresinin bilgisi dışında kalmış vergi suçlarını da içine almaktadır. Ayrıca gizlenmiş matrahların ortaya çıkarılmasını da amaçlamaktadır.

[115] Karabulut, **a.g.t**., s. 40.

Cezalarda indirim sadece idari nitelikteki vergi cezalarına uygulanabilirken, af ceza hukuku kapsamına giren vergi cezalarına da uygulanmaktadır. [116]

2.5.11.3.Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından en önemlilerinden biri uzlaşmadır. Uzlaşma vergi hukukunda farklı biçimlerde tanımlanmaktadır. Uzlaşma bir anlamda mükellefle idare arasında bir pazarlıktır. Ayrıca tarafların uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden idari aşamada çözümlenmesi biçiminde de tanımlanabilir.

Uzlaşma müessesesinin amacı hem yükümlü hem de idare açısından vergi kanunlarının uygulanması durumunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi dolayısıyla fayda sağlamaları şeklinde açıklanabilir. Mükellefler uzlaşmayı talep ettikleri takdirde tarhedilen vergiler üzerinde idareyle anlaşabilme olanağına sahip olabilmektedirler. Dava açma yoluna gitmeleri durumunda katlanacakları maliyetlerden de kurtulmuş olmaktadırlar. Uzlaşma müessesesi ile uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi vergi yargısı organlarının işlerini önemli ölçüde hafiflemektedir.

Uzlaşma müessesesi, vergi sistemimize 1963 yılında girmiş olmakla birlikte zaman içinde değişikliklere uğramıştır. Uygulamada uzlaşma müessesesi ikiye ayrılmaktadır.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma
- Tarhiyat sonrası uzlaşma

Her iki uzlaşma müessesesinin benzerlikleri olmakla birlikte temelde farklılıkları da vardır. Her iki uzlaşma türünde de uzlaşma sağlandığı takdirde dava açma olanağı yoktur. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamadığı takdirde tarhiyat

[116] Dönmez**,a.g.e.,** s. 25-26.

sonrası uzlaşma olanağı yoktur. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi tarhiyatından yani vergi tarh edilip kesinleşmesinden önce söz konusu olmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise verginin kesinleşmesinden sonra mümkün olmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma daha geniş kapsamlıdır.[117] Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına vergi inceleme raporu istenen vergi ve cezaları da girmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi inceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarında , tarhı istenen vergi ve kesilmesi istenen cezalar için talep edilebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmayı talep eden bir mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmayı talep etmesi mümkün değildir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde mükellefler dava açma yoluna gidemeyecekleri gibi hiçbir mercie de şikayette bulunamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren değil, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılacaktır. Tarhiyat sonrası uzlaşma da, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açılabilecektir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi sırasında yapılan bir uzlaşmadır. Bu uzlaşmaya başvurulabilmesi için vergi ve kesilecek cezaların vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Vergi incelemesine dayanmadan vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmesi mümkün değildir. [118]Yani tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulabilmesi için vergi incelemesi, sırasında uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşma talep edilen vergi ve cezanın vergi incelemesine dayanması gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 2. Maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına; vergi incelemesine dayanılarak salınacak ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 344. maddesinin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar) girer. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi

[117] Fuat Arslan, "Uzlaşma Müessesesi", (Çevrimiçi)http//www.hür.com.tr, 7 Kasım 2003.
[118] Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1999,s.322.

inceleme raporlarında, tarhı istenen cezalar için talep edilebilir. Vergi incelemesine dayanmadan tarhı istenen ve kesilmesi istenen cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi mümkün değildir.

V.U.K.'nun uzlaşma ile ilgili ek 1. Maddesine göre re'sen ve ikmalen tarh olunan vergilerle bunlara ilişkin cezalarda söz konusu olmaktadır.Vergi usul kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlarda hangilerinde uzlaşmaya gidilebileceğini Maliye Bakanlığı belirler. Sürekli geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili ,uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi,uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi,resim ve harçların belirlenmesi,uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi,resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh salınan ve Bakanlık ve Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar girer.[119] Beyana dayalı tarhiyatta uzlaşmaya gidilememesinin nedeni, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara itiraz edememelerinden kaynaklanmaktadır.[120] Ayrıca beyan üzerinden tarh olunan vergi ve cezalarda,yükümlülerin dava açma hakkı yoktur. Çünkü beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda mükelleflerin beyanlarının doğru olduğu kabul edilerek beyan edilen matrahlar üzerinde tarhiyat yapılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumları vergi uyuşmazlıkların çözümünde hem idare hem de mükellefler açısından yararları vardır. Mükellefler açısından bakıldığında uyuşmazlıklar sona ermekte ve üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların ödenmesi aşamasına gelinmektedir. İdare açısından uzlaşma sağlandığı takdirde, yargı yoluna başvurulsaydı yıllar sonra alabileceği kamu gelirini uzlaşma sağlandığı takdirde hemen alabilmektedir.

[119] Uzlaşma Yönetmeliği Madde 2.
[120] Harun Saygılı, **"Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi"**, İstanbul 1988, s.60

Vergi sisteminde yapılan ve vergi reformu diyebileceğimiz değişiklikler uzlaşma müessesesine büyük ölçüde işlerlik kazandırmıştır. Özellikle 4369 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler vergi reformu olarak kabul edilmektedir.

Uzlaşma kurumundan istenen sonuçların alınabilmesi için bu müessesenin mükelleflere iyi bir şekilde anlatılması gerekmektedir. Mükelleflerin uzlaşmaya gitmeleri halinde elde edecekleri faydaların açıklıkla anlatılması bu müesseseden daha iyi sonuç alınmasını sağlayacaktır.

Af uygulaması uzlaşma kurumu ile kıyaslandığında, af nitelik olarak uyuşmazlığın çözümlenmesinde farklı bir olay olup, tek taraflı bir işlemdir. Uzlaşma iki taraflı bir işlem olup, uyuşmazlığın çözümlenmesi için zorunlu değildir. Bireyler isterlerse yargısal çözüm yoluna gidebilmektedirler. Af genel ve objektif bir işlem iken, uzlaşma bireysel ve subjektif bir işlemdir. Uzlaşma konusunda idare yetkili makam iken, af yasal düzenleme gerektirmektedir. [121]

[121] Dönmez, **a.g.e**., s. 28.

3. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Türk hukukunda vergi affı, Cumhuriyet döneminden itibaren her dönemde başvurulan bir kurum olup, her dönemin kendi şartlarına uygun olarak çıkarılan vergi afları da uygulandığı dönemin özelliklerini taşımaktadır. Başvurulan aflarda temel gerekçe kamu yararı olmakla birlikte tahsil edilemeyen kamu gelirlerinin tahsilatının hızlandırılıp, devlet hazinesine girmesinin sağlanması da temel amaç olarak kabul edilmektedir.

Çıkarılan af kanunlarının ortak özelliği af sözcüğünün kullanılmaması ya da kısıtlı kullanılmasıdır. Af sözcüğünün kullanılmasından toplumsal tepkiler nedeniyle kaçınılmıştır. Bunun yerine tahsilatın hızlandırılması, tasfiye, terkin vb. adlar altında düzenlemeler yapılarak ortaya çıkacak tepkilerin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Vergi aflarının çıkarılma şekilleri de farklılık göstermektedir. Çıkarılan af kanunları yapısı itibariyle incelendiğinde, farklı biçimlerde afların çıkarıldığı görülmektedir. [1]

1- Genel af kanunları içinde birkaç madde ile yapılan düzenlemeler,

2-Vergi afları için özel olarak çıkarılan vergi kanunları ile getirilen düzenlemeler,

3- Sadece vergi cezalarının affına ilişkin düzenlemeler,

4- Sadece vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları,

5- Kısa süre ya da uzun süreli veya yinelemeli vergi afları,

6- Matrah artırımları yada stok afları biçiminde aflar,

7- Ödenmeyen vergi aslı ve cezaları ile birlikte T.C.K. anlamında vergi kaçırma nedeniyle hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezaların affını düzenleyen kanunlar,

[1] Zeynep Arıkan- Hatice Yurtseven, "Türkiye de Mali Affın Ndenleri, Etkileri ve Sonuçları", **Yaklaşım,** Sayı: 136, Nisan 2004, s. 60.

8- Ödeme kolaylığı olarak nitelendirilen kamuya olan borçların tecil faizi uygulamaksızın veya çok düşük oranlarda tecil faizi uygulanarak ve hatta bu tür borçların bir bölümünün veya bunlara ilişkin gecikme faizi veya gecikme zamlarının silinmesi suretiyle uzun süreli taksitlendirilmesi yoluyla tahsilatın hızlandırılmasına ilişkin düzenlemeler.

Türkiye'de çıkarılan af kanunları sonrasında bir kez daha affa başvurulmayacağı ve yapılan düzenlemelerin son olduğu vurgulanmaktadır. Ancak çoğu kez getirilen af düzenlemeleri bir sonraki affın zeminini oluşturmaktadır. Bir kez daha yeni bir af olmayacağı fikri oluşturulmak istenmesine rağmen bu düşünce hiçbir zaman oluşturulamamaktadır. Artan bütçe açıklarının kapatılması, ekonomik istikrarın sağlanması, göz önüne alınarak sağlam ve ucuz finansman kaynağı olan vergilerin arttırılması amacıyla mali affa başvurma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. [2] Bu zorunluluk yapılan düzenlemelerin devamının geleceğini göstermektedir.

3.1.1923-1960 YILLARI ARASINDA TÜRKİYE'DE ÇIKARILAN VERGİ AF KANUNLARI

Türk hukukunda vergi affı konusunda yapılan ilk düzenleme 1906 yılında İrade Seniye ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların affına ilişkindir. Bu şekilde bir affa başvurulmasının en önemli nedeni yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin cezalarının affı halinde tahsilatın çabuklaştırılmasıdır. Çıkarılan af kanunu göre, yol vergisi yükümlülüğünden dolayı borçlu durumunda bulunanlar bu borçlarının bakaya durumunda bırakmayacak şekilde 1906 yılı sonuna kadar nakden ödedikleri takdirde cezaları affedilecektir. [3]

[2] Arıkan, **a.g.m.,** s. 59.
[3] Dönmez, **a.g.e.**, s. 142.

3.1.1.145 Sayılı Elviyeyi Selased'e Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun

Bu kanun ''5 Ağustos 1928 gün ve 145 sayılı Elviyeyi Selased e Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun'' ismiyle çıkarılmıştır. Bu kanun ile kanunun yürürlüğe girmesinden önceki döneme ait arazi, aşar ve emlak vergileri ile ilgili vergiler affedilmiştir.[4]

Bu kanun koşulsuz ve tam bir af sayılabilmektedir. Çünkü söz konusu kanun ile arazi aşar ve emlak vergisi ile işlemler başından itibaren hükümsüz sayılarak bütün sonuçlarıyla beraber ortadan kaldırılmıştır.[5] Bu anlamda genel af olarak kabul edilmektedir.

3.1.2.4 Temmuz 1934 tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun [6]

2566 Sayılı kanunun 1. Maddesine göre; Cumhuriyetin ilan edildiği 1923 yılı sonuna kadar tahakkuk etmiş bütün vergi,resim ve harçlar ile munzam kesirleri misil ve tahür zamları ve vergi terekeresi esmanı bakiyesinin kayıtlarının terkin olunacağı belirtilmiştir. Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait tahakkuk etmiş vergi, resim ve harçlar bu kanunun kapsamına girmiştir.

Kanunun 3. Maddesine göre; 1930 yılından sonra tahakkuk ettirilmiş bazı misil ve teahür zamları ile faiz takip masraflarının belirtilen sürelere kadar ödenmesi halinde terkin olunacağı belirtilmiş. 6 maddesi ise 1929 yılı sonuna kadar tahakkuk edip ödenmeyen bazı vergi ve cezalarının terkin edilmesi öngörülmüştür. Bu kanun ayrıca yürürlükten kaldırılmış bir çok verginin terkin edilmesini de öngörmüştür.

---

[4] Narinoğlu, **a.g.m.,** Sayı: 5.
[5] Dönmez, **a.g.e,** s. s.143
[6] 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun, **Düstur**, 3. Tertip, C.XV, s. 1405.

Bazı vergiler bakımından vergi aslının kısmen ödenmesi koşuluyla zam cezaları ve faizlerle, vergi aslının ödenmeyen kısmının terkin edilmesine hükmetmiştir.

Ödeme zamanları her vergi bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kanun koyucu bütün vergiler için getirdiği ortak hükümle ödemelerin her durumda yetkili icra mercileri tarafından verilen haciz ve hapis kararlarının uygulanması üzerine mahcuz malın paraya çevrilmesinden ve mahcuz alacağın tahsilinden ya da hapis süresinin sona ermesinden önce yapılmasını şart koşmuştur.

3.1.3.22 Mart 1934 tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergi Kanunu[7]

2395 Sayılı Kanun kendinden önce yürürlükte bulunan 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununu yürürlükten kaldırmıştır Geçici madde ile 755 Sayılı Kanuna göre tarh edilmiş fakat tahsil edilmemiş vergi cezalarını terkin etmiştir. Aftan 1926, 1927, 1928 yıllarında 1924 yılında vermiş oldukları temettü vergilerinin üç mislini ödemek suretiyle mükellefiyetini yapmış olanlar yararlandırılmıştır.

3.1.4.3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun[8]

29 Haziran 1938 tarih ve 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali yılı Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun ismiyle çıkarılmıştır. Bu kanunda koşulsuz af niteliği taşımaktadır. 1935 mali yılı sonuna kadar olan zamana ait tahakkuk ettirilmiş, fakat bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi munzam kesirleri ve cezalarıyla birlikte koşulsuz olarak terkin edilmiştir.

[7] 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, **Düstur**, 3. Tertip,C. XV, s. 234.
[8] 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun, **Düstur**, 3. Tertip, C.XX, s. 198.

3.1.5.4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun[9]

İkinci Dünya Savaşı döneminde uygulamaya konulan varlık vergisi 15 Mart 1944 tarih ve 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanun ile, o tarihe kadar ödenmeyen vergi borçlarının kovuşturulmasından vazgeçilmiştir.

3.1.6. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun[10]

21 Mayıs 1947 tarih ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun ismiyle çıkarılmıştır. Toprak mahsulleri ile verginin bakiyesinin terkinini öngörmüştür.

3.2.1960-1980 ARASI DÖNEMDE TÜRKİYE'DE ÇIKARILAN VERGİ AF KANUNLARI

Türkiye'de Cumhuriyet döneminden başlamak üzere her dönemde vergi af kanunlarına başvurulmuştur. 1960 sonrası dönemde de çeşitli isimlerle vergi af kanunları çıkarılmıştır. Çıkarılan af kanunlarının bir kısmı genel af niteliğinde olup birkaç maddelik düzenlemeyle vergi aflarına yer vermiştir. Bir kısmı ise vergi aflarına için özel olarak çıkarılmıştır.

Bu dönemde çıkarılan ilk af kanunu 113 Sayılı Af kanunudur. Bu kanun genel af kanunu niteliğindedir. 27 Mayıs 1960 tarihine kadar işlenmiş bazı suçların cezası tümüyle affedilmiş, bazı suçların cezaları da affedilmiştir. Kanunun yayım tarihinde henüz tahsil edilmemiş para cezaları af kapsamına alınmakla birlikte, vergi cezaları

[9] 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun, **Düstur**, 3. tertip, C.XXV, s. 173.
[10] 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun, **Düstur**, 3. Tertip, C.XXXIII, s. 1183.

ve asıl alacağa eklenen misil zamları kanunun açık hüküm ile affın dışında bırakılmıştır. (Madde: 7) Kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük suçlarına uygulanan mali nitelikteki vergi cezaları da af kapsamı dışında bırakılmıştır.

3.2.1.281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

Bu kanun 28.02.1961 tarih ve "281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun" ismiyle çıkarılmıştır. Milli Birlik Komitesi döneminde 113 Sayılı Af kanunundan sonra çıkarılmış olup, dönemin içinde bulunduğu şartlar kanunun çıkarılmasında etkili olmuştur. Olağanüstü şartlardan sonra toplumsal uzlaşmanın sağlanması amacı etkili olmuştur.

27 Mayıs Harekatından sonra 113 Sayılı Af Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunu izleyen dönemde 281 Sayılı kanun çıkarılarak parasal kolaylıklar sağlanmak suretiyle olağanüstü dönemde ortaya çıkan gerilimli ortam yumuşatılmaya çalışılmıştır.[11]

1950 yılında Türk Vergi Sisteminde kapsamlı değişiklikler yapılmıştır.193 Sayılı Gelir Vergisi ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. Sistemde yapılan değişiklikleri vergi mevzuatında yapılan değişiklikler izlemiştir. Yapılan değişikliklere uyumun sağlanması için affa gerek duyulmuş ve 281 sayılı af kanunu yürürlüğe konulmuştur. Vergi yönetiminin de yapılan değişikliklere uyum sağlaması bu kanunla gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. [12] Söz konusu değişiklikler kapsamlı değişiklikler olduğundan bu değişikliklere uyum ve yeni düzenin kolay uygulanması temel amaç olarak kabul edilmiştir.

281 sayılı kanunu sağladığı imkanlar kanunun yürürlüğe giriş tarihi olan 03.03.1961 tarihine kadar kesilmiş yada kesinleşmiş olan vergi cezaları, zam cezaları ve gecikme zamları için uygulanmıştır. Kanunla getirilen kısmi aftan yararlanmak

[11] 281 Sayılı Kanun Gerekçesi, **Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi**, C 1, S. Sayısı: 31.
[12] Dönmez, **a.g.e.**, s. 172-173.

için de en son 1962 Şubat ayı sonuna kadar öngörülen koşulun yerine getirilmesi gerekmektedir. (Madde: 3-4)

Kanunun 3. Maddesine göre; her türlü vergi, resim, harçlara ait vergi cezaları, zam cezaları ve gecikme zamlarının % 30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde; geri kalan % 70'i, % 40'ının Ekim 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde, geri kalan % 60'ı ve % 50'sinin 1961 yılı sonuna kadar ödenmesi halinde; ise % 50'sinin terkin edileceği açıklanmıştır.

Kanunun 4. Maddesinde kanunun yürürlüğe girdiği tarihte henüz kesinleşmemiş, bir başka deyişle yargı organları önünde uyuşmazlık yaratma ya da uyuşmazlığı sürdürme imkanı bulunan cezalar ve gecikme zamları bakımından ise uyuşmazlıktan vazgeçme ya da uyuşmazlık çıkarmama koşulu ile kısmi aftan yararlanılabileceği öngörülmüştür.

281 Sayılı Af Kanunun yapısal özellikleri incelendiğinde vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Aftan yararlanma için kısmi ödeme koşulunun yalnızca cezalarla ve gecikme zamlarıyla sınırlandırılması ve af koşulları yerine getirilmese bile cezaları beş yılda beş eşit taksitle ödeme imkanının her hal ve şartta mevcut olması etkili olmuştur. Kanun uyuşmazlıkları tasfiye etmek bakımından gerekli donanıma sahip değildir. Bu anlamda, uyuşmazlıktan vazgeçme koşulunun sadece cezalara ve gecikme zamlarına ilişkin uyuşmazlıklarda vazgeçilmesi şeklinde düzenlenmesi, vergi asıllarıyla ilgili uyuşmazlıkları sürdürmenin aftan yararlanmayı engellememesi bir çelişki oluşturmaktadır. [13]

3.2.2.218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun[14]

Bu kanun 23. 02.1963 tarih ve "218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun" adıyla çıkarılmıştır. Bu kanun da koşulsuz af niteliği taşımaktadır. 27 Mayıs harekatından sonra ilk sivil hükümetçe hazırlanmıştır. Bu kanunun

[13] Dönmez, **a.g.e**., s. 176.
[14] 218 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, **Düstur**, 5. tertip, C.II, s. 858-862.

gerekçesinde demokratik bir rejime ulaşmak için ve yaşanan güçlüklerin suçların artmasında etkili olduğu vurgulanarak affa gidilmiştir. [15] Bu kanunda olağanüstü dönemin özellikleri taşımaktadır.

218 Sayılı Kanunun 1. maddesi ile; 31.12.1961 tarihine kadar vergi cezalarından usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir. Ayrıca kanun ile hileli vergi suclarından doğan kamusal nitelikteki cezalar da affedilmiştir. Af yalnızca tahsil edilmemiş idari cezalara uygulanmıştır. Bu bakımdan affin kanunun yürürlük tarihinden önce tahsil edilmemiş cezalara bir etkisi olmamıştır. [16]

Kanunda gecikme zamları yer almayarak affin kapsamı dışında bırakılmıştır. Çünkü 281 sayılı kanunla gecikme zamları beş taksite bağlanmıştır. [17] Af kanunun 9. maddesini son fıkrası " 1961 yılı sonuna kadar ki dönemlere ait olarak V.U.K.'na göre ceza mahkemesince hükmolunup bu kanunun yürürlüğe girdiğe tarihte infaz edilmemiş hileli vergi suçlarına ait cezaların affedildiği" belirtilmiştir.

218 Sayılı Af kanun yükümlünün aftan yararlanması için idare yada yargı organına başvuru yapması da gerekli görülmemiştir. Af için gerekli terkinler idarenin bir iç işlemi şeklinde gerçekleşmiştir. [18] Bu anlamda af, koşulsuz bir af niteliği taşımaktadır.

Af kanununda, 1961 yılı sonuna kadar ki dönemlere ait olarak yükümlüler veya sorumlular adına kesilmiş vergi cezalarının affedildiği belirtilmiştir. (M. 9/1)

[15] 218 Sayılı Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, Dönem 1, Toplantı 2, S. Sayısı: 108.
[16] 324 No lu Tahsilat Genel Tebliği .
[17] Dönmez, **a.g.e**., s. 148.
[18] Dönmez**, a.g.e**., s. 150.

3.2.3.252 Sayılı Kanun

Bu kanun 13.06.1963 tarih ve "252 Sayılı Spor Kulüplerine Oyunculara Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ile Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun" ismiyle çıkarılmıştır. Bütün vergi asılları ve cezaları affedilmiştir.[19]

3.2.4.325 Sayılı Kanun

Bu kanun 5 Eylül 1963 tarih ve "325 Sayılı Kanun Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun" ismiyle çıkarılmıştır. Kanun, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin yükümlü veya sorumlu sıfatıyla 1960 ve daha sonraki yıllara ait vergi borç ve cezaları ile zam cezaları ilgili tahsil dairelerinin tahakkuk kayıtlarında düşülmüştür. (Madde: 1)

3.2.5.691 Sayılı Kanun

Bu kanun 16 Temmuz 1965 gün ve "691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun" ismiyle çıkarılmıştır.

Kanunun 1. Maddesi ile; belediye ve bağlı müessese ve işletmelerin yükümlü sıfatıyla borçlu oldukları vergi asılları ve hür türlü cezaları, faiz ve gecikme faizleri terkin olunmuştur.

[19] Narinoğlu, **a.g.m**., sm. 30.

3.2.6.780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun[20]

Bu kanun 3 Ağustos 1966 tarih ve "780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun" ismiyle çıkarılmıştır.

Kanunun gerekçesinde afları haklı gösterecek açıklamalar yer almaktadır. Vergi dairesi ve mali kaza mercilerinin normal olarak çalışmalarını aksatan ihtilaflı işlerin tasfiyesinin sağlanarak söz konusu mercilerin düzenli çalışmalarının sağlanması, vergi cezasına çarptırılmış mükelleflerin rahat bir hayata kavuşturulması ve çalışma güçlerinin artırılması, aldıkları cezaların bilgisizlikten kaynaklandığının kabul edilerek cezalardan kurtulmaları affın gerekçeleri arasında gösterilmiştir. Ayrıca vergi cezası kesilmiş yükümlülerin refaha kavuşturulması, çalışma güç ve şevklerinin arttırılması da gerekçeler arasında gösterilmiştir.[21]

780 Sayılı Kanunu 8. Maddesine göre; vergi cezaları ve gecikme zamları bağlı oldukları vergi asılları ödenmesi koşuluyla affedilecektir. Buna karşılık vergi aslının neleri kapsadığı açıklanmamıştır. Ayrıca af 31 Aralık 1965 tarihine kadar olan dönemlere ait olarak kesilmiş vergi cezaları ve gecikme zamlarına uygulanmıştır. Koşul olarak da vergi cezaları bağlı vergi asıllarının belirtilen süreler içinde ödenmesi olarak belirtilmiştir.

Vergi aslına bağlı olarak ilgili dönemde kesilen vergi cezalarının öngörülen koşulun yerine getirilmesi şartıyla aftan yararlandırılması teoride ve uygulamada bir sorun yaratmamıştır. Vergi aslına bağlı olmayan cezalar sorun yaratmış; ancak söz konusu cezaların da aftan yararlanması gerektiği görüşü genel olarak kabul görmüştür..[22]

780 Sayılı Kanun aftan yararlanma da koşul olarak gerek vergi aslının, gerekse gecikme zamlarının bağlı olduğu vergi aslının ödenmesi koşuluna

[20] 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, R.G. 09.08.1966, S. mük.12370.
[21] 09.08.1966 12370 Numaralı Mükerrer Resmi Gazete
[22] Dönmez**, a.g.e**., s. 154.

bağlamıştır. Vergi aslının gönüllü olarak ödenmesi affın koşulu olarak kabul edilmiştir. 321 No'lu Tahsilat Genel Tebliği bu konuyu açıklamış ve ödeme kavramını gönüllü olarak yapılan ödemeler olarak kabul etmiştir. [23] Ancak vergi yönetiminin görüşü 780 Sayılı Kanunda ödemenin nasıl ve ne şekilde yapılacağını belirtmediği için paylaşılmamıştır. Bu nedenle yükümlü ve sorumluların iradeleri dışında meydana gelen ödemeler de aftan yararlanabileceklerdir. [24]

780 Sayılı Kanun uyuşmazlık konusu olaylarda aftan yararlanmayı uyuşmazlıktan vazgeçmeye bağlamamış ve bu durumu kanunda açıkça ifade etmiştir. Uyuşmazlığın sonunda vergi aslının süresinde ödenmesini koşul olarak kabul etmiştir. (Madde: 8/2) Kanunda uyuşmazlığın çözümünde tamamen ya da kısmen haksız çıkılan yükümlüden ya da sorumludan haksız çıkılan haksız çıkılan vergi aslının % 10 zamla alınacağı açıklanmıştır. (Madde: 8/3)

Vergi yönetimi 321 No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile uyuşmazlığın sonunu itiraz komisyon kararı olarak saptamış, bu kararın yükümlüye bildiriminden itibaren bir ay içinde ödeme yapılması durumunda aftan yararlanma mümkün olmuştur. Daha sonra 324 No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile yönetim itiraz komisyon kararından sonra ödeme gerektiğini kabul etmekle birlikte uyuşmazlığın sürdürülmesi halinde Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan yürütmenin durdurulması kararı alındığında ve borç teminata bağlandığında ödeme süresinin, yürütmenin durdurulması kararı varlığını sürdürdüğü müddetçe uzayacağını kabul etmiştir.

780 Sayılı Kanun genel af kanunu niteliğinde olup vergi affını kanun içinde birkaç madde ile düzenlenmiştir. Vergi asıllarının ödenmesi koşuluyla vergi cezaları ve gecikme zamları affedilmiştir. Buna karşılık aftan yararlanmak için uyuşmazlıktan vazgeçmeyi bir koşul olarak aramamıştır. Bunu da kanunda açıkça belirtmiştir.

---

[23] 321 Nolu Tahsilat Genel Teliği, 6/F paragrafı.
[24] Çağan, "Vergi Cezalarının Affi", s. 120, İsmet Cantürk, "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, C. V, S. 59, 1971, s. 34.

Aftan yararlanma da uyuşmazlıktan vazgeçilmemesini koşul olarak istememesi aftan beklenen sonucun gerçekleşmemesine neden olmuştur. Uyuşmazlıkların tasfiye edilmesinde beklenen sonuç alınamamıştır. Yasal boşluklar bu konu da etkili olmuştur. [25] Affın gerekçesinde ifade edilmiş olan uyuşmazlık olan işlerin tasfiyesinin sağlanması suretiyle söz konusu mercilerin işlerinin azaltılması amacına ulaşılamamıştır. Bu anlamda istenen sonuçlar elde edilememiştir.

3.2.7.1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

Bu kanun 15.05.1974 tarihinde "Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affına Yönelik Kanun" ismiyle çıkarılmıştır. [26] Kanun genel af kanunu niteliğinde olup, vergi aflarıyla ilgili düzenlemelere birkaç madde ile yer verilmiştir.

1803 Sayılı af kanun meclise teklif olarak sunulmuş olup, kanun kapsamına vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelir olarak kabul edilen sosyal sigorta ve bağ-kur primlerine bağlı cezalar, gecikme zamları ve faizleri girmiştir. Ayrıca kadastro harçları da af kapsamına alınmakla birlikte sadece cezaları ve fer i nitelikte alacak olan gecikme zamları ile faizleri değil, asli nitelikte kamu alacağını da affedilmiştir. [27] Ayrıca bu kanun devletin özel hukuk alanına giren ilişkilerinden doğan borçlarını da af kapsamına almıştır. [28]

Affın kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Vergi affını düzenleyen 9. maddenin A bendinde 6183 sayılı kanuna gönderme yapılarak, bu kanunun kapsamına giren kamu gelirleri de af kapsamı içine alınmıştır.

1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere (beyana dayalı vergilendirmede 31.12.1973 yılına kadar verilmesi gereken beyannamelere) ilişkin vergi cezaları,

---

[25] Dönmez**, a.g.e**., s. 161.
[26] Resmi Gazete 18.05.1974 Sayı 14890 S. mükerrer .
[27] Dönmez, **a.g.e**., s. 162.
[28] İlhan Kutay, "1803 Sayılı Af Yasasının Mali Hükümleri", Sayı: 4, 1974, s. 668-670.

gecikme zamları ve faizlerden tahsil edilmemiş olanlar, asıllarının bu kanunun yürürlüğünden önce veya yürürlükten sonra 8 ay içinde kısmen veya tamamen ödenmesi (cebren tahsil edilenler dahil) halinde affedilmiştir. Ayrıca vergi aslına bağlı olmayan cezaların tamamı da af kapsamındadır. (Madde: 9/A) 31.12.1973 tarihinden önceki döneme ait olarak kanunun yürürlüğünden sonra kesilecek gecikme zamları, faizler ve asılları ilgiliye tebliğinden itibaren 8 ay içinde ödenmesi halinde, (A) bendi hükmü uygulanacak. (Madde: 9/B) Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte ihtilaflı bulunan veya ihtilaflı hale getirilen, vergi asılları ihtilafın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren 8 ay içinde ödenirse, yukarıda bendlerdeki hükümler uygulanacaktır. Ancak kanunun yürürlüğe girmesinden sonra ihtilafı sürenlerden hüküm sonucu vergi asılları % 20, kaçakçılık cezasının uygulandığı vergi asılları % 50 fazlasıyla alınacaktır. (Madde: 9/C) (D) bendine göre ise tecil müessesesi de aftan yararlanmaya engel değildir. Kanunun yürürlüğünden itibaren 1 yıl içinde pişmanlık talebinde bulunanlara, haber verme tarihinden itibaren 8 ay içinde ödenmesi kaydıyla vergi cezasının ve pişmanlık zammının uygulanmayacağı belirtilmiştir. (Madde: 9/E)

1803 Sayılı kanunda doğrudan kamusal nitelikteki vergi cezalarını affından söz edilmemiştir. 1. maddede " Kanunların suçu tespit eden asıl maddesinde, üst sınır 12 yılı geçmeyen hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile yahut yalnız veya birlikte olarak para cezasıyla cezalandırdığı veya müsadereyi yahut bir meslek veya sanatın yapılmamasını veyahut bu cezalardan birini veya birkaçının gerektiren fiiller hakkında takibat" yapılmayacağı belirtilmiştir. Buradan hileli vergi suçu ve hileli vergi suçuna teşebbüs edilen cezalarından affedildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. [29]

Kanunda af kapsamına giren vergilere ve diğer kamu alacaklarına ait cezalar da affedilmiştir. (Madde: 9/A)

1803 Sayılı kanun 31.12.1973 tarihine kadar ki vergilendirme dönemlerine ilişkin cezaların yanı sıra fer'i nitelikte bir kamu alacağı olan gecikme zammı ve

[29] Dönmez, **a.g.e.**, s. 165.

faizlerini de affetmiştir. Ayrıca asli nitelikte olan kadastro harçları da af kapsamına alınmıştır.

Vergi cezaları, gecikme zamları ve faizler için öngörülen aftan yararlanma koşulu, vergi aslının ödenmesine bağlanmıştır. Af kanununda vergi aslının ödenmesi için sekiz aylık bir süre öngörülmüştür. Bu sürenin, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesinleşmiş alacaklar için yürürlük tarihinden itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiş; kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra, af dönemlerine ilişkin olarak, tebliğ edilecek vergiler için ise tebliğ tarihinden itibaren işleyeceği belirtilmiştir. Uyuşmazlık durumunda ise uyuşmazlığın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren 8 aylık süre öngörülmüştür. (Madde: 9)

1803 Sayılı Kanun, aftan yararlanmak için vergi aslının tamamının ödenmesini gerekli görmemiştir. Aftan yararlanma bakımından kamu alacağının ödenme biçimi konusunda herhangi bir ayrım yapmamıştır. Cebren tahsil ile gönüllü ödeme birbirinden ayrılmamıştır. [30]

1803 Sayılı Kanun genel af niteliğinde olup, vergi afları birkaç madde ile düzenlenmiştir. Bu anlamda vergi affına yönelik çıkarılmış bir kanun niteliği taşımamaktadır.

9. Maddenin B bendinde af dönemlerine ilişkin olarak konulan kanunun yürürlük tarihinden sonra kesinleşecek vergi ve cezaların da af kapsamına alınmasının son derece anlamsız ve af birlikte uygulandığında olumlu neticeler alınması muhtemel pişmanlık kurumunun etkisini azaltıcı niteliktedir. İdarenin bilgisi dışında kalmış matrahlar bakımından yükümlülerin gözlenen matrahları gönüllü olarak beyan etmeleri koşuluyla af uygulanabilirdi. Tecil kurumuna açıkça gönderme yapılması, vergi aslının ödenmesi koşulu ile hedeflenen amaçları zayıflatmıştır. Asli

[30] Dönmez, **a.g.e**., s. 168.

nitelikte bir kamu alacağı olan kadastro harçlarının affının da öngörülmüş olması genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık yönünden eleştirilmiştir. [31]

3.3.1980 VE SONRASI DÖNEMDE TÜRKİYE'DE ÇIKARILAN VERGİ AF KANUNLARI

3.3.1.2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun

3.3.1.1.2431 Sayılı Kanunun Amacı

1961 yılında çıkarılan 281 sayılı kanunda olduğu gibi olağanüstü dönemden sonra çıkarılan kanunlardan biri de 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun'dur. [32] Milli Güvenlik Konseyi Döneminde vergi kanunlarında da önemli değişiklikler yapılması kanunun çıkarılmasında etkili olmuştur. Ülkenin çözüm bekleyen sorunlarına ilişkin hukuki düzenlemelerin 12 Eylül öncesinde yapılmamış olması ve 1970 yılında ciddi olarak vergi kanunu çıkarılmaması da kanunun diğer gerekçeleridir. 12 Eylül döneminden sonra Milli Güvenlik Konseyi'nin ilk icraatları vergi alanına ilişkin olmuştur. Çok kısa bir sürede ve seri şekilde kabul edilip yürürlüğe konulan vergi kanunlarıdır. [33] Devlet hazinesine gelir sağlama amacına yönelik olan mali nedenler de yapılan değişikliklerde etkili olmuştur. Vergi yönetiminin ve vergi yargısının gerekli teknik ve hukuki donanıma sahip olmaması, bu organların yeterli ölçüde çalışma gücünden yoksun kalmasına yol açmıştır.

[31] Dönmez, **a.g.e**., s. 170..
[32] Resmi Gazete, Sayı: 17287, 22.03.1981.
[33] Yılmaz Özbalcı, "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanunun Getirdikleri", **İktisat ve Maliye**, C. 28, C.2, Mayıs 1981, S. 83.

3.3.1.2. 2431 Sayılı Kanunun Kapsamı

2431 Sayılı Kanun, V.U.K. kapsamına giren vergi, resim ve harçları kapsamına almıştır. V.U.K. kapsamı dışında kalan gümrük vergileri ile diğer kamu alacakları kapsam dışında bırakılmıştır.

31.12.1981 tarihinden sonra kanun hükümlerinden yararlanılması mümkün olmamakla beraber uygulamada vergi yönetimi kanunun yürürlük tarihi olan 22.03.1981-31.08.1981 tarihleri arasında tebliğ edilmiş vergi, resim harçlarla ilgili cezalarında af hükümlerinden yararlanmasına imkan tanımıştır. [34]

2431 Sayılı Kanun yükümlülerin ve ceza sorumlularının vergi cezalarına; gecikme zamlarına, pişmanlık zamlarına yönelik sorumluluklarını kısmen yada tamamen kaldıran düzenlemeler getirmiştir. [35]

2431 Sayılı Kanun ceza mahkemelerince yargılanan vergi suçları dolayısıyla hükmedilen kamusal nitelikteki cezalar konusunda bir hüküm içermemesi nedeniyle kamusal nitelikteki vergi cezaları affın kapsamı dışında kalmıştır.

2431 Sayılı Kanun, yaptırımı idare tarafından belirlenen fiillerden dolayı bir vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların aftan ne ölçüde yararlanacağını belirlerken vergi aslının ve cezasının kanunun yürürlüğe giriş itibariyle kesinleşip kesinleşmemesine göre bir ayrım yapmamıştır. Kanun koyucu yürürlük tarihinden önce kesinleşmiş vergi cezalarda, cezanın % 90 ını bazı koşullarda affetmiştir. Bır anlamda kısmi af getirmiştir. (Madde: 1)[36] Kesinleşmemiş vergi ve cezalarda koşulların yerine getirilmesine bağlı olarak cezaların tamamı affedilmiştir. (Madde: 2) Vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük cezaları da bütünüyle affedilmiştir. Kanunun yürürlük tarihinden önce kesilmiş bütün cezaların tahsilinden önce kesilmiş

[34] Özbalcı**, a.g.m**., s. 87-88.
[35] Dönmez, **a.g.e**., s. 182.
[36] 360 Nolu Tahsilat Genel Tebliği

bütün cezaların tahsilinden vazgeçileceği ancak tahsil edilmiş olanların ifade edilmeyeceği belirtilmiştir. [37]

Kesinleşmemiş yada uyuşmazlık yaratılmış alacakların her ikisinde de kanunun yürürlük tarihi olan 22.03.1981 e kadar işlemiş, fakat tahsil edilmemiş gecikme zamlarından vazgeçilmiştir. (Madde: 1/F , Madde: 2) Kanunun yürürlüğe girdiği tarihle ödeme vadesi olarak belirlenen 31.08.1981 tarihleri arasında gecikme zamları hesaplanmamıştır. [38] Kanunun 9. Maddesinde kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş yada cebri icra dolayısıyla tahsil edilmiş gecikme zamlarının da iade edilmeyeceği açıkça belirtilmiştir. Ayrıca aynı kanunun 4. Maddesinde de yükümlülere pişmanlık koşullarına uygun olarak beyanda bulunmaları koşuluyla pişmanlık zammının alınmayacağı ifade edilmiştir.

2431 Sayılı Kanunun 5. Maddesinde, yükümlülerin 31.12.1979 tarihi itibariyle bildikleri servetleri, ek beyanla düzeltebileceği kabul edilmiştir. Bu bildirimin kapsamına yükümlülerin ticari işletmelerine dahil olmayan varlıkları da alınmıştır. 31.12.1979 tarihi itibariyle hiç servet beyannamesi vermemiş olanlar da servet bildiriminde bulunma imkanı tanınmıştır.

3.3.1.3.2431 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları

2431 Sayılı Kanun alacaklar bakımından aftan yararlanılması, kesinleşen vergi, resim ve harç aslının tamamı ile bunlara bağlı cezaların % 10 unun 31.08.1981 tarihine kadar ödenmesi koşuluna bağlanmıştır. (Madde: 1) Ödemenin kısmen yapılması durumunda ödenen kısımla orantılı olarak aftan yararlanılması mümkün olmuştur. [39]

[37] 360 Nolu Tahsilat Genel Tebliği.
[38] 360 Nolu Tahsilat Genel Tebliği.
[39] 360 Nolu Tahsilat Genel Tebliği.

Vergi aslına ve cezaya ilişkin ödeme, kanunun yürürlük tarihinden önce belirlenen koşula uygun yapılmış ise aftan yararlanılabilecektir. Koşulu aşan ödemelerin iade edilmeyeceği 1. Maddede açıklanmıştır.

2431 Sayılı Kanun, vergi alacağının kesinleşmemiş olması durumunda yükümlülerin uyuşmazlık çıkarmamaları yada çıkarılmış uyuşmazlıktan vazgeçmeleri koşuluyla aftan yararlanabileceklerini öngörmüştür. Uyuşmazlıktan vazgeçen yükümlünün kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle tarhiyatın bulunduğu en son aşama da belirlenmiş olan miktarı 31.08.1981 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir. (Madde: 2)

2431 Sayılı Kanun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak V.U.K. nun 371. maddesine göre, beyana dayanan vergilerde (emlak vergisi hariç) yükümlüler işlemiş oldukları ve vergi kaybı doğuran suçlarını 31.08.1981 tarihine kadar vergi dairesine bildirirler ve aynı süreler içinde beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarhedilen vergileri öderlerse kendilerinden alınması gereken pişmanlık zammı alınmayacaktır. (Madde: 4)

3.3.1.4.Değerlendirme

2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanununun amaçlarının başında, 1981 tarihinden önceki dönemlere ait 100 milyar dolayındaki takipli alacaklar ile vergi itiraz komisyonları, vergiler itiraz komisyonu ve danıştay nezdinde birikmiş uyuşmazlıklı dosyaların tasfiye edilmesi birikmiş uyuşmazlıklı dosyaların tasfiye edilmesi geliyordu. 01.01.1981 tarihinden önceki dönemlere ait Emlak Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi ile ilgili olarak takdir ve itiraz komisyonlarında bulunan 1,5 milyon civarındaki dosyanın tasfiye edilmesi öngörülmüştür.[40] Uygulamaların sonucunda, Takdir komisyonlarında bulunan dosyalardan 934274 adedinin Vergiler İtiraz Komisyonu ve Danıştay nezdinde ihtilaflı bulunan dosyalardan toplam 89840 adedinin işlemden

[40] Narinoğlu**, a.g.m**., s. 34.

kaldırılması, 33 milyon liralık stok emtianın kayıtlara intikal ettirilerek ekonomiye çekilmesi sağlanmış ve 50 milyon lira tahsilat yapılmıştır. [41]

2431 Sayılı Kanun beklenen amaçların gerçekleştirilmesinde etkili olmamıştır. Beyan ve ödeme sürelerinin kısa tutulması, tasfiye edilen uyuşmazlıklı dosyaların yeniden hızlı bir biçimde artması ve yargı organlarının iş yükünün artması ile sonuçlanmıştır. [42] Yeni bir af kanununun çıkarılmasının zemini hazırlanmaya başlamıştır. Ayrıca 2431 Sayılı Kanun kara paranın meşru sınırlar içine çekilmesi konusunda da başarılı olamamıştır. 12 Eylül Harekatı güvenlik açısından toplumda huzur ortamını sağlamakla birlikte ekonomik ve mali alandaki sorunların çözümünü sağlamamış ve bu alandaki sorunlar varlığını sürdürmeye devam etmiştir. Ayrıca çıkarılan affa katılım da beklenen düzeyde gerçekleşmemiştir. [43]

3.3.2.2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun

3.3.2.1.2801 Sayılı Kanunun Amacı

24.2.1983 gün ve 17969 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan 2801 sayılı Bazı Kamu alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun ismiyle çıkarılmıştır.[44] Söz konusu kanunla vergi idaresinin sağlıklı yapıya kavuşturulması ve yeni kurulmuş Vergi mahkemelerinin geçmiş dönemlere ait büyük iş yükü altında kalmaları önlenmeye çalışılmıştır.

2431 Sayılı Kanundan beklenen sonuçların elde edilememesi nedeniyle yeni bir af kanunu iki yıl sonunda yürürlüğe konulmuştur. 2801 Sayılı Kanunun yürürlüğe konulmasında vergi yönetiminin vergi toplamada yetersiz kalışı, vergi tahsilatında yaşanan sorunlar, ekonomik ve mali alandaki sorunları, uyuşmazlık konusu olan

[41] Narinoğlu **a.g.m.**, s. 34.
[42] 2801 Sayılı Kanun Gerekçesi, **Danışma Meclilsi Tutanak Dergisi**, C. X IV, S. Sayısı 322, B: 49.
[43] Dönmez, **a.g.e**., s. 195.
[44] 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun, R.G. 17669, 22.02.1983.

davaların artması dolayısıyla vergi yargısı organlarının iş yüklerinin artışı etkili olmuştur. Bu nedenlerle 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Bu kanunla önceki dönemde çıkarılmış olan kanunların uygulamasında yaşanan sorunlar aşılmaya çalışılmıştır.

3.3.2.2.2801 Sayılı Kanunun Kapsamı

2801 Sayılı Kanunun 1. maddesinde kanunun kapsamı açıklanmıştır. Buna göre; kanun kapsamına, V.U.K. kapsamındaki vergi, resim ve harçları ile bunlara bağlı vergi cezaları ile gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanı girmiştir. Ayrıca kanun 01.01.1983 tarihinden önceki dönemleri de kapsamıştır. Ancak, beyana dayanan vergilendirmede söz konusu tarihten önceki dönemlere ilişkin vergi, resim ve harçlar bakımından aftan yararlanılabilmesi için beyanname verme sürelerinin ek süre dahil 01.01.1983 tarihinden sonraya rastlamaması öngörülmüştür.

2801 Sayılı Kanun kamusal nitelikteki vergi suçlarından yalnızca V.U.K.'da yer alan kaçakçılık suçunu af kapsamına almıştır. Buna karşılık, kaçakçılığa teşebbüs, bilgi vermekten çekinmek, kaçakçılığa teşebbüs, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları affin kapsamı dışında bırakılmıştır. Kesinleşmemiş vergiler ve cezalar bakımından, 2801 Sayılı Kanunun öngördüğü koşulun yerine getirilmesi kaydıyla aftan yararlanmak mümkün kılınmıştır.

3.3.2.3.2801 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları

2801 Sayılı Kanun yürürlük tarihinden önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş bulunan vergilerin ilk taksitinin en geç 30.06.1984 tarihinde ödenmek üzere ikişer aylık devrelerde eşit taksitlerle 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde, bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısının tahsilinden vazgeçileceğini düzenlemiştir. Ayrıca kanun yürürlüğe giriş tarihinden önce asılları ödenmiş bulunan vergilerin cezalarının

tamamı ile bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının yarısının da terkin edileceğini belirtmiştir. (Madde: 2)

Kanunun 3. Maddesinde, kanunun yürürlüğünde Vergi Mahkemeleri Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da ihtilaflı hale getirilmiş ve ikmalen, re sen veya idarece tarh edilmiş bulunan vergilerin ihtilaflı kısmının ¾ ünün 2. maddede öngörülen süre ve şekilde ödenmesi halinde, ihtilaflı kısmın geri kalan ¼ ü ile bunlara bağlı vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceğini düzenlemiştir.

Kanunun 4. maddesine göre; kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanmasına rağmen, yürürlük tarihine kadar bitirilmemiş vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine de devam edilecektir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilecek vergilerin ¾ ünün ikişer aylık devrelerde ve 6 eşit taksitte ödenmesi halinde, söz konusu vergilere ilişkin ¼ lük kısım ile vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ancak öngörülen sürelerde ödeme yapılmadığı takdirde bu vergilere bağlı vergi cezaları ve gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir.

3.3.2.4.Matrah Artırımına İlişkin Hükümler

2801 Sayılı Kanunun 5. maddesine göre; Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri kanunda belirtilen yıllara ait vermiş oldukları yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları, kanunda belirtilen süre içinde ve miktarlar oranında arttırdıkları takdirde artırımda bulundukları yıllara ilişkin vergi incelemesi de yapılmayacaktır. Matrah artırımının kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içinde yapılması gerekmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri matrahlarını 1978 yılı için % 25, 1979 yılı için % 20, 1980 yılı için % 15, 1981 yılı için % 10 artırmaları gerekmektedir. Ayrıca artıracakları matrahlar da 25000 liradan az olamayacaktır. Matrahlar gelir

vergisi mükelleflerinde % 40, kurumlar vergisi mükelleflerinde % 50 oranında vergilendirilir. Ayrıca matrahlar üzerinden gelir ve mali denge vergileri de alınmaz.

3.3.3.3239 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri

3.3.3.1.3239 Sayılı Kanunun Amacı

3239 Sayılı kanun 04.12.1985 tarih ve 18944 Sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılarak vergi idaresinin hukuki bakımdan güçlendirilmesi amaçlanmış ve yükümlüler açısından da sıkı hükümler getirilmiştir. Kanun ile belge düzeni güçlendirilerek yükümlülerin vergi ödevlerine uygun davranmaları sağlanmaya çalışılmıştır. Vergi sorumluluğunun kapsamı genişletilerek müteselsil sorumluluk getirilmiştir. Vergi cezaları da arttırılmıştır. Belge düzenine uymayanlara yeni cezalar getirilmiş, ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler için gecikme faizi uygulaması getirilmiştir. Kaçakçılığa teşebbüs suçunun kapsamı da genişletilmiştir.[45]

3.3.3.2.3239 Sayılı Kanunun Kapsamı

Kanunun geçici 4. maddesi vergisel affı kapsamaktadır. Bu maddeye göre; kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayanlar vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31.12.1985 yılı sonuna kadar ödedikleri takdirde, onların adına kesilen cezaların terkin edileceği ve gecikme zammı ile tecil faizinin hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca kanunun yürürlüğe girdiği tarihte vergi borcu aslı 300.000- lirayı aşmayan mükelleflerden bu vergi borcu ile cezaları uyuşmazlık konusu yapanlar bundan vazgeçerek 31.12.1985 tarihine kadar vergi aslını % 25 fazlası ile öderlerse, bunlar hakkında da kesilen cezalar terkin olunacak ve gecikme zammı alınmayacaktır.

[45] Bkz. Zekai İzmit, "Mükelleflerin ödevleri, belge düzeni ve uygulanacak cezalar konusunda VUK da yapılan değişiklikler", **vergi dünyası** s. 54, Şubat 1986, s. 35-44.

3.3.3.3.3239 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları

Aftan yararlanmak için vergi aslının 31.12.1989 tarihine kadar ödenmesi şartı getirilerek af dönemi 11.12.1985 ile 31.12.1985 tarihleriyle sınırlandırılmıştır. Ayrıca aftan yararlanmak uyuşmazlık yaratmamak ya da uyuşmazlığı sürdürmeme koşulları öngörülmüştür. Bu şekilde af ile küçük miktarlı vergi borçları için yargı organlarının iş yükünün ağırlaştırılmaması amaçlanmıştır. [46]

Af hükmünde vergi kavramı genel bir kavram olarak kullanıldığından tüm vergiler bu affın kapsamında olarak kabul edilebilmektedir. [47]

3.3.4.3505 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri

3.3.4.1.3505 Sayılı Kanunun Amacı

10 aralık 1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 3505 Sayılı Kanun çeşitli kanunlarda değişiklik yaparken, eklenen geçici madde ile vergi affına da yer vermiştir.

3505 Sayılı Kanun, yükümlülerin durumlarını ağırlaştıracak hükümler yürürlüğe girmeden önce yükümlülere verilen son bir şans olarak kabul edilebilmektedir. Çünkü söz konusu kanun ile belge düzenine ilişkin yapılan son değişikliklerin yanı sıra 6183 sayılı kanunda da önemli değişiklikler yapılmıştır.

3505 Sayılı Kanunun çıkarılış amacı 3239 sayılı kanun ile benzerlik göstermektedir. Vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının ödenmesinin sağlanması, vergi idaresinin

[46] Dönmez**, a.g.e**., s. 222.
[47] Karabulut, **a.g.t.,** s. 123.

etkinliğinin arttırılması için vergi idaresinde ve idari yargıda işlem gören düşük rakamlı dosyaların ekonomik ve teknik gerekçelerle tasfiye edilmesi amaçlanmıştır.[48]

3.3.4.2.3505 Sayılı Kanunun Kapsamı

3505 Sayılı Kanunun geçici 1. maddesi[49] ile kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergiler ile bu tarih itibariyle ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin % 30 fazlası ile ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ayrıca kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce her bir vergi türü, vergilendirme ve vergi dairesi itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan her vergi türü itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan ve her vergi türü itibariyle miktarı 500.000 lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 30' unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, kalan % 70' inin tahsilinden vazgeçileceğini belirtmiştir.

3.3.4.3.3505 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları

Söz konusu kanunla aftan yararlanmak için vergi aslının 31.12.1988 tarihi sonuna kadar % 30 fazlası ile ödenmesi koşulu getirilmiştir. Ayrıca ihtilaf yaratmamak ve yaratılan ihtilaftan vazgeçmek de koşul olarak belirtilerek bu koşula uyulması halinde gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ayrıca kanunun yürürlüğünden önce her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan her vergi türü itibariyle miktarı 500.000 lirayı

[48] Narinoğlu, **a.g.m**., s. 37-38.
[49] 373 Nolu Tahsilat Genel Tebliği

aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 30'unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde kalanının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

3.3.5.3512 Sayılı Kanun Getirilen Af Hükümleri

3512 Sayılı Bütce Kanunu Resmi Gazetenin 28.12.1988 tarih ve 20033 sayılı nüshasında yayınlanarak yürürlüğe girmiş olup, 63. maddesi ile vergi affı ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir.

Söz konusu maddeye göre yasa koyucu geçmiş yıllara ilişkin borçları, borçlunun kamu kurumu özelliğini dikkate olarak tasfiye etmek istemiştir. Bu maddeyle belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik vergi affı getirilmiştir. Af kapsamına giren cezaların vergi aslının 30.06.1989 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir. bir vergi aslına bağlı olmayan cezaların tahsilinden vazgeçilmiştir. Kanunun yürürlüğe girmesinden önce ödenen vergi asılları ile ilgili cezalar da affedilmiştir.

3.3.6.3571 Sayılı Kanun İle İlgili Af Hükümleri

3.3.6.1.3571 Sayılı Kanunun Kapsamı

14.06.1989 tarihinde kabul edilen 3571 Sayılı Kanun Resmi Gazetenin 20201 sayısı ile 20.06.1989 tarihinde yayınlanmıştır. Bu kanun kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulunca kendilerine vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik af hükmünü içermekle birlikte çeşitli vergi kanunlarıyla bunlar dışındaki kanunlarda değişiklik yapmış ve bir kısım hükümleri de yürürlükten kaldırmıştır. Kanun maddesinde belirtilen kuruluşlar sosyal yönü ağır basan kuruluşlar olup, bu kuruluşların vergi borçları onların faaliyetlerinde aksamalara yol

açmaktadır. Bu kanunla bu kuruluşların vergi borçlarının tasfiye edilmesi ve ortaya çıkan uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.[50]

3.3.6.2.3571 Sayılı Kanundan Yararlanma Koşulları

3571 sayılı kanunun geçici 2. maddesi; kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait iktisadi işletmelerinin, bu kanunun yayımı tarihine kadar adlarına tarih ve tebliğ edilmiş olduğu halde (uzlaşmaya varılmış olanlar hariç) henüz ödenmemiş vergi asıllarının %10 fazlasıyla uyuşmazlık yaratmamak, yaratılmış uyuşmazlıktan vazgeçmek koşuluyla bu kanunun yürürlük tarihini izleyen ay başından itibaren aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içinde ödemeleri halinde bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile 6183 sayılı kanunun 51. maddesi uyarınca kamu alacağının vergi aslına dönüşen kısmının tahsilinden vazgeçileceğini öngörmektedir.

3571 Sayılı Kanun vergiler yönünden bir sınırlama yapmamıştır. Ancak yükümlüler yönünden sınırlamaya giderek dernek ve vakıflarla affı sınırlı tutmuştur. Ayrıca uyuşmazlık yaratmamak ya da yaratılmış uyuşmazlıktan vazgeçmek başka bir şart olarak sunulmuştur. Vergi asıllarının % 10 fazlası ile birlikte aylık eşit taksitlerle iki yıl içinde ödenmeleri de koşul olarak kabul edilmiştir.

3.3.7.3689 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri

3.3.7.1.3689 Sayılı Kanunun Amacı

3689 sayılı kanunu 15.12.1990 tarihinde kabul edilerek; 213 Sayılı V.U.K da, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununda ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda değişiklikleri öngörmüştür. [51]

---

[50] Dönmez, **a.g.e**., s. 238.
[51] 36989 Sayılı Kanun, RG., 20.12.1990, NO: 20731.

Vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin kısmi affını kabul eden kanunda ekonomik gerekçeler önemli rol oynamıştır. Kamu alacağının çabuk bir biçimde tahsil edilmesi amaçlanarak, kanunda belirtilen miktarlar yüksek olarak belirlenmiştir. [52]

3.3.7.2.3689 Sayılı Kanunun Kapsamı ve Kanundan Yararlanma Koşulları

3689 Sayılı Kanunun geçici 1. maddesi vergi affını kapsamaktadır. Bu maddeye göre bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte her yıl vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle 3.000.000 lirayı, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergide 25.000.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi geçmiş olan ya da ödeme süresi geçmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'unun yarısının 31.12.1990, diğer yarısının 31.01.1991 tarihi sonuna kadar iki eşit taksitte tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaftan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Kanunun yürürlük tarihinde ihtilaflı olan ya da dava açma süresi geçmemiş olan ikmalen, resen ya da idarece yapılan tarhiyatlarda da yukarıda hükümler geçerli olacaktır.

3689 Sayılı Kanun vergi affını 10 günlük bir süre ile sınırlayarak uygulamada sorunlar yaşanmasına neden olmuştur. Uygulamada işlemlerin yerine getirilmesinde aksaklıklar yaşanmış ve bu aksaklıkların kanunun amacına ulaşmayı engellediği belirtilmiştir. [53]

[52] Narinoğlu **, a.g.m**., s. 39.
[53] Narinoğlu**, a.g.m**., s. 26-40.

3.3.8.3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun

3.3.8.1.3787 Sayılı Kanunun Amacı

3787 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Matrah Artırım Hakkında Kanun dönemin değişen hükümeti tarafından getirilmiştir ve enflasyonun indirilmesi, bütçe ve dış ticaret açıklarının kapatılması yönünde çalışmalar da bu dönemde başlatılmıştır. [54] Ayrıca vergi dairelerinde birikmiş takipli dosyalar ile yargı aşamasındaki ihtilaflı dosyaların azaltılması, mükelleflerce ödenememiş vergi borçlarının asıllarının tamamı ile ceza, zam faizlerinin bir kısmının ödenmesi şartıyla borçlarının tasfiyesinin sağlanması, kamu alacaklarının hazineye aktarılmasının sağlanması, yıllık beyanname ile bildirilen kazançlarını tam ve doğru olarak bildirmemiş mükelleflerin bu kazançlarını beyan etmesinin ve matrah arttırma imkanının sağlanması, söz konusu imkandan KDV ile KV den müstesna kazançları nedeniyle muhtasar beyanname veren mükelleflerin yararlandırılması, belirli bir tutarın altında kalan ve tahsil masrafı alacak miktarını geçen kamu alacaklarının terkini, inceleme ve takdir aşamasındaki dosyalar için af imkanının tanınması, ödemelerde kolaylık sağlanması vb. amaçlar kanunun gerekçesinde açıklanmıştır.[55] Bu şekilde devletin alacaklarına kavuşma imkanının artacağı ve yargı organlarındaki dosyaların azalacağı kabul edilmiştir.

3.3.8.2.3787 Sayılı Kanunun Kapsamı

21.03.1992 tarihinde kabul edilen 3.04.1992 tarihinde 21194 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun kapsamlı bir vergi affı kanunudur.

Kanun kesinleşmiş veya ihtilaflı kamu alacaklarına, inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan işlemlere kısmi ceza indirimi uygulamasını öngörmektedir.

---

[54] Akgün, **a.g.t**., s. 61.
[55] TBMM, 19. Dönem, S. Sayısı 18, 1/334, 28.01.1992.

3.3.8.3.Kesinleşmiş Kamu Alacakları ve Kesinleşmemiş veya İhtilaflı Kamu Alacakları

Kanunun 1. maddesi kesinleşmiş kamu alacakları ile ilgilidir. Buna göre 03.04.1992 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde ödenmemiş veya ödeme süresi geçmemiş olan vergi, resim ve harçların tamamı ile bunlara isabet eden gecikme zam ve faizleri ile vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'unun 4 eşit taksitte Ekim 1992 sonuna kadar ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi halinde % 70'inin tahsilinden vazgeçilecektir. Aynı koşullardan aslı ödenmiş vergi cezaları, gecikme zam ve faizleri de yararlanacaktır.

Bu madde sadece, ödeme mükellefiyeti getirmektedir. Başkaca her hangi bir şart ileri sürmemektedir. Vatandaş vergisini ve eklerini ödeyecek başka hiçbir şekilde şarta uymayacaktır. [56]

Kanunun 2. maddesi kesinleşmemiş veya ihtilaflı kamu alacakları ilgilidir. İkmalen, re sen veya idarece tarh edilmiş bulunan ihtilaflı kamu alacakları da ihtilaf yaratılmamak veya yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi ve öngörülen sürede ödeme yapılması koşulu ile gecikme zam ve faizleri ile vergi cezalarının ayrı ayrı % 70 inin affedileceği kabul edilmiştir.

Kanunun 3. maddesi, 1990,1991 ve 1992 yılları için 6183 sayılı kanunun 51. maddesi hükümlerinin uygulanmaması ile ilgilidir. Madde, 10.12.1988 tarihinden sonra tahsil edilebilir hale gelen gecikme faizlerinden asıl addolunarak ödenen miktarların mahsubuna da imkan tanımakta, fazlalık bulunması halinde ise mükellefe iade imkanı bulunmadığını belirtmektedir.

[56] Aydın Erdim, "Af Kanunu Geçip Giderken", **Maliye Postası**, Sayı: 290, Ekim 1992, s. 20.

3.3.8.4.İnceleme ve Tarhiyat Aşamasında Bulunan İşlemler ve Tarhiyat Aşamasında Bulunan Vergi, Resim ve Harçlar

Kanunun 4. maddesine göre; 01.01.1992 tarihinden önceki dönemlere ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlandığı halde, yürürlük tarihine kadar tamamlanmamış vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edilecektir. Bu işlemlerin tamamlanmasında sonra tarh edilecek vergilerin tamamı ile kesilecek cezaların ve hesaplanacak gecikme faizinin %10'unun ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda gecikme faizi ve vergi cezalarının % 90'ının tahsilinden vazgeçilecektir. Ancak yükümlülerin bu hükümden yararlanabilmeleri için kanunda belirtilen süre ve şekilde ödeme yapmaları ve ihtilaf yaratmamaları gerekmektedir. Bu madde hükmünden yararlanan mükellefler hakkında V.U.K.' unun 359. maddesine göre de kamu davası açılamaz ve açılmış olan davalarda sürdürülemez.

Bu kanunun 2. maddesi ile 4. maddesi hükümlerinden yararlananlar, uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük hükümlerinden de yararlanamayacağı kanunda ayrıca düzenlenmiştir.

Kanunun 5. maddesi Götürü Vergi mükelleflerini kapsamakta olup, 01.01.1992 ye kadar tarh ettirilecek götürü vergi mükellefleri de 2. madde çerçevesinde aftan yararlanacaklardır.

İnceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan vergi, resim ve harçların incelemelerine devam edileceği, inceleme sonucunda tarh edilecek vergilerin tamamının ödenmesi ile vergi cezalarının % 90'ının affedileceği hükme bağlanmıştır. (Madde: 4/2) Bu kanundan yararlanılarak ödenecek gecikme zammı ve gecikme faizlerinin tespitinde 6183 sayılı kanunun 51. maddesinin hükmü 1.1.1990-1.1.1991-1.1.1992 tarihleri itibariyle gecikme zammı ve faizi hesaplamalarında asıl addolunan işleminin uygulanmaması yönünde karar alınmıştır. Ayrıca ödenmesi gereken

gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının toplamı doğmalarına neden olan alacak asılını geçmeyeceği belirtilmiştir. (Madde: 17)

3.3.8.5.Pişmanlıkta Beyan

Kanunun 6. maddesi Pişmanlık başlığını taşımakta olup, 30.04.1992 tarihine kadar verilecek pişmanlık beyannamelerine istinaden hesaplanacak vergi, resim ve harç asılları ile bunlara ilişkin hesaplanan pişmanlık zamları ve kesilen usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı % 10'unun Ekim 1992 ye kadar 4 eşit taksitte ödenmesi halinde kalan % 90'lık pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasının tahsilinden vazgeçileceğini hükme bağlamaktadır. Bu madde Emlak Vergileri hakkında da uygulanacaktır.

3.3.8.5.6.Matrah Artırımı İle İlgili Hükümler

Gelir ve Kurumlar Vergisinde matrah artırımı ile ilgili 7. madde ise şu şekilde düzenlenmiştir. "Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını aşağıda yazılı yıllara ilişkin asgari nispetlerden az olmamak üzere, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, 30 Nisan 1992 tarihine kadar artırdıkları takdirde, artırımda bulundukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmaz."

YILLAR	ARTIRIM NİSPETLERİ
1987 Takvim yılı için	% 40
1988 Takvim yılı için	%35
1989 Takvim yılı için	% 30
1990 Takvim yılı için	% 20

Matrah artırımı esası kanunun yürürlük tarihine kadar hiç beyanname vermemiş veya zarar beyanında bulunmuş gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri

içinde geçerli sayılmıştır. Buna göre; hiç beyanname vermeyen veya zarar beyanında bulunan mükelleflerin artırımları aşağıdaki tutarları geçmemeleri şartı getirilmiştir.

	GV Beyannamesi Matrah Arttırımı	KV Beyannamesi Matrah Arttırımı
1987 takvim yılı için	1.500.000	5.000.000
1988 takvim yılı için	2.500.000	8.000.000
1989 takvim yılı için	4.000.000	13.000.000
1990 takvim yılı için	6.000.000	20.000.000

Kanunun 8. maddesi, 7. maddeye göre artırılan matrahın % 20'si tutarında KDV ödenmesiyle, ilgili yıl için KDV incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağını belirtmektedir.

3.3.8.7.İşyeri Kapatma, Kaçakçılık ve Kaçakçılığa Teşebbüs Cezalarının Uygulanmayacağı Haller

Kanun, özel usulsüzlük cezası nedeniyle verilen işyeri kapatma cezalarını da, ihtilaf yaratmama veya ihtilaftan vazgeçme koşulu ile affetmiştir. Ayrıca 01.01.1992 den önce kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçu işleyip de haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmamış olanlar hakkında, şartları yerine getirdikleri takdirde suç duyurusunda bulunulmayacağı, kovuşturma ve yargılama safhalarında bulunan davaların da ortadan kalkacağı belirtilmiştir.

Kanun, ödenecek olan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının toplamı için de bir üst sınır getirmiş ve bunların doğmalarına neden olan alacak aslını geçemeyeceğini hükme bağlamıştır.

3.3.9.400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

Türkiye de yaşanan ekonomik krizler vergi yükümlülerinin borçlarını süresi içinde ödeyememelerine neden olmuştur. Borçlarını süresi içinde ödeyemeyen bu yükümlüler için 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'da yer alan tecil ve taksitlendirme müessesesinin de etkin bir biçim çalıştırılamaması zaman içinde gittikçe büyüyen borçların tasfiyesini güçleştirmiştir. Bu amaçla Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye göre Vergi dairelerince takip ve tahsil olunan 213 sayılı V.U.K. u kapsamındaki vergi, resim, harçlar, gecikme cezası ve gecikme faizi ile 6183 sayılı kanunu kapsamından gecikme zammından, 31.08.1997 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde bu tebliğin yayım tarihine kadar ödenmemiş olan amme alacakları, talep olması halinde tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacaktır. [57]

Vergi yükümlülerinin bu tecil taksitlendirmeden yararlanabilmesi için belli şartlara uyması gerekmektedir. Yükümlüler bağlı oldukları vergi dairelerine başvurarak zor durumda olduklarını bildirmek durumundadırlar. Borçlarının tamamı için 25 Eylül 1997 tarihi sonuna kadar tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekmektedir. Tecil edilen bu borçlara yıllık % 6 tecil faizi uygulanacaktır. Tecil edilmiş borçların tecil şartlarına uygun olarak ödenmesi gerekmektedir. Aksi halde bu tebliğ hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borçlarına ve kalan taksitlerine gecikme zammı uygulanarak cebren tahsil ve takip yoluna gidilecektir.

Bu tebliğle zor durumda bulunan yükümlüler için ödeme kolaylığı getirilerek kamu alacağının hazineye intikalinin hızlandırılması amaçlanmıştır. Büyüyen borçların bir an önce tasfiye edilmesi zor durumda bulunan yükümlülerin durumlarında da iyileşmeye neden olacaktır.

[57] 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, 05.09.1997 Tarih ve 23101 No'lu Resmi Gazete.

3.3.10.4369 Sayılı Kanun ve Mali Milat

22.07.1998 tarihinde kabul edilerek 29.07.1998 tarihinde yayımlanan 4369 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu başta olmak üzere pek çok kanunda değişiklik yapılarak yeni bir dönemin başlangıcının adımları atılmaya çalışılmıştır.

4369 Sayılı Kanunla gelir tanımında esaslı bir değişikliğe gidilmiştir. Yürürlüğü öncesinde belirli bir tarihte servet unsurlarının belgelenmesi istenmiştir. Bu durum ise mali milat olarak isimlendirilerek bundan sonraki dönemde ekonomide farklı bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Yapılan düzenlemeyle gelir vergisinin konusunun tespitinde kaynak teorisinden safi artış teorisine geçilerek, kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 01.01.1999 tarihinden itibaren Gelir Vergisi kapsamına alınmıştır. Bu düzenlemeyle bir gelir unsurunun vergilendirilmesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine dair hüküm bulunması anlayışına geçilmiştir. Bu hükümle istisnalar dışında vergilendirilmeyen her hangi bir gelir kalmamıştır. [58]

4369 Sayılı Kanunla gelir tanımında kaynak teorisinden safi artış teorisine geçilme ihtiyacı duyulmuştur. Kabul edilen tanıma göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu şekilde belirli bir dönemde elde edilen gelirin vergilendirilmesi sonucu kalan gelirin harcanabileceği, servet edinilebileceği düşüncesi ağır basmıştır. Ayrıca gönüllü olarak vergi yükümlülüğü olmayanların Maliye ce bir gün tespit edilip vergilendirileceği varsayımı bu tip bir gelir tanımının ortaya çıkmasına neden olmuştur. [59] Aynı zamanda yapılan gelir tanımı ile kişilerin bir takvim yılı içinde yapmış oldukları tasarruf ve harcama toplamı gelir olarak kabul edilerek, bu şekilde bir takvim yılı içinde yapılan harcamaların ve tasarrufların saptanması ve tasarruf ve harcama toplamlarından düşük beyanda bulunmaları önlenmeye çalışılmaktadır. Düşük beyan söz konusu olursa bu miktar

[58] 4369 Sayılı Kanunu İlişkin Genel Tebliğ Seri No: 1, 15.09.1998, Resmi Gazete 23464.
[59] Münir Bellek, "Mali Milat", **Mükellefin Dergisi**, Kasım 2002, Sayı: 119, s. 12.

sorgulanabilmektedir. Kişilerin yaptıkları düşük beyanlar durumunda ortaya çıkan farkın eski birikimlerinden karşılandığını kanıtlama görevi yükümlüye ait olmaktadır. [60]

4369 Sayılı Kanunla bu kanundan önceki kanunda yer alan ilk altı gelir unsuru korunmuştur. Ancak Sair Kazanç ve İratlar, Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar şeklinde değiştirilmiştir.

4369 Sayılı Kanunla servetin belgelendirilmesi esası getirilmiştir. Buna göre edinilen servetin vergisi ödenmiş gelirle karşılanması ve ispat edilmesi gerekmektedir. Vergisi ödenmemiş para, altın ve diğer servet unsurlarıyla servetin elde edilmemesi durumunda ortaya çıkan bu durum gelir vergisinin konusunu oluşturmakta ve vergi alınmanın yasal dayanağını oluşturmaktadır. [61]

Belirtilen amaçların yerine getirilmesi amacıyla 4369 sayılı kanun ile G.V.K. na geçici 47, geçici 48 ve geçici 49. maddelerle KDV kanununa geçici 13. maddeler eklenmiştir. Bu maddelerde, işletmelerinde bulunduğu halde kayıtlarında yer almayan iktisadi kıymetler için envanter bildirimi, işletmelerinde bulunmadığı halde kayıtlarında bulunanlar için de muhasebe işlemlerinin ceza ve faiz aranmaksızın, mükellefler tarafından yapılabilmesi öngörülmüştür.

Mükelleflerin eskiden vergilenmemiş gelirlerine, bu gelirlerle edinmiş oldukları servetlerine bir bağışıklık getirilmekle birlikte ayrıca bunların tespit edilmesi gerekmektedir.

4369 Sayılı Kanunla geniş anlamda gelir tanımı benimsenmiştir. Kaynak teorisinden safi artış teorisine geçilerek kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 01.01.1999 tarihinden itibaren G.V. kapsamına alınmıştır. Ancak oluşturulan bu yeni düzene uyum sağlanması için G.V.'na eklenen geçici 47. madde ile mükelleflerin geçmişle bağlantıları kesilmek istenmiştir.

---

[60] Veysi Seviğ, "Mali Milat Ne Olacak?", **Dünya,** 24.01.2002.
[61] Bellek, **a.g.m.**, s. 13.

G.V.K. geçici 47. maddeye göre; 29.07.1998 tarihi itibariyle sahip olunan ve varlığı devlet tarafından bilinen, onun güvencesinde tutulan kayıt ve siciller ve diğer kanaat getirici vesikalarla ispat edilen para, alacak, altın, döviz ve diğer mallardan karşılanan mal edinimleri ve harcamalardan hareketle G.V. madde 82/2 e göre tarhiyat yapılamayacağı, bu unsurlar delil gösterilmek kaydıyla V.U.K. nun 30/7 ye göre de geçmişe dönük inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı kabul edilmiştir. Bir anlamda 29.07.1998 tarihi mali milat kabul edilerek bu tarihten sonra elde edinilen servetin mutlaka devlet tarafından bilinmesi gerekmektedir. Bu tarihten önce elde edinilen servet devlet kayıtlarına intikal ettirildiği ve ispat edildiği takdirde incelemenin önü kapatılmaktadır.

Bu maddede yer alan kanaat getirici vesika sözü ise aynı maddede banka, banker, aracı kurumlar ve benzeri mali kurumlar, posta idaresi, noterler ile tapu, trafik gibi kamu kurum ve kuruluşlarının kayıt ve belgeleri ile V.U.K.'nun ikinci kitap 3. kısmında yer alan belgeler olarak açıklanmıştır.

Mükelleflerin söz konusu kayıtlarda yer almayan veya kanıtlanamayan nakit para, mevduat sertifikası, döviz ve benzeri kıymetlerini 30.09.1998 tarihi itibariyle asgari bir gün süreyle Türkiye de kurulu mevduat kabul etmeye yetkili bankaların Türkiye deki şubelerinde bulundurduklarının tevsiki şartıyla bu kıymetlerden karşılanan mal edinimleri hakkında da geçici 47. maddenin uygulanacağı kabul edilmiştir.

G.V.K. 48. maddeye göre; Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri, işletmelerinde bulunduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile 4369 sayılı kanunun yayım tarihini izleyen 3. ayın son iş gününe kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle vergi dairelerine kaydedebileceklerdir. Ancak beyan edilen kıymetlerin satılması halinde satış bedeli defterlere kayıt edilen bedelden düşük olamayacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu maddeye göre aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı özel karşılık hesabı açabilirler. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiyesi halinde sermaye unsuru kabul edilerek vergilendirilmez.

G.V.K. geçici 48. madde ile G.V. ve K.V. mükelleflerine işletmelerinde bulunduğu halde kayıtlarında bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını yasal kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle fiili duruma uygun hale getirmelerine imkan sağlanmıştır. [62]

G.V.K. geçici 49. maddeye göre; Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri kayıtlarında bulunduğu halde işletmelerinde bulunmayan mallarını,4369 sayılı kanunun yayım tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar, aynı türden mallara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayri safi kar oranına göre faturalamak ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek koşuluyla kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilirler. Gayri safi kar oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilmediği durumlarda mükellefin bağlı olduğu meslek odalarınca tespit edilen tutarlar esas alınır. Bu madde uygulamasında geçmişe yönelik ceza ve faiz de uygulanmaz.

K.D.V. geçici 13. maddeye göre; G.V.K. na eklenen geçici 48. maddeye göre beyan edilen makine, teçhizat ve demirbaşlarının bedeli üzerinde % 10 oranı, diğer emtianın bedeli üzerinden bu emtianın tabi olduğu oranların yarısı esas alınan K.D.V hesaplanır. Ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmektedir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi hesaplanmış bulunan K.D.V. den indirilmez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için K.D.V. nin 9. maddesinin 2 No lu fıkra hükmü uygulanmaz.

4369 Sayılı Kanun hükümleri yürürlüğe girdikten sonra harcama ve tasarrufların kaynağı olarak ancak 28.07.1998-30.09.1998 tarihleri arasında varlığı

[62] 4369 Sayılı Kanunu İlişkin Genel Tebliğ Seri No: 1, 15.09.1998, Resmi Gazete 23464.

belgelendirilebilen servet unsurları ile vergisi ödenmiş ya da vergiden bağışık gelirler dikkate alınabilir.[63]

Mali milat uygulaması bir dönüm noktası olarak kabul edilmiştir. Bu uygulama ile kaynağı belirsiz gelirlerin vergilendirilmesi, verginin tabana yayılması, kayıtdışı ekonominin kayda alınması, sisteme basitlik ve açıklık sağlanması, vergi adaletinin sağlanması amacı güdülmüştür. Ancak aynı yıl yaşanan ekonomik kriz, kanun uygulamasının 2003 yılı başına ertelenmesine neden olmuştur. İlk uygulamasıyla mali milat uygulaması bazı görüşlere göre geçmişte ödenmeyen vergilerin hepsinin birden alınma ihtimalinin bulunması mükellefleri temkinli olmaya yönlendirecektir. Bu anlamda yurt dışında veya yastık altında bulunan sermayeyi ekonomiye çekecek şekilde uygulama şeklinde esaslı bir değişikliğe gidilmesi gerekmektedir. [64]

4369 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler yürürlüğe girmeden önce Gelir Vergisi kanununa eklenen geçici 56. madde ile, uygulama 2003 yılı başına kadar ertelenmiştir. Eski düzenlemeler benzeri kurallar yürürlüğe konulmuştur.

4444 Sayılı Kanunun gerekçesinde 1997 yılında Tayland'da başlayan ve sermaye ve mal hareketleri yoluyla Güneydoğu Asya'yı etkisi altına alan finansal kriz 1998 in ortalarında Rusya'yı etkisi altına olarak Türkiye de dahil olmak üzere bütün dünya ekonomilerini etkilediği ve mükelleflerden gelen talepler üzerine vergi sisteminin yeniden gözden geçirilerek, gerekli önlemler alma zorunluluğunun ortaya çıktığı açıklanmıştır. Bu nedenlerle 4369 Sayılı Kanunun mevcut durumun yarattığı olumsuz etkiler ortadan kalkıncaya kadar ertelendiği bildirilmiştir. [65]

07.01.2003 tarihinde kabul edilen 4783 Sayılı Kanun ile mali milat kaldırılarak, 4369 Sayılı Kanun öncesi döneme dönülmüştür. Bu kanun ile gelir

[63] Bellek**, a.g.m.,** s. 17.
[64] Celal Çelik, "Mali Milat Kalkmamalı, Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir", **Vergi Dünyası,** Sayı: 256, Aralık 2002, s.69.
[65] T.C. Cumhurbaşkanlığı, Sayı: B.01.0. KKB.O1-18/A-5-2002-903 31.12.2003, çankaya.gov.tr

tanımında kaynak teorisine geri dönülerek gelir gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı şeklinde tanımlanmıştır.

5228 Sayılı Bazı Kanunlarda değişiklik yapan kanun ve 178 Sayılı Kanun hükmünde kararname değişiklik yapılması hakkında kanunun gerekçesinde de yeni bir vergilendirme dönemine girildiği ve bu dönemde üç aşamalı bir strateji belirlendiği kabul edilmiştir. Bu stratejiye göre kısa vadede ekonominin önünü tıkayan vergi düzenlemelerin ortadan kaldırılması, ekonomide güven ortamını sağlayacak vergisel düzenlemelerin yapılması ve vergi sistemindeki yapısal sorunların giderilmesi, vergi idaresinin çağdaş etkin yapıya kavuşturulması amaçlanmaktadır. Kısa vadede ekonominin önünü tıkadığı düşünülen mali milat ile ilgili düzenleme kaldırılmıştır. Ancak bu uygulamanın kaldırılması yapılacak vergi incelemelerinin etkinliğini olumsuz yönde etkileyecektir. [66]

Mali milat uygulamasının kaldırılması, mükelleflerin yaşam düzeyleri ile harcamaları, tasarrufları ve gelirlerinin incelenmesi için yapılacak araştırmaları imkansızlaştırmaktadır.[67] Mali milat uygulamasının kaldırılması kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi adaletinin sağlanması ve vergi sistemi ile ekonominin uyum sağlaması gibi amaçlardan uzaklaşılması neden olmuştur.

3.3.11.414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile borçlarını zaman içinde ödememiş olan vergi yükümlülerine ödeme kolaylığı sağlanması ve söz konusu gelirlerin hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaçla 6183 sayılı kanunun 48. Maddesi ile Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye göre, 31.12.2000 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde borcunun ödememiş yükümlülerin; her türlü vergi, resim, harç, fon,

[66] Fatih Saraçoğlu, "Vergilendirmede Yeni Dönem ve Yeni Dönemde Vergilendirme Stratejisi", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Ocak 2005, s. 123-124.
[67] Ahmet Erol, "Gelirin Kaynağını Uygulama Çabaları" ,**Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz 2004, s. 34.

vergi cezası ve gecikme faizi ile borçların asıllarına uygulanan gecikme zammı talep edilmesi halinde tecil taksitlendirmeye tabi tutulacaktır. [68]

Tecil ve taksitlendirmeden yararlanabilmek için 16.03.2001 tarihi mesai saati bitimine kadar tecil ve taksitlendirme talebinde bulunulması gerekmektedir. Ayrıca 17.08.1999 ve12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen illerin merkez ve ilçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa illerinde mükellefiyet kaydı bulunan yükümlülerin varlıklarının en az % 10'unu deprem nedeniyle kaybedenler 31.05.2001 tarihine kadar müracaat edebileceklerdir. Tecil kapsamına alınacak borçlara % 3 tecil faizi yıllık olarak uygulanacaktır. Tecil kapsamına alınan borç asıllarına da müracaat tarihine kadar gecikme zammı uygulanacaktır. Tecil şartlarına uygun ödeme yapılmaması durumunda da gecikme zammı uygulaması yanında cebren tahsil ve takip yoluna gidilecektir.

3.3.12.4751 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümleri

7 Mart 2002 tarihinde kabul edilen sayılı yasa ile Emlak Vergisi, V.U.K., ve Harçlar Kanunlarında değişiklikler yapılmıştır.

Emlak Vergisinde ortaya çıkan sıkıntıları gidermek için, belli koşullarla 1998 den önceki tüm yılların emlak vergileri, ceza ve faizlerini kaldıran af hükümleri 4751 sayılı kanunda bulunmaktadır.

4751 Sayılı Kanunun 4. Maddesi ile Emlak Vergisi Kanununa eklenen geçici 21. madde ile emlak vergisinde affa gidilmiştir. Bu maddeye göre; 01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş olan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak şartıyla mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her

[68] 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği 06.02.2001 tarih ve 24310 Nolu Resmi Gazete.

yıl için ayrı ayrı % 50 fazlası ile 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki dönemlere ait emlak vergileri aranmayacaktır. Bir anlamda geçmiş dönemlere ait emlak vergileri affedilecektir. 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi de uygulanmayacaktır. Bu sürelerde bildirim vermeyen ve ödemelerini tam yapmayan yükümlüler bu aftan yararlanamayacaktır. [69]

Örneğin; 1983 yılında 5.000.000 liraya satın aldığı arsayı beyan etmeyen yükümlü sahip olduğu arsayı 2002 Mayıs ayı sonuna kadar bildirimle bildirerek belediye tarafından 1998-2001 yıllara için tarh ve tahakkuk ettirilecek vergiyi 2002 Mayıs ayı sonuna kadar % 50 fazlası ile öderse, 1984-1997 yıllarına ilişkin emlak vergisi aranmayacak. Ayrıca 1998-2001 yıllarına ait tarh olunacak vergi ile ilgili vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi uygulanmayacaktır. [70]

Bu aftan yararlanmak için; Emlak vergisi mükellefiyeti tesis ettirmemiş olan mükelleflerin bildirimde bulunmak suretiyle, emlak vergisi mükellefiyetlerini Mayıs 2002 sonuna kadar tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yılları için hesaplanan emlak vergilerini % 50 fazlası ile aynı süre içinde ödemeleri gerekmektedir.

Çıkarılan af kanunu adil olmayan bir af kanunu olarak kabul edilmektedir. Çünkü hiç mükellefiyet tesis ettirmeyenler hiç ödemedikleri vergiler için ödüllendirilirken, yıllardan beri vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin gecikme zamları affedilmemektedir.[71] Bu kanun, gayrimenkulünü geçmişte beyan edip sonraki genel beyan dönemlerinde beyannamesini vermeyenler ile beyannamesini verip de sadece vergisini yatırmamış veya yatırmamış olanları kapsamamaktadır.

[69] 33 Sayılı Emlak Vergisi Genel Tebliği 11.04.2002 24723 Nolu Resmi Gazete
[70] A.Bumin Doğrusöz, Bir Garip Emlak Vergisi Affı, **Dünya**, 18.04.2002.
[71] Ekrem Sarısu, Emlak Vergisi Affının Getirdikleri, **Finansal Forum**, 18.03.2002.

3.3.13.4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Getirilen Af Hükümleri

3.3.13.1.4811 Sayılı Kanunun Amacı

2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler ekonomi ve sosyal hayatı olumsuz yönde etkilemiştir. Azalan alım gücüne bağlı olarak ortaya çıkan tüketim talebinin azalması, üretimin azalması, istihdamın azalması, işletmelerin kapanması veya mali bünyelerinin zayıflaması ve işsizliğe neden olmuştur. Ayrıca mükellefler vergiler başta olmak üzere borçlarını ödeyemez duruma düşmüşler ya da borç ödemede zorluk içine girmişlerdir.[72] Ekonomik hayatta ortaya çıkan krizin yansıması olan birikmiş vergi yüklerinin tahsil edilebilir hale getirilmesi amacıyla yeni bir vergi kanununun gündeme gelmesine neden olmuştur. Bu nedenle 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, 16 Ocak 2003 tarihinde T.B.B.M'de kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununda af kelime olarak yer almamaktadır. Ancak bu kelimenin kanunda yer almaması onun bir af kanunu olma niteliğini değiştirmemektedir. İçinde bulunulan döneme ait özellikler nedeniyle barış kelimesi kullanılarak kamu vicdanında eşitsizlik ve adaletsiz düşüncelerin oluşması önlenmeye çalışılmıştır. Kanunun af kanunu olduğu Cumhurbaşkanı tarafından "kanunun af niteliği taşıması nedeniyle nitelikli çoğunluk aranması gerekir" gerekçesiyle veto edilmesinden anlaşılmaktadır.[73]

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu yeni bir kalıcı düzen getirmemesi, geçici olması ve vergi ceza ilişkisine son vermesi nedeniyle hem bir mali af hem de suçlara ilişkin genel af kanunudur.[74]

---

[72] Mehmet Erkan, 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununa Göre Stok ve Sabit Kıymet Affı, **Vergici Muhasebeciyle Diyalog**, Nisan 2003, Sayı: 180, s. 112.
[73] Mustafa Arslan, 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Bir Af Kanunudur, **Vergi Raporu**, Sayı: 64, 2003, s. 74-75.
[74] Arslan**, a.g.m**., s. 77.

3.3.13.2. 4811 Sayılı Kanunun Kapsamı

Kanun düzenlemesi, vergiler açısından 31 Ağustos 2002 tarihinden önceki dönemi, beyana dayanan vergilerde 31 Ağustos 2002 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameler ve 31 Ağustos 2002 tarihinden önce tahakkuk eden;

213 Sayılı V.U.K., kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara ait vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizlerini,

16.08.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payını,

08.09.1983 tarihli ve 2886 Sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamlarını,

Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 6183 sayılı kanun kapsamına giren bazı alacakları,

Devlete ait olup Gümrük Müsteşarlığınca tahsil edilen ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamlarını kapsamaktadır. (Madde: 1)

3.3.13.3.Kesinleşmiş Kamu Alacakları

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 2. Maddesine göre; vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz gelmemiş vergilerin tamamı ile, bu vergilere ilişkin kesilecek gecikme zammı, gecikme faizi yerine, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık olarak hesaplanacak tutarın dokuz eşit taksitte ödenmesi, dava açılmaması ve açılan davalardan vazgeçilmesi şartıyla vergilere uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının, asılları kısmen yada tamamen ödenmiş

olan vergilere ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizi yerine, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar DİE'nin her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak belirlenecek tutarın; ödenmemiş vergi asılları ile birlikte, dokuz eşit taksitte ödenmesi, dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen ve yürürlük tarihi itibariyle ödenmemiş vergi cezalarının % 20'sinin; üç eşit taksitte ödenmesi, dava açılmaması ve açılan davalardan vazgeçilmesi şartıyla % 80'inden, kanunun yürürlük tarih itibariyle ödenmemiş borcun sadece vergi aslına bağlı kesilen cezalardan ve bunlara ilişkin gecikme zamlarından oluşması halinde bu cezaların ve bunlara ilişkin gecikme zamlarının tamamından vazgeçilmektedir. Ödeme süresi geçtiği halde borcunu ödeyememiş mükelleflere borçlarını 9 eşit taksitte ödeme imkanı sağlanarak bunları tasfiye imkanı sağlanmakta ve aynı zamanda idarede birikmiş takipli dosyaların sayısının azaltılması amaçlanmaktadır. [75]

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun yürürlüğe girdiği tarihte ödeme süresi başladığı halde vade tarihi gelmemiş alacaklar da affın kapsamına alınmıştır.

Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ödenmemiş vergi cezalarının % 20'sinin, 3 eşit taksitte ödenmesi ve bunlar için dava açılmaması ya da açılan davalardan vazgeçilmesi şartıyla kalan % 80'inin tahsilinden vazgeçilmektedir.

Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce zor durumda olmaları nedeniyle borçları tecil ve taksitlendirilmiş olan mükelleflerden, dileyenlerin bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra ödenecek taksit tutarı için bu Kanun hükümlerinden yararlanmaları sağlanmıştır.

Geçici vergiler bakımından yapılan düzenleme ile ilk taksit ödeme süresinin Şubat 2003 olduğu dikkate alınarak, 2002 yılında tahakkuk eden ve Kanunun

[75] Murat Başaran, Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları, **Vergi Sorunları**, Sayı: 173, Şubat 2003, s. 60.

kapsadığı dönemlere ait olup Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş olan geçici vergilere hesaplanan gecikme zamları Kanun kapsamına alınmış ve asıllarının ödenmesi şartı aranmaksızın 9 eşit taksitte ödenmesi imkanı sağlanmıştır.

3.3.13.4.Dava Aşamasındaki Alacaklar

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 3. Maddesine göre; vergi mahkemelerinde dava açılmış veya dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda vergi alacağının % 50'lik DİE tarafından belirlenen aylık TEFE oranlarına göre hesaplanacak faiz ile birlikte Şubat 2003 ile Haziran 2004 dönemi arasında 9 eşit taksitte ödenmesinin kabul edilmesi halinde, vergi alacağının % 50'sinin vergi cezalarının ve gecikme zammı ile gecikme faizlerinin tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

İştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen vergi cezalarında, cezaya muhatap olanların cezanın % 20'sini öngörülen süre ve şekilde ödemeleri, dava açmamaları ve açılan davalardan vazgeçmeleri şartıyla cezanın % 80'nin buna uygulanan gecikme zammının tamamı terkin edilecektir.

Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle sadece vergi cezalarına karşı dava açılmış olması halinde vergi aslına bağlı cezaların, verginin bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması veya Kanunda belirtilen şekilde ödenmesi şartıyla, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen vergi ziyaı cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 20'sini, Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödemeleri şartıyla, cezanın kalan % 80'inin ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir.

3.3.13.5.Vergi İncelemesi Ve Tarhiyat Aşamasındaki Vergiler

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 5. Maddesiyle yapılan düzenlemeye göre; Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlandığı halde tamamlanmamış olan vergi

incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemleri, matrah artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla devam edilecektir. Ancak matrah artırımında bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, Kanunun yürürlüğe girdiği ayın izleyen aydan itibaren bir ay içinde sonuçlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmez.

İnceleme sonuçları ne olursa olsun, Kanunun 14. Maddesi uyarınca V.U.K' . un 359. Maddesinde sayılan suçları 31 Ağustos 2002 tarihine kadar işleyenler hakkında salınan vergi, ceza, gecikme zammı ve gecikme faizini kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya kanun hükümlerinden yararlanarak ödemiş olmaları halinde, hapis cezası istemi ile, cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulamayacaktır.

3.3.13.6.Matrah Artırımına İlişkin Düzenlemeler

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 7. maddesine göre; mükellefler nezdinde, G.V., K.V., K.D.V ve ücret gelirleri yönünden matrah artırımı yapmaları halinde, artırım yaptıkları 1998, 1999, 2000 ve 2001 takvim yılları/hesap dönemleri için vergi incelemesi ve herhangi bir biçimde ilave vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. G.V. ve K.V. mükellefleri, artırdıkları matrahın % 30'unu vergi olarak ödeyeceklerdir. Bu matrahlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi, fon payı ve eğitime katkı payı da hesaplanmayacaktır.

Yapılacak matrah artırımları 1998 takvim yılı için %30, 1999 takvim yılı için % 25, 2000 takvim yılı için %20, 2001 takvim yılı için % 15'ten az olmayacaktır. Ayrıca G.V. ve K.V. mükelleflerinin 7. Madde hükmünden yararlanarak beyan ettikleri matrahları arttırmaları halinde, daha önce tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergiler, arttırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmemektedir.

Matrah artırımında bulunan mükelleflerin, daha önce beyan ettikleri matrahlar ile ilgili matrah veya vergi azaltıcı yöndeki düzeltme taleplerinin bulunması durumunda bu taleplerinden vazgeçtikleri kabul edilecek, düzeltme talepleri ile ilgili olarak başlanılmış incelemelere de devam edilmeyecektir.

3.3.13.7.Stok Bildirimleri

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 11. Maddesine G.V. ve K.V. mükellefleri, işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demiş başlarını, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki 3 ay içinde, bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bir envanter listesi yaparak vergi dairelerine bildirerek kayıtlarına alabileceklerdir.

Bu madde hükmü ile işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları ile kayıtlarında düşük değerle yer alan makine, teçhizat ve demirbaşlarını yasal kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle, kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı sağlanmıştır. [76]

Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen mükelleflerin bu Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen üçüncü ayın son iş gününe kadar faturalama işlemini yapmaları ve bu faturaları, yasal kayıtlarına intikal ettirmeleri gerekmektedir. bu madde hükmünün uygulanmasına ilişkin olarak geçmişe yönelik ceza ve faiz uygulanmayacaktır.

4811 Sayılı Kanunun 12. Maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan mallarını bu kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen üçüncü ayın son iş gününe kadar fatura düzenlemeleri ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt beyanlarına intikal ettirmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı sağlanmıştır.

[76] Erkan**, a.g.m**., s. 112.

11 ve 12. Maddelerle stok sabit kıymet affına ilişkin düzenlemeler ile kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için, işletmelerde mevcut olmasına rağmen kayıtlara yansıtılmamış emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikaline yönelik çalışmalar yapılmıştır.

3.3.13.8.Bazı Kaçakçılık Suçlarının Affı

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesi ile yapılan düzenlemeye göre, V.U.K.'nun 359. maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ile (2) numaralı bendindeki belgeleri sahte olarak basanlar hariç olmak üzere sayılan fiilleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında suç duyurusunda bulunulamayacak, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacak ve açılmış bulanan kamu davaları ortadan kaldırılarak kesinleşmiş mahkumiyet kararları infaz edilmeyecektir.

Kaçakçılık suçlarından dolayına vergi ziyaına sebebiyet verildiği hallerde, salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, bu Kanunun yürürlüğünden önce yada bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şartı getirilmiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ile belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile belgeleri sahte olarak basanlar af kapsamından çıkarılmaktadır. Bunlar için matrah artırımından yararlanma olanağı da kaldırılmaktadır. Bunların matrah artırımından yararlanamayacakları hükme

bağlanırken, yararlanmaları ve bu kapsamda suçlarının bulunduğu sonradan ortaya çıkarsa ne gibi bir işlem yapılacağı belirlenmemiştir.[77]

3.3.13.9.Değerlendirme

Vergi Barışı Kanunu ile yükümlü ile idare arasındaki uyuşmazlıkların sona erdirilmesi ve ödenmesi gerektiği halde ödenmemiş vergi borçları için çeşitli kolaylıklar sağlanması suretiyle, vergi sisteminde yeni bir sayfanın açılması amaçlanmıştır. [78] Yapılan düzenlemeler bu amacın gerçekleştirilme yönünde olmuştur. Ancak kanun bir taraftan da tartışmaları beraberinde getirmiştir.

Vergi Barışı adı altında getirilen düzenlemeler vergi affı olarak kabul edilmektedir. Yapılan düzenlemeler vergi yükümlülerini olumsuz yönde etkilemektedir. Yapılan af düzenlemesiyle dürüst olmayan vergi yükümlülere ayrıcalık tanınmış ve bu durum genel olarak yükümlülerin vergiye uyumunu bozmuştur. Vergi barışı uygulaması kaynak ve yargısal iş yükünün azalması gibi yönlerden etkiler yaratmasına rağmen, tekrar vergi affı çıkarılmayacağına dair anayasal düzenleme yapılmamış olması güvensizlik yaratmıştır.[79] Bu güvensizlik vergisini gönüllü olarak yükümlüleri de olumsuz yönde etkilemiştir.

Kesinleşmiş kamu alacakları ile henüz dava aşamasında bulunan kamu alacakları için ödeme kolaylığı sağlanması, zamanaşımı süresi içinde bulunan yıllarla ilgili olarak matrah artırımında bulanan mükelleflerin vergi incelemelerinden muaf tutulması ve işletme kayıtları ile mevcutlarının uyumlaştırılması gibi unsurları içeren Vergi Barışı Kanunu, meclise sunulduğu tarihten itibaren en çok tartışılan kanunlardan biri olmuştur. [80] Af kanununda yer alan barış kelimesiyle ortaya çıkan tepkilerin azaltılması amaçlanmıştır.

---

[77] Kazım Yılmaz, Kaçakçılık Suçunun Tanımı, Vergi Barışında Olmadı Yeni Pakette Olmalı…, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Nisan 2003, Sayı: 180, s. 15.
[78] Mehmet Korkusuz, Vergi Barışı Üzerine, **Yaklaşım**, Mart 2003, Sayı: 123, s. 76.
[79] Saraçoğlu, **a.g.m**., s. 125.
[80] Korkusuz, **a.g.m**., s. 77.

Vergi Barışı Kanununun önemli fonksiyonlarından biri de vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıklara son vererek, bu uyuşmazlıklara konu olan vergi alacaklarının, sağlanacak ödeme kolaylıkları ile kısa bir süre içinde tahsil edilmesini sağlamaktadır. Kanun da dava aşamasında olan kamu alacakları için, davanın hangi aşamada olduğuna ve önceki safhada alınan kararın niteliğine bağlı olarak, % 80'e kadar indirimler sağlamaktadır. Bu uyuşmazlıklar, vergi alacağının zamanında tahsiline engel olduğu gibi, hem vergi idaresinin hem de vergi yargısının iş yükünü büyük ölçüde artırmaktadır. [81]

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu toplumsal uzlaşmayı sağlayarak vergi tahsilatının artırma amaçlarını taşısa da vergi sistemine ilişkin bir çözüm önermemektedir. Yalnızca vergi borçlarının silinmesi, ödemelerin zamana yayılması yada vergi kaçakçılarının affedilmesini öngörmektedir. Sık sık çıkarılan af kanunları beyan esasına dayalı vergi sisteminde cezalandırmanın caydırıcı özelliğini yok etmektedir. Cumhurbaşkanının veto gerekçesinde 1980-2000 yıllarında başvurulan af kanunlarına işaret edilerek vergi aflarının gelenekselleştiği vurgulanmaktadır. Ayrıca vergi suçlarını özendirici özellik kazanması da yurttaşların adalet duygusunu zedelemektedir. [82] Vergisini zamanında ödeyen vergi yükümlülerinin vergi ödeme konusunda isteklerinde bir azalmaya neden olmaktadır.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. Maddesi ile yapılan düzenleme de uzun süre tartışılan konulardan birini oluşturmaktadır. 14. maddenin 3. fıkrasında işlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ziyaına sebebiyet verildiği hallerde aftan yararlanabilmek için salınan vergi ve kesilen cezaların ödenmesinden bahsedilmektedir. Bunun anlamı, vergi ziyaına neden olunmadan kaçakçılık suçu işlenebilmesidir. Bunun nedeni ise, düşünce tarzına göre teşebbüs halindeki suç ile tamamlanmış suçun aynı şekilde değerlendirilmesidir. 2. fıkrada defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya hiç koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya

[81] Korkusuz, **a.g.m**., s. 78.
[82] Ahmet Ozansoy- Doğan Alantor- Hasan Ali Gönül, Vergi Barışı mı, Vergi Karmaşası mı, **Yaklaşım,** Sayı: 173, Mart 2003, s. 90.

kısmen sahte olarak basanlar af kapsamından çıkarılmaktadır. Bunlar için matrah artırımından yararlanma olanağı da kaldırılmaktadır. Matrah artırımından yararlanamayacakları hükme bağlanırken, yararlanmaları ve bu kapsamda suçlarının bulunduğu daha sonra ortaya çıkarsa ne gibi bir işlem yapılacağı kanunda belirlenmemiştir. [83] Bu durum ise uygulamada sorunlar çıkarabilecektir.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu geçici bir çözüm fonksiyonu üstlenmiştir.

Kanunun 5. maddesi de sorunsuz bir madde gibi görünmesine rağmen tartışmalı maddelerden birini oluşturmaktadır. Bu maddeye göre; kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle başlandığı halde bitirilememiş olan vergi inceleme ile tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edilecek. Bu işlemler sonucunda tarh edilen vergilerin % 50'sinin vade tarihinden itibaren enflasyon oranında yapılacak bir artırımla ödenmesi halinde, kalan % 50 ile gecikme zamlarının veya faizlerinin tahsilinden vazgeçilmektedir. Ödeme 12 ayda 6 eşit taksitte yapılacak.

İnceleme sınırsız olarak devam edecek. 10. maddeye göre, başlanmış olan vergi incelemeleri, eğer yükümlü matrah artırımında bulunursa en çok bir ay içinde bitirilmek zorundadır. Devam etmekte olan incelemelerde sahte fatura kullanımı tespit edilirse, bu incelemeler de en çok bir ay içinde sonuçlandırılacak, bir ay için sonuçlandırılmazsa incelemeler devam edilmeyecektir. Sahte fatura kullanımı konusunda bu faturayı bilerek kullananlar affedilmektedir. 4369 Sayılı kanun öncesi ve sonrasında V.U.K. da bilmeyerek sahte fatura kullanımı kullanımını cezalandıran bir hüküm bulunmamaktadır.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu teknik olarak da oldukça karmaşık bir yapı göstermektedir. Kanun başından sonuna kadar oranlarla dolu ve aynı zamanda her yükümlü için farklı rakamlar ve oranlar tespit edilmiştir. Bu şekilde karmaşık bir yapı gösteren kanunun fiilen doğru olarak uygulanabilme olanağı da oldukça

[83] Kazım Yılmaz, Kaçakçılık Suçunun Tanımı, Vergi Barışında Olmadı, Yeni Pakette Olmalı…, **Vergici Muhasebeciyle Diyalog,** Sayı: 180, Nisan 2003, s. 15.

sınırlıdır. [84] Bu karmaşıklık bu kanundan yararlanacak olan yükümlüler için zorluk oluşturmaktadır. Bu zorluk kanundan beklenen amacın gerçekleşmesini zorlaştırmaktadır.

4811 SAYILI "VERGİ BARIŞI" KANUNU UYARINCA 31.12.2003 VE 30.09.2004 TARİHLERİ İTİBARİYLE YAPILAN TAHSİLAT TUTARLARI (KÜMÜLATİF)		
		(BİN TL.)
	Ö D E N E N T U T A R L A R	
4811 SAYILI KANUNUN İLGİLİ MADDESİ	**31.12.2003**	**30.09.2004**
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.140.273.803.306	2.057.470.057.945
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	6.929.079.966	8.626.028.279
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365.181.525.872	523.957.075.225
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75.911.720.093	156.262.081.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115.830.646.700	125.919.444.685
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150.736.133.979	223.897.582.741
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508.739.206.996	777.791.029.238
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56.120.302.811	88.237.896.814
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.313.051.710	470.291.314.963
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13.699.398.871	22.093.865.301
Kıymetli Maden Ziynet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13.069.600.983	15.041.004.160
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16.489.901.503	18.103.979.615
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.487.691.360.654
KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI	93.461.444.811	214.844.712.807
GENEL TOPLAM	**2.853.755.817.601**	**4.702.536.073.461**

Not: İllerden alınan Bilgiler.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

[84] Ozansoy, **a.g.m**., s. 93.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ile ilgili yapılan tahsilat tutarları da yukarıda tabloda belirtilmiştir. Bu tabloya göre 31.12.2003- 30.09.2004 dönemleri arasında yapılan tahsilat tutarlarında bir artış gözlenmektedir. Tutarında dokuz aylık dönemde yaklaşık olarak % 60 artmıştır.[85]

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu yeni bir kalıcı düzen getirmemesi, geçici olması ve vergi ve ceza ilişkisine son vermesi nedeniyle hem bir mali af hem de suçlara ilişkin bir kanundur.

3.3.14.Vergi Aflarının Vergi Suçları ve Cezaları Yönünden Değerlendirilmesi

Vergi kanunlarına aykırı olarak hareket edenler, kanunda yer alan vergi cezaları ve ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu anlamda vergi hukukunda suç ve cezaları ikiye ayırmak mümkündür.

İdari ve mali nitelikteki suç ve cezaların tespiti vergi idaresi tarafından yapılmakta olup, cezaları da vergi idaresince uygulanmaktadır. Vergi cezaları, olayların ilgili olduğu vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır. (V.U.K., m. 365.)

Hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalar ise ceza hukuku tarafından yaptırıma tabi tutulmakta olup, bu gruptaki suç ve cezaları üçe ayırmak mümkündür. Bunlar kaçakçılık suç ve cezaları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve cezası ile memurların mükellefin özel işlerini yapması suçu ve cezalarıdır. Vergi hukukunda yer alan suç ve cezaları şu şekilde açıklamak mümkündür:

[85] (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr. 30.04.2006

3.3.14.1.İdari Ve Mali Nitelikteki Suç Ve Cezalar

Bu grupta yer alan suçların tespiti vergi idaresi tarafından yapılmakta olup, cezaların uygulaması da vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Vergi cezaları, olayların ilgili olduğu vergi bakımından mükellef bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmektedir. (V.U.K. Madde 365)

3.3.14.1.1.Vergi Ziyaı Suçu Ve Cezası

V.U.K.'da vergi ziya ı suçu, yükümlü veya sorumlu tarafından V.U.K. nun 341. Maddesinde belirtilen hallerle vergi ziya ına sebebiyet verilmesidir. (V.U.K. m. 344/1) Vergi ziya ı suçu işleyenlere vergi ziya ı cezası kesilir. Vergi ziya ı cezası ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısı eklenmesiyle bulunur. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna başvurulmasından sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek ceza % 50 oranında uygulanmaktadır. Vergi ziyaına, V.U.K. nun 359. Maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle sebep olunması halinde, bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır. (V.U.K. Madde 344)

Ancak söz konusu kanun düzenlemesi 5479 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi ziyaı 1 Ocak 2006 yılından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Yapılan düzenlemeyle vergi ziyaına sebebiyet verilen hallerde ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında ceza kesilmektedir. Vergi ziyaı cezası ile ilgili düzenlemeler vergi ziyaı cezasının iptali ve af uygulaması başlığı altında açıklanmaktadır.

3.3.14.1.1.Usulsüzlükler Ve Cezaları

Usulsüzlük genel olarak vergi kanunlarının şekli ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanabilmektedir. Usulsüzlükler, genel ve özel usulsüzlükler olarak ikiye ayrılabilmektedir.

3.3.14.1.1.1.Genel Usulsüzlükler

Genel usulsüzlükler V.U.K'.nun 352. Maddesinde açıklandığı üzere birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak ikiye ayrılabilmektedir. Bu usulsüzlükler genel niteliklidir.

Birinci derece usulsüzlüklere örnek olarak vergi ve harç beyannamelerinin süresi içinde verilmemesi, V.U.K.'na göre tutulması zorunlu defterlerden her hangi birinin tutulmamış olması yada vergi incelemesine yapılamayacak derecede noksan, usulsüz ve karışık olması verilebilmektedir.

İkinci derece usulsüzlüklere ise ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri şekilde ihtiva edecek doğru şekilde yapılmaması, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmaması, vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak on beş gün içinde verilmemesi örnek olarak gösterilebilmektedir.

3.3.14.1.1.2.Özel Usulsüzlükler

Özel usulsüzlükler, kanunda sayılan bazı vergiler ve olaylar için öngörülmüştür.

Örneğin; V.U.K. 353. Maddesine göre; alınması ve verilmesi gereken fatura ve benzeri evrakların alınmaması, verilmemesi veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek

ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 118 YTL den az olmamak üzere bu belgelerde yazılı olarak yer alması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

3.3.14.2.Ceza Hukuku Anlamındaki Suç Ve Cezalar

Ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar kaçakçılık suç ve cezaları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve memurların mükellefin özel işlerini yapması suçu ve cezalarıdır.

3.3.14.2.1.Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Vergi mahremiyeti, vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi yargısında görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanların ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklamaları ya da üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanmaları yasağıdır. Vergi mahremiyeti kuralı, görevleri dolayısıyla mükellef ya da mükellefle ilgili kimselerin sırlarını öğrenen görevliler bakımından bağlayıcı olduğu anlamak gerekmektedir. Görevleri dışında mükelleflerle ilgili edinilmiş bilgilerin açıklanmasının vergi mahremiyeti olarak kabul edilmemesi gerekmektedir.[86]

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenler iki aydan altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

[86] Oktar.**a.g.e.**, s. 186.

3.3.14.2.2.Memurların Mükellefin Özel İşlerini Yapması Suçu ve Cezaları

Vergi işlem ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapması yasak olup, bu işlerin ücretsiz yapılması da yasaklanmıştır. (V.U.K. M. 6/2) Bu yasağa uymayanlar T.C.K'nın 240. Maddesine göre, bir yıl ile üç yıl arasında hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar. (V.U.K. Madde: 363)

3.3.14.2.3.V.U.K.' da Yer alan Kaçakçılık Suç ve Cezalar Ve Yeni T.C.K.'nın Etkisi

Vergi kaçakçılığı suçu ve cezası V.U.K.'da 359. Madde de düzenlenmiş olup, suç ve cezalar iki gruba ayrılmıştır.[87]

359. Madde a bendinde yer alan ve kaçakçılık suçunu oluşturan hareketler şu şekildedir.

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak; gerçek olmayan yada kayıt konusu işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasını sağlayacak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamına aktarmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ya da bu belgeleri kullanmak

Bu hareketleri yapanlara altı aydan üç yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Bu cezanın paraya çevrilmesi mümkündür. Paraya çevirme halinde, hapis cezasının her bir gününün para cezası karşılığının hesabında, sanayi kesiminde çalışan onaltı

[87] V.U.K. Madde 359.

yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınmaktadır. Hükmolunan para cezası da ertelenmemektedir.

359. Maddenin b bendinde yer alan ve kaçakçılık suçunu oluşturan hareketler şu şekildedir:

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek; defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya koymamak; belgelerin asıl ve suretlerini sahte olarak düzenlemek ya da bu belgeleri kullanmak,

- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak, sahte olarak basmak,

Bu hareketleri yapanlara on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Bu cezanın paraya çevrilmesi ya da ertelenmesi de mümkün değildir.

V.U.K'un 359. Maddesinin a bendinde yer alan suçların müeyyidesi 6 aydan üç yıla kadar hapis; b bendinde yer alan suçların müeyyidesi on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası olarak belirlenmiştir. A bendinde yer alan fiilleri işleyenlerin yargılamasında görevli mahkemeler asliye ceza mahkemeleridir. B bendinde yer alan fiilleri işleyenler hakkında görevli mahkemeler ise ağır ceza mahkemeleridir.

5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunun 12 Ekim 2004 tarihinde Resmi Gazete de yayınlanmıştır. Söz konusu kanun V.U.K.'da yer alan kaçakçılık suçları bakımından önemli değişiklikler getirmektedir. 01.04.2005 tarihinde yürürlüğe giren yeni ceza kanununa bağlı olarak vergi cezalarının uygulama biçimi de değişmiştir. Ağır hapis cezaları kaldırılmış olup, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası, süreli hapis cezası getirilmiştir. [88]

[88] Mustafa Alpaslan, "Yeni TCK da Yapılan Değişiklikler Ve Vergi Cezalarına Etkisi", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog,** Sayı 2001, Ocak 2005, S. 121.

V.U.K.'da 359. Maddesinin b bendinde yer alan suç ve fiiller için ağır hapis cezası değil , hapis cezası verilecektir. Yürürlük tarihi olan 01.04.2005 tarihinden önce işlenen suçlar için, yargılama neticesinde, karar 01.04.2005 tarihinden sonraki bir tarihte verilecek olsa da, hapis cezası verilecektir. Bununla birlikte daha önceki uygulama da b bendinde yer alan fiillere verilecek cezaların ertelenmesi mümkün değildi. Ancak yapılan düzenlemeyle cezaların ertelenmesi mümkündür.

5237 Sayılı TCK'nin 51/1 Maddesine göre 2 yıl veya daha az süreli hapis cezasına hükmedilen kişilerin cezalarına erteleme imkanı getirilmiştir.

V.U.K. 359/b de yer alan işlenen fiiller için hükmolunan cezanın, 2 yıldan daha az olması durumunda, kanunun yürürlük tarihinden itibaren erteleme mümkün olmaktadır. Öngörülen cezanın alt sınırının 18 ay olması nedeniyle, yeni kanunun 50. Maddesine göre, paraya çevirme mümkün olmayacaktır. [89]

V.U.K.'nun 359. Maddesinin a bendinde yer alan ve b bendine göre daha az hapis cezası öngörülen fiiller için verilmiş olan ceza, para cezasına dönüştürülürken, asgari ücretin brüt tutarının yarısı olarak çevrilecektir. Ağır suça hafif ceza; hafif suça ağır ceza verilmektedir.

Yeni Türk Ceza Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte ağır hapis cezası kaldırılmış olup, verilmiş olan ağır hapis cezalarının, hapse çevrilmesi ve erteleme ve paraya çevirme hükümlerinden yararlanılması da mümkündür. Bu anlamda yeni kanun vergi suçlarından kaçakçılık suçları açısından bir af niteliği taşımaktadır. 359. Maddenin b bendinde yer alan fiilleri işleyenler ağır hapis cezası yerine hapis cezası ile cezalandırılmakta ve söz konusu cezanın para cezasına çevrilmesi ve ertelenmesi de mümkün olmaktadır.

Ayrıca yeni T.C.K. ile birlikte ceza zaman aşımı süreleri de değişmiştir. 5 yıl olan ceza zaman aşımı süresi, 8 yıla çıkmıştır. (T.C.K. Madde 66/1 e)

[89] Alpaslan**, a.g.m**., s. 122.

3.3.14.24.Vergi Ziya ı Cezasının İptali Ve Af Uygulaması

V.U.K.'da vergi ziya ı suçu, yükümlü veya sorumlu tarafından V.U.K.'un 341. Maddesinde belirtilen hallerle vergi ziya ına sebebiyet verilmesidir. (V.U.K. m. 344/1) Vergi ziya ı suçu işleyenlere vergi ziya ı cezası kesilir. Vergi ziya ı cezası ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısı eklenmesiyle bulunur. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna başvurulmasından sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır. Vergi ziya ına, V.U.K.'nun 359. Maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle sebep olunması halinde, bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır. (V.U.K. Madde 344)

Anayasa Mahkemesi V.U.K.'nun 344. Maddesinde 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişikle uygulanmakta olan vergi ziya ı cezasının tanımını 06.01.2005 tarih ve : 2001/3, K. 2005/4 sayılı karar 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede gerekçeli olarak yayımlamıştır. Anayasa mahkemesi kararında vergi ziya ı cezasının tanımını iptal etmiştir. İptalin gerekçeleri kararda şu şekilde açıklanmıştır.

Vergi ziya cezasının miktarının hesabında uygulanan gecikme faizi oranı 6183 Sayılı Kanunun 51. Maddesine göre yürütme organı tarafından belirlenmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya değiştirilir. Bu nedenle vergi ziyaı suçunu işleyenlere kesilen vergi ziya ı cezasının miktarının yürütme organı tarafından belirlenmesi Anayasanın 73. Maddesine aykırıdır.

Bakanlar kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranları ekonomik konjonktür gereği vergilendirme dönemleri ve tahsil dönemlerine göre değişiklik göstermektedir. Aynı vergilendirme döneminde aynı tutarda vergiyi kayba uğratarak

vergi ziya ı suçu işleyen mükelleflerin idarenin farklı zamanda yapacağı incelemeler neticesinde bulanan matrahlar üzerinden tarhiyat yapması uygulanacak cezalarda da farklılıklara yol açacaktır. Gecikme faizinin yüksek olduğu dönemde kendisine vergi ceza ihbarnamesi düzenlenen kişinin ödeyeceği ceza miktarı diğer mükelleflere göre farklı olacaktır. Aynı zamanda idarenin keyfi uygulamalara gitmesi de mümkün olabilecektir.[90] Bu durum ise Anayasanın 10. Maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Kanun önünde eşitlik ilkesi gereğince aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme tabi tutulması ve kişiler arasında ayrımcılık yapılmaması gerekmektedir.

Vergi ziya ı cezasının belirlenmesinde yürütme organının etkili olması da bir aykırılık oluşturmaktadır. 6183 Sayılı Kanunun 51. Maddesine göre Bakanlar Kurulu, Gecikme zammı oranlarının %10'una kadar indirmeye, bir katına kadar artırmaya ve gecikme zammı asgari miktarını üç katına kadar artırmaya da yetkilidir. Suç ve cezanın kanunda açıkça belirlenmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi tarafından vergi ziya ı cezasının iptal edilmesi, suçların cezasız kalması sonucunu doğurduğundan bu hukuksal boşluğu, kamu yararını ihlal edici nitelikte görülmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.

5479 Sayılı Kanunun 13. maddesi ile VUK'na geçici 27. madde eklenmiştir. V.U.K 344. Maddesinin 2. fıkrasında yapılan değişik 1 Ocak 2006 dan geçerli olmak üzere 8 Nisan'da yürürlüğe girmiştir.

Bu maddede 01/01/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziya ı cezası kelimesini gerektiren fiiller için ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziya ı cezası kesileceği bu cezanın vergi ziya ına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden

[90] Kazım Yılmaz, **'Vergi Ziyaı Cezasının İptal Edilmesi Yeni Bir Af mı?"** Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı, 212, Aralık 2005, s. 20.

sonra verilenler hariç olmak üzere kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri içinde %50 oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır.Yapılan bu düzenleme ile 01/01/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra kesilmiş yada kesilecek olan vergi ziya ı cezalarının 344. maddedeki yeni hüküm esas alınarak uygulanmasına yasal zemin oluşturulmuştur.

1 Ocak 2006'dan önce kesilen vergi ziya ı cezaları; bu tarihten önce kanunun değişmeden önceki hükümlerine göre hesaplanarak kesilen ve tebliğ edilen vergi ziyaı cezalarından 1 Ocak 2006'dan önce kesinleşen ancak henüz tahsil edilmemiş olanların takip ve tahsiline devam edilecek, bu tarihten sonra kesinleşenler hakkında ise düzeltme işlemi yapılarak yeni düzenleme uyarınca işlem yapılacaktır.

1 Ocak-8 Nisan 2006 arasında kesilen vergi ziyaı cezaları ; 1 Ocak 2006 'dan önceki dönemlere dair olarak bu tarihten sonra ancak 8 Nisan 2006'dan önce tebliğ edilen tüm cezalar kesinleşsin ve kesinleşmesin yeni düzenlemeye göre düzeltilecek düzeltme işlemine konu olanlardan yargı organlarında dava konusu edilenlerle ilgili olarak ayrıca yargı organları bilgilendirilecek.

8 Nisan 2006'dan sonra kesilecek vergi ziyaı cezaları; 1 Ocak 2006'dan önceki dönemlere ilişkin olarak 8 Nisan 2006 'dan sonra kesilecek vergi ziyaı cezalarının tamamı yeni hükme göre bir kat olarak kesilecek.

1 Ocak 2006'dan sonraki dönem; 1 Ocak – 8 Nisan arasında kesilenler;
bu tarihler arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak eski hükümlere göre kesilmiş olan vergi ziyaı cezalarının tamamı yeni hükme göre düzeltilecek. Bu cezalardan idari yargı mercileri nezdinde dava açılmış olanlarla ilgili olarak gerekli düzeltme işlemi yargı mercilerine bildirilecek.

8 Nisan 2006'dan sonra kesilecek ceza; bu tarihten sonra kesilecek cezaların tamamında yeni hüküm geçerli olacak ve bir kat daha ceza uygulanacak.

Yapılan düzenlemeler vergi ziyaı cezasında 01 Ocak 2006 tarihinden sonra ortaya çıkan fiiller için geçerli olacaktır.Geçici maddede 01 Ocak 2006 tarihinden önce ortaya çıkan fiillere, ziyaa uğratılan vergini bir katı kadar ceza uygulanacağı yada başka bir ceza uygulanacağı şeklinde bir hüküm yer almamaktadır.[91]

[91] Kızılot, "2006 Öncesi Vergi Cezaları Kalktı mı?", www.hürriyet.com.tr, 07.05.2005.

SONUÇ

Af kurumu hukuk sistemi içinde yer alan ve uygulama açısından önemli bir yere sahip olan bir kurum olmakla beraber çıkarıldığı her dönemde tartışmaları da beraberinde getirmektedir.

Kaynağını anayasadan alan af kurumu ceza hukuku alanında yapılan düzenlemelerle uygulama alanı bulmuş bir kurum niteliği taşımaktadır. Ancak çok sık kullanılan ve başvurulan bir kurum olmasına rağmen anayasada vergi aflarıyla ilgili hükümler bulunmamaktadır. Ayrıca vergi hukukunda da Vergi Affı kavram olarak yer almamaktadır. Vergi ve cezaların affı bazen çıkarılan kanunların kapsamına alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir. Vergi Affı kavramının yaptığı olumsuz çağrışımlar bu kavramın kullanılmamasına neden olmuştur. İzlenen bu yolla toplumsal tepkilerin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Vergi aflarına her dönemde farklı gerekçelerle başvurulmaktadır. Bu nedenler içinde toplumsal yapıda meydana gelen değişiklikler karşısında hukuk sisteminin uyum sağlaması, kamu gelirlerinin hazineye intikalinin hızlandırılması, kayıt dışı servet unsurlarının ekonomiye çekilmesi, vergi idaresinin etkinliğinin artırılması, vergi yargısının iş yükünün azaltılması, kayıtdışı fonların ekonomiye çekilmesi vb. nedenler önemli rol oynamaktadır. Ayrıca farklı dönemlerde çıkarılan afların kendi dönemi içinde ele alınması da afların gerekçelerinin anlaşılmasında önemli bir etken olmaktadır.

Çıkarılan vergi aflarının olumlu ve olumsuz yanları her zaman tartışma konusu olmuştur. Vergi aflarını savunanlar çıkarılan afların istikrarsızlık dönemlerinde çıkarılan ve uygulanan kanunların sonraki dönemlerde uygulanmasının mümkün olmayacağını ve istikrarsızlık döneminden sonra çıkarılan aflarla uyum sağlanacağını savunmaktadırlar. Ayrıca toplumsal barışın sağlanması, vergi mevzuatındaki karmaşıklığın giderilmesi amacıyla yapılan düzenlemelere uyumun sağlanması, vergi denetimindeki yetersizliklerin giderilmesi, kamu gelirlerinin

tahsilatının hızlandırılması gibi nedenler de vergi aflarını savunanların gerekçelerini oluşturmaktadır. Ancak vergi aflarına karşı çıkanlar ise çıkarılan afların vergi kanunlarına uyumu azaltacağını, yükümlülerin afları bir ödül olarak kabul edeceğini ve suç işlemeyi arttıracağını, anayasaya aykırı bir uygulama olduğunu, vergi idaresinin etkinliğini arttırmayacağını ve vergi yargısının iş yükünü hafifletmeyeceğini ileri sürmektedirler. Bu ve benzeri nedenlerle vergi sisteminin işleyişinin bozulacağını ve vergi yükümlülerin de vergiye uyumlarının azalacağını ileri sürmektedirler.

Türkiye'de de vergi afları vazgeçilmez bir kurum olarak görülmektedir. Türkiye de ilk vergi affı uygulaması 1906 yılında Yol Vergisi ile ilgili yapılan düzenlemedir. Ancak Cumhuriyet döneminden itibaren her dönemde çeşitli gerekçelerle vergi aflarına başvurulmuş ve günümüzde de vergi afları vergi sisteminin vazgeçilmez bir kurumu olmaya devam etmektedir. Türk Vergi Sisteminde vergi affı ile ilgili düzenlemelere yer verilmemiştir. Çıkarılan vergi aflarıyla af yükümlülerce bir ödül olarak görülmüştür. Çıkarılan af kanunları da temel gerekçe toplumsal uzlaşmanın sağlanarak vergi tahsilatının artırılması olmasına rağmen vergi sistemine ilişkin bir çözüm söz konusu olmamaktadır. Vergi borçlarının silinmesi, ödemelerin zamana yayılması, vergi kaçakçılarının affedilmesi, vergi yönetimi ve vergi yargısında birikmiş dosyaların tasfiye edilmesi, tahsil sürecine gelmiş alacakların tahsilinin hızlandırılması temel olarak öngörülmektedir. Ancak çıkarılan her bir af kanunu yeni af kanunu beklentilerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Çıkarılan af kanunları da bu durumu doğrulamaktadır. Her bir af kanunundan sonra yeni bir af kanunu beklentisi içine girilmesi beklenilen ve istenilen sonuçların gerçekleşmesini engellemiştir.

Türkiye'de çıkarılan af kanunlarının olağanüstü dönemlerden sonra çıkarılması da bir diğer durumu göstermektedir. 281 Sayılı Kanun ve 2431 Sayılı Kanunlar olağanüstü dönemin özelliklerini taşıyan kanunlardır. Toplumda huzur ortamının sağlanarak ekonomik ve mali anlamda sorunların çözümü amaçlanmış olmasına rağmen beklenen sonuçlar gerçekleşmemiştir.

Her çıkarılan af kanunu yeni af kanunlarının zeminini yaratmıştır. Toplumda yaratılan af beklentisi vergi sistemini olumsuz yönde etkileyerek kamu gelirlerinin tahsilatını zorlaştırmaktır. Vergi aflarından beklenen sonuçların elde edilebilmesi için devletin ve vergi yükümlülerinin de taşıması gereken sorumluluklar vardır. Vergi afları bu anlamda vazgeçilmez olma niteliğini korumakta ve yararlı sonuçların elde edilebilmesi için bazı özelliklere de sahip olması gerekmektedir

Vergi aflarının vergi sistemleri için yararlı sonuçlar ortaya çıkarabilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekmektedir. Vergi aflarına bir kez başvurulmalı, af sonrası gerekli reformlar yapılarak vergi sisteminde bulunan boşlukların doldurulması, vergi affının çıkarılmasına neden olan sebeplerin ortadan kaldırılması, yükümlülerin vergi affına bir kez daha başvurulmayacağına inandırılması gerekmektedir. Çünkü yükümlüler açısından vergi afları her zaman bir kurtuluş yolu olarak görülmektedir. Vergi yükümlülerinde bu inancın sağlanması vergi sisteminin de işleyişinin düzelmesine yol açacaktır. Ayrıca vergi afları konusunda zamanlamasının iyi bir şekilde ayarlanması, affın tanıtımının yapılarak katılım düzeyinin artırılması, affın uygulanacağı yükümlülerin davranış biçimlerinin analiz edilerek sonuçlar konusunda bir tahmin yapılması gerekmektedir. Her şeyden önce toplumda vergi ödeme bilincinin oluşturularak vergiye gönüllü uyumun sağlanması gerekmektedir.

Vergilendirmede etkinliğin sağlanabilmesi için, vergi denetiminin artırılması kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, muafiyet, istisna ve indirimlerden gereksiz olanların kaldırılması ve vergi harcamalarının kısılması, vergiden kaçınma imkanlarının azaltılması, vergi cezalarının etkinleştirilmesi ve vergi yargısının gözden geçirilmesi, vergi aflarına sık sık başvurulmanın önüne geçilmesi gerekmektedir. Çıkarılan vergi aflarının bir ödül olarak görülmesinin engellenmesi gerekmektedir.

Toplumsal vergi bilincinin oluşturulması ve bu konuda bireylerin bilgilendirilmesi hem toplum hem de devlet açısından olumlu sonuçların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Vergi sistemini güçlendirici ve vergi bilincini arttırıcı

önlemlerin alınması gerekmektedir. Bir daha vergi affına ihtiyaç duyulmayacak önlemler alınarak uygulamaya konulması, vergilerin alınma sebepleri ve kullanılma yerleri konusunda halkın bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca kamu kesiminin de vergileri harcama konusunda tutum ve davranışları da önem taşımaktadır. Kamu harcamaları konusunda gerekli özenin gösterilerek savurganlıktan uzak durulmalıdır. Bu şekilde toplumsal vergi bilincinin oluşması ve halkın da vergi sistemine olan güveninin artması vergiye gönüllü uyumu artıracaktır.

KAYNAKÇA

Akgün,Dilek: **Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, 1994.

Aktan, Coşkun Can: "Vergiye Karşı Aktif ve Pasif Tepkiler", (Çevrimiçi) **http//www. Canaktan. org/ekonomi/kamu maliyesi/vergi-psiko/tepkiler**.htm, 06.01.2004.

Allen, H. Lerman: "Tax Amnesty; The Federal Perspective", **National Tax Jourmal**, Cilt. 39, No: 3, 1986, s. 325-332.

Alm, James: Beck, William: "Wiping The State Clean", **Individual Response ToState Tax Amnesties**, SEJ VOL 57 No , 4 Nisan 1991.

Alpaslan, Mustafa: "Yeni TCK'da Yapılan Değişiklikler Ve Vergi Cezalarına Etkisi", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog,** Sayı 2001, Ocak 2005, s. 120-128.

Arıkan, Zeynep: Ay, Hakan: "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri Ve Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları**, Ağustos 1995, s.59-64.

Arıkan, Zeynep: Yurtseven, Hatice: "Türkiye de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları", **Yaklaşım,** Sayı: 136, Nisan 2004, s. 59-64.

Arslan, Fuat: "**Uzlaşma Müessesesi",** (Çevrimiçi)http//www.hür.com.tr, 7 Kasım 2003.

Başaran, Murat: "Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 173, Şubat 2003, s. 55-78.

Batırel, Ömer Faruk: "**Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum"**, Vergi Dünyası, Sayı: 175, Mart 1996, s. 52-55.

Bellek, Münir: "Mali Milat", **Mükellefin Dergisi**, Kasım 2002, Sayı: 119, ss. 9-19.

Cantürk,İsmet: "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, C. V, S. 59, 1971, s. 33-34.

Cantürk, İsmet: "Vergi Cezalarının Affı" , **Danıştay Dergisi,** Ankara 1971, s. 33. Sayı: 59.

Çağan, Nami: "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, **Ankara Hukuk Fakültesi** Dergisi, C. XXXIX. S.1.

Çelikkaya, Ali: "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", E-Akademi Hukuk, **Ekonomi Ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz 2002.

Çelikoğlu, Nevzat: "Vergi Cezalarının Umumi Affi", **Vergi Ve Resimler Dergisi,** Sayı: 273, 1957, S. 1.

Çelikoğlu,Nevzat: "Vergi Cezalarının Umumi Affının Niçin İstemiştik?", **Vergi Resimler Dergisi,** S. 277-278.

Dikmen, Orhan: **Maliye Dersleri- Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.

Doğrusöz, A.Bumin: "Bir Garip Emlak Vergisi Affi", **Dünya**, 18.04.2002.

Doğrusöz, A. Bumin: "Vergi Reformu ve Vergi Afları", **Dünya**, 11 Temmuz 2002.

Dönmez, Recai: "Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?", **Yaklaşım,** Eylül 2002, Sayı: 117, s. 48-52.

Dönmezer, Sulhi: Erman, Sahir: **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, İstanbul, Beta, Onuncu Baskı, 1985, Cilt III.

EBSO, "Vergi Affı Hakkında Görüş Ve Önerileri", **Vergi Araştırma Komisyonu Raporu**, 1991.

Erdem, Burhan: "Vergi Yönetimi Ve Örgütlenmesi", **E.İ.T.A. Yayını**, No: 233/154, 1981.

Erdim, Aydın: "Af Kanunu Geçip Giderken", **Maliye Postası**, Sayı: 290, Ekim 1992.

Erol, Ahmet: "Gelirin Kaynağını Uygulama Çabaları" ,**Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz 2004.

Ervardar, Fehamettin: " Affedilen Mali Suçlar", **Türkiye İktisat Gazetesi**, CIV, G. 694, 18.08.1966 2. 4-7.

Esen, Ahmet: "Vergi Affi", **Maliye Postası**, Aralık 2002, s.3-6.

Eyüpgiller, Saygın: "Vergiden Kaçınma Ve Vergi Peçelemesi", **Yaklaşım,** Mayıs 2002, Sayı: 113, s. 148-156.

Gerek, Şahnaz: **Anayasa Yargısı Ve Vergi Hukuku**, Ankara,Seçkin Yayıncılık, 2005.

Gerçek, Adnan: Yüce, Mehmet: **Mükelleflerin Vergiye YaklaşımıAçısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi,** Bursa Ticaret Ve Sanayi Odası, Bursa, 1998.

Gözübüyük,,A. Şeref: **Anayasa Hukuku**, 9. Baskı, 2000.

Heper, Fethi: **Kamu Maliyesi**, Açıköğretim Yayınları,2003.

Yumuşak İbrahim: "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, 1997.

Karabulut, Mehmet: **Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisan Tezi, 1996.

Kaşıkçı, Mahmut: **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları,** Doktora Tezi, 1999.

Keleş, Yusuf :"Yine mi Af", **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs 2002, s.75-84.

Keyman, Selahattin: Türk Hukukunda Af, **A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayının**, No: 99, Ankara, 1965.

Kızılot, Şükrü: "2006 Öncesi Vergi Cezaları Kalktı mı?",(Çevrimiçi) www.hürriyet.com.tr, 07.05.2005.

Kızılot,Şükrü: **Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1999.

Korkusuz, Mehmet: "Vergi Barışı Üzerine", **Yaklaşım**, Mart 2003, Sayı: 123., s. 76-83.

Kumluca, İbrahim:" Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, s. 91-97.

Kutay, İlhan: "1803 Sayılı Af Yasasının Mali Hükümleri", Sayı: 4, 1974, s. 668-670.

İzmit, Zekai: Mükelleflerin ödevleri, belge düzeni ve uygulanacak cezalar konusunda VUK da yapılan değişiklikler, **Vergi Dünyası,** s. 54, Şubat 1986, s. 35-44.

Mikesell, L. John: " Amnesties for State Tax Evaders: The Nature of and Tax Amnesties", **National Tax Journal,** 39(4), 1986, 507-525.

Mikesell, L.John: "Tax Amnesties as a Tool For Revenue Administration", **State Government,** Cilt:57, No:4, s.104-120.

Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi,** Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

Narinoğlu, Recep: ''1923 yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi'', **Vergi Sorunları,** 1991, Sayı: 5, s. 26-40.

Nomer, Haluk: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları**, Beta Yayınları, 1.Baskı, Ekim 2000.

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, Ağustos 2005.

Oral, Sümer: "Geriye Dönük Matrah Artırımı; Af Kapsamında", **Dünya**, 04.04.1992.

Ozansoy, Ahmet: Alantor,Doğan: Gönül, Hasan Ali: "Vergi Barışı mı, Vergi Karmaşası mı", **Yaklaşım,** Sayı: 173, Mart 2003.

Öncel, Mualla: Kumrulu, Ahmet: Çağan, Nami: **Vergi Hukuku,** Turhan Kitabevi, 7. Baskı, Ankara, 1999.

Önen,Z. Sacit: " Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması", **Mali Hukuk Dergisi**, S.17, Eylül-Ekim 1988, Şansal Matbaası, Ankara, s. 11-20.

Özbalcı, Yılmaz: "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanunun Getirdikleri", **İktisat ve Maliye**, C. 28, C.2, Mayıs 1981s.83-101.

Özek, Çetin: Umumi Af, **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası,** C.XIIV, S.1-4, 1958, s. 118.

Özyer, Mehmet Ali: "Vergi Usul Kanunu Uygulaması" , **Maliye Hesap Uzmanları Yayınları**, Ocak 2003.

Palamut, Mehmet: "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa",**Banka Ve Ekonomik Yorumlar,** 1992 Sayı: 4-5.

Saraçoğlu, Fatih: "Vergilendirmede Yeni Dönem ve Yeni Dönemde Vergilendirme Stratejisi", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Ocak 2005, s. 26-33.

Sarısu, Ekrem: "Emlak Vergisi Affının Getirdikleri", **Finansal Forum**, 18.03.2002.

Sayar, Fikret: " 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Ve Sonuçları", **Vergi Dünyası,** Sayı: 73, Eylül 1987, s. 69-79.

Saygılı, Harun: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi**, İstanbul 1988.

Schmölders, Günter ; **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul , 1987.

Seviğ,Veysi: "Mali Milat Ne Olacak?", **Dünya,** 24.01.2002.

Seviğ, Veysi: " Vergi Ceza Affı", **Dünya**, 10.04.1995.

Sonsuzoğlu, Elif: "Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri", **Vergi Sorunları**, Sayı: 139, s. 26-56.

Soydan, Billur Yatlı: **Uluslar arası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar**, Doktora Tezi, 1993.

Şenyüz, Doğan: **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi,** 1995.

TBMM, 19. Dönem, S. Sayısı 18, 1/334, 28.01.1992.

Tezcan, Keramettin: "Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyal ve Psikolojik Yapısı", **Son Baskı,** Yıl: 1, Sayı:6, Haziran 2004, (Çevrimiçi) www.sonbaski.com, 22.12.2004.

Tunçer, Mehmet: Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi Ve Türkiye, **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Ekim 2003, s. 92-113.

Turhan, Salih; **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987.

Türk Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi Af Maddesi, İstanbul, 1988.

Uçak, Cemalettin: Vergi Psikolojisi, **Vergi Dünyası**, Sayı: 189, Mayıs 1997, s. 13-37.

Uluatam, Özhan: **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara, Kasım 1999.

Uyumlu ,Ayşegül Tunçer, Mehmet: Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Vergi Sorunları**, Sayı. 164, Mayıs 2002, s. 101-114.

Vergiye Karşı Aktif Ve Pasif Tepkiler, (Çevrimiçi) http/www.canaktan.org/ekonomi/kamumaliyesi/vergi-psiko/tepkiler.htm., 06.01.2004.

Waxman, Lionel: "Amnesty, Just One Tool in The Box ", **Inside Tuson Business**, 30 June 2003.

Yalçın Hasan: Başer,Arif: "Türkiye deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, Ocak 1996, s.104-110.

Yeniçeri, Harun: "Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog,** Sayı: 211, Kasım 2005, s. 124-144.

Yılmaz, Ali Efendioğlu: "Vergi Yargısı ve Sorunları", **Danıştay Dergisi**, S.32-33, 1979.

Yılmaz, Kazım: "Kaçakçılık Suçunun Tanımı, Vergi Barışında Olmadı Yeni Pakette Olmalı…", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Nisan 2003, Sayı: 180., s.14-16.

Yılmaz, Kazım: **'Vergi Ziyaı Cezasının İptal Edilmesi Yeni Bir Af mı?"** Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı, 212, Aralık 2005, s. 18-26.

Yılmaz, Kazım: "Yeniden Mali Af Yeniden Mali Milat", **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı; 113, Mayıs 2002, 157-160.

Yılmaz, Ejder: **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Kitabevi, 2. baskı, Akademi Matbaası, Ankara, 1986.

Yumuşak, İbrahim: "Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, Nisan 1997, s.39-43.

Vergi Usul Kanunu

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Türk Ceza Kanunu

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Uzlaşma Yönetmeliği

Resmi Gazete

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

218 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, **Düstur**, 5. tertip, C.II, s. 858-862.

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, **Düstur**, 3. Tertip,C. XV, s. 234.

2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun, **Düstur**, 3. Tertip, C.XV, s. 1405.

2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun, R.G. 17669, 22.02.1983.

2801 Sayılı Kanun Gerekçesi, **Danışma Meclisi Tutanak Dergisi**, C. X IV, S. Sayısı 322, B: 49.

281 Sayılı Kanun Gerekçesi, **Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi**, C 1, S. Sayısı: 31.

324 No'lu Tahsilat Genel Tebliği .

33 Sayılı Emlak Vergisi Genel Tebliği 11.04.2002 24723 No lu Resmi Gazete

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

360 No'lu Tahsilat Genel Tebliği

400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, 05.09.1997 Tarih ve 23101 No lu Resmi Gazete.

414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği 06.02.2001 tarih ve 24310 No lu Resmi Gazete.

4369 Sayılı Kanunu İlişkin Genel Tebliğ Seri No: 1, 15.09.1998, Resmi Gazete 23464.

4369 Sayılı Kanunu İlişkin Genel Tebliğ Seri No: 1, 15.09.1998, Resmi Gazete 23464.

4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun, **Düstur**, 3. tertip, C.XXV, s. 173.

5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun, **Düstur**, 3. Tertip, C.XXXIII, s. 1183.

780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, R.G. 09.08.1966, S. mük.12370.