

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

**5811 SAYILI BAZI VARLIKLARIN MİLLİ
EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA
KANUNUN VERGİ AFFI KAPSAMINDA
MALİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Mustafa BAŞA

Gaziantep, 2015

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

5811 SAYILI BAZI VARLIKLARIN MİLLİ
EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA
KANUNUN VERGİ AFFI KAPSAMINDA
MALİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Mustafa BAŞA
Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ender GÜLER

Gaziantep, 2015



T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEKLİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı-soyadı

Mustafa BASA

Numarası

112202535

Anabilim/ Bilim Dalı
(Fakültesi)

İZLETME / İZLETME

Sınavın

Tarihi

21.01.2015

Süresi

50 Dakika

Yeri

GAZİ ÜNİVERSİTESİ

Karar

Oybirliği

X

Oyçokluğu

Kabul

X

Düzeltilme

Red

Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca
Yapılan Tez Savunma Sınavı Jürimiz tarafından gerçekleştirilmiş ve adayın durumu bu tutanakla tespit edilmiştir.

21.../01/2015

Jüri Başkanı
Öğretim Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Ender GÜNER

Üye
Öğretim Üyesi

Doç. Dr. Murat SETİNKAYA

Üye
Öğretim Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Arif CANDEL

ÖZET

Tarih boyunca af kavramı bütün hukuk sistemlerinde yerini almış, kesin bir tanımı yapılmamakla beraber sürekli olarak uygulanmıştır. Vergi affı kavramının da vergi hukukunda dolayısıyla uygulamadaki vergi kanunlarında tanımı tam olarak yapılmamış ancak vergi affı ülkemizde Cumhuriyet' in ilanından bugüne kadar sık sık uygulanmıştır.

Devletler giderlerini karışılmak amacıyla kaynak oluşturmak için her zaman değişik isimler altında gerçek ve tüzel kişileri vergilendirmek suretiyle vergi geliri elde etmişlerdir. Vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar vergi kanunlarında belirtilmiş buna mukabil belirlenen usul ve esaslara aykırı hareket eden gerçek ve tüzel kişilere cezalar öngörülmüştür. Vergi affı, devletin öngörülen cezalar ile tahsil edilmesi hedeflenen vergi alacaklarının bir kısmının ya da tamamının tahsilinden vazgeçmesidir.

Vergi affı aynı zamanda kayıt dışı bulunan ve ekonomik dolaşıma kazandırılmak istenen varlık ve kazanç sahiplerine varlık ve kazançlarını kayıt altına almaları durumunda kolaylık sağlanması amacıyla da çıkarılmıştır. Bu tür vergi afları uygulamada “Varlık Barışı” olarak adlandırılmıştır.

Ülkemizde 2014 yılında kadar başka hükümler yanında vergi affı hükümlerinin de yer aldığı ya da sadece vergi affı hükümlerinin yer aldığı 33 adet kanun çıkarılmıştır. Vergi afları genellikle değişik isimler altında ve çeşitli sebeplerle yasalaştırılarak uygulamaya konulmuştur. Düzenlenen vergi affı kanunlarının gerekçelerine bakıldığında bu kanunlar daha çok ekonomik, mali, teknik ve idari sebeplerle çıkarılmıştır. Sadece 1960 ve 1980 yılları arasında çıkarılan af kanunların düzenlenmesinde ise siyasi ve ekonomik nedenler öne çıkmış devlet toplumu rahatlatmak amacıyla alacaklarından kısmen veya tamamen vazgeçmiştir.

Yaşanan ekonomik ve siyasi krizler nedeniyle ülke ekonomisinin olumsuz etkilenmesiyle beraber bu olumsuzluklar neticesinde vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere yükümlülüklerini yetire getirmeleri amacıyla bir şans verilmesi ve vergi idareleri ve vergi yargısı üzerindeki iş yükünün azaltılması açısından vergi affı genellikle savunulmuştur.

Buna mukabil vergi ahlakını bozması vergilendirme de adalet ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle de hep eleştirilmiş bir nevi dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı savunularak vergi affına karşı çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Affı, Varlık Barışı

ABSTRACT

The concept of forgiveness throughout history have taken place in the whole legal system is applied continuously although there was no strict definition. The definition in practice due to tax laws in the tax law concept of tax amnesty fully yet but our country tax amnesty Republic's often been applied since the announcement.

States to generate resources to interfere in the income tax expense have always achieved by natural and legal persons subject to taxation under different names. Taxation is specified on the principles and procedures were correspondingly act contrary to established principles and procedures of the real and legal persons in tax law penalties are provided. Tax amnesty, the state provided for a portion of the targeted tax will be charged with criminal or a waiver from the entire collection.

Tax amnesty also records in non-economic situation and is issued in order to ensure ease of movement should acquire the assets and the recording of assets and earnings with the earnings. Such tax amnesties practice "Being Peace" has been called.

Our country has been removed, which also includes the tax amnesty provisions or only tax amnesty law 33 which includes provisions in addition to other provisions until 2014. Tax amnesties have often been put into practice enacted under different names, and for various reasons. When the grounds of the tax amnesty law held that laws are more economic, financial, technical and administrative reasons were removed. Only if the regulation of the amnesty law enacted in 1960 and 1980 year between political and economic reasons will come forward to relieve the state of society is partially or completely waived.

The economic and political crisis due to the country's economy adversely affected along with the issuance of a chance in this negative result in order to bring to afford their obligations to taxpayers who cannot fulfill their tax obligations and tax administration and tax tax amnesty in terms of reduction of the workload on the judiciary is often advocated.

Correspondingly tax corrupting morality of taxation on the grounds that it is contrary to justice and equality have always been a kind of criticism was opposed to amnesty, arguing that the punishment of honest tax payers.

Keywords: Tax, Tax Amnesty, Being Peace

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vi
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	2
VERGİ AFFI KAVRAMININ AÇIKLANMASI.....	2
1.1. Af Müessesesi ve Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri.....	2
1.1.1. Tanım ve Kapsam.....	2
1.2. Hukuk Sistemi İçerisinde Af Müessesinin Yeri.....	3
1.2.1. Anayasada Af Müessesesi ve Af Yetkisi.....	4
1.2.2. Ceza Hukukunda Af Müessesesi.....	6
1.2.3. Vergi Hukukunda Af Müessesesi.....	7
1.2.3.1. Vergi Affının Vergi Hukukundaki Benzer Kurumlar İle Karşılaştırılması.....	9
1.2.3.1.1. Vergi Hukukunda Yer Alan Terkin Müessesesi İle Affın Karşılaştırılması.....	9
1.2.3.1.2. Vergi Hukukunda Yer Alan Cezalarda İndirim Müessesesi İle Affın Karşılaştırılması.....	11
1.2.3.1.3. Vergi Hukukunda Yer Alan Pişmanlık ve İslah Müessesesi İle Affın Karşılaştırılması.....	12
1.2.3.1.4. Vergi Hukukunda Yer Alan Uzlaşma Müessesesi İle Affın Karşılaştırılması.....	13
1.3. Affın Çeşitleri.....	15
1.3.1. Genel Af.....	15
1.3.2. Özel Af.....	16
1.4. Mali Af ve Vergi Affı Kavramları.....	17
1.4.1. Mali Af ve Vergi Affı Kavramlarının Tanımı ve Kapsamı.....	17
1.4.2. Vergi Affı Ve Anayasa Hukuku.....	19
1.5. Vergi Affı Çıkarılmasının Nedenleri.....	20
1.5.1. Siyasi Nedenler.....	21
1.5.2. Ekonomik Ve Mali Nedenler.....	22
1.5.3. Teknik Nedenler.....	23
1.6. Vergi Affına Karşı Olanlar Ve Savunanların Görüşleri.....	23
1.6.1. Vergi Affını Savunanların Görüşleri.....	24
1.6.2. Vergi Affına Karşı Olanların Görüşleri.....	26
İKİNCİ BÖLÜM.....	29
TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARI.....	29
2.1. Elviye - i Selasede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun.....	29

2.2. 22 Mart 1934 Tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu.....	29
2.3. 4 Temmuz 1934 Tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun.....	29
2.4. 26 Ocak 1939 Tarih ve 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun	30
2.5. 09.07.1934 Tarih Ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun.....	30
2.6. 15 Mart 1944 Tarih Ve 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun	30
2.7. 13 Haziran 1946 Tarih Ve 4920 Sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun.....	31
2.8. 21 Mayıs 1947 Tarih ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun.....	31
2.9. 6 Temmuz 1948 Tarih ve 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yag Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun.....	32
2.10. 26.10.1960 Tarih ve 113 Sayılı Af Kanunu.....	32
2.11. 28 Aralık 1961 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun.....	32
2.12. 28 Aralık 1961 Tarih Ve 218 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affi Hakkında Kanun.....	33
2.13. 23 Şubat 1963 Tarih ve 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun	34
2.14. 5 Eylül 1963 Tarih ve 325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun	34
2.15. 16 Temmuz 1965 Tarih ve 691 Sayılı Belediyelerin Ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun	35
2.16. 3 Ağustos 1966 Tarih ve 780 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affi Hakkında Kanun.....	35
2.17. 28 Şubat 1970 Tarih ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af.....	36
2.18. 15 Mayıs 1974 Tarih ve 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun.....	36
2.19. 20 Mart 1981 Tarih ve 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun	37
2.20. 22 Şubat 1983 ve 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun	39
2.21. 4 Şubat 1985 Tarih ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi.....	40
2.22. 3 Aralık 1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde).....	41
2.23. 28 Aralık 1988 Tarih ve 3512 Sayılı Kanun.....	42
2.24. 15 Aralık 1990 Tarih ve 3689 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde).....	42
2.25. 21 Şubat 1992 Tarih ve 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun.....	43
2.26. 5 Eylül 1997 Tarih ve 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği	44
2.27. 22 Temmuz 1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanun.....	46

2.28. 6 Şubat 2001 Tarih ve 414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği.....	47
2.29. 7 Mart 2002 Tarih ve 4746 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	49
2.30. 27 Şubat 2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	49
2.31. 28 Kasım 2008 ve 5811 Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	53
2.32. 25 Şubat 2011 Tarih ve 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında	55
2.33. 10 Eylül 2014 Tarih ve 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun	56
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	59
5811 SAYILI VERGİ BARISI KANUNU VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	59
3.1. Kanunun Genel Gerekçesi	59
3.2. Kanunun Kapsamı.....	59
3.2.1. Yurtdışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Kapsam.....	59
3.2.2. Yurtiçinde Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Kapsam	60
3.2.3. İstisna Kazançlar	60
3.3. Kanunun Uygulaması	60
3.3.1. Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları.....	61
3.3.2. Türkiye’ de Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları.....	62
3.3.3. Yurt Dışında veya Türkiye’de Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Ortak Hükümler	63
3.3.4. Bildirim ve Beyanın Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu	63
3.3.4.1. <i>İnceleme Ve Tarhiyat Yapılmayacak Haller</i>	63
3.3.4.2. <i>Kapsama Girmeyen İnceleme Ve Tarhiyatlar</i>	64
3.3.4.3. <i>Bildirim Ve Beyan Dışındaki Nedenlerle Yapılacak İncelemelere İlişkin Tarhiyatlar ve Mahsup</i>	64
3.3.4.4. <i>Bildirim Ve Beyan Dışındaki Nedenlerle Yapılacak İncelemelerde Aynı Fiilden Kaynaklanan Tarhiyatlar ve Mahsup</i>	64
3.3.4.5. <i>Bildirim Ve Beyan Dışındaki Nedenlerle Yapılacak İncelemelerde Ayrı Fiillerden Kaynaklanan Tarhiyatlar ve Mahsup</i>	65
3.3.5. İndirimi Reddedilen Katma Değer Vergisine İlişkin Tarhiyatlar ve Mahsup Uygulaması ..	66
3.3.6. Yurt Dışında Kazanılan İstisna Kazançlar	66
3.4. 6111 Sayılı Kanunda 5811 Sayılı Kanuna İlişkin Olarak Getirilen Düzenlemeler	67
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	70
KAYNAKÇA	75

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş.	: Anonim Şirket
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİT	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
LTD	: Limitet Şirket
M.B.	: Maliye Bakanlığı
MGK	: Milli Güvenlik Konseyi
NO	: Numara
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RTÜK	: Radyo Televizyon Üst Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TEDAŞ	: Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TL	: Türk Lirası
V.B.	: Ve Benzeri
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
YTL	: Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

İnsanlık tarihi boyunca hukuk sistemlerinde yer alan af kavramı vergi hukuku açısından da uygulama alanı bulmuştur. Ancak uygulamada sık sık başvurulan vergi affı, gerek anayasamızda vergi hukukunda, gerek ceza hukukunda tanımlanmamıştır. Bu durum vergi affına karşı olanların vergi affının hukuk ve af yetkisi açısından tartıştıkları en önemli konu olmuştur.

Vergi affı kısaca devletin alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesidir. Geniş anlamda vergi affı ise anayasaya dayanılarak oluşturulan vergi kanunlarında belirlenen usul ve esaslardan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmeyen gerçek ve tüzel kişilerin bu yükümlülüklerini cezalandırmaya tabi tutmadan yerine getirmesi için bir fırsat verilmesidir.

Vergi aflarına ilişkin kanunlar ülkemizde çeşitli isimler altında ve birçok nedenle çıkarılmış ve hep tartışma konusu olmuştur. Vergi ahlakını bozduğu ve dürüst mükellefleri cezalandırdığı gibi gerekçelerle karşı çıkılan vergi affı uygulamada genellikle tahakkuk ve tahsilât yönüyle amacına ulaşmış birçok gerçek ve tüzel kişi vergi affı hükümlerinden yararlanmıştı.

Bu çalışmada 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun düzenlenme nedenleri, amacı ve uygulama esasları incelenecek; hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı mali açıdan değerlendirilecektir. Bu çalışma literatür niteliğinde olduğu için literatür taraması, Türkçe kitap, dergi ve makalelerden ve güncel yayınlar taranarak yapılmıştır.

Bu çerçevede çalışmamızın birinci bölümünde af kavramının çeşitli kaynaklarda yer alan tanımlarına yer verildikten sonra affın ve vergi affının hukuk sistemimizdeki yeri, öncelikle anayasamızda yer alan hükümler başta olmak üzere ceza ve vergi hukukunda yer alan hükümler ve düzenlemeler karşılaştırılmak suretiyle irdelenecektir. Vergi affının çıkarılma nedenleri siyasi, ekonomik ve mali, idari ve teknik nedenler başlıkları altında ele alınmıştır. Ayrıca birçok yönden tartışma konusu yapılan vergi affını, savunanların görüşleri ile vergi affına karşı çıkanların görüşleri bir başlık altında incelenecektir.

İkinci bölümde Cumhuriyet tarihi boyunca ülkemizde çıkarılan vergi afları incelenecek, gerekçe ve uygulama esaslarına yer verilecektir. Üçüncü bölümde ise 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun uygulama usul ve esasları belirli başlıklar altında incelenecek, kanunun çıkarılma nedenleri ve amacı dikkate alınarak sonuçları değerlendirilecek ve amacına ulaşıp ulaşmadığı verilerle test edilecektir.

Söz konusu kanunun test edilen sonuçları vergi affının vergi ahlakını bozduğu, vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı artırdığı gibi vergi affına karşı görüşlere katkıda bulunacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFI KAVRAMININ AÇIKLANMASI

Bu bölümde af sözcüğünün tanımının literatürdeki anlamını açıklama suretiyle af sözcüğünün müessese (kurum) olarak hukuk sistemimiz içerisindeki yerini açıklamaya çalışacağız. Vergi hukuku açısından vergi affı ve mali af kavramları tanımlayacağız.

1.1. Af Müessesesi ve Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri

Af günümüze kadar uygulanan tüm hukuk sistemlerinde yer almış çıkarılan af kanunları neticesinde bir kavram olmaktan çıkmış müessese halini almıştır. Af müessese olarak dolaylı ya da dolaysız bir şekilde Anayasa, ceza ve vergi hukuku açısından uygulamada yer bulmuştur.

1.1.1. Tanım ve Kapsam

Tarih boyunca hemen hemen bütün hukuk sistemleri hukukta yer alan ceza müessesine tamamen zıt bir yapıya sahip olan af müessesine yer vermişlerdir. Bugün batı dillerinde “af” kelimesine karşılık olarak denk gelen ve kullanılan sözcüğün kökeni emnestos sözcüğüdür. Emnestos sözcüğü aynı zamanda Yunancada unutma anlamına gelmektedir. (Gözler, 2001:300) Af olgusu Roma hukuku tarafından batı hukukuna geçmiş, Roma hukukuna ise eski Yunan’ dan intikal etmiştir. Geçirdiği tarihsel süreç sonucunda af sözcüğü batı dillerinden İngilizce’ ye amnesty, Fransızcaya amnestie, İtalyanca’ya da amnistia, şeklinde yerleşmiştir. Af sözcüğünün Latincesi ise amnestia şeklindedir ve genel olarak geçmişin unutulması anlamına gelmektedir. (Dönmezer, Sulhi-Erman 1997:208, Çelenk Halit Bilim Sanat, 1985 Sy.57, s.12, Aktaran: Sahip Beroje, 2013:25)

Günümüzde af sınıflandırılmak istenildiğinde daha çok “genel” ve “özel” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bugün batı hukukunda daha çok genel af kavramına karşılık olarak amnesty/amnestie sözcükleri kullanılmaktadır. Özel af kavramına karşılık olarak ise grace sözcüğü kullanılmaktadır. Bu kelime Yunancada iyilik, yardım, lütuf ve bağışlama anlamlarına gelen gratia sözcüğünden gelmektedir. Bunun İngilizce karşılığı ise pardondur. (Gözler 2001:300, Aktaran: Sahip Beroje, 2013:25)

Türk hukuk sisteminde de yer verilen af müessesesi çeşitli kaynaklarda ele alınmış ve af müessesesi üzerinde farklı çalışmalar yapılmıştır. Af kavramı Türk Dil Kurumu kayıtlarında “Bir suç, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama” olarak tanımlanır. Türk Hukuk Lügatinde ise af kavramı “ Bir suç işleyen kimsenin takibi ve cezalandırılması sebebiyle toplumsal kuvvete taalluk eden hakkın kullanılmasından adalet ve genel menfaat olarak tanımlanmıştır. Sözlükte “yok etmek, silip süpürmek; fazlalık, artık” gibi manalara gelen af, bir ahlâk ve hukuk terimi olarak da genellikle, “kötülük ve

haksızlık edeni, suç veya günah işleyeni bağışlama, cezalandırmaktan vazgeçme anlamlarında kullanılmaktadır. (Çağrı, Cilt:1, 1988:394)

Çetin Özek' e göre af sözcüğünün kökü Arapçadaki “afv” sözcüğünden türemiştir. Anlamı ise kusur ve suçu bağışlamadır. Kamu davasını ve cezayı düşüren sebeplerden birisi olan af kamu yararı düşünülerek, bazı suçlardan dolayı sanık hakkındaki kovuşturmadan vazgeçilmesi veya mahkûmun cezasının bir kısmının veya tamamının kaldırılması ve bağışlanmasıdır. (Özek, 1959:121)

Genel olarak kaynağını anayasalarda bulan ancak teknik yönleri bakımından ise ceza kanunlarında düzenlenen af, bazen kamu davasını düşüren veya kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini bütün kanuni sonuçlarıyla ortadan kaldıran bazen de kesinleşmiş bir cezanın kısmen ya da tamamen infazını önleyen veya başka bir cezaya dönüştüren yasama ya da yürütme organlarının yaptığı bir kamu hukuku tasarrufudur. (Özek, 1958:119).

Timur Demirbaş' a göre kelime anlamı bir haktan vazgeçmek olan af, kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen kaldırılmasıdır; diğer bir deyişle af, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, hukuki tasarruflar demektir. (Demirbaş, 2002:618)

Recai Dönmez' e göre ise af ceza hukukunun en eski kurumlarından biridir. Toplumsal yaşamı ekonomik ve sosyal bunalımların sarstığı dönemlerde hukuku olağanüstüleştirme yolları aranır, bu koşullar kalktıktan sonra toplumsal barışı yeniden sağlamak için toplumdaki gerilimi hafifleten yatıştırıcı bir araç olarak ceza hukukunda gündeme gelir. Anayasalar affın kaynağını oluşturur ve teknik yönleri de ceza hukuku tarafından düzenlenir. (Dönmez, 1992:10)

Selahattin Keyman' a göre ise af, bazen sadece kesinleşmiş cezaları kaldıran, hafifleten veya değiştiren, bazen de kamu davasını düşüren veya mahkûmiyeti bütün neticeleri ile birlikte gerçekleştirilmemiş sayan kamu hukuku tasarrufudur. (Keyman, 1965:42)

1. 2. Hukuk Sistemi İçerisinde Af Müessesinin Yeri

İnsan aklı, iradesi, duyguları, kendine has insani ihtiyaçları gibi özelliklerinden dolayı sosyal bir çerçevede medeni bir yaşam sürmeye mahkûm tek varlıktır. Onun bu yaşamda her türlü problemle karşılaşması mümkündür. Toplumlar sosyal hayatta ortaya çıkan problemlerini öncelikler din, ahlak ve örf gibi sosyal müesseselerle çözmek arzusunda olmuşlarsa da tarihte hiçbir toplumun bütün problemlerini sadece bu tür müesseselerle çözmeye becerisi gösterdiği görülmemiştir. Bundan dolayı bütün dinler ve medeniyetler mensuplarının problemlerini çözmek için bünyelerinde hukuka yer vermişlerdir. Hukukun amacı bireyler arasında, birey ile devlet arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkları hakkaniyet ve adalet prensipleri çerçevesinde çözümlenektir. (Beroje, 2013:15)

Hukuk doktrinleri hukuk kuralları bu çerçevede yürürlüğe konularak toplumsal refahın ve düzenin sağlanması amaçlanmıştır. Uygulamadaki hukuk kurallarına uymayan, aykırı davranan her

birey ve her grup suç işlemiş sayılır. Ceza hukuku mantığı açısından bakıldığında suç mutlaka cezalandırılması gereken bir eylemdir. Çünkü suçluların cezalandırılmaması, suç sayılan eyleme eğilim niyetinde olan başka kişilerin de suç işlemesini teşvik edecektir. Böyle bir durumun meydana gelmemesi için her din ve hukuk düzeni suçluları cezalandırma yoluna gitmiştir. Zira suçla mücadelenin en etkili aracı cezalandırmaktır. (Beroje, 2013:15,16) Hukuk kurallarının kamu düzenini ve sosyal düzeni sağladığı hukuk devletinde, nelerin yasak ve yaptırımlarının da nelerden ibaret olduğunu, yani suç ve cezaları kanunla düzenlemek suretiyle önceden ilan edilmektedir. Bu yasaklara uymayan, kim olursa olsun cezalandırılır ve bu ceza affedilmez. Suç ve ceza siyasetinin istikrarı, eşitlik ve adalet ilkelerinin gereği ile kanunlara uyanların ödülü, suç işleyenin cezasını çekmesinden geçmektedir. (Şen, 09 Eylül 2012: <http://www.haber7.com>)

Ancak Keyman' göre nitelikli ve yürürlükte olan yasalar, sürekli gelişme ve değişme içerisinde olan bir topluma ayak uyduramazlar. Bu durum, bazı haksızlıkların ortaya çıkmasına neden olabilir. Çünkü kişi ya da grubun haksızlığa uğramamasını sağlayacak derecede olgun yasaların hazırlanması mümkün olmamaktadır. (Keyman, 1965:20,21) Bu nedenle hukuk mekanizması içerisinde tarih boyunca bütün hukuk sistemleri af müessesine yer vermişlerdir. Bunu da hukuk kuralları gibi aynı şekilde toplumsal düzeni korumanın bir amacı olarak düşünmüşlerdir. (Beroje, 2013:16)

Nami Çağan' a göre de af müessesinin hukuk mekanizması içerisinde kabul edilmesinin başlıca nedeni yapılmış olan muhtemel haksızlıkların giderilmek istenmesi düşüncesidir. Af yetkisini elinde bulunduran devlet bu yetkinin kullanılmasıyla cezalandırmak hakkından vazgeçmektedir. (Çağan, 1972:112)

Af müessesini uygulamaya geçirmek amacıyla çıkarılan af yasaları uygulandığı zaman dilimi açısından diğer yasalara göre özellik gösterir. Af yasaları geçmişe yürür ve bu yasalar geçmişte yaşanmış olaylar ile ilgilidir.

1.2.1. Anayasada Af Müessesesi ve Af Yetkisi

Ülkemizde 1876' da kabul edilen ilk anayasadan itibaren bu güne kadar yürürlüğe konulan tüm anayasalarda af müessesine yer verilmiştir. Bu anayasalardan sadece İlk Meclisin çıkardığı Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nda genel af ile ilgili açık bir hüküm yoktur. (Beroje, 2013:33)

Ancak Keyman' a genel af yetkisinin yasama organına ait olduğu, söz konusu anayasanın 7. Maddesinden anlaşılmaktadır. Bu madde “...*Ahkâmı şer’iyyenin tenfizi, umum kavaninin vazı, tadili, feshi, ve muahede ve sulh akti ve vatan müdafaası ilânı gibi hukuku esasiye Büyük Millet Meclisine aittir. Kavanin ve nizam tanziminde muamelatı nasa erfak ve ihtiyacatı zamana evfak ahkamı fıkhiye ve hukukiye ile adap ve muamelat esas ittihaz kılınır. Heyeti Vekilin vazife ve mesuliyeti kanunu mahsus ile tayin edilir.*” şeklindedir. Burada Büyük Millet Meclisine kanun çıkarma yetkisi verildiğine göre, buradan af kanunlarını çıkarma yetkisinin de meclise ait olduğu sonucuna

ulaşılmaktadır. (Keyman 1965:86) Nitekim miladi tarihle 1920, 1921, 1923, 1924 tarihlerinde “Affi Umumi” (Genel Af) kanunları çıkarılmıştır. Bunlardan birincisinin ismi, “Kabahatlerin Affi ve Bazı Cürümlerin Tatbikat ve Cezalarını Tecili Hakkında Kanun” dur. (Armağan, 2000:349)

Türk hukuk sistemi açısından af müessesine bakıldığında af ile ilgili tanımlamalara gerek anayasamızda gerekse TCK’ da yer verildiği görülmektedir. Anayasamızın 73. Maddesinde “ *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür... , vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla onulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü yer almaktadır. (Anayasa m.73) Yine Anayasamızın 87. Maddesinde “*TBMM üye tam sayısının 5’te 4’ünün kararıyla genel ve özel af ilanına yetkilidir.*” hükmü yer almaktadır. Anayasa hükümleri çerçevesinde vergi affı çıkarma yetkisi doğrudan TBMM aracılığıyla gerçekleşmektedir. Anayasalar af yetkisinin hangi organa ait olacağını göstermek suretiyle af müessesinin asıl kaynağını teşkil ederler. (Keyman, 1965:1)

Yasama organına verilen “genel ve özel af ilanı” yetkisine Anayasanın 104. maddesinde yer alan “*..Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak...*” hükmü ile bir istisna getirilmiştir. (Anayasa m.104) Görüldüğü üzere özel af çıkarma konusunda hem TBMM hem de Cumhurbaşkanı yetkili bulunmaktadır. Bununla birlikte, TBMM herhangi bir nedenle özel af çıkarabilirken Cumhurbaşkanı yalnızca mahkûmun “*sürekli hastalık, sakatlık ve kocama*” halleri ile sınırlı olmak üzere sadece üç nedene dayanarak özel affa karar verebilmektedir. (Dursun, 2009:387)

Uygulamada TBMM tarafından çıkarılacak af işlemleri bir kanunla yapıldığını ifade etmiştik. Af kanunları, diğer kanunlar gibi komisyonlardan geçmekte ve kanun tekliflerine uygulanan prosedüre tabi tutulmaktadır. Cumhurbaşkanı ise affa tek taraflı bir irade ile tekemmül eden bir işlem olarak karar vermektedir. (Armağan 2000:352) Çalışmamızın konusunu oluşturan vergi affı da TBMM tarafından çıkarılacak kanun ile uygulanabilecektir. Devlet af uygulaması ile vergi asıllarının, borçlarının, gecikme zam ve faizlerinin bir kısmından ve/veya tamamından vazgeçmektedir. Devlet bunu adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyebileceği, ileriye dönük vergi uyumunun azalmasını ve dolayısıyla vergi kaçakçılığının azalma ihtimalini göze alarak yapmaktadır. (Karabulut, 1996:7)

Hem TBMM’ nin hem de Cumhurbaşkanı’nın af ile ilgili geniş takdir yetkisi vardır. TBMM hangi suçları affedeceğine, cezaların tümünü veya bir kısmının ne kadar indirileceğine ve af kanunun ne zaman çıkarılacağına ve hangi tarihten itibaren işlenmiş suçlar için af getireceğine karar verir. (Armağan, 2000:352)

Anayasa, af müessesinin kaynağı olmasının yanında aynı zamanda kapsamını da belirlemektedir. T.C. Anayasası bazı konu ve fiilleri af kapsamı dışında bırakarak “af olabilen ve af olunamayan suçlar” şeklinde bir ayırımı gitmiştir. Örneğin yasama organına yani meclise verilen af kanunu çıkarma yetkisi konu yönünden “*...Ormanları yakmak, ormanı yok etmek veya daraltmak*

amacıyla işlenen suçlar genel ve özel af kapsamına alınamaz.” hükmü ile sınırlandırılmıştır. Bu hükümden iki sonuç çıkartmak olanaklıdır. Bunlardan ilki yalnızca orman suçları için bir genel veya özel af kanunu çıkarılamayacaktır. İkinci sonuç ise diğer suçlar yanında orman suçları için de af öngörülüyorsa ormanları yakmak, ormanları yok etmek veya daraltmak suçlarının hiçbir şekilde af kapsamına alınamayacaktır. Sadece söz konusu orman suçları dışındaki diğer suçlar ancak başka suçlar ile af kapsamına alınabilecektir. Ancak özel af konusunda yetki verilmiş olan Cumhurbaşkanının affedilecek suçlar bakımından herhangi bir sınırlama öngörülmediği için hangi orman suçundan mahkûm olursa olsun bir kişi hakkında özel af yetkisine sahip olduğu açıktır. (Dursun, 2009:387)

Anayasa hukuku açısından kanun koyma yetkisi yasama organına aittir. Kanunların uygulamasından doğan anlaşmazlıkların çözümlenmesi yetkisi ise yargı organına verilmiştir. Yargı fonksiyonu uygulanması ve sonuçları bakımından anayasa tarafından güvence altına alınmış bağımsız mahkemeler tarafından ifa edilmektedir. (Anayasa m.138) Mahkemelerin bağımsızlığının sağlanması *“...Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.”* hükmü ile amaçlanmıştır. (Anayasa m.138) Anayasa mahkeme kararlarının dokunulmazlığını açıkça bu şekilde ortaya koymuştur. Bu durumda mahkeme kararlarının yerine getirilmesinden vazgeçilmesi demek olan af kurumu ancak anayasal bir kurum olduğu takdirde işlerlik kazanacaktır. (Önen, 1988:11) Bu nedenle af kanunlarının Anayasanın verdiği yetkiyle TBMM tarafından çıkarılması, af kanunlarının kuvvetler ayrılığı ilkesinin zedelenmemesini sağlamaktadır.

1.2.2. Ceza Hukukunda Af Müessesesi

Anayasalar af müessesinin kaynağı olmakla birlikte, af müessesesinin teknik yönleri ceza hukuku tarafından düzenlenir. Ceza hukuku bakımından af ise bir suç işleyen kişinin takibi ve cezalandırılması suretiyle toplumsal erke ilişkin hakkın kullanılmasından adalet veya genel menfaat düşünceleriyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesi anlamını taşımaktadır. (Türk Hukuk Lügati, 1991:6) Af, bir suçun işlenmesi nedeniyle devlet ve fail arasında kurulan ceza ilişkisini ya da infaz ilişkisini ortada kaldıran sebeplerden bir tanesidir. (Dönmez,1992:9) Affin hukuk sistemlerinde yer almasının en önemli nedeni, yapılmış olan muhtemel haksızlıkların kaldırılmak istenilmesinin düşünülmesidir. (Keyman, XIII)

Her toplum, düzenini ihlâl edeni cezalandırdığı gibi, suçluyu da af etmiştir. Belirli bazı şartların varlığı halinde kullanılan af adalet gereğidir ve bu kurum ile hukukun yarattığı ağır etkiler adalete uygun hale getirilmiş olur. (Önder, 1992:647, Aktaran: Mine Bayraktar Taşkın)

Af sonucu ceza ya kısmen veya tamamen ortadan kalkmakta ya da kamu davası düşmektedir. Bu nedenle af maddî ceza hukuku bakımından cezayı kaldırıcı bir neden, usul hukuku açısından ise kamu davasını düşüren bir nedendir. Bundan dolayıdır ki affin iki yönlü bir hukukî niteliğe sahip

olduğu söylenmektedir. Ancak belirtmemiz gerekir ki af tasarrufu ile işlenmiş olan bir suçun geriye dönük olarak ortadan kaldırılması söz konusu değildir. Diğer bir deyişle af bir beraat kararı gibi kabul edilemez. İşte bu nedenledir ki bir suç affa uğrasa dahi bu suçtan zarar görenlerin özel hukuka ilişkin talepleri ortadan kalkmaz. (İçel, 2000:308,309)

12.10.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu' nun Birinci Kitabının 3. Kısım Dördüncü Bölümü "*Dava ve Cezanın Düşürülmesi*" başlığını taşımaktadır. İşlenmiş bir suçtan dolayı cezalandırma hakkını kullanma vasıtası olan kamu davasının veya bu dava üzerine hükmedilen cezanın düşmesini gerektiren sebepler şunlardır: Sanığın ölümü, af, zamanaşımı, mağdurun şikâyet hakkının kalkması veya şikâyetinden vazgeçmesi. Bu arada davayı ve cezayı düşüren hallere mahiyetleri itibariyle değil, ancak neticeleri bakımından benzeyen, ön ödeme, erteleme, şartla salıverme ve akıl hastalığını da saymak yerinde olacaktır. Bu şekilde tespit ettiğimiz düşme sebeplerini ikiye ayırarak incelemek mümkündür. Birinci gruba dâhil olanlara "genel", ikinci gruba dâhil olanlara "özel" düşme sebepleri adı verilmektedir. Bunlardan özel düşme sebeplerinin sadece kanunda gösterilen suçlar bakımından uygulanmasına karşılık, genel sebepler bütün suçlara uygulanabilir. Af da bu itibarla, ölüm, zamanaşımı, şikâyetten vazgeçme ve ön ödeme ile birlikte umumi düşme sebeplerinden birisini oluşturmaktadır. (Akbulut, 1996:110, Aktaran: Mine Bayraktar Taşkın)

Yeni Türk Ceza Kanununun 65. maddesinde müessesesi af "Af" başlığı altında ; "*(1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. (2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. (3) Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir.*" hükümleri ile ele alınmıştır.(TCK, m.65)

Mülga Türk Ceza Kanununda ise af, umumi af ve hususi af olarak ayrı maddelerde tanımlanmıştır. Mülga TCK' nın 97. maddesinde "*Umumi af, hukuku amme davasını ve hükmolunan cezaları bütün neticeleri ile birlikte ortadan kaldırır*" hükmü ile genel affa yer verilmiştir. Mülga TCK' nın 97. maddesinde ise "*Hususi af, havi olduğu sarahate göre cezayı ortadan kaldırır veya azaltır veya değiştirir ve daha ağır bir cezadan mübeddel olan cezaya kanunen ilave edilmemiş bulunmak şartıyla mahkum un kanuni mahcuriyetini de ref eder. Ancak kanun veya kararnamesinde hilafı yazıl olmadıkça fer'i ve mütemmim cezalara tesir etmez. Hususi affi tazammun eden kararnamede sarahat bulunan ahval müstesnadır.*" hükmü ile de özel affa yer verilmiştir.

1.2.3. Vergi Hukukunda Af Müessesesi

Bir önceki bölümlerde af ile ilgili anayasamızda ve Türk Ceza Kanununda yer alan hükümleri açıkladık. Vergi Usul Kanununa baktığımızda ise bu kanunda af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi suçları diğer suçlara göre toplum için daha az tehlike oluşturur. Vergi suçu işleyenlerde, diğer doğal suçlarda olduğu gibi ahlaki bir düşüklük görülmez. Kişileri vergi suçu işlemeye iten ahlaki düşüklükten çok genellikle yapısal bozukluklarla ilgilidir. Kanun koyucu da vergi suçlarını diğer

suçlar kadar tehlikeli görmediğinden adi suçların cezasının yargı organlarınca verilmesine karşılık vergi suçları bakımından idarenin cezalandırma yetkisini kabul etmiştir. Bu düzenleme tarzı nedeniyle vergi suçlarının ceza hukuku anlamında ceza almadığı görüşü ileri sürülebilmektedir. (Dönmez, 1992:34)

Ceza hukukunda af, sosyal ve siyasal amaçlar göz önünde bulundurularak, islenmiş olan bazı suçların unutulması şeklinde yorumlanmaktadır. Vergi hukukunda çıkarılmış olan af yasaları ise, bazı yönleriyle ceza hukukunda çıkarılan af yasalarına benzese de, gerek ilkeleri yönünden gerekse uygulama yönünden farklılıklar vardır. Her ikisi arasındaki tek benzerlik, devletin cezalandırma yetkisini kısmen ya da tamamen kullanmaktan vazgeçmesidir. (Dönmez, 1992:34)

TBMM Anayasasının kendisine verdiği yetki ile çıkaracağı yasa ile vergi affına karar verir. Vergi cezalarının affı için çıkarılan kanunlarda ayrıntılı düzenlemelere gidilmektedir. Çünkü af ile ilgili ceza hukuku ilkeleri daha çok hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkindir. Oysa vergi cezaları hürriyeti bağlayıcı cezalardan daha farklı bir yapıya sahiptir. Vergi cezalarının affına, hürriyeti bağlayıcı cezaların affında uygulanan ilkelerin tamamı uygulanamaz. Vergi cezaları yapı olarak daha çok para cezalarına benzer. Bu nedenle kanun koyucu vergi ve para cezalarını affederken benzeri düzenlemelere gitmek zorundadır. Gerçekten iki halde de sonuç olarak, devlet kamu alacağından vazgeçmesi söz konusu olmaktadır. (Çağan, 1972:114,115)

Vergi cezaları bakımından teorik olarak ferdi aflar çıkartılabileceği düşünülebilirse de uygulamada vergi cezalarının affı toplu aflar şeklinde gerçekleşmektedir. Öte yandan Anayasa' nın 104. maddesi ile Cumhurbaşkanına tanınan af yetkisinin vergi cezalarına uygulanmaması gerekir. Çünkü Cumhurbaşkanına tanınan af yetkisi veren hükmün getirilmesindeki hareket noktası sürekli hastalık, sakatlık ve kocama hallerinde, hükümlünün hürriyeti bağlayıcı cezalara katlanamayacağı düşüncesidir. Bu bakımdan Cumhurbaşkanının bu yetkiyi vergi cezalarında kullanmaması gerekir. (Çağan, S:1 1972:116)

Vergi, devletin egemenlik haklarına dayanarak vatandaşlarının ödeme gücüne göre tek taraflı olarak aldığı zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak tanımlanabilmektedir. Verginin ödenmesi vergi benzeri yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle bu durumun tekrarına engel olmak ve uğranılan zararı tazmin etmek amacıyla vergi kanunlarına belirli oran ve tutarda cezalar düzenlenmiştir. Bu cezalar mükelleflerin yükümlü ödemekle oldukları vergi aslına bağlı olabildikleri gibi vergi aslıdan bağımsız bir şekilde de ilgili vergi kanunlarında düzenlenmiş olabilir. Söz konusu cezaların kısmen veya tamamen silinmesi olarak karşımıza çıkan vergi affı ile aynı zamanda vergi aslının kısmen ya da tamamen silinmesi ya da vazgeçilmesi mümkündür.

Anayasasının 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 tasarrufları düzenlemiştir. Kanunla düzenlenmiş bulunan 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. (Öncel, Kumrulu, Çağan, 1972:156, Aktaran: Yasemin Taşkın)

Dolayısıyla kısaca devletin çıkardığı kanunla hakkından vazgeçmesi olarak tanımlanan vergi affının özelliklerini özetle şu şekilde sıralayabiliriz.

- Vergi affı yasayla çıkarılır.
- Vergi affı ile kamu alacağından vazgeçilmektedir.
- Vergi affı geçmişe yürümesi nedeniyle geçmişe ait olaylarla ilgilidir.
- Devlet idaresi vergi affı ile cezalandırma yetkisini kullanmaktan vazgeçmektedir.

Ceza hukukunda af müessesinin *Dava ve Cezanın Düşürülmesi*” başlığını altında cezanın düşmesini gerektiren sebeplerden sanığın ölümü, zamanaşımı, mağdurun şikâyet hakkının kalkması, şikâyetinden vazgeçmesi gibi müesseselerin arasında yer aldığını daha önce açıklamıştık. Vergi hukuku açısından da benzer bir durum vardır. Zira günümüzde uygulamada vergi borcu ve cezalarını sona erdiren müessese af değildir. Vergi Usul Kanunu’ nda; terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma gibi uygulamalara da yer verilmiştir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’da yer alan tecil müessesesi de Vergi Usul Kanunda yer alan müesseselere ilave edilmesi yanlış olmayacaktır. Aflardan farklı olarak, bu uygulamalarda süreklilik söz konusudur. Aflar sadece devlet yönetimi tarafından çıkarılırken belirtilen uygulamalar mükellefler açısından bir hak durumunda olup, mükellefin talebi halinde uygulanabilmesi istenebilmektedir. (Edizdoğan-Gümüş, 2013:111,112)

1.2.3.1. Vergi Affının Vergi Hukukundaki Benzer Kurumlar İle Karşılaştırılması

Vergi hukukunda vergi ile ilgili yapılan düzenlemeler arasında verginin affı ile ilgili herhangi bir tanıma yer verilmediğini ifade etmiştik. Ancak Vergi Usul Kanununda yer alan terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma gibi uygulamalar sonuçları itibariyle bazı yazarlarca af müessesine benzetilerek ele alınmıştır. Çalışmamızda bu müesseseler ile tanıyı yaptığımız vergi affı müessesini karşılaştırarak bu konuyu inceleyeceğiz.

1.2.3.1.1. Vergi Hukukunda Yer Alan Terkin Müessesesi İle Affın Karşılaştırılması

Terkin sözcüğünün sözlükteki manası kaydedilmiş bir şeyi çizerek silmektir. Vergi Usul Kanunu 115. Madde de terkin, “Verginin Terkini” başlığı altında “*yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve benzer afetler yüzünden;*

1. *Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu afetlerinin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları,*

2. *Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları,*

Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere kısmen veya tamamen terkin olunur.” şeklinde düzenlenmiştir.

Verginin terkinini, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptali yahut tahsil edilen verginin mükellefe ret ve iadesi suretiyle vergi alacağını ortadan kaldıran bir işlemdir.

Verginin terkinine birçok hukuki nedenle başvurulabilir. Bu nedenlerden öne çıkanları ve/veya uygulamada daha çok karşılaşılanların başında Vergi Usul Kanununda da bahsedildiği üzere doğal afetler sonucu varlıklarının ya da mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin vergi borçlarının asıllarını ve bunlardan kaynaklanan cezalarını Maliye Bakanlığı vergi hatalarından dolayı fazla alınan vergilerin ıslah edilmesi sayılabilir. Verginin tarhi aşamasında yapılan vergi hataları nedeniyle mükelleflerden fazlaca tahsil edilen vergilerin ıslah edilmesi, düzeltilmesi nedeniyle başvuru terkin işlemi İkmalen veya re'sen salınan ve yargı organlarınca kaldırılan vergilerin tahakkuk kayıtlarının iptal etmesi nedeniyle de başvurulabilir.

Terkin edilecek vergi borcunun, zararın meydana gelmesinden önce kapanmış vergilendirme dönemi ile ilgili bulunması ve henüz tahsil edilmemiş olması gerekir. Normal ödeme vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi borçları terkin olunmaz.

Terkin için mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine veya mahalli idare heyetine terkin edilecek verginin ödeme vadesi gelmeden veya ödenmiş olan vergiler için zamanaşımı süresinde başvurulması uygun olur.

Sonuçları bakımından affa benzetilen terkin müessesesi ile vergi affı karşılaştırıldığında en önemli farkın vergi affına ve terkin işlemine karar veren makamların farklı olmasıdır. Terkin işlemine karar verecek makam Maliye Bakanlığı adına yetkilendirilmiş olan idari birimler iken vergi affı TBMM tarafından çıkarılan bir kanun ile düzenlenir. Bu nedenle verginin terkinini işlemi subjektif, özel bir işlem olduğu halde vergi ve cezaların affı objektif ve genel bir işlem olarak değerlendirilir. (Dönmez, 1992:23)

Çıkarılan vergi affı kanunlarında genellikle vergi cezaları af kapsamına alındığı dikkate alınırsa vergi aflarının ceza ile ilgili olduğunu söyleyebiliriz. Terkin işleminde ise vergi cezalarının yanında vergi asılları da terkin kapsamında yer almaktadır.

Af müessesesi genel olarak mutlak bir takdir işlemidir. Vergi hukukunda da bu durum aynı olduğundan affeden organ niçin affettiğini belirtmek zorunda değildir. Ancak bir vergi aslının yada cezasına terkin işlemi uygulanmak istendiğinde eğer kanunda terkin için belirtilen koşullar oluşmuşsa bu durumda idarenin vergi alacağını aslını yada cezasını terkin etmeme gibi herhangi bir takdir

yetkisi yoktur. Terkin işlemini uygulamak zorundadır. Vergi affında ise affa karar verecek makamın hangi koşullarda af yetkisini kullanacağı önceden belirlenmemiştir. (Dönmez, 1992:23)

Bütün bu açıklamalardan anlaşılıyor ki vergi affı ile birkaç benzer özelliği bulunan terkin işlemi ile vergi affı arasında bariz farklılıkların olduğu görülmektedir.

1.2.3.1.2. Vergi Hukukunda Yer Alan Cezalarda İndirim Müessesesi İle Affın Karşılaştırılması

Bazı yazarlar tarafından af müessesine benzetilen Cezalarda İndirim Müessesesi Vergi Usul Kanununda 321. maddesinde “*Re’sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine müracaatla vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda zikredilen neviden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;*

- 1- Kaçakçılık, ağır kusur veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı,*
- 2- Müteakiben kesilen cezaların üçte biri,*
- 3- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri,*

indirilir. Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını yukarıdaki sürelerde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz” şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun maddesinde af kanunlarında aftan yararlanılması gibi belirli koşulların gerçekleşmesine bağlanan ve vergi cezalarını kısmen ortadan kaldıran “Cezalarda İndirim” müessesesi her ne kadar sonuçlarına bakıldığında af müessesine benzese de bir af müessesesi olarak değerlendirilmesi doğru değildir.

Cezalarda İndirim müessesesi yalnızca Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi cezalarına uygulanabilir ve bu cezalarda kısmi indirimde bulunarak cezaları kısmen ortadan kaldırabilir. Buna karşılık af müessesesi vergi cezalarını ya da asıllarını kısmen ve tamamen kaldırdığı gibi sadece Vergi Usul Kanununda düzenlenen cezalar için değil diğer kanunlarda da (emlak, belediye v.b.) yer alan cezalar içinde af öngörmektedir. (Dönmez, 1992:24)

Cezalarda İndirim müessesinin asıl fonksiyonu vergi yönetimince tespit edilmiş vergi suçlarına ilişkin cezaların uyuşmazlık yaratılmadan bir an önce tahsilini sağlamaktan ibarettir. Vergi afları ile bunun yanı sıra yönetimin bilgisi dışında kalmış vergi suçlarının dolayısıyla gizlenmiş matrahların da ortaya çıkarılması amaçlanılmaktadır. . (Dönmez, 1992:24)

Terkin işleminde olduğu gibi cezalarda indirime karar verecek makamın Maliye Bakanlığı adına yetkilendirilmiş olan idari birimler iken vergi affı TBMM tarafından çıkarılan bir kanun ile düzenlenir.

Buraya kadar sayılan “Cezalarda İndirim” müessesesi ile af müessesesi arasındaki farklılıklar, cezalarda indirim müessesinin bir af müessesesi olarak düşünülmesinin doğru olmayacağını göstermektedir.

1.2.3.1.3. Vergi Hukukunda Yer Alan Pişmanlık ve Islah Müessesesi İle Affın Karşılaştırılması

“Pişmanlık ve Islah” müessesesi de bazı yazarlar tarafından af müessesesine benzetilmektedir. Pişmanlık ve Islah, Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde “*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.*

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” şeklinde düzenlenmiştir.

Pişmanlık ve Islah müessesesi sonuçları bakımından koşullu affa benzemektedir. Gerek koşullu af uygulamasında gerekse pişmanlık ve ıslahta vergi aslının kanunda öngörülen süreler içinde ödenmesi halinde suç teşkil eden fiile ceza kesilmemektedir. Öte yandan terkin, cezalarda indirim ve uzlaşmada yalnızca idari para cezaları bakımından geçerli olan bu sonuç, pişmanlık ve ıslahtaki kamusal nitelikteki cezaları alanında da uygulama imkânı bulur. Daha doğru bir anlatımla, afta olduğu gibi pişmanlık ve ıslahta da öngörülen koşullara uygun olarak, hapis cezasını gerektiren bir suç

işlediğini ilgili makamlara kendiliğinden haber veren yükümlüler hakkında kamu davası açılmaz. Ancak af ile pişmanlık ve ıslah arasındaki bu benzerlik yalnızca görünüştedir. İki müessese arasında önemli farklılıklar vardır. (Dönmez, 1992:25,26)

Af ile pişmanlık ve ıslah arasındaki farklılıkları şöylece sıralayabiliriz ki bunlar pişmanlık ve ıslah ile af müessesinin farklı müesseseler olduğunu göstermektedir. (Dönmez, 1992:26, 27)

1- Pişmanlık ve ıslah sürekli uygulanan bir müessese olmasına rağmen, vergi affi ilke olarak yalnızca bir kere vurulması gereken olağanüstü nitelikte istisnai bir araçtır.

2- Pişmanlık ve ıslah uygulaması hem vergi türleri açısından, hem tarh yöntemleri açısından, hem de cezalar bakımından sınırlandırılmıştır. Pişmanlık ve ıslah kapsamına yalnızca Vergi Usul Kanununun uygulandığı vergiler girmektedir. Öte yandan normal olarak pişmanlık ve ıslah kapsamına Emlak Vergisi pişmanlık ve ıslahın dışında tutulmuştur.

Affin kapsamına ise her türlü vergi girebileceği gibi, kanun koyucu dilerse vergi türleri bakımından bambaşka sınırlamalar da girebilir.

3- Tarh yöntemi bakımından pişmanlık ve ıslah, yalnızca beyana dayalı vergilerde uygulanır. Bir başka deyişle götürü usulün uygulandığı hallerde pişmanlık ve ıslah uygulanmaz. Affin bu gibi durumlarda dahi uygulanabilme durumu ise gayet doğaldır.

4- Pişmanlık ve ıslah yalnızca kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarına uygulanır. Bir başka deyişle, usulsüzlük cezalarına pişmanlık ve ıslah uygulanmaz. Af bakımından ise daha ağır cezalar uygulanırken daha hafif cezaların af dışında bırakılması düşünülemez.

5- Son olarak, pişmanlık ve ıslahtan yararlanılması gecikme zammının ödenmesi koşuluna bağlanmıştır. Af uygulamasında ise cezalarla birlikte gecikme zamlarının affi yoluna gidildiği durumlara sık sık rastlanmaktadır.

1.2.3.1.4. Vergi Hukukunda Yer Alan Uzlaşma Müessesesi İle Affin Karşılaştırılması

Uzlaşma müessesesi bazı yazarlar tarafından affa benzediği savunulan ve Vergi Usul Kanunda düzenlenen müesseselerin sonucusudur. Uzlaşma Vergi Usul Kanunu Ek 1. maddesinde “(..) *Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi*

kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

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.” şeklinde düzenlenmiştir.

Türk Hukukuna 1963 yılında giren Uzlaşma müessesesi kısaca belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ile mükellefin pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanır. (Dönmez, 1992:28) Bu müessesenin amacı vergi uyuşmazlıklarını asgariye indirmek, vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkları daha başlangıç safhasında, yani tarh işleminden önce çözümlenerek, hem uyuşmazlığı ortadan kaldırmak, hem de yargı organlarına daha az ihtilaf gelmesini sağlamaktır. Dolayısıyla, vergi alacağının bir an önce hazineye intikal etmesini sağlamaktır. (Eroğlu, 1995:698) Pazarlık olarak tanımlanan uzlaşma genellikle, vergi idaresinin başlangıçta saldırgı vergi ve cezanın bir kısmından vazgeçilmesi ile sonuçlanmaktadır. Uzlaşmanın ortaya çıkardığı bu sonuç bazı yazarlarca idarece kullanılan bir tür af yetkisine benzetilmiştir. (Dönmez, 1992:28)

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesi sonucunda uzlaşmanın vaki olması yani tanımdan hareketle mükellef ile idarenin pazarlık sonucu anlaşması durumunda tekrar uyuşmazlığa dönme imkânı bulunmamaktadır.

Vergi hukukunda her ne kadar af yoluyla yargı organlarında birikmiş vergi uyuşmazlıklarının tasfiyesi yoluna gidiliyorsa da buradaki durum uzlaşma yoluyla uyuşmazlığın giderilmesinden farklı olduğu açıktır. (Dönmez, 1992;28)

İki taraflı bir işlem olan uzlaşma ancak mükellef tarafından kabul edildiği takdirde bir hüküm ifade eder. Bu haliyle uzlaşma idari bir sözleşmeye benzemektedir. Buna karşılık af tek taraflı bir işlem niteliğindedir. Buradan hareketle af objektif bir hareketle ortaya çıkarken, uzlaşma sübjektif bir işlem olarak değerlendirilmektedir. (Dönmez, 1992:29)

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere af ile uzlaşma arasındaki benzerlik, af ile karşılaştırdığımız diğer müesseselerde olduğu gibi görünüşten ibarettir.

1.3. Affin Çeşitleri

Af müessesesi farklı açılardan kategorilere ayrılabilir. Mesela af yetkisine sahip olanlar açısından yasama ve yürütme organı affından söz edilebilir. Buna göre anayasamızda af yetkisine TBMM ile Cumhurbaşkanına aittir. Affin muhatap olduğu kişi sayısına ya da kitlesine göre bireysel af ve toplu af ayrımı da yapılabilir. Af kanunu, isimleri ya da ortak özellikleri belirlenerek çok sayıda kişi için çıkarılabileceği gibi, sayıları bilinmeyen fakat işledikleri fiiller ve karşılaştıkları cezalar bakımından ayrıma gidilerek de düzenlenebilir. Birinci durum bireysel af, diğerinde ise toplu af olarak tanımlanabilir. Af müessesesi sonuçları bakımından ise genel af ve özel af olarak ikiye ayrılmaktadır. (Özek 1959:148, Meray, 1944:18, Akbulut, 1995:18) Anayasamızda ve Türk Ceza Kanunu' nda da af müessesesi ele alınırken genel af ve özel af olmak üzere ayrıma tabi tutularak düzenlenmiştir.

1.3.1.Genel Af

Türk hukuk lüğatinde genel (umumi) af, *“bazı suçların genel menfaat icaplarından dolayı unutturulması yapılan devlet tasarrufudur ki yapılacak veya yapılmakta olan takibin veyahut hüküm altına alınan cezanın kaldırılmasını netice verir, şahsi hakka hanel gelmemek üzere suçu, takibi ve mahrumiyeti ortadan kaldırır.”* şeklinde hüküm olarak ifade edilmiştir. Genel af yeni TCK' nu 65. maddesinde *“Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar.”* şeklinde düzenlenmiştir. 765 sayılı Mülga TCK' nunda ise genel af, 97. maddede *“Umumi af, hukuku amme davasını ve hükmolunan cezaları bütün neticeleri ile birlikte ortadan kaldırır.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Günümüzde hukuk literatüründe bir hukukçu tarafından tartışılan genel af konusunda birçok tanım mevcuttur. Erem' e göre genel af, kamu davası ve hükmü verilen cezaların bütün sonuçları da dâhil olmak üzere geçmişe dönük olarak ortadan kaldırılmasıdır. (Erem, 1973:408) Seydioğulları ise genel affi mahkemelerce verilmiş mahkûmiyet kararlarını tüm sonuçları ile birlikte yok sayan ve yetkili merciler tarafından kullanılabilen bir tasarruf olarak tanımlamıştır. (Seydioğulları, 2006:4)

Genel af, toplumun menfaatinin temin edilmesi düşüncesine dayanır. Suç işlenmesi karşısında ceza verilmesi nasıl toplumun faydası düşünülerek uygulanıyorsa aynen genel af da aynı düşünce ile çıkartılır. Af kapsamına alınacak suçların adli takibi ve suçlularının cezalandırılmasında toplumsal bir yararın kalmaması veya bunların affedilmesi durumunda oluşacak sosyal fayda düşünülür. Dönmezer ve Erman, genel affin çıkarılmasındaki toplumsal faydayı dikkate almış ve genel affi, toplumun yararına olacağı düşüncesiyle bütün veya belirli suçlar ve bu suçların hükmedilen cezaları bütün sonuçları ile birlikte düşüren kanuni bir tasarruf olarak tanımlamıştır. (Dönmezer – Erman, 1985:952)

Timur Demirbaşa göre genel affin sonuçları açısından değerlendirmeye tabi tutulduğunda aşağıda sayılan hususlar söylenebilir; (Demirbaş, 2002:612)

- Af kapsamına giren suçlar hakkında kamu davası açılmışsa, artık açılmaz; kamu davası açmış olanlar hakkında düşme kararı verilir. Fail sanki bu suçu işlememiş kabul edilir.

- Kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyeti olup da infazı söz konusuysa, infazına son verilir; infazına başlanmamışsa infazı mümkün olmaz; eğer infazı tamamlanmış ise, ceza mahkûmiyeti tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkar.

- Suçludaki tehlike halini esas alması nedeniyle, affin güvenlik tedbirlerine etkisi olmaz.

- Affa uğrayan cezalar, adli sicilden silinirler ve bunlar artık tekerrüre esas olmazlar. Genel affa uğramış eski hükümlülüğü subjektif şart yönünden olumsuz değerlendirmek suretiyle cezayı ertelemeyebilir.

1.3.2. Özel Af

Türk hukuk lüğatinde özel (hususî) af, cezanın infazından kısmen ya da tamamen vazgeçilmesi olarak tanımlanmış, Meray da bu tanımdan yola çıkarak özel affı; mahkemeler tarafından hükümlenmiş cezaların infazını kısmen veya tamamen vazgeçilmesi olarak ifade etmiş ve Latince “*grace*” kelimesinin karşılığı olarak kullanıldığını belirtmiştir. (Meray, 1944:31)

Özel af, yeni TCK’ nu 65. maddesinde “*Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir.*” şeklinde hüküm olarak düzenlenmiştir.

765 sayılı Mülga TCK’ nda ise özel af, “*Hususî af, havi olduğu sarahate göre cezayı ortadan kaldırır veya azaltır veya değiştirir ve daha ağır bir cezadan mübeddel olan cezaya kanunen ilave edilmemiş bulunmak şartıyla mahkûmun kanunî mahcuriyetini de ref eder. Ancak kanun veya kararnamesinde hilafı yazılı olmadıkça feri ve mütemmim cezalara tesir etmez. Hususî affi tazammun eden kanun veya kararnamede sarahat bulunan ahval müstesnadır.*” şeklinde hüküm olarak düzenlenmiştir.

Bu tanımlardan yola çıkarak özel af kesinleşmiş bir cezayı tamamen kaldıran, hafifleten veya daha hafif olmak şartıyla başka bir cezaya çeviren bir atıfet (lütuf) müessesidir diyebiliriz. (Dönmezer-Erman, 1985:235)

Özel af, kişisel ve toplu af olmak üzere iki şekilde gerçekleşir. TBMM, Anayasadaki sınırlar içerisinde tüm suçlar veya belirli bazı suçlar için özel af çıkartılabileceği gibi, tek kişinin cezası da affedilebilir. Özel af halinde ceza ortadan kalkar, azalır, cezanın türü değişir (hapis cezasının para cezasına dönüşmesi gibi) ya da kanunî kısıtlılıkla ilgili haller ortadan kalkar. (Demirbaş, 2002:613) Aynı zamanda Cumhurbaşkanı Anayasadan yetkiye dayanarak belirli şartların oluşması durumunda (sürekli hastalık, sakatlık ve kocama) kişi ya da belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak suretiyle özel af yetkisini kullanmaktadır. (Anayasa m.104)

TBMM özel affi bir kişi için çıkarabildiği gibi birden fazla kişi içinde çıkarabilir. Dolayısıyla özel affi tek bir kişiyi, genel affi ise birden fazla kişiyi kapsayacak türde bir af olarak düşünmek doğru değildir. (Armağan, 2000:351) Özel af ile genel af arasındaki fark, suç veya suçlu sayısı yönünden

değil, affin sonuçları bakımındadır. Genel affin etkisi, kesin hükümden önce veya sonra olabilirken; özel af ancak kesin hükümden sonra ve cezanın infazıyla ilgili olarak sonuç doğurur. (Keyman, 1965:44)

Özel af, hem hukuki mahiyeti, hem amacı, hem de doğurduğu sonuçlar itibarıyla genel afftan çok farklıdır. Bu açıdan genel affa karşı olan birçok hukukçu özel affı savunmaktadır. Bir kısmı da belirli şartlar altında kabul etmektedir. Zira genel affın barındırdığı sakıncalar özel af ta yoktur. Özel affta mahkûmun hastalık, ihtiyarlık gibi özel sebepler mevcuttur. (Beroje, 2013:61)

Özel af, yapısı itibarıyla ile bir lütuf ve merhamet sonucudur. Özel affa herhangi bir adli hatanın düzeltilmesi, mahkûmun uslandığının tespit edilmesi veya hastalığı gibi nedenlerle, ceza çektirilmesinde kamu faydası düşünülmeyen durumlar ve bazı adli ve sosyal sebepler neden olabilir. Daha öncede söylediğimiz gibi özel afftan her türlü kanuni aşamadan geçerek cezası kesinleşmiş hükümlüler yararlanabilir. (Bilge, 1966:760) Özel af, işlenmiş bir suçun suç olmaktan çıkarmaz. Bu nedenle afftan önce açılmış olan kamu davasına devam edilmeli ve kesin hükme bağlanmalıdır. Bu özellik özel affın sadece cezayı kısmen ve tamamen düşüren bir tasarruf olduğunu göstermektedir. (Erem, III, 1971:421) Kısacası genel af hem suçun hem de cezayı ortadan kaldırırken özel af ise sadece cezayı ortadan kaldırır.

1.4. Mali Af ve Vergi Affı Kavramları

1.4.1. Mali Af ve Vergi Affı Kavramlarının Tanımı ve Kapsamı

Hukukumuzda mali affa ilişkin olarak gerek TCK 'nda gerekse VUK' nda herhangi bir tanımlama yapılmamıştır. Bu nedenle uygulamada mali af yerine vergi affı, vergi barışı, varlık barışı gibi çeşitli terimler kullanılmıştır. Bu terimler bazen de aynı anlamlara gelecek şekilde kullanılmıştır.

Mali af kavramını vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlayabiliriz (Keles, 2002:75). Vergi affı denildiğinde ise genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Vergi afları farklı niteliklere sahip olabilir, birçoğu sadece vergi cezalarını kapsarken kimisi sadece belirli türde vergiler için geçerli olabilir; kimisi gecikme zamlarını ve hatta verginin aslını kapsayabilmektedir. (Çetin, 2007:173)

Hukuki olarak vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Diğer bir deyişle devlet vergi affıyla ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmemesi halinde elde edeceği gelirden vazgeçmektedir (Güner,1998:261)

Bir başka tanıma göre vergi affı, “vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya

bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir.” (Öncel, Kumrulu, Çağan, 1992:156, Aktaran: Yasemin Taşkın)

Geniş anlamda vergi affı; üzerine vergi borcu düşen kişinin yani mükellefin hukuki sorumluluğunu yerine getirmemesinden doğan borcun ortadan kalkması olarak da ifade edilebilir. Hukuki olarak vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. (Kargı, 2011:3, Aktaran: Ercan YELMAN)

Narinoğlu mali affı; “mali af ya da vergi affı, devletin çıkardığı bir yasayla alacak hakkından vazgeçerek kamu alacağının ortadan kaldırılmasıdır.” (NARİNOĞLU, 1991:26) şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre mali affın daha başlangıçta vergi affıyla eş anlamlı tutularak kapsamı vergi affı ile sınırlandırıldığını savunan Tevfik Murat ÖZDEN’ e göre literatürdeki mali af kavramına yönelik kavram karmaşasının giderilmesi amacıyla kapsamlı bir mali af tanımının yapılması gerektiğinden hareketle mali affı “ *Mali ekonomik, sosyal, politik, teknik amaçların gerçekleştirilmesi için mali yükümlülük getirme yetkisine sahip organlarca gerçekleştirilen, tek taraflı hukuki işlemler ile; devlet ile kişiler, devlet ile devletler arasındaki kamu ve ya özel hukuk ilişkileri sonucu doğan mali yükümlülüklerin bağışlanması, mali yükümlülük ihlallerinin ihlal olma niteliğinin geçmişe dönük olarak yok edilmesi, ya da mali yükümlülük ihlallerine yönelik mali yaptırımların kaldırılması veya hafifletilmesi suretiyle mali yükümlülükleri veya suçluluğu ya da mali yaptırımları ortadan kaldıran nedendir.*” Şeklinde tanımlanmıştır. (ÖZDEN, 1992:33-35, Aktaran: Nihat Edizdoğan - Erhan Gümüş)

Buradan hareketle mali affı, vergi affını da içine alan bir kavram olarak tanımlamak daha uygun olur. Çünkü mali affın kapsamına; kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, sosyal güvenlik kurumu borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, ecri misil, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler girmektedir. Vergi affının kapsamına ise vergi borçları, gecikme zamları ve vergi asılları girmektedir. (Eker, 2006, Aktaran: Recep Aygün)

Yapılan mali af ve vergi affı tanımlarını dikkate alındığında Türkiye’ de çıkarılan vergi afları genellikle mali af tanımına uygun kapsamda düzenlenmiştir. İlerleyen bölümlerde Türkiye’ de çıkarılmış vergi ya da mali af kanunları incelendiğinde çıkarılan kanunlarda vergi borçları, gecikme zamları ve faizlerinin yanında idari cezaların, para cezalarının, sosyal güvenlik kurumuna olan borç ve cezaların, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirlerinin, ecri misil borçların, devlet bankalarının çiftçilere verdiği kredileri borçlarının af kapsamına alındığı görülmektedir. Bu durumda gerek TCK’ da gerekse V.U.K.’ da tanımı yapılmayan vergi affının Türkiye’ de çıkarılan aflarının kapsamı açısından mali af olarak adlandırılması mümkündür. Ancak uygulamada devlet idaresi gelecek tepkiler nedeniyle vergi affı, mali af gibi adlandırmalardan uzak durmuş “Bazı Alacakların Yapılandırılması”, “Varlık Barışı”, “Vergi Barışı” gibi farklı isimler altında af kanunlarını yasalaştırmıştır.

Kısaca vergi kanunlarına aykırı hareket dilmesi sonucu düzenlenen cezaların affedilmesi olarak tanımlanan vergi affi uygulama yönüyle Franzoni tarafından ayrıma tabi tutulmuştur. Franzoni'ye göre vergi affi, mükelleflere azaltılmış bir ceza ile vergi beyanlarını revize etmeleri ve ödemekten kaçındıkları vergileri ödemeleri önerisinde bulunuyorsa "Beyan Affi" (return amnesty) olarak nitelendirilmiştir. Bu af kapsamında mükellefler, vergi idaresinin araştırma ve inceleme faaliyetlerinden muaf değillerdir. Diğer bir vergi affi olarak nitelendirilen "İnceleme Affi"nda (investigation amnesty) ise belli bir ödeme karşılığında denetimlerden muaf tutulması önerilir. Burada özellikle, mükelleflerin vergilendirilebilir gelirlerinin gerçek tutarını veya kaynağını araştırmama önerisi vardır. Son olarak "Takibat Affi" nda (prosecution amnesty) vergi idaresi bir miktar tazminat karşılığında belirli vergi yıllarına ilişkin dava yetkisinden vazgeçmektedir. (Franzoni, 1996, Aktaran Bulut-Çalışkan-Bulut).

1.4.2. Vergi Affi Ve Anayasa Hukuku

Anayasamızın 87. Maddesinde “*TBMM üye tam sayısının 5’te 4’ünün kararıyla genel ve özel af ilanına yetkilidir.*” hükmü yer almaktadır. Anayasa hükümleri çerçevesinde vergi affi çıkarma yetkisi doğrudan TBMM aracılığıyla gerçekleşmektedir. Anayasanın 104. maddesinde yer alan “*..Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak...*” hükmü ile bir istisna getirilmiştir. (Anayasa m.104) Dolayısıyla hem TBMM’ nin hem de Cumhurbaşkanının af ile ilgili geniş takdir yetkisi vardır. Yasama organına verilen “genel ve özel af ilanı” yetkisine Anayasanın 104. maddesinde yer alan “*..Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak...*” hükmü ile bir istisna getirilmiştir. (Anayasa m.104) Görüldüğü üzere özel af çıkarma konusunda hem TBMM hem de Cumhurbaşkanı yetkili bulunmaktadır. Bununla birlikte, TBMM özel af çıkarırken herhangi bir nedenle karar verirken Cumhurbaşkanı yalnızca mahkûmun “*sürekli hastalık, sakatlık ve kocama*” hallerinin olması durumunda bu üç nedene dayanarak karar vermek zorundadır. Bu nedenle Cumhurbaşkanının af yetkisinin uygulama da vergi cezaları affi için kullanılması teorik olarak uygulanması mümkün değildir. Çünkü hükümlünün hürriyeti bağlayıcı cezaları katlanamayacağı durumlar olan sürekli hastalık, sakatlık, kocama hallerinde Cumhurbaşkanına verilen af yetkisi söz konusu durumların vergi cezaları açısından geçerli olmaması nedeniyle uygulama da yer almaktadır.

Önen’ e göre af müessesesi ile ceza hukuku ilkeleri daha çok hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkindir. Vergi cezaları ise, hürriyeti bağlayıcı cezalardan daha farklı bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla vergi cezalarının affına, hürriyeti bağlayıcı cezaların affında uygulanan ilkelerin tamamı uygulanmaz. Vergi cezaları yapı olarak daha çok para cezalarına benzemektedir. Bu sebeple kanun koyucu vergi ve para cezalarını affederken ayrıntılı düzenlemelere gitmek durumundadır (Önen, 1988:16).

Uygulamada vergi affi TBMM tarafından çıkarılacak kanunla gerçekleşmektedir. Diğer kanunlar gibi komisyonlardan geçmekte ve kanun tekliflerine uygulanan prosedüre tabi olmaktadır. Bu

açından yasama organından çıkan vergilere ilişkin af yasalarının da Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabi olduğu ortadadır. Ancak 1960 yılından sonra Türkiye’ de vergi aflarına ilişkin çok sayıda af kanunu çıkarıldığı halde bunlardan hiç birisi Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine konu olmamıştır. Bu dönemde uygulanan vergi affi yasalarından oldukça kapsamlı olan üç tanesi ise Milli Birlik Komitesi ve Milli Güvenlik Konseyi yönetimleri zamanında çıkarılmış olduğundan bunlara karşı anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulması yolu 1961 ve 1982 Anayasalarında düzenlenen geçici hükümlerle düzeltilmiştir.

TBMM hangi suçları affedeceğine, cezaların tümünü veya bir kısmının ne kadar indirileceğine ve af kanunun ne zaman yürürlüğe gireceğine ve hangi tarihten itibaren işlenmiş suçlar için af kapsamında değerlendireceğine karar verir. (Armağan, 2000:352) Çıkarılan vergi affi kanunları hiçbir koşula ve hiçbir sınırlamaya tabi tutulmayarak genel af şeklinde çıkarılabileceği gibi, herhangi bir kurum ve ya belirli bir mükellef grubu hedef alınarak çıkarılabilmektedir.

TBMM tarafından çıkarılan bir kanunla gerçekleşen vergi cezalarının affi, genel af kanunu düzenlenirken bu kanunda bir madde veya birden fazla maddenin yer alacağı özel bir bölüm şeklinde düzenlenebilir. Ülkemizde çıkarılan af kanunlarını baktığımızda vergi cezalarının affedilmesine ilişkin ilk genel af kanunu 23.02.1963 tarih ve 218 sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affi Hakkında Kanun’ dur. Söz konusu af kanunu düzenlenirken af kanunda vergi cezaların affi ile diğer suçların birlikte affedilmesi düşünülerek düzenleme yapılmıştır.

Ülkemizde vergi cezaları genel af kapsamında yer alan bir madde yada bölüm olarak af kanunu içerisinde yer aldığı gibi sadece vergi affi kapsamında da yer almıştır. İlk kez 03.03.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tescil ve Tasfiyesine Dair Kanun” çıkarılmıştır. Vergi cezaları açısından bu kanun, genel affin bütün şartlarını taşımaktadır. Söz konusu kanun, vergi cezalarının tamamını değil sadece belirli bir kısmını bazı şartlar altında affetmiştir. Bu bakımdan “Şartlı Af” niteliğinde bir genel af kanunudur (Önen, 1988:19, Aktaran: Atilla DALLI).

1.5. Vergi Affi Çıkarılmasının Nedenleri

Birbiriyle nitelik olarak benzer yanları olsa da esasen vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki af ilke ve amaçlar yönünden farklılıklar da göstermektedir. Her ikisinde de devlet cezalandırma yetkisini kısmen ya da tamamen kullanmaktan vazgeçmektedir (Taşkın, 2010:125). Ceza hukukundaki af ile amaçlanan siyasi ve sosyal ortamı rahatlatmaktır. Vergi affıyla amaçlanan ise öncelikli olarak gelir ihtiyacını karşılamaktır. Vergi aflarına özellikle mali ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra başvurulurken ceza hukukundaki aflara sosyal ve siyasal bunalım dönemlerinden sonra başvurulmaktadır (Şenyüz, 2011:251, Aktaran: Nihat Edizdoğan- Erhan Gümüş)

Bir atıfet (lütuf) olan af ceza hukukunda suçluların cezalarının tamamen veya kısmen affedilmesi olarak karşımıza çıkarken vergi affında ise tahsil edilemeyen vergilerin toplanılmasını kolaylaştırarak toplanan rakamı artırmak olarak karşımıza çıkar.

Vergi affı tahsil edilemeyen vergilerin toplanması amacı altında birçok nedenle çıkarılabilir. Bazen denetim mekanizmasının tıkanması ve cezaların ağırlaştırılması karşında sağlanan vicdani bir kolaylık olması; bazen de uygulamaya konulması düşünülen bir vergi reformunun yürütülmesi bu reform kapsamında sistemin kabul edilebilirliğinin artması amacıyla mükelleflere karşı devlete sağlanan kolaylık olması; bazen de gizli servet unsurlarının yeniden ekonomik sirkülasyona sokulması; bazen de sosyal ve ekonomik nedenlerle yaşanan darboğazlar yüzünden vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere sağlanan kolaylık olması gibi ve daha da sayabileceğimiz birçok nedenle vergi affı çıkarılabilir.

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 yapılmaya kadar da vergi af kanunları çıkarılmaktadır. (Narinoğlu, S:5, 1991:28, Aktaran: Yasemin Taşkın)

Vergi affının çıkarılma nedenlerin belli başlıklar altında incelemek istediğimizde verginin çıkarılmasında siyasi, ekonomik, mali ve teknik nedenlerin etkili olduğunu söyleyebiliriz.

1.5.1. Siyasi Nedenler

Af, toplumların geçirdikleri siyasi krizlerden sonra ortaya çıkan ve yatıştırıcı etkileri olan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de af; geçmişin unutulmasını, geleceğe dönülmesini mümkün kılmaktadır. Gerek mali gerek adli afların, değişen toplumda toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve siyasi yaraları kapatmaya dönük bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya çıkmıştır. Affı çıkarıp çıkarmamak veya çıkarılacak affın kapsamını belirlemek tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir (Sayar, 1987: 65, Aktaran: Nihat Edizdoğan- Erhan Gümüş)

Ülkemizde af konusu hemen hemen her dönemde kamuoyunu meşgul etmiş, seçim dönemlerinde siyasi partilerin vazgeçilmez propaganda unsurlarından biri olmuştur. Vergi ve cezaların sürekli olarak affedilmesi ise, kanunlara olan güvenin sarsılmasına ve azalmasına neden olmaktadır (Başaran, 2011: 6, Aktaran: Nihat Edizdoğan - Erhan Gümüş)

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. Ülkemizde vergi af kanunları olağanüstü dönemlerde çıkarılmıştır.

Ülkemizde ekonomik ve mali etkileri bakımından en kapsamlı vergi affı düzenlemelerini oluşturan üç özel vergi affı yasının üçü de olağan üstü yönetimler döneminde çıkarılmıştır. Bunlardan özellikle 12 Eylül yönetimi sırasında çıkarılan 2431 ve 2801 sayılı yasalar ileride geniş bir şekilde üzerinde durulduğunda görüleceği üzere son derece dikkat çekicidir. İlk özel vergi affı yasası olan 281 sayılı Kanun ise 27 Mayıs döneminde çıkarılmıştır. Diğer taraftan yapısında vergi affına ilişkin hükümlere de yer veren üç genel af yasasından biri olan 218 sayılı Kanun da yine 27 Mayıs Hareketinden sonra kurulan ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmıştır. Bu hükümetin de 27 Mayıs'ın etkilerini tamamen üzerinden atamadığı dikkat çekerken bu altı af yasının dördünün olağan üstü döneminde çıkarıldığı görülmektedir. (Dönmez, 1992:51)

Siyasi çıkar düşüncesi tartışmalara konu olan af mekanizmasının sık kullanılmasının nedenlerinden biridir. Seçmen iradesiyle göreve gelen politikacıların aldıkları oyların karşılığını ödemeleri, gelecek seçim döneminde yeni oyları garantileme istekleri ya da çıkar ve baskı gruplarının çabalarıyla vergi kanunları çıkarılabilmektedir. (Edizdoğan - Gümüş, 2013:103)

1.5.2. Ekonomik Ve Mali Nedenler

Son yıllarda yaşanan ekonomik ve mali problemler birçok mükellefin vergi borçlarını ödeme konusunda sıkıntıya düşmesine neden olmuştur. Yaşanan ekonomik krizler nedeniyle işletmelerin vergi borçlarını ödeyemez duruma gelmeleri vergi affının gerekliliği için neden oluşturmuştur. Bu nedenle hükümetler zaman zaman piyasayı canlandırmak için af düzenlemelerine gitmiştir (Çetin, 2007: 173, Besen ve Doğan, 2008: 53, Aktaran: Nihat Edizdoğan- Erhan Gümüş).

Ekonomik nedenle af kanunlarının çıkarılmasında, kayıt dışı bırakılmış bazı stok malların ve servet unsurlarının ekonomiye kazandırılması gösterilmiştir. Bu unsurların kayda alınması sonucunda ekonomik yapının güçlendirilmesi amaçlanmıştır (Bülbül ve Karadeniz, 2004). Siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar da büyük ölçüde vergi dışı kalmış fonlar oluşturmuştur. Bu da af kanunlarının ekonomik nedenlerinden biri olmuştur (Sayar, 1987: 61, Nihat Edizdoğan- Erhan Gümüş)

Oluşan bütçe açıkları ve enflasyon nedeniyle de af kanunları çıkartılarak, aftan elde edilecek vergi gelirleriyle bütçe açıklarının kapatılması, kısa dönemde gelir ihtiyacının finansmanını sağlanması amaçlanmıştır. 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 geçmemiş emtianın belli bir oranda vergiye tabi tutularak kayıtlara girmesi

ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alana 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. (Yalçın – Bayer, 1996:107, Aktaran: Yasemin Taşkın)

Uygulamada kısa vade de finansman ihtiyacını giderilmesine katkıda bulunacak bir yöntem olarak görülen vergi afları bütün uğraşlara rağmen yakalanamayan vergi kaçakçılarına gönüllü olarak ortaya çıkmasına fırsat vererek kaçırılan vergileri beyan eden mükelleflerden yalnızca vergi aslını ödemeleri istenmekte ve bunun karşılığında idari ve kamu cezalarının affedilmesi gibi kolaylıklar sağlanmaktadır. (Dönmez, 1992:52)

1.5.3. Teknik Nedenler

Vergi aflarının çıkarılmasında teknik gerekçeler de önem taşımaktadır. Bu aflarla vergi idaresinin etkinliği ve vergi yargısının is yükü azaltılmaya çalışılmıştır. Çünkü vergi idaresi ve vergi yargısının gelişmelere ayak uyduramaması, kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilafli kamu alacakların vergi yargısından geçerek tahsil aşamasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi af kanunlarının çıkartılmasının teknik gerekçeleri olmuştur. Beyana dayanan vergi sistemlerinde vergi denetimi önemli olup söz konusu denetimin çok düşük düzeyde kalması vergi kaçağını artırmıştır ve vergisiz fonları ortaya çıkarmıştır. (Yalçın-Bayer, 1996:108, Aktaran: Yasemin Taşkın)

Aflar çıkartılarak vergisiz fonların ekonomiye çekilip vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca vergi affına yol açan nedenlerin basında vergi oranlarının ve vergi yükünün ağır olduğu söylenmekte ve vergi affını zorlayan nedenler arasında sayılmaktadır. Vergi idareleri mükelleflere ulaşmadan takdire gidip vergi tarh etmekte, bu uygulama ise mükelleflerin tepkisine yol açmaktadır. İhtilaf doğurması bir yana vergi affı çıkarılmasının haklılığını ileri sürülmesine yol açmaktadır.

Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilafli kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşması çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de af kanunları gerekçesinde yer almaktadır (Keleş, 2002: 77)

İdari açıdan vergi afları, birikmiş ve tahsili giderek güçleşen vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkân sağlaması, sonuçlandırılmamış ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması bakımından fayda sağlamaktadır (Akdoğan, 2011: 39)

1.6. Vergi Affına Karşı Olanlar Ve Savunanların Görüşleri

Af müessesesi tarih boyunca uygulamada tartışılan bir kavram olmuştur. Af müessesinin gerekliliğini lehte savunanlar olduğu gibi aleyhte savunanlar hep var olmuş, her iki tarafta haklılıklarını yaptığı çalışmalarla ortaya koymaya çalışmışlardır.

1.6.1. Vergi Affını Savunanların Görüşleri

Affa ve af yetkisine karşı çıkanların ağır eleştirilerine rağmen hukukçuların çoğunluğu affın gerekli olduğu görüşündedirler. Bu görüşler temelde kanunu, sosyal hayatın gereklerine uygunluğunu sağlama görüşüne dayanır. Sosyal hayat daima bir gelişme içerisinde bulunduğundan, kanunlar çoğu zaman sosyal gelişmelere ayak uyduramaz. Sadece zaman zaman gözden geçirilip düzeltmek suretiyle bu kanunların sosyal hayata uyumlaştırılmaları sağlanmaktadır. Ancak sosyal hayatta meydana gelen gelişmelerin oluşturduğu baskıya karşı bir güvenlik müessesesi olması açısından af müessesinin gerekliliğine ihtiyaç vardır. Bu nedenle de böyle durumlar için yasama ve yürütme organlarına af yetkisi tanınmıştır. (Demirel, 1957:XVIII, Aktaran: Sahip Beroje)

Af, değişme süreci içinde bulunan toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan kanunların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olarak değerlendirilmektedir. Siyasi bunalımlar gibi ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da af gerekli olabilmektedir. Çünkü ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla değil, içinde bulunulan duruma uygun kanunlarla bunalım dönemi atlatılabilir. Bunalım dönemlerinde vergi affına gidilmesi kaçınılmaz olarak yol açılmış adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde gidermek suretiyle toplumsal barışa katkı sağlayabilir. Ekonomik ve mali kriz dönemlerinde çıkarılacak vergi aflarıyla bir yandan mükellefler rahatlarırken diğer yandan da devlet hazinesine gelir sağlanmış olacaktır. (Edizdoğan - Gümüş, S:164, 2013:104)

Toplum hayatında, siyasal, ekonomik ve sosyal sorunlardan kaynaklanan bunalımlı dönemlerde, bazı suçlar yoğun olarak işlenebilir. Bu durumda, devlet, ceza hukuku araçlarına gereğinden fazla ve ölçüsüz olarak başvurabilir. Kamu hayatı normale döndükten sonra, olayların toplumda yarattığı psikolojik çöküntüyü önlemek, geçmişte yaşanan tartışma ve huzursuzluğu unutturmak için aflara başvurmak gerekir. Ayrıca demokrasilerde, ceza hukuku kurallarının insancıl esaslara dayalı olması ve af kurumuna yer vermesi gerektiği söylenir. Akıl ve mantık ile mahkûm edilen kişiyi, duygu ve merhamet ile affetmenin yerinde olacağı düşünülmektedir. (Dönmezer-Erman, 1994:214)

Bu görüşü savunanlara göre devrimlerin, iç karışıklıkların, ekonomik ve sosyal bunalımların yaşandığı ülkelerde vergi afları ortaya çıkan gergin ortamın yatıştırılmasında kullanılabilir. Siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra bir yandan sosyal çöküntünün azaltılması bir yandan ekonominin tekrar iyileşme yönünde harekete geçirilmesi gerekmektedir. Bu dönemlerde vergi afları uygun ortamın hazırlanmasında bir araç görevi görebilmektedir. (Edizdoğan - Gümüş, S:164, 2013:104)

İşte vergi hukukunda affı savunanlar yukarıda bahsi geçen ekonomik ve mali dönemlerinde artırılan yükümlülüklerin ve cezaların olağanüstü koşullar kalktıktan sonra da sürdürülmesine karşı çıkmaktadır. Bu görüşe göre siyasi aflar nasıl olağan üstü halleri izleyen barış dönemlerinden sonra

aynı rolü oynaması mümkündür. Özellikle vergi alanında affa gidilmesi, bunalım dönemlerinde sebebiyet verilen adaletsizlikleri ve hataları telafi etmek amacıyla toplumsal barışa katkı sağlayacaktır. Kısaca ifade etmek gerekirse af, zamanında çıkarılmak koşuluyla siyasi ve adli suçlar üzerinde gösterdiği etkiyi vergi suçları üzerinde de gösterecektir. (Dönmez, 1992:32)

Vergi kanunları ve mevzuatının karmaşık olması ve vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikler kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Ülkemizdeki vergi mevzuatının karmaşık ve hızlı değişkenliğe sahip olması, eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerin teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren vergi kanunlarını yorumlayamamasına neden olabilmektedir. Hukuki metinlerin yeterince açık ve anlaşılır olmaması, bunların uygulanması sırasında idare ile mükellef arasındaki yorum farklılıkları ortaya çıkarabilmektedir (Korkusuz, 2003: 78) Belirtilen bu hususlar sonucunda, vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getiremeyen mükellefler üzerindeki haksızlıkların ortadan kaldırılması amacıyla vergi affına başvurulabilmektedir. (Edizdoğan - Gümüş, 2013:104)

Ayrıca toplum düzeni açısından daha büyük tehlike arz eden suçlar bile affedilirken vergi suçlarının af kapsamı dışında bırakılması sosyolojik ve ceza siyaseti açısından adil bir düzenleme sayılmayacaktır. Bu görüşü savunanlar özellikle afların sıradan hale geldiği ülkelerde çok daha ağır suçların bile aftan yararlandırılmasına karşılık vergi suçu işleyenlerin aftan yararlandırılmamasının, adalet ve eşitlik ilkeleri açısından doğru olmayacağını ve bu nedenle vergi suçlarının da af kapsamına dâhil edilmesinin kamu yararı açısından bir zorunluluk olduğunu savunmuşlardır (Ağca, 1981: 26)

Bir vergi sisteminde köklü değişikliklerin yapıldığı ya da kanunlara itaati artırmak için çaba sarf ettiği zamanlarda faydalı, adil ve gerekli bir araç fonksiyonu görebilir. Özellikle vergi kaçakçılığının çok yaygın olduğu ülkelerde kaçakçılıkla ciddi bir şekilde mücadele etmek isteyen fakat diğer yandan kaçakçılara bir fırsat tanıyarak onların geçmiş suçlarını temizlemek ve düşük bir vergi ahlaki düzeyinden yüksek bir vergi ahlaki düzeyine geçişlerini sağlamak isteyen hükümetler affı bir araç olarak kullanabilirler. (Dönmez, 1992:38) Af uzun vadede yasalara itaati artırmak suretiyle dürüst mükelleflerin vergi yüklerinin azaltılmasına ve kötü niyetli mükelleflerinde sürekli olarak vergi sistemine kazandırılarak uzun bir dönem içinde gelirlerde bir artış olmasına yardımcı olabilir. (Lerman, 1986:331)

Gerek denetim elemanlarının yetersizliği gerekse vergi denetiminin çok sınırlı olması, özellikle beyana dayalı vergilerde denetim gören ve görmeyen mükellefler arasında farklı standartların uygulanmasına ve adaletsizliğe neden olabilecektir. Bu sebeple; etkin bir vergi yönetiminin kurulması ve vergi ahlaki ve bilincinin yerleşmesine kadar mükellefler arasındaki denetim eksikliğinden doğan farkların giderilmesi amacıyla vergi aflarının çıkarılması uygun olacaktır (Çağan, 1972: 115)

Vergi cezalarının affı yoluyla üzerindeki mali yük bir ölçüde hafifleyen mükellef ticari hayatta yeni hamleler yapabilme imkanına kavuşur. Bu şekilde elde ettiği kazançlardan Hazine, vergi almak

suretiyle cezaların affedilmesi nedeniyle yoksun kaldığı gelirleri telafi edebilir. Bir başka deyişle af, vergi cezasına çarptırılan mükellefleri ferahlığa kavuşturmak suretiyle, mükelleflerin çalışma güç ve isteklerini artırmasına yardımcı olur. (Cantürk, 1971:33)

Vergi affıyla birlikte mükelleflere yönelik daha etkin hizmet sunulması ve sorumluluklarına ilişkin daha iyi eğitim verilmesi, vergi uygulamasının iyileştirilmesine yönelik daha fazla harcama yapılması ve vergi kaçakçılarına yönelik daha sert cezaların uygulanması şeklinde önlemlerin alınması halinde bir defalık vergi afları gelecekteki vergi uyumunu artıracaktır. Buna göre vergi affının başarısı bir yönüyle hükümetin alacağı önlemlerin başarısına, bir yönüyle de mükellefin bu önlemleri algılamasına bağlıdır. Bu anlamda mükelleflerin vergi affıyla ilgili adalet anlayışları, vergi affı sonrası verecekleri uyum kararlarının belirlenmesinde son derece önemlidir. (Edizdoğan - Gümüş, 2013:107)

Vergi yasaları zaman içerisinde yapılan değişikliklerle anlaşılması ve uygulanması zor hale gelmiştir. Vergi kanunlarını bilmek ve yorumlamak tekniğe ve uzmanlığa dayandığından vergi mükelleflerinin bu kanunları bilmesi ve doğru olarak yorumlaması mümkün olmaz. Kaldı ki, ülkemizde vergi mükelleflerinin çoğunun genel eğitim düzeyi de buna müsait değildir. Vergi mevzuatının çok geniş, karmaşık ve değişken olması mükellefleri zor durumda bırakır, vergi mevzuatını tam olarak bilmeyen bir mükellef ister istemez ödeyemeyeceği büyüklükte vergi cezalarına maruz kalır. Vergi hukuku uygulaması açısından af kabul edilebilir bir olgu değildir. Ancak, mevcut yasalar düzenlemeler nedeniyle yapılan haksız işlemlerin telafi edilmesi gerekir. İşte bu nedenler dolayısıyla ortaya çıkan haksızlıklar ve adaletsiz müeyyidelerin ancak vergi affı ile ortadan kaldırılabileceği görüşü ileri sürülmüştür. (Dallı, 2006:29)

1.6.2. Vergi Affına Karşı Olanların Görüşleri

Affa ilişkin olumsuz yaklaşımlar ve kaygılar çok eskilere dayanır. Örneğin Platon “ne mahiyette olursa olsun, hiçbir suç cezasız kalmamalı ve hiç kimse cezadan kalamamalıdır” der. Bazı yazarlara göre af, ceza kanunlarının ve cezadan beklenen genel önleme amacının etkinliğini yok ettiği için suçla mücadeleyi zorlaştıran, potansiyel failleri adeta suça teşvik eden ve siyasetçiler tarafından oy düşüncesi ile sık sık kullanılan, mağdurları öç almaya iten ve bu suretle yeni suçlular yaratan bir hukukî kurumdur. Suçların işlenmesine engel olan cezaların şiddeti değil, onların “mutlaka uygulanır” oluşudur. Bu nedenle af vasıtasıyla cezalandırmadan vazgeçme kanun koyucunun ceza adaletine müdahalesi olarak doktrinde şiddetle eleştirilmektedir. (Taşkın, 1975:233,234)

18. yüzyılda Beccaria, suçu engelleyecek en iyi yolun cezanın şiddeti değil, kaçınılmazlığı olduğunu, ılımlı bir cezanın mutlaka uygulanacağı korkusunun daima etkili olduğunu belirtmekteydi. Beccaria’ ya göre, suçluları bağışlamak toplumda cezasız kalma umudunu uyandırır ve dolayısıyla affa uğramayanlara uygulanan cezanın, adaletin gereği olmaktan çok, keyfiliğin eseri olduğu düşüncesini yaratır. (Taşkın, S:113, 1975:234)

Af kurumunu eleştiren görüşler, bazı ortak noktalarda birleşir. Aflar, hukuki niteliği ve hitap ettiği kitlenin özellikleri bakımından, kötüye kullanıma oldukça elverişli bir kurumdur. Pozitivist Hukuk Okulu mensuplarına göre aflar; baskı, kayırma, seçimlerde oy kazanma gibi gayri hukuki sebeplerle kullanılır. Afların, yargının is yükünün azaltılması ve kapasitelerini asan cezaevlerinin boşaltılması gibi amaçlar için de kullanıldığı da iddia edilir. Köklü reformlar ile çözülebilecek sorun, gün kurtarıcı önlemlerle giderilmeye çalışılmaktadır. Afların, cezaların genel ve özel önleme etkilerini zayıflatması da eleştirilmektedir. Çünkü cezaların caydırıcılığı, mutlak uygulanır oluşu sayesinde. (Beccaria, 1965:215)

Vergi afları yönünden de affa karşı olanlar vergi adaletinin bozulduğu, vergilerini düzenli bir şekilde ödeyenlerin cezalandırıldığı, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın önünü açtığı gerekçeleriyle vergi aflarına karşı çıkmışlardır.

Vergi hukukunda affa karşı çıkanlar bu düşüncelerini genel olarak pozitivistlerin affın her zaman baskı, kayırma ve seçimlerde oy kazanmak gibi nedenlerle yapıldığı yönündeki fikirlerine dayanarak belirtmişlerdir. Ödeme gücü olduğu halde vergisini ödemeyen kişilerin vergi cezalarının veya asıllarının affedilemeyeceğini, ödeme yapmadıkları miktarı başka yerlerde kullanan kişilerin ödüllendirilemeyeceğini bunun adalet ve eşitlik ilkelerine uymadığını belirtmişlerdir (Karabulut, 1996: 20, Aktaran: Nihat Edizdoğan- Erhan Gümüş)

Türkiye’de vergi affı uygulamaları kısa zaman dilimleri içerisinde tekrar etmesi vergi adaletsizliğine yol açan nedenler arasında yer almaktadır. Vergilerin belirli kitleyi vergilendirip belirli bir kitleyi ise muaf tutması vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkesine ters düşmektedir.

Vergi afları, diğer taraftan rekabet eşitliği ilkesini de olumsuz yönde etkileyerek haksız rekabete yol açmaktadır. Çünkü vergi ödevlerini tam olarak zamanında yerine getiren yükümlülerin ödedikleri vergi nedeniyle sermayeleri sınırlanmakta, buna karşılık kötü niyetli mükellefler ödemeleri gereken vergiyi işletmelerinde hibe, kredi gibi kullanmaları nedeniyle yatırımlarını genişletme imkânı bulabilmektedir. Bu durumda dürüst mükelleflerin, vergi aflarının vergi kaçakçıları için bir ödül olduğu kendilerinin ise sömürüldüğü düşüncesiyle vergi sisteminin adalet ve eşitliğine olan inançları azalmaktadır. (Edizdoğan - Gümüş, 2013:107)

Bir toplumda vergi aflarına tekrar tekrar başvurulması, adalet ve kanunlara olan güveni azaltacak, cezaların etkinliğinin azalmasıyla da vergi suçlarını işlemek için ekonomik bir teşvik sağlanmış olacaktır. Yine bunun gibi bir suçluyu her seferinde affetmek, kişilerde ceza almama ümidinin uyanmasına ve vergi kanunlarına olan uyumun da giderek azalmasına neden olacaktır (Yalçın ve Başer, 1996: 109).

Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getireceği diğer bir olumsuzluk da vergi aflarının başarılı olup, devlete kısa dönemde gelir sağlamasından kaynaklanmaktadır. Buna göre kamuoyunun o zamana kadar tespit edilemeyen vergi kaçakçılığının yaygınlığı hakkında bilgi sahibi

olması, denetim olasılığına ilişkin tahminlerini aşağıya doğru yeniden gözden geçirmesine neden olacaktır. Böylece vergi afları, toplumun vergi kanunlarına uyulmasının önemine inanmadığı ya da vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajını vererek bireylerin vergi kaçakçılığına yönelme olasılıklarını artıracaktır. Sonuç olarak vergi afları aracılığı ile elde edilecek kısa dönemli gelirler vergi adaleti ile vergi uyumunda, buna bağlı olarak vergi gelirlerinde ve bir bütün olarak toplum düzenini sağlamaya yönelik olan kanun ve diğer düzenlemelere karşı oluşan saygıda meydana gelecek olan uzun dönemli azalma ile fazlasıyla giderilecektir (Tunçer, 2011:5)

Üstelik haklılıklarına güvenen mükellefler, çıkan af kanunlarından faydalanmak istediklerinde, peşinen haksız olduklarını ya da affın öne sürdüğü şartları kabul etmek zorunda kalacaklarından, af kanunlarından faydalanmamayı ve davalarını devam ettirmeyi tercih edeceklerdir. Bu ise ihtilafli dosyaların devam etmesine yol açarak sonuçta vergi aflarının vergi yargısının iş yükünü hafiflettiği şeklindeki düşüncenin de gerçekleri yansıtmadığını gösterecektir. (Edizdoğan - Gümüş, 2013:109)

Af yetkisinin çoğu zaman kötüye kullanılması af kurumuna şiddetli tepki gösterilmesine yol açmışsa da tepkiler hiçbir zaman af kurumunun tamamen ortadan kalkmasına neden olamamıştır. (İçel, 2000:307)

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI

Türk Hukuk tarihinin bilinen ilk affı 1906 yılında çıkarılan “İrade-i Seniye” dir. Bu kanun ile yol vergisi yükümlülüğünden dolayı uygulanan affa ilişkindir. Yol vergisi yükümlülüğü, yükümlü başına saptanan maktu bedelin nakit olarak ödenmesi suretiyle de ifade ediliyordu. Nakden ve bedenen yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin ise “iki günlük mükellefiyet zammı” suretiyle cezalandırılması öngörülüyordu.(Dönmez, 1992:141)

Cumhuriyet döneminden günümüze kadar ortalama iki yılda bir vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Ancak bu kanunlar incelenirken af kelimesi yerine birçok ibarenin kullanıldığı görülmektedir. Çıkarılan aflara bakıldığında af çerçevesinde vergi cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi, matrah artırımı, stok affı, servet beyanı ve kaçakçılık suçlarının affedildiği görülmektedir.(Şenyurt, 2008:92, Aktaran: Yelman, 2013:45)

2.1. Elviye - i Selasede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun

Hiçbir şarta bağlanmamış kesin hüküm ifade eden bu af kanunu 5 maddeden oluşmaktadır. Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle, Iğdır ve Sürmeli kazalarında Rus işgali zamanında geçerli olan arazi, asar ve emlak vergilerinin bağışlandığı ilan edilmiştir. Hicri 11 Zilhicce 1339 (13 Ağustos 1921) tarih ve 145 sayılı olan af kanununa, kanunun sadece hicri 1337 (1919) senesi için geçerli olacağı ve kanunun ilanından itibaren geçerli olacağı kanun maddelerinde belirtilmiştir. (Meclis Tutanakları Dergisi, 1920:177) Bu kanun tamamen siyasi bir nedenle yani savaş nedeniyle toplumun karşı karşıya kaldığı işgal neticesinde çıkarıldığı anlaşılmaktadır.

2.2. 22 Mart 1934 Tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu kendinden önceki 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununu yürürlükten kaldırırken geçici bir madde ile de 755 Sayılı Kanuna göre tarh edilmiş fakat tahsil edilmemiş vergi cezalarını terkin etmiştir. Ancak af hükmünden 1926, 1927, 1928 yıllarında; 1340 (1924) yılında vermiş oldukları temettü vergilerinin, üç mislini ödemek suretiyle mükellefiyetini yapmış olanlar yararlandırılmıştır. (Dönmez, 1992:143)

2.3. 4 Temmuz 1934 Tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun

1960 öncesinde yasalaştırılan en kapsamlı af yasası olan bu yasa ile Cumhuriyetin ilan edildiği mali yılın sonuna kadar Devlete, özel idarelere ve belediyelere ait tahakkuk etmiş her türlü vergi, resim ve harçlarla gecikme zamlarının artıkları terkin edilerek, yine yürürlükten kaldırılan çok sayıda verginin koşulsuz olarak terkin edilmesi yasa hükmü olarak düzenlenmiştir. (Dönmez, 1992:143)

2566 Sayılı Kanun, bazı vergiler bakımından vergi aslının kısmen ödenmesi koşuluyla zam cezaları ve faizlerle, vergi aslının ödenmeyen kısmının terkin edilmesini hüküm olarak düzenlemiştir. Kısmi ödeme miktarları çeşitli vergiler ve vergilendirme dönemleri bakımından farklı farklı düzenlenmiştir. Örneğin, 1929 mali senesi sonuna kadar tahakkuk ettirilmiş harp kazançları vergisi için % 40 ile % 60 oranında bir kısmi ödeme koşulu getirilirken, umumi istihlak ve eğlence vergisi ve hukuki istihlak vergisi bakımından vergi aslının % 80' i oranında bir kısmi ödeme öngörülmüştür. (Dönmez, 1992:143) Bu kanun 1960 yılından önce çıkarılan en kapsamlı vergi affıdır. (Dallı, 2006:42)

2.4. 26 Ocak 1939 Tarih ve 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun

Koşulsuz bir kanun olan bu af kanunu 1935 mali yılı sonuna kadar olan yıllara ait olarak tahakkuk ettirilmiş, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş, arazi vergisi artıkları gecikme zamları ve gecikme cezalarıyla birlikte hiç bir koşula bağlı olmaksızın terkin edilmiştir (Dönmez, 1992:144). Bu Kanundan yararlanmak için 145 sayılı Elviyeyi Selaset Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun gibi hiçbir koşul aranmamıştır. (Yelman, 2013:47)

2.5. 09.07.1934 Tarih Ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun

Bu af kanunu Cumhuriyetin ilân edildiği 1339 (1921) malî yılı sonuna kadar devlete, özel idarelerle belediyelere ait tahakkuk etmiş bütün vergi, resim ve harçlar ile bunların gecikme zamlarının, ertelenmiş zamlarının ve vergi tartlarına ilişkin kayıtların terkin olunacağını düzenlemiştir. (Kanunlar Dergisi, 1934:963)

Yukarıda belirttiğimiz gibi bu yasa 1960 sonrası çıkarılan vergi af yasalarına en çok benzeyen yasadır. İçeriği itibariyle de bu dönemin diğer af yasaları ile kıyaslandığında en kapsamlı yasa olduğu söylenebilir. (Dallı, 2006:41) Dikkat edilecek olursa daha çok ekonomik ve mali amaçlarla çıkarılmıştır.

2.6. 15 Mart 1944 Tarih Ve 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun

Cumhuriyet tarihinin tartışılan yasalarından biri olan Varlık Vergisi 11 Kasım'da Genel Kurul'da kabul edildi ve 12 Kasım 1942'de Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Uygulamada Varlık Vergisinin tahsilinde yapılan zorluklar nedeniyle 15 Mart 1944 tarih ve 4530 sayılı "Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun" ile o tarihe kadar tarh edilmiş, ancak tahsil edilememiş vergiler terkin edilmiştir.

Bu verginin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve vergi miktarının saptanmasında yerel takdir komisyonlarına geniş yetkiler verilmişti. Verginin uygulanmasında keyfi davranılmış ve azınlıklara yüksek vergi oranları uygulanmıştır. Bu açıdan Varlık Vergisi anayasaya aykırı ve anti demokratik hükümler taşıyan bir vergi olarak maliye tarihimize geçmiştir. (Dönmez, 1992:144)

İkinci Dünya Savaşının olağanüstü koşullarında uygulanan Varlık Vergisi, on altı aylık bir uygulamadan sonra, 15.3.1944 tarih ve 5433 Sayılı Kanunla, o tarihe kadar ödenmeyen vergi borçlarının kovuşturulmasından da vazgeçilerek yürürlükten kaldırılmıştır (Dönmez, 1992:144).

Varlık Vergisi kanunu ile toplam 314.900.000 TL vergi tahsil edilmiştir. Bu sayının %70'i İstanbul'da toplanmış toplam tahsilât, 394 milyon TL olan 1942 devlet bütçesinin %80' ini bulmuştur. 1935 sayımında Türkiye nüfusuna oranı % 1,98 olan gayrimüslim azınlıklar, vergiden sonra başlayan göç nedeniyle 1945' te %1,56' ya ve 1955' te %1,08' e düşmüştür. (Vikipedi)

2.7. 13 Haziran 1946 Tarih Ve 4920 Sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun

Orman İdaresi Müdürlüğü ve Devlet Orman İşletmeleri'nin bazı vergilerden muaf tutulması için düzenlenen bu kanun ile yine bazı vergilerin terkinin hükme bağlanmıştır. Şöyle ki;

Kanunun 4. maddesinde *“Orman Genel Müdürlüğü ve buna bağlı Devlet Orman işletmelerinin, 1950 yılı sonuna kadar kazanç, buhran vergileriyle ruhsat izni harcından ve zamlarından ve bu vergilerin kaldırılması halinde yerlerine konulacak vergilerden muaf olduğu gibi bu vergileri 1951 yılında % 80, 1952 yılında % 60,1953 yılında % 40,1954 yılında % 20 eksiği ile ödenir.”* hükmüne yer verilmiştir. (Madde 4)

Kanunun Geçici 1. Maddesinde *“Orman Genel Müdürlüğü ve buna bağlı Devlet Orman işletmeleri adına 1945 yılı sonuna kadar tarh ve tahakkuk ettirilmiş olup henüz tahsil edilmemiş bulunan kazanç, buhran vergileriyle ruhsat tezkeresi harçları, zamları ve cezaları silinmiş olduğu gibi 1945 yılı sonuna kadar olan devreye ait olarak yeniden bu vergi ve harçlar tahakkuk ettirilmez.”* hükmüne yer verilmiştir. (Geçici Madde 1)

Kanunun Geçici 2. Maddesinde *“Bu kanunun 1 nci maddesi gereğince Orman idaresiyle işletmelerinin muaf buldukları vergiler ile zam ve cezalarından bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahakkuk ettirilip henüz tahsil edilmemiş olanlar silinmiştir. Adı geçen vergiler bu zamana ilişkin olarak yeniden tahakkuk ettirilmez”* hükmüne yer verilmiştir. (Geçici Madde 2)

Kanunun çıkarılış amacı ve kanunun hedef aldığı kitle düşünüldüğünde bu af kanunu özel af kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Çünkü bu af kanunu ile sadece Orman İdaresi Müdürlüğü'nün ve Devlet Orman İşletmeleri'nin bazı vergilerden muaf tutulması ve muaf tutulan vergiler nedeniyle daha önce tahsil edilemeyen vergilerin terkin edilmesi amaçlanmıştır.

2.8. 21 Mayıs 1947 Tarih ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

Varlık vergisi gibi anti demokratik hükümler içeren Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu II. Dünya Savaşının olağanüstü koşullarının geçerli olduğu bir dönemde düzenlenmiştir. Söz konusu vergi 23.1.1946 tarih ve 4840 Sayılı Kanunla kaldırılmış ve ardından çıkarılan 21.5.1947 tarihli 5050

Sayı Kanun verginin tahsil edilmemiş bulunan artıklarını, her türlü cezalarıyla birlikte silmiştir. (Dönmez, 1992:145)

Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu' nun kaldırılmasından önce tahakkuk etmiş vergilerin çeşitli nedenlerle ekonomik olarak zor durumda olan halk tarafından ödenilmemesi, söz konusu verginin tahmin usulüne göre tarh edilmesi nedeniyle acemi memurlarca fazlaca tarh edilmesine bağlı olarak ödenmeyen artıkların birikmiş olması nedeniyle tahsil edilmemiş vergiler cezalarıyla birlikte bu kanunla affedilmiştir. (Kanunlar Dergisi, 1947:188-205) Bu kanun tamamen ekonomik ve teknik nedenlerle çıkarılmış, zor durumda olan mükelleflere kolaylık sağlanmıştır.

2.9. 6 Temmuz 1948 Tarih ve 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımın Alınmaması Hakkında Kanun

Koşulsuz bir af hükmü içeren bu yasa ile bitkisel yağ üretim müesseselerinden aynen veya nakden götürü olarak alınan Muamele Vergisine ilişkin cezalardan 1.9.1947 tarihinden önce tahakkuk ettirilmiş fakat tahsil edilememiş olanların tahsilinden vazgeçildiği belirtilmiştir. (Dönmez, 1992:145).

2.10. 26.10.1960 Tarih ve 113 Sayılı Af Kanunu

1960 sonrasında çıkarılan bu kanun Milli Birlik Komitesi döneminde çıkarılmıştır. 113 sayılı Af Kanunu ile 27 Mayıs 1960 tarihine kadar işlenmiş bazı suçların cezası bütünüyle affedilmiş bazı suçların cezası ise hafifletilmiştir.

Dolayısıyla 113 sayılı Af Kanunu tamamen siyasi gelişmeler neticesinde yaşanan siyasi ve ekonomik bunalım döneminden sonra çıkartılması nedeniyle siyasi nedenlerle çıkartılmıştır. Yeni dönemin idarecileri kendilerinin uygun gördükleri alanlarda tahsilattan vazgeçmişlerdir.

Kanunun yayım tarihinde (28.10.1960) henüz tahsil edilmemiş para cezaları da af kapsamına alınmakla beraber, vergi alacağı ve asıl alacağa eklenen aynı miktardaki zamları açık bir hükümlerle affın dışında bırakılmıştır. (Madde 7) Bu nedenle kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük suçlarına uygulanan mali nitelikteki vergi cezalarına af uygulanmamıştır. Kamusal nitelikteki vergi cezaları ise aftan yararlanmışlardır. (Dönmez, 1993:147)

2.11. 28 Aralık 1961 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

27 Mayıs 1960 Hareketi' nden sonra ilk olarak genel af mahiyetinde 28.02.1961 tarihinde kabul edilen 281 sayılı kanun, siyasi gerilimler nedeniyle oluşan ortam nedeniyle kişilerin en duyarlı oldukları parasal konularda bazı kolaylıklar sağlamak amacıyla çıkarılmıştır. (TBMM Kanunlar Dergisi, 1961:579)

Dolayısıyla 281 sayılı af kanunu da 113 sayılı kanun gibi siyasi gerekçelerin ön plana çıktığı söylenebilir. Ancak 1950 yılında Gelir Vergisi Kanununun ve Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girmesiyle uygulamada gerek mükelleflerin gerekse idarenin yeni sisteme ayak uydurmasının zaman

alması vergi denetiminin aksaması gibi nedenlerinde olduğu dikkate alındığında teknik ve idari nedenlerinde bu kanunun çıkarılmasında etkili olduğu görülmektedir.

Genel bütçe ile özel idare ve belediyeler bütçelerine irat kaydedilen bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin olan bu kanun, yürürlüğe giriş tarihine kadar kesilmiş ve ya kesinleşmiş vergi cezaları ile zam cezaları ve uygulanan gecikme zamları 5 yılda ve 5 eşit taksitte tahsil edileceğini düzenlemiştir. Ayrıca kanunun 3. maddesinde tahsilâta ilişkin hükümlere yer verilmiş, kanun kapsamında değerlendirilecek vergi cezaları ile zam cezaları ve gecikme zamlarından bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte kesinleşmiş bulunanların % 30 unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiyenin % 70' inin ve % 40' inin Ekim 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiyesinin % 60' inin ve % 50' sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiyenin % 50 sinin terkin olacağı düzenlenmiştir. (Madde 3) Görüleceği üzere kanun kapsamına alınan vergilere ilişkin vergi aslı ve cezaları yapılandırılmış, terkin işlemi ise koşula bağlanmıştır.

Af kanunun yürürlüğe girdiği tarihte yargı aşamasında bulunan ve kesinleşmemiş uyuşmazlık dosyaları da kanun kapsamına alınarak uyuşmazlık durumunda bulunan yükümlülere 2 ay içerisinde ilgili vergi dairelerine uyuşmazlıktan vazgeçtiklerini ve bir daha uyuşmazlık durumuna sebebiyet verilmeyeceğinin taahhüt edildiği bir dilekçe ile başvurulması şartı öngörülmüştür. Bu kanunda uyuşmazlıktan vazgeçme şartı sadece vergi cezaları ve gecikme zamları ile sınırlandırılmıştır. Vergi aslı ile ilgili uyuşmazlık ise bu şartın dışındadır.

2.12. 28 Aralık 1961 Tarih ve 218 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

27 Mayıs 1960 Hareketi' nden sonra kurulan ilk sivil hükümet tarafından 218 sayılı kanunun çıkarılmasında ekonomik ve mali gerekçelerden çok siyasi faktörler etkilidir. Kanunun gerekçesinde yeni ve teminatlı bir Anayasa çerçevesi içinde sağlam temeller üzerine kurulmuş demokratik rejime ulaşmanın kolay olmadığı ve bu aradaki güçlüklerin suçların artmasında etkili olduğu vurgulandıktan sonra sosyal bir özlem olarak bazı suçların affı yoluna gidildiği belirtilmiştir. (Dönmez, 1992:148 – Millet Meclisi Tutanak Dergisi Dönem 1, Toplantı 2)

218 sayılı kanunun 9. maddesinde vergi cezalarının affına yer verilmiştir. Bu maddeye göre; 23.2.1963 tarihi itibarıyla kesilen usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısının affı öngörülmüştür. 28.2.1961 tarihinde Milli Birlik Komitesi tarafından kabul edilen 281 sayılı yasada gecikme zamlarının beş takside bağlanmış olması nedeni ile gecikme zamları bu kanun kapsamına alınmamıştır. 218 sayılı kanunda yer alan vergi affı hükmünün amacı, vergi gelirlerinin arttırılması veya uyuşmazlık dosyalarının azaltılması değil, siyasi hayatın ve bununla birlikte toplum düzeninin iyileştirilmesi olmuştur. (Dallı, 2006:44)

Ceza hukuku alanındaki suçlar için makul olan bu gerekçe vergi suçları içinde öne sürülebilir. Buradan hareketle 218 sayılı af kanununda vergi suçlarının karşılıksız ve koşulsuz olarak affedilmesi düzenlenmiştir. (Dönmez, 1992:148)

2.13. 23 Şubat 1963 Tarih ve 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun

252 sayılı af kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 29. maddesinin 3. ve 4. fıkralarındaki istisnalar dışında spor kulüplerince 31.12.1962 tarihine kadar oyunculara ve karşı kulüplere ödenmiş bulunan transfer ücretleri, teşvik primleri ve arızî kazanç mahiyetindeki diğer ödemeleri üzerine tahakkuk ettirildiği halde henüz tahsil edilmemiş olan Gelir Vergisi ile cezaları terkin edilmiştir.

Getirilen af Türk spor hayatında profesyonelliğin başlangıcı ile 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girişi aynı tarihlere rastlamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlandığında profesyonel sporculara ödenen transfer ücretlerinin, aylıkların ve primlerin gelir vergisine tabi olup olmadığı konusunda vergi yönetimi bir tereddüt dönemi geçirmiştir. Daha sonra vergi yönetimi bu tür ödemelerin de gelir vergisine tabi ücret niteliğinde olduğuna ve ödemeyi yapan kulüplerce stopaj yapılması gerektiğine karar vermiştir. Bunun üzerine zamanaşımı sınırları içindeki süre zarfında sözünü ettiğimiz türden ödemeler için vergi sorumlusu durumundaki kulüpler aleyhine cezalı tarhiyat yapılmıştır. Böylece yapılan tarhiyat sonucu zor duruma düşen Türk spor hayatının kurtarılması gerekçesi ile vergi ve cezaların affı öngörülmüştür. (Dalı, 2006:45)

2.14. 5 Eylül 1963 Tarih ve 325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun

325 sayılı kanunun ekinde yer alan listede yer alan Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki yıllara ait gelir, kurumlar, şeker istihlâk ve gider vergileri ile gümrüklerce alınan vergi ve resimlere ilişkin Hazineye olan borcunun (cezalar, gecikme zamları ve faizler hariç) 425 milyon lira civarında olması, söz konusu KİT'lerin 1958 yılından beri karşılaştıkları çeşitli sıkıntılar nedeniyle zararlı çalışır hale getirmesi ve bu durumun neticesi olarak ödenmesi gereken vergilerin geciktirilmesi ve/veya ödenmemesi bu af kanununun gerekçesini oluşturmuştur. Kanun koyucu bu kanunla hem mevcut borçların silinmesini hem de müesseseleri borçlu durumdan kurtarmayı amaçlanmıştır.

Kanunun 1. maddesinde; kanun kapsamında olan Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve önceki yıllarda mükellef veya sorumlusu durumunda buldukları, Gelir, Kurumlar Şeker, İstihlâk, Gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerden (belediyelere ait olanlar hariç) ile ilgili vergi ve zam cezalarının kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar hesaplanacak faiz veya gecikme zamlarının terkin edilmiştir.

325 sayılı kanunda Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki yıllara ait bulunan yukarıda adı geçen kamu alacaklarından bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte malî ve idari yargı mercilerinde bulunanlar veya henüz itiraz, temyiz ve dava süreleri dolmamış olanların henüz miktarları belli olmadığı için bu kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Yine 1960 ve daha önceki yıllara ait olmak üzere tahakkuk zamanaşımı içinde ikmalen veya re'sen tahakkuk ettirilecek olan vergi ve

resimler de bu kanunun kapsamı dışında tutulmuştur. Çünkü bu kanunla hâlihazırda mevcut bulunan borçların temizlenmesi amaçlanmıştır.

Ayrıca kanunun 2. maddesi Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu adına, Alman Mühimmat Antlaşması nedeniyle 31.12.1960 tarihine kadar gümrüklere gelen malzeme ile ilgili vergilerde kanun kapsamında yer almıştır.

2.15. 16 Temmuz 1965 Tarih ve 691 Sayılı Belediyelerin Ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun

691 sayılı kanun belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin devlet ve katma bütçeli idarelere olan borçlarının tamamen ortadan kaldırılması ve kamu iktisadi teşebbüslerine olan borçların uzun vade ile tahkimi hedeflerini gözetmektedir.

Her türlü vergi resim ve harçlar kapsayan bu kanun, belediyelerin kamu hizmetlerini yapabilmeleri ve bozulmuş olan malî durumlarını düzeltebilmeleri amacıyla belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin devlet ve katma bütçeli idarelere olan borçlarının beş yıllık bir ödemesiz dönemin bitiminden itibaren yirmi yıl içinde yirmi eşit taksitte ve faizsiz olarak hazineye ödenmesini öngörmektedir.

Bu af kanunu ile vergi tahsilâtının arttırılmasının amaçlandığı söylenemez. Belediyeler ve belediyelere bağlı işletmelerin vergi asılları ve vergi cezalarının tamamının terkin edilmesi ile devlet tamamen vergi alacağından vazgeçmektedir. (Dallı, 2006:46)

2.16. 3 Ağustos 1966 Tarih ve 780 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

780 sayılı Kanunun, Bakanlar Kurulu'nca hazırlanmış olan gerekçesinde, “...sosyal, siyasi ve iktisadi bünyemiz bakımından toplumda husule (meydana) gelen gelişmeler karşısında, işlenmiş bir kısım suçlara verilmiş olan cezaların çektirilmesinde ve bazı suçların takibinde içtimaî bir faide (toplumsal bir fayda) kalmamış ve affın sosyal bir tedbir olacağı inancı ve bir atıfet (lütuf) olması” amacıyla hazırlandığı belirtilmiştir.

780 sayılı kanununu 31 Aralık 1965 tarihine kadar olan vergilendirme dönemlerine ilişkin kesilmiş vergi cezaları ve gecikme zamlarına af uygulamıştır. Kanun vergi cezaları ve gecikme zamlarına af uygulanabilmesini vergi asıllarının ödenmesine bağlayarak aftan yararlanılmasını koşula bağlamıştır. Kanun koyucu vergi aslının ödenmesi içinde zaman şartı koyarak vergi asıllarının kanununun yürürlük tarihi olan 9 Ağustos 1966 tarihinden itibaren 9 Şubat 1967 tarihine kadar altı aylık bir süre içerisinde ödenmesini düzenlemiştir. (Madde 8 – Dönmez, 1992:152,153)

1966 yılı vergi gelirlerine kanunun etkisi ise şöyle olmuştur: 1966 yılı için 12.677 milyon lira vergi geliri tahsili hedeflenmiş, gerçekleşen vergi tahsilâtı ise 12.464 milyon lira olmuş ve hedefin %98,3'ü gerçekleşmiştir (M.B. Ekonomik Rapor, 1981) Hedefe bu kadar yaklaşılmamasının nedeninin 780 sayılı kanun olduğunu söylemek istatistikî bilgi yetersizliği nedeniyle zordur. Fakat bu dönemde

enflasyonun çok az oranda seyretmesi ve hem de hedefe bu kadar yaklaşılması sevindirici ve olumlu değerlendirilebilir. (Dallı, 2006:47)

2.17. 28 Şubat 1970 Tarih ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af

Bina ve Arazi Vergilerinin birleştirilerek Emlak Vergisi adı altında yürürlüğe konulan 1319 sayılı kanun ile bina ve arazilerle ilgili tarh ve tahakkuk müesseseleri yeniden düzenlemiştir. Kanununun Geçici 3. maddesi ile 28 Şubat 1971 tarihine kadar olan vergilendirme dönemlerinde tahakkuk edip de bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş Bina, Buhran, Savunma ve Arazi Vergisi borçlarının kanunun yürürlüğünden itibaren geçecek ilk 2' nci ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin, vergi cezası ve gecikme zamlarının % 90' ının, 2' nci iki ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının % 80' inin ve 3' ncü iki ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının % 70' inin affedileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanun koyucu af kapsamında olan vergilendirme dönemlerine ait vergilerden ihtilaflı bulunan vergilerin (kanunun yürürlüğünden sonra ihtilaflı hale gelenler dâhil) aftan yararlanılması için ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren ikişer aylık süreler içerisinde tamamen ödenmiş olma şartını getirmiştir.

Çıkarılan af, bina vergisine bir katma niteliğinde olan buhran vergisi ve savunma vergilerine bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarını da içermektedir. Buna karşılık bina vergisi matrahı üzerinden alınan "Temizleme ve Aydınlatma Resmine" ilişkin ceza ve gecikme zamları af kapsamı dışında tutulmuştur. (Yelman, 2013:54) Bu kanununun düzenlenmesinde affın çıkarılma nedenlerinden teknik ve idari nedenler ön plandadır.

2.18. 15 Mayıs 1974 Tarih ve 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

1803 sayılı Genel Af Yasası Cumhuriyetin 50. Yılı nedeniyle çıkarılmıştır. Hükümet programında genel bir af ilanının zorunluluğundan bahsetmiş af yasası üzerinde en çok uzlaşma sağlanan hükümlerin vergi affı ile ilgili hükümler olduğu görülmektedir. (Dönmez, 1992:162,163)

Af kapsamı son derece geniş tutularak af kapsamına vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelirler olarak adlandırılan Sosyal Sigortalar ve Bağ-Kur primlerine ilişkin cezalar, gecikme zamları ve faizleri, tapu kadastro harçları ve özel hukuk alanına giren tazminat, haksız fiilden ve sözleşmeden doğan alacaklar da alınmıştır. Genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait her türlü vergi, resim ve harcı kapsayan 1803 sayılı Genel Af Kanunu aynı zamanda gümrük vergilerini de kapsamaktadır. (Dönmez, 1992:161,162)

1803 sayılı Genel Af Kanunu ile 1973 takvim yılı sonuna kadar olan vergilendirme dönemlerine ilişkin kamu alacaklarına ait vergi cezası, gecikme zammı ve faizler affedilmiştir. Beyana

dayanan vergilendirmelerde ise 31.12.1973 tarihine kadar verilmesi gereken beyannamelere ait ceza, gecikme zammı ve faizler af kapsamına alınmıştır. (Madde 9) Dolayısıyla 1973 yılına ait gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri 1974 yılının Mart ve Nisan aylarında beyan edileceği için bu döneme ait vergi cezaları af kapsamı dışında kalacaktır.

Kanun koyucu 1803 sayılı Genel Af Kanunu 9. Maddesi A bendinde yer alan “1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere (Beyana dayanan vergilendirmelerde 31.12.1973 tarihine kadar verilmesi gereken beyannamelere) ilişkin vergi ve sosyal sigorta primi ve 6183 sayılı Kanunun 1 ve 2 nci maddeleri şümulüne giren diğer âmme alacaklarına taallük eden cezalar, gecikme zamları ve faizlerden tahsil edilmemiş olanlara ait vergi veya resim veya harç veya sigorta primi veya 6183 sayılı Kanunun -1 ve 2 nci maddeleri kapsamına giren diğer âmme alacakları, asıllarını» bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce veya bu tarihten itibaren 8 ay içinde kısmen veya tamamen ödenmiş olması halinde (Cebren tahsil edilenler dahil), ödenen vergiye veya resme veya harca veya sigorta prim borcuna veya 6183 sayılı Kanunun .1 ve 2 nci maddeleri şümulüne giren diğer âmme alacaklarına tekabül eden cezaların ve bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının ve faizlerinin tamamı affedilir.” hükmü cezaların affı vergi aslının ödenmesi şartına bağlanmıştır.

31.12.1974 tarihi itibarıyla vergi tahsilâtına baktığımızda: 1974 yılı bütçesine göre hedeflenen vergi gelir tahsilâtı 67.578 milyon lira, gerçekleşen vergi tahsilâtı ise 65.578 milyon lira olmuş, hedefin %96,4’ü gerçekleşmiştir (M.B. Ekonomik Rapor, 1981). 1974 yılında beyana dayalı vergilerde önemli artış görülmemektedir. Sadece dış ticaretten alınan vergilerde %4,2 oranında artış sağlanmıştır. Görüldüğü gibi af kapsamına giren vergilerde artışın sağlandığını söylemek çok güçtür. (Dallı, 2006:49)

1970 yılından sonra ortaya çıkan ve önemli boyutlar kazanan enflasyon göz önüne alındığında, 1974 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerinde %25,4 oranında artış sağlanmıştır. Ancak, bu artış dönemin enflasyon oranının altında kalmıştır. (Dallı, 2006:50)

2.19. 20 Mart 1981 Tarih ve 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun

2431 sayılı kanununun gerekçesinde ödenmeyen kamu alacaklarının takip ve tahsil sürecinin 6 ay ile 6 yıl arasında bir sürdüğü belirtilerek bu kapsamdaki kamu alacaklarının en kısa sürede tasfiyesi, Vergi İtiraz komisyonları ve Vergi Temyiz Komisyonunda birikmiş bulunan vergi ihtilafları dosyalarının tasfiyesi ve ayrıca kayıt ve beyan dışı kalmış servet ve gelirlerin belirli oranda vergilendirilerek kayıt altına alınmasının amaçlandığı belirtilmektedir. (Kanunlar Dergisi, Cilt:64 Sy:413)

Kanun gerekçesinden anlaşılacağı üzere söz konusu af kanunun çıkarılmasında idari ve mali nedenler ön plandadır. İdare, biriken iş yükünün eritmenin yanında kara para olarak bilinen kayıt dışı sermayenin ekonomik dolaşıma kazandırılmasını amaçlamıştır. Mali açıdan düşünüldüğünde tez

çalışmamızın konusunu oluşturan 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanununa benzeyen 2431 sayılı af kanunu ile hem hazineye gelir getirilmesi sağlanacak hem de çeşitli nedenlerle vergilendirilmeyen varlıkların düşük vergi oranlarıyla vergilendirilmesi yoluyla bu varlıklar ülke ekonomisine kazandırılacaktır.

2431 sayılı kanunu Vergi Usul Kanununun kapsamına giren vergi, resim ve harçların bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması veya 31.8.1981 tarihine kadar ödenmesi halinde, bu alacak asıllarına bağlı vergi cezalarının % 90'ı tahsil edilmeyeceğini belirtmiş ancak, bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce ödenmiş bulunan vergi cezalarının % 10'unu aşan miktarın mükelleflere iade edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Tahsil edilmiş bulunan vergi cezasının % 10'un altında kalması halinde ise cezası % 10'a tamamlanacağı hükme bağlamıştır. Kanun koyucu bu ceza indiriminden yararlanılabilesini indirimden artakalan cezanın 31.8.1981 tarihine kadar ödenmesi şartına bağlamıştır. Ayrıca bu şekilde ödenecek olan vergi, resim ve harçlar için gecikme zammı uygulanmayacaktır. (Madde 1)

Bu kanun kapsamında kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar vadesi geldiği halde henüz tahsil edilmemiş bulunan vergi, resim ve harçların birinci fıkrada yazılı süre içerisinde ödenmesi halinde bu kamu alacaklarına ilişkin gecikme zamları uygulanmayacaktır. Kanunun yürürlük tarihinden önce bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup da henüz tahsil edilmemiş bulunan vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilmesi öngörülmüştür. (Madde 1)

Kanun 2. Maddesinde bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ihtilafli hale getirilmiş veya kanunun yürürlüğe girdiği tarihte itiraz süresi henüz geçmemiş olan vergi, resim ve harçların 1. maddede yazılı süre içinde ödenmesi halinde (ihtilaftan vazgeçilmesi veya yeni ihtilaf yaratılmaması şartıyla), bu alacak asıllarına bağlı vergi cezaları ile gecikme zamları aranmayacağı, vergi, resim ve harçların bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması halinde (ihtilaftan vazgeçilmesi ve yeni ihtilaf yaratılmaması şartıyla) bu alacak asıllarına bağlı olan vergi cezaları ve gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ödenecek vergi, resim ve harç asıllarının tespitinde, kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tarihyatın bulunduğu en son safhada belirlenmiş olan miktar esas alınması öngörülmüştür. (Madde 2)

Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, Vergi Usul Kanununun 371. maddesine göre 31.8.1981 tarihine kadar pişmanlık talebinde bulunularak beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların (Emlak Vergisi hariç) tamamının aynı süre içinde ödenmesi halinde pişmanlık zammı aranmaz. (Madde 4)

Kanun kapsamında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 114 ncü maddesi gereğince servet bildiriminde bulunmak zorunda olan gerçek kişilerden, 31.12.1979 tarihi itibarıyla mevcut olduğu halde herhangi bir nedenle verilen servet bildirimlerinde bulunulmayan ya da gerçek değerlerinin altında bildirimde bulunulan ve ticari servet dışında kalan servet unsurları hakkında bunları

belgelendirmek şartıyla bir defaya mahsus olmak üzere 31.8.1981 tarihine kadar ek bir servet bildiriminde bulunabilecekleri öngörülmüştür. 31.12.1979 tarihi itibarıyla servet bildiriminde bulunmamış olanlar 31.8.1981 tarihine kadar servet bildiriminde buldukları takdirde, bu servet bildirimlerinde tarh zamanasını içinde vermiş oldukları son servet bildirimine nazaran meydana gelecek servet artışlarından geçmiş dönemlerde beyan ettikleri gelirlerle (bu döneme ilişkin giderler de dikkate alınmak suretiyle) izahı mümkün olmayan miktarı kendileri belirlerler ve bu miktar % 20 oranında vergiye tabi tutulur. Bu hükümlere göre, servet bildiri verecek olanların 1979 ve daha önceki yıllarda vermiş oldukları servet bildirimleri üzerinde yapılacak incelemelerde tespit edilecek servet farklarının, yeni servet bildiriminde o döneme ait olarak bildirilen ve bu Kanun gereğince vergilendirilen kısmı aşan miktarı genel hükümler çerçevesinde tarhiyat konusu yapılması öngörülmüştür. (Madde 5,7)

2431 sayılı Kanunda 31.12.1980 tarihinden sonra verilmesi gereken beyannameler üzerinden tarh edilecek vergiler af kapsamı dışında tutulmuştur. (Madde 11) Ayrıca 31.12.1981 tarihinden sonra bu kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin yapılacak incelemeler dolayısıyla mükellefler adına tarh edilecek vergiler ve cezalar bu kanun kapsamına alınmamıştır. (Dönmez 1992:181)

2431 sayılı kanunun uygulanması ile takdir komisyonunda bulunan dosyalardan 934.274 adedinin, vergiler itiraz komisyonu, vergiler teyiz komisyonu ve Danıştay nezdinde ihtilafı bulunan dosyalardan toplam 89.840 adedinin işleminden kaldırılması, 33 milyarlık stok emtianın kayıtlara intikal ettirilerek ekonomik alanlara çekilmesi sağlanmış ve ayrıca toplam 50 milyar lira tahsilât yapılmıştır. (Kanunlar Dergisi, 2801 Sayılı Kanun Gerekçesi)

2.20. 22 Şubat 1983 ve 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun

2801 sayılı Kanunun çıkarıldığı dönem itibarıyla takdir komisyonlarında 1 milyon, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da toplam 200 bin civarında ihtilaf dosyası birikmiş bulunmaktadır. Öte yandan, 1981 malî yılı sonu itibarıyla takipli alacak miktarı 260 milyara ulaşmıştır. Vergi İdaresinin sağlıklı ve etkin çalışması için yeniden organize edilmesi için çıkarılan bu kanun vergi idaresinin önceki dönemlerle ilgili vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşmasını önlemek amacıyla çıkarılmıştır. (MGK Raporu Kanun Gerekçesi) Bu kanunun çıkarılmasında da idari ve teknik nedenlerin ön plana çıktığı görülmektedir.

2801 sayılı kanun ilke olarak 01.01.1983 tarihinden önceki dönemleri kapsamaktadır. Ancak beyana dayanan vergilendirmede söz konusu tarihten önceki dönemlere ilişkin vergi, resim ve harçlar bakımından af hükümlerinin uygulanabilmesi için beyanname verme sürelerinin, ek süre dahil 01.01.1983 tarihinden sonraya rastlanılmaması öngörülmüştür. (Madde 1/3) Bu nedenle 1982 takvim yılına ait yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tarh ettirilecek vergiler 2801 sayılı kanun dışında kalmıştır. (Dönmez, 1992:201)

2801 sayılı Kanun ile genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar af kapsamına alınmış ancak buna karşılık gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler, belediyelere ödenen katılma payları, eciri misiller ve benzeri patrimonian gelirleri kapsam dışı bırakılmıştır. (Dönmez, 1992:201) Geçmiş dönemlere ilişkin mükelleflere bir defaya mahsus olmak üzere ihtiyari bir pişmanlık hakkı tanıyan bu kanun ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanını kapsamıştır.

2801 sayılı kanun ile tam bir uzlaşma yöntemi getirilerek Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde veya Danıştay'da bulunan vergi ihtilaflarının kısa sürede tasfiye edilmesi amaçlanmıştır. Buradan hareketle mükelleflerin ihtilaflara konu olan vergi, resim ve harçların yarısını öngörülen süreler içerisinde ödedikleri ve ihtilaftan vazgeçtikleri takdirde bu alacak asıllarının yarısı ile bunlara bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmesi hüküm altına alınmıştır. (Madde 3)

2801 sayılı kanunla kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak kanunun yürürlük tarihinden itibaren 6 ay içerisinde vergi incelemelerine dayanılarak yapılacak her türlü tarhiyat ile idarece sair suretlerle tarhi gereken vergi, resim ve harçların da bu Kanun hükümlerinden faydalanmasına imkân verilmektedir. (Madde 4)

2801 sayılı kanun ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtianın kayıtlara geçirilmesi imkânını getirmiş mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahlarının % 30 oranında arttırılması ve yeni değer üzerinden verginin hesaplanması durumunda ceza uygulanmayacağı ve 500 liranın altında kalan vergilerin terkin edileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla buradan hareketle takdir komisyonlarında biriken dosyaların azaltılması amaçlanmıştır. (Madde 6,7)

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi için matrah artırımını, 1978 yılı için % 25, 1979 yılı için % 20, 1980 yılı için % 15, 1981 yılı için % 10 olarak belirtilmiştir. İlgili yıllar için beyanname veren mükellefler için arttırılacak matrah 25.000 liradan az olamayacağı belirtilmiştir.²⁸⁷ Sonuç itibariyle 2801 sayılı Kanun'un çıkarılmasının nedenlerinden biri 2431 sayılı Kanun'dan yeteri kadar vergi geliri artışı sağlamaktır. Ancak bu Kanun da beklenen vergi geliri artışını sağlayamamıştır. (Yelman, 2013:62)

2.21. 4 Şubat 1985 Tarih ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi

3239 Sayılı Kanununun Geçici 4. maddesi ile af müessesinin hangi vergi türlerini kapsadığı söz konusu maddede açıkça ifade edilmemiştir. Bu nedenle, gerek VUK kapsamına giren her türlü verginin gerekse bunun dışında kalan sözgelimi Gümrük Vergilerinin af kapsamında olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Aftan yararlanmak için öngörülen vergi aslını ödeme süresi 31.12.1985 olarak belirlenmiş dolayısıyla af dönemi 11.12.1985 ile 31.12.1985 arasındaki 20 gün ile sınırlandırılmıştır.

3239 sayılı kanunla birlikte Vergi Usul Kanunu' nda yapılan değişiklikler ile belge düzeninin güçlendirilmesi ve mükelleflerin vergi ödevlerine ilişkin hükümlere uygun davranılmasının sağlanması amacıyla vergi sorumluluğunun kapsamı genişletilerek müteselsil sorumluluk esas getirilmiş vergi cezaları artırılmış belge düzenine uymayanlarla kaçakçılık suçunu işleyenlere teşhir ve iş yerinin kapatılması gibi cezalar getirilmiştir. Kaçakçılık suçuna uygulanan asgari ceza beş kat, usulsüzlük suçlarında ise 10 kat artırılmıştır. (Dönmez, 1992:221)

3239 sayılı kanunla birlikte Vergi Usul Kanununun 112. maddesinde yapılan değişiklikle birlikte gecikme faizi uygulaması getirilmiş ve böylece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen mükelleflere vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme ilişkin vade tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür. (Dönmez, 1992:222)

3239 sayılı kanun ile kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerden vergi borcu aslı 300.000 (dâhil) lirayı aşmayanlar, vergi borcu aşımı % 25 fazlası ile 31.12.1985 tarihine kadar ödedikleri takdirde haklarında kesilen cezalar terkin edilmeyeceği ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı şekilde vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan mükelleflerden bu vergi borcu ile buna bağlı cezaları ihtilaf konusu yapanlar, ihtilaflarından vazgeçerek 31.12.1985 tarihine kadar vergi aslını % 25 fazlasını ödemeleri halinde, bunlar hakkında da kesilen cezalar terkin olunacağı ve gecikme zammı alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

2.22. 3 Aralık 1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)

3505 Sayılı Kanun ile 1986 yılında Türk vergi sistemine giren "dâhili tevkifat" müessesesinin uygulamada ortaya çıkardığı bazı güçlüklerin giderilmesi, amacıyla "geçici vergi" müessesesi getirilmiştir. 3505 Sayılı Kanun ile getirilen bunun gibi düzenlemelerle, vergi sistemimizin daha basit, anlaşılır, uygulanabilir ve sosyal adaleti sağlar bir yapıya kavuşturulması ve mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini zamanında eksiksiz olarak yerine getirmeleri amaçlanmaktadır.

3505 Sayılı Kanun ile başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere birçok vergi kanununda değişiklik yapılmıştır. Bununla beraber kanun 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunda yapılmış bulunulan yılsonuna kadar ödenmemiş bulunan gecikme zammı ile gecikme faizinin, takip eden yılın basından itibaren meydana neden olan asıl kamu alacağı sayılması ve gecikme zammına tabi tutulması hükmünün getirilmiştir. (Dönmez, 1992:225)

3505 Sayılı Kanunla belediyeler, il özel idareleri ile gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harçlardan borcu olan mükellefler ile Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık hizmetleri Vergisinden borcu olan mükelleflerin bu kanunun Geçici 1. maddesinde düzenlenen af hükümlerinden yararlanabilecekleri öngörülmüştür. Geçici 1. Maddenin son hükmünde kendisine verilen yetkiye dayanarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı, vergi aslına bağlı Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Çıracılık Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme Fonu ile

Toplu Konut Fonunun her birinden ayrı ayrı miktarı 500.000 liranın altında borcu olan mükelleflerin borçlarının af kapsamına alınmasını kararlaştırmıştır.

3505 Sayılı Kanununun Geçici 1. Maddesinde yer alan hükümler ile kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dâhil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş vergiler ile bu tarih itibariyle ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin % 30 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği düzenlenmiştir. Ayrıca Vergi asıllarının kısmen veya tamamen ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden 500.000 lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 30'unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi durumunda % 70'nin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

3505 Sayılı Kanun af kapsamında ödeme sürelerinin 10.12.1988 ile 31.12.1988 tarihleri arasında olacağını hükme bağlayarak bu konuda 21 günlük süre ile sınırlandırılmıştır.

2.23. 28 Aralık 1988 Tarih ve 3512 Sayılı Kanun

3512 sayılı Bütçe Kanunu ile bütçe kanunlarında ilk defa vergi affı düzenleyen bir hükme yer verilmiştir. 3512 sayılı Bütçe Kanununun 63. Maddesinde yer alan hükümlere kapsamında Belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik olarak vergi affı getirilmiştir. Öngörülen affın 1983 ve daha önceki yıllara ilişkin vergi borçlarıyla sınırlanması kanun koyucunun eski yıllara ilişkin borçları, borçlunun bir kamu kurumu olması özelliğini de dikkate alarak tasfiye etmek istediğini göstermektedir (Dönmez, 1992:245).

Bu kanunla belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup kısmen veya tamamen ödenmemiş olan vergi borçlarının 30.06.1989 tarihine kadar ödenmesi halinde, bunlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin alınmayacağı, ayrıca 31.12.1988 tarihine kadar ödenmiş olanlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri ile bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan cezalar tahsil edilmeyeceği hükümlerine yer verilmiştir. (Madde 63) Anlaşılacağı üzere vergi asılları af kapsamında olmayıp vergi aslına bağlı olmayan cezaların tahsilinden vazgeçilmiştir.

2.24. 15 Aralık 1990 Tarih ve 3689 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)

3689 sayılı kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda olmak üzere 5 adet kanunda değişiklik yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler ile tahsili imkânsız hale gelen vergi borçlarının tahsilinin kolaylaştırılması ve kamu alacağının kısa sürede hazineye aktarılması amaçlanmıştır. Bu kanunun çıkarılmasında idari ve mali nedenler ön plana çıkmıştır.

3689 sayılı Geçici 1. Maddesi ile bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dâhil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 1.000.000 lirayı, yıllık beyanname üzerinden tarh olunan vergilerde ise 5.000.000 lirayı aşmayan (Amme alacağı aslına dönüşen miktarlar dâhil) ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergilerin ile bu tarih itibariyle ihtilafli hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 1.000.000 lirayı (Yıllık beyannamelere ilişkin olarak 5.000.000 lirayı) aşmayan vergilerin; katma değer vergisi ile tevkif suretiyle alınan gelir vergisinde % 50, diğer vergilerde ise % 30 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilafı vazgeçmek kaydıyla 31.12.1990 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği hüküm altına alınmıştır. (Geçici Madde 1)

Ayrıca bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan ve her vergi türü itibariyle miktarı 1 000 000 (Yıllık beyannamelere ilişkin olarak 5 000 000) lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve gecikme cezalarının % 30' unun (katma değer vergisi ve tevkif suretiyle alınan gelir vergisinde % 50' sinin) 31.12.1990 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, kalan % 70'inin (katma değer vergisi ve tevkif suretiyle alınan gelir vergisinde % 50'sinin) tahsilinden vazgeçileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca yıllık beyanname üzerinden tarh olunan vergilerden 5.000.000 lirayı aşan miktarların sadece 5.000.000 liralık kısmı hakkında da yukarıdaki hükümler uygulanması öngörülmüştür.

3689 sayılı kanunun af hükümleri beyannameli mükellefleri kapsamıştır. Buna göre, Gelir Vergisi'nde bir önceki yıla göre % 57,5 oranında, Kurumlar Vergisi'nde ise % 94,6 oranında artış sağlanmıştır (M.B. Ekonomik Rapor, 1981). Gelir vergisi yükümlülerinin 2/3'ünün ücretli olarak değerlendirdiğimizde ve 1990 yılı enflasyon oranı olan % 60,3'de dikkate aldığımızda gelir vergisinde reel bir artış olmadığı ortaya çıkmaktadır (M.B. Ekonomik Rapor, 1981)

2.25. 21 Şubat 1992 Tarih ve 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun

Kanunun gerekçe bölümünde; vergi dairelerinde birikmiş takipli dosyaların sayılarının azaltılması, idarenin daha etkin bir çalışma ortamına kavuşması, yargı mercilerine intikal eden dosyaların tasfiyesi suretiyle yargı organlarının iş yükünün azaltılması; Hazineye ek bir malî kaynak sağlanması ve yergi sistemlerinden doğan haksızlıkların telafi edilmesi için bu yola gidildiği açıklanmıştır.

3787 sayılı kanun ile bu kanununun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle gerek ödenmiş, ödenmemiş yada kısmen ödenmiş olan kesinleşmiş kamu alacakları, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ödenmemiş olan vergi cezalarının % 30'unun 4 eşit taksitte Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar ödenmesi ve ihtilaf

yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçileceği hüküm altına alınmıştır. (Madde 1)

3787 sayılı kanun ile kanununun yürürlüğe girdiği tarihte Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay nezdinde ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş bulunan vergi, resim ve harçların tamamı ile bunlara bağlı gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'unun; 4 eşit taksitte Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçileceği hüküm altına alınmıştır. (Madde 2)

3787 sayılı kanun ile 1.1.1992 tarihinden önceki dönemlere ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin olarak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edilmesi, bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilecek vergilerin tamamı ile kesilecek cezaların ve hesaplanacak gecikme faizinin % 10' unun, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 90' ının tahsilinden vazgeçileceği hüküm altına alınmıştır. Mükelleflerin bu madde hükümlerinden yararlanabilmeleri için ikinci fıkrada belirtilen süre ve şekilde ödeme yapmaları ve ihtilaf yaratmamaları şart koşulmuştur. Bu madde hükmünden yararlanan mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesine göre kamu davası açılmayacağı ve açılmış bulunan davalar sürdürülemeyeceği belirtilmiştir.

3787 sayılı kanun ile mükelleflere matrah artırımında bulunma imkanı sunulmuş olup kanununun 01.01.1992 tarihinden önceki dönemlere ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin olarak 30 Nisan 1992 tarihine kadar, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammının ve kesilen usulsüzlük cezasının ayrı ayrı % 10'unun ilk taksidi en geç bu tarihte, kalanı ise Haziran, Ağustos, Ekim 1992 aylarında olmak üzere 4 eşit taksitte ödenmesi halinde pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasından kalan % 90'ının tahsilinden vazgeçileceği hüküm altında alınmıştır. (Yelman, 2013:71)

2.26. 5 Eylül 1997 Tarih ve 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği

400 seri nolu Tahsilât Genel Tebliği ile mükelleflere 31.08.1997 tarihi itibari ile vadesi geldiği halde 05.09.1997 tarihine kadar ödenmemiş 213 sayılı VUK kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 sayılı kanun kapsamındaki gecikme zammı için özel bir tecil ve taksitlendirme hakkı tanınmaktadır.

Son yıllarda karşılaşılan ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle borçlarını ödeyemeyen bu mükellefler için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48 inci

maddesinde yer alan tecil ve taksitlendirme müessesesi de etkin bir şekilde çalıştırılmadığından zaman içerisinde sürekli büyüyen borçların tasfiyesi, giderek güçleşmektedir. Bu borçlu mükelleflerden zor durumda bulunanlara borçlarını ödemede kolaylık sağlanması ve bu alacakların biran önce Hazineye intikalini sağlanması amaçlanmıştır.

Maliye Bakanlığı kendisine tanınan yetkiye istinaden Vergi Dairelerince takip ve tahsil olunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 sayılı Kanun kapsamındaki gecikme zammından, 31.8.1997 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş olan amme alacakları, talep edilmesi halinde, tecil ve taksitlendirme kolaylığı getirmiştir. Ancak Bakanlık tecil ve taksitlendirmeden yararlanma için aşağıdaki belirtilen hususları şart koşmuştur.

1. Bu tecil ve taksitlendirmeden yararlanabilmek için mükellefler bağlı oldukları vergi dairelerine zor durumda olduğunu bildirerek yukarıda belirtilen borçlarının tamamı için yazılı olarak 25 Eylül 1997 tarihi sonuna kadar tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekmektedir.

2. Mükelleflere borçlarını ödemede ilk taksit Eylül 1997 ayından başlamak ve eşit taksitlerle olmak üzere; vadesi 31.12.1996 tarihi sonuna kadar olan alacaklar için 12 aylık, vadesi 1.1.1997 ile 31.8.1997 tarihleri arasında olan alacaklar için 4 aylık ödeme süresi tanınacaktır.

3. Tecil edilen bu borçlara yıllık % 6 oranında tecil faizi uygulanacaktır.

4. Bu Tebliğ uyarınca tecil edilen borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi halinde tecil şartları ihlal edilmiş olduğundan mükelleflerin bu Tebliğ hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borçlarına ve kalan taksitlerine gecikme zammı uygulanmak suretiyle amme alacağı idarece cebreh takip ve tahsil edilecektir.

5. Bu Tebliğ gereğince yapılacak tecil ve taksitlendirme işlemleri için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır.

6. Vadesi 31.8.1997 tarihinden önce olup, bu Tebliğin yayımı tarihinden önce tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun ödenmekte olan amme alacaklarının bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra ödenmesi gereken taksit miktarları da 6183 Sayılı Kanununun 48 inci maddesinin amir hükmü dikkate alınarak Tebliğde belirtilen ve yıllık % 6 olarak tespit edilen tecil faiz oranı uygulanmak sureti ile tecil ve taksitlendirilebilecektir.

7. Bu Tebliğde belirtilen sürede yapılmayan başvurular ile vadesi 31.8.1997 tarihinden sonra olan alacaklar için yapılan tecil ve taksitlendirmelere 397 Seri Nolu Tahsilât Genel Tebliğinde yer alan yıllık % 120 tecil faiz oranı uygulanacaktır.

Sonuç olarak 400 Seri Nolu Tebliğ, gerek mükelleflere getirilen ödeme kolaylığı sağlanmış, gerek de uzun süredir mükellefin bu noktada beklentisine bir cevap niteliğinde olmuştur. Böylece ödeme kolaylığı sağlayarak tahsilâtı durma aşamasına gelmiş büyük bir kamu alacağını tahsilât

aşamasına getirmiştir. Tebliğ ile yükümlülere birçok kolaylık getirilmesinin yanında 1,5 katrilyon TL civarındaki kamu alacağının 300 trilyon TL'si tahsil edilmiştir. (Yelman, 2013:73)

2.27. 22 Temmuz 1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanun

Kanun gerekçesinde gerek kamudaki finansman darboğazı nedeniyle daha fazla vergi geliri ihtiyacı duyulması, gerekse mevcut vergi sisteminin derin adaletsizliklerle dolu hale gelmesi nedeniyle 1998 yılı başına gelindiğinde ülkenin içinde bulunduğu durumdan çıkılması köklü bir vergi reformunu gerekli kıldığı belirtilmiştir. Gerekçede bu reformun amacının vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü artırmadan vergi gelirlerinin artırılması olarak belirtilmiştir. Bu kanunun çıkarılma nedenini başlık altında toplamak istediğimizde mali ve teknik nedenlerin ön plana çıktığı görülmektedir.

4369 sayılı kanunda temel değişiklikler, gelir vergisi kanununun 1, 2, 80, 81 82 ve 103.'üncü maddelerinde yapılarak 1. maddede gelirin tanımı değiştirilmiş ve dünyanın genel olarak kabul ettiği net artış teorisine geçiş yapılmıştır. Böylelikle sadece üretim faktörlerinden elde edilenler değil, tasarruf veya harcamaya kaynaklık teşkil eden her türlü kazanç ve iratlar gelir olarak nitelendirilmiştir. Bu tanımlama GVK Madde 2' nin yedinci gelir unsurunda yer alan "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" ifadesi ile birlikte düşünüldüğünde diğer altı gelir unsuru içerisinde açıkça yer almayan her türlü kazanç ve iratların artık gelir olarak nitelendirilebileceği, dolayısıyla vergilendirilebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Kanunun Geçici 5 inci maddesinde;

a) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156' ncı maddesinde tanımı yapılan ve 1.1.1998 tarihi itibariyle faaliyette bulunan iş yerlerinde, 1.6.1998 tarihinden önce ilgili idareye vermiş oldukları son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak bu kanunun yayımını izleyen beşinci ayın sonuna kadar işe aldıkları ve fiilen çalıştırdıkları işçilerden sendika üyesi olanların ücretlerinden, bu suretle işe başlanılan aydan itibaren 36 ay süreyle kesilen ve beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir ve damga vergileri, beyanname verme süresini izleyen ikinci yılın aynı döneminde ödeneceği,

b) (a) fıkrasındaki esaslar dâhilinde işe alınan işçiler için, işe başlanılan aydan itibaren 12 ay süreyle, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73' üncü maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden tahakkuk ettirilecek primlerin işveren hissesinin yarısı Hazinece karşılanacağı,

c) (a) fıkrasındaki esaslar dâhilinde işe alınan işçiler için, 9/3/1988 tarihli ve 3417 sayılı Kanun hükümleri 3 yıl süreyle uygulanmayacağı,

d) Diğer kanunlarda işçi sayısına bağlı olarak işverene getirilen yükümlülüklerin (a) fıkrasındaki esaslar dâhilinde işe alınan işçiler nedeniyle doğması halinde, bu yükümlülükler

(12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Kanunun ek 1' inci maddesi ve 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı Kanunun değişik 25' inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca getirilen yükümlölükler hariç) 3 yıl süreyle uygulanmayacağı hüküm altına alınarak mükellefler lehine düzenlemeler yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 47. madde ile mükelleflerin geçmişle bağlantıları kesilerek, gizli kalmış servet unsurlarının ortaya çıkarılması ve yeni bir döneme girerken mükelleflerin geçmişte oluşturdukları bu servet unsurlarından karşılanan harcama ve servet artışlarının vergilendirilmemesi, geçmişle bağlantının koparıldığı bir “mali milat” kavramı ile sağlanmak istenilmiştir.³⁴³ Mali milat olarak adlandırılmasının sebebi kayıtlar da yer almayan fakat kanun maddesinde yer alan kanaat getirici vesikalarla kanıtlanamayan nakit para, mevduat sertifikası, döviz ve benzeri kıymetlerin 30 Eylül 1998 tarihi itibarıyla, en az bir gün süre zorunluluğu getirmesidir.

Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen maddeyle; belgesiz malların kayıt altına alınması, kayıt dışı ekonominin daraltılması amaçlanmıştır. Belgesiz kıymetlerin kayda alınması sırasında Katma Değer Vergisi hesaplatılarak bu verginin vergi sorumluları tarafından ödenmesi hedeflenmiştir. (Yelman, 2013:75)

2.28. 6 Şubat 2001 Tarih ve 414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği

414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği zor duruma düştükleri için borçlarını ödeyemeyen mükelleflere, ödemede kolaylık sağlanması ve kamu alacaklarının biran önce Hazineye intikalinin sağlanması amacıyla çıkarılmıştır. Ayrıca bu tebliğ ile 17 Ağustos 1999 depreminde zarar gören mükelleflere vergi yükümlölükleriyle ilgili ayrıca kolaylıklar sağlanması amacıyla düzenleme yapılmıştır.

Bu amaçla, 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar borcunu ödeyememiş olan mükelleflerin vergi dairelerince tahsil edilen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları, talep edilmesi halinde, aşağıdaki şartlarla tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği getirilen tecil ve taksitlendirme imkânından yararlanılabilmesi için belirli şartlar öne sürülmüştür. Tebliğde tecil ve taksitlendirmeye ilişkin düzenleme ve şartlar aşağıdaki gibidir.

1-a) Bu tecil ve taksitlendirmeden yararlanabilmek için mükelleflerin 16 Mart 2001 günü mesai saati bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine yukarıda belirtilen borçlarının tamamı için yazılı olarak tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekmektedir.

b) Bununla birlikte, 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova, Kocaeli İllerinin merkez ve İlçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa İllerinde mükellefiyet kaydı bulunan

mükelleflerden varlıklarının en az %10'unu deprem nedeniyle kaybedenler 31 Mayıs 2001 günü mesai saati bitimine kadar müracaat edebileceklerdir.

c) Aynı il veya farklı illerde birden fazla vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükellefler her bir vergi dairesine olan borçları için ayrı talepte bulunacaklardır.

2-a) Mükelleflere borçlarını ödemede ilk taksit Mart 2001 ayından başlamak ve eşit taksitlerle olmak üzere 18 aylık ödeme süresi tanınmıştır.

b) Deprem bölgesinde bulunan ve yukarıda 1-b paragrafında belirtilen mükellefler;

- Deprem tarihlerinden önce vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarını,

- Deprem tarihlerinden sonra tahakkuk eden, 31.12.2000 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş bulunan ve ödeme süresi uzatılmamış olan vergi borçlarını, İlk taksit Haziran 2001 ayından başlamak üzere 19 ayda ve 19 eşit taksitte ödeyeceklerdir.

3- Tecil edilen bu borçlara uygulanacak tecil faizi oranı yıllık %3 olarak belirlenmiştir.

4- Tecil kapsamına alınacak borç asıllarına müracaat tarihine kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

5- Bu Tebliğ uyarınca tecil edilen borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi halinde, tecil şartları ihlal edilmiş olacağından; mükelleflerin bu Tebliğ hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borç asılları ile ödenmemiş borç asıllarına gecikme zammı uygulanmak suretiyle, amme alacağı idarece cebren takip ve tahsil edilecektir.

6- Bu Tebliğ gereğince yapılacak tecil ve taksitlendirme işlemleri için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır.

7- Vadesi 31.12.2000 tarihinden önce olup, bu Tebliğin yayımı tarihinden önce;

- Tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olan amme alacaklarının, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra ödenmesi gereken taksit miktarlarına, müracaat tarihlerinden bu Tebliğin yayımı tarihine kadar geçen süre için geçerli oranlar, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra da yıllık %3 oranında tecil faizi uygulanacaktır. Bununla birlikte mükelleflerin bu tebliğden yararlanmak istemeleri halinde ilk müracaat tarihlerinden itibaren 24 ayı geçmeyecek şekilde kalan taksitleri bu Tebliğde belirtilen süreler içerisinde ödenebilecektir.

- Tecil talebinde bulunan ancak talepleri değerlendirme aşamasında olan mükelleflerin, bu Tebliğ hükümlerinden yararlanmak istemeleri halinde, ilk müracaat tarihlerinden bu Tebliğin yayımlandığı tarihe kadar geçerli olan oranlar, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra da yıllık %3 oranında tecil faizi uygulanarak ilk müracaat tarihlerinden itibaren 24 ayı geçmeyecek şekilde bu Tebliğde belirtilen süreler içerisinde borçları tecil edilecektir.

8- Bu Tebliğde belirtilen sürede yapılmayan başvurular ile vadesi 31/12/2000 tarihinden sonra olan alacaklar için yapılan tecil ve taksitlendirmelere 412 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde belirlenen yıllık %36 tecil faizi oranı uygulanacaktır.

2.29. 7 Mart 2002 Tarih ve 4746 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 1. Maddesinde düzenlenen hükümlerle birlikte bina ve arazi vergisi mükelleflerine ödeme koşullarına uymaları şartıyla gecikme cezası ve faizlerinin hesaplanmayacağı öngörülmüştür.

Emlak Vergisi Kanunu Geçici 1.maddesinde; *“11.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlasıyla 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki vergilendirme dönemlerine ait emlak vergileri aranmaz, 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi uygulanmaz. Bu maddede belirtilen süre içinde bildirim vermeyen ve ödemelerini tam yapmayan mükellefler bu madde hükmünden yararlanamazlar.”* hükümleri düzenlenmiştir.

Dikkat edilecek olursa af kanunu ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin yanında vergi asıllarının da affedilmesi düzenlenmiştir.

2.30. 27 Şubat 2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ile son yıllarda vergi konusunda Devlet ile vatandaş arasında ortaya çıkmış anlaşmazlıkların sona erdirilmesi, kamu alacağının mükellefin ödeyebileceği bir düzeye getirilmesi, yargı organlarında ve vergi dairelerinde birikmiş olan vergi ihtilaflarıyla ilgili dosyaların tasfiye edilmesi amaçlanmıştır.

Vergi Barışı Kanunu 5 ana grupta toplanmıştır;

- 1- Tahsilâtın artırılmasına yönelik düzenlemeler,
- 2- İnceleme ve tarhiyat safhasındaki dosyaların hafifletilmesine yönelik düzenlemeler,
- 3- Matrah artırımı,
- 4- Stok beyanları,
- 5- Gümrük vergisine yönelik düzenlemelerdir.

Yapılan düzenleme 31.08.2002 tarihinden önceki dönemlerde tahakkuk etmiş vergilere ve bu tarihten önceki dönemlere ait işlemlere yöneliktir. (Yelman, 2013:81)

4811 sayılı Kanununun uygulanmasına yönelik düzenlemelere 2003/6 Nolu Sirküler ile açıklık getirilmiştir. Bu çerçevede Vergi Barışı Kanunu ile getirilen düzenlemeler başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1- Gerek kesinleşmiş (tahakkuk ettiği halde ödenmemiş) kamu alacakları gerekse kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarının belirli bir kısmının tahsilinden vazgeçilerek kalan kısmın 18 ay süreyle taksitlendirilmesi.

2- 1998-2001 yılları için (31/08/2002 tarihinden önce 2002 yılına ilişkin olarak verilen beyannameler dahil) gelir (stopaj dahil), kurumlar ve katma değer vergilerinde her yıl değişen oranlarda matrah artırımını yapılması halinde vergi incelemesinden ve aynı döneme ilişkin başka tarhiyatlardan bağışık tutulma. (VUK 359'uncu maddenin (b) fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenler yararlanamaz)

3- İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan mallar ile düşük bedelle yer alan makine, teçhizat ve demirbaşların KDV'leri beyan edilerek rayiç değerleri üzerinden kayda alınması.

4- Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan malların gayrisafi kar oranı eklenmek suretiyle fatura kesilerek kayıtlara alınması.

5- Gümrük vergileri, faiz, zam ve cezalarının belirli bir kısmından vazgeçilerek kalan kısmın 2 ay içinde ödenebilmesi.

6- Bazı vergi kaçakçılığı suçlarının uygulanmaması

Genel olarak ifade etmek gerekirse, Kanunun getirdiği indirim ve taksitlendirme uygulaması, Kanun kapsamındaki amme alacaklarının Vergi Barışından yararlanılmadan ödenmesine göre önemli ölçüde kolaylık sağlamaktadır. Sağlanacak faydanın büyüklüğü, Kanundan yararlanılarak ödenecek borcun vade tarihine bağlı olarak değişmektedir. Çünkü gerek TEFE oranları gerekse gecikme zammı (ve aynı orandaki gecikme faizi) oranları dönemler itibariyle önemli farklılıklar göstermektedir. Şimdiye kadar gecikme zammı oranları TEFE' deki değişimlerle eş zamanlı olarak uyarlanmamıştır. Bununla birlikte, gecikme zammı oranlarının genellikle TEFE artışlarından önemli ölçüde daha yüksek olduğu ve ödemelerin taksitler halinde 18 ayda yapılacağı dikkate alındığında Vergi Barışı Kanununun mükelleflere önemli fırsatlar sağladığı söylenebilir.

Vergi Barışı Kanununun kapsamına giren amme alacakları hem dönemler itibariyle hem de alacak neveleri itibariyle sınırlandırılmıştır. Nitelik itibariyle kapsama giren kamu alacakları genel olarak şunlardır;

1- Vergi Dairelerince tahsil edilen ve Vergi Usul Kanunu kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon payı ile bunlara ilişkin vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizleri, eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı,

2- İl Özel İdareleri ile Belediyeler tarafından tahsil edilen ve VUK kapsamındaki vergi, resim, harçlar ve bunlara ilişkin vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizleri,

3- Gümrük idarelerince alınan gümrük vergisi, para cezaları ve gecikme zamları

Yukarıda belirtilen alacaklar dışında kalan kaynak kullanımını destekleme fonu primi, ihracatta vergi iadesi, destekleme ve fiyat istikrar fonu primi, çiftçilere doğrudan gelir desteği ödemeleri, kimyevi gübre destekleme primleri, Kanunun 15 inci ve 16 ncı madde hükümleri saklı olmak kaydıyla para cezaları gibi Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacaklar Vergi Barışı Kanununun kapsamına da girmemektedir.

Kanundaki özel düzenlemeler hariç olmak üzere, yukarıda sayılan kamu alacaklarından vergiler bakımından kapsama girenler şunlardır:

1- 31.08.2002 tarihinden önceki dönemlere ait vergiler,

2- Beyana dayanan vergilerde 31.08.2002 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameler, - 2002 yılına ilişkin olarak 31.08.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler.

Benzeri şekilde, özel hesap dönemine tabi olan mükellefler bakımından, özel hesap döneminin kapandığı tarih ve beyanname verme süresinin son günü 31.08.2002 tarihi ve bu tarihten önce olanlar kapsama girmekte, bu tarihten sonra olanlar ise kapsama girmemektedir.

2002 yılına ilişkin olarak yıllık tahakkuk etmiş sayılan motorlu taşıtlar vergisi, yıllık harçlar, emlak vergisi, çevre temizlik vergisi gibi alacaklar Kanunun kapsamına girmektedir.

Bununla birlikte, 2002 yılına ilişkin olarak Kasım ayında tahakkuk eden ikinci taksit emlak vergisi kapsama girmemektedir.

Motorlu taşıtlar vergisinde; ödeme süresinin son günü 31.08.2002 tarihine kadar (bu tarih dâhil) olanlar kapsama girmekte, bu tarihten sonra olanlar ise girmemektedir.

4811 sayılı Kanunla mükelleflere matrah artırımında bulunma imkanı sunulmuş ve kanun çerçevesinde matrah artırımında bulunan mükellefler hakkında, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerinin, Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde sonuçlandırılması şart olarak düzenlenmiştir. Bu süre içerisinde sonuçlandırılmayan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine devam edilmemesi öngörülmüştür. Mükellefler sadece artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergileri ödeyeceklerdir.

4811 sayılı Kanununu uygulanmasına ilişkin 2003/6 nolu sirkülere göre kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış söz konusu vergi incelemeleri ile takdir işlemlerinin (a) bölümünde belirtilen sürede sonuçlandırılması ve tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde;

Mükellef, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce matrah artırımında bulunmuş ise, inceleme ve takdir sonucu bulunan matrah farkı

ile mükelleflerin bu Kanunun 7, 8 ve 9 uncu maddeleri hükümlerine göre artırdıkları matrahlar birlikte değerlendirileceği ve bu değerlendirme sonucu mükellefin ilgili yıllarda artırılan matrah tutarlarının, vergi incelemeleri veya takdir komisyonu kararlarına göre o yıl için belirlenen matrah farkından fazla veya bu tutar kadar olması durumunda mükellef hakkında ayrıca vergi incelemeleri ve takdir komisyonu kararlarına göre vergi tarhiyatı yapılmayacağı ve ceza uygulanmayacağı,

Vergi incelemeleri ve takdir sonucu belirlenen tarhiyata konu matrah farkının, mükellefin ilgili yıl için artırdığı matrah tutarından fazla olması halinde, aradaki fark tutar kadar matrah farkı üzerinden mükellef hakkında gerekli vergi tarhiyatı yapılacak ve ceza uygulanacaktır. Ancak mükellef, bu fark tutarı üzerinden tarh edilen vergiler ile uygulanan gecikme faizi ve cezaları için 4811 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmünden yararlanarak ödemede bulunabilir.

Bir ay içinde sonuçlandırılan ve yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde yapılan tarhiyatlar ile ilgili olarak mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri dikkate alınmaz.

27.02.2003 tarihinden önce haklarında vergi incelemesi ve takdir işlemlerine başlanmış olan mükelleflerin, söz konusu inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce 4811 sayılı Kanuna göre matrah artırımında bulunmamaları halinde, bu mükellefler yukarıdaki uygulamalardan yararlanamayacak yapılan tarhiyatlar için bu Kanunun 5 inci maddesi hükmünden yararlanabileceklerdir.

Bu Kanuna göre matrah artırımında bulunan mükelleflerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin, mahsup ya da nakden iadesi talebi ile sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapılabilecektir.

Türkiye genelinde Vergi Barışı Kanunu'ndan yararlanmak için 3.475.144 kişi başvurmuştur.381 Toplam başvuru tutarı da 7,9 katrilyon TL tutarındadır. KİT, belediye, özel idareler hariç 6,5 katrilyon TL tutarında özel sektör başvurusu yapılmıştır. 1,4 katrilyon TL KİT, belediye ve özel idarelerin başvurusudur. Gerçekleşmiş alacaklar için 2.629,431, dava safhasındaki alacaklar için 79.812 dosya başvurusu olmuş, inceleme ve tarhiyat safhasında olan alacaklar için de 23.972 dosya başvurusu yapılmıştır. Pişmanlık veya kendiliğinden yapılan beyanlar için 170.395 dosya, matrah artırımını 530.708 dosya başvuru yaparak toplamda 3.475.144 dosya başvurusu yapılmıştır. 6,5 Katrilyon TL'nin dağılımı da kesinleşmiş alacaklardan tahsil edilen tutar 3,798 trilyon TL, kesinleşmemiş veya dava safhasındaki alacaklardan elde edilen tahsil tutarı, 621,248 trilyon TL, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklardan 77,774 trilyon TL, pişmanlık veya kendiliğinden yapılan beyanlarda 368,240 trilyon, matrah artırımından 1,857 katrilyon şeklindedir. (Yelman, 2013:86)

2.31. 28 Kasım 2008 ve 5811 Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

13.11.2008 tarihli ve 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” 22.11.2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kanun’un amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türde varlıkların sermaye olarak konularak işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır. (Madde 1)

5811 sayılı Kanun bilinen ismiyle Varlık Barışı Kanunu gerekçede de belirtildiği üzere kamu alacakları, bunların fer’i alacaklarının tahsilinden daha çok kayıt dışı olan mükelleflerce gizlenen mal varlıklarının ekonomik dolaşıma sokulması bu sayede hem ekonominin canlanması hem de varlık sahibi mükelleflerin sermaye yapılarını ekonominin olumsuz gidişatına karşı güçlendirmeyi hedeflemiştir.

Kanunda belirtilen amacın dışında bu kanunun başka bir amacı daha vardır. Bu amaç kamu hazinesine gelir sağlamaktır. Aslında bu, 5811 sayılı Kanun’unun asıl amacıdır. Çünkü Kanun, yurt dışında getirilen varlık ve yurt içindeki varlıkların üzerinden vergi alınması hazineye gelir sağlama amacını gütmektedir. Eğer hazineye gelir aktarma amacı olmasaydı, beyan edilen varlık değerler üzerinden yurt dışı varlıklarda % 2, yurt içi varlıklarda % 5 oranında vergi alınması belirtilmiş olmazdı. Para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların yurt içine getirilmesi veya beyan üzerine kayda alınmasına ilişkin usul ve esaslar bu kanun kapsamını oluşturmaktadır. (Yelman, 2013:88)

5811 sayılı Kanun çerçevesinde yurtdışın gerçek veya tüzel kişiler tarafından 01.10.2008 tarihi itibariyle yurt dışında sahip olunan ve yurtdışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları, varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar bu uygulama kapsamına girmektedir. (Madde 3/1)

Yine aynı şekilde belirtilen tarih itibariyle yurtdışında sahip olunan ve yurtdışında bulunan arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler de bu kanun kapsamında değerlendirilme imkânı bulan taşınmazlarda kanun kapsamına girmektedir. (Madde 3/1)

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye’ de bulunan ancak 01.10.2008 tarihi itibariyle yasal defter kayıtlarında işletmelerin öz kaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazlar bu kanun kapsamında değerlendirilecektir. (Madde 3/2)

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları, yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, 30.04.2009 tarihine kadar elde edilenler de dâhil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisi açısından istisna kapsamında olacağı kanun ile hüküm altına alınmıştır. (Geçici Madde 1)

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisi istisna kapsamında olacağı kanun ile hüküm altına alınmıştır. (Geçici Madde 1)

5811 sayılı Kanunun uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve kanun kapsamında yapılan başvuruların bekleneni karşılamaması nedeniyle söz konusu kanunun kapsamını tarih ve süre bakımından genişletmek amacıyla 5917 sayılı kanunun 44, 45, geçici 3. ve 4. Maddelerinde düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kanunla birlikte kısaca yurt içindeki varlıkların yanında, yurt dışından varlık ve kaynak sağlanması amaçlanırken bildirilen ve beyan edilen mal varlığının kaynağı sorulmayacağı belirtilerek mükelleflerin çekincelerinin önüne geçilmek istenmiştir. Bu kanun kapsamında belirtilen hususlardan yararlanan mükelleflere ise bildirdikleri ve beyan ettikleri mal varlığına göre 2012 yılı öncesinde ilişkin vergi incelemeleri nedeniyle herhangi bir vergi aslı ya da ceza almayacakları imkânı tanınmıştır. 29 Mayıs 2013’ ten sonra incelemeye alınanlar ise % 2 vergilemeye tabi tutulacakları belirtilmiştir. Yine bu kanunla birlikte kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar bu matrah farkından mahsup edileceğinden, mahsup tutarı kadar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tarhiyatı önerilemeyecektir.

Dönemin Maliye Bakanı basına yaptığı açıklamada, Varlık Barışında toplamda 48,1 milyar liralık beyan ve bu beyan üzerinden yaklaşık 1 milyar 566 milyon liralık vergi tahakkuku söz konusu olduğunu, bunun da yaklaşık bugüne kadar (7 Nisan 2010) 1 milyar 58 milyon lirasının tahsil edildiğini belirtmiştir. Dönemin Bakanı ayrıca "Varlık Barışında toplamda 48,1 milyar liralık beyan söz konusuydu. Bu beyan üzerinden yaklaşık 1 milyar 566 milyon liralık vergi tahakkuku söz konusu. Bunun da yaklaşık bugüne kadar 1 milyar 58 milyon lirası tahsil edildi. Dolayısıyla, yüzde 67,5 oranı tahsil edildi. İlk Varlık Barışı döneminde beyan, 14,8 milyar lira civarındaydı, yaklaşık 419 milyon liralık vergi tahakkuku söz konusuydu. Tahsil edilen vergi miktarı ise o dönemde 203,6 milyon liraydı. Oradaki başarı oranı yüzde 48,6 idi. Yani tahakkuk eden vergilerin tahsil edilen kısmı toplam içerisinde yüzde 50'nin altındaydı. İkinci Varlık Barışı döneminde ise toplamda 33,2 milyar liralık beyan söz konusu. Bunun sonucunda 1 milyar 146 milyon liralık vergi tahakkuku söz konusu. Bunun

da 855 milyon lirası tahsil edildi. Yani buradaki tahsilât oranı bugüne kadar yüzde 75. İlkinde yüzde 48 civarındaydı, ikincisinde yüzde 75 civarındadır." demek suretiyle kamuoyunu bilgilendirmiştir.

2.32. 25 Şubat 2011 Tarih ve 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun bir ila dördüncü kısımlarında kamu ile borçlular arasındaki alacak-borç ilişkisine yönelik düzenlemeler yapılmış ve otuza yakın kamu idaresinin alacakları yeniden yapılandırılmıştır.

Beş kısımdan oluşan 6111 sayılı Kanunun; Birinci Kısımında genel hükümler, İkinci Kısımında Maliye Bakanlığına, Gümrük Müsteşarlığına, il özel idarelerine ve belediyelere bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları ile belediyelerin ve büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerinin bazı alacaklarına ilişkin hükümler (birinci bölümünde tahsilâtın hızlandırılmasına ilişkin hükümler, ikinci bölümünde inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler, üçüncü bölümünde matrah ve vergi artırımı, dördüncü bölümünde stok beyanları), Üçüncü Kısımında Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil dairelerince takip edilen alacaklara ilişkin hükümler, Dördüncü Kısımında çeşitli ve ortak hükümler yer almakta olup, Beşinci Kısımında ise bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler ve son hükümlere yer verilmiştir.

Hazırlanan Kanun Teklifi ile 6111 sayılı Kanunun borçlulara sağlamış olduğu imkânlardan azami ölçüde yararlanılması borçlular açısından borçtan kurtulma, alacaklı idareler açısından ise kamu alacağının tahsil edilmesi anlamına geldiğinden, tabii afet yaşanan yerlerdeki mükelleflerin tabii afet nedeniyle uğramış oldukları sosyal, mali ve psikolojik yıkım dikkate alındığında ve sosyal devlet ilkesi kapsamında, tabii afet yaşanan yerlerdeki dairelere borçlu bulunanlar ile Libya gibi siyasal karışıklıklar meydana gelen ülkelerde bu karışıklıklardan zarar görmüş olan ve hem Türkiye’de hem de bu ülkelerde faaliyette bulunan mükelleflerin 6111 sayılı Kanun kapsamında ödemeleri gereken taksitlerin ödeme süresinin uzatılması için Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi önerilmektedir.

6111 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde, ilgili maddelerde yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla Kanundan yararlanmak için yapılacak başvuruların süreleri belirlenmiş ve 6111 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar ilgili idareye başvuruda bulunulması şartı getirilmiştir.

Buna göre, Maliye Bakanlığına, il özel idarelerine, belediyelere, büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerine bağlı tahsil dairelerine olan ve Kanunun 2 nci maddesi kapsamına giren alacakları bu madde kapsamında ödemek isteyen borçluların 2 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitimine kadar borçlu buldukları tahsil dairelerine yazılı olarak başvurularını gerekmektedir.

Borçlular, madde kapsamına giren toplam borçları için madde hükmünden yararlanabilecekleri gibi sadece talep ettikleri dönem ve türler açısından da Kanundan yararlanabileceklerdir. Ancak, motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerinin, her bir taşıt itibarıyla hesaplanacak toplam borç tutarı için başvuruda bulunmaları zorunludur.

Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında vergi dairelerince Gümrük Müsteşarlığına bağlı tahsil daireleri adına niyabeten takip edilen alacaklar için vergi dairelerine başvurulması mümkün bulunmayıp, bu yöndeki taleplerin ilgili gümrük idaresine yapılması gerekmektedir.

Madde hükmünden yararlanılmasının şartlarından biri de dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması olduğundan, 6111 sayılı Kanun hükmünden yararlanmak üzere başvuran borçluların, tahsilât işlemlerinden dolayı açtıkları davalardan da vazgeçmeleri gerekmektedir. Kanunun uygulama sonuçlarına bakıldığında; ilk taksit ödemeleri itibarıyla % 81 oranında rekor bir tahsilât elde edilmiştir. Yapılandırma sonucunda 39,4 milyar TL'yi aşan bir kamu borcu yeniden yapılandırılmış olup affın ilk taksiti ve bugüne kadar yapılan ödemeler dâhil toplamda 7.908.887.740 liralık bir tahsilât sağlanmıştır. Yapılan bu ödemelerin 5.377.000.000 liralık bölümü defaten, 2.531.887.740 liralık bölümü de taksitli ödemelerden oluşmaktadır. Yeniden yapılandırma kapsamında matrah artırımı yoluyla sağlanan gelir 1. 201.800.000 liradır. Stok beyanlarıyla da 1.202.900.000 lira, ihtilafli alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanları ve diğer alacaklardan ise 5.504.200.000 liralık tahsilât yapılmıştır. (Yaraşır, 2012:185, Aktaran:Ercan Yelman)

6111 sayılı Kanun çok geniş düzenlemeler içeren kapsamlı bir af olup kanun hükümleri başarıyla uygulanmıştır. Bu kanun ile ekonomik kriz nedeniyle borçlarını ödeyemez durumda olan mükelleflerin borçlarını ödemesine imkân sunmuştur. Ayrıca devletin bu kanun ile ek gelir elde etmesi sağlanmıştır. (Darıcı, 2011:62, Aktaran: Ercan Yelman)

2.33. 10 Eylül 2014 Tarih ve 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

6552 sayılı İş Kanunu isminden de anlaşılacağı üzere iş kanununda önemli değişiklikler yapmış olmasının yanında kapsamlı bir af süreci başlatmış kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar bazı nedenlerle kamuya ilişkin borçlarını ödeyemeyen mükelleflere borçlarını yapılandırma olanağı sağlamıştır.

Borçlarını yapılandırmak isteyen mükellefler Kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 11.9.2014 tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar (30.11.2014) başvurmaları gerektiği belirtilmiş ancak Bakanlar Kurulu Kararı ile bu süre 31.12.2014 tarihine kadar uzatılmıştır.

6552 sayılı kanun ile Maliye Bakanlığına, Sosyal Sigortalar Kurumuna, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ve bunlara bağlı kuruluşlara, büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerine, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine, Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketine, (özelleştirme devir işlemleri sırasında TEDAŞ'a devredilmiş olan alacaklar), Kalkınma Ajanslarına, olan borçlarının yapılandırılmasına imkân tanınmıştır.

Kanuna göre, yapılandırma hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların dava açmaması, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları gerekmektedir. Davalardan vazgeçme dilekçeleri, Maliye Bakanlığı tahsil dairelerine verilmesi ve bu dairelerce dilekçelerin ilgili yargı merciine iletileceği düzeltilmiştir. Tahakkuku diğer kamu kurumlarınca yapılan alacaklarla ilgili davalardan vazgeçme dilekçelerinin hangi idareye verileceğini Maliye Bakanlığı belirlenmesi öngörülmüştür. Verilen vazgeçme dilekçeleri üzerine çıkan yargı kararları uyarınca herhangi bir işlem yapılmaması, hükmedilmiş yargılama giderleri ve vekâlet ücreti tahsil edilmeyeceği belirtilmiştir.

6552 sayılı Kanun ile Vergi Dairelerince tahsil edilen;

- Birikmiş borçlar enflasyon oranında güncellenerek, faiz ve zamlar silinmektedir.
- Alacak aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasının % 50' sinin ödenmesi halinde bu cezaların kalan % 50' sinin tahsilinden vazgeçilmektedir.
- Yapılandırılan borçların taksitler halinde ödenmesi imkânı getirilmektedir.
- Kanun kapsamında borçların yapılandırılabilmesi için teminat gösterilmesi şartı bulunmamaktadır.
- Borçlarını yapılandıran mükellefler hakkında yeni cebri icra takibi yapılmayacaktır.
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında tecil ve taksitlendirilmesi mümkün bulunmayan KDV, ÖTV ne ait borçlarda kanun kapsamında yapılandırılmaktadır.
- 31.12.2007 tarihi öncesine ait 50 TL ve altındaki borçlar silinmektedir.
- Sigara kullanımından dolayı kesilenler hariç olmak üzere 2013 öncesi 120 TL ve altındaki bazı idari para cezaları (trafik para cezaları, Karayolu Taşıma Kanunu uyarınca kesilen cezalar, köprü ve otoyollardan usulsüz geçişler nedeniyle kesilen cezalar, askerlik para cezaları, seçim para cezaları, nüfus para cezaları ve RTÜK tarafından verilen para cezaları vb.) ile 12 TL ve altındaki köprü ve otoyollardan ihlalli geçiş ücretleri silinmektedir. (GİB 6552 Sayılı Kanun Rehberi 2014:2)

Süresinde ödenmemesi nedeniyle bazı kurum ve kuruluşlarca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine intikal ettirilen amme alacaklarından; Kanunun yayımlandığı, 11 Eylül 2014 tarihinden önce kesinleşmiş olup

vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunanlarda Kanun Kapsamına girmektedir. (GİB 6552 Sayılı Kanun Rehberi 2014:4)

Tahsil için vergi dairelerine intikal etmiş olan aşağıdaki borçlar kanun kapsamında yapılandırılabilir.

- Ecrimisil
- đrenim kredisi, katkı kredisi,
- Kaynak Kullanım Destekleme Fonu,
- Haksız yere kullanılan destekleme ödemeleri,
- 2548 sayılı Kanun kapsamındaki yiyecek bedelleri

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5811 SAYILI VERGİ BARISI KANUNU VE DEĞERLENDİRİLMESİ

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış ve bu tarih itibariyle yürürlüğe girmiştir. Kanunun uygulama usul ve esaslarına ilişkin ilk tebliğ ise 06.12.2008 tarihli ve 27076 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

3.1. Kanunun Genel Gerekçesi

Kanunun genel gerekçesinde bu kanunun amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamak olarak açıklamıştır.

3.2. Kanunun Kapsamı

5811 sayılı kanunun 1. Maddesinde kanunun kapsamı için “Bu Kanun; para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların yurda getirilmesi veya beyan üzerine kayda alınmasına ilişkin usul ve esasları kapsar.” ifadelerine yer verilmiştir. Kanunun kapsamını ve ilerleyen bölümlerde uygulamasını açıklamak için çalışmamızı 4 ana başlıkta sunacağız. Yurtdışında bulunan varlıklar, yurt içinde bulunan varlıklar ve Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna edilen yurt dışından elde edilen kazançların Türkiye’ ye transfer edilmesi ile 6111 Sayılı Kanunda 5811 sayılı kanuna ilişkin olarak getirilen düzenlemeler.

3.2.1. Yurtdışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Kapsam

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından 01.10.2008 tarihi itibariyle yurt dışında sahip olunan ve yurtdışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları, varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar bu uygulama kapsamına girmektedir. (Madde 3/1)

Yine aynı şekilde belirtilen tarih itibariyle yurtdışında sahip olunan ve yurtdışında bulunan arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler de bu kanun kapsamında değerlendirilme imkânı bulan taşınmazlardır. (Madde 3/1)

3.2.2. Yurtdışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Kapsam

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye’ de bulunan ancak 01.10.2008 tarihi itibariyle yasal defter kayıtlarında işletmelerin öz kaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazlar bu kanun kapsamında değerlendirilecektir. (Madde 3/2)

3.2.3. İstisna Kazançlar

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları, yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, 30.04.2009 tarihine kadar elde edilenler de dâhil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisi açısından istisna kapsamında olacağı kanun ile hüküm altına alınmıştır. (Geçici Madde 1)

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisi istisna kapsamında olacağı kanun ile hüküm altına alınmıştır. (Geçici Madde 1)

3.3. Kanunun Uygulanması

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış ve bu tarih itibariyle yürürlüğe girmiştir. Kanunun uygulama usul ve esaslarına ilişkin ilk tebliğ ise 06.12.2008 tarihli ve 27076 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

Ancak 10.07.2009 tarih ve 27284 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler 10.07.2009 tarih ve 27284 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yayım tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

5917 sayılı Kanun ile 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunda yapılan değişiklikler ile;

- 01.06.2009 tarihi itibariyle (bu tarihin daha önceki hali 01.10.2008) sahip olunan ve yurtdışında bulunan varlıklar ile yurt içinde bulunan ancak işletmenin öz kaynakları içerisinde yer almayan varlıkların, 30.09.2009 tarihine kadar (bu tarihin önceki hali 22.11.2008) bildirim ve beyana konu edilmesine imkan sağlamış ve bu süreyi uzatma hususunda Balanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

- Yurt dışında kazançlara tanınan istisna uygulamasının süresi uzatılmıştır.

Yine söz konusu kanun ile diğer nedenlerle yapılabilecek vergi incelemelerinde matrah farkına ilişkin mahsup imkânından yararlanabilmesi için;

- 10.07.2009-30.09.2009 tarihleri arasında yapılan bildirim ve beyanlar nedeniyle tahakkuk eden verginin vadesinde,

- 22.11.2008-02.03.2009 tarihleri arasında yapılan bildirim ve beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerinde gecikme zammı ile birlikte 30.09.2009 tarihine kadar ödenmesi şartı getirilmiştir.

Ayrıca söz konusu kanunla yapılan değişikliklerle indirimi reddedilen Katma Değer Vergisi nedeniyle önerilen tarhiyatlarda matrah farkının nasıl hesaplanacağı belirlenmiş ve söz konusu tarhiyatların da matrah farkına ilişkin mahsup imkânından faydalanması konusunda kolaylık sağlanmıştır.

5811 sayılı kanun maddeleri ve söz konusu tebliğ ve daha sonra çıkarılan tebliğlerde yer alan hükümler ile 5917 sayılı kanununun 43, 44, 55. maddelerinde 5811 sayılı kanun ile ilgili değişiklik yapan hükümler dikkate alındığında Varlık Barışı ile ilgili uygulama usul ve esasları başlıklar halinde aşağıdaki gibi olması gerektiği belirtilmiştir.

3.3.1. Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları

Gerçek veya tüzel kişilerce 01.06.2009 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan ve kapsama giren varlıklar, 30.09.2009 tarihine kadar Türk Lirası değerleriyle 1 Nolu tebliğin ekinde bulunan 1 Nolu form ile bankalara; sadece menkul kıymet ve sermaye piyasası araçlarına ilişkin olarak 1 Nolu tebliğin ekinde bulunan 3 Nolu form ile aracı kurumlara bildirimde bulunulabilecektir.

Banka ya da aracı kurumlara bildirim yapılması halinde vergi dairelerine ayrıca beyanda bulunulmayacaktır. Yapılan başvurularda varlıkların bildirim değeri olarak, bu varlıkların sahiplerce belirlenen değerinin Türk Lirası karşılığı esas alınacaktır.

01.06.2009 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar, 1 Nolu tebliğin ekinde yer alan 2 Nolu form (beyanname) ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir.

Yıllık Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflerin kanun kapsamında verecekleri beyannameleri yine elektronik ortamda yapmaları zorunlu tutulmuştur.

Türkiye’de ikametgâhı bulunmayanlarla ilgili olarak söz konusu beyannamelerin alınması hususunda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi

Müdürlüğü yetkili kılınmıştır. Türkiye’de ikametgâhı bulunmayanların yurt dışında bulunan varlıklarına ilişkin olarak bu vergi dairelerine beyanda bulunmaları ve tahakkuk eden vergileri ödemeleri mümkün olabilecektir.

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince % 2 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

Banka veya aracı kurumların, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak Kanunun 3 üncü maddesinin dördüncü fıkrâ hükmü çerçevesinde, varlıkların bildirim değerleri üzerinden % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, 1 Nolu Tebliğin ekinde yer alan 4 nolu beyanname ile aylık olarak vergi sorumlusu sıfatıyla bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine, 340 ve 346 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermeleri gerekmektedir. Tahakkuk eden vergiler ise aynı sürede ödenecektir.

Mükelleflerce vergi dairelerine, banka ve aracı kurumlara yapılan başvurular sırasında vergi daireleri, banka ve aracı kurumlar tarafından herhangi bir belge istenmeyecek, sadece taşınmazlara ilişkin olarak, yurt dışında sahip olduğuna ilişkin belgenin ibraz edilmesi yeterli olacaktır.

3.3.2. Türkiye’ de Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye’de bulunan ancak 01.06.2009 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları, taşınmazlar kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 30 Eylül 2009 akşamına kadar Türk Lirası değeriyle, 1 Nolu tebliğin ekinde yer alan 5 Nolu form (beyanname) ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebileceği gibi 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda da beyan edilebilecektir. Ancak, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, 1 Nolu tebliğin ekinde yer alan 5 Nolu beyannamelerini de 340 ve 346 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden vergi dairelerince % 5 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Türkiye’de bulunan ve bu kapsamda beyan edilen varlıkların, defter tutma yükümlülüğü bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yasal defterlere kaydedilmesi zorunludur. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayanların, beyan ettikleri taşınmazlar dışındaki varlıklarını, banka veya

aracı kurumlardaki hesaplara yatırmaları gerekmektedir. Anılan mükellefler için başka bir şart aranmayacaktır. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

3.3.3. Yurt Dışında veya Türkiye’de Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Ortak Hükümler

Gerek yurt dışında gerekse Türkiye’de bulunan varlıkların, vergi dairelerine beyan edilmesi ile banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde ya da yasal defterlere kaydedilmesinde, bu varlıkların rayiç bedelinin Yeni Türk Lirası karşılığı esas alınacaktır. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Rayiç bedel, söz konusu varlıkların sahiplerince bildirim veya beyan tarihi itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Döviz ve döviz cinsinden varlıklarda T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak Yeni Türk Lirası karşılığı beyana ve bildirimine konu edilecektir. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına Kanun kapsamına giren varlıkları 01.06.2009 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekâlet veya temsil sözleşmesine istinaden değerlendirmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarının, şirket adına bildirim ve beyana konu edilerek Türkiye’ye getirilmesi veya Türkiye’deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi ya da Türkiye’de bulunan ancak 01.06.2009 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında işletmenin özkaynakları arasında yer almayan varlıklarının şirket adına beyan edilerek süresi içinde sermaye artırımında kullanılması halinde, bu varlıklara ilişkin olarak şirketin Kanun hükümlerinden yararlanabilmesi mümkün olacaktır. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

3.3.4. Bildirim ve Beyanın Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu

3.3.4.1. İnceleme Ve Tarhiyat Yapılmayacak Haller

Gerçek veya tüzel kişilerce, 1.10.2008 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan varlıklardan Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince Türkiye’de sahip olunan ve beyan edilerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacaktır. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Buna göre, yurt içinde ve yurt dışında sahip olunan varlıklardan bildirim ve beyana konu edilenler ile ilgili olarak 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin, bu bildirim ve beyanlardan hareketle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılması söz konusu olmayacaktır. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

3.3.4.2. Kapsama Girmeyen İnceleme Ve Tarhiyatlar

01.01.2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak 19.06.2009 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ile 01.01.2008 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri kanunun 3. Maddesinde 5. fıkrasında yer alan matrah farkına ilişkin mahsup hükmünden kapsamında değerlendirilmeyecektir. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi, yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Bu çerçevede, 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak Kanunun yürürlük tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatlar yapılacak ve bulunan matrah farklarından, bu Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin tutarların mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır.

3.3.4.3. Bildirim Ve Beyan Dışındaki Nedenlerle Yapılacak İncelemelere İlişkin Tarhiyatlar ve Mahsup

Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, 19.06.2009 tarihinden sonra 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlerle ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde, bu incelemeler sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, inceleme esnasında vergi incelemesine yetkili olanlar, bu Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarları mahsup etmek suretiyle vergi inceleme raporlarını düzenlenecektir. (GİB, 5811 Uygulama Rehberi 2009:17)

Vergi incelemesine yetkili olanlar, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin olarak Kanunda öngörülen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini ayrıca kontrol edeceklerdir.

3.3.4.4. Bildirim Ve Beyan Dışındaki Nedenlerle Yapılacak İncelemelerde Aynı Fiilden Kaynaklanan Tarhiyatlar ve Mahsup

Diğer nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde aynı fiilden kaynaklanan matrah farkı bulunması halinde, Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar bu matrah farkından mahsup edileceğinden, mahsup tutarı kadar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tarhiyatı önerilemeyecektir.

Diğer taraftan, geçici vergiler yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere alınmakta olup mahsup dönemi geçtikten sonra önerilen geçici vergi tarhiyatlarında geçici verginin aslı aranmamakta, ceza ve faizleri aranmaktadır. Dolayısıyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi

yönünden tespit edilen matrah farklarından bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi halinde, bu vergilere yönelik olarak önerilen geçici vergi matrah farkından da mükerrer indirim yol açmayacak şekilde mahsup yapılacağından, anılan matrah farklarına yönelik olarak ayrıca geçici vergi hesaplanması söz konusu olmayacaktır. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Örnek 1: Giyim imalatı ve satışı ile uğraşan (X) A.Ş. yurt dışında sahip olduğu 500.000 YTL karşılığı döviz bu Kanun kapsamında 15.12.2008 tarihinde (Y) Bankasına bildirerek, söz konusu tutarı açılan mevduat hesabına yatırmıştır. Anılan kurum hakkında bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle 2007 yılına ilişkin olarak yapılan vergi incelemesi sonucu belgesiz mal satışı nedeniyle kurumlar vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisine konu 800.000 YTL matrah farkı bulunmuştur. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Bu durumda, inceleme esnasında öncelikle bulunan 800.000 YTL'lik matrah farkından bu Kanun kapsamında bildirilerek yurda getirilen 500.000 YTL mahsup edilecek ve kalan tutar olan 300.000 YTL üzerinden kurumlar vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

3.3.4.5. Bildirim Ve Beyan Dışındaki Nedenlerle Yapılacak İncelemelerde Ayrı Fiillerden Kaynaklanan Tarhiyatlar ve Mahsup

Diğer nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde ayrı fiillerden kaynaklanan matrah farklarının bulunması halinde ise Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi yönünden bulunan her bir matrah farkından ayrı ayrı mahsup edilecektir. Bu mahsup esnasında, bildirilen veya beyan edilen tutarların bulunan matrah farkları toplamından küçük olması halinde, bu tutarın vergi türüne isabet eden matrah farkı ile oranlanması suretiyle mahsup işlemi gerçekleştirilecektir.

Örnek 2: (K) Ltd. Şti. Türkiye'de sahip olduğu 400.000 YTL değerindeki taşınmazını 18.12.2008 tarihinde beyan ederek yasal defter kayıtlarına intikal ettirmiş ve fon hesabına aldığı söz konusu tutarı da süresinde sermayeye ilave etmiştir. Anılan kurum ile ilgili olarak bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle 2007 dönemi için 2011 yılında yapılan inceleme sonucu şirketin satışlarının bir kısmını düşük bedelli fatura düzenlemek suretiyle kayıt dışı bıraktığı tespit edilmiş, kayıt dışı bırakılan hâsılat nedeniyle 300.000 YTL kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkı tespit edilmiştir. Ayrıca şirketin verdiği borçla ilgili tahsil ettiği faiz geliri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarlarını da kayıtlarına intikal ettirmediği için 200.000 YTL katma değer vergisi matrah farkı bulunmuştur. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

Bu durumda, inceleme sonucunda bulunan kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farklarından, bu Kanun kapsamında beyan edilen 400.000 YTL orantılı bir şekilde mahsup edilecektir. Dolayısıyla, 400.000 YTL'nin $\{[300.000/(300.000+200.000)] \times 400.000 =\}$ 240.000 YTL'si kayıt dışı bırakılan hâsılat nedeniyle bulunan (aynı fiilden kaynaklanan) kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkından, $\{[200.000/(300.000+200.000)] \times 400.000 =\}$ 160.000 YTL'si ise diğer nedenle

bulunan (ayrı fiilden kaynaklanan) katma değer vergisi matrah farkından mahsup edilecektir. Bunun sonucunda, 60.000 YTL matrah farkı üzerinden kurumlar ve katma değer vergisi, 40.000 YTL matrah farkı üzerinden de katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

Öte yandan, Kanun kapsamında beyana konu edilen tutarın 700.000 YTL olması halinde, inceleme esnasında bulunan matrah farklarından bu Kanun kapsamında bildirilen 700.000 YTL'nin (300.000+200.000=) 500.000 YTL'si doğrudan mahsup edilecektir. Dolayısıyla, matrah farkı oluşmadığından herhangi bir tarhiyat önerilmeyecektir. Bildirilen tutardan arta kalan 200.000 YTL ise daha sonra herhangi bir nedenle yapılacak vergi incelemelerinde bulunacak matrah farklarından mahsup edilebilecektir.

3.3.5. İndirimi Reddedilen Katma Değer Vergisine İlişkin Tarhiyatlar ve Mahsup Uygulaması

Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir sebeple, 19.06.2009 tarihinden sonra 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde matrah farkından mahsup uygulaması, gelir, kurumlar, katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarıyla sınırlıdır. (GİB, 5811 Uygulama Rehberi 2009:16)

5917 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu 10.07.2009 – 30.09.2009 tarihleri arasında yapılan bildirim ya da beyanda bulunan mükellefler hakkında, indirimi reddedilen KDV nedeniyle yapılan tarhiyatlar da kanun 3. Maddesi 5. Fıkrasında belirtilen matrah farkı mahsup imkânından faydalanabileceklerdir. (GİB, 5811 Uygulama Rehberi 2009:16)

İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedel olacaktır. İndirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi halinde mahsup edilecek tutarı, % 18 KDV oranı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

3.3.6. Yurt Dışında Kazanılan İstisna Kazançlar

5811 sayılı Kanun' un Geçici 1. Maddesinde yurt dışından elde edilen bazı kazançlar Türkiye' ye transfer edilmesi şartıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 5917 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3. Madde ile de istisna süresi uzatılmıştır

5811 sayılı Kanun' un Geçici 1. Maddesine göre Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihi ile 30.04.2009 tarihleri arasında elde edilen, yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları, yurt dışı iştirak kazançları (kar payları), yurtdışı şube (yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen) kazançları gelir ve kurumlar vergisi yönünden istisna edilmiştir. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için yurtdışı iştirak kazancının, yurt dışı iştirak hissesi satış kazancının, yurt dışı şube kazancının 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye' ye transfer edilmiş olması şart koşulmuştur. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

5917 sayılı kanunla eklenen geçici 3. madde ile 01.05.2009 ile 31.12.2009 tarihleri arasında elde edilen yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları, yurt dışı iştirak kazançları (kar payları), yurtdışı şube (yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen) kazançları da gelir ve kurumlar vergisi yönünden istisna edilerek belirlenen süre uzatılmıştır. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmeleri için 28.02.2010 tarihine kadar Türkiye' ye transfer edilmesi şart koşulmasıdır. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

5811 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihi ile 31.10.2009 tarihleri arasında; kanuni ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlarda yine gelir ve kurumlar vergisi yönünden istisna edilmiştir. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için kanuni ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye' ye transfer edilmiş olması şart koşulmuştur. (5811 sayılı Kanun 1 Nolu Tebliğ)

5917 sayılı kanunla eklenen geçici 3. madde ile 01.11.2009 ile 31.12.2009 tarihleri arasında; kanuni ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlar da yine gelir ve kurumlar vergisi yönünden istisna edilerek belirlenen süre uzatılmıştır. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için kanuni ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın 31.12.2009 tarihine kadar Türkiye' ye transfer edilmiş olması şart koşulmuştur. (GİB, 5811 Uygulama Rehberi 2009:19)

Kanunun 3. maddesinde söz konusu bu kıymetler Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca kanuna göre bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Açılan bu fon hesabı, sermayenin bir parçası sayılacak sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise vergilendirilmeyecek. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise, yukarıda belirtilen kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıkların dönem karı bulunurken dikkate alınmayacağı Kanunda belirtilmiştir. (GİB, 5811 Uygulama Rehberi 2009:19)

3.4. 6111 Sayılı Kanunda 5811 Sayılı Kanuna İlişkin Olarak Getirilen Düzenlemeler

Uygulamada 5811 sayılı Kanun çeşitli eleştirilere tabi tutulmuş bunun üzerine 5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunun kapsamı genişletilmiş ve kanundan yararlanılacak zaman dilimi de uzatılmıştır. Buna rağmen 5811 sayılı Kanuna ilişkin bazı eksikliklerin giderilmesine yönelik olarak 6111 sayılı Kanunun geçici 3. maddesinde söz konusu kanuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme ile aşağıdaki gibi değişiklikler yapılmıştır.

Geçici 3. maddenin birinci fıkrasına göre bildirim veya beyanda bulunanlardan yurt dışında bulunan varlıklarını süresi içinde Türkiye'ye getiremeyen veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer etmeyenler ile geçici 3. maddenin ikinci fıkrasına göre beyanda bulunanlardan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce süresi içinde sermaye

artırımında bulunmayanların, ilgili sürenin bitim tarihinden itibaren bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar, bildirim veya beyana konu yurt dışında bulunan varlıklardan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını Türkiye'ye getirmeleri veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer etmeleri, beyana konu yurt içinde bulunan varlıkları nedeniyle sermaye artırımında bulunmaları halinde, 5811 sayılı Kanunda yer alan diğer şartları da taşımaları kaydıyla, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren diğer nedenlerle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak vergi incelemeleri hakkında anılan Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmünden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle tarh edilen vergileri vadesinde ödemeyenlerden; daha önce ödemede bulunanlar ile vergi aslı ve bu Kanunun 2. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre hesaplanacak tutarı, bu Kanunun 18 inci maddesi hükümleri hariç olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar ödeyenler, 5811 sayılı Kanunda yer alan diğer şartları da taşımaları kaydıyla, bu maddenin yürürlük tarihinden itibaren diğer nedenlerle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak vergi incelemeleri hakkında anılan Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmünden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre bildirim veya beyanda bulunan mükelleflerden, diğer nedenlerle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemelerine bağlı olarak vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdir için takdir komisyonlarına sevk edilenler, takdir komisyonlarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (indirimi reddedilen katma değer vergisi dâhil) yönünden haklarında takdir edilen matrah farkları açısından; ikinci fıkrasına göre ise beyanda bulunanlardan, taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra sermaye artırımının gerçekleştirilmesi gereken tarihe kadar banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsik şartını sonradan gerçekleştirenler, 5811 sayılı Kanunda yer alan diğer şartları da taşımaları kaydıyla anılan Kanunun 3. maddesinin beşinci fıkrası hükmünden yararlanabileceği düzenlenmiştir.

Geçici 3. maddenin yürürlük tarihinden önce haklarında yapılan vergi incelemelerine bağlı olarak vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdir için takdir komisyonlarına sevk edilen ve takdir komisyonu kararlarına göre matrah takdir edilerek tarhiyat yapılan mükelleflerden, söz konusu matrah takdirine ilişkin tarhiyat yapılmadan önce 5811 sayılı Kanuna göre bildirim veya beyanda bulunanlar ile taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsik şartını sonradan gerçekleştirenler hakkında, diğer nedenlerle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin yapılan tarhiyatlar, 5811 sayılı Kanunda yer alan diğer şartları da taşımaları kaydıyla, bildirim veya beyan edilen tutarlar dikkate alınmak suretiyle, mükelleflerin bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen

dördüncü ayın sonuna kadar başvuruda bulunması üzerine 213 sayılı Kanunun düzeltme hükümlerine göre düzeltilir; tahakkuk eden vergiler, bu alacaklarla ilgili olarak açılmış bulunan tüm davalardan vazgeçilmesi şartıyla terkin edilir, varsa tahsil edilen tutarlar ret ve iade olunacağı belirtilmiştir. Bu fıkroda belirtilen düzeltmelerin yapılabilmesi için 5811 sayılı Kanunda aranılan diğer şartların varlığına ilişkin hususların vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilmesi şart koşulmuştur.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Af tarih boyunca hemen bütün dinler ve hukuk sistemleri içerisinde ceza olgusunun tamamen karşısında uygulanmıştır. Hukuk sistemleri toplum düzenini sağlamak amacıyla belirli normlar geliştirmiş ve bu normlara uymayanlar için ise belirli cezalar ve/veya yaptırımlar öngörmüştür. Hukuk sistemleri ayrıca yine başta toplum huzur ve refahını artırmak amacıyla öngörülen bu cezaları bazen şartlı bazen de şartız olmak suretiyle affetmiştir. Uygulamada çeşitli nedenlerle karar verilen, toplumun her kesimi tarafından kabul görmemiş, her zaman affi eleştirenler ve savunular bulunmuştur.

Af tarihler süreç içerisinde geçirdiği gelişim ve bütün hukuk sistemlerinde yer alması nedeniyle günümüzde bir olgu olarak değil bir müessese olarak değerlendirilmelidir. Af müessesesi anayasamızda ve müteakiben ceza kanunlarında yer almış ve çeşitli tanımlamalara tabi tutulmuştur. Gerek anayasamızda gerekse eski ve yeni ceza kanunlarımızda af, genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılmak suretiyle düzenlenmiştir. Ülkemizde vergi aflarına anayasada verilen yetkiye istinaden karar verilmiş ve kanunlaştırılmıştır. Türkiye Cumhuriyeti tarihi itibarıyla sık sık ve çeşitli nedenlerle vergi affi çıkarılmıştır.

Vergi aflarının ilan edildiği kanun gerekçelerinde bakıldığında vergi aflarının çeşitli nedenlerle çıkarıldığı görülmektedir. Bu nedenleri belirli başlıklar altında toplamak istersek vergi aflarının siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik nedenlerle çıkarıldığını söyleyebiliriz. Siyasi nedenlerin en önemlisi gerek siyasi gerekse toplumsal olaylar nedeniyle bozulan toplum düzenini toplumsal barışı ve huzuru temin etmektir. Ekonomik nedenlerin en önemlileri ise ekonomik krizler, enflasyon ortamı, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadeledir. Af kanunu ile ekonomik anlamda sıkıntı içinde olan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, gerçek kişilerin refaha kavuşturulması ve ticari faaliyetleri devam ettirmeleri adına finansal açıdan destek olunması amaçlanmıştır. Her ne kadar vergi affi denildiği zaman vergisini ödemeyenlerin affedileceği eleştirisi ön plana çıksa da, geçmişte yükümlülüklerini yerine getirmiş ancak ekonomik sıkıntılar yaşamaları nedeniyle vergisini ödeyemeyen mükellefler için af kanunlarının faydalı olacağı göz ardı edilmemelidir. Vergi aflarının mali nedenlerinden en önemlisi yıllık bütçede öngörülen vergi gelirlerinin tahsilâtında sıkıntı yaşayan devlet idaresinin finansman ihtiyacını gidermektir. Vergi aflarının idari ve teknik nedenlerinden en önemlileri ise gerek vergi idarelerinin vergi denetimi başta olmak üzere vergisel iş yükünün ve uyuşmazlıklar nedeniyle ihtilafı dosya sayısı yığılan vergi yargısının iş yükünün azaltılmasıdır.

Vergi afları tarihsel süreç içerisinde hep eleştiri konusu olmasına rağmen vergi aflarının savunular da olmuştur. Vergi affını savunular en önemli dayanakları vergi kanunlarının zamanla içinde bulunan zamanın şartlarına uymadığı ve yaşanan siyasi, toplumsal ve ekonomik bunalımlar

neticesinde toplumda huzuru ve düzeni sağlamak olmuştur. Bunun yanında makro ve mikro ekonomik düzeyde yaşanan krizler nedeniyle üzerlerine tahakkuk eden vergilerini ödeyemeyen mükelleflere bu borçlarını ödemeleri konusunda bir kolaylık sağlanması da affı savunanların en önemli dayanaklarıdır.

Vergi aflarına karşı olanların en önemli dayanağı vergi aflarının toplumda vergi ahlakını bozduğu, sık sık çıkarılan aflar nedeniyle mükelleflerin af beklentisi ile vergi borçlarını ödemeyi erteledikleri, dolayısıyla vergi borçlarını ödeyenler açısından toplumsal ve idari manada adalet ilkesine aykırı hareket edildiği hususları öne çıkmaktadır.

Ülkemizde Cumhuriyet' in ilanından itibaren vergi aflarına sık sık başvurulmuştur. Çıkarılan vergi afları gerekçelerinde daha önce ifade ettiğimiz vergi aflarının çıkarılma nedenleri arasında yer alan siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik nedenlerinin yer aldığı dikkat çekmektedir. Bu açıdan bakıldığında Cumhuriyet tarihi boyunca çıkarılan afların genellikle ekonomik mali, idari ve teknik nedenlerin ön planda olduğunu söyleyebiliriz. Ülkemizde sadece 1960-1980 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının çıkarılma nedenlerine baktığımızda ekonomik, mali, idari ve teknik nedenlerin yanında toplumsal barışın ve düzenin sağlanması amacıyla siyasi nedenlerin ağır bastığını söylemek yanlış olmaz.

Ülkemizde halk arasında vergi affı, mali af, olarak; görsel ve yerel basında da “Varlık Barışı” olarak adlandırılan vergi afları uygulamada değişik adlar altında düzenlenmiştir. Çalışmamızın konusunu oluşturan 5811 sayılı af kanunu da halkın da ilgisini çekeceği ve fazla tepki vermeyeceği şekilde kayıt dışı olan ve dolayısıyla vergilendirilmeyen mal varlıklarının “Milli Ekonomi” ye kazandırılması adıyla düzenlenmiştir. 13.11.2008 tarihli ve 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” 22.11.2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6 maddeden oluşan bu kanunun uygulama usul ve esaslarını belirtmek amacıyla 5811 sayılı Kanuna İlişkin 1 Nolu Genel Tebliğ 6 Aralık 2008 tarih ve 27076 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kanun gerekçesinde Kanun’ un amacının; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türde varlıkların sermaye olarak konulmasını teşvik etmek olduğu belirtilmiştir. Her ne kadar belirtilmese de aslında kanunda belirtilen amacın dışında bu kanunun başka bir amacı da tartışmasız kamu hazinesine gelir sağlamaktır.

Bu kanunla birlikte kısaca yurt içindeki varlıkların yanında, yurt dışından varlık ve kaynak sağlanması amaçlanmış, bildirilen ve beyan edilen mal varlığının kaynağı sorulmayacağı belirtilerek mükelleflerin çekincelerinin önüne geçilmek istenmiştir. Bu kanun kapsamında belirtilen hususlardan yararlanan mükelleflere ise bildirdikleri ve beyan ettikleri mal varlığına göre 2012 yılı öncesinde ilişkin vergi incelemeleri nedeniyle herhangi bir vergi aslı ya da ceza almayacakları imkânı

tanınmıştır. 29 Mayıs 2013' ten sonra incelemeye alınanlar ise % 2 vergilemeye tabi tutulacakları belirtilmiştir. Yine bu kanunla birlikte kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar bu matrah farkından mahsup edileceğinden, mahsup tutarı kadar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tarhiyatı önerilemeyecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan istatistiklere göre; (Vergi İstatistikleri, 10.02.2010, www.gib.gov.tr.)

10 Şubat 2010 tarihi itibarıyla yurtdışında sahip olunan varlıklara ilişkin Maliye Bakanlığına bağlı birimlere doğrudan bildirilen beyanname sayısı 1.327; bu beyannameler ile birlikte bildirilen toplam matrah tutarı ise 22.273.892.026 TL' dir. Bu matrah üzerinden hesaplanması ve ödenmesi gereken vergi tutarı ise 445.477.841 TL' dir.

5811 sayılı Kanun çerçevesinde yurt dışında sahip olunan varlıklarla ilgili banka ve aracı kurumlara yapılan bildirimlerin adedi ise 213; bu bildirimlerin tutarı ise 5.602.125.374 TL dir. Bu tutar üzerinden hesaplanması ve ödenmesi gereken vergi tutarı ise 112.042.507 TL' dir.

5811 sayılı Kanun çerçevesinde Türkiye' de bulunan mal varlıkları için vergi mükellefiyeti olmayanların beyanname sayısı 1.702, bu beyanlar ile bildirilen toplam matrah tutarı 2.007.700.844 TL, bu matrah üzerinden hesaplanması ve ödenmesi gereken vergi tutarı ise 100.385.042 TL' dir.

5811 sayılı Kanun çerçevesinde Türkiye' de bulunan mal varlıkları için vergi mükellefiyeti olanların beyanname sayısı 61.325, bu beyanlar ile bildirilen toplam matrah tutarı 18.374.398.231 TL, bu matrah üzerinden hesaplanması ve ödenmesi gereken vergi tutarı ise 918.719.914 TL' dir.

Yurt dışında bulunan ve 5811 sayılı Kanun çerçevesinde doğrudan bildirilen çeşitli dövizlerin Türk Lirası karşılığının toplam tutarı 16.893.773.518 TL, banka ve aracı kurumlara bildirilen çeşitli dövizlerin Türk Lirası karşılığının toplam tutarı ise 4.561.806.836 TL tutarındadır. Türkiye' de, vergi mükellefiyeti olmayanlar tarafından bildirilen çeşitli dövizlerin Türk Lirası karşılığının toplam tutarı 1.504.117.047 TL, vergi mükellefiyeti olanlar tarafından bildirilen ise çeşitli dövizlerin Türk Lirası karşılığının toplam tutarı 1.899.495.715 TL' dir.

Yurt dışında bulunan ve 5811 sayılı Kanun çerçevesinde doğrudan bildirilen altınların Türk Lirası karşılığının toplam tutarı 16.893.773.518 TL, banka ve aracı kurumlara bildirilen altınların Türk Lirası karşılığının toplam tutarı ise 4.561.806.836 TL tutarındadır. Türkiye' de, vergi mükellefiyeti olmayanlar tarafından bildirilen altınların Türk Lirası karşılığının toplam tutarı 1.504.117.047 TL, vergi mükellefiyeti olanlar tarafından bildirilen altınların Türk Lirası karşılığının toplam tutarı ise 1.899.495.715 TL' dir.

Yurt dışında bulunan ve 5811 sayılı Kanun çerçevesinde doğrudan bildirilen menkul sermayenin Türk Lirası karşılığının toplam tutarı 16.893.773.518 TL, banka ve aracı kurumlara bildirilen menkul sermayenin Türk Lirası karşılığının toplam tutarı ise 4.561.806.836 TL tutarındadır.

Türkiye’ de, vergi mükellefiyeti olmayanlar tarafından bildirilen menkul sermayenin toplam tutarı 1.504.117.047 TL, vergi mükellefiyeti olanlar tarafından bildirilen menkul sermayenin toplam tutarı ise 1.899.495.715 TL’ dir.

Yurt dışında bulunan ve 5811 sayılı Kanun çerçevesinde doğrudan bildirilen taşınmazların Türk Lirası karşılığı bedellerinin toplam tutarı 16.893.773.518 TL, banka ve aracı kurumlara bildirilen taşınmazların Türk Lirası karşılığı bedellerinin toplam tutarı ise 4.561.806.836 TL tutarındadır. Türkiye’ de, vergi mükellefiyeti olmayanlar tarafından bildirilen taşınmazların bedelleri toplam tutarı 1.504.117.047 TL, vergi mükellefiyeti olanlar tarafından bildirilen taşınmazların bedelleri toplam tutarı ise 1.899.495.715 TL’ dir

Verilen veriler doğrultusunda 5811 sayılı Kanun uygulanması neticesinde 64.567 beyanname sayısı ile 48.258.116.475 TL kaynak beyan edilmiş, dolayısıyla da 1.576.625.305 TL tutarında vergi tahakkuk etmiştir.

Varlık Barışı olarak bilinen 5811 sayılı Kanun kapsamında yapılan bildirimlerden ve bulunulan beyanlardan tahakkuk eden vergiye mukabil tahsilâtın düşük olduğu eleştiri konu olmuştur Ancak dönemin Maliye Bakanı basına yaptığı açıklamada, *Varlık Barışında toplamda 48,1 milyar liralık beyan ve bu beyan üzerinden yaklaşık 1 milyar 566 milyon liralık vergi tahakkuku söz konusu olduğunu, bunun da yaklaşık bugüne kadar (7 Nisan 2010) 1 milyar 58 milyon lirasının tahsil edildiğini belirtmiştir. Dönemin Bakanı ayrıca "Varlık Barışında toplamda 48,1 milyar liralık beyan söz konusuydu. Bu beyan üzerinden yaklaşık 1 milyar 566 milyon liralık vergi tahakkuku söz konusu.*

Bunun da yaklaşık bugüne kadar 1 milyar 58 milyon lirası tahsil edildi. Dolayısıyla, yüzde 67,5 oranı tahsil edildi. İlk Varlık Barışı döneminde beyan, 14,8 milyar lira civarındaydı, yaklaşık 419 milyon liralık vergi tahakkuku söz konusuydu. Tahsil edilen vergi miktarı ise o dönemde 203,6 milyon liraydı. Oradaki başarı oranı yüzde 48,6 idi. Yani tahakkuk eden vergilerin tahsil edilen kısmı toplam içerisinde yüzde 50'nin altındaydı. İkinci Varlık Barışı döneminde ise toplamda 33,2 milyar liralık beyan söz konusu. Bunun sonucunda 1 milyar 146 milyon liralık vergi tahakkuku söz konusu. Bunun da 855 milyon lirası tahsil edildi. Yani buradaki tahsilât oranı bugüne kadar yüzde 75. İlkinde yüzde 48 civarındaydı, ikincisinde yüzde 75 civarındadır." demek suretiyle kamuoyunu bilgilendirmiştir.

5811 sayılı af kanunu da kayıt dışında bulunan kara para olarak da değerlendirilen mal varlıklarının (para, menkul, gayrimenkul, istisnai kazançlar,..) ekonomiye kavuşturulması ve hazineye ek gelir getirmesi amacıyla çıkarılan bir af yasasıdır. Dolayısıyla bu kanunun mali ve ekonomik nedenlerle çıkarıldığı ortadadır. Toplumumuzda vergi ahlakını bozduğu ve adalet ilkesine ters düştüğü gerekçesiyle vergi afları eleştirilse de 5811 sayılı kanun kapsamında beyan edilen ve bildirilen mal varlıkları ve bu bildirim ve beyanlara istinaden tahakkuk tahsilât oranları düşünüldüğünde 5811 sayılı Kanun amacına ulaşmıştır. Çünkü kanun ilk çıkarıldığı haliyle tahsilât oranının düşük olması nedeniyle başarısız gibi görünse de daha sonra yapılan düzenlemeler sayesinde bu oran % 75’ lere kadar çıkması

nedeniyle söz konusu kanunun başarısız olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Dolayısıyla kanun ile Hazineye ek gelir sağlanmış, yaşanan krizler nedeniyle ve fazla tutarda vergilendirileceği endişesiyle ekonomiye dâhil edilmeyen varlıkların ekonomik dolaşıma girmesi sağlanmıştır.

Ancak 5811 sayılı af kanunu ile kanunda belirtilen ve kayıt dışı olan varlıkların kayıt altına alınmasının, hazineye gelir sağlamanın, mükelleflerinin vergi ödeme bilincine ve ahlakına olumlu etki ettiğini savunmak doğru olmayacaktır. Söz konusu af kanunundan yararlanan şahıs ya da tüzel kişilerin bu aşamadan sonra vergilerini düzenli ödediğini ve yükümlülüklerini zamanında usulüne göre yerine getirdiğini, hatta kayıt dışı varlık ve kazanç sahibi olma konusunda öncekinden farklı olarak kanunlara riayet ettiğini söylemek de inandırıcı ve kesin bir hüküm olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- Armağan Servet, Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi, Anayasa Yargısı Dergisi, 2000 Cilt:17 Sayfalar:340-361
- Beccaria, Cesare, (1964), Suçlar ve Cezalar, (Çev. Muhittin Göklü), İstanbul İnkılap ve Aka Kitapevleri.
- Beroje Sahip, Günümüz ve İslam Hukukunda Af, 2013 Fecr Kitapevi
- Bilge S, Ceza Hukukunda Af, Adliye Ceridesi, 1966
- Bulut Mustafa-Çalışkan M.Seda, Bulut Ayça, Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum Vergi Dünyası Dergisi Kasım 2008
- Cantürk, İ, 1971, “Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri” Danıştay Dergisi Sayı:109
- Çağan Nami, Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 29 Sayı: 1 Yayın Tarihi: 1972
- Dallı Atilla, 4811 Sayılı Vergi Barişi Yasası’nın Mali Açından Değerlendirilmesi, 2006 Yüksek Lisans Tezi
- Demirbaş Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınları, 2002
- Dönmezer/Erman Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku C:III, İstanbul 1985
- Dönmez Recai, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, 1992, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557
- Dursun Hasan, Af Kavramına Genel Bir Bakış, 2009 TBB Dergisi Sayfa:373-402
- Edizdoğan Nihat – Gümüş Erhan, Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı: 164 / Ocak - Haziran, 2013,
- Erem Faruk, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Cilt II, Ankara 1971
- Eroğlu Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 21. Baskı Ankara 1995
- GİB 5811 Sayılı Kanun Uygulama Rehberi, Ocak 2009, (www.gib.gov.tr)
- GİB 6552 Sayılı Kanun Rehberi 2014, (www.gib.gov.tr)
- Gözler Kemal, Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi, Anayasa Yargısı, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayını, 2001, Cilt 18, s.298-330
- Karabulut M., Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 1996

- Keleş, Y. “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, Vergi Dünyası, 249, Mayıs 2002, 75-84
- Keyman Selahattin, Türk Hukukunda Af, 1965, Doktora Tezi
- Memiş Kürk, “Varlık Barışı Kanununun Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu”, MÇD, Sayı 95, Eylül - Ekim 2009, Sayfa 213- 214.
- Önen, Z. S. , “Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 17, Eylül-Ekim 1988
- Şahin, M. ve Özenç, Ç., “Türkiye’de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler”, Yaklaşım, 182, Şubat 2008
- Şen Ersan, Ve Af Kanunu Anayasa Mahkemesinde, 09.09.2012, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/922464-ve-af-kanunu-anayasa-mahkemesinde>
- Seydioğulları İbrahim, Türkiye’de Ceza Afları: Ankara’da Af Konulu Alan Araştırması, 2006 Polis Bilimleri Dergisi, Cilt:8 Sayı:3-4
- Taşkın Bayraktar Mine Türk Ceza Hukukunda Af Kurumu, Temmuz 2004, Sıra Sayı:113 Yargıtay Dergisi
- Taşkın Yasemin, Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri, Sosyal Bilimler Dergisi 2010, (2), 122-128
- Türk Hukuk Lügati , 3. Baskı. ANKARA 1991
- Tunçer Mehmet, Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi, 01.09.2011, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/9/11-mehmet/mehmet.htm>
- Yelman Ercan, Türkiye’de Vergi Af Uygulamaları Ve 6111 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi, 2013 Yüksek Lisans Tezi

İNTERNET KAYNAKLARI

- www.hurriyet.com.tr/ekonomi/14340439.asp, 07.04.2010
- www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/5811MilliEkonomi.pdf
- www.gib.gov.tr/fileadmin/template/main/images/5811vb_brosur.pdf
- www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm, 10.02.2010
- www.tbmm.gov.tr/kutuphane/tutanak_sorgu.html 01.12.1975
- http://www.yargitay.gov.tr/dergi.php, Temmuz 2004
- http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/YillikEkonomikRapor.aspx