

T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ BORCU İLE CEZALARINI
ORTADAN KALDIRAN VEYA HAFİFLETEN NEDENLER: VERGİ
AFFI UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Gökçe KAFKAS DURMUŞ

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Birol KOVANCILAR

Manisa-2013

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “TÜRK VERGİ HUKUKU’NDA VERGİ BORCU İLE CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN VEYA HAFİFLETEN NEDENLER: VERGİ AFFI UYGULAMASI” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Gökçe KAFKAS DURMUŞ

10.07.2013

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 31.05.2013 tarih ve 11/13 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Gökçe KAFKAS DURMUŞ'un "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması" Konulu tezi incelenmiş ve aday 11.06.2013 tarihinde saat 13:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90.. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna



OY BİRLİĞİ



DÜZELTME yapılmasına

*



OY ÇOKLUĞU



RED edilmesine

**



ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Doç.Dr. Birol KOVANCILAR

(Danışman)

ÜYE

Doç.Dr. Mustafa MİYNAT

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Asena ALTIN GÜLOVA

Evet

Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir



Tez, mutlaka basılmalıdır



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımı gereksizdir.



5

ÖZET

Günümüzde giderek artan kamu ihtiyaçları, devletin kamu hizmet sayısını dolayısıyla kamu giderlerini attırmıştır. Büyüyen kamu giderlerinin karşılanma gereğinin doğal bir sonucu olarak da sürekli bir finansman kaynağına ihtiyaç duyulmuştur. İşte, devletin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için başvurduğu finansman kaynaklarından en önemlisi vergilerdir. Devlet topluma karşı yerine getirmesi gereken görev ve yükümlülükleri dolayısıyla yapacağı kamu harcamalarının önemli bir bölümünü, vergi gelirlerinden sağlamaktadır.

Vergi ise devletlerin kanunlara dayanarak kendi sınırları üzerinde yaşayan bireylerden aldıkları zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak tanımlanmaktadır. Vergi ilişkisinin bir tarafında alacaklı konumuyla devlet, diğer tarafında ise borçlu konumuyla mükellefler bulunmaktadır. Devletin en büyük gelir kalemini vergilerin oluşturuyor olmasından ötürü de bu alacak ilişkisinin zamanında ve doğru biçimde ortadan kalkması büyük önem taşımaktadır. Ayrıca bazı durumlarda kişiler üzerlerine düşen bu yükümlülüğü yerine getirmemeleri karşılığında bazı yaptırımlara maruz kalmaktadır. Devletin vergi ile ilgili koyduğu kurallara aykırılık sonucu yükümlülere uyguladıkları bu yaptırımlar da vergi cezalarıdır.

İşte devlet ile mükellefler arasındaki bu borç/alacak ilişkisinin son bulmasının en doğal yolu mükelleflerin vergi borçlarını ve cezalarını kanunların öngördüğü şekil ve şartlara uygun olarak ödemeleridir. Fakat bazen yasal koşulların gerçekleşmesiyle ödeme dışında; zamanaşımı, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, hatalarda düzeltme, terkin, cezalarda indirim, yanılma, ölüm ve af uygulaması gibi bazı nedenlerle de vergi borcu ve cezaları ortadan kalkmaktadır.

Vergilerin devletin asli gelir kaynağını oluşturuyor olması, vergi ödevinden kaynaklanan bu borç/alacak ilişkisini sonlandıran hallerin incelenmesini önemli kılmaktadır. Bu sebeple bu çalışmada vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldıran bu unsurların ayrıntılı şekilde açıklanması amaçlanmış ve ülkemizde uygulandığı yıllardan itibaren kamuoyunu meşgul ederek üzerine tartışmalar yaratan unsurlardan birisi olan vergi afları üzerinde önemle durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Borcu, Vergi Alacağı, Vergi Cezaları, Vergi Afları

ABSTRACT

In today's world, increasing public needs have increased the variety of the public services provided by the government and hence given rise to public expenditures. As a result of the requirement for covering the growing public expenditures a continuous source of financing has been mandated. The most significant source of financing used by a government in order to sustain its operations and render the public services is the taxation. The government, supplies a significant portion of financial resources used to cover the public expenditures for fulfilling its responsibilities and obligations against the society from the tax income.

Tax is defined as the nonrefundable obligatory payments collected from the individuals living within the borders of the governments based on laws and regulations. At one hand of the tax relationship there is the government as the creditor and on the other hand there is the taxpayer as the debtor. Since the most significant source of income for the government consists of taxes termination of this relationship timely and properly plays a critical role. In some cases, individuals may become subject to certain implications if they do not fulfill this responsibility of theirs. These implications which a government applies to responsible parties for violating the rules it mandates are called as tax penalties.

The most ordinary way of ending the creditor/debtor relationship between the taxpayers and the government is to pay the tax liability and the tax penalties with the methods outlined by the laws and regulations. However, in some cases where legal conditions come to existence, other than the payment, through certain clauses like, statute of limitations, negotiation, attrition, revision, correction of the mistakes, elimination, reduction of the penalties, being mistaken, death and amnesty, tax liability and penalties are eliminated.

Position of the taxes being the most important source of income for the government it becomes critical to study the ways of ending this creditor/debtor relationship which derives from the tax obligations. For this reason in this study it has been targeted to explain the ways eliminating the tax obligations and tax penalties in detail and tax amnesties which have become a major subject of discussion among and drawing the attention of the public during the years they have been employed in our country have been emphasized.

Keywords: Tax Liability, Tax Receivable, Tax Penalty, Tax Amnesty

ÖNSÖZ

Vergi, devletin tek taraflı iradesiyle, egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlar üzerine yüklediği bir kamu alacağı olup; devlet gelirlerini oluşturan ve etkileyen en önemli finansman kaynağıdır. Devlet; yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetleri için yapacağı harcamaları karşılamak üzere, özel kesimden kamu kesimine bir takım ekonomik değer aktarımlarında bulunmak zorundadır. Bu ekonomik aktarımlar içinde devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Yani devlet ürettiği kamu hizmetlerinin ana finansmanını vergi gelirlerinden sağlamaktadır. Bu sebeple kamusal ihtiyaçların giderilmesine yönelik kamu hizmetlerinin devlet tarafından yerine getirilebilmesi vergilerin tahsil edilmesini zorunlu kılmaktadır.

Fakat kamu açısından vergi alacağını, mükellefler açısından da vergi borcu ve yükümlülüklerini eksik yerine getiren veya tamamen yerine getirmeyenler için ise vergi cezalarını sona erdiren tek neden ödeme değildir. Vergi sistemimiz içerisinde bu ilişkiyi sonlandıran ödeme dışında hukuksal düzenlemeler de yer almaktadır. Bu nedenlerden ödeme dışındaki normal olmayan yasal düzenlemelerin tümü, devletin vergi alma yetkisini kısmen veya tamamen ortadan kaldıran kurallardır ve her birisi devletin gelirlerinde azalmaya sebep olmaktadır. Devletler de bazen mükellefler ile uzlaşmaya varmak ve kısmen de olsa bu gelirleri tahsil etmek için bu uygulamalara başvurmaktadır. Vergi alacağının günümüzde her devlet için bu denli önemli olması sebebiyle de bu çalışmanın temelini, vergi alacağı/vergi borcu ile yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri sonucu karşı karşıya kaldıkları bir yaptırım olan vergi cezalarını ortadan kaldıran bu hukuksal düzenlemelerin açıklanması oluşturmaktadır.

Ayrıca yapılan bu çalışmada ödeme dışında vergi borcu/alacağı ve cezalarını ortadan kaldıran unsurlardan biri olan ve Türkiye’de sık sık başvuru alan af uygulaması üzerinde önemle durulmuştur. Vergi Hukukumuzda vergi aflarıyla ilgili düzenlemeler bulunmamasına rağmen, meşruluğu tartışma yaratan ve çoğunlukla adaleti bozduğu düşünülen bu uygulamanın ülkemizde vazgeçilmez sıklıkta uygulanıyor olması, çalışmada daha geniş şekilde ele alınmasının temel gerekçesidir.

Bu tezin ilgili konularda araştırma yapanlara faydalı olmasını dilerim. Ayrıca çalışmamın hazırlanması sırasında değerli vaktini bana ayırarak tez danışmanlığımı

yapan saygıdeğer hocam Doç. Dr. Birol KOVANCILAR' a, önerileriyle bana yol gösterdiği ve bilimsel katkılarıyla destek olduğu için teşekkür ederim.

Gökçe KAFKAS DURMUŞ

Mayıs, 2013

İÇİNDEKİLER

| | |
|--------------------------|------|
| ÖZET..... | i |
| ABSTRACT..... | ii |
| ÖNSÖZ..... | iii |
| İÇİNDEKİLER..... | v |
| TABLOLAR LİSTESİ..... | xiii |
| KISALTMALAR LİSTESİ..... | xiv |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ BORCU/ALACAĞININ TAYİNİ VE VERGİ CEZALARIYLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER- VERGİ BORCU İLE CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN VEYA HAFİFLETEN NEDENLER

| | |
|---|----|
| 1.1. VERGİ KAVRAMI..... | 4 |
| 1.2. VERGİ BORCU/ALACAĞININ TAYİNİ..... | 8 |
| 1.2.1. Vergiyi Doğuran Olay..... | 9 |
| 1.2.2. Verginin Tarhı..... | 10 |
| 1.2.2.1. Beyana Dayanan Tarh..... | 11 |
| 1.2.2.2. İkmalen Tarh..... | 11 |
| 1.2.2.3. Re'sen Tarh..... | 12 |
| 1.2.2.4. İdarece Tarh..... | 12 |
| 1.2.3. Verginin Tebliği..... | 13 |
| 1.2.4. Verginin Tahakkuku..... | 13 |
| 1.2.5. Verginin Tahsili..... | 13 |
| 1.3. VERGİ SUÇ VE KABAHLERİ İLE CEZALARININ SINIFLANDIRILMASI..... | 14 |
| 1.3.1. Vergi Kabahati ve Cezaları..... | 15 |
| 1.3.1.1. Vergi Ziyat Kabahati ve Cezaları..... | 15 |
| 1.3.1.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezaları..... | 16 |
| 1.3.1.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları..... | 17 |
| 1.3.1.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları..... | 18 |

| | |
|---|----|
| 1.3.2. Vergi Suçları ve Cezaları..... | 19 |
| 1.3.2.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezaları | 19 |
| 1.3.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezaları..... | 21 |
| 1.3.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezaları..... | 22 |
| 1.3.3. Vergi Kabahati ve Suçu ile İlgili Vergi Cezalarına İlişkin Özellikli Durumlar..... | 23 |
| 1.3.3.1. Tekerrür..... | 23 |
| 1.3.3.2. Birleşme..... | 23 |
| 1.4. VERGİ BORCU İLE CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN VEYA HAFİFLETEN NEDENLER..... | 24 |
| 1.4.1. Ödeme..... | 25 |
| 1.4.1.1. Ödeme Yeri..... | 25 |
| 1.4.1.2. Ödeme Zamanı..... | 27 |
| 1.4.1.2.1. Genel Ödeme Zamanları..... | 27 |
| 1.4.1.2.2. Özel Ödeme Zamanları..... | 28 |
| 1.4.1.2.2.1. İkmalen, Re'sen veya İdarece Tarh Edilen Vergilerde Ödeme Zamanı..... | 29 |
| 1.4.1.2.2.2. Mükellefin Ülkeyi Terk Etmesi veya Ölmesi Halinde Ödeme Zamanı..... | 29 |
| 1.4.1.2.2.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açılması Halinde Ödeme Zamanı..... | 30 |
| 1.4.1.2.2.4. Uzlaşmaya Başvurulması Halinde Ödeme Zamanı..... | 30 |
| 1.4.1.2.3. Ödeme Zamanlarının Uzatılması..... | 30 |
| 1.4.1.2.4. Ödenmenin Vadesinde Yapılmamasının Hukuki Sonuçları..... | 31 |
| 1.4.1.2.4.1. Gecikme Zammı Uygulaması..... | 31 |
| 1.4.1.2.4.2. Cebren Tahsil Yoluna Başvurulması..... | 32 |
| 1.4.1.3. Ödeme Şekilleri..... | 33 |
| 1.4.1.3.1. Verginin Mükellef Tarafından Ödenmesi..... | 33 |
| 1.4.1.3.2. Verginin Kaynakta Kesilmesi..... | 34 |
| 1.4.1.3.3. Geçici Vergi Uygulaması..... | 34 |
| 1.4.1.3.4. Verginin Mahsubu ve Takas..... | 35 |

| | |
|---|----|
| 1.4.2. Zamanaşımı..... | 35 |
| 1.4.2.1. Zamanaşımı Kavramı..... | 36 |
| 1.4.2.2. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Çeşitleri..... | 38 |
| 1.4.2.2.1. Tahakkuk Zamanaşımı..... | 38 |
| 1.4.2.2.1.1. Özel Durumlarda Tahakkuk Zamanaşımı.... | 39 |
| 1.4.2.2.1.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Tahakkuk Zamanaşımı..... | 39 |
| 1.4.2.2.1.1.2. Tasfiye Halinde Tahakkuk Zamanaşımı..... | 40 |
| 1.4.2.2.1.1.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Tahakkuk Zamanaşımı..... | 40 |
| 1.4.2.2.1.1.4. Emlak Vergisinde Tahakkuk Zamanaşımı..... | 41 |
| 1.4.2.2.1.1.5. Damga Vergisinde Tahakkuk Zamanaşımı..... | 41 |
| 1.4.2.2.1.1.6. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Tahakkuk Zamanaşımı..... | 42 |
| 1.4.2.2.1.2. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Durması ve Kesilmesi..... | 43 |
| 1.4.2.2.1.2.1. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Durması..... | 43 |
| 1.4.2.2.1.2.2. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi..... | 44 |
| 1.4.2.2.1.3. Tahakkuk Zamanaşımının Sonuçları..... | 45 |
| 1.4.2.2.2. Tahsil Zamanaşımı..... | 45 |
| 1.4.2.2.2.1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Durması..... | 45 |
| 1.4.2.2.2.2. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi..... | 46 |
| 1.4.2.2.2.3. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları..... | 47 |
| 1.4.2.2.3. Ceza Kesme Zamanaşımı..... | 47 |
| 1.4.2.2.4. Ceza Tahsil Zamanaşımı..... | 49 |
| 1.4.3. Terkin..... | 49 |
| 1.4.3.1. Terkin Kavramı..... | 50 |
| 1.4.3.2. Terkin Türleri..... | 51 |

| | |
|--|----|
| 1.4.3.2.1. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin..... | 51 |
| 1.4.3.2.2. Tahakkuktan Vazgeçilmesi Nedeniyle Terkin..... | 55 |
| 1.4.3.2.3. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin..... | 55 |
| 1.4.3.2.4. Düzeltme Ve Reddiyat Yoluyla Terkin..... | 56 |
| 1.4.3.2.5. Yargı Kararlarına Dayanan Terkin..... | 57 |
| 1.4.3.3. Tekinin Sonuçları..... | 57 |
| 1.4.4. Uzlaşma..... | 58 |
| 1.4.4.1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı..... | 60 |
| 1.4.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma..... | 62 |
| 1.4.4.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı..... | 62 |
| 1.4.4.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri..... | 63 |
| 1.4.4.2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi İle İlgili Şartlar..... | 64 |
| 1.4.4.2.4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi..... | 65 |
| 1.4.4.2.5. Başvurma Mercii..... | 65 |
| 1.4.4.2.6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi..... | 66 |
| 1.4.4.2.7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları..... | 67 |
| 1.4.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma..... | 68 |
| 1.4.4.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı..... | 69 |
| 1.4.4.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları..... | 70 |
| 1.4.4.3.3. Uzlaşma Talebi İle İlgili Şartlar..... | 70 |
| 1.4.4.3.4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi..... | 70 |
| 1.4.4.3.5. Uzlaşma Gününün Tespiti ve Uzlaşmaya Davet..... | 71 |
| 1.4.4.3.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları..... | 71 |
| 1.4.5. Hataların Düzeltilmesi..... | 72 |
| 1.4.5.1. Düzeltmeye Konu Olan Vergi Hatalarının Türleri..... | 74 |
| 1.4.5.1.1. Hesap Hataları..... | 74 |
| 1.4.5.1.1.1. Matrah Hataları..... | 75 |
| 1.4.5.1.1.2. Vergi Miktarındaki Hatalar..... | 75 |
| 1.4.5.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması..... | 75 |
| 1.4.5.1.2. Vergilendirme Hataları..... | 76 |
| 1.4.5.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata..... | 76 |
| 1.4.5.1.2.2. Mükellefiyette Hata..... | 77 |
| 1.4.5.1.2.3. Verginin Konusunda Hata..... | 77 |

| | |
|--|----|
| 1.4.5.1.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata..... | 77 |
| 1.4.5.2. Düzeltme Hükümlerine Göre Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Durumlar..... | 77 |
| 1.4.5.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Organlar..... | 79 |
| 1.4.5.4. Vergi Hatalarının Düzeltme Yolları..... | 80 |
| 1.4.5.4.1. Re'sen Düzeltme..... | 80 |
| 1.4.5.4.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme..... | 81 |
| 1.4.5.4.2.1. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresi İçinde Yapılmış Olması Durumu ve Sonuçları..... | 82 |
| 1.4.5.4.2.2. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılması ve Sonuçları..... | 83 |
| 1.4.5.5. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Zamanaşımı Süresi..... | 85 |
| 1.4.5.6. Düzeltmenin Kapsamı..... | 86 |
| 1.4.6. Pişmanlık ve Islah..... | 87 |
| 1.4.6.1. Pişmanlık ve Islahın Kapsamı..... | 88 |
| 1.4.6.1.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler..... | 88 |
| 1.4.6.1.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Geçerli Olduğu Suçlar ve Cezalar..... | 89 |
| 1.4.6.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasından Yararlanma Şartları..... | 90 |
| 1.4.6.2.1. Kendiliğinden Haber Verilmesi..... | 90 |
| 1.4.6.2.2. Haber Vermeden Önce İhbarda Bulunulmaması..... | 91 |
| 1.4.6.2.3. Haber Vermeden Önce İncelemeye Başlanılmaması ve Takdir Komisyonuna Sevk Yapılmaması..... | 91 |
| 1.4.6.2.4. Haber Vermenin Ardından On Beş Gün İçinde Beyanname Verilmesi..... | 92 |
| 1.4.6.2.5. Süresi İçinde Vergilerle Birlikte Pişmanlık Zammının da Ödenmesi..... | 93 |
| 1.4.6.3. Pişmanlık ve Islah Konusunda Yetkili Organlar..... | 93 |
| 1.4.6.4. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar... | 93 |

| | |
|--|-----|
| 1.4.6.4.1. Vergiye Tabi Matrah Bulunmaması..... | 94 |
| 1.4.6.4.2. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi..... | 94 |
| 1.4.6.4.3. Pişmanlık Beyannamelerinin İhtirazi Kayıtlarla Verilmesi..... | 95 |
| 1.4.6.5. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanmanın Sonuçları..... | 96 |
| 1.4.7. Cezalarda İndirim..... | 97 |
| 1.4.7.1. Cezalarda İndirimin Kapsamı..... | 99 |
| 1.4.7.2. Cezalarda İndirimin Koşulları..... | 99 |
| 1.4.7.2.1. Dava Açma Süresi İçinde İndirim İçin Başvurulması.... | 99 |
| 1.4.7.2.2. Vergi Aslı ile Cezanın Dava Konusu Yapılmaması..... | 100 |
| 1.4.7.2.3. Vergi Aslı ile Cezanın İndirimden Arta Kalan Kısmının Ödenmesi..... | 101 |
| 1.4.7.3. Cezalarda İndirim Oranı..... | 102 |
| 1.4.7.4. Cezada İndirim Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları..... | 104 |
| 1.4.8. Yanılma..... | 105 |
| 1.4.9. Ölüm..... | 107 |
| 1.4.10. Af Uygulaması..... | 108 |

İKİNCİ BÖLÜM

TEORİDE VE UYGULAMADA VERGİ AFLARI

| | |
|--|-----|
| 2.1. VERGİ AFFI KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER..... | 109 |
| 2.1.1. Mali Af ve Vergi Affı Kavramları..... | 110 |
| 2.1.2. Hukuk Sistemimizde Affın Yeri ve Hukuki Niteliği..... | 112 |
| 2.1.3. Af Çıkarma Yetkisi, Vergi Affının Kapsamı ve Özellikleri..... | 115 |
| 2.2. VERGİ AFLARININ UYGULANMA NEDENLERİ..... | 117 |
| 2.2.1. Siyasi Nedenler..... | 118 |
| 2.2.2. Ekonomik Nedenler..... | 119 |
| 2.2.3. Mali Nedenler..... | 121 |
| 2.2.4. Sosyal Nedenler..... | 122 |
| 2.2.5. İdari ve Teknik Nedenler..... | 122 |

| | |
|---|-----|
| 2.2.6. Psikolojik Nedenler..... | 123 |
| 2.3. VERGİ AFFI UYGULAMASINA DAİR GÖRÜŞLER..... | 124 |
| 2.3.1. Vergi Affi Uygulamasını Savunan Görüşler..... | 125 |
| 2.3.1.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalım Dönemlerinden Sonra Affın Gerekliliği..... | 125 |
| 2.3.1.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği..... | 126 |
| 2.3.1.3. Vergi Denetimlerinin Yetersizliği Görüşü..... | 127 |
| 2.3.1.4. Vergi Aslının Tahsilatının Hızlandırılması Görüşü..... | 129 |
| 2.3.1.5. Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturduğu Görüşü..... | 129 |
| 2.3.1.6. Vergi Aflarının Vergi Yükümlülerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Sağlamadaki Rolü..... | 130 |
| 2.3.1.7. Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi... 130 | |
| 2.3.2. Vergi Affi Uygulamasına Karşıt Görüşler..... | 131 |
| 2.3.2.1. Vergi Affı Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkiler Görüşü..... | 131 |
| 2.3.2.2. Vergi Affı Vergi Kanunlarına Uyumu Azaltır Görüşü..... | 132 |
| 2.3.2.3. Vergi Suçları Tasarlanarak İşlendiğinden Affa Layık Değildir Görüşü..... | 133 |
| 2.3.2.4. Vergi Afları Vergi İdaresi ve Yargısının İş Yükünü Hafifletmez Görüşü..... | 134 |
| 2.3.2.5. Vergi Afları Vergi İdaresi ve Yargısının İş Yükünü Hafifletmez Görüşü..... | 135 |
| 2.3.3. Vergi Affına İlişkin Görüşlerin Genel Olarak Değerlendirilmesi..... | 136 |
| 2.4. VERGİ AFLARININ BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER..... | 138 |
| 2.4.1. Vergi Affı Bir Kereye Özgü Olmalı..... | 138 |
| 2.4.2. Affın Tanıtımının Yeterli Olması..... | 140 |
| 2.4.3. Vergi Affı İle Sağlanacak Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Olması..... | 141 |
| 2.4.4. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi..... | 142 |

| | |
|--|------------|
| 2.4.5. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi..... | 143 |
| 2.4.6. Vergi Affı Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması..... | 143 |
| 2.5. TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ AFLARI..... | 144 |
| 2.5.1. Türkiye’de 1960 Öncesi Dönemde Vergi Affı Uygulamaları..... | 145 |
| 2.5.2. Türkiye’de 1960-1980 Arası Dönemdeki Vergi Affı Uygulamaları..... | 147 |
| 2.5.3. Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Vergi Affı Uygulamaları..... | 151 |
| 2.5.4. Ülkemizde Çıkarılan Son İki Af Kanununun Değerlendirilmesi (6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun/ 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)..... | 163 |
| 2.6. TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ ETKİLERİ..... | 176 |
| 2.6.1. Vergi Gelirlerine Etkisi..... | 176 |
| 2.6.2. Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi..... | 189 |
| 2.6.3. Vergi Ahlakına Etkisi..... | 192 |
| 2.6.4. Vergide Adalet ve Eşitlik İlkesine Etkisi..... | 194 |
| 2.6.5. Vergi Uyumuna Etkisi..... | 198 |
| SONUÇ VE ÖNERİLER..... | 202 |
| KAYNAKÇA..... | 212 |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Tablo 2.1: 1960 Yılı Öncesi Dönemde Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları..... | 145 |
| Tablo 2.2: 1960-1980 Yılları Arası Dönemde Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları.. | 148 |
| Tablo 2.3: 1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları..... | 152 |
| Tablo 2.4: Genel Bütçe Vergi Gelirlerindeki Artışların, 1960-2004 Yıllarında Toptan Eşya Fiyatları Endeksleri (TEFE), 2005-2012 Yıllarında Üretici Fiyatları Endeksleri (ÜFE) Artışı İle Karşılaştırılması..... | 177 |

KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|---------------------|--|
| A.A.T.U.H.K. | Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| A.B.D. | Amerika Birleşik Devletleri |
| E.V.K. | Emlak Vergisi Kanunu |
| G.V.K. | Gelir Vergisi Kanunu |
| IMF | International Monetary Fund |
| KDV | Katma Değer Vergisi |
| K.D.V.K. | Katma Değer Vergisi Kanunu |
| KİT | Kamu İktisadi Teşebbüsü |
| K.V.K. | Kurumlar Vergisi Kanunu |
| M.T.V.K. | Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu |
| SMMM | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| SSK | Sosyal Sigortalar Kanunu |
| T.B.M.M. | Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| T.C.K. | Türk Ceza Kanunu |
| TEFE | Toptan Eşya Fiyat Endeksi |
| TOBB | Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği |
| ÜFE | Üretici Fiyat Endeksi |
| V.İ.V.K. | Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu |
| V.U.K. | Vergi Usul Kanunu |
| YMM | Yeminli Mali Müşavir |

GİRİŞ

İnsanlık tarihinin en ilkel örgütlenme biçiminden başlayarak, siyasi bir toplum haline gelmesine kadar olan süreçte ortaya çıkan toplumsal ihtiyaçların giderilmesi, bir takım değerlerin bireyler tarafından devlete verilmeleri veya devletlerin bu değerlerin bir kısmına cebir altında el koymaları ile gerçekleştirilmiştir. En eski zamanlarda dini ve ahlaki bir takım değerlere bağlı olarak gönüllülük esasına dayanan bu aktarımlar, daha sonraları belirli kurallar haline getirilmiş ve yapısında zorunluluk barındıran bir hale dönüşmüştür. Günümüzde ise devletin bireylere yüklediği bu yükümlülük, kamu gelirleri içerisinde çok önemli bir yere sahip olduğunu bildiğimiz vergilerdir.

Devletin hem ekonomik, hem de sosyal ve mali bir takım fonksiyonlarını yerine getirebilmesi, sürekli ve düzenli bir gelir kaynağının varlığına dayanmaktadır ve devletin bunun için araç olarak kullandığı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergiler, devletin kamu hizmetlerini karşılamak için gerçek ya da tüzel kişilerden egemenlik hakkına dayanarak, herhangi bir karşılık vaadinde bulunmaksızın kanunlara dayanarak aldığı parasal tutarlardır. Anayasamızın 73. maddesinin “Vergi Ödevi” başlığı adını taşıyan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmüyle de mali gücü olan herkesin mali gücü oranında vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir.

Bu vergi yükümlülüğünün doğması için ise belirli aşamaların gerçekleşmesi gerekmektedir. Doğal olarak vergi borcunun ortaya çıkması, ilk olarak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini gerektirir. Daha sonra tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesiyle devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından da vergi borcu ortaya çıkmış olacaktır. Nihayet bu borç alacak ilişkisinin ortadan kalkması da zincirin son halkası olup vergi borcu/ alacağının tahsiliyle son bulmaktadır. Bunun en tabii yolu da mükelleflerin vergi borçlarını ödemeleridir.

Fakat vergiler karşılıksız ve zorunlu bir ödeme niteliği taşıdığı için bazı yükümlüler açısından bir yük olarak algılanmakta ve fedakârlıkta buldukları hissini uyandırmaktadır. Bu durum da kişileri vergi ödevlerini yerine getirmekten alıkoyabilmektedir. Ayrıca bazen mükelleflerin elinde olmayan sebeplerle de vergi ödevlerini yerine getirememeleri, zor durumda kalmaları haliyle istemeyerek sorumluluklarını eksik yerine getirmeleri söz konusu olabilir. Bunun dışında vergi

borcu/alacağıının ortaya çıkması için gerçekleşen aşamalarda, mükellefin fazladan borçlandırılması, mükellef olmayan bir kimsenin borçlu tutulması gibi hatalar veya yanlışlıklar da meydana gelebilir. Bu gibi durumlarda ise devlet bazen ortaya çıkan yanlışlıkları düzeltmek, bazen mükelleflere kolaylık sağlamak, bazen sürüncemede kalan vergi alacağıının en azından belirli bir kısmını tahsil etmek gibi çeşitli sebeplerle vergi alacağıının bir kısmından veya tamamından vazgeçebilmektedir.

Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi gelirlerinin önemli bir gelir kaynağı olması, vergi borcu/alacağıını ortadan kaldıran bu nedenlerin önemini arttırarak üzerinde durulmasını gerektirmektedir. Ayrıca ödeme dışında bu nedenlerden bazıları, yükümlülüklerini yerine getirmeyen bazı mükelleflerin karşılaştıkları bir yaptırım olan vergi cezalarını da ortadan kaldırmaktadır. Vergi cezalarının amacı kanuna aykırılık yaratan kişilerin meydana getirdikleri kayıpları karşılamalarıdır. Vergi kaybına sebep olan mükelleflerin vergi ödevini eksiksiz yerine getirmelerini, emirlere aykırı davranışlarından kaçınmalarını, kanunlara uyuma özendirmeyi sağlamak amacıyla uygulanan bu cezaların da bazı hallerde tahsilinden vazgeçilmesi önem arz etmektedir. Çünkü cezai yaptırımlarla karşılaşan bu kişilerin, ödeme dışında da vergi cezalarından kurtulabileceklerini bilmeleri, aynı şekilde kanunlara aykırı davranış sergilemeye devam etmeleri üzerinde özendirici bir etki yaratabilecektir. Çalışma; vergi borcu/alacağı ve vergi cezalarının bu denli önemli olmasından ötürü, bu borç/alacak ve cezaları ortadan kaldıran kanuni düzenlemelerin incelenmesi amacıyla yapılmış olup iki bölümden oluşmaktadır.

Az önce de bahsedildiği gibi vergi borcunun ortadan kalması için öncelikle bir borcun ortaya çıkması gerekmektedir. Bu sebeple çalışmanın ilk bölümünde öncelikle vergi kavramı ve vergi borcu/alacağıının tayini için gerekli olan tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil kavramları açıklanmıştır. Vergi cezaları ilgili genel bilgilere de bu bölümde yer verilmiştir. Sonrasında ise; vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldıran veya hafifleten kanuni düzenlemeler olan; ödeme, zamanaşımı, uzlaşma, terkin, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, yanılma, ölüm ve af uygulamaları incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci ve son bölümünde ise vergi borcu/alacağı ve vergi cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran kanuni düzenlemelerden biri olan vergi affi uygulamasının teorik yapısı, hukuk sistemi içindeki yeri ve önemi açıklanmıştır;

Türkiye’de çıkarılan vergi af kanunları kronolojik sıraya göre incelenerek meydana getirdikleri etkiler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ BORCU/ALACAĞININ TAYİNİ VE VERGİ CEZALARIYLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER - VERGİ BORCU İLE CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN VEYA HAFİFLETEN NEDENLER

1.1. VERGİ KAVRAMI

Toplumsal yapı, dinamik bir özellik göstermektedir. Buna bağlı olarak dünyadaki tüm toplumlar, bir değişim süreci içinde olagelmışlerdir¹. Bireysel ve toplumsal anlamda ihtiyaçlar da; ekonomik ve sosyal koşullar, teknolojik gelişmeler, ihtiyaçların tatmin düzeyi ve refah anlayışındaki değişime bağlı olarak sürekli bir şekilde gelişim göstermektedir. Söz konusu ihtiyaçların karşılanmasına imkan verecek ortam ve koşulların yaratılması, bireysel ve toplumsal tatmin bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu bakımdan devletin de yerine getirmek durumunda bulunduğu mali, ekonomik ve sosyal nitelikte çeşitli görevler mevcuttur. Çağdaş devlet anlayışı içerisinde çeşitli kamu ihtiyaçları karşılama görevini üstlenmiş olan devlet, bu görevlerin gerektirdiği finansmanı sağlamak amacıyla, geniş ölçüde vergi uygulamalarından yararlanmaktadır².

Vergileme olayı kamusal faaliyetlerin en önemli konusudur. Vergi gelirleri her şeyden evvel topluma sunulan hizmetlerin yol açtığı giderlerin karşılığını yine topluma yüklemenin bir sonucudur. Günümüzde verginin devletin kamu harcamalarının finansmanında kullandığı asli kaynak olması, vergi ve vergileme olayının üzerinde dikkatle durulmasını gerekli kılmaktadır³.

Vergi kavramının doğuşu, insanlara bir şey yaptırabilme gücünün doğuşu kadar eskiye dayanmaktadır. Adına “devlet” demesek de, “iktidar” gücünün olduğu her yerde vergi kavramı da boy göstermiştir⁴. Tarihte vergiye, insan topluluklarının ortaya çıkışından itibaren rastlanılmaktadır. Yani verginin tarihi, beşeri hayat kadar eskidir⁵. İnsanların doğası gereği yalnız yaşamaktan çok toplu halde bulunmaları, bu şekilde

¹ Hakkı M. Ay, Esra Talaşlı, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, Ocak-Haziran, 2008, s.154.

² Abdurrahman Akdoğan (a), **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.1.

³ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, İzmir, 1999, s.192-193.

⁴ Bülent Soyulan, **Vergiye Anlamak**, Alfa Kitap, İstanbul, Şubat, 2008, s.11.

⁵ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık, 2004, s.15.

hayatlarını idame ettirmeleri, toplu halde yaşamanın doğal bir uzantısı olarak toplumun ortak ihtiyaçlarının karşılanması ihtiyacını doğurmuş; insanlık tarihinin en ilkel örgütlenme biçiminden başlayarak siyasi bir toplum haline gelmesine kadar olan süreçte ortaya çıkan toplumsal ihtiyaçlar, bireylerin yaratmış oldukları değerlerin bir kısmını devlete vermeleri veya devletin bunlara el koyması şeklinde⁶ karşılanmaya çalışılmıştır.

Vergi olayı bugünkü haliyle kabul edilebilecek mutlak bir hadise değildir. Onun bir toplum gerçeği olarak tarihi bir gelişimi vardır. Bunun için vergi kavramını aynı zamanda tarihi bir hadise olarak düşünmek gerekir. Bu olay tarih boyunca devamlı değişiklikler göstermiş ve dolayısıyla içeriği itibariyle gerek vergiyi alan otorite bakımından, gerekse vergiyi ödeyen mükellefler bakımından değişik anlamlar kazanmıştır. Vergi başlangıçta her yerde ihtiyari bir nitelik arz eder ve kapsamı dardır. Bu sıralarda vergi, kabile başkanlarına yahut devlet başkanlarına çeşitli sebeplerle verilen bir çeşit hediye den başka bir şey değildir. Bu arada verilen hediye nin nevi ve miktarı tamamen verenin arzu ve iradesine tabidir. Töreden veya ahlaki ve dini-vidani mecburiyetlerden başka bir yaptırım mevcut değildir⁷. Devlet egemenliğini elinde bulunduranların başlıca gelirleri, bu hediye ve yardımlar yanında, kendi mülk kaynaklarından gelmektedir. Kamu hizmetlerinin henüz gelişmemiş olması dolayısıyla da bu sınırlı gelirler yeterli gelmektedir. Fakat zaman içinde devletlerin hizmetlerinin artması, derebeyi ve kabilelerin yerine merkezi devletlerin geçmesiyle mülkiyet gelirleri yetersiz kalmış, bunun sonucunda ihtiyari yapıda olan hediye veya yardımlar zamanla zora dayanan bir şekil almıştır⁸.

“Vergi” yi ifade etmek üzere muhtelif zamanlarda kullanılmış olan tabirler, onun mahiyetindeki bu gelişmeyi açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Verginin ilk zamanlardaki ihtiyari bir yardım mahiyetinde oluşu; petito, precaria, bede, donum, benevolence, offrande gibi rica, hediye, lütuf, atfet manasında kelimelerde muhafaza edilmiştir⁹. Buna ek olarak batı dillerinde vergi terimini karşılamak için gift, don, present, endowment; Osmanlı Devleti zamanında ise atıyye, hediye, imdadiye ve iane

⁶ Nihad Sayar, **Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri ve Giderleri Prensipleri**, Beşinci Baskı, C.1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.4.

⁷ Osman Eskicioğlu, **Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İlahiyat Fakültesi, İzmir, Mart, 2007, s.142, <<http://www.enfal.de/vergi.pdf>> (Erişim: 14.02.2013).

⁸ Akif Erginay (a), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş On Beşinci Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1994, s.31.

⁹ Dursun Ali Yaz, **Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar**, Birinci Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Mart, 2011, s.528.

gibi, karşılıkları; hediye, armağan, verme hakkı, hibe, bağış anlamına gelen kelimeler kullanılmıştır. 19. yüzyıldan bu yana ise vergi kavramını anlatmak için kullanılan sözcüklere bakıldığında genellikle hepsinin kökeninde cebir (zorunluluk) ifade eden bir anlamın mevcut olduğunu söylemek mümkündür. Türkçe’de vermek kökünden gelen vergi¹⁰, Fransızca’da “contribution” ve Almanca’da “beitrag” kelimeleri kullanılmakla, verginin bağış ve yardım değil, fert ekonomilerinin devlet giderlerine bir pay vermelerinden ibaret bulunduğu hususu ortaya konulmuştur. Nihayet son devrede verginin mecburi olduğunu göstermek üzere, Fransızca’da “impot” İngilizce’de “tax” ve Almanca’da “steuer” kelimeleri kullanılmaya başlanmış, başlangıçta verginin tamamen yardım ve bağış niteliğinde olan verginin, sonraları bir zorunluluk haline geldiği ifade edilmek istenmiştir¹¹.

Vergi niteliğindeki ödemeleri ifade etmede kullanılan sözcüklerin yaşadığı değişim, vergi anlayışının zaman içinde gönüllülük esasından zorunlu ödemelere dönüşümünü açıkça göstermektedir¹². İlk zamanlarda olağanüstü bir kamu gelir türü olan ve ihtiyari olarak toplanan vergiler, devlet anlayışındaki değişime paralel olarak olağan bir kamu gelir türü olmuş ve cebri olarak alınmaya; ayrıca sadece devlet giderlerini karşılama yönündeki temel geleneksel görevinin yanı sıra, ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmenin önemli bir aracı olarak da kabul edilmeye başlamıştır¹³.

Yukarıda da belirtildiği gibi, verginin tarihi çok eski dönemlere dayanmaktadır. Verginin gelişimi ve vergi hakkındaki görüşler, çeşitli ülkeler itibariyle değiştiği gibi, herhangi bir ülkede, çeşitli zaman dilimlerinde de farklılık göstermiştir¹⁴. Verginin geçerliliğini açıklayan teorilerde de yer alan bu tanımlar birbirinden farklı hatta birbirinin karşıtı anlamlar içermektedir. Vergi tanımlarındaki bu çeşitlilik verginin niteliğini farklı şekilde kabul etmekten ve açıklamaktan kaynaklanmakta ve verginin özüne dair farklar yaratmaktadır. Böylece günümüzdeki anlamına ulaşana kadar vergi kavramı ile ilgili ortaya sayısız denebilecek kadar çok ve çeşitli tanımlar çıkmıştır¹⁵.

¹⁰ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakıncı (a), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2006, s.119.

¹¹ Öz, a.g.e., s.18.

¹² Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Birinci Baskı, Dora Yayınları, Bursa Ekim, 2009, s.4.

¹³ Cenk Murat Arslan, “Vergilemede Amaç, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Mevzuatı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:363, Kasım, 2011, s.20.

¹⁴ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Onuncu Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011, s.93.

¹⁵ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, İkinci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s.147.

Yani çağlar boyunca vergiye yüklenen işlevler değiştikçe, verginin tanımı da değişmiştir. Başlarda gönüllülük esasına dayanan ve ihtiyari ödemeler olarak karşımıza çıkan vergilerin zamanla zorunluluk esasına dayanması, yapılan vergi tanımlarında günümüze gelene kadar otağa çıkan en önemli değişikliklerden biridir. Artan kamu ihtiyaçları, devletin kamu hizmet sayısını dolayısıyla kamu giderlerini arttırmıştır. İşte büyüyen bu kamu giderleri karşılığında sürekli bir gelir kaynağına ihtiyaç duyulmuş ve 17. yüzyıldan itibaren de vergi, devlet ihtiyaçlarına cevap veren en önemli finansman kaynağı olmuştur. Genelde 18. ve 19. yüzyılda yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük, vatan borcu şeklinde nitelendirilen çeşitli ödemeler, gittikçe vergi niteliğine dönüşmüştür¹⁶. Bunun yanı sıra vergilerin kullanım amacının zaman içerisinde kamu harcamalarını finansmanının yanı sıra, bir takım sosyal ve iktisadi hedeflerin gerçekleştirilmesine kayması da yapılan tanımların değişikliği üzerindeki etkenlerden bir diğeridir.

Vergi ile ilgili yapılan tanımların bazılarına örnek verecek olursak, vergiyi niteliklerini belirtmek suretiyle tanımlayanların başında Gaston Jeze gelmekte ve Jeze'ye göre modern devletlerde vergi, fertlerden umumi menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle mükellef şahısların sırf teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi bulunması dolayısıyla, belli kurallara uygun olarak talep olunan nakdi kıymetlerin verilmesidir¹⁷. F. Neumark vergiyi, iktisadi kıymetlerin siyasi cebir altına, devlete ve diğer kamu kuruluşlarına bir karşılık almadan yapılan transferler olarak tanımlamıştır¹⁸. Ünlü İngiliz maliyeci Hugh Dalton'a göre vergi; kamu otoritesi tarafından kabul ettirilen zorunlu bir yükümlülüktür. Fransız yazarlardan Lucien Mehl'in tanımına göre vergi; devletin, yerel yönetimlerin ve kamu gücüne sahip diğer toplulukların, gördükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, esas olarak gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinden ve bazı kamu hukuku tüzel kişilerinden belli bir yarar karşılığı olmaksızın onların mali güçlerine göre, kamu zoruyla, kesin olarak aldığı paradır¹⁹. Nihat Sayar ise vergiyi; kamu şahıslarının masraflarını yapmak üzere, mükelleflerden, iktidar ölçülü ve karşılıksız olarak,

¹⁶ Yetkin Bulut, Nadir Ateşoğlu, "Verginin Demokratik Geleneğin Oluşumundaki Anahtar Rolü", **Vergi Dünyası**, Sayı: 336, Ağustos, 2009, s.181.

¹⁷ Ersan Öz, Mehmet Delice, "Türkiye'de Vergi Profili: Denizli Açısından Bir Değerlendirme", Buldan Sempozyumu, s.774, <<http://buldansempozyumu.pau.edu.tr/kitap/16.oturum/3.pdf>> (Erişim: 15.02.2013).

¹⁸ Devrim, **a.g.e.**, s.195.

¹⁹ Tufan Çakır, **Ticari Bilgiler ve Belgeler**, İkinci Baskı, Web-Ofset, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1623, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 847, Eskişehir, Ekim, 2009, s.3.

muayyen kaidelere göre almaları gereken kanuni ve cebri bir hisse olarak tanımlamıştır. Orhan Dikmen ise; zamanımızda vergi, devlet ya da devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu hükmi şahıslarınca, fert ya da kurumlardan, hukuki zorunluluk altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan para tutarıdır diyerek verginin tanımını yapmıştır²⁰. Tüm bu tanımlarda vergiyle ilgili vurgulanan özellikler göz önüne alınarak günümüz anlayışına uygun düşecek biçimde vergiyi şöyle tanımlamak mümkündür: Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla, hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır²¹.

Yapılan bu bilimsel tanımların yanı sıra anayasalarda yer alan vergi tanımlarından da bahsetmekte yarar vardır. 1924 Anayasası'nın 84. maddesine göre vergi, "devletin genel giderlerine halkın katılımı" demektir. 1961 Anayasası'nın 61. maddesine göre ise "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur." hükmüyle vergi ödevi ortaya konmuştur. Ve 1982 tarihli en son anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinde ise;

“ -Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” hükümleriyle vergi ödevi açıkça belirtilmiştir.

1.2. VERGİ BORCU/ALACAĞININ TAYİNİ

Mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eden vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Bu

²⁰ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi 2**, Beşinci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2000, s.55.

²¹ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Acar Matbaacılık, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, Mart, 2000, s.4.

alacağın tayin edilmesi için ise vergilendirme sürecinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Verginin hesaplanmasından verginin ödenmesi aşamasına kadar geçen süreye ve bu süreçteki işlemlerin bütününe, vergilendirme süreci denmektedir. Ödenmesi gereken bir vergi; tahakkuk edip kesinleştikten sonra devlet için alacak, mükellef için de borç haline gelmektedir²². İşte devlet için bir vergi alacağının, mükellef bakımından ise vergi borcunun ortaya çıkması için öncelikle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi; ardından ise vergileme sürecinin 4T'si olarak adlandırılan, sırası ile Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil işlemlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu kısımda bir vergi borcu/alacağının doğmasına bağlanan bu kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.1. Vergiyi Doğuran Olay

Her verginin bir konusu ve mükellefi vardır. Vergi mükellefi; kanuna göre kendi payına düşen vergi payını ödemekle yükümlü olan gerçek ya da tüzel kişilerdir. Mükellefiyet esas olarak kişisel olup, başkasına devredilememektedir²³. Verginin konusu ise en geniş anlamı ile verginin üzerinden alındığı şeydir. Başka bir deyişle verginin konusu; verginin uygulandığı, yani üzerine konulduğu bir madde, bir olay, bir iş ya da bir işlemdir²⁴. Verginin neyin üzerinden alınacağı, yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup, yasalarda gösterilmiş olmadıkça herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilememektedir. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlemlerin ya da ekonomik unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur. Örneğin; Gelir Vergisi'nin konusu gerçek kişilerin gelirleri, Kurumlar Vergisi'nin konusu safi kurum kazançları, Emlak Vergisi'nin konusu Türkiye sınırları içerisindeki bina ve arazilerdir²⁵.

Vergi kanunlarında öncelikle, verginin konusu ve mükellefi belirlenir. Ancak sadece verginin konusu ile mükellefinin belirlenmiş olması devlet lehine bir vergi alacağının doğması için yeterli değildir²⁶. Mükellef bakımından vergi borcunun, devlet bakımından ise vergi alacağının doğması için verginin konusu ile mükellefi arasından kanunun aradığı şartların ve hukuki ilişkinin doğmuş olması gerekir. Ancak ondan sonra mükellef için vergi borcundan, devlet için ise vergi alacağından söz edilebilir²⁷. İşte

²² Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, İkinci Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997, s.142.

²³ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Dokuzuncu Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Eylül, 2005, s.268.

²⁴ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.65.

²⁵ Kadir Işık, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ, Hayriye Işık, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2005, s.117.

²⁶ Pehlivan, **a.g.e.**, s.102.

²⁷ Şerafettin Asoy (a), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli Üçüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.201.

vergi konusu ile vergi mükellefi arasında kanunun öngördüğü bazı şartların gerçekleşmesi haline 'vergiyi doğuran olay' denmektedir²⁸.

Vergi Hukuku'nda vergilendirme işleminin neden unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın yasada açıkça belirtilmesi zorunludur. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir vergisini doğuran olay gelire giren kazanç ve iratların gerçek kişiler tarafından elde edilmesi; Emlak Vergisi Kanunu'nda emlak vergisini doğuran olay, Türkiye sınırları içinde bina, arazi veya arsaya salık gibi tasarruf edilmesidir²⁹. Katma Değer Vergisi'nde 'malın teslimi ve hizmetin ifası', Veraset ve İntikal Vergisi'nde ise 'bir mirasın kalması veya karşılıksız intikalin gerçekleşmesi' vergiyi doğuran olaydır.

Vergiyi doğuran olay; vergi borcu/alacağını ortaya çıkarmasının yanı sıra, bazı uygulamalar açısından da büyük önem taşımaktadır. Devletin vergi alacağı belirlenirken hangi vergi kanununun uygulanacağı vergiyi doğuran olaya bağlıdır ve bu olayın meydana geldiği zamanda yürürlükte olan kanun hükümleri esas alınarak vergi borcu hesaplanacaktır. Vergilendirme döneminin tespitinin yanı sıra, bu olaya uygulanacak olan zamanaşımı süresinin belirlenmesi açısından da vergiyi doğuran olayın ne zaman ortaya çıktığı oldukça büyük önem arz etmektedir³⁰.

1.2.2. Verginin Tarhı

Yükümlünün vergi borcunu ödeyebilmesi için ödeyeceği miktarın tespiti, yani hesaplanması gereklidir. İşte vergi borcunun hesaplanması işlemine mali terminolojide tarh adı verilmektedir. Bu işlem kural olarak vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre verginin tarhı, vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetlere göre, vergi dairesi tarafından vergi alacağının hesaplanması ve tutar olarak tespit edilmesidir. Buna göre verginin tarh edilmesi vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi dairesince gerçekleştirilen vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin idari bir işlemdir. Tarh işlemi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince yapılmaktadır³¹.

Tarh işlemi; beyana dayalı tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece tarh olmak üzere çeşitli şekillerde yapılmaktadır.

²⁸ Devrim, **a.g.e.**, s.246.

²⁹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Üçüncü Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim, 2011, s.139.

³⁰ Aksoy (a), **a.g.e.**, s.204.

³¹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş Dokuzuncu Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1996, s.240.

1.2.2.1. Beyana Dayalı Tarh

Beyan sistemi, mükelleflerin kendi vergiye tabi unsurlarını herkesten daha iyi bildikleri düşüncesine dayanır. Bu nedenle vergi dairesinin müdahalesi olmaksızın, mükelleflerin, kanunlarda gösterilen vergi matrahlarını tespit etmeleri ve bunu bir beyanname ile kendi imzaları altında bildirmeleri uygun ve normal bir şekil olarak görülmektedir. Başka bir deyişle, beyana dayanan tarh, mükellef beyanının esas alınması ve bildirilen tutar ve unsurlar üzerinden tarh işleminin yapılmasını öngörmektedir³²

Beyan usulü ile, mükellefler kendi kazançları sonucu oluşan matrahlarını bir beyanname ile vergi dairesine verirler. Vergi dairesi de bunları hemen tarh edip mükellefe onaylatır ve böylece vergilendirme süreci içinde yer alan tebliğ ve tahakkuk aşaması ortadan kalıp, vergi ödenecek aşamaya gelir³³.

Mükellefler beyan etmiş oldukları vergiyi bilirler ve kural olarak kendi beyanlarına itiraz edemezler. Bu nedenle, mükellefin beyanı üzerine yapılan tarhiyatın mükellefe bildirilmesine ihtiyaç yoktur ve doğrudan bu verginin tahakkuk ettiğini gösteren “Tahakkuk Fişi” düzenlenir. Böylece beyana dayalı vergilerde, itiraz edememe kuralının bir sonucu olarak, tarh ve tahakkuk aşaması birlikte gerçekleşir. Eğer mükelleflerin beyan ettikleri gelir ile ilgili bir tereddütleri varsa, dava hakkını saklı tutmak amacıyla beyannamelelerini not düşerek (ihtirazi kayıt) verebilirler³⁴.

1.2.2.2. İkmalen Tarh

İkmal kelime anlamı olarak eksik bir şeyi tamamlama, bütünleme anlamına gelmektedir. İşte ikmalen vergi tarhı da, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye ilişkin olarak daha sonra meydana çıkarılan defter ve belgeler ile yanlış uygulanmış olan kanuni ölçülerin yeniden uygulanması sonucunda, bulunan matrah farkı üzerinden, alınacak verginin tekrar hesap edilmesidir³⁵.

³² Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 4, 2012, s.1308.

³³ Muter, Çelebi, Sakıncı (a), **a.g.e.**, s.148.

³⁴ Adnan Gerçek (a), “Mükellefler ve Beyana Dayalı Tarhiyat”, **Ekonomik Pusula Gazetesi**, Ağustos, 2009, <<http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukellefler-ve-beyana-dayali-tarhiyat>> (Erişim: 18.02.2013).

³⁵ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, Birinci Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ekim, 2007, s.266.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere ikmalen vergi tarhından söz edilebilmesi için daha önceden tarh edilmiş bir vergi olmalıdır. Sonra bu vergiye ilişkin ‘maddi delillere’ veya ‘kanuni ölçülere’ dayanılarak bir matrah veya matrah farkı bulunmalıdır³⁶.

1.2.2.3. Re’sen Tarh

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde, matrah veya matrah kısmı V.U.K.’ un 30. maddesine göre re’sen tarh edilmektedir. Re’sen tarh işlemi takdir komisyonlarınca yapılmaktadır. Ayrıca vergi inceleme elemanlarının da takdir yetkisi vardır³⁷. V.U.K.’ a göre re’sen takdir nedenleri şunlardır:

- Vergi beyannamesinin kanuni süre geçtiği halde verilmemesi,
- Vergi beyannamesinin kanuni veya ek süre içerisinde verilmesine rağmen, beyannamede vergi matrahına ait bilgilerin gösterilmemesi,
- Kanuni defterlerin tutulmaması, tasdiksiz oluşu veya ibraz edilememesi,
- Defter kayıtları ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesi yapılabilmesi için yeterli olmaması,
- Defter kayıtları ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması,
- İmza ve tasdik zorunluluğuna uyulmamasıdır.

Matrahın re’sen bulunması ile ikmalen bulunması, tespitin idare tarafından yapılması nedeniyle birbirine benzerken; matrahın ikmalen belirlenmesinde yükümlüye ait maddi delil ve kanuni ölçülere başvurulurken, re’sen belirlemede takdire dayanılması nedenleriyle farklılık göstermektedir. Re’sen matrahın belirlenmesinde her ne kadar matrah takdirle belirleniyorsa da, takdir edilen matrahın mümkün olduğunca gerçeğe yakın olması esastır³⁸.

1.2.2.4. İdarece Tarh

V.U.K. mükerrer madde 30’a göre idarece tarh; ikmalen ve re’sen tarh dışında kalan durumlarda, yükümlülerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenen zamanlarda başvuramaları ya da aynı kanunlarla kendilerine yüklenen zorunlulukları yerine getirmemeleri nedeniyle, zamanında hesaplanamayan verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece hesaplanmasıdır. Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan diğer

³⁶ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Dokuzuncu Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s.94.

³⁷ Muter, Çelebi, Sakıncı (a), **a.g.e.**, s.151.

³⁸ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.94.

ücret geliri elde edenler, vergi karnelerini zamanında vergi dairesine götürüp vergilerini tarh ettirmezlerse, bunların vergileri idarece tarh edilmektedir³⁹.

1.2.3. Verginin Tebliği

Verginin kanunun emrettiği koşul ve şekillere göre tarh edilip edilmediğinden, hata yapıp yapılmadığından emin olunmasını sağlamak için, mükellefe kontrol hakkı vermek gerekmektedir. Tarh işleminin sonuçlandırılmasından sonra verginin mükellefe tebliğinin yapılması bu ihtiyacı karşılamaktadır⁴⁰. V.U.K.' un 21. maddesine göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların, yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

Vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bütün vesikalar ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla iadeli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edilmektedir⁴¹.

1.2.4. Verginin Tahakkuku

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilmiş bir verginin ödenecek aşamaya gelmesidir. Verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmesi sonucunda yükümlü, vergi borcu hakkında bilgi edinmiş olur. Yükümlü, şayet kendisine tebliğ edilen vergi borcuna itiraz etmez veya yaptığı itiraz aleyhine sonuçlanır veyahut da itiraz süresini geçirir ise tahakkuk eden vergi artık kesinleşmiş olur. Bu suretle, vergileme sürecince son aşamaya, yani tahsil aşamasına ulaşılmış olur⁴².

Ayrıca tahakkuku tahsile bağlı olan damga vergisi gibi vergilerde; tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları söz konusu olmayıp, verginin tahsil edilmesiyle birlikte, vergi hem tahakkuk etmiş hem tahsil olmuş olur⁴³.

1.2.5. Verginin Tahsili

Verginin tahsili, kanuna uygun surette vergi borcunun ödenmesidir. Tahsil ile mükellefin vergi borcu sona ermekte; vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasındaki ilişki söz konusu borç itibariyle bitirilmektedir.

Günümüzde verginin tahsili esas itibariyle mükellefin vergi borcunu doğrudan doğruya vergi dairesine veya bankaya ödemesi ya da posta ile göndermesi yoluyla gerçekleşmektedir⁴⁴. Vergi mükellefler tarafından yasaların öngördüğü dönemlerde ve

³⁹ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.170.

⁴⁰ Işık, Karayılmaz, Organ, Işık, **a.g.e.**, s.120.

⁴¹ Eker, **a.g.e.**, s.138.

⁴² Pehlivan, **a.g.e.**, s.115.

⁴³ Muter, Çelebi, Sakınç (a), **a.g.e.**, s.153.

⁴⁴ Devrim, **a.g.e.**, s.248.

taksitler halinde ilgili vergi dairesine ödenmektedir. Ayrıca; ödeme zamanlarının, mükelleflerin gelir durumları bakımından en uygun zamanlara denk gelmesi ve taksitlendirme yapılması, vergi ödeme kolaylığını arttırıcı etki yaratabilecektir⁴⁵.

Ayrıca vergi; asıl yükümlü yerine, yükümlü ile iktisadi ilişkide bulunan üçüncü kişi konumundaki vergi sorumlusu tarafından verginin kaynakta kesilmesi (stopaj usulü) yoluyla, asıl yükümlünün adına ve hesabına vergi dairesine yatırılabilir⁴⁶.

1.3. VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİ İLE CEZALARININ SINIFLANDIRILMASI

Vergi Hukuku'nun vergi kabahat/suç ve cezaları ile ilgili alt dalına Vergi Ceza Hukuku adı verilmektedir. Vergi mükelleflerinin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri ya da vergi yasalarna uygun davranmamaları durumunda kabahat/suç ortaya çıkmakta ve bunun karşılığında da cezalar uygulanmaktadır⁴⁷.

Vergi cezası, vergi yasalarında yer alan yükümlülükler aykırı hareket eden vergi yükümlüsü ve sorumluları ile vergilendirmede görevli kişilere karşı uygulanan, ceza mahkemesi veya vergi dairesi tarafından kesilen, kişiyi yoksunluklara iten yasa ile tespit edilmiş yaptırımlardır⁴⁸. Ceza hükümlerine ise; vergi mükellefleri ile sorumlularının, vergi yasalarıyla kendilerine yüklenilmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getirenle getirmeyenleri birbirinden farklı işleme tabi tutmak suretiyle bir anlamda dürüst mükellef haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayanları cezalandırmak amacıyla, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının ikinci kısmında yer verilmiştir⁴⁹. Bu hususta ikinci kısma göz gezdirdiğimizde birinci bölümün vergi ziyai kabahati ve cezasına, ikinci bölümün usulsüzlük kabahati ve cezasına, üçüncü bölümün de hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlara (kaçakçılık suçları ve cezaları, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma) ayrıldığı görülmektedir⁵⁰.

Görüldüğü üzere vergi kanunlarına aykırı eylemleri, “vergi kabahatleri” ve “vergi suçları” olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür. Vergi kabahatleri, vergi

⁴⁵ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.177.

⁴⁶ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.133.

⁴⁷ Hüseyin Güçlü Çiçek, Hatice Herek, “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 1, 2012, s.315.

⁴⁸ Birol Kovancılar, Özer Demirdizen, “Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar (Manisa İli Örneği)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 349, Eylül, 2010, s.141.

⁴⁹ Abdurrahman Akdoğan (b), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dokuzuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.119.

⁵⁰ Tahsin Torunoğlu, “Vergi Ziyai Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, 2010 (Basım Yılı: 2012), s.478.

idaresi tarafından tespit edilmekte ve para cezası ile cezalandırılmaktadır. Vergi suçları ise, yargı organları tarafından hüküm altına alınmakta ve hürriyeti bağlayıcı (hapis cezası) ile cezalandırılmaktadır⁵¹.

1.3.1. Vergi Kabahati ve Cezaları

Ceza Hukuku'nda gerçekleşen değişiklikler sonucunda, kabahatler suç olmaktan çıkarılmış, vergi ziyai ve usulsüzlük şeklinde düzenlenen vergi kabahatleri, kabahatler hukuku kapsamında kalmıştır⁵². 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 2. maddesinde ise kabahat; “kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık” şeklinde tanımlanmıştır⁵³.

1.3.1.1. Vergi Ziyai Kabahati ve Cezaları

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesine rağmen, yükümlünün bu olaydan doğan vergi borcunu ilgili vergi dairesine bildirmediği veya eksik bildirdiği hallerde vergi ziyai meydana gelmiş olur. Vergi Usul Kanunu'nda da vergi ziyai, “mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder”, şeklinde tanımlanmıştır (V.U.K. m. 341)⁵⁴.

Vergi ziyainın varlığı, ödevlere uymama eyleminin söz konusu vergiyle ilgili tarh döneminin geçmesinden sonra tespit edilmesi anlamına gelmektedir. Kabahatin oluşması için vergi ziyainın varlığı yeterli görülmüştür, mükellefin kasıtlı olup olmadığı önem taşımamaktadır⁵⁵. Yani vergi ziyai kabahati esasen vergi ziyana sebebiyet veren her türlü fiille işlenebilmektedir. Bu özellik vergi ziyai kabahatine serbest hareketli kabahat niteliği vermektedir. Vergi ziyana sebebiyet veren fiiller; söz konusu fiiller için kanunda öngörülen cezaya bağlı olarak ağır, orta ve hafif nitelikli fiiller olarak sınıflandırılabilir⁵⁶.

⁵¹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan (a), **Vergi Usul Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Eylül, 2012, s.265.

⁵² Aziz Taşdelen (a), “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 59, Sayı: 4, 2010, s.767.

⁵³ Meltem Sağlam, “Kabahatler Kanununun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 294, Şubat, 2006, s.146.

⁵⁴ Fatih Sarioğlu, “Vergi Ziyai Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 53, Mayıs, 2002, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2002/05a/02.htm>> (Erişim: 19.02.2013).

⁵⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş Yirmi Sekizinci Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.86.

⁵⁶ Recep Kaplan, “Vergi Kabahatlerinde Yer ve Kişi Bakımından Uygulama Kuralları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 377, Ocak, 2013, s.102.

V.U.K.' un 341. maddesinde belirtilen⁵⁷,

- Vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle verginin tahakkuk ettirilememesi,
- Vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin eksik yerine getirilmesi nedeniyle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi,
- Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile verginin noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi,
- Diğer şekillerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesi ve haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi hallerinde kasıt olup olmadığına bakılmaksızın vergi ziyayı kabahati işlenmiş olacaktır.

Vergi ziyayı kabahatinin cezası, para cezasıdır ve bu cezanın miktarı V.U.K.' un 344. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeyi göre, yukarıda belirtilen 341. maddede yazılı hallerin olması ile vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak fiiller ile ilgili olarak 359. maddede belirtilmiş olan kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyasına neden olunması durumunda ise bu ceza; bu fiillere sebebiyet verenlere kayba uğrayan verginin üç katı, iştirak edenlere ise bir katı olarak kesilecektir⁵⁸.

Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de 344. madde hükümleri uygulanacaktır. Buna göre, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce kendiliğinden verilen süresi geçmiş beyannameler için vergi ziyayı cezası % 50 oranında uygulanacaktır⁵⁹.

1.3.1.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezaları

Usulsüzlük kabahatlerinin konusunu, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması oluşturmaktadır. Bunları vergi ziyayı kabahatinden ayıran en önemli özellik ise usulsüzlük fiillerinin tarh döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının yani vergi ziyasının olup olmamasının bir öneminin olmamasıdır. Fiil yasadaki tanıma uyuyorsa usulsüzlük kabahati oluşacaktır⁶⁰.

⁵⁷ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.264.

⁵⁸ Torunoğlu, **a.g.m.**, s.491-492.

⁵⁹ Serdar Çiçek, Hüseyin Güçlü Çiçek, "Kendiliğinden Verilen Beyannamelerde Vergi Ziyayı Cezası", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 259, Nisan, 2010, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2791>> (Erişim: 19.02.2013).

⁶⁰ Bilici, **a.g.e.**, s.87.

Usulsüzlük kabahatleri kendi içinde “genel usulsüzlük kabahatleri” ve “özel usulsüzlük kabahatleri” olmak üzere iki grupta incelenebilir.

1.3.1.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Tüm vergilere uygulanabilecek genel nitelikteki usulsüzlükler Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde iki derece halinde gruplandırılmış olup, bu derecelere ve kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılmaktadır⁶¹.

1. Derece Genel Usulsüzlük Kabahatleri⁶²:

- Vergi ve harç beyannamelerinin zamanında verilmemesi,
- Tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması,
- Defter kayıtlarının veya bunlarla ilgili belgelerin noksan, usulsüz veya karışık olması,
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Onayı zorunlu olan defterlerden herhangi birinin kanuni süresinin sonundan itibaren bir ay geçmesine rağmen tasdik ettirilmemesidir.

2. Derece Genel Usulsüzlük Kabahatleri ise⁶³:

- Vergi kanunlarında yazılı işe başlama dışında kalan bildirmelerin zamanında yapılmamış olması, vergi karnesinin süresinin sonundan itibaren 15 gün geçmesine rağmen alınmamış olması,
- Onaylanması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin süresinin sonundan itibaren bir ay içinde yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunun istediği şekil ve içeriğe uygun olmaması,
- Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi fiilleri 2. derecede usulsüzlük kabahatleri olarak belirlenmiştir.

V.U.K.' un 352. maddesinde genel usulsüzlük kabahatinin kanuna bağlı cetvellere göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu cetvel V.U.K.' un ekinde yer almakta olup; burada yer alan ceza miktarları, kabahatin birinci derecede veya ikinci derecede

⁶¹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş On Dördüncü Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Kasım, 2002, s.178.

⁶² Bilici, **a.g.e.**, s.88.

⁶³ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.267.

usulsüzlük olması ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliği göz önünde tutularak belirlenmiştir⁶⁴.

Ayrıca usulsüzlük fiilinin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda cetvelde yazılı olan cezalar iki kat olarak kesilecektir. Usulsüzlük fiillerinin birbirlerinin doğal ve zorunlu sonucu olması halinde ise de fiil tek sayılacaktır. Örneğin, defterlerin tutulmayıp, beyannamenin de verilememiş olması, birbirine bağlı ve biri, diğersinin doğal sonucu kabul edilmektedir. Bundan dolayı da tek fiil için usulsüzlük cezası uygulanmaktadır⁶⁵.

1.3.1.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Özel usulsüzlüklere ise, V.U.K.' un 353. ve 355. maddelerinde yer verilmektedir. Özel usulsüzlükler genel olarak vergileme sürecinin sağlıklı ilerleyebilmesi için önem arz eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve diğer belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile ilgilidir. Ayrıca günü gününe defter kaydı tutulması, vergi levhası bulundurulması, bilgi vermekten çekinilmemesi gibi başka şekli ödevlere uyulmaması da özel usulsüzlük kapsamında yer almaktadır. Özel usulsüzlüklerin önemli kısmı vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Ancak 353. maddenin 3. bendinde vergi mükelleflerinden mal ve hizmet alımı yapan, ancak belge almayan nihai tüketiciler için de yaptırım öngörülmüştür⁶⁶.

Özel usulsüzlük kabahatlerinin yaptırımlarının çoğu maktu para cezaları olarak belirlenmekle birlikte, bazılarının ise asgari tutarı veya azami tutarı belirtilerek nispi para cezası şeklinde belirlenmiştir⁶⁷. Örneğin 2013 yılı için fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu vermeyenlere ve almayanlara (her bir belge nevi için) 190 TL'den az, bir takvim yılı içinde toplam olarak da 94.000 TL'den fazla olmamak üzere, bu belgelere yazılması gereken meblağın %10'u özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Bunun dışında, vergi levhası bulundurmeyen veya asmayanlara 190 TL, serbest meslek kazanç defterini bulundurmeyen, günü gününe kayıt yapmayan ve yetkililere ibraz etmeyenlere 190 TL, kullanılma zorunluluğu getirilen işlemlerde

⁶⁴ Çiçek, Herek, **a.g.m.**, s.319.

⁶⁵ Kırbaş, **a.g.e.**, s.180.

⁶⁶ Çiçek, Herek, **a.g.m.**, s.319.

⁶⁷ Taşdelen (a), **a.g.m.**, s.787.

vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 230 TL özel usulsüzlük cezası uygulanması da örnek olarak verilebilir⁶⁸.

1.3.2. Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi kanunlarına aykırı bazı fiiller vergi cezaları dışında ceza mahkemesinde de yargılanmayı gerektirmektedir. Bu fiiller, hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırım altına alınmışlardır. Vergi cezaları dışında kalan bu tür diğer cezalara, ceza mahkemelerince hükümlenir. Bunların başında kaçakçılık suçu gelir. Kaçakçılığa iştirak halleri, vergi mahremiyetinin ihlali ile mükellefin özel işlerini yapan memurlara ilişkin düzenlemeler de diğer suç ve cezaları oluşturur⁶⁹.

1.3.2.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezaları

Vergi kaçakçılığı kavramı; anlam olarak vergi kaçırma devlete verilmesi gereken vergiyi ödememek, az ödemek için vergi matrahı ve ödenecek verginin devletin bilgisi dışında bırakılması anlamını çağrıştırmakta olduğu halde, ülkemiz düzenlemesinde bu anlamları taşımamaktadır. Aksine ülkemizde vergi kaçakçılığı, kaçakçılık kelimesinin sözlük ya da hukuk literatüründeki anlamından farklı olmak üzere, vergi ziyaından bağımsız olarak, kanunda sayılan hileli fiillerin gerçekleşmesi anlamına gelmektedir. Düzenleme böyle olunca gerçek anlamda vergiyi az beyan edenler para cezası ile vergi ziyayı cezasına çarptırılırken, vergiyi tam ya da fazla beyan ederek ödeyen ancak hileli fiiller kullananlar, kelimenin Türk dilindeki anlamıyla vergi kaçırmadıkları halde, hapis cezası gerektiren, vergi kaçakçılığı cezasına çarptırılabilirler⁷⁰.

Kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sıralı olarak sayılan fiillere sebebiyet verilmesinin suçun oluşumu için (suçun diğer unsurlarının da tam olduğu varsayımı altında) yeterli olduğu, kaçakçılık suçlarının oluşabilmesi için vergi ziyasının varlığının şart olmadığı değerlendirilmektedir⁷¹. Örneğin söz konusu maddesinin a/1 fıkrasında hükme bağlandığı üzere:

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,

⁶⁸ “Özel Usulsüzlük Cezaları (01.01.2013’den itibaren)”, **Yaklaşım Yayınları**, <<http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2791&AnnouncementCategoryId=8&>> (Erişim: 20.02.2013).

⁶⁹ M. Tahir Ufuk (a), “Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 227, Kasım, 2011, s.296.

⁷⁰ Elif Sonsuzoğlu, “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyayı Şart mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 210, Haziran, 2010, s.30.

⁷¹ Mehmet Yaşın, “Vergi Ziyayı Kaçakçılık Suçunun Unsuru Mudur?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak, 2010, s.57.

• Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,

• Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydedenler kaçakçılık suçu işlemiş sayılmaktadırlar.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, yukarıda yer alan fiillerden sadece birinin vergi ziyayı ile ilişkisi aranmış, diğer iki fiil için böyle bir ilişkinin varlığı suçun oluşumu açısından dikkate alınmamıştır⁷². Bunun yanı sıra V.U.K.' un 359. maddesinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının V.U.K.' un 344. maddesinde yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği açık şekilde belirtilmiştir. Bu durumda V.U.K.' un 359. maddesindeki fiillerden birini işleyen kişi hem 3 kat vergi ziyayı cezasına muhatap olacak hem de işlemiş olduğu fiil nedeniyle adliye mahkemesi olan ceza mahkemelerinde yargılanacaktır⁷³.

Ayrıca 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle yeni ve son düzenleme olan V.U.K.' un 359. maddesinde kaçakçılık suçu için, eski düzenlemede yer alan ve kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli görülen “kasten” ibaresine yer verilmemiştir. Bu düzenlemeye göre, mükellef kasıtlı olmadığını iddia etse de suç yine de oluşacaktır⁷⁴.

Kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler V.U.K.' un 359. maddesinde, eylemin ve dolayısıyla karşılığında öngörülen cezanın ağırlığı bakımından üç grupta ele alınmıştır. Bunlar⁷⁵:

Ø 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren kaçakçılık suçları;

• Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak,

• Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,

• Çift defter kullanarak asıl deftere yazılması gereken işlemleri, vergi kaybı doğuracak şekilde başka deftere, belgeye ya da kayıt ortamına kaydetmek,

⁷² Veysi Seviğ, “Kaçakçılık Suçu ile Vergi Ziyayı İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75, Mart, 1999, s.38.

⁷³ Ersin Nazalı, “Nitelikli Vergi Ziyayı Cezası (Kaçakçılık) Öngören Tarhiyat ve Ceza Kesme İşlemlerinde Uzlaşma Talep Edilmelidir”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 342, Şubat, 2010, s.47.

⁷⁴ Bilici, **a.g.e.**, s.92.

⁷⁵ Burak Aslanpınar, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Halinde Cezayı Hangi Vergi Dairesi Kesmeli?”, Mayıs, 2010, <<http://kizilot.com.tr/5/8/20/1157/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/kose-yazilari/av-y-burak-aslanpinar/vergi-kacakligi-sucuna-istirak-halinde-cezayi-hangi-vergi-dairesi-kesmeli>> (Erişim: 22.02.2013).

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek (ibraz etmemek),
- Muhteviyatı (kapsamı) itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,
- Muhteviyatı (kapsamı) itibariyle yanıltıcı belge kullanmak,

Ø 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren kaçakçılık suçları;

- Defter ve belgeleri yok etmek,
- Sahte belge düzenlemek,
- Sahte belge kullanmak,

Ø 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren kaçakçılık suçları;

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,
- Bu belgeleri bilerek kullanmak.

Belirtilen kaçakçılık suçlarının birden fazla kişi tarafından iştirak edilerek işlenmesi söz konusu olabilir. Böyle bir durumda ise kaçakçılık suçunun işlenmesine iştirak eden kimseler, bundan maddi menfaat gözetmişlerse suç için öngörülen cezanın aynısıyla cezalandırılacaklardır⁷⁶. Suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde ise, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilecektir⁷⁷.

1.3.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezaları

Vergi mahremiyetini ihlal durumu V.U.K.' un 362. maddesinde hüküm altına düzenlenmiştir. V.U.K.' un 5. maddesine göre, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler; vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi yargı kuruluşlarında görevli olanlar, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir⁷⁸.

Bu kişiler görevleri dolayısıyla yükümlülerin ve yükümlülerle ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları ifşa

⁷⁶ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.276.

⁷⁷ Ceyhan İnaltong (a) , “Vergi Suçlarının Ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, Ocak, 2011, s.8

⁷⁸ Tahir Erdem (a), “Vergi Mahrem mi?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 154, Ekim 2005, Ekim, 2005, s.427-433, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5926&arananKey=Vergi%20Mahrem>> (Erişim: 22.02.2013).

edemez, kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Bu kişiler işlerinden ayrılsa bile vergi mahremiyetini ihlal etmeme görevleri devam eder⁷⁹.

Bu doğrultuda, vergi mahremiyetine uymayanlara Türk Ceza Kanunu'nun "ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması başlıklı 239. maddesinin uygulanması öngörülmüştür (V.U.K. m.362)⁸⁰. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun basit halinin gerek ifşa gerek bir kişi yararına kullanma yoluyla işlenmesi halinde fail bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaktır. Ayrıca aynı maddenin 4. fıkrasında, "Cebir veya tehdit kullanmak suretiyle bir kimseyi bu madde kapsamında yer alan bilgi ve belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişinin, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağı" hükmüne yer verilmiştir⁸¹.

1.3.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinde bu yasaklar iki grupta toplanmaktadır. Birinci grupta vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memur, bilirkişi, komisyon üyeleri ve yargı kuruluşlarında görevli olanların, kanunda yakınlık derecesi ve belirtilen akrabalarına, kanuni temsilci ya da vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamayacakları hükme bağlanmaktadır. İkinci grupta ise, vergi işlemleri ve incelemeleri ile vergi yargı kuruluşlarında görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamayacaklarına ilişkin yasaklar yer almaktadır⁸².

Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesine göre, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacaktır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine göre vergi ziyası cezası da kesilecektir⁸³.

Bu hüküm kapsamında yasağa aykırı hareket edenlere, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini

⁷⁹ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Konya, 1994, s.149.

⁸⁰ Bilici, **a.g.e.**, s.95.

⁸¹ İnci Solak Akman, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Yaptırım", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 240, Aralık, 2012, s.300-302.

⁸² Kırbaş, **a.g.e.**, s.187.

⁸³ Ufuk (a), **a.g.m.**, s.299.

yapma suçlarına verilebilecek hapis cezaları, ceza hukukunun genel hükümlerine göre para cezasına çevrilebilmektedir⁸⁴.

1.3.3. Vergi Kabahati ve Suçu ile İlgili Vergi Cezalarına İlişkin Özellikli Durumlar

Vergi kabahati, suçu ve cezalarında ilişkin bazı düzenlemeler nedeniyle, vergi cezalarının arttırıldığı veya azaltıldığı durumlar görülmektedir. Bu durumlar tekerrür ve birleşme kurumları olarak ele alınmaktadır.

1.3.3.1. Tekerrür

Vergi mevzuatımızda yer alan caydırıcı hükümlerden bir tanesi de tekerrür uygulamasıdır. Bu hüküm sayesinde mükellefler vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası ile cezalandırıldıktan sonra tekrar aynı fiilleri işlemeleri halinde daha ağır bir yaptırım ile karşılaşmaktadırlar⁸⁵.

Vergisel kabahat olan vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak olan ve cezayı artırıcı neden olarak kabul edilen tekerrür, Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre; vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatlerinden dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşen bir kimse aynı türden bir fiili, cezası kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi ziyayı kabahatinde beş, usulsüzlük kabahatlerinde iki yıl içinde tekrar işlerse; cezası, vergi ziyayı halinde % 50, usulsüzlük hallerinde ise % 25 oranında arttırılmak suretiyle uygulanmaktadır⁸⁶.

1.3.3.2. Birleşme

Vergi mükellefi vergi yasalarına aykırı bir fiili nedeniyle birden fazla vergiyi ilgilendirecek şekilde vergi ziyayına yol açmış olabilir. Örneğin; bir kısım alım-satım işlemlerini kayıt dışı gerçekleştirmek suretiyle hem katma değer vergisi hem de gelir vergisi ziyayına yol açmış olabilir. Böyle bir durumda vergi ziyayı cezası bakımından; cezayı gerektiren tek bir fiil ile birkaç çeşit vergi ziya uğramış ise, her vergi bakımından ayrı ayrı vergi cezası kesilmesi gerekmektedir⁸⁷.

Buna karşılık, bir fiil ile ziyay uğratan vergi türü aynı olup da bu tek fiil, aynı zamanda hem genel usulsüzlük, hem de vergi ziyayı cezalarının kesilmesini

⁸⁴ Çiçek, Herek, **a.g.m.**, s.322.

⁸⁵ Şaban Küçük (a), "Türk Vergi Ceza Sisteminin Caydırıcılık Sorunu-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 225, Eylül, 2011, s.54.

⁸⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ, "Türk Ceza Hukukunda Ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 2008, s.386.

⁸⁷ Akdoğan (b), **a.g.e.**, s.140.

gerektiriyorsa; mükellefe, bu suçlara ait cezalardan sadece en ağır kesilmektedir. Çünkü bu suçlardan ikincisinin hukuken varlığı, birincisinin gerçekleşmesine bağlı olmaktadır⁸⁸. Örneğin, süresi geçtiği halde ticari kazançla ilgili beyanname verilmemesi ve vergi ziyayı ortaya çıkması durumunda, hem vergi ziyayı hem de birinci derece genel usulsüzlük işlenmiş olmaktadır. Böyle bir durumda da az önce söylendiği gibi her iki kabahatin cezası karşılaştırılacak ve mükellefe en ağır olan cezanın verilmesiyle yetinilecektir.

Bu kuralın istisnası ise özel usulsüzlük fiili sonucu vergi ziyayının ortaya çıkması hali ile ilgilidir. Örneğin, mükellef A'nın yaptığı satışın faturasını düzenlememesi durumunda bu olayda hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyayı bulunmaktadır. Böyle bir durumda da hem özel usulsüzlük cezası, hem de vergi ziyayı cezası ayrı ayrı kesilecek, birleşme olmayacaktır⁸⁹. Ayrıca birleşme ile ilgili az önce bahsedilen düzenleme vergi dairesince verilen idari para cezaları için geçerlidir. Yani Ceza Mahkemesi'nce yargılanacak "Kaçakçılık, Vergi Mahremiyetini İhlal ve Mükellefin Özel İşlerini Yapma" suçları için de geçerli olmayacaktır⁹⁰.

Bunun yanı sıra tek fiille vergi kabahati ile vergi suçunun birlikte işlenmesi durumunda da her ikisi için öngörülen cezalar ayrı ayrı uygulanacaktır. Aynı şekilde birden fazla fiille işlenen birden fazla kabahat veya suçun her birinin de öngörülen cezalarla ayrı ayrı cezalandırılması gerekmektedir. Örneğin, defter tutmayan ve beyanname vermeyen yükümlü, hem birinci derece genel usulsüzlük hem de vergi ziyayı kabahatlerini ayrı ayrı işlediği için, kendisine bu iki kabahatin cezası ayrı ayrı kesilecektir⁹¹.

1.4. VERGİ BORCU İLE CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN VEYA HAFİFLETEN NEDENLER

Vergi olayı, bir zincire benzetildiğinde bu zincirin son halkası vergi alacağının ortadan kalkmasıdır. Vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi alacağı; tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri ile somut bir şekilde hesaplanarak yükümlüler tarafından ödenebilir hale gelmektedir. Bundan sonraki aşama, bu alacağın ortadan kaldırılmasıdır ve bunun en doğal ve normal olan yolu, vergi borcunun mükellef tarafından ödenmesidir. Ancak, bazı durumlarda mükellef, vergi borcunu ödemesi dahi zamanaşımını, terkin, vergi affi

⁸⁸ Sarıoğlu, **a.g.m.**, 2002.

⁸⁹ Bilici, **a.g.e.**, s.99.

⁹⁰ Mehmet Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 64, 2006, s.134.

⁹¹ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.281.

gibi doğal olmayan nedenlerle de vergi alacağı ortadan kalkabilmektedir. İşte, çalışmanın bu kısmında vergi alacağını ortadan kaldıran söz konusu doğal (ödeme) ve doğal olmayan (zamanaşımı, terkin, vergi affı vb.) nedenler, ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

1.4.1.Ödeme

Vergi alacağını sona erdiren en doğal neden ödemedir. Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde ödeme, "vergi borcunun yükümlü tarafından kanunlara uygun biçimde yerine getirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Söz konusu ödeme işleminin vergi alacaklısı açısından ifadesi tahsil olup, vergilendirme sürecinin son aşaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Doğal olarak muaccel bir vergi borcu, ödenmek suretiyle ortadan kalkmaktadır. Genel olarak bir borcun muaccel olması, ödeme zamanının gelmiş olması demektir. Vergi alacağının muaccel olması, alacaklı idarenin alacağının ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade etmektedir. Vergi borcunun muaccel olmasının ölçütü, verginin tahakkuk etmiş olmasıdır. Tahakkuk etmeyen yani muaccel olmayan vergi borçları kural olarak ödenmemektedir⁹². Ancak damga vergisi gibi tahakkuku tahsile bağlı olan bazı vergilerde bu iki aşama birbiri ile iç içe geçmiş durumda olup daha farklı özellik göstermekte, tahakkukun tahsil ile birlikte gerçekleşmiş olduğu kabul edilmektedir⁹³.

Ayrıca ödeme, verginin ödeneceği yer ve zaman bakımından özellik arz etmektedir. Yani yapılan bir ödemenin vergi borcunu ortadan kaldırması için doğru zamanda ve doğru yerde ödenmiş olması gerekmektedir⁹⁴. Aksi halde alacak ortadan kalmadığı gibi, buna ek olarak bir takım ödemelerle karşı karşıya da kalılabilmektedir. Ödemenin vergi alacağını ortadan kaldıracak nitelikte olması, gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse diğer vergi kanunlarında belirtilen; verginin ödeneceği daire, ödeme zamanı ve ödeme şekline ilişkin hükümlere uyulmasına bağlıdır⁹⁵.

1.4.1.1. Ödeme Yeri

Vergi Hukuku'nun kamusal niteliği nedeniyle vergilendirmede yükümlünün iradesine öncelik tanınmamaktadır. V.U.K.' un 110. maddesine göre vergi borcu

⁹² Muallâ Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş Yirminci Bası, Ankara, Eylül, 2011, s.123.

⁹³ Aziz Taşdelen (b), "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 56, Sayı: 1, 2007, s.286.

⁹⁴ Kazım Yılmaz, **Türk Vergi Hukuku**, Değiştirilmiş Altıncı Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Şubat, 2007, s.45.

⁹⁵ Kırbaş, **a.g.e.**, s.135.

yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenir. Vergi dairesi, yükümlüyü tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden kamu idaresidir. Yükümlülerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunlarıyla belirlenmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı, gerekli görüldüğü hallerde, yükümlülerin işyeri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibariyle yükümlülerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkilidir⁹⁶.

Mükellefler açısından bir vergi türü itibariyle bağlı oldukları vergi dairesi vergi kanunlarında açıkça belirtilmiştir. Örnek olarak:

- Gelir Vergisi Kanunu 106/1. maddesinde, mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerin vergi dairesi,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6. Maddesinde, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesi,
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, mükellefin iş yerinin bulunduğu vergi dairesi,
- Emlak Vergisi Kanunu'nda, bina ve arazinin bulunduğu yerin belediyesi, ödeme yeri olarak gösterilmiştir.

Ancak bu kural kesinlik arz etmemektedir ve vergi borcu kanun itibariyle mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenmesiyle ortadan kalkmakla birlikte; V.U.K.' un 110. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere, vergi borcunun mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin belediye sınırlarının dışındaki vergi dairelerine de yatırılması kabul edilmiştir. Ancak bu halde, ödemenin yapılmış sayılması için, hangi vergi dairesinin hesabına yatırıldığıнын bildirilmesi şarttır. Ödemenin mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesiyle aynı belediye sınırları içinde bulunan başka bir vergi dairesine veya belediye dışındaki bir vergi dairesine yapılmakla birlikte, alacaklı vergi dairesinin hesabına bildirilmemiş olması durumunda vergi alacağı ortadan kalkmamaktadır⁹⁷.

Günümüzde vergi daireleri yerine bankalara ödeme yapmak da giderek yaygınlaşmıştır. Maliye Bakanlığı, vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması ve yükümlülere vergi ödemede kolaylık sağlanması amacıyla çok sayıda bankaya vergi

⁹⁶ Yusuf Karakoç (a), **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.419.

⁹⁷ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ocak, 2001, s.182.

tahsil etme yetkisi vermiştir⁹⁸. Bu yolla isteyen mükellefler; ilgili vergi dairesini, sicil numarasını ve tahakkuk fişindeki bilgileri göstermek suretiyle yetki verilmiş bankalar vasıtasıyla vergi borçlarını ödeyebilmektedirler⁹⁹.

1.4.1.2. Ödeme Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi alacağının ödenme zamanı ile ilgili iki düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemelerden ilki, "ödeme zamanı" başlıklı 111. maddede; ikincisi ise "özel ödeme zamanları" başlıklı 112.maddede yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin başlığının "özel ödeme zamanları" olmasından hareketle, 111. maddenin vergi alacağının ödenme zamanıyla ilgili genel ödeme kuralını düzenlediği sonucu çıkarılabilir¹⁰⁰.

1.4.1.2.1. Genel Ödeme Zamanları

Borçlar Hukuku'nda borcun ifa zamanının, ilke olarak, sözleşmeye taraf olanların iradeleriyle belirlenmesine karşılık, Vergi Hukuku'nun kamu hukuku karakterinin doğal bir sonucu olarak, vergi borçlarının ödeme zamanı kanunla belirlenmektedir. Süresinde ödenmeyen mükellef borçlarının artmasını önlemek için, temel vergicilik ilkeleri doğrultusunda atılması gereken ilk adım, vergilerin vade günlerinin belirlenmesidir. Böylece karışıklıkların önlenmesi sağlanacağı gibi, belirli günlerin vergi ödeme günleri olduğu konusunda ulusal bir geleneğin oluşmasına da imkân sağlanacaktır¹⁰¹.

Vergi borçlarının ödenme zamanları kendi özel kanunlarında düzenlenmiştir ve ödeme bu kanunlarda gösterilen süreler içinde yapılmalıdır. Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir (V.U.K. m.111). Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'na göre Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında, Mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen Gelir Vergisi ise Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir (G.V.K. m.117). Kurumlar Vergisi ise beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenmektedir (K.V.K. m.20). Katma Değer Vergisi'nin de, beyannamenin verileceği ayın 26. günü

⁹⁸ Recai Dönmez (a), **Vergi Uygulamaları**, Üçüncü Baskı, Web-Ofset, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1750, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 903, Eskişehir, Ekim, 2009, s.232.

⁹⁹ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, Üçüncü Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005, s.120.

¹⁰⁰ Candan, **a.g.e.**, s.182.

¹⁰¹ Recai Dönmez (b), **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, Web-Ofset, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 817, Eskişehir, Haziran, 2007, s.163.

akşamına kadar ödenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir (K.D.V.K. m.46/2). Veraset ve İntikal Vergisi tahakkukundan itibaren üç yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir (V.İ.V.K. m.19/1). Emlak Vergisi'nin ise birinci taksiti Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayında ödenmektedir (E.V.K. m.30). Motorlu Taşıtlar Vergisi de Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir (M.T.V.K. m.9).

Ayrıca vergi cezaları da doğal olarak en başta ödenmek suretiyle ortadan kalkmaktadır. V.U.K.' un 368. maddesine göre vergi cezaları; cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten; cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesinin kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren başlayarak bir ay içinde ödenmektedir¹⁰².

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere uygulanan cezaların ödenmesi, cezanın kesinleşmesini takip eden tarihten itibaren bir ay içinde yapılacaktır. Henüz vadesi gelmemiş olan vergi taksitlerinin bulunması veya taksitlerin bir kısmının daha ileriki bir tarihte ödenecek olması, kesinleşmiş olan vergi cezalarının da geciktirilmesini gerektirmemektedir. Yani, kesinleşen ceza kesinleşme tarihinden itibaren bir aylık süre içinde ödenir. Ancak, vergi mahkemesi kararından sonra bir üst yargı organında dava açılması ve bu yargı organının da yürütmeyi durdurma kararı vermiş olması durumunda, kesinleşmiş olan cezanın tahsil işlemi durur. Yürütmeyi durdurma kararının kalkması veya üst yargı organının tarhiyatı kısmen veya tamamen tasdik etmesi üzerine, vergi dairesince düzenlenen ihbarnamenin ilgiliye tebliği edilmesiyle vergi cezasının tahsil işlemi yeniden başlar¹⁰³.

1.4.1.2.2.Özel Ödeme Zamanları

Vergi kanunlarında yer alan süreler belirli bir tarih olarak değil, belirli hallerin varlığına bağlı belirlenmişse özel ödeme süresinden bahsetmek mümkündür. Özel ödeme süresi, süreyi belirleyen olayın meydana gelmesine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu nedenle doğrudan belirli bir ödeme tarihinden bahsedilememekte;

¹⁰² Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Agon Bilgi Akademi, Ankara, 2006, s.93.

¹⁰³ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.130.

ödeme tarihinin ne olduğu, genel olarak borcun tahakkuk tarihine bağlanmaktadır¹⁰⁴. Aşağıda özel ödeme süreleri ele alınarak, açıklanmaya çalışılmıştır.

1.4.1.2.2.1. İkmalen, Re'sen veya İdarece Tarh Edilen Vergilerde Ödeme Zamanı

İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit yolu ile ödenen bir vergiye ilişkinse ve taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; süresi geçmiş olan taksitlerin, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir (V.U.K. m.112/1). Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilere karşı yükümlünün vergi mahkemesine başvurma hakkı olduğundan bu vergiler ancak, 30 günlük dava açma süresinin geçirilmesinden sonra tahakkuk edebilecektir. Ayrıca, tahakkuk tarihinden itibaren de bir aylık ödeme süresi tanınmış olduğundan, taksit süreleri geçtikten sonra tahakkuk eden re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler ancak, tebliğ tarihinden itibaren iki ay içinde ödenebilecektir¹⁰⁵.

1.4.1.2.2.2. Mükellefin Ülkeyi Terk Etmesi veya Ölmesi Halinde Ödeme Zamanı

Ülkeyi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri belirtilen süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nu ele alacak olursak bu kanunda "takvim yılı içinde ülkeyi terk edenlerin beyannamelerinin ülkeyi terk etmeden önceki 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği" hükme bağlanmıştır. Örneğin ticaretle uğraşan mükellef (A) 25 Şubat 2012 tarihinde vefat etmiştir. Bu durumda, mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılarının yapacağı işlemler şu şekilde sıralanacaktır. Öncelikle ölüm tarihi itibariyle mükellefiyet kalktığından ticari faaliyet sonucu kar - zarar saptanacak ve buna ilişkin gelir vergisi beyanname (ölüm tarihini izleyen dördüncü ay sonu) 25 Haziran 2012'e kadar verilerek, hesaplanan vergiler bu süre içinde ödenecektir. Öte yandan, ölüm ile vergi cezası düştüğünden, mirasçılar vergi cezasından sorumlu tutulmayacaklardır¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Adil Nas (a), "Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları Ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukukî Sonuçları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s.210.

¹⁰⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, **a.g.e.**, s.125.

¹⁰⁶ Volkan Harmandar, "Ölüm Veya Memleketi Terk Halinde Hayat Standardı Uygulaması ve Beyanname Verme - Ödeme Süreleri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 142, Haziran, 1993, s.72.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri ise tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenecektir (V.U.K. m.112)¹⁰⁷.

Ancak memleketi terk ve ölüm halindeki söz konusu bu süreler, A.A.T.U.H.K. gereğince teminat gösterildiği takdirde, vergi kanununda belirlenen taksit zamanına kadar, taksit zamanının geçmesi durumunda ise üç ay kadar uzatılabilmektedir¹⁰⁸.

1.4.1.2.2.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açılması Halinde Ödeme Zamanı

Vergi mahkemesinde dava açılması halinde, verginin tahakkuku ertelenmekte ve tahsili durmaktadır. Bu nedenle de ödemenin ne zaman yapılacağı ayrıca düzenlenmektedir¹⁰⁹. Vergi mahkemesinde dava açıldığı için tahsili durdurulan vergilerden taksit süresi geçmiş olanların, mahkemenin kararına göre hesaplanan vergi ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde; taksit süreleri henüz geçmemiş olanların ise, taksit sürelerinde ödeneceği belirtilmiştir (V.U.K. m.112/3).

1.4.1.2.2.4. Uzlaşmaya Başvurulması Halinde Ödeme Zamanı

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar; uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse, kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşma vaki olmadığı takdirde ise, V.U.K.' un 112 ve 368. maddelerindeki hükümler ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3 hükmü çerçevesinde ödenecektir¹¹⁰.

1.4.1.2.3.Ödeme Zamanlarının Uzatılması

Hukuki güvenlik ve kanunilik ilkelerinin gereği olarak ödeme sürelerinin kanunlarda açık şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Vergi ödeme süreleri, ancak vergi kanunlarının öngördüğü haller ile vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na süre uzatma konusunda yetki verilmesi halinde, Bakanlığın bu yetkiyi kullanması ile uzamaktadır. Aşağıda ödeme sürelerinin uzamasını gerektiren haller ana hatları itibariyle ele alınmıştır¹¹¹.

¹⁰⁷ Ayşe Gınalı, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 103, Ocak-Şubat, 2011, s.234.

¹⁰⁸ Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku**, Üçüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.107.

¹⁰⁹ Karakoç (a), **a.g.e.**, s.426.

¹¹⁰ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş Beşinci Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.131.

¹¹¹ Nas (a), **a.g.m.**, s.217.

Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerden birinin meydana gelmesi halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememektedir. Bu durumda ödeme süreleri uzamakta, vade ise uzayan sürenin sona erdiği gün olmaktadır¹¹². Ayrıca mücbir sebebin kanıtlanması durumunda, kanunda belirtilen ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle mükellefe ceza kesilmeyecek, normal süresinde yerine getirilmemiş olan vergi ödevinin gerektirdiği ceza ortadan kalkacaktır¹¹³.

Sürelerin genel işleyişinin en önemli istisnalarından biri de zor durum hali ile sürelerin uzatılmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde ise bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığı'nca ek süre tanımlanmaktadır. Bu durumda vade uzayan sürenin sona erdiği gündür¹¹⁴.

Öte yandan veraset ve intikal vergisinde beyanname süresinin sonundan başlayarak iki kez verilecek 15'er günlük ek süre uygulaması sebebiyle ödeme sürelerinin uzaması söz konusu olmakta, bu durumda vade ise uzayan sürenin bittiği gün olmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belirlemeye yetkilidir. Bakanlık tarafından bu şekilde belirlenen günler, verginin vadesi yerine geçmektedir (V.U.K. m.111)¹¹⁵.

1.4.1.2.4. Ödenmenin Vadesinde Yapılmamasının Hukuki Sonuçları

Ödeme işleminin kanunen belirlenen zamanlarda yapılmaması yükümlüler için iki farklı hukuki sonucu doğurmaktadır. Bu hukuki sonuçlar gecikme zammı uygulaması ve cebren tahsil yoluna başvurulmasıdır.

1.4.1.2.4.1. Gecikme Zammı Uygulaması

Gecikme zammı uygulaması 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında düzenlenmiş olup, kamu alacaklarının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmı, vade gününü izleyen günden itibaren gecikme zammına tabi

¹¹² Karakoç (a), **a.g.e.**, s.434.

¹¹³ Tosuner, Arıkan (a), **a.g.e.**, s.288.

¹¹⁴ Adnan Gürhan, "Vergi Usul Kanunu'nda Zor Durum Sebebi İle Sürelerin Uzaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 153, Eylül, 2005, s.105.

¹¹⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, **a.g.e.**, s.126.

tutulmuştur¹¹⁶. Buna göre kamu alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 1.40 oranında gecikme zammı uygulanacaktır. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre uygulanan vergi zıya cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarına gecikme zammı uygulaması mümkün değildir (A.A.T.U.H.K. m.51). Gecikme zammı uygulaması kural olarak borç ödeninceye kadar devam etmektedir.

Vergi Hukuku'nda gecikme zammının yanı sıra gecikme faizi olarak isimlendirilen ve gecikme zammı işe aynı oranda uygulanan bir yaptırım daha vardır. Fakat iki kavram arasında farklılıklar bulunmaktadır. A.A.T.U.H.K.' da düzenlenmiş olan gecikme zammı, tahakkuk ettiği ve vadesi dolduğu halde ödenmeyen vergi borçlarına, vadenin dolduğu tarihten itibaren uygulanan bir yaptırımdır. Diğer bir deyişle, vade tarihinden sonra ödeme yapmanın bir karşılığıdır. V.U.K.' da düzenlenmiş olan gecikme faizi ise bir verginin yasa da öngörülen normal süre geçtikten sonra tarh edilmiş olmasının bir yaptırımıdır. Gecikme faizi ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile uzlaşma yoluyla kesinleşen vergilere uygulanır. Ayrıca vergi zıya cezasının miktarı hesaplanırken gecikme faizi de bir ölçüt olarak kullanılır¹¹⁷.

1.4.1.2.4.2. Cebren Tahsil Yoluna Başvurulması

Vergi borcunun vadesinde ödenmemesinden doğan bir diğer hukuki sonuç da, alacaklı kamu idaresinin bu alacağı kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil etmesidir¹¹⁸. A.A.T.U.H.K.' nın 55. maddesi hükmü gereği olarak, kamu alacağını vadesinde ödemeyenler için cebren tahsil yoluna gidilmektedir. Cebren tahsil süreci ise ödeme emrinin tebliği ile başlamaktadır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu yedi gün içinde borcunu ödemek mecburiyetindedir¹¹⁹. Aksi halde alacağın cebren tahsili aşağıdaki yollardan biri ile gerçekleşir¹²⁰:

¹¹⁶ İrfan Ermin, "Gecikme Zammı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 97, 1989, s.4.

¹¹⁷ Dönmez (a), **a.g.e.**, s.234.

¹¹⁸ Karakoç (a), **a.g.e.**, s.437.

¹¹⁹ Kemal Akmaz, Hakan Kar, "Amme Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Ve Mal Bildirimi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 47, Haziran, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7679&arananKey=Amme%20Alaca%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n%20Cebren%20Tahsilinde%20C3%96deme%20Emri%20Ve%20Mal%20Bildirimi>> (Erişim: 24.02.2013).

¹²⁰ Nas (a), **a.g.m.**, s.225.

- Kamu borçlusu teminat göstermişse, teminat paraya çevrilir yahut kefilin takibi yapılır.
- Kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki malları haczedilerek paraya çevrilir.
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflası istenebilir.

1.4.1.3. Ödeme Şekilleri

Günümüze gelinceye kadar vergilerin ödenmesinde çeşitli usuller uygulanmıştır. Bu usullerden halk temsilcileri eliyle toplama ve iltizam usulü uzunca bir süre uygulanmış, zamanımızda ise bu usuller yerini devlet memurları eliyle toplama usulüne bırakmıştır. Ancak bu usulde çok değişik şekillerde uygulanabilmekte olup; vergiler, bizzat mükellef ya da onun adına üçüncü kişilerce ödenebildiği gibi, verginin ödenmesinde kaynakta kesinti, geçici vergi, mahsup ve takas yollarına da başvurulduğu görülmüştür¹²¹.

1.4.1.3.1. Verginin Mükellef Tarafından Ödenmesi

Ödeme, alacaklı vergi dairesinin yetkili ve sorumlu memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılmaktadır. Yetkili ve sorumlu olmayan vergi dairesi memurlarına yapılan ödemeler, vergi dairesinin veznesine intikal etmezse, borçluyu borcundan kurtarmamaktadır. Borçlular, makbuzlarını vergi alacağının tahsil zamanaşımına kadar yani beş yıl boyunca saklamak ve yetkili memurlar tarafından istenildiği takdirde göstermek zorundalardır (A.A.T.U.H.K. m.40)¹²². Kuşkusuz, ödeme zamanlarının, mükelleflerin gelir durumları bakımından en uygun zamanlara denk gelmesi, taksitlendirme yapılması, vergi ödeme kolaylığını artırıcı etki yapmaktadır¹²³.

Ödemeler, Maliye Bakanlığının anlaşmalı olduğu bankalar vasıtasıyla da yapılabilmektedir. Ayrıca, A.A.T.U.H.K.'nin 41. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na ödemeleri; çizili çek kullanmak suretiyle, postaneler aracılığıyla, banka, kredi kartı ve benzeri kartları kullanmak suretiyle yaptırma konusunda da yetki verilmiştir¹²⁴. Ödemelerde, çekin tahsil dairesine veya bankaya verildiği, paranın bankaya veya postaneye yatırıldığı, banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar ile yapılan ödemelerde

¹²¹Kırbaş, **a.g.e.**, s.137.

¹²² Mehmet Arslan (a), **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş Dördüncü Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.103.

¹²³ Abdurrahman Akdoğan (c), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş On Dördüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s.163.

¹²⁴ Bilici, **a.g.e.**, s.69.

işlemin kartla yapıldığı, aktarma emri üzerine paranın tahsil dairesi hesabına geçtiği gün ödeme yapılmış sayılır (A.A.T.U.H.K. m.44)¹²⁵.

Ayrıca mükelleflerin küçük veya kısıtlıların mükellef olmaları durumunda ödemeler; bu kişiler adına, veli, vasi, kayyım gibi kanuni temsilcileri tarafından yapılabilmektedir.

1.4.1.3.2. Verginin Kaynakta Kesilmesi

Devlet bazı durumlarda vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir. Bunu sağlayabilmek için de, vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir¹²⁶.

Başkasına ait vergi dolayısıyla, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan ve verginin ödenmesinden sorumlu olan kişiye vergi sorumlusu denilmektedir. Aracı ödeyici olarak da nitelendirilen vergi sorumlusu, yasalardan kaynaklanan yetki ve sorumluluğun bir sonucu olarak, mükellefe yapılan ödemelerden vergiyi kesmekte ve yasal süreler içerisinde, usulüne uygun olarak ilgili vergi dairesine yatırmaktadır¹²⁷. Örneğin, bir işçinin vergisi, vergi sorumlusu durumunda olan işveren tarafından işçiye maaşı verilirken kaynağında kesilip vergi dairesine yatırılmaktadır. Stopaj yöntemi günümüzde büyük bir gelişme göstermiş ve geniş bir uygulama alanı bulmuştur¹²⁸. Bunun sebebi stopaj usulünün kullanılması ile tahsil masraflarının en aza inmesi, yükümlünün vergiye karşı tepkisinin azalması nedeniyle vergi kaçakçılığını azaltması, formalitelerin en aza inmesi ile vergi dairesinin daha az kişi ile muhatap olmasıdır¹²⁹.

1.4.1.3.3. Geçici Vergi Uygulaması

Vergisini beyanname vererek yatran mükellefler, vergisi kaynakta kesilenlere göre daha geç ödeme yaptığından bir vergi avantajı sağlamaktadır¹³⁰. Beyannameli mükellefler, bir önceki faaliyet dönemine ait gelirlerini daha sonra beyan etmekte ve

¹²⁵ Arslan (a), **a.g.e.**, s.104.

¹²⁶ Adnan Geçek (b), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 3, 2005, s.156.

¹²⁷ Akdoğan (c), **a.g.e.**, s.154.

¹²⁸ Erdem, Şenyüz, Tatlıcıoğlu, **a.g.e.**, s.133.

¹²⁹ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.179.

¹³⁰ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim, 2000, s.144.

bunu taksitler halinde ödemektedir. Enflasyonist nedenlerle burada bir eşitsizlik ortaya çıkmakta, işte bu tür sonuçları önlemek için de 'geçici vergi' adı verilen uygulama kabul edilmektedir. Bu uygulama devletin reel anlamda vergi kaybını önlemek ve enflasyon sebebiyle ortaya çıkan eşitsizliği engellemek için getirilmiş bir uygulamadır. Bu uygulamaya göre, içinde bulunulan faaliyet yılının üçer aylık dönem sonuçlarına göre geçici vergi ödenmekte, bu tutar yılsonu verilecek olan beyannamede ödenmesi gereken vergiden indirilmektedir¹³¹.

1.4.1.3.4. Verginin Mahsubu ve Takas

Verginin mahsubu, daha önce fazladan ödenen bir verginin yine aynı mükellefin ödeyeceğın bir başka vergiye sayılmasıdır. Örneğın Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nde mükellefler yıl içinde geçici vergi ödemektedir. İzleyen yıl verecekleri beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, daha önce ödedikleri bu geçici vergiler mahsup edilecek yani düşürülecektir¹³². Mükellefler aynı tür faaliyeti dolayısıyla elde ettiğı gelirden fazla vergi ödeme durumunda kalabilmekte, bu durumda aynı vergi kanununun uygulanmasından ve belirli bir vergi döneminde aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınmasından dolayı çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucu bu durumu önlemek amacıyla verginin mahsubu ilkesini kabul etmiştir¹³³.

Verginin takası ise, herhangi bir vergi dolayısıyla devletin alacaklı olduğu vergi tutarından, mükellefe olan devlet borcunun indirilmesidir. Takas işleminde kesinleşmiş olan iki borcun karşılıklı olarak birbirinin yerine sayılması söz konusu olup, bu işlem de vergilendirme sürecinin tahsil aşaması ile ilgili bir uygulamadır. Burada; bir taraftan devletin alacağı, diğır taraftan da mükellefin devletten alacağı tutarlar vardır. Mükellefin ödemesi gereken aşamaya gelmiş olan borç tutarından, devletten olan alacağın düşülmesi suretiyle; her iki taraf da takas tutarı kadar alacağını tahsil etmiş ya da diğır bir ifadeyle birbirlerine olan borçları takas tutarıyla sınırlı olmak üzere sona ermiş olmaktadır¹³⁴.

1.4.2. Zamanaşımı

Belli bir sürenin geçmesiyle bir hakkın talep edilmesinin imkânsız hale gelmesini ifade eden zamanaşımı kavramı gerek özel hukukta gerekse Vergi

¹³¹ Karakoç (a), **a.g.e.**, s.423.

¹³² Nurettin Bilici, Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.148.

¹³³ Kırbaş, **a.g.e.**, s.139.

¹³⁴ Akdoğan (c), **a.g.e.**, s.168.

Hukuku'nda işlenmiş olmasına rağmen farklı esas ve işlevler taşıyabilmekte ve bu nedenlerle zamanaşımı kavramı, bu iki hukuk dalı açısından ayrı ayrı incelenmektedir. Zamanaşımı kavramı Vergi Hukuku'nda önemli bir kurum olup, vergi borcu ve cezalarını doğal olmayan yollarla sona erdiren yöntemlerin en önemlilerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Hukuku'nda zamanaşımı ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

1.4.2.1. Zamanaşımı Kavramı

Ödeme dışında vergi borcu ve cezalarını sona erdiren en önemli nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Alacaklı kamu idareleri, kanunlarda belirtilen sürelerin geçmesinden sonra kamu borcunu tahakkuk ettirmek ve tahsil etmek hakkını yitirmekte ve kamuya olan borç sona ermektedir¹³⁵. Bu haliyle, zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle hak isteme veya dava açma imkânının ortadan kalkması olarak tanımlanabilir¹³⁶.

Zamanaşımı hem özel hukukta hem de kamu hukukunda uygulama alanı bulan hukuki bir müessesedir. Özel hukukta zamanaşımı kavramından, bir hakkın kazanılmasında veya kaybedilmesinde yasanın kabul etmiş olduğu sürenin tükenmesi anlaşılmaktadır. Yasa, zamanaşımı süresinden yararlanan lehine öngördüğü zamanaşımı süresinin dolmasına bir hakkın kazanılması sonucunu bağlamışsa 'kazandırıcı zamanaşımından' söz edilir. Sürenin dolması hakkın varlığını ortadan kaldırmamakla birlikte, zamanaşımından yararlanan lehine kendisine karşı ileri sürülen hakkın dava yoluyla elde edilmesini engelleyici sonuç doğuruyorsa zamanaşımı süresi 'düşürücü zamanaşımı' olarak adlandırılmaktadır¹³⁷.

Kamu hukukunun alt dalı olan Vergi Hukuku'nda zamanaşımı ise; kamu hukukunun birey ve toplum arasındaki ilişkiyi gözetmesinin bir gereği olarak, özel hukukta yer alan zamanaşımı müessesinden farklı işlemektedir¹³⁸. Vergi Hukuku'nda zamanaşımı kavramı, bu alanın özelliklerinden dolayı özel hukuktakinden ayrılmakta ve daha çok hak düşürücü süreye benzemektedir. Özel hukuktaki zamanaşımı gibi ve hak

¹³⁵ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ekim 2002, s. 229.

¹³⁶ Oktar, **a.g.e.**, s.132.

¹³⁷ Ayşe Havutçu, "Haksız Fiil Sorumluluğunda Zamanaşımı Sürelerinin Başlangıcı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, Basım Yılı: 2012, s.581.

¹³⁸ Recep Beyazkılıç, Mesut Kaplan (a), "Amme Alacaklarında Zamanaşımı ve Terkin", **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım, 2008, s.152.

düşürücü süreden farklı olarak, Vergi Hukuku'ndaki zamanaşımı vergi borcunu açıkça ortadan kaldırmamakta, sadece bunu dava ve talep etme hakkını düşürerek tabii bir borç haline getirmektedir¹³⁹.

Ayrıca Borçlar Hukuku'nda zamanaşımı hâkim tarafından re'sen dikkate alınmamakta, ancak borçlu tarafından bir def'i olarak ileri sürülebilmektedir. Zamanaşımına uğrayan özel bir alacak eksik bir borç haline gelmekte ve alacaklının talep hakkı ortadan kalkmamaktadır. Borç, borçlu tarafından rızaen ya da bilinmeden ödenirse bu geçerli bir ödeme olup, artık geri istenememektedir. Vergi Hukuku'nda ise zamanaşımı bir def'i olmayıp vergi dairesi ve hakim tarafından re'sen dikkate alınmaktadır. Çünkü Vergi Hukuku'nda re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Vergi Hukuku'nda zamanaşımı süresinin dolmasından sonra idarenin alacağı talep etme yetkisi ortadan kalkmakta ve ancak yükümlünün rızası ile ödenebilir bir hale gelmektedir. Yükümlü zamanaşımının geçtiğini bilmeden borcunu ödeyecek olursa, bunu geri isteyebilir¹⁴⁰. Yani bu anlamda Vergi Hukuku'nda zamanaşımı ile borç düşmemekte, zamanaşımına uğramış bir borcun borçlu tarafından bilerek veya bilmeden ödenmesi geçerli bir ödeme sayılmaktadır¹⁴¹.

Vergi hukuku alanında zamanaşımı uygulamasının lehine ve aleyhine farklı görüşler ileri sürülmüştür. Zamanaşımının lehine olarak¹⁴²;

- Zamanaşımının kabul edilmemesi halinde, vergi mükelleflerini uzun süre vergi borcu ödeme baskısı altında bırakarak onların serbest hareket etme imkanını ortadan kaldıracacağı ve yapmaları gereken yatırımları yapmaktan alıkoyabileceği,
- Zamanaşımına yer verilmemesi durumunda defter ve belgeleri uzun süre saklama zorluğu nedeniyle belirli bir zamandan sonra mükelleflerin haklarını ispatlamada zorluklarla karşı karşıya bırakılabileceği,
- Böyle bir müesseseye Vergi Hukuku alanında yer verilmesiyle, vergi idaresi ve vergi yargısının daha süratli çalışmasının sağlanabileceği, gibi nedenler ileri sürülmüştür.

Gerçekten borçlu olduğundan bile haberi olmayan, hatalı hesap sonucu 20 yıl öncesinde çok küçük bir tutarda eksik vergi ödemiş bir mükellefi, alacaklı kamu idaresinin 20 yıl sonra bulup, borcu ile borca bağlı alacaklarını birlikte hesaplayıp çok

¹³⁹ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s.106.

¹⁴⁰ Atar, **a.g.e.**, s.103.

¹⁴¹ Akif Erginay (b), **Vergi Hukuku**, On Beşinci Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s.93.

¹⁴² Mutluer, **a.g.e.**, s.110.

büyük bir tutardan sorumlu tuttuğunu düşünürsek, böyle bir durumda kalan mükellefin neler hissedeceği açıktır. Doğrudan devleti suçlayacak ve daha önce neden kendisinden borcun talep edilmediğini sorgulayacaktır. Kanunlar ile kendisine çıkış yolu bulamayınca da zamanında işini yapmadığı için devlete ve hukuk devleti ilkesine olan güvenini yitirecek ve isyan edecektir¹⁴³.

Bunun yanı sıra zamanaşımı uygulamasının aleyhine olan görüşlerden bahsedecek olursak, vergi ödevlerini düzenli bir şekilde yerine getiren mükellefler aleyhine eşitsizlik yarattığı gibi, vergi kaçırmayı teşvik ederek vergi gelirlerinde azalmaya yol açabileceği ileri sürülmektedir¹⁴⁴.

1.4.2.2. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Çeşitleri

Vergi Hukuku'nda verginin aslı ve cezası açısından iki tür zamanaşımı söz konusudur. Bunları; verginin aslı açısından 'tahakkuk zamanaşımı' ve 'tahsil zamanaşımı', ceza açısından da 'ceza kesme zamanaşımı' ve 'ceza tahsil zamanaşımı' şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

1.4.2.2.1. Tahakkuk Zamanaşımı

Tahakkuk zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmemesi, bir başka deyişle, tahakkuk ettirilmemesi halinde söz konusu olan zamanaşımı türüdür.

Vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğmakla birlikte, tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılmaması halinde mükellef için hukuki bir sonuç ortaya çıkmayacak, alacak tahsil edilemeyecektir. Vergi dairesinin, mükellefin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplayarak usulüne uygun şekilde bildirmesi belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. İşte, kanunla tayin edilen bu zamanaşımı süresi içinde tahakkuk ettirilmeyen vergi borcunun kalkması gerekecektir¹⁴⁵. Bundan sebeple de, tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, alacaklı vergi idaresinin o vergiye yönelik olarak tarhiyat ve tebligat yapması halinde yaptığı işlemler hükümsüz olacaktır.

Tahakkuk zamanaşımı alacağın istenebilmesini ortadan kaldırmaktadır. Borçlunun isteği üzerine ödeme olanağını kaldırmamakta ve buna göre tahakkuk zamanaşımına uğrayan bir vergiyi mükellef ödemek isterse, bu isteği kabul edilmektedir¹⁴⁶.

¹⁴³ Çelik, a.g.e., s.229.

¹⁴⁴ Oktar, a.g.e., s.132.

¹⁴⁵ Oktar, a.g.e., s.134.

¹⁴⁶ Çelik, a.g.e., s.230.

V.U.K.' un 114.maddesinde tahakkuk zamanaşımı, “vergi alacağıının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar” şeklinde belirtilmiştir. Beş yıllık süre, aksine özel bir hüküm bulunmadıkça, V.U.K.' a tabi tüm vergiler için geçerlidir. Tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla birlikte vergi idaresinin, vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi de ortadan kalkmaktadır. Tarh zamanaşımının başlangıcı kural olarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın başıdır. Bu sebeple her şeyden önce vergi alacağıının doğduğu takvim yılının bilinmesi gerekmektedir¹⁴⁷. Örneğin; 2008 takvim yılı gelir vergisine ilişkin tarhiyatın 2009, 2010, 2011, 2012 ve nihayet en geç 2013 yılının son gününe kadar tarh ve tebliğ edilmesi gerekmektedir. Öngörülen zaman içinde tebliğ işlemi yapılmazsa, işlem zamanaşımına uğramış olmakta; zamanaşımına uğramış bir verginin tarh ve tebliğ edilmesi durumunda da mükellef açısından bir sonuç doğmamaktadır¹⁴⁸.

1.4.2.2.1.1. Özel Durumlarda Tahakkuk Zamanaşımı

Bazı durumlarda tahakkuk zamanaşımının süresinin tespiti özellik arz etmektedir. Bu durumlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1.4.2.2.1.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Tahakkuk Zamanaşımı

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde zamanaşımı, işin sonuçlandığı tarihi izleyen takvim yılının başında başlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri” başlıklı 42. maddesinde, “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.” hükmü yer almaktadır. Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere, gelir işin bittiği yılın geliri sayılacak ve zamanaşımı süresi de o yılı takip eden yılın başından itibaren başlayacaktır¹⁴⁹. Yıllara sâri işlerle birlikte diğer ticari faaliyetlerin aynı anda yapılması halinde, yıllara sâri iş ile ilgili gelir ve giderler ile diğer iş ile ilgili gelir ve giderlerin zamanaşımı bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir¹⁵⁰.

¹⁴⁷ İbrahim Organ, Doğan Bozdoğan, “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart, 2012, s.177.

¹⁴⁸ Gerçek, **a.g.e.**, s.107.

¹⁴⁹ M. Tarih Ufuk (b), “Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 113, Mayıs, 2002, s.65-66.

¹⁵⁰ Doğan Alantar, “Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, Şubat, 2004, s.102.

Bunu bir örnekle açıklayacak olursak; Gelir Vergisi mükellefi olan (H); hem yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi yapmakta, hem de dayanıklı tüketim malları ticaretiyle uğraşmaktadır. Mükellef (H); 2006 takvim yılında başlamış olduğu yıllara sirayet eden inşaat işini 2008 yılında tamamlamıştır. Mükellefin, 2005 yılındaki ortak genel giderleri toplamı 150 bin TL'dir. Bu ortak giderler G.V.K.'nın 43. maddesi esasına göre dağıtılmış ve 60 bin TL inşaat işine, 90 bin TL de dayanıklı tüketim malı ticareti işine isabet etmiştir. Bu şekilde masraf unsuru olarak tespit edilen ortak genel giderler, ilgili hesaplara masraf olarak intikal ettirilmiştir. Bu durumda; 2005 yılındaki müşterek genel giderlerden, dayanıklı tüketim malı ticareti işine isabet eden 90 bin TL tutarındaki miktar için, zamanaşımı 01.01.2007 tarihinden itibaren başlayacak ve 31.12.2011 tarihinde sona erecektir. Aynı yılda yani 2006 yılında ortak genel giderlerden, yıllara sirayet eden inşaat işine isabet eden 60 bin TL tutarındaki kısma ait zamanaşımı ise, inşaatın bittiği 2008 yılını takip eden 01.01.2009 tarihinden başlayacak ve 31.12.2013 tarihinde son bulacak yani zamanaşımına uğrayacaktır¹⁵¹.

1.4.2.2.1.1.2. Tasfiye Halinde Tahakkuk Zamanaşımı

K.V.K.'nın 30. maddesine göre, kurumların tasfiyesinde, tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, tarh zamanaşımı tasfiyenin son bulunduğu dönemi takip eden yılın başından başlar. Buna göre, tasfiye başladığı takvim yılında bittiği takdirde zamanaşımı bakımından özellik yoktur. Zamanaşımı süresi ertesi takvim yılından başlayarak beşinci yılsonunda dolmuş olur.

Tasfiye birden fazla dönemde gerçekleştirildiğinde, bütün dönemlere ait zamanaşımı, tasfiyenin sonuçlandığı yılı izleyen takvim yılı başından başlar ve beşinci yılsonunda dolar. Örneğin, 12.09.2002 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda, tasfiye 05.05.2008 tarihinde sonuçlanmış ise, tarh zamanaşımı 01.01.2009 tarihinde başlar ve 31.12.2013 tarihinde dolar. 31.12.2013 tarihine kadar 12.09.2002-05.05.2008 tarihleri arasındaki tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir¹⁵².

1.4.2.2.1.1.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Tahakkuk Zamanaşımı

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesine göre mükellefiyet; beyannamenin verildiği tarihte, hiç beyanname verilmeyen durumlarda veya beyanname verilmekle birlikte beyannamede gösterilmeyen mallarda durumun idare tarafından öğrenildiği tarihte başlar. V.İ.V.K.'da zamanaşımı vergiyi doğuran olaya değil

¹⁵¹ Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.148.

¹⁵² Gürol Ürel, Kenan Şeker, "Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrahiminde Özellikli Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, Şubat, 2004, s.173.

mükellefiyetin başlangıcına bağlanmaktadır. Bu hüküm mükellefiyetin başlangıcını “idarenin öğrendiği” tarihe ertelediğinden zamanaşımı başlangıç tarihini etkilemektedir. Durumu idarenin öğrenmemesi halinde zamanaşımı sonsuza kadar uzayacak ve devletin vergiyi talep etme hakkı mevcut olacaktır¹⁵³. Örnek verecek olursak; (A) şahsına 2006 yılında ölüm veya hibe suretiyle bir intikal vaki olmuştur. (A) şahsı kendisine intikal eden mallar için herhangi bir beyanda bulunmamıştır. Bu olayı; vergi dairesi 2008 yılında tespit etmiştir. Bu duruma göre zamanaşımı süresi; 01.01.2009 tarihinde başlayacak 31.12.2013 tarihinde sona erecektir. İşte böyle bir durumda vergi dairesi; 31.12.2013 tarihine kadar (A) şahsı için, vergi tarh ve tebliğ edebilecektir¹⁵⁴.

Ölüm ve intikal olaylarından vergi idaresinin çoğu kez haberdar olmaması, taşınmaz malların vergi kayıtlarında bulunmaması ve vergi tarhı için terekenin yazılması, defter tutma ve resmi tasfiye işlemlerinin tamamlanmasını beklemek zorunluluğu gibi nedenler yasa koyucuyu Veraset ve İntikal Vergisi’nde tahakkuk zamanaşımının başlangıcı bakımından böyle bir düzenlemeye yöneltmiştir. Ancak bu hüküm zamanaşımı süresinin, zamanaşımının kamu düzenini sağlamak amacıyla bağdaşmayacak ölçüde uzaması sonucunu doğurduğundan eleştirilere maruz kalmıştır¹⁵⁵.

1.4.2.2.1.1.4. Emlak Vergisinde Tahakkuk Zamanaşımı

Emlak Vergisi’nde de zamanaşımı süresi beş yıldır. Ancak, Emlak Vergisi Kanunu, bina ve arazi vergilerinde zamanaşımı başlangıcını özel olarak hükme bağlamıştır. E.V.K.’nın 40. maddesinde, “Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.” hükmü yer almaktadır. Gerek Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu gerekse Emlak Vergisi Kanunu’nun vergide tarh zamanaşımı bakımından koyduğu hükümler, zamanaşımı kavramına bir ölçüde istisna teşkil etmektedir. Her iki vergide de vergiyi doğuran olaylar, gerçekte, sonsuz olarak vergi dairesinin takip yetkisi altındadır¹⁵⁶.

1.4.2.2.1.1.5. Damga Vergisinde Tahakkuk Zamanaşımı

Damga Vergisi’nde zamanaşımı 5 yıl olup, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamaktadır. Damga Vergisi’nde vergiyi doğuran olay

¹⁵³ Neslihan Coşkun Karadağ, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ ve ‘Ödeme’ ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 3, 2012, s.1030.

¹⁵⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.152.

¹⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.135.

¹⁵⁶ Ufuk (b), **a.g.m.**, s.67.

vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde; "Damga Vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar." hükmüne yer verilmiştir¹⁵⁷. Bunun sonucu olarak vergi alacağının yeniden doğması ile beş yıllık zamanaşımı süresi de ertesi takvim yılının başından itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır¹⁵⁸.

Damga Vergisi'ndeki tarh zamanaşımı ile ilgili özel düzenlemeyi, zamanaşımının yeniden başlaması olarak değil vergiyi doğuran olayın ikinci kez ortaya çıkması, başka bir ifade ile ayrı bir vergi alacağının doğması olarak düşünmek gerekir. Zira yeniden bu evraktan yararlanılması halinde eğer vergi oranları değişmişse yeniden yararlanılan tarihte geçerli olan vergi uygulanacak veya vergiye tabi olmaktan çıkmışsa vergi tarh edilmeyecektir¹⁵⁹.

Örneğin, 1998 yılında düzenlenen bir belge 2008 yılında mahkemeye ibraz edilirse, vergi alacağı 2008 yılında yeniden doğar ve zamanaşımı süresi 2009 yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlayıp, 2013 yılının sonunda dolar¹⁶⁰.

1.4.2.2.1.1.6. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Tahakkuk Zamanaşımı

Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı süresi, Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre, "114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez." hükmü bulunmakta; ancak, bazı durumlar özellik arz etmektedir.

- Zamanaşımı Süresinin Son Yılında Tarh ve Tebliğ Olunan Vergilerde;

Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesinde," Zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ olunan vergilerde, düzeltme zamanaşımı, hatanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıldır. " hükmü yer almaktadır. Buna göre zamanaşımı süresi, bir yıla kadar uzayabilecektir. Örneğin; Gelir Vergisi mükellefi Bay (A)' ya 2007 takvim yılı matrahı ile ilgili olarak yapılan re'sen tarhiyata ilişkin 03.07.2012 tarihli ihbarnamede yapılan bir vergi hatası nedeniyle, düzeltme zamanaşımı 03.07.2013 tarihine kadar uzayacaktır.

¹⁵⁷ Alantar, **a.g.m.**, s.104.

¹⁵⁸ Ufuk (b), **a.g.m.**, s.67-68.

¹⁵⁹ Adil Nas (b), "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 2, 2011, s.318.

¹⁶⁰ Yılmaz, **a.g.e.**, s.49.

Oysa, 2007 yılı hesaplarına ilişkin genel zamanaşımı süresi 31.12.2012 tarihinde son bulmaktadır¹⁶¹.

- İlan Yolu İle Yapılan Tebliğ Üzerine Tahakkuk eden Vergilerde;

Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesinde zamanaşımı, "İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz." hükmü bulunmaktadır. Örneğin; 2004 yılına ilişkin olarak ikmalen tarh edilen 5 bin TL vergi, hata sonucu, ihbarnamede 7 bin TL olarak yer almıştır. İlanen tebliğ 20.10.2006 tarihinde yapılmıştır. Mükellef vergi dairesine başvurmadığı için, tebliğ, 20.11.2006 tarihinde tekemmül etmiş, dava yoluna gidilmediğinden de, 25.12.2006 tarihinde tarhiyat kesinleşmiştir. Buna göre, söz konusu verginin vadesi, 20.01.2007 olduğundan, tahsilat zamanaşımı süresi, 31.12.2012 tarihinde sona erecektir. Mükellefe ödeme emri 20.05.2012 tarihinde tebliğ edildiğinde, düzeltme zamanaşımı süresi, 20.05.2013 tarihine kadar uzayacaktır¹⁶².

1.4.2.2.1.2. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Durması ve Kesilmesi

Vergi Hukuku'nda bir takım hukuki ve fiili mecburiyetlerin bir sonucu olarak zamanaşımını durduran ya da kesen sebeplere de yer verilmiştir. Zamanaşımının durması halinde engel sebebin çıkması ile süre durmakta ve engelin kalkması halinde de durduğu yerden devam etmektedir. Zamanaşımının kesilmesi halinde ise, sürenin kesilmesine yol açan engelin ortaya çıkması halinde o ana kadar ki geçen süre dikkate alınmamakta, engel sebebin ortadan kalkmasıyla da süre yeniden (baştan) başlamaktadır. Vergi Hukuku'nda zamanaşımının varlığı gibi, zamanaşımını durduran ya da kesen sebeplerin de re'sen dikkate alınması gerekmektedir¹⁶³.

1.4.2.2.1.2.1. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Durması

Zamanaşımı süresinin durmasında maksat; zamanaşımı süresinin hesabında, durma tarihinden evvelki devre ile durma tarihinden sonraki devrenin toplanmasıdır. Yani zamanaşımı süresinin bu iki devre toplamı olarak hesaplanmasıdır.

Vergi dairesinin matrah takdiri için; takdir komisyonuna başvurması, zamanaşımını durdurmaktadır. Duran zamanaşımı, takdir komisyonunun kararını vergi

¹⁶¹ M. Tahir Ufuk (c), "Vergi Hukukunda Zamanaşımı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 202, Haziran, 1998, s.27-28.

¹⁶² Ufuk (b), **a.g.m.**, s.68.

¹⁶³ Atar, **a.g.e.**, s.106.

dairesine tevdiini takip eden günden itibaren, kaldığı yerden işlemeye devam eder. Bu durum vergi cezaları bakımından da aynen geçerlidir¹⁶⁴.

Bazen takdir komisyonlarının matrah takdir etmemeleri veya eksik matrah takdir etmeleri nedeniyle vergi daireleri, matrah takdiri için vergi yargı organlarına başvurumaktadırlar. Danıştay, vergi idaresinin takdir komisyonunun kararına karşı vergi mahkemesine başvurması halinde de zamanaşımının duracağını kabul etmektedir¹⁶⁵.

Ayrıca kişinin elinde olmayan dış etkenler nedeniyle hukuken üzerine düşen görevlerini yapamamasına neden olan mücbir sebeplerin varlığı hali de, zamanaşımını durduran nedenlerden biridir. Olayın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için durumun bazı şartlar altında gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁶⁶. Bu mücbir sebep şartları V.U.K.' un 13. maddesinde;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, hastalık ve tutukluluk halleri,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elden çıkmış olması gibi vakalar olarak sayılmıştır.

V.U.K. m.15/1'de madde hükmüne göre, 13. maddede sayılan mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde sürelerin, bu sebeplerin kalkmasına kadar işlemeyeceği, tahakkuk zamanaşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağı öngörülmüştür.

1.4.2.2.1.2.2. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Zamanaşımının kesilmesi; kanunda öngörülen sebeplerden birinin meydana gelmesiyle işlemekte olan zamanaşımının işlenmiş olan kısmının ortadan kalkması, işlemekte olan zamanaşımının işlenmiş olan kısmının hiçbir etkisinin kalmamasıdır. Kesilme durumunda, zamanaşımını kesen olaydan itibaren zamanaşımı süresi yeniden başlamaktadır¹⁶⁷.

Vergi Usul Kanunu'nda tahakkuk (tarh) zamanaşımının kesilmesi hali özel şekilde düzenlenmiş değildir. Ancak 6183 Sayılı Kanun'un 103. maddesinde

¹⁶⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.155.

¹⁶⁵ Çelik, **a.g.e.**, 231.

¹⁶⁶ Mutluer, **a.g.e.**, s.114.

¹⁶⁷ Mehmet Arslan (b), **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.53.

kesilen zamanaşımının ertesi takvim yılı başından yeniden işlemeye başlayacağı hükme bağlanmıştır¹⁶⁸.

1.4.2.2.1.3. Tahakkuk Zamanaşımının Sonuçları

V.U.K.' daki tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Mükellefe bu süreden sonra vergi ihbarnamesi ve ödeme emrinin gönderilmemesi gerekmektedir. Zamanaşımının süresinin geçmesiyle vergi alacağı ortadan kalkmaktadır. Verginin eksik tarh edilmesi nedeniyle ikmalen tarhiyata gidilebilmesi ancak zamanaşımı süresinin dolmamasına bağlı bulunmaktadır. Aynı şekilde usule aykırılık nedeniyle yargı kararı ile kaldırılan bir verginin, vergi idaresi tarafından tarh edilebilmesi için zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekmektedir. V.U.K.' un 138. maddesi uyarınca; vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabilir. Başka bir deyişle tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra idare vergi incelemesi yaptıramaz¹⁶⁹.

1.4.2.2.2. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı, vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olmak üzere, A.A.T.U.H.K.' nin 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır¹⁷⁰.

A.A.T.U.H.K. tahsil zamanaşımının başlangıcını “vade tarihine” bağlamıştır. Buna göre tahsil zamanaşımı alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının başından itibaren başlamaktadır. Verginin vadesi, ilgili verginin özel kanunlarla belirlenmiş ödeme süresinin son gününü ifade etmektedir (A.A.T.U.H.K. m.37/3, V.U.K. m.111/2)¹⁷¹.

1.4.2.2.2.1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Durması

Tahsil zamanaşımının durması ya da hangi durumlarda işlemeyeceği, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 104. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre tahsil zamanaşımı süresi üç halde işlememektedir:

- Vergi yükümlüsünün yabancı ülkede bulunması,

¹⁶⁸Alantar, **a.g.m.**, s.107.

¹⁶⁹Nas (b), **a.g.m.**, 326.

¹⁷⁰Organ, Bozdoğan, **a.g.m.**, s.177.

¹⁷¹Karadağ, **a.g.m.**, s.1031.

- Hileli iflas etmesi,
- Terekenin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmaması halinde tahsil zamanaşımı duracaktır.

Sayılan bu hallerde vergi borcu tahsil edilebilir duruma gelmesine rağmen, belirtilen nedenlerden ötürü takibi imkânsız veya çok zordur. Bu yüzden sözü geçen durumların devamı süresince, zamanaşımı işlemeyecektir¹⁷². Sonuç olarak tahsil zamanaşımı, sürenin işlememesine neden olan sebebin kalktığı günün bitmesinden itibaren işlemeye devam edecektir¹⁷³.

1.4.2.2.2.2. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Tahsil zamanaşımı süresini kesen nedenler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 103. maddesinde on bent halinde sayılmıştır. Sayılan haller dışında zamanaşımın kesilmesi mümkün değildir. Tahsil zamanaşımı süresini kesen nedenler¹⁷⁴;

- Ödeme: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 40-44. maddelerindeki şekillere uygun olarak yapılan ödemeler
- Haciz Uygulaması: Yükümlünün, ödeme süresi içinde borcunu ödememesi halinde menkul ve gayrimenkul malları ile hak ve alacakları üzerine konan haciz (A.A.T.U.H.K. m. 64, 77-79, 88).
- Cebren tahsil ve takip işlemleri sonunda yapılan her çeşit tahsilat
- Ödeme Emri Tebliği: bu tebliğ Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesine uygun olarak yapılmalıdır. Vergi yükümlüsünün aynı vergi borcuna ilişkin olarak ikinci kez ödeme emri tebliğ edilmesi tahsil zamanaşımını kesmeyecektir. Ödeme emrinin tebliğinde V.U.K.' un hükümlerine uyulmamış olması halinde de zamanaşımının kesilmesi geçerli değildir.
- Mal bildiri, mal edinme ve mal artışlarının bildirilmesi
- Yukarıda belirtilen işlemlerde herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması
- Uyuşmazlık konusu kamu alacaklarında yargı organlarınca bozma kararı verilmesi, bu durumda bozma kararının vergi yükümlüsüne veya vekiline tebliğ edildiği tarihte zamanaşımı kesilir.

¹⁷² Muharrem Erim (a), "Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs, 2004, s.185.

¹⁷³ Organ, Bozdoğan, **a.g.m.**, s.179.

¹⁷⁴ Erim (a), **a.g.m.**, s.186.

- Kamu Alacağıın Teminata Bağlanması: Teminat kalkıncaya kadar zamanaşımının kesilmesi devam eder. Vergi borcundan dolayı verilen teminat mektubu süresiz olarak verildiği takdirde vergi borcunun zamanaşımını da süresiz olarak keseceği, borcun ödenmesi yolunda teminatçı bankaya yapılan bildirim kamu alacağını muaccel hale getirmeyeceği karara bağlanmıştır.

- Yargı organlarında yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi
- İki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması
- Amme alacağıın özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması halleridir.

Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlamaktadır. Ancak zamanaşımının bir bozma ile kesilmesi halinde, sürenin başlangıcı yeni vade gününün rastladığı takvim yılının ilk günü olmaktadır. Kamu alacağıın teminata bağlanması veya yürütmenin yargı organlarınca durdurulması halinde zamanaşımı süresi teminatın kalktığı, yürütmenin durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılının ilk günü işlemeye başlayacaktır¹⁷⁵.

1.4.2.2.3. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları

Tahsil zamanaşımı, idare yönünden hak düşürücü niteliktedir. Alacaklı idareler, vadenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içerisinde alacağı nakden ya da mahsuben hesaplarına intikal ettirmedikleri takdirde, borçlunun rızasına dayalı ödeme haricinde, artık alacağı talep hakkını kaybetmektedirler. Doğal olarak da tahsilatı gerçekleştirmek amacıyla borçluya ödeme emri tebliği, kişi hakkında cebri takibe girişilmesi gibi herhangi bir idari işlem tesisi de mümkün değildir¹⁷⁶.

1.4.2.2.3. Ceza Kesme Zamanaşımı

Zamanaşımı süresinin dolması, vergi cezalarını da ortadan kaldıran sebeplerden birisidir. Ceza kesmede zamanaşımı, yasanın belirttiği koşullar altında belli bir sürenin geçmesiyle vergi dairesi tarafından ceza kesme yetkisinin zaman olarak sınırlandırılmasıdır. Ceza kesme zamanaşımının amacı, yükümlüleri belirsiz bir süre devam eden suçluluk duygusundan kurtarmak, vergi yönetimine sürat ve etkinlik

¹⁷⁵ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s.150.

¹⁷⁶ Yakup Tokat, "Vergi Tahsil Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 209, Mayıs, 2010, s.68.

kazandırmak, ispat zorluğu taşıyan olayların bir bakıma toplum vicdanında kaybolması nedeniyle tekrar ortaya çıkmasını önlemektir¹⁷⁷.

V.U.K.' un "Ceza Kesmede Zamanaşımı" başlığını taşıyan 374. maddesinde, Kanun'un 113 ve 114. maddelerinde vergi alacağı için tanımlanan tarh zamanaşımına benzer şekilde, vergi idaresi tarafından kesilecek cezalar için zamanaşımı süreleri belirtilmiş ve bu sürelerin geçmesinden sonra vergi cezası kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır¹⁷⁸.

Ceza kesmede zamanaşımı süresi, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarında farklıdır. Zamanaşımı süresi; vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beşinci yılın sonunda dolar¹⁷⁹.

Usulsüzlük kabahatlerinde ceza kesmede zamanaşımı, usulsüzlük kabahatinin türüne göre değişmektedir. Usulsüzlük kabahatleri başlıca iki gruba ayrılmaktadır. Birincisi "genel usulsüzlükler" olarak nitelendirilen ve iki derece halinde düzenlenmiş olan, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasına ilişkin cezalardır (V.U.K. m.351). Usulsüzlüklerin ikinci türü ise, "özel usulsüzlük" olarak nitelendirilmekte ve genellikle vergi uygulamasına ilişkin belge düzenini yerleştirmeyi amaçlayan hükümlere uyulmamasına ilişkin cezalardır. Bunlardan birinci gruba giren, yani genel usulsüzlükler için zamanaşımı süresi 2 yıl; ikinci grup, yani özel usulsüzlükler için ise, 5 yıldır. Her iki grup usulsüzlükler için ceza kesmede zamanaşımının başlangıcı, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci günüdür¹⁸⁰.

Kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarında ceza kesme zamanaşımı süresi ise, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır¹⁸¹.

Ceza kesmede zamanaşımı da "...cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden..." başlayarak vergi ceza türlerine göre kanunda öngörülen süreler geçtikten sonra vergi cezasının kesilmesinin (ceza

¹⁷⁷ Osman Pehlivan, "Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 119, Temmuz, 1991, s.65.

¹⁷⁸ Azmi Demirci, "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu İle Uyumu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 297, Mayıs, 2006, s.30.

¹⁷⁹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Mayıs, 2008, s.991.

¹⁸⁰ Pehlivan, **a.g.m.**, s.66.

¹⁸¹ Nevzat Erdağ, **Türk Vergi Sistemi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s.342.

ihbarnamesi düzenlenmesinin) önüne geçmektedir. Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde, ceza kesmede zamanaşımı süresi de durmaktadır. Duran zamanaşımı, tarh zamanaşımında olduğu gibi, mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır. Ceza kesmede zamanaşımında tahakkuk zamanaşımından farklı olarak, ceza kesme zamanaşımı süresi içinde ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesiyle zamanaşımının da kesilmiş olacağına ilişkin hükme yer verilmiş olmasıdır¹⁸². Böylece ihbarnamenin ceza muhatabına gönderilmesiyle birlikte ceza kesmede tahakkuk zamanaşımı kesilmiş ve tahsil zamanaşımı işlemeye başlamış olacaktır¹⁸³. Yani buradaki “kesilme” kavramı ceza kesmede zamanaşımı süresinin baştan başlamasını değil, bu aşamada “ceza kesmede zamanaşımı”nın söz konusu olamayacağını ifade etmek için kullanılmaktadır¹⁸⁴.

1.4.2.2.4. Ceza Tahsil Zamanaşımı

Ceza tahsil zamanaşımında, ceza kesme zamanaşımında olduğu gibi suçun niteliğine göre süre değişmemekte ve tüm cezalarda ceza kesinleştikten sonra tahsil zamanaşımı 5 yıl olarak kabul edilmektedir¹⁸⁵.

Cezaların vadeleri, kesilen cezaya ilişkin dava açma süresi içinde dava açılmazsa bu sürenin bitimini takip eden bir ay, dava açılırsa vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin tebliğinden itibaren bir aydır. Bu bir aylık süreleri takip eden yılın başından itibaren beş yıllık süre başlayacaktır. Ceza tahsil zamanaşımının durma ve kesilme ile ilgili koşullar, tahsil zamanaşımındakilerle aynıdır. Ceza, tahsil zamanaşımı süresi içinde tahsil edilmezse vergi dairesi cezayı mükellefin rızası olmadan zorla tahsil edememektedir¹⁸⁶.

1.4.3. Terkin

Terkin; kelime anlamıyla silinme anlamına gelmektedir. Vergi Hukuku'nda terkin de, olumsuz bazı şartların gerçekleşmesi halinde mükellefin vergi borçlarının silinmesi anlamına gelmektedir¹⁸⁷. Çalışmanın bu kısmında zamanaşımı dışında vergi alacağını ortadan kaldıran doğal olmayan nedenlerden ikincisi olan, terkin işlemi ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

¹⁸² Erdoğan Arslan, “Tarh Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 314, Ekim, 2007, s.30.

¹⁸³ Pehlivan, **a.g.m.**, s.68.

¹⁸⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.135.

¹⁸⁵ Beyazkılıç, Kaplan (a), **a.g.m.**, s.155.

¹⁸⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003, s.151-152.

¹⁸⁷ Mutluer, **a.g.e.**, s.115.

1.4.3.1. Terkin Kavramı

Terkin; vergi idaresinin, bir vergi aslının ve/ ya da cezasının yükümlüden ve/ ya da ceza muhatabından tahsilinden vazgeçmesi sonucunda bunlara ilişkin kayıtların silinip, vergi asıl veya cezasının ya da her ikisinin bütün sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırılmasıdır¹⁸⁸.

Vergi Hukuku'nda terkin, tahakkuk etmiş olan bir verginin, kamu idaresinin alacaklarından düşülerek, kayıtlarının silinmesini ifade etmektedir. Bu yolla vergi alacağı ve vergi cezası, kısmen veya tamamen, bütün hukuksal sonuçları ile ortadan kalkmaktadır. Bir başka tanımda vergi terkini, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptali yahut tahsil edilen verginin mükellefe red ve iadesi suretiyle vergi alacağını ortadan kaldıran bir işlemdir¹⁸⁹.

Terkin işlemi idari bir işlemdir. Bilindiği gibi idarenin tek yanlı olarak kişiler hakkında hukuki sonuç doğuran işlemlerine idari işlem adı verilmektedir. Burada önemli ve ayırt edici olan husus, bu tür işlemlerde olması gereken hukuki sonuç yaratma özelliğidir. İşlem henüz bir sonuç doğurmuyorsa idari işlem sayılmaz. İdari işlem icrai, kesin ve yürütülebilir yani sonuç yaratıcı olabilmelidir. Vergi idaresi aldığı tek yanlı bir idari işlemle yani terkinle, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi alacağından kaynaklanan borçlarını ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca idari işlemin en önemli özelliklerinden birisi tek yanlı olmasıdır. Her ne kadar bir verginin terkin edilebilmesi için şekli olarak yükümlünün başvurusu gerekirse de bu, terkinin tek taraflı olma niteliğini etkilememektedir¹⁹⁰.

Hemen belirtelim ki, ödeme ve zamanaşımı özel hukukta da yer aldığı halde, terkin sadece vergi hukuku alanında geçerli ve özel hukuk alanında benzeri pek olmayan bir müessese ve kavramdır¹⁹¹. Terkin özel hukuktaki ibra, alacaktan feragat, alacaklının borçlusuna karşı alacak hakkını kullanmayacağını taahhüt etmesi, borcun bulunmadığını kabulü, hatta konkordato müesseselerine benzetilebilirse de nitelik

¹⁸⁸ Karakoç (a), **a.g.e.**, s.550.

¹⁸⁹ Tezcan Atay, “Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 83, Kasım, 1999, s.151.

¹⁹⁰ Adil Nas (c), “Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 216, Aralık, 2010, s.353-365, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12114&arananKey=Vergi%20Borcunu%20Ortadan%20Kald%C4%B1ran%20Veya%20Azaltan%20Bir%20Neden%20Olarak%20Terkin%20Kurumu>> (Erişim: 02.03.2013).

¹⁹¹ Selahattin Tuncer (a), “Vergi Hukuku Açısından Terkin”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 114, Haziran, 2002, s.11.

olarak bunlardan farklı bulunmaktadır¹⁹². Terkin uygulamasıyla ilgili düzenlemeler ise gerek vergi mevzuatımızda “Verginin Terkini” başlığı altında gerek V.U.K.’ un 115. maddesinde, gerekse A.A.T.U.H.K.’ nın 105. maddesindeki hükümlerle yapılmıştır. A.A.T.U.H.K.’ nın 105. maddesindeki düzenleme, V.U.K.’ un 115. maddesine paralel bir düzenleme olup, V.U.K.’ un kapsamına girmeyen kamu alacakları için söz konusudur¹⁹³.

1.4.3.2. Terkin Türleri

Gerek vergi gerekse cezaların terkin edilebilmesi için bazı koşulların doğması ve sonra da mükelleflerin terkin ile ilgili talepte bulunması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 115. maddesi, terkin ile ilgili işlemlerin nasıl yürütüleceğini ana hatlarıyla göstermiştir. Terkin, vergi idaresince yapılacak tek taraflı bir işlem olduğuna göre, bu işlemin yasalara göre belirli bir yöntem içinde sürdürülmesi gerekecektir¹⁹⁴. Yani hangi durumlarda bu yola gidilebileceği yasalarda düzenlenmekte ve uygulama, yasalann öngördüğü sınırlamalar içerisinde sürdürülmektedir¹⁹⁵.

Gelişmekte olan ülkelerde elbette ki kamu alacağının terkin edilmesi istenilmeyen bir durumdur. Çünkü kamu giderlerinin ülkemizde en büyük finansmanını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergilerin terkin edilebilmesi için, terkin şartlarının aşağıda açıklanan tüm şartları taşıması gerekmektedir¹⁹⁶.

1.4.3.2.1. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

V.U.K.’ un 115. maddesinde, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan, haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden;

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezaları,
- Ürünlerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete uğrayan arazi için, zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına rastlayan yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları,

¹⁹² Nas (c), **a.g.m.**, 2010.

¹⁹³ Ferhat Fahrhan (a), “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması (VUK m.115/1)-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak, 2010, s.124.

¹⁹⁴ Selahattin Tuncer (b), “Terkin ile İlgili Usul Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 118, Ekim, 2002, s.17.

¹⁹⁵ Akdoğan (c), **a.g.e.**, s.169.

¹⁹⁶ Atay, **a.g.m.**, s.152.

Maliye Bakanlığı'nca zararlar orantılı olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Zarar derecesi ve ilgili olduğu gelir kaynağı, mahalli idare heyetlerinin yapacağı araştırma sonucunda tespit edilir hükmüne yer verilmiştir.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere mükelleflerin terkin uygulamasına konu olabilecekleri vergi borç ve cezaları, varlıklarını kaybeden mükellefler için bu varlıklara bağlı olarak ortaya çıkan vergi borç ve cezalarını, mahsullerini kaybeden mükellefler açısından ise, mahsulün yetiştiği araziye ait arazi vergi borç ve cezalarını kapsadığı görülmektedir¹⁹⁷. Fakat Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde, doğal afetlerle ilgili olarak terkin edilecek vergilerin çeşitleri bakımından herhangi bir belirleme yapılmamıştır. “Afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları” şeklinde genel bir ifade kullanılmıştır. Vergi idaresinin yaptığı uygulamada terkin kapsamına giren vergileri tespit ederken mükelleflerin gelir kaynağı ile ilgisi bulunan vergiler ve buna ilişkin cezalar dikkate alınmıştır. Bu vergilere örnek olarak Gelir ve Kurumlar Vergileri gösterilebilir. Mükelleflerin varlığının bir unsuru haline dönüşmeyen (mükelleflerin gelir kaynağı ile ilgisi bulunmayan) vergiler ve buna ilişkin cezalar, varlıkta meydana gelen zarar nedeniyle terkin edilmemektedir. Bu vergilere örnek olarak ise sorumlu sıfatıyla ödenen vergiler ve Katma Değer Vergisi gösterilebilir¹⁹⁸.

Yasal düzenleme gereği olarak mevcut vergi borçları ile cezanın terkin edilebilmesi için olayda afet özelliğinin bulunması gerekmektedir. Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüklerinde afet; “önlenmesi insan elinde olmayan büyük felaket”, “doğanın sebep olduğu yıkım” olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda da, elektrik şebekesinden kaynaklanan veya sabotaj nedeniyle çıkan bir yangın neticesinde işyeri yanmış bulunuyorsa, bu gibi olayları afet olarak değerlendirmek mümkün değildir. Kanun'da belli olaylar sayıldıktan sonra, bunların benzerlerinin de tabii afet sayılacağı belirtilmiş, bu suretle tabii afet deyimini, sayılan olaylarla sınırlandırılmamıştır. Örneğin afet niteliğindeki bir kasırganın, Kanun'daki oranlar dahilinde zarar yaratması halinde terkin hükmü uygulanacaktır¹⁹⁹.

¹⁹⁷ İlhan Çetin, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Terkin Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011, s.550-553, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12749&arananKey=terkin%20uygulamas%C4%B>> (Erişim: 03.03.2013).

¹⁹⁸ M. Tahir Ufuk (d), “Vergi Hukukunda Terkin”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 122, Şubat, 2003, s.73.

¹⁹⁹ Fahrhan (a), **a.g.m.**, s.126.

Ayrıca mükelleflerin terkin uygulamasından yararlanabilmesi için gerek varlıklarının gerekse mahsullerinin; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası gibi nedenlerle zarara uğraması gerekmektedir. Ancak madde metninden de anlaşılacağı üzere, “bunlara benzer afetler” ibaresi ile sadece sayılan bu nedenlerle sınırlı kalmayıp, başka nedenlerden dolayı da terkin uygulamasının söz konusu olabileceği belirtilmiştir.

Madde metninde belirtilen bir diğer husus ise, gerek varlıkların gerekse mahsullerin kaybına bağlı olarak ortaya çıkan zararın, gerek varlıklar açısından gerekse mahsuller açısından minimum 1/3 oranında olması gerektiğidir. Örneğin: Mükellefin 120.000 TL’lik varlığı yangına maruz kalmış ve yapılan zarar tespiti sonucunda 30.000 TL’lik kısmının kullanılamaz durumda olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda zararın 30.000 TL olması ve söz konusu zarar tutarının kanunda yer verilen oran olan 1/3 den ($120.000/3=40.000$ TL) az olması nedeniyle mükellef terkin uygulamasından yararlanamayacaktır²⁰⁰. Mal varlığında oluşan 1/3 oranındaki kayıp hesaplanırken, kayba uğrayan mal varlığının sigortalı olup olmadığı da önem taşımaktadır. Eğer, sigorta ya da benzeri adla bir tazminat alınmış ise, alınan tutarın zarar toplamından düşülmesi gerekmektedir. Sigorta tazminatlarına ilişkin uygulama bu yönde olmakla birlikte, Danıştay’ın doğal afet nedeniyle mal varlığının üçte birinden fazlasının kaybedilip kaybedilmediğinin tespitinde; sigortadan alınan tazminatların dikkate alınmayacağı yönünde kararı da bulunmaktadır.

Terkin için mükellefin mal varlığında 1/3 oranında kaybın oluşması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda terkin edilecek vergi ve cezanın ilgili bulunduğu gelir kaynağında da hasar-zarar meydana gelmiş olmalıdır. Diğer bir deyişle, mal varlığı kayba uğrayan mükellefin; bu zarar içinde, gelir unsuruna ait mal varlığı yoksa terkinden söz edilemeyecektir. Örneğin, sel sonucu yazlık evi hasar gören mükellefin, hasar-toplam mal varlığının 1/3’ünü aşsa bile, ticari işletmesinde herhangi bir kaybın bulunmaması durumunda, ticari faaliyetine ilişkin vergi borçları terkin edilemeyecektir²⁰¹.

Bahsedilen söz konusu şartların birlikte gerçekleştiği durumlarda, bir kaynaktan elde edilen gelir dolayısıyla tahakkuk eden vergi ve cezalar o kaynaktaki zarar oranında terkin edilmektedir. Kaynaktaki zarar oranı, o kaynağın afetten önceki

²⁰⁰ Çetin, a.g.m., 2011.

²⁰¹ Fahrhan, a.g.m., s.127.

değerinden afetten sonraki değerinin çıkarılması sonucu bulunan değer aynı kaynağın afetten önceki değerine bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Buna göre örneğin; kaynakla ilgili olup afetten önce tahakkuk etmiş ve ödenmemiş olan vergi borcu 20 bin TL, kaynaktaki zarar oranı %25 ise, (20 bin TL x %25) 5 bin TL'lik vergi borcunun terkin söz konusu olabilir. Kaynaktaki zarar oranının herhangi bir sebepten dolayı % 100 veya daha fazla olarak tespit edildiği durumlarda, terkin oranı da % 100 olarak kabul edilir. Afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi ve cezalar, söz konusu kaynaklardaki zararlarla orantılı olarak terkin edilebileceğinden, zarar görmeyen gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları terkin edilemez²⁰².

Vergi Usul Kanunu'nda, zarar derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynaklarının tespit yetkisi, mahalli idare heyetlerine verilmiştir. Ancak, zararın tespiti, her şeyden önce bir değerlendirme sorunudur. Yetki, mahalli idare heyetlerine verilmiş olmakla beraber, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılacak bir tespit ve uygulama söz konusu olduğuna göre, değerlemenin de bu kanun hükümlerine uygun olarak yapılması gerekir²⁰³. Bundan dolayı mükelleflerce İdare Heyeti kararlarına karşı İdare Mahkemesi'nde dava açılabilir. İdare Heyeti kararlarının Maliye Bakanlığı'nca dikkate alınmadığı durumlarda ise, Maliye Bakanlığı muhatap alınarak yine İdare Mahkemesi nezdinde dava açılması mümkündür²⁰⁴.

Maliye Bakanlığı'nca terkin edilecek vergiler, doğal afetlerin vuku bulduğu tarihten önce kapanmış olan vergi dönemine ait henüz ödenmemiş olan vergilerdir. Çünkü afetin doğduğu dönem içinde zarar nedeniyle vergi matrahı ve vergi borcu doğmamaktadır. Kapanmış döneme ait olsa bile doğal afetin vukuundan önce ödenmek suretiyle ortadan kalkmış olan vergi de terkin edilememektedir²⁰⁵. Aynı şey cezalar içinde geçerli olup, terkin işleminin gerçekleşmesi için afetin meydana geldiği ana kadar ödenecek bir vergi cezası var olmalıdır. Ödenmiş vergi cezaları için terkin talebinde bulunulmamaktadır²⁰⁶. Ancak yükümlü kapanmış döneme ait vergiyi afetin meydana gelmesinden sonra ödemiş ise bunun terkinini isteyebilmelidir. Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede "Tabii afetlere maruz kalan mükelleflerin afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları afetin

²⁰² Süleyman Güçlü, "Tabii Afetler Nedeniyle Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 126, Haziran, 2003, s.150-151.

²⁰³ Ufuk (d), **a.g.m.**, s.73.

²⁰⁴ Güçlü, **a.g.m.**, 152.

²⁰⁵ Nas (c), **a.g.m.**, 2010.

²⁰⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.142.

meydana geldiği tarihe kadar geçen mükellefiyet dönemlerine tahakkuk etmesi ve söz konusu tarihe kadar ödenmemiş olması şartıyla terkinin gerekmektedir” şeklinde idari görüş belirtmiştir²⁰⁷.

Verginin ve cezaların terkin edilebilmesi için tabii afetten zarar gören mükelleflerin, bağlı oldukları vergi dairesine veya mahalli idare heyetine başvurmaları gerekir. Mükelleflerin terkin talebi ile ilgili başvurularının ne zaman ve hangi süre içinde yapılacağı konusunda kanunda bir süre belirtilmemiştir. Bu duruma göre mükellefler; tahakkuk etmiş vergi borçları, vergi cezaları için, bunların tabi olduğu tahsil zamanaşımı süresi içinde vergi dairelerine başvurarak, terkin talebinde bulunabileceklerdir²⁰⁸.

1.4.3.2.2. Tahakkuktan Vazgeçilmesi Nedeniyle Terkin

Tahakkuktan vazgeçme, Büyük İngiliz İktisatçısı Adam Smith'in dört vergileme ilkesinden biri olan iktisadilik prensibinin tipik bir örneği sayılmaktadır. Bir verginin tarh ve tahsil giderleri, vergi tutarını aşıyorsa, devletin o vergiden vazgeçmesi gerekir. Bir vergi hazineye bol gelir sağlamalıdır. Tarh ve tahsil giderleri vergi hasılatını aşıyorsa, ortada vergi değil, menfi bir vergi vardır ve böyle bir durumda devlet bundan vazgeçmelidir.

İdarenin tahakkuktan vazgeçmesi, vergi almaktan feragati anlamına gelir. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilecek bir vergi ile bunlara ilişkin cezaların toplamı, belirli bir tutarın altında kalıyorsa ve bu alacağın tarh, tahakkuk ve tahsil giderleri asıl vergi ve cezadan daha fazla ise, bu takdirde, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve tayin olunacak usullere göre, vergi idaresi tahakkuktan vazgeçmektedir²⁰⁹.

V.U.K.' un terkinine ilişkin mükerrer 115. maddesinde, ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplamının (2013 yılı için) 21 TL'yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına anlaşılması halinde, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tahakkuklarından vazgeçilebileceği hükme bağlanmıştır.

1.4.3.2.3. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin

V.U.K.' da düzenlenen tahakkuktan vazgeçme müessesesine benzer bir uygulama A.A.T.U.H.K.' nın 106. maddesinde “tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin”

²⁰⁷ Nas (c), **a.g.m.**, 2010.

²⁰⁸ M. Ezhan Doğrusöz, “Vergi Hukukunda Terkin-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 173, Mayıs, 2007, s.266.

²⁰⁹ Selahattin Tuncer (c), “Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 116, Ağustos, 2002, s.23.

başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılması halinde V.U.K. kapsamındaki kamu alacaklarında 10 TL, diğer kamu alacaklarında ise 20 TL'yi aşmayan kamu alacakları, kamu idarelerinde terkin yetkisine sahip olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin edilebilecektir²¹⁰.

V.U.K.' un mükerrer 115. maddesinde yer alan tahakkuktan vazgeçme bu Kanun'un kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ait olduğu halde, A.A.T.U.H.K.'nın 106. maddesinde düzenlenen tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin, daha geniş kapsamlı olarak kamu alacakları için geçerlidir. Her iki kanunda da düzenlenen terkin şekli, terim ve başlık ayrı olmasına rağmen, mahiyet itibarıyla aynıdır. Aradaki fark sadece uygulanacakları kamu alacaklarının birbirinden farklı olmasından ibarettir²¹¹.

Yapılan takip sonunda 10 TL kadar olan ve Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince takip ve tahsil edilen kamu alacaklarından²¹²;

- Borçlunun yapılan bütün araştırmalara rağmen bulunamaması,
- Borçlunun aciz halinde olduğunun tespit edilmesi,
- Borçlunun ölmüş, mal veya mirasçı bırakmamış bulunması yahut da mirasçıların mirası reddetmemiş olmaları, gibi sebeplerle borcun hiçbir şekilde tahsiline imkân olmadığının, diğer bir deyimle kamu alacağının tahsilinin imkânsız olduğunun tespit edilmesi hallerinde; alacağın tahsili, zamanaşımına uğrama süresi beklenmeyerek terkin edilmek suretiyle kayıtlardan çıkarılmaktadır.

1.4.3.2.4. Düzeltme ve Reddiyat Yoluyla Terkin

Vergi hatası kavramı V.U.K.' ta tanımlanmış olup, V.U.K.' un 117 ve 118. maddelerinde de vergi hatası çeşitlerine yer verilmektedir. Bir verginin tarhi, tebliği, tahakkuk ve tahsiline kadar olan her safhada, vergi hatası olabilir. Ve bu hatalar düzeltme yolu ile ıslah edilir. Vergi hatası mükellef aleyhine olabileceği gibi, vergi dairesinin aleyhine de olabilir. Düzeltme işlemi her iki durumda da yapıldığı halde, terkin işlemi sadece mükellef aleyhine yapılmış olan vergi hatalarında söz konusu olmaktadır²¹³.

²¹⁰ Gerçek, **a.g.e.**, s.118.

²¹¹ Tuncer (c), **a.g.m.**, s.24.

²¹² Nas (c), **a.g.m.**, 2010.

²¹³ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.265.

Bu durumda mükellef ya da vergi sorumlusu aleyhine yapılan bazı hatalar nedeniyle fazla tahakkuk ya da tahsil edilen vergiler terkin edilmektedir. Bu hata tahsil aşamasından önce olmuşsa fazla tahakkuk ettirilen vergi olması gereken miktara indirilir. Vergi tahsil edilmişse o takdirde fazla alınan kısım mükellefe bir yıl içinde yapacağı başvuru üzerine red ve iade olunur²¹⁴.

1.4.3.2.5. Yargı Kararlarına Dayanan Terkin

Vergi yargısına intikal etmiş konular, yargı aşaması sonucunda, mükellef lehine sonuçlanacağı gibi, idare lehine de sonuçlanabilmektedir. Davanın mükellef lehine sonuçlanması halinde, söz konusu kamu alacağı ile ilgili terkin işlemine başvurulması yoluna gidilecektir²¹⁵. Vergi yargı organlarının vermiş oldukları kararlar uyarınca tarh edilmiş veya tahakkuk etmiş vergiler terkin edilebilmektedir. Mükellefin yapılan işlemin haksızlığını ileri sürerek yargı organlarına başvurması ve haklılığını kısmen veya tamamen kabul ettirmesi halinde, vergi idaresinin yargı kararı doğrultusunda terkin işlemi yapması gerekmektedir²¹⁶.

Bu yolla verginin terkin edilebilmesi için, vergi yargı organının verdiği kararın kesin nitelikte olması veya süresi içinde üst makama başvurulmadığı için kararın kesinleşmiş olması yahut süresi içinde üst yargı organına başvurulmuş ise vergi mahkemesi kararının onaylanmış bulunması gerekir. Yargı mercileri tarafından vergi veya cezanın terkin olunması halinde, bu durumun vergi dairesi tarafından, mükellef veya ceza sorumlusuna ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekir²¹⁷.

1.4.3.3. Terkinin Sonuçları

Terkin, ödeme ve zamanaşımı dışında vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldıran önemli nedenlerden biridir ve bazı idari ve şekli şartların yerine getirilmesi halinde, vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldırılabilmektedir. Devlet, nasıl egemenlik hakkına dayanarak vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülükler koyuyorsa, yine egemenlik hakkına dayanarak bu tür kamu alacaklarından, belirli ortam ve koşullarda vazgeçebilmektedir. Bu işlemi, vergi koyma hakkının bir sonucu şeklinde, kamu alacağından kısmen veya tamamen vazgeçme (silme) şeklinde değerlendirmek mümkündür²¹⁸.

²¹⁴ Kırbaş, **a.g.e.**, s.151.

²¹⁵ Akdoğan (a), **a.g.e.**, s.37.

²¹⁶ Gerçek, **a.g.e.**, s.118.

²¹⁷ Tuncer (c), **a.g.m.**, s.25.

²¹⁸ Tuncer (b), **a.g.m.**, s.20.

Terkin, bir yandan mükelleflere mali kolaylıklar sağlarken diğer yandan da vergi idaresinin iş ve zaman kaybını önlemektedir. Bununla birlikte terkin, sosyal hukuk devleti anlayışının bir sonucudur. Çünkü mükelleflerin ellerinde olmayan nedenlerle (doğal afetler gibi) zor duruma düşmeleri durumunda, onlara bir takım kolaylıklar sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca, bazı işlemlerin maliyetleri hâsılatlarını geçmektedir. Sözü edilen bu işlemler düşük miktardaki alacaklardır. Bu nedenle, bu alacaklar için terkin müessesinin geliştirilmesi yerinde bir karardır²¹⁹.

Terkinin üzerinde durulabilecek en önemli özelliği vergi borcunu sona erdirmesi olduğundan; bu noktada, vergi borcunun sona erdirilmesi, Anayasamızda yer alan eşitlik ilkesinin ihlal edilip edilmediği yönünden de tartışılabilir. Fakat, bütün mükelleflerin vergi borcunu ödeme yükümlülüğü karşısında terkin işleminin, mükellefin yararı doğrultusunda gerçekleştirilmiş olduğu ölçüde (örneğin, doğal afetler dolayısıyla ödeme güclüğü çeken mükelleflerin vergi borcunun bir kısmının silinmesi gibi) eşitlik ilkesini zedelediği düşünülebilir²²⁰.

1.4.4. Uzlaşma

Vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldıran hallerden bir diğeri uzlaşma müessesesidir. Vergi mükellefleri ile vergi daireleri arasında zaman zaman çeşitli nedenlerle uyuşmazlıkların çıkması normaldir. Söz konusu uyuşmazlıkları yargı yoluna gidilmeden çözüme kavuşturabilmek bakımından çeşitli barışçıl çözüm yolları mevcuttur. İşte, hem vergiler, hem de cezalar için geçerli olarak kullanılan uzlaşma, vergi ihtilaflarının çözümünde yaygın şekilde başvurulan barışçıl bir idari çözüm yoludur. Bu yönüyle uzlaşma, vergilendirmeyi daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi biran önce tahsil etmeye hizmet etmek için oluşturulmuş bir müessesedir²²¹.

Vergilendirmede verimlilik ilkesi gereği, olması gerekenden az, fakat zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanana yeğleyen yasa koyucu, vergi toplama işlevinin yarattığı uyuşmazlıkların çözümünde, vergi yargısının ağır bir yük altında kalmasını ve çalışamaz hale gelmesini önlemek için idari bir yol öngörme gereği duymuştur. Vergi idaresi ile mükelleflerin aralarındaki uyuşmazlığı karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık yöntemleriyle çözmeleri esasına

²¹⁹ Erdal Canpolat, “Vergi Mevzuatında Terkin Hükümleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, Ekim, 1995, s.108.

²²⁰ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.268.

²²¹ Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-2, Cilt: 13, Haziran-Aralık, 2009, s.322.

dayanan bu yolun adı, pozitif hukukumuzda “uzlaşma” dır²²². Zira, bir ülkenin can damarı olan maliye teşkilatının başarısı da vergi tahsilatı ile ölçülmektedir. Ülke bütçesinde büyük ağırlığı olan vergi gelirleri tahsilatının, anlaşmazlıklar dolayısıyla düşmesi, bütçe açısından makro-ekonomik sonuçlar doğurabilir. Vergi uygulamalarında, mükellefle devamlı anlaşmazlık halinde bulunmak, yalnız vergi sisteminin değil, bütün mali sistemin ülkede gerektiği gibi yerleşmesine ve gelişmesine engel olabileceği gibi, uzun dönemde mükellef kesiminde uyandıracak direnç nedeni ile toplumsal huzursuzluk ve sarsıntılara da yol açabilir. Söz konusu anlaşmazlıklar, mali yargı mekanizmasının, özellikle muhtaç olduğu bir sürat içinde işlemlerini önleyebilir. Mali yargının işleyişindeki bu ağırlık da yeni anlaşmazlıklara, dolayısıyla da vergi sisteminin sarsılmasına neden teşkil eder. İşte uzlaşma da, vergileme dolayısıyla Maliye ve mükellef arasında ortaya çıkan bir anlaşmazlığın, taraflar arasında uyularak daha başlangıçta bir çeşit pazarlık yolu ile anlaşmaya varılması şeklinde ortadan kaldırılmasını ifade eder²²³. Uzlaşmayla vergi uyuşmazlıklarının idari bir yolla çözüme kavuşturulduğunu ve bu yönüyle uzlaşmanın bir ödün kurumu olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü vergi idaresi bu işlem sonucunda bir kısım vergi ve ceza alacağından vazgeçmektedir.

Vergi idaresiyle mükellefler arasındaki ihtilafların uzlaşma yoluyla çözümlenmesi; gerek vergi idaresine, gerekse mükelleflere ve vergi sorumlularına belli kolaylıklar getirmektedir. Vergi idaresi açısından; vergi alacağının tahsilinin gecikmesi ve değişik vergi yargısı kararları nedeniyle bu alacağın şüpheli hale gelmesi önlenmekte ve ayrıca davanın savunulması ve yürütülmesi için harcanacak zamandan ve masraftan tasarruf edilmektedir. Mükellefler ve vergi sorumluları açısından ise; vergi yargı organlarında uzun süre uğraşmak, vekil tutmak gibi zorluklardan kurtulunacak, psikolojik olarak borçlu olmanın baskısı ortadan kalkacak, ayrıca davanın kaybedilmesi halinde vergi ve cezanın yanında ağır tutarda gecikme faizi yüküne maruz kalınması riski bertaraf edilmiş olacaktır²²⁴.

Pratik birtakım yararlarına rağmen, uzlaşmanın hukuk teorisi açısından tartışmalı bazı yönleri bulunmaktadır. Bu müessesenin sınırsız biçimde uygulanması, vergi yükü önünde eşitlik ve vergilendirmede adalet ilkelerini zedeleyerek, vergi ile ilgili ödevlerin

²²² Mehmet Batun, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 211, Temmuz, 2011, s.110-111.

²²³ İhsan Akköy, “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 3, Kasım, 1981, s.4.

²²⁴ Ceyhan İnaltong (b), “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım, 2012, s.31.

zamanında yerine getirilmemesine özendirici etki yaratabilecektir. Zira; sınırsız bir uzlaşma olanağının bulunmasının, vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmeyen vergi mükelleflerini, bu ödevlerini zamanında ve gerçeğe uygun olarak yerine getirenlere nazaran kârlı kılacağı kuşkusuzdur. Vergi idaresi ile uzlaşmaya varan vergi yükümlüsü, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemiş olması dolayısıyla daha az vergi ödeyerek ödüllendirilmiş olacaktır. Bunun sonucunda da vergi yükümlüsünün vergi ödevine olan inancı azalacak ve vergi kaçırmaya özenebilecektir²²⁵. Ayrıca verginin konusunu belirleme yetkisi yasama organlarına aittir. Aynı şekilde vergi veya cezaların affedilmesi, kısmen veya tamamen silinmesi gibi hususlar da V.U.K.' un ilgili maddelerinde ortaya konulmuştur. Uzlaşma, vergi kanunlarına göre belirlenen vergi ve cezalarının kısmen veya tamamen sona ermesi gibi bir hukuki sonuca yol açtığından, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalar konusunda yürütmeye yetki verilmesi, gerek kanunilik ilkesine gerekse yasama yetkisinin devri yasağına aykırıdır. Bakanlar Kurulu'na bile sınırlı ölçülerde ve belirli şartlarda verilen takdir yetkisinin, Uzlaşma Komisyonlarına neredeyse sınırsız olarak tanınması vergilerin kanuniliği ilkesini açık şekilde ihlal etmekte ve Anayasa'ya da aykırılık teşkil etmektedir²²⁶. Bunun yanı sıra, uzlaşmada pazarlık söz konusu olduğu için bu durum suistimal söylentilerine ve kamu görevlilerinin töhmet altında kalmalarına neden olmaktadır²²⁷.

Tüm bunların yanı sıra belirtmek gerekir ki; uzlaşma yolu mükelleflere bir hak vermekte, bir yükümlülük yüklememektedir. Dolayısıyla bu yasa ile öngörülen uygulamadan yararlanılması, mükellefin talebine bağlıdır. Diğer bir ifade ile, dava açmakta, açtığı davayı sürdürmekte veya uzlaşma talep etmemekte yarar gören mükelleflerin uygulamadan yararlanmayı tercih etmemeleri mümkün bulunmaktadır²²⁸.

1.4.4.1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Uzlaşma ilke olarak Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilerde yapılmaktadır. Ancak V.U.K. kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidileceğini tespit yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. İl Özel

²²⁵ Candan, **a.g.e.**, s.233.

²²⁶ Sami Buhur, “Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sonuçları Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 243, Mart, 2013, s.638-643, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=18196&arananKey=Uzla%C5%9Fma%20M%C3%BCessesesinin%20Uygulama%20Sonu%C3%A7lar%C4%B1%20%C3%9Czerine%20K%C4%B1sa%20Bir%20De%C4%9Ferlendirme>> (Erişim: 16.03.2013).

²²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.171.

²²⁸ Zihni Kartal (a), “İkinci Uzlaşma Teklifi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 319, Mart, 2008, s.37.

İdareleri ile Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar bakımından bu yetki İçişleri Bakanlığınca kullanılır²²⁹.

Uzlaşmanın konusuna ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek vergi miktarları girmektedir. Ancak vergi daireleri tarafından tarh edilecek vergilere kaçakçılık cezasının kesilmesi durumunda gerek vergi, gerekse ceza için uzlaşma yapılması mümkün değildir²³⁰. Ayrıca beyana dayanan tarhiyatta uzlaşmaya gidilememektedir. Bunun nedeni ise, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere, tarhiyatta herhangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememelerinden kaynaklanmaktadır. Böyle hataların da mükellefin isteği üzerine idarece, hata düzeltme kapsamında düzeltilmesi olanaklıdır²³¹.

Uzlaşma talebinde bulunacak olan mükellefin vergi ziyana sebep teşkil edecek olan fiili Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinden sonra gelen Ek 1. Maddede sayılan nedenlerden birine dayanmalıdır. Bu nedenler ise²³²;

- Tarhiyatta V.U.K.' un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı olan vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyatta V.U.K.' un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine, gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia edilmesi,
- Müphem, yoruma açık bulunan hususlarda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanılmış bulunmaları,
- Tarhiyatı ve ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, benzer hadiselerde başka yönden mütalaa edilmiş bulunmasıdır.

Uzlaşma talep edebilmek için yukarıda sayılan şartlardan en az birisinin bulunması gerekmektedir. Ancak geçmiş dönemlerde idare değerlendirmesini daha

²²⁹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan (b), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2011, s.71-72.

²³⁰ Buhur, **a.g.m.**, 2013.

²³¹ Candan, **a.g.e.**, s.239.

²³² Erdağ, **a.g.e.**, s.349.

geniş çerçevede yapmış, kasıt unsurunun açıkça tespit edilmemiş olduğu her türlü halde uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir²³³.

Ayrıca uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilmektedir²³⁴.

1.4.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde vergi sistemimizde uygulamaya konulan bu uzlaşma kurumunun yasal adı, "tarhiyat sonrası uzlaşma" değil; yalnızca "uzlaşma" dır. Bu uzlaşmanın tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının sebebi, Türk Vergi Sistemine 01.01.1986 tarihinde 3239 sayılı kanunun 33. maddesiyle "tarhiyat öncesi uzlaşma" adı verilen bir diğer uzlaşma türünün kabul edilmiş olması ve bu uzlaşma türünden ayırt edilmesi gereğidir²³⁵.

1.4.4.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu; bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden taraflar arasında bir anlaşmaya varmak suretiyle çözüme kavuşturulmasıdır²³⁶.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları girmektedir. Ayrıca mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamındadır²³⁷.

Yukarıda açıklanan ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat dışında, örneğin, kanuni süresi içinde kendiliğinden verilen beyannameler nedeniyle tarh edilen vergiler için uzlaşma talep edilememektedir. V.U.K.' un 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçları nedeniyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen cezalar

²³³ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları. Ankara, Şubat, 2003, s.812.

²³⁴ Onur Elele, "Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 185, Mayıs, 2008, s.118.

²³⁵ Nahit Kitiş (a), "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Sayı: 97, Eylül 1989, s.15-16.

²³⁶ Arslan (a), **a.g.e.**, s.263.

²³⁷ İnaltong (b), **a.g.m.**, s.33-34.

ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar da tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışındadır. Benzer şekilde, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilemezler. Bunlar dışında, V.U.K.' un 1. maddesi kapsamına girmeyen gümrük vergisi gibi vergi, resim ve harçlar için de V.U.K.' a göre tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gidilemez.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmiş vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış olsa da olmasa da tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilememektedir²³⁸.

1.4.4.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmelerinde alacaklı vergi dairesini temsil eden kuruluşlardır. Bu bakımdan, hukuki nitelikleri takdir komisyonlarınıninkine nazaran farklılık gösterir. Takdir komisyonları vergi idaresinin ve vergi mükellefinin temsilcilerinin iştirakiyle oluşan tarafsız hakem kuruluşlar oldukları halde, uzlaşma komisyonları taraf durumundadırlar. Vergi mükellefi veya temsilcileri, uzlaşma komisyonunun üyesi değildir. Komisyonda mükellef kesimini temsil eden üye de yoktur. Mükellef veya temsilcisi uzlaşma komisyonunun dışında veya karşısında bulunmaktadır²³⁹.

Bunun yanı sıra mükellefler uzlaşma görüşmelerinde kendilerinden başka, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu'na göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilirler. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısında görüşlerini açıklamak için katılabilirler, fakat uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamayacaklardır. Tutanakları ancak mükellef veya mükellefin noterlerden alınan vekâletnameye dayanarak kanuni vekili imzalayabilmektedir. Uzlaşma komisyonları yargı organı değildir. Bu nedenle mükellef adına hareket edecek kişinin avukat olması şart olmayıp, Noterlik Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar üzerinde uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekâletnameyi haiz kişi olması yeterli olacaktır²⁴⁰.

Uzlaşmayı daha objektif hale getirmek için ise uzlaşma komisyonlarını idare temsilcisi ve inceleme elemanlarının yanı sıra meslek odaları temsilcileri, hukukçular, TÜRMOB temsilcileri gibi kişilerden oluşturmak gereklidir. Vergi idaresi adına

²³⁸ Batun, **a.g.m.**, s.115.

²³⁹ Yusuf Karakoç (b), **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.53.

²⁴⁰ Şafak Ertan Çomaklı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 182, Şubat, 2008, s.303.

uzlaşma yetkisi uzlaşma komisyonlarına tanınmış bulunmaktadır. Komisyonların oluş şekli uzlaşmaya konu olan verginin genel bütçeye veya diğer mahalli idarelere ait olmasına, kurulu bulunduğu yerde müstakil vergi dairesi bulunup bulunmamasına, il veya ilçede olmasına göre değişiklik göstermektedir²⁴¹.

Uzlaşma komisyonları yetki sınırlarına göre; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu olarak belirlenmiştir²⁴².

Maliye Bakanlığı, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarını, genel tebliğ ile belirlemeye yetkilidir. Bu şekilde belirlenecek miktar, ilgili uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği vergi, resim ve harç miktarlarının üst sınırını oluşturmaktadır. Uzlaşabilecek en çok vergi ziyat cezasının miktarını belirleme konusunda ise Maliye Bakanlığına verilmiş bir yetki mevcut değildir. Bu sebeple her uzlaşma komisyonu, ceza hakkında herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın uzlaşmaya varabilmektedir. Merkezi uzlaşma komisyonunun miktar itibariyle uzlaşma yapma yetkisinde ise hiçbir herhangi üst sınır bulunmamaktadır²⁴³.

1.4.4.2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi İle İlgili Şartlar

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması gerekmektedir²⁴⁴.

Uzlaşma talebinin, mükellef veya cezaya muhatap olan tarafından, bizzat veya resmi vekâletini haiz bir vekil aracılığı ile veya kanuni temsilciler marifetiyle ve yazılı olarak yapılması gerekir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il ve ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilir. Uzlaşma dilekçesinin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi mümkündür²⁴⁵.

Ayrıca uzlaşma dilekçesinde şu bilgilerin bulunmasında yarar vardır:

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi,

²⁴¹ Candan, **a.g.e.**, s.262.

²⁴² Çomaklı, **a.g.m.**, s.303.

²⁴³ Karakoç (b), **a.g.e.**, s.55.

²⁴⁴ Mahmut Sekdur, Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos, 2001, s.685.

²⁴⁵ Tosuner, Arıkan (b), **a.g.e.**, s.80.

- Bağlı bulunduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın türü, miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olan durumların açıklanması,
- Tarih ve imza

Bu bilgilerden birinin ya da birkaçının bulunmaması durumu uzlaşma talebini geçersiz kılabilir. Özellikle de mükellefin adı-soyadı veya ünvanı, adresi, tarih ve imzasının bulunmaması durumlarında uzlaşma talebinde ön şart ileri sürülemez²⁴⁶.

1.4.4.2.4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Ek 1. maddede, uzlaşma talebinde bulunma hakkının kullanılması süreye bağlanmıştır. Hak bu süre içerisinde kullanıldığı takdirde, sonuç doğurabilecek niteliktedir. Uzlaşma talebi, yükümlü veya cezaya muhatap olan tarafından vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden başlayarak otuz gün içinde yapılmalıdır. Uzlaşmaya başvurma süresi, dava açma süresi kadardır. Ancak, dava açma süresini durduran ve/veya kesen haller uzlaşmaya başvuru süresini kural olarak etkilememektedir²⁴⁷.

Öngörülen 30 günlük süre hak düşürücü nitelikte olduğundan, bu sürenin geçirilmesinden sonra yapılan uzlaşma başvurularının, yetkili uzlaşma komisyonlarınca kabulü mümkün değildir²⁴⁸.

1.4.4.2.5. Başvurma Mercii

Uzlaşma için yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması gerekmektedir. Yetkili komisyon mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçe merkezindeki komisyondur.

Genel bütçeye dâhil vergi, resim ve harçlarda, uzlaşma komisyonu başkanı, il merkezinde defterdardır. Dilekçenin defterdarlığa verilmesi yeterlidir. Ayrıca “Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına” ifadesinin kullanılması uygun olur. İlçelerde komisyon başkanı vergi dairesi müdürüdür, Müstakil vergi dairesi müdürlüğü yoksa dilekçenin mal müdürlüğüne verilmesi gerekir²⁴⁹.

²⁴⁶ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s.281.

²⁴⁷ Mustafa Bilici, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2010, s.19.

²⁴⁸ Mehmet Küçükaya, **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2008, s.179.

²⁴⁹ Tosuner, Arıkan(b), **a.g.e.**, s.82.

1.4.4.2.6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesine göre, uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekretarya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce;

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler.

Bu inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde talep reddedilir²⁵⁰.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletine sahip vekilini buldurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekretaryası tarafından yazı ile en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi üzerine on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı içeren alındı belgesi uzlaşma dosyasına koyulur²⁵¹.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağı anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır²⁵².

Mükellefin veya resmi vekâletine sahip vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde, uzlaşma görüşmelerine başlanır. Uzlaşma sağlandığı takdirde, uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha olarak

²⁵⁰ Erdağ, a.g.e., s.350.

²⁵¹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.286-287.

²⁵² Tosuner, Arıkan (b), a.g.e., s.83.

düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Uzlaşma sağlanamadığı takdirde (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma sağlanamamış sayılır), komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine katılmaması veya tutanağı almaktan kaçınması halinde, tutanağın iki örneği hesap işleri servisine gönderilir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talibinde bulunulamaz²⁵³.

1.4.4.2.7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşmaya varılmış olması halinde tarafların imzalayacakları uzlaşma tutanağı kesin olup gereği derhal taraflarca yerine getirilir. Uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar (uzlaşmaya konu olan hususlar) hakkında artık dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşma sadece vergi borcu ya da vergi cezası üzerinde olabileceği gibi, bunların her ikisi üzerinde de sağlanmış olabilir. Ancak sadece vergi ya da ceza üzerinde uzlaşma sağlanmış olması durumunda, uzlaşma dışında kalan vergi ya da ceza için de yargı yoluna gidilememektedir²⁵⁴.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaları aynı zamanda tahakkuk etmiş ve kesinlik kazanmış sayıldığından, ödeme zamanlarından önce tutanağın yükümlüye tebliğ edilmesi halinde, ödeme zamanına ilişkin hükümler çerçevesinde yani kanuni ödeme sürelerinde ödenir. Ancak uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçmesinden sonra tebliğ edilmemişse, ödeme süresi geçmiş olan borçlar tutanağın tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir²⁵⁵.

Uzlaşma başvurusunda bulunmasına rağmen, mükellef veya ceza muhatabının veya bunların resmi vekâleti haiz vekillerinin toplantı çağrısına uymaması, çağrıya uyup uzlaşma toplantısına katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumları olarak kabul edilen uzlaşmanın temin edilememiş sayılması ile uzlaşma görüşmeleri sonunda komisyonun teklifinin talep sahibince kabul edilmemesi olarak nitelenen uzlaşmanın vaki olmaması durumu, sonuç ve etkileri bakımından benzerlik göstermektedir. Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki

²⁵³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.287.

²⁵⁴ Akdoğan (a), **a.g.e.**, s.70.

²⁵⁵ Arslan (a), **a.g.e.**, s.271.

olmamasının talepte bulunanın uzlaşma, dava açma ve cezada indirimde bulunma hakkı üzerinde bazı etkileri bulunmaktadır. Ayrıca uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması durumlarında üzerinde uzlaşılamayan vergi ve cezanın ödeme zamanı da ayrıca hüküm altına alınmıştır²⁵⁶.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidilebilir.

Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir²⁵⁷.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde; mükellef veya ceza muhatabı tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya karşı, uzlaşmanın gerçekleşemediğine ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az süre kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden başlayarak 15 gün olarak uzar. Eğer uzlaşma isteminden önce dava açılmışsa, durdurulmuş olan davanın görülmesine, durumun vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesince devam olunur²⁵⁸.

Ayrıca üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında, V.U.K.' un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hükümleri; hakkında V.U.K' un 376. maddesi uyarınca indirim yapılan cezalar hakkında da uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Ancak, adına ceza kesilen, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla V.U.K.' un 376.maddesinin uygulanmasını isteyebilir. Fakat uzlaşma talebinin reddedilmesi ya da uzlaşmaya varılmaması halinde yükümlü, yargı yoluna başvurma süresi içinde, dava açma yerine cezalarda indirimden yararlanma yoluna da gidilebilir²⁵⁹.

1.4.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Türk Vergi Sisteminde, uzlaşma müessesesinin ikinci türü, tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Vergi idaresi ile yükümlüsünün, aralarında henüz doğmamış olan, ancak

²⁵⁶ Küçükkaya, **a.g.t.**, s.232.

²⁵⁷ Arslan (a), **a.g.e.**, s.291-292.

²⁵⁸ Kalenderoğlu, **a.g.e.**, s.99.

²⁵⁹ Arslan, **a.g.e.**, s.271.

doğmasına kesin gözü ile bakılan uyuşmazlığı, karşılıklı ödümlerle gidermek üzere anlaşmaları anlamına gelen bu ikinci uzlaşma müessesesi, Vergi Sistemimize ilk kez, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı Kanunun 33.maddesiyle eklenen Ek 11. madde ile 01.01.1986 yılında girmiş; 1987 yılı başından itibaren de kullanılmaya başlanmıştır²⁶⁰.

Bu yolla vergi idaresi ile mükellefin, tarh edilecek vergi veya kesilecek cezaya karşı, tarhiyattan önce pazarlık yoluyla anlaşmaları mümkün olacak ve uyuşmazlıklar yargı organına gitmeden, barışçı yollarla çözümlenmiş olacaktır²⁶¹. Hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşmadan, inceleme raporları vergi dairesine intikal etmeden, adlarına vergi tarhiyatı yapılmadan önce yararlanabileceklerdir²⁶².

1.4.4.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Vergi tarhiyatı ve ceza uygulamalarının, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu olabilmesinin ön şartı, bunların bir vergi incelemesine dayalı olarak yapılmış olmasıdır. Vergi incelemesine dayanmayan her türlü vergi tarhiyatı ve ceza uygulamaları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu dışındadır²⁶³.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır²⁶⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna²⁶⁵:

- Vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek,
- V.U.K. kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilebilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir.

Ancak, V.U.K' un 359. maddesinde yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezaları için uzlaşma mümkün değildir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına giren vergi ve cezalarda uzlaşma yapılabilmesi için bunların bir vergi incelemesine

²⁶⁰ Candan, **a.g.e.**, s.329.

²⁶¹ Tosuner, Arıkan (b), **a.g.e.**, s.92.

²⁶² Ruhi Önoğlu, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 333, Mayıs, 2009, s.24.

²⁶³ Nahit Kitiş (b), "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Sayı: 96, Ağustos, 1989, s.3-5.

²⁶⁴ Arslan (a), **a.g.e.**, s.292.

²⁶⁵ Karakoç (b), **a.g.e.**, s.41.

dayanması gerektirir. Vergi incelemesine dayanmadan tarh edilen vergi ve cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmamaktadır²⁶⁶.

1.4.4.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Ek 11. maddede, tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar eliyle yapılacağına dair bir hüküm yoktur. Bu konudaki hüküm, yönetmeliklerle getirilmiştir. Yönetmelik (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği), tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasını, tarh olunacak vergi ve kesilecek vergi cezasını öngören inceleme raporunu düzenleyen inceleme elamanının katılmadığı uzlaşma komisyonlarının yetkisine bırakmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının mensupları da, Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlar için oluşturulan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının mensupları gibi Maliye memurlarıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları vergi dairesi adına hareket ederler. Komisyonda, mükellef kesiminin sorumlusu yoktur. Müzakerelere katılan vergi mükellefi veya olası ceza muhatabı, komisyon üyesi değil, onun dışında ve karşısındadır²⁶⁷.

1.4.4.3.3. Uzlaşma Talebi İle İlgili Şartlar

Tarhiyat öncesi uzlaşma isteminin nezdinde inceleme yapılan mükellef veya noterden alınmış bir vekâletnamesi bulunan mükellef vekili tarafından yapılması gerekir. Bu müracaatın da incelemeyi yapan inceleme elemanına veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak yapılması şarttır. Ancak, incelemeye ilişkin tutanakta mükellef açık bir şekilde uzlaşma talep ettiğini ifade etmişse o zaman ayrıca yazılı bir talebe gerek kalmaz, bu beyanı yazılı talep yerine geçmektedir²⁶⁸. Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat öncesi uzlaşmada da vekilin avukat olması şart değildir; sadece noterden alınmış bir vekâletnamenin tam yetkili bir şekilde olması yeterli bulunmaktadır. Tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar, vakıf ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller ise kanuni temsilcileri vasıtasıyla uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen mükellefin tarhiyattan sonra uzlaşma talep etme hakkı saklıdır²⁶⁹.

1.4.4.3.4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya²⁷⁰;

²⁶⁶ Tugay Yücel, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 80, Nisan, 1988, s.25.

²⁶⁷ Bilici, **a.g.t.**, s.6.

²⁶⁸ Candan, **a.g.e.**, s.348.

²⁶⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.259.

- İncelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

- Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren en geç 15 gün içerisinde yazı ile cevap vererek uzlaşma talebinde bulunulabilir.

- Ancak incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine 3 aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmayacak ve talepte bulunmaya davet edilmeyecektir²⁷¹.

1.4.4.3.5. Uzlaşma Gününün Tespiti ve Uzlaşmaya Davet

Nezinde inceleme yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler. Yükümlünün bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin yükümlüyü uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilmektedir. Uzlaşmaya davet hallerinde, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir²⁷².

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenir²⁷³.

Yapılan incelemeler sonucu uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı da, inceleme elemanının düzenleyeceği bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilir. İnceleme raporu ilgili mükellefe ve komisyona gönderilmeden uzlaşma yapılamaz²⁷⁴.

1.4.4.3.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma görüşmesinin, tarafların karşılıklı uygun iradesi ile sonuçlanması durumunda uzlaşma sağlanmış olur. Uzlaşmanın sağlanması durumunda hazırlayıcı

²⁷⁰ Kitiş (b), **a.g.m.**, s.5-6.

²⁷¹ Önoğlu, **a.g.m.**, s.26.

²⁷² Karakoç (b), **a.g.e.**, s.45.

²⁷³ Arslan (a), **a.g.e.**, s.296.

²⁷⁴ Karakoç (b), **a.g.e.**, s.46.

idari işlem olarak vergi inceleme raporu uzlaşma çerçevesinde nihai işleme dönüşmekte ve kesinlik kazanmaktadır²⁷⁵.

Uzlaşılacak vergi ve cezalara ilişkin tutanak vergi dairesine gönderilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmişse; kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse; uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Üzerinde uzlaşılacak vergi miktarına ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır²⁷⁶.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temsil edilememiş veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılmamış olması durumunda ceza muhatabı olanlar, verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. Ancak Kanun'un 376. maddesine göre cezada indirim talebinde bulunabilir veya olayı dava konusu yapabilirler²⁷⁷.

Uzlaşmanın vaki olmaması üzerine düzenlenen tutanak ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince (uzlaşma komisyonunca düzenlenen tutanak dikkate alınmadan) vergi inceleme raporlarında yer alan vergi/cezaya uygun olarak "Vergi/Ceza İhbarnamesi" düzenlenmekte ve mükellefe tebliğ edilmektedir. Böylece mükellefe ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük "dava açma süresi" başlamış olmaktadır. Mükellef bu süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açabileceği gibi, vergi dairesine vereceği bir dilekçe ile uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarı kabul edebilir. Bu durumda başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir²⁷⁸.

1.4.5. Hataların Düzeltilmesi

Vergilendirme süreci boyunca, yani; vergi alacağının doğmasından, tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar, hatta yargı aşamasında da söz konusu olabilen ve sonuçta, verginin haksız yere fazla ya da eksik alınmasına yol açan usulsüz işlemlere

²⁷⁵ Küçükkaya, **a.g.t.**, s.269.

²⁷⁶ Yafes Pehlivan (a), "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 23, Haziran, 2005, s.420-427, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5569&arananKey=Tarhiyat%20%C3%96ncesi%20Uzla%C5%9Fma%20M%C3%BCessesesi>> (Erişim: 11.03.2013).

²⁷⁷ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.266-267.

²⁷⁸ Kazım Karaca, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Hakkında İzaha Muhtaç Konular", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 229, Ocak, 2012, s.159.

vergi hatası denilir²⁷⁹. Vergi hatası V.U.K.' un 116. maddesinde; “Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi hataları, asıl vergi alacağından kaynaklanan hatalar ve asıl vergi alacağına bağlı olarak oluşan vergi cezaları ile vergiye ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizinden kaynaklanan hataların tamamını kapsayacak nitelikteki hatalardan oluşmaktadır. Vergi hataları, vergi idaresince yapılabileceği gibi mükellefçe de yapılabilir. Vergi hatası, mükellefin yararına, idarenin zararına yapılabileceği gibi; idarenin yararına, mükellefin zararına da yapılabilmektedir²⁸⁰. İşte yükümlü aleyhine yapılmış olan vergilendirme hatalarının düzeltilmesi halinde, vergi borcu ve/ ya da vergi cezası, düzeltilen miktar kadar, yani tamamen ya da kısmen ortadan kalkmaktadır²⁸¹.

Vergi hataları ve düzeltilmesi ile ilgili esaslar, Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve müteakip maddeleri ile düzenlenmiştir. Bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nda 117. ve 118. maddelerde adı geçen bazı hususların gerçekleşmesi gerekmektedir²⁸². Bu hususlar vergi hatalarının içeriğini ortaya koymaktadır ve 4 başlıkta ele alınmaktadır:

Ø Haksız Bir İşlemin Olması: Bir vergi hatasından bahsedebilmek için öncelikle vergilendirme işleminin haksız olması gerekmektedir. Vergilendirme işleminin haksız olmasından anlaşılması gereken, bu işlemin hukuka aykırı olmasıdır²⁸³. Kanuna aykırılıktan anlaşılması gereken husus ise, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırılıktır. Yoksa, sonradan yapılan kanuni değişikliklerle bir vergi işlemi sakatlanamaz. Yani vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan yasalara göre doğru yapılmış bir işlemi sonradan yapılacak kanuni değişiklikler sakat hale getiremez²⁸⁴.

Ø Haksız İşlem Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması: Vergi hatası olarak nitelendirme için verginin miktarında etkilenme söz konusu

²⁷⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.108.

²⁸⁰ Şenay Oto, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 97, Ekim, 1996, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3363>> (Erişim: 12.03.2013).

²⁸¹ Karakoç (a), **a.g.e.**, 454.

²⁸² Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan (c), **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2007, s.132.

²⁸³ Hande Tortop Bayraktar, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:358, Haziran, 2011, s.116.

²⁸⁴ Şerafettin Aksoy (b), **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.68.

olmalıdır. Başka bir ifadeyle, vergi miktarını etkilemeyen hatanın, vergi hatası olarak nitelendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu çerçevede, vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için, verginin miktarında ya da vergilendirme işleminde esasa dönük bir hatanın bulunması gerekmektedir²⁸⁵.

Ø Hatanın Hem Vergi Dairesi Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceği: Hatalar genellikle kişisel olmakla birlikte hem kamu çalışanı tarafından hem de mükellef tarafından yapılabilir. Vergi dairesinde çalışan personel veya mükellef tarafından yapılabilen bu hatalar genellikle uygulamacının dalgınlığı sonucu ortaya çıkmaktadır²⁸⁶.

Ø Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türünden Olması: Kanunda sayılan hata türleri Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddelerinde sayılan hatalardır. Bu maddelerde ele alınmayan yanlış vergi işlemleri vergi hatası olarak kabul edilmemekte ve düzeltme işlemlerine tabi olmamaktadır. Bu nedenle, bir hatanın vergi hatası olduğundan bahsedebilmek için haksız yere istenmiş ya da alınmış olması yeterli olmayıp, V.U.K.' un ilgili maddelerinde hüküm altına alınan hatalar arasında sayılmış olması gerekmektedir. Yapılan hatanın, V.U.K.' da yer alan tanımlara uymaması durumunda, ya işlemde hiçbir sakatlık yoktur ya da hata vergi hatası dışında kalan bir hukuki sorunu oluşturmaktadır²⁸⁷.

1.4.5.1. Düzeltmeye Konu Olan Vergi Hatalarının Türleri

Vergi hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddeleri ile hesap hataları ve vergilendirme hatası olmak üzere iki kısma ayrılmıştır.

1.4.5.1.1. Hesap Hataları

Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır. Bu yanlışlıklar kolay görülebilen, basit aritmetik hatalardan doğar. Söz konusu yanlışlıklara yükümlüler kadar vergi dairesinin de yol açması mümkündür²⁸⁸. Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması yani çifte vergi alınması olacak şekilde 3 grupta düzenlemiştir.

²⁸⁵ Tayfur, **a.g.t.**, s.31.

²⁸⁶ Tosuner, Arıkan (c), **a.g.e.**, s.133.

²⁸⁷ Bayraktar, **a.g.m.**, s.116.

²⁸⁸ Bilici, **a.g.t.**, s.22.

1.4.5.1.1.1. Matrah Hataları

V.U.K.' un hesap hatalarına ilişkin 117. maddesinin 1. bendine göre verginin matrahında hata, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Verginin matrahında hata, mükellefler ya da vergi idaresi tarafından gerek tarh işlemi öncesinde gerekse tarh işlemi sırasında yapılan basit yanlışlıklardan doğabilmektedir. Bu hatalar; beyannameye basit bir toplama ya da çıkartma hatası yapılması sonucunda vergi matrahının yüksek veya düşük gösterilmesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir²⁸⁹. Örneğin, Kurumlar Vergisi beyannamesinde istisna ve indirim sütunlarına ilişkin rakamların yanlış toplama işlemi ile vergiye tabi matrahın eksik veya fazla çıkması bu türden bir hatadır²⁹⁰.

1.4.5.1.1.2. Vergi Miktarındaki Hatalar

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin ikinci bendine göre vergi miktarında hatalar, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda (beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda) verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır²⁹¹. Bu tanıma göre vergi miktarındaki hatalar, vergi oranının kanunda gösterilen orandan az ya da çok uygulanması, artan oranlı vergilerde basamakların yanlış uygulanması, yurt içi veya yurt dışında ödenen vergilerin az veya fazla indirilmiş olması, gerçek kişilerin ücretlerinde indirilecek özel indirimin az veya fazla indirilmiş olmasıdır²⁹². Miktar hatasına örnek olarak kurumlar vergisi oranının %20 olmasına rağmen %30 olarak uygulanması verilebilir²⁹³.

1.4.5.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması

V.U.K.' un 117. maddesinin 3. bendine göre, aynı Vergi Kanunu'nun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan

²⁸⁹ Mustafa Ali Sarılı (a), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:225, Eylül, 2011, s.22.

²⁹⁰ Arslan (a), **a.g.e.**, 260.

²⁹¹ Kemal Akmaz, Habil İşler, "Vergi Ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:45, Nisan, 2007, s.440-456, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7507&arananKey=Vergi%20Ve%20Ceza%20Hatalar%C4%B1n%C4%B1n%20C4%B0dari%20A%C5%9Famada%20D%C3%BCzeltilmesi>> (Erişim: 13.03.2013).

²⁹² Hasan Özyapıcı, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Düzeltme Yolu ile Çözümü**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Doktora Programı, Adana, 2008, s.4.

²⁹³ Tosuner Arıkan (b), **a.g.e.**, s.104.

fazla vergi istenmesi veya alınması halinde verginin mükerrer olması hali denilmektedir. Vergi mükerrerliği nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için; vergilendirme döneminin, matrahın, verginin aynı olması icap eder. Bunlardan sadece birinin farklı olması durumunda, mükerrerlikten söz edilemez²⁹⁴. Örneğin aynı matrahtan farklı vergiler (hem Gelir Vergisi hem de Damga Vergisi) alınması mükerrerliğe neden olmaz²⁹⁵. Mükerrer vergilemeye örnek olarak, iki nüsha olarak verilen yıllık Gelir ya da Kurumlar Vergisi beyannamesinin, hem birinci hem de ikinci örneği için, ayrı ayrı vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi verilebilir²⁹⁶.

1.4.5.1.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde, dört bent halinde düzenlenmiştir. Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlayabileceğimiz bu hatalar, hesap hatalarına göre, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha yakından ilgili hatalardır. Değinilen özellik nedeniyle de, hesap hatalarına nazaran vergilendirme hataları ile ilgili hususlar, hukuki uyumsuzluk konusu olmaya daha yatkındırlar²⁹⁷.

Vergilendirme hataları V.U.K' un 118. maddesinde; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, verginin konusunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört başlık altında düzenlenmiştir.

1.4.5.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine bir başkasından istenmesi veya alınmasıdır²⁹⁸. Örneğin, aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadını taşıyan iki mükellefi vardır. Ancak birisi basit usulde diğeri ise gerçek usulde vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen mükellefin vergi borcunun basit usulde vergilendirilen mükelleften istenilmesi mükellefin şahsında hatadır²⁹⁹.

²⁹⁴ Akmaz, İşler, **a.g.m.**, 2007.

²⁹⁵ Şener İşbilir, **Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Yüksek Lisans Tezi**, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Eylül, 2008, s.37.

²⁹⁶ Dönmez (b), **a.g.e.**, s.252.

²⁹⁷ İsmail Işık, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Aşamada Çözümünde Vergi Hataları", s.5, <http://www.egegorus.com/ismail-isik/vergi-uyusmazliklari-ve-idari-asamada-cozumunde-vergi-hatalari/pdf> (Erişim:13.03.2012).

²⁹⁸ Akmaz, İşler, **a.g.m.**, 2007.

²⁹⁹ A. Murat Yıldız, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözüm Yolları", Ankara, Ağustos, 2008, s.38, <<http://www.yildizymm.com/YILDIZ%20YMM%20INTERNET/YAYINLARIMIZ/KITAPLAR/VERGI%20UYUSMAZLIKLARININ%20IDARI%20YOLDAN%20%20C3%87%C3%96Z%C3%9C%20%20C3%9C.pdf>> (Erişim:13.03.2012).

1.4.5.1.2.2. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Buna örnek olarak, gelir vergisi uygulamasında muaflik şartlarını taşıyan kişiden (esnaf muaflığı) vergi istenmesi verilebilir³⁰⁰.

1.4.5.1.2.3. Verginin Konusunda Hata

Verginin konusunda hata, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması verginin konusunda hatadır³⁰¹.

Mükellefiyette hata ile konuda hata birbirleriyle kolayca karışabilmektedir. Dikkat edilmesi gereken husus, mükellefiyette hatada verginin uygulama alanı dışında kalan kimselere vergilendirme işlemlerinin uygulanması iken; konuda hata da, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme işleminin yapılması olayıdır³⁰².

1.4.5.1.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır Her verginin kendi vergi kanununda belirtilen vergilendirme dönemi vardır. Örneğin; gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi, 2012 yılına ait olup 2011 yılında peşin tahsil olunan kira bedellerinin ödemenin yapıldığı yıl olan 2011 yılında vergilendirilmesi, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır³⁰³.

1.4.5.2. Düzeltme Hükümlerine Göre Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Durumlar

Düzeltme işleminin kapsamına girmeyen en önemli unsur, hukuki uyuşmazlıklardır. Vergi hataları nispeten kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek olmayan, açık ya da oldukça basit yanlışlıklardır. Bu nedenle yasa koyucu vergi hatalarına özgü olmak üzere ayrı bir çözüm yolu benimsemiştir. İşte bu vergi hatası kavramı dışında kalan öyle bir kısım sakatlıklar var olabilir ki, yasa koyucu bunların

³⁰⁰ Bilici, **a.g.t.**, s.122.

³⁰¹ Gökhan Tokaç, “Vergi ile İlgili Hesaplarda veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar ile Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözülmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91, 2009, s.191.

³⁰² Arslan (a), **a.g.e.**, s.261.

³⁰³ Önder Özsoy, “Vergi Hatası ve Çözüm Yolları”, <<http://www.iktisadidayanisma.com/Vergi-Hatasi-ve-Cozum-Yollari/Yazi/ddba8472-faff-436a-9309-a0ee872362de.aspx>> (Erişim: 14.03.2013).

hatalara özgü bir yol olan düzeltme işleminden yararlanmasını öngörmemiş, tartışma konusu olduğunda bunların yargı organlarında karara bağlanması esasını benimsemiştir. Vergi hatası dışında kalıp da tartışma konusu olabilecek bu tür konulara ve uyuşmazlıklara doktrinde “hukuki uyuşmazlık” adı verilmektedir³⁰⁴.

Vergi Hukuku’nda hukuki uyuşmazlıklar vergilendirme işleminin özüne ilişkin vergi idaresi ile mükellef arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek konularda ortaya çıkmaktadır. Yani, taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu iddia ederken diğer taraf işlemin kanun hükümlerine uygun olduğunu iddia etmektedir. Bu tür tartışmalar; maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, yasa hükümlerinin kaleme alınış şekline, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekilleri gibi konulardan doğmaktadır³⁰⁵.

Hata düzeltme yolu Vergi Usul Kanunu’nun 116-118. maddeleri anlamındaki vergi hataları ile sınırlıdır. Eğer hukuksal yoruma açık bir durum söz konusu ise hataların düzeltilmesi yolu yerine yargı yoluna başvurmak gerekmektedir³⁰⁶.

Aynı şekilde yargı kararına konu olmuş hususlar işleminin konusu yapılamazlar. Vergi Usul Kanunu’nun 125. maddesi uyarınca, vergilendirme işleminin yargı sürecinden geçmiş olması düzeltme yapılmasına engel değildir. Ancak vergi hatalarının, yargı kararının çözüme bağlandığı yönlerin dışında olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, vergi hatasının yargı kararında çözüme bağlanmış olması halinde, düzeltme süreci işlemeyecektir. Bu kuralın kabul edilmesinin iki temel nedeni vardır. Birincisi anayasal bir temele dayanmaktadır; kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak yargı kararı idari bir kararla değiştirilememekte ya da ortadan kaldırılamamaktadır. İkincisi ise usul hukukundan kaynaklanmaktadır; usul hukukunun kesin hükme tanıdığı geçerlik, aynı şekilde bir yargı kararına dokunulmamasını gerektirmektedir³⁰⁷.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu’nda, vergilendirme işlemlerine karşı hata gerekçesi ile vergi idaresine müracaat ve düzeltme talep edilmesi yolu, sadece bu kanuna göre yapılan vergilendirme işlemleri için tanınmıştır. Oysa ödeme emrinin tanzimi, bir başka deyişle bu idari işlem, bir vergilendirme işlemi olmayıp, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca bir tahsilat işlemidir.

³⁰⁴ Mahmut Nedim Akkurt, “Düzeltilme ve Yargıya Geçiş”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 39, Nisan-Mayıs-Haziran, 1997, s.3.

³⁰⁵ Filiz Keskin, “Vergi Hatası Hukuki Uyuşmazlık Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:163, Temmuz, 2006, s.253.

³⁰⁶ Kırbaş, **a.g.e.**, s.198.

³⁰⁷ Karakoç (a), **a.g.e.**, s.731.

Kaldı ki bir kanuna ait bir müessesenin veya bir yolun başka bir kanuna ait farklı işlemlerde kullanılabilmesi için bir atıfa ihtiyaç vardır. Böyle bir atıf 6183 sayılı Kanunda yoktur. Bu nedenle Vergi Usul Hukuku'nun hata ve düzeltme yolunun ödeme emri için kullanılması mümkün değildir. Ödeme emrine karşı kullanılacak başvuru yolu sadece dava yoludur. Bu nedenle ödeme emrinin hukuka aykırı, haksız olduğu düşüncesinde olunması halinde idari başvuru yolu düşünülmezsizin doğrudan dava açılması gerekmektedir³⁰⁸.

1.4.5.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Organlar

Düzeltilme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesinde ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Düzeltme işlemi ancak bir vergi hatasının tespit edilmesi durumunda gerçekleştirilebilecektir³⁰⁹. Düzeltme konusu yapılabilecek vergi hataları V.U.K.' un 119. maddesine göre³¹⁰;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hataların görülmesi,
- Hatanın denetim sırasında meydana çıkarılması,
- Hatanın vergi inceleme sırasında meydana çıkarılması,
- Mükellefin yazılı başvurusu üzerine ortaya çıkmaktadır.

İdare ile yükümlü arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biri olarak kabul edilen vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir ve hatalar, hata düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Düzeltme işlemlerinde idarenin takdir yetkisi vardır³¹¹. Düzeltme talepleri, vergi dairesi müdürü tarafından 30 gün içinde karara bağlanır. Vergi dairesi bulunmayan yerlerde, mal müdürleri bu yetkiye sahip bulunmaktadır. Söz konusu yetki, doğrudan doğruya vergi dairesi müdürlerine verilmiş olduğundan başkasına devredilemez. Ancak vergi dairesi müdürüne, müdür yardımcısının vekâlet etmesi halinde, vekâlet eden kişi düzeltme yetkisine sahip olacaktır. Vergi dairesinin dışında saymanlıklar tarafından yapılacak

³⁰⁸ Bumin Doğrusöz, “Ödeme Emrine Karşı Hukuki Yollar”, Ağustos, 2009, <<http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=523>> (Erişim: 14.03.2013).

³⁰⁹ Mehmet Fatih Gür, “Nezinde İnceleme Yapılan Mükelleflerin Vergi İnceleme Raporlarına Dayanılarak Adlarına Tarh Edilecek Vergiler ve Kesilecek Cezalarla İlgili Başvurabileceği Yollar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 231, Mart, 2012, s.88-89.

³¹⁰ Ahmet Bozdağ, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, Vergi Sorunları, Sayı: 234, Mart, 2008, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2165>> (Erişim: 14.03.2013).

³¹¹ Tayfun Şahin, “Dönemsellik Hatasına Dayanan İncelemelerde Uzlaşma Sonucunda Mükellefe Vergi İadesi Yapılması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:90, Haziran, 2011, s.17.

işlemlerde de vergi hatası meydana gelebilir. Bu hataları düzeltme yetkisi de, o mahallin vergi dairesi müdürüne ait olmaktadır. Ancak gerekli ret ve iade ise, saymanlık tarafından yapılacaktır³¹².

Ayrıca vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın tutarı yönünden herhangi bir sınırlama getirilemez. Buna göre, vergi dairesi hatanın miktarına bakmaksızın düzeltilmesine karar verebilecektir³¹³.

1.4.5.4. Vergi Hatalarının Düzeltme Yolları

Vergi hataları, Re'sen Düzeltme ve Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme olmak üzere iki şekilde düzeltilmektedir.

1.4.5.4.1. Re'sen Düzeltme

Re'sen Düzeltme, V.U.K.' un 121. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilmektedir³¹⁴. Buradaki üzerinde tereddüt bulunmayan konular ifadesi ile hatalarla ilgili olarak daha önce belirtilen tartışma gerektirmeyen durumların karıştırılmaması gerekir. Zira burada mükellefe haber verilmeyen veya mükelleften herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç duyulmayan hatalar kastedilmektedir³¹⁵.

Bu durumda vergi hatasının açık olması iki şeyi ifade etmektedir: Birincisi, vergi hatası, her şeyden önce herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın, ilk bakışta anlaşılır olmalıdır. Örneğin, beyannamede bildirilen vergi matrahına kanunda yazılı vergi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan vergi miktarında hata olup olmadığı, basit bir matematik işlemiyle anlaşılabilir niteliktedir. Buna karşılık, Katma Değer Vergisi yükümlüsünün indirim hakkı olup olmadığı, ilgili vergilendirme döneminde kazanç getirici bir faaliyette bulunulup bulunulmadığı gibi konularda yargıya varılabilmesi, yükümlünün veya yükümlü ile ilişkide bulunan diğer yükümlülerin defter ve belgelerinde inceleme ve araştırma yapılmasıyla mümkündür³¹⁶. Verginin açık olmasının ifade ettiği ikinci durum ise, vergi hatasının, lâfzî (sözel) yorum dışındaki tekniklerin uygulanmasını gerektirmeden, anlaşılır durumda olmasıdır. Vergi hatasının mutlak olması ise, doğruluğu ileri sürülen hususun, tartışmalı olmamasını anlatır³¹⁷.

³¹² Akmaz, İşler, **a.g.m.**, 2007.

³¹³ Yıldız, **a.g.m.**, s.39.

³¹⁴ Bayraktar, **a.g.m.**, s.120.

³¹⁵ Tayfur, **a.g.t.**, s.60.

³¹⁶ Karakoç (a), **a.g.e.**, s.734.

³¹⁷ Bilici, **a.g.t.**, s.29.

Re'sen yapılan düzeltme, mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir. Eğer yapılan düzeltme mükellefin lehine ise, düzeltme fişi düzenlenir ve bir örneği mükellefe tebliğ edilir. Bu durumda mükellef alacaklı ise, fazla ödemiş olduğu kısmı geri almak için, düzeltme fişini tebliğinden itibaren bir yıl içinde ilgili saymanlığa başvurmak zorundadır. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvuruda bulunmadığı takdirde alacak hakkı düşer (V.U.K. m.120). Öte yandan, yapılan düzeltme mükellefin aleyhine ise, yani düzeltme sonucunda ek bir vergi borcu çıkıyorsa ek verginin mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır (V.U.K. m.121). Mükellef dava açmazsa düzeltme ile salınan vergi, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün geçtikten sonra tahakkuk etmiş sayılır³¹⁸.

Resen düzeltme işlemi ancak, düzeltme zamanaşımı süresi içinde kullanılabilir. Vergi dairesi tarafından resen yapılan düzeltme işlemi, düzeltme zamanaşımı süresinden sonra da yapılmış olabilir. Bu takdirde, düzeltme işlemine karşı, vergi mahkemesinde dava açılması yoluna gidilmesi durumunda, bu husus ileri sürülebileceği gibi, mahkemece kendiliğinden de dikkate alınabilir. Ayrıca resen düzeltilen vergi hatası sonucu yapılan vergi tarhi, ikmalen, resen ve idarece yapılmış olmadığından; aynı Kanun'un 112. maddesi uyarınca gecikme faizi uygulanamamaktadır³¹⁹.

1.4.5.4.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi uyarınca, vergi işlemlerinde vergi hatası bulunduğu kanısında olan mükellefler, bu hatanın giderilmesini itiraz dilekçesi şeklinde hazırlayacağı bir yazı ile ilgili vergi dairesinden isteyebilirler³²⁰. Dilekçedeki şekil noksanlıkları düzeltme talebini geçersiz kılmamaktadır. Düzeltme talep dilekçeleri elden vergi dairesine verilebileceği gibi, bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür³²¹.

Düzeltme talebi mükellefin vergi yönünden kayıtlı olduğu vergi dairesine yapılmalıdır. Stopaj suretiyle vergi ödeyen kişilerin ise, vergi hatasının düzeltilmesini sorumlu tarafından verginin yatırıldığı vergi dairesinden istemeleri gerekmektedir³²².

³¹⁸ Mustafa Ali Sarılı (b), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:226, Ekim, 2011, s.36.

³¹⁹ Burakhan Melikoğlu, **Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu**, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara, Haziran, 2007, s.89.

³²⁰ Erdağ, **a.g.e.**, s.378.

³²¹ Rifat Engin, "Vergi Hatalarında Düzeltme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:155, Kasım, 2005, s.123-124.

³²² İşbilir, **a.g.t.**, s.43.

Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme istemini kendi mütalaasını (görüşünü) da ekleyerek düzeltmeye karar verecek olan makama, yani vergi dairesi müdürüne gönderir³²³. Mükellefçe yapılan düzeltme talebi ilgili vergi dairesi tarafından incelenir. Mükellefçe yapılan düzeltme talebi uygun görülürse, ilgili vergi dairesi düzeltmeyi yapar ve bir düzeltme fişi ile mükellefe tebliğ eder. Yapılan düzeltme talebinin uygun görülmemesi durumunda mükellefin talebi reddedilir ve bu durum mükellefe tebliğ edilir. Vergi dairesince düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda, mükellefin bu ret kararına itirazı olabilir. Bu itiraz, düzeltme talebinin ilgili vergi dairesine verilme zamanına göre farklı özellik göstermekte³²⁴ ve bu farklılık iki şekilde karşımıza çıkmaktadır.

1.4.5.4.2.1. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresi İçinde Yapılmış Olması Durumu ve Sonuçları

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 7. maddesine göre, vergi davası açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde otuz gündür. Vergilendirme işlemlerinde vergi hatası bulunduğunu ileri süren vergi mükellefi, bu otuz günlük süre içinde doğrudan vergi davası açabileceği gibi düzeltme yoluna da başvurulabilir³²⁵.

Mükellef tarafından idari dava açma süresi içinde vergi dairesine yapılan hata düzeltme talebi, ilgili vergi dairesi tarafından incelenir. Yapılan inceleme neticesinde hata düzeltme talebinin vergi dairesi tarafından uygun görülmemesi halinde söz konusu hata düzeltme talebi reddedilir. Otuz günlük idari dava açma süresi içinde hata düzeltme talebinde bulunmuş olan vergi mükellefinin bu başvurusu dava açma süresini durdurur. Vergi mükellefinin hata düzeltme talebi ret edilir veya ret edilmiş sayılırsa idari dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder ve kalan bu süre zarfında vergi mükellefi vergi mahkemesinde dava açabilir³²⁶.

Örneğin 20.04.2013 tarihinde tebliğ edilen ihbarnameye ilişkin dava açma süresi normal olarak 20.05.2013 tarihinde dolacaktır. İhbarnamede hata yapıldığı gerekçesiyle, ilk planda 15.05.2013 tarihinde düzeltme talep edildiğinde, bu tarihte dava açma süresinin 25 günü geçmiş, 5 günü kalmıştır. Vergi dairesi düzeltme talebini

³²³ Adil Nas (d), "Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları", **Vergi, Sorunları**, Sayı: 268, Ocak, 2011, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3316>> (Erişim: 17.03.2013).

³²⁴ Özyapıcı, **a.g.t.**, s.15.

³²⁵ Melikoğlu, **a.g.t.**, s.97.

³²⁶ Mustafa Ali Sarılı (c), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-III", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:227, Kasım, 2011, s.38.

reddettiğinde, bu beş günlük süre işlemeye başlayacaktır. Vergi dairesinin söz konusu talebi reddettiğine ilişkin yazının 10.06.2013 tarihinde alınması halinde, kalmış olan 5 günlük dava açma süresi 11.06.2013 tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlayacak ve 15.06.2013 tarihi mesai saati sonunda bitecektir. Dolayısıyla 15.06.2013 kadar davanın açılması gerekir. Aksi halde dava açma süresi geçirilmiş olacaktır. Vergi dairesinin düzeltme talebine cevap vermemesi halinde ise, altmış günlük bekleme süresinin bittiği tarihte istek reddedilmiş sayılır. Bu tarihten itibaren kalmış olan 5 günlük dava açma süresi işler³²⁷.

Düzeltilme başvurusu açıkça reddedilmiş ise, bu kararın yazılı olarak bildirilmesini izleyen günden, başvuru 60 gün içinde cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedilmiş ise bu takdirde 60. günün dolduğu günü takip eden günden itibaren süre yeniden işlemeye başlayacaktır³²⁸.

Ayrıca açılacak bu dava mükellefin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerdeki hatalar için de söz konusu olabilir. Vergi mükellefleri kendi beyanlarına karşı dava açamazlar. Ancak herhangi bir hata varsa düzeltme talebinde bulunabilirler. Bu talepleri reddedilirse de vergi mahkemesinde dava açabilirler. Bu durum mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları kuralının bir istisnasıdır³²⁹.

Vergi hatası nedeniyle vergi mahkemesinde açılan dava sonunda vergi mükellefi lehine karar verilmesi halinde, vergi dairesi mahkeme kararının kendisine tebliğinden itibaren en geç otuz gün içinde, kararın icaplarına göre işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya zorunludur. Vergi hatası nedeniyle vergi mahkemesinde açılan dava sonunda vergi mükellefi aleyhine tek hâkimle karar verilmesi halinde, otuz gün içinde itiraz yoluyla bölge idare mahkemesine başvurulabilir ve bu mahkemenin verdiği karar kesindir. Vergi hatası nedeniyle vergi mahkemesinde açılan dava sonunda vergi mükellefi aleyhine kurul halinde karar verilmesi halinde ise, 30 gün içinde temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulabilir ve bu mahkemenin verdiği karar kesindir³³⁰.

1.4.5.4.2.2. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılması ve Sonuçları

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun tanıdığı 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra mükellefin yine düzeltme talebinde bulunabilmesi mümkün

³²⁷ Ürel, a.g.e., s.247.

³²⁸ Suat Sarigül, "Geçici Vergide %10 Uygulaması", **Vergi Raporu**, Sayı:118, Temmuz, 2009, s.95.

³²⁹ İşbilir, a.g.t., s.44.

³³⁰ Sarılı (c), a.g.m., s.38.

bulunmaktadır. Ancak bu aşamadan sonra V.U.K.' un 124. maddesi gereği hiyerarşik başvuru süreci başlamaktadır. Buna göre dava açma süresini geçiren mükellef önce hatalı vergilendirme işlemini yapan vergi dairesine başvurarak hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi talebinde bulunur. Vergi dairesi talebi yerinde görüp düzeltme yapabilir. Ancak düzeltme talebini yerinde görmeyip düzeltmeyi reddedebilmesi de mümkündür. Böylesi bir durumda mükellef V.U.K.' un 124. maddesinin getirdiği koşul uyarınca hemen dava yoluna gidememektedir³³¹.

Vergi dairesine müracaatla düzeltme istenilmesi ve yapılan düzeltme isteminin reddolunması halinde, vergi dairesi ret kararını yazılı olarak ilgisine tebliğ eder. Ayrıca mükellefin istemine karşı başvuru tarihinden itibaren 60 gün içinde bir cevap verilmezse, ya da verilen cevap kesin değilse, istem reddedilmiş sayılır. Düzeltme isteminin reddolunması ya da reddolunmuş sayılması halinde, bu ret işlemine karşı dava açılması imkânı öncelikle Anayasal bir haktır. V.U.K.' un 124. maddesi, vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlara şikâyet yolu ile üst makama başvuru imkânı getirmektedir³³². Şikâyet yolu ile başvuru, genel bütçeye giren vergi ve cezalarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığına; il özel idare vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları ile ilgili olarak da, ilgili belediye başkanlığına yapılmaktadır. Şikâyet başvurusunda bulunabilmek için Vergi usul Kanununun 124. maddesinde iki koşul aranmıştır. Bunlardan ilki, hata içeren vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde idari dava açma süresinin geçmiş olmasıdır. İkinci ön koşul, düzeltme isteminde bulunulmuş ve bu istemin reddedilmiş olması veya reddedilmiş sayılmasıdır³³³.

Maliye Bakanlığı'na şikâyet yolu ile başvurulması halinde, bakanlık şikâyet başvurusunu kabul ederse kararını mükellefe ve ilgili vergi dairesine bildirir. Vergi dairesinin hiyerarşi gereği üst makamın kararına göre hatayı düzeltmesi gerekir.

Üst makam şikâyeti reddedebilir ya da 60 gün içerisinde bir cevap vermemek suretiyle zımnen reddedebilir. Bakanlıkça düzeltme talebi reddolunan mükellef, şikâyetin reddedildiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde ret işleminin iptali istemiyle görevli ve yetkili idari yargı merciine dava açabilir³³⁴.

³³¹ Akmaz, İşler, **a.g.m.**, 2007.

³³² Cevat Koç (a), "Vergi Hatalarına Karşı Yöneltilen ve Yargısal Başvuru Yolları", **Vergi Dünyası**, Sayı:107, Temmuz, 1990, s.63.

³³³ Bilici, **a.g.t.**, s.31.

³³⁴ Sarıgül, **a.g.m.**, s.96.

Ayrıca Üst Makama yapılan başvuruya 60 günlük bekleme süresi içinde açık ret anlamını taşımayan, kesin olmayan yanıtlar da verilebilmektedir. Örneğin, idare düzeltme başvurusunda bulunana gönderdiği yazıda;

- Talebin incelenmekte olduğunu bildirebilir,
- İlave bilgi ve belgeler isteyebilir,
- Bir başka kuruma yazı yazılıp bazı bilgiler istendiğini ve o yazıların sonucuna göre işlem yapılacağını belirtebilir.

Bekleme süresi içerisinde verilen düzeltme dilekçesiyle ilgili olarak idarenin kesin olmayan cevabıyla ilgili olarak mükellef iki ayrı durumdan birini seçebilir:

- 60 günlük bekleme süresi içinde, idarece verilen cevabın kesin olmaması durumunda, mükellef bu cevabı, isteminin reddi sayarak kesin cevabı beklemeden Vergi Mahkemesi'nde dava açabilir.

- İkinci olarak düzeltme başvurusunda bulunan kişi isterse bir süre daha bekleme yolunu tercih edebilir. Ancak buradaki bekleme süresi, hiçbir zaman düzeltme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren, 6 ayı aşamaz. Buradaki 6 aylık süre hak düşürücü bir süredir. Buna göre, idarenin kesin cevabı için bekleyen mükellefe örneğin 8 ay sonra olumsuz yanıt geldiğinde, bu yanıtı istinaden dava açma yoluna gidilemez. Çünkü, düzeltme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 6 aylık süre içerisinde dava açma yoluna gidilmemiştir³³⁵.

Şunu belirtmek gerekir ki; hatalı işleme karşı dava süresi geçtikten sonra sadece “üst makamca düzeltme talebinin reddi işleminin iptali” istemiyle dava açılabilir. Aksi takdirde mahkeme, V.U.K.’ un 116, 117 ve 118. maddelerinde tanımlanmış vergi hatalarından birinin bulunmadığı ve olayın hukuki uyumsuzluk olduğuna karar verecek ve davanın süresi içinde açılmamış olması nedeniyle davayı usul yönünden reddedecektir³³⁶.

1.4.5.5. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Zamanaşımı Süresi

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı süresi 5 yıldır. Fakat vergi hatalarının düzeltme zamanaşımı ile ilgili bazı istisnai durumlar mevcuttur. Bu durumların varlığı halinde zamanaşımı süresi uzamaktadır. Vergi Usul Kanunu madde 126'ya göre düzeltme zamanaşımı süresi³³⁷;

³³⁵ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.141.

³³⁶ Sarıgül, **a.g.m.**, s.96.

³³⁷ Kalenderoğlu, **a.g.e.**, s.72.

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı,

Tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz. 5 yıllık düzeltme başvuru süresi yukarıdaki hallerde 1 yıl daha uzamaktadır.

Vergi hatası bulunan bir vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını izleyen yılın birinci gününden itibaren 5 yıl (özel durumlarda 6 yıl) içinde ortaya çıkarılmayan vergi hataları, bu sürenin geçmesinden sonra düzeltilemez. Zamanaşımı süresi içinde ortaya çıkarılmak şartıyla sürenin dolmasından sonra da bu hataların düzeltilmesi mümkündür. Düzeltme zamaşımı hem yükümlünün başvurusu ile yapılan, hem de idare tarafından yapılan düzeltmeler için geçerlidir³³⁸.

1.4.5.6. Düzeltmenin Kapsamı

V.U.K.' un 125. maddesinde vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, düzeltilebilmeleri mümkündür. Ancak söz konusu düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır³³⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili ek 6. maddesinde, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında, Danıştay dâhil hiç bir mercie dava açılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bununla beraber üzerinde uzlaşılan tarhiyatın vergi hatası taşıması halinde düzeltme yapılabilmektedir. Ancak bu hallerde, uzlaşma yenilenmekte ve düzeltme uzlaşma komisyonunun ikinci kararına göre yapılmaktadır³⁴⁰.

Ödeme emrine karşı dava açılmak istendiğinde, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' nin 58. maddesi kapsamında üç sebebe dayanılmaktadır. Bunlar, vergi hatası kaynaklı olmayıp; borcun olmadığı, kısmen ödendiği ya da borcun zamaşımına uğradığı iddialarıdır. Burada önemli olan husus ise; ödeme emrine karşı mükellef tarafından

³³⁸ Atar, **a.g.e.**, s.167.

³³⁹ Oto, **a.g.m.**, 1996.

³⁴⁰ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.129.

açılan davanın yargı organınca reddi halinde, mevcut vergi tarhiyatındaki hata hakkında karar verildiği anlamının çıkarılmaması gerekliliğidir. Yargı organınca ödeme emrine karşı açılan dava reddedilse de, vergi tarhiyatında hata mevcut ise onun düzeltilmesi gereklidir³⁴¹.

Vergi cezalarında söz konusu olan hatalar da, V.U.K.' un vergi hatalarına ilişkin hükümleri çerçevesinde düzeltilir³⁴².

1.4.6. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah, meydana gelmiş bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce yükümlü tarafından ilgili vergi dairesine haber verilmesi ya da verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık vergi idaresince suç oluşturan davranışını haber veren bu yükümlüye ceza uygulanmaması esasına dayanan bir uygulamadır. Böylece kanun koyucu, ceza himayesi altına aldığı vergi kaybı gerçekleştiğinden, vergi eksik olarak ödendikten ve suç tamamlandıktan sonra bile, yükümlü serbest iradesi ile pişmanlık ve ıslah yoluyla vergi kaybını ortadan kaldırırsa ceza kesilmeyecek, bu kurum sayesinde devlet tamamlanmış olan bir suçun cezalandırılmasından vazgeçecektir³⁴³. V.U.K.' un 371. maddesinde düzenlenmiş olan pişmanlık ve ıslah müessesesi, bir mükellef hakkıdır ve bu haktan yararlanarak işlediği vergi suçunu devlete kendiliğinden haber veren kişi hakkında cezai işlem uygulanmamaktadır. Bu müessese ile yurttaş ile devlet arasında vergi sorununu uyuşmazlık yaratmadan, kısa yoldan çözümlenmeye çalışılmaktadır³⁴⁴.

Pişmanlık ile başlıca iki temel amaca ulaşılmak istenmektedir. Bunlardan ilki, devletin vergi alacağına kısa bir sürede kavuşmasının yolunun açılması; ikincisi, yasaya aykırı fiillerinden dolayı pişmanlık duyan mükelleflerin cezalandırılmayarak, vergi duygularının geliştirilmesidir. Bu yolla mükelleflerin yasanın sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakılmamak, hoşgörü ortamı içinde mükellefi vergi yönetimine yaklaştırmak ve vergi bilincinin yerleşmesini sağlamak istenmektedir. Pişmanlık sayesinde, hem kayba uğratılan verginin bir an önce tahsil edilmesinin yolu açılmakta, hem de vergi uyuşmazlığının çıkması önlenmektedir³⁴⁵. Mükellefin pişmanlık duyması, mükellefin işlediği fiilin olumsuzluğunu kabul eden psikolojik bir

³⁴¹ Tayfur, **a.g.t.**, s.78.

³⁴² Oto, **a.g.m.**, 1996.

³⁴³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.178.

³⁴⁴ Ahmet Erol (a), "Pişmanlık ve İslah-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 236, Ağustos, 2012, s.22.

³⁴⁵ Fatma Taş, "Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 176, Ağustos, 2007, s.282.

durumdur ki bunu pişmanlık beyannamesi ile ilgili makama bildirmektedir. Bu suretle, vergi kaybına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına yol açan kişilerin duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlanmaktadır. Vergi ziyana sebebiyet verenlerin veya kaçakçılık eylemini gerçekleştirenlerin tamamlamış oldukları bu eylemleri, pişmanlık başvurusu ile cezalandırma dışı tutulmaktadır³⁴⁶.

1.4.6.1. Pişmanlık ve İslahın Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamı vergi ve ceza türü bakımından olmak üzere iki açıdan incelenebilir.

1.4.6.1.1. Pişmanlık ve İslah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmak açısından vergiler beyana tabi olup olmamaya göre ayırma tabi tutulmuştur. Pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerden, emlak vergisi dışında tüm vergiler için uygulanmaktadır. Buna göre pişmanlık ve ıslah hükümlerinin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, beyana dayalı belediye vergileri, veraset ve intikal vergisi gibi beyana dayanan vergiler yönünden uygulanabilmesi mümkündür³⁴⁷.

Pişmanlık ve düzeltme hükümlerinden yararlanabilmek için vergi ziyana neden olunan fiilin beyana dayanan bir vergiyle ilgili olması gerektiğine göre, idarece tarh edilmesi gereken vergiler ile tahakkuku tahsile bağlı vergiler için pişmanlık hükümleri uygulanmamaktadır. Bu nedenle genellikle damga vergisi ve harçlarda, motorlu taşıtlar vergisinde pişmanlık talebinde bulunmak mümkün olmamakla birlikte³⁴⁸, Damga Vergisi için pişmanlıkla beyanname verilip verilemeyeceği hususu şüphelidir. Zira Damga Vergisi, tahakkuku tahsile bağlı bir vergi olup, esas itibariyle beyan esasında tarh ve tahakkuk ettirilen bir vergi değildir. Bu niteliği itibariyle de pişmanlık hükümleri kapsamına alınabilmesi güçtür. Ancak Danıştay'ın, süresinde ödenmeyen Damga Vergisi'nin, pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak beyan edilebileceği yönünde kararları bulunmaktadır.

³⁴⁶ Erdem Ateşaoğlu, “Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve İslah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme” **Vergi Dünyası**, Sayı: 343, Mart, 2010, s.184.

³⁴⁷ Mehmet Hanifi Baki, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması**, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Adana, 2008, s. 34.

³⁴⁸ Ferhat Fahrhan (b), “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Şerhi Konulup Konulmayacağına Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 241, Ocak, 2013, s.112.

Yine sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken beyannameler için de pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Buna göre, süresinde verilmeyen muhtasar beyannameler, pişmanlık hükümleri çerçevesinde verilebilecektir³⁴⁹.

1.4.6.1.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Geçerli Olduğu Suçlar ve Cezalar

Vergi kaybı, V.U.K. m. 341’de “ yükümlünün ya da sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi kaybına neden olacak fiillere verilecek olan ceza ise vergi ziyai cezasıdır. Bu cezaları gerektirecek fiilleri işleyenler ile bu fiillerin işlenmesine iştirak eden yükümlüler, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmektedir. Normal fiillerle işlenen vergi ziyai kabahati yanında, kaçakçılık sayılan fiiller nedeniyle işlenen vergi ziyai kabahati ve bunlara iştirak nedeniyle kesilecek cezalar da pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmektedir³⁵⁰. Dolayısıyla pişmanlık müessesesinden yararlanan bir mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı hakkında Vergi Usul Kanunu’nun 359. madde kapsamında kaçakçılık eylemi nedeniyle yapılması gereken hapis cezası takibatı da talep edilmemektedir³⁵¹.

Pişmanlık esas itibariyle, oluşumu vergi ziyayına bağlı kabahatlere ait cezaların uygulanmasını önlemektedir. Yoksa pişmanlık uygulaması, vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiilleri ortadan kaldırmamakta, sadece vergi ziyai kabahatine ilişkin cezanın uygulanmasını önlemektedir³⁵². Bunun dışında örneğin, bir mükellefin defterlerini tutmaması veya kayıt ve belgelerinin sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli olmaması durumunda, durumu pişmanlıkla vergi dairesine bildirmek suretiyle bunların gerektirdiği sonuçlardan kurtulması mümkün olmayacaktır. Bu durumda kazancın re’sen takdiri zorunludur. Ancak, takdir komisyonunca takdir edilen matrah, mükellefin pişmanlıkla beyan edip ödediği matrahtan fazla değilse, vergi ziyai doğmamış olacağından, vergi ziyai cezası da kesilmeyecektir³⁵³.

Vergi Usul Kanunu’nda usulsüzlükle ilgili cezaların pişmanlık kapsamına girdiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Yani pişmanlık yoluyla, usulsüzlük

³⁴⁹ Gürol Ürel, “Pişmanlık ve Islah”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 98, Şubat, 2001, s.192.

³⁵⁰ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın, Haziran, 2007, s. 188.

³⁵¹ Erol (a), **a.g.m.**, s.25.

³⁵² Ürel, **a.g.m.**, 193.

³⁵³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.185.

cezalarından kurtulmak mümkün değildir. Bunun nedeni olarak da, bu tür vergi suçlarının vergi ziyana neden olmaması gösterilmektedir. Fakat çeşitli yorum ve yargı kararlarında zaman zaman, pişmanlık hükümlerinden usulsüzlük kabahati işleyen kimselerinde yararlandırılması fikrinin benimsendiği ve savunulduğu görülmektedir³⁵⁴. Örneğin faturasını kesmeyen bir mükellef pişmanlık hükümleri kapsamında fatura kesmediğini beyan etse bile özel usulsüzlük suçuna ilişkin ceza kendisine kesilecektir³⁵⁵. Uygulamada özel usulsüzlük cezası için pişmanlık hükmünün uygulanmayacağı konusunda hiçbir tereddüt yoktur. Genel usulsüzlük cezalarının durumuna bakıldığında; ilke olarak V.U.K.' un 371. maddesine göre pişmanlıkla beyanname verilmesi genel usulsüzlük cezalarının kesilmesini engellemektedir. Süresinde verilmeyip sonradan pişmanlıkla verilen beyannameler için birinci derecede bir kat genel usulsüzlük cezası uygulanacaktır³⁵⁶. Ancak kanuni süresi içinde beyanname verdikten sonra, pişmanlık talebiyle ek beyanname verilmesi halinde bu şekilde usulsüzlük cezası kesilmesi söz konusu değildir³⁵⁷.

1.4.6.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasından Yararlanma Şartları

V.U.K.' un 371. maddesinde düzenlenen Pişmanlık ve Islah Müessesesinden yararlanmak bir takım şartların uyulmasına bağlıdır. Bu şartlar aşağıda açıklanmıştır.

1.4.6.2.1. Kendiliğinden Haber Verilmesi

Vergi kaybına neden olan veya vergi kaçakçılığı sonucu doğuran hareketlerin mükellefler tarafından ilgili makamlara "kendiliğinden" haber verme dilekçesi ile bildirilmesi kurumun uygulanma şartlarındandır. Pişmanlık dilekçesinin verilmesi vergi idaresinin sıkıştırması veya mükellefi harekete geçirme çabası ile değil, pişmanlıktan yararlanmak isteyen iradesi ile gerçekleşmelidir. Örneğin, vergi dairesi tarafından süresinde beyannamesini vermeyen mükellefe beyannamenin verilmeme sebebinin yazılı olarak sorulması sonrasında yapılan pişmanlık talebi, kendiliğinden haber verme koşulunu taşımadığından, kabul edilmemelidir³⁵⁸.

³⁵⁴ Şerafettin Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 33, 1990, s. 47.

³⁵⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.154.

³⁵⁶ İsmail Işık, Selimhan Topaç (a), "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:300, Ağustos, 2006, s.77.

³⁵⁷ Ürel, **a.g.m.**, 194.

³⁵⁸ Ateşgözoğlu, **a.g.m.**, s.188.

Dilekçede pişmanlık ifadesinin bulunması zorunlu değildir. Ancak açıklamadan pişmanlık hükümlerinden yararlanılmak istendiği anlaşılmalıdır³⁵⁹.

1.4.6.2.2. Haber Vermeden Önce İhbarda Bulunulmaması

Zamanında tahakkuku yapılmamış verginin pişmanlıkla ödenmesi için her şeyden önce, mükellefin vergi kaçırma işlemine ilişkin durumunu haber verdiği tarihten evvel, bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya sözlü beyanı tutanakla tespit edilmek suretiyle, haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması şarttır. Pişmanlık dilekçesinin ihbardan en az bir gün önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması durumunda, mükellefe karşı bu tarihten sonra ihbarda bulunulsa bile yapılan ihbar geçerliliğini kaybetmiş olacaktır³⁶⁰. Ayrıca yapılan ihbarın pişmanlık talebinde bulunulan konu ile ilgili olması zorunludur. Aksi takdirde, ihbarda yer alanın dışındaki bir olay hakkında verilen pişmanlık dilekçesi geçerli olacaktır³⁶¹.

İhbarın mutlaka yazılı olarak yapılması gerekmez. Sözlü olarak da ihbarda bulunmak mümkündür. Ancak, sözlü beyanın mutlaka tutanağa geçirilmesi gerekecektir. Böylece sözlü ihbarda yazılı hale getirilmiş olacaktır³⁶².

1.4.6.2.3. Haber Vermeden Önce İncelemeye Başlanılmaması ve Takdir Komisyonuna Sevk Yapılmaması

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmesi için bir diğer şart ise; haber verme (pişmanlık) dilekçesinin, mükellefçe yetkili memurlar tarafından herhangi bir vergi incelemesine başlandığı tarihten önce verilmiş ve idarece tutulan resmi kayıtlara geçirilmiş olmasıdır. Genel olarak pişmanlık başvurusundan önce yapılan inceleme pişmanlık başvurusunu bütün vergiler yönünden kesmekte, geçersiz kılmaktadır. Çünkü böyle bir durumda mükellefin hukuka aykırı olan durumunu “kendiliğinden” haber vermesi özelliği, incelemeyle ortadan kalkmış olmaktadır. Fakat buradaki önemli olan husus ise incelemeye başlandığının nasıl tespit edileceğidir. İncelemeye başlandığının tutanakla tespit edilmesi veya inceleme dairesinde yapılacaksa, davet yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir. Burada vergi inceleme elemanının, yükümlünün ya da

³⁵⁹ Muhsin Atçı, “Pişmanlık ve İslah Uygulamasındaki Özellikli Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 231, Aralık, 2007, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/arasonuc.aspx?sara=1&krara=Pi%C5%9Fmanl%C4%B1k%20ve%20Islah%20Uygulamas%C4%B1ndaki%20C3%96zellikli%20Hususlar>> (Erişim: 22.03.2013).

³⁶⁰ İsmail Işık, Selimhan Topaç (b), “Pişmanlık ve İslah Kurumu’ndan Yararlanmanın Koşulları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz, 2006, s.85.

³⁶¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.191.

³⁶² Halil Başağaç, “Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve İslah”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz-Ağustos, 1985, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4244>> (Erişim: 23.03.2013).

yetkili kıldığı kişinin imzasını taşıyan bir tespit yapması gerekmektedir. Bu tespit yapılmadan inceleme elemanınca, incelemeye başlanıldığına dair yazının ilgili vergi dairesine gönderilmesi pişmanlık ve ıslah talebinin kabul edilmemesi için yeterli olmamaktadır³⁶³.

Bunun yanı sıra vergi dairelerinde, tüm mükellef dosyaları üzerinde inceleme elemanlarınca genel bir incelemenin başlatılmış olması, pişmanlık isteminin kabulüne engel değildir. Yine aynı şekilde vergi ziyat suçunu oluşturan bir fiilin inceleme esnasında tespit edilememesi halinde, inceleme bittikten sonra söz konusu hukuka aykırılık durumuyla ilgili pişmanlık beyanının kabul edilmesi gereklidir³⁶⁴.

Mükellefin pişmanlıktan yararlanabilmesinin bir başka koşulu da pişmanlığa konu olan olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olmasıdır. Pişmanlık dilekçesi, olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçmiş ise mükellef pişmanlıktan yararlanabilecektir. Takdire sevk fişinin komisyon kayıtlarına geçirildiği tarih, takdire sevk tarihi olarak kabul edilir. Bu tarihten sonra pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânı kalmamaktadır³⁶⁵.

1.4.6.2.4. Haber Vermenin Ardından On Beş Gün İçinde Beyanname Verilmesi

Pişmanlık ve ıslah uygulamasından yararlanma amacıyla verilen pişmanlık dilekçesi, hiç verilmemiş beyannamelerin idareye intikal ettirilmesi ile ilgili olabilmektedir. Yükümlünün beyannameyi daha önce hiç verilmemişse, bu beyannamenin pişmanlık dilekçesiyle birlikte 15 gün içerisinde verilmesi gerekir. 15 günlük süre pişmanlık dilekçesinin verildiği günden itibaren başlamakla beraber, dilekçenin verildiği gün hesaba katılmamaktadır³⁶⁶.

Mükellef yükümlülüğü olan beyannameyi zamanında da vermiş olabilir. Ancak eksik veya hatalı bir beyan söz konusu ise vergi ziyana muhatap olunmaması için pişmanlık ve ıslahın temel şartı olan düzeltilmiş beyannamenin de 15 gün içerisinde vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Tamamlayıcı nitelikteki matrah farkı içerir beyanların ayrı bir beyannameyle idareye bildirilmesi gerekir. Vergi dairesi eski ve yeni beyannamedeki verileri birlikte değerlendirerek ödenmesi gereken vergiyi tahakkuk ettirir. Matrah farkı içermeyen pişmanlık beyanları ilk beyanı da kapsayan bir

³⁶³ Işık, Topaç (b), **a.g.m.**, s.87.

³⁶⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, 193.

³⁶⁵ Başağaç, **a.g.m.**, 1985.

³⁶⁶ İsmail Işık, Selimhan Topaç (c), “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanmanın Koşulları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 164, Ağustos, 2006, s.73.

beyannameyle idarenin bilgisine sunulur. Vergi dairesi daha önce ödenmiş bir vergi varsa bunu mahsup ederek tahakkuk işlemini gerçekleştirir. Mükelleflerin aynı vergi dönemi içinde aynı vergi türü için birden fazla kez pişmanlıkla beyanda bulunabilmeleri mümkündür³⁶⁷.

1.4.6.2.5. Süresi İçinde Vergilerle Birlikte Pişmanlık Zammının da Ödenmesi

Vergi yükümlülerinin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanması için V.U.K.' un 371. maddesinde belirtilen son şart, pişmanlık dilekçesi ile haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanlarının pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesidir. Hükmü geçen maddede bu şart, “Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun’un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi” şeklinde belirtilmiştir. Aksi bir durumun gerçekleşmesi, mükellef bakımından farklı bir sonuca neden olabilmektedir. Vergi aslı ve gecikme zammı bu süre içinde ödenmezse, pişmanlık talebi geçerli olmaktan çıkıp, cezalı tarhiyat yapılmaktadır³⁶⁸. Haber verme tarihinde ödeme vadesi geçmemiş taksitler ise kanuni vadesinde ödenecektir³⁶⁹.

1.4.6.3. Pişmanlık ve Islah Konusunda Yetkili Organlar

Vergileme ile ilgili suç ve cezaların izlenmesine ve saptanmasına hangi organların yetkili olduğu yasada çok açık bir şekilde belirtilmemiştir. Ancak, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması bakımından suç ve cezaların izlenmesi ve saptanmasındaki etkinliklerini esas almak suretiyle, Maliye Bakanlığı, vergi daireleri, mal müdürleri, vergi incelemesine yetkili kurullar, savcılıklar ve diğer bazı resmi makamlar yetkili organlar olarak kabul edilebilmektedir. Pişmanlık ve ıslah dilekçeleri uygulamada vergi dairelerine verilmekte, diğerlerine ise vergi suç ve cezalarının ihbarları yapılmaktadır³⁷⁰.

1.4.6.4. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar

Pişmanlık ve ıslah uygulamasında özellik arz eden durumlar; matrahın bulunmaması, beyanname verilmemesini haklı gösteren açık bir neden bulunmaması

³⁶⁷ Atçı, **a.g.m.**, 2007.

³⁶⁸ Işık, Topaç (c), **a.g.m.**, s.75.

³⁶⁹ Ürel, **a.g.m.**, 196.

³⁷⁰ Aksoy, **a.g.m.**, s.51.

halinde mükellefe çağrı mektubunun gönderilmesi ve beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmesi başlıklarıyla açıklanacaktır.

1.4.6.4.1. Vergiye Tabi Matrah Bulunmaması

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde matrah olmaması veya zarar beyan edilmesi ya da matrah olmasına karşın mahsup, indirim vb. durumlar nedeniyle ödenecek vergi çıkmaması durumlarında pişmanlık hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda vergi idaresi ile Danıştay farklı düşünmektedir.

Vergi idaresi 2008 yılında konuya ilişkin olarak çıkardığı rehberine göre; pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması durumunda pişmanlık talebiyle verilen beyannameler için pişmanlık talebi vergi dairesince kabul edilmemektedir. Pişmanlık talebi kabul edilmeyen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname kabul edilerek 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının %50'si kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağır olanı kesilmektedir³⁷¹.

Buna göre pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılarak verilen beyannamede zarar gösterilmesi ya da gelir gösterilmesine rağmen vergiye tabi herhangi bir matrah belirlenememesi halinde, pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren haller bulunmayacağından; mükellef talebinin kabulü ile pişmanlığın uygulanması mümkün değildir. Aksine bir uygulama müessesenin kabul edilmiş amacıyla bağdaşmamaktadır. İdare ancak vergi ziyayı doğduğu zaman pişmanlıktan yararlanmayı kabul etmektedir. Ancak Danıştay kararları "pişmanlık talebiyle verilen beyannamede matrah bildirilmemesi ya da beyan edilen matraha vergi isabet etmemesi, pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına engel değildir" yönündedir³⁷².

1.4.6.4.2. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 52. maddesinde Gelir Vergisi mükelleflerinden sürekli beyanname vermek zorunda olmayanların (Ticari, gerçek usulde zirai, serbest meslek kazancı elde edenler dışında kalanlar) bilinen adreslerine, takdire sevk işleminden önce adi posta ile "Beyana Çağrı Mektubu" gönderileceği ifade edilmiştir. Düzenlemenin devamında beyana çağrı mektubunun gönderilmiş olmasının (olayın takdire sevk edilmemiş veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi

³⁷¹ Ahmet Erol (b), "Pişmanlık ve Islah-III", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 239, Kasım, 2012, s.26.

³⁷² Kızılot, Kızılot, *a.g.e.*, s. 217-218.

incelemesine başlanılmamış olması şartıyla) beyannamenin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilmesine engel olmayacağı belirlenmesine yer verilmiştir.

Fakat pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesinin şartlarından biri de yükümlünün haber verme dilekçesini kendiliğinden vermiş olmasıdır³⁷³. Beyana çağrı yazısının yükümlülere tebliğ edildiği hallerde maddede aranan “kendiliğinden haber verme” koşulu gerçekleşmeyeceğinden bunun sonucu olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı kuşkusuzdur. Bu durumda, ayrıca vergi incelemesine başlanıp başlanmadığı hususunun araştırılmasına gerek yoktur. Beyannamenin verildiği tarihten önce yükümlüye beyana çağrı yazısının tebliğ edildiğinin vergi idaresi tarafından tebliğ belgesi ile kanıtlanması gerekir³⁷⁴.

Konuya ilişkin kayıtlara geçirilmiş bir ihbarın varlığı halinde bunun pişmanlığı keseceği tartışmasızdır. Üçüncü kişilerce yapılmış, doğruluğu kuşku bir ihbara böyle bir sonuç bağlamışken olayın bizzat Vergi Dairesince saptanmış ve bu konuda işlem yapılmaya başlanmış olmasına herhangi bir sonuç bağlamamak mantıkla bağdaşmamaktadır. Zira bir mükellefe çağrıda bulunuluyorsa ve mükellefinde beyanname vermeyerek vergi ziyana sebebiyet vermesi söz konusuysa, bu aşamadan sonra mükellefin beyanname vermeye yönelik eylemlerinin kendiliğinden gerçekleştiği kesinlikle iddia edilemez. Danıştay da beyana çağrı mektubu gönderilmesinin pişmanlıkla beyanı engelleyeceği yönünde kararlar vermiştir³⁷⁵.

1.4.6.4.3. Pişmanlık Beyannamelerinin İhtirazi Kayıtlarla Verilmesi

İhtirazi kayıt, mükelleflerin kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesidir. Diğer deyişle, mükelleflerce yasal gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolundaki beyannameye yazılı not “ihtirazi kayıt” adını almaktadır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, vergi idaresi ile yargının farklı yorumları, vergi idaresinin kanunlara uygun olmayan tebliğleri ve öznelgeleri karşısında mükellef veya sorumlunun beyanname düzenlemesi ve doğru beyanname vermesi kolay olmayabilir. Bu gibi durumlarda, mükellef riskten kurtulmak için idare lehine düşünüp beyanname vermesi durumunda belki de fazla bir vergi ödemek durumunda kalabilecektir. Kendine

³⁷³ Atçı, **a.g.m.**, 2007.

³⁷⁴ Ahmet Erol (c), “Pişmanlık ve Islah-IV”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 240, Aralık, 2012, s.22.

³⁷⁵ Atçı, **a.g.m.**, 2007.

göre doğru bildiği şekilde beyanname vermesi durumunda ise vergi cezası ile karşı karşıya kalabilecektir. Bu ikili durum karşısında ihtirazi kayıt beyanına gidilmesi zorunluluğu doğmaktadır³⁷⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış ise de, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinin "... ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemi durdurmaz ..." hükmünün incelenmesinden, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılacağı, dolayısıyla mükelleflerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına da hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır³⁷⁷.

Vergi idaresinin bu konudaki görüşü "Kanunda, pişmanlık talebinin yanı sıra ihtirazi kayıtla dava açma hakkının kullanılmasına engel bir hüküm bulunmamakla birlikte, cezayı gerektiren bir fiili kendiliğinden haber veren mükellefin olayı dava konusu etmesi pişmanlık ve ıslah müessesesi ile bağdaşmaz." şeklinde oluşmuş; fakat vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın birçok kararında ise, ihtirazi kayıtla pişmanlık beyanname verilebileceği ifade edilmiştir. Bu durum ise, pişmanlık beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceğine ilişkin olarak, vergi idaresi ile yargı mercileri arasında yorum ve uygulama farklılığının bulunduğunu göstermiştir. Bu nedenle konu hakkında, henüz bir fikir birliği sağlanamadığı görülmektedir³⁷⁸.

1.4.6.5. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanmanın Sonuçları

Yükümlü, pişmanlık ve ıslah koşullarını yerine getirdiği takdirde yükümlü hakkında vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Ayrıca, belirtilen şartlara uygun olarak bildirilen kaçakçılık suçları için pişmanlık hükümlerinden yararlanılabileceği gibi, iştirak halinde işlenecek suçlar için de ceza verilmeyecektir³⁷⁹. Burada amaç vergi kaybına yol açan mükelleflerin bu eylemlerinden geri dönmelerini sağlamaktır.

³⁷⁶ Özgür Biyan, "İhtirazi Kayıt ile Pişmanlık Müessesesi İlişkisi", <<http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=567>> (Erişim: 25.03.2013).

³⁷⁷ Mehmet Yaşın, "Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 174, Haziran, 2007, s.99.

³⁷⁸ Azmi Demirci, "Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 331, Mart, 2009, s.16.

³⁷⁹ Karakoç (a), **a.g.e.**, s.557.

Yükümlü pişmanlık ve ıslah dilekçesini verdikten sonra, yasanın aradığı koşulları yerine getiremezse, yükümlü hakkında pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda vergi idaresi yükümlünün işlediği fiile uygun vergi cezasını uygulayacaktır. Bir başka ifadeyle, vergi kaybına sebep olunması dolayısıyla kaçakçılık ve vergi ziyayı cezaları yanında usulsüzlük cezası kesilebilecek, vergi incelemesi yapılabilecek ve re'sen takdir yoluna gidilebilecektir³⁸⁰.

Yükümlünün pişmanlık ve ıslah yoluyla beyanname vermesi, eksik ya da yanlış beyanını tamamlamasından sonra ortaya herhangi bir matrahın çıkmaması yani pişmanlık yoluyla ödenecek verginin tahakkuk etmemesi, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel değildir. Bu gibi durumlarda yükümlü koşulları yerine getirmişse, yükümlü hakkında re'sen matrah tespiti işlemi yapılmayacaktır³⁸¹.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda idare ise; uyuşmazlıklar idari aşamada sonuçlandırılmış olacağından yargı yoluna gidilmesinde sarf edilecek zaman ve yapılacak işlemlerin yanı sıra, haksız çıkılması durumundaki bir kısım giderlerden, takdir veya vergi incelemesine sevk işlemleri ile bunların sonuçlarında yapılacak idari işlemlerden ve bu işlemlere sarf edilecek zamanlardan, beyannamesini süresinde vermeyenler veya vermiş olmakla beraber eksik veya yanlış beyanda bulunanların saptanması yönünde yapılacak araştırma ve işlemlerden ve bunlara ayrılacak zamanın harcanmasından kurtulmuş olacaktır.

Dolayısıyla idare söz konusu işlemleri yapmamasından kazandığı zaman içinde personelini, mükelleflerin diğer işlemlerinin yapılmasında kullanarak daha iyi bir hizmet verebilme imkânına kavuşmuş olacaktır. Diğer taraftan bu müessesenin uygulanması, idare ile mükellef arasındaki ilişkileri de olumlu yönde etkileyerek, hiç beyanda bulunmayan veya eksik beyanda bulunan mükelleflerin beyanname vermeleri ve eksik beyanlarını tamamlamaları yönünde harekete geçirmektedir. Bu uygulama ile idare, hiç beyan edilmeme veya eksik beyan edilme nedeniyle belki de hiç tahsil edemeyeceği bir vergiyi tahsil edebilme imkânını elde etmiş olmaktadır³⁸².

1.4.7. Cezalarda İndirim

Verginin ödenme sürecinde, verginin mükellefi veya sorumlusu bilgisizlik nedeniyle, yanlışlıkla veya kasten vergi ziyasına sebep olmaktadır. İşte, kasten vergi ziyasına neden olan vergi mükellef veya sorumlularına nazaran daha hafif vergi cezasını

³⁸⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.199.

³⁸¹ Taş, **a.g.m.**, s.284.

³⁸² İşbilir, **a.g.t.**, s.58.

kesilmesini sağlamak amacıyla, vergi sistemimizde cezalarda indirim müessesesi düzenlenmiştir³⁸³.

Cezada indirim müessesesinde; borçlu durumda olan vergi yükümlüsünün, belirli şartların yerine getirilmesi halinde ödeyeceği toplam ceza miktarı yasada öngörülen indirimler dâhilinde önemli ölçüde indirilebilecektir. Öte yandan alacaklı konumunda olan vergi idaresi ise, borçlu mükellefe kanunda öngörülen şartlara uyulması halinde alacağın önemli bir bölümünün tahsilinden vazgeçmiş olacaktır³⁸⁴. Tarhiyata karşı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde öngörülen ceza indirimi talebinde bulunan mükellefe talepte bulunduğu vergi ve ceza indirim uygulaması sırasında vergi aslı miktarında herhangi bir indirim söz konusu olmayıp, sadece cezada indirim uygulanmaktadır³⁸⁵.

Kanun koyucu Vergi Hukukumuzda cezalarda indirim müessesesini; gerek idareyi, gerekse yükümlüyü vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce hazineye girmesini sağlamak amacıyla katmıştır³⁸⁶. Bu uygulama ile, vergi idaresi alacağının bir kısmının tahsilinden vazgeçerek kalan ceza miktarı ile vergi aslının tamamını tahsil etmekte, böylece vergi ve cezadan doğan alacağını, yüksek oranlı enflasyonun yaşandığı bir ortamda, bir an önce Hazineye intikal ettirmiş olmaktadır. Bu müessese ile, iyi niyetli mükellefler korunmak istenmiş ve ceza miktarları da belli oranda azaltılmıştır³⁸⁷.

Cezalarda indirim müessesesi ile uzlaşma müessesesi, mükellef veya vergi sorumlularının borçlarının bir bölümünü ödemeyi kabul etmeleri karşılığında, vergi idaresi de alacağının belli bir bölümünden vazgeçmesi karşılığında, uyuşmazlıkların giderilmesi bakımından benzeşmektedir. İki müessese arasındaki fark ise, uzlaşma müessesesinde tarafların, az ya da çok pazarlık ve anlaşma serbestisine sahip

³⁸³ Aksoy (b), **a.g.e.**, s.100.

³⁸⁴ Mustafa Alpaslan, Mustafa Sakal, "Vergi Usul Kanunu Uygulanmasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi", s.3, <<http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Usul%20Kanunu%20Uygulamas%C4%B1nda%20Ceza%20C4%B0ndirimi%20M%C3%BCessesesi%20Ve%20Ceza%20Davas%C4%B1na%20Etkisi.pdf>> (Erişim: 27.03.2013).

³⁸⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları (Uzlaşma, Cezalarda İndirim, İdari Mercilere Başvuru)", Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 127, Haziran, 2011, s.29, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf> (Erişim: 27.03.2013).

³⁸⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.218.

³⁸⁷ Ürel, **a.g.e.**, s.807.

bulunmalarına karşın, cezalarda indirim müessesesinde indirimden yararlanma koşullarının tümünün ve yapılacak indirim miktarının yasayla belirlenmiş olmasıdır³⁸⁸.

1.4.7.1. Cezalarda İndirimin Kapsamı

Müesseseyi kapsam bakımından; verginin türü, cezanın türü ve tarhiyatın türü olmak üzere üç kısımda ele almak gerekmektedir.

Verginin türü bakımından cezalarda indirim yoluna başvurabilmek, herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Kendilerine ceza kesilenler, V.U.K. kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak bu yola başvurabilmektedirler. Gümrük Vergileri ise V.U.K. kapsamına alınmaması nedeniyle, bu vergilere ait cezalarda indirim yoluna gidilememektedir³⁸⁹.

V.U.K.' un ilgili maddesine göre indirim kapsamına giren vergi cezaları ise; vergi ziyası, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine verilen cezalardır. Cezalarda indirim; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle ilgili cezalara uygulanmaktadır³⁹⁰.

1.4.7.2. Cezalarda İndirimin Koşulları

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde ceza indiriminden yararlanabilmek için bir takım şartlar öngörülmüştür. Bu şartlara uyulduğu takdirde, ceza indirimi uygulanabilmekte; şartlardan birine uyulmaması halinde ise, ceza indirimi hükmü uygulanamamaktadır. Bu şartlardan aşağıda bahsedilmiştir.

1.4.7.2.1. Dava Açma Süresi İçinde İndirim İçin Başvurulması

Ceza indiriminden yararlanabilmenin ilk şartı, ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını, dava konusu yapmaksızın vadesinde ödeyeceğini bildirmesidir. Dava açma süreci, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür³⁹¹.

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus ise, uzlaşma talep edilmesi halinde ise ceza indirimi talebinde bulunma imkânının bulunmamasıdır. Ancak vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde adına yapılan tarhiyata karşı uzlaşma talebinde bulunan mükellef yine bu süre içerisinde, uzlaşma

³⁸⁸ Alpaslan, Sakal, **a.g.m.**, s.2.

³⁸⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.147.

³⁹⁰ Gerçek, **a.g.e.**, s.123.

³⁹¹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.995.

talebinden vazgeçtiğini bir dilekçe ile bildirerek, ceza indirim talebinde bulunabilecektir³⁹².

Burada dikkat edilmesi gereken bir başka husus da, 30 günlük sürenin ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı ve 30 günlük sürenin dolması ile son bulacağı konusudur. Eğer vergi aslı ve vergi cezasına ilişkin ihbarnameler ayrı ayrı tarihlerde tebliğ edilmişlerse, ceza indirim için bu ihbarnamelerin ilkinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde indirim talebinde bulunmaya dikkat edilmesi gerekir³⁹³.

1.4.7.2.2. Vergi Aslı ile Cezanın Dava Konusu Yapılmaması

Ceza indiriminden yararlanmanın diğer şartı, tutarında indirim talep edilecek cezanın dava konusu edilmemesidir. Ancak, ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, davadan vazgeçilmiş ise yine ceza indiriminden yararlanır. Fakat açılan dava üzerine vergi mahkemesi bir karar vermişse, bu karar üzerine bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilip ceza ödenmek istenirse dahi ceza indirim uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Dava açma üzerine, cezanın türünün değişmesi durumunda da, durum aynıdır. Örneğin kaçakçılık cezalı bir tarhiyat nedeniyle vergi mahkemesinde dava açan bir mükellefin, açmış olduğu dava sonunda, kaçakçılık cezasının vergi ziyai cezasına çevrilmesi durumunda vergi ziyai cezası için de, ceza indirim talebinde bulunulamaz.

Vergi aslı için dava açılıp ceza için dava açılmadığı durumlarda da ceza indirim uygulaması yapılmayacaktır³⁹⁴.

Fakat mükellef ya da vergi sorumlusu adına hem ikmalen hem de re'sen tarhiyat yapılmış olması ve bunlardan ikmalen yapılan tarhiyata karşı dava açılmaması, re'sen tarhiyata karşı dava açılması durumunda, mükellef ya da vergi sorumlusu koşullarını yerine getirmek kaydıyla, ikmalen tarhiyatla ilgili olarak ceza indiriminden yararlanacaktır. Bu durum, hem ikmalen hem de re'sen tarhiyat yapılmış olması ve bunlardan re'sen yapılan tarhiyata karşı dava açılmaması, ikmalen tarhiyata karşı dava açılması halinde de geçerlidir³⁹⁵.

³⁹² Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları", Yayın No: 67, Haziran, 2008, s.16, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf> (Erişim: 29.03.2013).

³⁹³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.164.

³⁹⁴ Yafes Pehlivan (b), "Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz, 2005, s.114.

³⁹⁵ Yıldız, **a.g.m.**, s.29.

Ayrıca ceza indiriminin kısmi olarak yapılması kabul edilmemektedir. Yani ceza indirimi talebi, vergi aslı ve buna ait cezanın tümü için yapılmalıdır. Bu sebeple tarh edilen vergi dolayısıyla kesilen cezanın bir kısmı için dava açılıp bir kısmı için de ceza indirimi ceza indirimi talep edilemeyecek veya tarh edilen vergi için dava açılıp ceza için de indirim talep edilemeyecektir. Ancak, iki ayrı vergilendirme dönemine ilişkin yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarda bir vergilendirme dönemi için ceza indirimi diğer vergilendirme dönemi için ise dava açma yoluna gidilebilir. Aynı nedenden doğsa bile, verginin nevinin değişik olması durumunda bir vergi nevi için indirim talep edilirken, diğer vergi nevi için dava açılabilir³⁹⁶.

1.4.7.2.3. Vergi Aslı ile Cezanın İndirimden Arta Kalan Kısmının Ödenmesi

Ceza indiriminden yararlanıp vergi uyumsuzluğunu sona erdirmenin diğer bir şartı da, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının vadesinde (1 ay içinde), ya da teminat gösterilmek koşulu ile vadesinin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir. Ödemenin tamamının vadesinde yapılmaması halinde, mükellef ya da ceza sorumlusu, indirimden yararlandırılmaz ve vergi aslı ile birlikte cezanın tamamının tahsili yoluna gidilir. İndirim talebinde bulunmakla birlikte, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, normal bir aylık vade içinde ödeyemeyecek durumda olan mükelleflere, teminat göstermeleri koşulu ile, normal vadeyi izleyen 3 ay içinde ödeme imkanı sağlanmıştır. Teminat gösterilmesi halinde, vade 1 ay yerine 4 ay olmakta ve bu süre içinde yapılan ödeme de, vadesinde yapılmış bir ödeme olarak kabul edilmektedir. Teminat, 30 günlük dava açma süresi içinde veya dava açma süresinin bittiği tarihten başlayan bir aylık normal ödeme süresi içerisinde gösterilebilir³⁹⁷.

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin farklı tarihlerde tebliğ edilmesi durumunda, indirim talebinin, tebliğ edilen vergi ve cezaya ilişkin dava açma süresi içinde yapılması şarttır. Ancak, bu durumda ödeme vadesi vergi ve ceza için ayrı ayrı hesaplanır.

Vergi aslının taksitle ödeneceği durumlarda, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ya da bu bir ayı izleyen ek üç aylık sürede ödenmesi gereken tutar, vadesi bu sürede gelmiş vergi aslının taksitleri ile cezanın indirimden sonraki kısmının tamamıdır. Bu süre içinde ödeme süresi geçmiş ödenmesi gereken vergi aslı taksiti ile, ceza tutarının ödenmemesi indirim talebini geçersiz kılar. Ancak, vergi aslının vadesi daha

³⁹⁶ Kemal Akmaz, “Cezalarda İndirim Müessesesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 191, Kasım, 2008, s.555-564, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9377&arananKey=Cezalarda%20%C4%B0ndirim%20M%C3%BCessesesi>> (Erişim: 29.03.2013).

³⁹⁷ İşbilir, **a.g.t.**, s.65-66.

sonra gelecek taksitlerinin vadesinde ödenmemesi durumunda, indirim geçerliliğini korur³⁹⁸.

1.4.7.3. Cezalarda İndirim Oranı

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlıklı 376. maddesinde;

"İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyatı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse,

- 1- Vergi ziyatı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- 2- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır." hükmü yer almaktadır³⁹⁹.

Vergi ziyatı cezasının birinci ya da ikinci kez işlenmesine göre, farklı oranlarda indirim yapılmaktadır. Vergi ziyatı cezası (üç kat kesilen dâhil) ilk kez kesildiğinde, 1/2 oranında indirim yapılmakta; daha sonra, bu ceza ikinci kez kesildiğinde ise 1/3 oranında indirim yapılmaktadır. Kuşkusuz her iki indirimin yapılabilmesi de mükellefin ya da ceza sorumlusunun, bu yönde bir başvurusunun bulunmasına bağlıdır⁴⁰⁰.

Vergi ziyatı cezasında dikkat edilecek en önemli husus, kesilen vergi ziyatı cezasında yapılacak 1/2'lik indirim, bir mükellefin, tüm vergi mükellefiyeti boyunca yalnızca bir kez yararlanabileceği bir indirim oranıdır. Bundan sonra kesilecek cezalarda, sürekli olarak 1/3 oranında indirim uygulanacaktır⁴⁰¹. Bu nedenle mükelleflerin küçük miktarlardaki vergi ziyatı cezaları için indirim müessesesinden yararlanmayıp, uzlaşma yoluna gitmelerinde ya da cezanın tamamını ödemelerinde,

³⁹⁸ Pehlivan (b), **a.g.m.**, s.115.

³⁹⁹ Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, "Ceza-Uzlaşma-Ceza İndirimi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 173, Şubat, 2003, s.93-94.

⁴⁰⁰ Rızkullah Çetin, "Vergi Cezalarında İndirim Müessesesinin Özellikleri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 112, Temmuz-Ağustos, 2012, s.255.

⁴⁰¹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.171.

daha sonra karşılaşılabilecekleri yüksek miktarlı bir vergi ziyai cezasında 1/2 oranında ceza indiriminden faydalanabilmeleri bakımından yarar vardır⁴⁰².

Bu arada belirtilmesi gereken bir başka husus da 1/2'lik indirimin, her vergi türü için ayrı ayrı olmadığıdır. Yani KDV nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasından biri için indirim isteminde bulunan ve indirimden yararlanan bir mükellef, daha sonra Gelir Vergisi yönünden yapılan bir inceleme sonucu kesilen vergi ziyai cezasından dolayı ancak 1/3 oranında bir indirimden yararlanabilecektir⁴⁰³.

Cezalarda tekrür nedeniyle yapılan artırımlarda, artırılan kısım üzerinden de ceza aslının tabi olduğu oranda indirim yapılır.

Vergi ziyai cezasında, yarı oranından üçte biri oranına düşürülmesi için, ikinci ceza ile ilgili suçun, birinci cezanın tebliğ edildiği tarihten sonra işlenmesi ve mükellefin daha önce yarı indirimden yararlanmış olması gerekir. İlk defa kesilen vergi ziyai cezasının tebliğ edilmesinden önceki dönemlerde işlenmiş vergi ziyai cezası uygulanmasını gerektiren suçlar dolayısıyla kesilen cezaların tamamı, ceza indirimi uygulamasında “birinci defa” yapılmış sayılır ve %50 oranında indirimden yararlanır⁴⁰⁴.

Vergi aslına bağlı olsun olmasın ve kaç kez kesilmiş olursa olsun tüm usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları her zaman üçte bir oranında indirimden yararlandırılır. Görüldüğü gibi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından, indirimden yararlanmada tekrür indirim miktarı üzerinde etkili değildir. Daha önce indirimden kaç kez yararlanmış olunursa olunsun, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhatabının, her defasında yararlanacağı indirim miktarı, kesilen cezanın üçte biri olacaktır. Tekrür nedeniyle arttırılmış olan cezalarda da, usulsüzlük cezasının aslının tabi olduğu üçte bir oranındaki indirim uygulanır⁴⁰⁵.

Ceza indirimi, vergi aslı ve vergi cezasının tümü için yapılmalıdır. Vergi cezası için de kısmi olarak ceza indirimi söz konusu olamaz. Ancak iki ayrı vergilendirme dönemine ilişkin yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarda bir vergilendirme dönemi için ceza indirimi diğer vergilendirme dönemi için ise dava açma yoluna gidilebilir⁴⁰⁶.

⁴⁰² Kemal Akmaz, **a.g.m.**, 2008.

⁴⁰³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.148.

⁴⁰⁴ Çetin, **a.g.m.**, s.257.

⁴⁰⁵ Akmaz, **a.g.e.**, 2008.

⁴⁰⁶ Yıldız, **a.g.e.**, s.29.

1.4.7.4. Cezada İndirim Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları

Cezalarda indirim müessesesinin uygulanması mükellef ve idare açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır.

Mükellef açısından sonuçları;

- Mükellef açısından en önemli sonuç, vergi uyumsuzluğunun sona ermesidir. Mükelleflerin adlarına salınan vergi ile kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ya da uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde V.U.K.' un 376. maddesine göre indirimli ödeme isteminde bulunmaları sonucu, belirlenen vade içinde vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını ödemeleri sonucu, uyumsuzluk idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır⁴⁰⁷.

- Vergi aslının ve buna ilişkin gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmının, indirimli ödeme hükümlerine göre ödenmesi sonucu, uyumsuzluk sona erdiğinden, mükellefin söz konusu vergi ve cezalarla ilgili sorunuyla daha fazla uğraşmasına gerek kalmayacak, böylece mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak hem de dava açılması gerektirmeyeceğinden, müşavirlik, harç, avukat ve benzeri giderleri de olmayacaktır⁴⁰⁸.

- Ceza indirimi uygulamasıyla mükellef, cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmanın yanı sıra, uyumsuzluğun yargıya intikal ettirilmesi ve yargıda mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda, daha yüksek bir tutar olarak ödenmesi söz konusu olan gecikme faizinden kurtulmaktadır⁴⁰⁹.

- İndirimli ödemede teminat gösterilmesi, mükellefin lehine bir durumu göstermektedir. Böylelikle, teminat gösteren mükellef vergi dairesine yapacağı ödemeyi, üç ay daha geciktirerek, ödemeye ilişkin finansman sorununun çözümünü kolaylaştırmış olabilmektedir⁴¹⁰.

- Vergi uyumsuzluğunun idari aşamada çözümlenmesi ile mükellefler, vergi uyumsuzluklarının vermiş olduğu psikolojik rahatsızlıklardan da kurtulmuş olacaktırlar⁴¹¹.

⁴⁰⁷ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.174.

⁴⁰⁸ Baki, **a.g.t.**, s.38.

⁴⁰⁹ İşbilir, **a.g.t.**, s.68.

⁴¹⁰ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.175.

⁴¹¹ Aksoy (b), **a.g.e.**, s.106.

• Cezada indirim isteminde bulunan mükellefin, vergi aslı ile cezanın indiriminden sonraki kısmını belirleyen vadeye kadar ödememeleri durumunda, aleyhlerine bir durum ortaya çıkmaktadır. Vadesi içinde, söz konusu ödemelerin yapılmaması durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanılmamakta ve vergi aslı ile cezanın tamamını ödemek zorunda kalmaktadır⁴¹².

İdare açısından sonuçları;

• Vergi uyuşmazlığının, cezada indirim yoluyla sona ermesi sonucu, mükellefin yargı yoluna başvurması da söz konusu olacağından, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır. Mükellefin uyuşmazlığa konu vergi ve cezayla ilgili olarak, dava açması ve sonucunda da davayı kazanması durumunda, idarenin bu vergi ve gecikme faizi ile cezayı, tahsil edememesi de söz konusu olabilecektir. Böylelikle idarenin, indirimli ödeme uygulamasıyla, belki de ileri de hiç tahsil edemeyeceği vergi aslı, gecikme faizi ve cezayı kısmen dahi olsa tahsil etmesi söz konusu olmaktadır.

• Mükellef ceza indirimini kabul ettiği takdirde, vergi idaresi, emek ve zaman kaybını önleyecek, hiçbir masrafa katlanmayacak, hiç tahsil edemeyeceği alacağını kısmen de olsa tahsil edebilecektir⁴¹³.

1.4.8. Yanılma

Vergi Usul Kanunu'nda vergi konusunda yürürlükte olan yasaların bir hayli karışık olması nedeniyle, yükümlülerin çözümü için özel bilgiye gereksinim duyacakları ve bunun sonucunda yükümlülerin yanılmalarının çok daha kolay olacağı gibi görüşler dikkate alınarak V.U.K.' un 369. maddesi ile "yanılma müessesesi" uygulama alanına konmuştur⁴¹⁴. İşte, cezayı ortadan kaldıran nedenlerden birisi de mükellefin veya ceza muhatabının yanılmış olmasıdır⁴¹⁵.

Yanılma, gerçeğin hiç ya da yeteri kadar bilinmemesi veya yanlış bilinmesi nedeniyle yanlış hüküm verilmesi olarak tanımlanabilir. Bu nedenle yanılma, irade ile netice arasında bir farklılık yaratır⁴¹⁶. İşte bu yüzden mükellefler nitelikleri kanunda belirtilen unsurlara sahip olarak yanılığın içine düşerlerse, hukuka aykırı davranışlarından dolayı kendilerine ceza verilmemektedir. Çünkü mükellefin yanılmış olması onun suç işleme konusundaki iradesini, dolayısıyla vergi suçluluğunu ortadan kaldırır. Fakat

⁴¹² Akmaz, **a.g.e.**, 2008.

⁴¹³ Aksoy (b), **a.g.e.**, s.106.

⁴¹⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.181.

⁴¹⁵ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Dördüncü Baskı, İstanbul, Mart, 2008, s.951.

⁴¹⁶ Cevat Koç (b), "Vergi Ceza Hukukunda Yanılma", **Vergi Dünyası**, Sayı: 158, Ekim, 1994, s.92.

buradaki en önemli nokta yanılmanın vergi aslını etkilemediği, sadece ceza kesmeye engel olduğudur⁴¹⁷.

Yanılmanın şartları V.U.K.' un 369. maddesinde belirlenmiş olup, bu maddeye göre;

- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

- Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması,

durumlarında yükümlülere ceza verilmeyecektir. Bu düzenlemede idarenin mükellefin yanılmasına neden olabileceği hususu iki unsura bağlanmış ve bu unsurların bulunması halinde mükellefin yanılmasına idare tarafından sebebiyet verildiği kabul edilmiştir. Madde hükmü uyarınca, yanılma işlemiyle ilgili olarak mükellef aleyhine ceza kesilmeyecektir. Maddede sayılan unsurlarının bulunması koşuluyla bu hüküm, yanıldığı kabul edilen mükellefin ceza sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır⁴¹⁸.

Fakat madde metninde değişikliğe gidilmiş, V.U.K.' un “Yanılma” başlıklı 369. maddesi 6009 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle başlığıyla birlikte değiştirilmiştir. Bu çerçevede, maddenin başlığı “yanılma ve görüş değişikliği” olarak tadil edilmekle birlikte madde kapsamında belirtilen hallerde vergi cezası kesilmemesinin yanı sıra yeni bir adım olarak gecikme faizinin de hesaplanmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

Şekli ya da maddi vergi yükümlülüğü karşısında kendisi hakkında belirli bir konunun uygulaması hususunda tereddüde düşen bir mükellefin kendisine bu konuda İdare tarafından yanlış izahatta bulunulması ve açıklama yapılması halinde, daha sonra tereddüde düşülen konuda tarhiyat yapılsa bile mükellefe ceza kesilmemektedir. 6009 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik dikkate alındığında gecikme faizi de hesaplanmayacaktır. Bu noktada, mükellefin yanılmasından ziyade İdare tarafından yanıtılması söz konusudur. Yanılma konusunun kanunda açıkça düzenlenmiş olması, idarenin kendisine yazı ile verdiği açıklama ve görüşe güvenip, bu açıklamaya uygun hareket eden kişinin hukuki koruma altına alınması anlamına gelmektedir. İdarenin vermiş olduğu açıklamanın hatalı olması, yanlış bir yorum içermesi karşısında bu açıklamaya uygun davranışta bulunan yükümlünün açıklamanın hukuki etkilerinden korunması bakımından İdarenin kendi açıklama ya da görüşünden kaynaklı kabahatlere

⁴¹⁷ Şenyüz, a.g.e., s.143.

⁴¹⁸ Sema Küçük, “Yanılma Hali”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, Ocak, 2011, s.16.

ceza kesmemesi prensibi kabul edilmiştir. Ayrıca, idarenin sonradan görüş değiştirmesi durumunda da kendi vermiş olduğu ilk görüşe uyan yükümlüye yeni görüşüne göre işlem yapmaması bu güvencenin bir parçasını teşkil etmektedir⁴¹⁹.

Bunun yanı sıra Maliye Bakanlığı'nın uygulamasını değiştirdiği konularda, daha önce yine Maliye Bakanlığı'nın eski uygulamalarına göre işlem yapmış olanlara bu işlemlerinden dolayı vergi cezası kesilmeyecektir. Aynı şekilde bir konuda yargı kararlarının değişmiş olması ve yükümlünün yargının önceki kararlarını esas alarak işlem yapmış olması durumunda da ceza kesilmemektedir⁴²⁰.

Sonuç olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesi hükmüne göre, yanılma halinde; vergi ziyai oluşmuşsa vergi tarh ve tahakkuk ettirilecek, vergi ziyai nedeniyle vergi cezası kesilmeyecek ve ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden gecikme faizi hesaplanmayacaktır⁴²¹.

1.4.9. Ölüm

Ölüm, vergi cezalarının sona erme nedenlerinden birisidir. Ölümle birlikte cezaların son bulması, cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ölümün vergi cezalarını düşürücü etkisi açısından, cezanın kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil edilip edilmemesi önemlidir. Vergi yargısı organları ölümle tahsil edilmemiş vergi cezalarının sona ereceğini kabul etmektedir⁴²². Bu durumda mükellefin ölümü halinde, mükellefin fiil ve işlemlerinden kaynaklanan kesilmiş/tahakkuk etmiş ve kesilecek/tahakkuk edecek usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyai vb. vergi cezaları kesilmeyecek, kesilmişse terkin edilecektir. Ölüm halinde vergi cezaları yanında vergi yargılamasına tabi hürriyeti bağlayıcı vergi cezaları da ortadan kalkmaktadır⁴²³. Öte yandan gecikme zammı ve gecikme faizi ceza niteliğinde olmadığından, varsa ölen kimse adına tahakkuk etmiş gecikme zamları ve gecikme faizleri mirasçılardan alınacaktır⁴²⁴.

Cezanın ölüm tarihinden önce kesilmiş olmasının veya ölümden sonra yapılan incelemeler üzerine kesilecek olmasının hiçbir önemi yoktur. Hatta vergi idaresi ölüm

⁴¹⁹ Tahir Erdem (b), "Vergi Hukukunda Yanılma", **Vergi Sorunları**, Sayı: 265, Ekim, 2010, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2918>> (Erişim: 31.03.2013).

⁴²⁰ Yılmaz, **a.g.e.**, s.103.

⁴²¹ Zihni Kartal (b), "Yanılma Tarih mi Oluyor?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 214, Ekim, 2010, s.115.

⁴²² Karakoç (a), **a.g.e.**, s.455.

⁴²³ Recep Beyazkılıç, Mesut Kaplan (b), "Ölüm Halinde Vergi Cezalarının Terkini", **Vergi Sorunları**, Sayı: 234, Mart, 2008, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/arasonuc.aspx?sara=1&krara=%C3%96l%C3%BCm%20Halinde%20Vergi%20Cezalar%C4%B1n%C4%B1n%20Terkini>> (Erişim: 31.03.2013).

⁴²⁴ Tosuner, Arıkan (a), **a.g.e.**, s.283.

tarihinden sonra mirasçılar tarafından uzlaşıp ödenen cezamn bile red ve iade edilmesi gerektiği görüşündedir⁴²⁵.

1.4.10. Af Uygulaması

Vergi cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran hallerden birisi de vergi affı uygulamasıdır. Vergi affı, bir kanunla konulan vergi veya cezanın, vergiyi veya cezayı doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren bir başka kanunla kaldırılmasıdır⁴²⁶.

Devlet vergi veya ceza aflanna; siyasi, ekonomik, mali ve vergi yönetiminden kaynaklanan nedenlerle yer verebilmektedir. Vergi ve cezalar nasıl ki kanunla konuluyorsa bunlar konusunda getirilecek afların da kanunla uygulamaya sokulması mecburiyeti vardır⁴²⁷.

Vergi Usul Kanunu'nda af ile ilgili bir hüküm olmamasına rağmen, ülkemizde değişik yıllarda çıkarılan yasalarla vergi cezaları affedilmiştir. Bu yasalar çoğu kez vergi cezalarını affederken, yararlanmayı vergi uyuşmazlıklarından vazgeçilerek vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlamaktadır⁴²⁸. Yani tarh edilmiş vergilerin belli süreler içerisinde ödenmesi kaydıyla bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamları ya da gecikme faizlerinin affedileceği hükme bağlanabilmektedir. Af, esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte bazen cezanın yanında vergi aslının bir kısmı da affedilebilmektedir⁴²⁹.

Çalışmanın ikinci bölümü vergi affı uygulamasına ayrıldığı için, konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar ayrı bir başlık altında diğer bölümde açıklanacaktır.

⁴²⁵ Özyer, **a.g.e.**, s.968.

⁴²⁶ Oktar, **a.g.e.**, s.160.

⁴²⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.139.

⁴²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.219.

⁴²⁹ Karakoç (a), **a.g.e.**, s.457.

İKİNCİ BÖLÜM

TEORİDE VE UYGULAMADA VERGİ AFLARI

2.1 VERGİ AFFI KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Çalışmanın önceki bölümünde de bahsedildiği üzere vergi borcu ve cezaları, esas olarak kanunlara uygun biçimde ödemekle ortadan kalkmaktadır. Fakat çeşitli nedenlerle vergi borçlarının ve vergi cezalarının yasalarına uygun biçimde mükellefler tarafından ödenmemesi, yine çeşitli nedenlerle ve çeşitli biçimlerde vergi matrahlarının beyan dışı tutulması (kaçırılması ya da gizlenmesi), vergilendirme ile ilgili ödevlere tam olarak ve zamanında uyulmaması mükellefler ile devlet arasındaki ilişkilerin gerilmesine ve çatışma ya da çekişmelerin başlamasına yol açmaktadır. Bir başka deyişle vergi uyumunda sorunlar yaşanmaya başlamaktadır⁴³⁰.

Vergi uyumu, vergisel yükümlülüklerin doğru olarak yerine getirilmesidir. Bu bağlamda vergi uyumu; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi vergiden düşülmesi gereken unsurların doğru olması, vergi beyannamelerinin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması şeklindeki unsurları içermektedir⁴³¹. Yani vergi uyumu denilen kavram, vergileme sürecinin bir bütün olarak tüm safhalarında, mükellefin kendi hür iradesi ile vergi mevzuatındaki bildirimlerden başlayarak tahakkuk eden verginin ödenmesi dâhil tüm ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmesidir⁴³². Vergiye karşı mükelleflerin üzerlerine düşen vergileri severek ve isteyerek ödemeleri yönünde sergiledikleri bu olumlu davranış, vergileme literatüründe, “gönüllü uyum” olarak adlandırılmaktadır⁴³³.

Vergi uyumsuzluğu kavramı ise, yukarıda ifade edilen vergi uyumu kavramına aykırı olarak mükellefin ödemesi gereken vergiyi düşük ya da yüksek biçimde göstermesini ifade etmektedir. Diğer bir deyişle vergi uyumsuzluğu, hem vergi kaçakçılığı gibi cezai müeyyide gerektiren fiilleri; hem de bilgisizlik, yanlış anlama ve

⁴³⁰ Ahmet Erol, **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 140, İstanbul, 2011, s.142.

⁴³¹ Selçuk İpek, “Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 203, Kasım, 2009, s.194-195.

⁴³² Erdal Güleç, “Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 373, Eylül, 2012, s.114.

⁴³³ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, **Vergileme Ekonomisi ve Vergi Psikolojisi**, Birinci Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s.162-163.

dikkatsizlik gibi konulardan dolayı oluşan vergi hatalarını bünyesinde barındırmaktadır⁴³⁴.

İşte gerek yükümlü tepkileri nedeniyle, gerekse vergi uyumsuzluğu nedeniyle devlet; gelirlerinde meydana gelen azalışı telafi edebilmek, vergi uyumunu arttırabilmek ve uyumsuzlukla mücadele edebilmek amacıyla çeşitli tedbirler alma yoluna gitmiştir⁴³⁵. Bu tedbirlerden birisi de, ‘vergi mükelleflerine kaçırdıkları ya da gizledikleri vergiyi ve bunlara ilişkin cezaları uygun koşullarda ödemeleri için tanınan zaman fırsatı’ şeklinde tanımlanan vergi affı ya da mali af⁴³⁶ denilen kurumdan yararlanmasıdır.

2.1.1. Mali Af ve Vergi Affı Kavramları

Af kurumu çok eski bir geçmişe sahip olup cezalandırma kurumuyla yaşıt bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü cezalandırma yetkisine sahip olan bir makam, bunun doğal sonucu olarak af yetkisine de sahip olmuştur⁴³⁷.

Türk Dil Kurumu tanımına göre; bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlamak anlamına gelen af⁴³⁸, geniş anlamıyla suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlem olarak tanımlanmıştır⁴³⁹. Kelime olarak, bir haktan vazgeçmek anlamına gelen bu kavram hukuki anlamda ise; kesinleşmiş ya da kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması ya da kaldırılması şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka ifade ile af, suç oluşturan fiiller için ceza verme hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen gerçekleşmesini önleyen hukuki tasarruflar anlamına gelmektedir⁴⁴⁰.

Hemen hemen tüm ceza kanunlarının kapsamına giren af kavramı, Ceza Hukuku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep veya devletin ceza vermek

⁴³⁴ Serkan Benk, Tamer Çetin, “Küresel Ekonomik Krizin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 345, Mayıs, 2010, s.104.

⁴³⁵ Mehmet Tunçer (a), “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi Ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Ekim 2003, s. 92.

⁴³⁶ Erol, **a.g.m.**, s.142.

⁴³⁷ Doğan Soyaslan, “Af”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001, s.414.

⁴³⁸ Türk Dil Kurumu,

<http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5164b1f4e6a498.15647_908> (Erişim: 09.04.2013).

⁴³⁹ Duran Bülbül (a), “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:131, Kasım 2003, s.206.

⁴⁴⁰ Timur Demirbaş, “Af Tartışmaları ve 4616 Sayılı <23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartlı Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelemesine Dair Kanun>”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001, s.79.

hakkını kullanmaktan vazgeçmesi anlamını taşıdığından, hem kamu davasını hem de cezayı düşüren bir sonuç olarak tanımlanmaktadır⁴⁴¹.

Vergi affi konusunda ise yapılan çeşitli tanımlamalar mevcuttur. Vergi affi, devletin çıkardığı bir kanunla alacak hakkından vazgeçerek, vergi alacağını ortadan kaldırmasıdır. Vergi affi denildiğinde genel olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların kaldırılması anlaşılmaktadır⁴⁴². Bir başka tanıma göre ise vergi affi; vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemiş olan vergi yükümlülükleri için kanunlarda öngörülmüş olan cezaların kısmen ve/veya tamamen kaldırılmasına olanak sağlayan girişimlerdir⁴⁴³. Yapılan farklı bir tanıma göre de; 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 vazgeçmektedir⁴⁴⁴. Devlet vergi affi kanunları ile kendi koyduğu kuralların bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırma hakkından vazgeçmekte, vergi mükelleflerinin ziyaa uğrattıkları vergiyi gönüllü olarak geri ödemeleri için bir zaman fırsatı tanımaktadır⁴⁴⁵.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi affi, vergi borcunun ödeme dışında tahsilinden yasal yollarla devlet tarafından vazgeçilmesidir. Uygulamada borcun ya da cezalarının bir kısmının ödenmesi koşulu ile bir kısmından vazgeçilmesi ya da borcun veya cezaların tamamından vazgeçilmesi şeklinde tecelli etmektedir. Fakat her iki halde de af yoluyla borç ödeme yükümlülüğü tüm hukuki sonuçlarıyla sona ermektedir⁴⁴⁶.

Mali af kavramının tanımını yapmak ve sınırlarını belirlemek ise çok güçtür. Çünkü bu kavramın her sosyal bilimciye göre farklı bir boyutu vardır. Kamu hukukuna ait bir yetki olan af kavramı ceza kanunlarında ayrıntılı bir şekilde tanımlandığı halde,

⁴⁴¹ Fikret Sayar, “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 73, Eylül, 1987, s.61.

⁴⁴² Mustafa Bulut, M. Seda Çalışkan, Ayça Bulut, “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım, 2008, s.29.

⁴⁴³ Aktan, Dileyici, Vural, **a.g.e.**, s.200.

⁴⁴⁴ Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, s.173.

⁴⁴⁵ Zeynep Arıkan, Hatice Yurtsever (a), “Türkiye’ de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 136, Nisan, 2004, s.59.

⁴⁴⁶ Salih Özel, “Vergi Borcunun Ortadan Kalkması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 234, Haziran, 2012, s.17.

mali af kavramı ne Ceza Hukuku'nda ne de Vergi Hukuku'nda açıkça tanımlanmamıştır⁴⁴⁷.

Literatüre bakıldığı zamanda vergi affı ve mali af kavramlarının bazı yazarlar tarafından ayrı başlıklar altında işlendiği görülmektedir. Ancak çoğu yazar bu iki kavramın tanımını yaparken bir farklılık gözetmemiştir. Örneğin literatürde çok yaygın bir tanım olarak kullanılan “Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması” şeklindeki tanım bazı yazarlar mali affın tanımında, bazı yazarlar da vergi affının tanımında kullanmışlardır⁴⁴⁸. Fakat mali af kavramı, yapısında belirsizliği ve genişliği barındıran bir kavram olup, bu kavramın kapsamına sadece vergiler girmemektedir. Mali af kavramının kapsamına vergi ilişkisi dışında kalan ve bütçe uygulamalarından başlayıp, devletin özel hukuk ilişkilerine giden son derece geniş bir parasal ilişki alanı girmektedir.

Görüldüğü üzere vergi affı kavramı bu açıdan daha spesifik ve sınırları daha belirgin bir kavramdır⁴⁴⁹. Bu sebeple mali affı, vergi affını da içine alan bir kavram olarak kullanmak daha doğru olacaktır. 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 girmekte iken; vergi affının kapsamına ise vergi borçları, gecikme zamları ve vergi asılları girmektedir⁴⁵⁰.

2.1.2. Hukuk Sistemimizde Affın Yeri ve Türleri

Anayasa Mahkemesi tanımına göre “Af, suç teşkil eden fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş olan cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, yetkili mercilerce yapılmış hukuki tasarruflardır. Af yetkisinin kullanılması, netice itibariyle devletin cezalandırmak hakkından geçici olarak feragat etmesi anlamına gelmektedir⁴⁵¹. Hukuki anlamda vergi affı; devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkmasıdır. Diğer bir ifadeyle,

⁴⁴⁷ Ali Dallı, **4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası'nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi**, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Mayıs, 2006, s.8-9.

⁴⁴⁸ Cemali Eker, **Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2006, s.1.

⁴⁴⁹ Recai Dönmez, “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 117, Eylül 2002, s.52.

⁴⁵⁰ Recep Aygün, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs, 2012, s.88.

⁴⁵¹ Tahir Erdem (b), “6111 Sayılı Kanun’un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 271, Nisan, 2011, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3891>> (Erişim: 10.04.2013).

devlet vergi affıyla ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmesi halinde de elde edeceği gelirden vazgeçmektedir⁴⁵².

Bazen kamu davasını düşüren veya kesinleşmiş bir ceza mahkumiyetini bütün kanuni sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran, bazen de kesinleşmiş bir cezanın sadece kısmen ya da tamamen infazını önleyen veya başka bir cezaya dönüştüren yasama ya da yürütme organının yaptığı bir kamu hukuku tasarrufu⁴⁵³ olan af kurumu; genel olarak Ceza ve Anayasa Hukuku tarafından düzenlenmiş bulunan, fakat aynı zamanda hükümleri ve sonuçları bakımından İdare Hukuku, Borçlar Hukuku ve Usul Hukuku alanlarında da etkisi bulunan çok yönlü bir müessesedir. Bu kısımda ise konumuz gereği affın Anayasa Hukuku, Ceza Hukuku ve Vergi Hukuku'ndaki yeri ele alınacaktır. Anayasa Hukuku affın kaynağını oluşturmakta, ceza hukuku ise müesseseyi teknik yönleri ile düzenlemekte olduğundan; bu iki hukuk dalı af konusunu ilgilendiren en önemli hukuk dalları olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁵⁴.

Bilindiği üzere demokratik ülkelerde en üst hukuk normu anayasal normlardır. Bu nedenle af gibi önemli kurumların anayasal kurum olarak düzenlenmesi de zorunludur. Bu yüzden de af kurumu birçok ülkenin anayasasında düzenlenmiştir. Affa yetkili organ ve affın çerçevesi; Danimarka, İsviçre, İzlanda, Japonya, Fransa, İspanya, İtalya'da olduğu gibi birçok ülkede Anayasal hüküm altına alınmıştır⁴⁵⁵.

Ülkemiz hukuk sistemi içerisinde de af yetkisi, anayasal dayanağını, yürürlükteki 1982 Anayasa'nın 87 ve 104. maddelerinden almaktadır. Anayasa'nın 87. maddesine göre T.B.M.M.'nin üye tam sayısının beşte üç (nitelikli) çoğunluğu ile genel ve özel affa karar verebileceği belirtilmiş; yine Cumhurbaşkanının görev ve yetkileri başlıklı 104. maddesinde ise; sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarının hafifletmek veya kaldırmak yetkisinin Cumhurbaşkanına ait olduğu belirtilmiştir⁴⁵⁶. Bunun yanı sıra; Anayasası'nın 73. maddesindeki, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konur, değiştirilir veya kaldırılır"

⁴⁵² Veli Kargı, Cihan Yüksel, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 54, 2010, s.30-31.

⁴⁵³ Adem Sözlüer, "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ile Bu Hükümlerin Anayasa'ya Uygunluğu Sorunu", **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001, s.223.

⁴⁵⁴ Selahattin Keyman, **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 99, Ankara, 1965, s.1.

⁴⁵⁵ Kenan Şenlik, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, İzmir, 2008, s.5.

⁴⁵⁶ Kemal Gözler, "Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001, s.314.

hükmüyle belirtilen mali yükümlülüklerin kanunla kaldırılmasından yola çıkılarak, vergi aflarının da kanunla çıkarılacağı anayasal hükme bağlanmıştır.

Af kurumu genel olarak anayasalarda düzenlenmiş olmasına rağmen uygulanma şekli ve af kanunun yorumu daha çok Ceza ve Ceza Usul Hukuku'nu ilgilendirmektedir. Bu nedenle af ile ilgili düzenlemelerin önemli bir kısmı ceza kanunlarında yapılmaktadır. Ülkemizde de af kurumu yürürlükteki 5237 sayılı Türk Ceza Kanunumuzun 65. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin birinci fıkrasında genel af hükümlerine, ikinci fıkrasında özel af hükümlerine yer verilmiş; üçüncü fıkrasında ise cezaya bağlı hak yoksunluklarının af karşısındaki durumları düzenlenmiştir⁴⁵⁷.

Görüldüğü üzere hukukumuzda af ile ilgili hükümler Anayasa ve Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Buna karşılık Vergi Usul Kanunumuzda af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır⁴⁵⁸. Bu bağlamda vergi afları da Anayasanın 87. maddesindeki genel af ve özel af kapsamı içinde değerlendirilir, çünkü vergi ile ilgili af çıkarılamayacağı konusunda bir yasak yoktur⁴⁵⁹. Burada genel af ve özel affın ne olduğundan bahsetmekte yarar vardır. Genel af suç ve cezayı tamamen ortadan kaldıran tam bir suçsuzluk hali sağlayan aftır. Bir kişi veya birden çok kişi için genel af çıkarılabilir. Özel af ise suçu ortadan kaldırmayıp sadece cezayı ortadan kaldıran aftır. Kişinin sicilinde suçu işlediği görülecek ve daha sonraki yargılanmasında hâkim tarafından ceza belirlemede dikkate alınacaktır. Özel af da genel af gibi bir veya birden çok kişi için çıkarılabilmektedir⁴⁶⁰.

Af, Ceza Hukuku'nda olduğu gibi Vergi Hukuku'nda da bir suçun işlenmesiyle ortaya çıkan, fail ile devlet arasında oluşan ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir sebep olmaktadır⁴⁶¹. Bunun yanı sıra Vergi Hukuku'ndaki af kavramı, teorik çerçeve ve temel ilkeleri açısından Ceza Hukuku kapsamındaki af kavramına temas eden unsurlarıyla birlikte kendine özgün yönleriyle önemli farklılıkları da barındırmaktadır. Her şeyden önce, Vergi Hukuku'nda af uygulaması Ceza Hukuku'ndan farklı olarak mevcut ve kalıcı bir düzenlemeye dayanmamakta, ancak

⁴⁵⁷ Şenlik, **a.g.t.**, s.6.

⁴⁵⁸ Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı 1-2, 1972, s.114.

⁴⁵⁹ Nihal Saban, "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001, s.458.

⁴⁶⁰ Ersan Gündeşli, "Devletle Mükellef Barışmalı mı?", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 148, Nisan, 2005, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5387&arananKey=ERSAN%20G%C3%9CNDE%20C5%9EL%C4%B0>> (Erişim: 11.04.2013).

⁴⁶¹ Yasemin Taşkın, "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, 2010, s.123.

arızı olarak belirli dönemlerde çıkarılan yasalarla gündeme gelmektedir. Dolayısıyla da kapsamı, konusu, süresi, yararlanma koşulları ve barındırdığı unsur ve araçları dönemden döneme farklılık arz etmektedir. Ceza Hukuku'nda kurum olarak düzenlenmiş olan af, Vergi Hukuku'nda kurum olarak düzenlenmemekle birlikte müstakil düzenlemelerle geçici olarak uygulama alanı bulmaktadır⁴⁶².

Ayrıca vergi affı kanunlarının uygulanması da, diğer kanunlara göre özellik göstermektedir. Bu af kanunları zaman bakımından geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmişteki olaylar üzerinde meydana getirmektedir. Af kanunlarında, özellikle, hangi tarihe kadar işlenmiş suçlara o kanunun uygulanacağına ilişkin bir açıklık bulunması gerekmektedir. Eğer af kanunlarında böyle bir açıklık yoksa, o zaman kanunların yürürlüğe girmesiyle ilgili genel kurallar uygulanacak ve kanunun resmen yürürlüğe girdiği tarihe kadar işlenmiş suçlar af edilecek demektir⁴⁶³.

Diğer taraftan vergi affı bilimsel ya da gündelik hayatta kullanılan terim olmasına rağmen af yasalarında bu terimin kullanılmadığı görülmektedir. Yasa koyucu, Vergi Hukuku'nda af kavramına sıcak bakılmadığı için terim olarak “af” değil; kavramın içeriğinin örtüştüğü “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun”, “Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun”, “Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun” gibi terimleri tercih etmiştir⁴⁶⁴.

Sonuç olarak hukuk sistemimiz içinde vergi aflarına ilişkin düzenlemelerin Anayasa ve Türk Ceza Kanunları hükümlerine göre gerçekleştirildiği, Vergi Hukukumuzda ise bununla ilgili düzenlemelerin yer almadığını söylemek mümkündür.

2.1.3. Af Çıkarma Yetkisi, Vergi Affının Kapsamı ve Özellikleri

Cumhuriyetten günümüze kadar çok sayıda vergi affı uygulamasına başvurulmuştur. Bu af uygulamaları; bazen vergi cezalarının affını, bazen de vergi aslının affını öngören kanunlar çıkarılması yoluyla uygulamaya konulmuştur⁴⁶⁵.

Af yetkisi kaynağını Anayasadan almaktadır. Anayasamızın 73. maddesinde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.” hükmü yer almış ve T.B.M.M.'nin görev ve yetkilerini

⁴⁶² Erdem (b), **a.g.m.**, 2011.

⁴⁶³ Veli Kargı, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 13, 2011, s.103-104.

⁴⁶⁴ Saban, **a.g.m.**, s.455.

⁴⁶⁵ Bülbül (a), **a.g.m.**, s.205.

düzenleyen 87. madde de ise meclisin kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak yetkisine sahip olduğu belirtildikten sonra, ilerleyen kısımlarda genel ve özel af ilanına karar vermeye yetkili olduğu ayrıca belirtilmiştir. Bu durumda mali af çıkartma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisindedir⁴⁶⁶. Bu yetki devredilemez olup; vergi affının kapsamı da, çıkarılan vergi affı yasalarında veya bu af yasalarına ilişkin çıkarılan tebliğlerde belirlenmektedir⁴⁶⁷.

Değişik ülkelerde değişik zamanlarda uygulanan vergi afları, kapsamaları ve süreleri açısından farklılık göstermektedir. Buna göre bazı vergi afları bütün vergileri kapsarken, bazıları sadece belirli vergiler için geçerli olabilmekte; bazıları sadece vergi cezalarını kapsarken, bazıları gecikme faizlerini ve hatta verginin aslını dahi kapsayabilmektedir⁴⁶⁸. Bunların yanı sıra bazı vergi afları matrah artırımını, stok affı ve ek servet beyanını içermekte, ayrıca bazı af yasaları kaçakçılık suçlarını da kapsamına almaktadır⁴⁶⁹. Aslında vergi aslının mali af kapsamında yer almaması gerektiği genel kabul görmektedir. Sadece vergi cezaları ile vergi aslına bağılı gecikme faizi gibi fer'i nitelikteki borçlar af yasasının konusu içinde değerlendirilmeli, vergi aslı af kapsamında değerlendirilmemelidir. Çünkü kısmen veya tamamen vergi aslını affeden düzenlemeler Anayasa ile bağdaşmamaktadır. Bununla birlikte daha önceki yıllarda çıkan af yasalarının büyük bir kısmı vergi cezaları gibi fer'i borçları içermekte ise de kısmen veya tamamen vergi aslını affeden az sayıda kanun da çıkartılmıřtır⁴⁷⁰. Yani, çıkarılan bütün vergi affı yasalarının kapsamında daha çok vergi cezalarının affına ağırlık verilmiřtir⁴⁷¹.

Bunun yanı sıra yukarıda da bahsedildiği gibi vergi afları kapsam bakımından farklı tutulabildiği gibi uygulanma süreleri açısından da farklı tutulabilmektedir. Genellikle aflar belli bir süreye bağılı olarak çıkarılmaktadır. Fakat bazen çoğu ülkenin vergi sistemlerinin içinde kesintisiz af uygulamalarını da barındırdığı görülmüştür. Örneğin, 1919 ile 1952 yılları arasında ABD' nin vergi sisteminde Gelir Vergisi için

⁴⁶⁶ Hasan Yalçın, Arif Başer, "Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, Ocak, 1996, s.105.

⁴⁶⁷ Recep Narinoğlu, "1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 56, Eylül-Ekim, 1991, s.27.

⁴⁶⁸ Mehmet Tunçer (b), "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi", s.3, <<http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/VERG%C4%B0%20AFLARININ%20VERG%C4%B0%20UYUMUNA%20ETK%C4%B0%C4%B0.doc>> (Erişim: 11.04.2013).

⁴⁶⁹ Bulut, Çalışkan, Bulut, **a.g.m.**, s.29.

⁴⁷⁰ Arıkan, Yurtseven (a), **a.g.m.**, s.60.

⁴⁷¹ Narinoğlu, **a.g.m.**, s.27.

kesintisiz olarak uygulanan böyle bir kalıcı af mekanizması yürürlükte olmuştur⁴⁷². Yani bazı vergi afları kısa bir süre için ve bir defa için uygulanmaktayken; bazıları da daha uzun süreler için uygulanabildiği gibi, tekrarlamalı olarak da uygulanabilmektedir⁴⁷³.

Yapılan açıklamalara göre vergi aflarının özelliklerini maddeler halinde kısaca şu şekilde belirtmek mümkündür⁴⁷⁴;

- Vergi affi kanunla çıkarılmaktadır.
- Vergi affi sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi affi geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirmektedir.
- Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.
- Genel olarak vergi iki-üç ay gibi kısa süreli olarak yararlanılacak şekilde çıkarılmaktadır.
- Vergi affından yararlanma gönüllülüğe dayanmakta, yani bireylerin kendi kararlarına bağlı olarak katılım gerçekleşmektedir. Fakat af uygulamasına katılmayanlar, af sonrası yakalanmaları halinde önceki cezalara oranla daha ağır ceza alabilmektedir⁴⁷⁵.

Ayrıca vergi aflarının çeşitli şekillerde çıkarılabildiğini söylemek mümkündür. Buna göre vergi afları; bazen genel af kanunları içinde birkaç madde ile düzenlenebilmekte, bazen de sadece vergi cezalarının affını kapsayan af kanunları çıkarılabilmektedir. Ayrıca belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları da çıkartılabilmektedir⁴⁷⁶.

2.2. VERGİ AFLARININ UYGULANMA NEDENLERİ

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 çıkartılmaktadır⁴⁷⁷. Vergi affi uygulamaları incelendiği takdirde de, af yetkisine sahip organların bir vergi affına gidilip gidilmemesi yolundaki

⁴⁷² James Alm, "Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty", Internatinal Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, October, 1998, p.3, <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf>> (Erişim: 12.04.2013).

⁴⁷³ Tunçer (b), **a.g.m.**, s.3.

⁴⁷⁴ Aygün, **a.g.m.**, s.89.

⁴⁷⁵ Hari Sharan Luitel, Russell S. Sobel, "The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties", **Public Budgeting& Finance**, Volume: 27, Issue: 3, 2007, p.1, <<http://www.stcloudstate.edu/economics/documents/taxamnesty.pdf>> (Erişim: 12.04.3013).

⁴⁷⁶ Narinoğlu, **a.g.m.**, s.27.

⁴⁷⁷ Taşkın, **a.g.m.**, s.125.

kararlarını etkileyen çeşitli faktörlerin bulunduğu görülür. Af kararı her şeyden önce siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Ancak bunun yanı sıra ekonomik, mali, sosyal faktörlerin de ihmal edilmemesi gerekmektedir⁴⁷⁸. Bu kısımda vergi aflarının temelini oluşturan bu sebepler ayrı ayrı ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1. Siyasi Nedenler

Yaşanan siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar sonucu toplumda oluşan gerginliğin yumuşatılması, vergi aflarının siyasi bir nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁷⁹. Gerek mali gerek adli afların, değişen toplumda toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya yönelik bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak kabul edilmektedir⁴⁸⁰.

Bir af çıkartıp çıkartmamak veya çıkartılacak affın kapsamını belirlemek, tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir⁴⁸¹. Hükümetler geçirilen siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılmasında ve piyasayı canlandırmak için vergi aflarını kullanmaktadırlar⁴⁸². Bunun yanı sıra, vergi afları yoluyla seçmenleri ile aralarında toplumsal uzlaşmayı sağlamayı hedefleyebilirler. Ayrıca vergi aflarını siyasi bir tasarruf aracı olarak seçmenlerine yönelik olarak da kullanabilmektedirler. Nitekim ülkemizde af konusu hemen hemen her dönemde kamuoyunu meşgul etmiş, seçim dönemlerinde siyasi partilerin vazgeçilmez propaganda unsurlarından biri olmuştur. Ülkemizde seçim dönemlerinde siyasi partiler vergi affını, seçmenlerine hoş görünme ve oy toplama aracı olarak kullanmışlardır⁴⁸³. Örneğin, Adalet ve Kalkınma Partisi'nin (AKP) seçim beyannamesinde vergi affı "Vergi Barışı Projesi" adı altında yer almış; beyannamede vergi affı sözü, "Vergi barışı projesi çerçevesinde, kayıt dışılığı kontrol altına almak amacıyla vergide ak sayfa açılacaktır. Bu proje kapsamında, vergi ihtilafları ile ilgili 130 bine ulaşan dosya vergi ve faiz indirimi yoluyla tasfiye edilecek; matrah artırımını, tahsilat kolaylığı, stok affı, demirbaş affı gibi yollarla sistemin kayıtlı ekonomiye

⁴⁷⁸ Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1990, s.71.

⁴⁷⁹ Bülbül (a), **a.g.m.**, s.207.

⁴⁸⁰ Yusuf Keleş, "Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs, 2002, s.76.

⁴⁸¹ Sayar, **a.g.m.**, s.64.

⁴⁸² Çetin, **a.g.m.**, s.173.

⁴⁸³ Bülbül (a), **a.g.m.**, s.208.

geçmesinin alt yapısı hazırlanacaktır.” ifadeleriyle yer bulmuştur. Ayrıca vergi barışı projesinin seçimden sonraki üç ay içinde hayata geçirileceği belirtilmiştir⁴⁸⁴.

Ayrıca askeri darbelerin, iç karışıkların yoğun olduğu ülkelerde ekonomik, sosyal ve siyasi yaşam derinden etkilenmektedir. Bundan dolayı da iktidarın dıştan gelen etkilerle el değiştirmesi gibi durumlarda eski idarenin mali işlemlerini tasfiye etmek, düzeni yeniden sağlamak amacıyla vergi aflarına başvurulmaktadır. Böylece yeni yönetimin siyasi, ekonomik ve toplumsal programını gerçekleştirmek için şiddetle ihtiyaç duyulan finansman ihtiyacını kısa sürede çözüme bağlayabilecek imkânlar sunulabilmektedir⁴⁸⁵.

Ülkemizde de özellikle 1960-1980 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının siyasi gerekçelerinin daha ağır bastığı gözlemlenmektedir⁴⁸⁶. Gerçekten 1960 ve 1980 öncesindeki çeşitli nedenlerle önüne geçilemeyen sosyal ve siyasi kargaşanın önüne geçebilmek için ülkemizde bu tarihlerde darbelere başvurulmuş; bu tarihlerden sonra oluşan gerginliği azaltmak, sosyal düzeni yeniden kurmak amacıyla eski döneme ait birçok işlem gibi mali işlemlerde tasfiye edilmeye çalışılmıştır. Örneğin, 1960 darbesinden sonra 281 sayılı “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun” bu amaçla yürürlüğe konmuştur⁴⁸⁷.

Sonuç olarak vergi aflarının siyasi nedenleri; 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 sebeplerdir⁴⁸⁸.

2.2.2. Ekonomik Nedenler

Vergi affı uygulamalarına başvurulmasının ekonomik nedenlerinin başında kayıt dışı kalmış servet unsurlarının ekonomiye çekilmesi ve kayda alınarak ekonomik yapının güçlendirilmesi amacı gelmektedir⁴⁸⁹. Resmi kayıtlarda ve milli gelir hesapları içerisinde yer almayan, bu şekliyle de kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyet olarak tanımlanabilen kayıt dışı ekonomi, boyutları

⁴⁸⁴ İsmail Can, “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 142, Ocak-Nisan, 2003, s.80-81.

⁴⁸⁵ Dönmez, **a.g.t.**, s.72-73.

⁴⁸⁶ İdris Şenyurt, “Türkiye'deki Vergi Aflarının Nedenleri Ve Sonuçları I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 319, Mart, 2008, s.91.

⁴⁸⁷ Eker, **a.g.t.**, s.24.

⁴⁸⁸ Taşkın, **a.g.m.**, s.126.

⁴⁸⁹ Şenyurt, **a.g.m.**, s.91.

farklı olsa da, bütün ülkelerin önemle üzerinde durduğu ve çeşitli yöntemlerle mücadele ettikleri veya mücadele etmeye çalıştıkları bir olgudur⁴⁹⁰. Çünkü kayıt dışı ekonomi arttıkça, kayıtlı ekonomi rekabet halinde olduğu kayıt dışı ekonomiyle mücadele edebilmek için ya kayıt dışına kayacak ya da adaletsizliğe uğradığı düşüncesiyle muafiyet ve istisnaların artmasını isteyecektir. Muafiyet ve istisnaların artması ise vergi sisteminin daha karmaşık bir yapıya sahip olmasına neden olacaktır⁴⁹¹. İşte bu nedenle ekonomi üzerinde önemli etkileri olan kayıt dışılıkla mücadele edebilmek ve kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alabilmek için vergi affi uygulamasından yararlanılmaktadır.

Bunun yanı sıra hükümetler geçirilen siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılmasında piyasayı canlandırmak için vergi aflarını kullanmaktadır⁴⁹². Örneğin 1970'li yıllarda yoğunlaşan enflasyon, döviz darboğazı ve siyasi ekonomik istikrarsızlık büyük ölçüde vergi dışı kalmış fonlar oluşturmuştur. Bu fonların ekonomiye çekilmesi de çıkartılan af yasalarının temel gerekçelerinden biri olmuştur⁴⁹³.

Ayrıca zaman içerisinde paranın değerindeki azalmalar sonucu vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesini önlemek amacıyla uygulanan gecikme cezası faiz oranları yıllar itibariyle enflasyona endekslenememekte çoğu zaman piyasa faiz oranlarının üzerinde seyretmektedir. Bunun sonucu olarak cezai faiz miktarları vergi aslının üzerine çıkmakta ve bir süre sonra mükellef tarafından ödenemez duruma gelmektedir. Çıkarılan af yasaları ile cezaların adil bir şekilde uygulanmış olacağı düşünülmektedir⁴⁹⁴.

Vergi affi çıkarılmasının ekonomik nedenlerinden bir diğeri ise, yaşanan ekonomik ve mali problemlerin birçok yükümlünün vergi borçlarını ödeme konusunda sıkıntıya düşmesine neden olmasıdır. Bu olumsuz koşullar mükelleflerin; gelirlerinin azalmasına, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine, artan gecikme zammı ve faizlerle büyük bir borç yükü altında kalmalarına üstelikte ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmalarına sebep olmaktadır⁴⁹⁵. İşte vergi aflarıyla bu mükelleflerin söz konusu yükümlülükleri ve kendilerine uygulanan

⁴⁹⁰ Azmi Demirci, “Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Cazibesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 306, Şubat, 2007, s.22.

⁴⁹¹ Altar Ömer Arpacı, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 186, Mart, 2004, s.98.

⁴⁹² Çetin, **a.g.m.**, s.173.

⁴⁹³ Yalçın, Başer, **a.g.m.**, s.107.

⁴⁹⁴ Eker, **a.g.t.**, s.28.

⁴⁹⁵ Bülbül (a), **a.g.m.**, s.206-207.

yaptırımların belli bir kısmının ya da tamamının bağışlanmasıyla ekonomik hayattan çekilmelerinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

2.2.3. Mali Nedenler

Kamusal ihtiyaçları karşılamak için elde edilen kamu gelirleri içinde ki en büyük pay vergi gelirlerine aittir. Bundan dolayı vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz elde edilmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi affının mali amacı da, tahsili imkânsız hale gelmiş olan alacakların hiç olmazsa bir kısmını tahsil etmek, bütçe açıklarının kapatılmasını sağlamak ve vergi alacağının zamanında tahsil edilmesini sağlamaktır⁴⁹⁶.

Gerek ülkemizde gerekse diğer ülkelerde çıkarılan vergi af yasaları incelendiğinde söz konusu yasaların birçoğunun çıkarılmasının temelinde yatan düşünce kamu gelirlerini artırarak devletin finansman ihtiyacını karşılamaktır. Bazı dönemlerde kamu finansman açıkları tehlikeli boyutlara ulaşabilmektedir. Bu durum, hükümetleri kamunun finansman açığını kapatmak için ya kamu gelirlerini artırma ya da kamu hizmetlerinde bir kısıntıya gitme yoluna sevk etmektedir. Böyle durumlarda siyasiler genellikle kamu gelirlerinde artış yapmayı, kamu harcamalarında kısıntı yapmaya tercih etmektedirler. Fakat mevcut bir vergi sistemiyle kısa vadede kamu gelirlerinde artış sağlamak pek kolay olmamaktadır⁴⁹⁷. Özellikle siyasi ve ekonomik konjonktürün vergi oranlarını arttırmaya ve bütçe kısıtına gitmeye izin vermediği zamanlar söz konusu olabilmektedir⁴⁹⁸. İşte bu gibi durumlarda oluşan bütçe açıkları ve enflasyon nedeniyle af kanunları çıkartılarak, aftan elde edilecek vergi gelirleriyle bütçe açıklarının kapatılması, kısa dönemde gelir ihtiyacının finansmanının sağlanması amaçlanabilmektedir. Böylece tahsil edilemeyen alacakların da af ile tahsili mümkün olmaktadır⁴⁹⁹.

Bu durum çoğu devlet için geçerlidir. Birçok devlet durgunluk sırasında vergileri yükseltmek zorunda kalmadan ek gelir elde etmenin yollarını aramaktadır. Vergi affı programlarıyla da devletler kısa bir süre içinde şirketlere vadesi geçmiş vergi yükümlülükleri üzerinden bir yol sunarak büyük miktarda gelir elde etmeyi amaçlamaktadır⁵⁰⁰. Yani devletler vergi affı uygulamalarından ekonomik bunalım

⁴⁹⁶ Eker, **a.g.t.**, s.29.

⁴⁹⁷ Şenyurt, **a.g.m.**, s.90.

⁴⁹⁸ Dönmez, **a.g.t.**, s.78.

⁴⁹⁹ Taşkın, **a.g.m.**, s.126.

⁵⁰⁰ Meredyth Mckenzie, "Tax Payback", **Smart Business Columbus**, Volume: 18, Issue: 6, 2010, <<http://www.sbnonline.com/2010/02/tax-payback-how-tax-amnesty-programs-allow-you-the-opportunity-to-pay-forgotten-taxes/?full=1>> (Eri şim: 14.04.2013).

dönemlerinde faydalanarak bu şekilde bunalım dönemini atlama için gerekli olan geliri elde etmeyi hedefleyebilmektedir.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, vergi afları devletin finansman ihtiyacına kısa dönemli bir çözüm sağlayacak ve gelir akışı yaratabilecek bir araç olarak görülebilmektedir. Bu amaçla çıkarılan vergi afları ile, vergi yönetiminin bütün çabalarına karşın yakalanamayan vergi kaçakçılarının, gönüllü olarak ortaya çıkmaları için bir fırsat verilmektedir⁵⁰¹. Bu uygulamalarla mükelleflere bazı kolaylıklar sağlanarak söz konusu vergilerin tahsilatını hızlandırmak ve bir an önce devlet kasasına sokulmasını sağlamak amaçlanmaktadır⁵⁰².

2.2.4. Sosyal Nedenler

Vergi affı uygulamasına gidilmesinin sosyal nedenlerinin temelinde iki sebep bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ve idarece bu durumda oldukları belirlenememiş mükelleflerle, idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında yaratılan eşitsizliğin giderilmesidir. Diğeri ise, beyana dayanan vergi sistemini, gerek idaredeki gerekse yargıdaki çeşitli problemler nedeniyle etkili bir şekilde uygulayamayan ülkelerde sıkça görülen idari ve özellikle adli hataların ortaya çıkardığı adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır⁵⁰³.

Gerçekten beyana dayanan vergi sistemlerinde, vergi sistemindeki çarpıklıklar nedeniyle bu sistemin tam olarak uygulanamaması, mükellefler arasında idari ve adli hataların meydana gelmesine neden olmaktadır. Ortaya çıkan bu adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabası da vergi aflarının sosyal bir nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ayrıca çeşitli nedenlerden dolayı, özellikle ekonomik olarak içinde bulunduğu durum nedeniyle vergisel görevlerini yerine getiremeyen mükellefler, vergi aflarıyla rahatlatılarak psikolojik baskıdan kurtarılmak istenmekte, mükellefin geçmiş hataları bu yolla temizlenerek vergiye olan itaatleri artırılmak istenmektedir⁵⁰⁴.

2.2.5. İdari ve Teknik Nedenler

Vergi afları vergi idaresi ve vergi yargısından kaynaklanan sorunlar sebebiyle de çıkarılmaktadır. Anılan kurumların, ülkemizde ekonomik faaliyetlerin genişleme hızına ayak uyduramamasından dolayı büyük sorunlar ortaya çıkmıştır. Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla, kamu alacaklarının takip ve

⁵⁰¹ Dönmez, **a.g.t.**, s.78.

⁵⁰² Şenyurt, **a.g.m.**, s.91.

⁵⁰³ Zeki Doğan, Ramazan Besen, “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerinde Etkileri”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Mayıs, 2008, s.26-27.

⁵⁰⁴ Eker, **a.g.t.**, s.32-33.

tahsili, ihtilafli kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşması açısından çok uzun süreler kapsar⁵⁰⁵ hale gelmiştir. Böyle bir durumda çıkarılacak af sayesinde, idari açıdan birikmiş ve tahsili giderek güçleşen alacakları kısmen de olsa tahsil edilebilecek, sonuçlandırılmamış ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması bakımından fayda sağlanmış olacaktır⁵⁰⁶.

Vergi toplayan kurumların, çağın gereklerine uygun örgütlenememesi vergi aflarının çıkarılmasındaki diğer bir teknik ve idari neden olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁰⁷. Diğer taraftan, mevcut vergi sisteminde köklü reformların planlandığı dönemlerde yeni düzenlemelerin başarılı olabilmesi için eski dönemlere ait dosyaların tasfiye edilmesi de gerekli görülebilmektedir⁵⁰⁸. Vergi yönetiminin güçlendirildiği, daha etkili hale getirilmeye çalışıldığı dönemlerde mükelleflerin yeni düzenlemelere uyum sağlayabilmesi ve eski kusurlu hareketlerinden vazgeçerek uyumlu birer mükellef haline gelebilmeleri için, bu reform hareketlerinin bazen vergi aflarıyla desteklenmeleri bir zorunluluk haline gelebilmektedir⁵⁰⁹.

Bunların yanı sıra uygulama alanı oldukça geniş olan bazı vergilerin sadece mükellefin beyanına bağlanmış olması, yaygın ve yoğun vergi ihtilaflarına yol açmış, vergi yargısını adeta tıkamıştır. Mükelleflerin beyanlarına dayanan çağdaş vergicilik sistemlerinde vergi denetimi de çok önemlidir. Denetimin çok düşük düzeyde kalması ise vergi kaçığını arttırmış, ekonomide büyük boyutlarda vergisiz fonlar ortaya çıkmıştır. Bu fonların ekonomik hayata dâhil edilmesi de af gerekçeleri arasındadır⁵¹⁰.

2.2.6. Psikolojik Nedenler

Vergi aflarına başvurulmasının psikolojik nedeni ise mükellefler üzerinde psikolojik etkiler yaratarak mali, ekonomik, teknik ve politik hedeflere ulaşmaktır. Bu psikolojik nedenlerden ilki; vergi aflarından yararlanan mükelleflerin, af sonrasında daha sıkı izleneceklerini düşünerek yükümlülüklerini daha özenli bir şekilde yerine getirmeleridir⁵¹¹.

⁵⁰⁵ Yalçın, Başer, **a.g.m.**, s.107-108.

⁵⁰⁶ Şenyurt, **a.g.m.**, s.92.

⁵⁰⁷ Bülbül (a), **a.g.m.**, s.208.

⁵⁰⁸ Şenyurt, **a.g.m.**, s.92.

⁵⁰⁹ Doğan, Besen, **a.g.m.**, s.31.

⁵¹⁰ Keleş, **a.g.m.**, s.77.

⁵¹¹ Bulut, Çalışkan, Bulut, **a.g.m.**, s.30.

Vergi aflarının bir diğer psikolojik nedeni olarak, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri sonucu çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olan olumsuzluklarının da giderek artması gösterilebilir. Bu durumda yapılacak bir afa hem bu tür kişilerin dürüst mükellef olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları için bir şans tanınmış olacak hem de herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır⁵¹².

Vergi affı ile mükellef ve idare arasında karşılıklı güveni sağlamak ve mükelleflerin yükümlülük altına girme istekliliğini sağlamak amaçlanmaktadır. Ayrıca, mali idare tarafından saptanmamış yükümlülük ihlallerinin bir gün saptanabileceği düşüncesi ile iş hayatına devam eden mükelleflere af olanağının sunulması, onları psikolojik olarak rahatlatacaktır⁵¹³. Fakat mükelleflerin “gelecekte nasıl olsa yeni bir af çıkar” beklentisinde olmaları, hükümetlerin de bu konuda gerekli tedbirleri almayı, üstelikte affı siyasi bir propaganda aracı olarak görmeleri gibi sebeplerin varlığı da aftan beklenen psikolojik etkiyi ortadan kaldıracaktır⁵¹⁴.

2.3. VERGİ AFFI UYGULAMASINA DAİR GÖRÜŞLER

Af kurumu meşruluğu hukukçular arasında geçmişten beri en çok tartışılan konulardan biridir. Özellikle bir kısım ceza hukukçuları, kanunları sosyal yaşama uydurmak, bunların gereksiz şiddetini gidermek, uygulamada görülen hak ve değerlere uymayan durumları ortadan kaldırmak gibi gerekçelerle af kurumunu savunmuşlardır. Buna karşılık, diğer bir kısım ceza hukukçuları yukarıdaki gerekçelerin affı savunmak için yeterli olmadığını ileri sürmüşler ve “cezaların kesinliği” ve “ceza kanunlarının suçları önleme özelliği” üzerinde durarak affa karşı çıkmışlardır⁵¹⁵.

Vergi Hukuku’nda affı savunanların görüşleri, genel olarak, ekonomik ve mali suçların özellikleri, af yoluyla vergi gelirlerinin artırılması ve tahsilâtın hızlandırılması imkânı ve idare ile yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi noktalarında yoğunlaşmıştır. Buna karşılık, vergi alanında affa karşı çıkanlar ise af yetkisinin kötüye

⁵¹² Doğan, Besen, **a.g.m.**, s.32.

⁵¹³ Şenyurt, , **a.g.m.**, s.91.

⁵¹⁴ Doğan, Besen, **a.g.m.**, s.32.

⁵¹⁵ Dönmez, **a.g.t.**, s.39.

kullanılabileceği endişesini taşımışlar ve affın vergi adaleti ile bağdaşmayacağı düşüncesini ileri sürmüşlerdir⁵¹⁶.

2.3.1. Vergi Affı Uygulamasını Savunan Görüşler

Vergi affı uygulamasının gerekli olduğu düşüncesini savunanların görüşleri ile vergi aflarının uygulanma nedenleri arasında bazı ortak noktalar vardır. Bu kısımda bu ortak noktalara da değinilerek vergi affı uygulamasının gerekliliğini savunan görüşler açıklanacaktır.

2.3.1.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalım Dönemlerinden Sonra Affın Gerekliliği

Af değişim süreci içerisinde bulunan toplumlarda, yönetim değişikliklerinin, devrimlerin, iç karışıklıkların yaşandığı dönemlerde, bunalımlı dönemleri atlatabilmek için bir rehabilitasyon görevi üstlenir. Siyasi bunalımlar gibi ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da af gerekli olabilir. Çünkü ekonomik ve mali bunalım dönemleri, olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla değil içinde bulunulan duruma uygun olarak hazırlanan yasalarla atlatılabilir⁵¹⁷. Bu da olağanüstü dönemlerde yükümlülüklerin veya uygulanan cezaların artırılması yoluyla olabilmektedir. Nitekim olağanüstü hallerin hukuk düzeni üzerinde etkili olacağını kabul etmek zorunludur. Hükümet bu gibi hallerde olağanüstü durumun gerektirdiği tedbirleri alarak, kişilere de yine bu durumun gerektirdiği birtakım yükümlülükler yüklemek durumunda kalır. Bu durum Anayasamızın 121. maddesiyle de desteklenmektedir⁵¹⁸.

İşte vergi affının bunalım dönemlerinden sonra uygulanması gerekliliğini savunanlar, bu olağanüstü dönemlerde arttırılan yükümlülüklerin ve cezaların olağanüstü koşullar kalktıktan sonra sürdürülmesine karşı çıkmaktadır. Bunların görüşüne göre, siyasi aflar, nasıl olağanüstü durumları izleyen barış devrelerinde yatıştırıcı bir unsur olarak kullanılıyorsa, ekonomik ve mali alanda çıkarılacak bir af da bunalım dönemlerinden sonra aynı rolü oynayacaktır⁵¹⁹. Yani bunalım dönemlerinde olağan dönemlerde çıkarılan ve uygulanan kanunların uygulanması ve bunalımın atlatılabilmesi mümkün olmadığından içinde bulunulan döneme uygun olarak yeni düzenlemelere gidilecek; bu düzenlemelerin bunalım sonraki dönemlerde olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması için de; siyasi, ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra daha geniş kapsamlı

⁵¹⁶ Bülbül (a), **a.g.m.**, s.208.

⁵¹⁷ Çetin, **a.g.m.**, s.174.

⁵¹⁸ Halil Kalabalık, "İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Aralık, 1997, s.227-211.

⁵¹⁹ Dönmez, **a.g.t.**, s.43-44.

vergi affı uygulamalarına gerek duyulabilecektir⁵²⁰. Bu açıdan olağanüstü dönemlerde uygulamaya konmuş olan birtakım yasa ve uygulamaların bulanık tortularını gidermek ve bunların kamuoyunda bıraktığı siyah noktaları temizlemek için vergi affının uygulanması haklı ve yararlı bir uygulama olarak görülebilmektedir⁵²¹. Örneğin; II. Dünya Savaşı'nda uygulanan Varlık Vergisi' nin sadece yürürlükten kaldırılması yarattığı olumsuzlukların yok edilmesi için yeterli olmuş mudur? Bunun yeterli olması tek başına mümkün değildir. Bu sebeple 1944 yılında çıkarılan Varlık Vergisi borçlarının affedilmesi yoluna gidilmiştir⁵²².

Sonuç olarak bunalım dönemlerinden sonra vergi affına gidilmesi, bunalım dönemlerinde kaçınılmaz olarak yol açılmış adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde telafi etmek suretiyle toplumsal barışa katkı sağlayacaktır⁵²³. Örneğin ülkemiz de 1960 darbesinden sonra 281 sayılı ‘‘Vergi Cezaları, Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa,’’ 1980 darbesinden sonra 2431 sayılı ‘‘Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa’’ yürürlüğe konmuştur. Çıkarılan bu af yasalarıyla mali yönden mükellefler lehine uygulamalara yer verilerek bir yandan darbe öncesi oluşmuş olan gergin ortam yumuşatılmaya çalışılırken bir yandan da askeri yönetimin başa gelmesiyle halkta oluşmuş olan tedirginlik hafifletilmeye çalışılmıştır⁵²⁴.

2.3.1.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği

Vergileme ilkelerinden birisi olan açıklık ilkesine göre vergi uygulamasının başarısı ve etkinliği açısından, vergi kanunlarının açık ve herkesin kolayca anlayabileceği bir şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Çünkü, yapmak durumunda oldukları işleri açık biçimde göremeyen mükellefler, kanunlar karşısında zor duruma düşecek, bunun sonucunda tepki gösterebileceklerdir⁵²⁵. Yani vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılması ve mevzuatın yeterince kavranamaması, mevzuatta boşluklar doğmasına ve vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden

⁵²⁰ Dönmez, **a.g.m.**, s.52.

⁵²¹ Mehmet Palamut, ‘‘Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa’’, **Banka Ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 29, Sayı: 4-5, Nisan-Mayıs, 1992, s.8.

⁵²² Dönmez, **a.g.m.**, s.51.

⁵²³ Kargı, Yüksel, **a.g.m.**, s.31.

⁵²⁴ Eker, **a.g.t.**, s.11-12.

⁵²⁵ Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, ‘‘Kamu Malı Yönetiminin Açıklık Ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi’’, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No: 27, Ekim, 2002, s.41.

olabilecektir⁵²⁶. Yani vergi mevzuatında yapılan değişikliğin sıklığı mükelleflerin vergileme psikolojisinde olumsuz etkilere neden olacak, böylece mükelleflerin yeni uygulamalara karşı direnç gösterme eğilimine girmelerine sebebiyet verecektir⁵²⁷.

Bunun yanı sıra vergi yasalarının zaman içerisinde yapılan değişikliklerle anlaşılması ve uygulanması da zor hale gelmiştir. Vergi kanunlarını bilmek ve yorumlamak tekniğe ve uzmanlığa dayandığından vergi mükelleflerinin bu kanunları bilmesi ve doğru olarak yorumlaması mümkün olmamaktadır. Kaldı ki, ülkemizde vergi mükelleflerinin çoğunun genel eğitim düzeyi de buna müsait değildir. Vergi mevzuatının çok geniş, karmaşık ve değişken olması mükellefleri zor durumda bırakmakta, vergi mevzuatını tam olarak bilmeyen bir mükellef ister istemez ödeyemeyeceği büyüklükte vergi cezalarına maruz kalmaktadır⁵²⁸. Bunun yanı sıra Ceza Hukuku'nun temel ilkelerinden birisi olan ve Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde yer alan, “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” kuralının, suni suçlar olarak nitelendirilebilecek olan ekonomik ve malî suçlar bakımından da uygulanması bazı haklı sayılamayacak sonuçlara yol açabilmektedir⁵²⁹.

İşte bu görüşün taraftarları, sayılan nedenlerle meydana gelebilecek haksızlıkları giderebilmek bakımından vergi alanında çıkarılacak bir affin adaletin gerçekleşmesine yardımcı olacağını savunmaktadırlar⁵³⁰.

2.3.1.3. Vergi Denetimlerinin Yetersizliğinin Yarattığı Olumsuzlukların Giderilmesi Görüşü

Bu görüşü savunanlar ise vergi aflarının gerekliliğini vergi inceleme oranının düşüklüğüne bağlamaktadır. Bu görüşe göre; düşük orandaki vergi incelemeleri mükellefler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının affı ile vergi aslının ödenmesi ve tahsilatın artırılmasının yanı sıra inceleme eksikliği nedeniyle mükellefler arasında doğan farklılıkları da gidermesi açısından da vergi affı gereklidir⁵³¹.

⁵²⁶ Mine Biniş, “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2012, s.506.

⁵²⁷ Selçuk Buyrukoğlu, İrem Erasa, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım, 2012, s.124.

⁵²⁸ Dalı, **a.g.t.**, s.29.

⁵²⁹ Çağan, **a.g.m.**, s.115.

⁵³⁰ Dönmez, **a.g.t.**, s.46.

⁵³¹ Yalçın, Başer, **a.g.m.**, s.108.

Vergi denetimi; vergiye tabi faaliyetle ilgili işlemlerin tamamlanması ve elde edilen gelirin ilgisince beyan edilmesinden sonra devletin yetkili organlarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak üzere yapılan bir idari işlemdir. Bu denetimin mükelleflerin vergisel işlemleri ve bu işlemlerle ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle hata, hile ve noksanlıkların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlamaya dönük araştırma işlevinin yanı sıra hata ve hilelerin oluşmasını önleyici işlevi de söz konusudur⁵³².

Çağdaş vergicilik, yükümlülerin beyanına ve yapılan beyanların vergi denetim yetkililerince denetimine dayanan bir vergiciliktir. Yükümlüler ne kadar vergi ödeyeceklerini, ya da verginin hesaplanmasına temel olacak verileri, belirlenen yöntemle göre kendileri bildirir. Vergi denetimlerinde de yapılan bildirimlerin doğruluğu araştırılır. Beyana dayanan vergiciliğin doğal bir sonucu da vergi denetimidir. Vergi denetimi, yapılan beyanların doğruluğunu sağlamanın güvencesidir⁵³³. Özellikle beyana dayalı vergilerde denetim oranının düşüklüğü denetim görenlerle görmeyen yükümlüler arasında adaletsizliğe yol açmaktadır⁵³⁴.

Bunun yanı sıra vergi mevzuatımızda değişikliklerin çok sık yapılması, belirsizliklerin bulunması, tam olarak tüm mükellefleri kapsamaması ve benzeri sebepler nedeniyle vergi denetimlerinden istenen verim alınmamaktadır. Mevzuatın bu kadar karmaşık hale gelmesi, öncelikle mükelleflerin vergiye uyumunu azaltırken, vergi inceleme elemanlarının performansını da düşürmektedir⁵³⁵. Ayrıca etkin bir şekilde vergi denetiminin sağlanması için denetim elemanlarının gerek sayısal yönden gerekse nitelik yönünden yeterli düzeyde olması gerekmektedir⁵³⁶. Genel olarak vergi inceleme elemanlarının kadrolarına bakıldığında doluluk oranının %30'lar civarında olduğu anlaşılmaktadır. Bu bir manada, vergi denetim elamanı sayısının istenen düzeyde vergi incelemesi yapılmasını sağlayacak sayıya ulaşamadığını göstermektedir⁵³⁷.

İşte bu görüşü savunanlara göre vergi deneyiminin yetersiz olduğu durumlarda denetim kabiliyeti yüksek etkili bir vergi idaresi kuruluncaya ve buna paralel olarak

⁵³² Abdullah Aslan, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 185, Ocak, 1997, s.3.

⁵³³ Hasan Doğan, "Vergiciliğimizde Olağanüstü Hal Rejimi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 361, Eylül, 2011, s.4.

⁵³⁴ Dönmez, **a.g.t.**, s.49.

⁵³⁵ Ali Haydar Yıldırım, "Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 295, Nisan, 2013, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3886>> (Erişim: 17.04.2013).

⁵³⁶ Dallı, **a.g.t.**, s.28

⁵³⁷ Yıldırım, **a.g.m.**, 2013.

ülke çapında gerekli vergi ahlakı yerleşinceye kadar belirli olmayan zamanlarda af kanunları çıkartılması uygun görülmektedir⁵³⁸.

2.3.1.4. Vergi Aslının Tahsilatının Hızlandırılması Görüşü

Ülke ekonomisindeki sıkıntıların en önemli sebeplerinden biri olan aşırı borç yükü ve bütçe açıkları, kamu giderlerinin finansmanında kamu gelirlerinin önemini bir kez daha ortaya koymuş, vergiler bütçe açıklarının kapatılmasında vazgeçilmez bir kaynak olarak görülmüştür. Bu durum vergi afları ile devlete ek gelir yaratabileceği düşüncesini doğurmuştur⁵³⁹.

Ayrıca vergilerde kaçakçılığın büyük boyutlara ulaşması, vergi suçlarını işleyenlerin büyük çoğunluğunun yakalanamaması ve vergi tahsil usullerindeki yetersizlikler gelir kayıplarına neden olmakta ve bu görüşü savunanlara göre çıkarılan af kanunlarıyla bu gelir kaybı telafi edilmeye çalışılmaktadır⁵⁴⁰. Vergi affı ile devlete vergi borcu olanların borçları affedilmekte veya taksite bağlanmakta, bu yolla zaten toplanamayan vergi alacaklarının hiç değilse bir kısmının devlet kasasına girmesi ve böylece devlet gelirlerinin çoğalması sağlanmaktadır⁵⁴¹.

Vergi Hukuku'nda affa bu açıdan yaklaşanlar, kamu harcamalarında kesinti yapılması, vergilerin arttırılması gibi seçenekler karşısında affın, henüz ödenmeyen vergilerin en azından bir kısmının düşük idari maliyetlerle tahsil edilmesinde, kısmi bir alternatif olabileceği görüşündedirler⁵⁴². Bunun yanı sıra affa birlikte dürüst olmayan mükelleflerin de vergi ödemelerinin artacağı dolayısıyla vergi gelirlerinin artacağı⁵⁴³ ileri sürülmektedir.

2.3.1.5. Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturduğu Görüşü

Bu görüşü savunanlar; temelde ekonomik suçlar kategorisi içinde değerlendirilebilecek vergi suçlarının, “doğal suçlar” olarak adlandırılan adam öldürme, sahtekarlık, dolandırıcılık suçları ile karşılaştırıldığında toplum için daha az tehlike oluşturduğunu, üstelik vergi suçu işleyenlerde suçu işlemeye iten nedenin ahlaki

⁵³⁸ Çağan, **a.g.m.**, s.115.

⁵³⁹ Arıkan, Yurtsever (a), **a.g.m.**, s.62.

⁵⁴⁰ Yasemin Taşkın, **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2006, s.60.

⁵⁴¹ Servet Armağan, “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001, s.360.

⁵⁴² Dönmez, **a.g.t.**, s.51.

⁵⁴³ James Andreoni, “The Desirability of A Permanent Tax Amnesty”, **Journal of Public Economics**, Volume: 45, Issue: 2, 1991, p.154.

çöküklük olmadığını aksine, mali sistemin ekonomik ve sosyal yönden gerçekleri yansıtmamasının bu kişileri böyle bir eyleme ittiğini savunmaktadırlar⁵⁴⁴.

İşte doğal suçlar denilen toplum düzeni için daha büyük bir tehlike arz eden bu suçların bile gerektiğinde affı yoluna gidilirken, vergi suçlarının af kapsamı dışında bırakılması gerek sosyolojik, gerekse ceza siyaseti açısından adil bir düzenleme sayılmamaktadır. Bu sebeple bu görüşün savunucularına göre, vergi suçlarının da af kapsamına dahil edilmesi gerekmektedir⁵⁴⁵.

2.3.1.6. Vergi Aflarının Vergi Yükümlülerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Sağlamadaki Rolü

Vergi affının vergiye gönüllü uyum üzerindeki uzun vadeli etkisi konusunda iki farklı düşünce mevcuttur. Bu düşüncelerden biri olan vergi affını savunanların görüşüne göre, bir defaya mahsus olarak çıkarılan ve aftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmalarıyla donatılmış vergi afları mükelleflerin gelecekteki vergiye gönüllü uyumlarında artışa yol açmaktadır⁵⁴⁶.

Ayrıca affın önceden kayıt dışı sektörlerde olan birçok mükellefi vergi sistemine kazandırma gibi olumlu bir yanı da bulunmaktadır⁵⁴⁷. Vergi kaçırmış olan bu kişilerin bir kısmı bilinçli olarak vergi kaçırmış olabilecekleri gibi, bir kısmı da mali zorluklar içinde olmaları ve bu nedenle vergi yükümlülüklerini yerine getiremedikleri için gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olabilirler. Buna göre vergi affı, bu kişilere temiz bir sayfa açmaları ve gelecekte vergi sistemi ile uyumlu bir mükellef olmaları için bir fırsat vermek gerekir. Vergi affıyla birlikte bireyler geçmiş günahlarını gizlemek zorunda kalmayacaklardır⁵⁴⁸. Bu da bireylerin vergiye gönüllü uyumu üzerine olumlu etki yaratacak ve uyumu arttıracaktır.

2.3.1.7. Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada “kişi özelinde” çözmek için büyük emek harcamak yerine rutin olarak çıkarılan vergi afları ile genel bir temizlik yapılması artık vergi hukuku kültürümüzün “tipik” bir unsurudur. Bu noktada vergi affı

⁵⁴⁴ Zeki Doğan, Ramazan Besen, **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2008, s.60.

⁵⁴⁵ Dönmez, **a.g.t.**, s.48.

⁵⁴⁶ İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:188, Nisan, 1997, s.39.

⁵⁴⁷ Ali Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **E-Akademi Hukuk, Akademi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz, 2002, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>> (Eri şim: 19.04.2013).

⁵⁴⁸ Tunçer (b), **a.g.m.**, s.4.

kanunlarımızın çıkarılmasındaki gerekçelerden biri de “vergi yargısının yükünün hafifletilmesi” gerekçesidir⁵⁴⁹.

Ülkemizde gerek vergi idaresi gerekse vergi yargısı çok büyük bir iş yükü altındadır. Kamu alacaklarının takip ve tahsilinin çok uzun sürmesi, mükelleflerin sayısının sürekli artması, vergi dairelerinin gerek sayı gerekse nitelik olarak yetersiz kalmaları, iş yükünün zamanla artıp yığılmasına ve giderek altından kalkılmaz bir hal almasına neden olmuştur⁵⁵⁰. Üstelik vergi mevzuatının karmaşık ve belirsiz bir yapıya bürünmesi mükellefler ve idare üzerinde ciddi bir maliyet oluşmasına neden olmuş; bu durum vergi yargısını da olumsuz yönde etkilemiştir⁵⁵¹. Anılan bu kurumlar ülkemizde ekonomik faaliyetlerin genişleme hızına ayak uyduramadığından büyük sorunlar ortaya çıkmıştır⁵⁵².

Vergi affı uygulamasını savunanlara göre, çıkarılan vergi afları ile çok büyük bir iş yükü altında olan vergi idaresi ve idari yargının bu iş yükü azaltılmakta; vergi idaresi ve idari yargı birikmiş işlerin ağırlığından kurtularak, rahat ve etkin bir çalışma ortamına kavuşmaktadır⁵⁵³. Türkiye’de bu amaçla çıkarılan başta 2801, 2431, 3239 ve 3787 sayılı Yasalar olmak üzere birçok af yasasında, ihtilafli dosya sayısı azaltılarak idare ve yargının aktif bir şekilde işlemesine çalışılmış, geleceğe temizlenmiş bir zemin bırakmak için geçmişin etkilerini temizleyen bir affın yapılması yararlı bir uygulama olarak görülmüştür⁵⁵⁴.

2.3.2. Vergi Affı Uygulamasına Karşıt Görüşler

Çeşitli nedenlerle vergi aflarını savunan görüşlerin yanı sıra bu afların aleyhine görüşler de bulunmaktadır. Bu kısımda, vergi hukukunda af karşıtı olan bu görüşler dayandırıldığı gerekçelerle birlikte açıklanmaya çalışılmıştır.

2.3.2.1. Hukuksal Açıdan Vergi Affına Karşı Olunması Görüşü

Anayasamızın 73. maddesine göre “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”. Bu yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyenler, kamu harcamalarının eksik yapılmasına veya borçlanmaya gidilmesine

⁵⁴⁹ Oğuz Çetinkaya, “Vergi Hukukunda ‘Kişiyi Özgü’ İdari Çözüm Yolu Oluşturmak ya da Oluşturmamak”, Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği, Haziran, 2012, <<http://www.vmhk.org.tr/?p=4122>> (Erişim: 20.04.2013).

⁵⁵⁰ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.62.

⁵⁵¹ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, “Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013”, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: DPT: 2734- ÖİK: 685, Ankara, 2007, s.12.

⁵⁵² Yalçın, Başer, **a.g.m.**, s.107.

⁵⁵³ Narinoğlu, **a.g.m.**, s.40.

⁵⁵⁴ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.62.

neden olmaktadır. Bu görüşün savunucuları; ödenmeyen vergi ve cezalara af sağlanmasının, anayasaya tamamıyla ters düştüğünü ileri sürerek vergi aflarına karşı çıkmaktadır⁵⁵⁵.

2.3.2.2. Vergi Affı Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkiler Görüşü

Vergi affına karşı çıkanların savundukları en önemli görüş, affın adalet ve eşitlik ilkelerine ters düştüğü inancıdır. Her şeyden önce af uygulaması, af yürürlüğe girmeden önce vergi suçu işleyerek cezalandırılanlar ile affın getirdiği olanaklardan yararlananlar arasında bir eşitsizlik yaratmaktadır⁵⁵⁶. Bu görüşü savunanlar vergi affını, devlete vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyenlere karşı dolaylı bir haksızlık⁵⁵⁷ olarak algılamakta; ödeme gücü olduğu halde vergisini ödemeyen kişilerin vergi cezalarının veya asıllarının affedilemeyeceği, ödeme yapmadıkları miktarı başka yerlerde kullanan kişilerin ödüllendirilemeyeceği, bunun adalet ve eşitlik ilkelerine uymadığını belirtmektedir⁵⁵⁸.

Kaldı ki Anayasası'nın 10. maddesi, yasalar önünde “Herkes... ayırım gözetilmeksizin eşittir. Hiçbir kimseye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz” hükmünü içermektedir. Oysa vergisel aflar, fırsat eşitliğini zedelemekte; vergide genellik ile eşitlik ilkelerine, dolayısıyla vergilemede adalet ilkesine de ters düşmektedir⁵⁵⁹. Yani esas itibariyle siyasi gerekçelere dayanan ve özel bir kanun ile uygulamaya konulan, olağanüstü bir önlem niteliğindeki vergi afları, herkesin kanun önünde eşit tutulması ve vergi yüküne bireylerin eşit olarak katılması ilkesini olumsuz etkileyerek, vergi yükümlülüğünü zamanında yerine getiren mükellefler açısından vergi adaletini bozmaktadır⁵⁶⁰.

Vergi afları ile birlikte adalet ilkesinin yanı sıra rekabet eşitliği de olumsuz yönde etkilenmektedir. Çünkü vergisel aflar ve af beklentileri mükellefiyetini eksiksiz olarak yerine getirenler için büyük bir haksızlık olmasının yanı sıra; vergisini zamanında ödeyen, hesap ve işlemleri incelenen mükellefleri, vergisini zamanında ve tam olarak ödemeyen, hesap ve işlemleri incelenemeyecek olan mükellefler karşısında

⁵⁵⁵ Dallı, **a.g.t.**, s.33.

⁵⁵⁶ Dönmez, **a.g.t.**, s.59.

⁵⁵⁷ Armağan, **a.g.m.**, s.360.

⁵⁵⁸ Eker, **a.g.t.**, s.20.

⁵⁵⁹ Dallı, **a.g.t.**, s.34.

⁵⁶⁰ Duran Bülbül (b), “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 132, Aralık, 2003, s.182.

haksız bir rekabet ortamına sürüklemektedir⁵⁶¹. Böylece vergi ödevlerini tam olarak zamanında yerine getiren yükümlülerin ödedikleri vergi kadar nakdi elinden çıkarmak zorunda kalmaları nedeniyle sermayeleri sınırlanmakta, buna karşılık kötü niyetli yükümlüler ödemeleri gereken vergiyi işletmelerinde hibe kredi gibi kullanmaları nedeniyle yatırımlarını genişletme imkânı bulabilmektedirler⁵⁶². Sonuç olarak da vergi affı nedeniyle dürüst mükellefler aleyhine vergi adaleti bozulmuş olmaktadır⁵⁶³.

2.3.2.3. Vergi Affı Vergi Kanunlarına Uyum Azaltır Görüşü

Vergi affına karşı çıkanların savundukları görüşlerden birisi de vergi aflarının uzun vadede vergi uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratmasıdır⁵⁶⁴. Buna düşünceye göre; af uygulamasıyla birlikte, mükelleflerin vergi ahlakı ve vergiye karşı gönüllü uyumları düşecektir.

İnsanların vergilerini gönüllü olarak ödemeleri birtakım değerler nedeniyle oluşmaktadır. Bu değerlerin başında da bireyin sahip olduğu vergi ahlâkı gelmektedir⁵⁶⁵. Bu anlamda vergi ahlâkı, mükelleflerin devletle olan ilişkilerini belirleyen ve mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarını etkileyen önemli faktörlerden biri olarak⁵⁶⁶ değerlendirilmektedir. Vergi ahlakı birçok araştırmacı tarafından vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Buradaki içsel motivasyon, dışsal bir zorlama ve baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeye işaret etmektedir⁵⁶⁷.

İşte vergi affına karşı olanlar, affın vergi uyumunu düşürmek için bir potansiyel yarattığını vurgulamaktadırlar. Bu görüşe göre vergi affı yanlıştır ve toplum içinde istenmeyen davranışlara yol açmaktadır. Özellikle affın bir kerelik olduğuna insanları ikna edememe durumunda, vergi kaçırın bazı kişiler gelecekte yeniden bir affın olacağı beklentisiyle vergiye karşı uyum göstermemeye devam edeceklerdir⁵⁶⁸. Bu durum

⁵⁶¹ Murat Başaran, “Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 173, Şubat, 2003, s.59.

⁵⁶² Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.64.

⁵⁶³ Çetin, **a.g.m.**, s.178.

⁵⁶⁴ James Alm, William Beck, “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis”, **National Tax Journal**, Vol: 46, No: 1, March, 1993, p.58.

⁵⁶⁵ Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, “Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlakı Düzeyi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 10, Sayı:2, 2008, s.357.

⁵⁶⁶ Kadriye İzgi, Naci Tolga Saruç, “Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri İle Yapılan Anket Çalışması”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 3, No: 2, 2011, s.134.

⁵⁶⁷ Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Çimento İşveren Dergisi**, Sayı: 1, Cilt: 26, Ocak, 2012, s.15.

⁵⁶⁸ E. Bruce Hutchinson, J. R. Clark, “The Laffer Curve for Amnesty”, **The Journal of Private Enterprise**, Volume: 20, Number: 1, Fall, 2004, p.9.

kişilerin adalet anlayışını tahrip ederek yasalara saygıyı azaltacak ve yasaları ihlal eden kişilerin af yoluyla cezadan kurtulduklarını gören dürüst yükümlüler de yasalara uygun davranmama eğilimi içine girebileceklerdir⁵⁶⁹.

Yani vergi affını haksızlık olarak gören dürüst mükelleflerin vergi ödemedikleri için duydukları suçluluk duygusunun azalmasıyla vergiye gönüllü uyumları düşecek ve devletin vergi yasalarını uygulayamadığı düşüncesiyle gelecekte tekrar bir af beklentisi içinde olunacaktır⁵⁷⁰. Böylece vergi affına karşı olanların görüşüne göre af, kişilerin adalet anlayışını tahrip ederek yasalara olan saygıyı azaltacaktır⁵⁷¹. Bir toplumda vergi aflarına sık sık başvurulmasının; adalet ve kanunlara olan güveni azaltmasının yanı sıra, cezaların etkinliğini de azalmasıyla vergi suçlarını işlemek için ekonomik bir teşvik sağlamış olacaktır⁵⁷². Vergisini dürüst bir şekilde ödeyen mükellefler, af yasasını devleti aldatanlara getirilen bir imtiyaz olarak görecektir ve bu dürüst insanları da vergi kaçırmaya itebilecektir. Böylece bireylerin vergi ödeme isteklerinde bir azalma meydana gelecek, bu durum uzun dönemde devletin gelir kaybına neden olabilecektir⁵⁷³. Yani vergi aflarının gelir elde etmek için bir araç olarak kullanılması vergi affına karşı çıkanların görüşüne göre mümkün olmamaktadır. Vergi aflarıyla vergiye olan uyumun arttırması gerekirken, aksine vergi uyumsuzluğuna yol açılarak vergisini ödeyen mükellefler de vergi ödememeye ve nihayet vergi kaçırmaya yöneltilmektedir⁵⁷⁴.

2.3.2.4. Vergi Suçları Tasarlanarak İşlendiğinden Affa Layık Değildir Görüşü

Bir vergi affıyla birlikte genellikle bireylere daha önce ödenmemiş vergilerini ceza ve kovuşturmayaya tabi olmaksızın ödemeleri için bir fırsat verilmektedir⁵⁷⁵. Fakat vergi affının karşısında olanlara göre; çoğu zaman vergi suçları ince düşünmeyi gerektiren ve kasten işlenen suçlardır ve bu nedenle çıkarılan vergi af kanunları vergi suçlarının kasten işlenmesine neden olmakta⁵⁷⁶ dolayısıyla da vergi ile ilgili

⁵⁶⁹ Dönmez, **a.g.t.**, s.61.

⁵⁷⁰ Alm, **a.g.m.**, s.4.

⁵⁷¹ Eker, **a.g.t.**, s.21.

⁵⁷² Yalçın, Başer, **a.g.m.**, s.109.

⁵⁷³ Zeynep Arıkan, Hatice Yurtsever (b), "Türkiye' de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs, 2004, s.65.

⁵⁷⁴ Şaban Küçük (b), "Vergi Açığı ve Vergi Uyumu Üzerine", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 228, Aralık, 2011, s.59.

⁵⁷⁵ James Alm, Michael Mckee, William Beck, "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", **National Tax Journal**, Vol: 43, No: 1, March, 1990, p.23.

⁵⁷⁶ Taşkın, **a.g.t.**, s.64.

sorumluluklarını yerine getirmeyen bu kişilere böyle bir hakkın verilmesi yanlış bulunmaktadır.

Daha önce açıklandığı üzere vergi affının yanında olanlar, T.C.K.'nın 44. maddesindeki “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” kuralının, vergi suçları açısından yumuşatılabileceğini öne sürmüşler; bunun gerekçesini de, ülkemizdeki mükelleflerin eğitim düzeyinin düşüklüğünden dolayı vergi kanunlarını anlayamamasına ve bunun sonucunda uğradıkları haksız işlemlerin telafi edilmesine bağlamışlardır⁵⁷⁷. Fakat vergi affına karşı olanlar bunun tam tersini savunmuşlar ve vergi suçu işleyenlerin bu suçu bilerek ve isteyerek işlediklerini öne sürerek, nasıl ki Türk Ceza Kanunu’ndaki “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” hükmünce kişilerin işledikleri suçların cezasını çekmeleri öngörülüyorsa, vergi suçu işleyenlerin de çekmeleri gerektiğini ileri sürmüşlerdir⁵⁷⁸.

Vergi affının karşısında olanlar, vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı iddiasının gerçekleri yansıtmadığını savunmaktadırlar. Bunlara göre, vergi suçları, çoğu zaman kurnazlık gerektiren ve kasten işlenen suçlar olduğundan, vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı ve daha az tehlikeli olduğu şeklindeki bir görüşün benimsenmesi mümkün olmayacaktır⁵⁷⁹. Aksine vergi suçlarını işleyenlerin diğer suçlularda görülen cehalet, zekâ kıtlığı, toplumsal kurallara uyumsuzluk gibi özelliklere sahip olmadığı; görünüşte saygı değer ya da herkesten saygı gören kişiler oldukları ve sahip oldukları yetenekleri kullanarak devletin ve kişilerin kendilerine besledikleri güveni kötüye kullanarak suç işledikleri düşünülmektedir. Bu da ahlak düşüklüğünün belirtisidir⁵⁸⁰ ve bu sebeple bu kişiler affa layık kişiler olarak görülmemektedir.

2.3.2.5. Vergi Afları Vergi İdaresi ve Yargısının İş Yükünü Hafifletmez Görüşü

Vergi idaresinin görevi vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmektir. Genellikle tahakkuk edilen bir vergi için, ister haksız isterse haklı olsun vergi idaresi yaptığı işleminden vazgeçmez. Şayet bir haksızlık varsa vergi idaresinin yaptığı işleminden geri dönmesi için yargı organına başvurulup bu organın vereceği karar doğrultusunda hareket edilir. Vergi idaresi zaman zaman yargı kararlarına da karşı çıkmaktadır.

⁵⁷⁷ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.65.

⁵⁷⁸ Eker, **a.g.t.**, s.22.

⁵⁷⁹ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.66.

⁵⁸⁰ Dönmez, **a.g.t.**, s.43-44.

Böylece vergi idaresi ile mükellef mahkemelik duruma düşmekte ve dosyanın kapatılması uzun zaman dilimlerine yayılmaktadır⁵⁸¹.

Vergi afları ile bir taraftan idarece yapılan haksızlıkların düzeltilmesi söz konusu olursa bazı uyuşmazlık konusu olan dosyalar kapanabilmektedir. Ancak kapatılan bu dosyaların yerini tahsil edilmeyen veya çıkartılan vergi af kanunu çerçevesinde tahsil edilmesi düşünülen dosyalara bırakacağından, vergi idaresinin iş hacminde bir azalma olmayacaktır⁵⁸². Üstelik haklılıklarına güvenen mükellefler, çıkan af yasalarından faydalanmak istediklerinde, peşinen haksız olduklarını ya da affın öne sürdüğü şartları kabul etmek zorunda kalacaklarından, af yasalarından 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 gösterecektir⁵⁸³.

Bunun yanı sıra af yasaları uzlaşma kurumunun işleyişini de olumsuz yönde etkileyerek vergi yargısı organlarının iş yükünün hafiflemesini önlemektedir⁵⁸⁴.

2.3.3. Vergi Affına İlişkin Görüşlerin Genel Olarak Değerlendirilmesi

Vergi affı, çeşitli sebeplere dayandırılarak bir taraftan desteklenen bir taraftan da meşruluğu tartışılan bir kurumdur. Af uygulamasının yanında ve karşısında olan görüşler dayandırıldıkları gerekçelerle genel olarak değerlendirildiğinde; affın yanında olanlar, olağanüstü dönemlerden sonra uygulanmasıyla toplumsal barışın sağlanabileceği ve af dönemindeki zorunlu uygulamalardan kaynaklanan adaletsizliklerin ortadan kaldırılabilceği, vergi gelirlerinin arttırılabileceği, tahsilatın hızlandırılabilceği, idare ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilebileceği gibi amaçlarla af uygulamalarının gerekli olduğunu ileri sürerek affı desteklemişlerdir. Affa karşı olanlar ise, af uygulamasının adalet ve eşitlik ilkesini bozarak mükelleflerin vergiye karşı olan uyumlarını düşürdüğü, hukuk kurallarının gerektiği şekilde uygulanmamasının kişiler üzerinde olumsuz etkiler yaratarak vergi kaçırmaya özendirildiği, idare ve yargı organlarının iş yükünü arttırdığı gibi sebeplerle vergi affına karşı çıkmışlardır.

Vergi affının yanında olanların görüşüne göre vergi affının faydaları kısaca⁵⁸⁵:

⁵⁸¹ Dalli, **a.g.t.**, s.35.

⁵⁸² Taşkın, **a.g.t.**, s.67.

⁵⁸³ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.67.

⁵⁸⁴ Çetin, **a.g.m.**, s.176.

- Kısa vadede devlete ek gelir sağlayacak olması,
- Vergi tabanını genişletecek olması,
- Vergi kaçırıcıları dürüst mükellef olmaya yönlendirecek olması,
- Yeni bir vergi sistemine geçiş sağlanması için kısa vadede gelir sağlayacak olması,
- Vergi kaçırma probleminin hükümet tarafından önemsenerak çözümü için ele alındığının bir işareti olması,
- İdarenin ve yargının iş yükünün azalmasıyla maliyetlerini düşürmesi,
- Kayıt altına alınmamış kişilerin af sonrası gönüllü uyumlarını arttırarak kayıt altına alınması⁵⁸⁶,
- Affın teşvik unsurlarıyla birlikte makul ve adil cezalardan oluşturulup mükellef hizmeti ve eğitimiyle geliştirilen bir vergi sisteminin reformu için daha iyi ve kapsamlı büyük bir gayretin parçası olmasıyla, af sonrasında gönüllü uyumun artmasıdır⁵⁸⁷.

Vergi affının karşısında olanların görüşüne göre vergi affının olumsuz yönleri ise⁵⁸⁸:

- Hükümetin vergi uygulamalarında zayıf olduğunun bir göstergesi olması,
- Gelecekte başka bir vergi affı beklentisinin uzun dönemde vergi uyumunu düşürecek olması,
- Dürüst vergi mükellefleri için vergi sisteminin adil olmadığı duygusunun artmasıyla birlikte vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesinin azalması⁵⁸⁹,
- Vergi gelirlerindeki artışın abartılı bir artış olduğu, yani afla birlikte suçluluk duygusunda azalma olduğu için gelecekte vergi uyumunun düşecek olmasıyla gelirlerinde düşeceği⁵⁹⁰,
- Af yetkisinin siyasi yatırım amaçlarına hizmet edecek şekilde kötüye kullanılması ya da sıklıkla kullanılmasıyla, olumsuzluklar yaratarak ahlaki çöküntüye neden olabilmesi⁵⁹¹,

⁵⁸⁵ Benno Torgler, Markus Schaffner, Christoph A. Schaltegger, "Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties", **Swiss Journal of Economics and Statistics**, Vol: 139 (3), September, 2003, p.376.

⁵⁸⁶ Alm, **a.g.m.**, s.4.

⁵⁸⁷ Alm, **a.g.m.**, s.4.

⁵⁸⁸ Schaffner, Schaltegger, **a.g.m.**, s.376.

⁵⁸⁹ Çetin, **a.g.m.**, s.175.

⁵⁹⁰ Herman B. Leonard, Richard J. Zeckhauser, "Amnesty, Enforcement, and Tax Policy", **Tax Policy and The Economy**, Vol: 1, 1987, p.64.

⁵⁹¹ Kargı, Yüksel, **a.g.m.**, s.33.

• Afla birlikte cezaların uygulanmasının zayıflaması nedeniyle kişilerin daha fazla vergi kaçırmaya teşvik edilmesi⁵⁹²; yani kanunlara olan güvenin sarsılmasıyla vergi kaçakçılığının meşrulaşması ve bağışıklık kazanmasına yol açabilmesidir⁵⁹³.

Ülkemizde uygulanan vergi aflarına bakıldığında, affi savunanların ileri sürdüğü amaçları ve özellikle de tahsilatının artırılması amacını taşıyan af kanunlarının sık sık çıkarıldığı ancak, beklenen olumlu etkinin sağlanamadığı görülmektedir. Bu nedenle af kanunlarının sistem üzerindeki olumsuz etkilerinin çok daha fazla olduğu ve affa karşı olanların görüşlerinin ülke gerçeklerini daha fazla yansıttığı söylenebilir⁵⁹⁴.

2.4. VERGİ AFLARININ BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi affi uygulamasındaki en önemli husus, bir affin uygulama sonrasında sağladığı başarı neticesidir. Afların başarıya ulaşabilmesi hiçbir zaman tam anlamı ile garanti edilemese de en azından başarılı sonuçların alınmasında bazı koşulların sağlanması gerekmektedir. Afların bir kereye mahsus olarak gerçekleştirilmesi, katılıma teşvik edici düzeyde bağışıklığın sağlanması, afların iyi tanıtılması ve af sonrası gerekli reformların sağlanması gibi koşulların desteklenmesi afların başarısını etkilemektedir⁵⁹⁵.

2.4.1. Vergi Affi Bir Kereye Özgü Olmalı

Vergi aflarının başarılı olması için gerekli özelliklerden bir kereye özgü olması, literatürde görüş birliğine varılan bir konudur⁵⁹⁶. Af uygulamalarına yönelik olarak yapılan çalışmalar, afların ancak seyrek ve tesadüfi olarak uygulandığı zaman başarılı olabileceğini; sık ve tahmin edilebilir vergi aflarının ise, mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceğini göstermiştir⁵⁹⁷.

Çeşitli ülkelerde gerçekleştirilen af uygulamalarının sonuçları; affa katılım oranının, potansiyel af katılımcılarının affın bir defaya özgü olduğuna inandırılma oranı ile doğrudan ilişkili olduğunu göstermektedir. Tekrarlanan vergi afları, mükelleflerin borçlarını ödemelerine bir teşvik olmadığı gibi, mali yükümlülük ihlallerinin sıklığını da artırır. Gerçekten de; mükellefler tarafından, af programının tekrarlanacak bir fırsat

⁵⁹² Martin Kellner, "Tax Amnesty 2004/2005- an Appropriate Revenue Tool? ", **German Law Journal**, Vol: 5, No: 4, 2004, p. 346.

⁵⁹³ Kargı, Yüksel, **a.g.m.**, s.33.

⁵⁹⁴ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.68.

⁵⁹⁵ Sevinç Yaraşır, "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, Mart, 2013, s.181.

⁵⁹⁶ Bülbül (a), **a.g.m.**, s.209.

⁵⁹⁷ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.69.

değil de, son bir şans olarak algılanması, uygulamanın başarısının temel koşullarından biridir⁵⁹⁸.

Nitekim sık ara ile çıkarılan af kanunları her şeyden önce suç ve ceza politikasına aykırı düşmektedir. Suç işlemeyi aklına koyan, ileride çıkarılacak bir af kanunu ile kısmen veya tamamen cezadan kurtulacağını düşünen bir kimse hiç kuşkusuz o suçu işler. Bu da cezanın korkutma ve önleme fonksiyonunu azaltır⁵⁹⁹. Bu durumda da zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri vergi ödememek konusunda cesaretlendirecek; vergisini gereği gibi ödeyen mükellefler arasında ise, vergi adaletine olan güveni sarsacaktır⁶⁰⁰. Öte yandan affın ne zaman uygulanacağı yükümlülere önceden tahmin edilmemelidir. Aksi takdirde bu durum vergi suçlarını ekonomik açıdan teşvik edici olacak ve yükümlü davranışlarını olumsuz yönde etkileyebilecektir⁶⁰¹.

Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını araştırmaya yönelik olarak Naci B. Muter, Süreyya Sakınç ve Kemal Çelebi'nin Manisa ili vergi mükellefleri arasında yaptığı bir anket çalışmasının sonuçları da, vergi aflarının bir defaya mahsus uygulanmasının, affın başarısını arttıracığına yönelik olarak savunulan görüşü destekler niteliktedir. Bu anket çalışmasına katılan mükelleflerin vergi affı uygulamaları karşısındaki tutumlarının ne olduğuna yönelik soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde; %24,8'inin vergi affına karşıyım, % 62.8'inin bir defaya mahsus olmak üzere vergi affı uygulanabilir, % 8.2'sinin vergi affı uygulaması süreklilik kazanmalı, % 0.3'ünün küçük esnafa yönelik olmalı, % 0.7'sinin iyi niyetli mükellefler için olmalı cevaplarını verdiği görülmektedir. Kalan % 3.2'lik kısım ise yöneltilen soruyu cevapsız bırakmıştır⁶⁰². Yani anket çalışması kapsamındaki mükelleflerin % 62.8 oranında önemli bir çoğunluğu vergi aflarının bir defaya mahsus olması gerektiğini düşünmektedir. Vergi affının başarılı olabilmesi için mükelleflerin af karşısında takındıkları tutumun önemli ölçüde etkili olacağı göz önünde bulundurulursa, vergi aflarının bir defaya mahsus uygulanmak üzere çıkarılmalıdır. Mükellefleri olumsuz duygulara sürüklememek için, hükümetler bu müesseseyi sıkça kullanmamalı, şayet bir

⁵⁹⁸ Murat Özden, "Mali Af Uygulama Sonuçlarında Etkinliği Belirleyen Kriterler ve Alınabilecek Önlemler", **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Haziran, 1994, s.124.

⁵⁹⁹ Keleş, **a.g.m.**, s.82.

⁶⁰⁰ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.69.

⁶⁰¹ Dönmez, **a.g.t.**, s.83.

⁶⁰² Naci B. Muter, Süreyya Sakınç, Kemal Çelebi (b), **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması-Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Manisa, 1993, s.15.

vergi affi çıkarılacaksa zaman ve uygulanması bakımından çok dikkat edilmesi gerekmektedir⁶⁰³.

2.4.2. Affin Tanıtımının Yeterli Olması

Aftan beklenen başarının sağlanabilmesi ve geniş kitlelere ulaşılabilmesi için çıkarılan af kanunlarının içeriğinin iyi bir şekilde tanıtılması ve anlatılması zorunludur. Bunun sonucunda aftan yararlanacak olan mükelleflerin affa katılımı artacaktır⁶⁰⁴. Özellikle af kanunlarının geniş bir kitleyi ilgilendirdiği göz önünde bulundurulduğunda, af kanunlarının hükümetlerce iyi bir şekilde tanıtılmasına özen gösterilerek affin kaçırılmayacak bir fırsat olduğu yönünde gerekli bilgilendirmeler yapılmalı ve katılım özendirilmelidir⁶⁰⁵.

Mükellefin af uygulamalarına katılımını sağlamak için tanıtım kampanyalarından yararlanılması mümkündür. Söz konusu kampanyalarda kamu hizmet ilanlarından ve ticari reklamlardan yararlanılması yoluna gidilebilir. Ülkemizde ise şimdiye kadar gerçekleştirilen vergi affi uygulamalarının tanıtımı için, ne bir fonlamaya gidilmiş, ne de ticari bir reklam kampanyası uygulanmıştır. Af uygulamalarının tanıtımı, sadece radyodan hükümet duyuruları şeklinde yapılan kamu hizmet ilanları ile gerçekleştirilmiştir⁶⁰⁶. Çünkü tüm bu faaliyetler af programının maliyetini arttıracığından vergi yönetimleri bundan kaçınabilmektedir. Oysa ki af programından iyi sonuç alınabilmesi katılıma bağlıdır ve bu da tanıtımla gerçekleştirilebilir. Nitekim ABD’de yapılan bir araştırma, tanıtım faaliyeti ile aftan sağlanan hasılat arasında çok sıkı bir ilişki olduğunu ortaya koymuş; bu araştırmaya göre, ABD’de eyaletlerin uyguladığı af programlarından en yüksek geliri sağlayanların tanıtım için en çok harcama yapan eyaletler olduğu sonucu ortaya çıkmıştır⁶⁰⁷.

Görüldüğü gibi affin kamuoyuna yeterince tanıtılması, mükelleflerin af uygulamalarına katılımlarının artırılması bakımından önemli etkileri olan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple bir affin başarısı için, tanıtım faaliyetlerine yeterince kaynak ayrılması, profesyonel reklâm ajansları aracılığıyla mükellef psikolojilerine uygun kapsamlı bir reklâm programı hazırlanması yararlı olacaktır. Ayrıca, sık aralıklarla tekrarlanan mesajlarla da affin tanıtılması bir yana, affin ortaya

⁶⁰³ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.70.

⁶⁰⁴ Yaraşır, **a.g.m.**, s.181.

⁶⁰⁵ Arıkan, Yurtsever (b), **a.g.m.**, s.67.

⁶⁰⁶ Özden, **a.g.m.**, s.128.

⁶⁰⁷ Dönmez, **a.g.t.**, s.90-91.

çıkılmak için son şans olduğu aksi takdirde yakalananlar için ağır yaptırımların uygulanacağı vurgulanmalıdır⁶⁰⁸.

2.4.3. Vergi Affı İle Sağlanacak Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Olması

Ekonomistler genellikle vergi aflarına duyulan taleple af yasalarının içeriği arasında bir ilişki kurmaktadır. Çıkarılan afların çok sayıda mükellef grubuna açık olması, gecikme faizlerinde bir indirimle gidilecek olması, af sonrasında vergi cezalarında bir indirimle gidilmesi, af sonrasında devletin vergi toplama çabalarında bir artış olması yani denetimlerin daha sıkı hale getirilmesi gibi etkenler mükelleflerce affa duyulan talebi belirleyici bir nitelik taşımaktadır⁶⁰⁹.

Af kanunları ile getirilecek olan bu bağışlıklar affa katılımı teşvik edici düzeyde olmalıdır. Uygulamada genellikle vergi aslının ödenmesini şart koşmakta, parasal cezalar ve faizleri vergi affı kapsamına alınmaktadır. Mükelleflere vergi aslının taksitlendirilmesi gibi ödeme kolaylığı sağlandığında, katılımın daha da artması sağlanacaktır⁶¹⁰.

Borçları büyük miktarlara ulaşan yükümlülere uzun taksit süreleri ya da ek ödeme süreleri tanınması affa katılımı teşvik edici düzenlemelerdendir⁶¹¹. Yani vergi af kanunları çıkarılırken bunun süresinin ayarlanması da önemlidir. Yükümlü açısından uygun zamanın seçimi katılımı artıracaktır. Affa katılanlara nazaran katılmayanların daha yüksek cezalara tabi olacağı şeklindeki hüküm de affa katılımı artırıcı etki yapacaktır. Af yasaları vergisini ödeyen ya da ödeyemeyen mükelleflere fazla formalite yüklemekten en az maliyetle katılımı sağlamalıdır⁶¹².

Bunun yanı sıra mükelleflerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini verme zorunluluğu, affa katılım düzeyini azaltan caydırıcı bir faktör olmaktadır. Bundan dolayı da affa katılım düzeyini arttırabilmek için mükelleflere eski vergi borçlarının ödenmesinde birtakım kolaylıklar sağlamak gerekmektedir. Burada önemli olan mükelleflerin borçlarını ödemesi değil beyanda bulunmalarını sağlamaktır. Çünkü borçlar vergi affı programı sona erdikten sonra da tahsil edilebilecektir⁶¹³.

⁶⁰⁸ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.73-74.

⁶⁰⁹ Yumuşak, **a.g.m.**, s.42.

⁶¹⁰ Arıkan, Yurtsever (b), **a.g.m.**, s.66.

⁶¹¹ Yaraşır, **a.g.m.**, s.181.

⁶¹² Taşkın, **a.g.t.**, s.51

⁶¹³ Dönmez, **a.g.t.**, s.88.

2.4.4. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi

Bir vergi affının başarı sağlayabilmesi ve kalıcı olabilmesi için, affın mutlaka bir vergi idaresi reformu ve vergi sistemi reformuyla birlikte uygulanması şarttır⁶¹⁴. İlave yaptırım mekanizmaları ile desteklenmiş bir vergi affının adilane bir uygulama olduğunun kamuoyuna kabul ettirilme şansı daha yüksektir⁶¹⁵. Çünkü af yasası uygulanırken affa neden olan faktörlerin kaldırılmasını sağlayacak ek önlemlerin alınmaması halinde; vergi affından yararlanan bir mükellef, af sonrasında hiçbir şeyin değişmediğini, her şeyin eskisi gibi devam ettiğini, vergi suçu işlemeyi teşvik eden faktörlerin hala varlığını sürdürdüğünü görecektir, bu sebeple de davranışlarını değiştirmek için bir neden görmeyecektir. Bu düşünce de, af programlarının vergi suçu işleyenlerin yakalanma olasılıklarını arttıracak şekilde idari ve hukuki reformlarla yürütülmesini zorunlu kılmaktadır⁶¹⁶.

Affin kendisinin başarılı olması için vergi yönetiminin cebri araçlarının güçlendirilmesine ihtiyaç duyulması, affın tek başına kusurlu mükelleflerin o ana kadar beyan etmedikleri gelirlerini itiraf etmelerine ya da ödenmemiş vergilerini ödemelerine yetmemesinden kaynaklanmaktadır⁶¹⁷. Nitekim geçmiş dönemlere yönelik incelemelerden ve yaptırımlardan çekinmeyen mükellefler mali yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmemeye devam edeceklerdir⁶¹⁸. Bu nedenle vergi idaresi özellikle daha sıkı denetim ve ceza yaptırımlarının uygulanacağına yönelik önlemlerini alarak vergi affının başarılı olmasına eşlik etmelidir⁶¹⁹. Bir birey ancak gelecekte denetimlerin ve cezaların artacağına inanırsa vergi affından yararlanacak ve geçmişte kaçırdığı vergileri otoritelere bildirecektir. Böylece ek önlemlerle desteklenen bir vergi affı uygulaması, mükelleflerin yakalanma ve ağır yaptırımlarla karşılaşma olasılıklarının artmasından ötürü bugüne kadar beyan etmedikleri gelirlerini beyan etmek konusunda gerekli teşvikin yaratılmasına katkı sağlayacaktır⁶²⁰.

⁶¹⁴ Arıkan, Yurtsever (b), **a.g.m.**, s.66.

⁶¹⁵ Yumuşak, **a.g.m.**, s.41.

⁶¹⁶ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.70.

⁶¹⁷ Dönmez, **a.g.t.**, s.84.

⁶¹⁸ Özden, **a.g.m.**, s.126.

⁶¹⁹ James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, Sally Wallace, "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During The Transition in Russian Federation", **International Studies Program, Working Paper 07-18**, August, 2007, p.2.

⁶²⁰ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.71.

Af uygulamalarının başarısı için az önce bahsedilen denetimin sıkılaştırılması gereği denetim elemanlarının sayısının artırılması ve vergi cezalarının artırılması gibi önlemlerin yanı sıra; vergi yönetimine yeni bütçe imkânlarının sağlanması, vergi ahlakını ve tahsil sürecini etkinleştirici önlemlerin alınması, vergi yönetiminin yeni hukuki yetkilerle donatılıp hukuki açıdan güçlendirilmesi şeklinde önlemler de alınabilir⁶²¹. Ancak, yapılan değişiklikler, uygulanacak yaptırımlar, affa katılım kararının alınmasında her mükellef üzerinde aynı etkiyi yaratmayabilir. Özellikle mali idare ile hiç ilişki kurmayarak mali yükümlülüklerini hiç bildirmemiş mükellefler yakalanma olasılıklarını ve katlanacakları maliyetleri göze alsalar bile, kaçakçılığın faydaları maliyetlerinden büyük ölçüde fazla ise elde ettikleri bu faydayı tercih edecek ve vergi kaçırma alışkanlıklarını sürdüreceklerdir⁶²².

2.4.5. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi

Af kanunu uygulaması sırasında kanundan faydalanmak isteyen kişiler geçmişte yaptıkları hatalar nedeniyle rahatsızlık duyarak ödevlerini geç de olsa yerine getirme amacıyla olan kişiler olduklarından vergi mahremiyetine gereken önem verilmelidir. Bunun nedeni ise sonraki yaşamlarında beyaz bir sayfa açma niyetinde olan mükelleflerin, kimliklerinin açıklanmasını istemeyecek olmalarıdır⁶²³.

Çünkü af katılımcılarının af uygulamasından yararlanmış olduğunun başkalarına bilinmesi, bir sosyal damgalanma mekanizmasını harekete geçirerek, söz konusu yükümlülerin iş hayatları üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmesini mümkün kılmaktadır. Bu nedenle, affa katılım ile ilgili mahremiyet ilkesinin katı bir şekilde uygulanacağına açıklanması, potansiyel katılımcılara herhangi bir sosyal damgalanma sonucuyla karşılaşmayacaklarının güvencesini vererek, affa katılım olasılıklarını arttırabilecektir⁶²⁴.

2.4.6. Vergi Affı Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması

Vergi affının yürürlükte kalacağı ve uygulanacağı sürenin uygun uzunlukta olması affın başarısı açısından oldukça önemlidir. Af dönemi, vergi kaçakçılarının gerekli cesareti toplayarak ortaya çıkmalarına yetecek bir uzunlukta saptanmalıdır.

⁶²¹ Dönmez, **a.g.t.**, s.85.

⁶²² Özden, **a.g.m.**, s.126.

⁶²³ Arıkan, Yurtsever (b), **a.g.m.**, s.67.

⁶²⁴ Özden, **a.g.m.**, s.129.

Çünkü bu durumun kişinin aşması gereken psikolojik bir engel olduğunu unutmamak gerekir⁶²⁵.

Vergi affının başarısının artabilmesi için aftan yararlanma süresinin mükelleflerin başvuru yapabilecekleri uzunlukta makul bir süre olması gereklidir. Eğer mükelleflerden bir miktar ödeme yapılması da isteniyorsa başvuru süresinin kısa olmaması gerekmektedir⁶²⁶. Diğer taraftan af uygulaması ile ilgili belirlenecek sürenin gereğinden fazla uzun tutulması ise, aftan beklenen etkiyi azaltacak ve olayları sürüncemede bırakabilecektir.

Bu sebeplerle vergi affı uygulamalarının başarısı için, ideal af süresinin ne kadar olması gerektiği her ülkenin vergi yönetimi tarafından, yerel koşullar ve yönetimin imkanları da dikkate alınarak titizlikle belirlenmelidir⁶²⁷.

2.5. TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Ülkemizde Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar çok sayıda vergi affı yasası çıkartılmıştır. Bu vergi afları içeriği bakımından bazı farklılıklar göstermiş; bazıları sadece vergi asıllarını af kapsamına alınırken, bazılarında ise vergi aslına ek olarak cezalar ile faiz ve zamlar da af kapsamına dahil edilmiştir. Diğer taraftan vergi afları; kapsadığı mükellefler, süreleri ve sebepleri bakımından da farklılık arz edebilmektedir⁶²⁸.

Bu bağlamda ülkemizde 1906 yılından günümüze değin genellikle siyasi, teknik ve ekonomik nedenler gerekçe gösterilerek yaklaşık 2-3 yılda bir, toplam 31 kez vergi affına başvurulmuştur. Her af sonrası yeni bir affın getirilmeyeceği inancı yerleştirilmek istenmesine karşın, artan bütçe açıklarının kapatılması, ekonomik istikrarın sağlanması göz önüne alınarak sağlam ve ucuz bir finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin artırılması amacıyla sık sık vergi affına başvurma gereği ortaya çıkmıştır⁶²⁹.

Başvurulan bu vergi afları, uygulandığı dönemdeki koşullar açısından amaç ve niteliklerine göre farklılıklar göstermekte ve bu farklılıklara göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple ülkemizde çıkarılan af kanunları; 1960 öncesi, 1960-1980 arası ve 1980 sonrası olmak üzere üç dönemde ele alınarak, kanunların gerekçeleri ve etkileri bakımından açıklanmaya çalışılmıştır.

⁶²⁵ Dönmez, **a.g.t.**, s.89.

⁶²⁶ Arıkan, Yurtsever (b), **a.g.m.**, s.67.

⁶²⁷ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.73.

⁶²⁸ Özcan Karatay, Aliye Karatay, "Türkiye'de Vergi Afları Ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 3, No: 2, 2011, s.183.

⁶²⁹ Arıkan, Yurtsever (a), **a.g.m.**, s.59.

2.5.1. Türkiye’de 1960 Öncesi Dönemde Vergi Affı Uygulamaları

1960 öncesinde ülkemizde, vergi aflarının uygulanmasında bir takım amaçlar etkili olmuştur. Bu sebeple bu dönemdeki vergi aflarının⁶³⁰;

- Yeni bir ülke ve mali sistem kurma çabası içinde olan yönetimin teknik amaçlarla,
- 1929 ekonomik buhranının da etkisiyle sarsılan mükelleflerin hem eskiden kalan ağır ve adaletsiz uygulamaların hem de yeni düzenlemelerin etkisiyle ağır bir yükümlülük altında ezilmelerini önlemek gibi sosyal amaçlarla,
- Devletçilik ilkesinin uygulanmasıyla artan kamu ihtiyaçlarının kısa dönemde karşılanmasını sağlamak gibi mali amaçlarla, gerçekleştirildiği görülmektedir.

1960 yılından önce ülkemizde çıkarılan vergi affı yasalarının, genellikle yürürlükten kaldırılan vergilerin artıklarını tasfiyeye yönelik olduğu ve çoğu zaman da bunlardan yararlanmanın bir koşula bağlanmadığı görülmektedir⁶³¹.

Türk Hukukunda çıkarılan ilk vergi affı uygulaması ise, 1906 tarihinde “iradei seniye” adıyla çıkarılan yol vergisi cezalarının affedilmesini kapsamına alan vergi affıdır⁶³². Bunun dışında 1960 öncesi dönemde vergilere ilişkin olarak 6 adet af yasası çıkarılmış olup; çıkarılan bu vergi affı niteliğindeki kanunlar ve bu kanunların kapsamı, aşağıdaki tabloda uygulanma tarihlerine göre kronolojik bir sıra halinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 2.1: 1960 Yılı Öncesi Dönemde Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

| KANUN ADI | GEREKÇESİ-KAPSAMI-KOŞULLARI |
|--|--|
| <u>145 SAYILI ELVİYEİ SELÂSEDE VERGİLERİN SURETİ CİBAYETİNE DAİR KANUN (05.08.1928)</u> | <p>Gerekçesi: Söz konusu Kanun; Rus yönetimi zamanında Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle Iğdır ve Sürmeli kazalarında uygulanan maktu vergilerin tahsil edilmesi gerekçesiyle çıkarılmıştır</p> <p>Kapsamı: Söz konusu Kanunla belirlenen amaca ulaşmak için bu yasadaki önce uygulanan arazi, aşar ve emlak vergileri hakkındaki işlemler başından itibaren hükümsüz kılınarak, tüm sonuçlarıyla birlikte kaldırılmış, böylece koşulsuz ve tam bir af öngörülmüştür.</p> <p>Koşulları: Bahsedildiği gibi af; koşulsuz bir aftır.</p> |
| <u>2395 SAYILI KAZANÇ VERGİSİ KANUNU</u> | <p>Gerekçesi: Bu kanun, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun yürürlükten kaldırılması gerekçesiyle çıkarılmıştır.</p> |

⁶³⁰ Doğan, Besen, a.g.e., s.75.

⁶³¹ Dalı, a.g.t., s.40.

⁶³² Fatih Savaşan, Ferah Çoban, “Vergi Barışından Yararlanan Mükelleflere İlişkin Ampirik Bulgular”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 306, Şubat, 2007, s.148.

| | |
|---|--|
| <p>(22.03.1934)</p> | <p>Kapsamı: 755 sayılı Kanun'a göre tarh edilmiş fakat tahsil edilmemiş vergi cezaları terkin edilmesi öngörülmüştür.</p> <hr/> <p>Koşulları: Af hükmünden yararlanmak için; 1926, 1927, 1928 yıllarında 1924 yılında vermiş oldukları temettü vergilerinin üç mislini ödemek süratiyle mükellefiyetini yapmış olmak koşulu getirilmiştir.</p> |
| <p><u>2566 SAYILI VERGİ BAKAYASININ TASFİYESİNE DAİR KANUN</u> (15.03.1934)</p> | <p>Gerekçesi: Söz konusu kanunla; devletin gerek var olan bütçe açığının kapatılması gerekse devletçi sanayi planının hayata geçirmenin bütçeye getirdiği yükleri karşılamak için, tahsil edilememiş olan alacaklarını mali af uygulamasına giderek tahsil etmeyi hedeflemiştir.</p> <hr/> <p>Kapsamı: Söz konusu kanunun 1. maddesinde 1923 yılı sonuna kadar devlete, özel idare ve belediyelere ait tahakkuk etmiş her türlü vergi, resim ve harçlarla bunların munzam kesirleri, misil ve gecikme zamları artıkları ile birlikte terkin edilmiştir. Diğer taraftan söz konusu kanunun 2. maddesiyle de yürürlükten kaldırılmış çok sayıda verginin koşulsuz olarak terkin edilmesi öngörülmüştür.</p> <hr/> <p>Koşullar: Bu kanun ile aftan yararlanabilmek için bazı vergiler bakımından vergi aslının kısmen ödenmesi koşuluyla zam cezaları ve faizlerle, vergi aslının ödenmeyen kısmının terkin edilmesi öngörülmüştür. Örneğin Harp Vergisi için aftan yararlanabilmenin koşulu vergi aslının %40'ünün ödenmesi olarak belirlenmiştir.</p> |
| <p><u>3586 SAYILI ARAZİ VERGİSİNİN 1935 MALİ YILI SONUNA KADAR BAKAYASININ TERKİNİNE DAİR KANUN</u> (29.06.1938)</p> | <p>Gerekçesi: Söz konusu kanunun çıkarılma gerekçesi; bir yandan yönetimin vergi yükümlülere ile ilgili kayıtları sağlıklı tutmaması, öte yandan biriken vergi borçlarının yükümlülerin ödeme güçlerini aşması nedeniyle af çıkarılmasının bir zorunluluk olarak gündeme getirilmiş olmasıdır.</p> <hr/> <p>Kapsamı: Söz konusu kanun kapsamına 1935 mali yılı sonuna kadar tahakkuk ettirilmiş fakat bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi artıkları, munzam kesirleri ve cezaları girmektedir.</p> <hr/> <p>Koşulları: Kanun kapsamına giren arazi vergisi artıkları, munzam kesirleri ve cezaları hiçbir koşula bağlı olmaksızın terkin edilmiştir.</p> |
| <p><u>4530 SAYILI VARLIK VERGİSİNİN BAKAYASININ TERKİNİNE DAİR KANUN</u> (15.03.1944)</p> | <p>Gerekçesi: Türkiye 1939- 1945 yılları arasında İkinci Dünya Savaşına katılmamış olmasına rağmen jeopolitik konumu nedeniyle büyük bir orduyu savunma amacıyla ayakta tutmak zorunda olduğundan mali yönden sıkıntı içine düşmüştür. Savaş halinin ve enflasyonist baskının yaratmış olduğu olağanüstü giderleri karşılamak için yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmuş, o zamanki koşullar hükümetin olağanüstü bir kazanç ve servet vergisini uygulamaya koymasını zorunlu hale getirmiştir. Bu sebeple uygulamaya koyulan Varlık Vergisi; İkinci Dünya Savaşı koşullarında uygulamaya konulan bir tür genel servet vergisidir. Bu vergi ile İkinci Dünya Savaşı sırasında elde edilen aşırı, haksız kazançlar yükümlendirilmeye çalışılmıştır. Bu verginin belli bir matrahı ve oranı yoktur; kendisine vergi salınan yükümlü yargı yoluna başvuramadığı gibi, çok kısa bir sürede servetini elinden çıkartarak vergi borcunu ödemediği takdirde, yaptırım olarak zorla çalışmaya tabi olmaktadır. Söz konusu af kanununun çıkarılma gerekçesi ise; bir yandan tahakkuk ettirilen vergilerin tahsil edilememiş olması, öte yandan varlık vergisi gibi çok tartışılan ve eleştirilen bir olayın tümüyle sonlandırılarak toplumsal barışın sağlanmasının amaçlanmasıdır. Daha da önemlisi bu tahsil kabiliyeti olmayan borçlar için af getirilmesi, kamu yararı açısından çok önemlidir. Çünkü varlık vergisinin ne ölçüde adil olduğu, kamu yönetiminin bu konuda ne kadar yansız davrandığı dönemin tartışmalı konuları arasında yer almaktadır.</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>Kapsamı: Varlık Vergisinin matrahı ilke olarak, savaş sırasında gerçekleştiği varsayılan tüm gelir ve servetleri kapsamaktadır. Bu nedenle af kapsamına da bu dönemde bu gelir ve servetlerin vergilendirilmesinden kaynaklanan vergi borçları girmektedir.</p> <p>Koşulları: Bu kanunla İkinci Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşulları sebebiyle 1942-1944 yılları arasında; başta gayrimüslim tacirler olmak üzere çiftçi, esnaf ve ücretlilerden bir kez olmak üzere toplanan olağanüstü bir servet vergisi olan varlık vergisinin, 16 aylık bir uygulamasından sonra, o tarihe kadar ödenmeyen vergi borçları, izlenmesinden de vazgeçilerek yürürlükten kaldırılmıştır.</p> |
| <p style="text-align: center;">5050 SAYILI TOPRAK MAHSULLERİ VERGİSİ ARTIKLARININ SİLİNMESİ HAKKINDA KANUN (21.05.1947)</p> | <p>Gerekçesi: Söz konusu kanunun çıkarılma gerekçesi, Varlık Vergisi gibi II. Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşullarında uygulamaya konan ve antidemokratik hükümler taşıyan bir vergi olan ve 4840 sayılı Kanunla kaldırılmış olan Toprak Mahsulleri Vergisi'nin tahsil edilemeyen borçlarının ortadan kaldırılarak toplumsal barışın sağlanmasının istenmesidir.</p> <p>Kapsamı: Kanun kapsamına Toprak Mahsulleri Vergisi'nin daha önce tahsil edilmeyen artıklarıyla beraber her türlü cezalarının terkinde girmektedir.</p> <p>Koşulları: Aftan yararlanmak herhangi bir koşula bağlanmamıştır.</p> |

Kaynak: Zeki Doğan, Ramazan Besen, **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2008, s.99-102; İdris Şenyurt, "Türkiye'deki Vergi Aflarının Nedenleri Ve Sonuçları I", **Vergi Dünyası**, Sayı: 319, Mart, 2008, s.94; Kemal Kılıçdaroğlu, "Sorgulanmayan Vergi Afları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 286, Haziran, 2005, 38-40; Mustafa Gürhan Acar, "Osmanlı İle Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sisteminin Karşılaştırması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 264, Ağustos, 2003, s.90.

2.5.2. Türkiye'de 1960-1980 Arası Dönemdeki Vergi Affı Uygulamaları

Özellikle 1960-1970 yılları arasında çıkarılan vergi affı kanunlarının, toplumun gerisinde kalmış kanunların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya yönelik bir girişim olduğu düşünülmektedir⁶³³. Ayrıca bu dönemde çıkartılan af kanunlarının yürürlüğe konmasında dönemin siyasi olgularının etkili olduğu ileri sürülmektedir⁶³⁴

Biçimsel olarak bu dönemdeki vergilere ilişkin af hükümleri incelendiğinde, bunların bir kısmının genel af kanunlarıyla, bir kısmının özel olarak çıkarılan ve vergi affı konusunu içeren kanunlarla, bir kısmının ise vergi kanunlarında değişiklik yapan bazı kanunlara eklenen geçici maddelerle getirilen af hükümlerinde yer aldıkları görülmektedir. Kapsam açısından ise bazı kanunlar af uygulamasını belirli vergilerle sınırlandırırken, bazıları da aftan yararlanmayı bir kısım mükellefler yönünden sınırlandırmışlardır⁶³⁵. Bu dönemde çıkarılan af kanunları aşağıdaki tabloda kronolojik sıra dikkate alınarak kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

⁶³³ Arıkan, Yurtsever (a), **a.g.m.**, s.62.

⁶³⁴ Şenyurt, **a.g.m.**, s.93.

⁶³⁵ Dönmez, **a.g.t.**, s.222-223.

Tablo 2.2: 1960-1980 Yılları Arası Dönemde Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

| KANUN | GEREKÇESİ-KAPSAMI-KOŞULLARI |
|--|---|
| <p><u>113 SAYILI AF KANUNU UYGULAMASI (26.10.1960)</u></p> | <p>Gerekçesi: O dönemde uygulanmakta olan Gelir Vergisi Kanunu’nun yapısı gereği vergi matrahının teşekkülüne sebebiyet veren ticari olayların vergi hukuku bakımından tayin, takdir ve vasıflandırılmasının mükellefe ait bulunması ve vergi inceleme yetkililerinin sayısının az olması sebebiyle vergi kaçakçılığı yaygınlaşmıştır. Bu durum Kanun’un gerekçesini oluşturmaktadır.</p> <p>Kapsamı: Bu Kanun genel af kanunu niteliğindedir. Kanun’un yayım tarihinde henüz tahsil edilmemiş para cezaları af kapsamına alınmakla birlikte, vergi cezaları ve asıl alacağa eklenen misil zamları açık bir hüküm ile affın dışında bırakılmıştır. Kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük suçlarına uygulanan mali nitelikteki vergi cezaları da af kapsamı dışında bırakılmıştır.</p> <p>Koşulları: -</p> |
| <p><u>281 SAYILI BİR KISIM CEZALAR VE GECİKME ZAMLARININ TECİL VE TASFİYESİNE DAİR KANUN (28.02.1961)</u></p> | <p>Gerekçesi: Söz konusu kanunun çıkarılmasında ekonomik ve mali nedenlerden ziyade siyasi nedenler etkili olmuştur; kanun 27 Mayıs Harekâtından sonra siyasi konjonktürden kaynaklanan gerilimli ortamda ki şilerin en duyarlı oldukları parasal konularda bazı kolaylıklar sağlamak gerekçesiyle çıkarılmıştır.</p> <p>Kapsamı: Kanun; mükelleflerin vergi cezalarını, gecikme zam ve cezalarını yararlanabilmeleri için herhangi bir şart gösterilmeden 5 yılda 5 eşit taksitte ödeyebilmeleri kolaylığı sağlanmasının yanı sıra, bazı şartlar altında bir kısım vergi cezaları ve gecikme zamları hakkında af ve tecil hükümleri getirmiştir. Genel bütçe, özel idare ve belediye bütçeleri ile ilgili bütün vergi, resim ve harçlara ait vergi cezalarını affın kapsamı içine almıştır. 281 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği 3.3.1961 tarihine kadar kesilmiş ve kesinleşmiş, genel bütçe ile özel idare ve belediyeler bütçelerine irat kaydedilen, vergi, resim ve harç üzerinden kesilen cezaları ve zamlarının %30’unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye %60’ı, %50’sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye %50’sinin affedilmesi öngörülmüştür. Bu bakımdan kanun “Şartlı Af” niteliğini taşımaktadır.</p> <p>Koşulları: Kanun’un yürürlük tarihinde yargı organlarında bulunan ancak henüz kesinleşmemiş olan uyuşmazlık dosyaları da bu kanun kapsamına alınmış olmakla birlikte, uyuşmazlık durumunda bulunan yükümlülere 2 ay içerisinde ilgili vergi dairelerine uyuşmazlıktan vazgeçtiklerini ve bir daha uyuşmazlık yaratılmayacağını belirten bir dilekçe ile başvurulması koşulu ile yukarıda bahsedilen af hükmünden yararlanabileceklerdir. Ancak kanunda uyuşmazlıktan vazgeçme koşulu yalnızca vergi cezaları ve gecikme zamları bakımından öngörülmüş; yükümlünün vergi aslına ilişkin uyuşmazlık yaratma hakkı saklı tutulmuştur.</p> |
| <p><u>218 SAYILI BAZI SUÇ VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN (23.02.1963)</u></p> | <p>Gerekçesi: Söz konusu Kanun, 27 Mayıs Harekâtından Sonra kurulan ilk sivil hükümetçe hazırlanmış; yasanın 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”. Yani söz konusu kanunun da yasamama organınca kabul edilmesinin temelinde, siyasi faktörler etkili olmuştur.</p> <p>Kapsamı: 218 sayılı af Kanununun kapsamı, “1961 yılı sonuna kadarki dönemlere ait olarak kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olanlarla mezkûr döneme ait olup da kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra kesilecek vergi cezalarından usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir” hükmü ile belirtilmiştir. Ancak, söz konusu kanunda gecikme zamları af kapsamı dışında</p> |

| | |
|---|---|
| | <p>birakılmış, bunun nedeni olarak da gecikme zamlarının daha önce 281 sayılı Kanunla takside bağlanmış olması gösterilmiştir.</p> <hr/> <p>Koşulları: Söz konusu kanunda aftan yararlanabilmek hiçbir koşula bağlanmadığı gibi mükelleflerin aftan yararlanması için idareye ya da yargı organlarına bir başvuru yapması da gerekli görülmemiş, vergi affı otomatik olarak idarenin bir iç işlemleri olarak gerçekleştirilmiştir.</p> |
| <p><u>252 SAYILI SPOR KULÜPLERİNE YÖNELİK KANUN GETİRİLEN AF KANUNU (13.06.1963)</u></p> | <p>Gereğesi: Getirilen af Türk spor hayatında profesyonelliğın başlangıcı ile 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girişı 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 gereğesi ile vergi ve cezaların affı öngörülmüştür.</p> <hr/> <p>Kapsamı: Söz konusu Kanundaki af kapsamına tahakkuk ettirilip henüz tahsil edilmemiş olan Gelir Vergisi aslı ve cezaları girmektedir</p> <hr/> <p>Koşulları: Söz konusu kanundan yararlanmak herhangi bir koşula bağlanmamıştır.</p> |
| <p><u>325 SAYILI KANUNLA KİT'LERE YÖNELİK AF KANUNU (05.09.1963)</u></p> | <p>Gereğesi: Söz konusu Kanun 1958'den beri yaşanan ekonomik durgunluğun devam etmesi diğer taraftan KİT'lere yapılacak olan mali yardımların yapılamaması KİT'lerin zor duruma düşmesine neden olmuş; bunun sonucunda KİT'ler, devlete ödemek zorunda oldukları vergileri kendi finansman ihtiyaçlarını karşılamak için kullanmışlardır. Bu durumun devam etmesi de önemli miktarlarda vergi artığının yıldan yıla devretmesine, kayıtlarda beklemesine ve bizzat borçlu kurumlar için bir sıkıntı olmasına yol açmıştır. Bu şekilde tahsili imkânsız vergi borçlarının oluştuğu gereğesi ile söz konusu af kanunu kabul edilmiştir.</p> <hr/> <p>Kapsamı: Bu kanun kapsamına aldığı KİT'lerin asli vergi borçlarıyla, bunlara bağlı vergi cezalarını, zam cezalarını ve gecikme zamlarını kesin bir şekilde sona erdiren bir hüküm getirmemiş; bu gibi alacakların ilgili tahsil dairelerinin "tahakkuk kayıtlarından düşülmesini" ve bunların hazinenin adı alacağı sayılmasını öngörmüştür. Kanun, kapsamı itibarıyla yükümlüler bakımından da vergi türleri bakımından da sınırlandırılmıştır. Yükümlüler bakımından sadece kanunda belirtilen KİT'ler aftan faydalandırılmış, vergi türleri bakımından da gelir, kurumlar, şeker, istihlak ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler kapsama alınmıştır.</p> <hr/> <p>Koşulları: Kanunda belirtilen hükümlerden yararlandırılması herhangi bir şarta bağlanmamıştır.</p> |
| <p><u>691 SAYILI KANUNLA KAMU BELEDİYELERİNE YÖNELİK AF KANUNU (16.07.1965)</u></p> | <p>Gereğesi: Söz konusu af kanununa, belediyelerin 1960'lı yıllarda mali yönden darboğaza girmeleri nedeniyle kamu hizmetlerinin aksaması sorunu karşısında zorunlu olarak başvurulmuştur</p> <hr/> <p>Kapsamı: Kanun kapsam yönünden sınırlandırılmamış olup; belediyelerin ve belediyeye bağlı müessese ve işletmelerin mükellef sıfatıyla borçlu oldukları vergi asılları ile her türlü cezaların, faiz ve gecikme faizlerinin terkin edilmesini öngörmüştür.</p> <hr/> <p>Koşulları: Kanuna göre, aftan yararlanma yalnızca belediyeler ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere tanınmış olup; bunun dışında bir koşula bağlanmamış, sadece belediyelere biçimsel bir ödev yüklemiştir. Buna göre,</p> |

| | |
|---|---|
| | <p>sadece belediyeler ile belediyelere bağlı müessese ve işletmeler, kanun kapsamındaki borçlarını gösterir cetvelleri üç ay içinde hazırlayarak il ve ilçenin en büyük mülki amirine vereceklerdir. Bu devi yerine getirmeyen belediyeler ile bağlı müessese ve işletmelerin borçlarının terkin edilmeyeceği yasada açıkça ifade edilmiştir.</p> |
| <p><u>780 SAYILI BAZI SUC VE CEZALARIN TERKİNİ HAKKINDA KANUN (03.08.1966)</u></p> | <p><u>Gerekeesi:</u> Genel af niteliği taşıyan bu Kanun, 10 Ekim 1965 genel seçimlerinden sonra iktidara gelen I. Demirel Hkmetinin oluşturmuş olduğu hükümet programında kapsamlı bir af kanununun çıkarılması gerekliliğinin belirtilmesi üzerine; mali yargıda normal çalışmaları aksatan birikmiş uyuşmazlık konusu işlerin tasfiye edilmesi, idare ve yargı sisteminin daha düzenli ve verimli çalışma ortamına girmesinin sağlanması amacı ile çıkarılmıştır.</p> <p><u>Kapsamı:</u> Kanun kapsamına vergi cezalarının affı da dahil edilmiştir. Buna göre 31.12.1965 tarihine kadar kesilmiş olup bu kanun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bulunan vergi cezaları ile gecikme zamlarının, vergi asıllarının kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren altı ay içerisinde ödenmesi halinde affedileceği belirtilmiştir.</p> <p><u>Koşulları:</u> Kanun kapsamında aftan yararlanmak için ortaya çıkan uyuşmazlıklardan vazgeçme koşulu aranmamıştır. Fakat bu durum vergi affından beklenen uyuşmazlıkların tasfiye edilmesi amacının gerçekleşmesine engel olmuş, var olan uyuşmazlıklara yenilerinin eklenmesiyle sonuçlanmıştır.</p> |
| <p><u>1319 SAYILI EMLAK VERGİSİ KANUNU (28.02.1970)</u></p> | <p><u>Gerekeesi:</u> 1970 yılında kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 1837 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. İşte bu affın çıkarılma gerekeesi de; Emlak Vergisi alanında yeni bir uygulamaya geçilmesiyle, yönetimin yürürlükten kalkmış vergilere ilişkin ceza ve gecikme zammı alacaklarını bir an önce tasfiye etme isteğidir.</p> <p><u>Kapsamı:</u> Bu af kanunu ile ilgili hüküm 1219 sayılı Emlak Vergisi Kanuna eklenen geçici bir hükümle yer almaktadır. Bu hkme göre 28.02.1971 tarihine kadarki dönemlere ilişkin olan, yürürlükten kaldırılan bina ve arazi vergilerine bağlı idari nitelikteki vergi cezaları ve gecikme zamları, bazı koşullar ile kısmen affedilmiştir. Getirilen af, Bina Vergisi'ne bir katma niteliğinde olan iktisadi Buhran Vergisi ve Savunma vergilerine bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarını da içermektedir. Ancak bina vergisi matrahı üzerinden alınan "Temizleme ve Aydınlatma Resmi" ne ilişkin ceza ve gecikme zamları af kapsamı dışında tutulmuştur.</p> <p><u>Koşulları:</u> Bu af, vergi aslının ödenmesi şartına bağlanmış olup, kısmi bir af özelliğini taşımaktadır. Aftan yararlanmanın koşulu olarak öngörülen vergi aslının ödenmesi için, Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 28.02.1971 tarihinden itibaren, 31.08.1971 tarihine kadar 6 aylık bir süre tanınmıştır. Bu altı aylık süre 2'şer aylık dilimlere ayrılmış olup; ilk 2. ay sonuna kadar vergi aslının tamamını ödeyenlerin, vergi cezası ve gecikme zamlarının % 90'ının, 2. iki ay sonuna kadar vergi aslının tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının % 80'inin ve 3. iki ay sonuna kadar vergi aslının tamamını ödeyenlerin vergi ve gecikme zamlarının % 70'inin affedilmesi ngrlmştir.</p> |
| <p><u>1803 SAYILI CUMHURİYETİN 50. YILI NEDENİYLE BAZI SUC VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN (15.05.1974)</u></p> | <p><u>Gerekeesi:</u> Genel af niteliğinde çıkarılmış olan bu kanun büyük lde siyasi ve adli aflu ilgili olup, vergi affıyla ilgili düzenlemelere birkaç maddeyle yer verilmiştir. Kanunun 9. maddesinde düzenlenen vergi af hükmü; vergi tahsilâtının hızlandırılması, yargı organları ile vergi idarelerinin iş yüklerinin hafifletilmesi, gelir elde edilmesi gibi klasikleşmiş af kanunu gerekeeleri ile çıkarılmıştır.</p> <p><u>Kapsamı:</u> Kanun kapsam olarak oldukça geniş tutulmuş olup; kapsamına vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelir olarak kabul edilen sosyal</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>sigorta ve bağ-kur primlerine bağlı cezalar, gecikme zamları ve faizleri de girmiştir. Ayrıca kadastro harçları da af kapsamına alınmakla birlikte sadece cezaları ve fer-i nitelikte alacak olan gecikme zamları ile faizleri değil, asli nitelikte kamu alacakları da affedilmiştir.</p> <p>Koşulları: Af dönemi 31.12.1973 tarihi ile sınırlandırılmıştır. Kanunda vergi cezaları, gecikme zamları ve faizlerden tahsil edilmemiş olanlar, asıllarının bu kanunun yürürlüğünden önce veya yürürlükten sonra 8 ay içinde kısmen veya tamamen belirtilen koşullara uygun olarak ödenmesi halinde affedilmiştir. Ayrıca kanunda uyuşmazlıktan vazgeçme koşulu aranmamış fakat, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte hakkında uyuşmazlık bulunan ya da daha sonra uyuşmazlık çıkarılan kamu alacakları asıllarının, uyuşmazlığın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren sekiz ay içinde ödenmesi öngörülmüştür. Ancak ihtilaftan haksız çıkılan hallerde, kesinleşen kamu alacağının; cezanın kaçakçılık olması halinde yüzde elli, diğer hallerde yüzde yirmi fazlası ile tahsil olunması hükme bağlanmıştır. Bunun yanı sıra kanunun yürürlüğünden itibaren 1 yıl içinde pişmanlık talebinde bulunanlara tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar, haber verme tarihinden itibaren 8 ay içinde ödendiği takdirde, vergi cezası kesilmeyecek ve pişmanlık zammı uygulanmayacaktır.</p> |
|--|---|

Kaynak: Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1990, s.263-316; Zeki Doğan, Ramazan Besen, **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2008, s.79-84; Ali Dallı, **4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası'nın Mali Açından Değerlendirilmesi**, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Mayıs, 2006, s.43-50; Nami Çağan, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı 1-2, 1972, s.116-119.

2.5.3. Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Vergi Affı Uygulamaları

Ülkemizde 1980 sonrasında çıkarılan vergi affı kanunlarının gerekçelerinin vergi tahsilatının artmasına yardımcı olacak şekilde teknik ve ekonomik gerekçelere dayandığı söylenebilir. Bu vergi afları ile genellikle kesinleşmiş kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması, yargı safhasındaki ihtilaflı dosya sayısının azaltılması, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi matrahlarının arttırılarak beyan dışı kalan kazanç ve iratların kayıt altına alınması, stok beyanı yoluyla işletmelerde mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan mal, sabit kıymet ve demirbaşların kayıt altına alınması amaçlanmıştır⁶³⁶.

Yani ülkemizde özellikle 1980 sonrasında çıkarılan vergi affı yasalarının gerekçeleri ele alındığında, genel olarak, sosyal amacın gözetilmeyerek ekonomik kaygılar üzerine kurulduğu görülmektedir. Kamuya ek kaynak sağlama gereksinimi, bu dönemde çıkarılan vergi aflarının gerekçelerinin en ön sırasındadır⁶³⁷. Özellikle 1982’den itibaren vergi gelirlerindeki artış hızının önemli ölçüde yavaşlamış olması,

⁶³⁶ Duran Bülbül, Hülya K. Karadeniz, “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004, s.805.

⁶³⁷ Serkan Açar, “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 59, 2005, s.332.

1980-1990 arası dönemde çıkarılan 7 adet af kanununda ekonomik nedenlerin niçin öncelik haline geldiğini göstermektedir⁶³⁸.

Nitekim 1970'li yıllarda yoğunlaşan enflasyon, döviz darboğazı ve siyasi ekonomik istikrarsızlığın büyük ölçüde vergi dışı kalmış fonlar oluşturmuş olması da; bu fonların ekonomiye çekilmek istenmesi durumunu ortaya çıkarmış, bu durum da çıkartılan af yasalarının temel gerekçelerinden biri olmuştur⁶³⁹.

Aşağıdaki tabloda 1980 sonrasında günümüze kadar çıkarılmış vergi afları, kronolojik sıra dikkate alınarak kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 2.3: 1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

| | |
|--|---|
| <p><u>2431 SAYILI</u> <u>TAHSİLATIN</u> <u>HIZLANDIRILMASI</u> <u>HAKKINDA KANUN</u> (20.03.1981)</p> | <p>Gerekçesi: Kanun’un çıkarılmasındaki etkili nedenlerin başında siyasi ve ekonomik nedenler gelmektedir. Bu kanun 12 Eylül 1980 darbeden sonra kurulan Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılmıştır. Konseyin ilk icraatları vergi alanına ilişkin olmuş; bunun nedeni ise, Türkiye’de 1980 yılında 12 Eylül Harekâtının da gerekçesi olarak görülen yasama organının işlemez hale gelmesinin, önemli yasaların özellikle de vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılmasını engellemiş olmasından ötürü 12 Eylül’den sonra yasama yetkisini devralan Milli Güvenlik Konseyinin bu konudaki hukuki açığı kapatabilmek amacını gütmesidir. Yeni yönetimin ihtiyaç duyacağı kaynağı yaratmak, gergin olan sosyal ortamı rahatlatmak ve çok büyük boyutlara ulaşmış olan ihtilafli dosyaları temizlemek maksadı ile affa başvurulmuştur. Ekonomik neden olarak 1970’lerin ikinci yarısından itibaren artan enflasyon, artan petrol fiyatları ve buna bağlı olarak artan döviz ihtiyacının ekonomik yapıyı bozduğu belirtilmiş; böyle bir ortamda gerek beyan dışı kalmış servet unsurlarını gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilip kayıt altına alınması, buradan elde edilen kazançların ekonomik alanlara aktarılması amacıyla affa başvurulduğu belirtilmiştir. 2431 sayılı kanunla; 1981 yılından önceki dönemlere ait 100 milyar lira civarında takipli alacaklar ile Vergi İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay nezdinde birikmiş olan ihtilafli dosyaların tasfiye edilmesi hedeflenmiştir.</p> <p>Kapsamı: Servet ve stok bildiriminde bulunan yükümlülerin kanunda belirtilen tarih itibarıyla verdikleri beyannamelerde göstermedikleri ya da gerçek değerinden düşük bildirilen servetlerini, ek bir bildirimle ve ceza tehdidi olmaksızın bir defaya mahsus olmak üzere düzeltme imkânı verilmiştir. Hiç servet beyannamesi vermemiş yükümlüler de bu imkândan faydalanmışlardır. Kanun, V.U.K. kapsamına giren vergi, resim ve harçları kapsama alırken, V.U.K. dışındaki gümrük vergilerini ve diğer kamu alacaklarını kapsam dışı bırakmıştır. Kanunda sadece belirli tarihler arasındaki vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezaların aftan yararlanması hükme bağlanmıştır. 31.12.1981 tarihinden sonra kanun hükümlerinden yararlanılması mümkün olmamakla beraber uygulamada vergi yönetimi kanunun yürürlük tarihi olan 22.03.1981-31.08.1981 tarihleri arasında tebliğ edilmiş vergi, resim harçlarla ilgili cezalarında af hükümlerinden yararlanmasına imkan tanımıştır. 31.12.1980 tarihinden sonra verilmesi gereken beyannameler üzerinde</p> |
|--|---|

⁶³⁸ Dalli, a.g.t., s.50.

⁶³⁹ Sayar, a.g.m., s.64.

| | |
|--|---|
| | <p>tarh edecek olan vergiler af kapsamı dışında bırakılmıştır. Örneğin Gelir Vergisi Ve Kurumlar Vergisi 1980 yılı için af kapsamı dışında bırakılmıştır.</p> <hr/> <p>Koşulları: Kanun V.U.K. kapsamına giren ve kanunun yürürlük tarihi olan 22.03.1981'e kadar kesinleşmiş, henüz tahsil edilmemiş vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezalarının % 90'ının affını öngörmüştür. Ancak, vergi asıllarının tamamı ile vergi aslına bağlı cezaların % 10'unun 31.8.1981 tarihine kadar ödenmesi koşulu getirilmiştir. Diğer yandan, bir vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarının tümüyle affı öngörülmüştür.</p> |
| <p><u>2801 SAYILI BAZI KAMU ALACAKLARININ ÖZEL UZLAŞMA YOLU İLE TAHSİLİ HAKKINDA KANUN (22.02.1983)</u></p> | <p>Gerekçesi: Bu tarihe kadar çıkarılmış en geniş kapsamlı af yasası olan bu Kanun; 2431 sayılı Yasanın beyan ve ödeme sürelerinin kısa tutulmuş olması sebebiyle başarısızlıkla sonuçlandığı; üzerinden henüz iki yıl geçmesine rağmen hedeflenen amaçlara ulaşılamayışı, çözülmesi gereken sorunların hiç hafiflemeyen varlığını sürdürmesi gibi gerekçelerle çıkarılmıştır. Bu kanunla birlikte gerek kesinleşmiş fakat tahsil edilememiş, gerekse ihtilafı olan alacaklar tahsil edilerek hazineye gelir sağlanacaktır. Ayrıca vergi idaresinin eski uyuşmazlık dosyalarının yükünden kurtulması amacı da kanunun gerekçeleri arasında yer almaktadır.</p> <hr/> <p>Kapsamı: Bu kanunun kapsamı; V.U.K. kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanı olarak belirlenmiştir.</p> <hr/> <p>Koşulları: Kanun'un yürürlük tarihinden önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş bulunan vergilerin tamamen ödenmesi koşuluyla, bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısının tahsilinden vazgeçileceği düzenlemiştir. Ayrıca Kanun yürürlüğe giriş tarihinden önce asılları ödenmiş bulunan vergilerin cezalarının tamamı ile bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının yarısının da terkin edileceğini belirtmiştir. Bunların yanı sıra ihtilafı vergi alacaklarında vergi borcunun 3/4'ünün geriye kalan 1/4'ünden ve bunlara bağlı vergi cezaları ile gecikme zamlarının tamamından vazgeçileceği de Kanunda belirtilmiştir.</p> |
| <p><u>3239 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN AF KANUNU (04.02.1985)</u></p> | <p>Gerekçesi: 04.12.1985 tarihinde kabul edilen 3239 sayılı Kanunla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle genel olarak vergi yönetiminin hukuki donanımından açısından güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Yükümlüler açısından oldukça sıkı hükümler getirilmiştir. Özellikle VUK 'da yapılan değişikliklerle belge düzeni alışkanlığının vergi yükümlülerine verilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle kaçakçılık cezası asgari beş kat, usulsüzlük cezası ise on kat arttırılmıştır. VUK' da yapılan önemli bir başka değişiklik ise, gecikme faizi uygulamasına geçilmesidir. Bu değişikliğe göre, re'sen, ikmalen ve idarece vergi tarh edilen yükümlülere vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin vade tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür. V.U.K. 'da yapılan değişiklikler ile getirilen yeni hükümlerin yaptırım gücü çok fazladır. Böylesine sert hükümlerin getirilmesi, mükelleflerin önceki dönemlerden gelen borçlarını da kapsayacağından, bunun önlenmesi amacıyla, kanun koyucu kanuna eklenen geçici 4. maddeyle af hükmü getirmiş ve dengeyi sağlamayı düşünmüştür.</p> <hr/> <p>Kapsamı: Söz konusu Kanun hükmüne göre; yasanın yürürlüğe girdiği 11.12.1985 tarihi itibarıyla adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerden vergi aslı 300.000 liralık sınırı aşmayanların, vergi aslının belirlenen koşullara uygun olarak ödenmesi halinde, kesilen</p> |

| | |
|---|---|
| | <p>cezalarının terkin edileceği, gecikme zammı ile tecil faizinin de hesaplanmayacağı belirtilmiştir.</p> <hr/> <p>Koşulları: Aftan yararlanma dönemi 11.12.1985 ile 31.12.1985 tarihleri arasındaki 20 günlük süreyle sınırlanmış olup, aftan yararlanmak için vergi aslının %25 fazlasının 31.12.1989 tarihine kadar ödenmesi koşulu getirilmiştir. Ayrıca, mükelleflerin aftan yararlanabilmesi için, vergi aslını ödemelerinin yanında uyumsuzluk yaratmayacaklarının ya da mevcut uyumsuzlıklarından vazgeçeceklerinin bildirilmesi şartı aranmıştır.</p> |
| <p><u>3505 SAYILI</u> <u>KANUNLA</u> <u>GETİRİLEN AF</u> <u>KANUNU</u> <u>(10.12.1988)</u></p> | <p>Gerekçesi: Bu Kanun da vergi idaresi ve yargının iş yükünü hafifletmek, ihtilafli dosyaların tasfiyesini gerçekleştirmek ve ödenmeyen kamu alacaklarının tahsilini sağlamak gerekçeleriyle çıkarılmıştır.</p> <hr/> <p>Kapsamı: Kanunla birlikte her tür vergi, af kapsamına alınmış 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 aftan yararlanabilecekleri belirtilmiştir.</p> <hr/> <p>Koşulları: Söz konusu kanunla aftan yararlanmak için vergi aslının 31.12.1988 tarihi sonuna kadar % 30 fazlası ile ödenmesi koşulu getirilmiştir. Ayrıca ihtilaf yaratmamak ve yaratılan ihtilaftan vazgeçmek de koşul olarak belirtilerek bu koşula uyulması halinde gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ayrıca kanunun yürürlüğünden önce her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibarıyla asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan her vergi türü itibarıyla miktarı 500.000 lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 30'unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde kalanının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.</p> |
| <p><u>3512 KANUN</u> <u>KAPSAMINDA</u> <u>UYGULANAN VERGİ</u> <u>AFFI UYGULAMASI</u> <u>(28.12.1988)</u></p> | <p>Gerekçesi: Bu vergi affı uygulamasına 3512 Sayılı Bütçe Kanunu 63. maddesindeki düzenlemelerle yer verilmiş olup, Türk Hukuku'nda ilk kez bütçe kanununda vergi affına ilişkin hükümlerin konulması özelliği ile dikkat çekmektedir. Bu Kanun, belediyeler ile belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik bir af uygulamasıdır. Söz konusu maddeye göre kanun koyucu geçmiş yıllara ilişkin borçları, borçlunun kamu kurumu özelliğini dikkate olarak tasfiye etmek istemiştir.</p> <hr/> <p>Kapsamı: Söz konusu Kanunla kapsam olarak vergiler yönünden bir sınırlama getirilmemiş, fakat aftan yararlanacaklar bakımından bir sınırlama getirilmiştir. Kanunda sadece belediyeler ile belediyeye bağlı müessese ve işletmelerin aftan yararlanabilecekleri hükmüne bağlanmıştır.</p> <hr/> <p>Koşulları: Söz konusu Kanunla 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi asıllarının, 30.06.1989 tarihine kadar ödenmesi halinde idari nitelikteki vergi cezaları ile gecikme zamlarının ve faizlerinin affedileceği belirtilmiş, ayrıca bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların tahsilinden de vazgeçilmiştir.</p> |
| <p><u>3571 SAYILI KANUN</u> <u>CERÇEVESİNDE AF</u> <u>UYGULAMASI</u> <u>(14.06. 1989)</u></p> | <p>Gerekçesi: Bu Kanun, çeşitli vergi kanunlarıyla bunlar dışındaki bazı kanunlarda değişiklik yapan ve bir kısım hükümleri yürürlükten kaldıran bir kanun olmasının yanı sıra; kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik olarak da af hükümleri içermektedir. Getirilen bu af ile sosyal yönü ağır basan bu tür kuruluşların, vergi borçları nedeniyle faaliyetlerinde aksamaların olmaması amaçlanmıştır. Yasanın sağladığı bağımsızlıklar yoluyla, söz konusu dernek ve vakıfların vergi borçlarının bir an önce tasfiyesi ve bu borçlardan doğan uyumsuzlıklara son verilmesi hedeflenmiştir.</p> |

| | |
|---|---|
| | <p><u>Kapsamı:</u> Söz konusu Kanunla kapsam olarak vergiler yönünden bir sınırlama getirilmemiş, fakat aftan yararlanacaklar bakımından bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre sınırlı bir mükellef grubuna af imkânı tanınmış; sadece kamu hizmetlerine yararlı dernek ve vakıfların aftan yararlanabilecekleri belirtilmiştir.</p> <p><u>Koşulları:</u> Aftan yararlanabilmek için, 20.06.1989 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilen vergi asıllarının %10 fazlasıyla ödenmesi şartı getirilmiş, daha sonra yasaya eklenen geçici 2. maddeyle 20.06.1989'dan önceki dönemlere ilişkin olarak kanunun yayım tarihinden sonra tarh edilecek vergiler de af hükmünden yararlandırılarak kapsamı genişletilmiştir. Belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, vergi aslının ödenen kısmına isabet eden gecikme zam ve faizlerinin de af edileceği belirtilmiş, dava aşamasında bulunan ve henüz dava süresi geçmemiş olan vergiler yönünden aftan yararlanabilmek için de uyumsuzluktan vazgeçilmesi ya da uyumsuzluk yaratılmaması şartı aranmıştır.</p> |
| <p><u>3689 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN AF (15.12.1990)</u></p> | <p><u>Gereksesi:</u> Bu kanunla 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde yapılan değişiklik gereği, tahsili imkânsız hale gelen vergi borçlarının tahsilinin kolaylaştırılması ve kamu alacağının kısa sürede hazineye aktarılması gibi ekonomik bir amaç güdülmüştür.</p> <p><u>Kapsamı:</u> Bu kanunla vergi cezaları ile gecikme zam ve faizlerinin kısmi affı öngörülmüştür.</p> <p><u>Koşulları:</u> Kanundan yararlanma koşulu, 20.12.1990–31.12.1990 tarihleri arasında 10 günlük süre ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu Kanuna göre, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dâhil) her yıl vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibarıyla 3.000.000 lirayı, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergide 25.000.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'nun yarısının 31.12.1990, diğer yansının 31.01.1991 tarihi sonuna kadar iki eşit taksitte tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan %70'nin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.</p> |
| <p><u>3787 SAYILI BAZI KAMU ALACAKLARININ TAHSİLATININ HIZLANDIRILMASI VE MATRAH ARTTIRIMI HAKKINDA KANUN (21.03.1992)</u></p> | <p><u>Gereksesi:</u> Kanunun çıkarılmasında, o dönemin koalisyon hükümetinin, önceki dönemde pek şeffaf ve demokratik sayılmayan uygulamaları telafi etmek, kendi dönemlerinin sorunlarını çözüme kavuşturmak ve tahsil edilemeyen kamusal alacağın tahsilini kolaylaştırmak gibi amaçları etkili olmuştur. Kanun; vergi dairelerinde birikmiş takipli dosyalar ile yargı safhasındaki ihtilaflı dosya sayılarının azaltılması, kamu alacaklarının hazineye biran önce intikalinin sağlanması gibi gerekçelere dayandırılarak çıkarılmıştır. Bu kanunla vergi idaresinin dönem itibarıyla borcu bulunan 20 trilyon civarında vergi alacağının sürüncmeden çıkartılması planlanmıştır.</p> <p><u>Kapsamı:</u> Kanun kesinleşmiş veya ihtilaflı kamu alacaklarına, inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan işlemlere kısmi ceza indirimini uygulamasını öngörmektedir.</p> <p><u>Koşulları:</u> Kanundan yararlanacak olanlar açısından bir sınırlama getirilmiş; Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve birinci derecedeki yakınları ile bunların ortak oldukları şirketlerin bu kanundan yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır. Kanunun 1. maddesiyle, kesinleşmiş kamu alacakları düzenlenmiş; buna göre, kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (bu tarih dâhil) vadesi geldiği</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan, 213 sayılı V.U.K. kapsamına giren vergi, resim ve harçların tamamı ile bu alacak asıllarına isabet eden 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 belirtilmiştir. Kanununun 2. maddesinde Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay nezdinde ihtilafı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının 1.maddede belirtilen sürelerde %30'unun ödenmesi, ihtilaf yaratılmaması ya da yaratılan ihtilaftan vazgeçilmesi şartıyla kalan %70'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Kanununun ikinci bölümünde ve 4. maddesinde, 01.01.1992 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanmış ve devam etmekte olan vergi inceleme sonuçlarına göre tarh edilen vergilerin tamamı ile salınacak ceza ve gecikme faizinin %10'unun 15 gün içinde ödenmesi şartıyla kalan %90'ının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Tüm bunların yanı sıra bu kanunda gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, vermiş oldukları yıllık beyannamelerde vergiye esas olan matrahları, 1987-1990 dönemini kapsayan 4 yıllık sürede senelere göre sırasıyla %40, 35, 30 ve 20 şeklinde değişen oranlarda artırımları halinde; artırımda buldukları yıllar için vergi incelemesi yapılamayacağı ve başkaca bir tarhiyat yoluna gidilemeyeceği belirtilmiştir.</p> |
| <p>400 SAYILI TAHSİLAT GENEL TEBLİĞİ (05.09.1997)</p> | <p>Gerekçesi: Bazı vergi mükellefleri son yıllarda karşılaşılan ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle borçlarını süresinde ödeyememişlerdir. Borçlarını ödeyemeyen bu mükellefler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. 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 ödemede kolaylık sağlanması ve bu alacakların hazineye bir an önce intikalinin sağlanması gerekçesiyle 400 sayılı Tebliğat uygulamaya konmuştur.</p> <p>Kapsamı: 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, belirlenen şartlara uyulması koşuluyla tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacaktır.</p> <p>Koşulları: Mükelleflerin tecilden yararlanabilmeleri için bağlı oldukları vergi dairelerine 25.09.1997 tarihine kadar dilekçe ile başvurarak tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekmektedir. Tebliğle 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 01.01.1997 ile 31.08.1997 tarihleri arasında olan alacaklar için, 4 aylık ödeme süresi tanınmış, yine bu tebliğe göre tecil faizinin yıllık %6 olarak uygulanacağı ifade edilmiştir. Tebliğin 4. maddesinde, tecil edilen borçların tecil şartlarına uygun olarak ödenmemesi yani tecil şartlarının ihlal edilmesi halinde, mükelleflerin tecil hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borçlarına ve kalan taksitlerine gecikme zammı uygulanmak suretiyle, kamu alacağının idarece cebren takip ve tahsil edileceği belirtilmiş; ayrıca, bu tebliğ gereğince yapılacak tecil ve taksitlendirme işlemleri için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır.</p> |

**4369 SAYILI KANUN
(02.07.1998)**

Gereksesi: Söz konusu Kanun ile vergi sistemimizde bir anlayış değişikliğine gidilmek istenmiş, bu düzenleme kamuoyuna ‘vergi reformu’ diye takdim edilmiştir. Bu kanun ile çok sayıda vergi kanunlarında değişiklik öngörülmüştür. Kanun; vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sisteme basitlik ve açıklık sağlanması, cezaların caydırıcılığının artması, vergi adaletinin sağlanması ve sistemin ekonomi ile uyumlu hale getirilmesi gerekçeleriyle çıkarılmıştır. Uygulamayla kaynağı belirsiz gelirlerin vergilendirilmesi amaçlanmış ve vergi gelirleri arttırılmak istenmiştir. Fakat daha sonra, bu düzenlemenin bazı sakıncaları, özellikle aynı yıl yaşanan ekonomik kriz nedeniyle sakıncalı görülerek, uygulama 1.1.2003 tarihine kadar ertelenmiş ve bugüne kadar da bu kanun uygulanmamıştır.

Kapsamı: Bu kanun ile yapılan ve en çok tartışma konusu olan düzenlemeler; mali milat, nereden buldun ve gelirin tanımıyla ilgili düzenlemelerdir. 4369 sayılı Kanunla geniş anlamda gelir tanımı benimsenmiştir. Kaynak teorisinden safi artış teorisine geçilerek kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 01.01.1999 tarihinden itibaren G.V.K. kapsamına alınmıştır. Böylece kaynağı açıklanamayan her türlü tasarruf veya harcamanın kaynağı sorgulanabilecek ve kamuoyunda çok benimsenen tabirle nereden buldun denilebilecektir. Bu düzenlemeyle bir gelir unsurunun vergilendirilmesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine dair hüküm bulunması anlayışına geçilmiştir. Bu hükümler istisnalar dışında vergilendirilmeyen her hangi bir gelir kalmamıştır.

Koşulları: Bu kanunla mükelleflerin gizli kalmış servet unsurlarının ortaya çıkarılması ve yeni bir döneme girerken mükelleflerin geçmişte oluşturdukları bu servet unsurlarından karşılanan harcama ve servet artışlarının vergilendirilmemesi gereğiyle, geçmişle bağlantının koparıldığı bir “Mali Milat” kavramının getirilmesi zorunluluğu doğmuş, bu da G.V.K.’ya eklenen geçici 47. maddeyle sağlanmıştır. Kanuna göre, kanunun yayım tarihi itibarıyla sahip olunan ancak ispatlanamayan nakit para, döviz, mevduat sertifikası gibi kıymetlerin, 30 Eylül 1998 tarihi itibarıyla asgari 1 gün süre ile Türkiye’de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların Türkiye’deki şubelerinde bulundurulduklarının tevsiki şartıyla bu kıymetlerden karşılanan mal edinimi ve harcamaların, G.V.K.’nın 82. maddesinde yapılan değişikliklerle, inceleme ve tarhiyata tabi tutulmayacağı ve sahipleri aleyhine delil teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Yine, mükelleflerin vergi rejimine uyum sağlayabilmeleri ve kayıtlarla fiili durumun uyumlu hale getirilmesi amacıyla, geçici 48. ve 49. maddeler eklenmiş; buna göre, herhangi bir ceza ve faiz aranmaksızın kayıtlarda yer almayan kıymetlerin, envanter bildirim ve muhasebe kayıtlarının yapılması öngörülmüştür. Kanunla bunlara benzer birçok uygulama getirilmiş fakat ekonomik hayat üzerinde olumsuz etkilere neden olması, amaçlandığı gibi vergi tabanı genişletilememiş olması, vergi cezalarının basit ve açık hale getirilememiş olması, cezaların caydırıcılığının sağlanamamış olması, ihtilaflı dosyalarda artış yaşanmış olması, kayıt dışılığın önüne geçilememiş olması, zaten bozuk olan vergi adaletinden biraz daha uzaklaşılması, devlet gelirleri içinde en sağlam finansman kaynağı olan vergilerin nispi payının azalmış olması gibi sebeplerle uygulama 4444 sayılı Kanunla 01.01.2003 yılına kadar ertelenmiştir; daha sonrasında da 4783 sayılı Kanun ile tamamen ortadan kaldırılmıştır.

**414 SAYILI TAHSİLAT
GENEL TEBLİĞİ
CERÇEVESİNDE
YAPILAN VERGİ AFFI
UYGULAMASI**

Gereksesi: 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği; bazı mükelleflerin karşılaştıkları ekonomik ve mali zorluklar sebebiyle vergi borçlarını ödeme güçlüğü içine düşmüş olmaları ve bu zor durumdan kaynaklanarak borçlarını ödeyememeleri nedeniyle bu mükelleflere ödemede kolaylık sağlanması ve kamu alacaklarının biran önce hazineye

| | |
|---|---|
| <p>(02.06.2001)</p> | <p>intikal ettirilmesi gerekçesiyle çıkarılmıştır.</p> <hr/> <p><u>Kapsamı:</u> Bahsi geçen gerekçelerle 6183 sayılı Kanununun 48. maddesi ile Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye göre, 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde borcunun ödememiş yükümlülerin; her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borçların asıllarına uygulanan gecikme zammı talep edilmesi halinde tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacaktır.</p> <hr/> <p><u>Koşulları:</u> Tecil ve taksitlendirmeden yararlanabilmek için mükelleflerin 16.03.2001 tarihi mesai saati bitimine kadar tecil ve taksitlendirme talebinde bulunması gerekmektedir. Bunun yanı sıra 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen illerin merkez ve ilçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa illerinde mükellefiyet kaydı bulunan yükümlülerin varlıklarının en az % 10'unu deprem nedeniyle kaybedenler 31.05.2001 tarihine kadar müracaat edebileceklerdir. Aynı il veya farklı illerde birden fazla vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükellefler her bir vergi dairesine olan borçları için ayrı talepte bulunacaklardır. Mükelleflere borçlarını ödemede ilk taksit Mart 2001 ayından başlamak ve eşit taksitlerle olmak üzere 18 aylık ödeme süresi tanınmış; deprem bölgesinde bulunan mükelleflere ise ilk taksit Haziran 2001 ayından başlamak üzere 19 ayda ve 19 eşit taksitte ödeme süresi tanınmıştır. Tecil edilen bu borçlara uygulanacak tecil faiz oranı yıllık % 3 olarak belirlenmiştir. Tecil kapsamına alınan borç asıllarına da müracaat tarihine kadar gecikme zammı uygulanacaktır. Tecil şartlarına uygun ödeme yapılmaması durumunda da gecikme zammı uygulaması yanında cebren tahsil ve takip yoluna gidilecektir.</p> |
| <p><u>4751 SAYILI VERGİ USUL KANUNU, EMLAK VERGİSİ KANUNU VE HARÇLAR KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN KANUN (07.03.2002)</u></p> | <p><u>Gerekçesi:</u> Emlak Vergisi'nde beyan sisteminin uygulandığı 1972 yılından bu yana mükellefler genellikle gayrimenkullerinin değerlerini rayicine nazaran düşük gösterme eğilimi içine girmişlerdir. Bu durum, vergi hâsılatını azaltmış ve vergide adalet ilkesini zayıflatmıştır. Ayrıca, büyük bir kısmını emekli, ücretli, dar ve orta gelir grubuna mensup kişilerin oluşturduğu emlak vergisi mükelleflerinden dört yılda bir beyanname alınması bu mükellefler için külfet oluşturmaktadır. Emlak Vergisi uygulaması sonucunda görülen bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak için anılan vergide değişikliklere gidilmiş ve önceki dönemlerde meydana gelen gelene vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmalarına imkân sağlanmak gerekçeleriyle 4751 sayılı Kanun çıkarılarak affa gidilmiştir.</p> <hr/> <p><u>Kapsamı:</u> Kanun kapsam olarak belli şartlar altında 1998 yılından önceki tüm yılların emlak vergileri, ceza ve faizlerini kaldıran aff hükümlerini içermektedir.</p> <hr/> <p><u>Koşulları:</u> 4751 sayılı Kanununun 4. maddesi ile Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 21. madde ile emlak vergisinde affa gidilmiştir. Bu maddeye göre; 01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş olan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak şartıyla mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlası ile 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki dönemlere ait emlak vergileri aranmayacaktır. Bir anlamda geçmiş dönemlere ait emlak vergileri affedilecektir. 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi de uygulanmayacaktır. Bu sürelerde bildirim vermeyen ve ödemelerini tam</p> |

| | |
|---|--|
| | yapmayan yükümlüler bu aftan yararlanamayacaktır. |
| <u>4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNU</u> (27.02.2003) | <p><u>Gereğesi:</u> Kanunun genel gereğesinde de belirtildiğı gibi; 1999 yılı sonlarından itibaren etkisini giderek hissettiren ekonomik kriz nedeniyle üretimde yaşanan daralmalar işletmelerin mali bünyelerinin zayıflamasına, birçok işletmenin kapanmasına, işsizliğin artmasına yol açmış, bunun doğal sonucu olarak da vergiler başta olmak üzere mükellefler borçlarını ödeyemez duruma düşmüşlerdir. Diğer taraftan vergi sistemimizde var olan bir kısım olumsuzluklar mükellefler ile maliye idaresini ihtilafli hale getirmiş, yargı mercilerindeki iş yükü altından kalkılamaz hale gelmiş, yıllarca süregelen davalar hem idareyi hem de mükellefi zor durumda bırakmış ve huzursuz kılmıştır. Mükellefler kayıt dışılığa daha fazla yönelmiştir. İdare geçmişle uğraşmaktan cari dönemlere hakim olamaz duruma gelmiştir. Bunun yanında yaşanan ekonomik sıkıntıların kaynağında yer alan aşırı borç yükü, bütçe harcamalarının finansmanında öz kaynaklarımızın öneminin bir kez daha hatırlanması ve kavranmasına yol açmış, bu bağlamda en ucuz ve sağlam finans kaynağı olan vergi potansiyeline yönelmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. İşte Vergi Barışı uygulamasına gidilmesinin gereğesi de; tüm bu olumsuz faktörlerin oluşturduğu zeminde, meydana gelen tahribatın onarılması ve ileriye dönük düzenlemelerin başlangıç adımını oluşturmasıdır.</p> <p><u>Kapsamı:</u> Söz konusu kanun; 213 sayılı V.U.K. kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara ait vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizlerini; 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payını; 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamlarını; devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 6183 sayılı Kanun kapsamına giren bazı alacakları (Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masraf ı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacaklar ile bunların takip masrafları); devlete ait olup Gümrük Müsteşarlığınca tahsil edilen ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamlarını kapsamaktadır.</p> <p><u>Koşulları:</u> Bu Kanunla; ödenmemiş borçlar için ödeme kolaylığı, mükellef ile vergi idaresi arasındaki davaların sulh yoluyla çözümü, pişmanlıkla beyan uygulamasının teşviki, matrah artırımında bulunan mükelleflere önemli avantajlar, işletmelerindeki mallar ile kayıtlarını uygun hale getirmek isteyen mükelleflere kolaylıklar getirilmiştir. Kanunda başvuru süresi konusunda bir düzenleme yer almamakla beraber, 21. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, birçok maddeden yararlanmak için başvuru süresi 21 Nisan 2003 tarihi olarak belirlenmiştir. Buna göre, mükelleflerin 21 Nisan 2003 tarihi mesai saati bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairesine dilekçe ile başvurmaları zorunludur. Bu tarihten sonra kanunun birçok maddelerinden yararlanma süresi sona ermiş bulunmaktadır. Kanunla birlikte; kesinleşmiş, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin kanun hükümlerinden yararlanan mükelleflerin bu kanuna göre ödemeleri taksite bağlanmıştır. Bu taksitlerin ise süresinde ödenmeyenleri için kanunun 18. maddesinde açıklamada bulunulmuştur. Bu Kanuna göre ödenmesi gereken taksitlerin ödenmemesi ya da eksik ödenmiş olması halinde, ödenmemiş olan tutarların son taksit ödeme süresi sonuna kadar; ödenmeyen ya da eksik ödenen kısmın son taksitde ait olması halinde ise bu tutarın son taksiti izleyen ayın sonuna kadar ödenmeyen kısım ile birlikte her ay için ayrı ayrı %10 fazlası ile ödenmesi şartıyla bu Kanun</p> |

| | |
|--|--|
| | <p>hükümlerinden yararlanır. Kanun kapsamına giren alacakların belirtilen şekilde tamamen ödenmemiş olması halinde mükellefler ödedikleri tutar kadar bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar. 4811 sayılı Kanun'un hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, söz konusu ödemelerini durumlarına ve niteliklerine göre farklılık göstermekle birlikte genelde dokuz eşit taksitte Mart, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi gerekmektedir. Ancak, taksitlerin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde ödemede gecikilen her ay ve kesri için ayrı ayrı %10 oranında zam tahsil edilecek; tahsil edilen bu zam red ve iade edilmeyecektir. Böylece vadelerinde ödeme yapamayan, mükelleflere ek bir mali müeyyide karşılığı kanun hükümlerinden yararlanmaları sağlanmaktadır. Ancak, bu kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen mükelleflerin, bu kanuna göre ödemeleri gereken tutarların tamamını belirtilen süreler içinde ödememeleri halinde; bu kanun hükümlerinden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile taksitlerin ödenmemesi bozucu şart olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, mükelleflerin, kesinleşmiş kamu alacaklarında sanki bu Kanun hiç yokmuş gibi kanundan önceki pozisyonları, ihtilafı kamu alacaklarında ise ilk tarhiyata esas oluşturan vergi ve ceza tutarları ile gecikme zammı ve gecikme faizleri 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre cebren takip ve tahsil edilecektir. Kanun hükmünden yararlanmak üzere başvuruda bulunan ancak Kanun hükümlerine göre taksitlendirilen borçlarının tamamını ödemeyen mükellefler bu Kanundan ödedikleri tutar kadar yararlanacaklardır. Kanun hükmünden birden fazla vergi türü ve dönemi için yararlanan mükelleflerin yaptıkları ödemeler, vadesi önce gelen borçlardan başlanarak her bir dönem itibarıyla mahsup edilecektir. Yapılan ödemelerle belirtilen şekilde yapılan mahsup sonucu tamamen tahsil edilemeyen dönemlerde Kanun hükmü ihlal edilmiş sayılacak ve kısmi ödeme olan döneme ilişkin vergiler için yapılmış ödemeler kadar Kanun hükmünden yararlanılacaktır. Yapılan ödemelerle tamamı tahsil edilen dönemlerde Kanun hükümlerinin ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Öte yandan matrah artırımına ilişkin ödemelerde bu kanunla taksitlere bağlanmıştır.</p> |
| <p style="text-align: center;"><u>5811 SAYILI BAZI</u> <u>VARLIKLARIN MİLLİ</u> <u>EKONOMİYE</u> <u>KAZANDIRILMASI</u> <u>HAKKINDA KANUN</u> <u>(22.11.2008)</u></p> | <p><u>Gerekçesi:</u> Kanunun çıkarılma gerekçesi; o dönemde ivmesini hızla arttıran küresel mali krizin nedeniyle Türk ekonomisinin likidite sorununun azaltılması ve aynı zamanda Türk vatandaşlarının yurt içinde veya yurt dışında bulunan ancak yasal kayıtlarda yer almayan varlıklarının kayda alınarak ulusal ekonomiye kazandırılmasının sağlanmasıdır.</p> <p><u>Kapsamı:</u> Söz konusu kanun kapsamında beyan edilecek varlıkları; -Gerçek veya tüzel kişiler tarafından 01.10.2008 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar (Kanuni düzenlemeye göre elmas, yakut, gümüş gibi değerli taşlar affa konu varlık kapsamında dışında tutulmuştur.), -Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince 01.10.2008 tarihi itibarıyla yurt içinde sahip olunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, -Yurt dışı iştiraklerden ve şubelerden elde edilen kazançlar, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından ya da yurt dışında bulunan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlar girmektedir.</p> <p><u>Koşulları:</u> Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihinden itibaren 2 Mart 2009 Pazartesi akşamına kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelleri ile; sahip olunan söz konusu kıymetlerin yurt dışında sahip olunan varlıklar olmaları halinde banka veya aracı kurumlara; Türkiye'de sahip olunan varlıklar olmaları halinde ise, vergi dairelerine beyanname ile</p> |

| | |
|---|--|
| | <p>bildirilmeleri gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışında bulunduğu ve sahip olduğu bildirilen varlıkların (taşınmazlar hariç), bildirim veya beyan tarihinden itibaren bir ay içerisinde Türkiye'ye getirmeleri veya bu sürede Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer etmeleri gerekmektedir. Vergi dairelerine beyan edilen yurt dışı varlıkların değerleri üzerinden %2, yurt içi varlıkların değerleri üzerinden %5 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir. Banka veya aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak, varlıkların bildirim değerleri üzerinden % 2 oranında vergi kesintisi yapacaklar ve hesapladıkları vergiyi, Tebliğin 4 no.lu ekinde yer alan beyanname ile aylık olarak vergi sorumlusu sıfatıyla bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine elektronik ortamda vereceklerdir. Tahakkuk eden vergiler ise aynı sürede ödenecektir. Böylelikle cüz'i bir oranda vergi ödenmek suretiyle bu varlıkların kayda alınması ve yapılan bu beyanlardan hareketle inceleme ve soruşturma yapılmaması öngörülmüştür. 5811 sayılı Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 01/01/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin 22/11/2008 tarihinden itibaren hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılması söz konusu olmamakla birlikte, diğer nedenlerle 01/01/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemesi yapılması mümkündür. Ancak diğer nedenlerle yapılan vergi incelemelerinde 5811 sayılı Kanun kapsamında yapılan beyan veya bildirimler göz önüne alınarak bir mahsup mekanizması devreye girecektir. Kanun daha sonra aynı koşullarda uygulanmak üzere 10 Temmuz 2009'dan itibaren 31 Aralık 2009'a kadar uzatılmış, bu süre uzatımı ikinci barış olarak adlandırılmıştır.</p> |
| <p style="text-align: center;"><u>6111 SAYILI BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASI İLE SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU VE DİĞER BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN (13.02.2011)</u></p> | <p><u>Gerekçesi:</u> Kamuoyunda torba yasa olarak da adlandırılan Kanun, ekonomik krizden olumsuz etkilenmiş vergi mükelleflerinin kamuya olan borçlarını yapılandırarak zor durumdaki firmaları maddi açıdan rahatlatacak düzenlemeler içerdiği gibi, küresel krizin beraberinde getirdiği birçok olumsuzluklar sebebiyle bozulan mali tabloları gerçek haline uyarlamaya olanak tanıyan hükümlerle yeni bir "mali milat"ın başlangıcı niteliğinde bir kanundur. Kanunla birlikte az önce bahsedilen krizden etkilenerek zor durumda kalmış mükelleflerin kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin şekilde kullanılmasının sağlanması hedeflenmiştir.</p> <p><u>Kapsamı:</u> Kanun kapsamına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren; -31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, -2010 yılına ilişkin olarak 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önce tahakkuk eden vergi (motorlu taşıtlar vergisi gibi) ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, -31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarıdır.</p> <p><u>Koşulları:</u> Kanun kapsamında vergi affından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitimine kadar başvuru bulunması gerekmektedir. Birden fazla vergi dairesine borçlu olanlar, her bir vergi dairesine ayrı ayrı başvuracaktır. Mükellefler, madde kapsamına giren toplam borçları için madde hükmünden yararlanabilecekleri gibi sadece talep ettikleri dönem ve türler açısından da Kanundan yararlanabileceklerdir. Kesinleşmiş vergi alacaklarının anapara tutarlarında herhangi bir indirim yapılmayacaktır. Bu alacaklar enflasyon</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>oranında (TEFE/ÜFE) güncellenmek suretiyle yeniden hesaplanacaktır. Güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanmış borçlarını ödeyen mükelleflerin, bu borçlarına ilişkin vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamları silinecektir. Ayrıca dava safhasındaki alacaklar için Kanundan yararlanmak isteyen mükelleflere davalardan vazgeçmeleri şartıyla önemli indirimler sağlanmaktadır. İndirim oranı, davanın bulunduğu safhaya (İhtilafın, Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla vergi mahkemesinde veya Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesinde olması) göre farklılık arz etmektedir. Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılan incelemeler ile takdir işlemleri sonuçlandırıldığında da Kanundan yararlanılacaktır. Bu takdirde, inceleme ve takdir işlemleri sonucu hesaplanan vergiler ve cezalar için tebliğ edilen "Vergi/Ceza İhbarnamesi" üzerine tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvuruda bulunulacaktır. Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak pişmanlıkla ya da kendiliğinden beyanname verilmesi de mümkündür. Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılacak beyanların 2 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitimine kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gereklidir. Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar üzerine tahakkuk eden; vergilerin tamamı, pişmanlık zammı ve gecikme faizi yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanacak tutar tahsil edilecektir. Vergi cezalarının, pişmanlık zammının ve gecikme faizinin tahsilinden vazgeçilecektir. Ödenmesi şartıyla vergilere bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/İdari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden idare vazgeçmektedir. Mükelleflerin 2006-2009 yılları arasında beyan ettikleri gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir stopaj vergisi ve katma değer vergisi matrahlarını kanunda öngörülen oranlarda arttırmaları ve belli bir oranda vergi ödemeleri durumunda bu vergi türlerinden inceleme ve tarhiyata tabi tutulmayacakları belirtilmiştir.</p> |
| <p><u>6486 SAYILI SOSYAL SIGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SIGORTASI KANUNU İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN (21.05.2013)</u></p> | <p><u>Gerekçesi:</u> Kanunun gerekçesi gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi, taşınmazların kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılmasıdır.</p> <p><u>Kapsam:</u> Gerçek veya tüzel kişilerce, 15.04.2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazların, 31.07.2013 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle, 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca faaliyette bulunan bankalara veya 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca faaliyette bulunan aracı kurumlara bildirilir ya da vergi dairelerine beyan edilecektir. Ülke içindeki varlıklar söz konusu Kanun kapsamına dahil edilmemiştir.</p> <p><u>Koşulları</u> Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilecek ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir. Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların; a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları, b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları, c) Yurt dışında bulunan iş yeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, 31/10/2013 tarihine kadar elde edilenler de dâhil olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla Gelir Veya Kurumlar Vergisinden</p> |

| | |
|--|--|
| | müstesnadır. Ayrıca tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31/12/2013 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. |
|--|--|

Kaynak: Volkan Aksoylu, “Vergi Barışı mı, Örtülü Vergi Affı mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 194, Şubat, 2009, s.538-552; Erkan Yetkiner, “Yeni Bir Vergi Affı:5811 Sayılı Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”, **Vergi Dünyası**, Sayı:330, Şubat, 2009, s.41-44; Kadir Boy, “Vergi Barışı’nın Ardından”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 262, Haziran, 2003, s.18; Yasemin Taşkın, **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2006, s.89-128; Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1990, s.273-360; Zeki Doğan, Ramazan Besen, **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2008, s.84-101; Ali Dallı, **4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açısından Değerlendirilmesi**, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Mayıs, 2006, s.50-73; Celal Çelik, “Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:256, Aralık, 2002, s.66-69; 400 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği <http://www.verginet.net/dtt/2/GT400_1505.aspx> (Erişim: 29.04.2013); 414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği <<http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/24310.htm>> (Erişim: 01.05.2013); Nevzat Öztürk, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu’nun, 31 Mart 2003 Tarihinden Sonra Uygulanacak Hükümleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 260, Nisan, 2003, s.155-156-167; Tahir Erdem, “6111 Sayılı Kanun’un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 271, Nisan, 2011, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3891>> (Erişim: 01.05.2013); İlyas Emre Yayla, “Kesinleşmiş Kamu Alacaklarının 6111 Sayılı Kanuna Göre Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 365, Nisan, 2011, s.162; Dursun Ali Yaz, “Torba Yasa Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 355, Mart, 2011, s.195; Gelir İdaresi Başkanlığı, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi”, Yayın No: 131, Mart, 2011, s.1-8, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf>> (Erişim: 05.05.2013); <<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6487.html>> (Erişim: 28.05.2013).

2.5.4. Ülkemizde Çıkarılan Son İki Af Kanununun Değerlendirilmesi (6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun-13.02.2011/ 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun- 21.05.2013)

6111 sayılı Kanun ülkemizde uygulanmış olan en son vergi affı uygulaması olması ve Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması olması sebepleriyle ayrı bir başlık altında ele alınarak daha ayrıntılı şekilde incelenmeye çalışılmıştır. Son yıllarda dünya finans piyasalarında başlayan ve tüm sektörleri etkisi altına alan küresel ekonomik krizin ülkemizde de oldukça etkili olması özellikle dış talebin düşmesine bağlı olarak ekonomik daralmaya neden olmuş ve bunun bir sonucu olarak işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirmelerinde gecikmelere sebebiyet vermiştir. Yaşanan bu süreçten olumsuz etkilenen işletmelerin kamuya olan borçlarına uygulanan ek mali yaptırımlar da borç tutarlarını artırmıştır. İşte bu kanun; özel

sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin şekilde kullanılmasını sağlamak gerekçesiyle çıkarılmıştır⁶⁴⁰.

Kamuoyunda “Torba Yasa” olarak bilinen “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 Kanun” 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6111 sayılı Kanun gerçek ve tüzel kişilerin devlete olan vergi ve diğer bazı borçlarının yeniden yapılandırmasına ilişkin hükümlerin yanı sıra matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler de içermektedir. Mezkur kanun hükümlerinden faydalanarak matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere muhtemel bir tarhiyat ve vergi incelemesinden korunma imkanı sağlanmaktadır⁶⁴¹.

Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde 2,5 ay süren çalışmalar sonucunda temel kanun olarak yasalaşan ve 18 tanesi geçici olmak üzere toplam 232 maddeden oluşan bu kanun, reel ekonomi ile vergi dünyasını yakından ilgilendiren çok önemli düzenlemeler içermektedir. Özellikle belirtmek gerekirse⁶⁴²;

- Kesinleşmiş kamu alacakları (Madde 2),
- Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacakları (Madde 3),
- İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler (Madde 4),
- Pişmanlık ya da kendiliğinden yapılan beyanlar (Madde 5),
- Gelir ve Kurumlar Vergisinde matrah artırım (Madde 6),
- Katma Değer Vergisinde artırım (Madde 7),
- Gelir(stopaj) ve Kurumlar(stopaj) Vergisinde artırım (Madde 8),
- Stok beyanları (Madde 10),
- Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar (Madde 11) başlıklı maddelerin öne çıktığını görülmektedir.

Kanun kapsamına 31.12.2010 tarihine kadar beyan edilmesi gereken yıllık Gelir, Kurumlar, Katma Değer, Özel Tüketim, Gelir (stopaj), Kurumlar (stopaj), Damga

⁶⁴⁰ Seçkin Kılıç, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısında Yer Alan Stok Beyanlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, Ocak, 2011, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/seckin/001/>> (Erişim: 11.05.2013).

⁶⁴¹ Adem Bilgili, “6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katma Değer Vergisi Artırımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 356, Nisan, 2011, s.145.

⁶⁴² Dursun Ali Yaz, “Torba Yasa Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 355, Mart, 2011, s.195-196.

Vergisi gibi beyana dayalı tüm vergiler ile 31.12.2010 tarihinden önce tahakkuk eden yıllık harçlar, motorlu taşıtlar vergisi vb. alacaklar girmektedir. Ayrıca vergi dairelerince takip edilen ve vadesi 31.12.2010 tarihinden önce (bu tarih dahil) olan amme alacakları da Kanun kapsamına girmektedir. Bu çerçevede, vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olan; ecrimisil, kaynak kullanımını destekleme fonu alacakları, destekleme ve fiyat istikrar fonu alacakları, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu tarafından verilen ve süresinde ödenmediği için vergi dairelerine takip için intikal ettirilen öğrenim ve katkı kredisi alacakları, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından tespit edilen ve süresinde ödenmediği için vergi dairelerine intikal ettirilen sulama tesisleri işletme ve bakım ücreti, sulama tesisleri yatırım bedeli gibi alacaklar, doğrudan gelir desteği ödemelerinden geri alınması gereken alacaklar gibi amme alacakları yapılandırılacaktır.

Kanun kapsamında yapılandırılacak olan idari para cezaları ise 31.12.2010 tarihinden önce (bu tarih dahil) verilen ve 120 TL'nin (faiz hariç) üzerinde olan; trafik idari para cezası, karayolu taşıma idari para cezası, otoyol ve köprülerden ihlalli geçiş idari para cezasıdır. Ayrıca askerlik para cezası, seçim para cezası, nüfus para cezası da kanun kapsamında yapılandırılarak ödenecektir. Bunun yanı sıra tutarı 120 TL'nin altında olan ve yukarıda sayılan cezalar da dahil olmak üzere genel bütçeye gelir kaydedilen tüm idari para cezaları silinecektir. 120 TL'nin altında idari para cezası borcu bulunanlar Kanundan yararlanmak için hiçbir başvuruda bulunmayacak, işlemler idare tarafından sonuçlandırılacaktır⁶⁴³.

6111 sayılı Kanun'un kesinleşmiş alacaklarla ilgili 2. maddesinde; vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergilerin ödenmemiş kısmının, bu Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar TEFEL/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi halinde, vergilere bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ile asla bağlı olarak kesilen vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. 6111 sayılı Kanun kesinleşmiş alacakları yeniden yapılandırırken, vergi ve prim gibi alacakların bugünkü reel değerlerini koruyarak ödenmesini esas almış, buna karşın vergilere bağlı gecikme faizi, vergi cezaları gibi ferî alacakların tahsilinden vazgeçilmesini öngörmüştür. Yapılan düzenleme, kesinleşmiş alacakların aslında bir indirim öngörmemekte ancak mükelleflere

⁶⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi", Yayın No: 131, Mart, 2011, s.1-8, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf>> (Erişim: 12.05.2013).

çok önemli iki kolaylık sağlamaktadır. Bunlardan birincisi, mükelleflerin borçlarına yüksek oranlı gecikme faizi, gecikme zammı yerine TEFE/ÜFE oranlarının uygulanacak olmasıdır. Bir diğer kolaylık ise, vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları ile bu cezalara uygulanacak gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçilecek olmasıdır⁶⁴⁴.

6111 sayılı Kanununun 18. maddesi ile başvuru şekli ve ödeme süreleri düzenlemiştir. Vergi affından yararlanmak isteyen mükelleflerin Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerekmektedir. Buna göre 6111 sayılı Kanun 25.02.2011 tarihinde yayımlandığı için mükelleflerin, 2. ayın sonunun hafta sonu tatiline denk gelmesi nedeniyle, 2 Mayıs 2011 tarihine kadar başvuruda bulunması gerekmektedir. Mükellefler, madde kapsamına giren toplam borçları için madde hükmünden yararlanabilecekleri gibi sadece talep ettikleri dönem ve türler açısından da Kanun'dan yararlanabileceklerdir⁶⁴⁵.

Borçların yapılandırılması ise; kesinleşmiş vergi alacaklarının anapara tutarlarında herhangi bir indirim yapılmadan, bu alacaklar enflasyon oranında (TEFE/ÜFE) güncellenmek suretiyle yeniden hesaplanması ve güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanmış borçlarını ödeyen mükelleflerin, bu borçlarına ilişkin vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamları silinmesi yoluyla yapılacaktır. Kesinleşmiş alacaklarda; alacak asıllarının tamamı, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak belirlenecek tutar, alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının (usulsüzlük cezaları) % 50'si, kapsam dahilindeki trafik idari para cezaları ve diğerlerinin tamamı ile faizleri yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak belirlenecek tutar tahsil edilecek; bu durumda; vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların tamamının, alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının kalan % 50'sinin, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

Dava safhasındaki alacaklar için Kanun'dan yararlanmak isteyen mükelleflere, davalarından vazgeçmeleri şartıyla önemli indirimler sağlanmaktadır. İndirim oranı, davanın bulunduğu safhaya göre farklılık arz etmektedir. Bu durumda eğer ihtilaf Kanun yayımlandığı tarih itibarıyla vergi mahkemesinde ise; alacak asıllarının % 50'si, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine TEFE/ÜFE esas alınarak hesaplanacak tutar,

⁶⁴⁴ Haldun Darıcı (a), "6111 Sayılı Yasayla İlgili Değerlendirmeler-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011, s.36-37.

⁶⁴⁵ İlyas Emre Yayla, "Kesinleşmiş Kamu Alacaklarının 6111 Sayılı Kanuna Göre Yeniden Yapılandırılması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 356, Nisan, 2011, s.162.

alacak aslına bağılı olmayan vergi cezalarının % 25'inin tahsil edilecek; kalan alacak asılları ile alacak aslına bağılı olmayan vergi cezalarının kalan kısmı ve alacak aslına bağılı olarak kesilen vergi cezalarının tamamı ile gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tahsilinden vazgeçilecektir. İhtilaf Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesinde ise vergi mahkemesince verilmiş en son karara bakılacaktır. En son karar terkin kararı ise; alacak asıllarının % 20'si, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanacak tutar, alacak aslına bağılı olmayan vergi cezalarının % 10'u, tahsil edilecektir. En son karar tasdik ya da tadilen tasdik kararı ise; tasdik edilen alacak asıllarının tamamı, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanacak tutar, alacak aslına bağılı olmayan cezaların tasdik edilen kısmının % 25'i, tahsil edilecektir. Kalan alacak asılları ile alacak aslına bağılı olmayan vergi cezalarının kalan kısmı ve alacak aslına bağılı olarak kesilen vergi cezalarının tamamı ile gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tahsilinden vazgeçilecektir.

Kanunda inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklarda, başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edileceği öngörölmüştür. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra; tarh edilen verginin % 50'si, gecikme faizi yerine güncelleme oranı esas alınarak hesaplanacak tutar ödendiği takdirde ise kalan alacak asılları ve vergi cezaları ile gecikme faizi gibi alacaklardan vazgeçileceği belirtilmiştir.

Pişmanlıkla veya kendiliğinden verilen beyannamelerde vergilerin tamamı, pişmanlık zammı gecikme faizi yerine güncelleme oranı esas alınarak belirlenecek tutarın ödenmesi durumunda da vergi cezalarının, pişmanlık zammının, gecikme faizinin tahsilinden vazgeçilmiştir.

Mükelleflerin 2006, 2007, 2008 ve 2009 yılları arasında beyan ettikleri Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gelir Stopaj Vergisi Ve Katma Değer Vergisi matrahlarını kanunda öngörölen oranlarda arttırmaları ve belli bir oranda vergi ödemeleri durumunda bu vergi türlerinden inceleme ve tarhiyata tabi tutulmayacakları belirtilmiřtir⁶⁴⁶.

Ayrıca kanunda stok beyanına ilişkin hükümlerde yer almaktadır. 6111 sayılı Kanun'un stok beyanlarına ilişkin hükümlerinin temel hareket noktası kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınması ve mükelleflerin kayıtlarının daha sağlıklı haline getirilmesi olmuştur. Bu madde ile işletmelerde mevcut olmasına rağmen kayıtlara yansıtılmamış emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilebilmesini

⁶⁴⁶ GİB, a.g.m., s.4-12.

sağlayacak bir düzenleme yapılmıştır. 6111 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre, kayıtlarda yer almayan mallar için sorumlu sıfatıyla KDV beyan eden ve ödeyen mükellefler bakımından KDV Kanununun 9/2. maddesi hükmü uyarınca belgesiz mal bulundurduğu gerekçesiyle malın emsal bedeli üzerinden cezalı olarak re'sen tarhiyat yapılmayacaktır. Teslimleri KDV'den istisna olan mallarla ilgili olarak bu uygulamadan yararlanılması mümkün değildir. İstisnanın KDV Kanununda tam istisna veya kısmi istisna olarak düzenlenmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır⁶⁴⁷.

Ayrıca kanundan yararlanılması halinde; bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.2010 tarihli kasa ve ortaklar cari hesabında gözükken ancak gerçeği yansıtmayan mevcutlar üzerinden % 3 oranında ödenecek bir vergi sayesinde, vergi incelemesinin getireceği %60'lara varan ek tarhiyatlardan kurtulma avantajı elde edilebilecektir⁶⁴⁸.

6111 sayılı Kanun'da belirtilen şartlarla yapılandırılan borçlar ile matrah artırım hükümlerine göre artırılan matrahlara göre hesaplanan vergi peşin ödenebileceği gibi yasada borç tutarının taksitle ödenmesi imkânı da getirilmiş ve ödeme süresine bağlı olarak katsayı uygulaması öngörülmüştür. Bu şekilde mükellefler yapılandırdıkları borçlarını teminatsız ve taksitle ödeyebileceklerdir. Taksit sayısı, ödeme süresi ve seçilecek taksit göre borcun ne kadar artırılabileceğini gösteren katsayılar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| Taksit Sayısı | Ödeme Süresi | Katsayı |
|----------------------|---------------------|----------------|
| 6 | 12 ay | 1,05 |
| 9 | 18 ay | 1,07 |
| 12 | 24 ay | 1,10 |
| 18 | 36 ay | 1,15 |

6111 sayılı Kanun'un 18/3. maddesine göre, taksitle yapılacak ödemelerinde yapılandırılan tutar; yukarıda belirtilen katsayılar ile çarpılacak ve bulunan tutar taksit sayısına bölünmek suretiyle ikişer aylık dönemler halinde ödenecek taksit tutarı

⁶⁴⁷Yusuf Kıldış, "Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun'da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011, s.24-25.

⁶⁴⁸ Yaz, **a.g.m.**, s.199.

hesaplanacaktır. Yani borç tutarı bir katsayı ile yükseltilmektedir. Burada gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi gibi bir ifade kullanılmamıştır. Borcun tutarının belirli katsayılarla artırılarak ödenmesi istenmektedir. Görüleceği gibi katsayı farkları oldukça makul oranlarla belirlenmiş, sadece enflasyon farklarını hedeflemiştir. Yani bu farklarda gecikme faizi ya da zammındaki cezai nitelik yoktur⁶⁴⁹.

Örneğin; borçlu tarafından Kanun kapsamında yapılandırılan alacağın 6 eşit taksitte ödenmesi yönünde tercih kullanıldığı takdirde yapılandırılan alacak tutarı 6 eşit taksit için öngörülen (1,05) katsayısı ile çarpılacak ve bulunan tutar taksit sayısı olan 6 sayısına bölünecektir. Aynı şekilde borçlunun 18 eşit taksiti seçmesi halinde, taksitle ödenecek alacak tutarı(1,15) katsayısı kullanılarak tespit edilecektir. Ancak, tercih edilen taksit süresinden daha kısa sürede ödeme yapılması halinde ödenecek tutar ilgili katsayıya göre düzeltilerek erken ödeme kolaylığı da mükelleflere bir hak olarak verilmektedir. Örneğin; borçlu tarafından Kanun kapsamında yapılandırılan alacak tutarının 18 eşit taksitte ödenmesi yönünde tercih kullanıldığı halde borcun 6 eşit taksit için öngörülen sürede ödenmesi halinde,(1,15) katsayısı esas alınarak hesaplanan tutar 6 eşit taksit için öngörülen (1,05) katsayısına göre düzeltilecektir⁶⁵⁰.

Bu vergilerin taksitlerinin süresinde ödenmemesi halinde, ödenmeyen tutarlar 6183 sayılı Kanunun belirlenen oranın bir kat fazlası oranında uygulanacak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsil edilir⁶⁵¹.

Görüldüğü üzere bazı kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması amacıyla ihdas edilen 6111 sayılı Kanun'un en önemli boyutlarından birini vergi alacaklarına ve ilişkisine yönelik hükümleri teşkil etmektedir. 6111 sayılı Kanun'da genel prensip itibariyle kesinleşmiş vergi alacaklarının affına yer verilmemiştir. Bununla birlikte henüz kesinleşmemiş olan vergi alacaklarının bir an önce ihtilafsız olarak tahsil edilebilmesi için bulunduğu hukuki duruma göre belirli oranlarda indirimi öngörülerek mükellefle devlet arasında bir uzlaşma dengesi kurulmuştur. Vergi alacaklarına bağlı ek mali yükümlerin de TEFE/ÜFE oranlarına dönüştürülmek suretiyle kamu vicdanını zedelemekten makul tutarlara indirilmesi sağlanmış ve alacakların bir an önce tahsiline imkân tanınmıştır. Diğer yandan Kanun'da öngörülen koşulların yerine getirilmesine şartıyla vergi aslına bağlı idari vergi cezalarının tamamının ve asla bağlı olmayanların

⁶⁴⁹ Şenol Turut, "Son Mali Af (6111 Sayılı Torba Kanun) Kapsamında Ödenen TEFE/ÜFE Faizleri İle Taksitlendirme Sonucunda Ödenen Katsayı Farkları Gider Yazılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 223, Temmuz, 2011, s.97.

⁶⁵⁰ Yayla, **a.g.m.**, s.171.

⁶⁵¹ Darıcı (a), **a.g.m.**, s.40.

% 75'i oranında tahsilinden vazgeçilmesi suretiyle bir af düzenlemesi öngörülmüştür. Ayrıca, matrah/vergi artırımı hükümlerine bağlı olarak artırımda bulunan vergi türü ve dönemi için mükellefe, vergi incelemesi dışında kalma ve ek tarhiyata muhatap olmama güvencesi verilmiştir⁶⁵².

Mükellefler lehine son derece geniş kapsamlı olarak düzenlenen ve bir nevi af niteliği taşıması nedeniyle de birçok kesim tarafından vergi sistemini ve ahlakını bozduğu gerekçesiyle eleştirilen söz konusu yapılandırmadan 5 milyonun üzerinde mükellef yararlanmak için başvuruda bulunmuştur⁶⁵³. Cumhuriyet tarihinin en büyük borç yapılandırması olan kanunla 50 milyar liralık tahsilat yapılması beklenmiş, ancak tahsilat tutarı 22 milyarda kalmıştır. Başarı oranının %44'le sınırlı kalarak toplanacak tutarın 50 milyar liraya ulaşmamasında, vatandaşların belirlenen borç tutarını birkaç taksitten sonra ödeyememesi ve yapılandırmanın bozulması gerekçe gösterilmiştir⁶⁵⁴.

Fakat vergi alacağının normal yollarla tahsili ve devletin bu alacağını tahsil etme becerisi göz önüne alındığında 22 milyar Türk Lirası devleti hem ciddi bir yükten kurtarmış hem de birçok önemli projenin gerçekleştirilmesi için bir nevi kaynak yaratılmıştır. Bu miktarda bir para devletin borçlanma gereksinimini bir ölçüde azaltabildiği gibi bütçe disiplininin sağlanmasına da katkıda bulunmuştur. Elde edilecek gelirin büyüklüğü maliye camiasını ve kamuoyunu cezp etmiş ancak feda edilen vergi alacağı, elde edilecek gelirlerin neredeyse iki katı olarak tahmin edilmiştir. Bu durum geçmiş dönemlere ait tahsil edilebilme güçlüğü ön planda olan alacaktan, hangi boyutlara ulaşmış olursa olsun gelecek sıcak para uğruna vazgeçilebileceğini ortaya koymaktadır. Alacağın tahsil edilebilecek olma ihtimalinin zayıflığı kanun koyucuyu bu yola yöneltmiştir⁶⁵⁵. Görüldüğü gibi kanunun hukuki olmaktan ziyade ekonomik ve dönemsel gerekliliklerden doğduğu açıktır. Bu yönüyle hukuk sisteminin bünyesine, ilke ve esaslarına kamu yararı ile açılan bir parantez niteliğinde olan ve özünde adalet/eşitlik duygularına dokunan ancak geçicilik kılıfı ile kabul edilip hukuk düzeninde yer bulabilen 6111 sayılı Kanun sistemdeki tikanıklıkların çözülmesi için katlanılmış olan bir düzenlemedir⁶⁵⁶.

⁶⁵² Erdem (b), **a.g.m.**, 2011.

⁶⁵³ İsa Aydemir, "6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Talebinden Vazgeçilebilir mi?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 362, Ekim, 2011, s.147.

⁶⁵⁴ "2. Vergi Barışı Geliyor", **Sabah Gazetesi**, 30.04.2013, <<http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2013/04/30/2-vergi-barisi-geliyor>> (Erişim: 12.05.2013).

⁶⁵⁵ Hasan Yeşilyurt, "6111 Sayılı Kanun Nasıl Yorumlanmalı?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011, s.81.

⁶⁵⁶ Erdem (b), **a.g.m.**, 2011.

Ayrıca kanun, vergi artırımında bulunan mükelleflerin vergi denetiminden muaf tutulmasını salık verdiğinden bu yönde olumsuzluk taşımaktadır. Zaten ülkemizde vergi denetim oranının yıllara göre % 2 ile % 4 gibi düşük bir oranda kalmasından dolayı etkin bir vergi denetim politikasının varlığından söz etmek zordur. Kanun ise bir yandan kayıt dışılığı önlemeye çalışırken diğer yandan da mükellefleri denetimin alanının dışına iterek onlara daha fazla serbest alan bırakarak kayıt dışılığa sebep olabilecektir. Bütün mükelleflerin torba yasadaki vergi artırımını hükümlerinden yararlanacağı gibi teorik bir düşünceden hareketle, vergi incelemeleri ve denetimlerinin bir süre askıya alınacağı, bu alandaki tecrübe ve birikimlerin yeterince kullanılmayacağı, bu sebeple denetim ve inceleme müesseselerinin gelişimlerinin yavaşlayacağı Kanun'un beklenen sonuçları arasında yerini almıştır⁶⁵⁷.

Diğer taraftan ödeme süreleri, sağlanan kolaylıklara rağmen yine de eleştirilere maruz kalmıştır. Borçlara genel olarak 18 taksitte 36 ayda ödeme imkânı getirilmiş olmasına rağmen; 36 aylık sürenin 60 ay veya asgari 48 aya çıkarılması gerektiği ile ilgili görüşler ortaya atılmıştır. Zira ekonomik krizin yarattığı etkiyle borçlarda önemli birikimler olmuş, bu nedenle aylık taksitlerin ödenebilir ölçüde düşük olması halinde sistemin başarıya ulaşacağı ileri sürülmüştür⁶⁵⁸.

Öte yandan Yasayla ilgili hazırlık çalışmalarının yapıldığı dönemde, alacakların yeniden yapılandırılmasıyla mükelleflere sağlanan çeşitli kolaylıklar yanında vergisini tam ve düzenli ödeyen mükelleflere de kolaylıklar sağlanmasının uygun olacağı yönünde görüşler ileri sürülmüştür. Bu önerilerin gerekçesi, vergisini ödeyen mükelleflere haksızlık olması ve vergi adaleti zedelenmesi şeklinde belirtilmiş; ancak 6111 sayılı Kanun'da bu yönde bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu durum Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra vergisini düzgün ödeyen bazı mükelleflerde, vergisel yükümlülüklerin sorgulanmasına neden olmuştur. Bunun nedeni söz konusu mükelleflerin, kendilerini bir haksızlığa uğramış gibi hissetmiş olmalarıdır. Çünkü bu yöndeki düşünceler, vergisel uyumun olumsuz yönde gelişmesine neden olmaktadır⁶⁵⁹.

Kısmi bir af yasası niteliğinde olan 6111 sayılı Kanun'un, vergi adaleti açısından birçok eleştiriye tabi tutulmuş olmasına rağmen; vergi idaresi ile vergi

⁶⁵⁷ Yeşilyurt, **a.g.m.**, s.82.

⁶⁵⁸ Nevzat Barak, "Bugüne Kadar Vergi Aflarının Çok Olumsuz Etkileri Olmuştur", 29.12.2010, <<http://www.iskenderunhaber.com/2010/12/09/bugune-kadar-vergi-aflarinin-cok-olumsuz-etkileri-olmustur/#>> (Erişim: 13.05.2013).

⁶⁵⁹ Haldun Darıcı (b), "6111 Sayılı Yasayla İlgili Değerlendirmeler-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 223, Temmuz, 2011, s.61.

mükellefi arasında, vergi borçları konusunda, belirli şartlar çerçevesinde, bir uzlaşma sağladığı da bir gerçektir. Ayrıca, %75 oranında vergi mükellefi lehine sonuçlanan vergi ihtilaflarının da, sona erdirilmesi sebebiyle vergi yargısının yükünü hafiflettiği ve devletin vergi tahsilatını hızlandırarak arttırdığı yadsınamaz bir gerçektir⁶⁶⁰. Yeniden Yapılandırma Yasasıyla ilgili olarak; Yasa'nın yapılan başvurular ve yapılandırılan alacak miktarları dikkate alındığında oldukça başarılı olduğu ve uygulanmasıyla olumlu sonuçlar alındığı ifade edilmiştir⁶⁶¹.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı 2011 yılı genel faaliyet raporuna göre; 2011 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununda belirtilen hedefe göre vergi gelirlerinin yılsonu gerçekleşmesi % 9,6 oranında artış göstermiştir. 2011 yılında ekonomimizde görülen yüzde 8,5 oranındaki büyüme ve 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 Kanun dolayısıyla dolaylı vergi tahsilatları başta olmak üzere özel iletişim vergisi dışındaki bütün vergi gelirleri unsurlarında yılsonu gerçekleştirmeleri bütçe kanununda belirtilen hedeflerin üzerinde gerçekleşmiştir. Bu bağlamda⁶⁶²;

- Bütçede 47.346 milyon TL öngörölmüş olan gelir vergisi tahsilatı yılsonunda hedefin %3,1 oranında üstünde gerçekleşerek 48.807 milyon TL olmuştur. Gelir Vergisi'ndeki bu artışta 6111 sayılı Kanun nedeniyle yapılan tahsilat ile istihdam, ücretler, faiz oranları ve menkul sermaye iratlarında meydana gelen artışlar nedeniyle yapılan tevkifatındaki tahsilat gerçekleştirmeleri etkili olmuştur.

- Kurumlar Vergisi tahsilatı hedefi 23.149 milyon TL iken yılsonu tahsilatı 26.993 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bütçe hedefine göre %16,6 fazlasıyla gerçekleşen kurumlar vergisindeki bu artış birçok sektörde meydana gelen matrah ve ödenecek vergi artışları ile 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılan tahsilat nedeniyle oluşmuştur.

- Bütçe Kanununda 67.870 milyon TL olarak öngörölmüş Olan Katma Değer Vergisi tahsilatı yılsonunda 78.642 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu

⁶⁶⁰ Ali Volkan Özgüven, Hakan Albayrak, "6111 Sayılı Yasa Kapsamında Vergi Davalarından Vazgeçen Vergi Yükümlülerinin Beyanlarının Feragat Niteliği Taşıyıp Taşımadığı Ve Yargılama Masrafları Karşısındaki Durumları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 296, Mayıs, 2013, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4573>> (Erişim: 13.05.2013).

⁶⁶¹ Darıcı (b), **a.g.m.**, s.58.

⁶⁶² "Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdareler 2011 Yılı Genel Faaliyet Raporu", T.C. Maliye Bakanlığı, Haziran, 2012, s.53.

gerçekleşmede 2011 yılında ithalattaki artışa paralel olarak ithalde alınan KDV tahsilatındaki artış ve hemen hemen tüm sektörlerde görülen matrah ve ödenecek vergi artışları ile 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılan tahsilatlar etkili olmuştur.

Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı rapora göre af kanunuyla birlikte vergi gelirleri tahsilatında olumlu sonuçlar alınmıştır. Söz konusu tutar bütçe dengelerini önemli ölçüde iyileştirmiş, ekonomi yönetiminin elini rahatlatmıştır. Bütçe açığı 2011 yılı sonunda bir önceki yılın yarısına düşmüştür. 50 milyar liralık beklentiye rağmen tahsilat 22 milyar lirada kalmasında ise, vatandaşların belirlenen borç tutarını bir kaç taksitten sonra ödeyememesi ve yapılandırmanın bozulması gerekçe gösterilmiştir. Varlık Barışı'nda yapılandırılan tutarın yanı sıra, sonradan doğan vergilerin de ödenmesi gerekliliği o dönemde esnafın zorlanmasına neden olmuş, bu uygulama nedeniyle 1 milyondan fazla esnafın yapılandırması iptal olmuştur. Yapılandırmadan önce 50 milyar lira vergi alacağı olan devletin, yapılandırmaların bozulması nedeniyle sonradan doğan borçların da ödenememesi yüzünden alacak tutarı %50 artmıştır. Bu nedenle Hükümetin ikinci bir Vergi Barışı Uygulamasına başvuracağı gündem konuları arasında yer almıştır. Hükümetin ikinci Vergi Barışı'nı getirmesi halinde en az ilk uygulamadaki kadar vergi alacağını tahsil edebileceği hesabı yaptığı belirtilmiş; uygun şartlı, sıfıra yakın faizli yeni bir barışla borcunu kapatamamış 1 milyonu aşan borçlularla en az 30 milyar TL tahsilat yapılabileceği iddia edilmiştir⁶⁶³.

Fakat beklenen gerçekleşmemiş ve tartışma konusu olan 2. Vergi Barışı uygulaması Maliye Bakanlığı tarafından nihai kararlar reddedilerek kesinlikle içeriye yönelik bir vergi yapılandırılmasının olmayacağı açıklanmıştır⁶⁶⁴. Ancak 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair “Torba Kanun” ile ülkemizde ikinci Varlık Barışı uygulaması yasalaşmıştır. Kanun, Cumhurbaşkanı'nın onayından sonra Remi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girecektir⁶⁶⁵. Bu kanun 2008 yılında çıkarılmış olan 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu ile aynı özellikleri taşımaktadır. Fakat bu barış yurtdışı kaynakları

⁶⁶³ “2. Vergi Barışı Geliyor”, **Sabah Gazetesi**, 30.04.2013, <<http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2013/04/30/2-vergi-barisi-geliyor>> (Erişim: 18.05.2013).

⁶⁶⁴ Gülümhan Gülten, “Maliye'den Vergi Affı Açıklaması!”, **Gazete Vatan**, 30.04.2013, <<http://haber.gazetevatan.com/maliyeden-vergi-affi-aciklamasi/534481/2/ekonomi>> (Erişim: 27.05.2013).

⁶⁶⁵ Burak Oğuz, “Varlıklılar İçin Varlık Barışı”, **Ege'de Son Söz Gazetesi**, 24.05.2013, <<http://egedesonsoz.com/yazar/Varliklilar-icin-varlik-barisi/6376>> (Erişim: 27.05.2013).

için geçerlidir. Türkiye'deki varlıklar barış kapsamına alınmamıştır⁶⁶⁶. Bu yönüyle Kanun'un başlangıçta eleştiriye açık bir yanının olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü kanunlar hazırlanırken belli çıkar grupları ya da toplumun belirli kesimleri için değil tamamı için çıkarılmalıdır. Ama adından da anlaşılacağı üzere bu kanun, yurt içi kaynakların kanun kapsamına alınmaması nedeniyle "varlıklılar" için çıkarılmış bir kanun olarak görülmektedir⁶⁶⁷.

Sosyal Güvenlik sistemiyle ilgili bazı yasal düzenlemeler içeren Torba Yasa'nın 13. maddesini oluşturan varlık barışı düzenlemesinin gerekçesinde " gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi, taşınmazların kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılmasının" amaçlandığı vurgulanmıştır⁶⁶⁸. Yeni Varlık Barışı kapsamına, 15 Nisan 2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurtdışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar girmektedir. Bu kanuna göre⁶⁶⁹;

- Gerçek veya tüzel kişilerce, 15.04.2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazların, 31.07.2013 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle, bankalara veya aracı kurumlara bildirilmesi ya da vergi dairelerine beyan edilmesi durumunda, beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilecek ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

- Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Ancak, diğer nedenlerle bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 01.01.2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları uyarınca Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu madde kapsamında beyan edilen tutarlar, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılacaktır. İndirimi reddedilen Katma Değer

⁶⁶⁶ Selahattin Gökmen, "Varlık Barışı, Yeniden...", Nisan, 2013, <<http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=64>> (Erişim: 27.05.2013)

⁶⁶⁷ Oğuz, **a.g.m.**, <<http://egedesonsoz.com/yazar/Varliklilar-icin-varlik-barisi/6376>> (Erişim: 27.05.2013).

⁶⁶⁸ Gülümhan Gülten, "Varlık Barışı Meclis'te" **Gazete Vatan**, 24.04.2013, <<http://haber.gazetevatan.com/varlik-barisi-mecliste/532845/2/ekonomi>> (Erişim: 27.05.2013).

⁶⁶⁹ "Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", <<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6486.html>> (Erişim: 28.05.2013).

Vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedel olacaktır. Şu kadar ki, indirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi hâlinde mahsup edilecek matrah tutarı, %18 Katma Değer Vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

- 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 iş yeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, 31.10.2013 tarihine kadar elde edilenler de dâhil olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi kaydıyla Gelir Veya Kurumlar Vergisi’nden müstesna olacaktır.
- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması kaydıyla Gelir Ve Kurumlar Vergisi’nden müstesna olacaktır.

Görüldüğü üzere bu Kanunla beyan edilen varlıklar üzerinden sadece % 2 oranında bir vergi ödenecektir. Böylelikle yurtdışında bulunan ve vergilendirilmeyen kazançlarının Türkiye’ye dönmesi sağlanmış olacak hem de para, altın, döviz ve menkul kıymet gibi varlıkların geçmişi sorgulanmadan ve inceleme yapılmadan kabul edilecektir. Ayrıca kanunla birlikte gerek şirketler gerekse şahıslar 2012 yılı ve öncesi için önemli bir avantaja sahip olacaklardır. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV ile cezaları kapsayan varlık barışı geriye dönük 5 yıllık süreci kapsayacak ve bu süreçler için gerçekleştirilebilecek olası incelemede varlık barışı ile beyan edilen tutarın altında bir gelir gizlendiği tespit edilirse herhangi bir vergi ve ceza alınmayacaktır. Şayet varlık barışı ile bildirilen tutarın üzerinde vergi gizlendiği tespit edilirse aşan tutar için vergi ve cezalar usulüne göre uygulanacaktır⁶⁷⁰. Örneğin, X kişisi ya da XYZ A.Ş., Varlık Barışı nedeniyle Türkiye’ye 2 milyon lira getirmiştir. X kişisi veya XYZ A.Ş., Varlık Barışı yürürlüğe girdikten sonra vergi incelemesine alınmış ve 2012 yılında 1 milyon

⁶⁷⁰ Nalan Kaya, “Varlık Barışı Yeniden Geliyor”, Mayıs, 2013, <<http://borsahocam.com/haber-varlik-barisi-yeniden-geliyor-291.html>> (Erişim: 28.05.2013).

800 bin lira geliri gizlediği saptanmıştır. Bu durumda, kendilerinden 1 TL dahi “Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve ceza” istenmeyecektir. Gizlenen gelirin 2.2 milyon lira olması halinde ise, 2 milyon liranın üzerindeki 200 bin liranın vergi ve cezası istenecektir⁶⁷¹.

Bu vergisel avantajın sadece Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi için öngörülmüş olması ise kanunun bir eksikliği olarak görülmektedir. Bu mahsup avantajının her türlü vergi için getirilmiş olmasının daha doğru bir yaklaşım olduğu ileri sürülmektedir. Bununla birlikte yurtiçi varlıkların da kanun kapsamına alınmamasıyla, yeni Varlık Barışı uygulamamız son derece sınırlı bir zümrenin faydalanabileceği bir uygulama olarak görülmektedir⁶⁷². Kısacası bu kanun, yurtdışında parası olan “varlıklılar” için çıkarılmış bir kanun olarak değerlendirilmektedir. Bu güne kadar kaçırdığı veya hangi yollardan nasıl elde ettiği belli olmayan parasını, yüzde iki karşılığı yasallaştıracak olan kişiler karşısında; vergisini ödeyen, kazandıklarını da yurtdışına kaçırmak yerine ülkesinde bırakan kişiler bu uygulamayla adaletsizliğe uğramış olacaktır. Bu kanunla birlikte varlıksız kişiler göz ardı edilmiştir⁶⁷³. Kanunun bu sınırlı çerçevede ne ölçüde başarılı olabileceği ileriki günlerde uygulanmasıyla birlikte görülecektir.

2.6. TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ ETKİLERİ

Vergi afları uygulanmalarıyla birlikte çeşitli ekonomik ve sosyal etkiler meydana getirebilmektedir. Bu kısımda vergi aflarının vergi gelirleri, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi, vergi ahlakı, vergide adalet ve eşitlik ilkesi ve vergi uyumu üzerinde yarattığı etkiler incelenecektir.

2.6.1. Vergi Gelirlerine Etkisi

Ülkemizde vergi afları incelendiğinde, özellikle 1980 yılı sonrasında çıkarılan afların gerekçelerinin göz önünde bulundurulması halinde ekonomik kaygularla çıkarıldıkları ve böylelikle kamuya ek kaynak yaratılmak istendiği görülecektir. Türkiye’de de dönemler itibariyle afların uygulandığı zamanlarda vergi gelirinde artış ve azalış meydana gelmiştir. Fakat bu artışların tamamen vergi affına bağlanması doğru değildir. Bu af uygulamalarının çok büyük bir çoğunluğunun mali başarısını

⁶⁷¹ Şükrü Kızılot, “Yeni Varlık Barışının İnce Noktaları”, **Hürriyet Gazetesi**, 21.04.2013, <<http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/23159074.asp>> (Erişim: 28.05.2013).

⁶⁷² Yahya Arıkan, “Varlık Barışı Ne Getiriyor?”, **Cumhuriyet Gazetesi**, 16.05.2013, <<http://www.cumhuriyet.com.tr/?hn=416860>> (Erişim: 28.05.2013).

⁶⁷³ Oğuz, **a.g.m.**, <<http://egedesonsoz.com/yazar/Varliklilar-icin-varlik-barisi/6376>> (Erişim: 28.05.2013).

değerlendirecek istatistiki verilerin de ne yazık ki mevcut olmamasından⁶⁷⁴ ötürü afların vergi gelirlerini ne ölçüde etkilediği ile ilgili ilişkinin kurulması zordur. Aşağıdaki tabloda vergi gelirleri tahsilatındaki artış ve azalışlar göz önünde bulundurularak, vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi kısmen de olsa değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 2.4: Genel Bütçe Vergi Gelirlerindeki Artışların, 1960-2004 Yıllarında Toptan Eşya Fiyatları Endeksleri (TEFE), 2005-2012 Yıllarında Üretici Fiyatları Endeksleri (ÜFE) Artışı İle Karşılaştırılması

| Yıllar | Gerçekleşen Vergi Tahsilatı (TL) | Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%) | Toptan Eşya Fiyat Endeksleri Artışı/Üretici Fiyat Endeksleri Artışı (%) | Vergi Geliri Tahsilat Artışı ile Tefe/Üfe Artışı Arasındaki Fark (%) |
|------------------|----------------------------------|--|---|--|
| 1960 (af) | 5.177 | 2,8 | 5,3 | -2,5 |
| 1961 (af) | 6.078 | 17,4 | 2,9 | 14,5 |
| 1962 | 6.394 | 5,2 | 5,7 | -0,5 |
| 1963 (af) | 8.424 | 31,7 | 4,2 | 27,5 |
| 1964 | 9.292 | 10,3 | 1,2 | 9,1 |
| 1965 (af) | 10.295 | 10,8 | 8,1 | 2,7 |
| 1966 (af) | 12.464 | 21,1 | 4,8 | 16,3 |
| 1967 | 14.882 | 19,4 | 7,6 | 11,8 |
| 1968 | 16.239 | 9,1 | 3,2 | 5,9 |
| 1969 | 19.114 | 17,7 | 7,2 | 10,5 |
| 1970 (af) | 23.003 | 20,3 | 6,7 | 13,6 |
| 1971 | 31.424 | 36,6 | 15,9 | 20,7 |
| 1972 | 39.013 | 24,2 | 18,0 | 6,2 |
| 1973 | 51.958 | 33,2 | 20,5 | 12,7 |
| 1974 (af) | 65.156 | 25,4 | 29,9 | -4,5 |
| 1975 | 95.009 | 45,8 | 10,1 | 35,7 |
| 1976 | 127.055 | 33,7 | 15,6 | 18,1 |
| 1977 | 168.249 | 32,4 | 24,1 | 8,3 |
| 1978 | 246.420 | 46,5 | 52,6 | -6,1 |
| 1979 | 405.484 | 64,5 | 63,9 | 0,6 |

⁶⁷⁴ Birol Kovancılar, Güneş Çetin, “Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Afları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 228, Eylül, 2007, s.161.

| | | | | |
|------------------|-----------------|-------|-------|-------|
| 1980 | 749.849 | 84,9 | 107,2 | -22,3 |
| 1981 (af) | 1.190.204 | 58,7 | 36,8 | 21,9 |
| 1982 | 1.304.865 | 27,9 | 27,0 | 0,9 |
| 1983 (af) | 1.934.492 | 27,1 | 30,5 | -3,4 |
| 1984 | 2.372.211 | 22,6 | 50,3 | -27,7 |
| 1985 (af) | 3.829.117 | 61,4 | 43,2 | 18,2 |
| 1986 | 5.972.034 | 56,0 | 29,6 | 26,4 |
| 1987 | 9.051.003 | 51,6 | 32,0 | 19,6 |
| 1988 (af) | 14.231.761 | 57,2 | 70,5 | -13,3 |
| 1989 (af) | 25.550.320 | 79,5 | 64,0 | 15,5 |
| 1990 (af) | 45.399.534 | 77,7 | 52,3 | 25,4 |
| 1991 | 78.642.770 | 73,2 | 55,3 | 17,9 |
| 1992 (af) | 141.602.094 | 80,1 | 62,1 | 18,0 |
| 1993 | 264.272.936 | 86,6 | 58,4 | 28,2 |
| 1994 | 534.888.082 | 102,4 | 120,7 | -18,3 |
| 1995 | 1.084.350.504 | 102,7 | 86,0 | 16,7 |
| 1996 | 2.244.093.830 | 107,0 | 75,9 | 31,1 |
| 1997 (af) | 4.745.484.021 | 111,5 | 81,8 | 29,7 |
| 1998 (af) | 9.228.596.187 | 94,5 | 71,8 | 22,7 |
| 1999 | 14.802.279.916 | 60,4 | 53,1 | 7,3 |
| 2000 | 26.503.698.413 | 79,1 | 51,4 | 27,7 |
| 2001 (af) | 39.735.928.150 | 49,9 | 61,6 | -11,7 |
| 2002 (af) | 59.631.867.852 | 50,1 | 50,1 | 0,0 |
| 2003 (af) | 84.316.168.756 | 41,4 | 25,6 | 15,8 |
| 2004 | 101.061.191.000 | 19,9 | 11,1 | 8,8 |
| 2005 | 119.250.807.000 | 18,00 | 5,9 | 12,1 |
| 2006 | 151.271.701.000 | 26,9 | 9,3 | 17,6 |
| 2007 | 171.098.466.000 | 13,1 | 6,3 | 6,8 |
| 2008 (af) | 189.980.827.000 | 11,00 | 12,7 | -1,7 |
| 2009 | 196.313.308.000 | 3,3 | 1,2 | 2,1 |
| 2010 | 235.714.637.000 | 20,1 | 8,5 | 11,6 |
| 2011 (af) | 284.490.017.000 | 20,7 | 11,1 | 9,6 |
| 2012 | 317.188.767.000 | 11,5 | 6,1 | 5,4 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_9.xls.htm (Erişim: 13.05.2013);
http://evds.tcmb.gov.tr/yeni/esk_fiy_end/endeksSeri_TEFE.pdf (Erişim: 13.05.2013).

1961 yılındaki 281 sayılı Kanun 1960'dan sonra çıkarılan ilk vergi affi yasasıdır. Bu yasanın amacı gelir elde etmekten çok o dönemde ülkemizde meydana gelen ilk askeri darbe olan 27 Mayıs Harekâtı'nın toplum üzerinde meydana getirdiği gerilimli ortamın etkilerini azaltmaktır. Yani kanun, kişilerin sosyal ve ekonomik kayıplarını asgari düzeye çekerek toplum üzerinde dönemin yarattığı olumsuzlukların kaldırılmasına yönelik siyasi bir amaçla çıkarılmıştır. Buna rağmen 1961 yılı vergi geliri tahsilatında enflasyonda göz önünde bulundurularak bir önceki yıla göre % 14.5 oranında bir artış sağlanmıştır. Kanunun gelir elde etmek gibi ekonomik bir amacı olmamasına rağmen, vergi gelirlerinde böyle bir artışa etkisi olduğu düşünülebilir.

1963 yılında ise 3 adet af kanunu çıkarılmıştır. Bunlardan ilki olan 218 sayılı Kanun'un da çıkarılma gerekçesi ekonomik gerekçelerden ziyade siyasi gerekçelere dayandırılmıştır. Kanun 27 Mayıs İhtilalinden sonra kurulan ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmış, demokratik rejime ulaşılması ve sosyal barışın sağlanması amacıyla af yoluna gidilmiştir. Aynı yıl çıkarılan ikinci af kanunu olan 252 sayılı Kanun ise spor kulüplerinin içinde buldukları zor durumu hafifletmek gerekçesiyle çıkarılmıştır⁶⁷⁵. Son olarak bu yıl içinde çıkarılan 352 sayılı Kanun ise; 1958'den beri yaşanan ekonomik durgunluğun devam etmesi, diğer taraftan KİT'lere yapılacak olan mali yardımların yapılamaması nedeniyle zor duruma düşen KİT'lerin devlete ödemek zorunda oldukları vergileri kendi finansman ihtiyaçlarını karşılamak için kullanmaları sonucunu doğurması ile devletin oluşan tahsili imkânsız vergi borçlarının en azından bir kısmının tahsilini sağlayabilmesi gerekçesiyle çıkarılmıştır. Görüldüğü üzere bu yıl içerisinde çıkarılan af kanunlarından sadece bir tanesinin amacının gelir elde etmeye yönelik olduğunu söylemek mümkündür. Çıkarılan ilk iki af siyasi ve sosyal nedenlerle çıkarılmış aflardır. Gene de bu yılın vergi gelirleri tahsilatının bir yıl önceki tahsilata göre artış oranı, enflasyonunda göz önünde bulundurulmasıyla %27,5 oranında gerçekleşmiştir. Af uygulamasının bu yıl içerisindeki vergi gelirleri artışında etkili olduğu söylenebilir.

1965 yılında çıkarılan 691 sayılı Af Kanunu ise belediyelerin altmışlı yılların başından itibaren mali bir darboğaza girmeleri ve bu sebeple de kamu hizmetlerinin aksaması gerekçesiyle zorunlu şekilde çıkarılmıştır. Dolayısıyla kanundan yararlanacak olanlar, sadece belediye ve belediyelere bağlı müesseselerle sınırlandırılmıştır. Kanunun

⁶⁷⁵ Kovancılar, Çetin, **a.g.m.**, s.159.

ekonomik gerekçelerle çıkarılmadığı açıktır. Keza vergi gelirlerinde çok düşük bir oranda değişim gerçekleşmiş, % 2,7'lik bir artış meydana gelmiştir.

1966 yılında çıkarılan 780 Sayılı Af Kanunu, gerek para cezaları gerekse vergi cezaları konusunda daha önce çıkarılan af kanunlarına göre daha fazla tolerans içermektedir. Bu kanun diğer af kanunlarına göre daha fazla ilgi çekmiştir. Bu af kanunun çıkarılmasında siyasi konjonktür ile toplumda oluşan af beklentileri de etkili olmuştur. 1966 yılında toplam vergi gelirinde, enflasyon hariç %21.1'lik bir artış (enflasyondan arındırılmış) sağlanmıştır. Bu artışta vergi affının da etkisinin olduğu söylenebilir⁶⁷⁶.

1970 yılında kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla yeni bir uygulamaya geçilmiş, yönetimin yürürlükten kalkmış vergilere ilişkin ceza ve gecikme zammı alacaklarını bir an önce tasfiye etme isteği nedeniyle Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici bir maddeyle affa başvurulmuştur. Yani af gelir elde etme amacıyla çıkarılmış olup, enflasyondan arındırılmış olarak vergi gelirleri tahsilatında % 13,6 oranında bir artışa sebep olmuştur.

1974 yılında, vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelirler olan SSK ve Bağ-Kur primlerine ilişkin cezaları gecikme zamlarını ve faizleri de af kapsamına almış olan kanun vergi tahsilâtının hızlandırılması, yargı organları ile vergi idarelerinin iş yüklerinin hafifletilmesi, gelir elde edilmesi gibi gerekçelere dayandırılarak çıkarılmıştır. 1974 yılında vergi tahsilatı %25.4 oranında artmış gibi gözükse de enflasyonun %29.9 olması nedeniyle vergi tahsilatında % 4.5 oranında bir azalış meydana gelmiştir. Bunun nedeni dünya petrol krizi nedeniyle fiyatlardaki artışın enflasyonu tetiklemesidir. Bu olumsuz gelişmelere bağlı olarak ekonomideki daralma, vergi gelirinde azalmaya neden olmuştur⁶⁷⁷.

1980 sonrası dönemde çıkarılan af kanunlarının ise genel olarak ekonomik nedenler göz önünde bulundurularak çıkarıldıklarını söylemek mümkündür. Bu dönemde ilk af uygulamasına 1981 yılında çıkarılan 2431 sayılı Kanun ile başvurulmuştur. Kanunun çıkarılma gerekçeleri bir taraftan darbe nedeniyle siyasi, bir taraftan da bozulan ekonomik yapının iyileştirilmesi nedeniyle kayıt dışı unsurların kayıt altına alınarak ekonomik alanlara aktarılmasını sağlamak olarak belirtilmiştir.

⁶⁷⁶ Güneş Çetin, **Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Manisa, 2005, s.115.

⁶⁷⁷ Çetin, **a.g.t.**, s.115.

1981 yılında vergi gelirleri (enflasyondan arındırılmış) %21.9 oranında artmıştır. Fakat bu kanunla 1981 yılındaki önceki dönemlere ait 100 milyar lira dolayındaki takipli alacakların tahsili hedeflenmiş bunun ancak 50 milyar lirası tahsil edilmiştir. Af uygulaması vergi gelirlerinde artışa neden olmuş fakat hedeflenen ve gerçekleşen karşılaştırması yapıldığında başarısı % 50 ile sınırlı kalmıştır⁶⁷⁸. Bunun sebebi ise yasadaki beyan ve ödeme sürelerinin kısa tutulması olarak gösterilmiştir⁶⁷⁹. Bunun yanı sıra kanunla birlikte tasfiye edilmesi hedeflenen dosya sayısı 1.5 milyon civarında olup⁶⁸⁰, yargı organlarında birikmiş bulunan uyuşmazlık dosyalarından; Takdir Komisyonlarında bulunan dosyalardan 935.174 adedi, İtiraz Komisyonları, Temyiz Komisyonu ve Danıştay nezdinde bulunan uyuşmazlık dosyalarından toplam 89.840 adedi tasfiye edilmiştir⁶⁸¹. Yani af uyuşmazlık sebebi olan dosyaların önemli ölçüde tasfiye edilmesi ile sonuçlanmış fakat o yıl içerisinde vergi gelirlerinde bir artış yaşanmasına rağmen afa hedeflenen gelir artışı başarısı yakalanamamıştır. Bu noktada vergi gelirlerindeki artışa affın sebep olup olmadığına ilişkin net bir sonuca varmak mümkün görünmemektedir.

1983 yılında çıkarılan 2081 sayılı Kanun ise bahsedildiği üzere bir önceki af kanunuyla hedeflenen amaçlara ulaşılamaması; yani, büyük çoğunluğu tasfiye edilen ihtilafli dosya sayısı kısa sürede altından kalkılamaz boyutlara tekrar ulaşması, kara paranın meşru ekonomiye çekilmesinin istenen düzeyde gerçekleşmemesi gerekçeleriyle çıkarılmıştır⁶⁸². Bu Kanunla birlikte ekonomik amaçlara öncelik verilmiş ve hazineye gelir sağlanması hedeflenmiştir. 2801 sayılı Kanun kapsamına toplam 11.242.936 yükümlü girmiştir. Bunlardan 6.639.604'ü, yani yaklaşık %60'ı bu Kanundan yararlanmak için başvuruda bulunmuştur⁶⁸³. Kanun ile 346 milyar lira vergi gelirlerine karşılık 15 milyar lira vergi ceza ve zammından vazgeçilmiştir. 2801 sayılı kanunun 2/1. maddesine göre; “Bu kanunun yürürlük tarihinden önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş bulunan vergilerin ilk taksiti en geç 30.06.1983 gününde ödenmek üzere ikişer aylık devrelerde ve eşit taksitlerde, 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısından vazgeçileceği” belirtilmiştir. O halde bu Kanunun

⁶⁷⁸ Dönmez, **a.g.t.**, s.298,299.

⁶⁷⁹ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.86.

⁶⁸⁰ Dönmez, **a.g.t.**, s.298.

⁶⁸¹ Dalli, **a.g.t.**, s.52.

⁶⁸² Dönmez, **a.g.t.**, s.303-304.

⁶⁸³ Çetin, **a.g.t.**, s.116.

sonuçları 1984 yılında alınmıştır⁶⁸⁴. 1984 yılı vergi gelirlerinin tahsilat oranına bakıldığında ise % 22.6 oranında artmış gözükse de % 50.3'lük enflasyon göz önünde bulundurulduğunda tahsilatın % 27.7 oranında azaldığı görülmektedir. Yani af uygulamasıyla, hedeflenen gelir artışı sağlamaya yönelik başarının sağlanamadığı söylenebilir.

1985 yılında getirilen 3239 sayılı Kanuna eklenen geçici bir madde ile af uygulamasına gidilmiştir. Bu kanunun uygulanmasının sebebi V.U.K.' da yapılan köklü değişikliklerin sert düzenlemeler içermesi ve af uygulamasıyla geçmişte işlenen bazı fiiller bakımından nispeten bir yumuşaklık sağlayarak dengenin kurulmak istenmesidir. Ayrıca küçük miktarda vergi borçlarını tasfiye etmek suretiyle yargı organlarının iş yükü hafifletilmek istenmiştir⁶⁸⁵. 1985 yılında vergi gelirleri %18.2 (enflasyondan arındırılmış) bir artış göstermiştir. Anılan Kanunla getirilen bağışıklık sadece belli meblağla sınırlı vergiler için getirilmiş olup, sadece fer'i amme alacakları ile sınırlı tutulmuştur. Mükellefler anılan Kanunla getirilen kolaylıktan yararlanmak istedikleri halde, idarenin tutumu nedeniyle affa katılım az olmuştur⁶⁸⁶. Bahsedilen sebeplerden ötürü vergi gelirlerindeki artışın af uygulamasından kaynaklanmadığıyla ilgili bağlantının kurulması mümkün görünmemektedir.

1988 yılında 3505 sayılı Kanun ve 3512 sayılı Kanunla af getirilmiştir. 3505 sayılı Kanunun amacı vergi idaresi ve yargının iş yükünü hafifletmek, ihtilaflı dosyaların tasfiyesini gerçekleştirmek ve ödenmeyen kamu alacaklarının tahsilini sağlamak gerekçeleridir. Yani gelir elde etmek kanunun çıkarılma gerekçesi arasında yer almaktadır. 3512 sayılı Kanun ise belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik olarak vergi affı getirilmiştir. 1989 mali yılı Bütçe Gerekçesinde belediyelere yönelik olarak neden böyle bir af hükmüne gerek duyulduğu konusunda bir açıklama yer almamıştır. Ancak 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 göstermektedir⁶⁸⁷. 1988 yılında vergi gelirlerini değerlendirecek olursak bir önceki yıla göre % 57.2 oranında artış sağlanmış görülmesine rağmen, 1988 yılındaki % 70.5'lik enflasyon oranı dikkate alındığında, reel bir artışın sağlanamadığı, vergi gelirlerinde %

⁶⁸⁴ Dalli, **a.g.t.**, s.54.

⁶⁸⁵ Kovancılar, Çetin, **a.g.m.**, s.152.

⁶⁸⁶ Çetin, **a.g.t.**, s.115.

⁶⁸⁷ Dalli, **a.g.t.**, s.58.

13.3 oranında reel bir azalma olduğu görülmektedir. Zaten bu yıla ait olarak gelir artışının değerlendirilmesinde bu amacı 3505 sayılı Kanunun taşıması sebebiyle bu kanunun koşulları göz önünde bulundurulmalıdır. Kanunun 21 günlük kısa bir af dönemi ile sınırlandırılmış olması sebebiyle mükelleflerin çoğunun yararlanması mümkün olmamıştır. Bu sebeple de af uygulamasının beklenen gelir artışını sağlayamadığı düşünülebilir.

1989 yılında 3571 sayılı Kanunla vergi affı getirilmiştir. Bu af yasasıyla sosyal yönü ağır basan kuruluşların vergi borçları nedeniyle faaliyetlerinde aksamaların olmaması amaçlanmıştır. Yasanın sağladığı bağışıklıklarla, dernek ve vakıfların vergi borçlarının biran önce tasfiyesi ve bu borçlardan doğan uyumsuzluklara son verilmesi hedeflenmiştir. Bu dönemde vergi geliri enflasyon dikkate alınarak bir önceki yıla göre (enflasyondan arındırılmış) % 15.5 artmıştır. Her ne kadar kanunun çıkarılma gerekçesi gelir elde etmek olmasa da, affın 1989 yılında vergi gelirinin artmasında bir etken olduğu düşünülebilir⁶⁸⁸.

1990 yılında 3689 sayılı Kanunla af getirilmiştir. Bu dönemde vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) % 25.4 artmıştır. Bu yasanın çıkarılış amacında ekonomik gerekçeler ağır basmaktadır. Kamu alacağının kısa sürede tahsili amaçlanmış ve bu nedenle yasada yer alan miktarlar yüksek olarak belirlenmiştir. Ancak yasanın uygulama süresinin 10 gün gibi kısa bir oluşu; vergi dairelerince, bu kısa süre içerisinde yasanın uygulanmasına yönelik işlemlerin yerine getirilmesinde aksamalara neden olabileceği; bu durumun yasadaki beklenen amacın gerçekleşmesini olumsuz yönde etkileyeceği düşünülmüştür⁶⁸⁹. Bu nedenle vergi gelirlerindeki artışın af kanunuyla ilişkili olduğuna dair kesin bir bağlantı kurmak mümkün değildir.

1992 yılında 3787 sayılı Kanunla af getirilmiştir. Bu dönemde vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) bir önceki yıla göre % 18.0 oranında artmıştır. Bu kanunla vergi idaresinin dönem itibariyle borcu bulunan 20 trilyon civarında vergi alacağının sürüncemeden çıkartılması planlanmıştır.1992 yılında 139.750 milyar TL vergi geliri hedeflenmiş, 141.868 milyar TL tahsilat gerçekleşmiştir. Reel vergi gelirindeki artış söz konusu yasanın etkisine bağlanabilir. Ancak, bu dönemde ülkemiz dış ticaret hacminin genişlediği ve 1992 yılı vergi gelirlerinde dış ticaretten alınan vergilerin önemli ölçüde arttığı göz önüne alınırsa, 3787 sayılı Kanunun vergi gelirlerini arttırmada pek fazla

⁶⁸⁸ Çetin, a.g.t., s.117.

⁶⁸⁹ Narinoğlu, a.g.m., 2013.

etkili olmadığı söylenebilecektir⁶⁹⁰. Keza 3787 sayılı Vergi Affı Kanunu ile vergi alacaklarının % 46'sının tahsil edildiği belirtilmiştir⁶⁹¹.

1997 yılında 400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile af getirilmiştir. Kanunun gerekçesi ise bazı vergi mükellefleri son yıllarda karşılaşılan ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle borçlarını süresinde ödeyememiş olmalarından dolayı zor durumda bulunanlara borçlarını ödemede kolaylık sağlanması ve bu alacakların biran önce hazineye intikalinin sağlanmasıdır⁶⁹². Bu dönemde vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) bir önceki yıla göre % 29.7 oranında artmıştır. Fakat yapılan açıklamalarda 400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile beklenen gelirin elde edilemediğine dikkat çekilmiş ve % 40 oranında bir tahsilat başarısı sağlandığı vurgulanmıştır⁶⁹³. Bu sebeple vergi gelirlerindeki artışın kesin olarak af uygulamasına bağlanabileceğini söylemek mümkün görünmemektedir.

1998 Yılında 4369 sayılı Kanunla af getirilmiştir. Reform addedilen bu yasa ile vergi tabanın genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerinin artırılması amaç edinilmiştir⁶⁹⁴. Bu yasa yürürlüğe girdiği 1998 yılından, 1999 yılında yayınlanan ve bu yasayı askıya alan 4444 sayılı yasaya kadar yani, bir senelik bir uygulamanın ardından, ekonomik hayat üzerinde olumsuz etkilere neden olmuştur. Bunun yanı sıra amaçlandığı gibi vergi tabanı genişletilememiş, vergi cezaları basit ve açık hale getirilememiş, cezaların caydırıcılığı sağlanamamış, ihtilafli dosyalarda artış yaşanmış, kayıt dışılığın önüne geçilememiş, zaten bozuk olan vergi adaletinden biraz daha uzaklaşmış, devlet gelirleri içinde en sağlam finansman kaynağı olan vergilerin nispi payı azalmıştır. Başarısızlık sebebiyle 4444 sayılı Kanunla ertelenen uygulama, 10.1.2003 tarihinde 4783 sayılı Kanunla tamamen yürürlükten kalkmıştır⁶⁹⁵. Dolayısıyla 1998 yılındaki vergi gelinde (enflasyondan arındırılmış) % 22.7 oranındaki artışın bu af uygulamasından kaynaklandığını söylemek mümkün görünmemektedir.

⁶⁹⁰ Çetin, **a.g.t.**, s.118.

⁶⁹¹ “10 Katrilyonluk Af Çalışması”, **Radikal Gazetesi**, 22.11.2002, <<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=57407>> (Erişim: 15.05.2013).

⁶⁹² Dallı, **a.g.t.**, s.62.

⁶⁹³ “Vergi Alacağı 10.2 Katrilyon, Af Gündemde”, 21.11.2002, <<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/188933.asp?cp1=1#BODY>> (Erişim: 15.05.2013).

⁶⁹⁴ Çetin, **a.g.m.**, s.118.

⁶⁹⁵ Dallı, **a.g.t.**, s.65.

2001 yılında 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile af uygulamasına başvurulmuştur. Bu affın gerekçesi de bazı mükelleflerin karşılaştıkları ekonomik ve mali zorluklar sebebiyle vergi borçlarını ödeme güçlüğü içine düşmüş olmaları ve bu zor durumdan kaynaklanarak borçlarını ödeyememeleri nedeniyle bu mükelleflere ödemede kolaylık sağlanması ve kamu alacaklarının biran önce hazineye intikal ettirilmesi gerekçesidir. Görüldüğü üzere af ekonomik gerekçelerle çıkarılmıştır. Bu dönemde vergi gelirleri tahsilatı bir önceki yıla göre enflasyondan arındırılmış şekilde %11.7 oranında azalmıştır. Fakat bunun af uygulamasının başarısızlığı ile ilgili olduğu bağlantısının kurulması zordur. Çünkü vergi gelirlerindeki tahsilatın artış ya da azalış göstermesini sadece tek bir faktöre bağlamak doğru değildir. 2001 yılı Türkiye’de ekonomik krizin yaşandığı bir yıldır. Ekonomik krizin olduğu dönemler ile ekonominin toparlanma süreçlerinde vergi affından istenen neticenin sağlanamayacağını belirten uzmanlar, “Vergi affının başarısı için ekonominin canlı ve kuruluşların mali yapılarının iyi olması gerekir. Geçmişte de vergi borçlularına yönelik kolaylıklar getirildi. Ancak, ödeme gücü yeterli olmadığı için beklenen başarı da gelmedi” değerlendirmesinde bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı verileri de bu değerlendirmeleri bir ölçüde doğrulamıştır. Maliye Bakanı Sümer Oral döneminde çıkarılan 414 sayılı Tebliğ ile de beklenen gelirin elde edilemediğine dikkat çekilmiş ve Tebliğ ile de %49’luk bir tahsilat başarısı sağlandığı vurgulanmıştır⁶⁹⁶.

2002 yılında Emlak Vergisi uygulaması sonucunda görülen bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak için anılan vergide değişikliklere gidilmiş ve önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan Bina ve Arazi Vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmalarına imkân sağlanmak gerekçeleriyle 4751 sayılı Kanun çıkarılarak affa gidilmiştir. Bu dönemde vergi geliri tahsilatı enflasyondan arındırılmış halde bir önceki yıla göre artmamıştır.

2003 yılında 4811 sayılı Kanunla af uygulamasına başvurulmuştur. Kanun krizlerden sonra zor duruma düşen mükelleflerin kesinleşmiş vergi alacaklarından ödenebilir bir tutarın makul süre ve taksitlerle tahsilini gerçekleştirmek, ihtilaf halindeki alacakların mükelleflerle uzlaşarak kamu vicdanını zedelemeksizin sona erdirmek, vergi kayıp ve kaçığının azaltarak kayıt dışı ekonominin kayda alınmasını sağlamak gibi

⁶⁹⁶ “Vergi Alacağı 10.2 Katrilyon, Af Gündemde”, 21.11.2002, <<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/188933.asp?cp1=1#BODY>> (Erişim: 17.05.2013).

gerekçelerle çıkarılmıştır⁶⁹⁷. Fakat kapsam yönünden de yeterince açık olmayan, oldukça fazla rakam ve oran içeren bu yasanın fiilen doğru olarak uygulanabilme olanağı olmadığı gibi kötü niyetle kullanılmaya da son derece müsait bir ortam oluşturduğu ifade edilmiştir. Nitekim Vergi Barışı uygulaması ile borçlu vergi mükelleflerine hür türlü kolaylığın getirildiği 2003 yılında, geçen seneye göre vergi kaçağı oranı %173'ten %214'e yükselmiş ayrıca, 2003 yılında incelemeye alınan vergi mükelleflerinin yaklaşık 4.518.500.000 TL gelir beyan ettiği, 9.649.900.000 TL'yi ise, kaçırdığı anlaşılmıştır. Bu yönüyle af uygulamasının başarısız olduğu söylenebilir⁶⁹⁸. Hükümetin ek kaynak beklentisi yönünden başarılı olup olmadığı için ise 2003 ve 2004 yılları tahsilatlarını birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Çünkü Vergi Barışı Kanunu, ödeme hükümlerinin müesseselere göre farklı vadelere bağlanmış olmakla birlikte en fazla 16 ay vadeye yayılması nedeniyle hem mükellefleri hem de vergi idaresini en az Haziran 2004 ayı sonuna kadar meşgul etmiştir. 2003 yılında enflasyondan arındırılmış şekilde vergi gelirlerindeki artış oranı %15,8, 2004 yılında ise %8 olarak gerçekleşmiştir. Maliye Bakanlığı'nın verilerine göre Vergi Barışına başvuru dosyasının adedi 3.475.144 adet olmuştur. Toplam başvuru tutarı ise, 7,9 katrilyon TL tutarına ulaşmıştır. Toplam başvuru tutarı 7,9 katrilyon TL olan bu kanun sonucunda ilgili dönemlerde (2003-2004 yılları) yapılan tahsilât tutarı 4,7 katrilyon TL olmuştur⁶⁹⁹. 2004 yılı itibariyle gerçekleşen tahsilat tutarı hedefin üzerinde olmuştur. Zira gelir idaresinin öngördüğü tahmin 3,6 katrilyon ve IMF'nin tahmini ise 750 trilyon TL iken Gelir İdaresinin tahminlerinin yaklaşık %30 üzerinde, IMF tahminlerinin ise yaklaşık altı katı bir tahsilat gerçekleşmiştir⁷⁰⁰. Ancak, tahsilât tutarının yaklaşık %60'ı kesinleşmiş ya da inceleme ve dava aşamasında olan vergi alacaklarına ilişkindir. Acil gereksinim duyulan vergi gelirlerinin artırılması ve yargı ve/veya idarenin yükünün hafiflemesi açısından bu tahsilât önemlidir. Ancak, pişmanlıkla veya kendiliğinden beyan veya matrah artırımından kaynaklanan tahsilâtın az olması, kanunun bilinçli olarak vergi dışı kalan mükellefleri gönüllü uyuma teşvikte çok başarılı olmadığını göstermektedir⁷⁰¹. Yani af kanunu ile sadece hedeflenen gelir elde etme amacına yönelik beklentiler gerçekleşmiş, af bu yönüyle başarılı olmuştur.

⁶⁹⁷ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.101-102.

⁶⁹⁸ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.105.

⁶⁹⁹ Dalı, **a.g.t.**, s.110-112.

⁷⁰⁰ Fatih Savaşan, "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 1, 2006, s.58.

⁷⁰¹ Savaşan, Çoban, **a.g.m.**, s.149.

2008 yılında 5811 sayılı Kanunla af uygulamasına gidilmiştir. Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, Kanun'un temel amacı gerçek ve tüzel kişilerce yurtiçinde ve yurtdışında sahip olunan varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasıdır. Kanun 2008 yılının sonunda yürürlüğe girmiştir ve süre itibari ile 2009 yılını da ilgilendirmektedir. Bu yıllarda vergi tahsilatındaki artışlara bakacak olursak; 2008 yılında %1,7 oranında bir azalma gerçekleşmiş, 2009 yılında da diğer yıllara kıyasla düşük bir artış olan %2,1 oranında bir artış meydana gelmiştir. Daha önce de belirtildiği gibi ekonomik krizler tahsilat rakamlarında belirleyici role sahiptir. 2008-2009 döneminde Varlık Barışı kapsamında 47.2 milyar lira beyan edilmiş ve 1.566 milyar lira tahakkuk etmiştir. Tahsilat ise sadece 830 milyon lira olarak gerçekleşmiştir. Bu durumun ekonominin gidişatının ödemelere olan etkisini yansıttığını söylemek mümkündür⁷⁰². Bu yönüyle uygulamanın başarılı olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir. Fakat Maliye Bakanı Mehmet Şimşek Varlık Barışının en azından küresel krizin finansman kaynakları itibariyle etkisini azaltmaya yönelik bir uygulama olduğunu ve bu yönüyle uygulamanın mümkün olduğunca yurtdışında var olan varlıkların Türkiye'ye çekilmesi suretiyle 2009 yılında son 60 yılın en büyük küresel krizine rağmen bir finansman sıkıntısı çekilmediğini, dolayısıyla uygulamanın başarılı olduğunu savunmuştur⁷⁰³. Fakat vergi konusunda ileri gelen uzman isimlerden ikisi olan Veysi Seviğ ve Vergi Konseyi Başkanı Mustafa Uysal' a konuyla ilgili değerlendirmeleri sorulmuş; her ikisi de Varlık Barışı'nın başarısız olduğu noktasında açıklamalarda bulunmuşlardır. Veysi Seviğ kişilerin beyana teşvik edilemediğini ve Hazine'ye böyle bir uygulama sonucu sadece 1.5 milyar TL gelir kaydedilmişse, Varlık Barışı uygulamasının başarısız olduğu vurgusunu yapmıştır. Mustafa Uysal ise Varlık Barışı uygulamasında bir anlamda Maliye'nin aba altında sopa gösterdiğini söylemiştir. Bu nedenle de kişilerin korktuğuna dikkat çekmiş, mükelleflerin kafasının karıştığını ve

⁷⁰² Hakan Üzeltürk, "Torba Kanun", Şubat, 2011, <<http://www.bumindogrusoz.com/yazdir.aspx?id=193>> (Erişim: 18.05.2013).

⁷⁰³ "Maliye Bakanı Şimşek: Varlık Barışı Başarılı Olmuştur", **Milliyet Gazetesi**, 04.01.2010, <<http://www.milliyet.com.tr/Ekonomi/SonDakika.aspx?aType=SonDakika&ArticleID=1181616>> (Erişim: 18.05.2013).

bir güvensizlik yaşadıklarını belirtmiştir. Varlık Barışının tam olarak anlatılmadığı o nedenle de gelen rakamların yetersiz kaldığını dile getirmiştir⁷⁰⁴.

Ülkemizde uygulanan son vergi affı düzenlemesi ise 2011 yılında uygulanan 6111 sayılı Kanunla çıkarılmıştır. Bu Kanunun da çıkarılma gerekçesi ekonomik gerekçelere dayanmaktadır. Affın ilgili olduğu yıl olan 2011 yılında vergi gelirleri tahsilatı bir önceki yıla göre enflasyondan arındırılmış olarak %9,6 oranında artış göstermiştir. 2010 yılında 39.6 milyar TL olan bütçe açığı, 2011 yılı sonunda yılsonunda bunun yarısında kalarak 17,4 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bu performans varlığını tamamen 25 Şubat 2011 tarihinde yürürlüğe giren ve kamuoyunda Yeniden Yapılandırma olarak anılan, 6111 sayılı Kanuna borçludur. Nitekim Maliye Bakanlığı'nın açıkladığı sonuçlara göre 6111 sayılı Kanun ile 2011 yılında gerçekleştirilen toplam gelir tahsilatı (vergi + teşebbüs mülkiyet + faiz, pay ve ceza) 13,3 milyar TL'dir. Bu rakam, 2011'de toplam bütçe gelirlerinin neredeyse % 5'ine tekabül etmektedir. Bütçe gelirlerine ve dolayısıyla bütçeye oldukça önemli bir katkının bu düzenleme ile geldiği anlaşılmaktadır⁷⁰⁵.

Af kanunlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini net olarak söyleyebilmek ne yazık ki zor görünmektedir. Bazı yıllarda af kanunlarıyla birlikte vergi gelirleri artış göstermiş, bazı yıllarda ise azalışlar meydana gelmiştir. Hatta affın gerekçesinin ekonomik nedenlerden olan gelir elde etme amacını taşımadığı bazı yıllarda bile af uygulaması sonucu vergi gelirlerinde artışın meydana geldiği görülmektedir. Bu değerlendirmenin sağlıklı olarak yapılabilmesi için vergi aflarından elde edilen tahsilatın net olarak bilinmesi gerekmektedir. Aynı şekilde bazı yıllardaki vergi gelirleri tahsilatında meydana gelen azalmalarında affın başarısızlığından kaynaklandığını söylemek zordur. Bu ilişkinin net olarak kurulabilmesi için af uygulamasından beklentinin ne olduğu ve belirlenen hedefe oranla elde edilen gelirin ne kadara ulaştığı bilinmelidir. Böylece af uygulamasının ne ölçüde başarılı ya da başarısız olduğu, beklentiye ne oranda karşıladığı değerlendirilebilecektir. Nitekim ülkemizde uygulanan af kanunlarında son üç af uygulaması dışında rakamsal verilere ulaşmak mümkün değildir. Türkiye'de vergi afları konusunda önemli eksikliklerden biri bu afların

⁷⁰⁴ Noyan Doğan, "Varlık Barışı, Mehmet Şimşek'in Söylediği Gibi Başarılı Oldu Mu?", **Referans Gazetesi**, 11.01.2010, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=149&HBR_KOD=135264> (Erişim: 18.05.2013).

⁷⁰⁵ "Ekonomik Görünüm", Ekonomik ve Mali Politika Genel Başkan Yardımcılığı, No: 21, Ocak, 2012, s.1, <<http://www.chp.org.tr/wp-content/uploads/2012/01/EkoGorunum21.pdf>> (Erişim: 18.05.2013).

sonuçlarına ilişkin istatistiki verilerin bulunmamasıdır. Bu durum da, vergi affı uygulamalarının mali anlamda başarılı olup olmadıklarının sınanmasını zorlaştırmakta ve hatta imkânsız kılmaktadır.

Tarihsel olarak bakıldığında da Türkiye’de uygulanan vergi aflarının sayısı fazla olmakla birlikte, afların kapsamında da yıllar içinde bir genişleme gözlenmektedir. Hükümetler ve mali idare; vergi aflarını “dertlere deva, kısa vadeli bir kazanç kapısı” olarak görebilmekte ve önceki uygulamaların başarı düzeylerini göz önünde bulundurmadan ve uzun vadede kayıpları değerlendirmeden bu uygulamalara gitmektedir. Dolayısıyla vergi afları Türkiye’de adeta bir “mali alışkanlık” haline gelmiştir. Bu durum kısa vadede gelir temin etme anlamında başarılı veya başarısız olsun; uzun vadede mükelleflerin uyum davranışlarını, mali idareye güvenini, adalet düşüncesini olumsuz etkilemekte ve uzun vade uyum ve uzun vade gelir etkileri üzerinde bozucu olabilmektedir⁷⁰⁶.

2.6.2. Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi

Kayıt dışı ekonomi, çok kısa bir cümleyle “devletin bilgisi dışında gerçekleşen ekonomik faaliyetler” olarak tanımlanabilir⁷⁰⁷. Genel anlamıyla kayıt dışı ekonomi, resmi kayıtlara girmeyen ve belgelendirilemeyen, yani milli muhasebe kayıtlarında görülmeyen, gayri safi milli hasıla büyüklüklerine yansımaya tüm faaliyetler olarak nitelendirilebilir. Konuya sadece vergi idaresi açısından bakıldığında ise kayıt dışı ekonomi; vergiden kaçınmak ya da vergi kaçırmak amacıyla vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkartılan tüm faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan yapılan bir diğer tanımlamada; vergi kaçırmak güdüsü ile, vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkarılan tüm faaliyetler kayıt dışı ekonomi olarak ifade edilmiştir⁷⁰⁸.

İşte vergi aflarında temel hedeflerden biri, kayıt dışı ekonomiyi de kayıt altına alacak bir vergi yapısını sağlamak iken, aksine sık sık başvurulmuş vergi afları bir sonraki vergi aflarının zeminini hazırlayacak şekilde vergilendirilmesi gereken gelirlerin kayıt dışına çıkmasına neden olmaktadır⁷⁰⁹. Ülkemizde nerdeyse her iki üç yılda bir vergi ya da sosyal güvenlik primi affı, ‘kolaylığı’ ya da ‘barışı’ adı altında uygulanan

⁷⁰⁶ Kovancılar, Çetin, **a.g.m.**, s.163.

⁷⁰⁷ Merve Önder, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Uluslararası Uygulamalar Işığında Çözüm Önerileri**, Mesleki Yeterlilik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2012, s.4.

⁷⁰⁸ Muharrem Erim (b), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Önerileri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz, 2004, s.422-444, < <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4595>> (Erişim: 08.05.2013).

⁷⁰⁹ Bülbül (b), **a.g.m.**, s.181-182.

vergi afları ile büyük bir teşvik sağlandığından, normal bir mükellef olmak ticari faaliyette de rekabet kaybı getirmektedir. Böylece aflar, kayıt dışılıkta kendini besleyen bir süreç yaratmaktadır⁷¹⁰. Çünkü zamanında vergisini ödeyenleri adeta "enayi" yerine koymak anlamına gelen afların en büyük olumsuzluğu, ulaşılması, hatta yaklaşılmaması zor olan vergi adaletini ortadan kaldırmasıdır. Vergi afları vergi ödemeyenler lehine sağladığı bu rekabet üstünlüğü nedeniyle de, kayıtlı ekonomiyi zor durumunda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirilmektedir⁷¹¹.

Nitekim ülkemizde vergi aflarının olumsuz sonuçlarına ve bekleneni veremediğine en somut örnek, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'dur. Bu kanunla önemli bir vergi tahsilatı amaçlanmış; yeniden kurulacak barışla, o tarihe kadar kayıt dışında kalan vergi mükelleflerinin kayda girerek, vergi kaçırmaktan vazgeçecekleri umulmuştur. Oysaki Kanunun yürürlüğe konulması vergi tahsilatının beklenen düzeye ulaşmasını sağlayamadığı gibi; ilgili takvim yılında, denetimlerde saptanan vergi kaçağı, bir önceki yıldakine oranla artarak, %173'den %214'e çıkmıştır⁷¹².

Daha eskilerden örnek verecek olursak; aynı durum matrah artırımını da içeren ve 1983 yılında yürürlüğe giren 2801 sayılı Kanun'dan sonra da meydana gelmiş, 1984 yılında kayıt dışı kaldığı tespit edilen matrah incelenen matrahın %128'i olarak gerçekleşmiştir. Halbuki affın yürürlüğe girdiği yıl bulunan kayıt dışı matrah farkı sadece %49.2'dir. Yine 1992 yılında yürürlüğe giren ve matrah artırımını da içeren 3787 sayılı Kanun'un çıkmasını takip eden 1993 yılında kayıt dışı tespit edilen matrah azalıyor gözükmesine karşılık 1994 yılında %130 gibi yüksek bir rakama yükselmiştir. Aynı yükselmeye stok aflarını içeren 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun sonrasında da rastlanılmaktadır⁷¹³.

Görüldüğü üzere ülkemizde, af kanunları ıslah edici olmaktan çıkmış, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomiyi özendirici bir duruma gelmiştir. Vergi afları popüler ifadeyle "bir kereye mahsus ve son defa" olmak üzere gündeme getirilmiş, tahsilatı hızlandırma amacıyla yapıldığı gerekçe gösterilmiş ancak, af beklentisi

⁷¹⁰ Uğur Gürses, "Kayıt Dışı Gelirlere Yüze 2'lik Krema", **Radikal Gazetesi**, 26 Nisan 2013, <http://www.radikal.com.tr/yazarlar/ugur_gurses/kayitdisi_gelirlere_yuzde_2lik_krema-1131143> (Erişim: 08.05.2013).

⁷¹¹ Yusuf Karakoç, "Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)", **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004, s.94.

⁷¹² Turgut Candan, "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp Ve Kaçağının Değerlendirilmesi", **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004, s.272.

⁷¹³ Bülbül, Karadeniz, **a.g.m.**, s.809.

nedeniyle mükelleflerin ödemelerini geciktirmeleri ile sonuçlanmıştır⁷¹⁴. Yani Türkiye’de mükelleflerin zihnindeki af beklentisi onların kayıt dışı ekonomiye yönelmesine sebep olan en önemli etkilerden birisidir. Af çıkacağı beklentisinde olan mükellef, vergisini, primini vs. yükümlülüklerini af çıktığında ödeyeceğini hesaplamakta ve bu yüklerin karşılığı olan miktarı ise yatırımda kullanarak kârlı çıkacağını düşünebilmektedir⁷¹⁵.

1997 yılında İstanbul Sanayi Odasının üyeleri üzerinde yaptığı bir araştırma vergi aflarının vergi kayıp ve kaçacağı üzerine etkisi açısından önem taşımaktadır. Yapılan araştırmaya göre; vergi kaçırma rol oynadığı düşünülen on neden verilmiş ve bu faktörlere sanayicilerin katılım oranları gösterilmiştir. Anket sonuçlarına göre belirlenen faktörlere sanayicilerin katılım oranları; vergi yükünün adil dağılmadığı inancı %94, ödenen vergilerin etkin kullanılmadığı inancı %90, vergilemede enflasyondan doğan kazançların vergi dışı kalmasını sağlayan düzenlemelerin yetersizliği %88, vergi oranlarının yüksek oluşu %87, vergilendirmede af ve erteleme gibi haksız uygulamalar %80, giderlerin çok sınırlı ölçüde dikkate alınması %70, az vergi ödeyerek rekabet gücünü artırma isteği %62, sermaye birikim yapma arzusu %58, ilke olarak vergi ödemeyi benimsememe %69, mükellef olmanın getirdiği maliyet ve bürokrasiden kaçınma %66 şeklinde gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere; katılımcıların %80’inin vergilendirmede af ve erteleme gibi haksız uygulamaların vergi kaçırma teşvik ettiği düşüncesinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır⁷¹⁶. Bu sonuç vergi aflarının kişileri vergi kaçırma teşvik ettiği düşüncesini destekler nitelikte bir sonuçtur ve vergilemede af ve erteleme gibi haksız uygulamalar kişilerin vergi ödevlerine karşı tutumlarını olumsuz yönde etkileyebilecektir.

Denizli İlinde Hilmi Çoban tarafından 1200 mükellef arasında yapılan bir anket çalışması da; vergi affı beklentisi ile ilgili sorunun cevabında ankete katılan mükelleflerin, % 70,7’sinin tekrar bir vergi affının çıkacağına inanmakta olduğunu göstermektedir. Mükelleflerin % 29,3’ ü ise tekrar bir vergi affının çıkacağına inanmamaktadır. Mükelleflerin tekrar bir affın çıkacağı konusundaki bu inancı da, ileriki dönemler için yakalanma olasılığını azalttığından vergi kaçırma teşvik eder

⁷¹⁴ Nihat Işık, Mustafa Acar, “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, 2003, s.121.

⁷¹⁵ İbrahim Halil Sugözü, “Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği)”, **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 19, 2010, s.184.

⁷¹⁶ Bülbül, Karadeniz, **a.g.m.**, s.810.

nitelikte olacağı sonucuna varılması mümkündür. Çünkü bu sonuç; kötü niyetli mükelleflerin vergi affı çıkacağı beklentisinin verdiği cesaretle vergi kaçırmaya devam edeceği, bunun yanı sıra iyi niyetli mükelleflerin de kendilerini cezalandırılmış olarak gördükleri için bu cezadan kurtulmak adına vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışı içerisine girebilecekleri beklentisini doğurmaktadır⁷¹⁷.

Manisa İlinde Naci B. Muter, Süreyya Sakınç ve Kemal Çelebi tarafından yapılan ve mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını araştıran farklı bir anket çalışmasında da; vergi kaçırma davranışının değerlendirilmesine göre vergi affına karşı tutum incelendiğinde, vergi kaçırma davranışını hoş görmeyen mükelleflerin vergi affı uygulamasına karşı tutumları olumsuz olarak belirlenmiştir. Vergi kaçırma meslektaşlarına şiddetli tepki gösterenlerden, bunu kurnaz bir tacirin davranışı olarak görüp tamamen benimsemiş olan mükelleflere doğru gidildikçe “vergi affı uygulamasına karşı” olanların oranı düşmektedir⁷¹⁸. Yani çalışma sonuçları, vergi kaçırma davranışını benimseyenlerin paralel olarak vergi affı uygulamasını da benimsediklerini ortaya koymuştur.

2.6.3. Vergi Ahlakına Etkisi

Vergileme literatüründe “İnsanlar niçin vergi öderler?” sorusu üzerinde ilgiyle durulmaktadır. Bunun nedeni vergilerin sadece yasal zora dayalı olarak ödendiği düşüncesinin mükelleflerin tutum ve davranışlarını açıklamakta yetersiz kalmasıdır. Çünkü vergi denetimleri bu zorlamayı sağlayacak yeterlilikte olmamasına rağmen birçok insan düzenli olarak vergilerini ödemektedir. İnsanların vergi ödemelerini sağlayan başkaca faktörlerin de olduğu artık genel kabul görmüş bir yaklaşımdır. Yakalanma riski olmamasına rağmen insanların gönüllü bir şekilde vergilerini ödemelerini yani vergiye gönüllü uyumlarını açıklayan en önemli husus vergiye karşı “içsel motivasyon” olarak ifade edilen “vergi ahlakı”dır⁷¹⁹.

En genel haliyle vergi ahlakı mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır olarak tanımlanabilir. Bu tanımda ahlak kavramı felsefi ya da teolojik bir kavram olarak değil, toplumun ortak olarak benimsediği erdemli davranışlar

⁷¹⁷ Hilmi Çoban, **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme; Denizli Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Denizli, Ağustos, 2004, s.148-149.

⁷¹⁸ Muter, Sakınç, Çelebi (b), **a.g.e.**, s.42.

⁷¹⁹ Tosuner, Demir, **a.g.m.**, s.357.

şeklinde kullanılmıştır⁷²⁰. Bir başka tanıma göre ise vergi ahlakı kişileri vergilerini ödemeye iten içsel bir etken olarak düşünülebilir. Vergi ahlakı vergilerini ödemek için bireylerin rızalığı ya da ahlaki yükümlülüğüdür. Ayrıca vergi ahlakı; ahlaki pişmanlığı ya da vergilerdeki dolandırıcılığı kapsayan suçluluğu da içerir. Eğer bir vergi mükellefinin pişmanlığı ya da suçluluk duygusu güçlü ise, vergileri ödeme yönündeki istekliliği daha fazla olacaktır⁷²¹.

Vergi ahlakının gelişmişliğinde eğitim, kültür seviyesi gibi birçok faktörün etkisi bulunmakta olup, verginin mükelleflerce nasıl algılandığı büyük önem taşımaktadır. Ülkemizde vatandaşların %97'si, ödedikleri vergilerin layıkıyla gerekli yerlere sarf edildiğine inanmamaktadır⁷²². Bu durumda da akla gelen iki soru vardır: Vergi bir ödev midir? Yoksa bir karşılık mıdır? Olması gereken cevap verginin bir ödev olduğudur. Çünkü bir vatandaş; devlet benim ne iç ya da dış güvenlik, sağlık, adalet ve eğitim hizmetimi görsün ve ne de benden vergi alsın diyemediği gibi; devletten, verdiği vergi tutarı kadar kendisine hizmet yapılmasını da isteyememektedir. Eğer mükellefler vergileri bu şekilde kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılayacak olursa, özellikle Türkiye gibi gelirlerinin büyük kısmı borçlara ve bunların faizlerine giden bir ülkede mükellefler yaptıkları ödemenin karşılığını alamayacaklardır. Bundan dolayı mükelleflerin vergilerin bir ülke için önemini çok iyi algılamaları gerekmektedir. Ülkemizde verginin bir vatandaşlık görevi olması olgusunun yeterince gelişmemesi, mükelleflerin vergisel görevlerini eksik veya hiç yapmama yönündeki davranışlarını kolaylaştırmaktadır. Vergileri bir hizmet karşılığı olarak algılayan ve sık sık vergi aflarıyla vergi ödeme görevini yerine getirmeyenlerin kurtarıldığını gören mükelleflerin vergi ahlakı zayıflayacak ve onlar da ödevlerini tam olarak yerine getirmemeye başlayacaktır⁷²³.

Yani ülkemizde zaten vergilerin sık sık başvuru alan vergi afları vergi ahlakını olumsuz etkileyen bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi cezalarının affedilmesi vergi gelirlerini kısa vadede arttırsa bile, uzun vadede vergi ahlakını zedeleyici bir işlev görecektir. Çünkü vergi affi, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen

⁷²⁰ Ufuk Gencel, Elif Kuru, "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 20, 2012, s.33.

⁷²¹ Ali Rıza Gökbunar, Sibel Selim, Halit Yanıkkaya, "Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 18, Sayı: 63, 2007, s.71.

⁷²² Şükrü Kızılot, "Niçin Vergi Toplanmıyor?", **Hürriyet Gazetesi**, 21 Ekim 2004, <<http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2004/10/21/540483.asp>> (Erişim: 06.05.2013).

⁷²³ Eker, **a.g.t.**, s.49.

yükümlüyü ‘irrasyonel’, vergi kaçakçısını ise ‘rasyonel’ davranır duruma sokmaktadır. Yani vergi afları vergi ahlakına sahip olan, vergisel yükümlülüklerini yerine getirerek vergisini gerektiği gibi ödeyen dürüst vatandaşı cezalandırırken, yapmayanları ise ödüllendirilmekte; bu durum da kişilerin vergiye karşı tutumlarını etkileyerek vergi kaçırmaya ve ödememeye teşvik etmektedir⁷²⁴.

Bunu yanı sıra vergi aflarının vergi ahlakı üzerine ilk bakışta kesinlikle olumsuz etkisi olacaktı gibi gözüktü de yapılan araştırmalar sonucunda olumlu etkilerinin de olduğu görülmüştür. Ama bu olumlu etkilerin alınabilmesi için uyulması gereken önemli şartlar vardır. Bu şartlardan ilki, af ile birlikte ciddi bir denetimin getirilmesidir. Af geçmişi bir çizgi çekilip, mükelleflere yeni bir döneme başlama konusunda yeni bir motivasyon verilirken; denetimin sıkılaştırılması yoluyla, af öncesinde de ödevlerini yerine getiren mükelleflerin, vergi kayıp kacağı konusundaki endişeleri giderilmektedir. Diğer şarta gelince, afların her nesilde sadece bir defa yapılmasıdır. Zira birden fazla yapılacak olan af, dürüst mükelleflerin motivasyonlarını kıracaktır⁷²⁵.

Sonuç olarak vergi aflarını vergi ahlakı üzerinde olumsuz etkiler meydana getirirse de bazı şartlara uyulması halinde bu etkiler meydana gelmeyecektir. Vergi afları sonrasında denetim mekanizmasının geliştirilmesi, dürüst mükelleflerin vergi kaçakları üzerine endişelerini giderecek ve adaletsiz bir uygulamaya maruz kaldıkları düşüncesini ortadan kaldıracaktır. Vergi aflarının bir defaya özgü olarak uygulanması yoluyla da, kişilerin ileriki dönemlerde af beklentisi içinde olmaları önlenerek, böylelikle vergiye karşı “nasılsa vergi affı çıkar” düşüncesinin önüne geçilerek vergi ahlaklarında meydana gelecek erozyonlar engellenecektir.

2.6.4. Vergide Adalet ve Eşitlik İlkesine Etkisi

Anayasanın 73. maddesinde, “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü yer almaktadır. Buradaki herkes ibaresiyle, ödeme gücü olan ve vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayla ve hukuksal durumla ilişki kuranlar kastedilmektedir. Bu yönde vergi adaleti, belirli bir toplumda belli bir toplam vergi yükünün, o toplumu oluşturan bireyler arasında adil olduğu varsayılan bir biçimde dağıtılması olarak kabul edilir⁷²⁶. Vergi adaletinin sağlanması açısından göz önünde tutulması gereken en önemli ilke, kanun önünde

⁷²⁴ Tunçer (a), **a.g.m.**, s.107-108.

⁷²⁵ Hakan Gürsoy, “Vergi Ahlakı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım, 2012, s.67.

⁷²⁶ Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık, 2011, s.22.

herkesin eşit tutulması ve vergi yüküne ilke olarak bütün toplum bireylerinin katılmasıdır⁷²⁷. Ayrıca Anayasa'nın 10. maddesinde, "Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi, düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle aynı gözetilmeksizin kanun önünde eşittir" denilmektedir. Bu kapsamda kişiler, kanunların getirdiği ödev ve yükümlülükler ile sağlanan haklar açısından eşittirler.

İşte vergi kaçırarak, peçeleyen ya da diğer şekillerde vergisini ödemeyen mükellefler; herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü oldukları hükmüne karşı gelmektedir. Ayrıca kanunların getirmiş olduğu ödev ve yükümlülükler karşısında eşit durumda bulunan mükellefler vergi aflarının çıkarılmasıyla bu eşitliği yitirmektedir. Çünkü vergisini ödemeyip hakkında cezai işlem yapılan mükellefler, vergi afları ile tabir yerinde ise avantajlı konuma gelmektedirler. Böylece vergi afları, yatay ve dikey eşitlik terimlerini de vasıfsız kılmaktadır⁷²⁸.

Bu durumda daha çok siyasi bakış içinde malzeme haline getirilmiş eşitlik ilkesini geniş bir alanda bozan özellikle vergi asıllarını ortadan kaldıran vergi afları, Türk Vergi Hukuku'nun adil vergilendirme yapmasının önündeki en büyük engellerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Sistemde reform niteliğinde bir değişim meydana getirildiğinde vergi aflarına başvurulmasının teknik ve ekonomik gerekçeleri olabilir. Vergi afları eski hukukun kalıntılarını temizlemek adına kısmen kabul edilebilir. Ancak, Türk Vergi Sistemi'nde reform niteliğinde hiçbir değişiklik meydana getirilmeden vergi aflarına yönelik kanun çıkartılması sıklıkla gözlenen bir durumdur. Vergi afları adeta tahsilat kanunu haline dönüşmüş ve bu amaçla kullanılan kurum niteliğine bürünmüştür. Vergi afları vergi ödevini kendisi açısından her türlü olumsuzluğa rağmen büyük bir fedakârlıkla yerine getiren mükellefler aleyhine büyük bir haksızlık yaratmakta⁷²⁹, vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler açısından adil bir uygulama olmamaktadır. Çünkü vergi afları, ödemekle yükümlü oldukları vergiyi faizsiz kullanıp daha sonra yine aynı miktarda vergi ödeyenleri ödüllendirirken, vergi borçlarını vadesinde kendi iradeleriyle ödeyenler ve stopaj usulü ile vergilendirilenleri cezalandırmaktadır⁷³⁰. Yani

⁷²⁷ Bülül (b), **a.g.m.**, s.181.

⁷²⁸ Ersan Öz, Selçuk Buyrukoğlu, "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi Ve Manevi Erozyonlar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 296, Mayıs, 2013, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4381>> (Erişim: 07.05.2013).

⁷²⁹ Kargı, Yüksel, **a.g.m.**, s.38.

⁷³⁰ Burcu Gediz Oral, Ferhan Sayın, "Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 52, 2009, s.154.

özellikle vergi affı çıkmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellefler adına bir adaletsizlik söz konusu olmaktadır. Bu da vergide eşitlik ilkesine zarar vermektedir. Hem iyi niyetli ve vergisini zamanında ödeyen vergi mükellefleri, hem de aftan önce vergisini cezası ile birlikte ödeyenlere nazaran hiç vergi ödememiş olanlar arasında bir adaletsizlik durumu doğmaktadır. Böylece vergi aflarıyla, vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü ortaya çıkacak, bu da kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakarak kayıtsız ekonomiyi özendirebilecektir⁷³¹.

Yani vergi kaçırana yönelik çıkarılan vergi afları bu yönleriyle adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyici nitelikte olmasının yanı sıra mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını da değiştirerek, haksızlığa uğramış olma psikolojisiyle görevlerini yerine getirmekten kaçınmalarına neden olmaktadır. Vergi aflarının nedeni, vergi adaletini sağlamak olması gerekirken aksine görüldüğü gibi vergi adaletini bozmaktadır. Bu nedenle, vergi adaletinin sağlanması açısından vergi veren ve bu bilince ulaşmış bir toplum yerine; daha çok vergi toplamak isteyen ve bu uğurda her şeyi göze alan bir devlet anlayışı ortaya çıkmıştır⁷³².

Mükelleflerin vergi sistemini adaletsiz olarak algılamalarının çıkarılan af uygulamalarıyla bağlantılı olduğunu düşünmeleri bir anket çalışmasıyla da ortaya konmuştur. Manisa Merkez İlçe’de Güneş Çetin tarafından, çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunan vergi mükellefleri ile yapılmış olan bir anket çalışmasına göre; Türk Vergi Sisteminin adil bulunup bulunmamasıyla, vergi affı uygulamalarına karşı oluşan düşünce arasındaki bağ anlamlı bulunmuştur. Türk Vergi Sistemini adil bulmayanların % 58.9’ u vergi affı uygulamasına tamamen karşı; %31.6’sı bir defa, % 9.6’sı periyodik olarak uygulanmasından yanadırlar. Vergi sistemini adil bulmayanların % 58.9’ luk çoğunlukla vergi affı uygulamalarına tamamen karşı olması, verginin adaletsiz olmasında vergi affı uygulamalarının etken olabileceğini göstermektedir⁷³³.

Denizli İlinde Hilmi Çoban tarafından 1200 mükellefe vergi aflarıyla ilgili uygulanan bir anket çalışmasının sonuçlarına göre de; ankete katılan mükelleflerin vergi afları hakkındaki düşünceleri arasında en büyük payı % 53 ile “dürüst mükellefleri cezalandırıyor” şikâyeti almıştır. Mükelleflerin % 27’si ise vergi aflarının devlete olan güveni sarstığına inanmaktadır. Mükelleflerin sadece % 20’lik bir kısmı vergi aflarının

⁷³¹ Kargı, Yüksel, **a.g.m.**, s.39.

⁷³² Bülbül (b), **a.g.m.**, s.181.

⁷³³ Çetin, **a.g.m.**, s.181-182.

yararlı olduğunu düşünmektedir. Bu bağlamda vergi aflarının mükellefler tarafından olumsuz ve adaletsiz bir uygulama olarak algılandığı kabul edilebilir⁷³⁴.

Adana Seyhan Vergi Dairesine kayıtlı Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve basit usule tabi 1040 mükellef üzerinde vergi aflarının etkisini tespit etmek amacıyla Zeki Doğan ve Ramazan Besen tarafından yapılan bir çalışma da benzer sonuçları ortaya koymaktadır⁷³⁵. Verilerin analizinde 5’li likert ölçeği kullanılmış, ölçeğin değerlendirilmesinde dağılım ortalaması; 0 – 1.24’e kadar olanlar en önemsiz (kesinlikle katılmıyorum / çok gereksiz), 1.25 – 2.24’e kadar olanlar önemsiz (katılmıyorum / gereksiz), 2.25 – 3.24’e kadar olanlar ne önemli ne önemsiz (ne katılıyorum ne katılmıyorum / ne gerekli ne gereksiz), 3.25 – 4.24’ e kadar olanlar önemli (katılıyorum / gerekli), 4.25 ve üstü olanlar en önemli (kesinlikle katılıyorum / çok gerekli) şeklinde yorumlanmıştır⁷³⁶. Çalışmada “af adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler” görüşüne, gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.04 ile) katılıyorum, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.06 ile) katılıyorum ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.86 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, affın adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz şekilde etkilediği görüşüne katıldıkları sonucunu ortaya koymaktadır⁷³⁷.

Ayrıca 2003 yılında Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından yeniden görüşülmek üzere TBMM’ne gönderilen 4792 sayılı Vergi Barışı Kanunu veto gerekçesinin üçüncü maddesinde; “Ülkemizde 1980-2000 yıllarında 11 kez af yasası çıkarılarak ortalama iki yılda bir vergi affına başvurulması, bu kurumu gelenekselleştirmiştir. Bu durum, bir yandan vergi suçlarının işlenmesini özendirilmekte ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltmakta; öte yandan da, vergisini zamanında ödeyen yurttaşların adalet duygusunu incitmekte ve güvenini sarsmaktadır.” ifadelerine yer verilmiştir⁷³⁸. Bu ifadeler de vergi aflarının kişilerin adalet duygusunu zedeler nitelikte algılandığına bir örnek olarak gösterilebilir.

Sonuç olarak, Cumhuriyetten günümüze kadar sayısız vergi affı çıkarılan ülkemizde de vergide adalet ve eşitlik ilkelerinden bahsetmek çok zordur. Geleceği düşünmek yerine günü kurtarmak amacını güden, devletin geleceğinden çok siyasi geleceklerini ön planda tutan iktidarlar, bir vergi reformunun önünü açmak yerine

⁷³⁴ Çoban, **a.g.t.**, s.149.

⁷³⁵ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.115.

⁷³⁶ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.119.

⁷³⁷ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.147.

⁷³⁸ <<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss53m.htm>> (Erişim: 17.05.2013)

çoğunlukla gelir elde etmek ve mükelleflere şirin görünmek amacıyla vergi aflarına başvurmuşlar adalet ve eşitlik ilkelerini hiçe saymışlardır⁷³⁹. Oysa hukuka aykırılığın her düzeyde mutlaka bir yaptırımının olması gerekir. Hukuk devletinin amacı haksızlık üretmek değil, adaleti sağlayıcı düzenlemeler yapmaktır⁷⁴⁰.

2.6.5. Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi affının karşısında olan görüşlerde de ele alındığı gibi, vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumu üzerine etkileri olduğunu söylemek mümkündür. Vergi mükelleflerinin kendi rızaları ile doğru beyanda bulunarak vergilerini ödemeleri literatürde “Tax Compliance”, “vergi ödeme istekliliği” veya “vergiye gönüllü uyum” olarak ifade edilmektedir⁷⁴¹.

Vergi uyumu; mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin yürürlükte olan vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesidir. Bir başka deyişle vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmeleridir. Örneğin, Gelir Vergisi uygulamasında, bir mükellefin gelirinin yarısını beyan etmesi halinde, bu mükellefin vergi uyumu % 50 olacaktır⁷⁴².

Vergi uyumsuzluğu ise; yukarıdaki tanımda belirtilen standartlara aykırı olarak, vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini hem de yüksek gösterilmesini içerir. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün, cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmesini de kapsar. Ancak, mükellefin, ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla, mali işlemlerini yasalara uygun olarak yapılandırması vergi uyumsuzluğu değildir⁷⁴³.

Vergi uyumu; vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, vergi yönetiminin etkinliği, vergi afları ve vergi ahlâkı gibi bir dizi faktör ile etkileşim

⁷³⁹ Eker, **a.g.t.**, s.52.

⁷⁴⁰ Kargı, Yüksel, **a.g.m.**, s.38.

⁷⁴¹ Tülin Canbay, Güneş Çetin, “Vergiye Uyum Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2007, s.53.

⁷⁴² Niyazi Özpehriz, “Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 283, Mart, 2005, s.90.

⁷⁴³ Mehmet Tunçer (c), “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi Ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 57, Sayı: 3, 2002, s.159.

halindedir⁷⁴⁴. İşte bu faktörlerden biri olan ve Türkiye’de sıklıkla uygulamaya koyulan vergi afları; bu uygulamalardan uzak ve özellikle vergisini düzenli ödeyen mükellefin gönüllü uyumunu düşüren bir uygulamadır. Mükelleflerin vergi affı ile ilgili adalet anlayışları vergi affı sonrası verecekleri uyum kararları üzerinde etkili olduğundan, vergi affının uzun vadeli sonuçları dikkate alındığında mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde yaratabileceği önemli negatif etkiler bulunmaktadır⁷⁴⁵.

Sık sık vergi affının uygulanması, gelecekte de vergi aflarının gerçekleşebileceği yönünde beklentileri beraberinde getirebilecektir. Bu durum, şüphesiz, mükelleflerin vergi kanunları ve uygulamasına ilişkin uyumunu azaltan bir unsur olmaktadır⁷⁴⁶. Ülkemizde de köklü vergi reformlarıyla birlikte ve bir defalığına uygulanmak yerine, sık sık ve çok da geçerli olmayan gerekçelerle yürürlüğe konulan vergi afları; yeni af beklentilerine neden olması ve vergi sistemine yönelik eşitsizlik düşüncelerini artırması gibi nedenlerle, kısa dönemde beklenen vergi gelirlerini artırıcı etkiyi doğurmadığı gibi; uzun dönemde de vergi yasalarına olan uyumu azaltıcı bir etki yapmaktadır⁷⁴⁷.

Vergi afları çok sık başvuru alan bir yöntem haline geldiğinde, vergisini düzenli olarak ödeyen yükümlüler açısından haksızlık olarak değerlendirilmekte ve vergi uyumlarını düşürmektedir. Trakya Bölgesi’nde Selçuk İpek ve İlknur Kaynar tarafından yapılan çalışma itibarıyla, katılımcıların oldukça büyük bir kısmı vergi aflarına kriz dönemleri haricinde başvurulmaması gerektiğini düşünmektedir. Ayrıca katılımcılarda vergi aflarının vergi kaçakçılığını arttırdığı yönünde oldukça yaygın bir düşünce de mevcuttur. Bunlarla beraber katılımcılara göre, yakın zamanda vergi affının çıkarılacağı bilmesi veya vergi affı beklentisinin yüksek olması vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesine neden olabilecektir. Nitekim katılımcıların %80,1’i vergi aflarının çıkarılmasının bilmesi durumunda veya böyle bir beklentinin varlığı halinde vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmeyeceğini belirtmiştir. Diğer taraftan vergi afları dürüst yükümlülerde, cezalandırıldıkları hissini uyandırabilmektedir. Yükümlüde bu yönde oluşacak bir duygu ise vergi kayıp ve

⁷⁴⁴ M. Erkan Üyümez, “Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 49, Ağustos, 2007, s.392-409, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7870&arananKey=M.%20ERKAN%20%C3%9CY%C3%9CMEZ>> (Erişim: 08.05.2013).

⁷⁴⁵ Elif Tuay, İnci Güvenç, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, **Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını**, Yayın No: 51, Kasım, 2007, s.140.

⁷⁴⁶ Oral, Sayın, **a.g.m.**, s.156.

⁷⁴⁷ Mehmet Tunçer (d), “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs, 2002, s.105.

kaçaklarının artmasına neden olabilmektedir. Yapılan araştırma da göstermektedir ki Trakya Bölgesi'nde yaşayan yükümlülerin %85'i, vergi afları sonucunda dürüst yükümlülerin cezalandırıldığını düşünmektedir⁷⁴⁸. Çalışma sonuçları bu duyguya kapılan ve sürekli af beklentisi içerisinde olan mükelleflerin vergiye uyumlarının düşeceğini göstermektedir.

Adana Seyhan Vergi Dairesine kayıtlı Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve basit usule tabi 1040 mükellef üzerinde vergi aflarının etkisini tespit etmek amacıyla Zeki Doğan ve Ramazan Besen tarafından yapılan bir çalışma da benzer sonuçları ortaya koymaktadır⁷⁴⁹. Verilerin analizinde 5'li likert ölçeği kullanılmış, ölçeğin değerlendirilmesinde dağılım ortalaması; 0 – 1.24'e kadar olanlar en önemsiz (kesinlikle katılmıyorum / çok gereksiz), 1.25 – 2.24'e kadar olanlar önemsiz (katılmıyorum / gereksiz), 2.25 – 3.24'e kadar olanlar ne önemli ne önemsiz (ne katılıyorum ne katılmıyorum / ne gerekli ne gereksiz), 3.25 – 4.24' e kadar olanlar önemli (katılıyorum / gerekli), 4.25 ve üstü olanlar en önemli (kesinlikle katılıyorum / çok gerekli) şeklinde yorumlanmıştır⁷⁵⁰. Mükellefler, “vergi afları vergi uyumuna etkiyi azaltır” görüşüne gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.03 ile) katılıyorum, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.96 ile) katılıyorum ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.90 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Elde edilen bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarının vergiye olan uyumu azaltacağı yönünde ortak bir görüşe sahip olduklarını göstermektedir⁷⁵¹.

Gerçek şudur ki; vergi afları, vergisini zamanında ödemeyen ve hatta vergi suçu işleyenlere bir avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle, sık sık çıkarılan vergi afları, yükümlüleri vergilerini zamanında ödemeleri konusunda isteksiz davranmaya yöneltmektedir. Hatta vergi ödememe konusunda cesaretlendirmektedir. Dürüst vergi yükümlüleri, vergi affını adil olmayan bir uygulama olarak düşündükleri için vergi affı sonrası vergi uyumları azalmaktadır. Bu nedenle bu kadar sık aralıklarla vergi aflarının çıkarılması, vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmiş olan yükümlüleri rahatsız

⁷⁴⁸ Selçuk İpek, İlknur Kaynar, “Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, No: 1, 2012, s.250.

⁷⁴⁹ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.115.

⁷⁵⁰ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.119.

⁷⁵¹ Doğan, Besen, **a.g.e.**, s.148.

etmekte, dolayısıyla vergi sistemine, vergi idaresine, vergilendirmedeki adalete, kısacası devlete olan güveni azaltmaktadır⁷⁵².

Vakıf 2000 tarafından 19.11.2009 günü TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesinde düzenlenen “Vergi İdaresi, Vergide Adalet ve Reform” konulu panelde konuşan 61. Hükümet Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek, vergi afları konusunda, Türkiye’de her dönemde vergi affı yapıldığını, bu afların vergiye uyumu ciddi şekilde bozduğunu belirtmiştir. Ayrıca Bakan, “Her ne kadar şimdi aflar için nitelikli çoğunluk gerekiyorsa da aslında belki de af yapılamayacağını, anayasada çok açık bir şekilde ifade etmek, belki de anayasanın değiştirilmez maddeleri arasına sokmak lazım” şeklinde bir ifade kullanmıştır. Bu ifadesi ile bakan, vergi aflarının olumsuzluklar taşıdığını, bunun önüne geçilebilmesi için gerekirse anayasaya hüküm koyulması gerektiğini de ifade etmiştir⁷⁵³.

⁷⁵² Harun Yeniçeri, “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004, s.912.

⁷⁵³ Kargı, Yüksel, **a.g.m.**, s.40.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde bir devletin kendi sınırları içinde yaşayan vatandaşlara sunmak zorunda olduğu hizmetleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu sürekli ve sağlam gelir kaynaklarından en önemlisi vergilerdir. Devlet ve vatandaşlar arasında ortaya çıkan vergi ilişkisinde her iki tarafın yetki ve ödevleri de kanunlardan doğmaktadır. Bu borç/alacak ilişkisini sona erdiren doğal yöntem mükelleflerin vergi borçlarını kanunlarda belirlenen şartlara uygun şekilde ödemeleridir. Ancak bazı durumlarda mükellefler vergi borçlarını ödemeseler bile vergi borçları ve cezaları çeşitli kanuni nedenlerin gerçekleşmesiyle sona ermektedir. Bu nedenlerden zamanaşımı, uzlaşma, terkin, hata düzeltme ve vergi afları hem vergi aslı hem de vergi cezalarını kısmen veya tamamen sona erdirmektedir. Bunlara ek olarak pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, yanılma ve ölüm halleri sadece vergi cezalarını ortadan kaldıran veya hafifleten nedenlerin arasında yer almaktadır.

Aslında bu nedenlerden terkin, yanılma, hata düzeltme ve ölüm dışında kalanlar bir nevi, vergi alacağının devletin önemli bir gelir kaynağı olması sebebiyle ödenmeyen vergi borçlarının en azından bir kısmının tahsil edilmesini sağlamak amacıyla yönelik olarak düzenlenmiş uygulamalardır. Terkin, vergi borcu ve cezalarını tüm sonuçlarıyla ortadan kaldıran tek taraflı bir idari işlemdir. Bu işlem belirli şartların taşınması halinde; doğal afetler nedeniyle, tahakkuktan vazgeçilmesi nedeniyle, tahsil imkânsızlığı nedeniyle, düzeltme ve reddiyat nedeniyle ve yargı kararları nedeniyle uygulanmaktadır. Hata düzeltme ise vergilendirme sürecinde, vergi kanunlarının uygulanması esnasında yükümlü veya idarenin lehine veya aleyhine yapılan hataların yargı yoluna başvurmaksızın hatayı yapan vergi dairesi tarafından kaldırılmasına dönük bir idari işlemdir. Böylece vergi borcu ve cezaları ile ilgili yapılan hatalar düzeltilmektedir. Ölüm zaten kişiliğin sona erdiği bir durumdur ve cezaların şahsiliği gereği mükellefin ölmesi halinde vergi cezaları ortadan kalkmaktadır. Vergi borcu ve cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran bu hallerden asıl dikkat çeken ve çeşitli eleştirilere maruz kalan uygulamalar; uzlaşma, zamanaşımı, pişmanlık ıslah müessesesi ve vergi afları uygulamalarıdır.

Uzlaşma kurumu; mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlamak ve devlet ile mükellefler arasındaki uyuşmazlığı kısa yoldan çözmek üzere

vergi hukukumuzda uygulama alanı bulan bu müessesenin hem belli avantajları hem de dezavantajları bulunmaktadır. Devlet ile mükellefler arasında bulunan uyuşmazlığın çözümü için yargı sürecine başvurulmasıyla, her iki taraf için de ek masraf ve zaman kaybı oluşacaktır. Her iki tarafında kendisinden belirli ödünler vererek uzlaşma müessesesi ile uyuşmazlığı sonlandırmayı tercih etmeleri halinde, katlanılacak bu ek maliyetler ortadan kalkacak, mükellefler ve idare arasında karşılıklı bir güven tesis edilecektir. Bunun yanı sıra devlet belki de hiç tahsil edemeyeceği alacağının en azından belirli bir kısmını gelirlerine katmış olacaktır. Fakat bu müesseseye getirilen en önemli eleştiri devletin egemenlik gücünü kullanarak tahsil edeceği vergiler üzerinden pazarlığa oturmasıdır. Bu vergilerin yasallığı ilkesiyle bağdaşmayan bir durumdur. Vergiyi pazarlık konusu yaparak devletin egemenlik gücünün zayıflatılması, mükellefleri hep ödemedikleri vergi ve cezalar üzerinden bu beklenti içine sokabilecek ve vergi ödevlerini eksik yerine getirmelerine sebep olabilecektir. Ayrıca bu müessese ile mükellefler arasındaki eşitliğinde vergisini zamanında ve kanunlara uygun şekilde ödeyen mükelleflere yönelik olarak bozulması söz konusudur. Ayrıca uzlaşmayla birlikte uzlaşma komisyonlarına uzlaşılacak miktar konusunda bir sınırın getirilmemesi ve mükellef ile idare arasında sınırsız uzlaşma olanağının bulunması bu uygulamayı subjektif bir işlem haline dönüştürmektedir. Böylelikle bazı durumlarda aynı şartlar altında uzlaşma müessesesinden yararlanan yükümlüler arasında da eşitsiz uygulamaların vukuu bulunduğu görülmektedir. Tüm bunlar uzlaşma kurumunun eleştiriye açık yönleridir. Bu nedenle uzlaşma müessesesinin sınırlarının iyi çizilmesi ve kurallarının net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırı, kanunlarla daha belirgin şekilde ortaya konmalı ve uygulamadaki keyfilik azaltılmalıdır. Böylelikle subjektif uygulamalardan kaçınılarak vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerini göz önünde bulundurulacak, mükelleflerin devlete olan güven duygularının sarsılmasının önüne geçilecektir.

Aynı şekilde zamanaşımı müessesesi ile ilgili de benzer olumlu görüşler ve eleştiriler mevcuttur. Zamanaşımı müessesesi ile kanunda belirlenen sürelerin geçmesi sonucu devletin vergi alacağı ve vergi cezalarını talep hakkı ortadan kalkmakta, devletin vergi alma yetkisi kanunlarla süre olarak sınırlandırılmaktadır. Bununla devletin alacağını izleme konusunda daha titiz davranması amaçlanmaktadır. Keza devletin de tahsili uzun süre gecikmiş vergileri izlemesi, gerektireceği giderler yönünden uygun olmamaktadır. Çünkü uzun süre askıda kalan vergi alacaklarının enflasyonist ortamda

değeri azalacak bu durumda devletin tahsil edeceği geçmiş yıllara ait vergiler, katlanacağı maliyetleri karşılamayacaktır. Ayrıca zamanaşımıyla askıda kalan alacaklar nedeniyle yargı organlarının yükünün de artmasının önüne geçilmek istenmektedir. Bu müessese ile bireylerin de menfaatleri korunmuş olmaktadır. Böylelikle idarenin ucu açık bir zaman dilimi içerisinde vergi alacağını talep ve tahsil etme hakkına bağlı olarak yaşanabilecek huzursuzluklar ve vergi alacağına esas belge ve defterleri süresiz saklama külfetinden mükellefleri korumak amaçlanmaktadır. Ayrıca geçmiş yıllara ait ödenmemiş bir verginin, yükümlülerin ticari hayatlarına zarar vermesi de mümkündür. Bu durumun da zamanaşımı müessesesi ile önüne geçilmek istenmektedir. Görüldüğü üzere bu müessese kamu yararının hem de bireylerin yararının gözetildiği hukuki bir süreçtir. Bu yararlarının yanı sıra, zamanaşımı da aynı uzlaşma müessesesinde olduğu gibi vergide adalet ve eşitlik ilkesine zarar verdiği yönünde eleştirilmekte; vergi ile ilgili ödevlerini düzenli olarak yerine getiren mükellefler ile getirmeyenler arasında böylelikle bir ayrımın ortaya çıktığı ileri sürülmektedir. Dürüst mükelleflerin zamanaşımı ile birlikte mali yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin bu vergi ve cezalardan kurtulduklarını görmesi de vergiye gönüllü uyumlarının düşmesine ve kayıt dışılığa özenmelerine neden olabilecektir. Vergi yükü nedeniyle harcanabilir gelirleri azalan ve üzerlerinde baskı oluşan mükellefler, bu yönde adaletsizliğe uğradıklarını düşündüklerinde kayıt altından çıkmak isteyeceklerdir. Keza vergi ödevini yerine getirmeyen kişiler de bu davranışlarının sonucu olarak cezalandırılmadıklarını gördüklerinde, kanunlara aykırı davranışta bulunmaya devam edecektir. Bu sebeple zamanaşımı kurumu bir nevi vergi affı olarak algılanabilmekte ve mükellefler üzerinde aynı nitelikteki olumsuz sonuçları doğurabilmektedir. Zamanaşımı mükellefleri cezalandırmayı değil, haklarını korumayı amaçlayan bir kanuni düzenlemedir. Fakat vergi bilincinin ve vergi ahlakının düşük olduğu toplumlarda bu uygulamanın kötüye kullanılmasının önüne geçmek zor görünmektedir.

Pişmanlık ve ıslah uygulaması için de benzer düşünceler söz konusudur. Bu müessesesyle birlikte; vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyana sebebiyet veren mükelleflerin, sonradan pişmanlık duymaları halinde, vergi idaresi henüz haberdar olmadan bu durumu kendi iradeleri ile idareye bildirmeleri ile vergi cezasının, tamamından veya bir bölümünden vazgeçilmesi öngörülmüştür. Burada güdülen amaç herhangi bir şekilde vergi ziyana neden olarak vergi kanunlarını ihlal eden mükellefleri vergi sistemi içine dahil edebilmek ve hazinenin vergi kaybını önlemektir. Ayrıca bu

uygulama ile uyuşmazlıklar idari aşamada çözüleceğinden yargı organlarının yükünde azalma olacak, devlet ve mükellefler için katlanılacak bazı maliyetler ortadan kalkacaktır. Devlet belki de hiç tahsil edemeyeceği bir vergiyi tahsil etmiş olacak, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler ise vergi cezalarının bir kısmı veya tamamından kurtulmuş olacaktır. Böylelikle idare ile mükellef arasındaki ilişkileri de olumlu yönde etkilenecektir. Fakat bu müesseseden yararlanmak suretiyle cezalardan kurtulduğunu gören kötü niyetli mükellefler üzerinde olumsuz bir etkinin doğabileceği unutulmamalıdır. Uygulama ile birlikte bu mükelleflerin vergi ödevlerini geç veya hiç yerine getirmek istememeleri suretiyle gönüllü uyum düzeylerinde azalmalar meydana gelebilecektir.

Vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldıran en önemli nedenlerden birisi de vergi affı uygulamasıdır. Zamanaşımı uygulaması dışında vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldırılan düzenlemeler idarenin yetkisi altındadır. Vergi aflarında ise bu yetki yasama organına verilmiştir. Cumhuriyetin ilanından itibaren çok sayıda vergi affı uygulamasına başvuru olan ülkemizde, bu uygulamanın meşruluğu üzerine oldukça tartışmalar yaşanmış ve görüş birliğine varılamamıştır. Bir kısım hukukçular vergi aflarının uygulanması gerektiğini savunurken; bir kısım hukukçular da vergi aflarından sağlanacak faydanın, meydana getireceği olumsuzluklardan çok daha düşük olduğunu ileri sürerek bu uygulamaya karşı çıkmışlardır. Devlet vergi aflarıyla tahsil edemediği ve zaten tahsil edemeyeceği vergi alacağıının en azından belirli bir kısmını tahsil ederek gelirlerini arttırmak istemektedir. Bu yönüyle bakıldığında vergi afları gelir elde etmenin kısa, kolay ve maliyetsiz bir yolu olarak görülebilir. Ayrıca vergi affı uygulamasıyla gelir kaynağı yaratmanın yanı sıra; kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınarak vergiye gönüllü uyumun sağlanması, vergi idaresi ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması, bazı dönemlerde ekonomide yaşanan bozulmalar sebebiyle mükelleflerin zor duruma düşmelerinin yarattığı etkilerin hafifletilerek bu kişilerin ekonomik hayata kazandırılması da hedeflenmektedir. Fakat uzun vadede vergi aflarıyla hedeflenen bu amaçların gerçekleştirilmesinde ne ölçüde başarıya ulaşılabildiği?

Bu noktada öncelikle ülkemizde vergi aflarının etkilerini değerlendirebilecek istatistik verilerin mevcut olmadığını belirtmek gerekir. Özellikle 4811, 5811 ve 6111 sayılı son üç af uygulaması dışında, vergi aflarından hedeflenen amaçların ne ölçüde gerçekleştirildiği ile ilgili bilgilere ulaşılamamaktadır. Belirli hedeflerle uygulamaya konulan vergi aflarının, uygulanmaları sonucunda net olarak “ hedeflenen-gerçekleşen”

şeklinde bir kıyaslamaya yer vermiyor oluşu, bu yönüyle vergi aflarını eleştiriye daha yatkın hale getirmektedir. Çünkü uygulama sonuçlarında şeffaflığın olmaması ve kamuoyuyla bu bilgilerin net olarak paylaşılmaması, ülkemizde vergi aflarının hedeflenen amaçlara ne ölçüde katkı sağladığının değerlendirilmesini olanaksız kılmaktadır. Fakat değerlendirme yapma noktasında, ülkemizde vergi aflarına bu kadar sık olarak başvurulması da vergi affının olumlu gerekçelerinin gerçekleştirilemediği yönünde önemli bir işarettir.

Konuya hukuki bir bakış açısıyla yaklaşacak olursak, Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlığı altındaki hükümleri değerlendirmek gerekmektedir. Anayasamızın 73/1. maddesinde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü yer almaktadır. Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi şeklinde gerçekleştirilir. Vergi aflarının uygulanmasıyla birlikte belirli kişiler ödemedikleri vergi ve cezaları için ödüllendirilmekte böylelikle mali güce göre ödeme prensibi ihlal edilmektedir. Ödeme gücü olan kişilerin, belirli zamanlarda üzerlerine düşen vergi ve cezaları ödememeleri ve sonrasında af uygulaması ile bu vergi ve cezalardan kısmen kurtulmalarıyla, vergisini ödeyen ve ödemeyen kişiler arasında bir eşitsizlik doğurmaktadır. Ayrıca Anayasamızın 73/2. maddesinde “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” hükmü yer almaktadır. Vergi aflarının uygulanmasıyla birlikte vergi yükünün adaletli dağılımı da olumsuz yönde etkilenmektedir. Yani dayanağını Anayasamızın 87. ve 104. maddelerinden alan af uygulaması, yine Anayasal hükümlere ters düşmektedir.

Öte yandan af kanunları kendi içerisinde de bir eşitsizlik taşımaktadır. Örneğin 3239 Sayılı Af Kanunu hükmüne göre; yasanın yürürlüğe girdiği 11.12.1985 tarihi itibarıyla adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerden vergi aslı 300.000 liralık sınırı aşmayanların, vergi aslının belirlenen koşullara uygun olarak ödenmesi halinde, kesilen cezalarının terkin edileceği, gecikme zammı ile tecil faizinin de hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Yine aynı şekilde 3505 Sayılı Af Kanunu’na göre; kanunun yürürlüğünden önce her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibarıyla asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan her vergi türü itibarıyla miktarı 500.000 lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 30’unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde kalanının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Son olarak ülkemizde en son çıkarılan 6486

Sayıllı Kanundan da, sadece yurtdışında varlıkları olanların faydalanacağı şekilde düzenlemeye gidilmiş, yurtiçi varlıklar bu düzenleme kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu kanunlardan görüldüğü gibi, çıkarılan af uygulamasından vergi ödevini yerine getirmemiş bir kısım mükellef faydalanabilirken, bir kısım mükellef faydalanamamaktadır. Yani vergi afları da bazı uygulamalarında sınırlı ve eşitlik ilkesini zedeleyici yönde uygulanmaktadır.

Görüldüğü üzere af uygulaması adalet ve eşitlik ilkelerine ters düşen bir uygulamadır. Vergi aflarıyla birlikte vergiye gönüllü uyum seviyesinde düşüş gerçekleşebilecektir. Düzenli olarak mali yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler, sistem içerisinde vergi ödevlerini yerine getirmeyenler karşısında suistimal edildiklerini düşüneceklerdir. Gerçekten belli bir dönemde vergisini ödeyen mükellefin aynı dönemde ödemesi gereken vergileri ödemeyen kötü niyetli mükellefler karşısında dezavantajlı konuma düşecektir. Vergisini ödemeyen bu kişiler bu paraları çeşitli alanlarda kullanarak değerini arttırabilecektir. Dürüst mükellefler ödedikleri vergiler sebebiyle belirli bir gelir ve servet kaybına uğrarken, kötü niyetli mükellefler vergi borcunu ödememelerinin yanı sıra ayrıca zenginleşmiş olacaktır. Bu durum ticari bir alanda rekabet açısından da dürüst mükellefleri dezavantajlı konuma sokacaktır. Böylelikle vergi ödemenin bir erdem olduğu düşüncesinden uzaklaşarak kanuna uymamanın avantajlarından yararlanmak isteyeceklerdir. Böylece gönüllü uyum düzeylerinde azalma olacaktır. Bunun yanı sıra zaten mali yükümlülüklerini yerine getirmeyen özellikle vergi ahlakı gelişmemiş olan mükellefler af kanununun uygulanması ile yeni bir af beklentisi içine girecek ve kanuna aykırı davranışlarına devam edebilecektir. Nihayetinde devletin gelecekte toplayacağı vergi gelirlerinde bir azalma olacak, vergi aflarının temel amaçlarından biri olan gelir kaynağı yaratma hedefi uzun vadede istenilen sonucu vermeyecektir.

Ayrıca af uygulamasıyla özellikle, kişilerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri sonucu karşı karşıya kaldıkları cezai yaptırımlardan kurtulmaları dikkat çekicidir. Çünkü af uygulaması yürürlüğe girmeden önce, vergi ödevlerini yerine getirmedikleri için devletin kamu gücünü kullanarak cezalandırdıkları yükümlülerin, af uygulamasıyla birlikte sağlanan olanaklardan yararlanması sonucunda cezaların kesinliği ve caydırıcılığı yok olmaktadır. Vergi cezalarının tam olarak uygulanabilmesi durumunda vergi yasalarına olan uyumu arttıracağı söylenebilir. Ülkemizde sık sık çıkarılan vergi aflarıyla birlikte mükelleflerin cezayı algılamaları düşürmekte, vergileme

sürecinde vergi cezalarından beklenen yararların elde edilmesi mümkün olamamaktadır. Yani af uygulamasıyla birlikte, kanunlara aykırı davranışların önüne geçilmesi amacıyla uygulanan vergi cezalarının yaptırım gücü düşmekte, kişilerin yeniden af çıkacağı ümidini taşımasıyla vergi ödevlerini eksik yerine getirme davranışları devam etmektedir. Af uygulaması kişileri vergi yasalarına olan itaatsizliğe teşvik etmektedir.

Görüldüğü üzere vergi borcu veya cezalarını ödemeyenlerin, vergilerinin ya da cezalarının bir kısmını affetmek sağlıklı bir çözüm olmamaktadır. Böyle bir durumda, vergisini zamanında ödeyenler yükümlüler haklı olarak büyük bir tepki göstermekte ve vergiye gönüllü uyumları düşmektedir. Afların ülkemizde sürekli hale gelmesi ve afların vergisel anlamda bir reform hareketiyle desteklenmemesi af uygulamasının bu olumsuzlukları getirmesinde en büyük etkidir. Vergi affi uygulamasıyla kısa dönemde elde edilen faydaların uzun dönemde katlanılacak maliyetlerinden fazla olması için öncelikle vergi kanunlarımız gözden geçirilerek af uygulamasını gerektirecek olan hususlarda düzenlemeler yapılarak bu hususlar ortadan kaldırılmalı ve bu düzenleme öncesinde sadece bir defaya mahsus olarak vergi affi çıkarılmalıdır. Bir kereye mahsus olarak uygulanacak bu af kanununun içeriğinin ne olacağı çok iyi belirlenmeli, sonrasında ise çok daha sıkı bir denetim mekanizması ile desteklenmelidir. Ayrıca kanunlara uymamanın sonucu, ekonomik olarak yüksek meblağlarda daha ağır ve daha caydırıcı cezai yaptırımlar olmalıdır. Buna yönelik olarak vergi suçlarına uygulanan hapis cezaları, para cezalarına çevrilemez hale getirilmelidir. Ayrıca vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere uygulanacak gecikme zammı ve faizleri de arttırılarak cezaların caydırıcılığı arttırılabilir. Böylelikle çıkarılacak af uygulamasından sonra mükellefler bunun son af olduğunu bilecek ve geleceğe yönelik beklenti içine girmeyecektir. Ülkemiz gibi vergi denetim oranlarının düşük kaldığı bir ülkede kendilerini daha sıkı bir denetim mekanizmasının beklediğini bilen mükelleflerin, vergiye karşı dirençleri zamanla azaltacaktır. Denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezalarının ağırlığını bilen mükellefin de vergiye karşı itaati böylelikle artacaktır.

Elbette ki gelir idaresinin amacı, vergiye zorunlu değil gönüllü uyumun arttırılmasıdır. Vergi sistemini güçlendirici ve önlem teşkil eden bu düzenlemelerin yanı sıra, aslında alınacak en önemli tedbir toplumda vergi ödeme bilincinin oluşturulmasıdır. Vergilerin alınma sebepleri ve kullanılma yerleri konusunda halkın bilinçlendirilmesi, devletin de vergileri harcama konusunda gerekli özeni göstermesi

gerekir. Her ne kadar verginin temel unsurlarından birisini karşılık beklemeden yapılan bir ödeme olması oluştursa da; mükelleflerin yaptığı ödemelerin gerçekten devlet tarafından savurganca kullanılmadan kaliteli hizmet sunmasıyla kendisine dolaylı olarak döndüğünü görmeleri, vergi sistemine olan güvenlerini arttıracaktır. Böylelikle kişiler vergiyi bir yük olarak görme duygusundan uzaklaşacak, bir zorunluluktan çok kamusal hizmetlerden faydalanmalarının karşılığı olarak vergi ödedikleri inancıyla vergiye gönüllü uyumları artacaktır.

Vergi affı, uzlaşma gibi uygulamaları kullanarak toplanamayan vergilerin en azından bir kısmının hazineye kaynak olarak aktarılması çabası, devletin bir noktada vergi tahsil etme konusunda acze düştüğünü göstermektedir. Hiçbir devlet kendi sistemi içerisindeki yetersizliğinin sonuçlarını topluma, özellikle toplum içinde mali ödevlerini düzenli şekilde yerine getiren dürüst mükelleflere, aleyhlerinde olacak şekilde yüklememelidir. Vergi borçlarını zamanında ödemeyerek bundan çeşitli faydalar sağlamış olan ve bu sebeple de vergi gelirlerinden yoksun kalarak zor duruma düşen devletin, vergi aflarıyla bu kişileri ödüllendirmesi doğru değildir. Vergi afları önceden tahmin edilemeyecek olan ekonomik ve siyasi bunalım dönemleri gibi gerçekten zorunlulukla ihtiyaç duyulacak dönemler dışında, ülkemizde olduğu gibi sistemin bir parçasıymışçasına düzenli olarak kullanılan bir uygulama olmamalıdır. Vergi affına başvurulması zorunlu olan böyle dönemlerde de, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflere daha sonra ödeyecekleri vergi borçlarında indirim sağlamak gibi belirli teşvikler sağlanarak af uygulamasından ötürü adalet duygularının zedelenmemesine özen gösterilmelidir. Bunun yanı sıra; kaçakçılık amacı olmayarak, vergisini gerçekten ödeme zorluğu içinde bulunduğu için ödeyememiş olan iyi niyetli mükelleflere de sistem içinde belirli kolaylıkların sağlanması ve böylelikle kayıt altında kalmaları sağlanabilir. Bu mükelleflerin ödeyemediği vergi aslına, cezasına ve faizine, herhangi bir af getirmeden borçlarını belirli taksitlendirme dönemleri ile ödemeleri gibi bir ödeme kolaylığı sağlanması yararlı bir çözümdür.

Ayrıca vergi aflarına bu kadar sık başvurulmasını engellemek için bunu Anayasal güvence altına almak sağlıklı bir çözüm olacaktır. Ülkemizde vergi afları dayanağını Anayasamızın 87. maddesindeki genel af ve özel af çıkarılması ile ilgili hükümden almaktadır. Vergi afları çıkarılmayacağına ilişkin kesin hükümlere yer verilmemiş olması, genel af ve özel af kapsamı içinde değerlendirilerek vergi affı çıkarılmasının da yolunu açmıştır. Bu nedenle vergi aflarının sınırlarını belirleyecek

kesin hükümler ortaya koyularak bu uygulamanın meşru zemini ortadan kaldırılmalı, vergi aflarına gerçekten ihtiyaç duyulacak ekonomik ve siyasi buhran dönemleri dışında başvurulmaması sağlanmalıdır. Böylelikle vergi afları iyi bir vergi sisteminde sık başvurulmuş bir kurum olmaktan çıkarılarak kamu vicdanının zedelenmesinin önüne geçilmeli, affın bir ödül olarak sürekli uygulanacağı beklentisi ortadan kaldırılmalıdır.

Adalet duygusunu zedelediğine dair yoğun eleştiri alan afların, özellikle yurt dışındaki varlıkların çok düşük oranlarda vergilendirilerek ülkemize getirilmesine yönelik olarak uygulamaya konmasıyla, toplumun bazı kesimleri üzerinde farklı yönde ciddi bir rahatsızlık yarattığını da söylemek mümkündür. Yurt dışından incelemeye tabii olmadan ülkeye sokulmasına izin verilen varlıkların kara para aklamasına aracılık ettiği ileri sürülmekte, vergi afları ile kara para aklamamın ilişkili olduğu düşünülmektedir. Ülkemizde son çıkarılan 6486 sayılı Kanun'da yurt içine yönelik bir düzenlemeyi barındırmaması nedeniyle bazı vatandaşlar tarafından bu durumu doğrular nitelikte algılanmış ve tepkilere yol açmıştır. Aftan yararlanan kişiler yurt dışında bulunan ve beyan etmedikleri varlıklarını %2 gibi çok cüzi bir oran karşılığında ülkeye sokabilecektir. Elbette ki aftan yararlanan mükellefler sadece kara parasını temize çekmek isteyen kişiler olmayacaktır. Fakat uyuşturucu, rüşvet, silah ve terör gibi yasal olmayan yollarla elde edilen gelirlerin de bu yolla meşru sınırlar içine çekilebileceği göz ardı edilmemelidir. Yurtdışında parası bulunanlara ciddi vergi kolaylıkları sağlayarak yurtdışına çıkarılan, kaynağı belirli olmayan bu paraların vergi aflarıyla temize çekilmesi ile dürüst olmayan mükellefler büyük çıkar sağlamış olacak, dürüst şekilde çalışarak parasını kazanan ve vergisini zamanında ödeyen mükellefler ise cezalandırmanın da ötesinde büyük bir haksızlığa uğramış olacaklardır. Vergi aflarının içeriğinin çok iyi belirlenmesinin gerekliliği de buradan gelmektedir.

Bahsedilen sebeplerle vergi afları hiçbir ülkede gelenek haline dönüşmüş biçimde uygulanmamalı, bu tür adaletsiz durumlara af uygulamasını kullanarak zemin oluşturulmamalıdır. Ne yazık ki ülkemizde iktidar partileri tekrar seçilebilmek için, diğer partiler ise iktidara gelebilmek için vergi aflarını bu olumsuz yönlerini dikkate almaksızın çoğunlukla bir seçim aracı, oy toplama mekanizması olarak kullanmaktadır. Az önce de bahsedildiği gibi bunun önüne geçebilmenin en önemli yolu ise vergi aflarına başvurmanın kanuni sınırlarının çok net şekilde Anayasal çerçeve altında çizilmesidir. Anayasaya koyulacak vergi affı ile ilgili kesin hükümlerle bu uygulamanın

keyfiyetinin önüne geçilmeli, her istenildiğinde vaat olarak ortaya atılabilen ya da başvurulabilen bir uygulama olmaktan çıkarılmalıdır.

KAYNAKÇA

ACAR, Mustafa Gürhan; “Osmanlı İle Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sisteminin Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 264, Ağustos, 2003.

AĞAR, Serkan; “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Bariş Yasası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 59, 2005.

AKDOĞAN, Abdurrahman (a); **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

AKDOĞAN, Abdurrahman (b); **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dokuzuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

AKDOĞAN, Abdurrahman (c); **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş On Dördüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

AKKÖY, İhsan; “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 3, Kasım, 1981.

AKKURT, Mahmut Nedim; “Düzeltilme ve Yargıya Geçiş”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 39, Nisan-Mayıs-Haziran, 1997.

AKMAN, İnci Solak; “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Yaptırım”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 240, Aralık, 2012.

AKMAZ, Kemal, Habil İşler; “Vergi Ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:45, Nisan, 2007, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7507&arananKey=Vergi%20Ve%20Ceza%20Hatalar%C4%B1n%C4%B1n%20%C4%B0dari%20A%C5%9Famada%20D%C3%BCzeltilmesi>> (Erişim: 13.03.2013).

AKMAZ, Kemal, Hakan Kar; “Amme Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri ve Mal Bildirimi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 47, Haziran, 2007,

<<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7679&arananKey=Amme%20Alaca%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n%20Cebren%20Tahsilinde%20%C3%96deme%20Emri%20Ve%20Mal%20Bildirimi>> (Erişim: 24.02.2013).

AKMAZ, Kemal; “Cezalarda İndirim Müessesesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 191, Kasım, 2008, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9377&arananKey=Cezalarda%20%C4%B0ndirim%20M%C3%BCessesesi>> (Erişim: 29.03.2013).

AKSOY, Şerafettin (a); **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli Üçüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

AKSOY, Şerafettin (b); **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

AKSOY, Şerafettin; “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 33, 1990, s. 47.

AKSOYLU, Volkan; “Vergi Barışını mı, Örtülü Vergi Affını mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 194, Şubat, 2009.

AKTAN, Coşkun Can, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural; **Vergileme Ekonomisi ve Vergi Psikolojisi**, Birinci Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.

AKTAN, Coşkun Can; “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Çimento İşveren Dergisi**, Sayı: 1, Cilt: 26, Ocak, 2012.

ALANTAR, Doğan; “Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamaşıımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, Şubat, 2004.

ALM, James, Jorge Martinez-Vazquez, Sally Wallace; “Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During The Transition in Russian Federation”, **International Studies Program, Working Paper 07-18**, Ağust, 2007.

ALM, James, Michael Mckee, William Beck; “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, **National Tax Journal**, Vol: 43, No: 1, March, 1990.

ALM, James, William Beck; “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis”, **National Tax Journal**, Vol: 46, No: 1, March, 1993.

ALM, James; “Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty”, Internatinal Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, October, 1998, <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf>> (Erişim: 12.04.2013).

ALPASLAN, Mustafa, Mustafa Sakal; “Vergi Usul Kanunu Uygulanmasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi”, <<http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Usul%20Kanunu%20Uygulamas%C4%B1nda%20Ceza%20%C4%B0ndirimi%20M%C3%BCessesesi%20Ve%20Ceza%20Davas%C4%B1na%20Etkisi.pdf>> (Erişim: 27.03.2013).

ANDREONI, James; “The Desirability of A Permanent Tax Amnesty”, **Journal of Public Economics**, Volume: 45, Issue: 2, 1991.

ARIKAN, Yahya; “Varlık Barışı Ne Getiriyor?”, **Cumhuriyet Gazetesi**, 16.05.2013, <<http://www.cumhuriyet.com.tr/?hn=416860>> (Erişim: 28.05.2013).

ARIKAN, Zeynep, Hatice Yurtsever (a), “Türkiye’ de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 136, Nisan, 2004.

ARIKAN, Zeynep, Hatice Yurtsever (b); “Türkiye’ de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs, 2004.

ARMAĞAN, Servet; “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001.

ARPACI, Altar Ömer; “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 186, Mart, 2004.

ARSLAN, Cenk Murat Arslan; “Vergilemede Amaç, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Mevzuatı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:363, Kasım, 2011.

ARSLAN, Erdoğan Arslan; “Tarh Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 314, Ekim, 2007.

ARSLAN, Mehmet (a); **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş Dördüncü Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

ARSLAN, Mehmet (b); **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

ASLAN, Abdullah; “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 185, Ocak, 1997.

ASLANPINAR, Burak; “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Halinde Cezayı Hangi Vergi Dairesi Kesmeli?”, Mayıs, 2010, <<http://kizilot.com.tr/5/8/20/1157/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/kose-yazilari/av-y-burak-aslanpinar/vergi-kacaciligi-sucuna-istirak-halinde-cezayi-hangi-vergi-dairesi-kesmeli>> (Erişim: 22.02.2013).

ATAR, Yavuz; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Konya, 1994.

ATAY, Tezcan; “Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 83, Kasım, 1999.

ATÇI, Muhsin; “Pişmanlık ve Islah Uygulamasındaki Özellikli Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 231, Aralık, 2007, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/arasonuc.aspx?sara=1&krara=Pi%C5%9Fmanl%C4>

%B1k%20ve%20Islah%20Uygulamas%C4%B1ndaki%20%C3%96zellikli%20Hususlar> (Erişim: 22.03.2013).

ATEŐAĖAOĖLU, Erdem; “Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme” **Vergi Dünyası**, Sayı: 343, Mart, 2010.

AY, Hakkı M., Esra Talaşlı; “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, Ocak-Haziran, 2008.

AYDEMİR, İsa; “6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Talebinden Vazgeçilebilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 362, Ekim, 2011.

AYĖÜN, Recep; “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs, 2012.

BAKİ, Mehmet Hanifi; **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması**, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Adana, 2008.

BARAK, Nevzat; “Bugüne Kadar Vergi Aflarının Çok Olumsuz Etkileri Olmuştur”, 29.12.2010, <<http://www.iskenderunhaber.com/2010/12/09/bugune-kadar-vergi-aflarinin-cok-olumsuz-etkileri-olmustur/#>> (Erişim: 13.05.2013).

BAŐAĖAĖ, Halil; “Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve Islah”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz-Ağustos, 1985, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4244>> (Erişim: 23.03.2013).

BAŞARAN, Murat; “Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 173, şubat, 2003.

BATUN, Mehmet; “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 211, Temmuz, 2011.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ; “Türk Ceza Hukukunda Ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 2008.

BAYRAKTAR, Hande Tortop; “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:358, Haziran, 2011.

BENK, Serkan, Tamer Çetin; “Küresel Ekonomik Krizin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 345, Mayıs, 2010.

BEYAZKILIÇ, Recep, Mesut Kaplan (a); “Ölüm Halinde Vergi Cezalarının Terkini”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 234, Mart, 2008, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/arasonuc.aspx?sara=1&krara=%C3%96l%C3%BCm%20Halinde%20Vergi%20Cezalar%C4%B1n%C4%B1n%20Terkini>> (Erişim: 31.03.2013).

BEYAZKILIÇ, Recep; Mesut Kaplan (b), “Amme Alacaklarında Zamanaşımı ve Terkin”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım, 2008.

BIYIK, Recep, Aydın Kıratlı; **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Acar Matbaacılık, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, Mart, 2000.

BİLGİLİ, Adem; “6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katma Değer Vergisi Artırımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 356, Nisan, 2011.

BİLİCİ, Mustafa; **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2010.

BİLİCİ, Nurettin, Adem Bilici; **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş Yirmi Sekizinci Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

BİNİŞ, Mine; “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2012.

BİYAN, Özgür; “İhtirazi Kayıt İle Pişmanlık Müessesesi İlişkisi”, <<http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=567>> (Erişim: 25.03.2013).

BOY, Kadir; “Vergi Barışı’nın Ardından”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 262, Haziran, 2003.

BOZDAĞ, Ahmet; “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, Vergi Sorunları, Sayı: 234, Mart, 2008, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2165>> (Erişim: 14.03.2013).

BUHUR, Sami; “Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sonuçları Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 243, Mart, 2013, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=18196&arananKey=Uzla%C5%9Fma%20M%C3%BCessesesinin%20Uygulama%20Sonu%C3%A7lar%C4%B1%20%C3%9Czerine%20K%C4%B1sa%20Bir%20De%C4%9Ferlendirme>> (Erişim: 16.03.2013).

BULUT, Mustafa Bulut, M. Seda Çalışkan, Ayça Bulut; “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım, 2008.

BULUT, Yetkin, Nadir Ateşoğlu; “Verginin Demokratik Geleneğin Oluşumundaki Anahtar Rolü”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 336, Ağustos, 2009.

BUYRUKOĞLU, Selçuk, İrem Erasa; “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım, 2012.

BÜLBÜL, Duran (a); “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:131, Kasım 2003.

BÜLBÜL, Duran (b); “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 132, Aralık, 2003.

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

CAN, İsmail; “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 142, Ocak-Nisan, 2003.

CANBAY, Tülin, Güneş Çetin; “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2007.

CANBAY, Tülin; **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Birinci Baskı, Dora Yayınları, Bursa Ekim, 2009.

CANDAN, Turgut; “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”, **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004.

CANDAN, Turgut; **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ocak, 2001.

CANPOLAT, Erdal; “Vergi Mevzuatında Terkin Hükümleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, Ekim, 1995.

ÇAĞAN, Nami; “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı 1-2, 1972.

ÇAKIR, Tufan; **Ticari Bilgiler ve Belgeler**, İkinci Baskı, Web-Ofset, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1623, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 847, Eskişehir, Ekim, 2009.

ÇELİK, Binnur; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ekim 2002.

ÇELİK, Celal; “Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:256, Aralık, 2002.

ÇELİKKAYA, Ali; “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **E-Akademi Hukuk, Akademi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz, 2002, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>> (Erişim: 19.04.2013).

ÇETİN, Güneş; “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007.

ÇETİN, Güneş; **Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Manisa, 2005.

ÇETİN, İlhan; “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Terkin Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12749&arananKey=terkin%20uygulamas%C4%B>> (Erişim: 03.03.2013).

ÇETİN, Rızkullah; “Vergi Cezalarında İndirim Müessesesinin Özellikleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 112, Temmuz-Ağustos, 2012.

ÇETİNKAYA, Oğuz; “Vergi Hukukunda ‘Kişiyi Özgü’ İdari Çözüm Yolu Oluşturmak ya da Oluşturmamak”, Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği, Haziran, 2012, <<http://www.vmhk.org.tr/?p=4122>> (Erişim: 20.04.2013).

ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü, Hatice Herak; “Türkiye’de Vergi Suç VE Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 1, 2012.

ÇİÇEK, Serdar, Hüseyin Güçlü Çiçek; “Kendiliğinden Verilen Beyannamelerde Vergi Ziyat Cezası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 259, Nisan, 2010, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2791>> (Erişim: 19.02.2013).

ÇOBAN, Hilmi; **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme; Denizli Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Denizli, Ağustos, 2004.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan; “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 182, Şubat, 2008.

DALLI, Ali; **4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi**, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Mayıs, 2006.

DARICI, Haldun (a); “6111 Sayılı Yasayla İlgili Değerlendirmeler-P”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011.

DARICI, Haldun (b); “6111 Sayılı Yasayla İlgili Değerlendirmeler-P”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 223, Temmuz, 2011.

DEMİRBAŞ, Timur; “Af Tartışmaları ve 4616 Sayılı <23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartlı Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun>”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001.

DEMİRCİ, Azmi; “Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Cazibesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 306, Şubat, 2007, s.22.

DEMİRCİ, Azmi; “Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 331, Mart, 2009.

DEMİRCİ, Azmi; “Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu İle Uyumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 297, Mayıs, 2006.

DEVRİM, Fevzi; **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, İzmir, 1999.

DOĞAN, Hasan; “Vergiciliğimizde Olağanüstü Hal Rejimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 361, Eylül, 2011.

DOĞAN, Noyan; “Varlık Barışı, Mehmet Şimşek'in Söylediği Gibi Başarılı Oldu Mu?”, **Referans Gazetesi**, 11.01.2010, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=149&HBR_KOD=135264> (Erişim: 18.05.2013).

DOĞAN, Zeki, Ramazan Besen; “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerinde Etkileri”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Mayıs, 2008.

DOĞAN, Zeki, Ramazan Besen; **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2008.

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Ödeme Emrine Karşı Hukuki Yollar”, Ağustos, 2009, <<http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=523>> (Erişim: 14.03.2013).

DOĞRUSÖZ, M. Ezhan; “Vergi Hukukunda Terkin-IP”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 173, Mayıs, 2007.

DÖNMEZ, Recai (a); **Vergi Uygulamaları**, Üçüncü Baskı, Web-Ofset, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1750, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 903, Eskişehir, Ekim, 2009, s.232.

DÖNMEZ, Recai; “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 117, Eylül 2002.

DÖNMEZ, Recai; **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1990.

EDİZDOĞAN, Nihat, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş; **Kamu Maliyesi**, İkinci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.

EDİZDOĞAN, Nihat; **Kamu Maliyesi 2**, Beşinci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2000.

EDİZDOĞAN, Nihat; Metin Taş, Ali Çelikkaya; **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın, Haziran, 2007.

EKER, Aytaç; **Kamu Maliyesi**, İkinci Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997.

EKER, Cemali; **Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2006.

ELELE, Onur; “Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 185, Mayıs, 2008.

ENGİN, Rıfat; “Vergi Hatalarında Düzeltme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:155, Kasım, 2005.

ERDAĞ, Nevzat; **Türk Vergi Sistemi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002.

ERDEM, Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıcıoğlu; **Kamu Maliyesi**, Dokuzuncu Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.

ERDEM, Tahir (a); “Vergi Mahrem mi?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 154, Ekim 2005, Ekim,2005,<<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5926&arananKey=Vergi%20Mahrem>> (Erişim: 22.02.2013).

ERDEM, Tahir (b); “6111 Sayılı Kanun’un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 271, Nisan, 2011, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3891>> (Erişim: 11.04.2013).

ERGİNAY, Akif (a); **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş On Beşinci Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1994.

ERGİNAY, Akif (b); **Vergi Hukuku**, On Beşinci Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

ERİM, Muharrem (a); “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs, 2004.

ERİM, Muharrem (b); “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Önerileri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz, 2004, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4595>> (Erişim: 08.05.2013).

ERMİN, İrfan; “Gecikme Zammı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 97, 1989.

EROL, Ahmet (a); “Pişmanlık ve Islah-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 236, Ağustos, 2012.

EROL, Ahmet (b); “Pişmanlık ve Islah-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 239, Kasım, 2012.

EROL, Ahmet (c); “Pişmanlık ve Islah-IV”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 240, Aralık, 2012.

EROL, Ahmet; **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 140, İstanbul, 2011.

ESKİCİOĞLU, Osman; **Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İlahiyat Fakültesi, İzmir, Mart, 2007, <<http://www.enfal.de/vergi.pdf>> (Erişim: 14.02.2013).

FAHRAN, Ferhat (a); “Doğal Afetler Nedeniyle Verginin Terkini ve Uygulaması (VUK m.115/1)-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak, 2010.

FAHRAN Ferhat (b), “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Şerhi Konulup Konulmayacağıın Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 241, Ocak, 2013.

Gelir İdaresi Başkanlığı; “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi”, Yayın No: 131, Mart, 2011, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf>> (Erişim: 12.05.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı; “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi”, Yayın No: 131, Mart, 2011, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf>> (Erişim: 05.05.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı; “Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları (Uzlaşma, Cezalarda İndirim, İdari Mercilere Başvuru)”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 127, Haziran, 2011, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf> (Erişim: 27.03.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları”, Yayın No: 67, Haziran, 2008, s.16, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf> (Erişim: 29.03.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı;
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_9.xls.htm> (Erişim:
13.05.2013).

GENCEL, Ufuk Gencil, Elif Kuru; “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 20, 2012.

GERÇEK, Adnan (a); “Mükellefler ve Beyana Dayalı Tarhiyat”, **Ekonomik Pusula Gazetesi**, Ağustos, 2009, <<http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukellefler-ve-beyana-dayali-tarhiyat>> (Erişim: 18.02.2013).

GERÇEK, Adnan (b); “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 3, 2005.

GERÇEK, Adnan; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

GINALI, Ayşe; “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 103, Ocak-Şubat, 2011.

GÖKBUNAR, Ali Rıza, Sibel Selim, Halit Yanıkkaya; “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 18, Sayı: 63, 2007.

GÖKMEN, Selahattin; “Varlık Barışı, Yeniden...”, Nisan, 2013, <<http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=64>> (Erişim: 27.05.2013)

GÖZLER, Kemal; “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001.

GÜÇLÜ, Süleyman; “Tabii Afetler Nedeniyle Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 126, Haziran, 2003.

GÜLEÇ, Erdal; “Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 373, Eylül, 2012.

GÜLTEN, Gülümhan; “Maliye'den Vergi Affı Açıklaması!”, **Gazete Vatan**, 30.04.2013, <<http://haber.gazetevatan.com/maliyeden-vergi-affi-aciklamasi/534481/2/ekonomi>> (Erişim: 27.05.2013).

GÜLTEN, Gülümhan; “Varlık Barışı Meclis'te” **Gazete Vatan**, 24.04.2013, <<http://haber.gazetevatan.com/varlik-barisi-mecliste/532845/2/ekonomi>> (Erişim: 27.05.2013).

GÜNDEŞLİ, Ersan; “Devletle Mükellef Barışmalı mı?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 148, Nisan, 2005, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5387&arananKey=ERSAN%20G%C3%9CNDE%C5%9EL%C4%B0>> (Erişim: 11.04.2013).

GÜNEŞ, Gülsen; **Verginin Yasallığı İlkesi**, Üçüncü Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim, 2011.

GÜR, Mehmet Fatih; “Nezinde İnceleme Yapılan Mükelleflerin Vergi İnceleme Raporlarına Dayanılarak Adlarına Tarh Edilecek Vergiler Ve Kesilecek Cezalarla İlgili Başvurabileceği Yollar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:231, Mart, 2012.

GÜRHAN, Adnan; “Vergi Usul Kanunu'nda Zor Durum Sebebi İle Sürelerin Uzaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 153, Eylül, 2005.

GÜRSES, Uğur; “Kayıt Dışı Gelirlere Yüze 2'lik Krema”, **Radikal Gazetesi**, 26 Nisan 2013, <http://www.radikal.com.tr/yazarlar/ugur_gurses/kayitdisi_gelirlere_yuzde_2lik_krema-1131143> (Erişim: 08.05.2013).

GÜRSOY, Hakan; “Vergi Ahlakı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım, 2012.

HARMANDAR, Volkan; “Ölüm Veya Memleketi Terk Halinde Hayat Standardı Uygulaması Ve Beyanname Verme - Ödeme Süreleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 142, Haziran, 1993.

HAVUTÇU, Ayşe; “Haksız Fiil Sorumluluğunda Zamanaşımı Sürelerinin Başlangıcı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, Basım Yılı: 2012.

HUTCHINSON, E. Bruce, J. R. Clark; “The Laffer Curve for Amnesty”, **The Journal of Private Enterprise**, Volume: 20, Number: 1, Fall, 2004.

IŞIK, İsmail Işık, Selimhan Topaç (a); “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:300, Ağustos, 2006.

IŞIK, İsmail, Selimhan Topaç (b); “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanmanın Koşulları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz, 2006.

IŞIK, İsmail, Selimhan Topaç (c); “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanmanın Koşulları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 164, Ağustos, 2006.

IŞIK, İsmail; “Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Aşamada Çözümünde Vergi Hataları”, <http://www.egegorus.com/ismail-isik/vergi-uyusmazliklari-ve-idari-asamada-cozumunde-vergi-hatalari/pdf> (Erişim:13.03.2012).

IŞIK, Kadir, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ, Hayriye Işık; **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2005.

IŞIK, Nihat, Mustafa Acar; “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, 2003.

İNALTONG, Ceyhan (a); “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, Ocak, 2011.

İNALTONG, Ceyhan (b); “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım, 2012.

İPEK, Selçuk, İlkur Kaynar; “Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, No: 1, 2012.

İPEK, Selçuk; “Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 203, Kasım, 2009.

İŞBİLİR, Şener; **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Yüksek Lisans Tezi**, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Eylül, 2008.

İZGİ, Kadriye, Naci Tolga Saruç; “Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri İle Yapılan Anket Çalışması”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 3, No: 2, 2011.

KALABALIK, Halil; “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Aralık, 1997.

KALENDEROĞLU, Mahmut; **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Agon Bilgi Akademi, Ankara, 2006.

KAPLAN, Recep; “Vergi Kabahatlerinde Yer ve Kişi Bakımından Uygulama Kuralları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 377, Ocak, 2013.

KARAARSLAN, Mehmet; “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 64, 2006.

KARACA, Kazım; “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Hakkında İzaha Muhtaç Konular”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 229, Ocak, 2012.

KARADAĞ, Neslihan Coşkun; “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ ve ‘Ödeme’ ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 3, 2012.

KARAKOÇ, Yusuf (a); **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

KARAKOÇ, Yusuf (b); **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf; “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004.

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

KARGI, Veli, Cihan Yüksel; “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 54, 2010.

KARGI, Veli; “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 13, 2011.

KARTAL, Zihni (a); “İkinci Uzlaşma Teklifi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 319, Mart, 2008.

KARTAL, Zihni (b); “Yanılma Tarih mi Oluyor?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 214, Ekim, 2010.

KAYA, Nalan; “Varlık Barışı Yeniden Geliyor”, Mayıs, 2013, <<http://borsahocam.com/haber-varlik-barisi-yeniden-geliyor-291.html>> (Erişim: 28.05.2013).

KELEŞ, Yusuf; “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs, 2002.

KELLNER, Martin; “Tax Amnesty 2004/2005- an Appropriate Revenue Tool?”, **German Law Journal**, Vol: 5, No: 4, 2004.

KESKİN, Filiz; “Vergi Hatası Hukuki Uyuşmazlık Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:163, Temmuz, 2006.

KEYMAN, Selahattin; **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 99, Ankara, 1965.

KILIÇDAROĞLU, Kemal; “Sorgulanmayan Vergi Afları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 286, Haziran, 2005.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş On Dördüncü Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Kasım, 2002.

KIZILOT, Şükrü; “Niçin Vergi Toplanmıyor?”, **Hürriyet Gazetesi**, 21 Ekim 2004, <<http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2004/10/21/540483.asp>> (Erişim: 06.05.2013).

KIZILOT, Şükrü; “Yeni Varlık Barışının İnce Noktaları”, **Hürriyet Gazetesi**, 21.04.2013, <<http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/23159074.asp>> (Erişim: 28.05.2013).

KIZILOT, Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

KİLDİŞ, Yusuf; “Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun’da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011.

KİTİŞ, Nahit (a), “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, Vergi Dünyası, Sayı: 97, Eylül 1989.

KİTİŞ, Nahit (b); “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 96, Ağustos, 1989.

KOÇ, Cevat (a); “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:107, Temmuz, 1990.

KOÇ, Cevat (b); “Vergi Ceza Hukukunda Yanılma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 158, Ekim, 1994.

KOVANCILAR, Birol, Güneş Çetin; “Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Afları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 228, Eylül, 2007.

KOVANCILAR, Birol, Özer Demirdizen; “Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar (Manisa İli Örneği)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 349, Eylül, 2010.

KÜÇÜK, Sema; “Yanılma Hali”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, Ocak, 2011.

KÜÇÜK, Şaban (a); “Türk Vergi Ceza Sisteminin Caydırıcılık Sorunu-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 225, Eylül, 2011.

KÜÇÜK, Şaban (b); “Vergi Açığı ve Vergi Uyumu Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 228, Aralık, 2011.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet; **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2008.

LEONARD, Herman B. Leonard, Richard J. Zeckhauser; “Amnesty, Enforcement, and Tax Policy”, **Tax Policy and The Economy**, Vol: 1, 1987.

LUITEL, Hari Sharan, Russell S. Sobel; “The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, **Public Budgeting& Finance**, Volume: 27, Issue: 3, 2007, <<http://www.stcloudstate.edu/economics/documents/taxamnesty.pdf>> (Erişim: 12.04.3013).

MCKENZIE, Meredyth; “Tax Payback”, **Smart Business Columbus**, Volume: 18, Issue: 6, 2010, <<http://www.sbnonline.com/2010/02/tax-payback-how-tax-amnesty-programs-allow-you-the-opportunity-to-pay-forgotten-taxes/?full=1>> (Erişim: 14.04.2013).

MELİKOĞLU, Burakhan; **Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu**, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara, Haziran, 2007.

MUTER, Naci B., A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç (a); **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2006.

MUTER, Naci B., Süreyya Sakınç, Kemal Çelebi (b); **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması-Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Manisa, 1993.

MUTLUER, Kamil; **Vergi Hukuku**, Üçüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

MUTLUER, M. Kamil, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik; **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, Birinci Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ekim, 2007.

NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş Dokuzuncu Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1996.

NARİNOĞLU, Recep; “1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 56, Eylül-Ekim, 1991.

NAS, Adil (a); “Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları Ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukukî Sonuçları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010.

NAS, Adil (b), “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 2, 2011.

NAS, Adil (c); “Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 216, Aralık, 2010, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12114&arananKey=Vergi%20Borcunu%20Ortadan%20Kald%C4%B1ran%20Veya%20Azaltan%20Bir%20Neden%20Olarak%20Terkin%20Kurumu>> (Erişim: 02.03.2013).

NAS, Adil (d); “Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları”, **Vergi, Sorunları**, Sayı: 268, Ocak, 2011, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3316>> (Erişim: 17.03.2013).

NAS, Adil; “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 4, 2012.

NAZALI, Ersin; “Nitelikli Vergi Ziyat Cezası (Kaçakçılık) Öngören Tarhiyat ve Ceza Kesme İşlemlerinde Uzlaşma Talep Edilmelidir”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 342, Şubat, 2010.

OĞUZ, Burak; “Varlıklılar İçin Varlık Barışı”, **Ege’de Son Söz Gazetesi**, 24.05.2013, <<http://egedesonsoz.com/yazar/Varliklilar-icin-varlik-barisi/6376>> (Erişim: 27.05.2013).

OKTAR, Ateş; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş Beşinci Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

ORAL, Burcu Gediz Oral, Ferhan Sayın; “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 52, 2009.

ORGAN, İbrahim, Doğan Bozdoğan; “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart, 2012.

ORHANER, Emine; **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim, 2000.

OTO, Şenay; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 97, Ekim, 1996, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3363>> (Erişim: 12.03.2013).

ÖNCEL, Muallâ Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş Yirminci Bası, Ankara, Eylül, 2011.

ÖNDER, Merve; **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Uluslararası Uygulamalar Işığında Çözüm Önerileri**, Mesleki Yeterlilik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2012.

ÖNOĞLU, Ruhi; “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 333, Mayıs, 2009.

ÖZ, Ersan Öz, Selçuk Buyrukoğlu; “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 296, Mayıs, 2013, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4381>> (Erişim: 07.05.2013).

ÖZ, Ersan, Mehmet Delice; “Türkiye’de Vergi Profili: Denizli Açısından Bir Değerlendirme”, **Buldan Sempozyumu**, <<http://buldansempozyumu.pau.edu.tr/kitap/16.oturum/3.pdf>> (Erişim: 15.02.2013).

ÖZ, Ersan; **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık, 2004.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Mayıs, 2008.

ÖZDEN, Murat; “Mali Af Uygulama Sonuçlarında Etkinliği Belirleyen Kriterler ve Alınabilecek Önlemler”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Haziran, 1994.

ÖZEL, Salih; “Vergi Borcunun Ortadan Kalkması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 234, Haziran, 2012.

ÖZGÜVEN, Ali Volkan; Hakan Albayrak, “6111 Sayılı Yasa Kapsamında Vergi Davalarından Vazgeçen Vergi Yükümlülerinin Beyanlarının Feragat Niteliği Taşıyıp Taşımadığı Ve Yargılama Masrafları Karşısındaki Durumları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 296, Mayıs, 2013, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4573>> (Erişim: 13.05.2013).

ÖZPEHRİZ, Niyazi; “Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 283, Mart, 2005.

ÖZSOY, Önder; “Vergi Hatası ve Çözüm Yolları”, <<http://www.iktisadidayanisma.com/Vergi-Hatasi-ve-Cozum-Yollari/Yazi/ddba8472-faff-436a-9309-a0ee872362de.aspx>> (Erişim: 14.03.2013).

ÖZTÜRK, Nevzat; “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun, 31 Mart 2003 Tarihinden Sonra Uygulanacak Hükümleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 260, Nisan, 2003.

ÖZYAPICI, Hasan; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Düzeltme Yolu ile Çözümü**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Doktora Programı, Adana, 2008.

ÖZYER, Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Dördüncü Baskı, İstanbul, Mart, 2008.

PALAMUT, Mehmet; “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 29, Sayı: 4-5, Nisan-Mayıs, 1992.

PEHLİVAN, Osman; “Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 119, Temmuz, 1991.

PEHLİVAN, Osman; **Kamu Maliyesi**, Onuncu Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011.

PEHLİVAN, Yafes (a); “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 23, Haziran, 2005, <<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5569&arananKey=Tarhiyat%20%C3%96ncesi%20Uzla%C5%9Fma%20M%C3%BCessesesi>> (Erişim: 11.03.2013).

PEHLİVAN, Yafes (b); “Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz, 2005.

SABAN, Nihal; “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001.

SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

SAĞLAM, Meltem; “Kabahatler Kanununun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 294, Şubat, 2006.

SARAÇOĞLU, Fatih, Haydar Ejder; “Kamu Malı Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No: 27, Ekim, 2002.

SARIGÜL, Suat; “Geçici Vergide %10 Uygulaması”, **Vergi Raporu**, Sayı:118, Temmuz, 2009.

SARILI, Mustafa Ali (a); “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:225, Eylül, 2011.

SARILI, Mustafa Ali (b), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:226, Ekim, 2011.

SARILI, Mustafa Ali (c); “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-III”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:227, Kasım, 2011.

SARIOĞLU, Fatih; “Vergi Ziyat Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 53, Mayıs, 2002, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2002/05a/02.htm>> (Erişim: 19.02.2013).

SAVAŞAN, Fatih, Ferah Çoban; “Vergi Barışından Yararlanan Mükelleflere İlişkin Ampirik Bulgular”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 306, Şubat, 2007.

SAVAŞAN, Fatih; “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 1, 2006.

SAYAR, Fikret Sayar; “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 73, Eylül, 1987.

SAYAR, Nihad; **Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri ve Giderleri Prensipleri**, Beşinci Baskı, C.1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.

SEÇKİN, Seçkin; “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısında Yer Alan Stok

Beyanlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, Ocak, 2011, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/seckin/001/>> (Erişim: 11.05.2013).

SEKDUR, Mahmut, Muhsin Altun; **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos, 2001.

SEVİĞ, Veysi; “Kaçakçılık Suçu ile Vergi Ziyat İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75, Mart, 1999.

SONSUZOĞLU, Elif; “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyat Şart Mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 210, Haziran, 2010.

SOYASLAN, Doğan; “Af”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001.

SOYLAN, Bülent; **Vergiye Anlamak**, Alfa Kitap, İstanbul, Şubat, 2008.

SÖZLÜER, Adem; “Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa'ya Uygunluğu Sorunu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No: 18, 2001.

SUGÖZÜ, İbrahim Halil; “Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği)”, **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 19, 2010.

ŞAHİN, Tayfun; “Dönemsellik Hatasına Dayanan İncelemelerde Uzlaşma Sonucunda Mükellefe Vergi İadesi Yapılması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:90, Haziran, 2011.

ŞENLİK, Kenan; **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, İzmir, 2008.

ŞENYURT, İdris; “Türkiye'deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 319, Mart, 2008.

ŞENYÜZ, Doğan; **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003.

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı; “Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013”, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: DPT: 2734- ÖİK: 685, Ankara, 2007.

TAŞ, Fatma; “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 176, Ağustos, 2007.

TAŞDELEN, Aziz (a); “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 59, Sayı: 4, 2010.

TAŞDELEN, Aziz (b); “Vergi Alacağıının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 56, Sayı: 1, 2007.

TAŞKIN, Yasemin; **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2006.

TAŞKIN, Yasemin; “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, 2010.

TOKAÇ, Gökhan; “Vergi ile İlgili Hesaplarda veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar ile Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91, 2009.

TOKAT, Yakup; “Vergi Tahsil Zamaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 209, Mayıs, 2010.

TORGLER, Benno, Markus Schaffner, Christoph A. Schaltegger; “Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties”, **Swiss Journal of Economics and Statistics**, Vol: 139 (3), September, 2003.

TORUNOĞLU, Tahsin; “Vergi Ziyatı Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, 2010 (Basım Yılı: 2012).

TOSUNER, Mehmet, İhsan Cemil Demir; “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlâk Düzeyi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 10, Sayı:2, 2008.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan (a); **Vergi Usul Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, Eylül, 2012.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan (b), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2011.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan (c); **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2007.

TUAY, Elif, İnci Güvenç; “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, **Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını**, Yayın No: 51, Kasım, 2007.

TUNCER, Selahattin (a), “Vergi Hukuku Açısından Terkin”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 114, Haziran, 2002.

TUNCER, Selahattin (b); “Terkin ile İlgili Usul Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 118, Ekim, 2002.

TUNCER, Selahattin (c); “Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 116, Ağustos, 2002.

TUNÇER, Mehmet (a); “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Ekim 2003.

TUNÇER, Mehmet (b); “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B6>

1%C5%9F%C4%B1k/VERG%C4%B0%20AFLARININ%20VERG%C4%B0%20UYUMUNA%20ETK%C4%B0S%C4%B0.doc> (Erişim: 11.04.2013).

TUNÇER, Mehmet (c); “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 57, Sayı: 3, 2002.

TUNÇER, Mehmet (d); “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs, 2002.

TURUT, şenol; “Son Mali Af (6111 Sayılı Torba Kanun) Kapsamında Ödenen TEFE/ÜFE Faizleri İle Taksitlendirme Sonucunda Ödenen Katsayı Farkları Gider Yazılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 223, Temmuz, 2011.

Türk Dil Kurumu,
<http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5164b1f4e6a498.15647908> (Erişim: 09.04.2013).

UFUK, M. Tahir (a); “Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 227, Kasım, 2011.

UFUK, M. Tahir (b); “Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 113, Mayıs, 2002.

UFUK, M. Tahir (c); “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 202, Haziran, 1998.

UFUK, M. Tahir (d); “Vergi Hukukunda Terkin”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 122, şubat, 2003.

ULUATAM, Özhan; **Kamu Maliyesi**, Dokuzuncu Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Eylül, 2005.

UYSAL, Ali, Nurettin Eroğlu; **Açıklamalı ve İçihatlı Vergi Usul Kanunu**, Üçüncü Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005.

ÜREL, Gürol, Kenan Şeker; “Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrazında Öncelikli Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, Şubat, 2004.

ÜREL, Gürol; “Pişmanlık ve Islah”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 98, Şubat, 2001.

ÜREL, Gürol; **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları. Ankara, Şubat, 2003.

ÜYÜMEZ, M. Erkan; “Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 49, Ağustos, 2007.

ÜZELTÜRK Hakan; “Torba Kanun”, Şubat, 2011, <<http://www.bumindogrusoz.com/yazdir.aspx?id=193>> (Erişim: 18.05.2013).

YALÇIN, Hasan, Arif Başer; “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, Ocak, 1996.

YARAŞIR, Sevinç; “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, Mart, 2013.

YAŞİN, Mehmet Yaşin; “Vergi Ziyat Kaçakçılık Suçunun Unsuru Mudur?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak, 2010.

YAŞİN, Mehmet; “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 174, Haziran, 2007.

YAYLA, İlyas Emre; “Kesinleşmiş Kamu Alacaklarının 6111 Sayılı Kanuna Göre Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 365, Nisan, 2011.

YAZ, Dursun Ali; “Torba Yasa Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 355, Mart, 2011.

YAZ, Dursun Ali; **Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar**, Birinci Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Mart, 2011.

YENİÇERİ, Harun; “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004.

YERELİ, Ahmet Burçin, Ahmet Yılmaz Ata; “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık, 2011.

YEŞİLYURT, Hasan; “6111 Sayılı Kanun Nasıl Yorumlanmalı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011.

YETKİNER, Erkan; “Yeni Bir Vergi Affı:5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”, **Vergi Dünyası**, Sayı:330, Şubat, 2009.

YILDIRIM, Ali Haydar, Olcay Kolotoğlu; “Ceza-Uzlaşma-Ceza İndirimi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 173, Şubat, 2003.

YILDIRIM, Ali Haydar; “Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 295, Nisan, 2013, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3886>> (Erişim: 17.04.2013).

YILDIZ, A. Murat; “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözüm Yolları”, Ankara, Ağustos, 2008, <<http://www.yildizymm.com/YILDIZ%20YMM%20INTERNET/YAYINLARIMIZ/KITAPLAR/VERGI%20UYUSMAZLIKLARININ%20IDARI%20YOLDAN%20%20%20C3%87%C3%96Z%C3%9CM%C3%9C.pdf>> (Erişim:13.03.2012).

YILMAZ, Elif; “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-2, Cilt: 13, Haziran-Aralık, 2009.

YILMAZ, Kazım; **Türk Vergi Hukuku**, Değiştirilmiş Altıncı Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Şubat, 2007.

YUMUŞAK, İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:188, Nisan, 1997.

YÜCEL, Tuğay; “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 80, Nisan, 1988.

“10 Katrilyonluk Af Çalışması”, **Radikal Gazetesi**, 22.11.2002, <<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=57407>> (Erişim: 15.05.2013).

“2. Vergi Barışı Geliyor”, **Sabah Gazetesi**, 30.04.2013, <<http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2013/04/30/2-vergi-barisi-geliyor>> (Erişim: 12.05.2013).

“Ekonomik Görünüm”, Ekonomik ve Mali Politika Genel Başkan Yardımcılığı, No: 21, Ocak, 2012, <<http://www.chp.org.tr/wp-content/uploads/2012/01/EkoGorunum21.pdf>> (Erişim: 18.05.2013).

“Maliye Bakanı Şimşek: Varlık Barışı Başarılı Olmuştur”, **Milliyet Gazetesi**, 04.01.2010, <<http://www.milliyet.com.tr/Ekonomi/SonDakika.aspx?aType=SonDakika&ArticleID=1181616>> (Erişim: 18.05.2013).

“Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdareler 2011 Yılı Genel Faaliyet Raporu”, T.C. Maliye Bakanlığı, Haziran, 2012.

“Özel Usulsüzlük Cezaları (01.01.2013'dan İtibaren)”, **Yaklaşım Yayınları**, <http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2791&AnnouncementCategoryId=8&_> (Erişim: 20.02.2013).

“Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, <<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6486.html>> (Erişim: 28.05.2013).

“Vergi Alacağı 10.2 Katrilyon, Af Gündemde”, 21.11.2002, <<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/188933.asp?cp1=1#BODY>> (Erişim: 15.05.2013).

<http://evds.tcmb.gov.tr/yeni/esk_fiy_end/endeksSeri_TEFE.pdf>(Erişim:13.05.2013).

<<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7870&arananKey=M.%20ERKAN%20%20C3%9CY%20%20C3%9CMEZ>> (Erişim: 08.05.2013).

<<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss53m.htm>> (Erişim: 17.05.2013).

400 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği
<http://www.verginet.net/dtt/2/GT400_1505.aspx> (Erişim: 29.04.2013).

414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği
<<http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/24310.htm>> (Erişim: 01.05.2013).