

T.C.
ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DE VERGİ AF UYGULAMALARI VE 6111 SAYILI KANUNUN MALİ
YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Ercan YELMAN

Danışman

Doç. Dr. İbrahim ÖZBAY

Erzincan 2013

TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE 6111 SAYILI
KANUNUN MALİ FONDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

TEZ KABUL TUTANAĞI

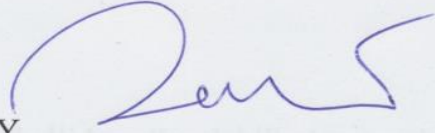
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu çalışma, Mali Hukuk Anabilim Dalının Mali Hukuk Bilim Dalında jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak Kabul edilmiştir.

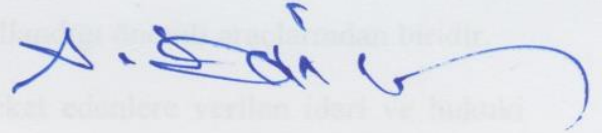
Tez Danışmanı Doç. Dr. İbrahim ÖZBAY

ÖZET

Danışman / Jüri : Doç. Dr. İbrahim ÖZBAY



Jüri : Doç. Dr. Ayhan DÖNER



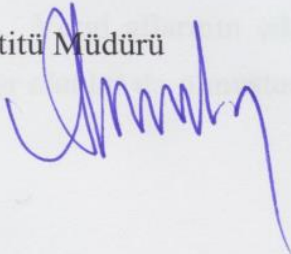
Jüri : Yrd. Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL



Yukarıdaki imzalar, adı geçen öğretim üyelerine aittir. 06 / 12 / 2017

Prof. Dr. Adem BAŞIBÜYÜK

Enstitü Müdürü



TÜRKİYE’DE VERGİ AF UYGULAMALARI VE 6111 SAYILI KANUNUN MALİ YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ercan YELMAN

Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi, Ağustos 2013

Tez Danışmanı: Doç. Dr. İbrahim ÖZBAY

ÖZET

Devletin vatandaşlarından karşılıksız ve belli kurallar dahilinde sosyal, mali ve ekonomik amaçlar ile kamu giderlerini karşılamak için başvurduğu en iyi kaynak vergilerdir. Vergilerin yanında vergi afları da devletin kamu giderlerinin finansmanını sağlarken gelir elde etmek için kullandığı önemli araçlarından biridir.

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere verilen idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Başka bir ifade ile devletin kendi rızası ile alacak hakkından vazgeçmesidir. Vergi afları sadece gelir elde etmek için değil sosyal, ekonomik, psikolojik, teknik, idari ve siyasi gibi nedenlerden dolayı da çıkarılmaktadır. Ayrıca af kavramı sadece vergi hukukunu ilgilendiren bir kavram olmayıp, ceza hukuku ve anayasa hukukunda affa ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Cumhuriyet tarihinden günümüze yani 2013 yılına kadar 32 tane mali af kanunu çıkarılmıştır. 1960 yılından 2013 yılına kadar geçen süre zarfında sık olarak mali af kanunlarına başvurulmuştur. 1960 ile 1980 yılları arası af kanunları daha çok siyasi nedenlerle çıkarılmasına karşın 1980 yılından sonraki af kanunları ise ekonomik, idari ve teknik nedenlerden dolayı çıkarılmıştır.

Vergi aflarının çıkarılmasını destekleyenler olduğu gibi afların çıkarılmasına karşı olanlar da olmuştur. Bu nedenle af kavramı sürekli tartışılan bir kavram haline

gelmiştir. Vergi aflarının çıkarılmasına karşı olanlara göre, af kanunları eşitlik ilkesini bozarak dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkiler. Af kanunlarının çıkarılmasını savunanlar ise, affin ekonomik ve siyasi olumsuzlukları giderdiğini ve devletin kamu giderlerini karşılamak için finansal kaynak sağladığını belirtmişlerdir.

Cumhuriyet tarihinden günümüze kadar çıkarılan af kanunlarına bakıldığında af kanunları daha çok siyasi iktidarların kurtarıcıları olmuştur. Ancak birçok görüşe göre vergi afları devlete finansman sağlamak için iyi bir yol olmasına karşın af kanunlarının vergi sistemini olumsuz etkileyerek mükelleflerin vergi kaçırmasına sebep olduğu ve bunun sonucunda kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiği öne sürülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Affi, Mali Af, Torba Kanun,

Tax Relief Practices in Turkey and Evaluating of the Law No : 6111 Financially

Ercan YELMAN

Erzincan University, Institute of Social Sciences, Department of Financial Law

Thesis of MA, August 2013

Counsellor : Assoc. Doç. İbrahim ÖZBAY

ABSTRACT

The best sources that the government takes from the citizens without provision and within specific rules with social, financial and economic aims to provide the public expenditure are the taxes. Remissions of tax are one of the tools that the government uses to get income while providing the financial source for the public expenditure.

Remission of tax is the elimination of the administrative and legal enforcements which are given to the people who behave against the law. In other words, it is the release of dept for the government with its approval. The aim of the remission of tax is not only generating an income but also there are some other aims such as social, economic, psychological, technical, administrative or political. Also, the term remission is not only related with tax law, it is also related with criminal law and constitutional law.

Throughout the time that passes from Republic History to our day which is 2013, 32 financial repentance laws have been made. From 1960 to 2013, financial repentance laws have been referred continually. Although the repentance laws that are made between 1960 and 1980 were because of political reasons, the repentance laws which have been made after 1980 have been proposed because of the economical, administrative and technical reasons.

While there are a lot of people who support the remissions of tax, there are some people who object to them. Thus, the term remission has become a much-debated issue. The people who object to the remissions of tax state that ruining the principle of equality these laws will affect the honest taxpayers in a negative way. Furthermore, the people who support the remission laws indicate that these laws remove the economical and political negation and they provide the sources for the government to meet the public expenditures.

When the remission laws that have been made since the Republic History is considered, remission laws are mostly the rescuer of the political power. However, according to different views, although remissions of tax are good ways to provide financial support for the government, effecting the tax system in a negative way remission laws encourage the taxpayers to evade tax and as a result to lead to unrecorded economy.

Key Words: Tax, Remission of Tax, Financial Repentance, Bag Bill, 6111

ÖNSÖZ

“Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları ve 6111 sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirmesi” adlı konulu tez çalışmamı hazırlarken bana yardımcı olan başta danışmanım Doç. Dr. İbrahim ÖZBAY’a, Yrd. Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL ve Yrd. Doç. Dr. Bülent ŞİĞVA’ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca bu çalışmayı hazırlarken sıkıntılara katlanan ve bana yardımcı olan değerli arkadaşlarım Serdar KAZAR, Adem KOÇ ve Tekin GÜÇ’e teşekkürlerimi sunuyorum.

Ercan YELMAN

Erzincan, 2013

TEZ BİLDİRİMİ

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildiririm.

Ercan YELMAN

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL TUTANAĞI.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ	VI
TEZ BİLDİRİMİ	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
KISALTMALAR	XIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI VE HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ YERİ	3
1.1. Af Kavramı ve Genel Bilgiler	3
1.1.1. Genel Anlamda Affin Tanımı	3
1.1.1. Vergi Affının Tanımı	4
1.1.2. Mali Affin Tanımı.....	5
1.2. Affin Hukuki Durumu.....	6
1.2.1. Anayasa Hukukunda Affin Yeri ve Hukuki Niteliği.....	7
1.2.2. Ceza Hukukunda Affin Yeri ve Hukuki Niteliği	10
1.2.3. Vergi Hukukunda Affin Yeri ve Hukuki Niteliği	12
1.2.4. Vergi Affında Terminoloji Sorunu	14
1.3. Vergi Aflarının Çıkarılma Şekilleri	15
1.3.1. Genel Af İçerisinde Vergi Cezalarının Affi.....	15
1.3.2. Vergi Cezalarının Genel Affi.....	16
1.3.3. Vergi Cezalarının Özel Affi.....	17
1.4. Vergi Aflarının Çıkarılma Nedenleri	17
1.4.1. Siyasi Nedenler	17
1.4.2. Ekonomik Nedenler	19
1.4.3. Mali Nedenler	22

1.4.4. İdari ve Teknik Nedenler	23
1.4.5. Sosyal Nedenler	24
1.4.6. Psikolojik Nedenler.....	26
1.5. Vergi Affına Dair Görüşler	27
1.5.1. Affın Lehinde Olan Görüşler.....	27
1.5.1.1. Bunalım Dönemlerinden Sonra Vergi Affının Zorunlu Olması	27
1.5.1.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği	30
1.5.1.3. Vergi Denetiminin Yetersizliğinin Yol Açtığı Olumsuzlukları Ortadan Kaldırma	31
1.5.1.4. Affın Gelir Yönetiminin Bir Aracı Olarak Kullanılması.....	32
1.5.1.5. Vergi Yönetimi ve Yargısının İş Yükünün Hafifleteceğine İlişkin Görüşü.....	32
1.5.1.6. Dürüst Olmayan Yükümlülere Dürüstlüğe Çağırma	33
1.5.1.7. Vergi İdaresi İle Mükellef Diyalogunun İyileştirilmesi	34
1.5.2. Vergi Affının Aleyhinde Olan Görüşler	34
1.5.2.1. Vergi Affının Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkilediğine İlişkin Görüş	35
1.5.2.2. Hukuksal Açıdan Vergi Affına Karşı Olan Görüşler.....	36
1.5.2.3. Ceza Politikası Açısından Vergi Affının Aleyhinde Görüşler.....	36
1.5.2.4. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yüküne Dair Görüşler	37
1.5.2.5. Vergi Affının Aleyhinde Olan Diğer Görüşler	38
1.5.3. Vergi Affına Dair Görüşlerin Değerlendirilmesi	39
1.6. Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Faktörler	41
1.6.1. Vergi Affının Bir Kereye Özgü Olması.....	41
1.6.2. Affın Tanıtımının Yeterli Olması	42
1.6.3. Affın Yararlanma Zamanının Yeterli Uzunlukta Olması	42
1.6.4. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi.....	43
1.6.5. Vergi Affı İle Sağlanacak Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Olması.....	43
1.6.6. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi	44

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	45
2.1. 1923 - 1960 Yılları Arasındaki Vergi Affı Uygulamaları.....	45
2.1.1. 145 Sayılı Elviyeyi Selased'e Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun 46	
2.1.2. 22 Mart 1934 Tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu	46
2.1.3. 4 Temmuz 1934 Tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun 46	
2.1.4. 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Bakayasının Terkinine Dair Kanun.....	47
2.1.5. 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun.....	47
2.1.6. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun	48
2.1.7. 6 Temmuz 1948 Tarih ve 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun.....	48
2.2. 1960 – 1980 Yılları Arası Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları	49
2.2.1. 281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun	49
2.2.2. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	51
2.2.3. 252 Sayılı Kanunla Spor Kulüplerine Yönelik Af Uygulaması	52
2.2.4. 325 Sayılı Kanunla KİT'lere Yönelik Af Uygulaması.....	52
2.2.5. 691 Sayılı Kanunla Kamu Belediyelerine Yönelik Af Kanunu Uygulaması	53
2.2.6. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	54
2.2.7. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af Uygulaması	55
2.2.8. 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun.....	56
2.3. 1980 – 1990 Yılları Arası Uygulanan Af Uygulamaları.....	57
2.3.1. 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun.....	58
2.3.2. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun.....	60
2.3.3. 3239 Sayılı Kanun	63

2.3.4. 3505 Sayılı Kanun	64
2.3.5. 3512 Sayılı Kanun	65
2.3.6. 3571 Sayılı Kanun	66
2.4.1990-2012 Yılları Arası Uygulanan Af Uygulamaları.....	67
2.4.1. 3689 Sayılı Kanun	67
2.4.2. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun	69
2.4.3. 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği.....	71
2.4.4. 4369 Sayılı Kanun	73
2.4.5. 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.....	75
2.4.6. 414 Seri Nolu Tahsilât Genel Tebliği.....	76
2.4.7. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	79
2.4.8. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun.	87
2.4.9. 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	90

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

6111 SAYILI KANUNUN MALİ YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	92
3.1. 6111 Sayılı Torba Kanunun Genel Gerekçesi.....	92
3.2. 6111 Sayılı Kanun'un İçeriği	93
3.3. 6111 Sayılı Kanun Kapsamı.....	95
3.3.1. Kapsama Giren İdareler	96
3.3.2. Kapsama Giren Alacaklar.....	97
3.3.2.1. Maliye Bakanlığına Bağlı Tahsil Dairelerince Takip Edilen Amme Alacakları.....	97
3.3.2.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Kapsama Giren Alacaklar.....	97
3.3.2.1.2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Takip Edilen Alacaklar	101
3.3.2.1.3. Kapsama Giren İdari Para Cezaları	102
3.3.2.2. İl Özel İdarelerince Takip Edilen Amme Alacakları	103

3.3.2.3. Belediyelerce Takip Edilen Alacaklar	103
3.3.2.3.1. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Giren Alacaklar.....	103
3.3.2.3.2. 6183 Sayılı Kanun Kapsamına Giren Alacaklar	104
3.3.2.4. Kanunun İlgili Bölümlerinde Geçen Diğer Alacaklar	104
3.4. Kesinleşen Alacaklar.....	104
3.5. Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Alacaklar.....	114
3.6. İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan İşlemler.....	120
3.6.1. İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan Vergiler.....	120
3.6.2. Pişmanlıkla ya da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar.....	124
3.7. Matrah ve Vergi Artırımı	127
3.7.1. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımı	127
3.7.2. Katma Değer Vergisinde Artırım	132
3.7.3. Gelir (Stopaj) ve Kurumlar (Stopaj) Vergisinde Artırım	136
3.7.4. Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Ortak Hükümler	141
3.8. 5811 Sayılı Kanuna İlişkin Olarak Getirilen Düzenlemeler	144
3.9. 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi ve Uygulama Sonuçları	146
SONUÇ	152
KAYNAKÇA.....	155

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AKÜİİBFD	: Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
ANBD	: Ankara Barosu Dergisi
ANÜSBE	: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
ASOYO	: Ankara Sanayi Odası Yayın Organı
ATO	: Ankara Ticaret Odası
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBE	: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
AÜY	: Ankara Üniversitesi Yayınları
AYD	: Anayasa Yargısı Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BD	: Bankacılar Dergisi
BDD	: Bütçe Dünyası Dergisi
BDDK	: Bankacılar Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BVEYD	: Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi
C	: Cilt
CBÜSBE	: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
CUSBE	: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü
CUIVİBD	: Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi
ÇOSMÜSBE	: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü
ÇÜSBE	: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

DD	: Danıştay Dergisi
DEÜSBE	: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DT	: Doktora Tezi
E	: Esas
EKB	: Ekonomi Bilimleri Dergisi
EOÜSBED	: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
EPDK	: Enerji Piyasaları Denetleme Kurulu
ET	: Erişim Tarihi
EÜHFD	: Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
F	: Fıkra
GMSİ	: Gayri Menkul Sermaye İradı
GÜESEFD	: Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İBB	: İzmir Barosu Bülteni
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı
İÜİFMAMK	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜSBE	: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü

KT	: Karar Tarihi
KV	: Kurumlar Vergisi
m	: Madde
M	: Mükerrer (Resmi Gazete)
MÇD	: Mali Çözüm Dergisi
MD	: Maliye Dergisi
MİD	: Mahalli İdareler Dergisi
MKÜSBE	: Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
MPD	: Maliye Postası Dergisi
MÜSBE	: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
MVFD	: Muhasebe ve Finansman Dergisi
MVVUD	: Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi
NÜSBE	: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
NO	: Numara
LMHD	: Legal Mali Hukuk Dergisi
LYMD	: Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi
PAGBE	: Polis Akademi Güvenlik Birimleri Enstitüsü
RG	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s	: Sayfa
SDÜSBE	: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
SDÜİVİBFD	: Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
SK	: Sayılı Kanun

SÜSBE	: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
SÜSBED	: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TL	: Türk Lirası
TÜSBE	: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
UHSBD	: Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler e- Dergisi
UÜSBE	: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi
VBK	: Vergi Barışı Kanunu
VDD	: Vergi Dünyası Dergisi
VDND	: Vergi Denetmenleri Derneği
VRD	: Vergi Raporu Dergisi
VSD	: Vergi Sorunları Dergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YBD	: Yönetim Bilimleri Dergisi
YD	: Yaklaşım Dergisi
YLT	: Yüksek Lisans Tezi
YSD	: Yasama Dergisi
ZKÜSBED	: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi

GİRİŞ

Devletin, kamu ihtiyaçlarını karşılamak için başvurduğu en önemli gelir kaynaklarından biri vergilerdir. Bu yüzden dünyada olduğu gibi ülkemizde de devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bu erevede 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde, ülke sınırları içinde yasayan ve kamu hizmetlerinden yararlanan herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir.

Devletin gelir kaynağının önemli bir kısmı vergilere dayandığına göre devlet, bireylerin vergilerini düzenli ödemesine ve bireylerden vergileri tahsil etmeye çalışmaktadır. Bu noktada bazı yaptırımlar uygulamaktadır. Ancak bireylerin gelirinin düşeceği endişesi ile devlete ödeyecekleri vergi tutumlarında zaman zaman değişiklik görülmektedir. Bu tutum bazen yasal olduğu gibi bazen de yasal olmayan davranışlar da olabilir. Bireyler gelirinin azalmaması için vergi ödemekten kaçınarak kayıt dışı ekonomiye neden olabilmektedirler. Vatandaşların kayıt dışı ekonomi sonucunda vergi kaçırmasına neden olan bu davranışlar devletin gelirinin düşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle devleti yönetenler, mükelleflerin vergiye uyum sağlamaları ve kayıt dışı ekonomiyi engellemek için çeşitli yollara başvurmaktadırlar.

Hkmetlerin başvurduğu bu yollardan biri de vergi aflarıdır. Ülkemizde Cumhuriyetin ilanından bu yana birçok vergi affi kanunu çıkarılmıştır. Bu af kanunlarına ekonomik, siyasi, sosyal, idari ve teknik nedenlerden dolayı başvurulmuştur. 2011 yılında ülkemizde çıkarılan ve ‘‘Torba Kanun’’ olarak adlandırılan vergi affi ile Cumhuriyet tarihimizde toplamda 32 tane vergi affi çıkarılmıştır.

‘‘Türkiye’de Vergi Affi Uygulamaları ve 6111 sayılı Kanun’un Mali Yönden Değerlendirilmesi’’ adlı çalışmamız üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde vergi aflarının teorik esasları ve hukuk sistemimizdeki yerinden bahsedilmiştir.

İkinci bölüm Cumhuriyet tarihinden günümüze kadar çıkarılan af uygulamalarına ayrılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise 2011 yılında çıkarılan 6111 sayılı Kanun'un mali yönden değerlendirilmesi yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI VE HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ YERİ

1.1. Af Kavramı ve Genel Bilgiler

Af çok eski ve çok geniş bir kavramdır. Af, suç işleyen bir kişinin kamu gücünün kullanılması ile takip edilip cezalandırılmasından “adalet” ve “genel fayda” düşüncesiyle vazgeçilmesidir.¹

Af kavramı, yalnızca ceza hukuku veya anayasa hukukunda düzenlenmiş bir kurum olmayıp, bunun yanında, özel hukukta kabul edilmiş bir kurumdur.²

1.1.1. Genel Anlamda Affın Tanımı

Af tarih boyunca gündeme gelen ve güncelliğini koruyan bir kavramdır. İnsanlık tarihi kadar eski olan bu kavram sosyal, siyasi ve ekonomik hayatı çeşitli yönlerden etkilemektedir. Af kavramı hukuk sistemimizde önemli bir yere sahip olup, sürekli gündemi meşgul etmeyi başarmış ve tartışılmıştır.³

Af; Arapça kökenli bir sözcük olup, hukuk literatüründe bir suçu bağışlama, İslam Hukuku'nda ise kısas veya diyet haklarından vazgeçme, işlenen suçtan dolayı faili cezalandırmama anlamında kullanılmaktadır.⁴ Af, kelime anlamı itibariyle; bir suçu, bir kusuru veya hatayı bağışlama, cezadan vazgeçme, mazur görme veya görülme, bir iş veya vazifeden çıkarılma, uzaklaştırılma, azil anlamlarında kullanılan geniş bir kavramdır.⁵

¹Burhan Kuzu, “Af Müessesesi ve Düşünceleri Açıklama Özgürlüğü”, *AYD*, Yıl 2001, C. 18, s. 254.

²Hasan Dursun, “Af Kavramına Genel Bir Bakış”, *TBBD*, S. 85, 2009, s. 373.

³Adem Sözüer, “Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa'ya Uygunluğu Sorunu”, *AYD*, C. 18, Yıl 2001, s. 219.

⁴Duygu Çağlar Doğan, *Ceza Hukukunda Af*, (Danışman: Prof. Dr. Muharrem ÖZEN), AÜSB E, YLT, 2012, s. 6.

⁵Kenan Bayhan, *Polisin Af Kavramına Bakışı*, (Danışman: Prof. Dr. Belkıs TEMREN), ANÜSBE, YLT, 2003, s. 11.

Türk Dil Kurumu'na göre af; bir suçu, bir kusuru veya hatayı bağışlamaktır.⁶ Batı dillerinde af ise Yunanca kökenli “amnestie” kelimesinin karşılığı olup, unutmak ve bağışlamak anlamına gelmektedir.⁷

Hukukumuzda af ise, “Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından (1982 Anayasası m. 87) bir kanunla kamu davası ve cezanın ya da sadece cezanın ortadan kaldırılması yahut cezalarda indirim yapılması şeklinde tanımlanmıştır.⁸ Bir başka deyişle af; kanunlar tarafından “suç” olarak kabul edilen bir fiilin yine hukuk normlarınınca öngörülmüş bulunan müeyyidesinin yargı organları tarafından uygulanmasına karşın bu müeyyidenin, hukuk dışı bir irade ile kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır.⁹

Dar ve geniş anlamda af tanımına bakıldığında dar anlamda af; devletin cezalandırma hakkından, geçici ve sadece belirli suç ve suçluları kapsamak üzere vazgeçmesidir.¹⁰ Geniş anlamı ile af ise; suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Tüm ceza kanunlarının kapsamına giren af, ceza hukuku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanabilir. Veyahut af, devletin ceza vermek hakkını kullanmaktan vazgeçmesi demek olduğundan hem kamu davasını hem de cezayı düşüren bir sonuçtur.¹¹

1.1.1. Vergi Affının Tanımı

Vergi affı konusunda kesin bir tanımlama yapılmamış olup bu konuda çeşitli görüşler bildirilmiştir. Ceza hukukunda af neredeyse bütün kaynaklarda tanımlanmış iken vergi affında net bir tanım söz konusu değildir. Bu nedenle vergi kanunlarına

⁶Türk Dil Kurumu Sözlüğü, Af maddesi, www.tdk.gov.tr (E.T, 28.07.2012).

⁷Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Yeni Türk Ceza Kanunu'na Göre Gözden Geçirilmiş 4. B, Ankara 2006, s. 649.

⁸Serkan Açar, “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, *TBB D*, S. 59, 2005, s. 327.

⁹Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 7. Baskı, Ankara 2008, s. 419.

¹⁰Harun AĞA, Af Yasaları ve Polis: Ankara Asayiş ve Terörle Mücadele Polisinin Af Algılaması, (Danışman: Doç. Dr. Fatih KARAOSMANOĞLU), PAGBE, YTLT, 2008, s. 9.

¹¹Yusuf Keleş, “Yine Mi Af ? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler ?”, *VDD*, Mayıs 2002, S. 249, s. 77.

bakıldığında af kelimesine ilişkin bir ibare bulunmamaktadır.¹² Vergi affi hakkında yapılan tanımlamalara bakıldığında geniş ve dar anlamda çeşitli tanımlamalara yer verilmiştir.

Kısaca; vergi affi, devletin asli ve fer'i vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesidir.¹³ Başka bir deyişle devletin politik ve ekonomik nedenlerden dolayı vergi alacağından vazgeçmesidir.¹⁴ Geniş anlamda vergi affi; üzerine vergi borcu düşen kişinin yani mükellefin hukuki sorumluluğunu yerine getirmemesinden doğan borcun ortadan kalkması olarak da ifade edilebilir. Hukuki olarak vergi affi, devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir.¹⁵

Vergi Usul Kanunu'nda ise af ile ilgili herhangi bir bilgi yoktur. Ancak vergi ve cezaların affi bir kanuna dayanılarak yapıldığından af ile ilgili düzenlemeler ayrı kanunlarda düzenlenmiştir.¹⁶

1.1.2. Mali Affin Tanımı

Mali af ile ilgili bir tanım yapmak çok zordur. Zira mali afta, vergi affi gibi sadece belli bir konu üzerinde değil de çok daha geniş bir çerçevede değerlendirme yapılmaktadır. Mali af kavramının kapsamına bütçe uygulamalarından başlayıp, vergi ilişkisi dışında kalan ve devletin özel hukuk ilişkilerine kadar uzanan parasal ilişkiler girmektedir.¹⁷

¹²Kenan Şenlik, *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Yusuf KİLDİŞ), DEÜSBE, YLT, 2008, s. 7.

¹³Ersan Öz/Selçuk Buyrukoğlu, "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar", *VSD*, S. 272, 2011, s. 90.

¹⁴Sercan Mercan, *Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*, (Danışman: Prof. Dr. Ayşegül MUTLU), MÜSBE, YLT, 2006, s. 67.

¹⁵Veli Kargı, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi", *ZKÜSBED*, C. 17, S. 13, 2011, s. 3.

¹⁶Memduh Aslan, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, (Danışman: Prof. Dr. Zeynep ARIKAN), DEÜSBE, DT, 2008, s. 89.

¹⁷Yasemin Taşkın, *Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması*, (Danışman: Prof. Dr. S. Ateş OKTAR), UÜSBE, YLT, 2006, s. 39.

Mali af kavramı, Azerbaycan Türkçesi'nde "maliyyə amnistiyası", "vergi amnistiyası", "iqtisadi amnistiya", Türkiye Türkçesi'nde "vergi affı", "mali af", "mali milat", İngilizce "tax amnesty", Rusça ise "налоговая амнистия" anlamlarında kullanılmaktadır.¹⁸

Mali af kavramı, kayıtdışı faaliyet ve işlemlerden kazanılan mali kaynakların tamamen veya kısmi olarak yasallaştırılması, bu faaliyetleri yürüten kişilerin affedilmesi ve ülke sınırlarından çıkarılmış, yabancı bankalarda, şirketlerde saklanan yasadışı servetin ülkeye döndürülmesi ve önceleri oluşmuş vergi borçlarının affedilmesi için uygun ortamın oluşturulmasına yönelik tüm idari, hukuki ve sosyo - ekonomik önlemlerin bütünü olarak ifade edilebilir.¹⁹

Daha kısa bir ifade ile mali af; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması olarak da tanımlanabilir.²⁰ Yani devlet, mali af kanunları ile kendi koyduğu kuralların mükellefler tarafından bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırma hakkından vazgeçmektedir.²¹ Ayrıca af, geçmişe yürür ve affin etkileri geçmiş olaylar üzerinde etkisi olmaktadır.²²

1.2. Affın Hukuki Durumu

Türk hukukunda birçok tartışmaya neden olan af kavramı hakkında akla ilk gelen ceza hukuku kapsamındaki aftır. Ancak, affın ceza hukuku dışında kalan hukuk dallarıyla da ilişkisi vardır. Af, disiplin cezaları ve idari yaptırımların affi nedeniyle idare hukuku, idari yaptırımların bir türü olan vergi afları nedeniyle de vergi hukuku ile yakından ilişkili bir kavramdır.²³ Af genel olarak anayasada ve ceza hukukunda

¹⁸Elşen Bağırzade, Eski Sovyet Cumhuriyetlerinde Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Çerçevesinde Mali Af Uygulamaları, *BBD*, C. 3, S. 32, 2009, s. 16.

¹⁹Bağırzade, s. 16.

²⁰Fikret Sayar, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", *VDD*, S. 73, 1987, s. 63.

²¹Burcu Gediz Oral/Ferhan Sayın, "Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eş Bütünleşme Analizi", *İÜİFMAMK*, S. 52, Yıl 2009, s. 55.

²²Hakan Ay, *Vergi Politikaları ve Baskı Gurupları*, 2. Gözden Geçirilmiş Baskı, Ankara 2008, s. 154.

²³İbrahim Araç/Hasan Erikli, "Anayasanın 87'nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları", *YD*, S. 1, 2006, s. 25.

düzenlenmiştir. Ancak hüküm ve neticeleri bakımından borçlar hukuku, idare hukuku ve usul hukuku kapsamına etkisi bulunan çok yönlü bir müessesedir.²⁴ Affın hukuki durumu ayrıntılı olarak aşağıda incelenecektir.

1.2.1. Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Niteliği

Af kavramı ile ilgili hükümler ülkemizde halen yürürlükte olan 1982 Anayasasıyla belirtilmiştir. Anayasa'nın 87. maddesine göre ; “Türkiye Büyük Millet Meclisi, üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar verme”²⁵ yetkisine sahiptir. Anayasa’da “2002 yılından önce 87. maddesinde belirtilen af ilanı ile ilgili olarak bir kısıtlama bulunmaktaydı. Buna göre Anayasa’nın 14. maddesindeki fiillerden dolayı hüküm giyenler af kapsamına alınmamıştı. Ancak bu hüküm 2002 yılında Anayasadan çıkartılmıştır.²⁶ Ayrıca “Ormanların tahrip edilmesine yol açan siyasî propaganda yapılamaz; münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz”²⁷ ifadesi ile bu suçu işleyenler af kapsamına alınmamıştır.

Af ile ilgili bir diğer anayasa hükmü ise Anayasa’nın 104. maddesidir. Cumhurbaşkanı’nın görev ve yetkilerinin sayıldığı bu madde af ile ilgili hükümler içermektedir. Bu hükme göre Cumhurbaşkanı “Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak”²⁸ yetkisine sahiptir.

Yukarıda anlatıldığı gibi anayasada af ile ilgili detaylı bilgiye girilmemiştir. Fakat ceza hukukunda af ile ilgili daha detaylı bilgi sunulmuştur. Aslında ilk olarak af kavramına bakıldığı zaman görünüş itibariyle ceza hukukunu ilgilendiren bir kavram olması gerekirken Anayasa’nın ilgili maddeleri ile birlikte anayasa hukukunu ilgilendiren bir kavram olarak da ön plana çıkmaktadır.

²⁴Cemali Eker, *Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri*, (Danışman: Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN), UÜSBE, YLT, 2006, s. 6.

²⁵Anayasa 87. m.

²⁶Eker, s. 6.

²⁷Anayasa 169. m.

²⁸Anayasa 104. m.

Affin hukuki niteliğine gelinecek olursa; af hem anayasa hem de ceza kanunlarında belirtilmiş olduğundan af yetkisinin yargıya mı, yasamaya mı, yoksa yürütmeye mi ait olduğunu belirlemek gerekir. Bu yetki alanını belirlerken farklı kıstaslar vardır.²⁹ Bu kıstaslar;

- Organik nitelikte esas alınan kıstas,
- Maddi içeriği esas alınan kıstas,
- Yargılama usullerine uyularak çıkarılıp çıkarılmadığı kıstası olmak üzere üç şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Organik nitelikteki birinci kıstasa göre ; “*tasarrufu yapan organa bakmak gerekir. Eğer tasarrufu yapan yargı organı ise, ortada bir yargı tasarrufu mevcuttur*”.³⁰ Bu kıstasa göre Anayasa’nın 87. maddesine göre genel ve özel af çıkarma yetkisi TBMM’ye aittir. Yani tasarruf yasama organındadır.

Belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırma yetkisi de Anayasa’nın 104. maddesinde yürütmenin başı olan Cumhurbaşkanı’na verilmiştir. Bu hüküm af yetkisini yürütme organına vermiştir. Yukarıda yazılanlardan yola çıkarak gerek yasama tarafından ve gerek yürütme tarafından çıkarılan afların yargı tasarrufunda olmadığı söylenebilir.

İkinci kıstasa göre, yargı tasarrufunun maddi içeriğinde hukuki bir sorun hakkında hüküm vermek varken afla ilgili bir hüküm verilmemekte hukuki sorun kısmen ya da tamamen ortadan kalkmaktadır.³¹

Başka bir ifade ile ikinci kıstasta maddi içerik esastır. Yargı tasarrufunun maddi içeriğinde bir hukuki meseleyi çözme amacı vardır. Ancak maddi içeriği bakımından da af tasarrufu bir yargı tasarrufu değildir. Çünkü yargı tasarrufunun esasını oluşturan bir hukuki uyuşmazlık hakkında hükme varma özelliği afta bulunmamaktadır.³²

²⁹Recai Dönmez, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, AÜSBE, DT, 1990, s. 3.

³⁰Dönmez, s. 4.

³¹Eker, s. 7.

³²Dönmez, s. 4.

Üçüncü kıstasta ise af, bir yargılama fonkiyonu değil bir yasama ve yürütme fonksiyonudur. Bunun sebebi ise Anayasa’da belirtilmiştir. Yargısal fonksiyonlara uygun tasarruflar çıkarılırken affin çıkarılması bu tasarruflara uyumadığının göstergesidir. Bu bakımdan af, yasama ve yürütmeye verilmiş bir yetkidir.³³

Anayasa Mahkemesi bir kararında³⁴ “af, yargısal sonuçlar doğursa da, niteliği itibariyle bir yargı işlemi değildir; yasama ya da devlet başkanı tarafından tesis edilen bir yürütme işlemidir” demek suretiyle affin bir yargı işlemi değil, yasama veya yürütme işlemi olduğunu kabul etmektedir.³⁵

Anayasa’nın 138. maddesinde de; “Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez”³⁶ hükmü ile yine aynı madde de “Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa’ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz”³⁷ ifadesi yer almaktadır.

Anayasa’nın 138. maddesinde belirtilen ifade ile yargının bağımsızlığı anayasal bir hükümle güvence altına alınmıştır. Aslında bu yürütmenin ve yasamanın hiçbir şekilde yargı kararlarına müdahale edemeyeceğinin açık kanıtıdır. Ancak affin anayasa hukukundaki yerinden bahsedildiğinde affin kullanma yetkisi yasama ve yürütmeye ait olduğu anlaşılmaktadır. Bu ifade ile af, 1982 Anayasası’nın 138. maddesi ile ilk olarak bir çelişki gibi görünür. Çünkü af tasarrufu bazen özü bazen de cezanın infazı bakımından mahkemelerce verilen ve kesinleşen kararları doğrudan

³³Dönmez, s. 4 - 5.

³⁴AYM, E.1985/30, K.1986/10, KT. 18.03.1986, <http://kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1985-30.htm> (E.T, 01.07.2013).

³⁵Ayhan Döner, “Cezai ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM’nin Af Yetkisi”, *EÜHFD*, C. XII, S. 3 – 4, 2008, s. 39.

³⁶Anayasa, 138. m.

³⁷Anayasa, 138. m.

etkilediği için, mahkemelerin bağımsızlığı ve kararlarının bağlayıcılığı ilkeleriyle çelişmektedir.³⁸

Mesele pozitif hukuk açısından incelendiğinde, af yetkisi ve mahkemelerin bağımsızlığı prensiplerinin ve normlar hiyerarşisinin en üstündeki kaynaktan yani anayasa hükümleri arasında yer aldıkları görülebilir. Bu yetki, anayasa ile muayyen bir anayasal organa tanınmış bulunduğundan, artık mahkemelerin bağımsızlığı prensibi karşısında gayri meşru kabul edilmeyecektir.³⁹ Dolayısı ile kaynağı anayasa olan af, anayasanın ilgili maddelerinde belirtildiğinden mahkemelerin bağımsızlığı ilkesinin karşısında hukuksuz bir duruma düşmemiştir.

Affin niteliği bakımından açıklanması gereken diğer bir kısım ise; çıkarılan bir af kanununda aftan yararlanmanın zorunlu olmadığı ibaresi olmadıkça aftan yararlanmanın zorunlu olduğudur.⁴⁰

Sonuç itibariyle af kaynağını anayasadan alır; ancak 1982 Anayasası'nda vergi affına dair hüküm bulunmamaktadır. Fakat bu durum yasamanın vergi ile ilgili af kanunu çıkaramayacağı anlamına gelmez. TBBM cezalar konusunda af çıkarıyorsa, vergi suç ve cezalarına ilişkin de af çıkarabilmektedir.⁴¹

1.2.2. Ceza Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Niteliği

Af kaynağını anayasadan almasına rağmen uygulanma şekli ve af kanununun yorumu daha çok ceza ve ceza usul hukukunu ilgilendirmektedir.⁴² Af, Türk Ceza Kanunu'nda dördüncü bölüm olan "*Dava ve Cezanın Düşürülmesi*" başlığı altında 65. madde ve 76. maddede düzenlenmiştir.

Af, ceza hukukunun en eski ve en önemli kavramlarından biridir. İnsanlar yaradılışları itibariyle toplum halinde yaşadıkları için bir takım sıkıntılarla karşılaşabilmektedirler. İnsanların beraber yaşarken işlemiş oldukları bir takım suçlar

³⁸Döner, s. 36 - 37.

³⁹Selâhattin Keyman, "Türk Hukukunda Af", *Ankara Üniversitesi Yayınları*, No: 199, 1965, s. 2.

⁴⁰Eker, s. 6,

⁴¹Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, İstanbul 2009, s. 152.

⁴²Şenlik, s. 6.

olabilir ve bu suçlardan hüküm giyenlerin devlet tarafından zaman zaman affedilmesi durumu ortaya çıkacaktır.⁴³

Türk Ceza Hukuku'nda af, genel af ve özel af olmak üzere iki guruba ayrılmaktadır. Genel af hem mahkûmiyeti, hem de kamu dâvasını ortadan kaldırır. Başka bir deyişle genel af sonucunda affedilmiş bir fiil artık suç olmaktan çıkar. Buna karşılık özel af yalnız ceza üzerinde etki yapar. Cezayı kaldırır, değiştirir veya hafifletir.⁴⁴ Genel afa mahkûmiyet ortadan kalktığı için, sonraki suçtan dolayı tekrür hükümlerinin uygulanması söz konusu olmaz. Oysa özel af yalnız cezayı etkileyip, mahkûmiyeti etkilemediğinden daha sonra işlenecek suçun cezası diğer şartlar da mevcut olduğu takdirde tekrüre ilişkin hükümlere göre arttırılır.⁴⁵

Ceza hukuku açısından af kavramı; kesinleşmiş bir cezanın kısmen veya tamamen infazını engelleyen veya bir başka cezaya dönüştüren ya da kamu davasını düşüren, kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini tüm hukuki neticeleriyle ortadan kaldıran yasama veya yürütme organlarının yaptığı bir kamu hukuku tasarrufudur.⁴⁶

Af, Türk Ceza Kanunu'nun dördüncü bölümünde yer alan "Dâva ve Cezanın Düşürülmesi" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu başlık altında yer alan kurumlardan bazıları, cezai münasebetin suçun işlenmesinden sonra fakat infazdan önce sona ermesini gerektirir. Bazıları ise, kanun koyucu tarafından hükmedilmiş olan cezayı infaz etmesine engel olmaktadır. İlk grupta yer alan sebepler, önemi itibariyle kamu dâvasına etki ederler. Yukarıdaki sebeplerden birinin ortaya çıkması durumunda, artık kamu davası açılmayacak ve daha önce açılmış olan kamu davasının düşmesine karar verilecektir.⁴⁷

⁴³Çetin, Özek, "Umumi Af", *İÜHFMD*, C.XXIV, No:1 - 4, 1959, s. 118.

⁴⁴Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", *AÜHFD*, C. 29, 1972, s. 111.

⁴⁵Çağan, s. 111.

⁴⁶Mesude Atila, "Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku'nda Af Kurumu", *ANBD*, S. 1, 2010, s. 275.

⁴⁷Keyman, s. 6.

Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinde düzenlenen “genel affin” böyle bir etkisi vardır.⁴⁸ İkinci grupta yer alan sebepler ise, kamu dâvasını etkilemezler; sadece cezanın infazına son verirler.⁴⁹ TCK'nın 65. maddesinde özel affin etkisi; “hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya cezanın infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adlî para cezasına çevrilebilir” şeklinde ifade edilmiştir.⁵⁰

1.2.3. Vergi Hukukunda Affin Yeri ve Hukuki Niteliği

Vergi hukukunda af kavramı ile ceza hukukunda af kavramı kavram itibariyle birbirlerine benzemelerine karşın aralarında ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Her ikisi arasındaki tek benzerlik, devletin cezalandırma yetkisini kısmen veya tamamen kullanmaktan vazgeçmesidir.⁵¹

Devlet, kendi koyduğu kurallara uymayarak suç işleyenlere verdiği cezaları kendi çıkarttığı kanunlarla affetmektedir. Her iki hukuk dalında çıkarılan aflar belirli amaçlarla çıkarılmaktadır. Ceza hukukunda çıkarılan affin amacı bireysel ve toplumsal anlamda yatıştırma olarak kabul edilmektedir. Vergi hukukunda amaç ise vergilerin tahsilatını kolaylaştırmak ve vergi gelirlerinde artış sağlamaktır. Vergi aflarının amacı genel olarak kamu yararını artırmaktır.⁵²

Ceza hukukunda affin yatıştırma amacı, genel olarak koşulsuz en azından kişisel mülahazaların ötesinde objektif bir biçimde ortaya çıkar. Parasal verim düşüncesinin ağır bastığı vergi affi ise, esas itibariyle koşulludur.⁵³ Vergi afları çıkarılırken belli amaçları vardır. Çıkarılan kanunların asıl amaçlarının yanında farklı

⁴⁸Döner, s. 44.

⁴⁹Keyman, s. 6.

⁵⁰TCK, 65. m.

⁵¹Dilek Akgün, *Vergi Affinin Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ömer ARASIL), DEÜSBE, YLT, 1994, s. 15.

⁵²Taşkın, s. 36.

⁵³Akgün, s. 15.

amaçlar için de çıkarılabilir. Başka bir ifade ile ülkelerin vergi affından gelir elde etmesinin yanında, idari, sosyal, psikolojik, teknik ve siyasi amaçları da vardır.⁵⁴

Vergi hukuku tarihimizde ilk vergi affı, Osmanlı döneminde 1906 yılında çıkarılan bir irade-i seniye (padişah iradesi) ile yol vergisi yükümlülüğünden dolayı uygulanan aftır. Cumhuriyet döneminde ise, ilk defa 1924 yılında vergi affı çıkarılmış ve o tarihten bu güne kadar dar ya da geniş kapsamlı otuzun üstünde vergi affı kanunu yürürlüğe konulmuştur (yaklaşık üç yılda bir af).⁵⁵ Başka bir ifade ile çıkarılan ilk kanundan sonra Türk Vergi Sisteminde vergi afları neredeyse kurumsal bir niteliğe bürünecek denli çoğalmıştır.⁵⁶

Vergi affı sorunu kronik bir hale gelmesine karşın bu konuda eksiksiz bir pozitif düzenlemenin bulunmaması bir çelişki olarak görülebilir. Gerçekten vergi affının genel ilkelerinin saptanması konusunda hiçbir çaba gösterilmemiştir.⁵⁷

Vergi hukukunda affın hukuki niteliği konusunu vergi cezaları bakımından bir ayırım yaparak ayrı ayrı ele almakta yarar vardır. Bilindiği gibi vergi cezaları ceza hukuku anlamında cezalar ve idari nitelikte cezalar olmak üzere iki guruba ayrılmaktadır.

İdari nitelikte olan cezalar, vergi idaresi tarafından idari usullere uyularak verilen cezaları ifade eder. İdari para cezaları ve işyeri kapatma gibi yaptırımlar uygulanır.⁵⁸ İdari nitelikteki cezaların affedilmesi genel olarak devletin alacağından vazgeçmesi ile mümkündür.

⁵⁴Zülküf Ayrağöl/Mustafa Tekdere, “Ana Hatları ile Vergi Afları”, *Faculty of Economics and Administrative Sciences International Symposium*, İzmir 2012, s. 421.

⁵⁵Mahmut Sekdur, *Bir Vergi Affının Ardından*, <http://www.esashukuk.org/Makale.aspx> (E.T, 05.09.2012).

⁵⁶Dönmez, s. 13.

⁵⁷Atilla Dalli, *4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası'nın Mali Açısından Değerlendirilmesi*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Özlem ÖZKIVRAK), TÜSBE, YLT, 2006, s. 13.

⁵⁸http://www.udybelgesi.com/vergi_hukuku_vergi_suç_ve_cezaları.asp (E.T, 08.09.2012).

Vergi suçları; bu suçların cezalandırılmasında vergi idaresinin hem taraf hem de yargıç pozisyonunda bulunması özelliğine bakılarak idari kabahat yani vergi zıyayı ve usulsüzlük suçu olarak da nitelendirilmektedir.⁵⁹

Günümüzde her ne kadar vergi cezalarının esas amacı, devlete gelir sağlamanın ötesinde ceza hukuku ilkeleri ile uyumlu olarak, kişileri suç teşkil eden eylemlerden caydırmak düşüncesine dayansa da en azından takip hukuku açısından vergi cezalarının bir kamu alacağı olduğu ortadadır.⁶⁰ Yukarıda belirtildiği üzere vergi affıyla devlet, çıkaracağı bir kanunla alacak hakkından vazgeçmektedir.⁶¹

1.2.4. Vergi Affında Terminoloji Sorunu

Vergi affı, gerek mecliste gerek basında gerek kamuoyunda tartışılan bir kavram olmuştur. Bu sebeple kanun koyucu tarafından net bir ifadeye yer verilmemiştir. 1960 yılından günümüze kadar olan süreçte çıkarılan vergi aff kanunları, halk arasında “ vergi affı” olarak telaffuz edilirken, hükümetler bu sözcüğün doğrudan kullanmaktan kaçınmış bunun yerine dolaylı ifadeler kullanmıştır.⁶²

Vergi hukukunda af kavramının kanun koyucu tarafından net bir şekilde açıklığa kavuşturulmaması insanların bu kavrama karşı çekimser bakmasına sebep olmuştur. Örneğin, 281 sayılı Bir Kısım Cezalar ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun adında vergi affı çıkarılmıştır.⁶³

Cumhuriyet döneminden günümüze kadar gelen vergi affı kanunlarında af kavramı nadiren kullanılmıştır. 1960 yılından önce çıkan vergi affı kanunlarında genellikle terkin veya tasfiye kavramları kullanılmıştır. 1960 yılından sonra çıkarılan kanunlarda ise af kavramı yerine Özel Uzlaşma Yolu, Kamu Alacaklarının Tahsilâtının

⁵⁹www.muhasabenet.net (E.T, 08.09.2012).

⁶⁰Akgün, s. 16.

⁶¹Ayrangöl/Tekdere, s. 421.

⁶²Akgün, s. 14.

⁶³RG. 03.03.1961/10748.

Hızlandırılması, Vergi Barışı, Bazı Suç ve Cezaların Affı, gibi ifadeler kullanılarak halkın tepkisi çekilmek istenilmemiştir.⁶⁴

Kanun koyucunun “af” ibaresini doğrudan kullanmaktan ziyade dolaylı anlatım sadece Türkiye’ye özgü bir ifade değildir. Örneğin, “ABD’nin Texas Eyaleti’nde vergi affı uygulaması sırasında, Texaslı yetkililer uyguladıkları programın af olarak nitelenmesine karşı çıkmışlar, bunun “geçmiş temizleme programı” (Wipe the slate clean) olduğunu ifade etmişlerdir.⁶⁵ “Vergi affı ulusal ve uluslararası literatürde yaygın olarak kullanılmaktadır. İngilizce’de vergi affı kavramı, “tax amnesty” sözcüğüyle ifade edilirken, Almanca’da “steuramnestie”, Fransızca’da ise “amnistie fiscale” olarak ifade edilmektedir”.⁶⁶

Cumhuriyet döneminden günümüze kadar çıkarılan kanunlarda af kavramı her ne kadar açık bir şekilde telaffuz edilmese de çıkarılan kanunların aslında amacı vergi affıdır. Terminolojide vergi affının yanlış yorumlanmaması için vergi affından kastedilen vergi borcunun affedilmesidir.

1.3. Vergi Aflarının Çıkarılma Şekilleri

Yasama organı tarafından çıkarılan affa ilişkin kanunlar genellikle halk dilinde vergi afları olarak algılanmakta ve bu anlamda ifade edilmektedir. 1960 yılından sonra çıkarılan affa ilişkin kanunlarda genel olarak vergi cezalarının affı öngörülmesi olup, verginin aslına dokunulmamıştır.

1.3.1. Genel Af İçerisinde Vergi Cezalarının Affı

Af ile ilgili hükümlerin bir kısmı hukuk sistemimizde Türk Ceza Kanunu’nda yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda af kavramına dair hüküm yoktur. Vergi cezalarının affedilmesi ancak bir kanunla mümkün olmaktadır.⁶⁷ Ceza

⁶⁴Şenlik, s. 1.

⁶⁵Akgün, s. 44.

⁶⁶Taşkın, s. 36.

⁶⁷Çağan, s. 111.

mahkemelerince verilen vergi cezalarının genel af kapsamına girebilmeleri için bu konuda af kanunu'nda herhangi bir açıklama olmaması gerekir.⁶⁸

Ceza mahkemelerince verilmeyen vergi cezalarının affı, genel af içinde madde veya özel bir bölümünde belirtmek suretiyle yer alabilir.⁶⁹ Vergi hukuku tarihimizde vergi cezalarının affedilmesine ilişkin ilk genel af 23.02.1963 tarih ve 218 sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affi Hakkında Kanun' dur⁷⁰. Vergi cezaların affi ile diğer suçların birlikte affedilmesi düşünülmüştür. 27 Mayıs darbesinden sonra iktidara gelen ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmış bu kanunla demokratik rejime geçiş aşamasında meydana gelen suçların affedilmesi amaçlanmıştır.⁷¹

İkinci genel af ise; 03.08.1966 tarih ve 780 sayılı “ Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun” dur.⁷² Çıkarılan bu kanun, vergi cezaları ile birlikte gecikme zamlarını da affin kapsamına almış ve aftan yararlanmayı, vergi aslının ödenmesi şartına bağlı tutmuştur. Kanun'un 8. maddesi vergi cezaları ve gecikme zamları ile ilgili olarak şu hükmü getirmiştir. “Mükellefler veya sorumlular adına 31 Aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ait kesilmiş olup ancak kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bulunan vergi cezaları (mülga vergi kanunlarına göre kesilmiş olanlar dahil) ile uygulanan gecikme zamları; taallük ettikleri vergi asılları kanunun meriyetinden itibaren 6 ay içerisinde ödendiği takdirde (kanununun meriyetinde vergi asılları ödenmiş olanlar dahil) affedilmesi öngörülmüştür”.⁷³

1.3.2. Vergi Cezalarının Genel Affi

Vergi cezaları sadece genel af kapsamında çıkarılmış kanunlarla değil özel çıkarılan kanunlar ile de affedilmiştir. 03.03.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı “Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair

⁶⁸Akgün, s. 18.

⁶⁹Dallı, s. 17.

⁷⁰RG. 28.02.1963/11342 (M1).

⁷¹Aygün, s. 90.

⁷²RG. 09.08.1966/12370 (M1).

⁷³Çağan, s. 118.

Kanun”⁷⁴ çıkarılmıştır.⁷⁵ Vergi cezaları açısından bu kanun, genel affin bütün şartlarını taşımaktadır.⁷⁶ 281 sayılı Kanunla, vergi cezalarının tamamı değil, yalnız cezanın belirli bir kısmı bazı şartlar altında affedilmiştir. Bu bakımdan kanunun getirdiği af hükümleri şartlı af niteliğindedir.⁷⁷

1.3.3. Vergi Cezalarının Özel Affı

Özel af hükümlerinin vergi cezaları hakkında uygulanması halinde, vergi cezalarının özel affı söz konusu olmaktadır.⁷⁸

Örneğin, 05.09.1963 tarih ve 325 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında” kanun⁷⁹ ile 13.06.1963 tarih ve “252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında” kanun⁸⁰ bu anlamda vergi cezalarının özel affını teşkil etmektedir.⁸¹

1.4. Vergi Aflarının Çıkarılma Nedenleri

Vergi aflarının çıkarılmasında çeşitli gerekçeler vardır. Bunlar siyasi, ekonomik, mali, sosyal, psikolojik, idari ve teknik nedenler olarak sıralanabilir.

1.4.1. Siyasi Nedenler

Mali ve adli afların, değişen toplumlarda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan kanunların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya atılmıştır.⁸²

⁷⁴RG. 03.03.1961/10748.

⁷⁵Çağan, s. 116.

⁷⁶Akgün, s. 18.

⁷⁷Çağan, s. 117.

⁷⁸Taşkın, s. 43.

⁷⁹RG. 12.09.1963/11503.

⁸⁰RG. 19.06.2013/11432.

⁸¹<http://www.milliyet.com.tr/2004/07/04> (E.T, 09.09.2012).

⁸²Sayar, s. 64.

Affa karar verme, siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Hükümetler siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılmasında ve piyasayı canlandırmak için vergi aflarını kullanmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde de vergi afları, askeri darbeler, devrimler, karşı devrimlerden sonra mali alanda eski yönetimi tasfiye etmek için kullanılan bir araçtır.⁸³

Gerçekten affı çıkarıp çıkarmamak veya çıkarılacak affın kapsamını belirlemek tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir.⁸⁴ Türkiye’de 1960 ve 1970’li yıllarda çıkartılan siyasi nitelikli aflar kapsamına mali aflara da yer verilmiştir. Bu dönemlerde özel olarak mali af kanunları çıkartılmamış, siyasi nitelikli af kanunlarında mali affa da bu kapsam içerisinde değerlendirilmiştir. Fakat bu düşünce 1980’li yıllarda değişmiştir. 12 Eylül olağanüstü yönetimi döneminde çıkarılan 2431, 2801 ve 281 sayılı kanunlarla üç özel vergi affı kanunları bu değişime örnek verilebilir. İlk özel vergi affı kanunu 27 Mayıs 1960 döneminde çıkarılmıştır.⁸⁵

Türkiye’de vergi hukukunda çıkarılan affın siyasi nedenleri şöyle sıralanabilir:

- Yaşanan siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar sonucu toplumda meydana gelen gerginliğin yumuşatılması,⁸⁶
- İktidarın dıştan gelen müdahaleler sonucunda el değiştirmesi durumlarında, vergi aflarının eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmenin bir aracı şeklinde kullanılması,⁸⁷
- Siyasi iktidarların vergi afları ile seçmenler arasında toplumsal uzlaşmayı sağlamak istemesi,⁸⁸

⁸³Güneş Çetin, *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Danışman: Prof. Dr. Kemal ÇELEBİ), CBÜSBE, YLT, 2005, s. 20.

⁸⁴Duran, Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri – I”, *YD*, S. 131, Kasım 2003, s. 207.

⁸⁵Çetin, s. 20.

⁸⁶Bülbül, s. 207.

⁸⁷Bülbül, s. 208.

⁸⁸Besen, s. 68.

• Yeni seçilmiş siyasi iktidar için verilen sözleri yerine getirmede kısa vadede finansman olarak kullanılmak istenmesi,⁸⁹

Türkiye’de uygulanan vergi aflarına bakıldığında, bazılarının olağanüstü yönetimler döneminde çıkarıldığı görülmektedir. Söz konusu bu af kanunlarından, 1960 yılında 27 Mayıs harekâtından sonra 281 sayılı “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun”⁹⁰ ve 12 Eylül döneminde 2431 sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun”⁹¹ çıkarılmıştır.⁹²

Ülkemizde 1960 sonrasında siyasi düzenin bozukluğu, sık sık rejim değişikliği, devrimler, iç karışıklıklar toplumsal düzeni bozduğu gibi mali kurumları da büyük ölçüde etkilemiştir. Bu nedenle toplumsal barışı ve uzlaşmayı sağlayabilmek, hızlı bir gelir akışı yaratabilmek ve diğer meseleleri kısa sürede çözebilmek adına bu dönemde çıkarılan birçok af kanunu, belirtilen siyasi nedenlerin etkisi altında olağanüstü dönemlerde çıkartılmış ve siyasi nitelikteki afların kapsamına mali afların da alındığı görülmektedir.⁹³

1.4.2. Ekonomik Nedenler

Vergi aflarının çıkarılmasının temelinde iki önemli ekonomik etken vardır. Vergi affının çıkarılmasına sebep olan ekonomik nedenlerden biri belge düzeninin yerleşmemiş olması nedeniyle gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, yasal ekonomiye kazandırılarak ülke içerisinde yatırıma dönüşmesini sağlamaktır.⁹⁴

⁸⁹Nihal Saban, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, *AYD*, C. 18, 2001, s. 470.

⁹⁰RG. 03.03.1961/10748.

⁹¹RG. 22.03.1981/17287.

⁹²Ramazan Besen, *Devletin Vergi Alacağıının Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, (Danışman: Prof. Dr. Zeki DOĞAN), NÜSBE, YLT, 2007, s. 68.

⁹³Besen, s. 68.

⁹⁴Besen, s. 70.

İkinci neden ise kayıt dışı bırakılmış mallar ve nakit paralar için kullanılan “kara para” deyimini kullanılmaktadır. Yani kanunların yasakladığı, diğer bir anlatımla konusu suç teşkil eden bir fiil sonucunda elde edilen para ya da varlık, karapara olarak kabul edilmektedir.⁹⁵ Kara para ifadesi ile sadece kayıt dışı tutulan paralar ifade edilmemekte, ayrıca, yüksek kazanç sağlayan uyuşturucu ve silah kaçakçılığı, terör, çocuk ve kadın ticareti, adam kaçırmaya gibi örgütlü işlenen suçlar sonucu elde edilen her türlü maddi kazanç ve değerler de, kara para olarak değerlendirilmektedir.⁹⁶

Kara para, kayıt dışı ekonomi ile kayıtlı ekonomi sürekli bir rekabet içerisinde. Çünkü kayıt dışı ekonomi ve kara para sonucunda vergisini ödemeyen mükelleflerin vergilerini düzenli olarak ödeyen kayıtlı mükelleflere yansıtılması vergi adaletinin ihlal edilmesine yol açmaktadır.⁹⁷ Bu nedenle vergi adaletini olumsuz etkileyen kayıt dışı ekonomi ile mücadele etme zorunlu hale gelmiştir. Bu bakımdan vergi afları her ne kadar kayıt dışı ekonomiyi ortadan kaldıramasa da olumsuz etkilerini azaltmaya yardımcı olmaktadır.

Vergi af kanunları, ön gördüğü teşvik edici hükümlerle ve özellikle ceza tehdidini ortadan kaldırarak bu tür gizli varlıkların karanlıktan açığa çıkmasını hedefler.⁹⁸ Bu şekilde af kanunları ile beyan edilen gizli varlıklar çok düşük oranlarda vergilendirilmiş olur.⁹⁹ Devlet bu şekilde kayıt dışı ekonomiyi daha çok azaltarak resmi ekonominin sınırlarını genişletmiş olmaktadır.

1980 yılından sonra çıkarılan 2431¹⁰⁰ ve 2801¹⁰¹ sayılı af kanunlarının kabul edilmesinde siyasi sebeplerin yanında ekonomik sebepler de etkili olmuştur. Bu af

⁹⁵Fazıl Aydın, “Karapara Kavramının Değerlendirilmesi”, *VSD*, S. 161, 2002, s. 21.

⁹⁶Hayrettin Gümüşkaya, “Karapara Kavramı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi”, *VSD*, S. 115, 1998, s. 63.

⁹⁷Yusuf Baytar, *Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Keramet TEZCAN), ÇÜSBE, YLT, 2006, s. 51.

⁹⁸Dönmez, s. 77.

⁹⁹Çetin, s. 21.

¹⁰⁰RG. 22.03.1981/17287.

¹⁰¹RG. 24.02.983/17969.

kanunlarından birincisi olan 2431 sayılı Kanun'un amacı, "beyan dışı kalan servet unsurlarının ve emtiaların belli oranlarda vergilendirilerek kayıtlara alınması ve bunlardan doğan kazançların ekonomik hayata kazandırılmasıdır". İkincisi olan 2801 sayılı Kanun'un amacı olarak da, izlenen ve istikrarsız politikalar nedeniyle vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflerin faizsiz olarak borçlarının konsolide edilmesi olarak belirtilmiştir.¹⁰²

1970'li yıllarda yoğun bir enflasyonun olması, döviz darboğazının varlığı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların oluşması, büyük ölçüde vergilendirilememiş fonların oluşmasına neden olmuştur.¹⁰³ Bu fonların yurt dışına ve kayıt dışı ekonomiye gitmemesi için af kanunları çıkarılmıştır. Böylece af kanunları milli ekonomiye katkı sağlamıştır.

Ekonomik nedenlerden dolayı çıkarılan vergi aflarının bir diğer nedeni bütçe açıkları ve bunun sonucunda oluşan enflasyondur. Af sebebiyle oluşturulan kaynakların bütçe açıklarının kapatılmasında kullanılması amaçlanmıştır.¹⁰⁴ 1990'lı yıllarda yaşanan Körfez savaşı sonrasında ülkemizde bütçe açıklarının arttığı görülmüş, af kanunlarıyla sağlanan kaynaklar bütçe açıklarının kapatılmasında kullanılmıştır.

Vergi aflarının ekonomik nedenlerinden biri de, vergi mükelleflerinin içinde bulunduğu şartlardır. Ekonomide yüksek oranda enflasyonun seyretmesi durumunda küçük ve orta ölçekli işletmelerin hayatlarını devam ettirmesi zorlaşır. Bunun sonucunda mükelleflerin vergi borçlarını ödeyememeleri halinde uygulanan gecikme zammı ve faizi uygulamaları ile büyük bir borç yükü altına girilmiş olur. Enflasyon sonucu borçların artması ve vergi borçları nedeniyle, ekonomik ortamdaki çekilmeyi düşünen bu mükelleflerin faaliyetlerinin devamını sağlamak için mali af desteğine ihtiyaç vardır.¹⁰⁵ Ayrıca vergi sistemi, enflasyonun meydana getirdiği etkileri kendi içerisinde gideremiyorsa mükelleflerin vergiye karşı direnci artar ve bunun

¹⁰²Ayrangöl/Tekdere, s. 429 - 430.

¹⁰³Sayar, s. 64.

¹⁰⁴Akgün, s. 23.

¹⁰⁵Dallı, s. 22.

sonucunda vergi ödeme arzuları azalır.¹⁰⁶ Bu nedenle vergi aflarının çıkarılmasına ihtiyaç duyulur.

1.4.3.Mali Nedenler

Devletin vergi aflarını çıkarmasındaki en önemli sebeplerden biri mali nedenlerdir. Devlet, finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla gelirlerini arttırmak istemesi nedeniyle vergi aflarını çıkarır.¹⁰⁷ Ayrıca devletin finansman ihtiyacı hissettiği bazı durumlar da vergi aflarını daha cazip hale getirebilmektedir. Mevcut bir vergi sisteminde kısa vadede kamu gelirlerinde artış sağlamak pek kolay değildir. Bunun için çoğu zaman vergi sisteminin aksayan yönlerinin iyi saptanıp kapsamlı düzenlemelere gidilmesi gerekir. Bu ise zaman alıcı bir iştir. Devletin gelire olan ihtiyacı ise bazı dönemlerde çok şiddetli bir biçimde ortaya çıkabilir. Özellikle politik ve ekonomik konjonktürün vergi oranlarını arttırmaya ya da bütçe kısıntılarına gitmeye uygun olmadığı dönemlerde sorun daha da ağırlaşabilmektedir.¹⁰⁸ Mali amaçlı çıkarılan af uygulamaları ile yakalanamayan vergi kaçakçılarının gönüllü olarak ortaya çıkarılması amacının yanında, kaçırılan vergilerin beyan edilmesi durumunda cezalarının bağışlanacağına bildirilmesi ile, vergi gelirlerinin bir kısmının tahsil edilmesi amacı vardır.¹⁰⁹ Böylece kaçırılan vergiler ekonomiye kazandırılarak vergisini ödeyen mükellef sayısı arttırılmış olup, vergi gelirleri de arttırılmış olacaktır.

Devlet bu yolla vergilendirme sınırlarının genişletilmesi yanında, vergi aslının ödenmesi şartıyla, vergi cezalarının bir kısmından vazgeçerek vergi kaçakçılara kendi istekleri ile ortaya çıkma fırsatı tanımıştır.¹¹⁰ Devlet bu yolla vergi kaçakçılığını önlemeye çalışır ancak bu durumun vergisini düzenli ödeyen dürüst

¹⁰⁶Yalın Biçer, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN), SDÜSBE, YLT, 2006, s. 60.

¹⁰⁷Mustafa Bulut /Seda Çalışkan /Ayça Bulut, “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, *VDD*, S. 327, 2008, s. 29.

¹⁰⁸Dönmez, s. 78.

¹⁰⁹Besen, s. 72.

¹¹⁰Dallı, s. 23.

mükellefleri olumsuz etkilemesi onları da kayıtdışı ekonomiye teşvik etmiş olmaktadır.

1.4.4. İdari ve Teknik Nedenler

İdare ve yargının ekonomik gelişmelere ayak uyduramamasından kaynaklanan sorunlar vergi aflarının çıkmasında etkili olmuştur. Bu sebeple bir ülkede vergi sisteminin başarılı olabilmesi için ekonomik ve teknolojik gelişmelere ayak uydurulması ve kalifiye eleman kullanarak denetimin iyi sağlanması gerekmektedir. Uygulama alanı oldukça geniş olan bazı vergilerin (emlak vergisi vb.) salt mükelleflerin soyut beyanına bağlanmış olması, yaygın ve yoğun vergi ihtilaflarına yol açmakta ve vergi yargısının tıkanmasına sebep olmaktadır.¹¹¹

Mükellef sayılarının giderek artması ve çoğalan ihtilaflı dosyaların yargıya intikal etmesi sonucunda vergi idaresi ile vergi yargısının biriken dosyaları incelemesi için yeterli çalışma alanının olmaması ve vergi idaresinin nitelik ve sayı olarak personelinin yetersiz kalması ile iş yükünün artmasına yol açmıştır.¹¹² Ayrıca vergi dairelerinin fiziki ve teknik yetersizlik içinde bulunması, kapasitelerinin üstünde çalışmaları, fonksiyonlarını yerine getirememesine ve bunun sonucunda iş yükünün artmasına neden olmaktadır.¹¹³

Örneğin, denetimler sonucunda Gelir İdaresi Başkanlığının açıklamasına göre; Gayri Menkul Sermaye İradı (GMSİ) fiili mükellef sayısında son bir yıllık dönem içerisinde 303 bin 698 artış kaydedilmiştir. Buna göre 2011 yılının Ağustos ayında 1 milyon 45 bin 378 olan GMSİ faal mükellef sayısı 2012 yılının Ağustos ayında 1 milyon 349 bin 76 olarak belirlenmiştir.¹¹⁴

Vergi idaresi ile vergi yargısının çok büyük bir iş yoğunluğu ile çalışması dolayısıyla kamu alacaklarının takip ve tahsilinin çok uzun sürmesi, vergi affının

¹¹¹Sayar, s. 64 - 65.

¹¹²Zeki Doğan/Ramazan Besen, “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”, *MVVUD*, C.1, S. 1, 2008, s. 30.

¹¹³Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Hakkında Rapor, *VDND*, Ankara 2002, s. 62.

¹¹⁴<http://www.aksam.com.tr/gelir-vergisi-faal-mukellef-sayisi-artti--137510h.html> (E.T, 12.09.2012).

teknik ve idari nedenlerindedir. Vergi idaresi tarafından denetim oranının düşüklüğü nedeni ile vergi denetiminin rastlantılara bağlı kalması ve böylece vergi yükümlüleri arasında eşitsizlik ve adaletsizliğin ortaya çıkması vergi cezalarının affedilmesinin diğer bir nedeni olarak gösterilebilir.¹¹⁵ Ayrıca vergi sisteminin düzeltilmesi için ya da köklü değişiklik için vergi afları ile geçmişte oluşan vergi borçları silinebilir. Böylece daha iyi bir sistem için yeni bir başlangıç sağlanmış olur.

Vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri ile çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olumsuzluklarının artmasına neden olur. Çıkarılacak vergi afları ile 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 olacaktır.¹¹⁶

1.4.5. Sosyal Nedenler

Vergi affının çıkarılmasındaki sosyal nedenlerin özünde iki neden bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ve idarece bu durumda oldukları belirlenememiş mükelleflerle, idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında oluşan eşitsizliğin giderilmesidir.¹¹⁷ Bir diğer neden ise; beyana dayanan vergi sisteminin, gerek idaredeki gerekse yargıdaki çeşitli problemler nedeniyle etkili bir şekilde uygulanmayan ülkelerde sıkça görülen idari ve özellikle yargı hatalarının ortaya çıkardığı adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır.¹¹⁸

Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde yer alan “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” ibaresi sadece ceza hukuku açısından değil ekonomik ve mali suçlar açısından da kabul edilmektedir. Bu nedenle yapılan bu tür uygulamaların olumsuz

¹¹⁵Ağar, s. 331.

¹¹⁶Doğan/Besen, s. 32.

¹¹⁷Ayrançöl/Tekdere, s. 430.

¹¹⁸Doğan /Besen, s. 27.

etkilerini kısmen de olsa ortadan kaldırılabilmek için vergi affi uygulamasına gidilmesi, sosyal açıdan vergi aflarının bir başka nedenini oluşturmaktadır. Geçmişte bilinçli olarak vergi kaçırmış olan veya bir kısım mali zorluklar nedeniyle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremediğinden dolayı gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olan mükelleflere yeni bir sayfa açmak ve bundan sonra yapılacak vergi sistemine uyumlu birer mükellef haline getirerek bu tür mükellefleri kayıt altına almak gibi sosyal amaçla da vergi affi yoluna başvurulabilmektedir.¹¹⁹

Bunlara ilave olarak vergi affi uygulamasının diğer bir sosyal nedeni olarak ceza hukuku yönünden getirilen af uygulamalarının vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremediğinden dolayı sadece idarece verilen mali yaptırımlara uğramış mükellefler yönünden yaşanan haksızlığı ortadan kaldırma çabası da gösterilebilir.¹²⁰ Vergi toplumsal bir ilişkidir. Sonuçta devlet ve devleti oluşturan millet arasında vergi bir sosyal olgu niteliğindedir. Bu sebeple bu ilişkiye zarar gelmesi durumunda devletin mali yönden gücünün zayıflamasına ve kamu düzeninin bozulmasına sebep olur.¹²¹

Kamu düzenini bozan vergi suçları, genel ceza hukukunun kapsamına girmekte ve yine ceza hukukundaki cezalar için geçerli ilkeler burada vergi hukukunda da aynen uygulanmaktadır. İşte, ceza hukukuna yönelik olarak çıkarılan afla, sadece vergi idaresince verilen mali yaptırımlara maruz kalan mükellefler ile uygulanan yaptırımların yanı sıra kamu düzenini bozdukları için ceza mahkemelerince verilen yaptırımlara uğramış mükellefler yönünden bir adaletsizlik meydana gelmiş olur. Bu adaletsizliği ortadan kaldırmak için vergi aflarının çıkarılması daha uygun olmaktadır.¹²²

¹¹⁹Doğan/Besen, s. 27.

¹²⁰Hande Karaosmanoğlu, *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Danışman: Prof. Dr. Turgay BERKSOY), MÜSBE, YLT, 2009, s. 38 - 39.

¹²¹Besen, s. 69.

¹²²Karaosmanoğlu, s. 40.

1.4.6. Psikolojik Nedenler

Vergi aflarının çıkarılmasının sebeplerinden biri de psikolojik nedenlerdir. Psikolojik nedenlerin amacı, mükellefleri etkileyerek vergi aflarının diğer nedenleri olan siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik sebeplerin hedeflerine ulaşması için yardımcı olmaktır.¹²³

Vergi aflarının çıkarılmasındaki psikolojik nedenlerden biri yükümlülüklerini ve görevlerini zamanında yerine getirmeyen vergi mükelleflerinin, vergi affı ile birlikte vergisel yükümlülüklerini ve görevlerini zamanında ve eksiksiz yapmalarını sağlamaktır.¹²⁴

Vergi aflarıyla bir taraftan af uygulamasından yararlananların, af sonrasında daha sıkı izlenecekleri düşüncesiyle aynı hataları tekrarlamamaları ve sorumluluklarını yerine getirmede daha dikkatli davranmaları sağlanacak, diğer taraftan kayda girmeyen mükellefler üzerinde, bir gün bu durumlarının tespit edilebileceği, bu affın ortaya çıkmak için son şans olabileceği konusunda “belli mi olur” korkusu yaratılarak, gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse belgeye bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş olan emtianın ve bunlardan doğan kazançların bildirilmesi ve ekonomik hayata kazandırılması sağlanmış olacaktır.¹²⁵

Vergi aflarının çıkarılmasında bir diğer psikolojik sebep ise, yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri sonucunda çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olan olumsuzlukların da giderek artması gösterilebilir. Böyle bir durumda çıkarılacak bir afla hem bu tür kişilerin dürüst mükellef olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları için bir şans tanınmış olacak, hem de herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır.¹²⁶

¹²³Yaşar Çil, s. 12.

¹²⁴Ayrançöl/Tekdere, s. 432.

¹²⁵Karaosmanoğlu, s. 45.

¹²⁶Karaosmanoğlu, s. 45.

Affin başarılı olabilmesi ve amaçlarına ulaşması için mükelleflerin “nasıl olsa yakında af çıkar” beklentisi içine girmemesi¹²⁷ ve siyasi iktidarın da bunu bir siyasal propaganda şeklinde kullanmaması gerekir.

1.5. Vergi Affına Dair Görüşler

Çıkarılan vergi aflarının vergi sisteminde ve adaletin sağlanmasında olumlu mu yoksa olumsuz mu olduğu sürekli tartışma konusu olmuştur.¹²⁸ Bu çerçevede vergi aflarının çıkarılmasını bir kısım kişiler desteklerken, diğer bir kısım kişiler de karşı çıkmaktadır. Aşağıda afları destekleyen ve karşı çıkan görüşler ayrıntılı bir şekilde anlatılmaktadır.

1.5.1. Affın Lehinde Olan Görüşler

Vergi aflarının çıkarılmasını destekleyen ve çıkarılmasının gerekliliğini düşünenlerin gerekçeleri aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

1.5.1.1. Bunalım Dönemlerinden Sonra Vergi Affının Zorunlu Olması

Dünyada gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler belli dönemlerde siyasi, ekonomik ya da mali yönden bunalımlar yaşamış olabilir. Bu dönemlerde yaşanan bunalım sonucunda mükelleflerin ödeme gücü azalırken devletin de vergi gelirleri düşmektedir. Böylece devlet vergi aflarına başvurarak hem gelirini artırmak hem de ortamı yumuşatmayı hedeflemektedir.¹²⁹

Konuya ilişkin olarak; Filipinlerde yaşanan bir olayı örnek verecek olursak; ülkede yaşanan siyasi bunalım sırasında Marcos rejimine karşı mücadele veren muhalefet lideri Corazon Aquino vergi yükümlülerini sivil direnişin bir biçimi olarak Marcos hükümetine vergi ödememeye çağırmıştır. Bu nedenle Aquino Marcos rejimi devrilip devlet başkanlığına geldikten sonra, özellikle 1981 - 1985 dönemlerini kapsayan bir vergi affı ilan etme ihtiyacı duymuştur. Ülke yönetiminde ve politik kadrolarda köklü değişikliklerin yapıldığı bu dönemin vergi affı için en uygun zaman

¹²⁷Taşkın, s. 49.

¹²⁸Veli Kargı/Cihan Yüksel, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, *İÜİFMAMK*, 54. Seri, Yıl 2010, s. 26.

¹²⁹Besen, s. 76.

olduğu düşünölmüştür. Üstelik vergi affi, başkan Aquino'nun yeni hükümetle vergi ödeyicileri arasında uzlaşma çağrısına da uygun düşmüştür.¹³⁰

Ülkemizde ise 12 Eylül 1980 harekâtından sonra çıkarılan 20.03.1981 tarihli 2431 sayılı “Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına ilişkin Kanun”¹³¹, 12 Eylül öncesinde yaşanan siyasi bunalım nedeniyle devlet ile toplum arasında doğan gerginliklerin giderilmesi, bu gerginliğin sona ermesi ve toplumun yaşadığı sıkıntıları gidermek amacıyla bu vergi affi kanunu çıkarılmıştır.¹³²

Ülkemizde yaşanan başka bir örnek ise; 2003 yılında yürürlüğe giren 4811 sayılı “Vergi Barışı” ile 2001 yılında ülkemizde meydana gelen ülke tarihindeki en büyük kriz sonrası ödeme zorluğu içine girmiş olan mükellefleri rahatlatmak ve devletin gelir ihtiyacını karşılamaktır.¹³³

Ülkemizde 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler, ekonomik ve sosyal yapıyı derinden etkilemiştir. Bu krizlerin ekonomiye doğrudan yansımaları; üretimin daralması, işletmelerin kapanması veya mali bünyelerinin zayıflaması ve işsizliğin artması şeklinde olmuştur. Bu yansımalar sonucunda mükelleflerin borçlarının artması ve vergilerini ödemeyecek duruma gelmesi 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun gerekçesi olarak gösterilmiştir.¹³⁴

Sayar, affi; “*değişme süreci içinde bulunan toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olarak*”¹³⁵ değerlendirmektedir.

¹³⁰Dönmez, s. 41.

¹³¹RG. 22.03.1981/17287.

¹³²Taşkın, s. 57.

¹³³Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori Ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, ACKİİBFD, C.VIII, S. 1, 2006), s. 43.

¹³⁴Ayşegül Atay Coşkun, *4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun Amacına Ulaşma Düzeyini Tespite Yönelik Bir İnceleme: Hatay Vergi Mahkemesi Örneği*, (Danışman: Doç. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ), MKÜSBE, YLT, 2006, s. 12.

¹³⁵Sayar, s. 76.

Olağan dönemde çıkarılan kanunlar ekonomik ve mali yönden sıkıntı çekilen zamanlarda bu sıkıntıları atlatmak için yeterli değildir. Bu bunalım zamanlarında önemli olan yaşanan olaylara ve bunalım dönemine uygun yeni kanunlar çıkarmaktır. Ayrıca bu tür yasalarla yürütme organı da olağanüstü düzenleme yetkisi ile donatılır. Bir mücadele için alınması gerekli önlemleri kişilerin hak ve özgürlüklerini sınırlandırıcı nitelikte objektif, genel kararlar aracılığıyla almaya yetkili kılınabilir. Olağanüstü kararlar ile donatılan yürütme, bu dönemlerde kanunlarla kişilerin yükümlülükleri daha da ağırlaştırabilmektedir.¹³⁶

Nitekim, 1982 Anayasası'nın 119. ve 121. maddeleri ile Bakanlar Kurulu, ağır ekonomik bunalım hallerinde olağanüstü hal ilan etme, olağanüstü hallerde kişilere getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri konusunda yetkili kılınmıştır.¹³⁷

Bunalım dönemleri atlatıldığında da bu olağanüstü dönemlerde çıkarılan kanunların uygulanmasına vergi hukukunda affi savunanlar, karşı çıkmakta ve olağanüstü yasaların getirdiği adaletsizlikleri ve hataları telafi etmek için vergi alanında affa gidilmesi gerektiği görüşünü savunmaktadırlar.¹³⁸ Ceza hukukunda, ceza toplum yararına ve çıkarına verilip, sınırları ve niteliği bu görüşle belirleniyorsa, aynı şekilde af da, toplum yararı olduğu zaman çıkarılması gereken bir tasarruf olarak değerlendirilmektedir.¹³⁹ Olağanüstü dönemlerde çıkarılacak vergi aflarının yalnızca cezaları değil, vergi aslını da kapsayabileceğini şu cümlelerle savunmaktadır. “Maliye tarihinde bazı olağanüstü hal ve zamanlarda yahut bunları takip eden geçiş dönemlerinde doğrudan doğruya esas vergi borçlarının affedildiği görülmüştür. Bu suretle affedilen vergilerin, mali ve hukuki bünyelerinde esaslı bir sakatlık veya ana hükümlerinde vergileme prensiplerine tam bir aykırılık bulunmadıkça, affedilmelerini savunmak kolay ve hatta mümkün değildir. Buna karşılık, muayyen bir siyasi rejimin mali işlemlerinin ortadan kaldırılması yahut memleket huzurunu bozucu tesirleri görülen mükellefiyetlerin tasfiyesi gibi

¹³⁶Dallı, s. 26.

¹³⁷Anayasa m. 119 ve m. 121.

¹³⁸Akgün, s. 77.

¹³⁹Sayar, s. 76.

sebeplerle çıkarılan vergi aflarını ise, politik yönlerinden tecrit ederek sırf mali yönden değerlendirmeye imkân yoktur".¹⁴⁰

1.5.1.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği

Bu görüşü savunanlar, özellikle mali mevzuatın karmaşıklığını vurgulamışlar ve uzmanlar tarafından bile güçlkle izlenebilen hızlı değişkenliğe dikkat çekmişlerdir. Bu durum, söz konusu suçlarda hukuki ve fiili hatayı arttırmaktadır. Böyle olunca "*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*" kuralının ekonomik ve mali suçlar bakımından da uygulanması bazı haksız sonuçlara yol açabilmektedir.¹⁴¹

TCK'nın 44. maddesinde yer alan, "*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*" kuralı sadece ceza kanunları için değil, vergi kanunları ve diğer kanunlar için de geçerlidir. Bu bakımdan vergi cezalarının affedilmesi için vergi afları da bir araç olarak kullanılır ve olumsuz hava ortadan kaldırılmış olur. Ayrıca ülkemizde ve dünyada hızla değişen ekonomik gelişmelere ayak uydurmak için çıkarılan vergi kanunlarını, eğitim seviyesi düşük olan mükellefler tarafından bu kanunların karmaşık olması ve sürekli değişmesi nedeniyle yanlış yorumlanması ve bunun sonucunda TCK'nın 44. maddesinin hükümlerinin uygulanması kaçınılmaz olacaktır. Bu konuda vergi afları, bu olumsuz durumun kısmen de olsa ortadan kaldırılmasına yardımcı olmaktadır.¹⁴²

Mükelleflerin kanunlara uygun şekilde davranabilmesi için kanunların anlaşılabilir, uygulanabilir ve sade olması gerekir. Günümüzde bu kanunların ve metinlerin karmaşıklığı idare ile mükellef arasında farklı yorumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum istemeden de olsa mükelleflerin karışıklıktan kaynaklı vergilerini ödeyememelerine sebep olabilmektedir. Ayrıca, kanunların karmaşıklığı denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurmaktadır.¹⁴³

¹⁴⁰Dönmez, s. 78.

¹⁴¹Çağan, s. 115.

¹⁴²Karaosmanoğlu, s. 47.

¹⁴³Burcu Gediz Oral, "Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi" *SDÜVİBF D*, Yıl 2011, C. 16, S. 13, s. 406.

Vergi mevzuatının karmaşıklığı nedeniyle adaletsizliği ortadan kaldırmak ve yanlış yapılan işlemleri telafi etmek adına vergi affının çıkarılması uygun görülmektedir.

1.5.1.3. Vergi Denetiminin Yetersizliğinin Yol Açtığı Olumsuzlukları Ortadan Kaldırma

Bu görüşü savunanlara göre, düşük oranlardaki vergi incelemeleri mükellefler arasında farklılıklar oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının affı vergi aslının ödenmesi ve tahsilatın artırılmasının yanı sıra inceleme eksikliği nedeniyle mükellefler arasında doğan farklılıkları da gidermesi bakımından zorunluluk olarak görülmektedir.¹⁴⁴

Gerek denetim elamanlarının nitelik ve nicelik olarak yetersizliği, gerekse vergi denetiminin çok sınırlı ve tesadüfe bağlı olması, özellikle beyana dayalı vergilerde denetim gören ve görmeyen mükellefler arasında farklı standartların uygulanmasına ve adaletsizliğe neden olmaktadır. Böylece mükellefler arasında eşitsiz bir durum ortaya çıkmaktadır.¹⁴⁵ Devletin mali yönden amacını gerçekleştirmesi için vergi oranlarını artırması veya yeni vergiler çıkarması gibi kişilerin tepkilerini çekecek uygulamalar yerine, vergi denetimlerini artırması daha rasyonel ve adaletli bir uygulama olacaktır.¹⁴⁶

Büyüyen ve sürekli değişen ekonomi içerisinde kayıt dışı ekonomiyi azaltmak ve vergi gelirlerini arttırmak için yeterli sayıda denetim elemanına ve işi bilen uzman personele ihtiyaç vardır. Bu sayede denetimin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi sağlanmış olur. Af yanlısı görüşü savunanlar, denetim eksikliği nedeniyle mükellefler arasındaki eşitsizliği ortadan kaldırmak için affın çıkarılmasını öngörmüşlerdir.¹⁴⁷

¹⁴⁴Yalçın /Başer, s. 106.

¹⁴⁵Ayşe Şaan, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI), TÜSBE, YLT, 2008, s. 34.

¹⁴⁶Kenan Taşcı, *Türkiye ve AB Ülkelerinde Vergi Denetim Uygulamalarının Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi*, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/9.pdf> (E.T, 14.09.2012).

¹⁴⁷Mehmet Koç, *Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet Bumin Doğrusöz), MÜ SBE, DT, 2010, s. 297.

1.5.1.4. Affin Gelir Yönetiminin Bir Aracı Olarak Kullanılması

Bu görüşü savunanlara göre af, tahsilatta artış sağlar.¹⁴⁸ Yürürlükte olan kanunlar, tahakkuk eden vergiler ile ödenen vergiler arasında gün geçtikçe fark artmaktadır. Bu da devletin gelirinin azalmasına neden olmaktadır. Gelirdeki bu azalma kanunların karmaşıklığı, denetim yetersizliği gibi birçok nedenden kaynaklanmaktadır.

Devletin ekonomik ve mali problemler yaşadığı dönemlerde vergi kaçakçılığının artması, vergi gelirlerinin azalması gibi unsurlar, devlet hazinesinin yoğun bir kaynak ihtiyacı duymasına neden olmaktadır. Bu dönemlerde ödenmeyen vergi borçlarının büyük miktarlara ulaşması, yürürlükteki tahsil yöntemlerinin yetersiz olması, doğan vergi borçları ile tahsil edilen vergi gelirleri arasındaki uçurumun artması, vergi suçu işleyenlerin büyük çoğunluğunun yakalanamaması sebebiyle vergi ödememe alışkanlıklarını sürdürmeleri gibi nedenler, yeni tahsil yöntemlerinin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır.¹⁴⁹

Bu görüşü savunanlar, kamu harcamalarında kesintiye gidilmesi, vergilerin arttırılması gibi seçenekler karşısında affın, ödenmeyen vergilerin bir kısmının düşük idari maliyetlerle tahsil edilmesinde alternatif bir yol olabileceğini ileri sürmüşlerdir.¹⁵⁰

1.5.1.5. Vergi Yönetimi ve Yargısının İş Yükünün Hafifleteceğine İlişkin Görüşü

Vergi aflarının çıkarılmasını savunan bir diğer görüş ise; ülkemizde vergi idaresi ve yargı organlarının ekonomik faaliyetlerin genişleme hızına ayak uyduramamasını, vergi idaresinin ve yargı organlarının çok büyük bir iş yükü altında bulunmasını ve kamu alacaklarının takip ve tahsilinin uzun sürmesini af kanunlarının gerekçesi olarak görmüşlerdir.¹⁵¹

¹⁴⁸Sayar, s. 78.

¹⁴⁹Karaosmanoğlu, s. 50.

¹⁵⁰Dönmez, s. 51.

¹⁵¹Yalçın/Başer, s. 107.

Türkiye’de vergi yükümlülerinin sayısının sürekli artması, vergi dairelerinin iş yükünün artmasına yol açmakta, buna karşılık vergi dairelerinde bu artışa paralel bir gelişme gözlenmemektedir. Bir başka deyişle vergi sisteminin boyutları vergi dairelerinin boyutlarını aşmaktadır. Vergi dairelerinin gerek nicelik gerekse nitelik yönünden yetersiz olmaları, iş yükünün zamanla birikip yığılmasına ve altından kalkılamaz duruma gelmesine neden olmaktadır.¹⁵²

Ayrıca vergi idaresi ve yargı organlarında vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların birikmesi, bu kurumları normal çalışamaz hale getirmiştir.¹⁵³ Uyuşmazlıkların artması vergi mahkemelerinin geç karar vermesine de neden olmuştur. Mahkemelerin geç karar vermesi bir takım mükelleflere zaman kazandırdığı için davalar da çoğalmakta ve iş yükü artmaktadır. Bu görüşü savunanlar, affın vergi idare ve yargısının biriken iş yükünü hafifletmesi amacıyla yürürlüğe konulduğundan affı bir çözüm olarak görmektedirler.¹⁵⁴

1.5.1.6. Dürüst Olmayan Yükümlüleri Dürüstlüğe Çağırma

Vergi mükelleflerinin davranışları da vergi aflarının çıkmasına neden olur. Vergi kaçırma, ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerin vergi dairelerine kayıtlı olmamaları veya kayıtlı olup da yasalara göre bireylerin veya tüzel kişilerin ödemekle yükümlü oldukları vergi gelirlerini, sahte faturalarla veya çeşitli muhasebe oyunları ile vergiye esas belgelerin kasıtlı şekilde ortadan kaldırılması sonucu kayıtlarına yansıtılmamaları veya eksik oluşturmaları anlamına gelmektedir.¹⁵⁵ Mükelleflerin bu şekilde davranarak vergilerini ödememeleri yani vergi kaçırmaları devletin en önemli kaynağı olan vergi gelirlerini azaltarak ekonomiyi olumsuz etkiler.

Bu şekilde davranan mükellefler için temiz bir sayfa açmak ve bu kişilere gelecekteki vergilere uyumlu olmalarını sağlama yolunda bir fırsat vermek

¹⁵²Dönmez, s. 55 - 56.

¹⁵³Yalçın/Başer, s. 107.

¹⁵⁴Selami Er, “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, *EOÜSBD*, C. 1, S. 2, 2010, s. 270 - 271.

¹⁵⁵Gökalp İlhan, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, *UHSBe-D*, S. 12, 2007, s. 3.

gerekir.¹⁵⁶ Bu nedenle bu görüşü savunanlar affin çıkarılmasını uygun görmekte-dirler.

1.5.1.7. Vergi İdaresi İle Mükellef Diyaloğunun İyileştirilmesi

İster ekonomik isterse mevzuattan dolayı vergi borçları büyük miktarlara ulaşan mükellefler, borçları ne kadar fazla olursa olsun yine de vergi idaresi ile karşı karşıya gelmek istemezler. Mükellefler, eksik ya da hata sonucunda daha fazla vergi vermesine neden olan vergi idaresine karşı pek fazla sempati duymazlar ve ödeyecekleri vergi tutarlarını en aza indirmeye çalışırlar. Oysaki mükellefler, vergi dairesinde işlemleri gerçekleştirirken, özel sektördeki müşteri memnuniyeti gibi bir ilgiyi beklemektedirler.¹⁵⁷

Ülkemizde son yıllarda vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama özelliği oransal olarak düşmeye başlamıştır. Buna karşılık vergi dairelerinde uyumsuzluk konusu dosya sayısı artmış, vergi idaresi ile yükümlüler çekişme içerisine girmişlerdir. Vergi yasalarında sürekli yapılan değişiklikler hem idareyi hem de yükümlüyü yanılgıya düşürmüştür.¹⁵⁸ Vergi idaresinin bütün mükelleflere kaçakçı gözü ile bakması mükellefin vergi ödemesi noktasında gayretini azaltır. Ayrıca vergisini ödemek isteyen mükelleflerin birçok bürokrasi ile karşılaşması mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin bozulmasına neden olmaktadır.

Affi savunanlar bu bozulan ilişkinin ancak bir vergi affi ile giderilebileceği görüşünü ileri sürmüşlerdir.

1.5.2. Vergi Affının Aleyhinde Olan Görüşler

Vergi affının çıkarılmasını savunanlar olduğu gibi karşı çıkanlar da mutlaka olacaktır. Affa karşı çıkanların kendilerine göre gerekçeleri vardır. Bu gerekçeler aşağıda açıklanmaktadır.

¹⁵⁶Dicle Erdal, *Sosyo - Psikolojik Yönden Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri*, (Danışman: Doç. Dr. Mustafa MİYNAT), CBÜSBE, YLT, 2011, s. 83.

¹⁵⁷Hakkı M. Ay/Ümit Şahin/Hüseyin Soylu, “Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği”, *CÜİVİBD*, C. 11, S. 1, 2010, s. 275.

¹⁵⁸Akgün, s. 81.

1.5.2.1. Vergi Affının Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkilediğine İlişkin Görüş

1982 Anayasası'nın 10. maddesine göre; “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*”. Bu görüşü savunanlar vergi aflarının eşitlik ve adalet ilkelerine ters düştüğü, vergisini düzenli olarak beyan eden ve ödeyen mükellefler aleyhine eşitsizlik oluşturduğunu belirtmektedir.¹⁵⁹

Öte yandan yine 1982 Anayasası'nın 73. maddesine göre; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Ayrıca aynı madde de “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ibaresi bulunmaktadır. Ancak affın çıkarılması bazı kesimlere avantaj sağlayacaktır. Vergisini ödeme gücüne göre ve düzenli ödeyen mükellefler açısından adil olmayan bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi eğilimler ile kayıt dışı faaliyetlerde artış gerçekleşmektedir.¹⁶⁰ Ayrıca dürüst mükellefler, vergi affını vergi kaçakçıları için bir ödül olarak görüp kendilerinin sömürüldüğü hissiyle vergi uyumlarını azaltabileceklerdir.¹⁶¹

Af, gecikme zamları ve cezaların tahsilinden vazgeçmek olsa bile dürüst yükümlüler ile diğerleri arasında eşitliğin bozulmasına neden olup vergi adaletinde olumsuz etki yaratmaktadır. Bu durumda af, ödemekle yükümlü oldukları vergiyi zamanında ödemeyerek, faizsiz nakit kullanma olanağına kavuşanları ödüllendirmektedir. Sonuç olarak af, suçlunun ödüllendirilmesi ve suçsuzun cezalandırılması anlamına gelmektedir. Ayrıca af, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini de bozarak haksız rekabete yol açmaktadır.¹⁶²

¹⁵⁹Aygün, s. 88.

¹⁶⁰Ahmet Cihat Konak, *Türkiye’de Vergilemenin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, (Danışman: Prof. Dr. Aytaç EKER), SÜSBE, YLT, 2009, s. 50.

¹⁶¹Şaan, s. 15.

¹⁶²Kargı, s. 107.

1.5.2.2. Hukuksal Açıdan Vergi Affına Karşı Olan Görüşler

1982 Anayasası'nın 73. maddesindeki “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” ibaresine istinaden herkes kendisine düşen vergi miktarını eksiksiz ve tam ödemek ile mükelleftir. Ancak bazı mükelleflerin bu görevlerini yerine getirmediği zamanlar olur. Bu sebeple vergi afları vergisini düzenli ve zamanında ödeyen mükellefler açısından bir haksızlık bir adaletsizlik oluşturmaktadır.¹⁶³

1.5.2.3. Ceza Politikası Açısından Vergi Affının Aleyhinde Görüşler

Ceza hukukunda kişilere verilen cezalar, genel anlamda kişilerin işlemiş oldukları suçlara karşı verilip ve suçluya ceza vermek ile başkalarını caydırmak amacı güder. Vergi hukukunda ise devletin alacağını garanti altına almak için ceza sistemini kullanır. Yani vergi hukukunda kişilere verilen cezalar ile ceza hukukunda verilen cezalar aynı olması mümkün değildir. VUK'da, ceza kanunu'na göre de suç kabul edilen vergi cezaları ayrı bir başlık halinde toplanmış, her iki cezanın ayrı ayrı yürütüleceği belirtilmiştir.¹⁶⁴

Mali niteliğe sahip bu vergi cezalarının temel amacını Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu verdiği kararla; vergi kanunlarına karşı işlenen eylemler nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat veya zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu kanuna aykırı eylemi yani vergi suçunu önlemek olarak belirlemiştir.¹⁶⁵

Beyan usulüne göre vergiye tabi olanlar ve stopaj yolu ile vergileri alınanlar ise bir yerde esas itibariyle politik nedenlere dayanan af kanunları ile cezalandırılmaktadır.¹⁶⁶

Vergi aflarına sık sık başvurulması veya bunların önceden tahmin edilmesi vergi suçlarının işlenmesi için ekonomik bir teşvik sağlayacağından mükelleflerin

¹⁶³Dallı, s. 33.

¹⁶⁴Sayar, s. 77.

¹⁶⁵Danıştay İBK. 12.06.1980 tarih ve E.1977/1, K.1980/2.

¹⁶⁶Yalçın/Başer, s. 107.

vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir.¹⁶⁷ Bu durum diğer mükellefleri olumsuz etkileyeceğinden onların da vergi kaçırmasına sebebiyet vermektedir. Affin çıkmasına karşı çıkanlara göre vergi afları, belli dönemlerde tahsilatı arttırsa da daha sonra meydana getirdiği olumsuzluklar nedeniyle vergi tahsilatında azalmaya neden olmaktadır.¹⁶⁸

Vergi affının çıkarılmasına karşı olanlar vergi suçlarını, çoğu zaman kurnazlık gerektiren ve kasten işlenen suçlar olarak gördüklerinden, vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı ve daha az tehlikeli olduğu şeklindeki bir görüşü benimsemeleri mümkün olmayacaktır. Aksine devletin ve kişilerin kendilerine olan güvenini kötüye kullanarak suç işlediklerini savunmaktadırlar.¹⁶⁹

1.5.2.4. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yüküne Dair Görüşler

Vergi idaresinin görevi, kanunlara uygun verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini gerçekleştirmedir. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen tahakkuk işlemi ister yanlış olsun isterse haksız olsun bu işten dönülmesi güçtür. Haksız veya yanlış yapılan işlerden dolayı genellikle vergi dairesi ve mükellef karşı karşıya gelmekte ve aradaki anlaşmazlıklar yargıya taşınmaktadır. Yargının vereceği kararlar da çoğu zaman uzun sürmektedir. Bu nedenle mükelleflerin vergi idaresi ile ihtilaflarının yargısal çözümü gecikmektedir.¹⁷⁰

Vergi affı ile idarece yapılan haksızlıkların düzeltilmesi söz konusu olursa, bazı dosyalar kapanabilmektedir. Ancak, kapatılan bu dosyaların yerini, tahsil edilmeyen vergi alacağının çıkartılan af kanunu çerçevesinde tahsil edilmesini sağlayacak iş yükü almaktadır.¹⁷¹ Af nedeniyle artan iş yükünün vergi idaresi tarafından zamanında bitmesi için fazla çalışmaya ihtiyaç duyulur. Ancak ülkemizde

¹⁶⁷Elif Biberoglu, *Türkiye' de Gönüllü Vergi Uyumunu*, (Danışman: Doç. Dr. Zeynep ARIKAN), DEÜSBE, YLT, 2006, s. 78.

¹⁶⁸Yalçın/Başer, s. 107.

¹⁶⁹Karaosmanoğlu, s. 55.

¹⁷⁰Fatih Savaşan/Mehmet Emin Altundemir/Aziz Ulupınar, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması", *MD*, S. 162, Ocak - Haziran 2012, s. 140.

¹⁷¹Aşkın, s. 67.

maalesef bu fazla çalışmanın karşılığını çalışanlar ya hiç alamaz ya da çok az miktarda almaktadırlar. Bu durum iş yükünün daha da artmasına neden olmaktadır.

Af kanunları uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkilemektedir.¹⁷² Bu da vergi yargı organlarının iş yükünü ağırlaştırmaktadır. Öte yandan haklı olduklarına inanan mükellefler, çıkan af kanunlarından faydalanmak istediklerinde, peşinen haksız olduklarını ya da affın öne sürdüğü şartları kabul etmek zorunda kalacaklarından, af kanunlarından faydalanmamayı ve davalarını devam ettirmeyi tercih edeceklerdir. Bu ise, ihtilafli dosyaların devam etmesine yol açarak sonuçta vergi aflarının vergi yargısının iş yükünü hafiflettiği şeklindeki düşüncenin de gerçekleri yansıtmadığını gösterecektir.¹⁷³

Vergi afları çok kısa zamanlarda çıkarılır. Bazı mükelleflerin bu çıkarılan af kanunlarından haberi bile olmayabilir. Bu yüzden haberi olmayan mükelleflerle vergi dairesi arasında ihtilafli olan dosyalarının çözüme kavuşmasının hızlı olması mümkün olmamaktadır. Bu durum vergi idaresinin iş yükünü de hafifletmez. Af kanunlarının çıkmasına karşı çıkanlar afların iş yükü azaltmadığını aksine vergi idarelerine daha fazla iş yükü yüklediklerini savunurlar.¹⁷⁴

1.5.2.5. Vergi Affının Aleyhinde Olan Diğer Görüşler

Vergi affına karşı diğer görüşler ise;

- Ekonomik ve mali suçların toplumsal düzen için tehlikeli olmadığı düşüncesi dayanaksızdır. Tersine ekonomik suçluluğun sadece daha pahalı sonuçlar vermesinin yanısıra, ekonomik hayatın temelinde yatan güveni tehdit ve tahrip etmesi nedeniyle de diğer bütün suçlardan daha zararlı olduğu ileri sürülmektedir.¹⁷⁵

¹⁷²Akgün, s. 88.

¹⁷³Besen, s. 88.

¹⁷⁴Dallı, s. 36.

¹⁷⁵Akgün, s. 89.

- Af vergi idaresindeki denetimini aslında zayıflatmakta ve devlete olan güven azalmaktadır.¹⁷⁶

1.5.3. Vergi Affına Dair Görüşlerin Değerlendirilmesi

Yukarıda affa dair af yanlısı ve affa karşı olan görüşler açıklanmaya çalışılmıştır. Affa ilişkin görüşler toplu halde değerlendirildiğinde ortaya aşağıdaki sonuçlar çıkmaktadır;

- Vergi afları ilk başta siyasi ve ekonomik bunalımları aşmak ve toplumsal barışı sağlamak için gerekli görülmüştür.¹⁷⁷

- Vergi affını savunanlara göre vergi afları devlete gelir kaynağı sağlamak ve böylece bütçe açıklarını kapatmaya yardımcı olmaktadır.¹⁷⁸

- Ayrıca aslında ceza hukuku içerisinde yer alan af, vergi hukukunda farklı bir anlam kazanmıştır.

- Vergi affı çıksın diyenler; vergi kanunlarının açık ve net bir şekilde olmaması, vergi idareleri tarafından yetersiz denetimlerin yapılması, vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yükünü hafifleteceği gibi nedenlerden dolayı vergi affının çıkmasını savunmuşlardır.¹⁷⁹

- Bu görüşü savunanlar ayrıca bir vergi affı ile geçmişe bir sünger çekmiş olup aftan sonra daha temiz ve işe yarar bir vergi sisteminin oluşacağını savunurlar.¹⁸⁰ Başka bir ifade ile af, vergi mükelleflerine yeni ve beyaz bir sayfa sunmaktadır.¹⁸¹

- Vergi affının karşısında bulunanlar ise; vergi aflarının dürüst mükelleflere haksızlık yapıldığını ve eşitlik kavramına ters olduğunu savunmuşlardır. Bununla

¹⁷⁶Sevinç Yaraşır, “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *VDD*, S. 379, Mart 2013, s. 185.

¹⁷⁷Erdal, s. 83.

¹⁷⁸Taşkın, s. 45.

¹⁷⁹Ümit Güner, *Türkiye’de Vergi Bilincinin Ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, (Danışman: Doç. Dr. Dilek Dileyici, DEÜSBE, YLT, 2008, s. 62.

¹⁸⁰İbrahim Saydam, *Bu Bir Af Değil, Vergi İdareleri İle Vatandaşın Arasındaki Buzları Eritecek Yeniden Yapılandırma Yasası*, <http://www.bursaekonomi.com.tr/default.asp?page=newsopen.asp&opennews=1962&qmshow=278> (E.T, 08.01.2013).

¹⁸¹Billur Yaltı, “Vergi Afları: Devlet (Siyaseten), Bilim (Hukuku)”, *Hatıralar, Vergi Sorunları Dergisi*, S. 272, Mayıs 2011, s. 8.

birlikte bu adaletsizliğin dürüst mükellefleri devlete karşı küstürdüğünü ve vergi ödeme eğilimlerini azalttığını düşünmüşlerdir. Bu nedenle bu görüşü savunanlara göre vergi aflarının yarattığı adaletsizlik ve tahribat bir sonraki affi çıkmasını tetikleyeceğinden affin çıkarılmadan önce detaylı düşünülmesi gerekmektedir.¹⁸²

- Vergi aflarının ülkeye yarardan fazla zarar verdiğini düşünenler, vergi affi ile mükelleflerin gerçek gelirlerini gizlediğini ve bununda bir bakıma kayıt dışı ekonomiye devletin katkı sağladığını savunurlar.¹⁸³

- Vergi aflarının bir defaya mahsus çıkarılması gerekmektedir. Aksi halde sık sık çıkarılan vergi afları mükellefleri nasıl olsa af çıkar beklentisine itmekte ve bu düşünce ile gerçek gelirlerini saklamanın yanında yükümlülüklerini de tam olarak ve zamanında yerine getirmemektedirler.¹⁸⁴

- Vergi aflarının birçoğunun bilerek ve art niyet sonucunda işlendiğini ve böylece kanunları bilmemek mazeret sayılmayacağı tezini savunanlar da vardır.¹⁸⁵

- Affin aleyhinde olan görüşler; vergi afları ile birikmiş olan vergi borçlarının gecikme faizlerinin silinmesi vergisini ödemeyen mükelleflere birer kaynak oluşturduğunu ve dürüst mükelleflere karşı haksız bir rekabet oluşturduğunu ve bu durumun sonucunda dürüst mükelleflerin de vergi kaçırmaya neden olduğunu savunurlar.¹⁸⁶

- Vergi affının çıkarılmasındaki amaçlardan biri de atıl durumda olan fonları ekonomiye çekip kayıt dışılığı azaltmaktır ancak bazı mükelleflerin tutumları yüzünden bunun gerçekleşmesi mümkün olmamaktadır.¹⁸⁷

- Af konusunda ileri sürülen birbirine taban tabana zıt görüşlerden biri de affin mükelleflerin vergi kanunlarına kendi iradeleri ile uymaları üzerindeki etkileriyle

¹⁸²Kamil Ateş, “Vergi Aflarının Yarattığı Zararlar ve Af sonrası dönemlerde Kurumsal Mükelleflerin İnceleme Riskinin Artması”, *YD*, Yıl 19, S. 217, Ocak 2011, s. 183.

¹⁸³Baytar, s. 22.

¹⁸⁴Hatice Herek, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK), SDÜSBE, YLT, 2011, s. 52.

¹⁸⁵Biberoğlu, s. 80.

¹⁸⁶Koç, s. 373.

¹⁸⁷Nihat Edizdoğan/Erhan Gümüş, “Türkiye’de Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *MD*, S. 164, Ocak - Haziran 2013, s. 102.

ilgilidir. Af yanlıları, bu konuda affin olumlu bir etkisinin olduğunu affa karşı çıkanlar ise affin vergi kanunlarına uyumu azaltarak olumsuz bir etki yaratacağını ileri sürmüşlerdir.¹⁸⁸

- Siyasi otoritenin oy kaygısı nedeniyle afları çıkardığını düşünenler, devletin menfaatlerini göz önünde bulundurmaktan uzak olduğunu ve devletin yararına değil de zararına olduğunu savunmuşlardır.¹⁸⁹

- Vergi aflarının, uzlaşma müessesesini olumsuz etkileyerek vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında vergi borçlarının ödenmesinde varılan uzlaşma ile elde edilecek gelirlerin de gecikmesine hatta af ile alınmamasına neden olmaktadır.¹⁹⁰

- Vergi affının çıkarılmasını savunanlar, affin vergi gelirlerini artırdığını düşünürler. Karşı çıkanlar ise vergi affının kısa vadede affin, gelirleri arttırdığını ancak uzun vade de vergi uyumunun sağlanamaması nedeniyle geliri azalttığını savunurlar.¹⁹¹

- İyi bir denetim ve ceza sistemiyle devlet, vergi gelirlerini toplayabilir böylelikle sık sık vergi affına başvurmamış olur.¹⁹²

- Sonuç itibarıyla af kavramı gelişmekte olan ülkelerde sık sık başvurulan bir araç haline gelmiştir.

1.6. Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Faktörler

Vergi aflarının başarılı olmasındaki etkenler aşağıdaki gibidir.

1.6.1. Vergi Affının Bir Kereye Özgü Olması

Vergi cezalarının affi ve sıklıkla çıkarılan vergi afları vergi uyumunu sağlamaktan ziyade uyumsuzluğu artırma ve mükelleflerin sürekli af beklentisi

¹⁸⁸Dönmez, s. 68.

¹⁸⁹Eker, s. 20.

¹⁹⁰Çetin, s. 28.

¹⁹¹Muhsin Atçıl, “Vergi Afları ve Vergi Uyumu”, *VSD*, S. 269, Şubat 2011, s. 80.

¹⁹²Koç, s. 294.

taşımalarına neden olmaktadır.¹⁹³ Bu durum ise mükelleflerin vergi kaçırmasına neden olmaktadır. Mükelleflerin affin bir defaya özgü çıkarıldığına inandırılarak hem affin başarılı olması sağlanmış olur hem de vergi kayıp ve kaçakçılığı azaltılmış olur.

1.6.2. Affin Tanıtımının Yeterli Olması

Ülkemizde mali afların çıkarılmasının arkasında yatan en büyük gerekçe devlete ilave vergi geliri kazandırmaktır. Bunun ise en önemli yollarından birisi af kapsamına sokulan mükellef kitlelerinin azami ölçülerde mali aftan yararlanmalarıdır. Ne kadar çok sayıda mükellef aftan yararlanma yoluna giderse devlet o denli fazla gelir elde etmiş olur.¹⁹⁴ Bu nedenle çıkarılan vergi aflarına daha fazla katılım sağlamak amacıyla affin getirilerinin neler olduğu, mükellefleri nasıl etkileyeceği ve içeriği ile ilgili mükelleflerin bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca af kanunlarının tanıtımı yapılırken her türlü iletişim araçlarından, modern reklamcılık bilgilerinden yararlanılarak affa katılım özendirilmelidir. Yapılan ve yapılacak bu tanıtım araçları vergisel affa katılımı artırıp vergi gelirlerinde artış sağlar. Ancak maliyet nedeniyle vergi yönetimleri bu yönteme pek yaklaşmamaktadır. Affa katılımı sağlamak için gerekli kaynağın sağlanarak gerekli tanıtımın yapılması gerekmektedir.¹⁹⁵

1.6.3. Aftan Yararlanma Zamanının Yeterli Uzunlukta Olması

Mali aftan yararlanma süresinin mükelleflerin başvuru yapabilecekleri uzunlukta uygun bir süre olması gerekmektedir.¹⁹⁶ Geniş bir ifade ile kanun koyucu tarafından çıkarılan vergi aflarının başarılı olabilmesi için mükelleflerin affa başvuracak ve araştırarak kadar uzun olmalıdır. Ancak bu süre gerekenden fazla olmamalıdır. Kanunu çıkaranlar ve uygulayanlar vergi aflarının yürürlükteki süresini

¹⁹³Feden Akkoç/Sezgin Demir, “Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye’deki Düzeyi İle Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Denetmenlerinin ve İşletme Yöneticilerinin Kayıt Dışı Ekonomiyi Algılamaları: Aydın İli Örneği”, *SÜSBED*, S. 26, 2011, s. 3.

¹⁹⁴İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *VDD*, S. 188, 1997, s. 40.

¹⁹⁵Tevfik Murat Özden, “Mali Af Uygulama Sonuçlarında Etkinliği Belirleyen Kriterler ve Alınabilecek Önlemler”, *GÜSEFD*, C. 2, S. 2, 1994, s. 127 - 128.

¹⁹⁶Zeynep Arıkan/Hatice Yurtseven, “Türkiye’de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları II”, *YD*, S. 137, 2004, s. 67.

ülkenin o dönemdeki genel şartları göz önünde bulundurarak belirlemesi gerekmektedir.

1.6.4. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi

Vergi aflarının başarıya ulaşması için, affa katılan mükelleflerin kimliklerinin gizlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede aftan yararlanmak isteyen mükellefler daha önce yerine getirmedikleri yükümlükleri nedeniyle sorumluluklarını geç de olsa yerine getirme amacıyla olan kişiler olduklarından vergi mahremiyetine gereken önem verilmelidir. Çünkü vergi affı ile yeni bir sayfa açmak isteyen mükellefler kimliklerinin açıklanmasını istemeyeceklerdir. Bu şekilde bir yol izlenmesi affa katılımı artırmaktadır.¹⁹⁷

1.6.5. Vergi Affı İle Sağlanacak Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Olması

Affin başarıya ulaşmasını etkileyen faktörlerden biri de mükellefler adına yapılacak kolaylıklardır. Mükelleflere vergi borçlarının ödenmesi hususunda taksitlendirme gibi kolaylıklar sağlandığında affa katılımı daha da arttırır.¹⁹⁸

Ayrıca konu ile ilgili olarak 1991 yılında ABD’de yapılan bir çalışmada, devletin af sonrası daha yoğun vergi denetimi, sert cezai önlemler, gelir idaresindeki etkili ve kapsamlı bir reorganizasyon gibi vergi toplama çabalarında artış yaratması çıkarılan af kanunlarına katılımı arttıracaktır.¹⁹⁹ Verimli bir af programı ile geçmişte vergisini eksik ödeyen mükelleflere aftan yararlanma olanağı tanınmalı, af sonrası vergi suçlarına cezalar yükseltilmeli, ödenecek gecikme faizlerinde indirim yapılmalı, vergi toplama çabaları için tahsis edilen mali fonlar arttırılmalıdır.²⁰⁰ Af çerçevesinde eğer bunlar gerçekleştirilebilirse hem devletin vergi gelirinde artış sağlanacak, hem de af başarıya ulaşmış olacaktır.

¹⁹⁷Özden, s. 129.

¹⁹⁸Arıkan/Yurtseven, s. 66.

¹⁹⁹Yumuşak, s. 40.

²⁰⁰Karaosmanoğlu, s. 61 - 62.

1.6.6. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi

Çıkarılacak vergi afları ile vergi sisteminde yapılacak değişiklikler arasında yakın ilişki mevcuttur. Bu nedenle af ile vergi sisteminde yapılacak değişiklikler birlikte yapılmalıdır. Bu şekilde vergi afları, daha katı bir vergi sistemine geçişin kolaylaştırılması için bir araç olarak kullanılabilir.²⁰¹ Bu nedenle vergi aflarının başarılı olması için af kanunları çıkarıldıktan sonra yoğun vergi denetimi yapılması, caydırıcı ceza ve uygulamaların hayata geçirilmesi, gelir idaresinin sıkı ve kapsamlı çalışmaları ile vergi gelirlerini artırarak uygulanan vergi aflarına katılımın artırılmasını sağlar.²⁰²

Vergi aflarının başarılı olmasının faktörlerinden biri de vergi yönetimini güçlü kılacak düzenlemelerdir. Yönetimi güçlendirmek için yeni bütçe imkânları, tahsil sürecini etkinleştirici önlemler, denetim elemanlarının sayısının artırılması ve yeni hukuki yetkiler gibi düzenlemeler yapılmalıdır.²⁰³

²⁰¹Gözde Yaşar Çil, *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*, (Danışman: Doç. Dr. Selçuk İpek), ÇOSMÜSBE, Yüksek Lisans Tezi, 2012, s. 27.

²⁰²Özcan Karatay, *Kayıt Dışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri ve Toplumsal Maliyeti*, (Danışman: Doç. Dr. Necmettin Özerkmen), CÜSBE, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s. 43.

²⁰³Kâmil Mutluer/Fethi Hepar/Recai Dönmez/Mustafa Erkan Üyümez, *Vergi Hukuku*, Eskişehir, 2010, s. 176.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Cumhuriyet döneminden günümüze kadar birçok vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Ancak bu kanunlar incelenirken af kelimesi yerine birçok ibarenin kullanıldığı görülmektedir. Çıkarılan aflara bakıldığında af çerçevesinde vergi cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi, matrah artırımı, stok affı, servet beyanı ve kaçakçılık suçlarının affedildiği görülmektedir.²⁰⁴

2.1. 1923 - 1960 Yılları Arasındaki Vergi Affı Uygulamaları

Vergi aflarına başvurulmasının nedenleri arasında mükelleflerden alınamayan vergilerin tahsil edilmesi, devletin gelirini arttırarak hazineye kaynak sağlamak, siyasi nedenler gibi birçok nedeni vardır. Ancak 1923 ile 1960 yılları arasında çıkarılan vergi af kanunlarına bakıldığında daha çok siyasi ve ekonomik nedenlerden kaynaklanmaktadır. Bunun sebebi ise yeni kurulan bir devletin hem siyasi otorite tarafından affa ihtiyaç duyulması hem de maddi kaynak sağlamak adına af kanunlarına başvurulmuştur.

Söz konusu bu dönemde mükelleflerin tepkisinden çekinildiği için af sözcüğünü kullanmak yerine daha çok tahsilatı hızlandırmak, terkin, tasfiye gibi sözcükler kullanılmıştır.²⁰⁵

Ülkemizde 1960 yılından sonra çıkarılan vergi afları önem arz etmektedir. Çünkü 1960 yılından önce çıkarılan aflar daha çok yeni kurulan bir devletin düzeni sağlamak adına yapılan değişikliklerin izlerini taşımaktadır. 1960 yılından önce çıkarılan vergi afları dönemler itibariyle aşağıda açıklanacaktır.

²⁰⁴İdris Şenyurt, “Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları”, *VDD*, S. 319, 2008, s. 92.

²⁰⁵Koç, s. 290.

2.1.1. 145 Sayılı Elviyeyi Selased'e Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun

Türkiye'de ise mali aflar kapsamında ilk vergi affi 17 Mayıs 1924 tarihinde çıkarılmıştır. Daha sonra 5 Ağustos 1928 tarihinde yayımlanan ve 07.10.1928 tarihinde Resmi Gazete'de yürürlüğe giren 145 sayılı Elviyeyi Selaset Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun çıkarılmıştır.²⁰⁶

Kanun ile Rus yönetimi tarafından işgal edilen Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle, Iğdır ve Sürmeli kazalarında uygulanan maktu vergilerin tahsili amaçlanmıştır. Ancak önce arazi, aşar ve emlak vergileri hakkındaki işlemler başından itibaren hükümsüz kılınarak kanun, tüm sonuçlarıyla birlikte kaldırılmış, böylece koşulsuz ve tam bir af öngörülmüştür.²⁰⁷

2.1.2. 22 Mart 1934 Tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu,²⁰⁸ 1934 yılında çıkarılıp, kendinden önceki 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun yürürlükten kaldırılmak ve geçici bir madde ile 755 sayılı Kanuna göre tarh edilmiş fakat tahsil edilmemiş vergi cezalarının terkinin amacıyla çıkarılmıştır.²⁰⁹ 1926, 1927 ve 1928 yıllarında vermiş oldukları temettü vergilerinin üç mislini ödemek şartıyla mükellefiyetini yerine getirmiş olanlar aften yararlandırılmıştır.²¹⁰

2.1.3. 4 Temmuz 1934 Tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun

Bu kanun 12.07.1934 tarihinde 2750 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Cumhuriyetin ilân edildiği 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.

²⁰⁶Ayrançöl/Tekdere, s. 425.

²⁰⁷Dönmez, s. 216.

²⁰⁸RG. 25.03.1934/2662.

²⁰⁹Yaşar Çil, s. 30.

²¹⁰Taşkın, s. 78.

Ayrıca 2566 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış çok sayıda verginin koşulsuz olarak terkin edilmesi öngörülmüştür.²¹¹

2566 sayılı Kanun, bazı vergiler bakımından vergi aslının kısmi ödenmesi şartıyla zam cezaları ve faizlerle, vergi aslının ödenmeyen kısmının terkin edilmesini öngörmüştür. "Kısmi ödeme miktarları çeşitli vergiler ve vergilendirme dönemi bakımından farklı farklı düzenlenmiştir". Örneğin, harp kazançları vergisi için vergi aslının % 40 ile % 60'ının, umumi istihlak ve eğlence vergisi için vergi aslının % 80'inin ödenmesi öngörülmüştür.²¹² Bu kanun 1960 yılından önce çıkarılan en kapsamlı vergi affıdır.²¹³

2.1.4. 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Bakayasının Terkinine Dair Kanun

3586 sayılı Kanunla²¹⁴1935 malî yılı sonuna kadarki senelere ait tahakkuk ettirilmiş ve bu kanunun meriyeti tarihine kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi bakayasının munzam kesirleri ve cezaları ile birlikte kayıtları terkin edilmiştir.²¹⁵

Kanun içeriğine bakıldığında cezaların borç ve faizlerinin terkin edilmesi hiçbir şartta bağlanmamıştır. Bu Kanundan yararlanmak için 145 sayılı Elviyeyi Selaset Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun gibi hiçbir koşul aranmamıştır.

2.1.5. 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun

Bu kanun 15.03.1944 tarihinde kabul edilmiş olup, 17.03.1944 tarih ve 5657 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 1942 yılında İkinci Dünya Savaşı nedeniyle yürürlüğe giren Varlık Vergisi; 15 Mart 1944 tarih ve 4530 sayılı "Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun" ile tamamen uygulamadan

²¹¹R.G. 12.07.1934/ 2750.

²¹²Dönmez, s. 217.

²¹³Dallı, s. 42.

²¹⁴RG. 07.02.1939/4126.

²¹⁵3586 Sayılı Kanun, RG. 07.02.1939/ 4126.

kaldırılmıştır. Böylece o güne kadar tahsil edilememiş vergilerin silinmesiyle "varlık vergisi" uygulaması sona ermiştir.²¹⁶

2.1.6. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

27 Mayıs 1947 tarihindeki 6616 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren toprak mahsulleri vergisi bir bakıma 1944 yılında kaldırılan varlık vergisinin tamamlayıcısıdır. Hükümet bu kanunun çıkarılma gerekçesini; *“zirai mahsullerin maliyet fiyatlarının çok üstünde bir kıymet iktisabı köylümüzün kalkınması noktasında memnunlukla karşılanmakla beraber, alınması gereken müdafaa tedbirlerimizin istilzam ettiği büyük külfetlerin bütün millet arasında ahenkli bir tersini düşünülmesi için maliyet fiyatlarının birkaç misli derecesinde artan toprak mahsullerinden bir vergi alınması bir zorunluluk olarak görülmesi”* şeklinde açıklamıştır.²¹⁷ Ancak bu anlamda bu kanun uzun süre kalamamış varlık vergisi gibi tepki çeken bir kanun olmuştur.

Varlık vergisi gibi toprak mahsulleri vergisi de II. Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşullarında uygulamaya konulan ve demokratik olmayan hükümler taşıyan bir kanundur. Söz konusu kanun, 4840 sayılı Kanunla kaldırılmış ardından çıkarılan 5050 sayılı Kanunla da verginin daha önce tahsil edilmeyen kısımlar ile birlikte her türlü cezaları da silinmiştir.²¹⁸

2.1.7. 6 Temmuz 1948 Tarih ve 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımın Alınmaması Hakkında Kanun

12.07.1948 tarih ve 6955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5240 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre nebati yağ istihsal müesseselerinden aynen veya nakden götürü olarak alınmakta olan muamele vergisi cezalarının 5124 sayılı

²¹⁶<http://www.dunyabulteni.net/?aType=haberYazdir&ArticleID=151385&tip=haber>(E.T, 26.09.2012).

²¹⁷Hasan Çetin, *İkinci Dünya Savaşı Sürecinde Türkiye'nin Sosyo - Ekonomik Durumu (1939-1945)*,(Danışman: Doç. Dr. Saime Yüceer), UÜSBE, YLT, 2007, s. 1 40.

²¹⁸Besen, s. 102.

Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce tahakkuk ettirilmiş ve henüz tahsil edilmemiş olan kısımlarından vazgeçilmiştir.²¹⁹

2.2. 1960 – 1980 Yılları Arası Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları

Türkiye'de vergi aflarının en çok yaşandığı dönem 1960 yılından sonra ve günümüze kadar olan süreçtir. Bu yoğunluk ortalama iki yılda bir çıkarılan af kanunları ile görülmektedir. Bu dönemde de çeşitli isimlerle vergi af kanunları çıkarılmıştır. Çıkarılan af kanunlarının bir kısmı genel af niteliğinde olup birkaç maddelik düzenlemeyle vergi aflarına yer vermiştir. Bir kısmı ise vergi afları için özel olarak çıkarılmıştır. Çalışmanın bu kısmında 1960 yılından 1980 yılına kadar olan zaman dilimi içerisindeki vergi aflarını incelenecektir.

2.2.1. 281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

Milli Birlik Komitesi tarafından 27 Mayıs sonrası çıkarılan ilk vergi affı 28 Şubat 1961 yılında 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanundur.²²⁰ Bu kanunun çıkarılmasında, ekonomik ve mali nedenlerden ziyade daha çok siyasi faktörler etkili olmuştur. 27 Mayıs darbesinden sonra ortamı yumuşatmak için çıkarılmıştır.²²¹

281 sayılı Kanun'un 1. ve 3. maddelerinde kanunun amacı belirtilmiştir. Kanunun amacı; 281 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar kesilmiş ya da kesinleşmiş, genel bütçe ile özel idare ve belediye bütçelerine irat kaydedilen, vergi, resim ve harç üzerinden kesilen cezaları ve zamlarının % 30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiyenin % 60'ının, kesilen cezaları ve zamlarının % 50'sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiyenin % 50'sinin terkin edilmesi uygun görülmüştür.²²²

²¹⁹5240 Sayılı Kanun, RG 12.07.1948/6955.

²²⁰RG. 03.03.1961/10748.

²²¹Yaşar Çil, s. 32.

²²²281 Sayılı Kanunun m. 1. ve m. 3.

Kanun'un 1. maddesinde sözü geçen vergi cezaları ile zam cezaları ve gecikme zamlarından kanunun yürürlüğe girdiği tarihte henüz itiraz süresi dolmamış olanlarla, itiraz, temyiz ve dâva safhasında bulunanların borçlularından Kanun'un yürürlük tarihinden itibaren 2 ay içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine yazı ile müracaat ederek ceza ve zamma ait itiraz ve dâvalarından vazgeçtiğini bildirenler ilgili borçları terkin edilir.²²³ Görüldüğü gibi Kanun'un 3. maddesinin hükümlerinden yararlanmaları için yazılı dilekçe başvuru şartı vardır. Ancak yazı ile vazgeçilmesi halinde sonradan ceza yönünden itiraz yoluna gidilemez ve müracaat zamanında itiraz, temyiz veya dâva safhasında bulunan ceza ihtilâfları hakkında ilgili mercilerce bir karar verilemez.²²⁴

Bu Kanun ayrıca mükelleflere vergi cezalarını, gecikme zam ve cezalarını 5 yılda 5 eşit taksitte ödeyebilmeleri ve kamu alacağının kesinleşip kesinleşmemiş olmasına göre vergi cezalarının, gecikme zam ve cezalarının kısmen affedilebilmesi gibi kolaylıklar sağlanmıştır.²²⁵

281 sayılı Kanun'un içeriği incelendiğinde gelir getirici bir maddeye rastlanmamıştır. Bunun yanında vergi cezalarının kısmi affından bahsedilmesine karşın verginin aslından bahsedilmemiştir.

Maliye Bakanlığı'nın 1981 tarihli raporundaki verilere göre, 1961 yılı bütçesinde 7.247 milyon lira vergi geliri tahsilâtı hedeflenmiştir. Gerçekleşen vergi tahsilâtı ise, 6.564 milyon liradır. Hedefin % 90,6'sı gerçekleşmiş olup hedefe yaklaşıldığı görülmüştür. 1962 yılında hedefin gerçekleşme oranı % 88,7, 1960 yılında ise hedefin % 80,2'sinin gerçekleştiği görülmüştür. Bir önceki yıla göre meydana gelen artış 281 sayılı Kanun'a dayandırılabilir.²²⁶

²²³281 Sayılı Kanunun m. 4.

²²⁴281 Sayılı Kanunun m. 4.

²²⁵281 Sayılı Kanunun m. 1.

²²⁶Dallı, s. 44.

2.2.2. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

23.02.1963 tarihinde çıkarılan ve 28.02.1963 tarih ve 11342 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun genel nitelikte bir af kanunudur.²²⁷ Bu kanunla hukuk sistemimizde ilk kez vergi cezalarının affı, diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmüştür.²²⁸ Bu kanundan önce yürürlüğe giren af kanunlarında vergi cezalarının affına yer verilmemiştir.²²⁹

Bu kanun, 27 Mayıs darbesinden sonra kurulan ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmıştır. Kanunun gerekçesi; demokratik bir rejime ulaşmak için ve yaşanan güçlüklerin suçların artmasında etkili olduğu vurgulanarak affa gidilmesi şeklindedir.²³⁰

218 sayılı Kanun’un 9. maddesinde belirtildiği üzere 1961 yılı sonuna kadar olan dönemlere ait mükellefler veya sorumlular adına kesilmiş olup, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan vergi cezalarından, usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir. Bunun yanında 1961 yılının sonuna kadar olan dönemlere ait Vergi Usul Kanunu’na göre ceza mahkemelerince hükmolunup bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte infaz edilmemiş bulunan hileli vergi suçlarına ait cezalar da affedilmiştir.²³¹ Ancak, söz konusu kanunda gecikme zamları af kapsamı dışında bırakılmıştır. Kapsam dışında bırakılmasının nedeni olarak da gecikme zamlarının daha önce 281 sayılı Kanunla taksidde bağlanmış olması gösterilmiştir. Ayrıca mükelleflerin 218 sayılı aftan yararlanması için 281 sayılı Kanun gibi herhangi bir şarta bağlanmamıştır. Bu kanunun amacı vergi gelirlerini arttırmak ya da uyuşmazlıkları tasfiye etmektir.²³²

²²⁷http://dosyalar.hurriyet.com.tr/af_veto/tarihce.htm (E.T, 26.09.2012).

²²⁸Çağan, s. 117.

²²⁹Yaşar Çil, s. 34.

²³⁰Çetin, s. 54.

²³¹218 Sayılı Kanun m. 9.

²³²Karaosmanoğlu, s. 71.

2.2.3. 252 Sayılı Kanunla Spor Kulüplerine Yönelik Af Uygulaması

Spor Kulüplerine yönelik 252 sayılı Af Kanunu 13.06.1961 tarihinde çıkarılmıştır.²³³

252 sayılı Af Kanunu Türk spor hayatında profesyonelliğin bir başlangıcı olan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girişi ile aynı tarihlere rastlamaktadır.²³⁴ Bu kanun, spor kulüpleri ve profesyonel futbolcuların vergilendirilmesi ile ilgili olarak çıkarılmıştır. Çıkarılan bu kanuna göre; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 3. ve 4. fıkralarındaki istisnalar dışında spor kulüplerince 31.12.1962 tarihine kadar oyunculara ve karşı kulüplere ödenmiş bulunan transfer ücretleriyle teşvik primleri ve arazi kazanç mahiyetindeki sair ödemeleri üzerine tahakkuk ettirilip de henüz tahsil edilmemiş olan gelir vergisi ile cezalarının affedileceği öngörülmüştür.²³⁵

2.2.4. 325 Sayılı Kanunla KİT'lere Yönelik Af Uygulaması

05.09.1963 yılında çıkarılan bu kanun, Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının affedilmesine yönelik bir kanundur.²³⁶ 325 sayılı Kanuna göre; Kamu İktisâdi Teşebbüsleri'nin, mükellefi veya sorumlusu sıfatıyla gelir, kurumlar, şeker istihlâk ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerden (belediyelere ait olanlar hariç) ve damga resminden ve bunlarla ilgili vergi borç ve cezaları ile zam cezalarıyla ilgili 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ait borçlu buldukları miktarlar, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar hesaplanacak gecikme zamları faizleri ile birlikte ilgili tahsil dairelerinin tahakkuk kayıtlarından düşürülmesi uygun görülmüştür.²³⁷

325 sayılı Kanun, kapsamı itibariyle hem yükümlüler hem de vergi türleri yönünden sınırlandırılmıştır. Kanun yükümlüler yönünden gelir, kurumlar, şeker,

²³³RG. 19.06.2013/11432.

²³⁴Akgün, s. 38.

²³⁵252 Sayılı Kanun m. 1.

²³⁶RG. 12.09.1963/11503.

²³⁷325 Sayılı Kanun m. 1.

istihlak ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimleri kapsamına almıştır.²³⁸

2.2.5. 691 Sayılı Kanunla Kamu Belediyelerine Yönelik Af Kanunu Uygulaması

691 sayılı Kanun 16.07.1965 tarihinde kabul edilip 26.07.1965 tarih ve 12058 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin devlete ve katma bütçeli idarelere olan borçları silinmekte ve kamu iktisadî teşebbüslerine olan borçları sağlam esaslara bağlanmaktadır.²³⁹

16.07.1965 tarihinde çıkarılan bu kanunla belediye ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin mali noktadan imkânları olmadığından vermiş oldukları hizmetlerin şikâyet edilmesi yapılan yatırım planlarının hayata geçirilmesinde meydana gelen tikanıklar giderilmeye çalışılmıştır.²⁴⁰

691 sayılı Kanun'da vergiler noktasında herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Vergiler, resimler, harçlar ve cezalar ile kanuni paylar, faizler ve gecikme faizleri, kanun kapsamına alınmıştır.²⁴¹ Çıkarılan bu kanunla belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin mükellef sıfatıyla devlete ve katma bütçeli idarelere olan borçlarının terkin edilmesi kararlaştırılmıştır.²⁴² Ancak bu kanunda bütün borçlar silinmemiştir. Bazı borçlar kanun kapsamı dışında kalmıştır. Zira 691 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre kapsam dışında kalan borçlar;

- 7269 sayılı Kanunla kurulan Tabii Afetler Fonuna olan borçlar,
- İller Bankası nezdindeki "Belediyeler Fonu" na olan borçlar,

²³⁸Çetin, s. 57.

²³⁹Korkut Öngen, Belediye Borçlarının Terkin ve Tahkimi Hakkındaki 691 Sayılı Kanunun Sağladığı Faydalar, [http://www.emo.org.tr/ekler/f100b7b36092fb9_ek.pdf?dergi=15\(E.T, 27.09.2012\).](http://www.emo.org.tr/ekler/f100b7b36092fb9_ek.pdf?dergi=15(E.T, 27.09.2012).)

²⁴⁰Korkut Öngen, Belediye Borçlarının Terkin ve Tahkimi Hakkındaki 691 Sayılı Kanunun Sağladığı Faydalar, [http://www.emo.org.tr/ekler/f100b7b36092fb9_ek.pdf?dergi=15\(E.T, 27.09.2012\).](http://www.emo.org.tr/ekler/f100b7b36092fb9_ek.pdf?dergi=15(E.T, 27.09.2012).)

²⁴¹691 Sayılı Kanun m. 1.

²⁴²691 Sayılı Kanun m. 1.

• Belediyelerin kendi kurdukları müessese ve işletmelere olan borçları ile bu müessese ve bağlı oldukları belediyelere olan borçları olarak açıklanmıştır.

Devlet çıkarmış olduğu bu kanunla amaçlanan vergi geliri artışı sağlamak değil, zor durumda olan müesseselerin borçlarını silmektir. Yani devletin alacağından vazgeçmesi durumu söz konusudur.

2.2.6. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

03.08.1966 tarihinde kabul edilen bu kanun genel af niteliği taşıyan bir aftır.²⁴³ 10 Ekim 1966 yılında yapılacak olan seçimler nedeniyle hükümet tarafından çıkarılan politik bir aftır.²⁴⁴

Bakanlar Kurulu, kanunun gerekçesini, sosyal, siyasî ve iktisadî bünyemiz bakımından toplumda meydana gelen gelişmeler karşısında, işlenmiş bir kısım suçlara verilmiş olan cezaların çektirilmesinde ve bazı suçların takibinde içtimaî bir yarar kalmamış ve affın sosyal bir tedbir olacağı inancı ve bir atıfet olması niteliğinin göz önüne alındığı şeklinde açıklamıştır.²⁴⁵ Başka bir ifade ile birikmiş olan ihtilafli dosyaların tasfiyesini sağlayarak vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmek, cezaya maruz kalmış mükellefleri rahata kavuşturarak çalışma isteklerini arttırmak, vergisel ödevlerini istemeyerek yerine getirmeyip cezaya muhatap kalmış olan mükelleflerin şevklerini kırmamak amacıyla bu af kanunu çıkarılmıştır.²⁴⁶

780 sayılı Kanun, mali yargıda normal çalışmaları aksatan birikmiş ihtilafli olan işlerin tasfiye edilmesi, idare ve yargı sisteminin daha düzenli ve verimli çalışma ortamına girmesinin sağlanması da amaçlanmaktadır.²⁴⁷

780 sayılı Kanun'un 8. maddesinde çok açık bir ifade ile 31.12.1965 tarihine kadar kesilmiş ancak, henüz tahsil edilmemiş olan vergi asıllarının kanunun yürürlük

²⁴³RG. 09.08.1966/12370 (M1).

²⁴⁴Besen, s. 108.

²⁴⁵Uğur Alacakaptan, "780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun", *AÜHFD*, C. 22, S. 1, s. 1966, s. 21.

²⁴⁶Eker, s. 40.

²⁴⁷Akgün, s. 42.

tarihinden itibaren altı ay içinde tam olarak ödenmesi koşulu ile vergi cezalarının dolayısıyla idari vergi cezalarının affedileceği belirtilmiştir.²⁴⁸ 780 sayılı Kanunla 1966 yılı için 12.677 milyon lira vergi geliri tahsili hedeflenmiş, gerçekleşen vergi tahsilâtı ise 12.464 milyon lira olmuş, böylece hedefin % 98,3'ü gerçekleşmiştir.²⁴⁹

Hedefe bu kadar yaklaşabilmenin nedeninin 780 sayılı Kanun olduğunu söylemek, istatistikî bilgi yetersizliği nedeniyle zordur. Ancak bu dönemde enflasyonun çok az oranda seyretmesi ve ayrıca hedefe bu kadar yaklaşılması sevindirici ve olumlu olarak değerlendirilebilir.²⁵⁰ Buna karşın uyuşmazlığın devam etmesi aftan yararlanmaya engel olmayacağı ilkesi yüzünden vergi cezalarının affedilmesinden yarar sağlanamamıştır.²⁵¹ Dolayısıyla cezaların affedilmesi için düşünülen amaç gerçekleşmemiştir. Bu amacın gerçekleşmemesinin yanında, idare ve yargı gereksiz iş yükünden dolayı asıl işlerini yerine getiremedikleri için mükellefler ile aralarında uyuşmazlıklara düşmüşlerdir. Yaşanan gereksiz bu güçlükler verginin aslının tahsilini de engellemiştir.²⁵²

2.2.7.1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af Uygulaması

28.02.1970 tarihinde kabul edilen bu kanun 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 1837 sayılı Emlak Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırmıştır.²⁵³ Çıkarılan affin gerekçesi, emlak vergisi alanında yeni bir uygulamaya geçilirken, yönetimin yürürlükten kalkmış vergilere ilişkin ceza ve gecikme zammı alacaklarını bir an önce tasfiye etme isteği olarak gösterilebilir.²⁵⁴

1319 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan bina ve arazi vergilerine bağlı idari nitelikteki vergi cezaları ve gecikme zamları, bazı koşullar ile kısmen

²⁴⁸780 Sayılı Kanun m. 8.

²⁴⁹Akgün, s. 42.

²⁵⁰Dallı, s. 47.

²⁵¹İsmet Cantürk, "Vergi Cezalarının Affı", *DD*, S. 59, 1971, s. 111.

²⁵²Cantürk, s. 111.

²⁵³RG. 11.08.1970/13576.

²⁵⁴Yaşar Çil, s. 36.

affedilmiştir.²⁵⁵ Söz konusu kanunda vergi aslının ödenmesi için, Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlük tarihinden itibaren 6 aylık bir süre tanınmış, belirtilen oranlarda vergi cezaları ve gecikme zamlarının affedilmesi uygun görülmüştür.²⁵⁶ Çıkarılan af, bina vergisine bir katma niteliğinde olan buhran vergisi ve savunma vergilerine bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarını da içermektedir. Buna karşılık bina vergisi matrahı üzerinden alınan “Temizleme ve Aydınlatma Resmine” ilişkin ceza ve gecikme zamları af kapsamı dışında tutulmuştur.²⁵⁷

2.2.8. 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

15 Mayıs 1974 tarihinde TBMM’de kabul edilen 1803 sayılı Genel Af Kanunu, Cumhuriyetin 50. yılı nedeniyle çıkarılmıştır.

Hukuk tarihimizde kamuoyunda en çok konuşulan ve doktrinde en çok tartışılan kanun 1803 sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle “Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun”dur.²⁵⁸ 15.05.1974 tarihinde kabul edilen bu kanun genel af niteliğinde çıkarılmış ve bir kaç madde ile vergi affına da yer verilmiştir.²⁵⁹ Bu kanun kapsamına mali hukuk alanına giren vergi cezaları ve diğer bir kısım borçlar dahil edilmiştir. Ayrıca özel hukuk alanına giren ilişkilerden doğan borçlar da af kapsamına alınmıştır.²⁶⁰

Çıkarılan bu affın aslında somut olarak belirtilmiş bir gerekçesi yoktur.²⁶¹ Ancak 1803 sayılı Kanun’un 9. maddesinde düzenlenen vergi affına ilişkin hüküm; vergi tahsilâtının hızlandırılması, yargı organları ile vergi idarelerinin iş yüklerinin hafifletilmesi gibi klasikleşmiş af kanunu gerekçeleri ile çıkarıldığı söylenebilir.²⁶²

²⁵⁵Çetin, s. 59.

²⁵⁶Yaşar Çil, s. 36.

²⁵⁷Çetin, s. 59.

²⁵⁸Kuzu, s. 272.

²⁵⁹RG. 18.05.1974/14890 (M1).

²⁶⁰İlhan Kutay, “1803 Sayılı Af Yasasının Mali Hükümleri”, *ABD*, Yıl 1974, S. 4, s. 668.

²⁶¹Dallı, s. 49.

²⁶²Taşçı, s. 84.

Başka bir ifade ile, bu Kanun'un kamu yararı düşüncesi nedeniyle çıkarılmış olduğu söylenebilir.²⁶³

Kanundan yararlanmak için 31.12.1973 döneminin sonuna kadar başvuru yapılması gerekir. 1803 sayılı Kanun'un 9. maddesinin vergi aflarına yer verilmiş olup bu maddenin (a) bendinde, 1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere (beyana dayanan vergilendirmelerde ise 31 Aralık 1973 tarihine kadar verilmesi gereken beyannamelere) ilişkin kamu alacaklarına ait vergi cezası, gecikme zammı ve faizlerinin affedilmesi için vergi asıllarının kanun yürürlüğe girdiği tarihten önce veya sonra 8 ay içerisinde kısmen veya tamamen ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, 780 sayılı Kanun dolayısıyla tekerrür etmiş 31.12.1973 tarihinden önceki dönemler için kesilen ve henüz tahsil edilmemiş bir asla bağlı olmayan vergi cezalarının da affedilmesi öngörülmüştür.²⁶⁴

Zaman sınırlandırılmasından dolayı 1972 yılına ait kurumlar vergisinin beyanname verme süresi 1973 yılında olduğundan bu döneme ait kurumlar vergisi ve diğer vergi cezaları, gecikme zamları ve faizler af kapsamına dahil edilmiştir. Ancak 1973 yılına ait kurumlar vergisi beyanname ise 1974 yılında verileceğinden bu döneme ait vergiler af kapsamı dışında tutulmuştur.²⁶⁵ 1974 yılı bütçesine göre hedeflenen vergi gelir tahsilâtı 67.578 milyon lira, gerçekleşen vergi tahsilâtı ise 65.578 milyon lira olmuş, böylece hedefin % 96,4'ü gerçekleşmiştir. 1803 sayılı Kanun'un gerekçesi, vergi tahsilâtının arttırılması değil, siyasi ve ekonomik istikrarsızlık nedeniyle toplumda oluşan gergin havayı ortadan kaldırmaktır.²⁶⁶ Bu nedenle vergi gelirlerinde bir artış beklemek yanlış olmaktadır.

2.3.1980 – 1990 Yılları Arası Uygulanan Af Uygulamaları

Bu dönemde siyasi ve ekonomik nedenlerden dolayı birkaç vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi afları aşağıda açıklanacaktır.

²⁶³Kemal Kılıçdaroğlu, "Sorgulanmayan Vergi Afları", *VDD*, S. 286, 2005, s. 38.

²⁶⁴1803 Sayılı Kanun m. 9.

²⁶⁵Dallı, s. 49.

²⁶⁶Dallı, s. 49 - 50.

2.3.1. 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun

12 Eylül 1980 tarihinde yaşanan darbeden sonra olağanüstü durumlarda çıkan bir diğer af kanunu da 20.03.1981 tarihinde çıkan 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanundur.²⁶⁷ Bu kanun Milli Güvenlik Konseyi tarafından çıkarılmıştır.

Türkiye’de 1980’li yıllarda etkisi daha çok hissedilen enflasyon sürecine girilmesi, ithalatın hammadde alımı ile artması sonucunda döviz rezervlerinin erimesi, bazı yükümlülerin gerek fırsatları değerlendirmeleri gerekse geleceği iyi görememeleri nedenleri ile “kara para” sorununun büyük boyutlara ulaştığı görülmüştür.²⁶⁸

Çıkarılan vergi kanunlarına uyum sağlanması, 1980 öncesi ve sonrası dönemde vergi idaresi ve yargısında biriken ihtilafli dosyaların azaltılması, ekonomik ve siyasi istikrarsızlığın neden olduğu gerginliği yumuşatmak amacıyla 2431 sayılı Kanun çıkarılmıştır.²⁶⁹

Bunun yanında vergi denetiminin düşüklüğü nedeniyle beyan dışı kalmış servet unsurları ve vesikasız emtia miktarları ekonomik alanlar dışına kaymıştır. Beyan dışı kalan servet unsurlarının ve vesikaya bağlanmayan emtia miktarlarının belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve böylece bunlardan sağlanan kazançların ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır.²⁷⁰

2431 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun kapsamına giren ve kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 22.03.1981 tarihine kadar kesinleşmiş olup henüz tahsil edilmemiş vergi, resim ve harçlara ait vergi cezalarının % 90’ının affedilmesi öngörülmüştür. Ancak vergi asıllarının tamamı ve vergi aslına bağlı cezaların %

²⁶⁷RG. 22.03.1981/17287.

²⁶⁸Akgün, s. 48.

²⁶⁹Aygün, s. 90 - 91.

²⁷⁰Sayar, s. 66.

10'unun 31.08.1981 tarihine kadar ödenmesi şartı ile aftan yararlanması uygun görülmüştür.²⁷¹

Kanundan anlaşıldığı üzere Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen vergiler kapsam dışında tutmuştur. Ayrıca Kanun'da vergi aslına bağlı olmaksızın vergi cezalarının tamamının affedilmesi öngörülmüştür.²⁷²

2431 sayılı Kanun'un 2. maddesinde ise, kanunun yürürlüğe girdiği 22.03.1981 tarihine kadar ihtilafli hale getirilmiş veya 22.03.1981 tarihinde itiraz süresi henüz geçmemiş olan vergi, resim ve harçların 1. madde de yazılı süre içinde (ihtilaftan vazgeçilmesi veya yeni ihtilaf yaratılmaması şartıyla) ödenmesi halinde bu alacak asıllarına bağlı vergi cezaları ile gecikme zamlarının uygulanmayacağı öngörülmüştür. Kanun'un 4. maddesi ile 31.08.1981 tarihine kadar pişmanlık talebinde bulunularak beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların (emlak vergisi hariç) tamamının aynı süre içinde ödenmesi halinde pişmanlık zammı aranmayacağı hükme bağlanmıştır.²⁷³

Servet ve stok bildiriminde bulunmak mecburiyetinde olan mükellefler 31.12.1979 tarihi itibarıyla mevcut olduğu halde verilen servet bildirimlerinde yer almayan veya gerçek değerlerinin altında yer almış bulunan servetlerini ceza tehdidi olmaksızın teşvik etmek şartıyla bir defaya mahsus olmak üzere ek bir servet bildirimini verebilirler.²⁷⁴ Bununla birlikte kayıt dışı kazançlar ekonomiye kazandırılmış olacaktır.

Kanun'un 7. maddesinde 01.01.1981 tarihinden önce beyannamesi verilmiş olup, 30.06.1981 tarihine kadar ilgili vergi dairesine başvuru yaparak Veraset ve İntikal Vergisi'ne tabi menkul ve gayrimenkul mallar ile Emlak Alım Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'ne tabi gayrimenkuller için, beyan ettikleri değerlerin % 30 fazlasını kabul ettiklerini bildirmeleri halinde tarh ve tahakkuk etmiş

²⁷¹2431 Sayılı Kanun m. 1.

²⁷²2431 Sayılı Kanun m. 1, 3. fıkra.

²⁷³Besen, s. 113.

²⁷⁴Yaşar Çil, s. 38 - 39.

olan vergilerini 31.08.1981 tarihine kadar ödeyen mükellefler hakkında takdir ve değerlendirme yapılmayacağı ve ceza uygulanmayacağı ifade edilmiştir.²⁷⁵

05.01.1982 tarihinde çıkan 2571 sayılı Kanun²⁷⁶ ile 2431 sayılı Kanun'un 7. maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliğe göre; 2431 sayılı Kanun'un 7. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen bildirimde bulunma süresi 30.04.1982 ödeme süresi ise 30.06.1982 olarak değiştirilmiştir.²⁷⁷

20 Mart 1981 tarihli, 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun'la 46 milyar lira gelir elde edilirken, bütçe açığı 96,5 milyar lira düzeyinde gerçekleşmiştir.²⁷⁸

2.3.2. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun

2431 sayılı Kanun'un beklenen amacı karşılayamaması nedeniyle iki yıl sonra 24.02.1983 tarihinde yeni bir af kanununun çıkarılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu Kanun 24.02.1983 tarihinde 17969 sayılı Resmi Gazete ile çıkarılan 2801 sayılı "Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun" dur. Cumhuriyetin ilanından 24.02.1983 tarihine kadar çıkarılan en kapsamlı vergi affı 2801 sayılı "Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun."²⁷⁹ 2801 sayılı Af Kanunu bundan önce çıkarılan Af Kanunu'nun başarısız olması nedeniyle çıkarılmıştır.

Kanun, içerik bakımından mükelleflere bir takım af hükümleri getirmekte ve bu hükümlerden yararlanılması halinde uzun vadede ödeme imkânları ile, ilgili yıllar nezdinde vergi incelemesi yapılmaması imkânı tanımaktadır. Bunun yanında söz konusu Kanun ile sayıları çok büyük boyutlara ulaşmış bulunan ihtilafli işlemleri azaltarak vergi idaresinin iş yükünü hafifletmek ve matrah artırımları ile vergi

²⁷⁵Dönmez, s. 88.

²⁷⁶RG. 05.01.1982/ 17505.

²⁷⁷2571 Sayılı Kanun Ek m. 2.

²⁷⁸Okan Müderrisoğlu, Af Arsızlık Sınırında, <http://arsiv.sabah.com.tr/1997/02/24/e01.html> (E.T, 15.03.2012).

²⁷⁹Aygün, s. 91.

gelirlerinde artış yaratabilmek amaçlanmaktadır. Ayrıca bu Kanunla kayıtlarda yer almayan bazı iktisadi kıymetlerin de milli ekonomiye kazandırılması sağlanmak istenmiştir.²⁸⁰

2801 sayılı Kanun kapsamında Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanları alınmıştır. Ayrıca 01.01.1983 tarihinden önceki dönemlerine ait beyana dayanan vergilendirmede ise, ek süre dâhil, bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler de Kanun kapsamına alınmıştır.²⁸¹

Nitelikli suçlardan VUK'da yer alan kaçakçılık suçu da 2801 sayılı Kanun'un kapsamına alınmıştır. Ancak kaçakçılığa teşebbüs, bilgi vermeden çekinme, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi ve mükellefin özel işlerini yapma gibi suçlar af kapsamı dışında tutulmuştur.²⁸²

Kanun'un 2. maddesinde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş durumda bulunan vergilerin ilk taksiti en geç 30.06.1984 tarihinde ödenmek üzere ikişer aylık dönemlerde eşit taksitlerle 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamların yarısının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ancak mükelleflerin bu uygulamadan yararlanması 01.01.1984 tarihinden itibaren ödenecek kısmının bu tarihten başlamak üzere 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre hesaplanacak olan gecikme faizi ile birlikte ödenmesi şartına bağlanmıştır. Ayrıca Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce vergisinin aslını ödemiş olanların vergi cezalarının tamamının ve bu cezalara uygulanan faizlerin yarısının da terkin edilmesi uygun görülmüştür.²⁸³

²⁸⁰Ahmet Sami Uysal, 2801 Sayılı Yasa İle İlgili Geçmiş Yıl Zararları ve GVK 94/8. Madde, <http://www.vergidunyasi.com.tr/inc.php?p=makalelerim> (E.T, 16.01.2013).

²⁸¹2801 Sayılı Kanun m. 1.

²⁸²Taşkın, s. 94.

²⁸³2801 Sayılı Kanun m. 2.

Kanun'un 3. maddesinde ise, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da ihtilafli hale getirilmiş ve ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş bulunan vergilerin ihtilafli kısmının 3/4'ünün ikinci maddenin bir ve ikinci fıkralarında öngörülen süre ve şekilde ödenmesi halinde, ihtilafli kısmın geri kalan 1/4' ü ile bunlara bağlı vergi cezaların tahsilinden vazgeçileceği öngörülmüştür.²⁸⁴

2801 sayılı Kanun'un 4. maddesine göre kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin Kanun'un yürürlük tarihinden önce başlamasına karşın yürürlük tarihine kadar tamamlanmamış vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edilir. Yapılan bu işlemlerin tamamlanmasından sonra, tarh edilecek vergilerin 3/4'ünün ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren ikişer aylık devrelerde ve 6 eşit taksitte ödenmesi halinde, söz konusu vergilere ilişkin 1/4'lük kısım ile vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilir. Ancak öngörülen sürelerde ödeme yapılmadığı takdirde bu vergilere bağlı vergi cezaları ve gecikme zammı ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir.²⁸⁵

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri 1978, 1979, 1980 ve 1981 yıllarına ilişkin olarak vermiş oldukları yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içerisinde belirtilen miktar ve nispetler dâhilinde arttırmaları halinde artırımda buldukları yıllar için vergi incelemesi yapılmayacağı beyan edilmiştir.²⁸⁶

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi için matrah artırımını, 1978 yılı için % 25, 1979 yılı için % 20, 1980 yılı için % 15, 1981 yılı için % 10 olarak belirtilmiştir. İlgili yıllar için beyanname veren mükellefler için artırımlar matrah 25.000 liradan az olamayacağı belirtilmiştir.²⁸⁷ Sonuç itibarıyla 2801 sayılı Kanun'un çıkarılmasının nedenlerinden biri 2431 sayılı Kanun'dan yeteri kadar vergi geliri artışı sağlamaktır. Ancak bu Kanun da beklenen vergi geliri artışını sağlayamamıştır.²⁸⁸

²⁸⁴Dönmez, s. 316.

²⁸⁵Taşkın, s. 95.

²⁸⁶2801 Sayılı Kanun m. 5.

²⁸⁷2801 Sayılı Kanun m. 5.

²⁸⁸Bülbül, s. 178.

2.3.3. 3239 Sayılı Kanun

04.12.1985 tarihinde çıkan 3239 sayılı Kanun aslında birçok vergi kanununu değiştiren bir kanundur. Kanun'un 18955 sayılı Resmi Gazete'de 11.12.1985 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kanunla yapılan değişikliklerle genel olarak vergi yönetiminin hukuki yönden güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Kanun, ayrıca mükellefler açısından sıkı hükümler de içermektedir.²⁸⁹

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerle muhasebe açısından düzenlenecek belgelerin düzenleme şekli ile ve alışkanlığının mükelleflere kazandırılması amaçlanmıştır. Bu sebeple Kanun'da vergi kaçakçılığın cezası olarak asgari beş kat, usulsüzlüğün cezası olarak da on kat artırılarak belirleneceği öngörülmüştür.²⁹⁰

3239 sayılı Kanunla VUK'da yapılan önemli değişiklerden biri de gecikme faizi uygulamasına geçilmesidir. Yapılan bu değişikliğe göre, re'sen, ikmalen ve idarece vergi tarh edilen mükelleflere vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın dönemlerine ilişkin bulunduğu döneme ait vade tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanacağı belirtilmiştir.²⁹¹

Kanun'un geçici 4. maddesi hükmüne göre, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300 000 (dahil) lirayı aşmayanlar, vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31.12.1985 tarihine kadar ödemeleri durumunda, mükelleflere kesilen cezalar terkin edilir ve cezalara ilişkin gecikme zammı ile tecil faiz hesaplanmaz belirtilmiştir. Bununla birlikte kanunun yürürlüğe girdiği tarihte vergi borcunun aslı üçyüzbin lirayı aşmayan mükelleflerden bu vergi borcu ile borca ilişkin cezaları ihtilaf konusu yapanlar, ihtilaflarından vazgeçerek 31.12.1985 tarihine kadar vergi aslını % 25 fazlası ile ödemeleri durumunda bu

²⁸⁹Akgün, s. 54.

²⁹⁰RG. 11.12.1985/18944.

²⁹¹Dallı, s. 55.

mükelleflere kesilen cezalar terkin olunur ve cezalara ilişkin gecikme zammı uygulanmaz.²⁹²

Aftan yararlanma dönemi 11.12.1985 tarihi ile 31.12.1985 tarihleriyle arasında 20 günlük bir süre ile sınırlandırılmıştır. Kanun, vergi aslına bağlı olmadan kesilen cezalara ve ödeme emirlerine itiraz sonucu 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesine göre alınması gereken %10 zammı af kapsamı dışında tutmuştur. Ayrıca kamusal nitelikteki cezalar da af kapsamı dışında bırakılmıştır.²⁹³

2.3.4. 3505 Sayılı Kanun

Vergi Usul Kanunu'nda birçok değişikliğe neden olan kanunlardan biri de 10.12.1988 tarihinde çıkarılan 3505 sayılı Kanundur.²⁹⁴ 3505 sayılı Kanunda eklenen geçici madde ile vergi aflarına yer verilmiştir.

3505 sayılı Kanunla yapılan en önemli değişiklik 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında yapılan değişikliktir. Bu kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesinin 3. fıkrası değiştirilmiştir. Yapılan bu değişikliğe göre içinde, bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş bulunan gecikme zammı ile gecikme faizi, takip eden yılbaşından itibaren doğmalarına sebep olan amme alacağı gibi kabul edilip ve bu amme alacağı tebliğ edilmeksizin tahakkuk eder. Tahakkuk eden amme alacağına, üzerinden hesaplandıkları amme alacağı aslına uygulanan hükümler aynen uygulanacağı vurgulanmıştır.²⁹⁵

3505 sayılı Kanun'un bir önceki başlıkta açıklanan 3239 sayılı Kanun'a benzer yönleri vardır. Bu kanun vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının ödenmesini sağlamak, vergi idaresinin etkinliğinin artırılması için vergi idaresinde ve idari yargıda işlem gören düşük rakamlı dosyaların ekonomik tek gerekçelerle tasfiye etmek gibi amaçları

²⁹²Besen, s. 117.

²⁹³Yaşar Çil, s. 41.

²⁹⁴RG. 10.12.1988/20015.

²⁹⁵A. Bumin Doğrusöz, *Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinde Kargaşa*, www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../08-A.BUMİN%20DOGRUSOZ18.doc(E.T, 01.10.2012).

gerçekleştirmek için çıkarılmıştır.²⁹⁶ Ayrıca ağır hükümler içeren bu Kanun'da vergi affına yer verilmesinin nedeni, mükelleflerin durumlarını ağırlaştıracak değişikliklerin yürürlüğe girmeden önce mükelleflere son bir fırsat verilmek istenmesidir.²⁹⁷

Af hükümlerine 3505 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinde yer verilmiştir. Kanun'un geçici 1. maddesine göre, kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dahil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergiler ile bu tarih itibariyle ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin % 30 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır.²⁹⁸

Ayrıca vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ilişkin her vergi türü itibariyle miktarı 500.000 lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 30'unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.²⁹⁹

3505 sayılı Kanun'dan yararlanma süresi 10.12.1988 tarihi ile 31.12.1988 tarihi arasında 21 gün ile sınırlandırılmıştır. Sonuç itibariyle 3505 sayılı Kanun ile istenilen vergi geliri sağlanmadığı görülmüştür.³⁰⁰

2.3.5. 3512 Sayılı Kanun

3512 sayılı Kanun 06.12.1989 tarihinde kabul edilip 12.12.1989 tarihinde 20370 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunla ilk kez bir bütçe

²⁹⁶Taşkın, s. 98.

²⁹⁷Akgün, s. 56.

²⁹⁸3505 Sayılı Kanunun, RG.10.12. 1988/ 20015.

²⁹⁹3505 Sayılı Kanun Geçici m. 1.

³⁰⁰Bülbül, s. 179.

kanun'unda vergi affi hükmüne yer verilmiştir. 3512 sayılı Kanun ayrıca 1989 yılının bütçe kanunu'dur. 3512 sayılı Kanun'un 63. maddesinde belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik vergi affı uygulaması getirilmiştir.

1989 mali yılı bütçe Kanunu'nda belediyeler, belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik çıkarılan af kanunu'nun neden çıkarıldığı konusunda bir açıklama yer almamıştır. Ancak çıkarılan af ile 1983 ve daha önceki yıllara ilişkin vergi borçlarıyla sınırlanması ve devletin eski yıllara ilişkin borçları, borçlunun bir kamu kurumu olması özelliğini de dikkate alarak tasfiye etmek istediğini göstermektedir.³⁰¹

3512 sayılı Kanun'un kapsamına belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup kısmen veya tamamen ödenmemiş bulunan vergi borçları girmektedir.³⁰² Kanun'un 63. maddesine göre belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup kısmen veya tamamen ödenmemiş bulunan vergi borçlarınının 30.6.1989 tarihine kadar ödenmesi halinde, bunlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri alınmayacağı bildirilmiştir. Bu vergi borçlarından 31.12.1988 tarihine kadar ödenmiş olanlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri ile bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan cezaların tahsil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.³⁰³

2.3.6. 3571 Sayılı Kanun

20.06.1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3571 sayılı Kanun birtakım vergi kanunları ile diğer bazı kanunlar hakkında değişiklikleri içermektedir. Bu Kanun 20.06.1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmasına karşın kabul tarihi 14.06.1989'dur. Kanun'da ayrıca kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik af hükümlerine yer verilmiştir.

³⁰¹Dönmez, s. 386.

³⁰²3512 Sayılı Kanun, m. 1.

³⁰³Besen, s. 119.

Çıkarılan bu af uygulaması ile sosyal yönü ağır basan kuruluşların vergi borçları nedeniyle faaliyetlerinde meydana gelen aksamalarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Ayrıca bu kanun ile dernek ve vakıfların vergi borçlarının bir an önce tasfiyesi ve bu borçlardan doğan uyuşmazlıklara son verilmesi hedeflenmiştir.³⁰⁴

3571 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesinde; kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerinin, bu kanunun yayımı tarihine kadar adlarına tarh ve tebliğ edilmiş olduğu halde (uzlaşmaya varılmış olanlar hariç) henüz ödenmemiş vergi asıllarını % 10 fazlasıyla ve ihtilaf oluşturmamak kaydıyla bu kanunun yürürlük tarihini izleyen aybaşından itibaren aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içinde ödemeleri halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca amme alacağının vergi aslına dönüşen kısmının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.³⁰⁵

3571 sayılı Kanun ile af uygulamasından yararlanabilmek için bir takım şartlara bağlanmıştır. Kanun vergi yönünden her ne kadar bir sınırlama getirmemiş olsa da mükellef yönünden dernek ve vakıflar olarak sınırlandırmıştır. Ayrıca kanun geçici 2. maddesine göre vergi asıllarını % 10 fazlasıyla ihtilaf yaratmamak kaydıyla tebliğ tarihini izleyen aybaşından itibaren aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içinde ödemeleri halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları affedilmiştir.³⁰⁶

2.4.1990-2012 Yılları Arası Uygulanan Af Uygulamaları

1990 yılından günümüze kadar çıkarılan en son vergi affına kadar olan af kanunları aşağıda belirtilmiştir.

2.4.1. 3689 Sayılı Kanun

15.12.1990 tarihinde kabul edilen 3689 sayılı Kanun 20.06.1990 tarihli Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unda, 193

³⁰⁴Çetin, s. 68,

³⁰⁵Akgün, s. 58.

³⁰⁶3571 Sayılı Kanun Geçici m. 2.

sayılı Gelir Vergisi Kanun'unda, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda ve 492 sayılı Harçlar Kanun'unda değişiklik yapılmıştır.³⁰⁷

3689 sayılı Kanunla 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde yapılan değişiklik ile tahsili imkânsız hale gelen vergi borçlarının tahsilinin kolaylaştırılması ve kamu alacağının kısa sürede hazineye aktarılması amaç edinilmiştir.³⁰⁸ Vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin kısmi affının kabul edilmesinde ekonomik nedenler sebep olmuştur. Kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsil edilmesi hedeflenerek, kanunda belirtilen miktarlar yüksek olarak belirlenmiştir.³⁰⁹

3689 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi vergi affını kapsamaktadır. Bu maddeye göre; bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dahil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 3.000.000 lirayı, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergilerde 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'unun; yarısının 31.12.1990, diğer yarısının da 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'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ayrıca kanunun yürürlüğe girdiği tarihte ihtilafı ya da dava açma süresi henüz geçmemiş bulunan ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen ve her bir vergi türü için yukarıdaki hükümler geçerlidir.³¹⁰

Kanun'un 20.12.1990 tarihi ile 31.12.1990 tarihleri arası 10 günlük süre ile sınırlı tutulmuştur. 10 günlük bir süre tanınan bu af uygulamasına sürenin kısıllığından dolayı oldukça çok eleştiri gelmiştir.³¹¹ Kanun'un eleştirilmesinin

³⁰⁷3689 Sayılı Kanun, RG, 20.12.1990/ 20731.

³⁰⁸Dallı, s. 59.

³⁰⁹Karaosmanoğlu, s. 86.

³¹⁰Taşkın, s. 101.

³¹¹Bülbül, s. 162.

nedeni vergi dairelerince, bu kısa süre içerisinde kanunun uygulanmasına yönelik işlemlerin yerine getirilmesinde aksamaların olmasıdır. Bu durum kanunla beklenen amacın gerçekleşmesini olumsuz yönde etkilemiştir.³¹²

2.4.2. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun

3689 sayılı Kanun'dan iki yıl sonra yeni bir af kanunu olan 3787 sayılı Kanun, 3 Nisan 1992 tarih ve 21191 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Genel anlamda bir vergi affi olmayıp, ancak 3787 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar doğan vergi, resim ve harçların asıllarının tahsiline ait bir düzenlemedir.³¹³

3787 sayılı Kanun'un amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Vergi dairelerinde birikmiş takipli dosyalar ve yargı aşamasındaki ihtilafli dosyaların azaltılması,³¹⁴
- Mükelleflerce ödenememiş vergi borçlarının asıllarının tamamı ile ceza, zam faizlerinin bir kısmının ödenmesi şartıyla borçlarının tasfiyesinin sağlanması,³¹⁵
- Kamu alacaklarının hazineye aktarılmasının sağlanması,³¹⁶
- Yıllık beyanname ile beyan edilen kazançlarını tam ve doğru beyan edememiş mükelleflere beyan dışı kalmış kazançlarını, herhangi bir ceza verilmeden beyan etme ve matrah artırma sağlamasına imkân tanınması,³¹⁷
- Bu kapsamda KDV ile KV'den müstesna kazançları nedeniyle muhtasar beyanname veren mükelleflerin yararlandırılmak istenmesi,³¹⁸
- İnceleme ve takdir aşamasındaki dosyaların aftan yararlanmasını sağlamak,³¹⁹

³¹²Dallı, s. 59.

³¹³Mehmet E. Palamut, "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa", *BVEYD*, S. 4/5, 1992, s. 10.

³¹⁴Aygün, s. 91.

³¹⁵Yaşar Çil, s. 43.

³¹⁶Taşkın, s. 102.

³¹⁷http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1066&content= (E.T, 05.10.2012).

³¹⁸Taşkın, s. 102.

³¹⁹Aygün, s. 91.

• Belirli bir miktarın altında kalan ve tahsil masrafı alacak tutarını geçebilecek kamu alacaklarının terkin edilmesini sağlamak gibi gerekçeler öne sürülerek bu kanun çıkarılmıştır.³²⁰

Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan veya asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş bulunan yahut bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup halen ödenmemiş olan; vergi, resim ve harçların tamamı ile bu alacak asıllarına isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'unun dört eşit taksitle ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçileceği ve geçmiş dönemlere ait matrah artırımını öngörülmüştür.³²¹

Kanun'un 1. maddesinde vergi aslına bağlı olmayan cezaların % 70'inden vazgeçileceği bildirilmiştir. Ayrıca inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan, vergi, resim ve harçların incelemelerine devam edileceği, inceleme sonucunda tarh edilecek vergilerin tamamının ödenmesi ile vergi cezalarının % 90'ının tahsilinden vazgeçileceği bildirilmiştir.³²²

3787 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay nezdinde ihtilafı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş bulunan kamu alacaklarının tamamı 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.³²³

Çıkarılan bu kanunun 19. maddesinde gümrük vergi ve cezalarının affı uygun görülmüştür. Kanun'un yürürlük tarihinden önce muaccel hale geldiği halde

³²⁰Dallı, s. 61.

³²¹http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1066
&content= (E.T, 05.10.2012).

³²²3787 Sayılı Kanun m. 4, f. 2.

³²³Karaosmanoğlu, s. 87.

tamamen veya kısmen ödenmemiş olan gümrük vergilerinin, aslının tamamının bu asla bağlı kesilmiş ve muaccel hale gelmiş para cezası ve gecikme zammının % 30'unun bu kanunun yürürlük tarihinden itibaren 2 ay içinde ödenmiş olması kaydıyla % 70'inin tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır.³²⁴

31.12.1992 tarihi itibarıyla toplam vergi gelirlerine bakılırsa, 1992 yılında 139.750 milyar lira vergi geliri hedeflenmiştir, 141.868 milyar lira vergi tahsilâtı sağlanmış olup, vergi geliri hedefinin % 101,5'i gerçekleşmiştir.³²⁵

2.4.3. 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği

400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği 05.09.1997 tarihinde 23101 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir.

Vergi gelirleri hazine açısından en önemli gelir kaynaklarından biridir. Bu nedenle mükelleflerin borçlarını ödeyememesi vergi gelirlerini azaltacaktır. Hal böyle iken son dönemde yaşanan ekonomik ve mali problemler, büyük ve küçük işletmelerin vergi borçlarını ödeyememesine neden olmuştur.³²⁶ Borçlarını ödeyemeyen bu mükellefler için 6813 sayılı Kanun'un 48. maddesinde yer alan tecil ve taksitlendirme müessesinin etkili bir şekilde çalıştırılması borçların artmasına neden olmakta ve bu borçların tasfiyesi de giderek güçleşmektedir. Zor durumda olan borçlu mükelleflerin borçlarını ödemede kolaylık sağlamak ve bu alacakların bir an önce hazineye aktarılmasını sağlamak tebliğin gerekçesi olarak gösterilir.³²⁷

Bu amaçla; Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye istinaden vergi dairelerince takip ve tahsil olunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 sayılı Kanun kapsamındaki gecikme zammından, 31.08.1997 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu tebliğin yayımı

³²⁴3787 Sayılı Kanun 19. m.

³²⁵Dallı, s. 62.

³²⁶Kadir Demirlek, "400 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği Çerçevesinde Tecil ve Taksitlendirme Müessesinin Özel Bir Uygulaması", VSD, S. 109, 1997, s. 133.

³²⁷RG. 05.09.1997/23101.

tarihine kadar ödenmemiş olan amme alacakları, tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir.³²⁸

Mükelleflerin 400 nolu tebliğde belirtilen tecil ve taksitlendirme işlemlerinden yararlanması bir takım şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

- Mükellefler bu tecil ve taksitlendirmenden yararlanabilmeleri için, bağlı oldukları vergi dairelerine zor durumda olduğunu bildirmeleri ve yukarıda belirtilen borçlarının tamamı için yazılı olarak 25 Eylül 1997 tarihi sonuna kadar tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekmektedir. Ayrıca Tecil edilen bu borçlara yıllık % 6 oranında tecil faizi uygulanacaktır.³²⁹

- Mükelleflere borçlarını ödemek için ilk taksit Eylül 1997 ayından başlayarak eşit taksitler şeklinde bölünüp 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 tanınacaktır. Bu tebliğ çerçevesinde yapılacak tecil ve taksitlendirme işlemleri için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır.³³⁰

- Çıkarılan bu tebliğe göre tecil edilen borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi halinde tecil şartları ihlal edilmiş olacağından mükelleflerin bu tebliğ hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borçlarına ve kalan taksitlerine gecikme zammı uygulanmak suretiyle amme alacağı idarece cebren takip ve tahsil edilecektir.³³¹

- Vadesi 31.08.1997 tarihinden önce olup, bu tebliğin yayımı tarihinden önce tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun ödenmekte olan amme alacaklarının bu tebliğin yayımı tarihinden sonra ödenmesi gereken taksit miktarları da 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinin amir hükmü dikkate alınarak tebliğde belirtilen

³²⁸Çetin, s. 77.

³²⁹Dallı, s. 63.

³³⁰400 Nolu Genel Tebliği, m. 2.

³³¹Besen, s. 125 - 126.

ve yıllık % 6 olarak tespit edilen tecil faiz oranı uygulanmak sureti ile tecil ve taksitlendirilebilecektir.³³²

• Tebliğde belirtilen sürede yapılmayan başvurular ile vadesi 31.08.1997 tarihinden sonra olan alacaklar için yapılan tecil ve taksitlendirmelere 397 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği³³³nde yer alan yıllık % 120 tecil faiz oranı uygulanacaktır.³³⁴

Sonuç olarak 400 Seri Nolu Tebliğ, gerek mükelleflere getirilen ödeme kolaylığı sağlanmış, gerek de uzun süredir mükellefin bu noktada beklentisine bir cevap niteliğinde olmuştur. Böylece ödeme kolaylığı sağlayarak tahsilatı durma aşamasına gelmiş büyük bir kamu alacağını tahsilat aşamasına getirmiştir.³³⁵

Tebliğ ile yükümlülere birçok kolaylık getirilmesinin yanında 1,5 katrilyon TL civarındaki kamu alacağının 300 trilyon TL'si tahsil edilmiştir.³³⁶

2.4.4. 4369 Sayılı Kanun

Bu kanun 29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu Kanun vergiyi tabana yaymak, vergi adaletini sağlamak, vergiyi ödeyenlerin yükünü hafifletmek, vergiyi ödemeyenleri vergi kapsamına almak ve gerçek kazancı belirlemek gibi nedenlerden dolayı çıkarılmıştır.³³⁷4369 sayılı Kanunla birçok kanunda değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler arasında mali milat olarak isimlendirilen düzenlemeler yer almaktadır.³³⁸

4369 sayılı Kanun'da yapılan değişikliklerle kamuoyunda mali milat olarak adlandırılan mali milat ile ilgili düzenlemeler çok tartışılmıştır. Ancak 1998 yılında

³³²Karaosmanoğlu, s. 89.

³³³RG. 22.10.1996/22795.

³³⁴400 Nolu Genel Tebliği, m. 7.

³³⁵Yusuf Çot, "400 Nolu Tahsilat Genel Tebliğinin 6183 Sayılı Kanun ve Anayasanın 73'üncü Maddesi Karşısındaki Durumu", *VSD*, S. 110, 1997, s. 52.

³³⁶Yaraşır, s. 84.

³³⁷Hüsametdin Biçer, "4369 Sayılı Kanun ve Zirai Kazançlarda Vergileme", *VDD*, S. 211, 1999, s. 11.

³³⁸Celal Çelik, "Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir", *VDD*, S. 256, 2002, s. 66.

çıkarılan ve 1999 yılında 4444 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihine kadar askıya alınan 4369 sayılı Kanun uygulamadan kaldırılarak eski düzenlemeye geri dönmüştür.³³⁹

4369 sayılı Kanun ile reform niteliğinde yapılan en önemli değişiklik, gelirin tanımında yapılan düzenlemedir. Çıkarılan bu kanunla gelirin tanımında “Kaynak Teorisi”nden ve “Safi Artış” (Net Artış) teorisine geçilmiştir.³⁴⁰

4369 sayılı Kanunla vergilendirme tabanının yayılmasının sağlanması, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelenin arttırılması, kayıt dışı ekonominin kayda alınması ile gelişen sosyal ve ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilebilmesi amaç edinilmiştir.³⁴¹

Revizyon olarak yorumlanabilecek bu kanun, son yıllarda yapılan en kapsamlı düzenlemedir ve vergi hukukunda bazı temel değişiklikler yapmıştır. Örneğin, gelir vergisinde gelirin tanımını, daha teknik bir anlatımla verginin konusunu değiştirmiştir. Bu çerçevede sadece üretim faktörlerinden elde edilenler değil, tasarruf veya harcamaya kaynaklık teşkil eden her türlü kazanç ve iratlar gelir olarak kabul edilmiştir. Buna göre Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde yer alan yedi gelir unsurundan “kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” ifadesi ile birlikte düşünüldüğünde diğer altı gelir unsuru içerisinde açıkça yer almayan her türlü kazanç ve iratlar artık gelir olarak kabul edilip ve vergilendirilecektir. Bu uygulama vergi tabanının genişlemesi anlamına gelmektedir.³⁴²

Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 47. madde ile mükelleflerin geçmişle bağlantıları kesilerek, gizli kalmış servet unsurlarının ortaya çıkarılması ve yeni bir döneme girerken mükelleflerin geçmişte oluşturdukları bu servet unsurlarından karşılanan harcama ve servet artışlarının vergilendirilmemesi, geçmişle bağlantının

³³⁹Halis Koçak, “Vergi Barışları Tarihi I”, *YD*, Yıl 19, S. 217, Ocak 2011, s. 287.

³⁴⁰Ufuk Gencel/Elif Kuru, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, *YBD*, C. 10, S. 28, 2012, s. 41.

³⁴¹Gencel/Kuru, s. 41.

³⁴²Kamil Güngör, “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, *VDD*, S. 255, 2002, s. 154.

koparıldığı bir “mali milat” kavramı ile sağlanmak istenilmiştir.³⁴³ Mali milat olarak adlandırılmasının sebebi kayıtlar da yer almayan fakat kanun maddesinde yer alan kanaat getirici vesikalarla kanıtlanamayan nakit para, mevduat sertifikası, döviz ve benzeri kıymetlerin 30 Eylül 1998 tarihi itibarıyla, en az bir gün süre zorunluluğu getirmesidir.³⁴⁴

Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu’na eklenen maddeyle; belgesiz malların kayıt altına alınması, kayıt dışı ekonominin daraltılması amaçlanmıştır. Belgesiz kıymetlerin kayda alınması sırasında Katma Değer Vergisi hesaplatılarak bu verginin vergi sorumluları tarafından ödenmesi hedeflenmiştir.³⁴⁵

14.08.1999 tarih 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve kamuoyunda “mali miladın ertelenmesi” olarak adlandırılan 4444 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonucu 4369 sayılı Kanun’un bazı maddeleri değiştirilmiş, bazı maddelerinin uygulaması ise 01.01.2003 yılına kadar ertelenmiştir. Ancak 10.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4783 sayılı Kanun ile 4369 sayılı Kanuna dair hükümler tamamen ortadan kaldırılmıştır.

2.4.5. 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

09.04.2002 tarihinde 24721 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 4751 sayılı Kanun, içerik olarak Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanundur. Emlak vergisinde ortaya çıkan sıkıntıları gidermek amacıyla, belli koşullarla 1998 yılından önceki tüm yılların emlak vergileri, ceza ve faizlerini kaldıran af hükümleri 4751 sayılı Kanunla düzenlenmiştir.³⁴⁶

³⁴³Yaşar Çil, s. 44.

³⁴⁴Zeynep Duman, “Gelir Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 47 İnci Madde İle Getirilen Düzenlemeler”, *VSD*, Yıl 1998, S. 120, s. 46.

³⁴⁵Çetin, s. 74.

³⁴⁶Taşkın, s. 114.

4751 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 21. madde ile emlak vergisinde af uygulamasına gidilmiştir. Bu maddeye göre; 01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998 - 2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlasıyla 2002 Mayıs sonuna kadar ödemeleri halinde 1998 yılından önceki vergilendirme dönemine ait emlak vergisi aranmayacağı, 1998 - 2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme zammı uygulanmayacağı belirtilmiştir. 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar bildirim vermeyen mükellefler ile bildirim verdiği halde adlarına tahakkuk eden emlak vergisini % 50 fazlasıyla tam olarak ödemeyen mükelleflerin, getirilen emlak vergisi affından yararlanmayacağı bildirilmiştir.³⁴⁷

Ayrıca 4751 sayılı Kanunla, emlak vergisinde genel beyan dönemleri ve bu dönemler içerisinde emlak vergisi beyannamesi verilmesi uygulaması kaldırılmıştır.³⁴⁸

4751 sayılı Kanun bazı haksız ve adaletsiz durumların ortaya çıkmasına neden olduğu için eleştirilmiştir.³⁴⁹ Çünkü Kanunla, mükellefiyet tesis ettirmeyenler ödemedikleri vergiler için ödüllendirilmiş ve yıllardan beri vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin gecikme zamları affedilmemiştir.³⁵⁰

2.4.6. 414 Seri Nolu Tahsilât Genel Tebliği

414 sayılı Tebliğ daha önce açıklanan 400 Nolu Tebliği gibi bir kanun olmamasına rağmen mükelleflere bir takım kolaylıklar sağlamıştır.

³⁴⁷RG. 09.04.2002/24721.

³⁴⁸Eray Mercan/Mustafa Dündar, Emlak Vergisi Kanunda Yapılan Değişiklikler ve 2002 Yılı Emlak Vergisi Uygulaması, VSD, Yıl 2002, S. 164, s. 38.

³⁴⁹İ. Halil Bağdınlı, "Emlak Vergisi Kanunda Yapılan Son Düzenlemeler", VSD, S. 164, 2002, s. 60.

³⁵⁰Yaşar Çil, s. 44 - 45.

Bazı mükellefler karşılaştıkları ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle vergi borçlarını ödemede sıkıntı yaşamışlardır. Borçlarını ödeyemeyen mükelleflere, ödemede kolaylık sağlanması ve kamu alacaklarının biran önce hazineye aktarılması ve ülke ekonomisi açısından önem taşıyan 414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği 6 Şubat 2001 tarihli ve 24310 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.³⁵¹

Bu amaçla, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48. maddesi ile Maliye Bakanlığı’na tanınan yetkiye istinaden, 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu tebliğin yayımı tarihine kadar borcunu ödeyememiş olan mükelleflerin; devlete ait olup vergi dairelerince tahsil edilen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları, talep edilmesi halinde, aşağıdaki şartlarla tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacağı öngörülmüştür.³⁵²

414 sayılı Tebliğe göre tecil ve taksitlendirme işlemi aşağıdaki şartlarla gerçekleştirilecektir;

- Mükellefler, bu tecil ve taksitlendirmeden yararlanabilmek için 16 Mart 2001 günü mesai saati bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine yukarıda belirtilen borçlarının tamamı için yazılı olarak tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekmektedir.³⁵³

- Tebliğden yararlanmak için 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova, Kocaeli illerinin merkez ve İlçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa illerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerden varlıklarının en

³⁵¹Murat Yıldız, “414 No’lu Tahsilat Genel Tebliği Çerçevesinde Borçlu Mükelleflere Tanınan Ödeme Kolaylığına İlişkin Esaslar”, *VSD*, S. 150, 2001, s. 77.

³⁵²RG. 06.02.2001/24310.

³⁵³Dallı, s. 69.

az % 10'unu deprem nedeniyle kaybedenler 31 Mayıs 2001 günü mesai saati bitimine kadar müracaat etmeleri gerekmektedir.³⁵⁴

- Mükelleflere borçlarını ödemeleri için ilk taksit Mart 2001 ayından başlamak ve eşit taksitlerle olmak üzere 18 aylık ödeme süresi tanınmıştır.

- Deprem bölgesinde bulunan 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova, Kocaeli illerinin merkez ve ilçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa illerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükellefler ve yukarıda 1-b paragrafında belirtilen mükellefler; deprem tarihlerinden önce vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarını, deprem tarihlerinden sonra tahakkuk eden, 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş bulunan ve ödeme süresi uzatılmamış olan vergi borçlarını, ilk taksit Haziran 2001 ayından başlamak üzere 19 ayda ve 19 eşit taksitte ödeyeceklerdir.³⁵⁵

- Tecil kapsamına alınacak borç asıllarına müracaat tarihine kadar gecikme zammı uygulanacaktır. Ayrıca tecil edilen bu borçlara uygulanacak tecil faizi oranı yıllık % 3 olarak belirlenmiştir.³⁵⁶

- Bu tebliğ uyarınca tecil edilen borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi halinde, tecil şartları ihlal edilmiş olduğundan; mükelleflerin bu tebliğ hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borç asılları ile ödenmemiş borç asıllarına gecikme zammı uygulanmak suretiyle, amme alacağı idarece cebren takip ve tahsil edilecektir.³⁵⁷

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

- Vadesi 31.12.2000 tarihinden önce olup, bu tebliğin yayımı tarihinden önce; tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olan amme alacaklarının, bu tebliğin yayımı tarihinden sonra ödenmesi gereken taksit miktarlarına, müracaat

³⁵⁴Karaosmanoğlu, s. 97 - 98.

³⁵⁵Besen, s. 132.

³⁵⁶Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", *BD*, S. 41, 2002, s. 41.

³⁵⁷414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği.

tarihlerinden bu tebliğin yayımı tarihine kadar geçen süre için geçerli oranlar, bu tebliğin yayımı tarihinden sonra da yıllık % 3 oranında tecil faizi uygulanacaktır. Bununla birlikte mükelleflerin bu tebliğden yararlanmak istemeleri halinde ilk müracaat tarihlerinden itibaren 24 ayı geçmeyecek şekilde kalan taksitleri bu tebliğde belirtilen süreler içerisinde ödenebilecektir. Ayrıca tecil talebinde bulunan ancak talepleri değerlendirme aşamasında olan mükelleflerin, bu tebliğ hükümlerinden yararlanmak istemeleri halinde, ilk müracaat tarihlerinden bu tebliğin yayımlandığı tarihe kadar geçerli olan oranlar, bu tebliğin yayımı tarihinden sonra da yıllık % 3 oranında tecil faizi uygulanarak, ilk müracaat tarihlerinden itibaren 24 ayı geçmeyecek şekilde bu tebliğde belirtilen süreler içerisinde borçları tecil edilecektir.³⁵⁸

• Bu tebliğde belirtilen sürede yapılmayan başvurular ile vadesi 31.12.2000 tarihinden sonra olan alacaklar için yapılan tecil ve taksitlendirmelere 412 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği³⁵⁹nde belirlenen yıllık % 36 tecil faizi oranı uygulanacaktır.³⁶⁰

414 sayılı Tebliğ'den yararlanmak için 878 bin 28 mükellef başvurmuş ve 2 katrilyon 150 trilyon 237,8 milyar liralık vergi alacağı taksitlendirilmiştir.³⁶¹

2.4.7. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

1960 yılından sonra neredeyse iki yılda bir çıkan affin bir diğer örneği 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'dur. 6111 sayılı vergi affından önce en kapsamlı çıkan aff kanunu olan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, Türkiye Büyük Millet Meclisi genel kurulunda ilk olarak 16.01.2003 tarihinde kabul edilerek Cumhurbaşkanlığı'nın onayına sunulmuştur. Ancak dönemin Cumhurbaşkanı, düzenlemenin af niteliğinde olduğunu belirterek, beşte üç çoğunlukla çıkarılması gerekli olduğundan 4792 sayılı "Vergi Barışı Kanunu"nu Türkiye Büyük Millet Meclisince bir kez daha görüşülmesi için iade etmiştir.

³⁵⁸ 414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği.

³⁵⁹RG. 21.12.2000/24267.

³⁶⁰ 414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği.

³⁶¹Dallı, s. 70.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, 4792 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nu 4811 sayılı Kanun olarak hiç değiştirmeden tekrar Cumhurbaşkanlığı'na geri göndermiştir. Cumhurbaşkanı ilgili Kanunu 27 Şubat 2003 tarihinde onaylamış, Kanun 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

TBMM Başkanlığına gönderilen kanun'un genel gerekçesinde şu ifadeler yer almaktadır;

Türkiye'de 2000 ve 2001 yıllarında meydana gelen maddi krizler nedeniyle ekonomi olumsuzluklardan ciddi şekilde etkilenmiştir. Kriz sonucunda ekonomide, üretimin daralması, işletmelerin kapanması ya da işletmelerin mali noktadan zayıflaması ve işsizliğin artması gibi sonuçlar ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu kötü durum, mükelleflerin vergi borçlarını ödemelerinde zorlanmalarına ve zamanla ödeyememelerine neden olmuştur. İhtilafı dosya sayısının azaltılması, idari yargı ile adli yargının iş yüklerinin azaltılması ve mükelleflere ödeme kolaylığı sağlanması, 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik olumsuzluklar nedeniyle oluşan sonuçların silinmesi ve tahribatın onarılması gibi nedenler bu kanun'un çıkarılma gerekçeleridir.³⁶²

Çıkarılan bu kanunun amacının; mükelleflerin kesinleşmiş vergi alacaklarından ödenebilir bir tutarın, ödenebilecek uygun bir süre ve taksit sayısı ile tahsilini yaparak, kesinleşmemiş ya da dava aşamasında bulunan kamu alacaklarının, mükellefle ortak bir noktada uzlaşma sağlayarak, kamu vicdanını zedelemeksizin sona erdirmek ve matrah artımı yoluyla vergi idaresinin geçmişe değil geleceğe odaklanmasını sağlamak" olduğu belirtilmiştir. Takibinde yapılacak bir vergi reformu ile vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasına, vergi oranlarının yeniden belirlenmesine, mevcut vergi yükünün daha adaletli bir şekilde dağılımına, kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerin yapılacağı ifade edilmiştir.³⁶³

Kanun, kesinleşmiş kamu alacakları ile henüz dava aşamasında bulunan kamu alacakları için ödeme kolaylığı sağlanması ve zaman aşımı süresi içinde bulunan

³⁶²<http://www.ivdb.gov.tr/pratik/vergibarisi/verbagerekce.htm> (E.T, 08.10.2012).

³⁶³Ahmet Ozansoy/Doğan Alantar, Hasan Halil Gönül, "Vergi Barışı mı ? Vergi Karmaşası mı?-I", *YD*, S. 123, 2003, s. 89.

yıllara ait matrah artırımında bulunan mükelleflerin vergi incelemelerinden bağışık tutulması ve işletme kayıtları ile mevcutlarının uyumlaştırılması gibi temel uygulamalar içermiştir.³⁶⁴

Vergi Barışı Kanunu 5 ana grupta toplanmıştır;

- Tahsilatın artırılmasına yönelik düzenlemeler,
- İnceleme ve tarhiyat safhasındaki dosyaların hafifletilmesine yönelik düzenlemeler,
- Matrah artırımını,
- Stok beyanları,
- Gümrük vergisine yönelik düzenlemelerdir.

Yapılan düzenleme 31.08.2002 tarihinden önceki dönemlerde tahakkuk etmiş vergilere ve bu tarihten önceki dönemlere ait işlemlere yöneliktir.³⁶⁵

4811 sayılı Kanunu'nun 1. maddesinde vergiler açısından, 31.08.2002 tarihinden önceki dönemler, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.08.2002 tarihinden önce tahakkuk eden;

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,
- 4306 sayılı Kanun'a göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı,
- 08.09.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamları,
- Devlete ait olup Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar,

³⁶⁴Mehmet Korkusuz, "Vergi Barışı Üzerine", *YD*, S. 123, 2003, s. 77.

³⁶⁵http://portal.yontemymm.com.tr/DocLib/2003-10_Vergi_Barisi_Kanunu_Onaylandi.pdf (E.T, 08.10.2012).

•Devlete ait olup gümrük idareleri tarafından alınan ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları, Kanun'un 1. maddesine göre kanun kapsamına alınmıştır.³⁶⁶

Kanun'un 2. maddesinde; vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergilerin tamamı ile bu vergilere ait gecikme zammı, gecikme faizinin yerine 4811 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsü'nün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitle tamamının ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla vergilere uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının affedileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu Kanunla, asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş vergilere ait gecikme zammı ve gecikme faizi yerine, 4811 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsü'nün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; ödenmemiş vergi asılları ile birlikte, dokuz eşit taksitte tamamen ödenmesi ve dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamları affedilmiştir.³⁶⁷

Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş olan vergi cezalarının % 20'sinin; üç eşit taksitte ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla kalan % 80'ininden, kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş borcun sadece vergi aslına bağlı kesilen cezalardan ve bunlara ilişkin gecikme zamlarından ibaret olması halinde bu cezaların ve bunlara ilişkin gecikme zamlarının tamamından vazgeçileceği bildirilmiştir.³⁶⁸ Ödeme süresi geçtiği halde borcunu ödeyememiş mükelleflere borçlarını 9 eşit taksitte ödeme imkânı sağlanarak bunların tasfiyesinin

³⁶⁶Ağar, s. 333.

³⁶⁷4811 Sayılı Kanun m. 2.

³⁶⁸4811 Sayılı Kanun m. 2.

yapılması ve aynı zamanda idarede birikmiş takipli dosyaların sayısının azaltılması amaçlanmaktadır.³⁶⁹

Kanun'un, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergi mahkemelerinde dava açılmış veya dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda vergi alacağının % 50'lik kısmının yukarıda belirtilen şekilde DİE tarafından belirlenen aylık TEFE oranlarına göre hesaplanacak faiz ile birlikte Şubat 2003 ile Haziran 2004 dönemi arasında 9 eşit taksitte ödenmesinin kabul edilmesi halinde, vergi alacağının % 50'sinin, vergi cezalarının ve gecikme zammı ile gecikme faizlerinin tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.³⁷⁰

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2. maddesinin (e) fıkrasında ayrıca iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 20'sini, kanunda belirtilen süre ve şekilde ödemeleri ile dava açmamaları veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, cezanın kalan % 80'inin ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.³⁷¹

Kanun'un 5. maddesi, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, bu tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemleri matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edileceği hükmünü içermektedir. Ancak matrah artırımında bulunan mükellefler için başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemleri, bu kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen aydan itibaren bir ay içinde sonuçlandırılması gerekir. Aksi halde bu işlemlere devam edilemez.³⁷²

Kanun'un 14. maddesinde belirtilen Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiilleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının kanun yürürlüğünden önce ya da

³⁶⁹Murat Başaran, "Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları", *VSD*, S. 173, 2003, s. 60.

³⁷⁰Başaran, s. 67.

³⁷¹Karaosmanoğlu, s. 100 - 101.

³⁷²Dallı, s. 86 - 87.

kanun hükümlerinden yararlanılarak belirtilen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması halinde hapis cezası istemi ile Cumhuriyet Savcılarına suç duyurusunda bulunamazlar. 4811 sayılı Kanun'un 14. maddesi görüldüğü gibi şartlı bir aftır.³⁷³

4811 sayılı Kanun'un 7. maddesinde matrah artırımına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu maddeye göre mükelleflerin GV, KV, KDV ve ücret gelirleri açısından matrah artırımına gitmeleri halinde 1998, 1999, 2000, 2001 yılları için vergi incelemesi ve herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmiştir. Bu madde hükümlerine göre artırılan matrahlar, % 30 oranında vergilendirilir. Bu matrahlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi, fon payı ve eğitime katkı payı alınmaz.³⁷⁴

Söz konusu matrah artırımını için 1998 takvim yılı için % 30, 1999 takvim yılı için % 25, 2000 takvim yılı için % 20, 2001 takvim yılı için % 15 oranından az olmayacağı beyan edilmiştir. Ayrıca Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri matrahları artırmaları halinde tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergiler, artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmez. Ancak Matrah artırımında bulunan mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin, mahsup ya da nakden iadesi ile ilgili taleplerine ilişkin inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır.³⁷⁵

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 11. maddesi, Gelir Ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine (adi, kolektif ve adi komandit şirketler dahil); işletmelerinde mevcut bulunduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları ile kayıtlarında düşük değerle yer alan makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen üçüncü ayın son iş gününe kadar bir envanter listesi ile

³⁷³Bekir Baykara, "Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesinin Anayasal Durumu", *VDD*, S. 261, 2003, s. 11.

³⁷⁴Coşkun, s. 54 - 55.

³⁷⁵Zihni KARTAL, "İncelemeye Giriş Çekmek", *MÇD*, S. 102, Kasım - Aralık 2010, s. 138 - 139.

vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kayıt ettirebilme imkanı sunmuştur.³⁷⁶

Bu suretle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yasal kayıtlarının gerçek durumu yansıtacak bir hale getirilmesi hedeflenmektedir.³⁷⁷ Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bu maddeden yararlanmaları için, kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen üçüncü ayın son iş gününe kadar, fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal etmeleri gerekir.³⁷⁸

4811 sayılı Kanunu'nun 11. ve 12. maddeleri stok beyanı üzerinden yapılan vergi affını kapsamaktadır. Bu maddelerde kayıt dışı olan demirbaş ve diğer stokların kayda alınması ve böyle kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik düzenlemeler mevcuttur.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 19. maddesine göre Gümrük Vergisine mevzu olan eşyanın tarife ya da kıymetinde beyana nazaran tespit edilen farklılıklar ile ülkemize geçici olarak gelen eşya ile ilgili olarak öngörülen şartlara uyulmaması durumunda vergi tahsilâtından ayrı olarak ceza uygulanacaktır. Ceza konusu işlemler, çoğunlukla gümrük işlemleri bitirildikten sonra ortaya çıkmakta, yükümlünün öngörmediği bir mali zahmet oluşturması nedeniyle genel itibariyle uyuşmazlık noktası oluşturmuştur. 19. maddenin 1. ve 2. fıkralarında hem yukarıda konu edilen işlemlerle ilgili vergi tahsilâtının hızlandırılması hem de ceza yükünü hafifletip ödenecek şekle getirilmesi hedeflenmiştir.³⁷⁹

Aynı maddenin 3. fıkrasında ise kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı olarak işlenmiş fiiller nedeniyle aynı kanunun 235, 236, 237 ve 241. maddeleri uyarınca alınması gereken para cezalarının % 30'unun bu kanun'un yürürlük tarihinden itibaren iki ay içerisinde ödenmesi halinde kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçilmesi belirtilmiştir. Ayrıca son fıkrada

³⁷⁶4811 Sayılı Kanunun m. 11.

³⁷⁷Başaran, s. 67.

³⁷⁸4811 Sayılı Kanunun m. 12.

³⁷⁹Dallı, s. 121.

1972 konteynerlerle ilgili Gümrük Sözleşmesi çerçevesinde 29.07.1998 tarihinden önce yurda geçici olarak ithal edilen konteynerlerden 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (8) sayılı tarife kapsamında yer alan ve bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren ödenmemiş bulunan ithal talep harcı tahsilatından vazgeçileceği hüküm altına alınmıştır. Burada belirtilen geçici olarak getirilen konteynerlerden ithal talep harcı alınması uygulaması 29.07.1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.³⁸⁰

Türkiye genelinde Vergi Barışı Kanunu'ndan yararlanmak için 3.475.144 kişi başvurmuştur.³⁸¹ Toplam başvuru tutarı da 7,9 katrilyon TL tutarındadır. KİT, belediye, özel idareler hariç 6,5 katrilyon TL tutarında özel sektör başvurusu yapılmıştır. 1,4 katrilyon TL KİT, belediye ve özel idarelerin başvurusudur. Gerçekleşmiş alacaklar için 2.629,431, dava safhasındaki alacaklar için 79.812 dosya başvurusu olmuş, inceleme ve tarhiyat safhasında olan alacaklar için de 23.972 dosya başvurusu yapılmıştır. Pişmanlık veya kendiliğinden yapılan beyanlar için 170.395 dosya, matrah artırımını 530.708 dosya başvuru yaparak toplamda 3.475.144 dosya başvurusu yapılmıştır.³⁸²

6,5 Katrilyon TL'nin dağılımı da kesinleşmiş alacaklardan tahsil edilen tutar 3,798 trilyon TL, kesinleşmemiş veya dava safhasındaki alacaklardan elde edilen tahsil tutarı, 621,248 trilyon TL, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklardan 77,774 trilyon TL, pişmanlık veya kendiliğinden yapılan beyanlarda 368,240 trilyon, matrah artırımından 1,857 katrilyon şeklindedir.³⁸³

Bu kanun ile vergi idaresinin vergiyi toplama açısından yüksek olduğunun söylenilmesi mümkün değildir. Başarı sayılacak tek yönü umudu kesilen vergi

³⁸⁰Coşkun, s. 69 - 70.

³⁸¹Kadir Boy, "Vergi Barışının Ardından", *VDD*, S. 262, 2003, s. 18.

³⁸²Kemal Unakıtan, "Vergi Barışı ve Kayıt Dışı Ekonomi", *YD*, Yıl 11, S. 126, Haziran 2003, s. 8.

³⁸³Unakıtan, s. 8.

alacağıının bir kısmının tahsil edilmesidir.³⁸⁴ Bu nedenle 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu kısa dönemde mali getiri sağlama amacını kısmen de olsa gerçekleştirmiştir. Ancak bu kanun beklentileri tam olarak karşılayamamıştır. Bunun sebebi ise 2001 krizi denilebilir.³⁸⁵

Sonuç itibariyle 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu yeni kalıcı bir düzen getirememesi, geçici olması ve vergi ve ceza ilişkisine son vermesi sebebiyle mali bir af olup, ayrıca suçlara ilişkin genel bir af kanunu niteliğindedir.³⁸⁶

2.4.8. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

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

Kanun’un amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türde varlıkların sermaye olarak konularak işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır.³⁸⁷

Kanunda belirtilen amacın dışında bu kanunun başka bir amacı daha vardır. Bu amaç kamu hazinesine gelir sağlamaktır. Aslında bu, 5811 sayılı Kanun’unun asıl amacıdır. Çünkü Kanun, yurt dışında getirilen varlık ve yurt içindeki varlıkların üzerinden vergi alınması hazineye gelir sağlama amacını gütmektedir. Eğer hazineye gelir aktarma amacı olmasaydı, beyan edilen varlık değerler üzerinden yurt dışı

³⁸⁴Mehmet Özbirecikli/Ayşegül Atay Coşkun, “Vergi Affi Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı mı? 4811 Sayılı VBK Bir İnceleme Hatay Örneği”, *MVFD*, Yıl Ocak 2008, S. 37, s. 48.

³⁸⁵Öz/Buyrukoğlu, s. 103.

³⁸⁶Mustafa Arslan, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Bir Af Kanunudur”, *VR*, S. 64, 2003, s. 77.

³⁸⁷5811 Sayılı Kanun m. 1.

varlıklarda % 2, yurt içi varlıklarda % 5 oranında vergi alınması belirtilmiş olmazdı.³⁸⁸

Para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların yurt içine getirilmesi veya beyan üzerine kayda alınmasına ilişkin usul ve esaslar bu kanun kapsamını oluşturmaktadır.

Kanun'un 3. maddesi ile 01.10.2008 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilere ait yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, kanun yürürlük tarihini takip eden 3. ayın sonuna (28 Şubat 2012) kadar YTL cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirileceği veya vergi dairelerine beyan edileceği hükme bağlanmıştır. Kanun'da gerçek ve tüzel kişinin tanımlaması yapılmamıştır. Bu nedenle ister vergi mükellefi olsun isterse de vergi mükellefi olmasın tüm gerçek ve tüzel kişiler kanun kapsamına alınmıştır.³⁸⁹

Kanunun 3. maddesinde söz konusu bu kıymetler Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca kanuna göre bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Açılan bu fon hesabı, sermayenin bir parçası sayılacak sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise vergilendirilmeyecek. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise, yukarıda belirtilen kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıkların dönem karı bulunurken dikkate alınmayacağı Kanunda belirtilmiştir.³⁹⁰

5. fıkrada belirtildiği üzere beyan edilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı

³⁸⁸Yılmaz Budak, "Kısmi Vergi Affi", *VDD*, S. 330, 2009, s. 39.

³⁸⁹Erkan Yetkiner, "Yeni Bir Vergi Affi:5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun", *VDD*, S. 330, 2009, s. 48.

³⁹⁰Memiş Kürk, "Varlık Barışı Kanununun Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu", *MÇD*, S. 95, Eylül - Ekim 2009, s. 213- 214.

yapılmaz. Ancak Kanunun 3. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bildirilen veya beyan edilen varlıkların 01.10.2008 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu kanaat verici belge ile ispat edilememesi halinde bu varlıklar ile ilgili vergi incelemesi yapılabilecektir. Ayrıca TBMM'de görüşülen Kanun'un 3. maddesinin 6. bendinin verilen bir önerge ile çıkarılması gerçek veya tüzel kişiler tarafından yurt dışından getirilen varlıklarla ilgili soruşturma yapabilmesine, idari para cezası kesilebilmesine, ayrıca ceza davaları da açabilmesine imkân vermiştir. belirtilmiştir.³⁹¹ Çıkarılan bu af kanun hukuki açıdan değerlendirdiğinde bir “af” kanunudur. Kanun'un 3. ve 5. fıkrasına bakıldığında bu, şartlı özel bir af getirmektedir.³⁹²

5811 sayılı Kanun'un 3 maddesinin 3. fıkrasına göre, gerçek veya tüzel kişilerce, 01.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklara ilişkin olarak vergi daireleri, banka veya aracı kurumlara beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2 oranında vergi hesaplanacaktır.³⁹³

Kanun'un 3. maddesinin 4. fıkrası maddesinde ise banka ve aracı kurumların, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edecek ve aynı sürede ödeyeceklerdir. Ayrıca bu fıkraya göre ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamayacak ve başka bir vergiden mahsup edilmeyecektir.

5811 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 7. fıkrası uyarınca yurt dışından getirilecek olan varlıkların beyan ve bildirim yapılması halinde 1 ay içinde Türkiye'deki hesaplara aktarılması gerekmektedir. Ancak söz konusu varlıkların defter tutan mükellefler dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından Türkiye'deki hesaplarda ne kadar süre ile tutulacağına ilişkin bir düzenleme mevcut bulunmamaktadır. Yine mükellef olmayan veya defter tutmak zorunda olmayan

³⁹¹Yetkiner, s. 47.

³⁹²Yusuf İleri, “Varlık Barışı Dışında Tutulan Vergi İncelemelerinin Anayasa Hükümleri ve Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Değerlendirilmesi I”, *YD*, Yıl 18, S. 205, Ocak 2010, s. 291.

³⁹³Kürk, s. 210.

gerçek veya tüzel kişilerce beyan edilen varlıkların beyan edilmesinden sonra tekrar yurt dışına geri götürülmesini engelleyen herhangi bir hüküm 5811 sayılı Kanun'da yer almamaktadır.³⁹⁴

Maliye Bakanlığı'nda düzenlediği basın toplantısında, Varlık Barışı uygulamasının geçici sonuçlarını açıklayan dönemin bakanı, uygulamanın 22 Kasım 2008 - 2 Mart 2009 tarihlerini kapsayan ilk döneminde, yurt dışından 10 milyar 748 milyon 738 bin lira, yurt içinden de 4 milyar 83 milyon 331 bin lira kaynak beyanında bulunduğu belirtmiştir. Bakan, ilk dönemde toplam 14 milyar 832 milyon 69 bin liralık kaynak üzerinden 419 milyon 141 bin lira vergi tahakkuk ettiğini ifade etmiştir. Dönemin Maliye Bakanı, 10 Temmuz 2009 tarihinde başlayıp 31 Aralık 2009'da sona eren 2. uygulama döneminde ise 16 milyar 201 milyon 199 bin lirası yurt dışından, 16 milyar 269 milyon 276 bin lirası da yurt içinden olmak üzere toplam 32 milyar 470 milyon 475 bin liralık kaynağın Varlık Barışı kapsamına alındığını belirtmiştir. Ayrıca, bu varlıklara da 1 milyar 137 milyon 487 bin lira vergi tahakkuk ettirildiğini ifade etmiştir.³⁹⁵

2.4.9. 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

Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması olarak kabul edilen bu kanun birçok kurum, kanun ve alacaklara ilişkin hükümler içermektedir.³⁹⁶ Bu kanunun TBMM'ye gönderilen gerekçesi aşağıda belirtilen şekilde açıklanmıştır.

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

³⁹⁴5811 Sayılı Kanun m. 7, f. 3.

³⁹⁵<http://www.milliyet.com.tr/Ekonomi/SonDakika.aspx?aType=SonDakika&ArticleID=1181616> (E.T, 22.02.213).

³⁹⁶Özcan Karatay/Aliye Karatay, Türkiye'de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği, *EKB*, C. 3, No 2, 2011, s. 185.

sektörleri etkisi altına almış ve ülkemizde de dış talebin düşmesine bağlı olarak ekonomik daralmaya sebep olmuştur.³⁹⁷

Sağlam makroekonomik temeller ve kriz sürecinde aldığı önlemler sayesinde, Türkiye ekonomisi, dünyadan pozitif yönde ayrılarak hızlı bir toparlanma sürecine girmiş, 2010 yılında da bu süreç devam etmiştir. Bununla birlikte, ülkemizde dış talebin düşmesi ve bu düşmeye bağlı olarak mal ve hizmet satış gelirindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden olmuş ve bazı işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirmesinde gecikmelere neden olmuştur. Yaşanan bu süreçten olumsuz bir şekilde etkilenen işletmelerin devlete olan borçlarına uygulanan ek mali müeyyideler de borç tutarlarını artırmış olup, icra takibinde kalan borçlulara mevcut yasal düzenlemelerle ödeme imkânları sağlamaya çalışmış ancak, borçların tavsiye edilmesinde yeterli olmamıştır. Devlete olan borçların enflasyon oranına endekslemek suretiyle ödenmesi, kamu ile olan mali ilişkinin belli bir plan ve program kapsamında çözüme kavuşması şartıyla faaliyetlere devam edilmesine olanak verilmesi yönünde kamuoyunda talepler artmıştır.³⁹⁸

Ekonomik kalkınmanın sürdürülebilmesi için yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, mali ve para politikalarının daha etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla kanun çıkarılmıştır.³⁹⁹

6111 sayılı Kanun 25.02.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.⁴⁰⁰ Bu kanun mükelleflere birçok kolaylık sunmuştur.

6111 sayılı Af Kanunu’na ilişkin geniş bilgi bu çalışmanın üçüncü bölümünde açıklanacağından, burada ayrıntıya girilmemiştir.

³⁹⁷Mustafa Teke, “6111 Sayılı Yasa’ya Göre, İşletmede Mevcut Kayıtlarda Yer Almayan, Kayıtlarda Yer Alan İşletmede Olmayan Emtia, Demirbaş ve Kasa Mevcudu ve Ortaklar Cari Hesapları İçin Bu Kanun Gereğince Yapılacak Muhasebe Kayıtları”, *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011, s. 130.

³⁹⁸6111 Sayılı Kanunun Genel Gerekçesi.

³⁹⁹6111 Sayılı Kanunun Genel Gerekçesi.

⁴⁰⁰RG. 25.02.2011/27857 (M1).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

6111 SAYILI KANUNUN MALİ YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. 6111 Sayılı Torba Kanunun Genel Gerekçesi

6111 sayılı Kanun sadece vergisel açıdan çıkarılan bir af kanunu olmayıp birçok konu ile ilişkili olan ve Cumhuriyet tarihinin en büyük mali kapsamlı bir af kanunudur.⁴⁰¹ Bu nedenle çalışmamızın bu kısmında sadece mali açıdan değerlendirilen vergi aflarına ilişkin hükümler yer alacaktır.

Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Müdürlüğü tarafından 29.11.2010 tarihinde TBMM'ye gönderilen kanun gerekçesi şöyle açıklanmıştır;

2008 yılının ortalarında başlayan dünyadaki ekonomik kriz, tüm dünyayı etkilerken ülkemizi de ciddi anlamda etkilemiştir. 2009 yılının ikinci yarsına kadar etkisi giderek artan ekonomik kriz, ülkemizde de dış talebin düşmesine bağlı olarak ekonomik daralmaya sebep olmuştur.

Sağlam makroekonomik temeller ve kriz sürecinde aldığı önlemler sayesinde, Türkiye ekonomisi dünyadan pozitif yönde ayrılarak hızlı bir toparlanma sürecine girmiş, 2010 yılında da bu süreç devam etmiştir.⁴⁰² Bununla birlikte, ülkemizde dış talebin düşmesi ve bu düşmeye bağlı olarak mal ve hizmet satış gelirindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden olmuş ve bazı işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirmesinde gecikmelere neden olmuştur. Yaşanan bu süreçten olumsuz bir şekilde etkilenen işletmelerin devlete olan borçlarına uygulanan ek mali müeyyideler de borç tutarlarını artırmış olup, icra takibinde kalan borçlulara mevcut yasal düzenlemeler ödeme imkânları sağlamaya çalışmış ancak, borçların tasfiye edilmesi de yeterli olmamıştır. Devlete olan borçların enflasyon oranına endekslemek suretiyle ödenmesi, kamu ile olan mali ilişkilerin belli bir plan ve program kapsamında

⁴⁰¹İsa Aydemir, “6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Talebinden Vazgeçilebilir Mi?”, *VDD*, S. 362, Ekim 2011, s. 147.

⁴⁰²Hidayet Mat, “Torbadan Çıkan Gayri Menkuller”, *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011, s. 14.

çözümüne kavuşması şartıyla faaliyetlere devam edilmesine olanak verilmesi yönünde kamuoyunda talepler artmıştır.⁴⁰³

Ekonomik kalkınmanın sürdürülebilmesi için yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla bu kanunun çıkarılmasına gerek duyulmuştur.⁴⁰⁴

6111 sayılı Kanunla ekonomik çıkarların yanında tahsil edilmeyen kamu alacaklarının elde edilmesi yolu ile devlete finansman kaynağı olması amaçlanmıştır. Ayrıca bu gerekçelerin yanında ihtilafların sonlandırılması, devletin yükünün azaltılması gibi teknik nedenler de sayılabilir. Siyasi neden olarak da seçimler nedeniyle hükümetin mükellefler aracılığı ile oy oranını artırmak sayılabilmektedir.⁴⁰⁵

3.2. 6111 Sayılı Kanun'un İçeriği

Kanun'un kapsamı alacaklı idareler ve alacak türler açısından geniş tutulmuştur. Kanun'da ayrıca finansman sıkıntısı çekmemek için mükelleflere taksitli ödeme imkânı verilmiştir. Bunun yanında ödemelerin yapılacağı kurumlar olan Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil daireleri ile Sosyal Güvenlik Kurumu tahsil dairelerine yapılacak taksitli ödemeler aynı aya denk gelecek şekilde düzenlenmiştir.⁴⁰⁶ Bu kanun beş kısımdan oluşmaktadır.

Kanun'un ilk dört kısmında kamu ile borçlular arasında alacaklı borç ilişkisi düzenlenmiştir. Son kısımda ise Sosyal Sigortalar ve Sağlık Sigortası Hakkında Kanun, İş Kanunu, İşsizlik Sigortası Kanunu ve diğer bazı kanun ve kanun

⁴⁰³6111 Sayılı Kanunun Genel Gerekçesi.

⁴⁰⁴Mustafa Çolak, "Gayrimenkul Sermaye İratları İçin Matrah Artırımı ve Sonuçları ve Üzerine Bir Değerlendirme", *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011, s. 39.

⁴⁰⁵Onur Eroğlu, "Bir Vergi Affı Uygulaması: 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Vergi Cezalarında İndirim", *LMHD*, Yıl 7, S. 78, s. 1547.

⁴⁰⁶Murat Başaran, "Yeni Af Düzenlemesi (Kanun Tasarısı) Işığında Kamu Mali Otoritesi / Hazine İle Vergisel Sorunları olan Mükelleflere Tanınması Düşünülen Olanaklar", *VSD*, S. 268, Ocak 2011, s. 42.

hükümünde kararnamelere ilişkin değişikliklere ve Kanun uygulaması ile ilgili son hükümlere yer verilmiştir.⁴⁰⁷

Kanun'un birinci kısmında kanun kapsamına yönelik genel hükümler yer almaktadır.

Kanun'un ikinci kısmın birinci bölümünde; Maliye Bakanlığı, Gümrük Müsteşarlığı, İl özel idareleri ve belediyeler bağlı tahsil daireleri tarafından takip edilen kesinleşmiş kamu alacakları ile belediyeler (büyükşehir belediyeleri dahil) ve büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerince takip edilen kesinleşmiş bazı alacaklar yeniden yapılandırılmaktadır. Ayrıca kesinleşmemiş ya da dava aşamasında bulunan kamu alacakları ile ilgili olarak ödeme kolaylığı getirmek kaydıyla ihtilafların bitirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.⁴⁰⁸

İkinci kısmın ikinci bölümünde ise; vergilendirme süreçlerini anlayabilmek için kanun kapsamına giren vergi alacaklarına yönelik inceleme ve tarhiyat aşamasındaki işlemler için düzenlemeler yapılmıştır. Bu bölümde pişmanlık nedeniyle ya da kendiliğinden yapılan beyanlar üzerine tarh edilen vergilere ilişkin düzenleme yapmak şartıyla mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları matrahların beyan edilmesi amaçlanmıştır.⁴⁰⁹

Kanun'un ikinci kısmının üçüncü bölümünde matrah ve vergi artırımına dair düzenlemeler yer almıştır. Bu bölümde yer alan düzenlemelerle mükelleflerin geçmiş vergilendirme dönemlerine ait doğabilecek riskleri ortadan kaldırarak geleceğe yönelik iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı bir şekilde odaklanmasına olanak sağlaması, vergi idaresinin denetim kapasitesini cari vergilendirme dönemlerine yoğunlaşmak suretiyle vergi kayıp ve kaçacağının azaltılması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin daha etkin bir şekilde yürütülmesi hedeflenmiştir.⁴¹⁰

⁴⁰⁷Fatih Coşkun ERTAŞ, "6111 Sayılı Kanun Kapsamında Stok Beyanına İlişkin Düzenlemeler ve Muhasebe Uygulamaları", *YD*, Yıl 19, S.221, Mayıs 2011, s. 22.

⁴⁰⁸Tahir Erdem, "6111 Sayılı Kanunun Af Etkilerinin Değerlendirilmesi", *VSD*, S. 271, Nisan 2011, s. 121.

⁴⁰⁹http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111_say_1_kanun_gerekcesi_pdf.pdf (E.T, 28.04.2013).

⁴¹⁰Başaran, Yeni Af Düzenlemesi, s. 42.

İkinci kısmın dördüncü bölümünde ise stoklara ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup, yapılan bu düzenleme ile işletme kaynaklarının gerçek duruma uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır.

Kanun'un üçüncü kısmının birinci bölümünde Sosyal Güvenlik Kurumu'na bağlı tahsil dairelerince takip edilen kesinleşmiş sigorta prim alacakları yeniden yapılandırılmıştır. Ayrıca, bu bölümde kesinleşmemiş veya dava aşamasında bulunan sigorta prim alacaklarının yükümlüyle bir ortak noktada uzaklaşarak tahsilini öngörülen düzenlemeler yer almıştır.⁴¹¹

Kanun'un dördüncü kısmında sadece vergisel düzenlemeler değil birçok alanda ortak hükümlere yer verilmiştir. Bu kısmın birinci bölümünde tahsil dairelerinin iş yükünün azaltılması, daha etkin ve verimli çalışmalarının sağlanması amacıyla küçük miktardaki alacakların tahsilinden vazgeçilmesi öngörülmüştür.⁴¹² Dördüncü kısmının ikinci bölümünde de başvuru, ödeme süresi ile ödeme şekli, süresinde ödenmeyen taksitlere ve iade edilmeyecek alacaklara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Kanun'un beşinci kısmında ise Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu başta olmak üzere çeşitli kanun ve kanun hükmünde kararnamelere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

3.3. 6111 Sayılı Kanun Kapsamı

Kamuoyunda "Torba Kanun" olarak bilinen 6111 sayılı Kanun 25.02.2011 tarihinde mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun'un hemen ardından bu kanunun nasıl uygulanacağına ilişkin bilgiler için 12.03.2011 tarihinde 1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliğ çıkarılmıştır.⁴¹³

⁴¹¹http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111_say_1_kanun_gerekcesi_pdf.pdf (E.T, 28.04.2013).

⁴¹²http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111_say_1_kanun_gerekcesi_pdf.pdf (E.T, 28.04.2013).

⁴¹³Hakan Uçak, "6111 Sayılı Kanun Kapsamında Gümrük Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması", *LYMD*, S. 88, Nisan 2011, s. 130.

Cumhuriyet tarihinin en büyük mali af kanununun kamuoyunda “Torba Kanun” olarak adlandırılmasının nedeni çok sayıda ve birbirinden çok farklı alanlarla ilgili yasal mevzuatı değiştiren kapsamlı bir düzenleme olmasıdır.⁴¹⁴ 6111 sayılı Kanun ülkemizde Cumhuriyet kurulduğundan bu yana çıkarılan 29. mali af kanunudur.⁴¹⁵

Kanun 216 asıl ve 18 geçici maddeden oluşmakta olup beş kısma ayrılmıştır. İlk dört kısım alacakların yeniden yapılandırılması ile ilgili beşinci kısım ise çeşitli kanunlara ilişkin hükümleri içermektedir.⁴¹⁶ Ayrıca yasanın ilk 21 maddesi, geçici 3. maddesi ve yetki ile ilgili olan 166. maddesinde belirtilen hükümler kamuoyunda vergi affı olarak adlandırılmasına sebep olan kısımdır.⁴¹⁷

Kanun’un kapsadığı kurum ve alacaklara ilişkin hükümler Kanunu’nun 1. maddesinde kapsam ve tanımlar başlığı altında belirtilmiştir.

3.3.1. Kapsama Giren İdareler

6111 sayılı Kanun’da yapılan genel düzenlemenin kapsamı içerisinde af hükümlerinden yararlanacak kamu idareleri aşağıda belirtilmiştir. Kanun’un birinci maddesine göre yeniden yapılandırılacak idareler;⁴¹⁸

- Maliye Bakanlığı,
- Gümrük Müsteşarlığı,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler (büyükşehir belediyeleri dahil),
- Büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idareleridir.

⁴¹⁴Yusuf Alper, “6111 Sayılı (Torba) Kanun ve Sosyal Güvenlikle (5510 Sayılı Kanun) İlgili Değişiklikler”, *ASOYO*, Mart - Nisan 2011, s. 53.

⁴¹⁵Yusuf Kıldış, “Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun’da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi”, *YD*, Yıl 19, S. 222, Haziran 2011, s. 22.

⁴¹⁶Bekir Baykara, “6111 Sayılı Kanun’un Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Ceza Mahkemesinde Görülen Davalara Etkisi”, *YD*, Yıl 119, S. 220, Nisan 2011, s. 298.

⁴¹⁷Murat Başaran, “6111 Sayılı Yasa’nın Getirdiği Vergisel Olanakları Anlama Kılavuzu”, *LMHD*, Yıl 7, S. 77, Mayıs 2011, s. 1297.

⁴¹⁸Nuri Değer, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun’a Göre Başvuru ve Ödeme Süreleri”, *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011, s. 28.

Ayrıca birinci maddenin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan ve 6111 sayılı Kanun'un ilgili bölümlerinde geçen diğer alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri uygulanacağından, ilgili bölümlerde geçen alacaklı idarelerce de bu kanun hükümleri geçerli olacağı belirtilmiştir. Kanun'da Rekabet Kurulu, EPDK, RTÜK, BDDK, gibi kurumlar kapsam dışında tutulmuştur.⁴¹⁹

3.3.2. Kapsama Giren Alacaklar

6111 sayılı Kanun'da yapılandırmaya konu olacak alacaklar; alacaklı idare, alacak türü ve alacağın dönemi itibariyle belirlenmiştir. Söz konusu affa konu olan alacaklar aşağıda belirtilmiştir.

3.3.2.1. Maliye Bakanlığına Bağlı Tahsil Dairelerince Takip Edilen Amme Alacakları

6111 sayılı Kanun'un 1. maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde; Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacaklarından kanun kapsamına alınan alacaklar düzenlenmiş olup, bu hükümler çerçevesinde kanun kapsamına giren alacaklar, tür ve dönemler itibarıyla aşağıda açıklanmıştır.

3.3.2.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Kapsama Giren Alacaklar

6111 sayılı Kanun'un kapsamına, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler ve vergi cezaları ile bunlara bağlı gecikme faizleri, gecikme zamları gibi fer'i alacaklar girmektedir.⁴²⁰

Kanun'un 1. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde vergi tabirini, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harç ve fon payı ile eğitime katkı payını ifade ettiği belirtilmiştir. Bu nedenle 6111 sayılı Kanun'un kapsamında vergi tabirine ilaveten 6111 sayılı Kanun'un uygulanması için çıkarılan 1 sıra nolu Genel Tebliği'nde açıklanan alacaklar da dahil edilmiştir.

⁴¹⁹Halil Cem Öztürk, "Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanundaki Bazı Eksiklikleri", *LMHD*, Yıl 7, S. 78, s. 1561.

⁴²⁰Filiz Askan, "Amme Alacakları ve Sigorta Hukuku Kapsamında 6111 Sayılı Torba Kanun Hükümleri", *İBB*, S. 179, Mayıs 2011, s. 2.

Kanun kapsamına giren vergiler, vergilendirme dönemleri itibarıyla aşağıda açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu kapsamına giren 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önceki dönemlere ait, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları kanun kapsamındadır.⁴²¹ Bu açıklamaya göre;

Vergilendirme dönemi 15 gün olan mükellefiyetler için; vergilendirme döneminin bitim tarihi ve beyanname/bildirim verme süresinin son günü olan Aralık 2010 ayı ve öncesine rastlayan dönemler kapsama girmesine karşın, bu dönemin bitim tarihi Aralık 2010 ayına rastlamasının yanında beyanname/bildirim verme süresinin son günü Ocak 2011 ayına etki edenler kapsam dışında tutulmuştur.⁴²²

• *Vergilendirme dönemi aylık olarak belirlenen mükellefiyetler için;* vergilendirme dönemi Kasım 2010 ve önceki dönemler ise kapsama girmekte, Aralık 2010 vergilendirme dönemi ise kapsama girmemektedir.⁴²³

• *Vergilendirme dönemi 3 aylık olarak belirlenen mükellefiyetler için;* vergilendirme döneminin bitim tarihi ve beyanname verme süresinin son günü Aralık 2010 ayı ve öncesine denk gelen dönemler ise kapsama girmekte, Aralık 2010 ayından sonraya rastlayan dönemler ise kapsama girmemektedir.⁴²⁴

• *Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetleri için;* vergilendirme dönemi yıllık olan vergilerde, 2009 takvim yılı ve önceki yıllara ilişkin vergilendirme dönemleri kapsama girmekte, 2010 takvim yılına ilişkin

⁴²¹Selahattin Tuncer, “Torba Yasa Tasarısında İnceleme ve Tarhiyat Aşamasındaki İşlemlerle İlgili Düzenlemeler”, *YD*, Yıl 19, S. 217, Ocak 2011, s. 12.

⁴²²Mustafa Tan/Mahmut Aydoğmuş, *Vergi ve Diğer Mali Borçların Yeniden Yapılandırılması*, Bursa 2011, s. 57, s. 7.

⁴²³Selahattin Gökmen/Emre Kartaloğlu, *6111 Sayılı Kanun Kapsamında Alacak Yapılandırması & Matrah Artımı & Stok Beyanı Tablolar – Açıklamalar – Örnekler*, İstanbul 2011, s. 54.

⁴²⁴1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

vergilendirme dönemi ise kapsama girmemektedir.⁴²⁵ Ayrıca özel hesap dönemine tabi olan mükellefler bakımından, özel hesap döneminin kapandığı tarih ve beyanname verme süresinin son günü 31.12.2010 tarihi ve bu tarihten önce olanlar kapsama girmekte, bu tarihten sonra olanlar ise kapsama girmemektedir.⁴²⁶

2010 yılı kıst dönemleri ile ilgili olup vergi mevzuatı gereği 2010 yılı içerisinde verilmesi gereken yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinden, beyanname verme süresinin son günü 31.12.2010 tarihi ve bu tarihten önce olanlar kapsama girmektedir. Aynı şekilde, tasfiye dönemine ilişkin olarak verilmesi gereken beyannamelerden kanuni beyanname verme süresi 31.12.2010 tarihi ve bu tarihten önce olanlar kapsama girmektedir.⁴²⁷

• *Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyetleri için;* beyanname verme süresinin son günü 31.12.2010 tarihi ve bu tarihten önce olanlar kapsama girmektedir.⁴²⁸

• *Harç mükellefiyetleri için;* Harçlar Kanunu'na göre alınan harçlar genel olarak işlem anında beyanname alınmaksızın tahakkuk ettirilerek tahsil edilmektedir. Bununla birlikte, harçlar da Vergi Usul Kanun hükümlerine göre tarhiyata konu olabilmektedir.⁴²⁹

Harçlar Kanunu'na göre genellikle gayrimenkullerin devir ve iktisap işlemleri nedeniyle ödenmesi gereken harç tutarı ile ilgili olarak devir ve iktisap tarihinden sonra tarhiyat yapılabilmektedir. Bu çerçevede, 31.12.2010 tarihi ve bu tarihten önce gerçekleştirilen devir ve iktisap işlemleri nedeniyle, tarh edilip kesinleşmiş bulunan ya da ihtilafli olan alacaklar ile kanunun yayımlandığı tarihten önce inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler kanunun kapsamına girmektedir. Ayrıca

⁴²⁵A. Murat Yıldız, Soru ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af, http://see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011-metin.pdf (E. T, 28.04.2013).

⁴²⁶http://www.ivdb.gov.tr/pratik/6111_soru_cevap_yeni.pdf (E.T, 30.04.2013).

⁴²⁷1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁴²⁸Recep Bıyık, 200 Soruda Vergi ve Sigorta Piri Affi, <http://www.vergiportali.com/upload/200SORUDAVERGIVEPRIMAFFI.pdf> (E.T, 30.04.2013).

⁴²⁹Tan/Aydoğmuş, s. 10.

31.12.2010 tarihi ve bu tarihten önce gerçekleştirilen devir ve iktisap işlemleri nedeniyle kanunun 5. maddesi kapsamında beyanda bulunulması da mümkündür.⁴³⁰

Harçlar Kanunu'nun 5838 sayılı Kanun ile değişmeden önceki (4) sayılı tarifesi uyarınca arsa ve arazi üzerine yeniden inşa olunacak bina ve sair tesisler için harç beyannamesine (2 No.lu) dayalı olarak tarh edilmiş olup, 6111 sayılı Kanun'un yayımlandığı 25.02.2011 tarihi itibarıyla ihtilafli olan ya da kesinleşmiş bulunan tapu harçları da 6111 sayılı Kanun kapsamına girmektedir.⁴³¹

Harçlar Kanun'un 28. maddesi uyarınca tahsili gereken karar ve ilam harçlarından vadesi 31.12.2010 tarihi ve bu tarihten önce olanlar ile Harçlar Kanunu'na bağlı (8) sayılı tarife uyarınca tahsil edilen yıllık harçlardan vadesi 31.12.2010 tarihi ve bu tarihten önce olanlar kapsama girmektedir.⁴³²

• *Ücretlilerde vergi indirimi ve asgari geçim indirimine ilişkin hükümler;* ücretlilerde vergi indirimi veya asgari geçim indirimi nedeniyle ilgililer veya işverenler adına tarh ve tahakkuk ettirilen gelir vergisi ve bu vergiye bağlı cezalar da 6111 sayılı Kanun kapsamındadır.⁴³³

Kanun'un 1. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre 2010 yılına ilişkin olarak 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları kanun kapsamındadır.⁴³⁴ Bu açıklamaya göre 2010 yılına ilişkin olarak yıllık tahakkuk etmiş sayılan Motorlu Taşıtlar Vergisi, yıllık harçlar gibi alacaklar kanun kapsamına girmektedir.⁴³⁵

⁴³⁰1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁴³¹Gökmen/Kartaloğlu, s. 54.

⁴³²A. Murat Yıldız, Soru Ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af, http://see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011-metin.pdf(E.T, 28.04.2013).

⁴³³1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁴³⁴Salih Üstünoğlu, "Vergi Borçlarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler", *LYMD*, S. 88, Nisan 2011, s. 164.

⁴³⁵Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf> (E.T, 30.04.2013).

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin altıncı fıkrası gereğince, yıl içinde ilk defa kayıt ve tescil edilen taşıtlara ilişkin olup, kayıt ve tescilin yapıldığı tarih 31.12.2010 tarihi veya bu tarihten önce olanlar kanun kapsamına girmekte, ancak bu tarihten sonra olanlar kanun kapsamına girmemektedir.⁴³⁶

Kanun'un 1. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları kanun kapsamındadır. Buna göre; vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarında 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak kesilen ve kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla; kesinleştiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi geçmemiş, dava açılmış veya dava açma süresi geçmemiş ya da tespit edildiği halde ceza ihbarnameleri düzenlenmemiş veya düzenlendiği halde tebliğ edilmemiş olanlar kapsam içerisine alınmıştır.⁴³⁷

3.3.2.1.2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Takip Edilen Alacaklar

Kanun'un 1. maddesine göre 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen ve vadesi 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce olduğu halde 6111 sayılı Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş bulunan asli ve fer'i amme alacakları kanun kapsamına alınmıştır.⁴³⁸

Ancak, Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen;

- Adli ve idari para cezaları (Kanun kapsamına girenler hariç),
- 6326 sayılı Petrol Kanunu'na istinaden alınan devlet hissesi ve devlet hakkı,
- Mülga 22.6.1956 tarihli ve 6747 sayılı Şeker Kanunu'na istinaden alınan şeker fiyat farkı,

⁴³⁶Tan/Aydoğmuş, s. 10.

⁴³⁷6111 Sayılı Kanun m. 1.

⁴³⁸Cevdet Bozkurt, "Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi", *MÇD*, S. 108, Kasım - Aralık 2011, s. 99.

• Mülga 10.9.1960 tarihli ve 79 sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilat, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanuna istinaden alınan akaryakıt fiyat istikrar payı ve akaryakıt fiyat farkı,

• Maden Kanunu'na istinaden alınan devlet hakkı ve özel idare payı ile madencilik fonu,

• Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye istinaden alınan kılavuzluk ve römorkörcülük hizmet payları, 6111 sayılı Kanun'un kapsamı dışında tutulmuştur.

3.3.2.1.3. Kapsama Giren İdari Para Cezaları

6111 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre kapsama;

- 21.06.1927 tarihli ve 1111 sayılı Askerlik Kanunu,
- Mülga 11.02.1950 tarihli ve 5539 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
- 10.06.1983 tarihli ve 2839 sayılı Milletvekili Seçimi Kanunu,
- 13.10.1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu,
- 18.01.1984 tarihli ve 2972 sayılı Mahalli İdareler ile Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun,
- 23.05.1987 tarihli ve 3376 sayılı Anayasa Değişikliklerinin Halkoyuna Sunulması Hakkında Kanun,
- 10.07.2003 tarihli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu,
- 25.04.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu,
- 25.06.2010 tarihli ve 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce verilen idari para cezaları girmektedir.

6111 sayılı Kanun hükümlerine göre, söz konusu idari para cezalarından, 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce verilen ve kanunun yürürlük tarih itibarıyla kesinleştiği halde ödenmemiş veya ödeme süresi geçmemiş ya da dava açılmış veya dava açma süresi geçmemiş olanlar kapsam dahilindedir. 31.12.2010

tarihinden önce verilmekle birlikte 6111 sayılı Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla ilgisine tebliğ edilmemiş idari yaptırım kararlarına konu idari para cezaları kanunun kapsamına girmemektedir.⁴³⁹

3.3.2.2. İl Özel İdarelerince Takip Edilen Amme Alacakları

6111 sayılı Kanun'un 1. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi gereğince il özel idarelerinin vadesi 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce olduğu halde bu kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş bulunan ve 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen asli ve fer'i amme alacakları kanunun kapsamına girmektedir. Ancak, aynı bent ile il özel idarelerinin, idari para cezası ve Maden Kanunu'ndan kaynaklanan özel idare payı alacakları kanun kapsamı dışında tutulmuştur.⁴⁴⁰

3.3.2.3. Belediyelerce Takip Edilen Alacaklar

6111 sayılı Kanun'un 1. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile belediyelerin anılan kanun kapsamına giren alacakları sayılmış olup bu alacaklar aşağıda belirtilmiştir.

3.3.2.3.1. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Giren Alacaklar

31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları ile 2010 yılına ilişkin olarak 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, kapsama girmektedir.⁴⁴¹

Belediyelerce 2010 yılına ilişkin olarak 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce tahakkuk ettirilen vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları kanun kapsamında olduğundan, 2010 yılına ilişkin olarak

⁴³⁹Tahir Erdem, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi İncelemesi*, Ankara 2011, s. 239 - 240.

⁴⁴⁰Askan, s. 2 - 3.

⁴⁴¹Ahmet Esen, "611 Sayılı Vergi Barışı Kanununa İlişkin Açılımlar", *MPD*, Yıl 32, S. 733, 15 Mart 2011, s. 20.

31.12.2010 tarihinden önce tahakkuk etmiş emlak vergisi, çevre temizlik vergisi, yıllık olarak tahakkuk eden ve Belediye Gelirleri Kanunu'nun 16. maddesine istinaden belediye meclislerince taksitle ödenmesi uygun görülen ilan ve reklam vergisi kapsama girmektedir.⁴⁴²

3.3.2.3.2. 6183 Sayılı Kanun Kapsamına Giren Alacaklar

Yukarıda belirtilen belediye alacaklarının yanında 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen ve vadesi 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce olduğu halde 6111 sayılı Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş bulunan asli ve fer'i amme alacakları da kanun kapsamına alınmıştır.

Ancak, 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilmekle birlikte belediyelerce verilen idari para cezaları ile 2464 sayılı Kanun'un mükerrer 97. maddesinin (b) fıkrası gereğince belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde faaliyet gösteren maden işletmelerince 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan paylara ilaveten belediyelere ödenmesi gereken paylar 6111 sayılı Kanun kapsamı dışında tutulmuştur.⁴⁴³

3.3.2.4. Kanunun İlgili Bölümlerinde Geçen Diğer Alacaklar

6111 sayılı Kanun'un 1. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile anılan Kanun'un kapsamının belirlendiği 1. maddesinde belirtilen alacakların dışında kanunun ilgili bölümlerinde yer alan alacakların da kanun kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır.

3.4. Kesinleşen Alacaklar

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinde Maliye Bakanlığı'na, Gümrük Müsteşarlığı'na, il özel idarelerine ve belediyelere bağlı tahsil dairelerince takip edilen kesinleşmiş amme alacakları ile belediyelerin ve büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerinin kesinleşmiş bazı alacaklarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu madde çerçevesinde tahsilatın hızlandırılmasına ilişkin hükümlerden

⁴⁴²Hümeysra Ergin Ercan, "6111 Sayılı Yasa İle Getirilen Yenilikler Nelerdir?", *MİD*, Yıl 21, S. 199, Mart 2011, s. 74.

⁴⁴³Ergin Ercan, s. 74 - 75.

olan kesinleşmiş alacaklara dair aftan yararlanma şartları ve diğer hükümler yer almaktadır.

Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasında Maliye Bakanlığı'na, Gümrük Müsteşarlığı'na, il özel idarelerine ve belediyelere bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacaklarından bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren (bu tarih dâhil);

Birinci fıkranın (a) bendine göre vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergilerin/gümrük vergilerinin ödenmemiş kısmının tamamı ile bunlara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları yerine kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak tutar hesaplanacaktır.⁴⁴⁴

Hesaplanan tutarın; ödenmemiş alacağın sadece fer'i alaktan ibaret olması halinde fer'i alacak yerine TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartına bağlanmış ve vergilere/gümrük vergilerine bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları ile aslı bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olanlar dâhil olmak üzere asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.⁴⁴⁵

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, kanunun yürürlüğe girdiği 25.02.2011 tarihi itibarıyla (bu tarih dahil) kesinleştiği halde ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan alacaklar için de af hükümlerinden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.⁴⁴⁶

Ayrıca 6111 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 25.02.2011 tarihinden önce Vergi Usul Kanunu'nun gerek uzlaşma gerekse tarhiyat öncesi uzlaşma

⁴⁴⁴1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁴⁴⁵Fatih Gündüz, "Torba Kanununda Kesinleşmiş Kamu Borçlarına İlişkin Ödeme Kolaylığı", *LYMD*, S. 88, Nisan 2011, s. 178.

⁴⁴⁶İlyas Emre Yayla, "Kesinleşmiş Kamu Alacaklarının 6111 Sayılı Kanuna Göre Yeniden Yapılandırılması", *VDD*, S. 56, Nisan 2011, s. 165.

hükümlerinden yararlanılarak uzlaşma sağlanmış ancak henüz ödeme süresi geçmemiş borcu olan mükellefler, uzlaşma sonucu tahakkuk eden vergi ve ceza tutarları ile hesaplanan gecikme faizleri dikkate alınarak af hükümlerinden yararlanabilmektedir.⁴⁴⁷

Aynı şekilde tebliğe göre Vergi Usul Kanunu uyarınca kesilmiş olan vergi cezaları için söz konusu Kanun'un 376. maddesi hükmü uyarınca indirim talebinde bulunulan ancak, 6111 sayılı Kanun'un yayımlandığı 25.02.2011 tarihi itibarıyla dava açma süresi geçmiş, henüz ödeme süresi geçmemiş bulunan alacaklar için indirimli ceza tutarları dikkate alınarak 6111 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanabileceği belirtilmiştir.⁴⁴⁸

Vergi Usul Kanun'un 371. maddesi uyarınca 6111 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 25.02.2011 tarihi itibarıyla pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk eden ve henüz 15 günlük ödeme süresi geçmemiş olan alacaklar için af hükümleri uygulanabilecektir. Bu takdirde, pişmanlık zammı yerine kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları kullanılarak TEFE/ÜFE tutarı hesaplanacağı belirtilmiştir.⁴⁴⁹

Vergi Usul Kanunu'na göre ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilmiş olan ve kanunun yürürlüğe girdiği 25.02.2011 tarihi itibarıyla dava açma süresi geçmiş ancak henüz ödeme süresi geçmemiş bulunan alacaklar için tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamelerinde belirlenen tutar ve hesaplanan gecikme faizi dikkate alınarak Kanun'un 2. maddesi hükmü uygulanabilecektir.⁴⁵⁰

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilmiş olan vergi cezalarının % 50'si ve bu tutara gecikme zammı yerine, bu kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; kanunda belirtilen süre ve

⁴⁴⁷1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁴⁴⁸Tan/Aydoğmuş, s. 25.

⁴⁴⁹Yayla, s. 166.

⁴⁵⁰Gökmen/Kartaloğlu, s. 110.

şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan % 50'sinin ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği beyan edilmiştir. Ayrıca kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce bu cezalardan kısmen tahsilat yapılmış ise kalan tutar üzerinden kanundan yararlanılabilecektir.⁴⁵¹

6111 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren (bu tarih dahil) vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan ve Kanun'un 1. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında olan idari para cezalarının yapılandırma usulüne ilişkin düzenleme yapılmıştır.⁴⁵²

Buna göre, kanun kapsamında ödenmesi uygun görülen askerlik, seçim, trafik, karayolu taşıma, otoyollar ve köprülerden ihlalli geçiş ve nüfus idari para cezalarından 6111 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 25.02.2011 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş olan veya ödeme süresi geçmemiş bulunanların asıllarının tamamı ile bunlara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları yerine, kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; ödenmemiş alacağın sadece fer'i alacaktan ibaret olması halinde fer'i alacak yerine TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaya bağlı fer'ilerin tamamının tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır.⁴⁵³

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, ödenmemiş olan ve Kanun'un 1. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında olan idari para cezalarının dışında kalan diğer amme alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu maddede belirtilen hükümlere göre, vadesi 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce olduğu halde kanunun yürürlüğe girdiği 25.02.2011 tarihi itibarıyla ödenmemiş olan asli alacakların ödenmemiş kısmının tamamı ile bu alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi adlarla

⁴⁵¹Esen, s. 22.

⁴⁵²6111 Sayılı Kanun m. 2.

⁴⁵³Yakup Tokat, "Yeniden Yapılandırma Kanunu'na Genel Bakış", *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011, s. 53.

uygulanan fer'i amme alacakları yerine kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla bu alacaklara uygulanan faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.⁴⁵⁴

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile 20.02.2008 tarihli ve 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun'un 1. ve 2. maddeleri gereğince ödenmesi gerektiği halde Kanun'un yayımlandığı 25.02.2011 tarihine kadar ödenmemiş olan tutarların 6111 sayılı Kanun kapsamında ödenmesi halinde 5736 sayılı Kanun gereğince hesaplanan binde iki oranındaki faiz alacaklarının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.⁴⁵⁵

6111 sayılı Kanuna göre; 5736 sayılı Kanun'un 1. ve 2. maddeleri uyarınca ödenecek taksitlere ilk taksit ödeme süresinin başlangıç tarihinden itibaren her ay ve kesri için ayrı ayrı binde iki oranında hesaplanan faiz için herhangi bir TEFE/ÜFE tutarı hesaplanmayacaktır. Binde iki oranında hesaplanan tutar, 6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince, kanun kapsamında yapılandırılan borcun kanunda açıklanan süre ve şekilde ödenmesi şartıyla terkin edileceği belirtilmiştir.⁴⁵⁶

Diğer taraftan, 5736 sayılı Kanunun 1. maddesi kapsamında uzlaşarak tahakkuk ettirilen ve taksitler şeklinde vadelenendirilen alacak tutarı içerisinde yer alan vergi aslı ve gecikme faizi kanun kapsamında yapılandırılmış olup, varsa vergi cezalarına ilişkin af kanunun hükümlerinden yararlandırılacaktır.⁴⁵⁷

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 3. fıkrasında ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk etmiş olan vergiler hakkında bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde bulunan hükümlerin uygulanacağına yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca, kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ihtirazi kayıtla beyan

⁴⁵⁴Üstünl, s. 166.

⁴⁵⁵Üstünl, s. 167.

⁴⁵⁶Yayla, s. 169.

⁴⁵⁷Tan/Aydoğmuş, s. 32.

edilmiş ancak ödenmemiş vergiler dava konusu yapıp yapılmadığına bakılmaksızın Kanun'un 2. maddesi kapsamında yapılandırılmaktadır. Bu durumda, ihtilafa ilişkin yargı mercilerince verilmiş kararlar dikkate alınmadan mükelleflerin beyanı üzerine tahakkuk eden tutar esas alınarak kanun hükmünden yararlanmasına imkân verilmiştir.⁴⁵⁸

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 3. fıkrasında, kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak 2010 yılında tahakkuk eden ve kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş olan geçici vergilere bağlı gecikme faizi ve gecikme zamları yerine kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak TEFE/ÜFE tutarının ödenmesi suretiyle af hükümlerinden yararlanabileceklerdir. Ancak, 2010 yılına ilişkin yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin tahakkukunu müteakip ödenecek taksitlerde, vergi aslının ödenmesine ilişkin şart aranmayacağı belirtilmiştir.⁴⁵⁹

Ancak bu kapsamdaki geçici vergilerin yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden mahsup edilebilmesi için mahsup tarihi itibarıyla ödenmiş olması gerekmekte, yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilmesinden sonra ise ödenmemiş geçici vergiler terkin edileceğinden, bu vergilerin 6111 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi mümkün bulunmamaktadır.⁴⁶⁰

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 4. fıkrası uyarınca Kanun kapsamında ödenecek olan Motorlu Taşıtlar Vergisi ve bu vergiye bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı yerine kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın ait olduğu taşıt için, Kanun hükümlerinin ihlal edilmemiş olması koşuluyla Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanun'unun 13. maddesinin (d) fıkrası hükmü uygulanmadan, taksit ödeme süresi sonuna kadar taşıtlarının fenni muayenelerini yaptırmalarına ve uçuşa elverişli belgelerini

⁴⁵⁸A. Murat Yıldız, Soru Ve Tablolara 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af, http://www.see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011-metin.pdf(E.T, 28.04.2013).

⁴⁵⁹Üstünlü, s. 167.

⁴⁶⁰1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

almalarına imkân verilmiştir. Ancak, af hükümlerinden yararlanmak için taşıtın satış ve devri halinde taksitlendirilen borcun tamamının ödenmesi gerekmektedir.⁴⁶¹

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 7. fıkrası uyarınca mükelleflerin af hükümlerinden bu madde kapsamında yararlanabilmeleri için maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları gerekmektedir. Bu nedenle, madde hükmünden yararlanmak için başvuran borçluların bu yöndeki iradelerini başvuruları sırasında belirtmeleri şarttır.⁴⁶² Ayrıca 6111 sayılı Kanun'un 2. maddesi hükümlerinden yararlanmak için açılmış davalardan vazgeçilmesi şart olduğundan, borçlular tarafından kanundan yararlanmak için yapılan başvurular üzerine tahsilat işlemlerinden dolayı açılmış davalar barış yoluyla sonuçlandırılacaktır. 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesi uyarınca alacağın takibi için düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılmış olan davalara konu alacaklar için kanun hükmünden yararlanmak üzere başvuruda bulunulması halinde, ödeme emrine karşı açılmış davalardan da vazgeçildiğinden, 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesi gereğince %10 oranındaki haksız çıkma zammı talep edilmeyeceği belirtilmiştir.⁴⁶³

Maliye Bakanlığı'na, il özel idarelerine ve belediyelere bağlı tahsil dairelerine borçlu bulunanların Kanun'un 2. maddesi hükmünden yararlanmak istemeleri halinde, 2 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitimine kadar borçlu buldukları tahsil dairelerine başvurmaları gerekmektedir. Ayrıca madde kapsamında yapılandırılan borçların ilk taksit ödeme süresi içerisinde tamamen ya da ikişer aylık dönemler halinde azami onsekiz eşit taksitte ödenmesi mümkün olup ilk taksit ödeme süresi 31 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitiminde sona ermektedir.⁴⁶⁴

Kanun'dan yararlanmak isteyen mükelleflerin taksitle ödenmek istemeleri halinde, ilgili maddelerde yer alan hükümler saklı kalmak şartıyla, borçluların başvuru sırasında altı, dokuz, oniki veya onsekiz eşit taksitte ödeme seçeneklerinden

⁴⁶¹Yayla, s. 169.

⁴⁶²Gündüz, Torba Kanununda Kesinleşmiş Kamu Borçlarına İlişkin Ödeme Kolaylığı, s. 179.

⁴⁶³Tan/Aydoğmuş, s. 33.

⁴⁶⁴Yayla, s. 171.

birini tercih etmeleri şarttır. Tercih edilen taksit süresinden daha uzun bir sürede ödeme yapılamayacaktır.⁴⁶⁵

Kanun'un 18. maddesine göre taksitle yapılacak ödemelerde ilgili maddelere göre belirlenen tutar;

- 1) Altı eşit taksit için (1,05),
- 2) Dokuz eşit taksit için (1,07),
- 3) Oniki eşit taksit için (1,10),
- 4) Onsekiz eşit taksit için (1,15),

katsayısı ile çarpılarak bulunan tutar taksit sayısına bölünmek suretiyle ikişer aylık dönemler halinde ödenecek taksit tutarı hesaplanacaktır. Bu kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan borçlulara tercih ettikleri taksit süresine uygun ödeme planı verilmesi uygun görülmüştür. Ancak, tercih edilen süreden daha kısa sürede ödeme yapılması halinde ödenecek tutar ilgili katsayıya göre düzeltileceği belirtilmiştir. Kısacası ödeme süresine bağlı olarak katsayı uygulaması öngörülmüştür.⁴⁶⁶

Ayrıca, Kanun ile bazı kamu kuruluşları ve spor kulüplerine ayrı bir ödeme düzenlemesi getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlarca ikişer aylık dönemler halinde azami otuzaltı eşit taksitte, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Futbol Federasyonu ve özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de sportif alanda faaliyette bulunan spor kulüpleri ikişer aylık dönemler halinde azami kırkiki eşit taksitte borçlarını ödeyebileceklerdir.⁴⁶⁷

Maliye Bakanlığı tarafından 6183 sayılı Kanun'un 41. maddesine göre kredi kartı kullanılmak suretiyle ödenmesi uygun görüldüğü takdirde mükellefler isterlerse

⁴⁶⁵Gündüz, Torba Kanununda Kesinleşmiş Kamu Borçlarına İlişkin Ödeme Kolaylığı, s. 180.

⁴⁶⁶Ferhat Fahrhan, "Yargılama Aşamasındaki İhtilaflı Tarhiyatların, Vergi Barışı Kanunu'ndan Yararlanması Durumunda, Ödenecek Vergi Aslı ve Fer'ileri İçin Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları", *YD*, Yıl 19, S. 226, Ekim 2011, s. 165.

⁴⁶⁷Yayla, s. 171.

ödemelerini kredi kartı ile yapabileceklerdir. Fakat taksitlerin kredi kartı ile yapılması katsayı uygulamasına engel olmayacaktır.⁴⁶⁸

Ayrıca Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine ödenmesi gereken amme alacaklarına uygulanmak üzere, af hükümlerinden yararlanmak için başvuruda bulunan ve ödenecek tutarları ilgili vergi mevzuatı gereği iade alacağından kendi borçlarına mahsuben ödemek isteyen borçluların, bu taleplerinin yerine getirilebilmesi için başvuru ve/veya taksit süresi içinde ilgili mevzuatın öngördüğü bilgi ve belgeleri tam ve eksiksiz olarak ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu takdirde, ilgili mevzuatın borçlunun mahsup talebine esas aldığı tarih itibarıyla bu kanuna göre ödenecek tutara mahsup işlemleri yapılır, mahsup talebine konu tutardan daha az tutarda mahsubun yapılması halinde, mahsuben ödeme suretiyle tahsil edilemeyen tutar için borçluya bildirimde bulunularak eksik ödenen bu tutarın bir ay içerisinde ödenmesi istenilir. Bu süre içerisinde eksik ödenen tutarın, ödenmesi gerektiği tarihten ödendiği tarihe kadar gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi halinde eksik ödenen tutar için bu Kanun hükümlerinin ihlal edilmiş sayılmayacağı belirtilmiştir.⁴⁶⁹

Kesinleşmiş kamu alacaklarına ilişkin hükümlerden, 213 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'da yer alan sorumluluk düzenlemeleri nedeniyle mirasçılar, kefiller, şirket ortakları ve kanuni temsilciler gibi amme borçlusu sayılan kişiler sorumlu oldukları tutar dikkate alınarak yararlanabileceklerdir.⁴⁷⁰

6111 sayılı Kanun'da belirtilen alacakların, Kanun'un yayımlandığı tarihten önce 6183 sayılı Kanun ve diğer kanunlar kapsamında tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun ödeniyor olması halinde borçlular isterlerse, Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla ödeme süresi geçmemiş olan taksit tutarları için Kanun hükümlerinden yararlanabileceklerdir. Bu takdirde tecil şartlarına uygun olarak ödenen taksit tutarları için tecil hükümleri geçerli sayılır. Bu şekilde ödenmiş taksit tutarlarına tecil tarihi ile

⁴⁶⁸Tan/Aydoğmuş, s. 221 - 222.

⁴⁶⁹Gündüz, Torba Kanununda Kesinleşmiş Kamu Borçlarına İlişkin Ödeme Kolaylığı, s. 172.

⁴⁷⁰Ergin Ercan, s. 80.

ödeme tarihi arasında geçen süre için sadece ilgili kanunun öngördüğü faiz uygulanır. Kalan taksit tutarları vadesinde ödenmemiş alacak kabul edilir ve bu alacaklar hakkında bu Kanun hükümleri uygulanacaktır.⁴⁷¹

Bunun yanında Kanun'un 21. maddesine göre Kanun'un yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar ile bu Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası kapsamında yapılan tecile ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun veya diğer kanunlar uyarınca ödenen faizlerin bu Kanun hükümlerine dayanılarak red ve iadesinin yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, dava konusu edilen tarhiyatlara karşılık bu Kanun'un yayımlandığı tarihten önce ödeme yapılmış olması halinde, ödenen bu tutarlar, vergi mahkemesinde esasa ilişkin olarak hiç karar verilmemiş veya verilen kararın bozulması nedeniyle yeniden karar verilmek üzere mahkemesine iade edilmiş davalara konu alacaklar için bu maddeden yararlanılmak üzere yapılan başvurular ile vergi mahkemesince verilmiş terkin kararları üzerine red ve iade edilebilecektir.⁴⁷²

Kanun'un 19. maddesine göre ödenmesi gereken taksitlerden; bir takvim yılında iki veya daha fazla taksitin, süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti izleyen ayın sonuna kadar, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi şartıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanılır.⁴⁷³

Süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilir. Bu hüküm her bir

⁴⁷¹Yayla, s. 170.

⁴⁷²Tan/Aydoğmuş, s. 221 - 222.

⁴⁷³611 Sayılı Kanun m. 19.

madde ve alacaklı idareler açısından taksitlendirilen alacaklar için ayrı ayrı uygulanır.⁴⁷⁴

Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunmayan ya da borçları kanun kapsamına girmeyen mükelleflerden aranılan amme alacaklarının takip ve tahsil edilmesi hükme bağlanmıştır.

3.5. Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Alacaklar

6111 sayılı Kanun'un 3. maddesinde kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Kanun'un 3. maddesinin 1. fıkrasında; kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda; vergilerin/gümrük vergilerinin % 50'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak tutar hesaplanacaktır.⁴⁷⁵

Hesaplanan tutarın 6111 sayılı Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi durumunda vergilerin/gümrük vergilerinin % 50'si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmektedir.⁴⁷⁶

Mükelleflerin bu madde imkânlarından yararlanabilmesi için idari yaptırım kararlarına karşı dava açma süresi geçmemiş veya dava açılmış olması ya da ilk derece yargı merciinin verdiği karara karşı kanun yoluna başvurma süresi geçmemiş veya başvurulmuş olması, gerektiği belirtilmiştir.⁴⁷⁷ Ayrıca maddenin bu safhasında

⁴⁷⁴Vedat Nair, 6111 Sayılı Kanundan Yararlanan Ve Şartları İhlal Eden Mükellefler 31.10.2012 Tarihine Dikkat, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/vedatnair/008/> (E.T, 05.05.2013).

⁴⁷⁵6111 Sayılı Kanun, m. 3.

⁴⁷⁶Ayşe Gınalı, "6111 Sayılı Kanuna Göre Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Alacakların Ödenmesi İçin Tanınan Haklar", *MPD*, Yıl 32, S. 733, 15 Mart 2011, s. 122.

⁴⁷⁷Üstünel, s. 170.

vergiler henüz tahakkuk etmemiş olduğundan, dava konusu yapılmış olan vergiler, ilk tarhiyat tutarına göre ihbarnamenin tebliğ edildiği tarih esas alınarak dava açma süresinin son günü itibarıyla tahakkuk ettirilecek, bu tarihten itibaren 1 ay sonrası ise vade tarihi olarak esas alınacaktır.⁴⁷⁸

Kanun'un bu madde hükmünden yararlanmak için başvuruda bulunan mükelleflerin, vergi mahkemeleri nezdinde devam eden dava sırasında vergilerini tahakkuk etmeden önce ödemiş olmaları halinde, tahsil edilen tutarlar Kanun'un 21. maddesine dayanılarak 3. madde hükmüne göre ödenmesi gereken vergi ve TEFE/ÜFE tutarına mahsup edilecek, kalan tutar 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesi de göz önünde bulundurularak red ve iade edilecektir.⁴⁷⁹

Af Kanunu'nun 3. maddesinin 2. fıkrası ise herhangi bir yargı merciinde karar verilmiş olmakla birlikte mükellefin itiraz, temyiz ve karar düzeltme haklarının yasal süresi geçmemiş ve bu hakların kullanılması sonucunda nihai karar verilmemiş olması halinde yapılacak işlemlere ilişkin düzenlemelere yer vermektedir.⁴⁸⁰

Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasındaki kanun hükümlerine göre kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bölge idare mahkemeleri veya Danıştay nezdinde ilgisine göre itiraz veya temyiz süreleri geçmemiş ya da itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş olan veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ve gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda, bu maddeye göre ödenecek alacak asıllarının tespitinde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren tarhiyatın ve tahakkukun bulunduğu en son safhadaki tutar esas alınacaktır.⁴⁸¹

Belirtilen bu hükümlere göre bu kanunun yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın;

⁴⁷⁸Ender İnelli, "Dava Aşamasındaki Vergi Tarhiyatlarının 6111 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu", *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011, s. 102.

⁴⁷⁹İnelli, s. 102.

⁴⁸⁰Gökmen/ Kartaloğlu, s. 142 - 143.

⁴⁸¹Uçak, s. 133.

•(a) fıkrasına göre terkine ilişkin en son karar olması durumunda, ilk tarihyata ve tahakkuka esas alınan vergilerin/gümrük vergilerinin % 20'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak tutar hesaplanacaktır.

Hesaplanan tutarın; bu kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla, verginin/gümrük vergilerinin kalan % 80'inin, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.⁴⁸² Yani en son karar terkin olması halinde af şartlarından yararlanabilmek için verginin %20'si ile TEFE/TÜFE uygulanması ile hesaplanan tutarın kanunda belirtilen süre ve şartlarda ödenmesi gerekmektedir.⁴⁸³

•(b) fıkrasına göre tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması durumunda ise, tasdik edilen vergilerin/gümrük vergilerinin tamamı ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak tutar hesaplanacaktır. Hesaplanan tutarın; bu kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları ve idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.⁴⁸⁴

Tadilen tasdike ilişkin kararlarda tasdik edilmiş ancak tutar üzerinden Kanun hükümlerine göre yapılandırmaya esas alacak tutar belirlenecektir. Kanun'un bu hükmünden yararlanabilmek için alacağın tasdik edilmiş olması ve kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmesi gerekmektedir. Bu nedenle tasdik edilmeyen alacaklar kanun kapsamına dahil edilmemiştir.⁴⁸⁵

6111 sayılı Kanun'un 3. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre ilk derece mahkemesince verilen kararın bozulması nedeniyle yeniden karar verilmek

⁴⁸²Uçak, s. 133.

⁴⁸³Tokat, s. 55.

⁴⁸⁴6111 Sayılı Kanun m. 3, f. 2.

⁴⁸⁵İneli, s. 105.

üzere ilgili mahkemeye iade edilmiş davalara konu alacaklara karşılık Kanun'un yürürlüğü girdiği tarihten önce tahsil edilmiş tutarlar da benzer şekilde ödenmesi gereken tutarlara mahsup edilerek bakiyesi red ve iade edilebilecektir.⁴⁸⁶

Ancak Kanun'un aynı maddesinin 2. fıkrasının (a) ve (b) bendinde belirtilen hükümlerine ilişkin verilen en son kararın bozma kararı olması halinde birinci fıkra hükmü, kısmen onama kısmen bozma kararı olması halinde ise onanan kısım bozulan kısım için 1. fıkra hükmü uygulanacağı belirtilmiştir.⁴⁸⁷

Kanun'un 3. maddesinin 3. fıkrasına göre kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren sadece vergi cezalarına/gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin dava açılmış olması halinde;

- Asla bağlı cezaların, verginin/gümrük vergilerinin bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması veya 2. maddeye ilişkin olarak bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla, tamamının ve bunlara bağlı gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçilecektir.⁴⁸⁸

- Ayrıca asla bağlı olmaksızın kesilen vergi cezalarından/gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarından bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen safhada olanlarda cezanın % 25'inin, ikinci fıkrasının; (a) bendinde belirtilen safhada olanlarda cezanın % 10'unun, (b) bendinde belirtilen safhada bulunanlarda tasdik edilen ceza tutarının % 25'inin, bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların tahsilinden vazgeçilmesine hükmedilmiştir.⁴⁸⁹

Sadece vergi aslına bağlı olmayan cezalara yönelik açılmış davalarda üst yargı mercilerince Kanun'un yürürlüğe girdiği 25.02.2011 tarihi itibarıyla verilmiş bulunan en son kararın onama veya kısmen onama-kısmen bozma kararı olması durumunda, ödenecek tutar onanan kısmın % 25'i, bozulan kısmın % 10'u, bozma

⁴⁸⁶Saraçöz, s. 120.

⁴⁸⁷1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁴⁸⁸Gınalı, s. 123.

⁴⁸⁹1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

kararı olması halinde % 25'i esas alınarak af kanunundan yararlanacağı belirtilmiştir.⁴⁹⁰

6111 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 4. fıkrasına göre Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üçüncü fıkra kapsamı dışında kalan ve bu Kanun'un 1. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi kapsamına giren idari para cezalarına ilişkin idari yaptırım kararlarına karşı dava açma süresi geçmemiş veya dava açılmış olması halinde;

- Kesilen idari para cezalarından ilk derece yargı merciinde ihtilafli olanlarda cezanın % 50'si,
- İlk derece yargı merciinin cezayı kaldırdığı ancak itiraz veya temyiz merciinde yargılamanın devam ettiği aşamada olanlarda cezanın % 20'si,
- İlk derece yargı merciinin kısmen veya tamamen onayladığı cezalarda onaylanan kısmın % 50'si,

ile bu tutara faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları yerine, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak tutar hesaplanacaktır. Hesaplanan tutarın, bu kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezalar ile bu cezalara bağlı fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.⁴⁹¹

Ancak af hükümlerinden yararlanılması durumunda 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenmiş olan indirimli ödeme hükümlerinden yararlanamamaktadır.⁴⁹²

Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrasında kanun'un kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce pişmanlık talebi ile verilip, ödeme yönünden şartların ihlal edildiği beyannameler ile kendiliğinden verilen beyannameler için kesilen ve kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla dava açma süresi

⁴⁹⁰Saraçöz, s. 122.

⁴⁹¹Üstünoğlu, s. 169.

⁴⁹²Saraçöz, s. 122.

geçmemiş olan vergi cezaları için de mükelleflerin 3. maddesinin 3. fıkrası hükümlerine göre kanundan yararlanabilecekleri düzenlenmiştir.⁴⁹³

Kanun'un 3. maddesinin 6. fıkrasında, iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen ve kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yargı mercilerinde ihtilaf konusu olan vergi ziyai cezalarına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre, belirtilen fiiller nedeniyle cezaya muhatap olan ve kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu konuda yargı mercilerinde ihtilaf oluşturmuş olan kişiler, 3. fıkranın (b) bendinde açıklandığı şekilde yararlanabileceklerdir.⁴⁹⁴

Kanun'un 3. maddesinin 7. fıkrasında ödenecek alacakların tespitinde esas alınacak olan en son karar, tarhiyat ile tahakkuka ilişkin verilen ve bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce (bu tarih dâhil) taraflardan birine tebliğ edilmiş olan karar esas alınacağı belirtilmiştir.⁴⁹⁵

6111 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 9. fıkrasına göre, yıllık Gelir veya Kurumlar Vergileri, Gelir (stopaj) Vergisi, Kurumlar (stopaj) Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi için Kanun'un 3. maddesi hükümlerinden yararlanmak için başvuruda bulunan mükelleflerin taksit ödeme süresince bu vergi türleri ile ilgili verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri, çok zor durum olmaksızın her bir vergi türü itibarıyla bir takvim yılında ikiden fazla vadesinde ödememeleri ya da eksik ödemeleri durumunda yapılandırılan borçlarına ilişkin kalan taksitlerini ödeme haklarını kaybedecekleri belirtilmiştir. Mükelleflerin affın hükümlerinden yararlanabilmesi bu şartı yerine getirmeleri gerekeceği hüküm altına alınmıştır.⁴⁹⁶

Kanun'un 3. maddesinin 10. fıkrasında, af hükümlerinden yararlanmak için 3. madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmamasının şart olduğu belirtilmiştir. Bu

⁴⁹³Gökmen/Kartaloğlu, s. 110.

⁴⁹⁴Saraçöz, s. 122.

⁴⁹⁵Tan/Aydoğmuş, s. 46.

⁴⁹⁶Gündüz, Torba Kanununda Kesinleşmiş Kamu Borçlarına İlişkin Ödeme Kolaylığı, s. 198.

şekilde davranan mükelleflerin kanun hükümlerinden yararlanmak için başvurulara ayrıca idarece de ihtilaflar sürdürülmeyecektir.⁴⁹⁷

Kanunun 3. maddesinin son fıkrasında bu maddenin af hükümlerinden yararlanmak için başvuruda bulunan ancak bu kanunda belirtilen ödeme şartını yerine getirmeyen borçlulardan ilk tarhiyata/tahakkuka göre belirlenen alacakların başka bir işleme gerek olmadan takibini yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce verilmiş olan en son yargı kararının, tarhiyat ve tahakkukun tasdikine ait olması durumunda bu karar üzerine tahakkuk eden alacaklar takip edilecektir.⁴⁹⁸

Mükelleflerin Kanun'un 3. maddesinde belirtilen af hükümlerinden yararlanmak için 2 Mayıs 2011 tarihine kadar bağlı oldukları tahsil dairesine yazılı olarak başvuruda bulunulması ve başvuru dilekçesinde dava açılmayacağı, açılmış davalardan vazgeçileceği yönünde iradenin belirtilmesi gerekmektedir.⁴⁹⁹

3.6. İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan İşlemler

6111 sayılı Kanun'un 4. ve 5. maddelerinde inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlere ilişkin kanun hükümleri açıklanmıştır. Dördüncü ve beşinci maddede yer alan hükümler iki ana başlıkta toplanmıştır. Burada yer alan başlıklardan biri inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergilere dair kanun hükümlerini içermektedir. Diğer başlık ise pişmanlık ya da kendiliğinden yapılan beyanlara ilişkin af hükümlerini içermektedir.

3.6.1. İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan Vergiler

İnceleme ve tarhiyat safhasındaki vergilerin tahsilinde kanunla getirilen kolaylıklara ve aftan yararlanmak için yapılan düzenlemelere ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

⁴⁹⁷Esen, s. 32.

⁴⁹⁸Gündüz, s. 198.

⁴⁹⁹Gökmen/Kartaloğlu, s. 143.

Dördüncü maddede yer alan hükümlere göre; 6111 sayılı Kanun'un kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, bu kanunun yürürlüğe girdiği 25.02.2012 tarihten önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak üzere devam edilecektir.⁵⁰⁰ Ancak, matrah artırımında bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından başlayarak bir ay içerisinde (31 Mart 2011 tarihine kadar) sonuçlandırılması gerekmektedir. Aksi takdirde incelemeye devam edilmeyeceği, ancak matrah artırımında bulunulmadığı takdirde ise incelemeye devam edileceği belirtilmiştir.⁵⁰¹

Bir önceki belirtilen işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin % 50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacaktır. Kanun'un yayımlandığı tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerinden belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamı ile vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın % 25' için ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunulması gerekmektedir. İlk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla vergi aslının % 50'sinin, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın % 75'inin, vergilere bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.⁵⁰²

Ayrıca Kanun'un 4. maddesinin 2. fıkrasına göre kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak iştirak nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanlardan cezanın % 25'ini 1. fıkrada belirtilen süre ve şekilde ödemeleri durumunda cezanın kalan % 75'inin tahsilinden vazgeçileceği hükme

⁵⁰⁰6111 Sayılı Kanun m. 4.

⁵⁰¹Esen, s. 33.

⁵⁰²İsmail Dülger, Yeniden Yapılandırma (6111) Ve Varlık Barışı (5811) Yasalarının Mükellef Lehine Devam Eden Uygulamaları, [http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ismail/031/\(E.T, 22.04.2013\).](http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ismail/031/(E.T, 22.04.2013).)

bağlanmıştır.⁵⁰³ Bu hükme göre cezanın % 25'ini ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde 6 eşit taksitte ödemeleri halinde cezanın kalan % 75'inin tahsilinden vazgeçileceği şartına bağlanmıştır.⁵⁰⁴

Bu Kanun'un kapsadığı dönemlere ilişkin olarak bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce pişmanlık talebinde bulunan, ödeme yönünden şartların ihlal edildiği beyannameler ile kendiliğinden verilen beyannameler için kesilen ve bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren tebliğ edilmemiş olan vergi cezaları hakkında af hükümlerinden yararlanma imkânı sunulmuştur.⁵⁰⁵

Mükellefler, vergi cezalarının aslına bağlı 6111 sayılı Kanun'un 4. madde kapsamında tahsilinden vazgeçilebilmesi için verginin bu kanunun Resmi Gazete'de yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş iseler veya bu Kanun'un 2. maddesine göre yapmışlarsa affın hükümlerinden yararlanabilecektir.

Af Kanunu'nun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce tamamlandığı halde, bu tarihte ya da bu tarihten sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden takdir komisyonu kararları ve vergi inceleme raporları üzerine gerekli tarh ve tebliğ işlemleri yapılacaktır. Mükelleflerin yapılan tarhiyat üzerine kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödemesi durumunda af hükümlerinden yararlanacaklardır.⁵⁰⁶

Mükelleflerin bu Kanun'un 4. madde hükümlerinden yararlanabilmesi için madde kapsamında yer alan ödeme başvurusunda bulunulan alacağa ilişkin dava açma şartına bağlanmıştır.⁵⁰⁷

Kanun'un 4. maddesinin 6. fıkrasında belirtilen hükümlere göre kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, Vergi Usul Kanunu'nun tarhiyat öncesi uzlaşma

⁵⁰³Tuncer, s. 17.

⁵⁰⁴İbrahim Ercan, "6111 Sayılı Kanun Yayımlandığında Nezdinde Vergi İncelemesine Başlanmış ve Henüz Tamamlanmamış Mükelleflere Sağlanan İmkânlar", *MÇD*, Mayıs - Haziran 2011, s. 207.

⁵⁰⁵Başaran, Yeni Af Düzenlemesi, s. 64.

⁵⁰⁶Ercan, 6111 Sayılı Kanun Yayımlandığında Nezdinde Vergi İncelemesine Başlanmış ve Henüz Tamamlanmamış Mükelleflere Sağlanan İmkânlar, s. 207.

⁵⁰⁷Tuncer, s. 15.

hükümlerine göre uzlaşma talebinde bulunulmuş ancak uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış olması ile birlikte vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş alacaklar için de bu maddede belirtilen hükümlerden yararlanabileceği belirtilmiştir.⁵⁰⁸

6111 sayılı Kanun'un 3. maddesinde belirtilen hükümlerden ve 4. madde hükümlerinden yararlananların, ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergi cezalarında indirim hükümlerinden yararlanamayacakları belirtilmiştir.⁵⁰⁹

6111 sayılı Kanun'un 4. maddenin son fıkrasındaki hükümlere göre kanun'un uygulamasında incelemeye başlama, bu kanunun yayımlandığı tarihten önce mükellefler nezdinde; vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanması, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin yazı ile davet edilmesi, kanuni defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da kanuni defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması hallerini kapsayacaktır.⁵¹⁰

Mükelleflerin 4. maddede belirtilen af hükümlerinden yararlanabilmeleri için bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde 1 seri nolu genel tebliğinin ekinde belirtilen dilekçe örneğine uygun şekilde yazılı olarak başvurularını gerekmektedir.⁵¹¹

Kanun'un 18. maddesinin 3. fıkrasının (ç) bendinde sayılan borçluların bu madde kapsamında yaptıkları başvuru üzerine yapılandırılan alacak tutarını anılan bentte yer alan sürede ödeme taleplerini başvuru sırasında belirtmelerinin icap edileceği belirtilmiştir. Ayrıca mükellefler, bu madde hükmünden, adlarına yapılan

⁵⁰⁸6111 Sayılı Kanun m. 4, f. 6.

⁵⁰⁹Başaran, Yeni Af Düzenlemesi, s. 52.

⁵¹⁰1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁵¹¹Soner Ülgen, Vergi İnceleme Aşamasında Olan Mükelleflerin Vergi Barış Kanunu Karşısındaki Durumu, *VDD*, S. 356, Nisan 2011, s. 17.

tüm tarhiyatlar için yararlanabilecekleri gibi sadece talep edecekleri tür ve dönemler için de yararlanabileceklerdir.⁵¹²

3.6.2. Pişmanlıkla ya da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar

Af Kanunu'nun pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlara ilişkin hükümler Kanun'un 5. maddesinden düzenlenmiştir. Maddede belirtilen hükümler aşağıda belirtilmiştir.

6111 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, af kanunundan faydalanarak pişmanlıkla beyanda bulunmak isteyen mükelleflerin Gelir İdaresi internet sitesinde yer alan “ 1 Seri Nolu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliği” ekinde yer alan (Ek:6/A) örneğe uygun başvuru dilekçesiyle birlikte kapsama giren dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini 2 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.⁵¹³

Af Kanunu'na göre Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammı yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak tutar hesaplanacak ve bu kanunda belirtilen süre ve şekilde hesaplanan tutarın tamamen ödenmesi şartıyla pişmanlık zammı ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmektedir.⁵¹⁴

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4. fıkrasına göre kendiliğinden verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak gecikme faizi yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla gecikme faizi ve vergi cezalarının tamamından vazgeçilecektir. Bu hükmünden yararlanmak isteyen

⁵¹²1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁵¹³Ali Tuğlu, “6111 Sayılı Kanuna Göre Pişmanlıkla ya da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar”, VDD, S. 356, Nisan 2011, s. 21.

⁵¹⁴Gündüz, Torba Kanununda Kesinleşmiş Kamu Borçlarına İlişkin Ödeme Kolaylığı, s. 200.

mükelleflerin 1 sıra nolu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan örneğe uygun başvuru dilekçesiyle birlikte kapsama giren dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini 2 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.⁵¹⁵

Kanun'a göre kendiliğinden beyanname verilmesi, bu beyannameler hakkında vergi incelemesi ve yapılan inceleme sonucu mükelleflerden vergi ve ceza tarhiyatı yapılması için bir engel olarak görülmemektedir.⁵¹⁶

6111 sayılı Kanun'un 5. maddesi çerçevesinde kendiliğinden verilecek beyannamelerden elektronik ortamda gönderilebilenlerin; yıllık Gelir veya Kurumlar ile Katma Değer Vergisi beyannamelerini ya da muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunda olan mükellefler tarafından 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir.⁵¹⁷

Kanunun 5. maddesinin (c) fıkrasında 2010 yılı ve önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak emlak vergisi bildiriminde bulunmayan veya bildirimde bulunduğu halde vergisi eksik tahakkuk eden mükelleflerce bildirimde bulunulması ve tahakkuk eden vergi ve taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payının tamamı ile bunlara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak tutar hesaplanacaktır. Hesaplanacak tutar; bu kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla, bu alacaklara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.⁵¹⁸

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, 2010 yılı ve önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak emlak vergisi bildiriminde bulunmayan veya bildirimde bulunduğu halde vergisi eksik tahakkuk eden mükelleflerce bildirimde bulunulması

⁵¹⁵Tan/Aydoğmuş, s. 56.

⁵¹⁶Esen, s. 36.

⁵¹⁷1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁵¹⁸6111 Sayılı Kanun m. 5, f. 1.

ve tahakkuk eden vergi ve taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payının tamamı ile bunlara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı yerine 25.02.2011 tarihine kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak TEFE/ÜFE tutarının; Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartı ile af hükümlerinden yararlanabileceklerdir.⁵¹⁹

6111 sayılı Kanun'un 5. maddesinin son fıkrasının son bendi hükmüne göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinde sayılan diğer ücret mükelleflerinin, 2011 yılı Mart ayı sonuna kadar vergi dairelerine başvurarak 2011 takvim yılına ilişkin gelir vergilerini tarh ettirmeleri ve karnelerine işletmeleri şartıyla önceki dönemlere ilişkin olarak herhangi bir vergi ve ceza aranmayacağı belirtilmiştir.⁵²⁰

Af hükümleri haricinde normal şartlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesi kapsamında sayılı diğer ücretlilerin aynı Kanun'un 109. maddesine göre vergilerini hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh ettirmeleri gerekmektedir.⁵²¹

Kanun, bu mükelleflerden daha önce mükellefiyet kaydını yaptırmamış olanların işe başlama tarihi olarak bu kanuna göre yaptıkları müracaat tarihi esas alınacağı belirtmiştir. Sonuç itibariyle diğer ücretlilerin 6111 sayılı Kanun'un kapsamında yapacak oldukları başvuru ile geçmişe yönelik olarak vergi ve ceza riski ile karşılaşmamaları imkânı sunulmuştur.⁵²²

Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar sonuç itibariyle, 6111 sayılı Kanun'un 5. maddesi hükmüne göre bu kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak (2006-2010) bu kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonu olan 02 Mayıs 2011 tarihine kadar VUK'nun 371. maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacaktır. Pişmanlık zammı

⁵¹⁹Tan/Aydoğmuş, s. 57.

⁵²⁰Gündüz, Torba Kanununda Kesinleşmiş Kamu Borçlarına İlişkin Ödeme Kolaylığı, s. 200 - 201.

⁵²¹Gelir Vergisi Kanunu, m. 64 ve m. 109.

⁵²²Tan/Aydoğmuş, s. 57.

yerine bu kanunun yayımlandığı tarih olan 25.02.2011 tarihine kadar TEFE/ ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; yine 6111 sayılı Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla pişmanlık zammı ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.⁵²³

3.7. Matrah ve Vergi Artırımı

6111 sayılı Kanun'da matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler kanunun 6, 7, 8 ve 9. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanun'da belirtildiği üzere matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlere 4 maddede yer verilmiştir. Bu çerçevede vergi ve matrah artırımını 4 başlıkta toplamak mümkündür.

3.7.1. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımı

6111 sayılı Kanun'un 6. maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi'nde matrah artırımına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

6111 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri matrah ve vergi artırımında bulunmaları durumunda matrah ve vergi artırımını yapılan yıllar için Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı belirtilmiştir. Ancak mükelleflerin bu kolaylıktan yararlanabilmeleri için kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar yani 02 Mayıs 2011 tarihine kadar kanunda belirtilen matrah oranları kadar artırımda bulunmaları gerekmektedir.⁵²⁴

Kanun'da belirtilen matrah oranları ise 2006 yılı için % 30, 2007 yılı için % 25, 2008 yılı için %20 ve 2009 yılı için % 15 olarak belirlenmiştir. Mükelleflerin aftan yararlanabilmeleri için bu oranlardan az olmamak üzere matrah artırımında bulunmaları gerekmektedir.⁵²⁵

Gelir Vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir vergisi beyannamelerinde, zarar beyan edilmiş olması veya indirim

⁵²³Tuğlu, s. 24.

⁵²⁴A. Özkan Buyruk, "6111 Sayılı Kanun'a Göre Gelir Vergisi'nde Matrah ve Vergi Artırımı", *VDD*, S. 356, Nisan 2011, s. 96.

⁵²⁵Veysi Seviğ, "Matrah ve Vergi Artırımı", *YD*, Yıl 19, S. 217, Ocak 2011, s. 21.

ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya gelir elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve gelirlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakanlar dâhil) olması halinde, vergilendirmeye esas alınacak matrah ile birinci fıkraya göre belirtilen oranlar esas alınacaktır. Buna göre artırılan matrahlar; işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler 2006 yılı için 6.370 liradan, 2007 yılı için 6.880 liradan, 2008 yılı için 7.480 liradan, 2009 yılı için 8.150 liradan az az olmayacak şekilde matrah artırımları gerekir. Ayrıca bilânço esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbapları 2006 yılı için 9.550 liradan, 2007 yılı için 10.320 liradan, 2008 yılı için 11.220 liradan, 2009 yılı için 12.230 liradan az olmayacak şekilde matrah artırımında bulunmaları gerekmektedir.⁵²⁶

Ayrıca basit usulde vergilendirilenler için vergilendirmeye esas alınacak asgari matrah, bilânço esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş tutarların ilgili yıllar itibarıyla 1/10'undan, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşanlar için 1/5'inden, geliri bunlar dışında kalan diğer gelir vergisi mükellefleri için ise işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş tutardan az olamayacaktır. Ancak bu fıkranın uygulanabilmesi için ilgili yıllar itibarıyla gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen istisna tutarları dikkate alınmayacaktır.⁵²⁷

Kanun'un 3. fıkrasında ise Kurumlar Vergisi mükelleflerin matrahlarına ilişkin bilgi verilmektedir. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları beyannamelerinde, zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya kazanç elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve kazançlarını vergi dairesinin bilgisi dışında bırakanlar dâhil) olması halinde, vergilendirmeye esas alınacaktır. 6111 sayılı Kanun'un 6. maddesinin birinci fıkrada belirtilen matrah oranları esas alınarak artırılan matrahlar 2006 yılı için 19.110 liradan, 2007 yılı için 20.650 liradan, 2008 yılı için 22.440 liradan, 2009

⁵²⁶6111 Sayılı Kanun m. 6, f. 2.

⁵²⁷Seviğ, s. 22.

yılı için 24.460 liradan aşağı olmayacaktır. Bu şekilde matrah artırımında bulunan mükellefler için ilgili dönemlerde vergi incelemesi yapılmayacaktır.⁵²⁸

Artırılan matrahlar, % 20 oranında vergilendirileceği ve bu vergilendirilen tutarlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi ve fon alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak mükelleflerin artırılan matrahların % 15 üzerinden yararlanması için Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş olması, beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödenmiş olması, vergi türleri için bu kanun'un 2. ve 3. maddeleri hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartlarına bağlanmıştır.⁵²⁹

Ayrıca istisna, indirim ve mahsuplar nedeniyle beyannameler üzerinden ödenmesi gereken verginin bulunmaması durumunda da mükellefler tarafından artırılan % 15 vergi oranı uygulanarak ödenecek vergi hesaplanmasına imkân vermiştir.⁵³⁰

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi ve geçici 67. maddesinin 8. fıkrası ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi tevkifatına tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlarının da olması durumunda, vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması için bu kazanç ve iratlar üzerinden tevkif edilen vergilerin, ait olduğu yıla ilişkin bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen şekilde matrah artırımını yapmaları gerekmektedir.⁵³¹

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi ve geçici 67. maddesinin 8. fıkrası ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasında yer alan vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları muhtasar beyanname ile beyan etmemiş olmaları hallerinde, bu yıllara ilişkin vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması için bu kazanç ve iratlara ait tevkifat matrahlarını, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar, yani 2 Mayıs 2011 tarihine

⁵²⁸İlhan Çetin, "6111 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah Artırımında Bulunan Mükelleflerde Geçmiş Yıl Zararının Mahsubu", *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011, s. 115 - 116.

⁵²⁹Ahmet Ozansoy, "6111 Sayılı Kanun'a Göre Matrah Artırımı", *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011, s. 43.

⁵³⁰Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 269.

⁵³¹1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

kadar bu maddenin üçüncü fıkrada belirtilen asgari matrahın % 50'sinden az olmamak şartı ile beyan etmeleri gerekir. Bu fıkra hükmüne göre artırılan matrahlar üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanacağı belirtilmiştir.⁵³²

Ayrıca Kurumlar Vergisi mükelleflerinin aftan yararlanabilmeleri için Kanun'un 6. maddesinin 5. ve 6. fıkralarında yer alan hükümlerden yararlanarak artırımda veya beyanda bulunan mükelleflerin, bu yıllara ilişkin olarak vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap olmamaları için ilgili yıllarda vergiye esas alınan Kurumlar Vergisi matrahlarını da 3. fıkrada belirtilen tutarlardan az olmamak şekilde birinci fıkrada belirtilen matrah oranlarına göre arttırmaları şartına bağlanmıştır.⁵³³

Kanun'un 6. maddenin 8. fıkrasına istinaden Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 6. madde hükümlerinden yararlanarak beyan ettikleri matrahları arttırmaları durumunda, daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergiler, artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmeyeceği belirtilmiştir.⁵³⁴

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların % 50'si, 2010 ve izleyen yıllara ait kârlardan mahsup edilmeyecektir. Bu hükme göre mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2010 ve müteakip yıl kârlarından mahsup edemeyeceklerdir. Ancak matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2009 ve önceki yılların kârlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır.⁵³⁵ Ayrıca istisna ve indirimler nedeniyle gelecek yıllarda matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarlar ile geçmiş yıl zararları bu madde hükmüne göre artırılan matrahlardan indirilemeyecektir.⁵³⁶

⁵³²Gökmen/Kartaloğlu, s. 238.

⁵³³Onur Temizyürek, "6111 Sayılı Kanun Uyarınca Kurumlar Vergisi Matrah ve Vergi Artırımı", *VDD*, S. 356, Nisan 2011, s. 83.

⁵³⁴Buyruk, s. 98.

⁵³⁵Bayram Gülçiçek, "6111 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler Işığında Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu", *VR*, S. 139, Nisan 2011, s. 31 - 32.

⁵³⁶Seviğ, s.23.

Aynı şekilde mükellefler, yapmış oldukları yatırım harcamaları nedeniyle indirim hak kazandıkları, ancak ilgili yıllarda kazanç yetersizliği dolayısıyla yararlanamadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile geçmiş yıl zararlarını da 6111 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre artırdıkları veya beyan ettikleri matrahlardan indirmesi söz konusu olmamaktadır. Ancak önceki yıllarda indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri ile 276 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde mükelleflerce daha sonraki yıllarda beyan edilen kazançlardan indirilebileceği beyan edilmiştir. Matrah artırımında bulunan cari yılda zarar beyan edilmiş olması halinde, 6111 sayılı Kanun'a göre artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan veya artırılan vergilerin tamamının ödenmesi gerekeceğinden, söz konusu cari yıl zararının da artırılan matrahlar üzerinden mahsubu veya indirimi söz konusu olmayacağı ifade edilmiştir.⁵³⁷

Matrah artırımında bulunan mükelleflerin yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi'ne mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesini isteyebilmektedirler. Bu nedenle bu mükellefler hakkında tevkif yoluyla ödenen vergilerin iadesine ilişkin talepleri ile sınırlı kalmak üzere inceleme ve tarhiyat yapmalarına imkân verilmiştir.⁵³⁸

6111 sayılı Kanun'un 6. maddesinin 12. fıkrasının hükmüne ve 1 seri nolu Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre matrah ve vergi artırımında veya beyanında bulunacak mükelleflerin, matrah ve vergi artırımında buldukları yıllarda işe başlama ve işi bırakma gibi nedenlerle, kıst döneminde faaliyette bulunmuş olmaları halinde, ilgili yıllar için belirlenen ve yukarıda açıklanan asgari matrahlar, faaliyette bulunulan ay sayısı dikkate alınarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamada ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.⁵³⁹

⁵³⁷Temizyürek, s. 84.

⁵³⁸1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁵³⁹Buyruk, s. 98.

Ancak Kurumlar Vergisi mükelleflerinin tasfiyeye girmeleri halinde kıst dönem hesaplaması yapılmayacağı buna karşın tasfiyeleri sonuçlanarak ticaret sicilinden silinen Kurumlar Vergisi mükelleflerinin nihai tasfiye dönemi ile kurumların devir veya tam bölünme hallerinde kıst dönem hesaplaması yapılacağına ilişkin hüküm verilmiştir.⁵⁴⁰

Matrah artırımında bulunan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak, bu kanunun yayımlandığı tarihten önce yapıp kesinleşen tarhiyatlar ilgili dönem beyanı ile birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir.⁵⁴¹

Sonuç olarak Gelir Vergisi mükelleflerinin, af kanunu 'undan yararlanmak için yukarıda açıklanan usul ve esaslar dahilinde, 02.05.2011 tarihine kadar ilgili vergi dairesine başvurmaları şarttır. Aksi takdirde matrah ve vergi artırımını hükümlerinden yararlanamayacaklardır.⁵⁴²

3.7.2. Katma Değer Vergisinde Artırım

Kanun'un 7. maddesinde Katma Değer Vergisi'ne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümler aşağıda açıklandığı şekildedir.

6111 sayılı Kanun'un 7. maddesinde yapılan düzenlemeye göre, 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin olarak maddede belirtildiği şekilde belirlenecek Katma Değer Vergisi'ni, vergi artırımını olarak, kanunun yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna yani 2 Mayıs 2011 tarihine kadar beyan eden mükellefler, söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi (KDV) incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmiştir. Birinci fıkrada belirtildiği üzere artırım oranları 2006 yılı için % 3, 2007 yılı için % 2,5, 2008 yılı için % 2 ve 2009 yılı için % 1,5 olarak belirtilmiştir.⁵⁴³

⁵⁴⁰A. Murat Yıldız, Soru Ve Tablolara 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af, [http : // see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011-metin.pdf](http://see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011-metin.pdf) (E.T, 27.04.2013).

⁵⁴¹Esen, s. 50.

⁵⁴²Buyruk, s. 102.

⁵⁴³Seviğ, s.25.

Mükelleflerin kanunda belirtilen oranlarda hesaplanacak ödemeyi kabul etmeleri halinde vergi artırımını hükümlerinden faydalanabilecekleri hükme bağlanmıştır. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi ve geçici 17. maddesine göre tecil ve terkin uygulaması kapsamında teslimleri bulunan mükelleflerde, tecil edilen vergiler, ilgili dönem beyannamesinde yer alan "Hesaplanan KDV Toplamı" satırındaki tutardan düşülecek ve yıllık toplama dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.⁵⁴⁴

Kanun'un 7. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan Katma Değer Vergisi mükelleflerince, artırımda bulunmak istenilen yıl içindeki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak;

• *En az üç döneme ait KDV Beyannamesi vermiş ise;* verilmiş olan KDV beyannamelerinin hesaplanan KDV toplamı satırlarında yer alan tutarlar toplanacak ve beyanname verilen dönem sayısına bölünerek ortalaması bulunacaktır. Bulunan bu ortalama tutar, 12 ile çarpılmak suretiyle 1 yıla iblağ edilerek vergi artırımına esas olacak "Yıllık Hesaplanan KDV" tutarına ulaşılacaktır. Ayrıca belirtilen bu hükümlere göre mükelleflerin, KDV artırım imkânından yararlanmaları için ilgili yıla ilişkin olarak Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden matrah artırımında bulunma zorunluluğu bulunmamaktadır.⁵⁴⁵

• *Hiç beyanname vermemiş veya en fazla iki dönemde beyanname vermiş ise;* mükelleflerin bu hükümden yararlanabilmeleri için ilgili yıl için Gelir veya Kurumlar Vergisi matrah artırımında bulunmuş olması şartıyla, artırılan matrah üzerinden % 18 oranında Katma Değer Vergisi artırımında bulunmaları gerekmektedir. Bu durumda olan adi ortaklık, kollektif ve adi komandit ortaklıklarda ortakların tamamının Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden matrah artırımında bulunmaları gerekmektedir. Ayrıca mükelleflerin, artırdıkları Gelir veya Kurumlar Vergisi matrah tutarı üzerinden % 18 oranında hesaplanacak KDV'yi ödemeyi kabul

⁵⁴⁴A. Murat Yıldız, Soru Ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af, [http:// see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011-metin.pdf](http://see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011-metin.pdf) (E. T, 27.04.2013).

⁵⁴⁵Adem Bilgili, "6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katma Değer Vergisi Artırımı", *VDD*, S. 356, Nisan 2011, s. 149.

etmeleri durumunda, KDV artırımını hükümlerinden yararlanamayacakları ifade edilmiştir.⁵⁴⁶

• *KDV beyannamelerinde, Hesaplanan KDV bulunmayan veya Hesaplanan KDV Beyanları sadece tecil - terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması durumunda;* Mükelleflerin ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmaları şartı ile artırılan matrah üzerinden % 18 oranında Katma Değer Vergisi artırımında bulunmak suretiyle af hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

Ancak ilgili takvim yılı içinde yukarıdaki işlemlerin sıra vergiye tabi işlemlerinde mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergi çıkan mükelleflerin bu madde hükmüne göre ödemeleri gereken Katma Değer Vergi'si tutarı, Kanun'da belirtildiği şekilde hesaplanacak % 18 oranındaki Katma Değer Vergi'si tutarından aşağı olmaz. 2. fıkranın son bendinden anlaşılacağı üzere bu kapsama giren mükelleflerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi için matrah artırımında bulunmamaları halinde bu madde hükmünden yararlanamamaktadır.⁵⁴⁷

Mükelleflerin matrah artırımından yararlanabilmeleri için, Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahlarını artırma şartına bağlanmıştır. Ayrıca matrah artırımını dolayısıyla ödemesi gereken verginin, artırılan gelir veya kurumlar vergisi matrahına %18 oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacağı vurgulanmıştır.⁵⁴⁸

Katma Değer Vergisi mükelleflerinin, artırıma esas alınan ilgili yılın vergilendirme dönemlerinin tamamı için artırımda bulunmaları gerekmektedir. Ayrıca, mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde, faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunurlar. Ancak Kurumlar Vergisi mükelleflerinin tasfiyeye girmeleri halinde kıst dönem hesaplaması yapılmayacağı buna karşın tasfiyeleri sonuçlanarak ticaret sicilinden silinen

⁵⁴⁶Rafet Kalkan/Hilmi Kirday, 6111 Sayılı Yasa Kapsamında Kdv Artırımında Bulunmak İsteyen Mükellefleri Bekleyen Süpriz, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/rafethilmi/001/> (E. T, 27.04.2013).

⁵⁴⁷Seviğ, s. 26.

⁵⁴⁸Esen, s. 55.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin nihai tasfiye dönemi ile kurumların devir veya tam bölünme hallerinde ilgili yıl için kıst dönem hesaplaması yapılmasına imkân tanımıştır.⁵⁴⁹

6111 sayılı Kanun'un 7. maddesinin 5. fıkrasına göre, mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içindeki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bu kanunun yayımlandığı tarihten önce yapılıp kesinleşen tarhiyatlar, ilgili dönem beyanı ile birlikte dikkate alınacaktır.⁵⁵⁰

6111 sayılı Kanun'a göre vergi artırımından yararlanmak isteyen mükellefler, artırımda buldukları yıl veya yılların kapsadığı dönemler itibarıyla Katma Değer Vergisi açısından vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Ancak artırımda bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırımda bulunulan dönemler için "Sonraki Dönemlere Devreden KDV" yönünden vergi incelemesi yapılmasına imkân verilmiştir. Yapılan incelemelerde artırımda bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemeyecek, elde edilen bulguların artırımda bulunulmayan dönemlerdeki tarhiyatlar için kullanılabilmesi belirtilmiştir. Ayrıca artırımda bulunulan dönemler için iade hakkı doğuran işlemlerden ya da ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iade ve terkin taleplerine ilişkin olarak vergi incelemesi yapılabileceği hükme bağlanmıştır. İnceleme sonunda artırımda bulunulan dönemler için terkin ve iade işlemleri ile sınırlı olmak üzere tarhiyat yapılabilecektir.⁵⁵¹

6111 sayılı Kanun'un 7. maddesinin son fıkrasına göre, vergi artırımı sonucu ödenen KDV, Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı ve ödenmesi gereken katma değer vergilerinden indirilmez veya herhangi bir şekilde iade konusu yapılmayacaktır.⁵⁵²

6111 sayılı Kanun'un 1 nolu seri Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere Katma Değer Vergisi'nde matrah artırım başvuruları, mükelleflerin kendileri veya mükellefi temsile yetkili olanlar tarafından yapılacaktır.

⁵⁴⁹Tan/Aydoğmuş, s. 98.

⁵⁵⁰Bilgili, s. 147.

⁵⁵¹Gökmen/Kartaloğlu, s. 271 - 272.

⁵⁵²Esen, s. 56.

3.7.3. Gelir (Stopaj) ve Kurumlar (Stopaj) Vergisinde Artırım

Af Kanunu'nun matrah ve vergi artırıma ilişkin hükümlerden Gelir (Stopaj) ve Kurumlar (Stopaj) vergisine ilişkin kanun düzenlemesi Kanun'un 8. maddesinde yer almıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrası ile Kurumlar Vergisi Kanun'un 15. maddesinin 1. fıkrasında kimlerin vergi tevkifatı vereceği açıklanmıştır. Buna göre vergi tevkifatı verecekler; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.⁵⁵³

6111 sayılı Kanun'un 8. maddesinde;

- Hizmet erbabına ödenen ücretlerden,
- Serbest meslek ödemelerinden,
- Yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait hakediş ödemelerinden,
- Kira ödemelerinden,
- Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden,
- Esnaf muafılığından yararlananlara yapılan ödemelerden

Gelir veya Kurumlar Vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu olanların, 2006, 2007, 2008 ve 2009 yılları ile ilgili olarak artırımda bulunabilecekleri belirtilmiştir.⁵⁵⁴

Matrah artırımda bulunacaklar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (3), (5), (11) ve (13) numaralı bentleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri ile 30. maddesinin

⁵⁵³Gelir Vergisi Kanunu m. 94.

⁵⁵⁴Veysel Tekin, "6111 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir (Stopaj) ve Kurumlar (Stopaj) Vergisinde Artırım", *VDD*, S. 356, Nisan 2011, s. 137.

birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca yapılan gelir veya kurumlar vergisi tevkifatına ilişkin muhtasar beyannamelerini vermiş oldukları vergi dairelerine, 2 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitimine kadar müracaat ederek kanun hükümlerinden yararlanabileceklerdir.⁵⁵⁵

Kanun'un 8. maddesinin 1. fıkrasına göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlardan, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafî tutarların yıllık toplamı üzerinden 2006 yılı için % 5, 2007 yılı için % 4, 2008 yılı için % 3 ve 2009 yılı için % 2 oranında Gelir Vergisi hesaplanmaktadır.⁵⁵⁶ Ayrıca kanunun yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna yani 02 Mayıs 2011 tarihine kadar idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri durumunda, bu mükellefler söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak ücret yönünden gelir (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı belirtilmiştir.⁵⁵⁷

Gelir vergisi stopaj artırımında bulunulan yıl içinde yer alan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak;

a) Muhtasar beyannamelerden, en az bir döneme ilişkin beyanname verilmiş olması durumunda; bu beyannamede yer alan ücret ödemelerinin gayrisafî tutarı, 12 ile çarpılmak suretiyle bir yıla tamamlanarak vergi artırımına esas alınacak olan yıllık ücretler üzerinden hesaplanacak gelir (stopaj) vergisinin matrahı bulunacak ve bu matrah üzerinden Kanun'un 8. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen vergi oranları uygulayarak ödenecek vergi hesaplanacaktır.⁵⁵⁸ Ayrıca birden fazla dönemde muhtasar beyanname verilmiş

⁵⁵⁵Tan/Aydoğmuş, s. 96.

⁵⁵⁶Tekin, s. 137.

⁵⁵⁷Tayfun Şahin, "6111 Sayılı Kanun'a Göre Matrah Artırımı, İncelemelerin Bitirilmesi ve Hesaplanan Vergilerin Mahsubunda Tereddüt Doğuran Konular", *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011, s. 63.

⁵⁵⁸Seviğ, s. 24.

olması halinde, verilen beyannamelerde yer alan ücretin gayri safi tutarlarının toplamı, verilen beyanname dönemi sayısına bölünmek suretiyle ortalaması bulunacak ve bulunan bu ortalama tutar 12 ile çarpılmak suretiyle vergi artırımına esas alınacak gelir (stopaj) vergisi matrahı bulunacak ve bulunan matrah üzerinden birinci fıkra da belirtilen vergi oranları uygulanarak ödenecek vergi hesaplanacaktır.⁵⁵⁹

b) Hiç beyanname verilmemiş olması durumunda; her ay için hesaplanacak asgari gelir (stopaj) vergisine esas olmak üzere en az;

• Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili yılda verilmiş olan aylık prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama işçi sayısı kadar işçi,

• İlgili yılda aylık prim ve hizmet belgesinin hiç verilmemiş olması durumunda, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar verilmiş olmak şartıyla, izleyen vergilendirme dönemlerinde verilen ilk aylık prim ve hizmet belgesindeki işçi sayısı kadar işçi,

• Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar aylık prim ve hizmet belgesinin hiç verilmemiş olması halinde en az iki işçi çalıştırıldığı kabul edilmek ve ilgili yılın son vergilendirme döneminde onaltı yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücret tutarı esas alınarak hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı üzerinden Kanun'un 8. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen oranlarda gelir vergisini ödemek şartıyla mükelleflerin bu hükümlerden yararlanması mümkündür.⁵⁶⁰

Kanun'un 8. maddenin 3. fıkrasında belirtilen hükümlere göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (2), (3), (5), (11) ve (13) numaralı bentleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (a) ve (b) bentleri ve 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlardan, ilgili yıl içinde verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde (ilgili yıl içinde verilen muhtasar beyannamelerde

⁵⁵⁹1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁵⁶⁰Esen, s. 64 - 65.

beyan edilen tutarlar bir yıla iblağ edilmeksizin) yer alan söz konusu ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden;

a) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (2) ve (5) numaralı bentleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2006 yılı için % 5, 2007 yılı için % 4, 2008 yılı için % 3 ve 2009 yılı için % 2 oranlarında vergi hesaplanacaktır.⁵⁶¹

b) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (3) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (a) ve 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2006 ila 2009 yılları için her bir yıl itibarıyla % 1, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (11) ve (13) numaralı bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere ilgili yıllarda geçerli olan tevkifat oranının % 25 oranında vergi hesaplanacaktır.⁵⁶²

Hesaplanan vergiler kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar idareye başvurulması ve artırımda bulunmanın kabul edilmesi durumunda, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak bu ödemeler yönünden gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmiştir.⁵⁶³

6111 sayılı Kanun'a göre matrah veya vergi artırımında bulunulan yıl içinde hiç muhtasar beyanname verilmemiş olması veya muhtasar beyanname verilmekle birlikte artırılması istenen ödeme türünün beyannamede bulunmaması halinde;⁵⁶⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan ödemeler nedeniyle ilgili yıllar için bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri için belirlenmiş asgari gelir vergisi matrah tutarının % 50'si esas

⁵⁶¹Tekin, s. 138.

⁵⁶²Hayrullah Doğan, Torba Yasada Matrah/Vergi Artırımına İlişkin Kapsamlı Rehber, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hayrullah/003/> (E.T, 27.04.2013).

⁵⁶³Gökmen/Kartaloğlu, s. 275 - 276.

⁵⁶⁴611 Sayılı Kanun m. 8.

alınarak belirlenen gelir (stopaj) vergisi matrahı üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanan vergiyi ödemek suretiyle 6111 sayılı Kanunu'nun 8. maddesinde belirtilen af hükümlerinden yararlanabilecektir.⁵⁶⁵

Gelir Vergisi Kanun'un 94. maddesinin 1. fıkrasının (5) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde yer alan ödemeler ilişkin yıllar için beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan gelir vergisi mükellefleri için belirlenen asgari gelir vergisi matrah tutarı esas alınarak belirlenen gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergisi matrahı üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanacaktır.⁵⁶⁶

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (3) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (a) ve 30. maddesinin 1. fıkrasının (a) bentlerinde yer alan ödemeler nedeniyle ilgili yıllar için bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş asgari gelir vergisi matrah tutarı esas alınarak gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) matrahı belirlenir. Bu verginin matrahı üzerinden % 3.1, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (11) numaralı bendinde yer alan ödemeler için % 2, (13) numaralı bendinde yer alan ödemeler için de % 5 oranında vergi hesaplanacaktır.⁵⁶⁷

Ancak mükelleflerin bu imkânlardan yararlanması için hesaplanan yukarıda belirtilen vergi oranlarından hesaplanan vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Ayrıca artırımda bulunulması durumunda ayrıca Gelir veya Kurumlar Vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartı aranmayacağı belirtilmiştir.⁵⁶⁸

Gelir (stopaj) veya Kurumlar (stopaj) vergisi artırımında bulunmak isteyenlerin yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde faaliyette bulunan vergilendirme dönemleri için (ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınmak suretiyle) bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde matrah artırımında bulunması

⁵⁶⁵Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 293.

⁵⁶⁶Esen, s. 67.

⁵⁶⁷1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

⁵⁶⁸Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 300.

gerekmektedir. Ancak faaliyette bulunulan vergilendirme dönemlerine ait gelir (stopaj) vergisinin bir yıla tamamlanması söz konusu değildir.⁵⁶⁹

6111 sayılı Kanun'un 8. madde hükümlerine göre matrah artırıma esas ücret tutarı ile matrahlar, Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca Kanun'un 7. maddesi kapsamında artırımdan yararlanılarak hesaplanan gelir vergisine herhangi bir istisna ve indirim uygulanmayacağı belirtilmiştir.⁵⁷⁰

3.7.4. Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Ortak Hükümler

6111 sayılı Kanun'un 9. maddesinde yukarıda belirttiğimiz 6, 7 ve 8. maddelerin ortak düzenlemelerine ilişkin hükümler yer almaktadır.

1. Mükelleflerin aftan yararlanabilmeleri 6, 7 ve 8. maddelerde b belirtilen Gelir, Kurumlar ve Katma Değer vergilerinin kanunda belirtilen süre ve şekilde ödemeleri şartına bağlanmıştır. Bu vergilerin bu kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi durumunda, peşin ödenmek istenmişse vade tarihinden, taksitler halinde ödenmek istenmişse taksitlerin vade tarihlerinden, ödeme tarihine kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen oranın bir kat fazlası oranda gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsili gerekmektedir. Gecikme zammı, ödenmemiş tutar içerisinde yer alan vergi aslı üzerinden hesaplanıp ve tahsil edilecektir.⁵⁷¹

6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan alacaklara ilişkin taksitlerin süresinde ödenmemesi halinde Kanununun 19 . maddesi hükmünün tatbik edilmesi gerekmele birlikte, matrah ve vergi artırımına ilişkin ortak hükümlerin düzenlendiği Kanun'un 9. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca matrah ve vergi artırımında bulunanların taksitlerini süresinde ödememesi, artırım hükümlerinin ihlal edilmesi anlamında olmayacağı belirtilmiştir.⁵⁷² Kanunda belirtildiği üzere hesaplanarak veya

⁵⁶⁹Tan/Aydoğmuş, s. 113.

⁵⁷⁰Tekin, s. 143 - 144.

⁵⁷¹Kazım Karaca, "6111 Sayılı Kanun'a Göre Yapılan Matrah Artırımının KDV iadesindeki Özel Esaslar Yönünden Değerlendirilmesi", *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011, s. 92.

⁵⁷²Karaca, s. 92 - 93.

artırılarak ödenen Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmeyeceği, indirim, mahsup ve iade konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.⁵⁷³

2. Artırılan matrahlar nedeniyle geçici vergi hesaplanmayacaktır ve tahsil edilmeyecektir.⁵⁷⁴

3. Matrah veya vergi artırımında bulunulması, Vergi Usul Kanunu'na göre; defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Daha önce nezdinde vergi incelemesi yapılmış olan mükelleflere, vergi incelemesi yapılan yıllar için de artırımda bulma imkânı verilmiş olup, idarenin, artırımda bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkının olduğu kanunda hüküm altına alınmıştır.⁵⁷⁵

4. Kanun'un 9. maddesine göre matrah veya vergi artırımında bulunulması, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerinin engel teşkil etmez. Ancak, artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, bu Kanun'un 6. maddesinin onbirinci fıkrası ve 7. maddesinin altıncı fıkrası hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ayın başından itibaren bir ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde, bu işlemlere devam edilmeyecektir. Bu süre içerisinde sonuçlandırılan vergi incelemeleri ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri dikkate alınmayacaktır. İnceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah veya vergi farkı tespit edilmesi halinde, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunulmuş olması şartıyla, inceleme ve takdir sonucu bulunan fark, bu Kanun'un 6, 7 ve 8. madde hükümleri ile birlikte değerlendirilmektedir. İnceleme ve takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasından maksat, inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi olarak belirtilmiştir.⁵⁷⁶

⁵⁷³Tekin, s. 144.

⁵⁷⁴Esen, s. 70.

⁵⁷⁵Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 301.

⁵⁷⁶Şahin, s. 64.

5. Matrah veya vergi artırımı nedeniyle mükellefler tarafından verilen yıllık, muhtasar ve Katma Değer Vergisi beyannameleri ve diğer beyannameler için damga vergisi alınmayacaktır.⁵⁷⁷

6. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) fıkrasındaki “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler”, bu Kanun'un 6, 7. ve 8. madde hükümlerinden yararlanamayacaktır.⁵⁷⁸ Bu madde hükümlerine göre sahte belge düzenleyenler, defterlerin asıllarını tahrif edip, yerine başka defter veya yaprak koyanlar matrah artırım hükümlerine göre matrah arttırmaları ve vergi incelemesinden vareste tutulmaları mümkün bulunmamaktadır.⁵⁷⁹

7. Mükelleflerin 6111 sayılı Kanun'a göre; matrah veya vergi artırımı yaptıkları dönemlere ait kanuni süresinde vermedikleri anlaşılan beyannameler nedeniyle bu mükelleflere Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği üzere usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı belirtilmiştir.⁵⁸⁰

8. Kanun hükümlerine göre matrah veya vergi artırımı ile ilgili olarak doğru beyan edilmemesi veya vergi hataları nedeniyle eksik tahakkuk eden vergiler, ilk taksit ödeme süresinin sonunda tahakkuk etmiş sayılır ve bu kanunda açıklandığı şekilde tahsil edilecektir.⁵⁸¹

Sonuç itibariyle bu kanun, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ile Gelir ve Stopaj vergileri bakımından ayrı ayrı matrah artırımından

⁵⁷⁷Tan/Aydoğmuş, s. 114.

⁵⁷⁸Mustafa Alpaslan, “6111 Sayılı Yeni Mali Af Yasası Hakkında Bilinmesi Gereken Püf Noktalar Nelerdir?”, *LMHD*, Yıl 7, S. 77, s. 1288.

⁵⁷⁹Mustafa Alpaslan/ Eda Kaya, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler ve Kullananlar Açısından 6111 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Matrah Artırımı Uygulamalarının İrdelenmesi, *VDD*, S. 356, Nisan 2011, s. 191.

⁵⁸⁰A. Murat Yıldız, Soru Ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af, [http://see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011metin.pdf\(E.T,27.04.2013\)](http://see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011metin.pdf(E.T,27.04.2013)).

⁵⁸¹Gökmen/Kartaloğlu, s. 323.

faydalanma imkânları getirmiştir. Matrah artırımında bulunulması halinde tarhiyat yapılmayacağı mükelleflere bildirilmiştir.⁵⁸²

3.8. 5811 Sayılı Kanuna İlişkin Olarak Getirilen Düzenlemeler

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun’un amacı; gerçek veya tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması, taşınmazların kayda alınması ve yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesinin sağlanmasıdır.⁵⁸³

Bu kanuna ilişkin bazı eksikliklerin giderilmesine yönelik olarak 6111 sayılı Kanun’un geçici 3. maddesinde düzenleme yapılmıştır.

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun’un 3. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında bildirim veya beyanda bulunmuş olup; yurt dışında bulunan varlıklarını süresi içinde Türkiye’ye getiremeyenlerin, Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer etmeyenlerin ve bilanço esasına göre defter tutan süresi içinde sermaye artırımında bulunmayan mükelleflerin aften yararlanabileceği belirtilmiştir.⁵⁸⁴

6111 sayılı Kanun’un geçici 3. maddesinin 1. fıkrasına göre ilgili sürenin bitim tarihinden itibaren bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar, bildirim veya beyana konu yurt dışında bulunan varlıklardan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını Türkiye’ye getirmeleri veya Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer etmeleri,

⁵⁸²Fethi Aygün, “Mükelleflerin 6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Durumu”, *LYMD*, S. 88, Nisan 2011, s. 124.

⁵⁸³Fethi Aygün, “Bazı Varlıkların Mili Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun İle Getirilen Düzenlemeler”, *MPD*, Yıl 30, S. 680, 1 Ocak 2009, s. 78.

⁵⁸⁴Fatih Gündüz, “5811 Sayılı Yasa Artık Tam Bir Af Yasası”, *MPD*, Yıl 30, S. 694, 1 Ağustos 2009, s. 120.

beyana konu yurt içinde bulunan varlıkları nedeniyle sermaye artırımında bulunmaları halinde, 5811 sayılı Kanun'da yer alan diğer şartları da taşımaları şartıyla, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren diğer nedenlerle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak vergi incelemeleri hakkında anılan Kanun'un 3. maddesinin 3. fıkrası hükmünden yararlanabileceği belirtilmiştir.⁵⁸⁵

Kanun'un geçici 3. maddesinin 3. fıkrasında 5811 sayılı Kanun'un 3. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre bildirim veya beyanda bulunan mükelleflerden, diğer nedenlerle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemelerine bağlı olarak vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilenler, takdir komisyonlarınca Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi (indirimi reddedilen katma değer vergisi dâhil) yönünden haklarında takdir edilen matrah farkları açısından 5811 sayılı Kanun'da yer alan diğer şartları da taşımaları kaydıyla anılan Kanun'un 3. maddesinin beşinci fıkrası hükmünden yararlanabileceklerdir.⁵⁸⁶

Kanun'un geçici 3. maddesinin 3. fıkrasına göre ise beyanda bulunanlardan, taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra sermaye artırımının gerçekleştirilmesi gereken tarihe kadar banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsiik şartını sonradan gerçekleştirenlerin, 5811 sayılı Kanun'da yer alan diğer şartları da taşımaları kaydıyla anılan Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrası hükmünden yararlanabileceği belirtilmiştir.⁵⁸⁷

Bu hükümlere göre Af Kanunu'nun geçici 3. maddesi ile getirilen düzenleme ile 5811 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasına göre Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen varlıklara ilişkin olarak beyan tarihinden itibaren kanunda belirtilen 6 aylık süre içinde sermaye artırımında bulunmayan mükelleflere, bu maddenin

⁵⁸⁵Selahattin Gökmen, "6111 Sayılı Kanun'la Vergi Mevzuatında Yapılan Diğer Değişiklikler", *VSD*, S. 271, Nisan 2011, s. 49.

⁵⁸⁶Gökmen, s. 50.

⁵⁸⁷Feyyaz Yazar, "6111 Sayılı Kanunla 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Olanlara Getirilen Yeni İmkânlar", *VDD*, S. 355, Mart 2011, s. 28.

yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna (2 Mayıs 2011 veya 31 Mayıs tarihine) kadar süre verilerek diğer nedenlerle yapılabilecek incelemelerde bulunacak matrah farklarından mahsup etme imkânı verilmektedir.⁵⁸⁸

Geçici maddenin son fıkrasında 6111 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce haklarında yapılan vergi incelemelerine bağlı olarak vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilir.

Takdir komisyonu kararlarına göre matrah takdir edilerek tarhiyat yapılan mükelleflerden, söz konusu matrah takdirine ilişkin tarhiyat yapılmadan önce 5811 sayılı Kanun'a göre bildirim veya beyanda bulunanlar ile taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsik şartına ilişkin hükümleri sonradan yerine getirenler hakkında, diğer nedenlerle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin yapılan tarhiyatlar, 5811 sayılı Kanun'da yer alan diğer şartları da bulundurması ile, bildirim veya beyan edilen tutarlar dikkate alınmak suretiyle, mükelleflerin bu kanunun yayımlandığı tarihi izleyen dördüncü ayın sonuna kadar başvurulması üzerine Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltileceği belirtilmiştir.⁵⁸⁹ Ayrıca tahakkuk eden vergiler, bu alacaklarla ilgili olarak açılmış bulunan tüm davalardan vazgeçilmesi şartıyla terkin edilecek ve varsa tahsil edilen tutarlar red ve iade olunacaktır. Bu fıkrada belirtilen düzeltmelerin yapılabilmesi için 5811 sayılı Kanun'da aranan diğer şartların varlığına ilişkin konuların vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilmesi şartına bağlanmıştır.⁵⁹⁰

3.9. 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi ve Uygulama Sonuçları

Halk dilindeki ismiyle vergi affı veya mali af, medyadaki ismi ile "Torba Kanun" olarak bilinen 6111 sayılı Kanun 25.02.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Hemen ardından Resmi Gazete'de 12.03.2011

⁵⁸⁸Yazar, s. 29.

⁵⁸⁹İbrahim Ercan, "5811 Sayılı Kanun'dan Yararlanmak İçin Başvurmuş Ancak Yükümlülüklerini Yerine Getirememiş Mükelleflere 6111 Sayılı Kanunla Sağlanan İmkânlar", *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011, s. 111 - 112.

⁵⁹⁰Tan/Aydoğmuş, s. 234.

tarihinde 6111 sayılı Kanun'a ilişkin 1 sayılı uygulama tebliği yayınlanmıştır. Çalışmamızda 6111 sayılı Kanun bu kanun'un ve genel tebliği çerçevesinde açıklanmıştır.

Çıkarılan bu af kanununda, düzenlemelerin çoğu geçmiş ile ilgilidir; vergi borçlarının cezasız, gecikme faizsiz, gecikme zamsız taksitlendirilerek ödenmesi veya geçmiş dönemlere ilişkin matrah artırımına imkân vermesi ve matrah artırımının gelecekteki incelemelerin affına sebep olması birçok düzenleme yer almaktadır.⁵⁹¹ Başka bir ifade ile 6111 sayılı Kanun kesinleşmiş kamu alacaklarının uygun şartlarda yapılandırılmasının ötesinde olan ve olabilecek vergi ihtilaflarının çözümüne imkân vermiştir. Ayrıca matrah ve vergi artırıma ilişkin hükümlerle geçmişe yönelik vergi incelemesi ve ek tarhiyat riskinden kurtulmaya, pişmanlık ve kendiliğinden verilen beyanname uygulamaları ile beyanların cezasız olarak uygun koşullarla düzeltilmesine imkân sunmuştur.⁵⁹²

Ülkemizde Cumhuriyet tarihinden bu yana birçok vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Ancak en son 2011 yılında çıkarılan bu “Torba Kanun” çıkarılan diğer vergi aflarından daha kapsamlı ve geniş bir uygulamadır. Çünkü toplam 234 maddeden oluşan bu kanunla, 66 ayrı kanunda ve 7 adet kanun hükmünde kararnamede olmak üzere rekor düzeyde değişiklik yapılmıştır. Adı geçen Kanun'a ilişkin komisyon raporu, 1 adet kanun tasarısıyla 59 adet kanun teklifi birleştirildiğinden sadece başlığı 3 sayfa tutmuştur. Bu çerçevede, 1 tasarı esas alınarak en çok teklifin birleştirildiği komisyon raporu rekoru kırılmıştır. Kanun tasarısının ilk hali, 7'si geçici madde olmak üzere toplam 120 madde iken, esas komisyondaki yeni madde ilavesi ve madde bölmeleri nedeniyle, “Torba Kanun” 10'u geçici olmak üzere toplam 234 maddeye çıkmıştır. Bazı maddelerin çıkarılması gibi nedenlerle, Genel Kurul'da kabul edilen son hali ise, 18'i geçici olmak üzere toplam 234 maddedir.⁵⁹³

⁵⁹¹Yaltı, s. 10.

⁵⁹²Erdem, 6111 Sayılı Kanununun Af Etkilerinin Değerlendirilmesi, s. 131.

⁵⁹³Şeref İba, “Ülkemizde “Torba Kanun” ve “Temel Kanun” Uygulamaları”, *ABD*, Yıl 69, S. 2011/1, s. 200.

6111 sayılı Kanun içinde birçok düzenlemeye yer vermekle birlikte, incelememizde kamu alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin hükümler değerlendirilmiş bulunmaktadır. Kanunla borçlulara ödeme ve devlete tahsilât yapabilme alanında önemli kolaylıklar getirilmiştir. İlgili bakanlıklar ve kamu kurumları vatandaşların kanunun getirdiği imkânlardan faydalanmalarını sağlamak amacıyla çeşitli tanıtım ve etkinliklerle bilgilendirme yapmıştır. Ayrıca kişilerin vergi affı uygulamasına hemen olumsuz tepki vermemesi için geniş bir tanıtım programı hazırlanmıştır. Bu af uygulamasında diğer vergi aflarında görülen af kelimesinden kaçınılmıştır. Bu nedenle kanunun adı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun olarak” isimlendirilmiştir. Bu kanunun başarıya ulaşması için birçok tanıtım yapılmıştır. Ayrıca bu kanun hukuki ihtiyaçtan ziyade ekonomik nedenlerden dolayı çıkarılmıştır.

Kanunla, kişi ve kurumların devlete olan borçlarının yapılandırılarak gelir elde edilmesi ve hukuk düzeninde bulunan tikanıkları ortadan kaldırarak vergi dairelerinin ve vergi mahkemelerinin iş yükünün azaltılması amaçlamıştır.

Sonuç itibariyle bu af kanundan yararlanmak için kanunda belirtilen sürede ve şekilde başvurulması gerekmektedir. Bu nedenle zamanında ve istenilen şartlarda başvurmayan mükellefler aftan yararlanamamıştır.

Torba Kanun ile kayıt dışı kalan gelir ve varlıklar kayıt altına alınarak ekonominin gerçek boyutunun ortaya çıkarılması sağlanmıştır. Bunun yanında mükelleflere yeni ve temiz bir başlangıç yapma imkânı sunulmuştur. Başka ifade ile geçmişe sünger çekme fırsatı vermiştir.⁵⁹⁴

Bu kanun ile Hazineye 20 Milyar TL'nin aktarılması beklenmektedir. Beklenen bu rakam hem devleti bir bakıma büyük bir yükten kurtaracak hem de devlete kaynak sağlayarak birçok projenin gerçekleşmesine yardımcı olacaktır. Böylece hükümete bir kaynak sağlama aracı olacaktır.⁵⁹⁵

⁵⁹⁴Hasan Yeşilyurt, “6111 Sayılı Kanunun Nasıl Yorumlanmalı?”, *YD*, Yıl 19, S. 222, Haziran 2011, s. 86.

⁵⁹⁵Yeşilyurt, s. 81.

Dönemin Maliye Bakanı'nın yaptığı açıklamaya göre affin tanıtılması için Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde çeşitli tarihlerde düzenlenen toplantılarda kanunun uygulayıcısı olan vergi dairesi müdürleri bilgilendirilmiş ve sivil toplum örgütlerinin de işbirliğiyle 81 ilde 250'den fazla konferans, panel ve seminer düzenlenmiştir. Ayrıca basın ve yayın organları aracılığıyla yürütülen tanıtım kampanyasıyla uygulama süresi boyunca kanun güncel tutulmuş ve alışveriş merkezlerinde tanıtım stantları açılarak mükellefler bilgilendirilmiştir.⁵⁹⁶

Ayrıca dönemin Maliye Bakanı; bastırılan 1 milyon broşürün vergi dairesi müdürlükleri ve sivil toplum örgütleri aracılığıyla mükelleflere ulaştırıldığını, tanıtım kapsamında hazırlanan 50 binden fazla afişin billboard, mega board ve outdoor tv'ler aracılığıyla 24 ilde ve Ankara, İstanbul, İzmir havalimanlarının iç ve dış hat terminallerinde sergilenmesi sayesinde affin iyi tanıtıldığını belirtmiştir.⁵⁹⁷

Torba Kanun kapsamında 6 milyon 32 bin 972 adet dosya yapılandırılmış olup, Gelir İdaresi tarafından alacak tutarının da 36 milyar 5 milyon 886 bin 881 lira olduğu bildirilmiştir.⁵⁹⁸ Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanundan yararlanmak üzere 5 milyon 112 bin 334 başvuru yapılmış, başvuruların 1,6 milyonunun motorlu taşıtlar vergisi ve trafik cezası gibi alacaklar için, 302 bin civarındakinin de kredi ve yurtlar kurumu gibi kurumların alacakları için olduğu bildirilmiştir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet adresi üzerinden 964 bin 321 adet elektronik başvuru yapılmıştır.⁵⁹⁹

Kanunun getirdiği imkânlardan yararlanmak için en fazla başvurunun kesinleşmiş alacaklara yönelik olup, kesinleşmiş alacaklar için 4 milyon 441 bin 265 mükellef başvurmuş, 4 milyon 772 bin 339 dosya düzenlenmiş ve 25 milyar 147 milyon 192 bin 455 lira alacak yapılandırılmıştır. Başvuran mükelleflerin yaklaşık

⁵⁹⁶<http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2011/06/02/58-milyar-lira-yapilandirildi>(E.T, 6.02.2013).

⁵⁹⁷http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf (E.T, 07.05.2013).

⁵⁹⁸<http://www.dunya.com/aftan-iki-dakika-kala-yararlandi-123614h.htm> (E.T, 07.05.2013).

⁵⁹⁹http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf (E.T, 07.05.2013).

1,6 milyonunun motorlu taşıtlar vergisi ve trafik cezası gibi borçlar için kanundan yararlandığını ve 1,9 milyar liralık alacağın yapılandırıldığını kaydedilmiştir.⁶⁰⁰

6111 sayılı Kanun kapsamında 1 Haziran 2011 tarihi itibarıyla 2 milyar 316 milyon 986 bin 208 liralık tahsilat yapılmış, 76 bin 528 mükellef kredi kartıyla 56 milyon 897 bin 519 liralık ödemede bulunmuştur.⁶⁰¹

Kanun kapsamındaki ihtilafli alacaklar için 42 bin 676 mükellef başvurmuş, 44 bin 594 dosya düzenlenmiş ve 3 milyar 944 milyon 303 bin 585 liralık alacağın yapılandırılması yapılmıştır. 1 Haziran 2011 itibarıyla 52 bin 605 davaya ilişkin ihtilafli dosya kapanmıştır.⁶⁰²

Kesinleşmiş alacaklar içerisinde tahsil kabiliyeti bulunan yaklaşık 30,2 milyar liralık alacak aslına karşılık 20,5 milyar alacak aslı için yapılanma başvurusu yapılmış ve kanunun uygulanması açısından % 68 oranında yapılandırma olduğu belirtilmiştir. Kanundan önce başlanılmış vergi incelemeleri ve tarh işlemlerinden bugün için tamamlanmış ve ilgisine tebliğ edilmiş işlemler üzerine 121 bin 277 mükellef başvurmuş ve bu kapsamda 127 bin 891 dosya düzenlenerek 929 milyon 511 bin 697 liralık alacak yapılandırılmıştır. Kanun'un Gelir ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanmak üzere 375 bin 645 mükellefin başvurduğu, ödenecek vergi tutarının ise 5 milyar 177 milyon 180 bin 988 lira olduğu belirtilmiştir.⁶⁰³

Ayrıca "Torba Kanun" çerçevesinde de 2012 yılı sonu itibarıyla faiz dahil 20,9 milyar TL tahsil edilmiştir. Ancak 2012 yılında tahsil edilemeyen vergi borcu bir önceki yıla nazaran 1,7 milyar TL artarak 49,7 milyar TL ye ulaşmıştır.⁶⁰⁴

⁶⁰⁰<http://www.aksiyon.com.tr/aksiyon/haber-29606-284-36-milyarlik-vergi-borcu-yeniden-yapilandirildi.html> (E.T, 07.05.2013).

⁶⁰¹<http://www.sgk.com.tr/544-Haber1-yapilandirma-ile-prim-borcunu-kapatan-67-bin-kisi-emekli-oldu.html> (E.T, 07.05.2013).

⁶⁰²<http://patronlar.patronlardunyasi.com/yhaber.asp?haberid=105646> (E.T, 07.05.2013).

⁶⁰³<http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2011/06/02/58-milyar-lira-yapilandirildi>(E.T, 7.05.2013).

⁶⁰⁴Bülent TAŞ, Devletin Tahsil Edemediği Vergi Alacağı 50 Milyara Dayandı, <http://vergialgi.net/arastirmalar/devletin-tahsil-edemedigi-vergi-alacagi-50-milyara-dayandi/> (E.T, 14.02.2013).

Kanunun uygulama sonuçlarına bakıldığında; ilk taksit ödemeleri itibariyle % 81 oranında rekor bir tahsilat elde edilmiştir. Yapılandırma sonucunda 39,4 milyar TL'yi aşan bir kamu borcu yeniden yapılandırılmış olup affın ilk taksiti ve bugüne kadar yapılan ödemeler dahil toplamda 7.908.887.740 liralık bir tahsilat sağlanmıştır. Yapılan bu ödemelerin 5.377.000.000 liralık bölümü defaten, 2.531.887.740 liralık bölümü de taksitli ödemelerden oluşmaktadır. Yeniden yapılandırma kapsamında matrah artırımı yoluyla sağlanan gelir 1. 201.800.000 liradır. Stok beyanlarıyla da 1.202.900.000 lira, ihtilaflı alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanları ve diğer alacaklardan ise 5.504.200.000 liralık tahsilat yapılmıştır.⁶⁰⁵

6111 sayılı Kanun çok geniş düzenlemeler içeren kapsamlı bir af olup kanun hükümleri başarıyla uygulanmıştır. Bu kanun ile ekonomik kriz nedeniyle borçlarını ödeyemez durumda olan mükelleflerin borçlarını ödemesine imkân sunmuştur. Ayrıca devletin bu kanun ile ek gelir elde etmesi sağlanmıştır.⁶⁰⁶

⁶⁰⁵Yaraşır, s. 185.

⁶⁰⁶ Haldun Darıcı, "6111 Sayılı Yasayla İlgili Değerlendirmeler – II", YD, S.223, Temmuz 2011, s. 62.

SONUÇ

Af kavramı ülkemizde o kadar çok uygulanmış ki af kavram olmaktan çıkmış bir kurum haline gelmiştir. Af kurumuna bakıldığında bir çözüm olmak umuduyla başvurulmuş ve her başvurulduğu dönemlerde tartışmalara neden olmuştur.

Af kurumu kaynağını Anayasadan almaktadır. Ancak bu kurum ceza hukukunun en eski araçlarından biridir. Af kurumu kaynağını Anayasa'dan almasına karşın Ceza Hukukunu ve Vergi Hukukunu ilgilendirmektedir. Ceza hukukunu ilgilendiren bu kavram genel af ve özel af şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Vergi Hukuku'nda ise bu kavrama ilişkin bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Ancak vergi af kanunları 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtilen "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*" ibaresine dayandırılarak çıkarılmaktadır.

Yasama tarafından Cumhuriyet'in ilan edildiği tarihten günümüze kadar birçok vergi af kanunu çıkarılmıştır. Çıkarılan bu af kanunlarına bakıldığında 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtilen "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" belirtilen adalet ilkesine ters düşmektedir. Zira vergi afları dürüst mükelleflere haksızlık oluşturmakta ve belirtilen adalet ilkesine ters düşmektedir.

Vergi aflarının çıkarılmasını savunanlar daha çok affın vergi cezalarına geldiği vergi aslına dokunulmadığını belirtmişlerdir. Ancak af kanunlarına bakıldığında zaman zaman vergi asıllarının da affedildiği görülmektedir. Ayrıca başvuru af kanunlarına bakıldığında genel af ve özel af şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Vergi alanında çıkarılan af kanunlarına ülkemizde sıklıkla başvurulmuştur. Gelişmiş ülkelere bakıldığında affa başvurma daha az olarak görülmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde bu tür kanunlara daha fazla başvurulmaktadır.

Vergi aflarına siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik nedenlerden dolayı başvurulmuştur. Ülkemizde afların çıkarılmasındaki siyasi nedenler; yaşanan olumsuzluklar nedeniyle ortamı yumuşatmak, istikrarı sağlamak ve huzur sağlamak şeklinde belirtilmiştir. Ekonomik krizler ve kayıt dışı ekonomi nedeniyle meydana

gelen sıkıntıları gidermek vergi aflarının ekonomik nedenleri olarak sıralanabilir. Bu çerçevede krizler nedeniyle etkilenen orta ve küçük ölçekli işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmelerini sağlamak için vergi affı bir çözüm olarak görülmektedir. Mali nedenler ise siyasi iktidarların gerek siyasi nedenlerden gerek ekonomik nedenlerden dolayı devlet için kısa vadede finansman sağlamaktır. Vergi yargısının ve idaresinin biriken iş yükünü hafifletmek ve ihtilafı dosya sayısını azaltma gibi nedenler ise idari ve teknik nedenler arasında sıralanabilmektedir.

Vergi aflarının çıkarılmasını destekleyenlere göre af kanunları, affın çıkarılmasının nedenlerinde belirtilen gerekçeleri göstermektedirler. Bu görüşü savunanlar vergi aflarının gelir getirici etkisi olduğu, ekonomik kriz, darbe vs. gibi olağanüstü durumlarda ortamı yumuşatma ve huzuru sağlama ve finansman kaynağı olduğu kanaatinde oldukları. Ayrıca affın, denetim yetersizliğini ortadan kaldırma ve birikmiş olan işlerden dolayı vergi yargısı ve idaresinin işlerini hafifletme gibi amaçlara hizmet ettiği görüşündedirler. Karşı düşünceleri savunanlar ise af kanunlarının dürüst mükellefleri olumsuz etkilediğini ve adalet ilkesine ters düştüğünü belirtmişlerdir. Ayrıca af kanunlarının vergi uyumunu da olumsuz etkilediğini savunmuşlardır.

Ülkemizde Cumhuriyet tarihinden başlanarak 2011 yılında çıkarılan en son af kanununa kadar geçen sürede toplam 32 tane vergi affı çıkarılmıştır. 1960 yılından önceki süre zarfında af kanunlarına daha az başvurulmuştur. 1960 yılından sonra ise daha fazla af kanunlarına başvurulmuştur.

Çıkarılan af kanunlarına bakıldığında 1960 yılına kadar çıkarılan afların Cumhuriyeti'nin ilanı ile kurulan yeni bir devletin vatandaşlarına daha iyi imkânlar sunmak için ve ekonomik - mali nedenlerden dolayı çıkarıldığı görülmektedirler. 1960 ve 1980 yılları arasında çıkarılan af kanunlarına bakıldığında ise bu dönemde dünyada ve ülkemizde daha çok meydana gelen ekonomik krizler sebebiyle vergi affı kanunlarına başvurulmuştur. Kısacası bu dönemde daha çok ekonomik ve siyasi nedenler af kanunlarının çıkarılmasına etken olmuştur. 1980 yılından 2011 yılına kadar çıkarılan af kanunlarına ise daha çok ekonomik, mali ve idari nedenler sebep olmuştur.

Bu çalışmanın en son kısmında ise 6111 sayılı Torba Kanun'un gerekçesi anlatılmıştır. 2008 yılının ortalarında başlayan dünyadaki ekonomik kriz, tüm dünyayı etkilerken ülkemizi de ciddi manada etkilemiştir. 2009 yılının ikinci yarısına kadar etkisini giderek artıran ekonomik kriz, uluslararası finans piyasalarında tüm sektörleri etkisi altına almış ve ülkemizde de dış talebin düşmesine bağlı olarak ekonomik daralmaya sebep olmuştur.

Sağlam makroekonomik temeller ve kriz sürecinde aldığı önlemler sayesinde, Türkiye ekonomisi dünyadan pozitif yönde ayrılarak hızlı bir toparlanma sürecine girmiş, 2010 yılında da bu süreç devam etmiştir. Bununla birlikte, ülkemizde dış talebin düşmesi ve bu düşmeye bağlı olarak mal ve hizmet satış gelirindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden olmuş ve bazı işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirmesinde gecikmelere neden olmuştur. Yaşanan bu süreçten olumsuz bir şekilde etkilenen işletmelerin devlete olan borçlarına uygulanan ek mali müeyyideler de borç tutarlarını artırmış olup, icra takibinde kalan borçlulara mevcut yasal düzenlemeler ödeme imkânları sağlamaya çalışmış ancak, borçların tasfiye edilmesinde yeterli olmamıştır. Devlete olan borçların enflasyon oranına endekslemek suretiyle ödenmesi, kamu ile olan mali ilişkinin belli bir plan ve program kapsamında çözüme kavuşması şartıyla faaliyetlere devam edilmesine olanak verilmesi yönünde kamuoyunda talepler artmıştır.

Ekonomik kalkınmanın sürdürebilmesi için yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla bu af kanunu çıkarılmıştır.

En son çıkarılan 6111 sayılı Af Kanun'u aslında diğer af kanunlarından çok fazla farkı yoktur. Bu kanunun çıkarılmasında daha çok ekonomik ve mali nedenler sebep olmuştur.

KAYNAKÇA

AĞAR, Serkan, “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, *TBBD*, S. 59, 2005.

AKGÜN, Dilek, *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ömer ARASIL), DEÜSBE, YLT, 1994.

AKKOÇ, Feden/ DEMİR, Sezgin, “Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye’deki Düzeyi İle Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Denetmenlerinin ve İşletme Yöneticilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Algılamaları: Aydın İli Örneği”, *SÜSBED*, S. 26, 2011.

<http://www.aksiyon.com.tr/aksiyon/haber-29606-284-36-milyarlik-vergi-borcu-yeniden-yapilandirildi.html> (E.T, 07.05.2013).

<http://www.aksam.com.tr/gelir-vergisi-faal-mukellef-sayisi-artti--137510h.html> (E.T, 12.09.2012).

ALACAKAPTAN, Uğur, “780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun”, *AÜHFD*, C. 22, S.1, s. 1966.

ALPASLAN, Mustafa, “6111 Sayılı Yeni Mali Af Yasası Hakkında Bilinmesi Gereken Püf Noktalar Nelerdir?”, *LMHD*, Yıl 7, S. 77.

ALPASLAN, Mustafa/ KAYA, Eda, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler ve Kullananlar Açısından 6111 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Matrah Artırımı Uygulamalarının İrdelenmesi, *VDD*, S. 356, Nisan 2011.

ALPER, Yusuf, “6111 Sayılı (Torba) Kanun ve Sosyal Güvenlikle (5510 Sayılı Kanun) İlgili Değişiklikler”, *ASOYO*, Mart- Nisan 2011.

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1066&content= (E.T, 05.10.2012).

ARAÇ, İbrahim/ERİKLİ, Hasan, “Anayasanın 87’nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları”, *YD*, S. 1, 2006.

<http://arama.hurriyet.com.tr/arsivnews.aspx?id=238560> (E.T, 26.09.2012).

- ARIKAN, Zeynep/YURTSEVEN, Hatice, “Türkiye’de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları II”, *YD*, S. 137, 2004.
- ARSLAN, Mustafa , “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Bir Af Kanunudur”, *VRD*, S. 64, 2003.
- ASKAN, Filiz, “Amme Alacakları ve Sigorta Hukuku Kapsamında 6111 Sayılı Torba Kanun Hükümleri”, *İBB*, S. 179, Mayıs 2011.
- ASLAN, Memduh, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, (Danışman: Prof. Dr. Zeynep ARIKAN), DEÜSBE, DT, 2008.
- ATÇI, Muhsin, “Vergi Afları ve Vergi Uyumu”, *VSD*, S. 269, Şubat 2011.
- ATEŞ, Kamil, “Vergi Aflarının Yarattığı Zararlar ve Af sonrası dönemlerde Kurumsal Mükelleflerin İnceleme Riskinin Artması”, *YD*, Yıl 19, S. 217, Ocak 2011.
- ATİLA, Mesude, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku’nda Af Kurumu”, *ANBD*, S.1, 2010.
- AY, Hakan, *Vergi Politikaları ve Baskı Gurupları*, 2. Gözden Geçirilmiş Baskı, Ankara 2008.
- AY, Hakkı M./ ŞAHİN, Ümit/ SOYLU, Hüseyin, “Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği”, *CÜVİBD*, C.11, S. 1, 2010.
- AYDEMİR, İsa, “6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Talebinden Vazgeçilebilir Mi?”, *VDD*, S. 362, Ekim 2011.
- AYDIN, Fazıl, “Karapara Kavramının Değerlendirilmesi”, *VSD*, S. 161, 2002.
- AYGÜN, Fethi, “Mükelleflerin 6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Durumu”, *LYMD*, S. 88, Nisan 2011.
- AYGÜN, Fethi, “Bazı Varlıkların Mili Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun İle Getirilen Düzenlemeler”, *MPD*, Yıl 30, S. 680, 1 Ocak 2009.

- AYM, E.1985/30, K.1986/10, KT. 18.03.1986, <http://kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1985-30.htm> (E.T, 01.07.2013).
- AYRANGÖL, Zülküf/ TEKDERE, Mustafa, “Ana Hatları ile Vergi Afları”, *Faculty of Economics and Administrative Sciences International Symposium*, İzmir 2012.
- BAĞDINLI, İ. Halil, “Emlak Vergisi Kanunda Yapılan Son Düzenlemeler”, *VSD*, S. 164, 2002.
- BAŞARAN, Murat, “Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları”, *VSD*, S. 173, 2003.
- BAŞARAN, Murat, “Yeni Af Düzenlemesi (Kanun Tasarısı) Işığında Kamu Mali Otoritesi / Hazine İle Vergisel Sorunları olan Mükelleflere Tanınması Düşünülen Olanaklar”, *VSD*, S. 268, Ocak 2011.
- BAŞARAN, Murat, “6111 Sayılı Yasa’nın Getirdiği Vergisel Olanakları Anlama Kılavuzu”, *LMHD*, Yıl 7, S. 77, Mayıs 2011.
- BAYHAN, Kenan, *Polisin Af Kavramına Bakışı*, (Danışman: Prof. Dr. Belkıs TEMREN), AÜSBE, YLT, 2003.
- BAYKARA, Bekir, “Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesinin Anayasal Durumu”, *VDD*, S. 261, 2003.
- BAYKARA, Bekir, “6111 Sayılı Kanun’un Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Ceza Mahkemesinde Görülen Davalara Etkisi”, *YD*, Yıl 119, S. 220, Nisan 2011.
- BAYTAR, Yusuf, *Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Keramettin TEZCAN), ÇÜSBE, YLT, 2006.
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf> (30.04.2013).
- BESEN, Ramazan, *Devletin Vergi Alacağıının Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, (Danışman: Prof. Dr. Zeki DOĞAN), NÜSBE, YLT, 2007.

- BIYIK, Recep, 200 Soruda Vergi ve Sigorta Piri Affi, <http://www.vergiportali.com/upload/200SORUDAVERGIVEPRIMAFFI.pdf> (E.T, 30.04.2013).
- BİBEROĞLU, Elif, *Türkiye’ de Gönüllü Vergi Uyum*, (Danışman: Doç. Dr. Zeynep ARIKAN), DEÜSBE, YLT, 2006.
- BİÇER, Hüsamettin, “4369 Sayılı Kanun ve Zirai Kazançlarda Vergileme”, *VDD*, S. 211, 1999.
- BİÇER, Yalın, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN), SDÜSBE, YLT, 2006.
- BİLGİLİ, Adem, “6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katma Değer Vergisi Artırımı”, *VDD*, S. 356, Nisan 2011.
- BOY, Kadir, “Vergi Barışının Ardından”, *VDD*, S. 262, 2003.
- BOZKURT, Cevdet, “Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi”, *MÇD*, S. 108, Kasım - Aralık 2011.
- BUDAK, Yılmaz, “Kısmi Vergi Affı”, *VDD*, S. 330, 2009.
- BULUT, Mustafa/ÇALIŞKAN, Seda /BULUT, Ayça, “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, *VDD*, S. 327, 2008.
- BUYRUK, A. Özkan, “6111 Sayılı Kanun’a Göre Gelir Vergisi’nde Matrah ve Vergi Artırımı”, *VDD*, S. 356, Nisan 2011.
- BÜLBÜL, Duran, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri – I”, *YD*, S. 131, Kasım 2003.
- CANTÜRK, İsmet, “Vergi Cezalarının Affı”, *DD*, S. 59, 1971.
- COŞKUN, Ayşegül Atay, *4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu’nun Amacına Ulaşma Düzeyini Tespite Yönelik Bir İnceleme: Hatay Vergi Mahkemesi Örneği*, (Danışman: Doç. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ), MKÜSBE, YLT, 2006.
- ÇAĞAN, Nami, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, *AÜHFD*, C. 29, 1972.

- ÇAĞLAR DOĞAN, Duygu, *Ceza Hukukunda Af*, (Danışman: Prof. Dr. Muharrem ÖZEN), ANÜSBE, YLT, 2012.
- ÇELİK, Celal, “Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir”, *VDD*, S. 256, 2002.
- ÇELİKKAYA, Ali, *Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler*, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (E.T, 15.09.2012).
- ÇETİN, Güneş, *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Danışman: Prof. Dr. Kemal ÇELEBİ), CBÜSBE, YLT, 2005.
- ÇETİN, Hasan, *İkinci Dünya Savaşı Sürecinde Türkiye’nin Sosyo - Ekonomik Durumu (1939 – 1945)*,(Danışman: Doç. Dr. Saime YÜCEER), UÜSBE, YLT, 2007.
- ÇETİN, İlhan, “6111 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah Artırımında Bulunan Mükelleflerde Geçmiş Yıl Zararının Mahsubu”, *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011.
- ÇOLAK, Mustafa, “Gayrimenkul Sermaye İratları İçin Matrah Artırımı ve Sonuçları ve Üzerine Bir Değerlendirme”, *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011.
- ÇOT, Yusuf, “400 Nolu Tahsilat Genel Tebliğinin 6183 Sayılı Kanun ve Anayasanın 73’üncü Maddesi Karşısındaki Durumu”, *VSD*, S. 110, 1997.
- DALLI, Atilla, *4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Özlem ÖZKIVRAK), TÜSBE, YLT, 2006.
- DARICI, Haldun, “6111 Sayılı Yasayla İlgili Değerlendirmeler – II”, *YD*, S.223, Temmuz 2011.
- DEĞER, Nuri, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun’a Göre Başvuru ve Ödeme Süreleri”, *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011.
- DEMİRBAŞ, Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Yeni Türk Ceza Kanunu’na Göre Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Ankara 2006.

- DEMİRLEK, Kadir, “400 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği Çerçevesinde Tecil ve Taksitlendirme Müessesinin Özel Bir Uygulaması”, *VSD*, S. 109, 1997.
- DOĞAN, Zeki/BESEN, Ramazan “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”, *MVVUD*, C.1, S. 1, 2008.
- DOĞAN, Hayrullah, Torba Yasada Matrah/Vergi Artırımına İlişkin Kapsamlı Rehber, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hayrullah/003/> (E.T, 27.04.2013).
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin, *Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinde Kargaşa*, www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../08-A.BUMİN%20DOGRUSOZ18.doc (E.T, 01.10.2012).
- http://dosyalar.hurriyet.com.tr/af_veto/tarihce.htm (E.T, 26.09.2012).
- DÖNER, Ayhan, “Cezai ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM’nin Af Yetkisi”, *EÜHFD*, C. XII, S. 3 – 4, 2008.
- DÖNMEZ, Recai, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, AÜSBE, DT, 1990.
- DUMAN, Zeynep, “Gelir Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 47 İnci Madde İle Getirilen Düzenlemeler”, *VSD*, Yıl 1998, S. 120.
- DURSUN, Hasan, “Af Kavramına Genel Bir Bakış”, *TBBD*, S.85, 2009, s. 373- 402.
- <http://www.dunyabulteni.net/?aType=haberYazdir&ArticleID=151385&tip=haber> (E.T, 26.09.2012).
- DÜLGER, İsmail, Yeniden Yapılandırma (6111) Ve Varlık Barışı (5811) Yasalarının Mükellef Lehine Devam Eden Uygulamaları, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ismail/031/>(E.T, 22.04.2013).
- <http://www.dunya.com/aftan-iki-dakika-kala-yararlandi-123614h.htm> (07.05.2013).
- EDİZDOĞAN, Nihat/GÜMÜŞ, Erhan, “Türkiye’de Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *MD*, S. 164, Ocak - Haziran 2013.
- EKER, Cemali, *Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri*, (Danışman: Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN), UÜSBE, YLT, 2006.

- ER, Selami, “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti Ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, *EOÜSBD*, C. 1, S.2, 2010.
- ERCAN, İbrahim, “6111 Sayılı Kanun Yayımlandığında Nezdinde Vergi İncelemesine Başlanmış ve Henüz Tamamlanmamış Mükelleflere Sağlanan İmkânlar”, *MÇD*, Mayıs - Haziran 2011.
- ERCAN, İbrahim , “5811 Sayılı Kanun’dan Yararlanmak İçin Başvurmuş Ancak Yükümlülüklerini Yerine Getirememiş Mükelleflere 6111 Sayılı Kanunla Sağlanan İmkânlar”, *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011.
- ERDAL, Dicle, *Sosyo-Psikolojik Yönden Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri*, (Danışman: Doç. Dr. Mustafa MİYNAT), CBÜSBE, YLT, 2011.
- ERDEM, Tahir, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi İncelemesi*, Ankara 2011.
- ERDEM, Tahir, “6111 Sayılı Kanunun Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *VSD*, S. 271, Nisan 2011.
- ERGİN ERCAN, Hümeysra, “6111 Sayılı Yasa İle Getirilen Yenilikler Nelerdir?”, *MİD*, Yıl 21, S. 199, Mart 2011.
- EROĞLU, Onur, “Bir Vergi Affı Uygulaması: 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Vergi Cezalarında İndirim”, *LMHD*, Yıl 7, S. 78.
- ERTAŞ, Fatih Coşkun, “6111 Sayılı Kanun Kapsamında Stok Beyanına İlişkin Düzenlemeler ve Muhasebe Uygulamaları”, *YD*, Yıl 19, S.221, Mayıs 2011.
- ESEN, Ahmet, “611 Sayılı Vergi Barışı Kanununa İlişkin Açıklamalar” , *MPD*, Yıl 32, S. 733, 15 Mart 2011.
- FAHRAN, Ferhat, “Yargılama Aşamasındaki İhtilafı Tarhiyatların, Vergi Barışı Kanunu’ndan Yararlanması Durumunda, Ödenecek Vergi Aslı ve Fer’ileri İçin Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları”, *YD*, Yıl 19, S. 226, Ekim 2011.
- GEDİZ ORAL, Burcu /SAYIN, Ferhan, “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eş Bütünleşme Analizi”, *İÜİFMAMK*, S. 52, Yıl 2009.

- GEDİZ ORAL, Burcu, “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi” *SDÜİVİFD*, Yıl 2011, C. 16, S. 13.
- GENCEL, Ufuk/KURU, Elif, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, *YBD*, C. 10, S. 28, 2012.
- GEREK, Şahnaz /AYDIN, Ali Rıza, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2010.
- GINALI, Ayşe, “6111 Sayılı Kanuna Göre Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Alacakların Ödenmesi İçin Tanınan Haklar”, *MPD*, Yıl 32, S. 733, 15 Mart 2011.
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALİYET_RA_PORU.pdf (E.T, 07.05.2013).
- GÖKMEN, Selahattin /KARTALOĞLU, Emre, *6111 Sayılı Kanun Kapsamında Alacak Yapılandırması & Matrah Artımı & Stok Beyanı Tablolar – Açıklamalar – Örnekler*, İstanbul 2011.
- GÖKMEN, Selahattin, “6111 Sayılı Kanun’la Vergi Mevzuatında Yapılan Diğer Değişiklikler”, *VSD*, S. 271, Nisan 2011.
- GÜLÇİÇEK, Bayram, “6111 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler Işığında Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu”, *VRD*, S. 139, Nisan 2011.
- GÜNDÜZ, Fatih, “Torba Kanununda Kesinleşmiş Kamu Borçlarına İlişkin Ödeme Kolaylığı”, *LYMD*, S. 88, Nisan 2011.
- GÜNDÜZ, Fatih, “Af Kanununda Dava Safhasında Bulunan Ve İnceleme, Tarhiyat Aşamasındaki Alacaklara İlişkin Düzenlemeler”, *MÇD*, S. 105, Mayıs - Haziran 2011.
- GÜNDÜZ, Fatih, “5811 Sayılı Yasa Artık Tam Bir Af Yasası”, *MPD*, Yıl 30, S. 694, 1 Ağustos 2009.
- GÜMÜŞKAYA, Hayrettin, “Kara Para Kavramı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi”, *VSD*, S.115, 1998.

- GÜNGÖR, Kamil , “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, *VDD*, S. 255.
- HAKERİ, Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 7. Baskı, Ankara 2008.
- HEREK, Hatice, *Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK), SDÜSBE, YLT, 2011.
- İBA, Şeref, “Ülkemizde “Torba Kanun” Ve “Temel Kanun” Uygulamaları”, *ANBD*, Yıl 69, S. 2011/1.
- İLERİ, Yusuf, “Varlık Barışı Dışında Tutulan Vergi İncelemelerinin Anayasa Hükümleri ve Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Değerlendirilmesi I”, *YD*, Yıl 18, S. 205, Ocak 2010.
- İNELLİ, Ender, “Dava Aşamasındaki Vergi Tarhiyatlarının 6111 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu”, *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011.
- İLHAN, Gökalp, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, *UHSBe-D*, S. 12, 2007.
- <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/vergibarisi/verbagerekce.htm> (E.T, 08.10.2012).
- http://www.ivdb.gov.tr/pratik/6111_soru_cevap_yeni.pdf (E.T, 30.04.2013).
- KALKAN, Rafet,/KİRDAY, Hilmi, 6111 Sayılı Yasa Kapsamında Kdv Artırımında Bulunmak İsteyen Mükellefleri Bekleyen Süpriz, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/rafethilmi/001/> (E.T, 27.04.2013).
- KARACA, Kazım, “6111 Sayılı Kanun’a Göre Yapılan Matrah Artırımının KDV iadesindeki Özel Esaslar Yönünden Değerlendirilmesi”, *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011.
- KARAOSMANOĞLU, Hande, *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Danışman: Prof. Dr. Turgay BERKSOY), MÜSBE, YLT, 2009.

- KARATAY, Özcan, *Kayıt Dışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri ve Toplumsal Maliyeti*, (Danışman: Doç. Dr. Necmettin ÖZERKMEN), CÜSBE, YLT, 2009.
- KARATAY, Özcan/KARATAY, Aliye Türkiye’de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği, EKB, C. 3, No 2, 2011, s. 185.
- KARGI, Veli, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi”, *ZKÜSBED*, C. 17, S. 13, 2011.
- KARGI, Veli/YÜKSEL, Cihan, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, *İÜİFMAK*, 54. Seri, Yıl 2010.
- KARTAL, Zihni “İncelemeye Giriş Çekmek”, *MÇD*, S. 102, Kasım - Aralık 2010.
- KELEŞ, Yusuf, “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?” , *VDD*, Mayıs 2002, S. 249.
- KEYMAN, Selâhattin, “Türk Hukukunda Af”, *AÜY* No: 199, 1965.
- KILDİŞ, Yusuf, “Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun’da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi”, *YD*, Yıl 19, S. 222, Haziran 2011.
- KILIÇDAROĞLU, Kemal, “Sorgulanmayan Vergi Afları”, *VDD*, S. 286, 2005.
- KOÇ, Mehmet, *Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet Bumin Doğrusöz), MÜSBE, DT, 2010.
- KOÇAK, Halis , “Vergi Barışları Tarihi I”, *YD*, Yıl 19, S. 217, Ocak 2011.
- KONAK, Ahmet Cihat, *Türkiye’de Vergilemenin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, (Danışman: Prof. Dr. Aytaç EKER), SÜSBE, YLT, 2009.
- KORKUSUZ, Mehmet, “Vergi Barışı Üzerine”, *YD*, S. 123, 2003.
- KUTAY, İlhan, “1803 Sayılı Af Yasasının Mali Hükümleri”, *ANBD*, Yıl 1974, S. 4, s. 668.
- KUZU, Burhan, “Af Müessesesi ve Düşünceleri Açıklama Özgürlüğü”, *AYD*, Yıl 2001, C.18. s. 254 - 296.

- MAT, Hidayet, “Torbadan Çıkan Gayri Menkuller”, *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011.
- MERCAN, Sercan, *Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*, (Danışman: Prof. Dr. Ayşegül MUTLU), MÜSBE, YLT, 2006.
- MERCAN, Eray/DÜNDAR, Mustafa, Emlak Vergisi Kanunda Yapılan Değişiklikler ve 2002 Yılı Emlak Vergisi Uygulaması, *VSD*, Yıl 2002, S. 164.
<http://www.milliyet.com.tr/2004/07/04> (E.T, 09.09.2012).
- <http://www.milliyet.com.tr/Ekonomi/SonDakika.aspx?aType=SonDakika&ArticleID=1181616> (E.T, 22.02.213).
- <http://www.muhasabenet.net> (E.T, 08.09.2012).
- MUTLUER, Kâmil /HEPER, Fethi/DÖNMEZ, Recai/ ÜYÜMEZ, Mustafa Erkan, *Vergi Hukuku*, Eskişehir, 2010.
- MÜDERRİSOĞLU, Okan, Af Arsızlık Sınırlarında, <http://arsiv.sabah.com.tr/1997/02/24/e01.html> (E.T, 15.03.2012).
- NAİR, Vedat, 6111 Sayılı Kanundan Yararlanan Ve Şartları İhlal Eden Mükellefler 31.10.2012 Tarihine Dikkat, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/vedatnair/008/> (E.T, 05.05.2013).
- ORGAN, İbrahim/BOZDOĞAN, Doğan, “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, *VDD*, S. 367, 2012.
- OZANSOY, Ahmet, Doğan Alantar, Hasan Halil Gönül, “Vergi Barışı mı? Vergi Karmaşası mı?-I”, *YD*, S. 123, 2003.
- OZANSOY, Ahmet , “6111 Sayılı Kanun’a Göre Matrah Artırımı”, *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011.
- ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişikler İşlenmiş 15. Bası, Ankara 2008.

- ÖNGEN, Korkut, Belediye Borçlarının Terkin ve Tahkimi Hakkındaki 691 Sayılı Kanunun Sağladığı Faydalar, http://www.emo.org.tr/ekler/f100b7b36092fb9_ek.pdf?dergi=15 (E.T, 27.09.2012).
- ÖZ, Ersan/BUYRUKOĞLU, Selçuk, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, *VSD*, S. 272, 2011.
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, “Ayşegül Atay Coşkun, Vergi Affı Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı mı? 4811 Sayılı VBK Bir İnceleme Hatay Örneği”, *MVFD*, Yıl Ocak 2008, S. 37.
- ÖZEK, Çetin, “Umumi Af”, *İÜHFİM*, C.XXIV, No:1- 4, 1959.
- ÖZDEN, Tevfik Murat, “Mali Af Uygulama Sonuçlarında Etkinliği Belirleyen Kriterler ve Alınabilecek Önlemler”, *GÜESEFD*, C. 2, S. 2, 1994.
- ÖZTÜRK, Halil Cem, “Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanundaki Bazı Eksiklikleri”, *LMHD*, Yıl 7, S. 78.
- PALAMUT, Mehmet E, “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa”, *BVEYD*, S. 4/5, 1992.
- <http://patronlar.patronlardunyasi.com/yhaber.asp?haberid=105646> (E.T, 07.05.2013).
- http://portal.yontemymm.com.tr/DocLib/200310_Vergi_Barisi_Kanunu_Onaylandi.pdf (E.T, 08.10.2012).
- <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2011/06/02/58-milyar-lira-yapilandirildi> (E.T, 06.02.2013)
- SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, İstanbul 2009.
- SABAN, Nihal, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, *AYD*, C.18, 2001.
- SARAÇOZ, M. Mert , “Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Amme Alacaklarının 6111 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu”, *VDD*, S. 356, Nisan 2011.

- SAVAŞAN, Fatih/ALTUNDEMİR, Mehmet Emin/ULUPINAR, Aziz, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *MD*, S. 162, Ocak - Haziran 2012.
- SAYAR, Fikret, “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, *VDD*, S. 73, 1987.
- SAYDAM, İbrahim, *Bu Bir Af Değil, Vergi İdareleri İle Vatandaşın Arasındaki Buzları Eritecek Yeniden Yapılandırma Yasası*,
<http://www.bursaekonomi.com.tr/default.asp?page=newsopen.asp&opennews=1962&qmshow=278> (E.T, 08.01.2013).
- SEVİĞ, Veysi, “Matrah ve Vergi Artırımı”, *YD*, Yıl 19, S.217, Ocak 2011.
<http://www.sgk.com.tr/544-Haber1-yapilandirma-ile-prim-borcunu-kapatan-67-bin-kisi-emekli-oldu.html> (E.T, 07.05.2013).
- SÖZÜER, 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”, *AYD*, C.18, Yıl 2001, s. 219-252.
- ŞAAN, Ayşe, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI), TUSBE, YLT, 2008.
- ŞAHİN, Tayfun, “6111 Sayılı Kanun’a Göre Matrah Artırımı, İncelemelerin Bitirilmesi ve Hesaplanan Vergilerin Mahsubunda Tereddüt Doğuran Konular”, *YD*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011.
- SEKDUR, Mahmut, *Bir Vergi Affının Ardından*, <http://www.esashukuk.org/Makale.aspx> (05.09.2012).
- ŞENLİK, Kenan, *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Yusuf KİLDİŞ), DEÜSBE, YLT, 2008.
- ŞENYURT, İdris, “Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları”, *VDD*, S. 319.

- TAN, Mustafa/AYDOĞMUŞ, Mahmut, *Vergi Ve Diğer Mali Borçların Yeniden Yapılandırılması*, Bursa 2011, s. 57.
- TAŞ, Bülent, Devletın Tahsil Edemediği Vergi Alacağı 50 Milyara Dayandı, <http://vergialgi.net/arastirmalar/devletin-tahsil-edemedigi-vergi-alacagi-50-milyara-dayandi/> (E.T, 14.02.2013).
- TAŞCI, Kenan, *Türkiye ve AB Ülkelerinde Vergi Denetim Uygulamalarının EkonomikEtkileri ve Değerlendirilmesi*, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/9.pdf> (E.T, 14.09.2012).
- TAŞKIN, Yasemin, *Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması*, (Danışman: Prof. Dr. S. Ateş OKTAR), İÜSBE, YLT.
- TEKE, Mustafa, “6111 Sayılı Yasa’ya Göre, İşletmede Mevcut Kayıtlarda Yer Almayan, Kayıtlarda Yer Alan İşletmede Olmayan Emtia, Demirbaş ve Kasa Mevcudu ve Ortaklar Cari Hesapları İçin Bu Kanun Gereğince Yapılacak Muhasebe Kayıtları”, *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011.
- TEKİN, Veysel, “6111 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir (Stopaj) ve Kurumlar (Stopaj) Vergisinde Artırım”, *VDD*, S. 356, Nisan 2011.
- TEMİZYÜREK, Onur, “6111 Sayılı Kanun Uyarınca Kurumlar Vergisi Matrah ve Vergi Artırımı”, *VDD*, S. 356, Nisan 2011.
- TEZCAN, Keramettin, *Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, www.muhasabenet.net/makale_doc (15.09.2012).
- TOKAT, Yakup, “Yeniden Yapılandırma Kanunu’na Genel Bakış”, *YD*, Yıl 19, S. 220, Nisan 2011.
- TUĞLU, Ali, “6111 Sayılı Kanuna Göre Pişmanlıkla ya da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar”, *VDD*, S. 356, Nisan 2011.
- TUNCER, Selahattin, “Torba Yasa Tasarısında İnceleme ve Tarhiyat Aşamasındaki İşlemlerle İlgili Düzenlemeler”, *YD*, Yıl 19, S. 217, Ocak 2011.
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü, Af Maddesi, www.tdk.gov.tr (28.07.2012).

- Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Hakkında Rapor, *Vergi Denetmenleri Derneği*, Ankara 2002.
- UÇAK, Hakan, “6111 Sayılı Kanun Kapsamında Gümrük Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması”, *LYMD*, S. 88, Nisan 2011.
- [http://www.udybelgesi.com/vergi hukuku vergi suç ve cezalari.asp](http://www.udybelgesi.com/vergi_hukuku_vergi_suç_ve_cezalari.asp) (E.T, 08.09.2012).
- UNAKITAN, Kemal, “Vergi Barışı ve Kayıt Dışı Ekonomi”, *YD*, Yıl 11, S.126, Haziran 2003.
- UYGUN, Recep, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *VDD*, S. 369, Mayıs 2012.
- UYSAL, Ahmet Sami, 2801 Sayılı Yasa İle İlgili Geçmiş Yıl Zararları Ve GVK 94/8. Madde, <http://www.vergidunyasi.com.tr/inc.php?p=makalelerim> (E.T, 16.01.2013).
- ÜLGEN, Soner, Vergi İnceleme Aşamasında Olan Mükelleflerin Vergi Barış Kanunu Karşısındaki Durumu, *VDD*, S. 356, Nisan 2011.
- ÜSTÜNOL, Salih, “Vergi Borçlarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler”, *LYMD*, S. 88, Nisan 2011.
- YALÇIN, Hasan/BAŞER, Arif, “Türkiye’de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkisi”, *VDD*, S. 173, 1996.
- YALTI, Billur, “Vergi Afları: Devlet (Siyaseten), Bilim (Hukuku)”, *Hatıralar, VSD*, S. 272, Mayıs 2011.
- YARAŞIR, Sevinç, “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *VDD*, S. 379, Mart 2013.
- YAŞAR ÇİL, Gözde, *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*, (Danışman: Doç. Dr. Selçuk İPEK), ÇOMÜSBE, YLT, 2012.
- YAYLA, İlyas Emre, “Kesinleşmiş Kamu Alacaklarının 6111 Sayılı Kanuna Göre Yeniden Yapılandırılması”, *VDD*, S. 56, Nisan 2011.

- YAZAR, Feyyaz, “6111 Sayılı Kanunla 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Olanlara Getirilen Yeni İmkânlar”, *VDD*, S. 355, Mart 2011.
- YEŞİLYURT, Hasan, “6111 Sayılı Kanunun Nasıl Yorumlanmalı?”, *YD*, Yıl 19, S. 222, Haziran 2011.
- YETKİNER, Erkan, “Yeni Bir Vergi Affı: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”, *VDD*, S. 330, 2009.
- YILDIZ, Murat, “414 No’lu Tahsilat Genel Tebliği Çerçevesinde Borçlu Mükelleflere Tanınan Ödeme Kolaylığına İlişkin Esaslar”, *VSD*, S. 150, 2001.
- YILDIZ, A. Murat, Soru ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af, http://see.tesmer.org.tr/dersler/torba_yasa_2011/_dosyalar/torba_yasa_2011-metin.pdf (E.T, 28.04.2013).
- YUMUŞAK, İbrahim, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *VDD*, S.188, 1997.
- YÜKSEL, Akif, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyat Suçu*, (Danışman: Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ), UÜSBE, YLT, 2005.

İNTERNET KAYNAKLARI

- <http://www.anayasa.gov.tr>
<http://www.ankarabarusu.org.tr>
<http://auhf.ankara.edu.tr/auhfd/>
<http://www.barobirlik.org.tr>
<http://www.basbakanlik.gov.tr>
<http://www.belgeler.com>
<http://www.gib.gov.tr>
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr>
<http://journals.istanbul.edu.tr>
<http://www.maliye.gov.tr>
<http://www.mazarsdenge.com.tr>
<http://www.resmigazete.gov.tr>
<http://www.tbmm.gov.tr>
<http://www.vergidunyasi.com.tr>
<https://www.yok.gov.tr>