

T.C.  
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
HUKUK ANABİLİM DALI  
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**VERGİ AHLAKI VE VERGİ UYUMU AÇISINDAN  
YAPILANDIRMA KANUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ  
(2011-2018)**

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan:

**Manolya Aslıhan KARALAR**

İSTANBUL, 2019

T.C.  
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
HUKUK ANABİLİM DALI  
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**VERGİ AHLAKI VE VERGİ UYUMU AÇISINDAN  
YAPILANDIRMA KANUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ  
(2011-2018)**

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan:

**Manolya Ashhan KARALAR**

Öğrenci No:

140000012

Danışman:

**Dr. Öğr. Üyesi Mehmet BAĞCI**

İSTANBUL, 2019

## YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu Açısından Yapılandırma Kanunlarının Değerlendirilmesi (2011-2018)” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldığı her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

24./05/2019

  
İmza

**Manolya Ashhan Karalar**

T.C.  
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ  
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

24.10.2019

Enstitümüz **Hukuk** Anabilim Dalı **Kamu Hukuku** Programı yüksek lisans öğrencilerinden **14000012** numaralı **Manolya Aslıhan KARALAR**'ın "**Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği**"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "**Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu Açısından Yapılandırma Kanunlarının Değerlendirilmesi (2011-2018)**" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 28/05/2019 tarih ve 2019/22 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince (60) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında **oyçokluğu/oybirliği** ile **Kabul/Red veya Düzeltme** kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

**DANIŞMAN**

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet BAĞCI  
(Beykent Üniversitesi)

**ÜYE**

Prof. Dr. İlhami SÖYLER  
(Beykent Üniversitesi)

**ÜYE**

Dr. Öğr. Üyesi Özlem ARMAĞAN  
(Özyeğin Üniversitesi)

**Adı ve Soyadı** : Manolya Aslıhan Karalar  
**Danışmanı** : Dr. Öğr. Üyesi Mehmet BAĞCI  
**Türü ve Tarihi** : Yüksek Lisans, 2019  
**Alanı** : Kamu Hukuku  
**Anahtar Kelimeler** : Vergi, Vergi Affı, Vergilemede Adalet

## ÖZ

### VERGİ AHLAKI VE VERGİ UYUMU AÇISINDAN YAPILANDIRMA KANUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ (2011-2018)

Günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler mali programlarının bir parçası olarak mali ve politik nedenlerle vergi aflarına sıkça başvurmaktadırlar. Vergi aflarının, vergi gelirlerini kısa sürede arttırarak hazineye gelir sağlaması, mükelleflere yeni bir başlangıç yapma imkanı tanınmasının yanı sıra idarenin ve yargının iş yükünü hafifletmesi gibi faydaları olmasına rağmen, sık sık başvuru alan vergi afları vergilemede adalet ilkesi üzerinde telafisi zor tahribatlara yol açarak vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren dürüst mükelleflerin vergiye uyumunu ve adalet duygusunu olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle hükümetlerin vergi affı uygulamasına mali programlarının bir parçası gibi başvurmak yerine, vergi sisteminin genel kabul görmüş vergilendirme ilkelerine ve çağdaş hukuk normlarına uygun, vergisel kayıt dışılığın önüne geçecek şekilde, kolay anlaşılır ve en önemlisi adaletli bir şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

**Name and Surname** : Manolya Aslihan Karalar  
**Supervisor** : Assist. Prof. Dr. Mehmet BAĞCI  
**Degree and date** : Master, 2019  
**Major** : Public Law  
**Key Words** : Tax, Tax Amnesty, Justice In Taxation

## **ABSTRACT**

### **EVALUATION OF THE INSTALLMENT PAYMENT LAWS FROM THE POINT OF THE ETHICS AND COMPLIANCE OF THE TAX (2011-2018)**

Today, developed and developing countries, as part of their financial programs, frequently apply tax amnesties for financial and political reasons. Although the tax amnesty benefits such as increasing tax revenues in a short time to the treasury, allowing taxpayers to make a newstart, as well as easing the workload of the administration and the judiciary, the frequently applied tax amnesties cause irreparable damages on the principle of fairness in taxation and affect adversely the tax compliance and the sense of justice of the tax payers who carry out their tax obligations timely. Therefore, instead of resorting to tax amnesty practices as part of their fiscal programs, the tax system needs to be re-arranged in a clear and easy to understand and, most importantly, fairway, in line with the generally accepted principles of taxation and contemporary legal norms, preventing tax informality.

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLOLAR LİSTESİ.....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vii
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE VERGİ AFFI

I. VERGİ KAVRAMI.....	3
II. VERGİLENDİRME İLKELERİ.....	5
A. Vergilemede Genelilik İlkesi.....	7
B. Vergilemede Adalet İlkesi.....	7
C. Vergilemede Belirlilik İlkesi.....	7
D. Vergilemede Uygunluk İlkesi.....	8
E. Vergilemede Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi.....	9
F. Vergilemede Kanunilik İlkesi.....	10
G. Vergilemede Açıklık.....	11
H. Vergilemede Verimlilik İlkesi.....	12
I. Diğer Vergileme İlkeleri.....	12
III. MÜKELLEF.....	13
IV. VERGİ KAPASİTESİ.....	15

V. VERGİ AHLAKI.....	17
VI. VERGİ UYUMU.....	20
VII. VERGİ AFFI.....	22

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **YAPILANDIRMA KANUNLARI (2011- 2018 YILLARI ARASINDA)**

I. YAPILANDIRMA KANUNLARI .....	25
II.2011-2018 YILLARI ARASINDA ÇIKARILAN YAPILANDIRMA KANUNLARI .....	26
A. 6111 Sayılı Yapılandırma Kanunu .....	26
B. 6552 Sayılı Yapılandırma Kanunu.....	33
C. 6736 Sayılı Yapılandırma Kanunu.....	37
D. 7020 Sayılı Yapılandırma Kanunu .....	41
E. 7143 Sayılı Yapılandırma Kanunu.....	45
III. YAPILANDIRMA KANUNLARI İLE İLGİLİ YARGI KARARLARI.....	53

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **YAPILANDIRMA KANUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE DİĞER ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMASI**

I. VERGİ AFFI VE MALİ AF KAVRAMLARI .....	59
II. HUKUK SİSTEMİMİZDE AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	59
III. AF ÇIKARMA YETKİSİ, VERGİ AFFININ KAPSAM VE ÖZELLİKLERİ ...	60
IV.TÜRKİYE’ DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	61
V. GENEL OLARAK VERGİ AFLARININ OLUMLU ETKİLERİ.....	64
VI. GENEL OLARAK VERGİ AFLARININ OLUMSUZ ETKİLERİ .....	65
VII. VERGİ AFLARININ BAŞVURMA NEDENLERİ.....	66
A. Ekonomik ve Mali Nedenler.....	66
B. Siyasi Nedenler .....	66



C. İdari ve Teknik Nedenler .....	67
D. Psikolojik Nedenler .....	67
VIII. VERGİ AFFININ VERGİYİ SONLANDIRAN BENZER KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI .....	68
A. Zamanaşımı ve Vergi Affi .....	68
B. Terkin ve Vergi Affi .....	70
C. Mahsup ve Vergi Affi .....	71
D. Uzlaşma ve Vergi Affi.....	72
E. Cezalarda İndirim ve Vergi Affi .....	72
IX. TÜRKİYE' DE VERGİ AFLARININ ETKİLERİ.....	73
A. Vergi Gelirlerine Etkisi.....	73
B. Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi .....	74
C. Vergi Ahlakına Etkisi .....	75
D. Vergi Uyumuna Etkisi .....	76
X. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE VERGİ AFFI UYGULAMASI .....	78
A. Varlık Barışı Uygulaması .....	81
B. New York Eyaleti Vergi Affi Uygulamaları.....	81
XI. AVRUPA VE DİĞER ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI .....	82
<b>SONUÇ .....</b>	<b>86</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>88</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>95</b>

## TABLÖLAR LİSTESİ

**Sayfa No.**

<b>Tablo 1.</b> Cumhuriyet'ten Günümüze Türkiye'de Vergi Afları (1924-2018) .....	63
---	----

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1. Laffer Eğrisi .....	16

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>DSİ</b>	: Devlet Su İşleri
<b>FİSKOBİRLİK</b>	: Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hasıla
<b>IRS</b>	: Internal Revenue Service
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşekkülü
<b>KKDF</b>	: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
<b>KOSGEB</b>	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
<b>MTV</b>	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>NY</b>	: New York
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü
<b>ORKÖY</b>	: Orman ve Köy İlişkileri Daire Başkanlığı
<b>RTÜK</b>	: Radyo ve Televizyon Kurulu
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>TEDAŞ</b>	: Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi
<b>TEFE</b>	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
<b>TESK</b>	: Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>TMO</b>	: Toprak Mahsülleri Ofisi
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TOBB</b>	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

<b>TPC</b>	: Trafik Para Cezası
<b>TRT</b>	: Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu
<b>TÜFE</b>	: Tüketici Fiyat Endeksi
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>ÜFE</b>	: Üretici Fiyat Endeksi
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YİKOB</b>	: Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı
<b>Yİ-ÜFE</b>	: Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi
<b>YURT-KUR</b>	: Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu

## GİRİŞ

Kamu harcamalarının yapılabilmesi için devletin çeşitli gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Bunlar; vergi, resim, harç, şerefiye, vergi benzeri gelirler (parafiskal gelirler), mamelek gelirleri (patrimuan gelirler), para basma, para ve vergi cezaları, bağış, yardımlar ve borçlanma olarak sayılabilir.

Günümüzde vergiyi, bütün kamu harcamalarını karşılamak üzere devletin karşılıksız olarak zorla aldığı mali değer olarak tanımlayabiliriz. Kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında en önemli gelir kaynağı vergilerdir.

Vergilerin uygulamaya konulması ve tahsil edilmesi aşamasında temel kabul görmüş vergilendirme ilkelerine uyulması çok önemlidir.

Vergi sistemleri ülkeler arasında farklılık göstermekle birlikte, adil, şeffaf, kolay anlaşılabilir ve etkin uygulanan bir vergi sistemi, vergi gelirlerinin düzenli olarak tahsil edilebilmesi açısından son derece önemlidir. Etkin bir vergi sisteminin varlığı için, vatandaş ve mükellef odaklı, kolaylaştırıcı, basitleştiren, vergi uygulamalarında adaleti sağlayan ve iktisadi faaliyetleri destekleyen bir yapının varlığı şarttır. Bir ülkede uygulanan vergi politikalarının toplum tarafından benimsenmesi vergi bilincinin yayılması mükelleflerin vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesini sağlar.

Günümüzde yaşanan iç ve dış kaynaklı ekonomik dalgalanmaların ve uygulanan vergi politikalarının mükellef üzerinde yaratmış olduğu ekonomik baskıyı hafifletmek, hazineye kısa vadede gelir sağlayabilmek, girişimcilerin yatırım kararlarını olumlu yönde etkileyebilmek amacıyla vergi afları çıkarılmaktadır.

Vergi afları azalan vergi gelirlerini kısa vadede tahsil etmenin yanı sıra, kayıt dışı varlıkların ekonomiye kazandırılmasını sağlamak ve tüm bunların yanı sıra mevcut ve muhtemel ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılmasına olanak tanıyarak mükellef ve devlet arasında ilişkilerin daha olumlu bir şekilde gelişmesine olanak tanımak amacıyla uygulamaya konulur.

Cumhuriyetin ilanından bu yana 38 kez farklı isimler altında vergi affı uygulamasına gidilmiş olup vergi afları, vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere yükümlülüklerini daha kolay bir şekilde yerine getirmeleri

amacıyla olanak tanınmasının yanı sıra, vergi idareleri ve vergi yargısı üzerindeki iş yükünün azaltılması açısından savunuluyor olsa bile, vergisini zamanında ödeyen kişi ve kurumların adalet kavramının zedelenmesine, vatandaşlarda sürekli vergi affı beklentisinin oluşmasına ve vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler lehine rekabet avantajı sağladığı gerekçesiyle eleştirilmektedir.

Tez çalışmamın birinci bölümünde, verginin tanımı, vergilendirme ilkeleri, vergi ile ilgili kavramlar ve vergi affına kısaca değinilmiş olup; İkinci bölümde 2011 ve 2018 yılları arasında uygulamaya konulmuş yapılandırma kanunlarının uygulama esaslarına, kapsam ve şartlarına ayrıntılı olarak değinilerek yapılandırma kanunları ile ilgili yargı kararları yorumlanmıştır. Üçüncü bölümde ise, yapılandırma kanunlarının hukuk sistemimizdeki yeri, genel olarak olumlu ve olumsuz etkileri, hangi sebeplerle uygulamaya konulduğu, vergiyi sonlandıran diğer uygulamalarla karşılaştırılması, vergi gelirlerine, vergi kaçakçılığı, vergi ahlakı ve vergi uyumuna etkileri anlatılmış olup; Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa ve diğer ülkelerde vergi affı uygulamalarının ne şekilde uygulandığı ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE VERGİ AFFI

#### I. VERGİ KAVRAMI

Vergi, devletlerin egemenlik gücünü esas alarak, kamu giderlerini karşılayabilmek amacıyla kişi ve kuruluşlardan cebren, karşılıksız şekilde ödeme gücü nispetinde kanun yoluyla alınan parasal yükümlülüklerdir. Kamu harcamaları finansmanında en önemli gelir kalemi vergilerdir<sup>1</sup>.

Verginin en temel tanımı; "hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri ifade eder" şeklindedir<sup>2</sup>.

1982 Anayasası'nda verginin kavramsal olarak tanımına yer verilmemiş olup, "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde

*"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir."*

Hükmü yer almıştır.

Tahsil edilmesi hedeflenen ile fiilen tahsil edilen verginin birbirine yakın olması ve vergi toplamak için katlanılan maliyet bedelinin göz önünde bulundurulması zorunludur. Bir vergi uygulaması, uygulamaya konmadan önce veya uygulama esnasında, maliyetleri an aza indirmek, verimi arttırmak için alınan önlemlere karşın, vergi verimli değil ise o verginin yapısını, oranı, dönemi, uygulanan mükellef türü gibi temel noktalarda değişiklik yaparak değerlendirmek gerekecektir. Mali yönetimin etkinliği yanında mükelleflerin yasalarla kendilerine

---

<sup>1</sup>mevzuat.gov.tr, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (Sayı: 17863), Resmi Gazete, (9. 11.1982).

<sup>2</sup>Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, ss. 122.



yüklenmiş olan ödevlerini istenilen zamanda tam ve doğru olarak yerine getirmeleri şarttır<sup>3</sup>.

Klasik maliyeciler, vergiyi kamu harcamalarının finansmanında bedelsiz ve cebri olarak istenen bir zorunluluk olarak tanımlamıştır. Modern maliyeciler ise verginin kamu giderlerini karşılamaya ek olarak devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale işlevini yerine getirmek amacıyla cebri ve bedelsiz olarak aldığı parasal yükümlülükler olarak ifade etmişlerdir. Çağdaş maliyecilerin yaptığı tanımdan da anlaşılacağı üzere devletin vergi toplama amacı yalnızca kamu harcamalarını finanse etmekle sınırlı olmayıp aynı zamanda ekonomik ve sosyal hayata müdahale amacı ile de vergi alabilmektedir<sup>4</sup>. Devlet ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek, ekonomik istikrarı sağlamak ve toplumdaki gelir ve servet adaletini sağlamak amacıyla vergiyi kullanabilmelidir.

Devletin, ekonomik olarak istikrarsızlık yaşadığı dönemlerde vergilendirme hükümlerinde, oranlarında ve uygulamalarında gerekli düzenlemeler yaparak mali politikalar uygulaması mümkündür. Bu uygulamaların ekonomik veriler üzerinde etkin sonuçlar doğurabilmesi ve ülkenin arzu edilen refah seviyesine ulaşabilmesi ancak vergilendirme ilkelerinin doğru ve bilinçli bir şekilde uygulanması ile mümkündür.

Günümüzde verginin amaçları; genellikle fiskal ve ekstra fiskal diye ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan fiskal ya da mali amaçlar vergilerin tarihsel gelişiminde en başından beri çok büyük rol oynamıştır. Devletin klasik diye tabir ettiğimiz, diplomasi, güvenlik, adalet, savunma, ulaşım gibi kamu hizmetlerini sunabilmesi için finansal ihtiyacının büyük bir bölümünü vergilerle sağlamaktadır.

Vergilemenin klasik amacı; bütçe denkliliğinin sağlanması yani kamu giderlerinin finansmanını karşılayacak kadar gelir sağlamaktır. Klasik maliyeciler

---

<sup>3</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 122.

<sup>4</sup> Ömer Akkara, *Yükseköğretim Öğrencilerinin Vergiye Yönelik Algılarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Örneği*, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, 2016, ss. 28.

uygulamaya konulan bir vergi kanununun kişilerin tercih ve davranışlarını değiştirmemeyi, refah dağılımında herhangi bir değişiklik olmamasını savunur<sup>5</sup>.

Modern maliyecilere göre ise verginin mali amacının yanında sosyal ve ekonomik hedefleri gerçekleştirme hedefi de en az mali amacı kadar önemlidir. Devlet hizmetleri nedeniyle doğan maliyetin gelir grupları arasında adaletli bir şekilde yüklenilmesi ve ekonomik kalkınma veya büyümenin gerçekleştirilmesi açısından son derece önemlidir. Maliye politikasının araçlarından birisi olan vergilerden olumlu sonuçlar alınabilmesi için, diğer kamu gelirleri, borç yönetimi ve para politikası ile uyumlu bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Unutulmamalıdır ki; Ekonomik ve sosyal olarak olumlu göstergelere ulaşmak ancak politika araçlarının etkin ve birbiriyle uyum içerisinde uygulanması ile mümkündür.

Devletin yapmak zorunda olduğu kamu harcamalarının zorunlu finansörleri durumunda bulunan vergi yükümlüleri, gelirlerinin belirli bir bölümünden mahrum kılındıkları için uygulanan vergi politikasına karşı tepki göstermektedirler. Ve bu politikalara karşı takındıkları tutum ve davranışlar; toplumsal, ekonomik, sosyal ve siyasal yapının da etkisiyle; vergiyi benimseme, uyum gösterme, vergiden kaçınma, vergi kaçırma veya vergiyi reddetme şeklinde ortaya çıkabilir<sup>6</sup>.

## II. VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergi sisteminin gelişmesinde kullanılan ve vergileme ilkeleri olarak tanımlanan bazı kıstaslar maliye ilmi üzerinde yapılan çalışmalara ilk zamanlardan beri etki etmiştir. Adam Smith, günümüzde hala geçerliliğini koruyan vergilendirme ilkeleri üzerine yoğun olarak çalışmıştır. Vergileme ilkeleri bir vergi uygulamasının gerek mevzuat gerekse uygulama esnasında başarılı olarak uygulanabilmesi için geliştirilmişlerdir. Toplum içerisinde hiçbir bilgisi olmayan insanların bile bir verginin uygulanışı ve başarısı ile ilgili yaptığı yargı ve değerlendirmelere bakıldığında farkında olmadan bu ilkelere söz edildiği görülür<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 124.

<sup>6</sup> Cuma Çataloluk, *Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 20, 2008, ss. 214.

<sup>7</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 204.

Vergilendirme ilkeleri, vergi sistemi içerisinde yer alan kişi ve kuruluşların etkin ve adaletli bir şekilde vergilendirilmesini sağlayan ilkeler bütünüdür<sup>8</sup>. Optimal vergi oranına ulaşmanın birinci şartı, toplumun zihniyeti, gereksinimleri, ekonomik ve sosyal düzeyi göz önünde bulundurularak bir vergi sistemi kurulması ve vergilendirme ilkelerinin tarafsız bir şekilde uygulanmasıdır. Bu bağlamda Maliye literatürü açısından Adam Smith' in vergilendirme ilkeleri büyük önem taşımaktadır.

Smith (2006)<sup>9</sup>'in vergilendirme ilkelerini şu şekilde sıralamaktadır;

1. Eşitlik (Adalet) İlkesi: Bireyler kendi gelirlerine orantılı şekilde kamu harcamalarına katılmalıdır. Smith'e göre bireyler, kamu hizmetlerinden yararlandıkları menfaate doğru orantılı olarak harcamalara katılmalıdırlar.

2. Kesinlik İlkesi: Verginin ödeme şeklinin, zamanının önceden belli ve kesin olmasını ve mükelleflerin keyfi uygulamaya maruz kalmamasını ifade etmektedir. Bu kapsamda, verginin ödeme zamanı, şekli, ödenecek miktarı gibi vergilendirme ödevleri mükellef için olduğu kadar diğer kişiler için de açık ve belli olmalıdır. Vergi mevzuatının kolay anlaşılır, açık ve sade bir dille yazılması gerekmektedir. Bu sayede farklı yorumlara neden olmayacak ve devlet için keyfi uygulamalara fırsat verilmeyecektir.

3. Uygunluk (Kolaylık) İlkesi: Vergi, mükellefe en az rahatsızlık verecek, mükellef için en uygun olacak zamanda olmalıdır. Bu ilkenin temeli devletin vergilemeden en yüksek hasılatı sağlamasıdır.

4. İktisadilik (Düşük Maliyet) İlkesi: Vergi toplama maliyetinin düşük olmasını ifade eder. Bu ilkeye göre, mükellefin ödediği vergi ile hazineye giren para miktarı mümkün olduğunca birbirine yakın rakamlar olmalıdır. Yani mükellefin ödediği verginin en az kayıpla hazineye girmesi sağlanmalıdır. Bu ilkenin gereği olarak, vergi tahsil ve tarh masraflarının olabildiğince az olması önemlidir<sup>10</sup>.

Genel olarak klasik iktisadın savunucusu Smith sonrasında, somut olan vergileme ilkeleri gelişmiş ve değişime uğramıştır. Vergilendirme ilkeleri sağlıklı bir vergi sisteminin kurulabilmesi ve işleyişinin sağlanabilmesi için en önemli araçlardandır. Vergileme ilkeleri, vergilemeden beklenen fonksiyonların

<sup>8</sup> Orhan Şener, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, ss. 203.

<sup>9</sup> Adam Smith, *Milletlerin Zenginliği*, (Çev. H. Derin), Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul, 2006, ss. 5.

<sup>10</sup>Smith, a.g.e., ss. 5.

gerçekleşmesinde ciddi bir yol gösterici konumundadır. Bu bağlamda ekonomik gelişmelere uygun olarak yeni vergilendirme ilkeleri ortaya çıkmıştır.

### **A. Vergilemede Genellik İlkesi**

Bu ilke, bir ülke sınırları içerisinde bulunan herkesin, toplam vergi yüküne katılmasını ifade etmektedir. Ayrım yapılmaksızın tüm toplum vergi ödemek zorundadır. Bu devletin sunduğu kamu hizmetinden hiçbir sınırlama bulunmaksızın toplumun yararlanıyor olmasının bir bedelidir. Bireysel anlamda vergi karşılıksızdır ve vergi devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği bir kamu geliridir. Verginin karşılıksız olması devletin topladığı vergilerle ve diğer kamu gelirleri dolayısıyla sadece bir bireye yönelik değil tüm topluma fayda sağlamasıdır. Devletin kamu harcamalarının finansmanına herkesin vergi ödeme gücüne göre katılması gerekmektedir. Bu zorunluluk ister ülke vatandaşı olsun ister olmasın herkes açısından geçerlidir<sup>11</sup>.

### **B. Vergilemede Adalet İlkesi**

Vergilemede adalet ilkesi, her bireyden ödeme gücüne göre vergi alınmasını ifade etmektedir. Adalet ilkesinin tavizsiz bir şekilde uygulanması bir devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi toplamasının dayandığı hukuki zemini oluşturur.

Genel ve eşit vergilendirme ilkesine göre vergilerde, bireyler arasında din, dil, ırk, siyasal düşünce ve cinsiyet ayrımı gözetilmemesi gerekmektedir. Genel ve eşit vergilendirme ilkesi, geniş anlamdaki kanun önünde eşitlik ilkesinin vergi hukukuna yansımaları olarak nitelendirilmektedir. Vergi kanunlarının genelliği, söz konusu kanunların sadece biçimsel kanuni değil, maddî kanun özelliğini de taşımasını ve bu nedenle yasama organı biçimsel anlamda kanun ile kimliği belli bireylere malî bir yükümlülük yükleyememektedir<sup>12</sup>.

### **C. Vergilemede Belirlilik İlkesi**

Belirlilik (kesinlik) ilkesi, verginin konusu, miktarı ve ödeme zamanının herkes tarafından önceden açık ve net bir biçimde belli olmasıdır. Mükelleflerin

---

<sup>11</sup> Akdoğan, a.g.e., ss. 206.

<sup>12</sup> Nami Çağan, *Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*, AÜHF Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 37, 1980, ss. 130.

vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmesi ve vergi bilincinin oluşması açısından son derece önemlidir. Vergilemede belirlilik ve açıklık ilkelerine uygun olarak vergi hukuku düzenlemeleri yapılmalı ve vergi kanunları hazırlanmalıdır. Vergilemede belirlilik ve açıklık ilkelerine göre, yükümlülerin ne kadar, ne zaman ve nasıl vergi ödeyecekleri hususunda önceden bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu nedenle belirsizlikleri ortadan kaldırmak, daha anlaşılır olmalarını sağlamak; keyfilikleri ve güvensizlikleri ortadan kaldırmak ve adaleti sağlamak gerekmektedir<sup>13</sup>. Bunun sağlanması ise, belirlilik; (aleyhe) düzenlemelerin geçmişe yürümemesi ve kıyas yasağı alt ilkelerinin benimsenmesine ve düzenleme-uygulama-yargılama evresinde söz konusu ilkelere uygun davranılmasına bağlıdır<sup>14</sup>.

Vergide belirlilik ilkesi, verginin mali işlevleri kadar sosyoekonomik işlevleri bakımından da son derece önemlidir. Ekonominin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi, ödenecek vergilerin dengeli olması çok önemlidir. Yeni kurulacak bir işe yönelik ödenmesi gereken vergi tutarının tam olarak bilinmemesi ya da yanlış bilinmesi durumunda en iyi koşullarda bile yatırım riskli olacak hata kişilerin yatırım kararını olumsuz yönde etkileyebilecektir. Bununla birlikte verginin fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için vergi mevzuatının belirli ve açık olması son derece önemlidir.

#### **D. Vergilemede Uygunluk İlkesi**

Vergi mükelleften ödeme gücüne en uygun zamanda alınması ve mükellef ve hazine bakımından da amaca uygunluk anlamını gelmektedir. Bu durum kolaylık olarak da nitelendirilmektedir. Mükelleflerin uygunluk ilkesi gereği, mükellefin verginin alınma maksadını kolayca anlaması ve verginin ödenmesi konusunda da ödeme gücünü dikkate alınarak vergi sistemi işleyişine uyum sağlamasını hedeflemektedir<sup>15</sup>.

Vergilemede Uygunluk İlkesinin hedefi; mükellefler arasında verginin tutar olarak dağılımı açısından değil, tutarların şartları ve alınma dönemleri açısından

---

<sup>13</sup> Yusuf Karakoç, *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15(Özel Sayı), 2013, ss. 1300.

<sup>14</sup>Karakoç, a.g.e., ss. 1300.

<sup>15</sup> Ahmet Tekin ve Öner Gümüş, *1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergilendirme İlkelerin Felsefi Temelleri*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 39, 2014, ss. 243.

uygun ve eşit olarak dağılımının sağlanmasıdır. Vergide uygunluk ilkesi, verginin toplumun içerisinde bulunduğu ekonomik ve sosyal yapısına uygun olarak, ekonomik olarak baskı oluşturmadan istenilen vergi gelirini elde etmektir. Ancak mükelleflerin ekonomik, sosyal, mali ve psikolojik durumlarının birbirinden çok farklı oluşu bu ilkenin etkin olarak uygulanmasını güçleştirmektedir<sup>16</sup>.

### **E. Vergilemede Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**

Bu ilke, mükelleflerin ödeme güçleri oranında vergisel yükümlülüğü olmasındır. Vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi bakımından çok önemlidir. Kanun koyucu bireylerin kişisel ve ekonomik durumlarını göz önünde bulundurarak eşit olarak vergilendirilmelerini sağlamakla mükelleftir.

Vergilemede eşitlik ilkesi yatay ve dikey eşitlik olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Yatay eşitlik birbiriyle aynı veya benzer durumda olan mükelleflerin aynı vergi yükümlülüklerine tabi olması olarak ifade edilmektedir. Dikey eşitlik ise ekonomik göstergeler ile ailevi ve kişisel özellikler dikkate alınarak farklı durumda olan kişilerin farklı vergi yükümlülüklerine tabi olması olarak ifade edilmektedir.

Kişinin kendisinin ve varsa ailesinin hayatını idame ettirmek için yeterli olan gelirin fazlasını adil bir şekilde vergilendirmek, gelir, gider ve servet olanaklarını dikkate alarak temel vergi ilkelerine uygun bir vergileme yapmak gerek teori gerek uygulama açısından üzerinde fazlaca durulan bir araçtır.

Kanun koyucu tarafından, vergi konuları ya da vergi yükümlülükleri açısından oluşan fiili eşitsizliklere göre ayırım yaparak vergi adaletinin sağlanması amacıyla bazı muafiyet ve istisnalar getirebilmektedir. Bu bağlamda eşitlik ilkesine kültürel, sosyal, ekonomik ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine yönelik kolaylaştırıcı sebeplerle bazı istisnalar getirebilmektedir. Söz konusu istisnaların anayasaya aykırı olmaması şartıyla düzenlenmesi mümkündür<sup>17</sup>.

Vergilemede eşitlik temel bir kuraldır. Bunun sağlanabilmesi için somut ve her sorunu cevaplayabilecek araçlar bulunmamaktadır. Teoride, mükelleflerin vergi

---

<sup>16</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 218.

<sup>17</sup> Gözde Erkin, *Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 3, 2012, ss. 244.

ödeme güçlerinin belirlenmesi açısından vergilendirme sonucu katlanmak durumunda kalacakları fedakarlığın göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu fedakarlıklar ise eşit oranlı fedakârlık görüşü, eşit fedakârlık görüşü ve minimum fedakârlık görüşü olarak 3 gruba ayrılmaktadır.

a. Eşit mutlak fedakârlık görüşü; Matrahın büyüklüğüne bakılmadan kişilerin aynı miktarda vergi ödemelerini ifade etmektedir. Mükelleflerin vergi dolayısıyla varlıklarında ortaya çıkan azalma psikolojik, sosyal ve ekonomik koşullar altında biri diğerinden çok farklıdır. Subjektif ve mükellefler itibariyle ölçülmesi pek mümkün olmayan bu görüşün uygulanması mümkün değildir<sup>18</sup>.

b. Eşit oranda fedakarlık görüşü; Tek yani düz oranlı vergi tarifesi kullanılır.

Mükelleflerden geliri veya varlıkları diğer mükelleflere göre yüksek olan mükelleflerin daha fazla vergi ödemesi görüşüne dayanır. Örneğin, uygulanan vergi %10 ise 100 TL gelir elde eden biri 10 TL, 200 TL gelir elde eden biri 20 TL, 1000 TL geliri olan biri ise 100 TL vergi ödeyecektir. Uygulanan vergi oranı aynı olsa bile uygulan matrah farklı olduğundan herkesten ödeme gücü oranında farklı vergi miktarı tahsil edilmektedir. Ve bu şekilde vergilemede eşitliğin sağlanacağı ifade edilmektedir<sup>19</sup>.

c. En az toplam fedakârlık görüşü; Toplumun bütün kesimlerinde verginin yaratmış olduğu toplam fedakarlığın minimum seviyede olmasını ifade etmektedir. Verginin bir bütün şeklinde uygulandığı göz önünde bulundurulmalı ve gelirin daha az faydalı marjinal birimlerinden alınması gerektiği kabul edilmektedir. Bu nedenle bu uygulama vergilendirme ilkelerinden genellik ve adalet ilkesiyle ters düşmektedir.

## **F. Vergilemede Kanunilik İlkesi**

Verginin kanuniliği (yasallığı) ilkesi, vergi kurumunun yasal yapısının temeli olup, alınma vaktinin yönetim ve yükümlüler açısından belirginliğine dayanmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi, vergi yükümlülerinin idareye karşı duydukları güvenini artırmakta, bir vatandaşlık görevinin göstergesini oluşturmakta ve vergi yönetiminde kararlılık sağlamaktadır.

---

<sup>18</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 211.

<sup>19</sup> Akdoğan, a.g.e., ss. 212.

Anayasa'nın 73. maddesinde devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisine yönelik temel ilkeler yer almaktadır. Kanunilik ilkesi, vergilendirme aracılığıyla mülkiyet hakkına yapılacak olan müdahaleler açısından özel olarak düzenlemiştir. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergiler, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanun ile konulmakta, kaldırılmakta ve değiştirilmektedir.

Mükelleflerin ekonomik ve sosyal durumlarına negatif yönde etki edebilecek olan keyfi uygulamalara yol açılmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, tarh, tahakkuk, oran, tahsil, zamanaşımı ve yaptırım gibi vergilendirmenin temel unsurlarının da kanunla belirlenmesi şarttır.

Kanunilik ilkesi çerçevesinde kanuni düzenlemelerin toplumun tamamı tarafından erişilebilir, öngörülebilir ve belirli olması gerekmektedir. Yine Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmüyle vergi mükellefi açısından vergisel yükümlülüklerin belirliliği ve öngörülebilirliği vergi mükelleflerinin yasal güvenliğinin sağlanması açısından önem taşımaktadır. Vergilerin belirli ve öngörülebilir bir yapıda olması, vergiye yönelik hükümlerin daha açık ve anlaşılır olmasını gerektirir<sup>20</sup>.

### **G. Vergilemede Açıklık**

Vergilemede açıklık ilkesi, vergi yasalarının açık ve net bir dille herkesin anlayabileceği şekilde düzenlenmesini ifade etmektedir. Vergi yasalarını diğer yasalardan ayıran en önemli sebep yurttaşların her birinin doğumundan ölümüne kadar doğrudan veya dolaylı olarak vergi sorumlusu veya yüklenicisi olmasıdır. Bunun için, vergi yasalarının hiç bilgisi olmayan bir vatandaşın bile yükümlüklerini bilmesi ve yerine getirmesi açısından anlayabileceği bir dille yazılması çok önemlidir. Vergi yasalarının anlaşılması güç ve belirsiz bir nitelikte olması sonucunda vatandaşların zor durumda kalmasına sebep olmaktadır. Bununla birlikte böyle bir yasa karşısında vatandaşın vereceği tepki onu vergi kaçırmaya ya da vergiden kaçınmaya itecektir. Bu durum uyuşmazlıklar meydana gelmesine, vergi yargısının iş yükünün artış göstermesine ve devletin vergi kaybının artmasına yol açacaktır.

<sup>20</sup>vergidosyasi.com.Vergilemede Kanunilik (Yasallık) İlkesi, 2017, <https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-kanunilik-yasallik-ilkesi/>, (19 Nisan 2019).



## **H. Vergilemede Verimlilik İlkesi**

Vergilemede verimlilik ilkesi; Vergilemenin başlıca amacı olarak bilinen devlet harcamalarının finanse edilmesini ifade etmektedir. Bu ilkeye göre vergi toplama maliyetlerinin çıkarılmasının ardından geriye kalan vergi gelirin kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde olması gerekmektedir<sup>21</sup>. Verginin belirli bir dönem içinde yapılması planlanan giderler açısından yeterli finansmanı sağlamasıdır. Verimlilik bakımından mükelleflerin ortalama eğitim ve bilgi düzeylerine uygun, içerik ve terminoloji itibarıyla basit bir vergi uygulaması yanında, vergi maliyetinin de dikkate alınması gerekir. Vergi uygulamasının maliyetinin hesaplanmasında sadece idarenin katlandığı maliyetler değil mükelleflerin de danışman çalıştırma, ulaşım, posta, yayın ve araştırmaları izleme gibi katlanmak zorunda oldukları maliyetleri de göz önünde bulundurmak gerekir<sup>22</sup>.

## **I. Diğer Vergileme İlkeleri**

Vergilemede iktisadilik ilkesi yani vergilemede tasarruf ilkesi; Devletin vergi alacağını olabildiğince kısa sürede ve en az maliyetle tahsil etmesini ifade eder. İktisadilik ilkesinin temelinde uygun vergi kaynak ve çeşitlerini seçme durumu yer almaktadır. Bir diğer ifadeyle iktisadilik ilkelerinin kapsamında uygun vergi kaynağı seçildiğinde üretim, dağıtım ve mükelleflerin davranışlarında meydana gelen etkiler doğrultusunda hangi vergi çeşidinin daha uygun olacağı hususları yer almaktadır. Bu nedenle mükellefler için, en uygun olan zamanda, yardım sunacak vergi yapısının, kaynakların kullanımında ve optimum tahsisine ulaşma maksadıyla çatışmaktan kaçınan bir biçimde oluşturulması gerekmektedir<sup>23</sup>.

Verginin ikame etkisi; Artan vergi oranları nedeniyle gelir seviyesi düşen mükelleflerin çalışmak yerine dinlenmeyi tercih etmesi veya artan dolaylı vergi nedeniyle mükellefin tüketim kararından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Kanun koyucu tarafından konulan vergilerin bireylerin çalışmasının önüne geçmemesi gerekir. Verginin ikame etkisi, vergilemede tarafsızlık ilkesiyle de doğrudan ilişkilidir.

---

<sup>21</sup>vergidosyasi.com., 2017.

<sup>22</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 218.

<sup>23</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 219.

Vergilemede tarafsızlık ilkesi; Devlete ödenen vergi miktarının, piyasanın işleyişini bozmayacak seviyede olmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle bu ilke, kişilerin ve kurumların üretim, tüketim, yatırım ve tasarruf gibi temel ekonomik kararlarının uygulamaya konulan vergi sonucunda etkilenmemesi anlamına gelmektedir.

Mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınarak vergilendirilmesi, bir fayda ya da karşılık gözetilmeksizin, kamu hizmetleri için kişilerin sosyal ve ekonomik durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleri olarak ifade edilmektedir<sup>24</sup>.

### III. MÜKELLEF

Vergi Usul Kanununun 8. maddesine göre mükellef, vergi yasalarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. Vergiyi doğuran olayın kanunlar çerçevesinde yasaklanmış olması mükellefiyeti ortadan kaldırmaz ve mükellef olabilmek için hukuki ehliyete sahip olma şartı bulunmaz.

Devlet vergileme yetkisi çerçevesinde, ödeme gücü bulunan kişi ve kurumları “vergi mükellefi” olarak tanımlamıştır. Bununla birlikte bu kişi ve kurumları “asıl vergi borçlusu” olarak nitelendirmiştir<sup>25</sup>.

VUK’un 9. maddesi ne göre; “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz” hükmüne yer verilmiştir.

Herhangi bir şekilde kişinin kanuni ehliyetinin bulunmaması ya da yasaklanan faaliyette bulunması vergi mükellefiyetini ortadan kaldırmaz. Vergi alacağının güvence altına alınması bakımından, vergi hukukunda hukuki ehliyet şartının aranmaması önem arz etmektedir. Dolayısıyla vergi hukuku kapsamında ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup>Karakoç, a.g.e., ss. 1300.

<sup>25</sup>Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, AÜHF Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 54, 2005, ss.157.

<sup>26</sup>Gerçek, a.g.e., ss. 159.

Türk vergi sisteminde vergi mükellefiyetinin en önemli şartı vergi ehliyetine sahip olunmasıdır. Yani vergi ehliyetine sahip olan bütün vatandaşlar, vergiyi doğuran olayın içerisinde bulunmakla vergi mükellefi sayılmaktadır. Vergi hukukuna göre ehliyet, medeni hukukta belirtilen haklara sahip olma ehliyeti biçiminde ele alınmaktadır. Böylelikle, medeni kanunda yer alan "medeni haklara sahip olma ehliyetini" ifade eden, bireylerin sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düşmelerinden itibaren yaşadıkları sürece bu haklara sahip olmaları durumu vergi hukukundaki ehliyete esas alınmıştır.

Ancak Vergi hukukunda vergi mükellefiyetinin fiil ehliyeti yerine medeni haklardan yararlanma ehliyetini esas almasından ötürü mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri açısından önemli sorunlara sebebiyet vermektedir. Vergi hukukundaki ehliyete göre vergi mükellefi olan; medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmadığı için vergilendirmeye yönelik maddi ve şekli ödevleri yerine getiremeyecek durumda olan kişilerin söz konusu ödevlerini yerine getirebilecek olan kanuni görevli kişilere gereksinim duyulmaktadır. Bu kişiler arasında reşit ve mümeyyiz olmayanlar, askerlik görevini icra edenler, hapis veya tutukluluk hali bulunanlar ve kısıtlı bulunanlar yer almaktadır. Bu kişilerin vergilendirme işlemlerini yerine getirme olanağı bulunmaması sebebiyle, yerine getirmeleri gereken vergi ödevlerini onların yerine, yasal temsilci sıfatına sahip kişiler yerine getirirler.

Mükellef, vergi otoritesinin kamu hukukundan doğan yetkisiyle vergi koyan devlete karşı şekli ve maddi yükümlülükleri bulunan kişiler olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükelleflerinin, vergiyi doğuran olay sonucunda ortaya çıkan vergi borcunu devlete ödeme yükümlülüğü ile birlikte mükellefiyetine bağlı olarak kanunlar çerçevesinde belirlenen vergilemeye yönelik defter ve belgeleri düzenleyerek, muhafaza ve ibraz etmek, belge temin düzenine uymak, kullanılmamış belgelerin vergi dairesine ibraz ederek iptal edilmesi ve bildirimlerde bulunmak gibi şekli ödevleri yerine getirmeleri zorunludur<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, *Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Sayı: 163, 2012, ss. 131.

#### IV. VERGİ KAPASİTESİ

Vergi kapasitesi, vergilendirilebilir kapasite olarak da tanımlanmaktadır. Vergi kapasitesi, ülke sınırları içerisindeki bütün mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin toplamıdır. Bu kapasite, bir ülke ekonomisinin taşıyabileceği maksimum vergi yükünü göstermesi açısından önemlidir<sup>28</sup>.

Vergi Kapasitesini belirleyen faktörler;

- Kişi başına düşen gelir,
- Vergi mükelleflerinin vergi ödemedeki dürüstlükleri,
- Ülkenin GSMH'sı,
- Siyasal karar organlarının, siyasal kaygılar dışında vergi koyma sınırı,
- O ülke ekonomisinin para ile ifade edilmesi.<sup>29</sup>

Bir ülkede en yüksek vergilendirme sınırını ifade eden vergi kapasitesinin doğru belirlenmesi bir ülkenin mükelleflerden etkin bir şekilde vergi toplayabilmesi için son derece önemlidir. Vergi kapasitesi ülkeden ülkeye ya da zamandan zamana farklılık göstermektedir. Bununla birlikte devletler tarafından uygulanan vergi reformlarına paralel olarak yükselme ya da düşme eğilimi gösterebilmektedir.

Genel olarak uygulanan vergi politikalarının mükelleflerin üzerlerinde oluşturdukları vergi yükü, onların vergi politikaları karşısındaki tutumlarında belirleyici olmaktadır, Vergi oranları ise vergi yükünün belirleyicisidir. Dolayısıyla vergi otoritesi bir ülkede uygulanacak vergi oranlarını belirlerken mükelleflerin yatırım ve tasarruf kararlarını etkilemeyecek, toplumdaki gelir ve servet dağılımını adaletli bir şekilde etkileyecek oranlarda vergiler uygulamaya koymalıdır<sup>30</sup>.

Vergileme sınırının belirlenmesinde en önemli görüşlerden biri arz yanlı iktisadın temsilcisi olan Arthur Laffer tarafından teorileştirilmiştir. Laffer vergi hasılatı ile vergi oranları arasında bir korelasyon olduğunu ifade etmiştir.

---

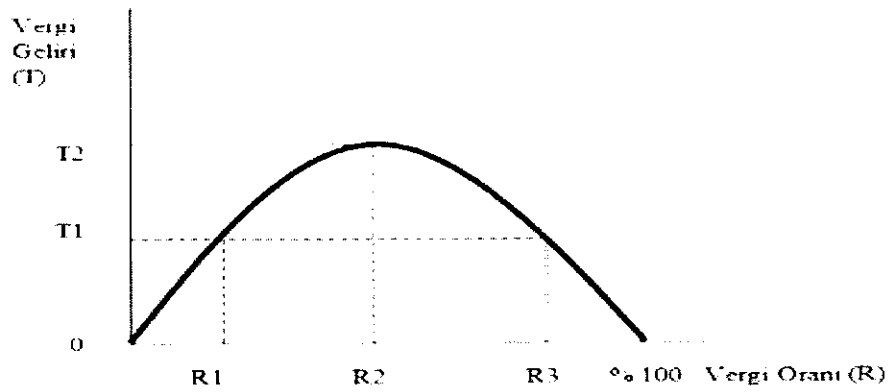
<sup>28</sup> Ali Eroğlu, *Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi*, İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi, Cilt 3, Sayı 5, 2018, ss. 56.

<sup>29</sup>Eroğlu, a.g.e., ss. 56.

<sup>30</sup> Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Erasa, *Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi*, Vergi Dünyası, Sayı: 375, 2012, ss. 124.

Arthur Laffer tarafından vergi oranlarında indirime gidildiğinde de vergi gelirlerinin azalmayacağı, aksine artacağı görüşü savunulmuştur. Laffer bu savını kendi adını taşıyan Laffer Eğrisi ile izah etmiştir.

Laffer'in yorumu çerçevesinde aşağıda yer alan şekil incelendiğinde, belli bir noktaya kadar vergi oranının artış göstermesi (optimal vergi oranları noktası) vergi gelirlerini arttırmaktadır. Gelirler, optimal noktaya gelindiğinde maksimum seviyeye ulaşmaktadır. Ancak optimal noktadan sonra, vergi oranlarında bir artış yaşanması sonucunda, vergi gelirleri düşmektedir<sup>31</sup>.



**Şekil 1.**Laffer Eğrisi

**Kaynak<sup>32</sup>:**

Laffer Eğrisi'nde ortaya koyulmaya çalışılan şey şöyle ifade edilmektedir: Vergi oranı sıfır olduğu zaman vergi toplanmayacak, ancak vergi oranı %100 olduğunda kişiler kazançlarının tamamını vergi olarak verecekleri için üretim yapmayacak duruma gelecekler ve dolayısıyla vergi doğmayacak emektir. Vergi oranının R1'den R2'ye artırıldığında ise vergi gelirleri T1'den T2 düzeyine yükselmektedir. Vergi oranı R2'den R3'e artırıldığında ise; kişiler gelirlerinin büyük bir kısmını vergi olarak ödeyeceklerinin farkına vardıkları için çalışma saatlerini kısacaklardır. Böylece vergi gelirleri artış göstermeyecek, aksine T2 düzeyinden T1 düzeyine gerileyecektir. Bu nedenle yüksek vergi oranlarında indirim yapılması hem

<sup>31</sup> Ahmet Tekin, Güner Tuncer, Ersin N. Sağdıç, *Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci*, Sakarya İktisat Dergisi, Cilt 2, Sayı 6, 2013, ss. 1.

<sup>32</sup>Tekin,Tuncer, Sağdıç, a.g.e., ss. 1.

kişilerin daha fazla çalışmasını özendirirken hem de vergi kaçırma isteklerinin azalmasını sağlayacak ve vergi gelirlerini büyük oranda artıracaktır<sup>33</sup>.

Özetleyecek olursak Laffer eğrisine göre, vergi oranlarının belirli bir düzeye kadar artırılması vergi gelirlerini artıracak, ancak belirli bir noktadan sonra vergi oranının arttırılmaya devam edilmesi durumunda vergi gelirlerinin düşmesine neden olacaktır. Mükellefler vergi ödemektense çalışmamayı, vergiden kaçınmayı tercih edebilmektedir.

Arthur Laffer'in ifadelerine göre vergi indirimleri, üretimi özendirecek en önemli araçtır. Laffer'in vergi gelirleri ve vergi oranları arasında kurduğu geometrik ilişki çerçevesinde, vergi indirimleri sayesinde ekonomi canlanmakta ve böylece vergi gelirleri artmaktadır<sup>34</sup>.

## V. VERGİ AHLAKI

Ahlâk, toplumun belirli bir dönem içerisinde benimsediği ve kişilerin birbiriyle ilişkilerini düzenleyen kişiler arası ilişkiler çerçevesinde geçerli kılınan değerler bütünü olarak nitelendirilmektedir. Ahlak kişinin yalnızca kendisine karşı üstlendiği görev ve sorumlulukları değil aynı zamanda topluma karşı da davranışlarını da düzenlemektedir<sup>35</sup>.

Kamu harcamalarının finansmanı açısından önem taşıyan vergilerin etkin bir biçimde toplanabilmesi, mükelleflerin vergi ile ilgili mükellefiyetlerini yerine getirebilmeleri ve vergiye yönelik ödev ve yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeleri ile sağlanmaktadır. Vergi oranlarının mükelleflerin mali gücüne göre belirlenmiş olması ve vergi gelirlerinin mükelleflerin en çok ihtiyaç duyduğu kamu harcamalarına yönelmiş olması vergi bilincinin oluşması açısından son derece önemlidir.

---

<sup>33</sup> Tahsin Karabulut, *Laffer Eğrisinin Türkiye Uygulamaları (1980-2003)*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 16, 2006, ss. 367.

<sup>34</sup> Ali R. Gökbnar, Sibel Selim, Halit Yanıkkaya, *Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma*, Ekonomik Yaklaşım, Cilt: 18, Sayı:63, 2007, ss. 69.

<sup>35</sup> Mehmet Tosuner ve İhsan C. Demir, *Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı*, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 9, Sayı:3, 2007, ss. 3.

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yalnızca yasal yaptırımları yeterli olmadığı durumlarda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun da artırılması amaçlanmaktadır. Mükelleflerin gönüllü uyum düzeyinin artırılması ise toplumda vergi bilincinin oluşturulmasıyla mümkün olur. Bu bilincin oluşturulmasındaki temel unsur ise, toplumun eğitim seviyesi ve eğitim uygulamaları kapsamında vergiye yönelik eğitim faaliyetlerinin etkinliğidir.

Vergi ahlâkı genel kültür seviyesinin bir fonksiyonu olarak değerlendirilmektedir. Ekonomik seviye ile kültür seviyesi arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Bu sebeple ekonomik olarak gelişmiş ülkelerdeki vergi ahlâkı, gelişmemiş ülkelerdeki vergi ahlakına kıyasla çok daha etkindir<sup>36</sup>.

Mükelleflerin vergi uygulamalarına gerekli uyumu göstermesi ancak toplumda vergi bilincinin yerleşmesi ile mümkün olmakta ve bu bilincin vatandaşlara yerleşmesinde en önemli görev devlete düşmektedir. Vergi otoritesi vergi toplarken temel vergilendirme ilkelerine sadık kalmalı ve vergilemede iktisadilik ilkesine göre hareket ederek en az maliyetle en fazla vergi tahsilatını yapmayı amaç edinmelidir.

Vergi ahlakını belirleyen faktörler;

- a) Mükelleflerin eğitim ve öğretim düzeyi: Eğitim düzeyi vergi ahlakını dolaylı yönden olumlu veya olumsuz etkileyebilmektedir. Olumsuz yönü, eğitilmiş mükelleflerin vergi mevzuatını daha iyi bilmesinden dolayı vergiden kaçınma yollarını daha iyi bilmekte bu da vergi gelirlerini azaltmaktadır. Olumlu yönü ise eğitilmiş kişilerin vergilerin devlete olan ekonomik etkisinin farkında olarak vergi kaçırma eğilimlerinin daha düşük olmasıdır.
- b) Mükelleflerin gelir seviyesi: Kişilerin geliri ve servet düzeyleri birbirinden farklı olmakla beraber vergilendirme sürecinde temel alınan değer kişinin geliridir. Kişinin gelir seviyesi arttıkça ödenecek vergi düzeyi arttığından dolayı düşük gelirli vatandaşlara göre vergiden kaçınma ve vergi kaçırma düzeyi artmaktadır.

---

<sup>36</sup>Tosuner ve Demir, a.g.e., ss. 9.

- c) Mükelleflerin devlete olan bağılılığı: Mükelleflerin devlete olan bağılıılığının yüksek olması ve devletin varlığının gerekliliğine inanan bireylerin, vergi ödeme konusunda gönüllü uyumlarının yüksek olduğunu söylemek mümkündür.
- d) Mükelleflerin siyasal iktidar hakkındaki düşünceleri: Vergilendirme yetkisini elinde bulduran iktidara olan güven mükelleflerin vergi karşısındaki tutumlarını pozitif yönde etkilemektedir.
- e) Mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin etkinliğı: Mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınırken gelir, servet ve tüketim düzeyleri göz önünde bulundurularak vergilendirilmelidir. Mükellefler üzerinde adil bir vergi yükü oluşturulması, vergi bilincinin artması dolayısıyla vergi ahlakının olumlu yönde etkilenmesini sağlar.<sup>37</sup>

Türkiye’de modern vergi yaklaşımı çerçevesinde beyana dayalı vergileme yapılmaktadır. Fakat söz konusu beyan usulünün başarı göstermesi, mükellefin vergi beyanlarını dürüst ve tam bir biçimde yerine getirmesine, mükellefin sahip olduğu vergi bilincine ve idarenin mükellefler hakkındaki bildirimlerin doğru olup olmadığını araştırma hususundaki başarısına bağılıdır<sup>38</sup>. Vergi bilinci farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu nedenle üzerinde uzlaşma sağlanan bir tanımlı bulunmamaktadır. Genel olarak vergi bilinci ifade edilirken, kişilerde verginin neden ödendiğinin farkındalığı vurgulanmıştır. Bu noktada söz edilen vergi farkındalığı, kişilerin vergi mevzuatı, mevzuat üzerinde yapılan değışikliklerin takip edilmesi ve uygulanmakta olan vergi politikaları hususunda bilgi sahibi olmasını ifade eder. Mükellefin vergi ahlâkının tam olduğunu ise, kendisine terettüp eden vergi borcunu tam ve zamanında ödemesi göstermektedir. Bu bağlamda vergi ahlâkının temelinde ödenen vergi miktarı ile ödenmesi gereken vergi miktarı arasındaki ilişki yer almaktadır<sup>39</sup>.

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesiyle, bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin maksimuma ulaştırılması ve olası en fazla kalkınma hızının

---

<sup>37</sup> Buyrukoğlu ve Erasa, a.g.e., ss. 121

<sup>38</sup> Buyrukoğlu ve Erasa, a.g.e., ss. 121.

<sup>39</sup> Tosuner ve Demir, a.g.e., ss. 9.



gerçekleştirilmesini kolaylaştırmak amacıyla, hem aşırı vergi yükünü engelleyecek hem de reel gelir artışına fayda sağlayacak iktisadi davranışları özendirerek bir niteliğe sahip olması öngörülmektedir. Bu ilke çerçevesinde, vergilerle ve vergi uygulamalarıyla verimli olmayan faaliyetler caydırılırken, iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler özendirilmelidir. Dolayısıyla müdahaleci bir maliye politikası öngörülmektedir<sup>40</sup>.

Hükümetin vergi mevzuatının adil bir vergi sistemi oluşturmaktan uzak olması, yükümlüleri ağır yükler altına sokması, sık sık vergi aflarının çıkarılması, vergi ödevlerini yerine getirmemek geniş bir kesim tarafından kurnazlık olarak görülüyorsa, vergi ahlakı açısından zafiyetlere yol açılmasına neden olur<sup>41</sup>.

## VI. VERGİ UYUMU

Vergi uyumu, vergi ödeme hususunda kişilerin içsel bir motivasyonu olarak ifade edilmektedir. Söz konusu içsel motivasyon verginin tanımı yapılırken cebren olması veya mükellefin vergi kaçırması veya vergi kanunlarına aykırı davranması sonucunda karşı karşıya kalabileceği maliyetler ve cezalar nedeniyle değil bireylerin kamu harcamaları sayesinde elde ettiği fayda nedeniyle vergi ödemeye gönüllü olmasını ifade eder<sup>42</sup>.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleri dalgalı bir seyir izlemektedir. Vergi gelirlerini etkileyen değişkenleri ekonomik ve sosyal olarak kategorize etmek mümkündür. Özellikle kişi başına düşen gelir, büyüme ve enflasyon oranı, kayıt dışı ekonomi, vergi denetiminin etkinliği ile toplumsal vergi bilincinin ne düzeyde olduğu vergi gelirlerini belirlemektedir<sup>43</sup>.

Ekonomik-mali faktörler dışında bireylerin vergi uyum sürecini etkileyen belli başlı faktörler bulunmaktadır. Temel başlıklar halinde bu faktörleri, psikolojik, siyasal, hukuksal, ahlaki, kültürel, yönetsel olarak nitelendirebiliriz.

---

<sup>40</sup> Mehmet Tunçer, Hükümet - Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Cilt: 57, Sayı: 3, 2002, ss. 107.

<sup>41</sup>Çataloluk, a.g.e., ss. 218.

<sup>42</sup>Tunçer, a.g.e., ss. 107.

<sup>43</sup> Mehmet S. Ekici, *Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler*, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 8, Sayı:30, 2009, ss. 200.

Bireylerin gönüllü olarak vergi ödeme kararı, bir devletin adil bir yönetim şeklini benimsemiş olması, hukuk devleti olma ilkelerine sıkı sıkıya bağlı olması, sosyal devlet olması ve kamu harcamalarının mükelleflerin en çok ihtiyaç duyduğu alanlarda kanalize edilmesi ile mümkündür.

Bunun yanında vergi uyumunda, vatandaşların toplum bilincine sahip olması, toplu yaşayabilmek için gerek duyulan değer yargılarına sahip çıkması, vergi ödemenin bir vatandaşlık ödevi olmasının sorumluluğuyla hareket etmesi vergi uyumunun en önemli aşamasıdır<sup>44</sup>.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna etki eden çeşitli faktörler vardır. Bu faktörler beş başlık altında şöyle toplanmaktadır<sup>45</sup>;

- a) Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları: Gelir düzeyi arttıkça ödenecek vergi tutarı arttığından mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilenebilmektedir.
- b) Sosyal ve Demografik Faktörler: Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler: Bir vergi sisteminde uygulanan cezaların yüksekliği ve vergi denetimin sıklığı mükelleflerin vergiye uyumunu olumlu yönde etkilemektedir.
- c) Mali Müşavirlerin/Vergi Danışmanlarının Etkisi: Mali müşavirler ve vergi danışmanlarının, vergi kanunlarındaki boşlukları bilmesi mükelleflerin vergi uyumunu azaltırken, bildirimleri ve görev ve yükümlülükleri zamanında yerine getirmesi ise vergi uyumunu arttırmaktadır.
- d) Ahlaki ve Sosyal Dinamikler: Genel ahlak ile vergi ahlakı arasında tam olarak doğrudan bir ilişki olmamakla birlikte, ahlaki yönü güçlü olan toplumların vergi uyumu konusunda daha bilinçli olduklarını söylemek mümkündür.
- e) Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergi Affı: Vergi yasalarının karmaşık bir yapıda olması, doğru beyanda bulunmama eğilimine katkı

---

<sup>44</sup>Çataloluk, a.g.e., ss. 219.

<sup>45</sup> Recep Aygün, *Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi*, Vergi Dünyası, Cilt: 369, 2012, ss. 89.

sunmaktadır. Bu çerçevede öncelikle vergi yasalarının sade olması ve vergi sisteminin sürekli değiştirilmemesi gerekmektedir<sup>46</sup>. Her yeni vergi affı uygulaması yeni bir af beklentisine neden olduğundan mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergi bilincinin yerleştiği ülkelerde yaşayan mükellefler vergi borçlarını düzenli olarak ödeyerek vergi ödevlerini zamanında ifa etmektedirler. Buna rağmen vergi bilincinin yerleşmediği ülkelerde yaşayan mükellefler ise, vergiyi bir yük olarak görmekte ve bu yükten kurtulmaya çalışmaktadırlar. Bu nedenle bir ülkedeki vergi bilinci seviyesi ile vergi tahsilatı doğru orantılıdır<sup>47</sup>.

Kısaca; mükelleflerin beyanları ve vergi uyumunda vergi oranı, gelir düzeyi, yaş, medeni hal, mesleki çevre, cinsiyet, eğitim gibi sosyal ve demografik faktörler, cezalar, davranışlar, denetim olasılığı, inançlar, ahlaki ve toplumsal dinamikler gibi belli başlı faktörler büyük ölçüde etkilidir. Fakat her ülkenin farklı bir sosyal ve ekonomik yapısının bulunması sebebiyle söz konusu faktörlerden mükelleflerin etkilenme düzeyi de ülkeler arasında farklılık gösterebilmektedir.

## VII. VERGİ AFFI

İnsanların toplum hayatında daha düzenli bir şekilde yaşamalarını sağlamak amacıyla belirli kurallar konulmuş olup; bu kurallara uyulmasını sağlamak amacıyla da belirli yaptırımlar uygulanmaktadır. Hukuk düzeninde bu yaptırımların hiç uygulanmaması veya yarım bırakılması af olarak değerlendirilmektedir. Vergi affı, hükümetin egemenlik yetkisine dayanarak mükelleflerden cebri ve karşılıksız olarak tahsil ettiği vergi, resim ve harçların gelirinden vazgeçmesini ve mükellefin vergilendirme ödevini vadesinde yerine getirememesi sebebiyle herhangi bir yaptırıma tabi olmamasını ifade etmektedir. Özetle; Devletin çıkarmış olduğu af kanunları ile mükellef vergi ve ceza borçlarından kurtulabilir<sup>48</sup>. 1906 yılında İradeyi Seniye ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların kaldırılması ise vergi

---

<sup>46</sup>Gökbunar, Selim, Yanıkkaya, a.g.e., ss. 69.

<sup>47</sup>Buyrukoğlu ve Erasa, a.g.e., ss. 124.

<sup>48</sup> Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, (47 b.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, ss. 98.

hukuku kapsamında vergi affına yönelik olarak yapılan ilk düzenleme olarak bilinmektedir<sup>49</sup>.

Vergi affı, vergi hukukunda kurum olarak düzenlenmemiştir, ancak uygulama alanı bulmuştur. Türkiye’de bazı dönemlerde çıkarılan yasalar sonucunda vergi cezaları affedilebilmektedir<sup>50</sup>. Kanun yapıcı, vergi affı kanunuyla vergi kanunlarına aykırı davranan kişi ve kurumlara idari ve hukuki yaptırım uygulamamayı ve alacak hakkından kısmen ya da tamamen vazgeçmeyi mükelleflere taahhüt etmektedir.

Vergi affı kavramını özetleyecek olursak;

. Geçmişte dönemlerdeki vergi asılları ve gecikme faizleri ödendiği zaman cezalar,

. Geçmişte dönemlerdeki vergi asıllarının tamamı ya da bir kısmı ile gecikme faizlerinin tamamı veya bir kısmı ödendiği zaman idari ve adli cezalar,

. Geçmişteki vergi asılları, gecikme faizi, idari ve cezai nitelikli cezalar, affedilir.

Vergi affı kanunlarının uygulanması, diğer kanunlara göre farklılık arz etmektedir. Bu af kanunları zaman bakımından geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmişteki olaylar üzerinde meydana getirmektedir. Bu nedenle Af kanunlarının, özellikle hangi tarihler arasında uygulanacağına ilişkin kanunda açıkça bir düzenleme yapılması gerekmektedir<sup>51</sup>. Bu konuda herhangi bir düzenleme bulunmaması durumunda yürürlüğe konulmasıyla ilgili genel kurallar uygulanacak ve kanunun yürürlüğe konulduğu tarihe kadarki hükümet alacakları af kapsamına dahil edilecektir<sup>52</sup>.

Vergi afları temel olarak 3 grupta şöyle sınıflandırılabilir:

- Kapsam açısından vergi afları: Vergi affının hangi vergileri kapsayacağı belirtilmektedir. Bunlar gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi kanunlarını baz

---

<sup>49</sup> Recai Dönmez, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1992, ss. 22.

<sup>50</sup> Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku* (20 b.), Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, ss. 186.

<sup>51</sup> Hasan H. Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku* (3 b.), Külcüoğlu Kültür Merkezi, Uşak, 2006, ss. 236.

<sup>52</sup> Kamil Mutluer, *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İktisadi Ticari Akademisi, Eskişehir, 1979, ss. 103.

olarak yapılan aflardır. Bununla birlikte söz konusu affin kapsamı belirlenirken vergi affının aslını ve/veya gecikme zamlarının dahil edilip edilmeyeceği işlenebilir.

- Süresi açısından vergi afları: Af uygulamasının hangi tarihler arasında uygulanacağını veya çıkarılan vergi affının süreli veya süresiz olması hususu da bu sınıflandırma kapsamına dahil edilebilir. Çoğunlukla af uygulamaları 2-3 ay gibi kısa dönemlik uygulamalardır<sup>53</sup>.

Genellikle mali af uygulamaları, vergi zamlarına ve cezalarına yönelik olarak çıkarılmaktadır. Bu uygulamaların amacı ise vergi borçlarının ortadan kaldırılması değil, ödenmesini sağlamaktır. Kurumsal anlamda vergi aflarını düzeltme affi, inceleme affi ve kovuşturma affi olarak üç gruba ayırmak mümkündür.

- Düzeltme Affi: Mükelleflerin hesaplarını incelemeleri, eksik bildirdikleri veya hiç bildirmedikleri matrahlarını beyan etmelerine imkan tanır.

- İnceleme Affi: Aftan yararlanan mükelleflerin, af dönemiyle ilgili hesap ve işlemlerinin incelenmesinden vazgeçilmesidir.

- Kovuşturma Affi: Mükelleflere bazı ödeme kolaylıkları sunulması ile başlamış olan kovuşturma sürecinin sonlandırılmasıdır<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> Veli Kargı, *Türkiye de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 13, 2011, ss. 101.

<sup>54</sup> Akdoğan, a.g.e., ss. 173.

## İKİNCİ BÖLÜM

### YAPILANDIRMA KANUNLARI (2011- 2018 YILLARI ARASINDA)

#### I. YAPILANDIRMA KANUNLARI

Yapılandırma Kanunları, ülke ekonomisinin hedeflenen büyüme oranına ulaşmasını ve böylece kalkınmasını sürdürmek amacıyla dünya çapındaki iktisadi ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda meydana gelen bölgesel olayların yurttaşlar üzerinde yarattığı ekonomik olumsuzlukları bertaraf etmek ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarını daha olumlu bir şekilde gerçekleştirmesine olanak sağlamak amacıyla çıkarılan kanunlar olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda yapılandırma kanunları temel olarak, vatandaşların kamuya olan borçlarının yapılandırılarak ödenmesinde mükelleflere kolaylık sağlanarak devletin vergi alacağını tahsil etmesini bunun yanında mevcut ve muhtemel ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılmasına olanak tanıyarak mükellef ve devlet arasında ilişkilerin daha olumlu bir şekilde gelişmesine olanak tanımak amacıyla hazırlanarak uygulamaya konulur.

Hükümetin finansal, sosyal ve diğer görevlerini ifa etmek ve iktisadi dalgalanmaların mükelleflerin vergi ödeme alışkanlıklarını değiştirmesi sonucu azalan vergi gelirlerini arttırmak için başvurulan bir yöntemdir. Bununla birlikte hazineye daha kolay yoldan kaynak sağlamak için de başvurulan bir yöntemdir.

Vergi affının çıkarılma amacı, hükümetlerin mükelleflerin sadece azalan vergi gelirlerini arttırmak için değil aynı zamanda kayıt dışında kalan gelirlerini ekonomiye kazandırmak için de uygulanmaktadır. Yapılandırma Kanunları ile birlikte sadece vergi denilince akla gelen vergi dairelerine olan borçlar değil, belediyelere ve sosyal güvenlik kuruluşlarına olan borçlar da dâhil edilmiş ve kamu borçlusuna af olanağı tanınmıştır. Cumhuriyetin ilanından itibaren farklı sebeplerle pek çok vergi affı kanunları çıkarılmıştır. Bu kanunlar mükelleflerde sürekli geleceğe ilişkin yeni bir af beklentisi oluşturarak kendinden sonra çıkarılacak olan vergi affının zeminini oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi afları sayesinde kısa sürede hazineye gelir sağlanmış olacaktır. Ancak bu durum düzenli bir şekilde vergi ödeyen

mükelleflere negatif yönde etki etmektedir. Aynı zamanda kayıt dışı ekonomiye zemin hazırlamakta ve vergi sistemini büyük oranda zarara uğratmaktadır<sup>55</sup>.

Vergi afları, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin adaletsizlik duygusuna kapılmalarına yol açmaktadır. Bununla birlikte vergi affı, idarenin vergi uygulamalarında yeteri kadar etkin olmadığı algısının oluşmasına da sebebiyet vermekte ve böylece toplumun vergi bilincini son derece olumsuz etkileyebilmektedir<sup>56</sup>.

## **II. 2011-2018 YILLARI ARASINDA ÇIKARILAN YAPILANDIRMA KANUNLARI**

### **A. 6111 Sayılı Yapılandırma Kanunu**

Uluslararası Finans piyasalarında ortaya çıkan ekonomik kriz, bütün sektörleri etki altına almıştır. Bu kriz sonucunda Türkiye’de dış talepteki düşüşe bağlı olarak ekonomik anlamda sorunlar oluşturmaya başlamıştır.

Dış talepteki düşüşe paralel olarak mal ve hizmet satış gelirlerinin azalması ve kredi sağlama hususunda yaşanan güçlükler işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına yol açmıştır. Buna bağlı olarak işletmelerin nakit dengelerinin bozulmuş ve işletmelerin bir kısmının kamuya olan yükümlülüklerinin zamanında yerine getirememelerine yol açmıştır.

İktisadi kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamak, yatırım ortamını iyi bir hale getirmek, özel sektörün borç yükünü hafifletmek, para ve maliye politikalarının etkin bir biçimde kullanımının gerçekleştirilmesi amacıyla 6111 Sayılı Yapılandırma Kanunu yürürlüğe girmiştir.

25 Şubat 2011 tarihinde 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırmasına Dair Kanun yürürlüğe konulmuştur.<sup>57</sup> İlgili kanun kapsamında öncelikle kanunun genel gerekçesine değinmek gerekmektedir.

---

<sup>55</sup> Ercan Yalman, *Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi*, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 15, ss. 67.

<sup>56</sup> Buyrukoğlu ve Erasa, a.g.e., ss. 124.

<sup>57</sup> mevzuat.gov.tr., Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (No: 27857), Resmi Gazete, (25.02.2011).

6111 Sayılı Kanunun gerekçesi, genel olarak ekonomik kriz nedeniyle düşen dış talebin ve ekonomik daralma sonucu yaşanan durumun iyileştirilmesi olarak nitelendirilebilir. Kanun kapsamında; mal ve hizmet satışlarından oluşan gelirlerin azalması, kredi temininde yaşanan zorluklar, bununla birlikte işletmelerin yaşamış oldukları kapasite düşmeleri ile oluşmaya başlanan nakit akımlarındaki dengesizliklerin giderilmesi ve bu anlamda devlete karşı yapılması gereken gecikmiş yükümlülüklerin giderilmesi amaçlanmıştır<sup>58</sup>.

Kanunun çıkarılması öncesinde işletmelerin kamuya olan borçlarının gecikmesi sonucu oluşan ek yaptırımların artması, icra takibi ile karşı karşıya kalan mükelleflerin mevcut durumları için öngörülen yasal mevzuatın yetersiz kalması kanunun çıkarılması anlamında gerekçe oluşturmuştur. Bahsedilen sebeplerle mevcut borçların ödenmelerinin enflasyon oranına endekslenerek yapılması ve devlete olan borçların bir plan çerçevesinde tahsil edilmesine yönelik taleplerdeki artış söz konusu olmuştur.

Kanunun, artan bu taleplerle birlikte sürdürülebilir güvenli bir ekonominin yaratılması, bu anlamda ekonomik kalkınmanın devamlılığının sağlanması, yatırım imkanlarının artırılması, özel sektörün devlet açısından mevcut borç yükünün hafifletilmesi, etkin para ve maliye politikalarının uygulanmasını sağlamak amacıyla çıkarıldığı ifade edilmiştir.

Kanun çerçevesinde vergi ödemede zorluk çeken ancak ödeme hususunda istekli olan mükelleflerin birikmiş olan borçları, gecikme cezaları ve faizleri belirli bir plan kapsamında ödenmeleri açısından son derece önemli bir olanak sunulmuştur.

Mükelleflere uygun vadede ve ekonomik şartlarına uygun ödeme imkanları sağlanarak yapılandırma imkanı sunulmuştur. Yapılandırmanın amacı mükelleflerin var olan vergi borçlarını silmekten ziyade borçların reel değeri korunarak ödeme kolaylığı sağlanmasıdır. Bu kapsamda devletin var olan alacağı devam etmekte sadece uygun vadelerle alacak yapılandırılarak, alacağın tahsiline imkan sağlanmak hedeflenmiştir.

---

<sup>58</sup>mevzuat.tbmm.gov.tr., *6111 Sayılı Kanunun Genel Hakkında Bilgiler*, 2016, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri.jsessionid=OgTPXK8dfYYrN8oFIWm-nHfWCj22urKRCUf406EgUMUw72Myd3O!299816532?pkanunlarno=87370&pkanunnumarasi=6111>, (19.04.2019).



Kanun kapsamında vergi ile sigorta alacakları olmak üzere birçok kamu kurumu ve meslek kuruluşunun alacağı yapılandırılabilmiştir. Kanun içerisinde en geniş alan normal ödeme süresi geçtiği halde ödenmemiş ve kesinleşmiş alacaklar anlamında olmuştur.

Vergi daireleri, gümrük idareleri ve belediyeler tarafından alınan vergiler, vergi cezaları ve diğer alacaklar, SGK'nın sosyal güvenlik primi, idari para cezası ve kira alacakları, seçim para cezaları, nüfus para cezaları, trafik para cezaları, askerlik para cezaları, İl Özel İdarelerinin harç ve katılma payı alacakları, Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdarelerinin su ve atık su alacakları, belediyeler tarafından su kullanımından doğan alacaklar, TEDAŞ'ın ya da hissedarı olduğu elektrik dağıtım firmalarının elektrik tüketiminden doğan alacakları, KOSGEB tarafından verilen desteklerden geri alınacak olanlar, Çevre ve Orman Bakanlığının bütçeden ya da ORKÖY fonundan kooperatiflerine ve orman köylülerine kullandırdıkları kredilerden doğan alacakları, Maliye Bakanlığı, Kültür ve Turizm Bakanlığı ve Orman Genel Müdürlüğü tarafından yapılan tahsislerden kaynaklanan arazi tahsis bedeli, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı tarafından tarımsal kooperatiflere ya da ortaklarına kullanılan tarım kredilerinden doğan alacaklar, yine Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının sulanabilir tarım arazisi dağıtımından doğan arazi bedeli alacakları, ağaçlandırma ve erozyon kontrolü bedeli, ağaçlandırma bedeli, %3 proje bedeli, irtifak hakkı, kesin izin, kullanma izni ve toprak bedeli gibi alacakları ve kira alacakları, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından kültür varlıklarının muhafaza edilmesi, bakım ve onarımı için verilen krediler, sulama kooperatiflerinin ve sulama birliklerinin tarımsal sulama çalışmalarından doğan alacakları ve askeri okullar, polis okulları ve diğer kamuya ait okullardan ilişiği kesilmiş olan öğrencilerin ödeyecekleri öğrenim bedelleri ve bunların arasından zorunlu hizmet yükümlülüğünü yerine getirmemiş olanların ödeyecekleri tazminat tutarlarından meydana gelmektedir<sup>59</sup>.

Kamuoyunda “Torba Kanun” olarak anılan ve kapsamında önemli değişiklikler yer alan hukuki düzenlemenin bütün hükümler altı ana başlık şeklinde şöyle sıralanmaktadır.

---

<sup>59</sup>[gib.gov.tr](http://gib.gov.tr), 1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği, 2011, <https://www.gib.gov.tr/node/89174>, (20.04.2019).

- Bazı kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin hükümler,
  - a) Vergi alacaklarının yeniden yapılandırılması,
  - b) Prim alacaklarının yeniden yapılandırılması,
  - c) Diğer alacakların yeniden yapılandırılması,
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda ve diğer bazı sosyal güvenliğe ilişkin kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler,
- Çalışma hayatına/istihdama ilişkin hükümler,
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler,
- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler,
- Diğer konulara ilişkin hükümler<sup>60</sup>

Aynı zamanda kanun kapsamına, TRT'nin elektrik enerjisi satış bedeli payı ve bandrol ücretleri, YURT-KUR' ödenecek olan öğrenim ve katkı kredisi borçları, TOBB, Barolar Birliği, TESK, TÜRMOB ve İhracatçı Birliklerinin üyelik aidatlarından doğan alacakları, Organize Sanayi Bölgelerinin ödenmeyen elektrik ve su bedelleri ve yönetim aidatları alacakları, Geliştirme ve Destekleme Fonu kaynaklı alacaklar, Geliştirme ve Destekleme Fonundan kullanılan afet kredileri, DSİ'nin yeraltı suyu sulama tesisleri veya şebekelerine yapmış olduğu yatırım bedeli alacakları, KİT'lere ve bunların müesseselerine, bağlı ortaklıklarına ve iştiraklerine ait taşınmazların kira alacakları, il özel idareleri, belediyeler ile bağlı kurumların ve sermayesinin %50'sinden fazlası bunlara ait olan firmaların, irtifak hakkı ve kiralamadan doğan alacakları, Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait taşınmazların kiralanmasından doğan alacaklar, Vakıflar Genel Müdürlüğüne, mazbut vakıflar ile temsilen yönetilen vakıflara ait taşınmazların kiralanması işlemlerinden kaynaklanan alacaklar, işverenlerin ve üçüncü şahısların, iş kazası ve meslek hastalığı, malullük, adi malullük ve ölüm halleri ile genel sağlık sigortalısına ve bunların bakmakla

---

<sup>60</sup> Sevgi Erol, *6111 Sayılı Kanun'un Çalışma Yaşamına Etkisi*, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 3, Sayı 4, 2011, ss. 81.

yükümlü olduğu kişilere yönelik fiiller nedeniyle ödemekle yükümlü buldukları her türlü borçları, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından fazla ve yersiz ödenen gelir ve aylıklara yönelik alacaklar, Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Müdürlüğü (TMO) tarafından FİSKOBİRLİK'e satılan ve ödenmemiş olan satış bedeli alacakları, kalkınma ajanslarının, mahalli idareler ve odalardan alacakları, özel radyo ve televizyon kuruluşları tarafından RTÜK'e ödenecek olan yıllık brüt reklam kazançlarından alınan % 5 oranındaki pay ile eğitime katkı payı alacakları, yurtdışına eğitim amacıyla gönderilen öğrencilerden ya da memurlardan yükümlülüklerini icra etmemelerinden ötürü adlarına TL ya da döviz cinsinden borç çıkarılanların ilgili borçları da dahil edilmiştir.

Kanun kapsamında borçların ait oldukları dönem için esas alınan tarih 31/12/2010 olarak belirtilmiştir. Bu anlamda 31/12/2010 tarihinden önce ödenmesi gerekenlerin tekrar yapılandırılmasına olanak sunulmuştur<sup>61</sup>. Yapılandırma kapsamına SGK' ya olan borçlar anlamında Kasım/2010 ve önceki dönemlere ait tahakkuk edilmesine rağmen ödenmeyen borçlar dahil edilmiştir. Yapılandırmada kesinleşmiş vergi borçları ve idari para cezalarında borcun aslının tamamı, vergi aslına bağlı olmayan cezaların yarısı, gecikme faizi, cezası ve zammı yerine güncelleme oranı esas alınmıştır. Güncelleme borcun normalde ödenmesi gereken zamanından 6111 sayılı Kanunun yayımı tarihine kadar geçen zamanda ortaya çıkan TEFE/ÜFE aylık değişim oranının kullanılmasıyla hesaplanmıştır. Kanun kapsamında kesinleşmiş vergi alacakları yapılandırıldığında, vergi aslına bağlı olan cezaların yanı sıra gecikme cezası, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi alacakların tamamı ve vergi aslına bağlı olmayan cezaların yarısı tahsil edilmekten vazgeçilmiştir<sup>62</sup>.

Talep üzerine kanun peşin ödeme yapma fırsatının yanı sıra ödemelerin 36 aya kadar vadeli ve 18 eşit taksit şeklinde ödeme yapma fırsatı da sunmuştur. Bu kapsamda ödemeler 2 ayda bir olacak şekilde ödeme planı yapılmıştır. Bunun yanı sıra kanun çiftçilerin tarım arazisi tahsisi, elektrik, su kullanım bedelleri ve tarım

---

<sup>61</sup>mevzuat.gov.tr., Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (No: 27857), Resmi Gazete, (25.02.2011).

<sup>62</sup>Zülküf Ayrangöl ve Mustafa Tekdere, *Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi*, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 6, 2013, ss. 267.

kredisi ile orman köylülerinin borçları, yılda bir defa taksit ödenerek 5 sene vadeyle il özel idareleri ve belediyelere borçlarını 6 senede 36 taksitle, spor kulüpleri ise borçlarını 7 sene 42 taksitle ödeme olanağı sunmuştur. Ayrıca mükelleflere borçlarını anlaşmalı bankalar üzerinden de ödeme imkânı getirilmiştir.

Kanuna dayanarak yapılandırılacak borçlar, seçilen vadeye dayalı olarak kanunda belirtilen katsayılar ile çarpılmak suretiyle ödenecek toplam tutar bulunmuştur. Buna bağlı olarak yapılandırılacak borç tutarı<sup>63</sup>;

- 6 taksit ile 12 ayda yapılacak ödemelerde 1,05

- 9 taksitte 18 ayda yapılacak ödemelerde 1,07

- 12 taksitte 24 ayda yapılacak ödemelerde 1,10

- 18 taksitte 36 ayda yapılacak ödemelerde 1,15 katsayısı ile çarpılarak ödenecek toplam tutar hesaplamıştır.

Öte yandan yapılandırma sonrasında mükelleflerin vadeyi kısaltarak ödeme yapmak istemesi durumunda ilk aşamada kullanılan katsayıya göre hesaplanacak tutar toplan hesaplanan tutardan düşülerek indirim yapılarak ödeme imkânı da sağlanmıştır.

Kanun ile birlikte trafik cezaları dâhil, 120 TL'nin altındaki idari para cezaları, 12 TL ve altındaki otoyol ve köprü kaçak geçiş ücretleri, Maliye Bakanlığının vadesi 31.12.2004 tarihinden önce olan 50 TL'yi geçmeyen asli alacakları ile bu alacağa bağlı fer'i alacaklar, aslı ödenmiş 100 lirayı aşmayan fer'i alacaklar, Gümrük İdaresince takip edilen vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olan 50 liralık asli alacaklar ve 65 TL'lik idari para cezaları, SGK tarafından takip edilen ve vadesi 31/12/2010 tarihinden önce olan 50 TL'yi geçmeyen asli alacaklar ile bu alacağa bağlı fer' i alacaklar ve aslı ödenmiş 100 TL'yi geçmeyen fer' i alacakların ve haksız yere 65 yaş maaşı alan kişilerden istenen %50 fazlaların tahsil edilmesinden vazgeçilmiştir.

Yargı aşamasında olan ihtilafli alacaklar için ilk aşamada ihtilaftan vazgeçilmesi şart koşulmuştur. Kanun yayım tarihinden önce başlamış ancak henüz

---

<sup>63</sup>gib.gov.tr., 2011.

sonuçlanmamış inceleme ve tarhiyat işlemleri tamamlandıktan sonra talep edilirse mükelleflere kanundan yararlanma imkanı da getirilmiştir.

6111 Sayılı Kanun dahilinde yararlanmak isteyen mükelleflere bağlı oldukları alacaklı idareye başvurmaları halinde kanundan yararlanmaları mümkün kılınmıştır.

6111 Sayılı Kanun ile kanun kapsamına alınan kamu kurum ve kuruluşlarının alacaklarını tahsil imkanı sağlanırken, aynı zamanda ödeme zorluğu yaşayan borçlu mükelleflerin de kendi durumlarına göre oluşturulan şartlarda borçlarını ödeme imkanı sağlanmıştır.

Kanunun sağlamış olduğu yapılandırma imkanlarına yüksek oranda katılım olmuştur. Bu da ekonominin işleyişine katkı sağlarken, kamunun finansman ihtiyacının giderilmesi ve mükellefler ile idare arasında da sorunların giderilmesi anlamda yardımcı olmuştur.

Ayrıca 29/5/2013 tarihli ve 28661 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 13 üncü madde hükmüne göre; gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi, taşınmazların kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılması; sahip olunan söz konusu kıymetlerin banka ve aracı kurumlara ya da vergi dairelerine bildirilmesi ve %2 oranında vergi ödenmesi suretiyle kayda alınması halinde yapılan bu beyanlardan hareketle inceleme ve soruşturma yapılmaması; diğer nedenlerle de inceleme yapılması halinde çıkan matrah farkı olması durumunda bulunan bu matrah farklarından beyan edilen kıymetlerin tutarının düşülmesi öngörülmektedir.<sup>64</sup>

Diğer yandan, tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları, bu kurumların iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları ve yurtdışında bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, madde hükmünde belirlenen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, tam

---

<sup>64</sup> mevzuat.gov.tr., 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (No:28661), Resmi Gazete, (29 Mayıs 2013)

mükelleflerin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden elde ettikleri kazançları da maddede belirlenen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

### **B. 6552 Sayılı Yapılandırma Kanunu**

Alacakların bazılarının yeniden yapılandırılmasına yönelik hükümleri de kapsamında barındıran 6552 sayılı Kanun Resmi Gazetede 11/09/2014 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur<sup>65</sup>.

İlgili kanunun 73. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na bağlı olan vergi daireleri tarafından tahsil edilen kamu alacaklarının bazılarının yapılandırılmasına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

Kanun kapsamında birikmiş borçların yapılandırılarak taksitle ödenmesi kolaylığı, kurumlar vergisi mükelleflerine kasa hesabını düzeltme olanağı, muayenesi yaptırılmayan araçların muayenelerini 31.12.2014 tarihine kadar yaptırmaları koşuluyla, %5 fazla yerine Yİ-ÜFE oranında ödeme kolaylığı getirilmiştir. Kanun kapsamına Maliye Bakanlığı, Belediyeler ve Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdarelerine olan borçların da dahil edildiği hükme bağlanmıştır<sup>66</sup>.

30.04.2014 tarihinden önceki dönemler 6552 sayılı Kanun la beyana dayanan vergilerde 30.04.2014 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameler, 2014 yılına yönelik 30.04.2014 tarihinden önce tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi vb. vergi alacakları, 30.04.2014 tarihinden önceki tespitlere yönelik vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, 11.09.2014 tarihinden önce uzlaşma sağlanmasına rağmen, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren ödenmemiş olan ya da vadesi geçmemiş alacaklarda düzenleme yapılmıştır. 6552 sayılı Kanunun 73 üncü maddesi kapsamında Motorlu Taşıtlar Vergisi ( MTV ) ile Trafik Para Cezası ( TPC ) borçlarının yapılandırılmasına, 79 uncu maddesinde ise 11/09/2014 tarihi

---

<sup>65</sup>mevzuat.gov.tr., Bazı Alacakların 6552 Sayılı Kanun Kapsamında Yeniden Yapılandırılmasına Dair Genel Tebliğ. (No: 29132), Resmi Gazete, (27 Eylül 2014).

<sup>66</sup>mevzuat.gov.tr. (2014, Eylül 27).

itibari ile araç muayenelerinin süresinde yaptırmayanların gecikmiş muayene borçlarına ilişkin düzenlemeler de yer almıştır.

Kanun ile vergi kanunları dışındaki diğer kanunlara göre verilen para cezalarından; seçim para cezaları, nüfus para cezaları, askerlik para cezaları, trafik para cezaları, karayolları kaçak geçiş ücreti cezaları, Karayolu Taşıma Kanunu çerçevesinde verilen para cezaları, RTÜK'ün vermiş olduğu para cezalarına yönelik de düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca vergi daireleri tarafından tahsil edilen amme alacakları arasında öğrenim kredisi, katkı kredisi, ecri misil, KKDF ve haksız yere alınan destek ödemelerine de yer verilmiştir.

Kanun kapsamında Devlet Hissesi ve Devlet Hakkı, Şeker Fiyat Farkı, adli ve idari para cezaları, Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı ve Akaryakıt Fiyat Farkı, Madenlerden alınan özel idare payı ve madencilik fonu, Kılavuzluk ve römorkörcülük hizmet paylarına yer verilmemiştir.

6552 sayılı Kanundan yararlanmak için alacağın kanun kapsamına dahil edilen tür ve dönemden doğan bir alacak olması ve kesinleşmiş alacak olması kanunun yürürlüğe girdiği 11/9/2014 tarihinden itibaren zamanı gelmesine rağmen ödenmemiş veya henüz ödeme zamanının geçmemiş olması hususları da hükme bağlanmıştır<sup>67</sup>. Alacağın kesinleşmesi, alacağın varlığının hukuk düzeninde ihtilafı olmaması ihtilafı olma ihtimalinin bulunmaması olarak izah edilmiştir. Aynı zamanda 11.09.2014 tarihi itibarıyla ilk derece yargı kararı üzerine tahakkuk eden ancak mükellef tarafından bir üst yargı merciinde itilafı devam ettirilen alacaklar kesinleşmemiş alacak olduğundan kanun kapsamına girmediği hususu da açıklanmıştır.

Kanun hükümlerinden fayda sağlamak isteyen borçlu kimselerin Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna yani 1/12/2014 tarihine kadar ilgili idareye başvurularını gerekli görülmüştür. Bu başvuru esnasında dava açılmayacağı, açılmış davalardan vazgeçileceği belirtilmesi gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca borçlular madde kapsamına dahil edilen toplam borçları için madde hükmünden faydalanabileceklerdir. Bununla birlikte yalnızca talep edilen tür ve dönemler bakımında da başvuruda bulunabileceklerdir.

<sup>67</sup>mevzuat.gov.tr. (2014, Eylül 27).

Kanunla; vergi, vergi aslına bağlı olan cezalar ve diğer amme alacaklarının asıllarının tamamının yanında gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE oranlarının esas alınmasıyla belirlenecek tutarın ödenmesi durumunda, söz konusu alacaklara uygulanacak olan gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer' i alacakların tamamı, alacak aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin ödenmesi durumunda ilgili cezaların kalan %50'si,kapsama dahil olan idari para cezalarının tamamıyla fer' ileri yerine Yİ-ÜFE oranlarının esas alınmasıyla belirlenecek olan tutarın ödenmesi durumunda ise bu cezalara uygulanan gecikme cezası, gecikme zammı, faiz gibi fer' i alacakların tamamından vazgeçileceği de hükme bağlanmıştır.

Ayrıca peşin ödemelerde 11.09.2014 tarihinden ödeme tarihine kadar bir artırım uygulanmayacağı, başvuru esnasında altı, dokuz, on iki ya da on sekiz eşit taksitte ödeme seçenekleri arasından biri seğildiği zaman, belirlenen ödeme süresine göre belirli bir katsayı uygulanarak tahsil hükmüne bağlanacağının açıklaması yapılmıştır. Söz konusu katsayı oranları;

- 12 ayda 6 taksitte yapılacak ödemeler için 1,05
- 18 ayda 9 taksitte yapılacak ödemeler için 1,07
- 24 ayda 12 taksitte yapılacak ödemeler için 1,10
- 36 ayda 18 taksitte yapılacak ödemeler için 1,15

esas alınarak yapılandırılacak tutarın hesaplanması öngörölmüştür<sup>68</sup>.

Kanun kapsamında peşin ödemelerin ve 1. taksitin 31.12.2014 tarihine kadar ödenmesi, kalan taksitlerin de takip eden ikişer aylık dönemler şeklinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Kanunla vergi dairelerine ödenecek olan taksitlerin mahsuben ödenebileceği açıklanmıştır. Mahsup taleplerinin ifa edilebilmesi için başvuru ya da taksit süresi içerisinde söz konusu mevzuatta öngörölen bilgi ve evrakların eksiksiz bir şekilde ibraz edilmesi şartı konulmuştur. Mahsuben ödeme ile alınamayan borç tutarı için borçluya bildirimde bulunulacak ve bir ay içerisinde eksik ödenen tutarın ödenmesi istenecektir. Bu süre zarfında borçlu ödeme yaptığı takdirde Kanun ihlal edilmediği hükme bağlanmıştır. Ancak bir takvim yılında en fazla 2 taksitin

<sup>68</sup>mevzuat.gov.tr., İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasını aDair Kanun, (No: 6552), Resmi Gazete, (10.09.2014).



vadesinde ödenmeme durumuna izin verilmiştir. Vadesi geldiğinde ödenmeyen taksit ya da taksitler, son taksiti izleyen ayın sonuna kadar ödenebileceği belirtilmiştir. Buna ek olarak ödenmeyen taksitin, gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte alınacağı da belirtilmiştir

6552 sayılı kanun ile vadesi geçmiş borçlar, vadeye bağlanmış olacak, borçlular nezdindeki icra takipleri durdurulacak, uygulanacak hacizlerin yapılan ödemeler nispetinde kaldırılacağı hükme bağlanmıştır.

Kanun kapsamında yapılandırmanın ihlali halinde ödenen tutarlar kadar kanun hükümlerinden yararlanılabileceği de belirtilmiştir.

6552 sayılı Kanununun 74. maddesinde kasa ve ortaklar cari hesaplarını düzeltmeyi arzulayan kurumlar vergisi mükelleflerine ciddi avantajlar sağlanmıştır.

Kayıtlarda bulunmasına rağmen işletmede mevcut olmayan kasa mevcuduyla ortaklardan net alacakların beyan edilmesi suretiyle kanuni kayıtların gerçeğe uygun şekilde getirilmesi olanağı sunulmuştur.

6552 sayılı Kanunla getirilen kasa mevcudu ve ortaklar cari hesabının düzeltilmesi ve hukuki kayıtların gerçeğe uygun bir hale getirilmesi bağımsız denetim, ortaklardan olan alacak – borç ilişkisiyle düzenlenecek olan açılış bilançoları, şirketlerin TMS/TFRS' ye göre mali raporlarının oluşturulması açısından önem taşımaktadır. Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu'na uyum bakımından hukuki kayıtların fiili hale uygun duruma getirilmesi de önemlidir.

Kanun kapsamında bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31/12/2013 tarihi itibarıyla oluşturdukları bilançolarında görülmenin yanı sıra işletmelerinde bulunmayan; kasa mevcutlarını, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklarından alacaklı olduğu tutarlar ile ortaklara borçlu olduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını, 6552 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın son günü olan 31/12/2014 tarihine kadar vergi dairelerine beyan ederek kayıtlarını düzeltebilecekleri hükme bağlanmıştır.

### C. 6736 Sayılı Yapılandırma Kanunu

19/08/2016 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti 'nin 34.yapılandırma kanunu olan 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun yürürlüğe konulmuştur. Kanunun genel gerekçesi; “Ülkemizde mevcut olan yatırımları ve istihdamı artırmak, daha fazla üretimi teşvik etmek adına araştırma ve geliştirme çalışmalarına destek vererek bu anlamda ülkemizi daha cazip hale getirmek, ekonomik kalkınmayı sürekli hale dönüştürmek ve girişimcilerin alacağı iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı bir biçimde yoğunlaşmaya olanak sağlamak” olarak açıklanmıştır<sup>69</sup>.

Teklif gerekçesi incelendiğinde, devletin 10. Kalkınma Planı ve bu plan çerçevesinde hazırlanmış olduğu Öncelikli Dönüşüm Programlar kapsamında, özel sektörün kamuya yönelik borç yükünün azaltılarak müteşebbislerin yatırım kararlarına daha sağlıklı bir biçimde odaklanmalarını sağlamanın amaçlandığı görülmektedir. Bununla birlikte üretimin özendirilmesi, istihdamın artırılması, vergi incelemesindeki hususların dava yoluna gidilmeden çözümlenmesi araştırma ve geliştirme çalışmalarının özendirilmesi ve ülkeyi cazip yatırım merkezine dönüştürmenin amaçlandığı da anlaşılmaktadır<sup>70</sup>.

Kanun kapsamında yatırım alanına yönelik iyileştirmelere öncelik verilmiştir. Ekonomi ve yatırım çerçevesinde uluslararası alanda cazip standartlara ulaştırmanın hedeflenmesi dikkate alındığında çıkarılan 6736 sayılı kanunun katkı sağlaması amaçlanmıştır. Aynı zamanda planlanan ekonomik kalkınma açısından da sürdürülebilirliğin devamı da kanunun çıkarılması amaçlarından biri olmuştur<sup>71</sup>.

Kanun kesinleşmiş bazı kamu alacaklarının cezalarından ve faizlerinden vazgeçmekte, kesinleşmemiş alacakların aslının bir bölümü ile faizinden vazgeçmektedir. Bu niteliği ile kanun borçtan vazgeçme niteliği taşımanın yanı sıra cezalardan vazgeçerek af niteliğine sahip olan bazı hükümler de içermektedir. Bununla birlikte mükelleflerin aktiflerinde kayıtlı olup, kendisi bulunmayan bazı

<sup>69</sup>Yalman, a.g.e., ss. 77.

<sup>70</sup> Elif Sonsuzoğlu, 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler, Yaklaşım Dergisi, Sayı:286, 2016.

<sup>71</sup>mevzuat.tbmm.gov.tr., 6736 Sayılı Kanunun Geneli Hakkında Bilgiler, 2016, [https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=202552&pkanunnumarasi=6736,\(20.04.2019\)](https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=202552&pkanunnumarasi=6736,(20.04.2019)).

kiymetlerini ve bunun tam tersi aktifte kayıtlı bulunmayıp, işletmede mevcut olan yani faturasız satış ya da alışları güncelleştirmeyi özendirmekte, kasa mevcutlarını ve ortaklar cari hesaplarını güncellemeyi özendirerek vergisi ödenmeyen ülke dışındaki kaynakların getirilmesine de olanak sunmaktadır. 6736 sayılı Kanun ile kesinleşmiş borçlara ve ihtilafı borçlara yönelik birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Kesinleşmemiş borçlar bakımından mükelleflere ödeme kolaylığı sağlanırken, ihtilafı olanlarda da bir nevi yasal uzlaşma sağlanarak, miktarda indirim yaparak, ya da bir miktar ceza, zam ve faizlerden vazgeçilerek, tahsilatın hızlandırılması yanında hem mükelleflere kolaylık sağlanmakta hem de yargının ve uzlaşma komisyonlarının iş yükü azaltmak hedeflenmiştir<sup>72</sup>.

Öte yandan kanun kapsamında özel sektörün kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik borç yükü azaltılırken, ödemelerin vade uzatımı ile taksitlendirilme imkanı da getirilmiştir. Ayrıca vergi inceleme aşamasında olan durumlarda dava söz konusu olmaksızın çözüm sağlanması, yine vergisel alanda yaşanabilecek risk faktörleri de dikkate alınarak ileriye yönelik uyuşmazlıkların azaltılması, yine işletmelerin fiili durumları ile işletme kayıtlarının gerçeğe uygun hale getirilmesi imkanının sağlanarak kayıt dışı ekonominin engellenmeye çalışılması da amaçlanmıştır. Ayrıca kanun içeriğinde 6552 sayılı İş Kanunu'yla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun kapsamında yapılandırılan alacakları, kanunun belirttiği şartlara göre, borç ödemesi yapamayan borçlulara yeniden bir hak verilerek, kamu alacaklarının toplanması ve bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması olanağına da yer verilmiştir<sup>73</sup>.

19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 6736 sayılı Kanun 14 maddeden oluşmaktadır. Bahsi geçen kanun içinde hem vergi affı hem de prim affı söz konusu olup, genel çerçevede mali bir af kanunu niteliğinde düzenlenmiştir.

Kanun kapsamına Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan tahsil dairelerince izlenen vergiler ve bu vergilere bağlı vergi, askerlik, seçim, nüfus

---

<sup>72</sup>mevzuat.tbmm.gov.tr., 2016.

<sup>73</sup>gib.gov.tr., *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun*, 2016, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6736.pdf>, (20.04.2019).

idareleri tarafından verilen cezalar, trafik karayolu geçiş ücretleri ve RTÜK idari para cezaları, kaynak kullanım destekleme fonu, eciri misil, katkı ve öğrenim kredisi alacakları, haksız yere faydalanılan destek ödemeleri gibi diğer alacaklar, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı, gümrük vergileri, sigorta primleri, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, genel sağlık sigortası prim alacakları, topluluk sigortası primlerine yönelik zam, faiz, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz ile birlikte belediyelerin idari para cezaları, su, atık su ve katı atık ücreti ödemeleri, belediyelere ödenecek paylar hariç, beyana dayanan vergilerde ve 2016 senesine yönelik 30 Haziran'dan önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamları dahil edilmiştir<sup>74</sup>.

Kanundan yararlanarak borçların yapılandırılmasında 30/06/2016 tarihi esas alınmıştır.30/06/2016 tarihinden sonra ödenmesi gereken gelir vergisi 2.taksidi, emlak vergisi 2.taksidi, motorlu taşıtlar vergisi 2.taksidine ilişkin alacaklar kanun kapsama dahil edilmemiştir dışında tutulmuştur.

6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun kapsamında; Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Orman Genel Müdürlüğü, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, İl Özel İdareleri, Belediyeler, Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye Barolar Birliği, TOBB, TESK ve TÜRMOB gibi kurumların borçlarının yapılandırılması sağlanmıştır.

Kanundan yararlanarak borçlarını yapılandırmak isteyen mükelleflerin kanunun Resmi Gazetede yayımlandığı19.08.2016 tarihinden sonraki ikinci ayın sonuna kadar alacaklı vergi daireleri, belediyeler ve gümrük idarelerine başvuruda bulunmaları talep edilmiştir. Bahsi geçen kanun kapsamında ikişer aylık dönemler şeklinde 18 eşit taksit halinde ödeme olanağı getirilmiştir.

Aynı zamanda 6736 sayılı Kanun'dan faydalanmak amacıyla başvuru yapılmasına rağmen 27/01/2017 tarihi itibari ile ödenmemesi halinde, yapılandırma

---

<sup>74</sup>[gib.gov.tr., Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliğ, 2016,https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6736teblig/6736\\_teb1.pdf,](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6736teblig/6736_teb1.pdf) (20.04.2019).

kanununa aykırı davranan borçlulara ve kanuna aykırı tutarlar için tekrar bir şans verilmiştir. Buna göre kanunun yürürlüğe konulduğu tarihten geçici 2'nci maddenin yürürlüğe tarihe kadar geçen zaman için gecikilen her bir ay ve kesir için hesaplanan tutarın gecikme zammıyla birlikte ödenmesi halinde ilgili yapılandırma kanunundan faydalanma olanağı getirilmiştir<sup>75</sup>.

Kanun kapsamında trafik para cezalarında ve motorlu taşıtlar vergisinde indirim, peşin yapılan ödemelerde Yurt İçi ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 oranında indirim, Yurt İçi ÜFE oranında güncelleme ve vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'lik kısmının silinmesi olanağı sunulmuştur. Aynı zamanda işletme kayıtlarının fiili durum ile uygun hale getirilmesiyle de kayıt dışı ekonomiyi önleme amaçlanmıştır.

Öte yandan inceleme ve tarhiyat aşamasındaki borçları yapılandırma, vergi uyumsuzlukları için dava yoluna gidilmeksizin çözüm sağlama evresinde %80'e kadar indirim, eczanelerde cezasız faizsiz stok düzeltme, matrah ve vergi artırımında vergi incelemesinden muaf olma, yapılandırılan borçların ödemesinin anlaşmalı bankalar aracılığıyla yapılması, beyan edilmeyen gelirler için pişmanlık ile faizsiz ve cezasız beyan, 6552sayılı Kanun çerçevesinde borçların tekrar yapılandırılması, ödeme tarihi 31.12.2011 tarihinden önce olan 50 TL ve altındaki borçların silinmesi vb. pek çok önemli avantaj sunmuştur<sup>76</sup>.

6736 sayılı Kanun aynı zamanda kurumlar ve gelir vergisi matrah artırımına yönelik talepleri de kapsamına dahil ederek, matrah artırımını yapan mükelleflere inceleme affı olanağı da sağlamıştır.

Mükelleflere 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırdıkları borçlar için 6, 9, 12 veya 18 eşit taksit ile ödeme yapma imkânı sağlanmıştır. Aynı zamanda ilk taksitin 30 Kasım 2016 tarihine kadar, kalanlarına ise iki ayda bir ödenme olanağı getirilmiştir. Taksitle ödeme seçenekleri için;

*- 6 taksit şeklinde 12 ayda yapılacak ödemelerde 1,045,*

---

<sup>75</sup>gib.gov.tr., Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği, 2016.

<sup>76</sup> Yiğit Karahanoğulları, *Türkiye'de Kamu Maliyesinin Dönüşümü: 1998-2017*, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 72, Sayı: 1, 2017, ss. 263.

- 9 taksit şeklinde 18 ayda yapılacak ödemelerde 1,083,
- 12 taksit şeklinde 24 ayda yapılacak ödemelerde 1,105,
- 18 taksit şeklinde 3 6 ayda yapılacak ödemelerde 1,150 katsayısıyla ile çarpılarak ödenecek tutar hesaplanmıştır.

Kanun kapsamında vergi aslına bağlı ferî alacakların bir kısmının veya tamamının affedilmesi ile kanunun bir af kanunu olarak da değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak kanun hükmünde birçok kamu kurum ve kuruluşuna ait alacakların yapılandırılması söz konusu olduğundan kanunun genel olarak bir yapılandırma kanunu olarak adlandırılması daha doğru bir ifade olacaktır. Ayrıca 15 Temmuz darbe girişiminden sonra toplumsal dayanışmayı arttırarak ekonomik durum üzerinde iyileştirici bir düzenleme olması açısından 6736 sayılı Kanun'un önemi büyüktür.

#### **D.7020 Sayılı Yapılandırma Kanunu**

27/05/2017 Tarih ve 30078 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7020 sayılı Kanunla; devletin vergi alacaklarının tamamının, SGK alacaklarının, gümrük vergisi alacaklarının, devlet kurum ve kuruluşlarının alacakları ile belediye alacaklarının yeniden yapılandırılmasında faydalanma düzenlemesi yapılmıştır.

Kanunun genel gerekçesi yatırımların arttırılarak, girişimlerin desteklenmesi ve özel sektörün kamu borç yükünü azaltarak ekonomik kalkınmaya katkı sağlamak olarak açıklanmıştır. Ayrıca vergilenme aşamasında tahsilatın öngörülebilirliğini arttırmak olası riskleri azaltarak matrah artımı ve ayrıca işletme kayıtlarının fiili duruma uygun hale getirilmesi ile kayıt dışılığı gidermeyi amaçlamıştır<sup>77</sup>.

Ekonominin büyüme hızına destek sunmak ve böylece kalkınmanın devam etmesini sağlamak için dünya çapındaki iktisadi ve politik risklerle yakın coğrafyamızda ortaya çıkan bölgesel olayların yurttaşlar üzerindeki etkisini yok etmek ve girişimcilerin iş ve yatırım kararlarına sağlıklı bir biçimde odaklanmalarına

---

<sup>77</sup>mevzuat.tbmm.gov.tr., 7020 Sayılı Kanunun Genelî Hakkında Bilgiler, 2017, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=211000&pkanunnumarasi=7020>, ( 21.04.2019).

imkân sunmak üretim, yatırım, ihracat ve istihdamın artırılmasına, Ar-Ge çalışmalarına destek sunulmasına katkıda bulunmak amacıyla;

- Kamuya ödenecek olan borçların yapılandırılarak ödenmesi,
- Mevcut ve olası anlaşmazlıkların barış yoluyla çözülmesi,
- Matrah ve vergi artırımı yoluyla vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması,
- İşletme kayıtlarının gerçeğe uygun duruma getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, bununla birlikte finansal yükümlülükleri yerine getirmeden yapılan kaçak yapıların, yapılan düzenleme ile Yapı Kayıt Belgesi altında kayıt altında tutulması da amaçlanmıştır. Söz konusu düzenleme aracılığıyla devlet ile vatandaş arasında imar barışının sağlanması amaçlanmaktadır.

Kanun kapsamında kesinleşmesine rağmen ödemesi geciken borçlar Yİ-ÜFE oranında güncellenerek borçların yapılandırılması, yapılandırılan borç tutarlarının ikişer aylık dönemler şeklinde ödenmesi, yapılandırılan borçların peşin olarak ödenmesi halinde Yİ-ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim yapılması, vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'lik kısmının silinmesi, yapılandırılan borçların ödemelerinin anlaşmalı bankalar aracılığıyla yapılma olanağı getirilmiştir<sup>78</sup>.

7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun ile Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Trafik Para Cezası borçlarının yeniden yapılandırılarak borcun ciddi ölçüde azaltılması amaçlanmıştır. Kanun kapsamında 31 Mart 2017 tarihinden önce tahakkuk eden MTV ile bu vergiye bağlı gecikme faizleri ve zamları (2017 yılının ikinci taksiti hariç) , verilen Trafik Para Cezaları ve faizleri, verilen Karayolu Taşıma İdari Para Cezaları ile Otoyollar ve Köprülerden İhlali Geçiş İdari Para Cezalarının yapılandırılacağı hükme bağlanmıştır.31 Mart 2017 tarihinden (bu tarih dahil) öncesine ait MTV ve TPC borçlarının yapılandırılarak, MTV aslının tamamı ile birikmiş gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak hesaplanan tutarın, Trafik Para Cezası tutarı ile birikmiş faizler yerine, Yİ-ÜFE

---

<sup>78</sup>[gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)., *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 2017 ,<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/7020sayilikanun.pdf>, (21.04.2019).

oranları esas alınarak hesaplanan tutarın, Karayolu Taşıma İdari Para Cezaları ile birikmiş faizler yerine, Yİ-ÜFE oranları esas alınarak hesaplanan tutarın, ödenmesi halinde; MTV 'ye ilişkin vergi ziyası cezası ile gecikme faizi ve zammı, Trafik Para Cezalarına uygulanan aylık % 5 faiz, Karayolu Taşıma İdari Para Cezalarına uygulanan aylık % 5 faizlerin tahsilinden vazgeçileceği açıklanmıştır<sup>79</sup>.

Kanunla öğrenim ve katkı kredisi borcu bulan kişilerin 27 Mayıs 2017 tarihi itibari ile vadesi gelmesine rağmen ödenmeyen veya vadesi henüz dolmamış olan borçların yapılandırılması fırsatı sunulmuştur. Bu bakımdan öğrenim ve katkı kredisinin borç asıllarıyla gecikme zammı yerine Yİ-ÜFE oranını esas alınmasıyla hesaplanan tutarın esas alınarak ödenmesi durumunda biriken gecikme zammının tahsil edilmesinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır. Buna ek olarak yapılandırılan borçlara yönelik dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şartı da getirilmiştir.

7020 sayılı Kanun kapsamında vergi, idari para cezası ve yine kanun kapsamındaki borçların asılları ile Yİ-ÜFE oranları esas alınarak hesaplanan tutarın ödenmesi halinde, gecikme faizi ve gecikme zammı ile vergi aslına bağlı olan cezaların silineceği hükme bağlanmıştır. Buna ek olarak vergi aslına bağlı olmayan cezaların %50'lik kısmının ödemesinin yapılması halinde ise, kalan %50'lik kısmının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

7020 sayılı kanunla önceki yapılandırma kapsamında (6736 Sayılı Kanun) başvuruda bulunmamış olan borçlulara yeni bir fırsat sunulmuştur. Fakat, 6736 sayılı Kanundaki yapılandırmadan faydalanan ve ödemelerine devam edenlerin borçları kapsama dahil edilmemiştir.

Ayrıca kanun içeriğinde yapılandırılan alacaklar için daha önce yapılan hacizlerin ödemeler oranında da kaldırılacağı açıklanmıştır.

Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen mükelleflerin borçlarını peşin veya taksitler halinde ödemeleri imkanı sağlanmıştır. Bu açıdan peşin olarak ödemelerin 31 Temmuz 2017 tarihine kadar yapılması halinde Yİ-ÜFE oranı

---

<sup>79</sup>[gib.gov.tr.](https://www.gib.gov.tr/), *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7020 Sayılı Kanun Genel Tebliği, 2017*, <https://www.gib.gov.tr/node/122423>, ( 21.04.2019).



üzerinden hesaplanan tutardan %50 oranında indirim avantajı da getirilmiştir. Peşin ödemelerde yapılandırılan borçlara katsayı uygulama hesabı yapılmayacağı gibi faiz de uygulanmayacağından taksitli ödemelere göre çok daha avantajlı bir seçenek sunulmuştur.

Taksitli ödeme seçenekleri için<sup>80</sup>;

- 6 taksit şeklinde 12 ayda yapılacak ödemelerde 1,045,
- 9 taksit şeklinde 18 ayda yapılacak ödemelerde 1,083,
- 12 taksit şeklinde 24 ayda yapılacak ödemelerde 1,105,
- 18 taksit şeklinde 36 ayda yapılacak ödemelerde 1,150,

Katsayı oranı uygulanarak yapılandırılması gereken tutarın hesaplanması öngörülmüştür.

Öte yandan yapılandırılan borçların seçilen taksit sayısından daha fazla taksitle de ödenmesi mümkündür. Borçlular başvuru sırasında tercih edilen taksit sayısından daha az taksitle ödeme yaparlarsa, ödeme yapılacak taksit sayısına ait katsayı oranı açısından tekrar hesaplama yapılması da mümkün hale getirilmiştir.

Kanun kapsamındaki ödemelerin anlaşmalı bankalar üzerinden kredi kartı veya internet üzerinden ödenme imkânı da sağlanmıştır.

7020 sayılı Kanuna ait ödemelere yönelik yapılandırmanın devam etmesi için ilk iki taksitin vadesinde ödenmesi şartı getirilmiştir. Buna ek olarak bir takvim yılında taksitlerden en fazla iki tanesinin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda Kanunun ihlal edilmeyeceği belirtilmiştir. Süresinde ödenmeyen ya da eksik ödenen tutarlar en geç son taksiti takip eden ay sonuna kadar ödenmediği takdirde ödemede gecikilen süre için gecikme zammı ile tahsilat yapılacağı açıklanmıştır. Ancak bir takvim yılı içinde iki kez den fazla aksatılan taksit tutarı bulunması durumunda kanun hükümlerinin ihlal edileceği ve yapılandırmanın bozulacağı hükme bağlanmıştır.

Kanun hükümlerinden yararlanmak için mükelleflerin yapılandırılan borçları kapsamında gelir veya kurumlar vergisi, gelir veya kurum stopaj vergisi, KDV ve

---

<sup>80</sup>gib.gov.tr., 2017.

ÖTV beyanlarını vaktinde tahakkuk ettirip süresi içinde ödemesi gerektiği belirtilmiştir.

Kanun kapsamında yapılandırılan borçlara ilişkin mükelleflerin dava açmaması ve açtıkları davalardan vazgeçmeleri şarta bağlanmıştır. Ayrıca mükelleflerin başvuru sırasında dava açmayacakları, açmış oldukları davalardan ise vazgeçtiklerine dair yazılı beyanda bulunmaları gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca 27 Mart 2018 tarihli ve 30373 sayılı (2. Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun geçici 1 inci maddesi ile model yılı ilerlemiş ve yıpranmış araçların ihraç edilerek veya hurdaya ayrılarak trafikten çekilmesi ve bu araçların yerine yeni araç alımının teşvik edilmesi suretiyle 31/12/2019 tarihine kadar uygulanmak üzere, 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listenin 8701.20, 87.02, 87.03, 87.04 G.T.İ.P. numaralarında yer alan, 16 ve daha büyük yaştaki araçların adına kayıtlı gerçek veya tüzel kişiler tarafından doğrudan veya ihracatçılar vasıtasıyla ihraç edilmesi ya da bir daha kullanılmamak üzere hurdaya çıkartılması ve ilgili mevzuat gereğince kayıt ve tescilinin silinmesi şartıyla, aynı cins bir aracın ilk iktisabında tahakkuk eden özel tüketim vergisinden, Bakanlar Kurulunca, 10.000 lirayı aşmamak üzere, araçların cinsleri ve özelliklerine (motor silindir hacmi, sınıfı, özel tüketim vergisi oranına esas matrahı gibi) göre belirlenecek kısmın terkin edilmesine imkan tanınmıştır.<sup>81</sup>

Bununla birlikte 7103 Sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde öngörülen özel tüketim vergisi teşviğini desteklemek amacıyla 7020 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde düzenlenen hurda teşviklerinin süresi bir yıl uzatılmakta ve araçların doğrudan veya ihracatçılar vasıtasıyla ihraç edilmeleri durumunda da maddede düzenlenen hükümlerden faydalanılmasına imkan tanınmıştır.

### **E. 7143 Sayılı Yapılandırma Kanunu**

11/5/2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

---

<sup>81</sup> mevzuat.gov.tr., 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No:30373) Resmi Gazete (27 Mart 2018)

18/5/2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Kanunun yapılandırmaya yönelik hükümleri de yayımı tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

Kanunla, Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan tahsil daireler tarafından takip edilen amme alacakları, il özel idareleri ile belediyeler ve Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına (YİKOB) ait alacakların yapılandırılması, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesine yönelik olarak alınan kararların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar da belirlenmiştir<sup>82</sup>.

7143 sayılı kanunla çıkarılan vergi yapılandırma kanunu uygulama alanı itibariyle en kapsamlı af kanunlarından biridir. Kanun, ekonominin büyüme hızına destek vermek ve böylece kalkınmanın da sürdürülmesini sağlamak amacıyla dünyada çapındaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda ortaya çıkan bölgesel hadiselerin yurttaşlarımızdaki olası etkilerini yok etmek ve girişimcilerin daha sağlıklı iş ve yatırım kararları almalarını sağlamak amacıyla uygulanmaya konulmuştur.

Kanun ile yasa yapıcı;

- Kamu borçlarının yapılandırılarak ödenmesi,
- Mevcut ve olası anlaşmazlıkların barış yoluyla çözülmesi,
- Matrah ve vergi artırımı aracılığıyla vergileme hususunda öngörülebilirliğin artırılmasıyla geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtemel risklerin yok edilmesi,
- İşletme kayıtlarının gerçeğe uygun hale dönüştürülerek kayıtlı ekonomiye geçişin özendirilmesi,
- İnceleme ve tarhiyat aşamasında olan borçların yapılandırılması,
- Beyan edilmemiş olan ya da eksik beyan edilmiş olan gelir ve kazançların faiz ve zamsız olacak şekilde pişmanlıkla beyan edilmesinin sağlanması,
- Geçmiş dönemlere yönelik matrah ve vergi artırımı yapan mükelleflere imtiyazlar sağlanması,

---

<sup>82</sup>gib.gov.tr., 2017.

- İşletmelerdeki makine, emtia, teçhizat ve demirbaş kayıtlarına yönelik cezasız olarak düzeltme olanağının yanı sıra kasa ve ortaklardan alacaklar hesabının faizsiz ve cezasız olarak düzeltilmesi,

- Yurtiçi ve yurtdışı birtakım varlıkların belli bir tarihe kadar vergisiz olarak ve ayrıcalıklı olanaklar ile ekonomiye kazandırılması

İhtilafların sulh yoluyla çözülerek mükellef ile devlet arasında vergi barışının sağlanması, bunlara ek olarak, finansal yükümlülükler olmaksızın yapılan kaçak yapıların, düzenleme ile Yapı Kayıt Belgesi altında kayıt altında tutulmasını hedefleyerek yapılan düzenlemeyle devlet ile yurttaş arasında imar barışının yapılması amaçlanmıştır.

Kanunun temel amacı; mükelleflerin kamu borç yükünü hafifleterek taksitler şeklinde ödemesi sağlanarak ödeme kolaylığı sunulması, vergi ihtilaflarının barış yoluyla çözülmesi, vergi incelemeleri sonucunda saptanan vergilerin dava yoluna başvurulmadan ödenmesi, matrah ve vergi artırımını şartıyla geçmiş dönemlere yönelik vergi incelemesinin yapılmaması, stokların kasa ve ortaklardan alacaklara ilişkin işletme kayıtlarının düzeltilerek fiili durumlarına uygun hale dönüştürülmesi, yurtiçi ve yurt dışında bulunan bazı varlıkların ulusal ekonomiye kazandırılması, ödeme süresi 31/12/2013'den önce olan 100 TL'nin altında olan alacaklardan vazgeçilmesi amaçlanmıştır<sup>83</sup>.

Kanun kapsamında kesinleşmiş alacaklar, dava aşamasındaki alacaklar, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki işlemler, işletme kayıtlarının düzenlenmesi, matrah ve vergi artırımını, SGK alacakları ile 6552, 6736, 7020 sayılı kanunlara yönelik hükümleri ve bazı varlıkların ulusal ekonomiye kazandırılması kararları da yer almaktadır.

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun kapsadığı yapılandırma

---

<sup>83</sup>mevzuat.gov.tr., Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (No: 7143), Resmi Gazete, ( 18.05.2018).

konusuna dahil olan borç türleri göz önüne alındığında, vergi affından daha çok mali af olarak nitelendirilmektedir<sup>84</sup>.

7143 sayılı Kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, İl özel idarelerine, Belediyelere, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na, Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlıklarına, Sosyal Güvenlik Kurumu'na, TOBB, TESK, TÜRMOB ve Türkiye Barolar Birliği'ne olan borçların yapılandırılmasına olanak sunulmuştur.

7143 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılacak borçlar kapsamında; alacak türleri bakımından ise kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, çevre ve temizlik vergisi, diğer vergiler, vergi cezaları ile gecikme faizleri ve gecikme zamları; Sosyal Güvenlik primleri ile idari para cezaları ve gecikme cezaları, faizleriyle zamları; Gümrük vergileri ile gümrük idari para cezaları ve faizler ile gecikme zamları; idari para cezalarından trafik para cezaları, askerlik, seçim, nüfus para cezaları, karayollarından usulsüz geçişler sebebiyle verilen para cezaları, Karayolları Taşıma Kanunu kapsamında verilen para cezaları, RTÜK idari para cezaları; Belediyeler ve Büyükşehir su ve kanalizasyon idarelerinin su, atık su, katı atık su, yol katılım payı, muhtelif ücretlerden doğan alacakları ile zam ve faizleri, YİKOB'ların taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına yönelik katkı payı, ecri misiller, öğrenim katkı kredisi ve öğrenim kredisi borçları, haksız destekleme ödemeleri ve kaynak kullanımı destekleme fonları yer almaktadır<sup>85</sup>.

Kanun kapsamına alınmayan alacaklar ise şunlardır; disiplin cezaları da dahil olmak üzere adli para cezaları, idari para cezaları (kapsama girenlerin dışında), petrolden devlet hissesi ve devlet hakkı, madenlerden devlet hakkı ve özel idare payı ile madencilik fonu, akaryakıt fiyat farkı, şeker fiyat farkı ve akaryakıt fiyat istikrar payı, kılavuzluk ve römorkçülük hizmet paylarıdır.

---

<sup>84</sup> Melih Akcan, *7143 sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2, 2018, ss. 124.

<sup>85</sup>gib.gov.tr., Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği. (Sayı: 30432), [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/7143Teb/7143Teb\\_serino1.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/7143Teb/7143Teb_serino1.pdf), (20.04.2019).

Kanun içeriğinde 31 Mart 2018 tarihi esas alınmıştır. Vergi alacakları bakımından 31 Mart 2018 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerini kapsayan alacaklar için yapılandırılma imkanı getirilmiştir. Bu anlamda 2018 yılına ilişkin 31 Mart 2018 tarihinden önce tahakkuk eden harçlar, motorlu taşıtlar vergisi vb. alacakların yapılandırılabilmesi mümkün olmuştur.

Kanun kapsamında yapılandırılabilir olan borçlar kapsamına dahil edilmeyen ise; 31 Mart 2018 tarihinden sonra ödenecek olan gelir vergisi taksitleri 2018 senesine yönelik motorlu taşıtlar vergisinin ikinci taksiti, 2018 senesine yönelik emlak vergisi ile işyeri ve diğer biçimlerde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi olarak belirtilmiştir.

Cezalar açısından 31 Mart 2018 tarihinden önce yapılan tespitler göz önünde bulundurularak kesin ya da kesilmesi gerekli olan usulsüzlük cezaları, özel usulsüzlük cezaları; 31 Mart tarihinden önce kesilen trafik para cezaları, Karayolu Taşıma Kanunu çerçevesinde verilen para cezaları, karayollarında usulsüz geçişlerden ötürü verilen para cezaları, seçim, askerlik, RTÜK idari para cezaları ve nüfus para cezalarının yapılandırılmasına olanak sunulmuştur.

Kanun kapsamına dahil diğer amme alacakları vade tarihi esasına dayandırılarak düzenlenmiştir. Kanun kapsamına, kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödeme vakti gelmesine rağmen ödenmemiş ya da vadesi geçmemiş olan; vergi daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde izlenen asli ve feri amme alacakları da alınmıştır.

7143 sayılı Kanun ile vergiler açısından vergi asıllarının tamamı, Yİ-ÜFE tutarı gecikme zammı ve gecikme faizinin yerine tahsil edilirken, gecikme faizi ve gecikme zammı, vergi aslına bağlı olan vergi cezası ile cezasının gecikme zammı silinmiştir. İdari para cezalarından; fer'i alacak yerine Yİ-ÜFE tutarı tahsil edilirken, fer'i alacak silinmiştir. Ayrıca usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının da %50'lik kısım ödenirken kalan %50'lik kısmın silineceği belirtilmiştir.

Kanun kapsamında ihtilafli vergi alacakları için dava aşamasına göre bir ayırım yapılmıştır. Bu anlamda ihtilaf eğer vergi mahkemesinde henüz karara bağlanmadıysa vergi aslının %50'lik kısmının ve gecikme faizi ile gecikme zammı yerine Yİ-ÜFE tutarının ödenmesi durumunda kalan %50'lik kısmın vergi aslından,

vergi aslına bağılı olarak kesilen vergi cezalarının tamamından vazgeçileceğı hükme bağlanmıştır. Buna ek olarak gecikme zammı ve gecikme faizinden de vazgeçileceğı belirtilmiştir.

Ancak ihtilaf üst yargı merciinde, alınan en son kararın dikkate alınması gerektiğı açıklanmıştır. Bu bağlamda vergi Vergi Mahkemesi ya da Bölge İdare Mahkemesi tarafından terkin edilmiş ise, vergi asıllarının %20'lik kısmı , gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Yİ-ÜFE tutarının ödenmesi; vergiyi tasdik veya tadilen tasdik etmişse tasdik edilen vergi asıllarının tamamı, terkin edilen tutarın %20'lik kısmı, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Yİ-ÜFE tutarının ödenmesi durumunda kalan tutar, vergi aslına bağılı olarak verilen vergi cezalarının tamamı ile gecikme faizi, gecikme zammı vb. feri alacakların tahsil edilmesinden vazgeçilmesi konusu da hükme bağlanmıştır<sup>86</sup>.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davalarda; Vergi mahkemesinde sürüyorsa cezanın %25'lik kısmı, vergi mahkemesinde karar alınmış ise; cezanın %50'lik kısmı, terkin edilen tutarın %10'luk kısmının ödenmesi durumunda geriye kalan ceza tutarından vazgeçilmesi hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte idari para cezalarına açılan davaların ilk derece mahkemesinde sürmesi halinde ceza tutarının %50'lik kısmı, ilk derece mahkemesinde karar alınmış ise onaylanan cezanın tamamı, terkin edilen ceza tutarının %20'lik kısmının ödenmesi durumunda kalan tutarın tahsilinden vazgeçileceğı belirtilmiştir<sup>87</sup>.

7143 sayılı Kanunla; inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan borçlarda başlanan vergi incelemeleriyle tarh, takdir ve tahakkuk işlemlerinin sürdürülmesi, ilgili işlemlerin bitirilmesinin ardından; verginin %50'lik kısmı, gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE tutarı, kanunun yürürlüğe girdiğı tarihten sonraki dönemler için gecikme faizi ödenecektir. Buna bağılı olarak geriye kalan vergi asılları, cezaları ve gecikme faizinin tahsilinden vazgeçileceğı, vergi aslına bağılı olmayan cezalarda; ceza tutarının %25'lik kısmının tahsil edilerek kalan tutarın silineceğı de belirtilmiştir. İncelemelerin kanunun yayımlandığı tarihten sonra tamamlanması sebebiyle ihbarnamenin tebliğ tarihinden sonraki 30 gün içerisinde başvuru yapılması,

---

<sup>86</sup>Akcan, a.g.e., ss. 124.

<sup>87</sup>gib.gov.tr., Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliğı, (26.04.2018).

ihbarnamenin tebliğini takip eden ay itibariyle ödemelere başlanarak ikişer aylık dönemler şeklinde 6 eşit taksit ile yapılacağı belirtilmiştir. Fakat, 31 Temmuz 2018 tarihine kadar tebliğ edilen ihbarnameler bu süre içerisinde başvuru yapımları ve ödenmesi gereken tutarların 1. taksitini Kanunun yayımlanma tarihini izleyen dördüncü ayda, izleyen taksitleri ikişer aylık dönemler şeklinde 6 eşit taksit halinde ödemeleri hükmü de karara bağlanmıştır.

Kanun hükümlerine dayanılarak matrah artırımında bulunan mükellefler tarafından 2013 yılı ile 2017 yıllarında beyan edilen gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir ve kurumlar stopaj, katma değer vergisi matrahlarını/vergilerini kanunda öngörülen oranlarda arttırmaları ve kanunda öngörülen biçimde ve vadede ödediklerinde bu vergi türleri itibari ile vergi incelemesine muhatap olmayabilecekleri belirtilmiştir<sup>88</sup>. Matrah ve vergi artırımını üzerinden hesaplanan vergilerin azami 6 eşit taksit ile ödenebileceği belirtilmiştir. Ancak kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmeyen tutarların gecikme zammı ile tahsil edileceği ve aynı zamanda mükelleflerin incelemeye muhatap olmama imkanından yararlanamayacağı hükme bağlanmıştır<sup>89</sup>. Ayrıca matrah/vergi artırımından defter kayıt ve belgeleri yok edenler, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler, terör suçundan hüküm giyenler, milli güvenliğe karşı işlenen suçlar nedeniyle haklarında soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılanlar, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenlerin yararlanamayacağı açıklanmıştır.

Kanun kapsamında, işletmede bulunmasına rağmen kayıtlara geçmemiş olan emtia, demirbaş, makine ve teçhizatın kayıt altına alınmasına olanak sunulmuştur. Ödenmesi gereken KDV'nin 3 taksitle ödeneceği husus da belirtilmiştir. Bununla birlikte fatura düzenlenerek kayıt altına tutulan emtia için geçmişe dönük ceza ve gecikme faizinden de vazgeçileceği belirtilmiştir. Kanun aynı zamanda birtakım varlıkların ulusal ekonomiye kazandırılmasını da amaçlamaktadır. Bu çerçevede gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışındaki döviz, para, altın, menkul kıymet ve diğer

---

<sup>88</sup>Akcan, a.g.e., ss. 128.

<sup>89</sup>gib.gov.tr., *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği*, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/134927>, (21.04.2019).



sermaye piyasası araçlarının ülkeye getirilerek ulusal ekonomiye kazandırılmasına, ülke içinde bulunan ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymetler, diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazların vergi dairesine beyan edilerek kanuni defterlere kaydedilmesi, ülke dışından elde edilen bazı kazançların gelir/kurumlar vergisinden istisna edilmesine olanak sunulmuştur. Bununla birlikte gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sahip olunan ve ülke içinde yer alan döviz, para ve altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının yanı sıra taşınmazların vergi dairesine beyan edilmesiyle kanun hükmünden faydalanabilecekleri de düzenlenmiştir<sup>90</sup>.

7143 sayılı Kanun ile getirilen bir diğer kolaylık ise varlık beyanı olmuştur. Varlık beyan barışından yararlanabilmesi için mükelleflerin belirtilen tutar üzerinden tarh edilen verginin ödeme süresinde ödenmesi ve Türkiye'ye bildirilen varlıkların bildirim tarihini takip eden 3 ay içerisinde getirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

7143 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin 13. fıkrasının (h) bendi ile yurt dışından elde edilen bazı kazançlar, gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bu kapsama bahsi geçen bu kazançlarını Türkiye'ye transfer etmeleri şartı ile Türkiye'de tam mükellef olan gerçek ve kurumlar vergisi mükellefleri alınmıştır<sup>91</sup>.

7143 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen mükelleflerin açılan davalarından vazgeçilmesi, yazılı başvuru da bulunulması, ödemelerin süresinde yapılması ve taksit ödeme sürelerince verilen beyannamelerinde gösterilen vergilerin zamanında ödemeleri gerektiği hükme bağlanmıştır. Kanun kapsamında 6,9,12,18 taksitler halinde ikişer ayda bir olmak üzere ödeme planları düzenlenmiştir. Taksitli ödemelerde;

- 6 taksit şeklinde 12 ayda yapılacak ödemeler için 1,045,
- 9 taksit şeklinde 18 ayda yapılacak ödemelerde için 1,083,
- 12 taksit şeklinde 24 ayda yapılacak ödemeler için 1,105,

---

<sup>90</sup> Öznur Gökçe, *7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Kapsamındaki Vergisel Değişiklikler*, Vergi Dünyası, Sayı: 442, 2018.

<sup>91</sup>gib.gov.tr., *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği*, (26.04.2018).

- 18 taksit şeklinde 36 ayda yapılacak ödemeler için 1,15, katkı oranlarının dikkate alınmasıyla ödenmesi gereken toplam tutarın hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca peşin ödeme yapılması halinde yapılandırılan borç tutarı üzerinden hesaplanan Yİ-ÜFE tutarının %90'lık kısmından vazgeçilmesi, kanun kapsamına dahil edilen idari para cezaları için %25 oranında indirim uygulanması, yalnızca Yİ-ÜFE tutarından meydana gelen borçlarda %50 oranında indirim uygulanması gibi pek çok fırsat sunulmuştur. Bununla birlikte ilk iki taksit süresi içerisinde yapılan ödemelerde, yapılandırılan alacak tutarı üzerinden hesaplanan Yİ-ÜFE tutarının %50'lik kısmının silinmesi, kapsama dahil olan idari para cezaları tutarlarında %12,5 oranında indirim uygulanması, yalnızca Yİ-ÜFE tutarından meydana gelen borç tutarına %25 oranında indirim uygulanması hükme bağlanmıştır. buna ek olarak her iki ödeme türünde de kat sayı uygulamasından vazgeçileceği de hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte, 28.12.2018 tarihli 30639 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7159 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 7143 sayılı Kanun kapsamında borçlarını yapılandıran ancak, Kanun hükümlerine göre ödeme yapmayarak Kanundan yararlanma hakkını kaybeden borçlulara yeniden borçlarını ödemede imkân verilmiştir.<sup>92</sup>

### **III. YAPILANDIRMA KANUNLARI İLE İLGİLİ YARGI KARARLARI**

Yapılandırma Kanunları, ülkemizde sık sık farklı isimlerde, farklı kapsam, süre ve şartlarla temel vergilendirme ilkelerine bağlı kalarak yürürlüğe konmaktadır. Ancak yapılandırma kanunların yürürlüğe konmasıyla birlikte, zaman zaman vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler açısından temel vergilendirme ilkelerinden olan özellikle adalet ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin tahrir edildiği gerekçesiyle mükelleflerin yargı yoluna başvurduğu görülmektedir.

İdare ile mükellef arasında meydana gelen bir uyuşmazlık üzerine mükellefin, 2010/ 5-6-7 dönemleri için tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ve 2010 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı İstanbul 3. Vergi Mahkemesine karşı açılan davanın 30/12/2015 tarih ve 2015/471 Esas, 2015/2998 sayılı kararıyla

---

<sup>92</sup> mevzuat.gov.tr.,7159 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Dair Kanun (No:30639) Resmi Gazete (28.12.2018).

‘Kısmen Kabul, Kısmen Ret’ ile sonuçlanması üzerine, Danıştay tarafından teyiz edilerek, mükellefe 28/03/2016 tarihinde ihbarnama tebliğ edilmiş olup bunun üzerine mükellef vergi borcunu ödemiştir. Ancak daha sonra 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte teyiz süreci devam eden mükellef, ödemiş olduğu vergi borcuna ilişkin yapılandırma talebinde bulunmuş ancak bu talebi, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenen vergi ve cezalara ilişkin yapılandırma başvurusunda bulunulamayacağı sebebiyle reddedilmiştir.

Nitekim davacıyla aynı şartlarda bulunan kendisine yapılan tarhiyata karşı açtığı dava reddedilen ancak kendisine tebliğ edilen vergi borcuna istinaden idarenin tahsilat yapmadığı mükellefin yapılandırma başvurusunun kabul edilerek faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları, idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmesi sonucunda aynı statüde bulunan mükelleflere eşitlik ilkesine aykırı bir şekilde işlem tesis edildiği görülmektedir.

İdarenin bu kararının üzerine, 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun ‘Ortak Hükümler’ başlıklı 10 uncu maddesinin 16 ıncı fıkrasının ilk cümlesinde yer alan bu kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilen tutarlar’ ifadesiyle Anayasanın 10 ve 73 üncü maddesine aykırılığı nedeniyle iptali istemiyle resen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına karar verilmiştir.

Bu karar üzerine İstanbul 9. Vergi Mahkemesi Anayasa Mahkemesine başvurmuş olup; söz konusu başvuruda; vergiye ilişkin ödev ve yükümlülüklerini yerine getirdikleri halde dava açma yoluna gidenlerin, açmış oldukları davalardan vazgeçmeleri şartıyla dahi yapılandırma sürecinden yararlanamamaları, aynı durum ve şartlarda olan mükelleflerin ise vergi borçlarını ödememeleri nedeniyle söz konusu yapılandırma kanunundan yararlanabildiği bu durumun mükelleflere farklı uygulamalar yapıldığı gerekçesiyle eşitlik ve adalet ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa’ nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu öne sürülmüştür. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 29.11.2017 tarih, 2017/150 Esas, 2017/162 Karar Sayılı İlamında;

Anayasa'nın 10. maddesinin birinci fıkrasında

*"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.";* dördüncü fıkrasında *"Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz."* ve son fıkrasında *"Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."* denilmektedir.

*Maddede yer verilen eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere kanunlar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda bulunan kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlâli yasaklanmıştır. Kanunlar eşitlik ilkesine uygun bir şekilde, aynı veya benzer durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılmasını sağlayacak kurallar içermelidir. Ancak durum ve konumlarındaki özellikler, bazı kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Farklı hukuksal durumda bulunanların ayrı kurallara tâbi tutulması ise Anayasa'da güvence altına alınmış olan eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.* ifadesine yer verilmiştir.

Bahsi geçen Anayasa Mahkemesi kararında vergi borcunu ödeyen mükellef ile ödemeyen mükellefin aynı şartlarda olmadığı, birinin kamu ile olan borç ilişkisinin halen devam etmesinden dolayı, yapılandırma kanununun en önemli amaçlarından biri olan hazineye gelir sağlamak olan hedefi bağlamında, mükellefin ödemesi gereken verginin yapılandırılarak kolaylık sağlanmasının amaçlanan yararın elde edilmesine engel teşkil edeceği ifade edilmiştir.

Söz konusu mahkeme kararının sonunda 3.8.2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 10. maddesinin (16) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan;

*A. "... bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar..." ibaresinin esasına ilişkin incelenmenin, Kanun'un 3.*

*maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesi yönünden sınırlı olarak yapılmasına,*

*B. "... bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar ..." ibaresinin, Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesi yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 29.11.2017 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi" hükmü verilmiştir.*

Uygulanan yapılandırma kanunu, bazı mükelleflerin vergi borcunu taksitlendirerek ödemesi konusunda kolaylık sağlamış olsa bile bazı mükellefler açısından adalet, eşitlik gibi duygularının zedelenmesine neden olmuştur. Ve bu durum mükellefin vergi konusundaki ödevlerini yerine getirmesi konusunda bundan sonra ki süreçte etkili olacaktır.

Yapılandırma kanunlarının farklı bir uygulaması olan varlık barışı uygulaması ile mükelleflerin beyan etmedikleri gelirlerini beyan etmeleri, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan makine, teçhizat ve demirbaşların kayıt edilmesi, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan malların gayrisafi kar oranı ekleyerek fatura kesilmesi ve ülke dışında bulunan varlıklarının ülkeye getirilerek bu varlıkların vergilendirilerek mükelleften vergi alacağının tahsil edilmesi amaçlanan hedefler arasındadır.

27.02.2003 tarihinde 4811 sayılı kanun ile uygulamaya konulan Vergi Barışı Kanunu ile kanunun kapsamından doğan sebeplerden dolayı bazı ihtilaflar söz konusu olmuş ve bu ihtilaflar yargıya taşınmıştır.

Karşıyaka Ağır Ceza Mahkemesi ve Ankara 8. Ağır Ceza Mahkemesi itiraz yoluna başvurarak 27.02.2003 tarihinde uygulamaya konulan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 14. maddesinin (2) numaralı fıkrasının Anayasa'nın 2., 10. Ve 73. Maddelerine aykırılığı gerekçesiyle iptali istemiyle dava açmışlardır.

Söz konusu itirazın sebebi; sahte veya yanıltıcı belge düzenleyenler ile bu tür belgeleri kullanan mükelleflerin eylemlerine Vergi Usul Kanununun 359. maddesi ile aynı ceza öngörülmüş olmasına rağmen 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca sahte belge düzenleme eyleminin sahte

belge kullanımından farklı olarak yasa kapsamı dışında tutulmasının, Anayasa'nın 2., 10. ve 73. Maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesinin 26.05.2004 tarih, 2004/35 Esas, 2004/64 Karar Sayılı İlamında;

*"Hukuk devletinde yasa koyucu, kuşkusuz Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla kamu yararı, kamu düzeni gibi nedenleri gözeterek hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezanın türü ve miktarını saptayabileceği gibi, kimi suçları işleyenlere verilen cezanın paraya veya tedbire çevrilmemesini, kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarından da kimilerinin çektirilmemesini de şarta bağlı olarak öngörebilir.*

*Buna göre, kimi durumlarda bilmeden de işlenebileceği gözetilerek, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması eyleminin, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme eylemi ile aynı ağırlıkta olmadığı kabul edilerek, düzenleme suçunun yasanın kapsamı dışında tutulması, yasa koyucunun bu konudaki takdir yetkisi içindedir.*

*Öte yandan, yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Bu ilke ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanması ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılması engellenmektedir. Durum ve konumlarındaki değişik özellikler kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.*

*4811 sayılı Yasa'nın 14. maddesinin Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi ile birlikte incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar ile düzenleyenler aynı hukuksal konumda bulunmadıklarından eşitlik karşılaştırmasına esas alınmazlar" ifadelerine yer vermiştir.*

Söz konusu mahkeme kararının sonucunda;

25.2.2003 günlü, 4811 sayılı "Vergi Barışı Kanunu'nun 14. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan "... veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 26.5.2004 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi" hükmü verilmiştir.

Özetleyecek olursak Anayasa Mahkemesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının, belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme eylemiyle aynı ağırlıkta olmadığı kabul ederek düzenleme suçunu yasa kapsamı dışında tutmuştur. Bunun sebebi kasten olmasa dahi sahte belge kullanmanın mümkün olabilmesidir.

Vergi yapılandırma kanununun bu şekilde uygulanması ile kanunda bu iki suç için aynı ceza ngrlmş olmasına rağmen çıkarılan vergi yapılandırma kanunuyla bu adaletsizliğin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YAPILANDIRMA KANUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE DİĞER ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMASI

#### I. VERGİ AFFI VE MALİ AF KAVRAMLARI

Vergi affı, devletin bir kanun çıkararak, kamu harcamalarını finanse etmek için mükelleflerden alması gereken verginin bir kısmı ya da tamamından vazgeçmesi ile vergi alacağıının ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilir. Bir başka tanımda ise vergi affı, vergi ile alakalı sorumluluklarını tam olarak ve süresi içinde icra etmeyen mükelleflere kanunlarda öngörülmüş olan cezaların uygulanmamasını ifade eder.

Mali Af ise vergi affına göre çok daha geniş bir içeriğe sahiptir. Mali affın kapsamına, mükelleflerin tüm kamu kuruluşlarına olan para cezaları, idari yaptırımlar, sosyal güvenlik kurumu borçları, özel hukuk ilişkisi sonucu meydana gelen mülk ve teşebbüs gelirleri, ecri misil, kamu bankalarının çiftçilere vermiş olduğu tarımsal krediler gibi daha birçok kamu kuruluşlarına olan borçlardan oluşmaktadır<sup>93</sup>.

#### II. HUKUK SİSTEMİMİZDE AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi kanunlarında bulunan kaidelere uygun olmayarak hareket edenler ve yasalarda cürüm olarak vasıflandırılan eylemleri gerçekleştirenler, yasalarda bulunan vergi yaptırımları ve ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar ile yüz yüze kalma durumuyla karşılaşmaktadır<sup>94</sup>.

Vergi suçlarını işleyenler vergi daireleri vasıtasıyla bulunarak, gerekli yaptırımlar da vergi daireleri tarafından uygulanmaktadır. Ceza hukuku anlamındaki suçları işleyenler ise hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar ile cezalandırılmaktadır. Af, ceza hukukunda olduğu gibi fail ile devlet arasında oluşan ceza ilişkisinin ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır<sup>95</sup>.

---

<sup>93</sup> Yasemin Taşkın, *Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2, 2010, ss. 124.

<sup>94</sup> S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku* (6 b.), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, ss. 329.

<sup>95</sup> Dönmez, a.g.e., ss. 16.



İdari ya da mali vasıfta olan vergi kabahatleri ve cürümlerine ilişkin kesilen para yaptırımlarının affedilmesi yine devletin alacağından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Vergi yaptırımları da birer kamu alacağı olarak kabul edildiğinden dolayı, af halinde devletin kamunun sahip olduğu alacaktan vazgeçtiği söylenebilmektedir<sup>96</sup>.

Devletler yürürlüğe koydukları çeşitli vergi af kanunlarıyla affın kapsamını, kimlerin yararlanacağını, başvuru şartlarını ve ödeme sürelerini sadece kendi iradesi ile belirlemektedir. Vergi aflarından faydalanacak olanlar sadece ödeme koşulları bakımından bazı seçimlik haklara sahip olabilmektedir<sup>97</sup>.

### III. AF ÇIKARMA YETKİSİ, VERGİ AFFININ KAPSAM VE ÖZELLİKLERİ

Ülkemizde af çıkarmaya yetkili kurum TBMM'dir. Bununla birlikte Cumhurbaşkanı hükümlünün ağır sağlık problemi ya da yaşlılığı nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezasının infazının kaldırılmasına karar vererek özel af yetkisini kullanabilir.

Genel olarak af kaynağını Anayasadan almış olsa bile, vergilere ilişkin düzenlemeler içeren vergi affına ne Anayasamızda ne de özel olarak Vergi Usul Kanunu'nda da yer verilmemiştir. Birbirlerine benzerlik gösterecek de ilke ve amaçları yönünden ceza hukuku ile vergi hukukundaki af kavramları farklıdır. Ceza hukuku açısından affa özellikle sosyal ve ekonomik bunalımlardan bunalan toplumun içinde bulunduğu gergin ortamı yatıştırmak için kullanılır. TBMM'nin bu yetkisini ivazsız olarak kullanması ve genel kaide olarak şahısların da affı kabul etmeme imkânlarının olmaması bir nevi devlet tarafından vatandaşın bağışlanması anlamına gelmektedir.

Vergi aflarında ise af kanunundan yararlanıp yararlanmamak tamamen vatandaşın inisiyatifindedir, idare şartları ve kimlerin yararlanacağını belirler, bu şartlarını kabul ederek vergi affından yararlanma da ise vatandaş özgür bırakılmıştır.

---

<sup>96</sup> Nami Çağan, *Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 29, 1972, ss. 115.

<sup>97</sup> Taşkın, a.g.e., ss. 124.

Ülkemizde uygulanan mali aflar uygulanış şekli bakımından genel af kanunları içerisinde yer verilen mali aflar, özel olarak yürürlüğe konan vergi kanunları ile getirilen aflar, vergi aslını kapsamayan, sadece vergi cezalarının affı ile ilgili regülasyonlar, muayyen vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları, kısa müddetli ve bir defaya mahsus düzenlemeler, uzun müddetli ve tekrarlayan af düzenlemeleri, özellikli bahislerde (matrah artırımları ve stok affı gibi) ortaya konan düzenlemeler, vergi suçları ile bunlara ilişkin hapis cezası yaptırımlarının da affına ilişkin düzenlemeler, borçların peyderpey olarak ödenmesini sağlayan düzenlemeler şeklinde planlanmıştır<sup>9899</sup>.

#### IV. TÜRKİYE' DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Dünyada bilinen en eski vergi affı İngiltere Müzesi'ndeki Rosetta Stone taşında yer alan bilgilere göre M.Ö 200 yıllarında Antik Mısırda vergi isyanına katılanların affedilmesi amacıyla çıkarılmıştır. Vergi afları dünyanın hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerinde benzer sebeplerle başvuru bir uygulamadır. Özellikle 1980'li yıllarda yayılmaya başlayan vergi affı uygulaması 2000'li yıllarda yaşanan küresel kriz sonrasında hızla artmıştır. Hatta Türkiye, Arjantin, Meksika, Fransa, Hindistan, İtalya gibi bazı ülkelerde 2 yıldan daha kısa sürelerle çok sayıda vergi affı uygulamasına gidilmiştir<sup>100</sup>.

Cumhuriyetin kurulmasından hemen sonra 1924 yılında ülkemizde vergi affı uygulamasına gidilmiştir. Bunu takip eden 93 yılda ise toplam 36 vergi affı uygulanmıştır. İlk yıllarda daha seyrek olarak uygulanan vergi affı yıllar itibariyle artış göstermiştir. 1924- 1979 yılları arasında geçen 55 yılda 16 kez vergi affına başvurulurken, uygulanma sıklığı 1980 sonrasında hızla artmıştır. Bu hızlı artışın sebebi 2000'li yıllarda yaşanan ve tüm dünyayı etkileyen ekonomik krizin ülkemizi de etkisi altına almasıdır<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> Gamze Y. Şeren ve Emin Dedebeğ, *Yeni Varlık Barışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)*, International Anatolia Academic Online Journal, Cilt: 1, Sayı: 1, 2013, ss. 3.

<sup>99</sup> Tekin, A., Tuncer, G., & Sağdıç, E. N. (2013). *Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci*. Sakarya İktisat Dergisi, 2(6), 1-26.

<sup>100</sup> Zuhâl Akbelen, Zehra Aydın, Orhan Polat, *Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz*, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 64, 2018, ss. 256.

<sup>101</sup> Akbelen, Aydın, Polat, a.g.e., ss. 257.

Nitekim 1980-1999 yılları arasında geçen 19 yılda 10 kez vergi affı uygulamasına gidilirken, 2000-2016 yılları arasında 8 kez vergi affı uygulanmıştır. Diğer bir ifadeyle 2000-2016 yılları arasında geçen 16 yılda ortalama olarak her 2 yılda bir vergi affı uygulamasına gidilmiştir<sup>102</sup>.

Çıkarılan vergi afları kapsamına göre değişiklik göstermekle birlikte özellikle vergi idaresinin tahsil maliyetine değmeyecek tutarlarda vergi aslını, bunun yanında daha çok vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran veya mükelleflere belirli vadeler belirlenerek ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlara nazaran yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur<sup>103</sup>. Bu dönemde yapılan düzenlemelerin sadece vergi borç ve cezalarının affedilmesinden oluşmayan geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir. Hükümetlerin bu düzenlemelere başvurma sıklığı ise, özellikle son yıllarda artmaktadır.

Ülkemizde vergi sistemimizin yakın tarihine bakıldığında, değişik adlarla (matrah artırımı, vergi barışı, varlık barışı vb.) af niteliğinde düzenlemeler yapılmıştır. Bu uygulamalar ile af kapsamına alınan mükellefler zamanında yerine getirmedikleri vergisel yükümlülüklerini daha az fedakarlıkla yerine getirebilir, daha önce beyan etmedikleri varlıklarını beyan ederek, beyan ettikleri gelirin kaynağı üzerine sorgulamalara maruz kalmayabilmektedirler.

Vergi aflarına ülkemizde özellikle ekonomik ve siyasal kriz dönemlerinden sonra sıkça başvurulmuş olup zor durumda bulunan mükelleflere işlerini toparlaması amacıyla yeni fırsatlar verilmesi ve önümüzdeki dönemde mükellefler açısından vergi uyumunda etkinliğin artırılması hedeflenmiştir. Af kanunundan önce sisteme dahil olmayan mükelleflerin de vergiden kaçınmalarının önüne geçmeye çalışılmıştır.

---

<sup>102</sup>Akbelen, Aydın, Polat, a.g.e., ss. 258.

<sup>103</sup>Edizdoğan ve Gümüş, a.g.e., ss. 113.

**Tablo 1.Cumhuriyet'ten Günümüze Türkiye'de Vergi Afları (1924-2018)**

<b>Tarih</b>	<b>Düzenleme</b>
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyei Selâsede Vergileri Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki
21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Kanun
15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 sayılı Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
22.07.1998	4369 sayılı Kanun
06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası
11.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin kanun

## V. GENEL OLARAK VERGİ AFLARININ OLUMLU ETKİLERİ

Vergi aflarının idare açısından olumlu etkilerini özetleyecek olursak; Vergi gelirlerinin tahsilâtının hızlandırılmasını sağlamanın yanı sıra vergi makamlarının ve vergi kaza mercilerinin iş yüklerinin hafifletilmesini sağladığını söylemek mümkündür.

Ekonomik ve mali çöküntü devrelerinde mükellefler üzerine yüklenen mali baskının etkilerini bertaraf etmek amacıyla vergi affı çıkarılabilir. Kriz periyotlarının doğurduğu adaletsizlikler ve yanlışlıklar af ile telafi edilerek mükellef ile idare arasında vergi barışı sağlanabilir.

Yine idare açısından; Vergi aflarının kısa dönemde vergi iratlarında artışa yol açtığı, vergi makamlarının vergi tahsil giderlerini düşürerek tasarrufta bulunmasını temin ettiği savunulmaktadır. Af sayesinde vergiye uyumun artırılması ile birlikte uzun vadede denetim harcamaları azalacağından kamu giderlerinde belirli bir tasarruf sağlanabilir.

Günümüz vergi sistemleri genellikle beyan sistemine dayanmaktadır. Beyan sistemi mükellefe birçok vergi ödevi yüklemektedir. Bu görevleri eksik veya hiç ifa etmeyen bazı mükellefler belirli bir vakit sonra sistemden ayrılmaktadır. Vergi sisteminin mükellefler üzerinde altından kalkamayacakları kadar baskı oluşturması, bazı mükelleflerin kanuna uygun bir vergi mükellefi olmayı arzulamalarına rağmen elde olmayan sebeplerle olamaması vergi affı sayesinde ise geçmişte yapılan eylemlerin affedilerek temiz bir sayfa açmalarını sağlamaktadır.

Mükellef açısından vergi aflarının olumlu etkilerini özetleyecek olursak; Vergi affı politik ve iktisadi dengenin oluşturduğu beyan edilmemiş vergi gelirlerinin de beyan edilmesini sağlayarak enflasyonist dönemlerde talep daralmasını sağlayarak ekonomiye istikrar kazandırır ve vergi kaçırmanın önüne geçmeyi hedefler. Bu nedenle bir vergi affı vergi kaçakçılığı cürümlerini indirerek, mükelleflerin vergiye uyumu arttırılabilir.

## VI. GENEL OLARAK VERGİ AFLARININ OLUMSUZ ETKİLERİ

Vergi aflarının olumsuz etkilerini idare açısından değerlendirecek olursak; Vergi afları sonucunda vergi idaresi hedeflediği tahsilat oranlarına ulaşamamaktadır. Vergi kaçırın mükelleflerin vergi affına katılımları ekonomik nedenlerden ötürü vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getiremeyen dürüst mükelleflere oranla daha azdır.

Vergi suçu işleyen mükellefler, idarenin ileriki yıllarda af döneminde elde etmiş oldukları bilgileri kendi aleyhlerine kullanılmasını istemediklerinden sisteme dâhil olmama yolunu seçmektedir.

Mükellefler açısından vergi aflarının olumsuz etkilerini özetleyecek olursak; Oldukça sık yürürlüğe konan af kanunlarının bir sonucu olarak mükelleflerin devlete olan itimadı sarsılır ve devamlı olarak yeni bir af beklentisini doğar. Bunun sonucunda dürüst vergi mükelleflerin vergiye uyumu bozulur.

Vergi affı hükümetin caydırıcılık siyasetine zarar verip ayrıca hükümete duyulan itimadı azaltarak yaptırımların caydırıcılık vasfının ortadan kalkmasına neden olur. Aflar her ne kadar kısa dönemde vergi gelirlerinde belli bir artışı sağlasa da uzun dönemde dürüst mükelleflerin bile vergiye uyumunu azaltacağından uzun vadede vergi gelirlerinde azalmaya sebep olacaktır.

Vergi affı vergi ödevini tam ve zamanında yerine getiren mükellef aleyhine rekabeti bozucu etki doğurarak, vergisel yükümlüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin ifa etmek zorunda oldukları vergiyi gerekli zamanda ödemeyerek, faizsiz peşin para kullanma olanağına sahip olmasına neden olmaktadır.

Son çıkarılan vergi affının bir önceki vergi affının ödeme süresi bitmeden çıkarılması durumunda mükellef yeni yapılandırma kanununun taksitlerini ödemeye başlayacağından güncel borçların tahsil kabiliyeti azalacaktır<sup>104</sup>. Aflar, bireylerin yasalara olan saygısını azaltarak vergi suçlarının daha rahat işlenebilmesine neden olmaktadır.

Sık çıkarılan aflar nedeniyle mükellef idareyle ihtilafa düşmesi durumunda yargıya gitmeyi daha çok tercih etmektedir. Bunun nedeni yargı safhasında yeni bir yapılandırma çıkması beklentisidir sonuç olarak sanılanın aksine vergi affı, vergi yargısının yükünün uzun vadede artmasına neden olmaktadır<sup>105</sup>.

<sup>104</sup> Ozan Bingöl, *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu* (1 b.), Tekin Kitabevi, Konya, 2019, ss. 31.

<sup>105</sup> Bingöl, a.g.e., ss. 31.

## VII. VERGİ AFLARINA BAŞVURMA NEDENLERİ

### A. Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergi aflarına başvurulmasının en büyük nedeni ülkenin ekonomik olarak mali olarak zor bir durumda olmasıdır. Vergi afları, artan kamu giderlerinin finansmanının sağlanması, tahsil edilemeyen vergi alacaklarının en azından bir bölümünün toplanabilmesi ve bunun haricinde de mükelleflerin ekonomik olarak bir nebze olsun rahatlayabilmesi için gerekli görülmektedir. Yaşanan ekonomik krizler ve ağır vergi yükü nedeniyle mükelleflerden etkin vergi tahsilatı yapılamaması vergi affının lüzumu konusunda bir sebep teşkil eder. Bundan dolayı hükümetler dönem dönem piyasaya dirilik getirmek için af uygulamaları getirmişlerdir.

Çıkarılan af kanunlarıyla kayıt altına alınmamış birtakım stok malların ve varlık öğelerinin de ekonomiye girmesinin sağlanması hedeflenmektedir. Artan vergi borçları nedeniyle iş yapamaz duruma gelen işletmeler için mükellefiyetlerinin devamlılığını sağlamak açısından vergi affı uygulaması bir seçenek olarak uygulanır<sup>106</sup>.

### B. Siyasi Nedenler

Vergi aflarının ülkemizde sık sık çıkarılmasının en önemli nedenlerinden bir tanesi de siyasi nedenlerdir. Politikacıların aldıkları oyların karşılığını ödemek, seçim sürecinde verdikleri vaatleri yerine getirmek, gelecek seçim döneminde yeniden seçilebilmek veya çıkar ve baskı topluluklarının zorlamalarıyla vergi kanunları kabul edilebilmektedir. Af genel olarak politik çöküntülerden sonra meydana gelen toplumun büyük bir kısmını yatıştıran diğer bir kısmında ise adalet duygusunun zedelenmesine yol açan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hükümetler vergi afları vasıtasıyla seçmenleri ile aralarındaki toplumsal mutabakatı temin etmeyi hedeflemekte, ancak bir kesimle uzlaşırken diğer kesimin devlete olan güveninin tahrip olmasına neden olmaktadır.

---

<sup>106</sup> Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, *Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Sayı: 164, 2013, ss. 102.

### **C. İdari ve Teknik Nedenler**

Vergi affı kanunlarının meydana getirilmesinde teknik ve idari nedenlerin de önemi yadsınamaz. Vergi düzenindeki karışıklıkları ortadan kaldırmak ve geri kalan sistemi onarmak amacıyla çıkarılan af yasasıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi hedeflenmektedir. Kamu alacaklarının izlemesinin ve tahsilinin zorlaşması ve vergi idaresi ve yargısının iş yükü altında ezilmesi de af yasaları sebep kısımlarında yer bulmaktadır.

İdari bakımdan vergi afları, ödenemediği için çoğalmış durumda olan ve tahsil edilmesi güçleşmiş vergi borçlarının kısmen bile olsa tahsiline imkân sağlaması, biriken vergi muamelelerinin azaltılması ile idarenin de iş yükünün azaltılması için kolaylık getirmektedir.

Önceki yıllarda memleketimizde vergi toplayan devlet müesseselerinin dönemin şartlarına göre idari yapılar oluşturamaması vergi aflarının çıkarılmasında önemli olan etkin nedenken son yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığının mükellef odaklı etkin yapısıyla bu neden önemini kaybetmeye başlamıştır.

Günümüzde yürürlüğe konan vergi affı yasalarının, vergi tahsilat oranlarının yükselmesine destek olacak biçimde teknik ve iktisadi gerekçelerle daha çok kamuya kaynak yaratmak eğilimiyle çıkarıldığı söylenebilir<sup>107</sup>.

### **D. Psikolojik Nedenler**

Uygulamaya konulan vergi affının hedeflerine ulaşması için mükellefleri psikolojik olarak rahatlatması şarttır. Vergisel yükümlülüklerini zamanında veya tam olarak ifa etmeyen mükelleflerin farklı müeyyidelerle yüz yüze kalmaları ile yeni mecburiyetler yüklenmek zorunda kalmaları nedeniyle vergiden kaçınma eğilimine girmelerini engellemek amacıyla çıkarılacak belirli olan afla bu tür mükelleflerin dürüst mükellef olmalarının önü açılabileceği gibi bunun yanı sıra mükelleflerin ekonomik hayata kazandırılmalarının yolu açılarak vergiye uyum sürecine katkı sağlanacaktır. Ancak hükümetlerin vergi sistemlerini etkin bir şekilde düzenlememeleri sonucunda mükelleflerde sürekli yeni bir af çıkacağı beklentisi vergiye uyum sürecini olumsuz yönde etkileyecektir.

---

<sup>107</sup>Edizdoğan ve Gümüş, a.g.e., ss. 100.



## VIII. VERGİ AFFININ VERGİYİ SONLANDIRAN BENZER KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

Devletin vergi alacağına ortaya çıkması, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışından sonra, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının geçilerek tahsil aşamasına gelmesidir. Mükellefin kendisine terettüp eden vergi borcundan kurtulmak için alacaklı tahsil dairesine bizzat bunu ödemesi dışında başka kurumlar da vardır. Vergi Usul Kanununda düzenlenen bu kurumlar ile mükellef alacaklı tahsil dairesine başvurarak vergi borcundan kurtulur. Mükellef, vergi borcunu eda etmese bile kanuni sürenin geçmesi, terkin ve takas gibi vergi işlemleri ile vergi alacağı ortadan kalkabilmektedir.

Bu vergi işlemleri aflardan farklı olarak, mükellefin talebine bağlı olarak ve mükellefin gerekli şartları taşıması durumunda idare tarafından devamlı uygulanabilir olmasıdır. Aflar gibi süre kısıtlaması söz konusu değildir. Oysa aflar istisnai nitelikte kanunlardır<sup>108</sup>.

### A. Zamanaşımı ve Vergi Affı

Zamanaşımı yasalarda belirtilen belli sürelerin geçmesi nedeniyle, mükellefin bu sürelerle ilişkin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinin idare tarafından artık istenmez duruma gelmesidir. İdarenin geçmişe yönelik olarak vergi tahsilatı talep etmesi söz konusu değildir<sup>109</sup>.

Devletin vergi borcunu tahsil etme süresinin kanuni olarak dolmuş olması yani borcun kanuni tahsil süresinin geçmesi, devletin alacak hakkını ortadan kaldırmaz; Yalnız devletin, yargı organları eliyle alacağını tahsil etme imkânı ortadan kalkar. Kanuni süreler içinde tahsil edilememiş bir borç, eda rızaen ödendiği takdirde alacaklı tarafından kabul gören, ancak ifa edilememesi durumunda alacaklı tarafından dava edilmesi söz konusu olmayan bir eksik borç niteliğindedir.

Kanuni ödeme süreleri geçmiş borç eda edilirse, yapılan eda muteberdir, bağışlama ya da alacaklı açısından "sebepsiz zenginleşme" durumu doğmamıştır. Borçlu, borcun kanuni sürelerin geçtiğinin farkında olmadığını, bundan dolayı

---

<sup>108</sup>Dönmez, a.g.e., ss. 22.

<sup>109</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 171.

yanlılıkla borcu ifa ettiğini beyan ederek yapmış olduğu ifanın konusunun geri verilmesini isteyemez.

Ülkemizde tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki uygulama söz konusudur.

#### **a. Tarh Zamanaşımı**

Tarh zamanaşımı; Verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmesiyle ilgili olup, zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğramasıdır. Tarh zamanaşımı ile ilgili kanuni süreler Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup: tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil basamaklarından meydana gelen vergilendirme prosedürünün ilk basamağını teşkil eder. Tarh zamanaşımında; vergiyi meydana getiren vakianın ortaya çıktığı zamanı takip eden seneden sonra beş yıl geçmesiyle birlikte tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır<sup>110</sup>.

#### **b. Tahsil Zamanaşımı**

Tahsil zamanaşımı; Ödeme süresi gelmiş olan verginin tahsil edilebilirlik süresi ile ilgilidir. Tahsil zamanaşımından, kamu alacağı zamanaşımına uğradıktan sonra idarece cebren tahsil olanağı ortadan kalkmakta ancak vatandaşın rızasıyla yaptığı ödemeler kabul edilmektedir. Vergilendirme sürecinin son aşaması ile ilgili olup, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımına göre; amme alacağı, ödeme gününün denk geldiği takvim senesini takip eden senenin ilk gününden sonra beş sene içinde tahsil edilmez ise kanuni süreleri geçmektedir<sup>111</sup>.

Zamanaşımı uygulaması bazı yönlerden hem idare hem de mükellef tarafından yararlı bulunmaktadır bunun sebebi devletin uzun bir süreden sonra alacağını istemesi durumunda idarenin takip ve tahsil açısından bazı sorunlarla karşılaşacağı, mükelleflerin uzun bir süre defter ve belgelerini saklamak durumunda kalacağı ve belirsizlik ortamı yaratacağıdır. Ancak zamanaşımı uygulaması

---

<sup>110</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 171.

<sup>111</sup> Akdoğan, a.g.e., ss. 172.

mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri açısından bir fırsat olarak görüldüğünden vergi adaleti açısından olumsuz etki yaratmaktadır.

Zamanaşımı kanunlarda baştan tanımlanmış, süreleri ve hukuki çerçevesi önceden belirlenmiştir. Mükellefin başvurusuna gerek kalmadan, resen devreye girmektedir. Vergi affında ise kanun koyucu gerek gördüğü takdirde kapsamını, şartlarını ve yararlanacak kesimi belirleyerek af uygulamasına gidebilir.

## **B. Terkin ve Vergi Affı**

Vergi Usul Kanununun 115.maddesinde “ *Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: 1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; 2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. (Ek cümle: 28/12/2001-4731/4 md.) Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tesbit eder.*” hükmü yer almaktadır. Hangi durumlarda terkin uygulamasına gidilebileceği yasalarda düzenlenir.

Verginin terkinini, idarenin tek taraflı bir tasarrufla tahakkuk etmiş ya da tahsil edilmiş olan verginin, tahakkuk kaydının silinmesi ya da tahsil edilen verginin mükellefe geri ödenmesidir.

Verginin terkinine;

- Tabii afetler yüzünden mükelleflerin zarara uğraması nedeniyle tahakkuk eden verginin terkinini,
- Vergi hataları nedeniyle gereğinden fazla miktarda tahsil edilen vergilerin ıslah edilmesi,

-İkmalen, re'sen ve idarece salınan vergi ve kesilen cezaların yargı mercilerince iptal edilen vergilerin tahakkuk kayıtlarının iptali, misal olarak söylenebilir.

Terkin uygulaması, sosyal hukuk devleti anlayışının bir sonucu olarak mükelleflerin ellerinde olmayan nedenlerle (doğal afetler gibi) zor duruma düşmeleri durumunda, mükelleflerin vergisel yükümlülükler altında ezilmesinin önüne geçerek idarenin de iş ve zaman kaybını önlemeyi amaçlamaktadır.

Vergi affında yetki kural olarak Yasama Organına aitken, terkine vergi idaresi karar verir. Terkin mükellef bazında yapılan bir işlemken vergi afları tüm mükellefler açısından ortaya çıkan genel bir işlemdir. Terkinin kapsamına hem vergi asılları hem de vergi cezaları girmektedir. Her ne kadar uygulamada istisnai olarak belli bir tutarın altındaki cezanın yanında vergi aslının affedildiği görülse de, ilke olarak af, vergi cezalarını kapsamaktadır.

### **C. Mahsup ve Vergi Affı**

Devletin vergi alacağını sona erdiren işlemlerden biri olarak karşımıza çıkan mahsup işlemi, hesaplanmış olan bir vergi tutarından daha önceki aşamalarda ödenmiş olan verginin indirilmesini ifade eder. Yurtdışında aynı vergi konusu ile ilgili daha önce vergilendirilen ve vergisini ödemiş olan bir mükellefin aynı vergi konusu ile ilgili ülkemizde tekrar vergilendirilmesi durumunda mükellefin daha önce ödemiş olduğu verginin tekrar mükellefe yükletilmemesini ifade eder. Vergi adaletinin sağlanması açısından son derece önemli bir uygulamadır<sup>112</sup>.

Vergi affında mükellef daha önce ödemediği vergi veya cezadan tam veya kısmen kurtulurken, mahsup işleminde ise vergi idaresi mükellefin daha önce ödemiş olduğu vergiyi mükerrer olarak ödememesi için bir işlem tesis etmektedir. Vergi affı uygulaması vergisini zamanında ödeyen mükellefler açısından adaletsizlik duygusu yaratırken mahsup işlemi tam tersine adalet duygusunu pekiştirmektedir.

---

<sup>112</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 170.

#### **D. Uzlaşma ve Vergi Affı:**

Uzlaşma; Mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan önce, ortak bir mutabakata varmaktır. Bu yolla vergi idaresi kanunen alınması gereken vergilerle bunlara ilişkin cezanın bir bölümünden vazgeçmiş olur. Böylece hazineye kısa vadede gelir sağlanarak dava takip etme iş yükünden kurtulmuş olur. Mükellef idare ile uzlaşması durumunda dava hakkında vazgeçmiş olur. Bunun karşılığında mükellef idarenin takdir yetkisiyle ödemesi gerekenden çok daha az bir vergi ödeyerek vergi borcundan kurtulur.

Bu açıklamalar gösteriyor ki, uzlaşma hem mükellef hem de idare açısından avantajlı bir müessesedir.

Uzlaşma müessesesi, ilk haliyle sadece tarh edilmiş vergi aslı ve cezalarını kapsarken, sonradan yapılan değişikliklerle tarhiyat öncesini de kapsayacak duruma getirilmiştir. İdare hem uzlaşma müessesesinde hem de vergi affında vergi aslının ve/veya vergi cezasının bir kısmından vazgeçmektedir. Ancak af ile uzlaşma arasında bazı farklılıklar mevcuttur.

Uzlaşma vergi affına nazaran daha az kapsamlı olup idareyle mükellefin ortaklaşa mutabakatı sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi affının kapsamı ise daha geniş olabilmektedir. Uzlaşma esnasında uzlaşılan mükellefin ekonomik durumu ve toplu koşulları göz önünde bulundurularak idare subjektif bir işlem yaparak, takdir yetkisini kullanmaktadır. Vergi affında ise bütün mükelleflerin ekonomik koşullarının bir arada değerlendirilmesi mümkün olmadığından daha genel koşullar belirlenmektedir.

#### **E. Cezalarda İndirim ve Vergi Affı**

Ceza indirimi uygulaması; mükellefle vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan çözülme yollarından biridir. Mükelleflerin kanunda belirtilen süreler içerisinde ödeme yapması durumunda idarenin vergi cezalarında indirim yapmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde indirimin şartları ve indirim oranı belirtilmiştir. Mükellefler ve adlarına ceza kesilmiş bulunanlar, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar hakkında

ihbarnamenin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ceza ihbarnamesini gönderen vergi dairesine cezada indirim için başvurabilirler. Veya 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içerisinde ödeyeceğini bildirirse; Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının ise üçte biri indirilir.

İndirim uygulaması vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. Cezalarda indirim mükellefin kanunda belirtilen süreler dahilinde başvurması durumunda sürekli uygulanabilirken, yalnızca VUK kapsamındaki vergilere uygulanmaktadır. Cezalarda indirim yoluyla cezalarda sadece kısmi indirim sağlanabilirken vergi affında belirli bir tutarın altındaki cezalarının tamamen affedilmesi mümkündür. Cezalarda indirim sadece tespit edilebilmiş vergi suçlarına uygulanabilirken vergi aflarıyla idarenin bilgisinde olmayan beyan edilmemiş matrahların mükellefe beyan ettirilerek kayıt dışı ekonominin de önüne geçilmesi amaçlanmaktadır<sup>113</sup>.

## **IX. TÜRKİYE' DE VERGİ AFLARININ ETKİLERİ**

### **A. Vergi Gelirlerine Etkisi**

Af uygulaması, mükelleflerin eşitlik duygusunu zedeleyerek iyi niyetli, dürüst ve vergi mükellefi olmanın yüklediği sorumluluğu zamanında ve tam olarak yerine getirmiş bulunan dürüst mükellefler aleyhine adaleti bozucu bir etki yaratır. Af uygulamasına sıklıkla başvurulması toplumun alışkanlık kazanması sonucu toplumda bu uygulamaların devamlı tekrarlanacağı algısı yaratarak vergi kaybını arttırıcı etki yaratır<sup>114</sup>.

Hükümetlerin çoğu, sık sık vergi af uygulayarak af uygulamasını mali programlarının bir unsuru haline getirmektedirler. Buradaki kısa vadede hazineye gelir sağlamayı hedeflemektedirler. Kısa vadede vergi gelirlerini arttırıcı etki yapan af yasalarının uzun vadede vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etkisinin olup olmadığına dair deneysel bir araştırma yapılmamıştır.

<sup>113</sup>Edizdoğan ve Gümüş, a.g.e., ss. 112.

<sup>114</sup>Akdoğan, a.g.e., ss.172.

Vergi affına olumlu bakanların görüşüne göre aflar vergilerini zamanında ödemeyen ve beyannamelerini vermeyen mükelleflerin temiz bir sayfa açmalarını sağlamaktadır. Bu görüşe göre, bu kişilerin vergi uyumuna katkı sağlayacağı ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinde uzun vadeli bir artış sağlanacağı düşünülmektedir. Vergi affına olumsuz bakanlar ise vergi aflarının dürüst vergi mükellefleri aleyhine rekabeti bozucu etki yarattığını, vergi kaçırıcı ve vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyenler için haksız vergi indirimine sebep olduğunu düşünmektedirler<sup>115</sup>.

### **B. Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi**

Vergi borcu olmasına rağmen, kanuna muhalefet ederek verginin hiç ödenmemesi ya da eksik ödenmesi olarak tanımlanan vergi kaçırma, idari etkinliğin düzeyi, marjinal vergi oranlarının yüksekliği ve mükelleflerde vergi bilincinin yerleşmemesi gibi faktörlerle ortaya çıkmaktadır<sup>116</sup>.

Vergi kaçırma, ekonomik faaliyetler yürüten mükelleflerin vergi dairelerine kayıt yaptırmamaları veya kayıtlı olmalarına rağmen kanunlara göre şahısların veya tüzel kişilerin beyan edip zamanında ödemekle yükümlü oldukları vergilerini, sahte fatura ve hesap hileleriyle kayıtlarına şeffaf bir şekilde yansıtılmamaları veya eksik yansıtılmaları anlamına gelmektedir. Mükelleflerin vergi kaçırması sonucu devletin en önemli finansman kaynağı etkilenecek şekilde ekonomi olumsuz yönde etkilenecektir.

Genel anlamda kayıt dışı ekonomi, mal ve hizmet üretimine konu olmalarına rağmen ekonominin klasik ölçüm metotlarıyla tam olarak belirlenemeyen ve GSMH hesabına dahil olmayan gelirlerin bütünüdür.

Vergi sistemi açısından kayıt dışı ekonominin tanımı; vergi ödememek amacıyla faturalarda tahrifat yapmak suretiyle gelirlerin düşük ve harcamaların

---

<sup>115</sup> Veli Kargı ve Cihan Yüksel, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2010, ss. 102.

<sup>116</sup>Akdoğan, a.g.e., ss. 175.

yüksek gösterilmesi, mal ve hizmet alımlarının belgelendirilmemesi ve işportacılık gibi faaliyetler olarak tanımlanmaktadır<sup>117</sup>.

Türkiye’de vergi afları, vergi aslı affı, faiz affı, matrah artırımı affı, gecikme zammı affı, stok ve demirbaş affını da kapsamaktadır. Mevcut vergi sisteminde iyileştirme gerçekleştirilmeden uygulamaya koyulan vergi afları, son 40 yılda büyük artış göstermiş ve 1980 yılından itibaren ortalama her üç yıla bir vergi affı düşecek şekilde vergi ve sigorta prim afları getirilmiştir. Söz konusu durum mükelleflerde, devamlı af beklentisine sebep olmuştur.

Özellikle 2003 yılında Vergi Barışı Kanunu kapsamında çıkartılan vergi affı sonrasında yapılan toplam tahsilat idareyi tatmin etse de, vergilendirme sisteminde etkin düzenlemeler yapılmadan keyfi ve sık bir şekilde vergi affı uygulamasına gidilmesi, mükelleflerin gelecekte af çıkarılacağına dair beklentilerini artırarak uzun vadede ise vergi kaçırma eğilimini artıracığını söylemek yanlış olmaz<sup>118</sup>.

### **C. Vergi Ahlakına Etkisi**

Vergi ahlakı vergiye dönük içsel bir motivasyon şeklinde ortaya çıkmakta olup, mükellefin vergi ödemeye ilgili görev ve sorumluluklarını içten bir duyguyla tam olarak yerine getirmesidir<sup>119</sup>. Bireylerin vergi ahlakını etkileyen birçok neden vardır. Bu faktörler; mükellefin eğitim düzeyi, iktidarı kabul düzeyi, yaşı ve cinsiyeti, dini inanışı şeklinde sıralanabilir. Devletler etkin bir şekilde vergi tahsilatı yapmak istiyorlarsa bu faktörleri doğru analiz etmeli ve faktörlerin olumsuz etkilerini giderme yolunda çalışmalıdır<sup>120</sup>.

Günümüzde vergi ahlakı, genel ahlakın çok gerisinden gelmektedir. Bunun çok çeşitli psikolojik nedenleri vardır. Vergi mükellefleri, vergiler ile finanse edilen kamu harcamalarının etkinliği ve verimliliği konusunda vergi idaresine karşı tam olarak güven duymamaktadır. Çağdaş psikolojinin ispatladığı gibi, vergi

---

<sup>117</sup> Gökalp İlhan, *Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler*, Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı: 12, 2007, ss. 3-4.

<sup>118</sup> İlhan, a.g.e., ss. 3.

<sup>119</sup> Ali Yurdakul, *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen A-Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2014.

<sup>120</sup> Çataloluk, a.g.e., ss. 232.



yükümlülüğü, vergi ahlakı ve genel ahlak arasında pek bir ilişki olmadığı için günlük hayatta insanlar, özellikle vergilerin kapsam ve oranıyla ilgili tepkiler vermektedir<sup>121</sup>.

Vergi ahlakı, insanların neden vergi kaçırdıklarından ziyade neden vergi kaçırmadıkları ile ilgilenir. Bu bakımdan göreceli olarak daha düşük seviyede vergi ahlakına sahip olan, vergi bilincinin yeterince oluşmadığı toplumlarda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı çok daha yaygındır. Vergi ahlakı bireylerin vergi karşısındaki tutundukları tavidir. Kısacası vergi ahlakı, vergi kaçakçılığı ya da kayıt dışı ekonomi gibi bir sonuç değişkeni değildir. Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi vergi ahlakının etkin olmamasının bir sonucudur. Sık sık çıkarın vergi afları mükelleflerin vergi ahlakını olumsuz yönde etkiler. Vergi bilinci yerleşmeyen mükelleflerde nasılsa sürekli af çıkacağı beklentisi vergi ahlakı oluşumunu etkilerken hâlihazırda vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen dürüst mükellefleri de sistem dışına çıkmaya teşvik eder. Bunun en büyük sebebi bireylerde ödedikleri vergilerin etkin bir şekilde kamu harcaması olarak kendilerine yansımaması ve adalet duygularının zedelenmesi gösterilebilir.

#### **D. Vergi Uyumuna Etkisi**

Vergi uyumu mükelleflerin vergi ödevlerini tam olarak yerine getirmesi, vergi kanunları dışına çıkmaması ve beyannamelerini zamanında ve eksiksiz olarak ilgili mercilere teslim edilmesidir. Diğer bir deyişle vergi uyumu, vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunun mükellefler tarafından tam olarak beyan edilmesidir.

Diğer taraftan vergi uyumsuzluğu, mükellefin beyan etmesi gereken gelirini olduğundan az beyan ederek bilerek ya da yanlışlıkla düşük ya da yüksek göstererek vergi kaybına neden olmasıdır. Mükelleflerin vergi uyumunu gösteren en temel göstergeler; vergi oranı, gelir seviyesi, vergi incelemesine alınma ihtimali, kamu harcamaları ve vergi cezalarıdır. Bu faktörlerin yanı sıra vergi afları, vergi ahlakı ve vergi yönetiminin etkililiği de vergi uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Vergi uyumu, vergi gelirlerinin artırılmasının yanı sıra vergi politikalarından beklenen sonuçların elde edilmesi ve vergi bilincinin oluşturulması açısından da büyük önemi haizdir.

---

<sup>121</sup> Ahmet Karaaslan ve Ulvi Sandalci, *Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama*, Finans Politik & Ekonomik Yorumla, Cilt: 52, Sayı: 607, 2015, ss. 38.

Vergi otoritesi tarafından mali sisteminin bir parçası gibi sık sık başvuru alan vergi afları, vergi uyumu üzerinde negatif yönde etki yaparak, vergi kaçakçılığını artırıcı yönde etki yapabilmektedir<sup>122</sup>.

Vergi afları; vergi ödeme yükümlülüklerini tam anlamıyla ve zamanında yerine getirmeyen mükelleflere rekabet avantajı sunmakta, toplumsal ahlakı olumsuz yönde etkilemekte, devlete, otoritesine, ve sonuç olarak vergi idaresine karşı güven duygusunu sarsmakta, vergi kaçırmanın bir suç unsuru teşkil ettiğini görmezden gelmeye neden olmakta, cezaların caydırıcı etkisini yitirmesine yol açmakta ve sonuç olarak vergi uyumunu azaltmaktadır. Genel anlamda vergi uyumu bir mükellefin vergi yükümlülüklerini tam anlamıyla ve zamanında ifa etmesidir. Vergi uyumsuzluğuna bağlı olarak mükelleflerin vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi borcunu geciktirme ve vergiyi yansıtmaya gibi davranışlar sergilemeleri mümkündür. Vergi uyumu, vergi gelirlerinin azalmasına neden olan yukarıda zikredilen tüm bu davranışların önlenmesini hedeflemektedir<sup>123</sup>.

Vergiye uyum hususunda bireyler sadece kendi tüketimlerini göz önünde bulundurmazlar. Buna ilaveten diğer vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına ve vergi ahlakı anlayışına uyumlu olup olmadığını da göz önünde bulundururlar. Bilhassa vergilendirmede eşitlik ve adalet ile ilgili olarak bireyler diğerlerinin davranışlarını gösterge almaktadırlar. İçsel ve dışsal motivasyon kaynakları ve de kişisel fayda düzeyleri bireylerin vergiye uyumunu kolaylaştırırsa bile diğer mükellefler vergiye uyumsuzluk gösteriyorlar ise, adaletsizlik algılaması sebebiyle bireyin vergiye uyumu daha zor hale gelecektir.

Vergi afları gelişmiş ülkelerin yanı sıra gelişmekte olan ülkelerde uygulanmıştır. OECD üyesi ülkelerinden Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, İrlanda, İsviçre, İtalya, Portekiz ve Yunanistan'da ve ABD'de eyalet düzeyinde (1980'lerden itibaren yaklaşık kırk eyalette) vergi afları getirilmiştir. Diğer taraftan Arjantin, Bolivya, Brezilya, Hindistan, Meksika, Şili ve Türkiye gibi ülkelerde söz konusu afların sürekli hale gelmeye başladığı gözlemlenmektedir<sup>124</sup>.

---

<sup>122</sup>Kargı ve Yüksel, a.g.e.

<sup>123</sup>SevinçYaraşır, *Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi*, Vergi Dünyası, Sayı:379, 2013, ss. 175-187.

<sup>124</sup>Aygün, a.g.e., ss. 89.

## X. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE VERGİ AFFI UYGULAMASI

Amerika Birleşik Devletleri'nde hem federal hükümet hem de eyaletler tarafından vergi affı konusunda uygulamalar yapılmaktadır. Internal Revenue Service (IRS), başka bir ifadeyle İç Gelir Servisi federal hükümetin gelir servisidir ve Hazine Bakanlığına bağlı olarak görev yapmaktadır. İç Gelir Servisinin başında İç Gelir Komiseri bulunmaktadır ve ABD Başkanı tarafından beş yıllığına atanır. IRS, kamu harcamalarını finanse etmek için vergi toplamaktan ve Amerika Birleşik Devletleri federal vergi kanununun ana organı olan iç gelir kanunu uygulamaktan sorumludur<sup>125</sup>.

Vergi mükelleflerine vergi ödeme konusunda kolaylık sağlamak ve hatalı veya sahte vergi işlemlerinin takibi ve çözülmesi konusunda yaptırım uygulamak IRS' in görevleri arasındadır.

Bunun yanı sıra her eyaletin eyalet vergilerinden sorumlu gelir idareleri ve kanunları bulunmaktadır.

Vergi affı uygulaması ülkemizde olduğu gibi ABD' de farklı isimler ve şartlarla uygulanmaktadır. ABD' de Internal Revenue Service Fresh Start adı verilen vergi affı programı, mükelleflere temiz ve yeni bir başlangıç yapmalarını sağlamak amacıyla uygulamaya konulmuştur. IRS, Fresh Start program ile vergi mükelleflerinin geçmiş vergi borçlarını ödemeleri için uygun ödeme koşulları sağlanarak vergi borçlarından dolayı haciz işlemleriyle karşı karşıya kalmalarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Zor durumda bulunan küçük ölçekli işletmeler dahi Fresh Start programından yararlanabilmektedir.

Fresh Start programının üç önemli uygulaması bulunmaktadır<sup>126</sup>. Bunlar;

---

<sup>125</sup>hrblock.com., *Tax Information Center: IRS: Audits and Tax Notices, 2019*, <https://www.hrblock.com/tax-center/irs/audits-and-tax-notice/tax-dictionary-irs-fresh-start/>, (22.04.2019).

<sup>126</sup>hrblock.com., *Tax Information Center: IRS: Audits and Tax Notices, 2019*.

### **- Vergi Borcundan Dolayı Haciz Uygulamaları:**

IRS, mükelleflere bir Federal Vergi Haciz Bildirimi göndermeden önce mükellefin borçlu olabileceği üst limiti belirler. Bu miktar 10.000 dolar olarak uygulanmaktadır. Bununla birlikte, bazı durumlarda IRS mükellefin risk durumunu göz önünde bulundurarak 10.000 dolardan daha düşük tutarlarda borcu olan mükellefler için de haciz ihbarnamesi düzenleyebilmektedir. Bu durumda mükellefler Fresh Start programından yararlanarak ve vergi borçlarının doğrudan banka hesabından aylık otomatik ödenmesine dayanan yapılandırma anlaşması yaparak vergiden doğan haciz bildirimini idare tarafından geri çekilmesini sağlayabilirler.

### **- Yapılandırma Anlaşmaları:**

Fresh Start programı, mükelleflerin vergi borçlarını kolaylıkla ödeyerek temiz bir sayfa açmalarını sağlamak amacıyla hem tutar, hem taksit, hem de mükellef yapısı itibariyle oldukça geniş bir kitleye ulaşabilmektedir. Kolaylaştırılmış yapılandırma anlaşmalarına mükelleflerin katılabilmesi amacıyla 50.000 Dolara kadar borcu olan bireysel mükelleflere 72 aya varan vadelerle ödeme kolaylığı sağlanmaktadır.

### **- Uzlaşma Müessesesi:**

IRS, Offers in Compromise ismiyle uygulamaya koyduğu yeni uzlaşma teklifleri programı ile daha çok yapılandırma anlaşmaları için kullanılan Fresh Start programının uygulama alanını oldukça genişletmiştir. IRS, bir vergi mükellefinin ödeme kabiliyetini analiz ederken daha esnek davranmaya başlamış, böylece Fresh Start programı sadece bireysel mükellefler için değil daha büyük bir vergi mükellefi grubunun katılımı için de uygulanabilir duruma getirilmiştir.

Offers in Compromise programı ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesine benzer bir şekilde IRS, borçlu vergi mükellefine vergi borcunun belli bir miktarını almamayı taahhüt ederek anlaşma sağlamaktadır. Uzlaşma müessesesinden yararlanabilmek için, vergi mükellefinin için de bulunulan yıla ait vergi iade formlarını idareye tam ve zamanında teslim etmiş olması, vergi ödemelerini düzenli

bir şekilde yapıyor olması ve yine çalışanları olan bir işletme sahibi ise çalışanları içinde içerisinde bulunduğu dört aylık dönemlere ait federal vergi ödemelerini düzenli bir şekilde yapmış olması gerekmektedir.

Uzlaşma müessesesi için, vergisel yükümlülüklerini Fresh Start Programının yapılandırma programından yararlanarak yerine getiren vergi mükellefleri uygun bulunmamaktadır. Uzlaşmacı teklif programına katılabilmek için mükelleflerin belirli bir ödeme potansiyeline sahip olması gerekmektedir. Bu ödeme potansiyeli mükellefin vergi borcuna denk veya üzerinde olmalıdır. Aksi takdirde mükellefin uzlaşma talebi reddedilmektedir. IRS, mükelleflerin ödeme potansiyelini ölçmek için mükelleflerin sahip oldukları gayrimenkul, otomobil, diğer mülkler ve banka hesaplarını değerlendirmeye almaktadır. Mülkiyetin yanı sıra, mükellefin gelecekteki gelirinden temel yaşam giderleri için gerekli olan harcama tutarı düşüldükten sonra kalan tutar göz önünde bulundurulmaktadır.

Mükellefler uzlaşılan tutarları bir seferde toplu olarak veya taksit seçeneğinden yararlanarak ödeyebilirler. Ya da periyodik ödeme programından yararlanarak 6 ya da daha fazla aylık taksitler halinde ve teklifin kabul edilmesinden sonraki 24 ay içinde olmak şartıyla ödeyebilirler. Vergi mükellefi, dönemsel ödemelerin uygulanacağı vergi yükümlülüğünü belirleme hakkına sahiptir. Mükellefin idare ile uzlaşması üzerine vergi mükellefi, artık teklif sözleşmesinde yer alan herhangi bir vergi borcuna farklı ödeme teklifinde bulunamamaktadır.

IRS ve vergi mükellefinin uzlaşması durumunda vergi mükellefinin ödemeleri tam ve zamanında yapmasının yanı sıra vergi kanunlarına da uyması gerekmektedir. Vergi mükellefinin uzlaşma teklifinin şart ve koşullarından bir tanesine bile uymaması durumunda IRS uzlaşma teklifinin şartlarının yerine getirilmediğini öne sürebilir. Bu şartlar; vergi mükellefinin tüm vergi işlemlerini zamanında yapması ve uzlaşma teklifinin kabul tarihinden itibaren 5 yıl boyunca tüm vergi borçlarını vadesinde ödemesi gerekliliğini içerir. IRS' in uzlaşma teklifinin şartlarının yerine getirilmediğine karar vermesi durumunda anlaşma artık geçerli değildir ve IRS vergi mükellefinden anlaşma başlangıcındaki borç tutarını ve bunun yanında faiz ve cezalarını talep edebilir<sup>127</sup>.

---

<sup>127</sup>hrblock.com, 2019.

## **A. Varlık Barışı Uygulaması**

Vergi borcu yapılandırmasının yanı sıra biz de ki Varlık Barışının bir benzeri olarak Internal Revenue Service, offshore hesaplarının gönüllü olarak beyan edilmesi için bir uygulama yürürlüğe koyarak, beyannamesinde yurtdışı hesaplarını beyan eden ve vergilerini ödeyen mükelleflerin herhangi bir para cezası veya ceza yaptırımıyla karşı karşıya kalmayacaklarını taahhüt etmiştir. Bu uygulamanın vergi affi kapsamına girip girmediği tartışılmakla beraber Fresh Start programının bir parçası olarak IRS tarafından uygulamaya konulmuştur. Bu programa 56.000 vergi mükellefi gönüllü olarak katılmış olup ABD 11,5 milyar dolar gelir elde etmiştir<sup>128</sup>. 2009 yılında uygulamaya başlanan program yoğun talep görmesi nedeniyle 2018 yılının Ağustos ayına kadar uzatılmıştır<sup>129</sup>.

Varlık Barışı uygulaması, IRS tarafından herkesi kapsayacak şekilde düzenlenerek vergi kaybının en aza indirgenmesi hedeflenmiş olup varlık gelirlerinin tamamının beyan edilerek ülkeye getirilmesi amaçlanmıştır. ABD vatandaşları ile ABD’ de sürekli ikamet etmekte olan yabancılar ve sürekli ikameti bulunmayan yabancıların yurtdışı hesapları dahil olmak üzere tüm kaynaklardan gelen dünya çapındaki gelirlerini beyan etmeleri ve bu hesaplardan elde ettikleri gelirlere ait vergilerini ödemeleri istenmiştir.

IRS, mükelleflerin beyan edilmesi istenilen sürelerde Offshore hesaplarındaki varlıklarını beyan etmemeleri veya bu varlıklardan doğan ödenecek vergi tutarını ödememeleri durumunda idari ve hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalabileceklerini beyan etmiştir. Bu durumda mükellefin vergi yükümlülüğünü yerine getirmemesinin nedeninin kasıtlı olup olmamasına bakılarak hesap bakiyesinin yüzde 50'sine vergi cezası uygulamasına gidilerek hapis cezaları da uygulanabilmektedir.

## **B. New York Eyaleti Vergi Affı Uygulamaları**

New York Eyaleti, vergi uygulamalarında güvenilir ve tutarlı eyaletlerden biri olarak kabul edilir. IRS gibi, NY eyaleti de vergi borcunu ödemedi zorluk yaşayan

---

<sup>128</sup>communitytax.com., *Fresh Start Initiative*, 2019, <https://www.communitytax.com/fresh-start-initiative/>, (22.04.2019).

<sup>129</sup>communitytax.com, 2019.

mükellefler için çeşitli seçenekler sunmaktadır<sup>130</sup>. Bu seçenekler vergi borcunun belirli bir ödeme planına bağlanarak taksitler halinde ödenmesi veya yine idareyle mükellefin karşılıklı olarak anlaşarak uzlaşması şeklinde ortaya çıkar.

New York Eyaleti, bireysel mükellefler için 36 aya varan ödeme seçenekleri sunmaktadır. Bu uygulama, IRS'nin uyguladığı taksit sözleşmesine benzemektedir. Her şartta New York State, ödenmeyen vergileri tahsil etmek için 20 yıllık bir süreye sahiptir<sup>131</sup>.

Bir vergi mükellefinin finansal nedenlerden ötürü vergi yapılandırmasından yararlanamaması durumunda, NY State, vergi mükelleflerine vergi ödemede zorlanma statüsünü gösteren 1 yıllık bir süreyi kapsayan bir uygulama getirmiştir. Bu uygulamadan işsizler, ağır hastalık durumu bulunanlar, yangın ve doğal afet gibi beklenmeyen durumlardan zarar görenler ile mali durumu değişmesi beklenmeyen engelli ve emekli vatandaşlar yararlanmaktadır. Ancak bu uygulama, vergi cezaları nedeniyle yapılmakta olan haciz uygulamasını sona erdirmeyebilir<sup>132</sup>.

## **XI. AVRUPA VE DİĞER ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI**

Konuyla ilgili olarak 01 Haziran 1987 tarihinde yürürlüğe girmiş olan Avrupa Tek Senedi'nin 13 üncü maddesi uyarınca; mal, sermaye, kişi ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlandığı ve sınırların ortadan kaldırıldığı bir alan olan İç Pazar'ın, tam manasıyla hayata geçirilmesi ve sorunsuz işleminin, Avrupa Birliği' ne üye devletlerin birbirinden farklı vergi sistemlerinin yakınlaştırılmasının yanı sıra, farklı vergi oranlarının uyumlaştırılmasına bağlı olduğu belirtilmiştir.

Ancak üye devletler vergi oranları uyumlaştırmasını egemenlik haklarının ihlali olarak görmektedir. Bu sebeple Avrupa Komisyonu, vergi oranları uyumlaştırması yönündeki tutumunu yeniden değerlendirerek ülkelerin kendi vergi

---

<sup>130</sup>tax.ny.gov., Voluntary Disclosure and Compliance Program, 2019, <https://www.tax.ny.gov/enforcement/vold/>, (22.04.2019).

<sup>131</sup>IRS, *Offshore Income and Filing Information for Taxpayers with Offshore Accounts*, (2014, June 7), <https://www.irs.gov/newsroom/offshore-income-and-filing-information-for-taxpayers-with-offshore-accounts>, (22.04.2019).

<sup>132</sup>thebalance.com, *4 State Tax Amnesty Programs in 2018*, (2019, January 7), <https://www.thebalance.com/state-tax-amnesties-3193354>, (22.04.2019).

sistemlerini tüm unsurlarıyla benzetmek yerine sadece yakınlaştırmayı içeren uyumlaştırmaya karar vermiştir.

Vergi afları ile özellikle varlık barışı adı altında mükelleflerin ülke dışındaki varlıklarını ülkede beyan etmesini sağlamaya yönelik aflar yalnızca Türkiye’de değil OECD ve Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkeler dahil olmak üzere gelişmekte olan ve gelişmiş tüm ekonomilerde bilhassa 2000’li yıllardan sonra sıklıkla uygulamaya konulmuştur. Böylece idarenin ülkeye kaynak yaratmasının ve mükelleflere beyaz bir sayfa açılmasının önü açılmaktadır. İtalya, İspanya ve hatta vergi bilincinin en üst seviyede olduğu ülkelerden biri olan Almanya’da bile vergi affı kanunlarına başvurulmaktadır. Özellikle varlık barışı uygulamalarına sık sık başvurulmuştur<sup>133</sup>.

İspanya 2012 yılında mükelleflerin yurtdışında buldukları varlıklarını beyan etmeleri konusuna vergi affında yer vermiştir. Vergi affı bağlamında tüm vergi mükelleflerinin (yerel ve yabancı bireyler ve şirketler dahil olmak üzere) henüz beyan edilmemiş olan varlıklarına bir defalık olmak üzere %10 oranında vergi uygulanacağı açıklanmıştır.

Varlık barışı uygulamasını 2000’li yılların başından bu yana uygulayan İtalya 2001- 2003 yılları arasında ve 2009 yılında iki defa vergi affı uygulamasına gitmiş olup, 2009 yılında ülke dışındaki varlıkların ülkeye getirilmesi ile af neticesinde beyan edilen tutara yüzde 5 vergi uygulayarak 80 milyar dolarlık varlığın beyan edilmesini ve hazinenin kasasına 4 milyar dolar vergi girmesini sağlamışlardır.

Günümüze gelindiğinde vergi afları, hemen hemen bütün yönetimlerin ajandasında yer almaktadır. Arjantin, Brezilya, Endonezya, Fiji, Güney Kore, Hindistan, Honduras, İsrail, Malezya, Pakistan, Rusya ve Tayland’da hem vergi affı kapsamında mükelleflere ödeme kolaylığı hem de yurtdışındaki varlıkların beyanı uygulamalarını hayata geçirmiştir. Eski varlık barışlarını ve de yeni varlık barışını göz önünde bulundurduğumuzda Türkiye’yi altıncı ülke olarak bu listeye ekleyebiliriz<sup>134</sup>.

---

<sup>133</sup>KPMG, *Vergi Afları Nasıl Bir Algı Yaratıyor?*, 2016  
<https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2016/11/vergi-aflari-nasil-bir-almi-yaratiyor.html>,  
(22.04.2019).

<sup>134</sup>KPMG, 2016.



Türkiye’de yürürlüğe konulan vergi affı kanunları ile benzerlik gösteren iki ülkeden biri olan Endonezya’da 28 Haziran 2016 tarihinde yürürlüğe giren vergi affı kanunu birkaç yıllık ekonomik büyümenin temel kaynağı ve bütçe açığını kapatabilecek ayrıca altyapı temellerine de kaynak sağlayabileceği amacıyla uygulanmaya başlamıştır. Ayrıca Endonezya Merkez Bankası’nın tahminlerine göre ülkeye yaklaşık 42 milyar dolarlık bir kaynak girmesi öngörülmüştür. Endonezya vatandaşları tarafından ülke dışında tutulan, o güne kadar kayıt altına alınmamış varlıkların Endonezya’ya getirilmesi ve kayıt altına alınmasını amaçlayan Vergi Affı Kanunu ile beyan edilen varlıklara %2 ila %10 arasında değişen oranlarda vergi uygulanması öngörülmüştür. Temmuz 2016’da başlatılan vergi affı süreci 31 Mart 2017’de sona ermiştir. Ancak Endonezya’da vergi affı uygulaması, vergilerini düzenli ödeyen mükellefleri açısından olumsuz etki yapmıştır<sup>135</sup>.

Türkiye ile benzer vergi af kanunlarına sahip bir diğer ülke olan Gürcistan’da ise 25 Aralık 2014 tarihinde yürürlüğe giren vergi af kanunu ile 1 Ocak 2005 tarihine kadar olan ve bu tarih itibarı ile ticari faaliyeti devam etmeyen kişilerin vergi borçları affedilmiş, 1 Ocak 2009 tarihine kadar olan ve tahakkuk eden vergi borçlarına ait gecikme cezaları ve faizleri anaparanın ödenmesi taahhüt edilmesi kaydı ile silinmiş ve 1 Ocak 2013 tarihine kadar şahıs şirketleri veya şahıslar tarafından yazar kasaların usulüne uygun kullanılmaması sonucu meydana gelen vergi cezalarının bir kısmı silinmiştir. Bu uygulama ile 2.890 adet mükellefe af getirilmiştir. Affedilen vergilerin toplam tutarı 42.658.188,70 Lari olmuştur. Ancak vergi af kanunu ile rapor edilenden çok daha az gelir getirmesi olmuştur<sup>136</sup>.

Almanya’da vergi affı uygulayan ülkeler arasında bulunmaktadır. Ülkemizde uygulanan vergi barışının bir benzerini uygulayarak, mükelleflerin vergilendirilmemek amacıyla ülke dışında değerlendirdikleri varlıklarının Almanya’da beyan edilmesi şartıyla mükelleflere güncel vergi oranlarından çok daha düşük bir vergi uygulayarak herhangi bir hukuki veya idari yaptırımında bulunmamayı taahhüt etmiştir.

---

<sup>135</sup>Gökçe Altınbaş, *Türkiye’de Vergi Afları*, Vergi Dünyası, Sayı:444, 2018, ss. 20.

<sup>136</sup>Gökçe Altınbaş, a.g.e., ss. 21.

Mükellefin beyanına güvenerek ve herhangi bir inceleme yapılmaksızın, yurtdışında yüksek faiz şartlarından yararlanan mükelleflerinde varlıklarını %25 vergi ödemek şartıyla ülkeye getirmesi istenmiştir. Böylece vergi dairesi, mükellefin beyan ettiği kara parayı %25 vergilendirmek suretiyle bu parayı yatıran kimsenin cezai takibata uğramayacağını taahhüt etmiştir. Üstelik gecikmiş vergilendirmeden kaynaklanan birikmiş faiz borcu da talep etmemiştir. Uygulamanın en önemli maddelerinden biri de İsviçre, Lüksemburg ya da Liechtenstein bankalarında yatmış olan kara paraların beyan edilmek şartıyla Almanya' ya getirilme şartına tabi olmaması yani beyan edildikten sonra aynı hesaplarda kalmasına müsaade edilmesi olmuştur.

Söz konusu düzenleme ile maliyeden kaçırılmış olan gelir, kurumlar, veraset ve katma değer vergilerinin tamamını kapsamıştır. Devletin, vergi kaçırıcılara karşı böylesine cömert davranması eleştirilere yol açmış ve ülkemizde de olduğu gibi vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin adalet duygusunun zedelediğinin üzerinde durulmuştur.

Vergi incelemesine maruz kalmamak için, vergi dairesinden 100 bin Euro kaçırın bir mükellefin matrah olarak sadece 60 bin Euro beyan ettiğini ve bu tutarın %25'ine tekabül eden 15 bin Euro'yu ödediğini farz edersek, vergi kaçırın mükellef devlete %15 vergi öderken, vergi yükümlüğünü zamanında yerine getiren dürüst mükellef aynı matrah için %45 oranında vergilendirilmiş olmasını ifade eder. Bu da vergi adaletsizliğini tetiklemiştir.

Uygulanmakta olan %15'lik götürü oran, hem matrahın düşük tutulması hem de gecikme zammı alınmaması nedeniyle mükellefe oldukça cazip koşullar sağlamasına rağmen, yararlanan sayısı vergi idaresinin beklediği ölçüde gerçekleşmemiştir.

## SONUÇ

Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.

Devletlerin vergilendirme yetkisi dâhilinde, kendi sınırları içinde yaşayan bireylerden zorunlu ve karşılıksız olarak tahsil ettiği vergiler kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında en önemli gelir kaynaklarından bir tanesidir. Vergi uygulamasının gelir sağlamaya yönelik mali amacının yanı sıra ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirebilme amacı da bulunmaktadır. Vergi uygulamasının kural olarak genel kabul görmüş vergilendirme ilkelerini esas alarak, tabana yayılması ve verginin herkesten ödeme gücünü dikkate alarak alınması çok önemlidir.

Vergi oranları belirlenirken mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate alınması, vergilemede optimal sınırın aşılardan vergi oranlarının belirlenmesi mükelleflerin vergi ödevini zamanında ve eksiksiz yerine getirmesini etkileyen en önemli faktördür. Bu nedenle uygulanan verginin mükelleflerin yatırım, tasarruf ve tüketim kararlarını etkilemeyecek şekilde yani vergilendirme ilkelerinde tanımlanmış olduğumuz gibi tarafsız bir şekilde uygulanması şarttır.

Mükelleflerin uygulanan vergi sistemi karşısında uyumlu olması, vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi vergi ahlakını zedeleyici davranışlara girmemesi açısından vergi yükümlülerinde vergi bilincinin oluşması önem arz etmektedir.

Vergi uyumu ve vergi ahlakı birbirini tam olarak tamamlayan kavramlar olarak karşımıza çıkmakta, mükelleflerin içsel bir motivasyonla toplum bilincine sahip olması ve vergi ödemenin bir vatandaşlık ödevi olmasının sorumluluğuyla hareket ederek mükellefin kendisine terettüp eden vergi yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getirmesi olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde 2011 ve 2018 yılları arasında 7 kez yapılandırma kanunu uygulamaya konulmuş olup, uygulamaya konulan bu kanunların birçok olumlu ve olumsuz etkisi bulunmaktadır. Yapılandırma kanunlarının, vergi gelirlerine, kayıt dışı ekonomiye, vergi ahlakına ve vergi uyumuna olumlu ve olumsuz etkilerinin olduğu kabul edilmekte olup, özellikle sık sık uygulamaya konulması yapılandırma kanunlarının olumsuz etkilerini arttırmaktadır.

Yapılandırma kanunlarının uygulanmasında uyulan esas ve şartlar kimi zaman mükelleflerin adalet duygusunu zedelemekte olup, mükelleflerin yapılandırma kanunlarının uygulama esaslarını yargı yoluna taşımalarına neden olabilmektedir.

Ülkemiz de dahil olmak üzere ABD ve birçok Avrupa ülkesi farklı kapsam, şart ve isimlerle mali programlarının bir parçası olarak sık sık vergi affi uygulamasına başvurmaktadırlar. Ülkemizde Cumhuriyetten bu yana 38 kez vergi affi uygulamasına gidilmiş olup bunun 7 tanesi 2011-2018 yılları arasında uygulanmıştır. Getirilen vergi afları sonucunda kısa sürede hazineye gelir sağlanması, beyan edilmeyen gelirlerin beyan edilmesi, yurtdışında bulunan varlıkların ülkeye getirilmesi ve olası ihtilafların barış yoluyla sonlandırılmasına imkan sağlamış olsa bile yapılandırma kanunları sonucunda uzun vadede istenilen tahsilat oranlarına ulaşılmadığı, vergi ahlakından yoksun mükelleflerin vergiden kaçınarak veya vergi kaçırarak vergi yükümlülüklerini yerine getirmeme durumunun devam ettiği ve bunun yanı sıra devamlı çıkarılan af kanunlarının mükellefler üzerinde sürekli yeni af beklentisi yaratarak vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren dürüst mükellefler açısından dahi vergi uyumunu tahrip edici ve devlete olan adalet ve güven duygusunu zedeleyici etkisinin olduğu tartışılmaz bir gerçektir.

Bu nedenlerle vergi otoritesinin, mali ve politik amaçlarla mali programlarının vazgeçilmez bir parçası olarak sık sık vergi affi uygulamasına gitmektense, vergi sisteminde reform niteliğinde değişiklikler yapılması, tüm vergi kanunlarının gözden geçirilerek sade, basit ve kolay anlaşılır bir dilde, genel kabul görmüş vergilendirme ilkelerini esas alarak, çağdaş hukuk normlarına uygun, mükellef haklarına saygılı, ekonomi ile uyumlu, sürdürülebilir ekonomik büyümeyi destekleyen, yatırımları teşvik eden, istihdamı arttıran, kayıt dışılığı azaltan ve vergi tabanını genişleten adaletli bir vergi sisteminin yeniden düzenlenmesi şarttır.

## KAYNAKÇA

- Akbelen, Z., Aydın, Z. B., & Polat, O. (2018). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(64), 255-270.
- Akcan, M. (2018). 7143 sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27(2), 123-136.
- Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi .
- Akkara, Ö. (2016). Yükseköğretim Öğrencilerinin Vergiye Yönelik Algılarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Örneği. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8(1), 28-48.
- Aygün, R. (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi. *Vergi Dünyası*(369), 88-92.
- Ayrançöl, Z., & Tekdere, M. (2013). Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(6), 249-270.
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku* (3 b.). Uşak: Külcüoğlu Kültür Merkezi.
- Bilici, N. (2019). *Vergi Hukuku* (47 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bingöl, O. (2019). *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu* (1 b.). Konya: Tekin Kitabevi.
- Buyrukoğlu, S., & Erasa, İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası*(375), 116-127.
- communitytax.com. (2019). *Fresh Start Initiative*. Nisan 22, 2019 tarihinde <https://www.communitytax.com>: <https://www.communitytax.com/fresh-start-initiative/> adresinden alındı
- Çağan, N. (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29, 111-122.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *AÜHF Dergisi*, 1(37), 129-151.

- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(20), 213-228.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları .
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(164), 99-119.
- Egeli, H., & Dağ, M. (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(163), 130-146.
- Ekici, M. S. (2009). Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(30), 200-223.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*(3), 235-250.
- Eroğlu, A. (2018). Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 3(5), 56-59.
- Erol, S. (2011). 6111 Sayılı Kanun’un Çalışma Yaşamına Etkisi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 3(4), 81-98.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *AÜHF Dergisi*, 3(54), 157-159.
- gib.gov.tr. (2011). *1 Seri No’lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği*. Nisan 20, 2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr: https://www.gib.gov.tr/node/89174> adresinden alındı
- gib.gov.tr. (2016c). *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun*. Nisan 20, 2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6736.pdf> adresinden alındı
- gib.gov.tr. (2016d). *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği*. Nisan 20, 2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr: https://www.gib.gov.tr: https://www.gib.gov.tr>

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6736teblig/6736\\_teb1.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6736teblig/6736_teb1.pdf) adresinden alındı

gib.gov.tr. (2017a). *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. Nisan 21, 2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr:https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/7020sayilikanun.pdf> adresinden alındı

gib.gov.tr. (2017b). *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7020 Sayılı Kanun Genel Tebliği*. Nisan 21, 2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr:https://www.gib.gov.tr/node/122423> adresinden alındı

gib.gov.tr. (2018, Mayıs 26). Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği. [https://www.gib.gov.tr\(Sayı:30432\)](https://www.gib.gov.tr(Sayı:30432)). [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/7143Teb/7143Teb\\_serino1.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/7143Teb/7143Teb_serino1.pdf).

gib.gov.tr. (2019). *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği*. Nisan 21, 2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr:https://www.gib.gov.tr/node/134927> adresinden alındı

Gökbunar, A. L., Selim, S., & Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63), 69-94.

Gökçe Altınbaş, Ö. (2018). Türkiye’de Vergi Afları. *Vergi Dünyası*(444).

Gökçe, Ö. (2018). 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Kapsamındaki Vergisel Değişiklikler. *Vergi Dünyası*(442).

hrblock.com. (2019). *Tax Information Center: IRS: Audits and Tax Notices*. Nisan 22, 2019 tarihinde <https://www.hrblock.com:https://www.hrblock.com/tax-center/irs/audits-and-tax-noticestax-dictionary-irs-fresh-start/> adresinden alındı

- İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*(12), 1-13.
- IRS. (2014, June 7). *Offshore Income and Filing Information for Taxpayers with Offshore Accounts*. Nisan 22, 2019 tarihinde <https://www.irs.gov/https://www.irs.gov/newsroom/offshore-income-and-filing-information-for-taxpayers-with-offshore-accounts> adresinden alındı
- Karaaslan, A., & Sandalcı, U. (2015). Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama. *Finans Politik & Ekonomik Yorumla*, 52(607), 37-53.
- Karabulut, T. (2006). Laffer Eğrisinin Türkiye Uygulamaları (1980-2003). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(16), 367-377.
- Karahanoğulları, Y. (2017). Türkiye’de Kamu Maliyesinin Dönüşümü: 1998-2017. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 72(1), 259-289.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Kargı, V. (2011). Türkiye de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kargı, V., & Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. İstanbul : İstanbul Üniversitesi.
- Kırbaç, S. (2018). *Vergi Hukuku* (20 b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KPMG. (2016, Kasım 10). *Vergi Afları Nasıl Bir Algı Yaratıyor?* Nisan 22, 2019 tarihinde <https://home.kpmg/tr/https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2016/11/vergi-aflari-nasil-bir-almi-yaratiyor.html> adresinden alındı
- mevzuat.gov.tr. (1982, 11 9). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (Sayı: 17863). Resmi Gazete.
- mevzuat.gov.tr. (2011, Şubat 25). Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve



- Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (No: 27857). Resmi Gazete.
- mevzuat.gov.tr (2013, Mayıs 29). 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (No: 28661). Resmi Gazete.
- mevzuat.gov.tr. (2014, Eylül 27). Bazı Alacakların 6552 Sayılı Kanun Kapsamında Yeniden Yapılandırılmasına Dair Genel Tebliğ. (No: 29132). Resmi Gazete.
- mevzuat.gov.tr. (2014, Eylül 10). İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun. (No: 6552). Resmi Gazete.
- mevzuat.gov.tr (2018, Mart 27). 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (No: 30373). Resmi Gazete.
- mevzuat.gov.tr. (2018, Mayıs 18). Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. (No: 7143). Resmi Gazete.
- mevzuat.gov.tr (2018, Aralık 12). 7159 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Dair Kanun. (No: 30639). Resmi Gazete.
- mevzuat.tbmm.gov.tr. (2016a). *6111 Sayılı Kanunun Genel Hakkında Bilgiler*. Nisan 19, 2019 tarihinde <https://mevzuat.tbmm.gov.tr:https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri;jsessionid=OgTPXK8dfYYrN8oFIWm-nHfWCj22urKRCUf406EgUMUw72Myd3O!299816532?pkanunlarno=87370&pkanunnumarasi=6111> adresinden alındı
- mevzuat.tbmm.gov.tr. (2016b). *6736 Sayılı Kanunun Genel Hakkında Bilgiler*. Nisan 20, 2019 tarihinde <https://mevzuat.tbmm.gov.tr:https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=202552&pkanunnumarasi=6736> adresinden alındı
- mevzuat.tbmm.gov.tr. (2017). *7020 Sayılı Kanunun Genel Hakkında Bilgiler*. Nisan 21, 2019 tarihinde <https://mevzuat.tbmm.gov.tr:>

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=211000&pkanunnumarasi=7020> adresinden alındı

- Mutluer, K. (1979). *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir : Eskişehir İktisadi Ticari Akademisi.
- Oktar, S. A. (2011). *Vergi Hukuku* (6 b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Smith, A. (2006). *Milletlerin Zenginliği*. (H. Derin, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Sonsuzoğlu, E. (2016). 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler. *Yaklaşım Dergisi*(286).
- Şener, O. (2014). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Şeren, G. Y., & Dedebeğ, E. (2013). Yeni Varlık Barışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun). *International Anatolia Academic Online Journal*, 1(1), 3-23.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(2), 122-128.
- tax.ny.gov. (2019). *Voluntary Disclosure and Compliance Program*. Nisan 22, 2019 tarihinde <https://www.tax.ny.gov>: <https://www.tax.ny.gov/enforcement/vold/> adresinden alındı
- Tekin, A., & Gümüş, Ö. (2014). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergilendirme İlkelerin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(39), 243-258.
- Tekin, A., Tuncer, G., & Sağdıç, E. N. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(6), 1-26.
- thebalance.com. (2019, January 7). *4 State Tax Amnesty Programs in 2018*. Nisan 22, 2019 tarihinde <https://www.thebalance.com>: <https://www.thebalance.com/state-tax-amnesties-3193354> adresinden alındı
- Tosuner, M., & Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.

- Tunçer, M. (2002). Hükümet - Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi*, 57(3), 107-128.
- vergidosyasi.com. (2017, Kasım 17). *Vergilemede Kanunilik (Yasallık) İlkesi*. Nisan 19, 2019 tarihinde <https://vergidosyasi.com:https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-kanunilik-yasallik-ilkesi/> adresinden alındı
- Yalman, E. (2017). Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 sayılı Kanunun Mali Yönden İncelemesi. *Yalova Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(15), 67-84.
- Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*(379), 175-187.
- Yelman, E. (2017). Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*(15), 67-84.
- Yurdakul, A. (2014). Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen A-Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği. *Doktora Tezi*. Bursa: Uludağ üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

## **ÖZGEÇMİŞ**

3 Ekim 1984 yılında Adana' da doğdum. İlk Orta ve Lise öğrenimimi Adana'da tamamladıktan sonra Gaziantep Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Fakültesinden mezun oldum. 2010 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın açmış olduğu Gelir Uzman Yardımcılığı sınavını kazanarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığında göreve başladım. 2014 yılında meslekte yeterlilik sınavını başarıyla tamamlayarak Gelir Uzmanı olarak atandım. 2014 yılında Beykent Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladım.

2016 yılında zorunlu hizmet süremi doldurarak Adana'ya tayin oldum halen Adana Vergi Dairesi Başkanlığında Gelir Uzmanı olarak görev yapmaktayım.

**Manolya Aslıhan KARALAR**