

**T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN SONRA UYGULANAN  
VERGİ AFLARININ  
VERGİ TAHSİLATI VE VERGİ UYUMU  
ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

**Ahmet MARTİN**

**Danışman  
Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ**

**İZMİR - 2013**

**YÜKSEK LİSANS**  
**TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI**

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi 2008800133  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Adı ve Soyadı : Ahmet MARTİN  
Tez Başlığı : Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri  
Savunma Tarihi : 18.01.2012  
Danışmanı : Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ

**JÜRİ ÜYELERİ**

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Yrd.Doç.Dr.Abdullah TEKBAŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ ŞENÇİÇEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Oybirliği ( )  
Oy Çokluğu

Ahmet MARTİN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri" başlıklı Tez( ) / Projesi( ) kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU  
Enstitü Müdürü

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2013

Ahmet MARTİN

**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının**  
**Vergi Tahsilatı Ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri**  
**Ahmet MARTİN**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Anabilim Dalı**  
**Mali Hukuk Programı**

Vergi affı, mükelleflere cezai kovuşturma korkusu olmadan, geçmiş dönemlerdeki mali yükümlülüklerden kurtulma karşılığında, belirli bir miktar ödeme yapma şansı tanıyan bir fırsattır. Ülkemizde, uygulanan vergi afları, teorisyenler tarafından 1960 öncesi ve 1960 sonrası olmak üzere iki dönem halinde incelenmiştir. Ancak küreselleşmenin olumsuz etkileri sonucu doğan finansal ve ekonomik krizlerin artması, aynı zamanda hükümetlerin eskiye nazaran daha ayrıntılı düzenlemeler yapmakta olmaları, 2000 yılı sonrası uygulanan vergi aflarının ayrı bir dönem halinde incelenmesini zorunlu kılmaktadır.

Vergi afları hükümetler tarafından uygulanan yaygın bir mali araçtır. Ekonomik krizlerin ardından ortaya çıkan, ödeme güçlüklerine karşın yapılacak kapsamlı bir vergi reformu ile birlikte, vergi aflarının, vergisel uyumu artırıcı olduğu noktasında görüş birliği vardır. Ancak vergi uyumu, vergi aflarının siyasi propaganda aracı olarak kullanılması, vergi afları sonrası kapsamlı vergi reformlarının gerçekleştirilmemesi, afların kısa vadeli gelir kaynağı olarak görülmesi ve sıkça başvurulan bir araç olması nedenleriyle olumsuz etkilemektedir.

**Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Affı, Vergi Tahsilatı, Vergi Uyumu**

**ABSTRACT**  
**Master's Thesis**  
**Tax Amnesties At Turkey After 2000**  
**Effects To Tax Collection And Tax Compliance**  
**Ahmet MARTİN**

**Dokuz Eylul University**  
**Graduate School of Social Sciences**  
**Department of Finance**  
**Fiscal Law Program**

**Tax amnesty is a limited – time opportunity for taxpayers to pay a defined amount, in exchange for forgiveness of a tax liability relating to a previous tax periods and without fear of criminal prosecution. In our country, the tax amnesties applied, are studied in two periods as before 1960 and after 1960 by the theorists. However, the growing frequency of financial and economic crisis caused by the negative impacts of globalisation, at the same time the more detailed arrangement made by the governments about this issue enforces us to study the tax amnesties after 2000's as a distinct period.**

**Tax amnesties are the most common fiscal instruments used by the governments. Although the insolvencies occurring after the economic crisis, there is a consensus that tax amnesties have a role of increasing the tax compliance with a broad tax reform. However; tax compliance is adversely affected by some reasons that tax amnesties are misused as a political propaganda; broad tax reforms aren't designed after those tax amnesties; the amnesties are both considered as a short run revenue source a most common used implement.**

**Keywords: Tax, Tax Amnesties, Tax Collection, Tax Compliance**

**TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN SONRA UYGULANAN  
VERGİ AFLARININ  
VERGİ TAHSİLATI VE VERGİ UYUMU  
ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

**İÇİNDEKİLER**

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	ii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**VERGİ AFFI KAVRAMINA YÖNELİK GENEL BİLGİLER**

I.AF KAVRAMININ TANIMI KAPSAMI VE HUKUK SİSTEMİNDEKİ YERİ	4
A. Af Kavramının Tanımı ve Mali Af Vergi Affı Ayrımı	4
B. Af Çıkarma Yetkisi ve Af Kavramının Kapsamı	7
C. Af Kavramının Hukuk Sistemi İçindeki Yeri ve Niteliği	10
1. Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Niteliği	11
2. Ceza Hukukunda Affın Yeri ve Niteliği	13
3. Vergi Hukukunda Affın Yeri ve Niteliği	15
II. VERGİ AFFI UYGULAMALARININ NEDENLERİ	17
A. Siyasi Nedenler	18
B. Ekonomik Nedenler	20
C. Mali Nedenler	22
D. Teknik Nedenler	23
E. Sosyal Nedenler	25

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**DÜNYADA ve TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI**

I. DÜNYADA VERGİ AFFI UYGULAMALARI	27
A. ABD’de Vergi Affi Uygulamaları	28
B. Almanya’da Vergi Affi Uygulamaları	30
C. Danimarka’da Vergi Affi Uygulamaları	31
D. Belçika’da Vergi Affi Uygulamaları	32
E. Hollanda’da Vergi Affi Uygulamaları	32
F. Yunanistan’da Vergi Affi Uygulamaları	33
G. İtalya’da Vergi Affi Uygulamaları	34
H. İspanya’da Vergi Affi Uygulamaları	37
I. Letonya’da Vergi Affi Uygulamaları	37
J. Moldova’da Vergi Affi Uygulamaları	38
K. Ukrayna’da Vergi Affi Uygulamaları	38
L. Rusya’da Vergi Affi Uygulamaları	39
M. Çin Halk Cumhuriyeti’nde Vergi Affi Uygulamaları	40
N. Mısır’da Vergi Affi Uygulamaları	42
O. Güney Afrika Cumhuriyeti’nde Vergi Affi Uygulamaları	42
P. Hindistan’da Vergi Affi Uygulamaları	43
R. Nepal’de Vergi Affi Uygulamaları	44
II. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI	45
A. 2000’li Yıllara Kadar Vergi Affi Uygulamaları	46
1. 1960 Öncesi Vergi Affi Uygulamaları	46
2. 1960 Sonrası Vergi Affi Uygulamaları	49
B. 2000 Yılından Sonra Vergi Affi Uygulamaları	63
1. 414 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği	64
2. 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	67
3. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	69
a. 4811 Sayılı Kanunun Amacı	69
b. 4811 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	71

c. 4811 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler	72
4. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	74
a. 5811 Sayılı Kanunun Amacı	74
b. 5811 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	75
(1) Yurt İçinde Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları	78
(2) Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları	79
c. 5811 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler	81
d. 5811 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler	84
5. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	86
a. 6111 Sayılı Kanunun Amacı	86
b. 6111 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	87
(1) Kanunun Kapsamına İlişkin Hükümler	88
(2) Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler	92
(3) İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan İşlemlere İlişkin Hükümler	95
(4) Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler	97
(5) Stok Beyanlarına İlişkin Hükümler	102
(6) Ortak Hükümler	104
(7) 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'a Yönelik Hükümler	105
c. 6111 Sayılı Kanunda Yer Alan Sürelerinin Uzatılmasına Yönelik Düzenlemeler	107
d. 6111 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler	111



**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN SONRA UYGULANAN**  
**VERGİ AFLARININ ETKİLERİ**

I. VERGİ AFFI UYGULAMALARININ VERGİ TAHSİLATI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	114
A. Vergi Affi Uygulamaları ile Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki	114
B. 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği’nin Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkileri	115
C. 4811 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkileri	117
D. 5811 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkileri	120
E. 6111 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkileri	125
F. Ülkemizde Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkilerine Yönelik Genel Değerlendirme	132
II. VERGİ AFFI UYGULAMALARININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	136
A. Vergi Uyumu Kavramı ve Vergi Affi Uygulamaları ile İlişkisi	136
B. Türkiye’de Vergi Affi Uygulamalarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri Konusunda Ankete Dayalı Ampirik Çalışmaların Bulguları	140
C. Ülkemizde Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkilerine Yönelik Genel Değerlendirme	146
SONUÇ	153
KAYNAKÇA	160

## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>AŞ</b>	Anonim Şirket
<b>ÇHC</b>	Çin Halk Cumhuriyeti
<b>DSİ</b>	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
<b>GİB</b>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GSMH</b>	Gayri Safi Milli Hasıla
<b>GV</b>	Gelir Vergisi
<b>İDT</b>	İktisadi Devlet Teşekkülleri
<b>IRS</b>	Internal Revenue Service (ABD Gelir İdaresi)
<b>ISTAT</b>	Instituto Nazionale di Statistica (İtalya Ulusal İstatistik Enstitüsü)
<b>ITD</b>	Income Tax Department (Hint Gelir Vergisi İdaresi)
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KİT</b>	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
<b>KOBİ</b>	Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler
<b>KOSGEB</b>	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
<b>KV</b>	Kurumlar Vergisi
<b>LTD ŞTİ</b>	Limitet Şirket
<b>MTV</b>	Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>ODTÜ</b>	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
<b>OECD</b>	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
<b>OSB</b>	Organize Sanayi Bölgeleri
<b>OVO</b>	Ortalama Vergi Oranları
<b>RTÜK</b>	Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
<b>SARS</b>	South Africa Revenue Service (Güney Afrika Gelir İdaresi)
<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TC</b>	Türkiye Cumhuriyeti

<b>TCDD</b>	Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü
<b>TCK</b>	Türk Ceza Kanunu
<b>TEDAŞ</b>	Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi
<b>TEFE</b>	Toptan Eşya Fiyat Endeksi
<b>TMO</b>	Toprak Mahsulleri Ofisi
<b>TRT</b>	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
<b>TÜFE</b>	Tüketici Fiyat Endeksi
<b>TÜİK</b>	Türkiye İstatistik Kurumu
<b>VGDO</b>	Vergi Gelirleri Değişim Oranı
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YURT-KUR</b>	Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Kesinleşmiş Borç Ödemesinde Tahsilinden Vazgeçilen Kısım	s.92
<b>Tablo 2:</b> Kesinleşmemiş – Dava Aşamasındaki Alacaklarda Uygulama	s.94
<b>Tablo 3:</b> İnceleme ve Tarhiyat Aşamasındaki Alacaklarda Uygulama	s.96
<b>Tablo 4:</b> Pişmanlıkla Yapılan Beyanlarda Uygulama	s.96
<b>Tablo 5:</b> Kendiliğinden Yapılan Beyanlarda Uygulama	s.97
<b>Tablo 6:</b> Beyan Bulunmaması Halinde Asgari Matrah Artırım Tutarları(GV-KV)s.98	
<b>Tablo 7:</b> Beyan Bulunmaması Halinde Asgari Matrah Artırım Tutarları (Stopaj)	s.100
<b>Tablo 8:</b> 6111 Sayılı Kanun Taksitlendirme Tablosu	s.104
<b>Tablo 9:</b> 1999–2000–2001 Yılları Tahsil Edilmeyen Vergi Alacakları Analizi	s.116
<b>Tablo 10:</b> Bütçe Gelirlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişim Oranları (2000–2002)	s.116
<b>Tablo 11:</b> 4811 Sayılı "Vergi Barışı" Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilat Tutarları	s.117
<b>Tablo 12:</b> Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı (2002-2004)	s.119
<b>Tablo 13:</b> 5811 Sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler	s.121
<b>Tablo 14:</b> 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Beyan Edilen Varlık Bilgileri	s.123
<b>Tablo 15:</b> Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı (2007-2009)	s.124
<b>Tablo 16:</b> Kesinleşmiş ve İhtilafli Alacaklar İçin Yapılan Başvurular	s.126
<b>Tablo 17:</b> Matrah / Vergi Artırımı Başvuru Sonuçları	s.126
<b>Tablo 18:</b> İnceleme / Tarhiyat Aşamasındaki İşlemler ile Pişmanlıkla ve Kendiliğinden Yapılan Beyanlar	s.127
<b>Tablo 19:</b> Stok Beyanları	s.127
<b>Tablo 20:</b> Ödeme Süresi Tercihleri	s.128
<b>Tablo 21:</b> 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Tahsil Edilecek Tutarlar	s.129
<b>Tablo 22:</b> Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı	s.130

## ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1:** Türkiye'nin 1923 – 1950 yılları arası Vergi Gelirleri, GSMH Değişim Oranları, Ortalama Vergi Oranları (%) s.133
- Şekil 2:** Türkiye'nin 1950 – 1978 yılları arası Vergi Gelirleri, GSMH Değişim Oranları, Ortalama Vergi Oranları (%) s.134
- Şekil 3:** Türkiye'nin 1978 – 2009 yılları arası Vergi Gelirleri, GSMH Değişim Oranları, Ortalama Vergi Oranları (%) s.135

## GİRİŞ

Kamu harcamalarının karşılanmasında en büyük paya sahip olan vergiler, devletlerin vergilendirme yetkisi dahilinde kendi sınırları üzerinde yaşayan bireylerden aldıkları zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak tanımlanmaktadır. Vergiler, devletler açısından önemli bir gelir kaynağı olmakla birlikte, vergileme karşısında bireylerin kullanılabilir gelirleri azalmakta ve onlar için yük haline dönüşmekte ve bireyler üzerinde baskı unsuru olabilmektedirler. Bu durum, vergilerin tahsilatında sorun yaratmasının yanı sıra, vergilemenin gelir ve ikame etkileri sebebiyle, vergi uyumu üzerinde de bir takım olumsuz etkiler doğurabilmektedir.

Vergi alacağını ortadan kaldıran en doğal yol, mükellefin vergi borcunu ödemesidir. Ancak, vergi tahsilatında yaşanan gecikmeler, kamu harcamalarının en büyük finansman kaynağını oluşturan vergi gelirlerini, dolayısıyla da devlet bütçesini sarsabilmektedir. Devlet vergi tahsilatını hızlandırmak amacı başta olmak üzere, bazen kendi yetersizliğinden kaynaklanan ve mükellef aleyhine sonuçlanan uygulamaların etkisini azaltmak, bazen yangın, sel, deprem gibi doğal afetlerden zarar gören mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla bazen de sırf politik sebeplerle vergi alacağının bir kısmından veya tamamından vazgeçebilmektedir.

Her devlet için önemli bir gelir kaynağı olan vergilerin önemi oldukça büyükken vergi alacağının zamanaşımı, terkin, özellikle de vergi affı gibi uygulamalarla ortadan kaldırılması, üzerinde durulması gereken önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kısaca, devletin çıkardığı bir yasayla, alacak hakkından vazgeçerek, kamu alacağının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması olarak tanımlanan vergi aflarına, devletler açısından siyasi, ekonomik ve teknik temellerde; kamu gelirlerinin hazineye intikalinin hızlanması, toplum yapısındaki değişiklikler nedeniyle kanunlarda yapılan değişikliklere yükümlülerin uyum sağlaması, devlet ile toplum arasında uzlaşmanın sağlanması, vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması gibi farklı gerekçelerle başvurulmaktadır.

Hukuk sistemimizde vergi afları ile ilgili düzenleme olmamasına rağmen ülkemizde, Cumhuriyet'in ilanından günümüze dek, çok sayıda vergi affı uygulaması yapılmıştır. Ancak, ülkemizde vergi affına yönelik düzenlemeler içeren yasalara

bakıldığında, dünyanın diğer ülkelerindeki uygulamalarda olduğu gibi, af sözcüğünün kullanılmayarak toplumsal tepkilerin önüne geçilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Toplumun bakış açısına göre; vergi affı uygulamaları ile, bazı mükelleflere, belli bir af bedelini ödeyerek affa katılıp beyanlarını gözden geçirme hakkı ile birlikte, bazı uygulamalarda belli yıllara ilişkin denetimden kurtulma hakkı verilmesi, hatta vergi suçu işlemiş olanların cezai kovuşturmalarından vazgeçilmesi gibi olanaklar tanınması, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede özen göstermeyen yükümlülükleri ödüllendirirken, vergisel yükümlülüklerini süresinde yerine getiren dürüst mükellefleri ise adeta cezalandırmaktadır.

Devletlerin vergi tahsilatları ile birlikte, vergi yükümlülerinin vergiye uyumunu etkileyen faktörler içinde önemli bir paya sahip olan af kurumu, dünyada ve ülkemizde oldukça eski bir geçmişe sahip olup, vergi aflarının tam olarak anlaşılabilmesi, beklenen sonuçların elde edilebilmesi ve değerlendirilebilmesi için, her bir af uygulamasının kendi dönemi içinde incelenmesini ve mükelleflerin psikolojisini de içerecek şekilde değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Ülkemizde, uygulanan vergi afları, teorisyenler tarafından 1960 öncesi ve 1960 sonrası olmak üzere iki dönem halinde incelenmiştir. Ancak 1990'lı yıllar sonrasında, daha da gelişen teknoloji ile birlikte küreselleşme olgusu hızla artan bir ivme kazanmış ve dünya ekonomileri üzerindeki etkilerini çok daha belirgin olarak hissettirmeye başlamıştır. Küreselleşmenin olumsuz etkileri sonucu doğan krizlerin 2000'li yıllarla birlikte daha da artması ve dünya ekonomisinin 2000 yılından buyana neredeyse krizsiz bir yıl geçirmemiş olması, aynı zamanda hükümetlerin eskiye nazaran daha ayrıntılı düzenlemeler yapmakta olmaları, 2000'li yıllardan sonra uygulanan vergi aflarının da ayrı bir dönem halinde incelenmesini zorunlu kılmaktadır.

Nitekim dünyada ve ülkemizde 2000 yılı sonrasında uygulanan vergi aflarının, gerekçelerinde yer alan ortak amacın, af uygulamalarının yapıldığı yıllarda yaşanan küresel krizlerin ekonomide doğurduğu olumsuz etkilerin azaltılması olduğunu, aynı zamanda gerek amaç gerekse içerik bakımından, 2000 yılı öncesi uygulanan vergi aflarına nazaran farklılıklar gösterdiğini görmekteyiz.

Tez çalışması üç bölümden oluşmakta olup, tezin konusunu, Türkiye’de 2000 yılından sonra uygulanan vergi aflarının vergi tahsilatı ve vergi uyumu üzerindeki etkileri oluşturmaktadır.

Tezin birinci bölümünde, af kavramına ilişkin genel açıklamalarda bulunulmuş olup, öncelikle af kavramının tanımı, af çıkarma yetkisi ve kapsamı ile af kavramının hukuk sistemi içindeki yeri ve niteliğine yönelik açıklamalarda bulunulmuş ve ardından vergi affi uygulamalarının nedenlerine yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde, dünyada ve Türkiye’de vergi affi uygulamaları hakkında bilgi verilmiştir. Dünyadaki vergi affi uygulamaları, farklı ülkelerdeki uygulama örnekleri ile açıklanmış olup, ülkemizdeki vergi affi uygulamalarına yönelik açıklamalarımız ise, 2000 yılı öncesi ve 2000 yılı sonrası olmak üzere iki ayrı başlık altında yapılmıştır.

Tezin üçüncü bölümü ise, 2000 yılından sonra ülkemizde uygulanan vergi aflarının sonuçlarına yönelik açıklamalarımızdan oluşmaktadır. Uygulama sonuçlarına yönelik açıklamalarımız, tez konumuz itibariyle, vergi tahsilatı ve vergi uyumu üzerindeki etkileri olmak üzere iki ayrı kısımda ele alınmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde yer alan, vergi affi uygulamalarının; vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine yönelik açıklamalarımızda, vergi tahsilatına ilişkin olarak, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış istatistiki bilgilerden, vergi uyumu üzerindeki etkilere yönelik açıklamalarımızda ise, çeşitli akademisyenlerce Türkiye’de vergi affi uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkileri konusunda yapılan ankete dayalı ampirik çalışmaların bulgularından faydalanılmıştır.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ AFFI KAVRAMINA YÖNELİK GENEL BİLGİLER**

Çalışmanın bu ilk bölümünde, öncelikle af kavramının, tanımı kapsamı ve hukuk sistemi içindeki yeri ve niteliğine yönelik açıklamalarda bulunulmuş, ardından vergi affı uygulamalarının nedenleri konusunda bilgi verilmiştir.

#### **LAF KAVRAMININ TANIMI KAPSAMI VE HUKUK SİSTEMİNDEKİ YERİ**

Çalışmanın ilk bölümünü oluşturan bu kısımda, af kavramının tanımını ve kapsamı, mali af ve vergi affı ayrımını yapmak suretiyle kısaca açıklanmış, izleyen bölümde ise af kavramının, anayasa ve ceza hukuku başta olmak üzere, hukuk sistemi içindeki yeri ve niteliği konusunda bilgi verilmiştir.

##### **A. Af Kavramının Tanımı ve Mali Af - Vergi Affı Ayrımı**

Af kurumu hukuk sistemi içinde önemli bir yere sahip olmakla birlikte ekonomik, sosyal ve siyasi hayatı da birçok yönden etkileyen bir kurumdur. Af kurumunun hayatın her alanında bu kadar belirleyici olması, her zaman tartışılır bir kurum olmasına neden olmuş ve sürekli gündemde kalmıştır. Toplum hayatı içinde her zaman kendine yer bulan af kurumu farklı şekillerde tanımlanmaktadır.

Kökeni Arapça olan af kelimesinin temel anlamı, suç veya cezayı bağışlama, mazur görme ya da görülmedir. Batı dillerinde af karşılığı olarak kullanılan Yunanca kökenli –amnestie- kelimesi ise, unutmak ve bağışlamak anlamlarına gelmektedir. Kelime anlamı bir haktan vazgeçmek olan af, kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen kaldırılmasıdır; hukuki anlamda af, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, hukuki tasarruflar demektir. Genel olarak kaynağını anayasalarda bulan af, teknik açıdan ise ceza kanunlarında düzenlenir. Af bazen kamu davasını düşüren, bazen de kesinleşmiş bir ceza

mahkumiyetini veya infazını kısmen veya tamamen önleyen ya da başka bir cezaya dönüştüren yasama ya da yürütme organlarının yaptığı kamu hukuku tasarrufudur.<sup>1</sup>

Geniş anlamı ile af, suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Bütün ceza yasalarının kapsamına giren af, ceza hukuku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanabilir. Aynı zamanda devletin ceza verme hakkını kullanmaktan vazgeçmesi demek olduğundan, hem kamu davasını hem de cezayı düşüren bir sonuçtur. Başka bir deyişle; genel af kavramı etimolojik anlamda unutmaya yönelik, suçu, suçluluğu ve cezayı kaldıran bir işlemdir.<sup>2</sup>

Mali af kavramı ise, idare ile mükellef arasında barış ya da uzlaşma olarak kısaca tanımlanabilirse de, esasen vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Devlet mali af yasaları ile kendi koyduğu kuralların bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırma hakkından vazgeçmektedir. Başka bir deyişle, vergi mükelleflerinin ziyaa uğrattıkları vergiyi gönüllü olarak geri ödemeleri için bir zaman fırsatıdır.<sup>3</sup>

Başka bir tanımla mali af, vergi yasalarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların, devletin çıkardığı bir yasayla, alacak hakkından vazgeçerek kamu alacağının ortadan kaldırılmasıdır.

Mali affin özelliklerini ise şöyle sıralayabiliriz.

- Mali af, yasayla çıkarılır.
- Mali af sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Mali af geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde oluşturur.
- Devlet, mali affa cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.<sup>4</sup>

Vergi affının tanımını yapmak ve kapsamını belirlemekse oldukça güçtür. Ceza hukukuna ilişkin affa tüm kaynaklarda yer verilirken vergi affına ne ceza hukukunda ne de vergi hukukunda bir açıklık getirilmiştir. Vergi affını literatürde en fazla ve en geniş anlamıyla kullanılan tanım da alarak ve kapsamını da belirterek su

<sup>1</sup> Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi” **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt:14 Sayı:2, Manisa, 2007, s.172.

<sup>2</sup> Yusuf Keleş, “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002, s. 76.

<sup>3</sup> Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri Ve Sonuçları-I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan, 2004, s.60.

<sup>4</sup> Recep Narinoğlu, “1923 yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 56, 1991, [http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3930](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3930), (16.06.2012).

şekilde tanımlayabiliriz. Vergi affı; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların meclis tarafından genel bir af kanunu içinde ya da özel bir kanun ile ortadan kaldırılmasında kullanılan olağanüstü bir araçtır.

Vergi hukuku tanımında vergi affı, “Vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların, gecikme zamlarının tamamının ya da bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir.”<sup>5</sup> Bu şekilde devlet kendi koymuş olduğu kurallara uymayan mükelleflere karşı uygulaması gereken yaptırım hakkında vazgeçmiş olmaktadır.

Bazı teorisyenlere göre ise vergi affı kavramı, halk arasında kullanılan ve teknik açıdan doğru olmayan bir deyimdir. Bu kavram yerine mali af kavramının kullanılması daha yerinde olacaktır. Çünkü tarh ve tahakkuk etmiş bir verginin affı söz konusu olamaz. Kimse de vergi borcunun affedilmesini talep edemez. Vergi hukukunda esas olan, vergi cezalarının affıdır. Bu açıdan af, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezasını ortadan kaldıran bir neden olmakla sınırlı kalmaktadır.<sup>6</sup>

Vergi afları mükelleflere çeşitli yararlar sağlamaktadır. Birincisi vergi aflarıyla mükelleflere belli bir af bedelini ödeyerek affa katılıp beyanlarını gözden geçirme hakkı verilmektedir. İkinci olarak yine belli bir bedel karşılığında belli yıllara ilişkin denetimden kurtulma hakkı verilmektedir. Üçüncüsü ise vergi mükelleflerinin cezai kovuşturmalarıyla ilgili afların çıkartılmasıdır.

Vergi affı, zamaşımı ve terkin gibi vergi adaleti ya da vergi yönetimiyle ilgili bir yöntem olmayıp esasen politik nedenlere dayanan olağanüstü bir önlem niteliğindedir.<sup>7</sup>

Siyasi, ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra geniş kapsamlı vergi affı uygulamalarına gerek duyulabilir. Çünkü, bunalım dönemlerinde, olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla bunalımın atlatılabilmesi pek mümkün olmaz. Şartların olağanüstüleştiği durumlarda hukukun da olağanüstüleşmesi pek çok anayasal sistemde kabul görmüştür. Örneğin, II. Dünya Savaşı dönemi uygulanan

---

<sup>5</sup> Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-1” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım 2003, s.207.

<sup>6</sup> Selahattin Tuncer, “Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:116, Ağustos 2002, ss.19-25.

<sup>7</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara 1980, s.40’dan aktaran, Cemali Eker, “**Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Bursa, 2006, s.2.

Varlık Vergisi'nin yürürlükten kaldırılması yeterli olmamış, 1944'de çıkarılan 4530 Sayılı Kanun ile ödenmeyen Varlık Vergisi borçlarının affedilmesi yoluna gidilmiştir.<sup>8</sup>

Vergi aflarının temel amacı ise vergi toplamayı kolaylaştırmaktır. Vergi affıyla eski uygulamaların yol açtığı uyuşmazlıklardan arınmış bir zemin sağlamada vergi yönetimine yardımcı olunabilir. Ekonomik açıdansa vergi affı çeşitli nedenlerle gizli kalmış servet unsurlarını yeniden ekonomik dolaşıma sokma olanağı sağlar.<sup>9</sup>

Vergi affı kavramı bugüne kadar meclis görüşmelerinde, basında ve günlük konuşmalarda sıklıkla kullanılmakla birlikte kanun koyucu tarafından tam olarak benimsenmemiştir. Öte yandan ülkemizdeki af uygulamalarına bakıldığında, özel olarak çıkarılan yasalarla düzenlenen vergi aflarında, nadiren af kavramının kullanıldığını bu kavram yerine; daha çok “terkin” ya da “tasfiye”, “vergi cezalarının tasfiyesi”, “tahsilâtın hızlandırılması”, “vergi barışı”, “varlık barışı”, “kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması” gibi dolaylı ifade biçimlerinin tercih edildiği görülmektedir. Bununla birlikte “vergi affı” kavramı, gerek ülkemizde gerekse diğer ülkelerde yaygın bir biçimde kullanılmaktadır.

## **B. Af Çıkarma Yetkisi ve Af Kavramının Kapsamı**

Af kurumu oldukça eski bir geçmişe sahip olup, bugünkü anlamıyla affın ortaya çıkması cezalandırma hakkının devlete geçmesiyle mümkün olmuştur. Bütün dinlerde af geniş bir yer bulmuş olup, en yüksek, ulvi hareket tarzı olarak benimsenmiştir. Eski Roma'da af halka ait bir yetkidir. İslam hukukunda da çok yaygın olarak kullanılmakta olup dinsel bir boyut taşır. Öncelikle Allah'ın kullarını bağışlaması, mazur görmesi ve günahlarını silmesi anlamlarına gelir. Günlük hayatta ise affetme yetkisi bizzat mağdura ait olup, mağdurun öldüğü durumlarda affetme yetkisi mirasçılara geçer ve onlar tarafından kullanılırdı. Toplum düzeni içinde yaşayan bireyler, mevcut düzeni bozanları cezalandırdığı gibi zaman içinde çeşitli nedenlerle onları affetme yoluna da gitmiştir. “Af eski tarihlerden beri Türkler

---

<sup>8</sup> Recai Dönmez, “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:116, Ağustos, 2002, ss.19-25.

<sup>9</sup> Çetin, s.173.

tarafından da kullanılmıştır. İlk vergi affı ise XV. Yüzyılın ilk yarısında siyasi ve askeri amaçlar güdülerek II. Murat tarafından çıkarılmıştır.”<sup>10</sup>

Aflar toplum düzeni içinde yaşayan bireyler ve toplumun bütünü için çeşitli amaçlara dayanılarak çıkarılmış ancak her af yeni sorunları da beraberinde getirmiştir. Çıkarılan aflarla her durumda beklenen faydanın sağlanması da söz konusu olmamaktadır. Affa karşı gösterilen tepkiler beklenen sonuçların gerçekleşmesini engellemektedir. Zaman içinde yaşanan olumsuzluklar nedeniyle af kurumunun kaldırılması yoluna gidildiği de olmuştur. Af kurumunun hükümdarların yetkilerinden biri olmaktan çıkması belirli hukuk kurallarına bağlanması suretiyle bu kurumun yanlış kullanımının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Af yetkisinin kullanılmasında yetkiye sahip olacak kurumlarda anayasalarla belirlenmiştir. Bu suretle af kurumu anayasal meşruluğa kavuşmuştur.<sup>11</sup>

Günümüzde ülkemizde mali af çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM) aittir. Yetkinin kaynağı ise Anayasa’dır. Nitekim, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmü yer almaktadır. Yine Anayasa’nın 87. maddesinde TBMM’nin yasa koymak, değiştirmek, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermek konusunda yetkili olduğu belirtilmektedir. Devlet, mali af düzenlemeleriyle ceza verme hakkını kullanma yerine “cezalandırma yetkisinden” çeşitli nedenlerle vazgeçmektedir.<sup>12</sup>

Anayasamızın 87. madde hükmü çerçevesinde mali af çıkarma yetkisi olan TBMM, günümüze kadar aşağıda belirtilen şekillerde mali af düzenlemesine gitmiştir.

- Genel af yasaları içinde birkaç madde ile mali afla ilgili düzenlemelerin yapılması,
- Özel olarak çıkarılan vergi yasaları ile düzenlenen aflar,
- Sadece vergi cezalarının affına ilişkin yapılan düzenlemeler,

---

<sup>10</sup> Mehmet Palamut, “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Kanun”, **Ekonomik Görüşler Dergisi**, Nisan-Mayıs, 1992, ss.5-6’dan aktaran, Atilla Dalı, “**4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açından Değerlendirilmesi**” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Edirne, 2006, ss.1-2.

<sup>11</sup> Çetin Özek, “Umumi Af”, **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.XIIV, Sayı:1-4, 1958, s. 121’den aktaran, Yasemin Taşkın, “**Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2006, ss.28-29.

<sup>12</sup> Arıkan ve Yurtsever, s.61.

- Sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları,
- Sadece kısa süreli ve bir defaya özgü veya uzun süreli ve tekrarlı af düzenlemeleri,
- Matrah artırımını, stok affı gibi spesifik konularda yapılan af benzeri düzenlemeler,
- Ödenmeyen vergi aslı ve cezaları ile birlikte bu cezalar için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların da affına ilişkin düzenlemeler.
- Ödeme kolaylığı olarak nitelendirilebilecek borçların zamana yayılarak, taksitlendirilerek ödenmesini sağlayan düzenlemeler.<sup>13</sup>

Mali affın kapsamına gecikme faizi/zammı, matrah artırımını, stok ve demirbaş affı girmektedir. Aslında vergi aslının mali af kapsamında yer almaması gerektiği genel kabul görmektedir. Sadece vergi cezaları ile vergi aslına bağlı gecikme faizi gibi fer’i nitelikteki borçlar af yasasının konusu içinde değerlendirilmeli, vergi aslı af kapsamında değerlendirilmemelidir. Çünkü kısmen veya tamamen vergi aslını affeden düzenlemeler Anayasa ile bağdaşmamaktadır. Bununla birlikte daha önceki yıllarda çıkan af yasalarının büyük bir kısmı vergi cezaları gibi fer’i borçları içermekte ise de kısmen veya tamamen vergi aslını affeden az sayıda kanun da çıkartılmıştır. Örneğin, 15 Mart 1944 tarih ve 4530 Sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun ve 21 Mayıs 1947 tarih ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Atıklarının Silinmesi Hakkında Kanun ile tahsil edilemeyen vergi aslı, cezaları ile birlikte af kapsamına alınmıştır.<sup>14</sup>

Aflar katılım şartları, affın kapsamı, motifi ve süresi açılarından farklılıklar sergileyebilirler. Herhangi bir nedenle yerine getirmedikleri vergisel yükümlülükleri bulunmasına rağmen durumu vergi idaresinin bilgisi dışında kalan mükellefler genelde af kapsamına alınmaktadır. Vergisel yükümlülüğünü yerine getirmediği bilinen mükellefler ise bazen affa katılamamaktadırlar. Vergi afları kapsam açısından farklılaşabilmektedir. Tüm vergi türleri yerine sadece gelir vergisi, kurumlar vergisi veya ülke dışında tutulan sermaye af kapsamına alınabilmektedir. Dolayısıyla kısmi ve genel vergi aflarından bahsetmek mümkündür.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Arıkan ve Yurtsever, s.61.

<sup>14</sup> Arıkan ve Yurtsever, s.62.

<sup>15</sup> Richard Bird, “**Administrative Dimensions of Tax Reform**”, International Tax Program Paper 0302, 2003, ss.2-3’den, aktaran, Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: VIII ,Sayı:1, 2006, s.44.

Vergi affi içerik itibariyle vergi ve vergiye bazı alacakların (faiz ve cezalar) bir kısmından ve inceleme ve kovuşturmadan vazgeçmektir. Ancak amaca göre affin kapsamına giren alacakların hesap yöntemi değişmektedir. Özellikle uygulanan borca ilişkin faiz oranları düşürülebilmekte veya faiz alacağından tamamen vazgeçilmektedir. Affin süresi de farklı tutulabilmektedir. Genelde af bir süreye bağlı olarak çıkarılsa da bazen vergi sistemleri içinde kesintisiz af mekanizmasını barındırmaktadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) vergi sisteminde 1919 ile 1952 yılları arasında gelir vergisi için kesintisiz af mekanizması yürürlükte olmuştur.<sup>16</sup>

Değişik ülkelerde değişik zamanlarda uygulanan vergi aflarını karşılaştırdığımızda, afların kapsam ve süre itibariyle farklılıklar arz ettiği görülmektedir. Ülkemizdekine benzer şekilde bazı mali aflar bütün vergileri kapsarken, bazıları ise belli vergiler için uygulanmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine bağlı olmaksızın çok sayıda ülke tarafından başvurulmuş bir araç olan mali aflar ile mükelleflere eski beyanlarını düzeltme ve kaçırdıkları vergileri ödeme kolaylığı sağlanır.<sup>17</sup>

### **C. Af Kavramının Hukuk Sistemi İçindeki Yeri ve Niteliği**

Af genel olarak anayasa ve ceza hukuku kapsamında düzenlenmiş bulunan, ancak hüküm ve sonuçları itibarıyla idare hukuku, borçlar hukuku ve vergi hukuku alanlarında da etkileri bulunan çok yönlü bir müessesedir. Ayrıca af kavramı kaynağını anayasadan almakla birlikte, hazırlanış tekniği açısından da ceza ve vergi hukuku alanlarını yakından ilgilendirmektedir. Çalışmanın bu bölümünde daha çok affin anayasa, ceza ve vergi hukuku alanlarındaki yeri incelenmiştir.

Hukuk etimolojisi açısından af, “suç isleyen bir kimsenin takip edilerek veya cezalandırılarak toplumsal gücün kullanılmasından, adalet veya genel yarar düşüncesiyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesidir.”<sup>18</sup> Buradan hareketle af,

---

<sup>16</sup> James ALM, “Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty”, International Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, 1998, SSRN, s.4’den aktaran, Savaşan, (Afyon-2006), s.45.

<sup>17</sup> Arıkan ve Yurtsever, s.63.

<sup>18</sup> Ejder Yılmaz, “Hukuk Sözlüğü” Seçkin Kitapevi, 4. Baskı, Ankara, 2012, s. 31.

unutma amacına yönelik, suçu, sonuçlarını ve cezayı kaldıran bir işlem olarak görülebilir.<sup>19</sup>

Affin hukuki niteliğinin tespiti; af yetkisinin sınırı, affin uygulama şekli ile kapsam ve sonuçlarının tespit edilebilmesi açısından oldukça önemlidir. Af hukuki niteliği itibari ile bir yargısal işlem midir, yoksa yasama ve yürütme organı işlemi midir? Bu hususta karar vermek için affa karar vermeye yetkili organın kim olduğu ile yapılan işlem sırasında takip edilen usulün yargılama usulü olup olmadığı gibi konuların incelenmesi gerekir. Bu hususlar incelendiğinde genel ve özel affin bir yargı tasarrufu olmadığı ortaya çıkacaktır. Çünkü genel affa karar veren merci yasama organıdır. Yasama organı ise yargı faaliyetinde bulunmaya yetkisizdir. Genel affin umumi, objektif ve gayri şahsi nitelikler taşıması ve bir hukuki ihtilafın çözümüne ilişkin bulunmaması gibi hususlar da affin yargılama faaliyeti olmadığını açıkça göstermektedir. Bunun sonucu olarak da af çıkartmaya yetkili kurumlar affi çıkartırken mahkemelerin vazifeleri dâhilinde kalan hususları inceleyemezler.<sup>20</sup>

Af bir yargılama faaliyeti olmadığına göre, yasama ya da yürütme faaliyeti sayılmalıdır. Aynı zamanda özel affa karar verme yetkisine haiz olan yasama organı ve devlet başkanının da yargı faaliyeti yetkisi olmadığından özel affın da, yargı faaliyeti değil, yasama veya yürütme faaliyeti sayılması gerekir. Dolayısıyla Meclis tarafından çıkarılan genel aflar ile ferdi ve ferdi olmayan özel aflar yasama faaliyeti; Cumhurbaşkanı tarafından çıkartılan aflar ise yürütme tasarrufu sayılacaklardır.<sup>21</sup>

## 1. Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Niteliği

Anayasa, devletin temel yapısını, yönetim biçimini, devletin temel organlarını, bunların birbiri ile ilişkilerini, kişilerin devlete karşı olan hak ve görevlerini ve aynı zamanda devletin de kişilere karşı olan hak ve görevlerini düzenleyen en üst yasadır.<sup>22</sup>

<sup>19</sup> Fikret Sayar, “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:73, Eylül, 1987, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=637>, (12.06.2012).

<sup>20</sup> Selahattin Keyman, **Türk Hukukunda Af (Genel Af- Özel Af)**, Ankara, 1965, ss.3-4’den aktaran, Kenan Şenlik, “**Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları**” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2008, ss.4-5.

<sup>21</sup> Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, “**Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuk, (Genel Kısım)**” Cilt:I, İstanbul, 1985,s.278’den aktaran, Şenlik, s.5.

<sup>22</sup> Yılmaz, s.59.



Demokratik ülkelerde en üst hukuk normu anayasal normlardır. Bu nedenle de af gibi önemli kurumlar genel olarak anayasal kurum olarak düzenlenmektedir. Affa yetkili organ ve affin çerçevesi Danimarka, İsviçre, İzlanda, Japonya, Fransa, İspanya ve İtalya’da olduğu gibi birçok ülkede Anayasada hüküm altına alınmıştır.<sup>23</sup>

Türk Anayasa Hukuku’nda “kuvvetler ayrımı” ilkesi benimsenmiştir. Bu ilkeye göre, devlet niteliğini kazanmış olan her siyasal toplumda, birbirinden farklı üç görev vardır ve bu görevlerin her birinin bağımsız statüye sahiptir. Bunlar yasama, yargı ve yürütmedir.<sup>24</sup> Anayasamızın 3. kısım ve yasama birinci bölümünde TBMM’nin görev ve yetkileri ile ilgili hükümlerinde afla ilgili 87. maddesinde yer alan “ ... TBMM üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel af ve özel af ilanına karar vermek ve Anayasasının diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir.” hükmü ve Cumhurbaşkanının Görev ve Yetkileri başlığını taşıyan 104. maddesinde yer alan “... Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak ...” hükmü af yetkisinin kime ait olduğunu belirtmiştir. Ancak af çıkarma konusunda Cumhurbaşkanı ve TBMM’nin yetkilerine 169. madde ile “ ... Ormanları yakmak, ormanı yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar genel ve özel af kapsamına alınamaz.”<sup>25</sup> şeklinde sınırlama getirilmiştir.

Öte yandan Anayasa hukuku içinde af kurumu ile ilgili ortaya çıkan önemli bir uyuşmazlık bulunmaktadır. Af kurumu, mahkemeler tarafından verilip kesinleşen hükümlere ya da bazen sadece cezanın infazına tesir ettiği için, mahkemelerin bağımsızlığı prensibi ile ters düşmektedir. Mahkemelerin bağımsızlığı, T.C. Anayasası’nın 138. maddesinde, ”... yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır. Bu organlar ve idare mahkeme kararlarını hiç bir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.”<sup>26</sup> şeklinde düzenlenerek anayasal güvence altına alınmıştır.

Genel ve özel af, bir anlamda yargı organları kararının yerine getirilmemesi demek olacağından 138.maddede yer alan prensibin af kurumu ile zedelenmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Ancak af yetkisi belirli bir anayasal organa tanınmış bulunduğundan

---

<sup>23</sup> Kemal Gözler, “Karsılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan, 2001, C:18, s.298-330’dan aktaran, Şenlik, s.5.

<sup>24</sup> Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitapevi, 9. Basım, Ankara, 2000, s.74.

<sup>25</sup> Ormanların Korunması ve Geliştirilmesi, **T.C. Anayasası**, Seçkin Yayınları, 30.Baskı, Ankara, Eylül, 2010, ss.80-98-157.

<sup>26</sup> Mahkemelerin Bağımsızlığı, **T.C.Anayasası**, s.126.

mahkemelerin bağımsızlığı prensibi karşısında tartışmalı bir kurum olmaktan çıkmakta ve Anayasa Hukukundaki yerini almaktadır.<sup>27</sup>

Görüldüğü üzere Anayasamızda doğrudan vergi aflarına ilişkin bir madde bulunmamakta olup, anayasamızdaki affa ilişkin hükümler daha çok ceza hukuku açısından düzenlenmiştir.

## 2. Ceza Hukukunda Affın Yeri ve Niteliği

Af kurumu genel olarak anayasalarda düzenlenmiş olmasına rağmen uygulanma şekli ve af kanunun yorumu daha çok ceza ve ceza usul hukukunu ilgilendirir. Bu nedenle af ile ilgili düzenlemelerin önemli bir kısmı ceza kanunlarında yapılır.<sup>28</sup>

Af kurumunun kaynağı anayasalar olmakla birlikte, bu kurumlu ilgili düzenlemeler ceza hukukunda yer almaktadır. Ceza hukukunda af kurumunun hukuki durumu düzenlenmektedir. Bu konuda düzenlemeler 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinde "Genel af, kamu davasını ve hükmolunan cezaları bütün neticeleri ile birlikte ortadan kaldırır. Özel af, hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevirebilir. Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir." şeklinde düzenlenmiştir.

Türk ceza mevzuatında af, suçların cezalandırılabilme unsurunun bağlandığı ve devletin cezalandırma hak ve fonksiyonunu kullanmak suretiyle sağlamaya çalıştığı kamu yararı unsurunun ortadan kalkması esasına dayanan maddi ceza hukukuna ait bir müessesedir.<sup>29</sup>

Ceza hukukunun genel ilkelerine göre genel af halinde, kamu davası ve hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. Özel af halinde ise, hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. Genel af hem

<sup>27</sup> Keyman, s.13'den aktaran, Dalli, s.4.

<sup>28</sup> Servet Armağan, "Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan-2001, C.18, s.347'den aktaran, Şenlik, s.6.

<sup>29</sup> Mehmet Karabulut "Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 1996, s.18

cezayı, hem de suçu kaldırmakta, oysa özel af ise hükmedilmiş olan cezayı ortadan kaldırmakta, azaltmakta veya başka bir cezaya çevirmektedir.<sup>30</sup>

Genel affa mahkumiyet ortadan kalktığı için, sonraki suçtan dolayı tekerrür hükümlerinin uygulanması söz konusu olmaz. Oysa özel af yalnız cezayı etkileyip, mahkumiyeti etkilemediğinden dolayı daha sonra işlenecek suçun cezası tekerrür hükümlerine göre arttırılır.<sup>31</sup>

Ceza hukuku açısından affa başvurulmasının nedeni toplumu yatıştırmaaktır. Özellikle sosyal ve ekonomik bunalım dönemleri olağanüstü yönetim şekillerinin uygulandığı dönemlerdir. Ancak olağanüstü durumun kalkmasıyla olağan yönetim sekline geçilmesi gerekir. İşte böyle bir durumda af gergin ortamı yatıştırarak bu geçişi kolaylaştıran bir araç olarak kullanılmaktadır.<sup>32</sup>

Ceza hukukunda affın hukuki niteliği ile ilgili olarak, affın kişi lehine kabul edilmiş bir atıfet ( bağışlama, iyilik ) işlemi olduğu yönünde bir görüş birliği vardır. Af çıkarmaya yetkili olan TBMM'nin bu yetkisini karşılıksız olarak kullanması ve kural olarak kişilerin affı reddedememesi nedeniyle af bir atıfet işlemi niteliğindedir.<sup>33</sup>

Ceza hukukundaki affın hukuki niteliğiyle ilgili bir konuda, affın ceza muhakemesi hukukuna ait bir müessese mi yoksa maddi ceza hukukuna ait bir müessese mi olduğuyla ilgilidir. Türk ceza hukukunda af, devletin kamu yararını sağlamak için kullandığı cezalandırma yetkisinden vazgeçmesidir. Böylece, affa failin cezalandırılabilme niteliği ortadan kalkar ceza kanunu uygulanamaz hale gelir. Ayrıca Türk Ceza Kanunu (TCK)'nun 98. maddesi (Madde-98 : Yaşı, hastalığı veya yaralanması dolayısıyla ya da başka herhangi bir nedenle kendini idare edemeyecek durumda olan kimseye hal ve koşulların elverdiği ölçüde yardım etmeyen ya da durumu derhal ilgili makamlara bildirmeyen kişi, bir yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.) ile özel af yetkisi kullanılarak cezalarda indirim

---

<sup>30</sup> Tahir Erdem, "6111 Sayılı Kanunun Af Etkilerinin Değerlendirilmesi" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:271, Nisan, 2012, s.97.

<sup>31</sup> Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:29, 1972, s.111'den aktaran, Eker, s.8.

<sup>32</sup> Eker, s.8

<sup>33</sup> Birol DİNLER, "**Ceza Hukukunda Af**", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2002, ss.10-11'den aktaran, Eker, s.8.

yapılabilmektedir. Böyle bir uygulama sadece maddi ceza hukuku yönünden yapılabilmektedir.<sup>34</sup>

### 3. Vergi Hukukunda Affın Yeri ve Niteliği

Af kurumu kaynağının anayasadan alan bir kurum olmakla birlikte vergi hukukunda da çok kullanılan bir kurumdur. Ancak “Vergi Affı” kavramı olarak vergi hukukunda yer almamaktadır. Vergi ve cezaların affı bazen çıkarılan kanunların kapsamına alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir. Vergi hukukunda “Vergi Affı” kavramına yaptığı olumsuz çağrışımlar nedeniyle yer verilmemiştir. Siyasal iktidarlar vergi affı kavramını kullanmaktan kaçınarak yapılan düzenlemelerin vergi affı olmadığını ileri sürmüşlerdir. Genellikle vergi affı nadiren kullanılmış ve af yerine terkin, tasfiye, tahsilatın hızlandırılması, özel uzlaşma yolu ile tahsil gibi dolaylı ifadeler kullanılmıştır.<sup>35</sup>

Gerek “Varlık Barışı Kanunu”, gerek “Vergi Barışı Kanunu” ve gerekse “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ... Hakkındaki Kanun’un da bir vergi affı olmadığı dönemlerin Maliye Bakanları tarafından, gerek basın yayın organlarında gerekse meclis konuşmalarında ısrarla vurgulanmıştır.

Bu türden çekingenlikler yalnızca bizim ülkemize özgü değildir. Diğer ülkelerde, örneğin, Fransa ve ABD’de de buna benzer çekingenliklere rastlanabilmektedir. Örneğin, Texas Eyaletinde vergi affı uygulaması sırasında, Texas’lı yetkililer uyguladıkları programın “af” olarak nitelenmesine karşı çıkmışlar, bunun “maziye temizleme programı” (wipe the slate clean) olduğunu ifade etmişlerdir.<sup>36</sup>

Vergi affı, vergi hukukunda af sorununu tüm boyutları ile ele alan genel bir kavramdır ve vergi aslı borçlarının değil, cezalarının affını ifade eder. Ceza hukukunda af ise, sosyal ve siyasal amaçlar göz önünde bulundurularak, işlenmiş olan bazı suçların unutulması şeklinde yorumlanır. Vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki affa, ilke ve amaçlar yönünden birbirleriyle taşıdıkları benzerlikler yönünden bakarsak, her iki affa da işlenmiş olan bir suç sonucu devlet ile suçlu arasında kurulmuş olan cezalandırma bağı devletin tasarrufu doğrultusunda ortadan kalkmaktadır.

<sup>34</sup> Dinler, a.g.e, s.13’den aktaran, Eker, ss.8-9.

<sup>35</sup> Dönmez, ss. 21-22.

<sup>36</sup> Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1992, s.13’den aktaran, Dallı, s.12.

Vergi hukukundaki af kavramı ile teorik çerçeve ve temel ilkeleri açısından ceza hukuku kapsamındaki af kavramı arasında önemli farklılıklar da bulunmaktadır. Her şeyden önce, vergi hukukunda af uygulaması ceza hukukundan farklı olarak mevcut ve kalıcı bir düzenlemeye dayanmamakta, ancak arızı olarak belirli dönemlerde çıkarılan yasalarla gündeme gelmektedir. Dolayısıyla da kapsamı, konusu, süresi, yararlanma koşulları ve barındırdığı unsur ve araçları dönemden döneme farklılık arz etmektedir. Ceza hukukunda kurum olarak düzenlenmiş olan af vergi hukukunda kurum olarak düzenlenmemekle birlikte müstakil düzenlemelerle geçici olarak uygulama alanı bulmaktadır.<sup>37</sup>

Diğer yandan, ceza hukukundaki affin kapsamına göre vergi hukuku uygulaması açısından affin unsurları daha geniştir. Bu genişlik içinde vergi suç ve cezaları ile vergisel kabahatler ve idari vergi cezaları da bulunabilmekle birlikte ayrıca ek mali yüküm niteliğindeki gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i unsurlar ve belirli şartlarla vergi alacaklarının asılları da yer alabilmektedir. Ayrıca, ülkemizin mali hukuk tarihine bakıldığında af kurumuna ceza hukuku anlamındaki uygulamalara oranla mali hukuk uygulamalarında çok daha sık başvurulduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.<sup>38</sup>

Türk Vergi Hukuku'nda ilk vergi affi 1906 yılında çıkmıştır. Bir "irade-i seniye" ile yapılan düzenleme ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların affi öngörülmüştür. Bu tarihten sonra Türk Vergi Sistemi'nde vergi afları neredeyse kuramsal bir niteliğe bürünecek denli çoğalmıştır. Vergi affi sorununun kronik bir hale gelmesine karşın bu konuda eksiksiz bir pozitif düzenlemenin bulunmayışı bir çelişki olarak görülebilir. Gerçekten vergi affinin genel ilkelerinin saptanması konusunda hiç bir çaba gösterilmemiştir.<sup>39</sup>

Öte yandan Vergi hukukunda vergi affi olarak kabul edilen devletin kamu alacağından vazgeçmesi durumu, borçlar hukukundaki ibra kurumuna benzetilmekte, bu benzerliğin vergi asıllarının affedilmesi durumunda ortaya çıktığı kabul edilmektedir.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara, Ekim, 1997, s. 178'den aktaran, Erdem, s.99.

<sup>38</sup> Erdem, s.99.

<sup>39</sup> Dönmez, s.14'den aktaran, Dallı, s.13.

<sup>40</sup> Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri- Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 110'dan aktaran, Taşkın, s.38.

İbra, alacaklının, borç ifa edilmediği durumda borçluyu borcundan kurtaran bir kurum olarak kabul edilmekte olup ve alacaklı ile borçlu arasında yapılan iki taraflı bir tasarruf işlemidir.<sup>41</sup>

İbra kurumunda iki taraflı bir sözleşme söz konusu olup ve borçlunun ibrayı kabul etmesi halinde borç sona ermektedir. Çıkarılan vergi af kanunlarında ise borçlar genel olarak ortadan kalkmasına rağmen, borçlunun aftan yararlanıp yararlanmama konusunda genelde herhangi bir seçme hakkı bulunmamaktadır.<sup>42</sup>

Devletler çıkarttıkları vergi af kanunlarıyla affın kapsamını, yararlanma koşullarını, yararlanacak olanları tek taraflı olarak belirlemektedir. Vergi aflarından yararlanacak olanların bu konuda herhangi bir etkileyici özelliği bulunmamaktadır. Bu farklılık vergi affı ile borçlar hukukundaki ibra kurumunu birbirinden ayıran en önemli farktır.<sup>43</sup>

## II. VERGİ AFFI UYGULAMALARININ NEDENLERİ

TBMM tarafından çıkarılan her kanunun bir gerekçesi vardır ve kanunlar da bu gerekçeye dayanılarak çıkartılmaktadır. Bu anlamda vergi af kanunları da belirli gerekçelere dayanılarak çıkartılmaktadır. Vergi afların çıkarılma nedenlerinden en önemlisi TCK 44. maddesinde yer alan “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” hükmünün uygulanmasından ortaya çıkan istenmeyen mali ve ekonomik sonuçların ortadan kaldırılmasıdır. Aynı zamanda vergi idaresinin kendi işleyişinden kaynaklanan nedenler de vergi yapısını bozabilmektedir. Ayrıca vergi incelemelerinin sınırlı olması ve etkin denetimin yapılamaması durumlarında etkin vergi denetimi yapıncaya kadar da vergi af kanunları çıkarılmaktadır.<sup>44</sup>

Aynı zamanda devletin vergi gelirlerini daha hızlı bir biçimde tahsil edebilmesi, vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi, yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkların azaltılması gibi gerekçelerde vergi aflarının gerekçeleri olarak sayılmaktadır. Ayrıca siyasi iktidarların politik, ekonomik ve siyasi nedenlerle de mali af kanunlarına başvurduğu da kabul edilmektedir. Siyasi bir araç olarak aflara

<sup>41</sup> Haluk Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları**, Beta Yayınları, 1.Baskı, Ekim 2000, s. 147.’den aktaran, Taşkın, s.38.

<sup>42</sup> Dönmez, s.18’den aktaran, Taşkın, s.38.

<sup>43</sup> Taşkın, s.38.

<sup>44</sup> Narinoğlu, [http://www.vergisorumlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3930](http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3930), (16.06.2012).

başvurulabilmektedir. Kayıt dışında ve beyan dışında kalan servet unsurlarının kayda alınması için de vergi afları çıkartılabilmektedir.<sup>45</sup>

Ülkelerde bazı dönemlerde çeşitli gerekçelerle vergi aflarına başvurulmaktadır. Af kanunlarının gerekçelerine bakıldığında hepsinin ortak özellikleri olduğu görülür. Her af kanununun kendine özgü koşulları içinde değerlendirilmesi, kanunların anlaşılmasını ve başarısını etkilemektedir. Vergi afları siyasi, teknik, mali, sosyal ve ekonomik gerekçelerle çıkarılabilmektedir. Özellikle 1980 yılından sonra çıkarılan aflara bakıldığında ekonomik faktörlerin daha da ağırlık kazandığı görülmektedir. Ülkemizde 2000'i yıllardan sonra çıkartılan vergi affi yasalarının her biri çalışmanın bir sonraki bölümünde ayrıntılı olarak inceleneceği için bu kısımda af kanunları çıkarılış nedenleri açısından genel olarak ele alınmıştır.

### **A. Siyasi Nedenler**

Gerek mali gerek adli afların; değişen toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya çıkmıştır. Gerçekten affi çıkartıp çıkartmamak veya çıkartılacak affin kapsamını belirlemek, tümüyle siyasi bir karardır ve siyasi güçlerin elindedir.<sup>46</sup>

Vergi aflarının siyasi nedenlerine bakıldığı zaman vergi affinin nedenlerinin ceza hukukundaki genel af kararıyla ilgili nedenlerle örtüştüğü görülecektir. Özellikle bu olgu az gelişmiş ülkelerde görülmektedir. Askeri darbelerin, iç karışıkların yoğun olduğu bu ülkelerde ekonomik, sosyal ve siyasi yaşam derinden etkilenir. Bundan dolayı eski idarenin mali işlemlerini tasfiye etmek, düzeni yeniden sağlamak amacıyla vergi aflarına başvurulmaktadır.<sup>47</sup> Ülkemizde de özellikle 1960 ve 1970'lerde çıkarılan mali afların toplum ihtiyaçlarına cevap veremeyen, sorunlara çözüm getiremeyen yasaların yol açtığı toplumsal ve siyasi huzursuzluğu önlemek için çıkarıldığı ileri sürülmüştür.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Lionel Waxman, "Amnesty, Just One Tool in The Box", Inside Tuson Business, 2003'den aktaran, Taşkın, s.43.

<sup>46</sup> Keleş, s.77.

<sup>47</sup> Dönmez, s.49'dan aktaran, Eker, s.24.

<sup>48</sup> Arıkan ve Yurtsever, s.62.

Ülkemizde 1960 ve 1980 arası dönemde çeşitli nedenlerle önüne geçilemeyen sosyal ve siyasi kargaşanın önüne geçebilmek için darbelere başvurulmuş; bu tarihlerden sonra oluşan gerginliği azaltmak, sosyal düzeni yeniden kurmak amacıyla eski döneme ait bir çok işlem gibi mali işlemlerde tasfiye edilmeye çalışılmıştır. Örneğin, 1960 darbesinden sonra 281 Sayılı “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun” 12 Eylül Yönetimi sırasında ise 2431 Sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun” bu amaçla yürürlüğe konmuştur.

Ancak dünyada ve ülkemizde özellikle 1980’li yıllardan itibaren devletin ekonomideki rolünün azaltılması ve serbest piyasa ekonomisine ağırlık verilmesinin getirdiği değişim toplumsal yapının her alanında kendisini şiddetle hissettirmiştir. Dolayısıyla bu dönemde çıkarılan af yasaları incelendiğinde söz konusu yasalardaki mali hükümlerin eskiye nazaran oldukça fazla artış gösterdiği göze çarpmaktadır. 2000’li yıllardan itibaren ise dünyada globalleşme ya da küreselleşme süreci daha yoğun olmak üzere yaşanmış ve halen yaşanmaya devam etmektedir. Bu süreçte uluslararası sermaye hareketleri görülmemiş düzeyde artarak akıcılık kazanmış ve birçok ülke ekonomisini olumlu etkilerinin yanısıra olumsuz olarak da etkilemiştir.

Bu süreç sonucunda hükümetler mali af konusunda vergiden kaçınmak amacıyla yurtdışında özellikle vergi cennetlerinde bulunan ve ülke kayıtlarına girmemiş sermayeyi düşük miktarlarda vergileyerek ülkeye getirme konusunda, varlık barışı olarak da adlandırılan, daha ayrıntılı düzenlemeler yapmış ve yapmaktadırlar.

Mali alanda yapılan afların siyasi nedenleri kısaca şöyle özetlenebilir:

- Siyasi süreçte yaşanan istikrarsızlıklar nedeniyle, toplumda oluşan gerginliğin yumuşatılması amacıyla,
- Hükümetlerin el değiştirmesi durumlarında, vergi aflarının eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etme amacıyla,
- Vergi affının hükümetler ile seçmenler arasında toplumsal uzlaşmayı sağlamak amacıyla,
- İş basına gelen yeni hükümetlerin programını gerçekleştirebilmesi için acil olarak ihtiyaç duyduğu finansmanın kısa vadede elde edebilmesi amacıyla,<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> Dalli, ss.19-20.



—Seçim dönemlerinde, iktidar tarafından siyasi propaganda olarak mükelleflere şirin görünmek amacıyla,

—Yurtdışında özellikle vergi cennetlerinde bulunan ve ülke kayıtlarına geçirilmemiş sermayeyi cüz-i miktarlarda vergileyerek ülkeye getirme amacıyla, yapılmaktadırlar.

## B. Ekonomik Nedenler

Vergi affı uygulamalarına neden olan ekonomik sebeplerin temelinde de iki unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki, belge düzenin yerleşmemiş olması nedeniyle gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, meşru ekonomiye kazandırılarak ülke içinde yatırıma dönüşmesini sağlamaktır.<sup>50</sup> Ülkede belge düzeninin tam anlamıyla yerleştirilmesi, ancak alıcıyla satıcının devlete karşı çıkar birliği içinde olmasından çıkarılıp, çıkar ayrılığına dayalı bir sisteme kavuşturulması ile mümkündür.<sup>51</sup>

Kayıt dışı ekonomi kavramı; bilinen istatistiki yöntemlere göre tahmin edilemeyen ve gayri safi milli hasıla hesaplarını elde etmede kullanılmayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır. Kayıt dışı ekonomi, kamunun denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak da tanımlanabilir. Bireylerin veya işletmelerin ekonomik faaliyet ve işlemlerini kamunun denetimi dışında tutmasının en önemli nedeni ise vergi kaçırma arzusudur.<sup>52</sup>

Kayıt dışı ekonominin yoğun bir şekilde yaşandığı ülkelerde en önemli ekonomik sorunlardan birisi de enflasyondur çünkü enflasyon mükelleflerin fiktif karlarının da vergilendirilmesine neden olmaktadır. Özellikle artan oranlı gelir vergisi tarifesine sahip olan ülkelerde gelir dilimi kaymasıyla mükellefler, reel gelirleri artmasa da daha üst bir gelir dilimine kayarak vergi yükleri hızlı bir artış trendine girmektedir. Bu durum da mükelleflerin bazı kazançlarının vergi

<sup>50</sup> Bülbül-1, s.207.

<sup>51</sup> Mehmet TOSUNER, “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, Ekim, 1995, [http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3583](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3583), (10.06.2012)

<sup>52</sup> Yusuf Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2000, <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=28>, (16.06.2012).

idaresinden gizlenmesi sonucunu doğurur. Kayıt dışılığın ekonomik sebeplerinden birisi de milli gelirin ülke içerisinde bireyler ve firmalar arasında adil dağılmamasıdır. Gelişme yolundaki ülkelerde özellikle orta sınıfın azlığı, alt ve üst tabakaların yoğunluğu; kayıt dışı ekonominin önemli nedenlerinden birisini oluşturmaktadır. Bu durum özellikle küçük aile şirketlerinde görülmektedir. Küçük şirketler, büyük firmalarla rekabet edebilmek için vergi kaçakçılığına imkan buldukları anda bu fırsatı değerlendirmektedirler. Bu firmalarda, denetim ve belge düzeni büyük ölçekli firmalara göre daha düşük seviyede bulunduğundan kaçakçılık eğilimi de artış göstermektedir.<sup>53</sup>

Kayıt dışı ekonomi, vergi adaleti ilkesi açısından büyük haksızlıklara sebep olmaktadır. Bu durum da kayıt dışı ekonomi ile mücadele etme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Vergi afları kayıt dışı ekonominin olumsuz etkilerini tamamen ortadan kaldırırsa bile etkilerini azaltabilecek bir uygulama olarak görülmüştür. Af yasaları öngördüğü teşvik edici hükümlerle ve özellikle ceza tehdidini ortadan kaldırarak bu tür gizli varlıkların ortaya çıkmasını hedefler. Bu arada beyan edilen gizlenmiş varlıklar çok düşük oranlarda vergilenebilir. Böylece resmi ekonominin sınırları da genişletilmiş olur.<sup>54</sup>

Nitekim 2000'li yıllar sonrasında dünyada ve ülkemizde uygulanan vergi aflarına baktığımızda, bir çoğunun temel hedefinin kayıt dışında bırakılmış, hatta büyük kısmı yurtdışına aktarılmış olan nakdi ve ayni sermayenin düşük miktarda vergilendirilmek suretiyle ülkeye çekilmesi olduğunu görmekteyiz. Böylelikle zamanında vergilendirilmemiş ve vergilendirme olanağı kalmamış gelir vergilendirilerek vergi geliri elde edilmekte, aynı zamanda da ülkeye sermaye çekilerek yatırımlara yönlendirilebilmektedir. Ülkemizde çıkarılan “5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu” ile “6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ... Hakkında Kanun” un stok beyanına ilişkin hükümleri aynı amaca hizmet etmektedir.

Vergi aflarının ekonomik nedenlerin ikincisi ise, gerek yüksek enflasyonun gerekse izlenen istikrarsız politikaların varlığı sebebiyle mükellefler üzerinde yaratılan olumsuz etkilerin giderilmesidir. Söz konusu olumsuz koşullar mükelleflerin; gelirlerinin azalmasına, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine,

---

<sup>53</sup> Kıldış, (2000), <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=28>, (16.06.2012).

<sup>54</sup> Dönmez, ss.51-52'den aktaran, Dallı, s.21.

artan gecikme zammı ve faizlerle büyük bir borç yükü altında kalmalarına üstelikte ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmaları sonucunun doğmasına neden olmuştur.<sup>55</sup>

Çıkarılmış olan vergi affı yasalarının ekonomik gerekçeleri kısmında ifade olunan nedenler arasında da belirtildiği üzere, mükelleflerin ekonomik faaliyetleri bırakması, vergi tabanının daralmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olur. Vergi gelirlerindeki azalma ise devletin kamu harcamalarını karşılamak için kaynak ihtiyacının fazlasıyla artmasına neden olur. Çünkü kamu harcamaları büyük oranda vergi gelirleri ile finanse edilmektedirler. Bu sebeple vergi yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin, söz konusu yükümlülüklerinin ve yaptırımlarının bir kısmının çıkarılan vergi aflarıyla bağışlanmasıyla, bir miktar ödemededen kurtulan mükellefler bunu ekonomiye sokarak ekonominin canlanmasını sağlayacaklardır.

### C. Mali Nedenler

Vergi affı uygulamalarının temelinde yatan en önemli nedenlerden biri kuşkusuz mali nitelikte olanıdır. Bir başka deyişle, devletin finansman ihtiyacı bazı durumlarda vergi aflarını cazip hale getirebilmektedir. Mevcut bir vergi sisteminde kısa vadede kamu gelirlerinde artış sağlamak pek kolay olmaz. Bunun için çoğu zaman vergi sisteminin aksayan yönlerinin iyi saptanıp kapsamlı düzenlemelere gidilmesi gerekir. Bu ise zaman alıcı bir iştir. Devletin gelire olan ihtiyacı ise bazı dönemlerde çok şiddetli bir biçimde ortaya çıkabilir. Özellikle politik ve ekonomik konjonktürün vergi oranlarını arttırmaya ya da bütçe kısıntılarına gitmeye uygun olmadığı dönemlerde sorun daha da ağırlaşabilir.<sup>56</sup>

Kamusal ihtiyaçları karşılayan kamu gelirleri içindeki en büyük pay vergi gelirlerindedir. Bundan dolayı vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz elde edilmesi büyük önem arz etmektedir. Vergi affının mali amacı, tahsili imkansız hale gelmiş olan alacakların en azından birazını tahsil edip, bütçe açıklarının kapatılmasını sağlamak ve vergi alacağının zamanında tahsil edilmesini sağlamaktır.<sup>57</sup>

Mali amaçlı af uygulamaları ile bir yandan yakalanamayan vergi kaçakçılarının gönüllü olarak ortaya çıkarılması amaçlanmakta, diğer taraftan

---

<sup>55</sup> Bülbul, s.207.

<sup>56</sup> Dönmez, s.52'den aktaran, Dallı, s.22.

<sup>57</sup> Eker, s.29.

kaçırılan vergilerin beyan edilmesi durumunda cezalarının bağışlanacağını bildirilmesi ile de, vergi gelirlerinin bir kısmının tahsil edilmesi hedeflenmektedir.<sup>58</sup>

Öte yandan devlet, “vergi aslının zamanında ödenmesi” sonucunu elde etmek amacıyla yürürlükteki yasalara, ülkedeki ekonomik durumu ve mali idarenin çalışma koşullarını veya işleyişini göz önüne alarak, vergisini zamanında ödemeyen mükellefler için, bazı kolaylıklar (vergi ile ilgili yükümlülüklerinin bir kısmının affi gibi) getirerek de vergi affi çıkarabilmektedir.<sup>59</sup>

Sonuç olarak vergi affi uygulamalarının taşıdığı mali amaçları, büyük ölçüde tahsilinden umut kesilmiş alacakların en azından bir kısmının tahsil edilmesi, kamu gelir ve gider dengesizliklerinin giderilmesi amacıyla tahsilâtın hızlandırılması ya da alacağın zamanında tahsilinin sağlanması olarak sıralayabiliriz.

#### **D. Teknik Nedenler**

Vergi aflarının çıkarılmasında teknik gerekçeler de önem taşımaktadır. Teknik nedenlerden kastedilen vergi idaresi ve yargısının yetersizliğinden kaynaklanan nedenlerdir. Ülkemizde, vergi idaresi ve yargının ekonomik gelişmelere ayak uyduramaması büyük sorunlara yol açmıştır. Vergi idaresi özellikle 1980’li yıllardan bu yana, vergi dairelerini modernize etmeye, istihbarat arşivi kurmaya, binaları yenilemeye, çeşitli araç ve gereçlerle donatmaya yönelik çalışmalarını sürdürmektedir. Ancak, bütün bunların yetersiz kaldığını ve teknolojik gelişmelerin gerisinde kaldığını görüyoruz.<sup>60</sup> Vergi daireleri kendi bölgelerindeki mükelleflerin tam tespitini yapamamakla birlikte iş yükü fazlalıklarından dolayı mükelleflerin sorunlarıyla da ilgilenememektedirler.

Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir is hacmi altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilafli kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşılmasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de af kanunları gerekçelerinde yer almaktadır. Uygulama alanı oldukça geniş olan bazı vergilerin (Emlak, Emlak Alım, Gayri Menkul Kıymet Artısı Vergileri vb.) salt mükelleflerin

<sup>58</sup> Zeki Doğan ve Ramazan Besen, **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2008, Ankara s.55.

<sup>59</sup> Murat Özden, “**Mali Af**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara,1992, s.38’den aktaran, Doğan ve Besen, s.55.

<sup>60</sup>Tosuner, [http://www.vergisorumlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3583](http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3583), (10.06.2012)

soyut beyanına bağlanmış olması, yaygın ve yoğun vergi ihtilaflarına yol açmış, vergi yargısını adeta tıkamıştır. Mükelleflerin beyanlarına dayanan çağdaş vergicilik sistemlerinde vergi denetimi de çok önemlidir.<sup>61</sup>

Ülkemizde ise vergi denetiminin çok düşük düzeylerde kalması sonucunda vergi kayıp ve kaçağı artmış ve ekonomide yüksek boyutlarda kayıt dışı fon oluşmuştur.<sup>62</sup>

Vergi afları çıkartılarak vergisiz fonların ekonomiye çekilip vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca vergi affına yol açan nedenlerin başında vergi oranlarının ve vergi yükünün ağır olması gelmektedir. Genelde vergi uyumsuzlukları vergi denetiminden kaynaklanmakta ve vergi idaresi vergi davalarının büyük kısmını kaybetmektedir. Vergi idareleri mükelleflere ulaşmadan takdire gidip vergi tarh etmekte, bu uygulama ise mükelleflerin tepkisine yol açmaktadır. İhtilaf doğurması bir yana vergi affı çıkarılmasının haklılığını ileri sürülmesine yol açmaktadır. Ayrıca vergi cezalarının caydırıcılığı da daima tartışma konusu olmuştur. Ağır cezaların vergi kaçakçılığını artırdığı ileri sürülmüştür. Yükümlü ödeyemeyeceği bir ceza ve gecikme faiziyle karşılaşınca bir yandan yargıya gidip, diğer yandan vergi kaçırmaktadır. Aynı zamanda vergi sisteminde yer alan şekil şartları da vergi kaçakçılığını artırmaktadır. Vergi kaçırıcıların çokluğu ise vergi affını zorlayıcı nedenler arasında sayılmaktadır.<sup>63</sup>

Böyle bir durumda devlet, sistemi düzeltmek için yapacağı reformlara uygun bir zemin hazırlamak amacıyla affa başvurabilir. Vergi sistemiyle ilgili olarak köklü reformların planlandığı dönemlerde, yeni düzenlemelerin başarısı için, eski döneme ait dosyaların tasfiye edilmesi bir zorunluluk haline gelebilmektedir. Yine, vergi yönetiminin güçlendirildiği daha etkin hale getirilmeye çalışıldığı dönemlerde mükelleflerin yeni düzenlemelere uyum sağlayabilmesi, eski kusurlu hareketlerinden vazgeçerek uyumlu birer mükellef haline gelebilmeleri için, bu reform hareketlerinin bazen vergi aflarıyla desteklenmeleri bir zorunluluk haline gelebilmektedir.<sup>64</sup>

Bunun yanında bir ülke değişen ekonomik şartlara uyum sağlamak için vergi mevzuatında değişiklikler yapılabilir. Ancak yapılan bu mevzuat değişikliklerinin

---

<sup>61</sup> Sayar, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=637>, (12.06.2012).

<sup>62</sup> Dallı, s.23.

<sup>63</sup> Ahmet Esen, "Vergi Affı", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:4. Aralık, 2002, ss.3-6.

<sup>64</sup> Dönmez, s.53'den aktaran, Doğan ve Besen, ss.56-57.

sıklaşması mükellefleri ve vergi idaresinin mevzuata uyumun güçleştirir. Mevzuata yeterince uyum sağlanamaması böyle zamanlarda vergi kaçakçılığı oranlarını da arttırmaktadır. Ülkemizde vergi tekniği çok karmaşık bir yapıya sahiptir. Vergi tekniğinin çok karmaşık bir yapıya sahip olması hem mükelleflerin hem de vergi idaresini işlerini zorlaştırmaktadır. Personel şişkinliğine ve maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Uygulanmakta olan vergi tekniğini en iyi bilmesi gereken Maliye Bakanlığı yetkilileri bile konuya tam hakim değildirler.<sup>65</sup>

Teknik gerekçelerle çıkarılan vergi aflarındaki temel amaç, idarede ve yargıda iş yükünün azaltılıp iş gücü etkinliğinin sağlanmasıdır. Bir ülkede vergi sisteminin başarılı olabilmesi için vergi kanunları günün şartlarını karşılamalı, vergi idaresi etkin bir şekilde çalışmalı bunun içinde teknolojik imkanlara, nitelikli insan kaynağına, optimum bir vergi denetim mekanizmasına sahip olunmalıdır.<sup>66</sup>

### **E. Sosyal Nedenler**

Çeşitli nedenlerden dolayı özellikle ekonomik içinde bulunduğu durum nedeniyle birçok mükellef vergisel görevlerini yerine getirememektedir. Bundan dolayı vergi aflarıyla bu mükellefler rahatlatılarak psikolojik baskıdan kurtarılmak istenmektedir. Diğer bir neden vergi aflarıyla mükellefin geçmiş hatalarını temizleyerek vergiye olan itaatlerini arttırmaktır. Bunun yanında vergilendirilebilir olduğu halde vergi sistemi dışında kalan mükelleflerin sistem içerisine dahil edilmesini sağlayıp gereğinden az olsa da vergilendirilip vergilemede kısmen de olsa bir adalet sağlamaktır.<sup>67</sup>

Diğer bir sosyal neden de beyana dayanan vergi sistemlerinde, vergi sistemindeki çarpıklıklar nedeniyle bu sistemin tam olarak uygulanamaması nedeniyle mükellefler arasında ortaya çıkan idari ve adli hataların ortadan kaldırılmak istenmesidir.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup>Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türk Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:190, Temmuz, 2004, ss.14-16.

<sup>66</sup>Atlar Ömer Arpacı, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:186, Mart, 2004, s.95.

<sup>67</sup>Eker, ss.32-33.

<sup>68</sup>Özden, s.45’den aktaran, Eker, s.33.

Bunlara ilave olarak vergi affı uygulamasının diğeri bir sosyal nedeni olarak, ceza hukuku yönünden getirilen af uygulamalarının, sadece ceza mahkemelerince verilen yaptırımlara uğramış mükelleflere sağlanmış olması, vergi idaresince verilen mali yaptırımlara maruz kalanların ise bu tür aflardan faydalanamamaları, iki kesim arasında bir adaletsizlik yaratılmış olacaktır.<sup>69</sup> Bu yüzden, adaletsizliği giderebilmek amacıyla ceza hukuku aflarıyla birlikte vergi affına da gidilmesi uygun olacaktır.

Belirtilen amaçlarla uygulanacak vergi aflarıyla bir taraftan aftan yararlananların, af sonrasında daha sıkı izlenecekleri düşüncesiyle aynı hataları tekrarlamamaları ve sorumluluklarını yerine getirmede daha dikkatli davranmaları sağlanacak, diğeri taraftan kayda girmeyen mükellefler üzerinde, bir gün bu durumlarının tespit edilebileceği, bu affın ortaya çıkmak için son şans olabileceği konusunda “belli mi olur” korkusu yaratılarak gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların gerekse belgeye bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş olan emtianın ve bunlardan doğan kazançların bildirilmesi ve ekonomik hayata kazandırılması sağlanmış olacaktır.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Özden, s.46’den aktaran, Doğan ve Besen, s.53.

<sup>70</sup> Özden, s.47’den aktaran, Doğan ve Besen, s.57.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **DÜNYADA ve TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI**

Vergi aflarının, uygulandığı dönemdeki ve yerdeki koşullar açısından incelenmesi, vergi aflarının amaç, kapsam ve nitelik gibi yönlerinin daha iyi anlaşılması bakımından önemlidir. Çalışmada da bu doğrultuda hareket edilerek, öncelikle dünyanın farklı ülkelerindeki vergi affı uygulamalarına kısaca değinilmiş, ardından ülkemizdeki vergi affı uygulamaları daha etraflı olarak irdelenmiştir.

Ülkemizde çıkarılan vergi af yasalarının incelenmesinde, 2000 yılı sonrası dönem, özellikle küreselleşmenin beraberinde getirdiği ekonomik etkenler açısından, daha fazla önem arz ettiğinden, çalışmada öncelikle, ülkemizde 2000 yılı öncesinde çıkarılan af yasaları hakkında kısaca bilgi verilmiş, ardından çalışmanın esas konusunu oluşturan 2000 yılı sonrası dönemde ülkemizde çıkarılan af yasaları, alt başlıklar halinde sırasıyla, “4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu” “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ve “6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” olmak üzere etraflıca incelenmiştir.

#### **I. DÜNYADA VERGİ AFFI UYGULAMALARI**

Vergi afları hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaktadır. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkelerinden Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz ve İsviçre’de ve Amerika Birleşik Devletlerinde eyalet düzeyinde (1980’lerden itibaren kırk kadar eyalette) farklı dönemlerde ve farklı şekillerde vergi affı uygulamalarına başvurulmuştur. Şili, Arjantin, Bolivya, Brezilya, Hindistan, Meksika ve Türkiye gibi ülkelerde ise afların bir rutin haline geldiği gözlenmektedir.<sup>71</sup>

Ancak vergi aflarının ‘zararlı’ olduğu ve önüne geçilmesi gerektiğine dair bazı ülkelerde de, girişimler ve beyanlar da bulunmaktadır. Örneğin İrlanda’da son gerçekleştirilen 1993 tarihli vergi affından sonra, 1994 tarihli ‘Reform Hükümeti’

---

<sup>71</sup> Alm, ss.2-4’den aktaran, Savaşan, (Afyon-2006), s.42.



programında yeni vergi aflarının çıkarılmayacağı beyan edilmiştir. 2004 yılında İrlanda Gelir İdaresi Başkanı Frank Daly, bu programın taahhüdünü teyit ederek, geçmişte çıkarılan iki vergi affının vergi sistemine uyuma bir katkısı olmadığını ve bundan sonra vergi affına sıcak bakmadıklarını vurgulamıştır. Filipinler Hükümeti ise 2001 yılında, Uluslararası Para Fonu'nun (IMF) vergi aflarına karşı görüşlerinin de etkisiyle, vergi aflarının artık uygulanmayacağını duyurmuştur.<sup>72</sup>

Çalışmanın bu bölümünde dünyanın farklı ülkelerinde uygulanan bu vergi aflarına ve sonuçlarına, küreselleşmenin beraberinde getirdiği ekonomik etkenler açısından, daha fazla önem arz eden, 2000 yılı sonrası dönem başta olmak üzere, ülkeler bazında alt başlıklar halinde kısaca değinilmiştir.

### A. ABD'de Vergi Affı Uygulamaları

ABD'de 1880'li yıllardan itibaren eyalet düzeyinde düzenlenmekte, ancak ülkemizde olduğu gibi ABD'de de vergi affı niteliğinde çıkarılan yasalarda af sözcüğünün kullanılmasından kaçınılmaktadır. Bu konudaki örneklerden birini de Texas eyaleti oluşturmaktadır. Bu eyaletçe kabul edilen af programlarından birisinde vergi affı uygulaması “maziye temizleme programı” ya da “kara tahtayı silip temizlemek” (wipe the slate clean) olarak adlandırılmıştır.<sup>73</sup>

ABD'de af uygulamalarının verimli olmadığı hususunda yapılan akademik çalışmalardan biri olan, Kolorado Üniversitesinden James Alm ve ABD Hava Kuvvetleri Akademisi'nden William Beck, tarafından 1993 yılında yayınlanan ‘Vergi Afları ve Vergi Gelirleri’ isimli makalede, Kolorado'da uygulanan vergi affının 1980 ve 1989 yılları arasındaki etkileri araştırılmış ve söz konusu vergi affının uzun vadede vergi tahsilat oranını artırmadığı sonucuna varılmıştır. Aynı ikilinin 1991 yılında yayınladıkları başka bir makalede ise, 28 eyalette yapılan vergi aflarının incelenmesi sonucunda, vergi aflarının, ancak sonrasındaki yaptırımlar sıkılaştırıldığında bir etki yaratabildiği gözlemlenmiştir.<sup>74</sup> Ancak 2000'li yıllardan

<sup>72</sup> Metin Ercan, “Vergi Aflarına Son Vermek”, **Radikal Gazetesi**, 25Kasım 2009, <http://www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalYazar&ArticleID=966104&Yazar=MET%DDN%20ERCAN&Date=06.11.2008&CategoryID=101> (01.06.2012)

<sup>73</sup> Bumin Doğrusöz, “Vergi Hukukunda Af”, **Dünya Gazetesi**, 04.07.2002, 'den aktaran Erdem, s.99.

<sup>74</sup> Ercan, <http://www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalYazar&ArticleID=966104&Yazar=MET%DDN%20ERCAN&Date=06.11.2008&CategoryID=101> (01.06.2012)

buyana ABD Gelir İdaresi (IRS) tarafından ülke çapında çıkarılan vergi affı benzeri düzenlemeler yapılmaya devam edilmektedir.

IRS 5 Mayıs 2004 tarihinde 1.5 aylık başvuru süresi ile sınırlı, 'kısmi vergi affı' niteliğinde, vergi barışı düzenlemesi yaptı. 'Son of Boss' (Patronun Oğlu) olarak adlandırılan kısmi vergi affı uygulamasına göre, 21 Haziran 2004'e kadar vergi dairesine başvurarak gerçeğe aykırı olarak, bazı vergi avantajlarından yararlanıp, vergi kaybına neden olduklarını beyan eden mükelleflere, ödemedikleri verginin % 20 fazlasını ödemeleri koşuluyla, % 40 oranındaki vergi cezasından kurtulma olanağı tanındı. Bu uygulama daha önce uygulanan vergi aflarından farklı olarak % 20 oranında bir pişmanlık zammını içeriyor.<sup>75</sup>

İlk belirlemelere göre, 'Son of Boss' olarak adlandırılan vergi affı, faiz ve gecikme zamları hariç 6.000.000.000,00- Amerikan Doları (USD) civarında bir vergi kaybını gidermeye yönelik olarak, her biri 10.000.000,00- ila 50.000.000,00- USD düzeyinde vergi kaybına yol açmış olan 5 bine yakın mükellefi ilgilendiriyor. IRS, sadece son 90 günlük incelemelerinde 500'e yakın benzer işlem tespit ettiğini belirterek 21 Haziran 2004 tarihine kadar başvurmayan mükelleflere yönelik hukuki işlemler başlatacağını ve sürenin kesinlikle uzatılmayacağını açıkladı. IRS, bazı büyük denetim şirketlerine de, bu tür işlemler yapmış olan müşterilerini bildirmeleri için ihtarda bulundu.<sup>76</sup>

Bu uygulamanın ardından IRS vergi cennetlerini hedef alarak, ABD'nin denizaşırı ülkelerde offshore hesapları açarak vergi kaçırın vatandaşlarına yönelik hukuki adımlarına paralel, Amerikan Gelir İdaresi yeni bir adım daha attı. Küresel kriz sonrası 2009 ve 2011'de vergi kaçırın mükelleflerine iki kez vergi affı çıkararak gelirlerini artırmayı hedefleyen IRS, 9 Ocak'ta "2012 Off shore Gönüllü Bilgilendirme Programı" adı altında üçüncü bir yeni af çıkardı. Yeni vergi affı programına göre mükelleflerin son 8 yıllık period için gizli offshore hesaplarındaki servetlerinden % 27,5 vergi ödemeleri gerekecek. Ayrıca 8 yıllık faiz ödemesi de gerçekleştirilecek. 26 Haziran 2012 tarihinde, IRS Komiseri Doug Shulman yaptığı açıklamada, IRS gönüllü bilgilendirme programları dahilinde, şimdiye kadar ilk iki

<sup>75</sup> Şükrü Kızılot, "Vergi Barışı ABD'de Patronun Oğlu Oldu", **Hürriyet Gazetesi**, 16.06.2004, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=233913>, (06.06.2012)

<sup>76</sup> Kızılot, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=233913>, (06.06.2012)

program kapsamında yapılan 33.000 başvurudan vergi, faiz ve ceza toplamı olmak üzere 5.000.000.000,00- USD toplanacağını belirtti.<sup>77</sup>

Vergi cennetleriyle mücadele eden Tax Justice Network (Vergi Adaleti Ağı) adlı kuruluşun tahminlerine göre uluslararası bankacılık işlemlerinin neredeyse % 80'i offshore bankaları üzerinden gerçekleştiriliyor. Ve sadece Cayman Adaları'ndaki offshore hesaplarında tutulan paranın miktarı 1.400.000.000.000,00-\$ düzeyine ulaşıyor. Tahminlere göre ABD 'nin her yıl offshore hesaplarından ekonomideki kaybı 100.000.000.000,00- USD düzeyini buluyor. ABD dışında yaşayan zengin Amerikan vatandaşları, yüksek vergi oranlarından kaçmak için vatandaşlıktan çıkmayı tercih ediyor. IRS verilerine göre 2005-2010 yılları arasında 4.000 zengin ABD'li vatandaşlıktan çıktı. IRS'e göre özellikle ABD dışında yaşayan Amerikan vatandaşları için bu trend son 3 yılda büyük artış gösterdi. Sadece 2011'de vatandaşlıktan çıkan ABD'li sayısı 1.024'ü buldu.”<sup>78</sup>

## **B. Almanya’da Vergi Affı Uygulamaları**

Almanya'da 2004 ve 2005 yıllarında uygulanan vergi affı, 2005 yılının Mart ayında sona erdi. Almanya'ya vergi affından faydalanarak vergi idaresine borçlarını ödeyen mükellefler, vergi cezalarını ödemekten kurtuldular. Vergi affı uygulaması ile vergi borçlarının 2004 yılında % 25'i, 2005 yılında ise % 35'i tahsil olundu. Almanya'nın Maliye Bakanı Wolfgang Schäuble, olası bir vergi affı ile ilgili süregelen tartışmalar ile ilgili olarak, bundan sonra yasadışı yollardan yurtdışında banka hesaplarına sahip olanların ödenmemiş vergileri için bundan sonra hiçbir feragat olmayacağını açıkça ortaya koydu. Almanya'nın İsviçre'den bir veri diski almasının ardından, yaklaşık 3.000 Alman vatandaşı gönüllü olarak matrah artırımı beyanında bulundu.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> İrfan Donat, “Zenginlerin 18 Trilyon Doları Cennetlerde Saklı”, **Sabah Gazetesi**, 29.01.2012, <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/01/29/zenginlerin-18-trilyon-dolari-cennetlerde-sakli#>, (06.06.2012).

<sup>78</sup> Donat, <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/01/29/zenginlerin-18-trilyon-dolari-cennetlerde-sakli#>, (06.06.2012).

<sup>79</sup> Ulrika Lomas, “Vergi Affı Çıkışı Almanya'nın Schäuble Kuralları”, **www.globaltax-News.com**, 24.02.2010, [http://translate.google.com.tr/translate?hl=tr&langpair=en%7Ctr&u=http://www.tax-news.com/news/Germanys\\_Schuble\\_Rules\\_Out\\_Tax\\_Amnesty\\_\\_\\_\\_41850.html](http://translate.google.com.tr/translate?hl=tr&langpair=en%7Ctr&u=http://www.tax-news.com/news/Germanys_Schuble_Rules_Out_Tax_Amnesty____41850.html), (02.06.2012).

Günümüzde Almanya, euro bölgesinde yaşanan kriz nedeniyle borç batağında olan ülkelere yapılan yardımlar nedeniyle ağır mali yüklere katlanmaktadır. Aynı zamanda bütün Avrupa ülkeleri gibi Almanya da, yurtdışı banka hesaplarına sahip vatandaşları hakkında bilgi almak için İsviçre bankalarına baskı yapmakta, bu yolla vatandaşların gönüllü olarak vergilendirilmemiş kazançlarını beyan edeceklerine inanmakta, mali af konusundaki beklentilere ise taviz vermekten kaçınmaktadır.

### **C. Danimarka’da Vergi Affı Uygulamaları**

Danimarka Parlamentosu, şu sıralarda, 1 Temmuz 2012-30 Haziran 2013 tarihleri arasında vergi makamlarına yabancı bankalarda bulunan fonlara ilişkin tam beyanda bulunacak mükellefler için kısmi bir vergi affı üzerinde çalışıyor. Yasa tasarısı, yabancı bankalarda gizli tutulan varlık sahiplerini, bu varlıklardan elde ettikleri kazançları düşük bir ceza oranıyla ve hapis cezası ya da kamuoyuna açıklanma riski olmadan vergi otoritelerine bildirme olanağı sunuyor.

Yürürlükte olan kanunlar, vergi suçları için para cezası ve sekiz yıla kadar hapis cezaları öngörüyor. Genelde vergi borcunun 2 katına eşit olan para cezaları, 500.000,00- Danimarka Kronu’nu (DKK) (88.000,00-USD) aşan vergi kaçırma durumlarında hapis cezası olarak uygulanıyor. Danimarka'nın giderek genişleyen vergiye yönelik bilgi değişim ağı ve vergi otoriteleri tarafından gerçekleştirilen girişimler sayesinde, Danimarkalı mükellefler için vergilendirilmemiş yabancı fonları ve ülke dışı kazançları saklamak giderek daha zor hale getiriliyor.<sup>80</sup>

Yasa taslağına göre, belirli ülkelerde fonları bulunan Danimarkalı vergi mükellefleri, bu fonlardan elde ettikleri kazançlar ile ilgili normalden daha düşük bir vergi cezası ödeyerek bildirebilecekler. Vergi affının kapsamında, Danimarka tarafından vergi cenneti olarak kabul edilen bazı Karayip ülkeleri de bulunuyor.

Ödenecek vergi tutarı ne olursa olsun, beyan edilmemiş gelirler üzerinden tahsil edilecek azami ceza tutarı vergi yükümlülüğünün % 60' ından fazla olamayacak. Ancak zamanında ödenmemiş vergiler için faiz tahakkuk ettirilecek.

---

<sup>80</sup> Jbid Silahlı, “Kısmi Vergi Affı Çıkarılması Planlanıyor” [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Temmuz, 2012, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2012&publicationId=719120](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2012&publicationId=719120), (03.06.2012)

Beyan edilmemiş fonlarına ilişkin bilgileri internet üzerinden bildirebilecek olan mükelleflerin, aften yararlanabilmeleri için Danimarka vergi makamları tarafından soruşturma altında olmamaları da gerekiyor.<sup>81</sup>

#### **D. Belçika’da Vergi Affı Uygulamaları**

Belçika Parlamentosu 2004 yılı başında itibaren, 1 Haziran 2003 öncesine ait vergisiz varlıkları vergilendirerek kayıt altına almak amacıyla bir vergi affı uygulaması başlatmıştır. Ancak Belçika Maliye Bakanı Didier Reynders, 19 Ekim 2004’de yaptığı konuşmada Ocak’ta uygulanmaya başlanan vergi affının sonuçlarının düş kırıklığı yarattığını belirtmiştir. Reynders yılın üçüncü çeyreğinde 70.000.000,00- Euro civarında bir vergi hasılatı beklentisi içinde olduklarını, ancak vergi affının bu dönemdeki getirisinin toplamda yalnızca 46.900.000,00- Euro olarak gerçekleştiğini ifade etmiştir.<sup>82</sup>

#### **E. Hollanda’da Vergi Affı Uygulamaları**

Hollanda Maliye Bakanı Gerrit Zalm 23 Ağustos 2006 tarihinde Hollanda Meclisine gönderdiği yasa teklifinde özellikle Hollanda mukimi şirketlerin hisse senetlerine sahip olan Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerdeki kişileri sevindirecek olan, kar payı üzerinden yapılan tevkifatın değiştirilmesini önermiştir. Yasa teklifinde, kar payları üzerinden yapılan tevkifat oranının en az %3 oranında düşürülmesi ve birtakım cezaların da af kapsamına alınması önerilmektedir. Hollanda vergi gelirlerinde 300.000.000,00- ila 750.000.000,00- Euro tutarında bir azalmaya mal olmasına rağmen onaylanan yasa teklifi AB üyesi ülke kişilerince

---

<sup>81</sup> Silahlı, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2012&publicationId=719120](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2012&publicationId=719120), (03.06.2012).

<sup>82</sup> Doğa Mirza ve Aslı Çelik, “Vergi Affı Üçüncü Çeyrek Rakamları Beklenenin Altında Kaldı”, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Aralık, 2004, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2004&publicationId=6666684](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2004&publicationId=6666684), (06.06.2012).

sevinçle karşılanmıştır. Çıkarılan bu yasa ile Hollanda mukimi firmaların AB üyesi ülkelerdeki firmalar ile ilişkilerini güçlendirmesi hedeflenmiştir.<sup>83</sup>

## F. Yunanistan'da Vergi Affı Uygulamaları

Günümüzde Avrupa'da yaşanan krizin başlangıç noktası olan Yunanistan'da 2010 yılı Ağustos ayında, yaklaşan borç ödemelerini garanti altına alabilmek için yeni bir tasarruf planı oluşturmayı planlamıştır. Planda 5 Mart tarihinde % 21'e yükseltilecek KDV oranının 2 puan daha artırılması teklifiyle birlikte, vergi tahsilatını arttıracak düşüncesiyle, KDV borcu bulunan mükelleflerin borçlarının % 55'ini ödemeleri koşuluyla kalan borçlarının affedilmesi, bunun yanı sıra, kamu açıklarını kapatmak amacıyla, kamu sektörü ikramiyelerinin kaldırılması, emekli maaşlarının azaltılması ve 3 yıl boyunca ücret ve maaşların dondurulması gibi önlemler de bulunmaktaydı. Yukarıda açıklanan tasarruf önlemlerini içeren, IMF ve AB'den alınacak olan ve 3 yıl içerisinde 120.000.000.000,00- Euro'ya ulaşması beklenen 45.000.000.000,00-Euro'luk kredinin garantiye alınması adına önem taşıyan yasa tasarısı, 2010 yılı Eylül ayında, Yunan parlamentosunda bir itilmiş bir onaylanmıştır. Ancak 2011 yılında Avrupa Komisyonu tarafından, vergi affı uygulamasının ayrımcı ve AB anlaşmaları ile uyumsuz olduğu öne sürülerek Yunan hükümetinden af yasının ve vergi mevzuatının değiştirilmesi talep edilmiştir.<sup>84</sup>

Geçtiğimiz Şubat ayında AB Çalışma Kolu'nun Yunanistan'daki ekibi tarafından yapılan açıklamada, ülkenin 60.000.000.000,00- Euro tutarında vergi geliri kaybı olduğu ve bu tutarın 30.000.000.000,00- Euro'luk kısmının önümüzdeki 12 yıl boyunca sürebilecek vergi davalarına bağlı olduğu belirtilmiştir. Yargı sürecinde bulunan 30.000.000.000,00- Euro tutarındaki verginin sadece 8.000.000.000,00- Euro kadar kısmının önümüzdeki birkaç ay içerisinde tahsil

---

<sup>83</sup> Aras Uygur, "Kar Payı Üzerinden Yapılan Tevkifat Değiştiriliyor", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Kasım, 2006, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=11&publicationYear=2006&publicationId=66666546](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=11&publicationYear=2006&publicationId=66666546), (03.06.2012).

<sup>84</sup> Elif Aydın ve Serkan Meral, "KDV Artışı ve Yeni Tasarruf Planının Bir Parçası", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Ağustos, 2010, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=8&publicationYear=2010&publicationId=666661591](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=8&publicationYear=2010&publicationId=666661591), (03.06.2012).

edilebileceğini belirten ekip lideri Horst Reichenbach, bu kısmın bile ülkenin borçlarını ödemesinde büyük katkı sağlayacağını söylemiştir.<sup>85</sup>

Ekip tarafından oluşturulan raporda; vergi kayıplarının tüm vergi yönetiminin etkinliği üzerinde şüpheler oluşturduğu ancak "borçların toplanması, anlaşmazlıkların çözümü ve vergi denetimi" gibi konularda hızlı ilerlemelerin olduğu, vergi idaresinin yönetimi ve organizasyonu, risk ve gelir analizi konularında ise düzenlemeler yapılacağı kaydedilmiştir. 60.000.000.000,00- Euro tutarındaki tahsil edilmemiş vergi gelirin Gayrisafi Yurt İçi Hasıla'nın (GSYH), yaklaşık % 25'ine denk geldiği, ülkenin Şubat ayı itibarıyla, GSYİH'nın % 160'ına isabet eden, yaklaşık 380.000.000.000,00- Euro tutarında da kamu borcunun bulunduğu belirtilmiştir.<sup>86</sup>

### G. İtalya'da Vergi Affı Uygulamaları

İtalya'da 2002 yılı Eylül ayında, kamu hesaplarındaki açığın büyümesini engellemek adına bir dizi önlemler almak amacıyla, Başbakan Silvio Berlusconi başkanlığında acil olarak toplanan Bakanlar Kurulu, vergi affı, verilen ödeneğinin üstüne çıkan bakanlık ve bölge konseylerinin harcamalarına kısıtlama getirilmesini içeren bir kararnameyi kabul etmiştir. Ekonomik büyümenin düşük düzeyde kalmasından dolayı, harekete geçen hükümet 2003 yılına ilişkin kararlar almaya başlamıştır. İtalya'da 1997-2001 yılları arasını kapsayan, vergi kaçakçılığına ilişkin 800.000 davanın devam ettiği açıklanırken, getirilecek vergi affıyla 2003 yılında 8.000.000.000,00- Euro'luk hazineye gelir elde edilmesinin planlandığı ifade edilmiştir.<sup>87</sup>

2009 yılında İtalyan parlamentosu, İtalyan mükelleflerin daha önceden beyan edilmemiş yabancı varlıklarını beyan ederek bunların değerleri üzerinden % 5 indirimli oranla vergi ödemelerine izin veren bir uygulamayı yürürlüğe koymuştu.

---

<sup>85</sup> Güneş Helvacı, "60 Milyar Euro Tutarında Vergi Geliri Kaybı Bulunduğu Açıklandı", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Şubat, 2012, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2012&publicationId=517482](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2012&publicationId=517482), (03.06.2012).

<sup>86</sup> Helvacı, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2012&publicationId=517482](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2012&publicationId=517482), (03.06.2012).

<sup>87</sup> NTV MSNBC Ekonomi, "İtalya Harcamaları Frenliyor" [www.ntvmsnbc.com](http://www.ntvmsnbc.com), 5 Eylül 2002, <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/173984.asp#BODY>, (04.06.2012).

OECD'nin gri listesinde yer alan ülkelerde varlık bulunduran mükelleflerin ise aftan yararlanabilmek için söz konusu tüm varlıkları İtalya'ya geri getirmesi gerekmektedir. İsviçre Nisan 2009 tarihinde OECD'nin gri listesinde yer almasına rağmen daha sonra bu listeden çıkarıldığı için mükellefler İsviçre'de bulunan varlıklarını İtalya'ya getirilmeden de aftan yararlanabilmektedirler. Başta vergi affının 15 Aralık 2009 tarihinde sona erdirilmesi planlanırken, İtalyan hükümeti, 17 Aralık 2009 tarihinde yaptığı açıklamayla affı Nisan 2010 tarihine kadar uzatmıştır.<sup>88</sup>

Bu yıl Nisan ayında, finans dünyasının da yakın ilgi gösterdiği bir konu İtalya'nın vergi barışıyla İsviçre'den 80.000.000.000,00- Euro koparmasıydı. Bu paranın önemli bir kısmı fon halinde ve İtalyanların yurtdışında 500.000.000.000,00- Euro civarında parası olduğu tahmin ediliyor. Gelen para bunun sadece % 15-20'si ediyor. Milli gelirin ise % 5'i kadar. İtalya'da 2002-2003 vergi barışında 78.000.000.000,00- Euro civarında para ortaya çıkmıştı. 2009 yılındaki vergi barışında ise 100.000.000.000,00- Euro civarında para bildirildi. Aslında bu süreç 15 Aralık'ta bitecekti ama olumlu sonuç alınınca süre 2010 Nisan ayına uzatıldı. İtalya'da bildirimde bulunan ve parasını getirenlere % 5 oranında bir vergi uygulanıyor. Böylece Hazine'ye 4.000.000.000,00- Euro kazandırılacağı düşünülüyor. Öte yandan gelen paranın ekonomiyi ayağa kaldıracağı beklentisi var, ancak bu doğrulanmış değil. Çünkü paranın beyanına ve ülkeye girişine rağmen; ülkede % 5 vergi ödeyerek tekrar İsviçre'ye dönebiliyor.<sup>89</sup>

İtalyan hükümeti 9 Haziran 2010 tarihinde yapmış olduğu açıklamada İtalyan mükelleflerin vergi affı çerçevesinde 104.500.000.000,00- Euro tutarında yabancı yatırımı beyan edip, 5.600.000.000,00- Euro tutarında vergi ödediklerini belirtmiştir. 2009 yılında yürürlüğe koyulan af ile birlikte İtalyan mükelleflerin yabancı varlıklarını beyan edip, bu varlıklar üzerinden %5 düşük oranda kurumlar vergisi ödemesini mümkün kılınmıştı. 15 Aralık 2009 tarihinde sona ermesi beklenen affın,

---

<sup>88</sup> Elif Aydın ve Serkan Meral, "Devam Etmekte Olan Vergi Affı Ülkeye 85 Milyar Euro Kazandırdı", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Nisan, 2010, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2010&publicationId=666661475](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2010&publicationId=666661475), (04.06.2012).

<sup>89</sup> Hurşit Güneş, "Gerçekleri Görmeden Yaşamak", **Milliyet Gazetesi**, 01.05.2012, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/gercekleri-gormeden-yasamak/hursitgunes/ekonomi/ekonomiyazardetay/28.12.2009/1178927/default.htm>, (06.06.2012).



Nisan 2010'a kadar uzatılmasının 9.200.000.000,00- Euro ek beyanda bulunulmasını sağladığı belirtilmiştir.<sup>90</sup>

Ancak İtalya'daki tüm bu vergi affi uygulamalarında gösterilen çabaya rağmen, İtalya Ulusal İstatistik Enstitüsü (ISTAT) Başkanı Giovannini, 1981 yılında 54.000.000.000,00- Euro tutarında vergi kaçakçılığının yapıldığını bugün ise vergi kaçakçılığı değerinin 275.000.000.000,00- Euro'ya yükseldiğini, 1981'den bu yana üç vergi affi ile üç vergi affi kalkanının uygulamaya alınmasına rağmen vergi kaçakçılığının dört kat arttığını vurgulayarak tüm vergi aflarına rağmen sermayenin bilahare yeniden yurt dışına kaçırıldığını ve hatta 2011 yılı Eylül ayında 13 ton altının da İsviçre'ye gönderildiğini belirtmiştir.<sup>91</sup>

Öte yandan "Medya raporlarına göre, İsviçre'nin 3 büyük servet yönetim bankası, vergi mükelleflerinin, offshore varlıklarını beyan ederek, bir kereye mahsus bir ceza ödemelerine olanak veren İtalyan vergi affi uygulaması yüzünden 18.000.000.000,00- İsviçre Frangı (yaklaşık 17.700.000.000,00-USD) zarara uğramış olabilir. Morgan Stanley, İsviçre bankalarının toplamda beyan edilen İtalyan varlıklarının yaklaşık % 65'ini oluşturduğunu, bu oranın özellikle affin süresinin uzamasının ve İsviçre'nin gri listeden kaldırılmasının ardından arttığını tahmin etmektedir.<sup>92</sup>

Ayrıca, İsviçre OECD'nin gri listesinde kaldığı sürece, genel aftan yararlanmak isteyen İtalyan vergi mükelleflerinin İsviçre bankalarındaki varlıklarını İtalya'ya nakletmeleri zorunlu hale getirilmişti. Ancak, 25 Eylül 2009'da İsviçre'nin gri listeden çıkarılması bu zorunluluğu ortadan kaldırmıştır. Bloomberg.com'un raporuna göre son 18 ayda toplam 182.900.000.000,00- İsviçre frangı (yaklaşık 180.000.000.000,00-USD) kaybeden bir banka için bankanın ceosu Oswald Gruebel

---

<sup>90</sup> Elif Aydın ve Serkan Meral, "Aftan Elde Edilen Gelir", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Eylül, 2010, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=9&publicationYear=2010&publicationId=666661608](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=9&publicationYear=2010&publicationId=666661608), (04.06.2012).

<sup>91</sup> T.C.Roma Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği, "İtalyan Ekonomi Basını Haber Özetleri", [www.musavirlikler.gov.tr](http://www.musavirlikler.gov.tr), 10.16 Aralık 2011, <http://www.musavirlikler.gov.tr/upload/I/IST/10%2016%20122011.doc>, (02.06.2012).

<sup>92</sup> Elif Aydın ve Serkan Meral, "İsviçre Bankalarının İtalya'nın Genel Vergi Affına Bakışı", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Mart, 2010, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2010&publicationId=666661202](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2010&publicationId=666661202), (04.06.2012).

vergi affi gibi uygulamaların kaçınılmaz olduğunu, ancak müşterilere bankalarını terk etmeleri için bir sebep vermemeleri gerektiğini belirtmiştir.”<sup>93</sup>

## H. İspanya’da Vergi Affı Uygulamaları

Günümüzde Euro bölgesinde yaşanan krizden en fazla etkilenen ülkelerden biri olan İspanya, ülkenin kamu açıklarıyla mücadele etmek amacıyla bir dizi önlem almıştır. Bu önlemlerin başında kamu harcamalarının olabildiğince kısılmasıyla birlikte, vergi cennetlerinde bulunan İspanyol sermayesinin ülkeye çekilmesi, vergi gelirlerinin ve vergi tahsilatının artırılması yer almaktadır.

Bu doğrultuda, 2012 yılı Nisan ayında İspanyol Ekonomi ve Rekabet Bakanı Cristóbal Montoro vergi cennetlerinde, gelir idaresine bildirilmemiş varlıkları veya gizli gelirleri olanlar için bir vergi kaçakçılığı affı ilan etmiştir. Vergi affı uygulamasının içeriğinde, tüm vergi mükelleflerinin (yerel ve yabancı bireyler ve şirketleri içermektedir) faydalanabileceği hususuyla birlikte, mükelleflerin beyan edilmemiş varlıklarına veya gizli gelirlerine bir kereye mahsus olarak % 10 oranında vergi uygulanmak suretiyle kayıt altına alınabileceği, vergi affı uygulamasından faydalananlara herhangi bir suç cezası uygulanmayacağı hususları yer almaktadır.<sup>94</sup>

## I. Letonya’da Vergi Affı Uygulamaları

Letonya Parlamentosu tarafından 22 Eylül tarihinde Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler ile bazı vergi indirimleri getirilirken, kısmi bir vergi affı da çıkarıldı. Yeni karar ile Letonya mukimlerinin, bu ülkenin anlaşma imzalamış olduğu AB veya Avrupa Ekonomik Bölgesi üye ülkelerinde elde ettikleri serbest meslek kazançlarına istisna tanınmaktadır. Bütçe ve Finans Komitesi Başkanı Janis Reirs; ülke dışında çalışan Letonya vatandaşlarının Letonya'daki gelir vergisi oranı ile çalıştıkları ülkelerdeki gelir vergisi oranları arasındaki farkı karşılamak zorunda

<sup>93</sup> Aydın ve Meral, İsviçre, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2010&publicationId=666661202](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2010&publicationId=666661202), (04.06.2012)

<sup>94</sup> Deloitte, ” İspanya Kamu Açıkları İle Mücadele İçin Daha Fazla Vergi Önlemini Kabul Etti”, **GİB Vergilendirme Bülteni 2012/3**, s.7, 05.4.2012, <http://gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation3.pdf> (03.06.2012).

kalmayacakları nedeniyle, istisnanın onlara destek olacağını belirtti. 1 Ocak 2012'de yürürlüğe girecek istisna, 1 Ocak 2011'den itibaren elde edilen gelirleri kapsayacak.<sup>95</sup>

2008-2010 döneminde elde edilen serbest meslek gelirleri için ise kısmi bir vergi affı getirilerek kişilere % 5 indirimli oran üzerinden vergilerini ödeme hakkı tanındı. Son üç yıl boyunca % 25 üzerinden gelir vergisi ödemiş olan kişiler ise vergi iadesi hakkına sahip olacaklar. Ancak, vergi denetimine tabi olunan yıllarda kazanılan gelirler için aftan yararlanma fırsatı bulunmayacak.<sup>96</sup>

### **J. Moldova'da Vergi Affı Uygulamaları**

Moldova Başkanı Vladimir Voronin, 2007 yılı başında, geçmiş vergi borçlarının silinmesine ilişkin vergi affı yasasını imzalamıştır. Vergi affı yasasına göre; 1 Ocak 2007'den önce doğan ve yasanın yürürlüğe girdiği tarih olan 11 Mayıs 2007 itibarı ile ödenmemiş bulunan tüm vergi borçları ve cezaları bir kereye mahsus olmak üzere mükelleflerin başvurusuna gerek olmaksızın silinmiştir.

Yasa sadece mükelleflere değil aynı zamanda Moldova ekonomisine de katkıda bulunacağı düşüncesiyle çıkarılmıştır. Çıkarılan yasa ile 2007 yılı itibarıyla Moldova'da Moldova ulusal para birimi olan Moldova Leu'su cinsinden milyarlar tutarında olan ödenmemiş vergi borçlarının, mükelleflerin finansal durumları göz önünde bulundurulduğunda ödenmesinin mümkün olmaması nedeniyle bütçe için bir yük haline gelmiş olmaktan çıkarılması sağlanmıştır.<sup>97</sup>

### **K. Ukrayna'da Vergi Affı Uygulamaları**

Ukrayna başkanı tarafından 2006 yılı Ocak ayında, vergi affı uygulamak üzere parlamentoya yeni bir önerge sunulmuştur. Yapılan açıklamada, kayıt dışı

---

<sup>95</sup> Güneş Helvacı, "Parlamentodan Serbest Meslek Gelirleri İçin Vergi İndirimi Kararı Çıktı", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Aralık, 2011, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2011&publicationId=422329](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2011&publicationId=422329), (04.06.2012).

<sup>96</sup> Helvacı, Letonya, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2011&publicationId=422329](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2011&publicationId=422329)

<sup>97</sup> Hatice İpek Aydın, "Hükümet Vergi Affı Uygulaması Başlatıyor" [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Eylül, 2007, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=9&publicationYear=2007&publicationId=66666670](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=9&publicationYear=2007&publicationId=66666670) (07.06.2012).

ekonomide, ulusal milli gelirin % 45 ile % 60'ı arası tutan 40.000.000.000,00-USD olduğu, yolsuzlukla mücadele ve gölge ekonomi kapsamında yeni bir kararnamenin imzalanacağını ve mevcut kanuna uygun kurullarla, affı uygulayabilmek için gerekli talimatların verileceği ifade edilmiştir.<sup>98</sup>

Yeni öneriye, parasal varlıkları yurtdışında bulunan ve mal beyanına bu varlıkları dâhil etmeyen mukim mükelleflerin de dâhil edilmesi düşünölmekte olup, daha önce vergiye tabi beyan edilmemiş geliri olanlar ve zorunlu yükümlölüklerini yerine getirmemiş mükellefler, vergi affı önerisinin yasalaşmasından sonra yükümlölük korkusu olmadan beyanda bulunabilecekleri ifade edilmiştir.<sup>99</sup>

### **L. Rusya'da Vergi Affı Uygulamaları**

2004 ve 2005 yıllarında, ticari faaliyetlerde meydana gelen olumsuz gelişmeler sonucunda Rusya Ekonomisi'nde güvenilirliğin yok olması sebebiyle, yatırımcılar ile Rusya Devleti arasındaki köprüyü yeniden inşa etmek amacıyla uygulamaya konulan 269-FZ Sayılı Kanun'a göre; 198 Sayılı Ceza Kanunu uyarınca vergi zıyanına neden olmaktan suçlu bulunan mükellefler hariç olmak üzere, tüm mükelleflere 1 Ocak 2006 döneminden önce kazanmış oldukları ve henüz beyan etmedikleri gelirlerini 1 Ocak 2008 tarihine kadar beyan etme hakkı tanınmıştır.<sup>100</sup>

Yasaya göre, vergi affından yararlanmak isteyen ve gelirini beyan etmek isteyen bir mükellef öncelikle beyan etmek istediği geliri üzerinden % 13 oranında vergi hesaplayacağı; sonrasında Merkez Bankası ile anlaşmalı bir bankaya giderek gerekli belgeleri teslim edeceği ve % 13 oranına göre hesaplanarak tahakkuk ettirilen vergiyi ödeyeceği hükme bağlanmıştır. Mükellefler belgelerini teslim ettikleri ve ödemelerini yaptıkları bankalar, verginin ödenmesi ile ilgili olarak mükelleflere herhangi bir komisyon ücreti yansıtamayacaklardır.<sup>101</sup>

---

<sup>98</sup> Türkan Gül, "Vergi Affı Önerisi", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Ocak, 2006, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2006&publicationId=66666382](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2006&publicationId=66666382), (07.06.2012).

<sup>99</sup> Gül, Ukrayna, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2006&publicationId=66666382](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2006&publicationId=66666382), (07.06.2012).

<sup>100</sup> Enes Alper, "Rusyada Vergi Affına İlişkin Usuller Netlik Kazandı", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Temmuz, 2007, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2007&publicationId=66666648](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2007&publicationId=66666648), (07.06.2012).

<sup>101</sup> Alper, Rusya, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2007&publicationId=66666648](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2007&publicationId=66666648), (07.06.2012).

Belgelerin teslim edildiği bankanın, ilgili belgeleri 1 Ocak 2012 tarihine kadar muhafaza etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Ödemelere ilişkin belgeler ile üzerlerinde yer alan bilgilerin gizlilik derecesinde değerlendirileceği ve yürütme veya vergi makamlarına ya da ilgili olmayan üçüncü şahıslara verilemeyeceği ve yasal takipler kapsamında delil olarak kullanılamayacağı, söz konusu belge ve bilgilerin yalnızca yargı makamlarına gerçekliğinin doğrulanması amacıyla ibraz edilebileceği belirtilmiş olup, uygulanan vergi affı programı ile 2007 yılının ilk altı ayında 130.000.000,00-USD vergi toplanmıştır.<sup>102</sup>

### **M. Çin Halk Cumhuriyeti’nde Vergi Affı Uygulamaları**

5 Nisan tarihli *Industrial and Commercial Times on Taiwan* gazetesinin haberine göre, Çin Halk Cumhuriyeti (ÇHC) Devlet Vergi İdaresi (SAT) Kuo-Shui-Fa’nın [2004] 24 emriyle, gelir vergisini ödememiş, ancak vergi mercilerine bildirimde bulunan ve vergilerini 2004 yılı Haziran ayı sonuna kadar ödeyecek olan yabancılara bir vergi affında bulunmuştur.<sup>103</sup>

ÇHC, 1994 yılında vergi sisteminde kökten bir değişiklik gerçekleştirmiş ve her bir vergiyi, ÇHC, uygulamalarını diğer ülkeler ile daha paralel hale getirecek şekilde yeniden düzenlemiştir. Artık ender kullanılan ve çeşitli vergi kategorileri için farklı vergi oranları öngören vergi sistemini benimseyerek yeni bir gelir vergisi sistemi oturtmuştur. Tek bir maaş ya da ücret kaynağı olan vergi mükelleflerinin bu gelirleri aylık olarak kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilir. Birden fazla kaynaktan ücret geliri ya da maaş elde eden vergi mükellefleri her ayın yedinci gününe kadar (geçen aya ait ücret gelirleri için) gelir vergilerini beyan etmeli ve ödemelidirler. ÇHC’ de vergi beyannamesi vermesi gerekenlerin çoğu yabancısıdır ve ücret gelirleri kısmen yabancı şirketlerin şubeleri ya da bağlı şirketleri tarafından ÇHC’ de

---

<sup>102</sup> Alper, Rusya, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2007&publicationId=66666648](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2007&publicationId=66666648), (07.06.2012).

<sup>103</sup> Doğa Mirza ve Aslı Çelik, “Çin Halk Cumhuriyeti Yabancı Vergi Mükellefleri için Vergi Affı Öneriyor”, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Mayıs, 2004, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627) (08.06.2012).

ödenmekte ve kısmen de bu vergi mükelleflerinin ikamet ettikleri ülkelerdeki şirket merkezlerinden ya da ana şirketlerce ödenmektedir.<sup>104</sup>

Tek bir kaynaktan ücret geliri elde eden ve vergileri kesinti yoluyla elde edilen vergi mükelleflerinin vergi kaçırmaları daha az muhtemeldir. Ancak, ücret geliri beyan eden ve vergi beyannameleriyle vergilerini ödeyen kişilerin elde ettikleri ücret gelirlerini daha düşük gösterme olasılıkları bulunmaktadır. ÇHC Vergi Tahsilatı ve Yönetimi Kanununda kaçırılan verginin %50-500 oranında – artı kaçırılan verginin aslı – vergi kaçırma cezası bulunmaktadır. Yasa ayrıca vergi kaçırılan ödenmesi gereken verginin %10’u ve üzeri ancak %30’u ve altı oranlarda vergi kaçırılan ya da kaçırılan vergi tutarının 10.000,00-RMB’ den yüksek ancak 100.000,00-RMB’ den düşük olduğu durumlarda vergi kaçırılan mükellefin 3 sene kadar hapsini öngörmektedir. Ödenmesi gereken verginin %30’unu ya da üzerini kaçırılan ya da kaçırıldığı vergi tutarı 100.000,00-RMB’ den yüksek olan vergi mükellefleri 3-7 sene arasında hapse mahkum olabilmektedirler.<sup>105</sup>

ÇHC vergi dairelerine yabancı vergi mükelleflerini Haziran ayında yararlanılabilecek yeni bir vergi affı bulunduğuna dair bilgilendirmeleri yolunda talimat vermiştir. Af kapsamında, daha önceki yıllarda vergi kaçırmış bulunan yabancı vergi mükellefleri ceza ödemeyecek, sadece vergi dairesine başvurarak kaçırılan vergiyi ödedikleri takdirde % 0,05 oranında bir harcırah ödemekle yükümlü olacaklardır. Yabancı mükelleflerin daha önce kaçırdıkları vergileri beyan etmeleri ve ÇHC vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri için teşvik etmek amacıyla, vergi dairelerinin yabancıların verdiği beyannameler üzerinde inceleme ve denetim başlatmasını şart koşmuştur. Bu vergi affı, ÇHC’ nin tek bir vergi türü için belirli bir gruba tanıdığı ilk vergi affıdır.<sup>106</sup>

---

<sup>104</sup> Mirza ve Çelik, ÇHC, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627), (08.06.2012).

<sup>105</sup> Mirza ve Çelik, ÇHC, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627), (08.06.2012).

<sup>106</sup> Mirza ve Çelik, ÇHC, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627), (08.06.2012).

## N. Mısır'da Vergi Affi Uygulamaları

Mısır ekonomisinde yaşanan genel durgunluk ve vergi toplama konusundaki düşüş karşısında harekete geçen Silahlı Kuvvetler Yüksek Konseyi çıkardığı 11/2012 sayılı Kanun ile mükelleflere, ödenmemiş vergi borçlarına ilişkin uzlaşma sağlamalarına olanak tanıyan düşük vergi oranlarını yürürlüğe koymuştur. Maliye Bakanı Momtaz Saeed tarafından çıkarılan 38/2012 sayılı Tebliğ ve Mısır Vergi İdaresinin yayınladığı 1 seri numaralı uygulama genelgesi ile desteklenen Kanun ile 1 Nisan-30 Haziran arasında yapılacak ödemeler için % 15, 1 Temmuz-31 Aralık arasında yapılacak ödemelere ise % 10 oranında indirim yapılacak, söz konusu indirimli vergi oranları gecikme zammı ödemeleri için de geçerli olacaktır.<sup>107</sup>

Ancak, indirimli vergi oranları mükellefin yıllık beyannamesi ile belirlenen kurumlar vergisi, yurtiçi ödemeler ile dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden alınan kurum stopajı, mükellefçe toplanıp doğrudan vergi dairesine ödenen vergiler gibi vergilere uygulanmayacaktır. İndirimli vergi oranı uygulamasından yararlanabilmek için mükellefler, bu konuya yönelik taleplerini ilgili vergi dairelerine sunmak durumundadırlar. Vergi aflarının devam ettiği dönemde çözüme kavuşan, anlaşma veya temyiz komitelerindeki vergi ihtilafları da indirimli vergi oranı uygulamalarından faydalanabileceklerdir.<sup>108</sup>

## O. Güney Afrika Cumhuriyeti'nde Vergi Affi Uygulamaları

Güney Afrika Cumhuriyeti'nde bütçe görüşmeleri sırasında maliye bakanı Pravin Gordhan tarafından 2010/2011 mali yılı için vergi önerilerinin bir parçası olarak tanıtılan "gönüllü bilgilendirme programı" 1 Kasım 2010'dan 31 Ekim 2011'e kadar uygulanmak üzere ilan edilmiştir. Gönüllü bilgilendirme programı, mükelleflere faiz ve ceza ödemesi olmaksızın vergilendirilmemiş gelirlerini beyan etmek üzere bir fırsat sunmaktadır. Program kurumlar vergisi, gelir vergisi, stopaj ve

---

<sup>107</sup> Jbid Silahlı, "Mısır'da Vergi Affi Yürürlüğe Girdi", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Haziran 2012, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2012&publicationId=679676](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2012&publicationId=679676), (09.06.2012).

<sup>108</sup> Silahlı, Mısır, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2012&publicationId=679676](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2012&publicationId=679676), (09.06.2012).

KDV dahil olmak üzere, Güney Afrika Gelir İdaresi (SARS) tarafından yönetilen tüm vergiler için geçerli olup, 31 Ekim 2011'e kadar uygulanmıştır.<sup>109</sup>

Söz konusu düzenleme, faiz ve ceza giderlerini (idari para cezaları hariç) ortadan kaldırmak, aynı zamanda haklarında vergi soruşturması yapılan mükelleflere de belirli ve sınırlı hallerde, programdan faydalanma imkanı tanımak suretiyle, mükellefler üzerinde rahatlatma etkisi yaratmıştır.<sup>110</sup>

## **P. Hindistan'da Vergi Affi Uygulamaları**

Dünya'da vergi affi uygulamalarının rutin hale geldiği ülkelerden biri olan Hindistan'da ortalama 5 yılda bir vergi affi çıkarılmaktadır.

Morityus bir süredir "round-tripping" adı verilen, vergi ödenmeden gizlice Hindistan dışına çıkarılan ve daha sonra Morityus üzerinden, Hindistan ile Morityus arasında bulunan vergi anlaşmasından yararlanılarak, doğrudan yabancı yatırım statüsünde vergisiz olarak Hindistan'a yeniden sokulan karların takibi konusunda mercek altında bulunmaktaydı. Yeni Delhi'nin yoğun baskısı altında bulunan Morityus Hükümeti ilk defa, vergi kaçırdığı ve kara para akladığı iddia edilen bir Hindistan vergi mükellefinin banka hesap bilgilerini Hindistan Gelir Vergisi İdaresi (ITD) ile paylaşmayı kabul etti.<sup>111</sup> Bu tip bilgi paylaşımlarının artması ile vergi kayıp ve kaçığının, beraberinde vergi affi uygulamalarının da azalacağını düşünmekteyiz.

Öte yandan Nisan ayı itibarıyla Hindistan'da yeni bir vergi affi uygulamasının hayata geçirilmesi tartışılmaktadır. Bu vergi affinin hedefinde, ülkenin yurtdışında bulunan vergilendirilmemiş kaynaklarının düşük oranlarda vergilendirilerek yurtiçine dönüşünün sağlanması ve yatırıma dönüştürülmesiyle birlikte ülkedeki devasa konut ihtiyacının karşılanması yatmaktadır. "Ülkede konut

---

<sup>109</sup> South Africa Revenue Service, "Voluntary Disclosure Programme" [www.sars.gov.za](http://www.sars.gov.za), 17.02.2010, <http://translate.google.com.tr/translate?hl=tr&langpair=en%7Ctr&u=http://www.sars.gov.za/home.asp%3Fpid%3D63327>, (02.06.2012).

<sup>110</sup> SARS, <http://translate.google.com.tr/translate?hl=tr&langpair=en%7Ctr&u=http://www.sars.gov.za/home.asp%3Fpid%3D63327>, (02.06.2012).

<sup>111</sup> Güneş Helvacı, "Morityus Bir Hint Vergi Soruşturması İçin Banka Bilgileri Paylaşımını Kabul Etti", [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Temmuz, 2011, [http://www.vergidegundem.com/en\\_US/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2011&publicationId=262975](http://www.vergidegundem.com/en_US/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2011&publicationId=262975), (01.06.2012).



ihtiyacında yaklaşık 27.000.000'luk bir açık olduğu tahmin ediliyor. Hükümet müteahhitler için vergi affı gibi çeşitli inisiyatifleri devreye sokmayı düşünüyor.”<sup>112</sup>

Hindistan Maliye Bakanı Pranab Mukherjee'nin yaptığı açıklamaya göre, son dönemde Hindistan hükümeti, vergi mükelleflerinin deniz aşırı ülkelerde tuttukları, "kara para" olarak adlandırılan gelirlerini Hindistan'a getirmeleri için vergi affı konusunda çalışmalara başladı. Ancak hükümet vergi affı konusunun iki ucu keskin bir bıçak olduğunu ve affın dürüst vergi mükelleflerini olumsuz etkileyebileceğinin farkında olduklarını belirtti. Buna göre, vergi affı çalışmaları halen sonlandırılmış değildir. Medya raporlarına göre, Hindistan'da vergiye tabi olan ancak Hindistan'a getirmek yerine deniz aşırı bölgelerde tutulan şirket ve şahıs gelirleri 500.000.000.000,00-USD ile 1.400.000.000.000,00-USD arasında değişmektedir.<sup>113</sup>

## R. Nepal’de Vergi Affı Uygulamaları

Nepal Meclisi’ne sunulan 2008–2009 bütçesi ile beyan edilmemiş gelir ve gayrimenkulü bulunan bireylere bir kereye mahsus olmak üzere vergi affı getirilmiştir. Vergi affı, 16 Temmuz’dan geriye dönük olarak, % 10 oranında olan vergi yükümlülüğünü yerine getirmek için gönüllü olarak başvuruda bulunan ve gelirini beyan edecek mükelleflere uygulanmıştır. Beyan edilecek vergilerin 11 Şubat 2009 itibarıyla tamamen ödenmesi şartı konulmuştur. Yasaya göre hükümet, af programı çerçevesinde mükellefin açıklamadığı herhangi bir gelir veya gayrimenkule el koyma hakkına sahiptir.<sup>114</sup>

Bu koşullarla beraber, belli bir fiyat sınırını aşan ev, arsa ve araç alımlarında kullanılan gelir kaynağını açıklama kuralı da bütçede yer almıştır. Büyükşehirler, belediyeler ve gelişmekte olan köylerde satın alınacak ev ve arsalarda uygulanacak sınır farklılık göstermekle beraber, Katmandu Vadisi’nde 2.500.000,00- Nepal rupisi

<sup>112</sup> Güneş Helvacı, “Hindistan Dev Bir Konut Sıkıntısıyla Karşı Karşıya”, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com/documents/10156/312016/nisan-dunyadanvergihbr.pdf), Nisan 2012, <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/312016/nisan-dunyadanvergihbr.pdf>, (01.06.2012).

<sup>113</sup> Güneş Helvacı, “Hindistan: Hükümet Vergi Affını Uygulamaya Koymayı Düşünüyor”, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2011&publicationId=666661775), Nisan, 2011, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2011&publicationId=666661775](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2011&publicationId=666661775), (01.06.2012).

<sup>114</sup> Gizem Gürtan, “Nepal: Vergi Affı Duyuruldu”, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), Ocak 2009, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2009&publicationId=66666889](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2009&publicationId=66666889) (01.06.2012).

olarak belirlenmiştir. Bu tutarı aşan alımlarda, kullanılan gelirin kaynağının da belirtilmesi gerekmektedir. Araç alımlarında belirlenen sınır ise 1.500.000,00- Nepal rupisidir.<sup>115</sup>

## II. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Ülkemizde 1906 yılından günümüze değin genellikle siyasi, teknik ve ekonomik nedenler gerekçe gösterilerek çok sayıda vergi affi kanunu çıkarılmıştır. Çıkarılan bu kanunların bir kısmının tamamen vergi ve cezaların affına yönelik düzenlemelerden, bir kısmının genel af kanunlarına eklenen birkaç maddeden diğer bir kısmının da vergi kanunlarında değişiklik yapan yasalara eklenen geçici maddelerden ibaret olduğu görülmektedir. Af sözcüğünün kullanılmasından toplumsal tepkiler nedeniyle kaçınılmış, bunun yerine tahsilatın hızlandırılması, tasfiye, terkin vb. adlar altında düzenlemeler yapılarak ortaya çıkacak tepkilerin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Türkiye’de çıkarılan her af kanunu sonrasında bir kez daha affa başvurulmayacağı ve yapılan düzenlemelerin son olduğu vurgulanmaktadır. Ancak çoğu kez getirilen af düzenlemeleri bir sonraki affın zeminini oluşturmaktadır. Her af sonrası yeni bir affın getirilmeyeceği inancı yerleştirilmek istenmesine karşın, artan bütçe açıklarının kapatılması, ekonomik istikrarın sağlanması göz önüne alınarak sağlam ve ucuz bir finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin artırılması amacıyla sıkça mali affa başvurma gereği ortaya çıkmıştır. Bu gereklilik yapılan düzenlemelerin devamının geleceğini göstermektedir.

Vergi aflarının, uygulandığı dönemdeki koşullar açısından incelenmesi, vergi aflarının amaç, kapsam ve nitelik gibi yönlerinin daha iyi anlaşılması bakımından önemlidir. Nitekim 2000 yılı öncesi ve 2000 yılı sonrası uygulanan af yasaları, gerek amaç gerekse nitelik bakımından farklılıklar göstermektedir. Bu bakımdan çalışmada, öncelikle 2000 yılı öncesi ülkemizde uygulanan vergi afları hakkında kısaca açıklamalar yapılmış ve ardından çalışmanın esas konusunu oluşturan 2000 yılından sonra ülkemizde uygulanan vergi afları kronolojik sırasıyla, 414 Seri

---

<sup>115</sup> Gürtan, Nepal, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2009&publicationId=66666889](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2009&publicationId=66666889) (01.06.2012).

Numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile 4811, 5811 ve 6111 Sayılı Kanun alt başlıkları halinde etraflıca incelenmiştir.

### **A. 2000’li Yıllara Kadar Vergi Affı Uygulamaları**

Türk hukukunda vergi affı konusunda yapılan ilk düzenleme ise 1906 yılında İrade-i Seniye ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların affına ilişkindir. Bu şekilde bir affa başvurulmasının en önemli nedeni yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin cezalarının affı halinde tahsilatın çabuklaştırılmasıdır. Çıkarılan af kanunu göre, yol vergisi yükümlülüğünden dolayı borçlu durumunda bulunanlar bu borçlarının bakaya durumunda bırakmayacak şekilde 1906 yılı sonuna kadar nakden ödedikleri takdirde cezaları affedilecektir.<sup>116</sup>

Türkiye’de; 1960 yılında kabul edilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1961 yılında kabul edilen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) yürürlüğe girmiştir. Bu tür vergisel reformlar nedeniyle, 1960 yılından sonra çıkarılan vergi af yasaları, 1960 yılı öncesi çıkarılanlara nazaran gerek amaç gerekse nitelik bakımından farklılıklar göstermektedir.<sup>117</sup> Bu nedenle çalışmanın bu kısmında, ülkemizde 2000’li yıllara kadar çıkarılan vergi aflarına yönelik yapılan açıklamalar, 1960 öncesi ve 1960 sonrası olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır.

#### **1. 1960 Öncesi Vergi Affı Uygulamaları**

Ülkemizde Cumhuriyetin ilk yıllarında çıkarılan vergi aflarına baktığımızda;  
—Yeni bir ülke ve mali sistem kurma çabası içinde olan yönetimin teknik amaçlarla,  
—1929 ekonomik buhranının da etkisiyle sarsılan mükelleflerin hem eskiden kalan ağır ve adaletsiz uygulamaların hem de yeni düzenlemelerin etkisiyle ağır bir yükümlülük altında ezilmelerini önlemek gibi sosyal amaçlarla,  
—Devletçilik ilkesinin uygulanmasıyla artan kamu ihtiyaçlarının kısa dönemde karşılanmasını sağlamak gibi mali amaçlarla,

Gerçekleştirildikleri görülmektedir.

---

<sup>116</sup> Dönmez, s.142’den aktaran, Taşkın, s.76.

<sup>117</sup> Recep Aygün, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:369, Mayıs, 2012, s.88.

Yukarıda belirtilen söz konusu amaçları gerçekleştirmek için, çıkarılan vergi aflarıyla genel olarak, yürürlükten kaldırılan vergilerin artıkları tasfiye edilmiş ve aftan yararlanılması için de herhangi bir şart getirilmemiştir. Söz konusu aflarla, hem vergi asılları hem de bunlara ilişkin zam ve cezalar (ayrım yapılmadan) bir bütün halinde terkin edilmiştir.<sup>118</sup>

1960 öncesi dönemde, vergilere ilişkin olarak çıkarılan vergi affı niteliğindeki yasalar aşağıda kronolojik sıra halinde kısaca açıklanmıştır.

—145 Sayılı Elviye-i Selâsede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun :

Bu yasa, 5 Ağustos 1928'de çıkartılmış olup yasayla esas olarak işgalci Rus yönetimi zamanında Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle, Iğdır ve Sürmeli kazalarında uygulanan maktu vergilerin tahsili amaçlanmıştır. Fakat daha sonra yine bu üç ille sınırlı kalmak suretiyle söz konusu yasanın yürürlüğünden önce arazi, asar ve emlak vergileri hakkındaki işlemler başından itibaren hükümsüz kılınarak yasa, tüm sonuçlarıyla birlikte kaldırılmış, böylece koşulsuz ve tam bir af öngörülmüştür.<sup>119</sup>

—2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu :

22 Mart 1934 tarih ve 2395 Sayılı Kanunla, 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununu yürürlükten kaldırılırken geçici bir madde ile de 755 Sayılı Kanuna göre tarh edilmiş fakat tahsil edilmemiş vergi cezaları da terkin edilmiştir. Ancak, af hükmünden 1926, 1927, 1928 yıllarında 1924 yılında vermiş oldukları temettü vergilerinin üç mislini ödemek suretiyle mükellefiyetini yapmış olanlar yararlandırılmıştır.<sup>120</sup>

—2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun :

1960 öncesinde çıkarılan en geniş kapsamlı af yasası olan, 4 Temmuz 1934 tarih ve 2566 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde Cumhuriyetin ilan edildiği 1923 yılı sonuna kadar devlete, özel idare ve belediyelere ait tahakkuk etmiş bütün vergi, resim ve harçlar ile munzam kesirleri misil ve tahür zamları ve vergi terekeresi esmanı bakiyesinin kayıtlarının terkin olunacağı belirtilmiştir. Kanun'un 3. maddesinde, 1930 yılından sonra tahakkuk ettirilmiş bazı misil ve teahür (gecikme) zamları ile faiz takip masraflarının belirtilen süreler kadar ödenmesi halinde terkin

<sup>118</sup> Doğan ve Besen, s.75.

<sup>119</sup> Dönmez, s.143'den aktaran, Doğan ve Besen, s.75.

<sup>120</sup> Dönmez, s.143'den aktaran, Doğan ve Besen, s.76.

olunacağı belirtilmiştir. 6 maddesinde ise, 1929 yılı sonuna kadar tahakkuk edip ödenmeyen bazı vergi ve cezalarının terkin edilmesi öngörülmüştür.<sup>121</sup>

Bazı vergiler bakımından vergi aslının kısmen ödenmesi koşuluyla zam cezaları ve faizlerle, vergi aslının ödenmeyen kısmının terkin edilmesine hükmedilmiştir. Ödeme zamanları her vergi bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kanun koyucu bütün vergiler için getirdiği ortak hükümlerle ödemelerin her durumda yetkili icra mercileri tarafından verilen haciz ve hapis kararlarının uygulanması üzerine mahcuz malın paraya çevrilmesinden ve mahcuz alacağın tahsilinden ya da hapis süresinin sona ermesinden önce yapılmasını şart koşmuştur.<sup>122</sup>

—3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Bakayasının Terkinine Dair Kanun :

29 Haziran 1938 yılında kabul edilen bu kanunla, 1935 mali yılı sonuna kadar tahakkuk ettirilmiş fakat bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi artıkları, munzam kesirleri ve cezalarıyla birlikte hiçbir koşula bağlı olmaksızın terkin edilmiştir. Görüldüğü gibi kabul edilen bu kanunla da 145 Sayılı Kanun'da olduğu gibi koşulsuz bir af öngörülmüştür.<sup>123</sup>

—4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun:

Varlık Vergisi maliye tarihimizde en çok tepki almış vergilerdendir. Bu verginin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve vergi miktarının saptanmasında yerel takdir komisyonlarına geniş yetkiler verilmişti. Verginin uygulanmasında keyfi davranılmış ve azınlıklara yüksek vergi oranları uygulanmıştır. Bu açıdan Varlık Vergisi anayasaya aykırı ve anti demokratik hükümler taşıyan bir vergi olarak maliye tarihimize geçmiştir. İkinci Dünya Savaşının olağanüstü koşullarında uygulanan Varlık Vergisi, on altı aylık bir uygulamadan sonra, 15 Mart 1944 tarih ve 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun ile yürürlükten kaldırılmış ve o tarihe kadar ödenmeyen vergi borçlarının kovuşturulmasından vazgeçilmiştir.<sup>124</sup>

—5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun :  
Toprak Mahsulleri Vergisi de Varlık Vergisi gibi II. Dünya Savaşının olağanüstü

---

<sup>121</sup> Taşkın, s.77.

<sup>122</sup> Taşkın, s.78.

<sup>123</sup> Dönmez, s.144'den aktaran, Doğan ve Besen, s.76.

<sup>124</sup> Dönmez, s.144'den aktaran, Dallı, s.42.

koşullarında uygulamaya konan ve antidemokratik hükümler taşıyan bir kanundur. Söz konusu kanun, 4840 Sayılı Kanun ile kaldırılmış ardından çıkarılan 21 Mayıs 1947 tarih ve 5050 Sayılı Kanun ile de verginin daha önce tahsil edilmeyen artıklarıyla birlikte her türlü cezaları da silinmiştir.<sup>125</sup>

—5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muameleleri Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun :

6 Temmuz 1948 tarihli bu Kanun ile bitkisel yağ üretim müesseselerinden aynen veya nakden götürü olarak alınan Muamele Vergisine ilişkin cezalardan 1 Eylül 1947 tarihinden önce tahakkuk ettirilmiş fakat tahsil edilememiş olanların tahsilinden vazgeçildiği belirtilmiştir.<sup>126</sup>

## 2. 1960 Sonrası Vergi Affı Uygulamaları

1960 sonrası dönemde, vergilere ilişkin olarak çıkarılan vergi affı niteliğindeki yasalar aşağıda kronolojik olarak sıralanmıştır.<sup>127</sup> Söz konusu yasaların, gerekçeleri, uygulama esasları ve sonuçları hakkında kısa açıklamalarda bulunulmuştur.

—26 Ekim 1960 tarih ve 113 sayılı “Af Kanunu”,

—28 Şubat 1961 tarih ve 281 sayılı “Vergi Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil Ve Tasfiyesine Dair Kanun”,

—23 Şubat 1963 tarih ve 218 Sayılı “Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun”,

—13 Haziran 1963 tarih ve 252 sayılı ”Spor Kulüplerinin Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ve Teşvik primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun”,

—05 Eylül 1963 tarih ve 325 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun”,

—16 Temmuz 1965 tarih ve 691 sayılı “Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun”,

<sup>125</sup> Dönmez, s.145’den aktaran, Doğan ve Besen, s.77.

<sup>126</sup> Dönmez, s.144’den aktaran, Dallı, s.42.

<sup>127</sup> Keleş, s.77.

- 03 Ağustos 1966 tarih ve 780 sayılı “Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun”,
- 15 Mayıs 1974 tarih ve 1803 sayılı “Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun”,
- 20 Mart 1981 tarih ve 2431 sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun”,
- 2 Mart 1982 tarihinde yapılan 2431 Sayılı Kanun’a ek düzenlemeler,
- 22 Şubat 1983 tarih ve 2801 sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun”,
- 4 Şubat 1985 tarih ve 3239 sayılı “Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” (geçici 4.maddesi),
- 10 Aralık 1988 tarih ve 3505 Sayılı Kanun, (geçici 1. maddesi),
- 28 Aralık 1988 tarih ve 3512 sayılı “1989 Yılı Mali Bütçe Kanunu”,
- 14 Haziran 1989 ve 3571 Sayılı Kanun,
- 20 Aralık 1990 tarih ve 3689 Sayılı Kanun (geçici 1. maddesi),
- 03 Nisan 1992 tarih ve 3787 sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun”,
- 05 Eylül 1997 tarih ve 400 sayılı “Tahsilat Genel Tebliği”,
- 29 Temmuz 1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanun (“Vergi Reformu Kanunu”),
- 281 Sayılı “Vergi Cezalarının, Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun”:

1960 sonrası çıkarılan af kanunlarından olan 28 Şubat 1961 tarih ve 281 Sayılı Kanun’un gerekçesinde şu hususlara yer verilmiştir; “vergi sisteminde yapılan değişikliklerle gelir ve kurumlar vergisi kanunları ile VUK kabul edilmiştir. Bununla birlikte vergi mükelleflerinin ve idarenin vergi sistemine uyum sağlayamamasından kaynaklanan cezai yaptırımların kaldırılması amaç edinilmiştir.”<sup>128</sup>

281 Sayılı Kanun vergi cezalarının tamamını değil, yalnız cezanın belli bir kısmını bazı şartlar altında affetmiştir. Bu bakımdan kanunun getirdiği af hükümleri ‘Şartlı Af’ niteliğindedir. Kanunda ayrıca süre yönünden konmuş şartlar yanında

---

<sup>128</sup> Aygün, s.90

uyuşmazlık konusu olan vergi cezaları bakımından da uyuşmazlıktan vazgeçme şartına yer verilmiştir.<sup>129</sup>

281 Sayılı Kanun ile, 1961 yılı bütçesinde 6.707,00-TL vergi geliri hedeflenmiş ve bunun 6.078,00-TL'si tahsil edilmiştir. Gelirin % 90,6 gibi yüksek bir düzeyde tahsil edilmesinde, bu af yasaının olumlu bir etkisi olmuştur.<sup>130</sup>

—218 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Kanun:

27 Mayıs darbesinden sonra iktidara gelen ilk sivil hükümet tarafından 23 Şubat 1963 tarihinde çıkarılmış ve gerekçesinde demokratik rejime geçiş aşamasında oluşan suçların affedilmesi amaçlanmıştır.<sup>131</sup>

218 Sayılı Kanun'un 1. maddesi ile; 31 Aralık 1961 tarihine kadar vergi cezalarından usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir. Ayrıca kanun ile hileli vergi suçlarından doğan kamusal nitelikteki cezalar da affedilmiştir. Af yalnızca tahsil edilmemiş idari cezalara uygulanmış, gecikme zamları af kapsamı dışında bırakılmıştır.<sup>132</sup>

—252 Sayılı Kanun:

Bu kanun, 13 Haziran 1963 tarih ve 252 sayılı “Spor Kulüplerine Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş- Bulunan Transfer Ücretleri ile Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun” adı altında çıkartılmıştır. Bu yasa ile bütün vergi asılları ve cezalar af edilmiştir.<sup>133</sup>

—325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkındaki Kanun:

5 Eylül 1963 tarih ve 325 Sayılı Kanun ile, ekonomide yaşanan olumsuzluklar nedeniyle, kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT), çeşitli vergilerden dolayı oluşan borçlarını ödeme güçlüğüne düşmeleri neticesinde bu borçların silinmesi amaç edinilmiştir. Yasadan faydalanma KİT'ler ile sınırlı tutulmuş, KİT'lerin 1960 ve daha önceki yıllara ait bir kısım vergi borçlarının silinmesi öngörülmüştür.<sup>134</sup>

---

<sup>129</sup> Çağan, s.117'den aktaran, Eker, s.38.

<sup>130</sup> Doğan ve Besen, s.106

<sup>131</sup> Aygün, s.90

<sup>132</sup> Doğan ve Besen, s.79.

<sup>133</sup> Narinoğlu, [http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3930](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3930), (16.06.2012).

<sup>134</sup> Aygün, s.90.



1963 yılında 9.012,00-TL vergi tahsilatı hedeflenmiş, ancak 8.424,00-TL tahsilat elde edilerek, hedefin % 93,5'i gerçekleştirilmiştir. 1963 yılında af uygulamaları sonucunda vergi gelirlerinde bir artma olsa da beyana dayalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı düşmüştür.<sup>135</sup>

—691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun :

16 Temmuz 1965'te çıkarılan 691 Sayılı Kanun, isminden de anlaşılacağı üzere, temelde belediyelerin bir kısım borçlarının silinmesine, bir kısmının da uzun vadeli olarak tahkim edilmesine yönelik bir kanun olup, temelde vergi tahsilatının artırılması amacını taşımamaktadır.<sup>136</sup>

Kapsam yönünden sınırlandırılmayan bu kanun, belediyelerin ve belediyeye bağlı müessese ve işletmelerin mükellef sıfatıyla borçlu oldukları vergi asılları ile her türlü cezaların, faiz ve gecikme faizlerinin terkin edilmesini öngörmüştür.<sup>137</sup>

691 Sayılı Kanun ilke olarak, aftan yararlanmayı bir koşula bağlamamış, sadece belediyelere biçimsel bir ödev yüklemiştir. Buna göre, sadece belediyeler ile belediyelere bağlı müessese ve işletmeler, yasa kapsamındaki borçlarını gösterir cetvelleri üç ay içinde hazırlayarak il ve ilçenin en büyük mülki amirine vereceklerdir. Bu ödevi yerine getirmeyen belediyeler ile bağlı müessese ve işletmelerin borçlarının terkin edilmeyeceği yasada açıkça ifade edilmiştir.<sup>138</sup>

—780 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun:

09 Ağustos 1966 tarih ve 780 Sayılı Kanun'un gerekçesi olarak, birikmiş olan ihtilafli dosyaların tasfiyesini sağlayarak vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmek, cezaya maruz kalmış mükellefleri rahata kavuşturarak çalışma isteklerini arttırmak, vergisel ödevlerini istemeyerek yerine getirmeyip cezaya muhatap kalmış olan mükelleflerin şevklerini kırmamak için affa başvurulduğu belirtilmiştir.<sup>139</sup>

Bu kanun vergi cezalarıyla birlikte gecikme zamlarını da af kapsamına almıştır. Aftan yararlanmayı da vergi asıllarının ödenmesine bağlanmıştır. Kanunda 31 Aralık 1965'e kadar olan dönemde kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarihe

<sup>135</sup> Eker, s.39.

<sup>136</sup> Karabulut, s.106.

<sup>137</sup> Narinoğlu, [http://www.vergisorumlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3930](http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3930), (16.06.2012).

<sup>138</sup> Dönmez, s.244'den aktaran, Doğan ve Besen, s.81

<sup>139</sup> Sayar, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=637>, (12.06.2012).

kadar tahsil edilmemiş olan vergi cezaları ile uygulanan gecikme zamları; vergi asıllarının kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içinde ödenmesi halinde affedileceği belirtilmiştir. Ayrıca maddenin son fıkrasında kanun yürürlüğe girdikten sonra 31 Aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ait olan kesilecek vergi cezaları bakımından da vergi aslının ödenmesi şartıyla bu cezaların da affedileceği belirtilmiştir. Af uygulamasının sonucunda, 1966 yılında 12.677,00-TL vergi geliri tahsilatı hedeflenmiş, 12.464,00-TL tahsilat gerçekleştirilerek, % 98,3 oranında bir başarı sağlanmıştır.<sup>140</sup>

—1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50.Yılı nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Tasfiyesine Dair Kanun:

18 Mayıs 1974 ve 1803 Sayılı Kanun, adından anlaşılacağı üzere Cumhuriyetin 50. Yılı nedeniyle çıkartılmış olup, siyasi yanları ağır basan bir kanundur.<sup>141</sup> Birkaç maddeyle düzenlenen bu affin gerekçelerinin gelir elde etmek, yargı organlarının ve idarenin işgücünü hafifletmek olduğu söylenebilir.<sup>142</sup>

Af kanunu ile 1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere ait kamu alacaklarının vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri affedilmiştir. Vergi affını düzenleyen 9. maddesinin A bendinde 1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere (beyana dayalı vergilerde ise 31 Aralık 1973 tarihine kadar verilmesi gereken beyannamelere), ilişkin kamu alacaklarına ait vergi cezası, gecikme zamlarının ve faizlerin affedilmesi için vergi asıllarının yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 8 ay içinde (18 Ocak 1975 tarihine kadar) kısmen veya tamamen ödenmesi şartıyla, tamamının affedileceği belirtilmiştir.<sup>143</sup>

Vergi tahsilatına bakıldığında ise, 1974 bütçesine göre hedeflenen 67.578,00-TL'ye karşılık 65.578,00-TL tutarında bir tahsilat gerçekleştirilerek, % 96,4 oranında bir başarı sağlanmıştır.<sup>144</sup> Bu dönemde dış ticaretten alınan vergiler önemli ölçüde

<sup>140</sup> Çağan, ss.118-119'dan aktaran, Eker, s.40.

<sup>141</sup> Dönmez, s.161'den aktaran, Doğan ve Besen, s.82

<sup>142</sup> Dilek Akgün, "Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 1994, s.4'den aktaran, EKER, s.40.

<sup>143</sup> Bumin,Doğrusöz, "Olması Geren Af Kanunu", **Dünya Gazetesi**, 20 Kasım 2002,'den aktaran Eker, s.40.

<sup>144</sup> Akgün, s.50'den aktaran, Eker, s.41.

artmış, beyana dayanan vergilerde ise önemli bir artış olmamıştır. 1974 yılında vergi gelirlerinde bir önceki yıla göre % 25,4 oranında bir artış sağlanmıştır.<sup>145</sup>

—2431 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Kanun:

20 Mart 1981 tarih ve 2431 Sayılı Kanun, 1980 darbesi sonrası MGK tarafından çıkarılmıştır. Bu kanunla MGK tarafından çıkarılan vergi kanunlarına uyum sağlanması, 1980 öncesi ve sonrası dönemde vergi yargısı ve idaresinde biriken ihtilafli dosyaların azaltılması ve 1980 öncesi dönemde ekonomideki istikrarsızlıklar nedeniyle ortaya çıkan toplumsal gerginliğin azaltılması amaç edinilmiştir.<sup>146</sup>

Ekonomik neden olarak ise, 1970'lerin ikinci yarısından itibaren artan enflasyon, artan petrol fiyatları ve buna bağlı olarak artan döviz ihtiyacının, ekonomik yapıyı bozduğu belirtilmiş, böyle bir ortamda gerek beyan dışı kalmış servet unsurlarını gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilip kayıt altına alınması, buradan elde edilen kazançların ekonomik alanlara aktarılması amacıyla affa başvurulduğu belirtilmiştir.<sup>147</sup>

2431 Sayılı Kanun ile 10 Mart 1981'e kadar kesinleşmiş, henüz tahsil edilememiş VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezalarının, vergi asıllarının tamamı ya da % 10'unun, 31 Ağustos 1981 tarihine kadar ödenmesi koşuluyla % 90'ının affedileceği belirtilmiştir. 31 Aralık 1980 tarihinden sonra verilmesi gereken beyannameler üzerinde tarh edecek olan vergiler af kapsamı dışında bırakılmıştır. Örneğin gelir vergisi ve kurumlar vergisi 1980 yılı için af kapsamı dışında bırakılmıştır. Kamusal nitelikteki vergi cezaları da affın dışında bırakılmıştır.<sup>148</sup>

2431 Sayılı Kanun, af hükümlerinin pişmanlık ve ıslah hükümleriyle birlikte uygulanmasını sağlamış, pişmanlık hükümlerini yerine getirenlerden pişmanlık zammı alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Kesinleşmemiş alacaklarda ise aftan yararlanmayı uyumsuzluk yaratmama ve yaratılmış uyumsuzluktan vazgeçme şartına

---

<sup>145</sup> Karabulut, s.116.

<sup>146</sup> Aygün, ss.90-91.

<sup>147</sup> Keleş, s.76

<sup>148</sup> Dönmez, s.183'den aktaran, Eker, s.44.

bağlanmıştır. Servet affi içinse bildirimde gösterilen servet unsurlarının belgelendirilme koşulu aranmıştır.<sup>149</sup>

Kanunun uygulanması sonucunda, 1981 yılında 1.348.000,00-TL vergi hedeflenmiş, 1.190.000,00-TL tahsilat gerçekleştirilmiştir. Vergi affi uygulaması konsolide bütçe gelirlerini bir önceki yıla göre % 10 oranında arttırırken, genel bütçe gelirlerini % 2,6 arttırmış, ancak vergi gelirleri toplamında ise bir önceki yıla göre % 6'lık bir düşüş yaşanmıştır. Verilerden de anlaşılacağı gibi 2431 Sayılı Kanun vergi gelirlerinde beklenen artışı sağlayamamış ve hükümet de bundan tatmin olmamıştır.<sup>150</sup>

—2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun :

24.02.1983 tarih ve 2801 Sayılı Kanun, 2431 Sayılı Kanun'dan istenilen sonuç alınamaması neticesinde, 2 yıl sonra o güne kadar çıkarılmış en kapsamlı af kanunu olarak çıkarılmıştır.

2801 Sayılı Kanun'da, ekonomik ve teknik gerekçeler ön plana çıkmıştır. Kanun'da gerekçe olarak, “Birikmiş olan ihtilafli dosyaların gerek tasfiye edilmesini sağlamak gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş olan emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi” ekonomik durum nedeniyle borçlarını ödeyemez hale gelmiş olan mükelleflerin borçlarını konsolide etmek amacıyla affa başvurulduğu belirtilmiştir.<sup>151</sup>

2801 Sayılı Kanun kapsam açısından geniş tutulmuş olup, 01 Ocak 1983 tarihinden önceki dönemleri kapsamaktadır. Yasa VUK'un kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamlarının yanı sıra servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanını da kapsama almıştır. henüz kesinleşmemiş vergi alacaklarında vergi aslının dörtte üçünün ödenmesi ve uyuşmazlık yaratılmaması koşuluyla, asli vergi borcunun geriye kalan dörtte birinden de asli cezalarla birlikte vazgeçmektedir. Vergi idaresi açılan davaların üçte ikisinin yükümlü lehine sonuçlanmasını buna gerekçe göstermiştir.<sup>152</sup>

<sup>149</sup> Karabulut, ss.119-120.

<sup>150</sup> Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-2”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:132, Aralık, 2003, s.178.

<sup>151</sup> Sayar, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=637>, (12.06.2012).

<sup>152</sup> Karabulut, ss.120-122.

1983 yılında af uygulaması sonucundaki gelirlere bakacak olursak; konsolide bütçe gelirleri bir önceki yıla göre % 5,4 artış; ancak genel bütçe gelirleri toplamı % 18,9 ve vergi gelirleri toplamı da % 19,1 azalmıştır. 2801 Sayılı Kanun'un gerekçesinde, Kanun'un çıkarılma amacının 2431 Sayılı Kanun'un vergi gelirlerinde beklenen artışı yaratamamasından dolayı olduğu ifade edilmesine karşın, 2801 Sayılı Kanun da kendisinden beklenen vergi gelirleri artışını gerçekleştirememiştir.<sup>153</sup>

—3239 ve 3505 Sayılı Kanunlar :

1985 yılında çıkartılan 3239 ve 1988 yılında çıkartılan 3505 Sayılı Kanunlar ile vergi alanında kapsamlı değişiklikler yapılmış buna karşılık, bu değişikliklere geçici birer maddeyle af içeren hükümler konulmuştur. Vergi kanunlarında yapılan değişikliklerde genel olarak vergi yönetiminin hukuki donanımlar açısından güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bunun yanında özellikle 213 Sayılı VUK'da yapılan değişikliklerle belge düzeninin güçlendirilmesi ve yükümlülerin vergi ödevlerine ilişkin hükümlere uygun davranmalarının sağlanması hedeflenmiş, bu amaçla vergi sorumluluğunun kapsamı “müteselsil sorumluluk” şeklinde genişletilmiş ve vergi cezaları da arttırılmıştır. 6183 sayılı Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) ise içinde bulunulan yılsonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammı ile gecikme faizinin, takip eden yılın başından itibaren dogmalarına neden olan asıl kamu alacağı gibi kabul edilmesi ve gecikme zammına tabi tutulması hükme bağlanmıştır.<sup>154</sup>

3239 Sayılı Kanun'un geçici 4. maddesi ve 3505 Sayılı Kanun'un geçici 1.maddesi ile; kanunların yürürlüğe girdiği tarih itibariyle, adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerden vergi aslı 3239 Sayılı Kanun ile, 0,30-TL'yi aşmayanların, vergi aslının % 25 fazlasını 31.12.1985 yılı sonuna kadar ödemeleri halinde, 3505 Sayılı Kanun ile ise, 0,50-TL'yi aşmayan vergilerin, % 30 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak veya yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek şartıyla 31 Aralık 1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde kesilen cezalarının terkin edileceği, gecikme zammı ile tecil faizinin de hesaplanmayacağı belirtilmiştir.<sup>155</sup>

3239 Sayılı Kanun adı ile 1985 tarihinde yürürlüğe giren vergi affi uygulamasında, konsolide bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 82,6 iken,

<sup>153</sup> Bülül-2, s.178.

<sup>154</sup> Doğan ve Besen, ss.88-89.

<sup>155</sup> Doğan ve Besen, ss.88-89.

genel bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 81,9 ve vergi gelirleri toplamı tahsilatının tahakkuka oranı % 84,9 olarak gerçekleşmiştir. 3505 Sayılı Kanun adı ile 1987 yılında yürürlüğe giren vergi affi uygulamasında ise konsolide bütçe gelirleri toplamında ve vergi gelirleri toplamında bir önceki yıla göre düşüş yaşanmış ve sırasıyla % 9,2 ve % 4,2 azalma meydana gelmiştir. Genel bütçe gelirleri toplamında ise % 4'lük, neredeyse yok denecek kadar küçük bir artış meydana gelmiştir. Bunun yanında 1987 yılında konsolide bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 88,4, genel bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 88,7 ve vergi gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 89,6 olarak gerçekleşmiştir. Sonuç olarak 3505 Sayılı Kanun ile getirilen vergi affi uygulaması da beklenen vergi gelirleri artışını sağlayamamıştır.<sup>156</sup>

—3512 Sayılı Mali Bütçe Kanunu :

28 Aralık 1988 tarih ve 3512 Sayılı Kanun ile, belediyeler ile belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik bir af uygulanmıştır. Kanun, 1989 yılı Bütçe Kanunu olması ve Türk hukukunda ilk kez bütçe kanununda vergi affına ilişkin hükümlerin konulması özelliği ile dikkat çekmektedir. Kanun ile 31 Aralık 1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi asıllarının, 30 Haziran 1989 tarihine kadar ödenmesi halinde idari nitelikteki vergi cezaları ile gecikme zamlarının ve faizlerinin af edileceği belirtilmiş ayrıca, bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların tahsilinden de vazgeçilmiştir.<sup>157</sup>

3512 Sayılı Kanun ile vergi affi uygulamasında da konsolide bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 84 genel bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 83,2 ve vergi gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı ise % 83,7 olarak gerçekleşmiştir. Buradan hareketle 1989 yılında gerçekleşen tahsilatın tahakkuka oranlarında 1988 yılına göre gözle görülebilir bir düşüş yaşanmıştır. Konsolide bütçe gelir tahsilatının tahakkuka oranı 1989 yılında bir önceki yıla göre % 5,4 genel bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı bir önceki yıla göre % 7,2 ve vergi gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı da % 7'lik bir azalma göstermiştir. Buna dayanarak 3512 Sayılı Kanun'un da vergi affi uygulamalarında başarılı olduğu söylenemeyecektir.<sup>158</sup>

---

<sup>156</sup> Bülül-2, ss.178-179.

<sup>157</sup> Doğan ve Besen, s.90.

<sup>158</sup> Bülül-2, s.179.

—3571 Sayılı Kanun :

14 Haziran 1989 tarih ve 3571 Sayılı Kanun, çeşitli vergi kanunlarıyla bunlar dışındaki bazı kanunlarda değişiklik yapan ve bir kısım hükümleri yürürlükten kaldırılan bir kanundur. Kanun'da affın nedeni olarak kamu yararına çalışan bu kuruluşların, kamu hizmeti yapmalarında kolaylık sağlamak ve bu amaçla borçlarının tasfiye edilip bu borçlardan doğan uyuşmazlıkların da sona erdirilmek istenmesi gösterilmiştir. Aftan yararlanabilmek için, 20 Haziran 1989 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilen vergi asıllarının % 10 fazlasıyla ödenmesi şartı getirilmiş daha sonra yasaya eklenen geçici 2. maddeyle 20 Haziran 1989'dan önceki dönemlere ilişkin olarak kanunun yayım tarihinden sonra tarh edilecek vergiler de af hükmünden yararlandırılarak kapsamı genişletilmiştir. 3571 Sayılı Kanun'da ayrıca, belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, vergi aslının ödenen kısmına isabet eden gecikme zam ve faizlerinin de af edileceği belirtilmiş, dava aşamasında bulunan ve henüz dava süresi geçmemiş olan vergiler yönünden aftan yararlanabilmek için de uyuşmazlıktan vazgeçilmesi ya da uyuşmazlık yaratılmaması şartı aranmıştır.<sup>159</sup>

3571 Sayılı Kanun ile 1989 yılında yürürlüğe giren vergi affı uygulamasının sonuçlarını inceleyecek olursak, 3512 Sayılı Kanun ile aynı sonuçları doğurduğunu görebiliriz. Zaten uygulama dönemi itibariyle 3512 ve 3571 Sayılı Kanunlar aynı yıl içerisine rastlamaktadırlar. Ancak uygulama alanlarında farklılıklar göstermekte olup 3512 Sayılı Kanun, bütçe kanunlarında vergi affına yani belediyelere ve belediyelere bağlı kuruluşlara yönelik vergi affı getirirken, 3571 Sayılı Kanun ile daha çok kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine vergi affı tanınmıştır.<sup>160</sup>

—3689 Sayılı Kanun :

20 Aralık 1990 tarih ve 3689 Sayılı Kanun vergi alanında değişiklikler yapan bir kanun olup, geçici 1. maddesiyle kısmi vergi affını öngören yeni bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddenin a bendine göre; yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dâhil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 3,00-TL'yi, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergilerde ise 25,00-TL'yi aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere isabet eden gecikme zammı,

<sup>159</sup> Doğan ve Besen, s.90.

<sup>160</sup> Bülbul-2, s.179.

gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'unun yarısının 31 Aralık 1990, diğer yarısının 31 Ocak 1991 tarihi sonuna kadar iki eşit taksitte tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Vergi cezaları ile gecikme zam ve faizlerinin kısmi affını öngören bu yasanın çıkarılmasında, kamu alacağının kısa sürede tahsili gibi ekonomik amaçlar etkili olmuştur. Kanun ile ayrıca, vergi idaresinde ve idari yargıda birikmiş olan dosyaların tasfiye edilmesi de amaçlanmıştır.<sup>161</sup>

Kanun ile 20 Aralık 1990 tarihinde yürürlüğe giren vergi affı uygulanmasının süresi oldukça kısadır. 10 günlük bir süre tanınan bu af uygulamasına süresinin kısalığından dolayı oldukça çok eleştiri gelmiştir. 1980 yılının verilerine bakacak olursak, konsolide bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 86,7 genel bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 83,6 ve toplam vergi gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 85,9 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranları bir önceki yıla göre değerlendirecek olursak sırasıyla % 2,7, % 0,4 ve % 2,2'lik bir artışı öngörebiliriz.<sup>162</sup>

—3787 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Ve Matrah Artırım Hakkında Kanun:

3 Nisan 1992 tarih ve 3787 Sayılı Kanun ile, yine vergi dairelerinde birikmiş takipli dosyalar ve yargı aşamasındaki ihtilaflı dosyaların azaltılması, ödenmemiş vergi borçların asıllarının tamamı ile gecikme ceza zam ve faizlerinin bir kısmının ödenmesi şartıyla borçların tasfiyesinin sağlanması, inceleme ve takdir aşamasındaki dosyalar için af imkanının sağlanması amaç edinilmiştir.<sup>163</sup>

Genel olarak içeriğine bakacak olursak; birinci maddesinde, VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçların tamamı ile bunların gecikme faizi, zammı ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 3'ünün Ekim 1992 sonuna kadar dört eşit taksitle ödenmesi durumunda, ihtilaf yaratılmaması ve yaratılan ihtilaftan vazgeçilmesi şartıyla gecikme faizi, zammı ve vergi cezalarının % 70'nin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.<sup>164</sup>

Kanun ile mükelleflerin yasada belirtilen vergilendirme dönemlerine ilişkin beyan ettikleri vergi matrahlarını belli oranlarda arttırmaları ve arttırılan bu

---

<sup>161</sup> Doğan ve Besen, s.91.

<sup>162</sup> Bülbül-2, s.179.

<sup>163</sup> Aygün, s.91.

<sup>164</sup> Eker, s.47.



matrahlara karşılık gelen vergileri ödemeleri kaydıyla matrahı arttırılan dönemlere ilişkin hesapların incelenmeyeceği belirtilmiştir.<sup>165</sup>

3787 Sayılı Kanun ile 1992 yılında çıkarılan vergi affı uygulamasını verilerle değerlendirecek olursak; konsolide bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 83,2 genel bütçe gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 83 ve toplam vergi gelirleri tahsilatının tahakkuka oranı % 81,7 olarak gerçekleşmiştir. Yine bu tahsilat tahakkuk oranlarını bir önceki yıla göre kıyaslayacak olursak, oranlarda sırasıyla % 0,6, % 3,4 ve % 0,8’lik bir azalma meydana gelmiştir.<sup>166</sup>

—400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği :

Maliye Bakanlığı, kamu alacaklarının biran önce hazineye intikalini sağlayabilmek, iyi niyetli mükelleflerinde zor duruma düşmeden borçlarını ödeyebilmelerine imkân tanımak için, 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği’ni 05 Eylül 1997 tarihinde uygulamaya koymuştur.<sup>167</sup>

*Bazı vergi mükellefleri son yıllarda karşılaşılan ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle borçlarını süresinde ödeyememişlerdir. Borçlarını ödeyemeyen bu mükellefler için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48 inci maddesinde yer alan tecil ve taksitlendirme müessesesi de etkin bir şekilde çalıştırılmadığından zaman içerisinde sürekli büyüyen borçların tasfiyesi giderek güçleşmektedir.*

*Bu borçlu mükelleflerden zor durumda bulunanlara borçlarını ödemede kolaylık sağlanması ve bu alacakların biran önce Hazineye intikalini sağlamak önem arz etmektedir.*

*Bu amaçla; Bakanlığımıza tanınan yetkiye istinaden Vergi Dairelerince takip ve tahsil olunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 sayılı Kanun kapsamındaki gecikme zammından, 31.8.1997 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş olan amme alacakları, talep edilmesi halinde, aşağıdaki şartlarla tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacaktır.*

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

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

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

*4- Bu Tebliğ uyarınca tecil edilen borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi*

<sup>165</sup> İbrahim Yumuşak, “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:272, Nisan 2004, s.44.

<sup>166</sup> Bülül-2, s.179.

<sup>167</sup> Adnan, Gerçek, “Tahsilâtın Hızlandırılması Açısından Tecil Seklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:240, Ağustos, 2001, s.114’den aktaran, Doğan ve Besen, s.94.

halinde tecil şartları ihlal edilmiş olacağından mükelleflerin bu Tebliğ hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borçlarına ve kalan taksitlerine gecikme zammı uygulanmak suretiyle amme alacağı idarece cebren takip ve tahsil edilecektir.

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

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

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

Tebliğ olunur.<sup>168</sup>

Tebliğ, vergi borçlarının kısmen silinmesi sonucunu doğurarak mükelleflere, normal prosedürden çok daha kolay şartlarda vergi borçlarını ödeme imkânı sağlamış bu nedenle de çokça tartışılmıştır. Tebliğ ile yapılan af sayesinde 1.500.000.000,00-TL civarındaki tahsil edilemeyen vergilerin 300.000.000,00-TL'si tahsil edilmiştir.<sup>169</sup>—4369 Sayılı Kanun (Vergi Reformu Kanunu) :

29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 4369 Sayılı Kanun ile vergi sistemimizde bir anlayış değişikliğine gidilmek istenmiş, bu düzenleme kamuoyuna 'vergi reformu' diye takdim edilmiştir. Bu kanun ile çok sayıda vergi kanunlarında değişiklik öngörülmüştür. 4369 Sayılı Kanun'un gerekçelerinde ve TBMM'de görüşülmesinde Maliye Bakanlığı'nca yapılan açıklamalarda aşağıdaki temel ilkelerden hareket edildiği vurgulanmıştır.<sup>170</sup>

- Vergi tabanının genişletilmesi,
- Kayıt dışı ekonominin kayda alınması,
- Vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi,
- Vergi adaletinin sağlanması,
- Ekonomiye uyum,
- Ceza sistemine caydırıcılık kazandırılması.

<sup>168</sup> Maliye Bakanlığı, "Tahsilat Genel Tebliği, Seri No: 400", **Resmî Gazete**, 05.09.1997, S:23101, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23101.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23101.pdf>, (25.06.2012).

<sup>169</sup> Gerçek, 2001, s.144-148'den aktaran, Doğan ve Besen, s.95.

<sup>170</sup> Dallı, s.64.

Vergi Yasalarında 4369 Sayılı Kanun ile yapılan ve en çok tartışma konusu olan düzenlemeler; mali milat, nereden buldun ve gelirin tanımıyla ilgili düzenlemelerdir. Yapılan düzenlemeyle gelir vergisinin konusunun tespitinde kaynak teorisinden safi artış teorisine geçilerek, kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 01 Ocak 1999 tarihinden itibaren Gelir Vergisi kapsamına alınmıştır. Bu düzenlemeyle bir gelir unsurunun vergilendirilmesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine dair hüküm bulunması anlayışına geçilmiştir. Bu hükümle istisnalar dışında vergilendirilmeyen herhangi bir gelir kalmamıştır.<sup>171</sup>

Gelirin tanımı konusunda yapılan değişiklikler, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde yer alan gelirin tanımının ve 2. maddesinin yedinci bendi ile paralel olarak aynı Kanun'un 80. maddesinin değiştirilmesini ve VUK'un 30/7. maddesinde yer alan hükmün iptilenebilmesi adına, GVK'nın Geçici 47. maddesi ile "Mali Milat" olarak adlandırılan "Blokaj", Geçici 48. maddesi ile "Stok Affi", Geçici 49. maddesi ile de "Faturasız Satış Affi" uygulamalarının getirilmesini kapsamaktadır.<sup>172</sup>

4369 Sayılı Kanun ile gizli kalmış servet unsurlarının ortaya çıkarılması ve yeni bir döneme girerken mükelleflerin geçmişte oluşturdukları bu servet unsurlarından karşılanan harcama ve servet artışlarının vergilendirilmemesi gereğiyle, geçmişle bağlantının koparıldığı bir "Mali Milat" kavramının geliştirilmesi zorunluluğu doğmuş bu amaçla GVK'ya geçici 47. madde eklenmiştir. Bu maddeye göre, kanunun yayım tarihi itibariyle sahip olunan ancak ispatlanamayan nakit para, döviz, mevduat sertifikası gibi kıymetlerin, 30 Eylül 1998 tarihi itibariyle asgari 1 gün süre ile Türkiye'de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların Türkiye'deki şubelerinde bulundurulduklarının tevsiği şartıyla bu kıymetlerden karşılanan mal edinimi ve harcamaların, GVK'nın 82. maddesinde yapılan değişiklikle, inceleme ve tarhiyata tabi tutulmayacağı ve sahipleri aleyhine delil teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Yine, mükelleflerin vergi rejimine uyum sağlayabilmeleri ve kayıtlarla fiili durumun uyumlu hale getirilmesi amacıyla, geçici 48. ve 49. maddeler eklenmiştir. Buna göre, herhangi bir ceza ve faiz aranmaksızın kayıtlarda yer

<sup>171</sup> Maliye Bakanlığı, "4369 Sayılı Kanuna İlişkin Genel Tebliğ Seri No:1", **Resmî Gazete**, 15.09.1998, S:23464, [http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23464\\_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23464\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23464_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23464_1.pdf) (25.06.2012).

<sup>172</sup> Mesut Koyuncu, "Vergi Reformu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.218, Ekim, 1999, s.49.

almayan kıymetlerin, envanter bildirim ve muhasebe kayıtlarının yapılması öngörülmüştür. Yapılan bu düzenlemeler, elde edilen gelir ile harcama ve tasarruf arasındaki bağlantıdan yararlanarak, beyan edilen gelirlerin doğruluğunu kontrol etmek, bir vergi güvenlik müessesesi oluşturmak ve temiz toplum anlayışının yaygınlaştırılmasını sağlamak amacıyla yöneliktir.<sup>173</sup>

4369 Sayılı Kanun, reform niteliğinde değişiklikler içermesine rağmen bu yasanın çıkartılmasında; zamanlama hatasının yapılması, uygulanması aşaması ve insan unsurunun ihmal edilmesi, bazı müesseselere ilişkin gerekli altyapı ve hazırlıkların tamamlanamaması, Kanun ile ilgili tepkilere karşı yeterli direncin gösterilmemesi gibi unsurlar, yasanın yoğun bir şekilde eleştirilmesine neden olmuştur. Üstelik ekonomideki durgunluğun sürmesi, gelirlerin arzu edilen düzeye ulaşamaması ve tahsilât oranının da gerilemesi 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılmıştır.<sup>174</sup>

Sonuç olarak 1998 yılından çıkarılan ve 1999 yılında 4444 Sayılı Kanun ile 01 Ocak 2003 tarihine kadar askıya alınan 4369 Sayılı Kanun uygulanmadan kaldırılmış ve yasadaki önceki düzenlemelere tekrar dönülmüştür. Mali milat uygulamasının kaldırılması kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi adaletinin sağlanması ve vergi sistemi ile ekonominin uyum sağlaması gibi amaçlardan uzaklaşılmasına neden olmuştur.

## **B. 2000 Yılından Sonra Vergi Affı Uygulamaları**

Ülkemizde, 2000 yılı öncesi ve 2000 yılı sonrası uygulanan af kanunları, gerek amaç gerekse nitelik bakımından farklılıklar göstermektedir. Bu farklılığın temelinde dünyada 2000’li yıllardan sonra küreselleşmenin giderek artan etkileri sonucu sermaye hareketliliğinin artışıyla birlikte ülke ekonomilerinin krizlere daha açık ve kırılgan hale gelmesi, bu nedenle de daha güçlü ekonomilere sahip olmak adına ülkeye sermaye girişini artırma temeline dayanan kıyasıya bir vergi rekabetine girişmiş olmaları etkili olmuştur.

---

<sup>173</sup> Bülent Ak ve Fercan Aykutlu, (1998), **4369 Sayılı Kanunla Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi**, TÜRMÖB Yayınları-43, (3. Baskı), 1998 Ankara, s.13-16’den aktaran, Doğan ve Besen, s.97-98.

<sup>174</sup> Koyuncu, s.53.

Ülke ekonomimiz ele alındığında daha çok küçük ve orta büyüklükte işletmelerin (KOBİ) faaliyette bulunduğu göze çarpmakta olup, 2000’li yıllardan sonra uygulanan vergi afları ile global dünyanın devasa firmalarıyla rekabet olanaklarının artırılması adına KOBİ’lere teşvik niteliğinde bir takım vergisel uygulamalara gidildiği görülmektedir.

Çalışmanın bu kısmında, 2000 yılından sonra ülkemizde uygulanan vergi afları kronolojik sırasıyla, 414 ve 425 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile 4751, 4811, 5811 ve 6111 Sayılı Kanun alt başlıkları halinde affa yönelik hükümleri itibarıyla etraflıca incelenmeye çalışılmıştır. Söz konusu yasaların uygulama sonuçlarına yönelik açıklamalar ise sonraki bölümde dile getirilmiştir.

### 1. 414 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği

6 Şubat 2001 tarih ve 24310-1. mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği’nin genel gerekçesi şöyle açıklanmıştır:

*Bazı mükellefler karşılaştıkları ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle vergi borçlarını ödeme güçlüğü içine düşmüşlerdir. Zor duruma düşmeleri nedeniyle borçlarını ödeyemeyen mükelleflere, ödemede kolaylık sağlanması ve kamu alacaklarının biran önce Hazineye intikali ülke ekonomisi açısından önem arz etmektedir. Bu amaçla, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesi ile Bakanlığımıza tanınan yetkiye istinaden, 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar borcunu ödeyememiş olan mükelleflerin; Devlete ait olup Bakanlığımız vergi dairelerince tahsil edilen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları, talep edilmesi halinde, tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacaktır.<sup>175</sup>*

414 Sayılı Tebliğin öngördüğü tecil ve taksitlendirme işlemi aşağıdaki şartlarla gerçekleştirilecektir:

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

<sup>175</sup>Maliye Bakanlığı, “Tahsilat Genel Tebliği, Seri No: 414”, **Resmî Gazete**, 06.02.2001 <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/02/20010206m1.htm/20010206m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/02/20010206m1.htm> (25.06.2012).

b) Bununla birlikte, 17/8/1999 ve 12/11/1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova, Kocaeli İllerinin merkez ve İlçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa İllerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerden varlıklarının en az % 10'unu deprem nedeniyle kaybedenler 31 Mayıs 2001 günü mesai saati bitimine kadar müracaat edebileceklerdir.

1-28/7/1953 gün ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

2-10/1/1961 gün ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

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

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

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

- Deprem tarihlerinden önce vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarını,

- Deprem tarihlerinden sonra tahakkuk eden, 31/12/2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş bulunan ve ödeme süresi uzatılmamış olan vergi borçlarını, ilk taksit Haziran 2001 ayından başlamak üzere 19 ayda ve 19 eşit taksitte ödeyeceklerdir.

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

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

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

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

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

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

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

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

*Tebliğ olunur.*<sup>176</sup>

414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği ile getirilen ödeme kolaylığından talep edilmesi halinde, 31 Aralık 2000 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar borcunu ödeyememiş olan mükelleflerin; devlete ait olup Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 213 Sayılı VUK kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları birtakım şartlarla tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulmuştur.<sup>177</sup>

Bu Tebliğ gereğince yapılacak tecil ve taksitlendirme işlemleri için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır. Sağlanan kolaylıklardan yararlanmak için 878.028 mükellef başvurmuş ve 2.150.237.800,00-TL tutarında vergi alacağı taksitlendirilmiştir.<sup>178</sup>

Ayrıca bu düzenlemeden sonra 414 Sayılı Tebliğ'e bağlı olarak 425 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği 21 Mayıs 2002 gün ve 24761 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğe göre:

*Bilindiği gibi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun(1)48 inci maddesinin Bakanlığımıza tanıdığı yetkiye istinaden yayımlanan 414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği(2) ile 31.12.2000 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde anılan Tebliğin yayımı tarihine kadar borcunu ödeyememiş olan mükelleflerin; Devlete ait olup Bakanlığımız vergi dairelerince tahsil edilen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(3) kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları, talep edilmesi halinde Tebliğ ile belirlenen şartlarla tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulmuştur.*

*423 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği(4) ile de 17/8/1999 ve 12/11/1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova, Kocaeli İllerinin merkez ve İlçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa İllerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerden varlıklarının en az % 10'unu deprem nedeniyle kaybedenlerin 414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinden yararlanmak için 14 Haziran 2002 günü mesai saati bitimine kadar müracaat etmeleri,*

*Bu mükelleflerin;*

- Deprem tarihlerinden önce vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarını,*
  - Deprem tarihlerinden sonra tahakkuk eden, 31/12/2000 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde anılan Tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş bulunan ve ödeme süresi uzatılmamış olan vergi borçlarını,*
- ilk taksit Haziran 2002 ayından başlamak üzere 7 ayda ve 7 eşit taksitte*

<sup>176</sup> Tahsilat Genel Tebliği Seri No:414, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/02/20010206m1.htm/20010206m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/02/20010206m1.htm> (25.06.2012).

<sup>177</sup> Doğan ve Besen, s.99.

<sup>178</sup> Dallı, s.69.

*ödemeleri, yönünde düzenleme yapılmıştır.*

*Bununla birlikte, depremin yoğun olarak etkilediği bu yerlerdeki sosyal ve ekonomik koşullar yeniden değerlendirilmiş bu mükelleflerin 414 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinden yararlanmak için başvuru süresi 16 Ağustos 2002 günü mesai saati bitimine kadar uzatılmıştır.*

*Bu düzenlemeye paralel olarak da bu mükelleflerin yukarıda belirtilen borçlarını ilk taksit Ağustos 2002 ayından başlamak üzere 5 ayda 5 eşit taksitte ödemeleri uygun görülmüştür.*

*Tebliğ olunur.*<sup>179</sup>

414 ve daha önce açıklanan 400 sayılı Tahsilât Genel Tebliğleri'nde asıl amaç, zor duruma düşen mükelleflere ödeme kolaylığı sağlayarak tahsil edilemeyen vergi alacaklarının hızla tahsilini gerçekleştirmektir. Ancak, sağlanan kolaylıklara rağmen mükellefler, yeni bir af beklentisi ile tecil kurumundan yararlanmamış ve vergi borçlarını ödememe alışkanlıklarını sürdürmüşlerdir.<sup>180</sup>

## **2. 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun**

Emlak Vergisi'nde beyannameyi kaldırmayı, vergi adaletinin ve vergilemede kolaylığın sağlanmasını öngören "Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun" tasarısı, 57. Hükümet tarafından 20 Şubat 2002'de TBMM Başkanlığı'na sunulmuştur. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Yasası'nda değişiklik öngören tasarı, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda, bu konuda verilmiş 5 ayrı yasa teklifi ile birleştirilerek 27 Şubat'ta görüşülmüş, bazı değişiklikler yapılarak benimsenmiştir. TBMM Genel Kurulu'nda 7 Mart 2002'de ele alınan tasarı, yapılan değişikliklerle kabul edilmiştir. Ancak Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer, 18 Mart 2002'de kısmen veto yetkisini kullanarak, 4746 Sayılı Kanun'un çerçeve 6. maddesinin (B) fıkrasının (b) bendini bir kez daha görüşülmek üzere TBMM'ye iade etmiştir. 03 Nisan 2002 tarih ve 4751 Sayılı "Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun" daha sonra 09 Nisan 2002 tarih ve 24721 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>179</sup> Maliye Bakanlığı, "Tahsilat Genel Tebliği, Seri No: 425", **Resmî Gazete**, 21.05.2002 <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/05/20020521.htm/20020521.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/05/20020521.htm> (25.06.2012).

<sup>180</sup> Gerçek, 2001, s.149'dan aktaran, Doğan ve Besen, s.100



Emlak Vergisinde ortaya çıkan sıkıntıları gidermek için, belli koşullarla 1998 yılından önceki tüm yılların emlak vergileri, ceza ve faizlerini kaldıran af hükümleri, 4751 Sayılı Kanun'un 4. maddesi ile, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 21. maddede yer almakta olup, söz konusu maddeye ve af uygulamasına ilişkin açıklamalar, 11 Nisan 2002 tarihinde 24723 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 33 Seri Numaralı Emlak Vergisi Genel Tebliği'nin V. Bölümünde yapılmıştır.

*“Bilindiği gibi, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na 4751 Sayılı Kanunla eklenen Geçici 21. Maddede, “01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş olan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlası ile 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki vergilendirme dönemlere ait emlak vergileri aranmaz, 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi uygulanmaz. Bu maddede belirtilen süre içinde bildirim vermeyen ve ödemelerini tam yapmayan mükellefler bu madde hükümünden yararlanamazlar.” denilmektedir.*

*Bu hükümlere göre emlak vergisi mükelleflerinin 01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde beyan edilmesi gerektiği halde bildirilmemiş gayrimenkullerini bildirerek, mükellefiyet tesis ettirmeleri halinde, bu gayrimenkullerin 01.01.2002 tarihinden önceki dönemlere ait, vergi, vergi cezası ve gecikme faizi hakkında aşağıda açıklandığı üzere işlem yapılacaktır.*

*01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde sahip oldukları bina, arsa ve arazilerle ilgili olarak beyanname vermemiş, dolayısıyla bu gayrimenkullerle ilgili olarak mükellefiyet tesis ettirmemiş bulunan mükelleflerin, bildirim dışı kalan bu gayrimenkullerini, ilgili belediyelere bir bildirimle bildirerek mükellefiyet tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ait vergilerini her yıl için %50 fazlasıyla ödemeleri halinde bildirilen gayrimenkule ilişkin 1998 yılından önceki dönemlere ait vergiler mükelleften aranmayacaktır. Bu gayrimenkule ilişkin olarak 1998 ila 2001 yılları için tahakkuk ettirilen vergilerle ilgili olarak kesilmesi gereken vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.*

...  
Tebliğ olunur”<sup>181</sup>

Kanun, gayrimenkulünü geçmişte beyan edip sonraki genel beyan dönemlerinde beyannamesini vermeyenler ile beyannamesini verip de sadece vergisini yatırmamış veya yatırmamış olanları kapsamamakta olup, adil olmayan bir af kanunu olarak kabul edilmektedir. Çünkü hiç mükellefiyet tesis ettirmeyenler, hiç

<sup>181</sup> Maliye Bakanlığı, “Emlak Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 33”, **Resmî Gazete**, 11.04.2002, S:24723, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/04/20020411.htm/20020411.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/04/20020411.htm>, (28.06.2012).

ödemedikleri vergiler için ödüllendirilirken, yıllardan beri vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin gecikme zamları affedilmemektedir.<sup>182</sup>

### 3. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

Çalışmanın bu bölümünde, 25 Şubat 2003 tarihinde kabul edilip, 27 Şubat 2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 4811 sayılı “Vergi Barışı Kanunu”na yönelik açıklamalar, kanunun amacı, içeriği ve kanuna yönelik eleştiriler başlıkları altında üç bölüm halinde yapılmış, kanunun uygulama sonuçları ise diğer vergi affi kanunu uygulama sonuçlarıyla birlikte çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınmıştır.

#### a. 4811 Sayılı Kanunun Amacı

2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler, ekonomik ve sosyal hayatı olumsuz yönde etkilemiştir. Azalan alım gücüne bağlı olarak ortaya çıkan tüketim talebinin azalması, üretimin azalması, istihdamın azalması, işletmelerin kapanması veya mali bünyelerinin zayıflaması ve işsizliğe neden olmuştur. Ayrıca mükellefler vergiler başta olmak üzere borçlarını ödeyemez duruma düşmüşler ya da borç ödemedi zorluk içine girmişlerdir.<sup>183</sup>

Öte yandan 2000 ve 2001 krizlerinden sonra ekonomide meydana gelen daralmayla birlikte şirketlerin üretimlerini azaltmaları sonucunda işletmelerin mali yapılarının zayıflaması birçok işletmenin kapatılmasına neden olmuştur. Bu düzenlemelerle şirketlerin bu durumları düzeltilmek istenmiştir. Ayrıca ihtilafli dosyalar yüzünden yargı büyük bir iş yükü altında kalmış, bu durumun hem idareyi hem de mükellefleri zor durumda bırakmıştır.<sup>184</sup>

Gelinen noktada yaşanan olumsuz ekonomik gelişmelerin işletmeler üzerinde yarattığı tahribatın giderilmesi, işsizliğin azaltılması ve kalıcı bir büyüme için gereken önlemlerin alınması zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk Anayasada ifadesini bulan, Devletin, “özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun

<sup>182</sup> Ekrem Sarısu, “Emlak Vergisi Affının Getirdikleri”, **Finansal Forum**, 18.03.2002’den aktaran, Taşkın, s.115.

<sup>183</sup> Mehmet Erkan, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununa Göre Stok ve Sabit Kıymet Affı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 180, Nisan, 2003, s.112’ den aktaran, Taşkın, s.116.

<sup>184</sup> Kadir Boy, “Vergi Barışının Ardından”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, Haziran, 2003, s.18.

yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri” ve “çalışmayı desteklemek ve işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli tedbirleri” alması görevlerinin de kaçınılmaz sonucudur. Bu çerçevede öncelikle yapılması gereken geçmişin olumsuz sonuçlarının silinmesi ve tahribatın onarılması için gereken önlemlerin alınmasıdır. Bu ihtiyacı gidermek üzere hazırlanan “Vergi Barışı Kanunu”nun sağlıklı bir başlangıç için temel aşamalardan birini oluşturacağı düşünülmüştür.<sup>185</sup>

Mükelleflere geniş imkanlar sağlayan “Vergi Barış Kanunu” 4811 Sayı ile 25 Şubat 2003 tarihinde kabul edilmiş, 27 Şubat 2003 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Kanunun çıkarılma süreci uzun sürmüştür. Kanun, Başbakanlık tarafından 06 Ocak 2003 tarihinde tasarı olarak TBMM Başkanlığına sunulmuş, Meclis tasarısı 16 Ocak 2003 tarihinde 1492 sayı ile kabul etmiştir. Ancak Kanun, Sayın Cumhurbaşkanımız tarafından 29 Ocak 2003 tarihinde, Anayasanın 89. ve 104. maddelerine göre tekrar görüşülmek üzere TBMM’ye geri gönderilmiştir. Cumhurbaşkanı’nın geri gönderme gerekçesi, Kanun’un özellikle 14. maddesi (Kanun’un 14. maddesi ile “uygulanmayacak hükümler” başlığı altında VUK’un 359. maddesinde sayılan fiillerden bazılarını işleyenler affedilmiştir.) başta olmak üzere, hem şekil hem de esas yönünden Anayasaya aykırı görülmüş olmasıdır. Kanun TBMM’de tekrar görüşülmüş hiçbir değişiklik yapılmadan aynen kabul edilmiş ve 27 Şubat 2003 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>186</sup>

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununda af kelime olarak yer almamaktadır. Ancak bu kelimenin kanunda yer almaması onun bir af kanunu olma niteliğini değiştirmemektedir. İçinde bulunulan döneme ait özellikler nedeniyle barış kelimesi kullanılarak kamu vicdanında eşitsizlik ve adaletsiz düşüncelerin oluşması önlenmeye çalışılmıştır. Kanunun af kanunu olduğu Cumhurbaşkanı tarafından “kanunun af niteliği taşıması nedeniyle nitelikli çoğunluk aranması gerekir” gerekçesiyle veto edilmesinden anlaşılmaktadır. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu yeni bir kalıcı düzen getirmemesi, geçici olması ve vergi ceza ilişkisine son vermesi nedeniyle hem bir mali af hem de suçlara ilişkin genel af kanunudur.<sup>187</sup>

---

<sup>185</sup> Dalli, s.73.

<sup>186</sup> Bekir Baykara, “Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesinin Anayasal Durumu” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:261, Mayıs, 2003, s.4.

<sup>187</sup> Mustafa Arslan, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Bir Af Kanunudur”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:64, Nisan-Mayıs 2003, ss. 74-75’den aktaran, Taşkın, s.116.

## b. 4811 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları

4811 Sayılı Kanun'un kapsam başlıklı 1.maddesi ile kapsamı düzenlenmiştir.<sup>188</sup>

*“MADDE 1. - 1. Bu Kanun hükümleri;*

*a) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, 16.8.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı, 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamları ve Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar,*

*b) Vergiler açısından, 31.8.2002 tarihinden önceki dönemler, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.8.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler,*

*c) Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan ya da işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların beyanı,*

*d) Devlete ait olup gümrük idareleri tarafından alınan ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları, Hakkında uygulanır.”*

4811 Sayılı Kanun'un genel anlamda içeriğine bakacak olursak vergi borcunun aslında herhangi bir indirim yapılmamış 9 eşit taksitle 18 aylık bir ödeme vadesi getirilmiştir. Bununla birlikte 4811 Sayılı Kanun ile;

—Kesinleşmiş kamu alacakları için ödeme kolaylığı getirilmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ödenmemiş olan vergi cezalarının % 20'sinin üç eşit taksitle ödenmesi durumunda ve dava açılmaması veya açılmış olan davadan vazgeçilmek şartıyla % 80'ninin silineceği, yine vergi cezalarına karşı dava açılmamış olması durumunda ceza tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

—Halen yargı aşamasında bulunan anlaşmazlıkları kaldırmaya yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Kesinleşmemiş, halen dava aşamasında bulunan alacaklar için uyuşmazlığın sona erdirilmesi durumunda alacağın % 50'sinden vazgeçilmektedir.

<sup>188</sup> 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, **Resmî Gazete**, 27.02.2003, S:25033, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/02/20030227.htm/20030227.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/02/20030227.htm> (29.06.2012).

—Matrah artırımına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Mükelleflerin geçmiş yıllardaki matrahları artırmaları ve artan kısım için vergiyi ödemeleri karşılığında, artırım yapılan yıllar için inceleme yapılmayacaktır. Yani mükellefler gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ve ücret gelirleri yönünden matrah artırımını yaptıkları takdirde, artırım yaptıkları 1998, 1999, 2000, 2001 yılları için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

—Stoklara ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. İşletmelerin kayıtlarında gerçek değerinden daha az değerde gösterilmiş olan makine, teçhizat ve demirbaşlar ile var olup kayıtlarda gözükmeyen mallar için af getirilmiştir.<sup>189</sup>

—Vergi incelemesi ve tarhiyat aşamasındaki vergilere ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başladığı halde tamamlanmamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemleri, matrah artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla devam edilecektir. Ancak matrah artırımında bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, Kanunun yürürlüğe girdiği ayın izleyen aydan itibaren bir ay içinde sonuçlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmeyecektir.

—Bazı kaçakçılık suçlarının affına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. İnceleme sonuçları ne olursa olsun, Kanun'un 14. maddesi uyarınca VUK.'un 359. maddesinde sayılan suçları 31 Ağustos 2002 tarihine kadar işleyenler hakkında salınan vergi, ceza, gecikme zammı ve gecikme faizini kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya kanun hükümlerinden yararlanarak ödemiş olmaları halinde, hapis cezası istemi ile, Cumhuriyet Savcılıkları'na suç duyurusunda bulunulamayacak, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacak ve açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılarak kesinleşmiş mahkumiyet kararları infaz edilmeyecektir.<sup>190</sup>

### **c. 4811 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler**

2003 yılında yasalaşan, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu da diğer tüm vergi affı kanunları gibi vergi sistemine ilişkin herhangi bir kalıcı çözüm getirmemiş; sadece mevcut vergi borçlarının silinmesini, ödemelerin zamana yayılmasını ya da

---

<sup>189</sup> EKER, s.71

<sup>190</sup> Taşkın, ss.120-122.

vergi kaçakçılarının affedilmesini öngörmüştür. Teknik açıdan da “Vergi Barışı Kanunu” son derece karmaşıktır. Kanun, neredeyse basından sonuna kadar oranlarla doludur. Her durumdaki mükellef için farklı rakam ve oranlar tespit edilmiştir. Kapsam yönünden de yeterince açık olmayan, oldukça fazla rakam ve oran içeren bu yasanın fiilen doğru olarak uygulanabilme olanağı olmadığı gibi kötü niyetle kullanılmaya da son derece müsait bir ortam oluşturmaktadır.<sup>191</sup>

Öte yandan, “Vergi Barışı Kanunu” nun gerekçesinde belirtilen çıkarılış amacına hizmet edip etmediği kısaca irdelendiğinde;

—SSK ve Bağ-Kur primlerini ödeyemeyenler kanun kapsamı dışında tutulmuştur.

Ekonomik kriz nedeniyle sigorta primini ödeyemeyen işverene, vergi borçları için sağlanan olanak, sigorta primleri için sağlanmamış, Bağ-Kur’lu küçük esnaf ve sanatkar göz ardı edilmiştir.

—Depremzede vergi yükümlüleri ile diğer yükümlüler arasında makul bir farklılaşmaya gidilmemiştir. Depremzedelere, diğer bölgelerde bulunan yükümlülere göre ek bir kolaylığın sağlanması (taksit ödeme süreleri vb.) göz ardı edilmiştir.

—Vergi borcu olmayanlara, indirim yapılmayarak, vergisini zamanında ödeyen yükümlüleri adeta cezalandırmış, bu yükümlülere belli bir ayrıcalık tanınması yönünde verilen önerge, reddedilmiştir.

—Kanun, sadece kriz dönemlerini değil, vergide geçerli olan 5 yıllık zamanaşımı süresini kapsamıştır. Oysa gerekçeden anlaşılacağı üzere, yasanın çıkış nedeni, 2000 ve 2001’de yaşanan ekonomik krizlerdir. Parlamentoda kabul edilen yasada ise, sadece kriz dönemi değil, 1 Ocak 1998–31 Ağustos 2002 dönemi esas alınmıştır.

—1 Ocak 1999 tarihinden sonra “naylon fatura” kullananlar, 1 Ocak 1999 tarihinden öncesi ise “naylon fatura” kullanan, düzenleyen ve basanlar af kapsamına alarak adeta yargının elinden kurtarmıştır.

—Yükümlülerin geçmiş beş yıllık hesapları incelenmeyecektir mantığıyla bir nevi matrah artırımına zorlanmış olmaları doğru bulunmamaktadır.<sup>192</sup>

---

<sup>191</sup> Ahmet, Ozansoy, Gönül Alantar, Ahmet Doğan, “Vergi Barışı mı? Vergi Karmaşası mı?-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:12, Mart, 2003, ss.89-93’den aktaran, Doğan ve Besen, ss.104-105.

<sup>192</sup> Kemal Kılınçdaroğlu, “Sorgulanmayan Vergi Afları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 286, Haziran 2005, ss.41-42.

#### **4. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun**

Çalışmanın bu bölümünde yer alan, 13 Kasım 2008 tarihinde kabul edilip, 22 Kasım 2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 5811 Sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”a yönelik açıklamalar, kanunun amacı, içeriği ve kanuna yönelik eleştiriler başlıkları altında üç bölüm halinde yapılmış, kanunun uygulama sonuçları ise diğer vergi affi kanunu uygulama sonuçlarıyla birlikte çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınmıştır.

##### **a 5811 Sayılı Kanunun Amacı**

2007 yılının ikinci yarısında ABD’de mortgage krizi şeklinde başlayan ve tüm dünyayı saran küresel mali kriz, ülkemizde milyarlarca doları bulan dış borcu nedeniyle reel sektörü olumsuz etkilemiş ve bu borçların ödenmesi neredeyse olanaksız hale gelmiştir. Öte yandan 2008 yılında yıllık bazda Cumhuriyet tarihinin en büyük cari açığının verildiği ve bu cari açığının finansmanın doğrudan sabit sermaye yatırımları ve sıcak para olarak adlandırılan portföy yatırımları ile sağlandığı, ancak bu yatırımların da krizin etkisiyle bir önceki yıla göre yaklaşık % 50 azaldığı dikkate alındığında, devlet bütçesi açısından da kriz dönemi oldukça büyük sıkıntı yaratmıştır. Bu tür finansal kriz dönemlerinde, piyasa aktörleri açısından likidite temin kaynaklarının çeşitlendirilmesi, likiditeye kolay ulaşılabilmesi ve likidite temini konusundaki endişelerin giderilmesine yönelik bazı düzenlemelerin yapılması krizin aşılması noktasında büyük önem arz etmektedir.<sup>193</sup>

Bu kapsamda 13 Kasım 2008 tarihinde kabul edilip, 22 Kasım 2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren, 5811 Sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun” ile gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurtdışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması, taşınmazların kayda alınması, yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu

---

<sup>193</sup> Volkan Aksoyoğlu, “Vergi Barışı mı, Örtülü Vergi Affi mi?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:194, Şubat, 2009, s.538.

türden varlıkların ise sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amaç edinilmiştir.<sup>194</sup>

22 Kasım 2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren bu kanunun amacı 1. maddede;

—Gerçek veya tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması,

—Taşınmazların kayda alınması,

—Yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesinin sağlanması olarak tanımlanmıştır.<sup>195</sup>

### **b. 5811 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları**

Varlık Barışı olarak adlandırılan 5811 Sayılı Kanun birçok yönüyle Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında vergi affi kanunu niteliğindedir. Ancak düzenleme sınırsız bir vergi affi değil, Kanunda belirtilen vergilerin ödenmesi ve diğer koşulların yerine getirilmesi halinde, beyan edilen tutarlarla orantılı olarak yararlanılacak bir vergi affi mahiyetindedir. Kanun kapsamına dar mükellefler de dahil olmak üzere, gerçek ve tüzel kişilerin tamamı girmektedir. Kanun ile düzenlenen af kapsamına kambiyo mevzuatı, gümrük mevzuatı ve kara para mevzuatı kapsamındaki suçlar girmemektedir. Oysaki TBMM’ne sevk edilen yasa tasarısında söz konusu mevzuatlar kapsamında bir koruma da yer almaktaydı. Ancak kanunlaşma aşamasında yapılan değişikliklerle yasanın kapsamı daraltılmıştır.<sup>196</sup>

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun kapsamına,

---

<sup>194</sup> Aygün, s.91.

<sup>195</sup> “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun” **Resmi Gazete**, 22.11.2008, Sayı:27062, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/2009022013.htm/20090220.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090220-13.htm>, (11.06.2012)

<sup>196</sup> Celal Çelik, “5811 Sayılı Kanun Uyarınca Yurtiçi Varlık Barışı Uygulaması”, **www.maliyeokulu.org.tr**, [http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=207:5811&catid=57:tax](http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=207:5811&catid=57:tax), (15.06.2012).



—Gerçek veya tüzel kişiler tarafından 01 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, (% 5 vergi oranı)

—Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince 01 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt içinde sahip olunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar ile, (% 2 vergi oranı)

—Yurt dışı iştiraklerden ve şubelerden elde edilen kazançlar, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından ya da yurt dışında bulunan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlar, (istisna) girmektedir.<sup>197</sup>

Buna göre yasa kapsamına giren ve 01.10.2008 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilerce gerek yurt içinde gerekse yurt dışında sahip olunan varlıklarla kastedilen;

—Para, döviz, altın,

—Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile,

—Varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar türlerindeki varlıklardır.<sup>198</sup>

Kanun kapsamında beyan edilecek olan “Taşınmaz” kapsamına ise, Türk Medeni Kanunu’nda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar girecektir. Bunlar, Türk Medeni Kanunu’nun 704. maddesinde;

—Arazi,

—Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

—Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.<sup>199</sup>

5811 Sayılı Kanun’un yurt içinde ve yurt dışında bulunan varlıklarla ilgili uygulama esaslarını düzenleyen 3. maddesi aşağıdaki gibidir.

*“Uygulama esasları*

*MADDE 3 – (1) Gerçek veya tüzel kişilerce, 1/10/2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen*

<sup>197</sup> Aksoyoğlu, s,539.

<sup>198</sup> Aksoyoğlu, s,540.

<sup>199</sup> Taner Sarısoy ve Hasan Serdar Özdemir, **100 Soruda Varlık Barışı Kanunu Uygulaması Ve Genel Açıklamalar**, Ankara SMMM Odası Yayın No: 68, Ankara, Kasım 2009, s.39.

taşınmazlar, bu Kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilir ya da vergi dairelerine beyan edilir. Bu kıymetler, 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedilebilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halindeyse vergilendirilmez. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

(2) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1/10/2008 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında işletmenin öz kaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, bu Kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümlerine göre 213 sayılı Kanun uyarınca kanuni defterlerine, taşınmazlar dışındaki varlıklarını banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırmak suretiyle kaydederek pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave olunur. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri, taşınmazlar dışındaki varlıklarına ait tutarları banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırır, bunlar için ayrıca diğer şartlar aranmaz.

(3) Vergi dairelerince, birinci fıkraya göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2, , ikinci fıkraya göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 5 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir. Bu fıkraya ve dördüncü fıkraya göre ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

(4) Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildiri izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler.

(5) Birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır.

(6) Beyan edilen varlıklarla ilgili olarak 213 sayılı Kanununun amortismanlara ilişkin hükümleri uygulanmaz. Bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

(7) Birinci fıkra uyarınca bildirildiği veya beyan edildiği halde, 1/10/2008 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen ve bildirim veya beyanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde Türkiye'ye getirilmeyen veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmeyen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer

*sermaye piyasası araçları dolayısıyla veya ikinci fıkra uyarınca beyanda bulunulduğu halde bilanço esasına göre defter tutmayan mükelleflerce söz konusu varlıklara ilişkin tutarların banka ve aracı kurumlara yatırılmaması, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce ise süresi içinde sermaye artırımında bulunulmaması hallerinde beşinci fıkra hükmünden yararlanılamaz. (8) İlgili kurum ve kuruluşlar, gerçek ve tüzel kişilerin bu madde uyarınca yapılacak işlemlere ilişkin taleplerini yerine getirmeye mecburdurlar.*<sup>200</sup>

## **(1) Yurt İçinde Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları**

Kanun hükmünden de görüldüğü üzere, 5811 Sayılı Kanun ile getirilen yurt içinde sahip olunan varlıklara ilişkin uygulamadan yararlanma koşulları özet olarak;

—Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye’de bulunan ancak 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında işletmenin öz kaynakları arasında yer almayan varlıkların vergi dairelerine beyan edilmesi,

—Taşınmazlar dışındaki varlıkların banka veya aracı kuruluşa yatırılmak suretiyle varlığının kanıtlanması,

—Söz konusu varlıkların pasifte özel bir fon hesabı açılmak suretiyle yasal defterlere kaydedilmesi,

—Açılan özel fon hesabının, 6 ay içerisinde sermayeye eklenmesi,

—Tarh edilen % 5 oranında verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi,

—Ödenen verginin gider yazılmaması ve başka vergiden mahsup edilmemesi,

—Söz konusu varlıklarla ilgili olarak 213 Sayılı Kanun’un amortismanlara ilişkin hükümlerinin uygulanmaması,

şartlarının birlikte yerine getirilmesine bağlanmıştır.

Yukarıda özetlenen şartları birlikte yerine getirenler hakkında;

—Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz.

—Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden matrah farkı tespit edilmesi halinde,

<sup>200</sup> 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090220-13.htm/20090220.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090220-13.htm>, (11.06.2012)

tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarların mahsup edilmesi suretiyle tarhiyat yapılacaktır.

## **(2) Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları**

Kanun hükmünden de görüldüğü üzere, 5811 Sayılı Kanun ile getirilen yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin uygulamadan yararlanma koşulları özet olarak;

—1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıkların bankaya, aracı kuruma bildirilmesi ya da vergi dairelerine beyan edilmesi,

—Taşınmazlar dışındaki varlıkların banka veya aracı kuruluşa yatırılmak veya kanaat verici bir belge\* sunulmak suretiyle varlığının kanıtlanması,

—Söz konusu varlıkların, bildirim veya beyanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,

—Söz konusu varlıkların pasifte özel bir fon hesabı açılmak suretiyle yasal defterlere kaydedilmesi,

—Açılan özel fon hesabının, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmaması,

—Tarh edilen % 2 oranında verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi,

—Banka ve aracı kurumlara yapılan bildirimlerde, banka ve aracı kurumların, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edip aynı sürede ödemesi,

—Ödenen verginin hiçbir suretle gider yazılmaması ve başka bir vergiden mahsup edilmemesi,

---

\*5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun'un 2. Maddesinde kanaat verici belgeden kasıt "Kanaat verici belge: Devlet tarafından veya Devlet güvencesinde tutulan kayıt ve sicilleri; banka, banker, aracı kurumlar ve benzeri mali kurumlar ile posta idaresi, noter gibi kurum ve kuruluşların kayıt ve belgelerini, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabının Üçüncü Kısımında yer alan belgeler ve muadili belgeler ile bilgi değişiminde bulunulan yabancı ülkelerde yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ya da konsoloslukları, yoksa ilgili ülkenin Türk menfaatini koruyan aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgeleri, ifade eder." Şeklinde tanımlanmıştır.

—Söz konusu varlıklarla ilgili olarak 213 Sayılı Kanun’un amortismanlara ilişkin hükümlerinin uygulanmaması,

şartlarının birlikte yerine getirilmesine bağlanmıştır.

Yukarıda özetlenen şartları birlikte yerine getirenler hakkında;

—Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz.

—Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden matrah farkı tespit edilmediği halde, tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarların mahsup edilmesi suretiyle tarhiyat yapılır.

Kanun kapsamında beyan edilen (gerek yurtiçi gerekse yurt dışında sahip olunarak) varlıklar dışında herhangi bir nedenle 01 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak kanunun yürürlük tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ile 01 Ocak 2008 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri ise kanun kapsamında değerlendirilmeyecek, vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatlar yapılacak ve bulunan matrah farklarından, bu kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin tutarların mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır.<sup>202</sup>

Görüldüğü üzere kanun uygulamasında incelemeye başlama süreleri önemlidir. Vergi incelemesine başlanılmasından ne anlaşılması gerektiği ise 1 Seri Numaralı 5811 Sayılı Kanun Genel Tebliği’nde şu şekilde açıklanmıştır.

*“Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde;  
- İşe başlama tutanağının düzenlenmesi,  
- Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi,  
- Yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya,  
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da,  
- Yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir.”<sup>203</sup>*

<sup>202</sup> Aksoyoğlu, s.542.

<sup>203</sup> Maliye Bakanlığı, “5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ (Seri No: 1)”, **Resmi Gazete**, 06.12.2008, Sayı:27076, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081206.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081206.htm>, (11.06.2012)

Öte yandan, 5811 Sayılı Kanun'un geçici 1. maddesine göre, bazı kazançlar Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden istisna edilmiştir. Kanunda bu kazançlar ve istisna uygulaması aşağıdaki şekilde ifade olunmuştur.

*“Gecici Madde 1-*

*(1) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların;*

*a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,*

*b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,*

*c) Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,*

*30/4/2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.*

*(2) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31/10/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.”<sup>204</sup>*

Söz konusu istisna uygulamasından Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler dahil), bu kazançlarını Türkiye'ye transfer etmeleri şartıyla yararlanabileceklerdir.<sup>205</sup>

### **c. 5811 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler**

10 Temmuz 2009 tarih ve 27284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 5917 Sayılı “Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile Bakanlar Kurulu'na 5811 Sayılı Kanun'daki bildirim ve beyan sürelerini, 30 Eylül 2009 tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar uzatma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini kullanıp, söz konusu süreleri 31 Aralık 2009 tarihine kadar uzatmıştır.<sup>206</sup>

<sup>204</sup> 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090220-13.htm/20090220.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090220-13.htm>, (11.06.2012)

<sup>205</sup> Sarısoy ve Özdemir, s.70.

<sup>206</sup> Sarısoy ve Özdemir, s.50.

Aynı zamanda söz konusu Kanun'un 44. maddesi ile, 5811 Sayılı Kanun'un 3. maddesinin; beşinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır." ibaresi, "bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılır. İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedeldir. Şu kadar ki, indirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi halinde mahsup edilecek matrah tutarı, %18 KDV oranı dikkate alınarak hesaplanır." şeklinde, değiştirilmiştir.<sup>207</sup>

Bilindiği gibi, en yaygın vergi incelemesi KDV incelemesi olarak mükelleflere yansımaktadır. Bu tür incelemelerde ise, en yaygın ve yoğun olanı "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen" ile "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan" mükelleflerin incelemesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Birincisinde; "Düzenleyen" mükellef açısından "Tahsil Edilen KDV" nin hazineye intikal etmemesidir. İkincisinde ise; "Kullanan" mükellef açısından "İndirilecek KDV"nin haksız yere indirilmesi sonucunu doğurmaktadır. "Varlık Barışı" açısından olaya bakıldığında, Birincisinde; "Matrah Farkı" , İkincisinde ise; "Vergi Farkı" diğer bir ifade ile "İndirilecek KDV"nin reddi söz konusu olmaktadır. "Varlık Barışı" kapsamında getirilen yeni düzenleme ile yasadan yararlanacak mükellefler için çok önemli olan "Vergi Farkları" diğer bir ifade ile "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan" mükelleflerin incelenmeleri neticesinde reddedilen KDV'leri ve haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler listesine girmemeleri açısından bir avantaj doğmuş ve varsa mağduriyetleri de giderilmiştir.<sup>208</sup>

Kayıtlarında ve belgeleri arasında yer alan sahte belgeler nedeniyle, yapılan incelemelerde, "bilerek sahte belge kullanmak" fiili ile kaçakçılık suçu ve cezası söz konusu olmaktadır. Burada vergi inceleme elemanı, bilerek sahte fatura kullanmaktan savcılığa suç duyurusunda bulunabilir. Kanun ile getirilen düzenleme

<sup>207</sup> Sarısoy ve Özdemir, ss.106-107.

<sup>208</sup> Talha Apak, "Varlık Barışının Kapsamı Genişletildi Başvuru Süresi 30 Eylül 2009 Tarihine Kadar Uzatıldı", [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com), 25.08.2009, [http://www.alomaliye.com/2009/talha\\_apak\\_varlik\\_bari\\_si.htm](http://www.alomaliye.com/2009/talha_apak_varlik_bari_si.htm), (15.06.2012)

buna engel teşkil etmez. Ayrıca suç duyurusu için vergi zıyana sebebiyet verilmesi de şart değildir.<sup>209</sup>

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da, sahte belge kullanımı nedeniyle fatura bedellerinin toplamının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği ve bu cezanın da kanun kapsamına girmemekte olduğudur.

5917 Sayılı Kanun'un 46. maddesi ile 5811 Sayılı Kanun'a eklenen geçici 3. Madde ile; 5811 Sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinde ifade edilen, gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kazançlara, 28 Şubat 2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmeleri kaydıyla 1 Mayıs 2009 ile 31 Aralık 2009 tarihleri arasında elde edilenler, iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlara ise, 31 Aralık 2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla 1 Kasım 2009 ile 31 Aralık 2009 tarihleri arasında elde edilen kazançlar da eklenmiştir.

5917 Sayılı Kanun'un 46. maddesi ile 5811 Sayılı Kanun'a eklenen geçici 4. Madde ile ise; bu kanunda yapılan değişiklik ve süre uzatımı sonucu beyanda bulunanlardan 19 Haziran 2009 tarihinden önce haklarında vergi incelemelerine başlanmış olanların, bu incelemelerle ilgili olarak Kanunun 3. maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır.

Özetle, 5811 Sayılı Kanun ile 2008 öncesi 5 yıl için yapılacak olan incelemelerde bulunan matrah farklarından yurt dışında bulunan varlıklar için % 2, yurt içindeki kayıt dışı varlıklar için % 5 oranında bir defalık vergi ödeyerek beyan edilen bu tutarlar mahsup edilmekte, yani bir anlamda "örtülü vergi affi" uygulanmaktadır. Çünkü, kanun adında "vergi affi" gibi herhangi bir ifadeye yer verilmemiş olmakla beraber, kanunda kanun kapsamında yapılan düzenlemeler ile uygulamada tam anlamıyla vergi affi denilebilecek sonuçlar ortaya çıkmıştır.<sup>210</sup>

Kanunda belirtilen şartları tam olarak sağladığınızda, kanun size 2 türlü vergi affi sağlamaktadır. Birincisi bildirilen varlıklar ile ilgili 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamıyor. İkincisi ise 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin yani 2003, 2004, 2005, 2006 ve 2007 yıllarına ilişkin beyan edilen varlıkların dışında başka nedenlerle Kanunun yürürlüğe girdiği (22 Kasım 2008) tarihten sonra başlanılan

---

<sup>209</sup> Sarısoy ve Özdemir, s.14

<sup>210</sup> Aksoyoğlu, s.542.



vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup ediliyor varsa kalan tutar üzerinden vergi ve ceza isteniyor. Yani kanundan faydalananlar hem bu varlıklar ile ilgili bir vergi incelemesinden kurtulacaklar, hem de geçmiş 5 yıla ilişkin vergi incelemesi bakımından bir nevi sigortalanmış olacaklardır.<sup>211</sup>

5811 Sayılı Kanun, hem devlet hem de mükellefler açısından büyük avantajlar içermektedir. Devlete sağladığı avantajlardan birincisi, sadece yurt dışındaki varlıkların 150.000.000.000,00-\$ düzeyini bulduğu düşünülecek olursa bu tutarın yarısının bile bu kapsamda beyan edilerek ekonomiye kazandırılması halinde finansal ve reel piyasanın likidite sıkıntısı giderilebilecektir. İkincisi ise, daha sonra incelenme ihtimali bile bulunmayan, incelenme bile tespit edilmesi şüpheli bulunan ve tahsil kabiliyeti oldukça düşük olan vergileri peşin olarak şimdiden alıp bütçeye ek gelir sağlanacaktır. Mükellefler açısından da iyi bir fırsat. Çünkü birçok mükellef inceleme oranı düşük de olsa her an incelenme ihtimali karşısında sıkıntı içinde olabiliyorlar. Bu nedenle özellikle geçmiş yıllarda faaliyetlerini kısmen veya tamamen kayıt dışı gerçekleştirmiş olan veya yasal defter kayıtlarında usulsüzlük olduğunu düşünen mükellefler, yasadan faydalanarak hem işletmelerinin finansal yapısını güçlendirmiş olacaklar (çünkü bilanço esasında defter tutanlar için sermayeye ekleme koşulu var) hem de daha sonra çıkabilecek bir matrah farkı için ödenmesi gereken vergi ve cezalardan neredeyse ortalama % 35-40 oranında daha az vergi ödeyerek 5 yıl boyunca incelemelere karşı kendilerini bir nevi sigorta ettirmiş olacaklardır.<sup>212</sup>

#### **d. 5811 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler**

5811 Sayılı Kanun uygulamasından beklenen faydaların sağlanabilmesi ve mükellefler arasındaki adaletsizliğin giderilmesi için;

—Mükellefler arası eşitsizliği ortadan kaldırmak için ilgili Kanunun maddesinin 2008 öncesi dönemlere ilişkin, Kanunun yürürlük tarihinden önce başlanılan incelemeleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir. Bu düzenlemenin

---

<sup>211</sup> Aksoyoğlu, s.543.

<sup>212</sup> Aksoyoğlu, s.544.

Anayasanın “Kanun Önünde Eşitlik” başlıklı 10. maddesine aykırı olduğu iddiasıyla dava konusu edilme ihtimali oldukça yüksektir.

—Yurt dışı varlıkların belli bir süre ile yurt içinde tutulmasına ilişkin düzenleme yapılması (yurt içi varlıklar ile ilgili zaten sermayeye ekleme koşulu olduğundan böyle bir düzenlemeye gerek yok) gerekmektedir.

—Yurt dışı varlıkların kayıtlara intikali ve kayıtlara intikali halinde sermaye artırımını zorunlu değil ihtiyaridir. Oysa yurt içi varlıkların beyanında bu varlıkların kayıtlara intikali zorunlu olduğu gibi beyan tarihinden itibaren de 6 ay içinde sermaye artırımının yapılması da şarttır. Bu durum da mükellefler arasında eşitsizlik olarak görülebilmektedir.<sup>213</sup>

—Kanunda, beyan edilecek değerlerle ilgili olarak kişilere yeterli güvenceler verilmemiştir. Çünkü, 5811 Sayılı Kanun kapsamında bildirilen ya da beyan edilen varlıklar ile ilgili olarak diğer nedenlerle 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemesi yapılması mümkündür. Bu nedenle, mükellefler herhangi bir inceleme yapılmayacağı garantisini almadıkları düşüncesiyle yasadan yararlanmak için istekli davranmayabileceklerdir.<sup>214</sup>

—Kanunda belli bir süre sermaye azaltımında bulunulamayacağı hususunda bir hüküm bulunmadığından, sermayeye ilave şartını gerçekleştiren mükellefler, daha sonra sermaye azaltımında bulunarak, yasada sermayeye ilave amacı dışında kullanılmayacağı öngörülmuş bulunan varlıkları kullanabilmektedirler. Bu konuda Ticaret Sicilinden gerekli takiplerin yapılması gerekir.

—Kanun ile sahte belge düzenleyen ve kullananlar hakkında, savcılığa suç duyurusunda bulunulmasını engellemese de, söz konusu fiil dolayısıyla haksız indirim konusu yaptıkları Katma Değer Vergisi (KDV) tutarına mahsup olanağı tanınması doğru bulunmamaktadır.

—Yükümlülerin vergi incelemelerinden muaf tutulmak mantığıyla bir nevi yasadan faydalanmaya zorlanmış olmaları doğru bulunmamaktadır.

---

<sup>213</sup> Aksoyoğlu, ss,545-546.

<sup>214</sup> Emrah Ferhatoğlu ve Erhan Gümüş, “Mali Miladın Yenisi: 5811 Sayılı Kanun” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:195, Mart, 2009, s.434.

## **5. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**

Çalışmanın bu bölümünde, 13 Şubat 2011 tarihinde kabul edilip, 25 Şubat 2011 Tarihli ve 27857 Sayılı Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”a yönelik açıklamalar, çalışmanın kapsamı gereği, vergileme ile ilgili hükümlerle sınırlandırılmış olup, kanunun amacı, içeriği ve kanuna yönelik eleştiriler başlıkları altında üç bölüm halinde yapılmıştır. Kanunun uygulama sonuçları ise diğer vergi affi kanunu uygulama sonuçlarıyla birlikte çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınmıştır.

### **a. 6111 Sayılı Kanunun Amacı**

Ülkemizde vergi affi niteliğinde hükümler içeren son düzenlemeler 6111 Sayılı Kanun ile yapılmıştır. 25 Şubat 2011 tarihli ve 1.mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” beş kısım halinde düzenlenmiş, toplam 216 ana madde ve 18 geçici maddeden oluşmaktadır.

Kanun ile yapılan düzenlemeler o kadar geniş kapsamlıdır ki Maliye Bakanlığı-Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan söz konusu kanun rehberinin kapağında yer alan, “Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırmasından faydalanın, geçmişinizle barışın” sloganı ile, 6111 Sayılı Kanun “Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması” olarak nitelendirilmiştir.<sup>215</sup>

Kanun gerekçesinde, getirilme amacı olarak, 2007 yılının ikinci yarısında ABD’de mortgage krizi şeklinde başlayan ve tüm dünyayı saran küresel finansal krizle bağlantı kurularak, dış talebin düşmesi ve buna bağlı mal ve hizmet satış

<sup>215</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 sayılı Kanun Rehberi**, Yayın No:131, Mart 2011, Ankara, s.1.

gelirlerindeki azalma, kredi teminindeki güçlüğü işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamaları ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulması sonucunda kamuya olan borçların artması, icra takibine maruz kalan borçluların artması olarak belirtilmektedir.<sup>216</sup>

Özetle, 6111 Sayılı Kanun ile;

- Küresel krizin ekonomide yarattığı daralmaların yükünün hafifletilmesi,
- Ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğinin sağlanması,
- Yatırım ortamının iyileştirilmesi,
- Para ve maliye politikalarının daha etkin şekilde kullanımını sağlamak,
- Özel sektörün kamuya olan borç yükünün azaltılması,
- Borçların ödenebilirliğinin sağlanması,
- Borçluların, devletle olan mali ilişkilerinin belli plana göre düzenlenmesi suretiyle faaliyetlerinin sürdürülebilirliğinin sağlanması yönündeki taleplerin sona erdirilmesi, amaçlanmıştır.

Ancak, bu ekonomik ve mali gerekçeler kadar 2011 yılının genel seçim yılı olmasının bu düzenlemenin diğer bir getiriliş nedeni olduğu konusunda düşünüldüğü de söylenebilir. Nitekim sadece vergi aflarının ya da mali afların seçim dönemlerinden hemen önce ya da hemen sonra siyasi bir tasarruf yöntemi olarak kullanılması oldukça sık rastlanan bir durum haline gelmiştir.<sup>217</sup>

## **b. 6111 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları**

6111 Sayılı Kanun daha önce de belirtildiği üzere “Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması” olarak nitelendirilmiş olup, toplamda, yürürlük maddesi dahil 216 madde ve 18 geçici madde halinde düzenlenmiş, beş kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan ilk dört kısım bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile ilgili olup, beşinci kısım ise çeşitli kanunlardaki değişikliklere ayrılmıştır. Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına yönelik hükümler, ilk 21 maddede

---

<sup>216</sup> “6111 Sayılı Kanunun Tam Metni, Genel Gerekçe ve Madde Gerekçeleri”, [www.adaletbiz.com](http://www.adaletbiz.com), 15 Şubat 2012, [http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111\\_say\\_1\\_kanun\\_gerekcesi\\_pdf.pdf](http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111_say_1_kanun_gerekcesi_pdf.pdf), (20.06.2012)

<sup>217</sup> Semih Öz ve Dilek Özkök Çubukçu, “ Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C:66, Sayı:2, 2011, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergi/ler/42/1596/17242.pdf>, (23.06.2012).

düzenlenmiştir. Yeniden yapılandırma esas itibariyle, kamu alacağının kesinleşmiş veya dava aşamasında bulunmasına göre değişik hükümler içermektedir.<sup>218</sup>

Kanun kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması yönünde düzenlemelerden oluşmakta olup, yasadan faydalanacak borçlu olan yükümlüler, borçlarını normalde uygulanan gecikme zammı ve/veya gecikme faizi yerine Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) / Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) aylık değişim oranı esas alınarak 18 taksitte 36 aya kadar TEFE/ÜFE tutarı hesaplanarak ödeyebileceklerdir. Bazı alacaklarda ise bu süre daha uzun olabilmektedir. Bu noktada ise ödemelerin orta-uzun vadeye yayılarak tahsili söz konusu olmakta ve borçlular lehine oldukça önemli bir mali avantaj yaratılmaktadır. Yasada aynı zamanda belirli bir tutarı aşmayan idari para cezaları yönünden de alaktan vazgeçme düzenlemeleri mevcuttur. Buna göre 120,00-TL'ye kadar olan idari para cezalarının terkinini öngörmektedir.<sup>219</sup>

Çalışmanın bu kısmında, 6111 Sayılı Kanun'a yönelik olarak yapılacak açıklamalar çalışmanın kapsamı gereği, Kanun ile düzenlenen vergilemeye ilişkin hükümlerle sınırlandırılmıştır.

### **(1) Kanunun Kapsamına İlişkin Hükümler**

6111 Sayılı Kanun'un 1.maddesi, kanunun kapsamı ve tanımlara ilişkin hükümler içermekte olup kanun kapsamındaki idare ve alacaklar, kapsama girdikleri dönemler itibarıyla aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

*(1) Bu Kanununun Birinci, İkinci, Üçüncü ve Dördüncü Kısımlarında yer alan hükümleri;*

*a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren;*

*1) 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,*

*2) 2010 yılına ilişkin olarak 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,*

*3) 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları,*

*b) 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önce, 21/6/1927 tarihli ve 1111 sayılı Askerlik Kanunu, mülga 11/2/1950 tarihli ve 5539 sayılı Karayolları*

<sup>218</sup> Bekir Baykara, "6111 Sayılı Kanun'un Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Ceza Mahkemesinde Görülen Davalara Etkisi" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 220, Nisan, 2011, s.298.

<sup>219</sup> Öz ve Çubukçu, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/1596/17242.pdf>, (23.06.2012).

*Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 10/6/1983 tarihli ve 2839 sayılı Milletvekili Seçimi Kanunu, 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 18/1/1984 tarihli ve 2972 sayılı Mahalli İdareler ile Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun, 23/5/1987 tarihli ve 3376 sayılı Anayasa Değişikliklerinin Halkoyuna Sunulması Hakkında Kanun, 10/7/2003 tarihli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu, 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu ve 25/6/2010 tarihli ve 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun gereğince verilen idari para cezaları,*

*c) Yukarıdaki bentler dışında kalan ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen ve vadesi 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önce olduğu halde bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş bulunan; adli ve idari para cezaları ile 7/3/1954 tarihli ve 6326 sayılı Petrol Kanununa istinaden alınan Devlet hissesi ve Devlet hakkı, mülga 22/6/1956 tarihli ve 6747 sayılı Şeker Kanununa istinaden alınan şeker fiyat farkı, mülga 10/9/1960 tarihli ve 79 sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilat, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanuna istinaden alınan akaryakıt fiyat istikrar payı ve akaryakıt fiyat farkı, 4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanununa istinaden alınan Devlet hakkı ve özel idare payı ile madencilik fonu, 10/8/1993 tarihli ve 491 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye istinaden alınan kılavuzluk ve römorkörcülük hizmet payları hariç olmak üzere, asli ve fer'i amme alacakları,*

220  
.....

6111 Sayılı Kanun'un 1. maddesi hükmüne göre, kapsama giren kamu alacakları ile ilgili idareler; Maliye Bakanlığı başta olmak üzere, Gümrük Müsteşarlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, il özel idareleri, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere belediyeler, büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idareleri, Hazine Müsteşarlığı, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB), Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu (YURT-KUR), Türkiye Radyo Televizyon Kurumu (TRT), Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK), Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi (TEDAŞ) ve bağlı işletmeleri, Organize Sanayi Bölgeleri (OSB), Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü (TCDD), Tütün ve Tütün Mamulleri Tuz ve Alkol İşletmeleri AŞ, Çevre ve Orman Bakanlığı, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü (DSİ), Kültür ve Turizm Bakanlığı, Tarım ve Köy işleri Bakanlığı, sulama kooperatifleri ve sulama birlikleri, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO),

<sup>220</sup> “6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” **ResmiGazete**, 25.02.2011, Sayı:27857, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110225m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110225m1.htm> (21.06.2012)

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Türkiye İhracatçılar Birliği (TİB), kalkınma ajansları ve Spor-Toto Müdürlüğüdür. Buradan anlaşıldığı gibi yasa, sadece Maliye Bakanlığı ile sınırlı olmayan ve kamu alacağı niteliğinde olacak tahsilatı yapan pek çok kamu kuruluş ve idaresi ile ilişkilendirilmiştir. Ancak kamu alacağı dışında bu idarelerin bir kısmının özel hukuktan doğan alacaklarının (örneğin tarifeden doğan kullanım bedelleri ve ücretler, kredi borçları, kiralar gibi) da af kapsamında bulunduğu görülebilir. Bu nedenle bu kuruluş ve idarelerce toplanan ve aşağıda da görülebilen alacaklar da dikkate alındığında 6111 Sayılı Kanun'un oldukça geniş kapsamlı bir mali af niteliği taşıdığı söylenebilir. 6111 Sayılı Kanun'un 1.madde hükmüne göre kapsama alınan alacaklar ise şunlardır:<sup>221</sup>

- Vergi dairelerince tahsil edilen vergiler ve vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,*
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü doğan gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, zamlar ve gecikme zammı alacakları,*
- Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil daireleri sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları vb*
- Ecrimisiller,*
- Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu alacakları,*
- Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu alacakları,*
- İl özel idarelerinin idari para cezaları, harç ve katılma payı gibi bazı alacakları*
- Belediyelerin vergi, tarifeden doğan ücret ve su alacakları,*
- Büyükşehir belediyelerinin su ve atık su alacakları,*
- YURT-KUR'un öğrenim kredisi alacakları,*
- TRT'nin elektrik payı ve bandrol ücretlerinden kaynaklı alacakları,*
- Radyo ve Televizyon Üst Kurulunun özel radyo ve televizyon kuruluşlarının reklam gelirlerinden aldığı pay ile eğitime katkı payı alacakları*
- KOSGEB'in desteklerden kaynaklanan alacakları,*
- TOBB, TÜRMOB, TİB ve bağlı odalarının oda aidatı alacakları ile avukatların baro kesenekleri ve staj kredisi borçları,*
- OSB'nin elektrik, su doğalgaz alacakları ile yönetim aidatları alacakları,*
- Kültür ve Turizm Bakanlığının kullandığı kredi alacakları,*
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının kullandığı kredi alacakları ile arazi dağıtım yapılanların arazi bedelleri,*
- Sulama Kooperatifi ve Birliklerinin sulamadan kaynaklanan alacakları*
- Kullanım bedelleri hasılatı, ticari kâr payları, arazi tahsis bedeli, ağaçlandırma bedeli, kira bedeli alacakları,*
- Vakıflara ait taşınmazlara ilişkin kira alacakları,*
- Devlet hesabına okutulanlardan mecburi hizmet yüklenimlerini yerine getirmeyenlerin öğrenim giderlerine ilişkin tazminat tutarları,*
- TMO'nun satış bedeli alacakları,*

<sup>221</sup> Öz ve Çubukçu, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/1596/17242.pdf>, (23.06.2012).

- Kalkınma ajanslarının il özel idaresi ve belediyeler ile Sanayi ve Ticaret odalarından olan alacakları,
- Çevre ve Orman Bakanlığının kullandığı kredi alacakları,
- Kültür ve Turizm Bakanlığının kullandığı kredi alacakları,
- Tarım ve Köy işleri Bakanlığının kullandığı kredi alacakları ile arazi dağıtımı yapılanların arazi bedelleri,
- Sulama kooperatifi ve birliklerinin sulamadan kaynaklanan alacakları,
- 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun kapsamında olan alacaklar.<sup>222</sup>

6111 Sayılı Kanun'un, 1. Maddesinde yer alan, kapsam ve tanımlara ilişkin hükümlerinin ardından, vergilemeye ilişkin olarak yapılan düzenlemeler bölüm ve madde başlıkları itibarıyla aşağıda sıralandığı gibidir.

6111 Sayılı Kanun'un ikinci kısmının;

— “Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler” başlıklı birinci bölümünde;

-Kesinleşmiş alacaklara (Madde-2)

-Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacaklarına (Madde-3)

— “İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan İşlemler” başlıklı ikinci bölümünde;

-İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergilere (Madde-4)

-Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlara (Madde-5)

— “Matrah ve Vergi Artırımı” başlıklı üçüncü bölümünde ;

-Gelir ve kurumlar vergisinde matrah artırımına (Madde-6)

-Katma değer vergisinde artırımına (Madde-7)

-Gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergisinde artırıma (Madde-8)

-Matrah ve vergi artırımına ilişkin ortak hükümler, (Madde-9)

— “Stok Beyanları” başlıklı dördüncü bölümünde ise;

-İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlara (Madde-10)

-Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklara (Madde-11)

6111 Sayılı Kanun'un dördüncü kısmının;

— “Ortak Hükümler” başlıklı dördüncü bölümünde ise;

-Başvuru ve ödeme süresi ile şekline (Madde-18)

-Süresinde ödenmeyen taksitlere (Madde-19)

6111 Sayılı Kanun'un geçici 3. Maddesinde ise;

<sup>222</sup> Öz ve Çubukçu, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/1596/17242.pdf>, (23.06.2012).



—5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun’a

İlişkin hükümler düzenlenmiş olup, çalışmanın bu kısmında 6111 Sayılı Kanun’a yönelik olarak yapılan açıklamalara, belirtilen sıralama dahilinde yer verilmiş ve açıklamalar çalışmanın kapsamı gereği, yasada düzenlenen vergileme hükümleriyle sınırlandırılmıştır.

## (2) Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler

Kanun’un 2. maddesinde düzenlenmiş olan kesinleşmiş alacaklara ilişkin olarak Kanun’dan faydalanmak için;

- Yararlanılan tutarların kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi,
- Dava açılmaması,
- Açılmış davalardan vazgeçilmesi,
- Diğer kanun yollarına başvurulmaması gerekmektedir.

Mükellefin kesinleşmiş borcu bulunmakta ise aşağıdaki tabloda belirtilen tutarda ödeme yapması halinde, belirtilen tutarlardaki borçlar silinecek, toplam TEFE / ÜFE aylık değişim oranı ile vergi aslı çarpılmak suretiyle gecikme zammı yerine ödenmesi gereken TEFE / ÜFE tutarı hesaplanacaktır.<sup>223</sup>

**Tablo 1:** Kesinleşmiş Borç Ödemesinde Tahsilinden Vazgeçilen Kısım

ÖDENECEK KISIM	TAHSİLİNDEN VAZGEÇİLEN KISIM
Alacak asıllarının tamamı ödenmelidir.	Vergi aslına bağlı cezaların tamamı
Alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının % 50’si ödemelidir.	Gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer’i alacakların tamamı
Gümrük idari para cezalarının %50’si	Alacak aslına bağlı olmayan cezaların %50’si
Motorlu Taşıtlar Vergisi’nde (MTV) vergi aslının tamamı	
120 TL üzeri trafik ve diğer idari para cezalarının tamamı	
TEFE / ÜFE uygulanarak bulunacak tutar	

Kaynak: Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.12

<sup>223</sup> Ömer Yıldız ve Mehmet Can Yılmaz, “6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’da Yer Alan Vergi Alacaklarına İlişkin Uygulama Rehberi” s.12, www.vdd.org.tr/dosyalar/6111.Uygulama.Rehberi.doc, (22.06.2012).

Kanun'un 3. maddesinde düzenlenmiş olan kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacaklarına ilişkin olarak yasadan faydalanmak için;

Kanunun yayımlandığı 25 Şubat 2011 tarihi itibarıyla; ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunması ve tarhiyata karşı;

—Dava açma süresi geçmemiş veya dava açılmış bulunması,

—Diğer kanun yollarına (itiraz, temyiz veya karar düzeltme) talep sürelerinin geçmemiş olması ya da bu yollara başvurulmuş olması, gerekmektedir.

Madde hükmünden yararlanabilmek için 2 Mayıs 2011 tarihine kadar bağlı bulunulan tahsil dairesine yazılı olarak yapılacak başvuruda, dava açılmayacağı, açılmış ise davalardan vazgeçileceği yönünde iradenin belirtilmesi şarttır.<sup>224</sup>

Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan ve açtıkları davalardan vazgeçen borçluların bu ihtilaflarıyla ilgili olarak kanunun yayımlandığı tarihten sonra tebliğ edilen yargı kararları uyarınca işlem yapılmayacak ve bu kararlar ile idare aleyhine hükmedilmiş yargılama giderleri ve vekalet ücreti bulunması halinde bu tutarlar idareden talep edilemeyecektir.<sup>225</sup>

---

<sup>224</sup> Yıldız ve Yılmaz, s.13

<sup>225</sup> Ender İnelli, "Dava Aşamasındaki Vergi Tarhiyatlarının 6111 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:220, Nisan, 2011, s.104.

**Tablo 2:** Kesinleşmemiş – Dava Aşamasındaki Alacaklarda Uygulama

	Vergide	Cezada	Faizler ve G. Zammı	Ödeme
<b>VERGİ MAHKEMESİNDEKİ İHTİLAFLAR</b>	% 50 İndirim	% 100 İndirim	Gecikme faizi ve zammı yerine TEFE/ÜFE'ye göre hesaplanan faiz tutarı	18 taksitte 36 ayı bulabilir
<b>BÖLGE İDARE MAHKEMESİ VE DANIŞTAY'DAKİ İHTİLAFLAR</b>				
Vergi Mahkeme kararı mükellefin lehine ise	% 80 İndirim	% 100	% 20 vergi üzerinden TEFE/ÜFE'ye göre faiz	18 taksitte 36 ayı bulabilir
Vergi Mahkeme kararı mükellefin aleyhine ise	YOK	% 100	Verginin tamamı üzerinden TEFE/ÜFE'ye göre faiz	
Vergi Mahkeme kararı BİM veya Danıştay'ca bozulmuşsa	% 50 İndirim	% 100	Gecikme faizi / zammı yerine TEFE/ÜFE'ye göre faiz	
Tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması halinde	Tasdik edilen vergi ödenir, bozulan kısmın % 50'si indirilir	% 100	Gecikme faizi ve zammı yerine TEFE/ÜFE'ye göre hesaplanan faiz	
<b>ASLA BAĞLI OLMADAN KESİLEN CEZALAR / İDARİ PARA CEZALARI</b>				
Vergi Mahkemesindeki ihtilaflar	-	% 75	Alınmayacak	18 taksitte 36 ayı bulabilir
Vergi Mahkeme kararı mükellef lehine ise	-	% 90	Alınmayacak	
Tasdik veya tadilen tasdik kararı ise	-	% 75	Alınmayacak	

Kaynak : İnelli, 2011, s.105.

Öte yandan mükellefler, kanundan yararlanıp vergi davasından vazgeçilmesi durumunun, ceza mahkemesinde görülen davada suçu kabullenmek anlamına gelebileceği hususunda endişelenebilirler. Ancak, ne uzlaşma talebinde bulunmak, ne uzlaşmak, ne de vergi davasının geri çekilmesi, vergi tarhiyatının haklı olduğunu göstermeyeceği gibi, mükellefin haksızlığını kabul ettiği anlamına da gelmez. Ancak, 6111 Sayılı Kanun'dan yaralanma nedenleri ile vergi davasının geri çekilmesi, ceza hâkiminin vicdani kanaatini etkileyebilir. Bu durumda dahi, vergi davasının gidişi iyi

değilse vergi davasından vazgeçip, ceza davasında erteleme ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması olanaklarından yararlanılabilir.<sup>226</sup>

### **(3) İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan İşlemlere İlişkin Hükümler**

İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergilerden kasıt, kanunun yayınlanmasından önce başlanılmış, ancak henüz tamamlanmamış olan, vergi incelemesi, takdir, tarh ve tahakkuk işlemleridir.

Kanun'un 4. maddesinde düzenlenmiş olan inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergilere ilişkin olarak yasadan faydalanabilmek için,

Öncelikle, 25 Şubat 2011 tarihinden önce başlanıldığı halde bu tarihe kadar tamamlanamamış bulunan vergi incelemeleri ile takdir ve tarh işlemlerinin tamamlanması sonucu hesaplanan vergi ve ceza tutarı dikkate alınarak yapılandırılacak alacak tutarı tespit edilecek, madde hükmünden yararlanmak isteyen mükellefler, bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde bu tebliğ ekinde yer alan dilekçe örneğine uygun şekilde yazılı olarak başvuruda bulunacaklardır. Madde hükmüne göre yapılandırılan tutar, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere peşin veya ikişer aylık dönemler halinde 6 eşit taksitte ödenecektir.<sup>227</sup>

---

<sup>226</sup> Baykara, (2011), s.299.

<sup>227</sup> Yıldız ve Yılmaz, s.16.

**Tablo 3:** İnceleme ve Tarhiyat Aşamasındaki Alacaklarda Uygulama

<b>YARARLANMA KOŞULU</b>	<b>KOŞUL YERİNE GETİRİLİRSE:</b>
<p>İşin tamamlanmasından sonra</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Tarh edilen vergilerin %50'si olan tutar,</li><li>- Bu tutara DEĞİŞİM ORANI uygulanması sonucunda bulunan tutarın tamamı,</li><li>- (Kanun yayınlandığı tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine) belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanan gecikme faizinin tamamı</li><li>-Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile iştirak nedeniyle kesilen cezanın % 25'i</li><li>-İhbarnamenin tebliğinden 30 gün içinde</li><li>-Yazılı başvuruda bulunularak</li><li>-İhbarnamenin tebliğini izleyen aydan itibaren başlamak üzere <b>altı</b> eşit taksitte ödenmelidir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Vergi aslının %50'si,</li><li>- Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile iştirak nedeniyle kesilen cezanın %75'i</li><li>- Bu kanunun yayınlandığı tarihe kadar vergilere uygulanan gecikme faizi ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının Tahsilinden vazgeçilir.</li></ul>

Kaynak :Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.16

Kanun'un 5. maddesinde düzenlenmiş olan, pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlara ilişkin olarak yasadan faydalanma şartları ve sonuçları aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

**Tablo 4:** Pişmanlıkla Yapılan Beyanlarda Uygulama

<b>YARARLANMA KOŞULU :</b>	<b>KOŞUL YERİNE GETİRİLİRSE:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Kanunun yayınlandığı tarihi izleyen <b>2. ayın sonuna kadar</b> matrahlar 371'e göre beyan edilmeli,</li><li>- 371'e göre beyan edilen matrahlar üzerinden <b>tarh ve tahakkuk eden vergilerin tamamı</b>, ödenmelidir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Pişmanlık zammının tamamının</li><li>- Vergi cezalarının tamamının Tahsilinden vazgeçilir.</li></ul>

Kaynak :Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.17

**Tablo 5:** Kendiliğinden Yapılan Beyanlarda Uygulama

<b>YARARLANMA KOŞULU :</b>	<b>KOŞUL YERİNE GETİRİLİRSE:</b>
- Kanunun yayınlandığı tarihi izleyen <b>2. ayın sonuna kadar</b> kendiliğinden verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen <b>vergilerin tamamı,</b> - DEĞİŞİM ORANI esas alınarak hesaplanan tutarın tamamı, Ödenmelidir.	- Gecikme faizinin tamamının, - Vergi cezalarının tamamının Tahsilinden vazgeçilir.

Kaynak :Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.18

#### **(4) Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler**

Kanun'un 6. maddesinde düzenlenmiş olan gelir ve kurumlar vergisinde matrah artırımına ilişkin hükümlerden faydalanmak için; şartları ve sonuçları

Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden, matrah ve vergi artırımı konusunda 6111 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler temel yönleriyle aşağıda özetlenmiştir.

—Matrah ve vergi artırımını 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yılları için yapılabilir. Bu yıllara ilişkin vergi matrahlarının takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmiş ve/veya haklarında vergi incelemesine başlanılmış olan mükellefler de matrah ve vergi artırımından faydalanabilir.

—Matrah ve vergi artırımını mükellefler tarafından 02 Mayıs 2011 tarihine kadar yapılacaktır. Artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi yapılmayacaktır.

—Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını, yıllara göre 2006 yılı için %30, 2007 yılı için %25, 2008 yılı için %20 ve 2009 yılı için %15 oranlarında arttıracaklardır. Mükellefler tarafından artırılan gelir ve kurumlar vergisi matrahları, % 20 ile %15 oranında vergilendirilecek, bu matrahlar üzerinden başka bir vergi ve fon ödenmeyecektir.<sup>228</sup>

<sup>228</sup> Tayfun Şahin, “6111 Sayılı Kanun’a Göre Matrah Artırımı, İncelemelerin Bitirilmesi ve Hesaplanan Vergilerin Mahsubunda Tereddüt Doğuran Konular”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:221, Mayıs, 2011, s.64.

—Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde matrah bulunmaması ya da hiç beyanname verilmemesi durumunda ise, aşağıdaki tabloda gösterilen tutarlardan az olamayacak şekilde artıracaklardır.

**Tablo 6:** Beyan Bulunmaması Halinde Asgari Matrah Artırım Tutarları (GV-KV)

(TL)				
<b>A. GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİN</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
1.İşletme Hesabına Göre Defter Tutanlar	6.370,00	6.880,00	7.480,00	8.150,00
2.Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar	9.550,00	10.320,00	11.220,00	12.230,00
3.Serbest Meslek Erbabı	9.550,00	10.320,00	11.220,00	12.230,00
4.Sadece Basit Usule Girenler (A2x%10)	955,00	1.032,00	1.122,00	1.223,00
5.Sadece Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler (A2x%20)	1.910,00	2.064,00	2.244,00	2.446,00
6.Diğer Gelir Vergisi Mükellefleri İçin	6.370,00	6.880,00	7.480,00	8.150,00
<b>B.KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ</b>	<b>19.110,00</b>	<b>20.650,00</b>	<b>22.440,00</b>	<b>24.460,00</b>

Kaynak :Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.19-20

Kanun'un 7. maddesinde düzenlenmiş olan, katma değer vergisinde matrah artırımına ilişkin hükümlerden faydalanmak için;

—Artırıma esas alınan ilgili yılın vergilendirme dönemlerinin tamamı için artırımda bulunulmalıdır. (Mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları halinde, faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulur.)

—Kanunun yayım tarihini izleyen 2.ay sonuna kadar beyan edilmelidir. (02.05.2011)

—Beyannamelerde yer alan hesaplanan KDV'nin yıllık toplamı üzerinden aşağıda 2006 yılı için % 3, 2007 yılı için % 2,5, 2008 yılı için % 2 ve 2009 yılı için % 1,5 oranlarına göre KDV belirlenmelidir. Mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.

—Daha önce KDV beyannamesi verilmemiş olması halinde ise, öncelikle gelir vergisi veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunulmalı ve artırılan

matrah üzerinden %18 oranında hesaplanacak KDV ve beyan edilerek ödenmelidir.<sup>229</sup>

Kanun'un 8. maddesinde düzenlenmiş olan, Gelir (stopaj) ve Kurumlar (stopaj) vergisinde matrah artırımına ilişkin hükümlerden faydalanmak için;

—Hizmet erbabına ödenen ücretlerden, serbest meslek ödemelerinden, yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait hak ediş ödemelerinden, kira ödemelerinden, çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden, esnaf muaflığından yararlananlara yapılan ödemelerden dolayı, gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu olanlar, 2006, 2007, 2008 ve 2009 yılları ile ilgili olarak Gelir (stopaj) ve Kurumlar (stopaj) vergisinde matrah artırımında bulunabileceklerdir

—Kanunun yayım tarihini izleyen 2.ay sonuna kadar beyan edilmelidir. (02.05.2011)

—Beyannamede yer alan tevkifata tabi ödemelerin gayrisafi tutarlarının yıllık toplamı üzerinden, 2006 yılı için %5, 2007 yılı için %4, 2008 yılı için %3 ve 2009 yılı için %2 oranlarına göre hesaplanan tutarlarda artırım yapılmalıdır.

—Artırımda bulunan mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergileri yönünden vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.

—Daha önce muhtasar beyanname verilmemiş olması halinde ise, Aşağıdaki tabloda belirtilen konulara göre belirlenen asgari matrahlara karşısına denk gelen oranlar uygulanarak artırım tutarı bulunur.<sup>230</sup>

---

<sup>229</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.22-23

<sup>230</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.25-26



**Tablo 7:** Beyan Bulunmaması Halinde Asgari Matrah Artırım Tutarları (Stopaj)

(TL)

Tevkifat Konusu / Matrah / Oran	2006	2007	2008	2009	Oran (%)
GVK Madde 94/1-2	4.775,00	5.160,00	5.610,00	6.115,00	15
GVK Madde 94/1-5	477,50	516,00	561,00	611,50	15
Kurumlar Vergisi Madde 15/1-b	477,50	516,00	561,00	611,50	15
GVK Madde 94/1-3	9.550,00	10.320,00	11.220,00	12.230,00	3
Kurumlar Vergisi Madde 15/1-a	9.550,00	10.320,00	11.220,00	12.230,00	3
Kurumlar Vergisi Madde 30/1-a	9.550,00	10.320,00	11.220,00	12.230,00	3
GVK Madde 94/11	9.550,00	10.320,00	11.220,00	12.230,00	3
GVK Madde 94/13	9.550,00	10.320,00	11.220,00	12.230,00	3

Kaynak :Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.27

Kanun'un 9. maddesinde düzenlenmiş olan, matrah ve vergi artırımına ilişkin ortak hükümleri ise aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

—Hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şarttır. Ödenmemesi halinde, 6183 Sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen oranın bir kat fazlası oranında uygulanacak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur.

—Artırılarak ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmez; indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz. Artırılan matrahlar nedeniyle geçici vergi hesaplanmaz ve tahsil olunmaz.

—Matrah veya vergi artırımında bulunulması, 213 Sayılı Kanun'un defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına engel değildir.

—Daha önce nezdinde vergi incelemesi yapılmış olan mükellefler, vergi incelemesi yapılan yıllar için de artırımda bulunabilirler. Artırımda bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkı saklıdır.

—Matrah veya vergi artırımını dolayısıyla mükelleflerce verilen beyannameler için damga vergisi alınmaz.

—213 sayılı VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasındaki “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte

olarak düzenleyenler”, yasanın matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yararlanamazlar.<sup>231</sup>

—2006, 2007, 2008, 2009 yıllarına ilişkin olarak haklarında yasanın yayım tarihi olan 25 Şubat 2011 tarihinden sonra sahte belge düzenleme şüphesi ile inceleme başlatılan mükellefler, 6111 Sayılı Kanun’un matrah artırımına ilişkin hükümlerinden faydalanabileceklerdir.<sup>232</sup>

Bilindiği üzere, 4811 Sayılı Kanun’da VUK md. 359.maddede belirtilen ve suç olarak tanımlanan diğer fiilleri işleyenlerin; salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarını ödemeleri ve dava açmamaları veya açılan davalardan feragat etmeleri şartıyla, Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmayacağı, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağı, açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağı ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının infaz edilmeyeceği hüküm altına alınmıştı. Bu defa, yürürlüğe girmiş olan 6111 Sayılı Kanun’da ise 4811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu’na benzer hükümlerin konulmadığı görülmektedir.<sup>233</sup>

Artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren; —Yasaya göre matrah veya vergi artırımında bulunulması, yasanın yayımlandığı tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmez. Ancak, artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin yasanın yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren 1 ay içinde sonuçlandırıp ilgili vergi dairesine intikal ettirilmesi gereklidir. İncelemelerin bitirilmesi için son gün, 31 Mart 2011 tarihidir.

—İncelemelerin 31 Mart 2011 tarihine kadar bitirilip, tarhiyat öneren raporların ilgili vergi dairesine intikal ettirilmemesi halinde, incelemelere devam edilmez.

—İnceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah veya vergi farkı tespit edilmesi halinde, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunulmuş olması durumunda,

---

<sup>231</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,ss.27-28.

<sup>232</sup> Kemal Serkan Keskin, “Sahte Belge Düzenleme İncelemeleri 6111 Sayılı Yasadan Nasıl Etkilenir?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 221, Mayıs, 2011, s.548.

<sup>233</sup> Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler ve Kullananlar Açısından 6111 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Matrah Artırımı Uygulamalarının İrdelenmesi” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:356, Nisan, 2011, ss.193-194.

inceleme ve takdir sonucu bulunan fark, yasanın matrah artırımına ilişkin hükümleri ile birlikte değerlendirilir.<sup>234</sup>

### (5) Stok Beyanlarına İlişkin Hükümler

Bilindiği üzere, VUK'nun 134. maddesi uyarınca vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından gerek görüldüğü takdirde işletmeye dahil bulunan iktisadi kıymetlerin fiili envanteri yapılabilmektedir. Aynı zamanda KDV Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca da belgesiz mal bulunduran veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilmekte bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranmakta yapılan tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.

Dolayısıyla bir ticari işletmede belgesiz mal bulundurulması ve bu malların ticari dolaşıma çıkarılması devamlı risk oluşturmaktadır. Bu nedenle ticari işletmeler mali tablolarında gerçeği yansıtmayan varlıkların işletme varlıkları arasından çıkarılması, aktiflerinde bulunan belgesiz varlıkların belgeli hale getirilebilmesi için kendilerine 6111 Sayılı Kanun ile önemli bir imkan sağlanmıştır.<sup>235</sup>

Kanun'un 10. maddesinde düzenlenmiş olan işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlara ilişkin olarak stok beyanından faydalanmak için,

—Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin (Adi Şirket, Kollektif ve Adi Komandit Şirketler dahil) İşletmelerinde emtia mevcut olmalı ancak, söz konusu emtia kayıtlarda yer almamalıdır.

—Mükellefin kendisi veya meslek odalarınca belirlenen rayiç bedel üzerinden envanter listesi hazırlanmalı ve yasanın yayınlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar (31 Mayıs 2011) ilgili vergi dairesine verilmelidir.

—Söz konusu varlıklar, yine aynı süre içerisinde yasal defterlere kaydedilmeli ancak Amortisman ayrılmamalıdır.

---

<sup>234</sup> Şahin, s.66.

<sup>235</sup> Yusuf Kıldış, "Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun'da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:222, Haziran, 2011, s.64.

—Varlıkların bildirildikten sonra satılması halinde ise, satış bedeli kayıt bedelinden yüksek olmalıdır.

—Varlıklardan, Genel Orana Tabi Olanların bedellerinin %10'u, İndirimli Orana Tabi Olanların ise bedelleri üzerinden tabi olduğu oranların %50'si esas alınarak, KDV hesaplanmalı, ayrı beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek beyanname verme süresinde ödenmelidir.

—ÖTV konusuna giren malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan özel tüketim vergisi hesaplanmalı, ayrı beyanname ile beyan edilerek, beyanname verme süresinde ödenmelidir.<sup>236</sup>

Kanun'un 11. maddesinde düzenlenmiş olan, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklara ilişkin olarak stok beyanından faydalanmak için ise,

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dahil), işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar (31 Mayıs 2011), cari yıl kayıtlarına göre aynı nev'iden emtialara ilişkin tespit edilen gayrisafi kâr oranını dikkate alarak tutar belirlenecek, bu şekilde tespit edilemediği hallerde, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınarak tespit edilecek ve fatura düzenlenecektir. Söz konusu fatura kayıt ve beyanlara yansıtılarak, bu tutar üzerinden vergileme yapılacaktır. Geçmişe yönelik vergi cezası ve gecikme faizi ise uygulanmayacaktır.<sup>237</sup>

Bilanço esasına göre defter tutan Kurumlar Vergisi mükellefleri, 31 Aralık 2010 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan; kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını belirleyecekler ve kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar kayıtlarını düzelterek, beyan edilen tutarlar üzerinden % 3 oranında vergi hesaplanacak, ilgili vergi dairelerine beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.<sup>238</sup>

---

<sup>236</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.28-29.

<sup>237</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.29-30.

<sup>238</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.30.

Ayrıca yukarıda bahsettiğimiz suretle ödenen vergiler, Gelir veya Kurumlar Vergisi'nden mahsup edilemeyeceği gibi, Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde de gider olarak kabul edilmeyecektir.

### (6) Ortak Hükümler

Kanun'un 18. maddesinde, başvuru ve ödeme süresi ile şekline ilişkin düzenlenen hükümleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

Kanundan faydalanmak için başvurular, yasanın yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar (02 Mayıs 2011) ilgili idareye yapılmalıdır. Yasada mükelleflere üç farklı ödeme imkanı sunulmuştur.

—Nakit ödemede; ilk taksitten başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde azami on sekiz eşit taksitte ödeme tamamlanmalıdır. Ödenecek tutarların ilk taksiti bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü aydır (Mayıs 2011).-Taksitlendirme süreleri belli olup her taksit süresine göre belli bir katsayı uygulanacaktır. Artırıma esas tutar aşağıdaki tabloda gösterilen katsayısı ile çarpılır ve bulunan tutar taksit sayısına bölünmek suretiyle ikişer aylık dönemler halinde ödenecek taksit tutarı bulunur. Taksit süresini mükellef belirleyecektir. Tercih edilen taksit süresinden daha uzun bir sürede ödeme yapılamayacak olup, tercih edilen süreden daha kısa sürede ödeme yapılması halinde ödenecek tutar ilgili katsayıya göre düzeltilecektir.<sup>239</sup>

**Tablo 8:** 6111 Sayılı Kanun Taksitlendirme Tablosu

Eşit Taksit Sayısı	Tekabül Eden Ay Sayısı	Katsayı
6 Eşit Taksit	12 Ay	1,05
9 Eşit Taksit	18 Ay	1,07
12 Eşit Taksit	24 Ay	1,10
18 Eşit Taksit	36 Ay	1,15

Kaynak :Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.31

<sup>239</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.30-31.

—Kredi kartı ile yapılacak ödemelerde; ödeme tarihi olarak kredi kartının kullanıldığı gün esas alınır ve borçluya tahsilatın yapıldığını gösterir makbuz verilir. Taksit tutarları nakit ödemelerde olduğu gibi hesaplanmaktadır.

—Mahsuben yapılacak ödemelerde ise; borçlular, başvuru ve/veya taksit süresi içinde ilgili mevzuatın öngördüğü bilgi ve belgeleri tam ve eksiksiz olarak ibraz ettikleri takdirde, ilgili yasaya göre ödenecek tutara mahsup işlemleri yapılacaktır. Mahsup talebine konu tutardan daha az tutarda mahsubun yapılması halinde, tahsil edilemeyen tutar için borçluya bildirimde bulunulur ve bu tutarın, gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte bir ay içerisinde ödenmesi istenilir. Ödeme yapıldığı takdirde, eksik ödenen tutar için yasa hükümleri ihlal edilmiş sayılmayacaktır.<sup>240</sup>

Kanun'un 19. maddesinde, süresinde ödenmeyen taksitlere ilişkin düzenlenen hükümleri ise aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

Bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi, süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi halinde, matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, yasa hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilir. Ancak, süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen, bir takvim yılında iki veya daha az taksitin, son taksiti izleyen ayın sonuna kadar, gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi halinde ise yasa hükümlerinden yararlanmaya devam edilecektir.<sup>241</sup>

### **(7) 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna Yönelik Hükümler**

5811 Sayılı Kanun'dan faydalanmış olmakla birlikte, mahsup şartlarından bazılarını yerine getirmemiş olan mükelleflerin, bu şartların yerine getirilmesi için kendilerine 6111 Sayılı Kanun'un geçici 3. maddesi ile süre verilmiş, verilen süreler dahilinde şartları yerine getirenlerin 5811 Sayılı Kanun ile kendilerine tanınan diğer nedenlerle yapılabilecek incelemelerde mahsup imkanından faydalanmalarına olanak tanınmıştır.

---

<sup>240</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.31.

<sup>241</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.32.

6111 Sayılı Kanun'un geçici 3. maddesi hükmüne göre 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun uyarınca bildirim ve beyanda bulunan mükelleflerden;

- Yurt dışında bulunan varlıklarını Türkiye'ye getirmeyenler veya Kanunda belirlenen süreden sonra Türkiye'ye getirenler,
- Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer etmeyenler,
- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce belirlenen süre içerisinde sermaye artırımında bulunmayanlar,
- Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle tarh edilen vergileri ödemeyenler veya süresinden sonra ödeyenler, düzenlemenin kapsamı içerisine alınmışlardır.<sup>242</sup>

Söz konusu mükelleflerin; İlgili sürenin bitim tarihinden itibaren yasanın yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna (02 Mayıs 2011) kadar,

- Bildirim veya beyana konu yurt dışında bulunan varlıklardan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, Türkiye'ye getirmeleri veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer etmeleri,
- Beyana konu yurt içinde bulunan varlıkları nedeniyle sermaye artırımında bulunmaları,
- Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle tarh edilen vergileri ödemeyenler veya süresinden sonra ödeyenlerin, vergi aslı ve bu Kanunun ikinci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre hesaplanacak tutarı (Değişim Oranı ile hesaplanan tutar), ödemeleri,
- 5811 Sayılı Kanun'da yer alan diğer şartları da taşımaları halinde;

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren diğer nedenlerle 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak vergi incelemeleri hakkında anılan Kanunun 3. maddesinin beşinci fıkrası hükmüyle kendilerine tanınan mahsup olanağından yararlanabilirler.<sup>243</sup>

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; varlıklarını süresi içinde Türkiye'ye getiremeyenlere, belirlenen sürede sermaye artırımında bulunamayanlara ve tahakkuk eden vergileri vadesinde ödeyemeyenlere süre verilmiş olup bu şartların sağlanması ve 5811 Sayılı Kanun'da yer alan diğer şartların sağlanması durumunda

<sup>242</sup> Feyyaz Yazar, "6111 Sayılı Kanunla 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Olanlara Getirilen Yeni İmkanlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:355, Mart, 2011, s.28.

<sup>243</sup> Yıldız ve Yılmaz, 2011,s.33.

6111 Sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden önce tarhiyat yapılmamış olması halinde mahsup imkanından faydalanılması mümkün olmaktadır. Söz konusu şartların daha önce mevcut olmaması nedeniyle mahsuptan yararlanamamış mükelleflerin düzeltme talebinde bulunmaları mümkün değildir. Bu düzenleme geçmişteki tarhiyatları ortadan kaldırmamakta olup sadece 6111 Sayılı Kanun'un yürürlüğünden sonra yapılabilecek tarhiyatlarda diğer şartların sağlanması halinde mahsup yapılabilme imkanı vermektedir.<sup>244</sup>

### **c. 6111 Sayılı Kanunda Yer Alan Sürelerinin Uzatılmasına Yönelik Düzenlemeler**

6111 Sayılı Kanun'da yer alan süreler, yasanın yürürlüğe girdiği 25 Şubat 2011 tarihinden günümüze kadar farklı gerekçelerle yapılan düzenlemeler ile üç kez uzatılmıştır. Söz konusu düzenlemelere ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

6111 Sayılı Kanun'un 168. maddesinde Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiye ilişkin hüküm yer almaktadır. Söz konusu hükme göre Bakanlar Kurulu'nun Kanun'un 1. 2. 3. ve 4. kısımlarında öngörülen başvuru ve ilk taksit ödeme sürelerini bir aya kadar uzatma yetkisi bulunmaktadır. Bu dört kısım Kanun'un 1. maddesinden 21. maddesine (dahil) kadar olan bölümü kapsamaktadır. 30 Nisan 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/1713 Sayılı Kararı ile Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmış ve yasanın bahsedilen kısımlarında öngörülen başvuru ve ilk taksit ödeme sürelerini bir ay uzatmıştır.<sup>245</sup>

6111 Sayılı Kanun'un uygulamasında karşılaşılan zorluklar, birçok vergi yükümlüsünün bu kanundan yararlanamamasına sebebiyet vermiş olup hak mahrumiyetlerine yol açmıştır. Yaşanan bu sıkıntılar sebebiyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27 Haziran 2011 tarihinde kabul edilen 2011/5 sayılı genelge ile, sorun yaşayan vergi yükümlülerinin kanundan yararlanmalarını sağlamak amacıyla

---

<sup>244</sup> Yazar, s.30.

<sup>245</sup> 2011/1713 sayılı 6111 Sayılı Kanunda Yer Alan Bazı Başvuru ve İlk Taksit Ödeme Sürelerinin Uzatılmasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı, **Resmi Gazete**, 11.04.2011, Sayı: 27920, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110430.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110430.htm> (26.06.2012).



izlenecek yol belirtilmiş olup vergi affi için bir fırsat daha verilmiş, böylelikle 6111 Sayılı Kanun'da yer alan süreler belli şartlar dahilinde ikinci kez uzatılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 27 Haziran 2011 tarih 2011/5 seri numaralı iç genelgesi, 6111 Sayılı kanun kapsamında yapılandırılmaya tabi olan amme alacaklarının, genelgede belirtilen nedenlerden dolayı yapılandırılmadığının belirlenmesi halinde, amme alacaklarının herhangi bir ihtilaf yaratılmadan belli bir ödeme planına bağlanarak ödenmesini sağlama amacı ile başvuru süresini üçüncü taksit ödeme süresi (30 Eylül 2011) sonuna kadar uzatmıştır.

Söz konusu genelgede, kapsama alınan borçlar ve başvuru usullerine yönelik yapılan düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

—Birden fazla vergi dairesine borcu olup yalnızca bir vergi dairesine 6111 Sayılı Kanun kapsamında başvuru yapan,

—Kanun kapsamında borcu olup da internet vergi dairesi üzerinden başvuru yapanlara borç bulunamadı mesajı gönderilen mükellefler,

—Bir aracı bulunup araç plaka bilgisini girmeyen,

—Birden fazla aracı bulunup her araç için ayrı ayrı bilgileri girip başvuru yapamayan mükellefler,

—Araç sahibi olmamasına rağmen idari para cezalarının plaka ile ilişkilendirilmesi nedeni ile T.C. kimlik numarası girerek borcunu yapılandıramayan mükellefler,

—Kanuni temsilcilerin tüzel kişiliklerin borçlarını yapılandırmak için T.C. kimlik numarası ile başvuru yapmaları durumunda işleme alınamayan başvurular,

—Kanun'un 2. ve 3. maddelerinden yararlanmak istenmesine rağmen yalnızca 3. maddeden yararlanmak için formu bağlı buldukları vergi dairesine veren vergi mükellefleri,

borçlu oldukları kamu kurumlarına yazılı başvuru yapmaları halinde 3. taksit ödeme süresi sonuna kadar borç yapılandırma olanağından yararlanabileceklerdir.<sup>246</sup>

11 Şubat 2012 tarihli ve 28201 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6274 Sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 6111 Sayılı Kanun'un 168. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik ile Bakanlar Kuruluna, bazı sebeplerle, 6111 Sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan borçlarının taksit ödeme

<sup>246</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "27.06.2011 Tarih ve 2011/5 Sayılı İç Genelge", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=dL12VSBxKYwpkqTl&type=icgenelge>, (19.06.2012).

sürelerini mücbir sebep halinin bitim tarihini takip eden aydan başlamak üzere topluca veya ayrı ayrı bir yıla kadar uzatma hususunda yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu, bu yetkisini 17 Mart 2012 tarihli ve 28236 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2012/2941 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanarak 6111 Sayılı Kanun'da yer alan süreleri belli şartlar dahilinde üçüncü kez uzatmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 07 Nisan 2012 tarih ve 28257 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 3 Seri Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği ile söz konusu Bakanlar Kurulu kararının uygulanmasına yönelik yapılan açıklamalar, aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Söz konusu Bakanlar Kurulu kararının amacı, 213 VUK'un 13. ve 15. maddeleri çerçevesinde doğal afet nedeniyle Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki dairelere borçlu olanlar (münhasıran bu yerlerdeki dairelere) ile Ekonomi Bakanlığı tarafından olağanüstü politik riskin gerçekleştiği tespit edilen yabancı ülkede de faaliyette bulunan ve bu ülkedeki faaliyetleri nedeniyle durumları 213 VUK'un 13. maddesine göre mücbir sebep hali kabul edilen vergi mükelleflerinin, mücbir sebep hallerinin devam ettiği süre içinde 6111 Sayılı Kanun'un Birinci, İkinci, Üçüncü ve Dördüncü Kısımları kapsamında alacakları yapılandırılan idarelere ödemeleri gereken taksitlerin ödeme sürelerinin yeniden belirlenmesi şeklinde açıklanmıştır.

Doğal afet nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen yerler ve tarihleri;

—Kütahya İli, Simav İlçesinde 19 Mayıs 2011,29 Şubat 2012 tarihleri arasında

—Rize İli, Merkez İlçesinde 24 Eylül 2011 ila 31 Aralık 2011 tarihleri arasında

—Van İli geneli ile Bitlis İli, Adilcevaz ve Ağrı İli, Patnos ilçelerinde ise bitim tarihi daha sonra belirlenmek üzere 23 Ekim 2011 tarihinden itibaren olup,

Olağanüstü politik riskin gerçekleştiği tespit edilen ülkeler ise;

2011 yılında Libya ve Suriye'de meydana gelen olaylar nedeniyle, Ekonomi Bakanlığı tarafından Libya ve Suriye, olağanüstü politik riskin gerçekleştiği ülke olarak tespit edilmiştir.

Doğal afet nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki borçluların, bu tarihler arasındaki, münhasıran bu yerlerdeki dairelere (alacaklı idarelere) olan taksit ödeme süreleri ile Libya ve Suriye'deki faaliyetleri nedeniyle durumları 213 Sayılı

Kanun'un 13. maddesine göre mücbir sebep hali kabul edilen vergi mükelleflerinin, mücbir sebep halinin başladığı tarih ile mücbir sebep halinin sona erdiği tarih arasında rastlayan ve 6111 Sayılı Kanun kapsamında alacaklı tüm idarelere ödemeleri gereken taksitlerin ödeme süreleri, birinci taksitin ödeme süresi mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi izleyen ayda, diğer taksitlerin ödeme süreleri ise bu ayı takip eden aylarda (toplam on iki ayda) birbirini izleyecek şekilde ödenmek üzere uzatılmıştır.<sup>247</sup>

6111 Sayılı Kanun'da yer alan uygulama sürelerinin üzütülmesine ilişkin düzenlemeler bununla da kalmamış, son olarak, 15 Haziran 2012 tarihli ve 28324 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 42. maddesiyle 6111 Sayılı Kanun'a Geçici-19. madde eklenmiştir. 26 Haziran 2012 tarih ve 28335 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren, 4 Seri Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği ile de 6111 Sayılı Kanun'un geçici 19. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Kanunun; Birinci, İkinci, Üçüncü ve Dördüncü Kısımlarında yer alan ve Maliye Bakanlığına, il özel idarelerine ve belediyelere bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacaklarına ilişkin olarak söz konusu maddenin uygulamasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu tebliğ ile, geçici 19. madde uygulamasına ilişkin olarak, 6111 Sayılı Kanun'un birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü kısımlarına göre yapılandırma başvurusunda bulunduğu halde bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 15 Haziran 2012 tarihi itibarıyla ödenmesi gereken tutarları süresinde ödemeyerek Kanun hükümlerini ihlal edenler, bu tutarları ödemeleri gerektiği tarihten itibaren Kanunun 19. maddesinde belirlenen geç ödeme zammı ile birlikte bu maddenin yürürlüğe girdiği 15 Haziran 2012 tarihini takip eden ayın başından itibaren dört ay içerisinde (31 Ekim 2012 tarihine kadar) ödemeleri şartıyla Kanun hükümlerinden yararlandırılır, hükmü düzenlenmiştir.<sup>248</sup>

---

<sup>247</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "3 Seri Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği" **Resmî Gazete**, 07.04.2012, Sayı: 28257, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/04/20120407-20.htm>, (26.06.2012).

<sup>248</sup> 3 Seri Nolu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120626.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120626.htm>, (30.06.2012).

6111 Sayılı Kanun hükmü gereği, aftan yararlanarak borcunu yeniden yapılandıran, ancak tüm kamu alacakları için, bir takvim yılında 2'den fazla taksidi ödemeyen ya da eksik ödeyenler bu yasadaki yararlanma haklarını kaybetmekte idi, yasa çıkartılırken, yasanın bu '3 taksidi aksatmama' hükmünün önemine ve değişmeyeceğine sık sık hükümet tarafından sık sık vurgu yapılmıştı, ancak söz konusu uygulama ile taksidini 3 kez aksattığı için aftan yararlanma hakkını kaybeden 800 binden fazla kişiye 'borçlarını 4 ay içinde ödemeleri' koşuluyla yeni bir hak tanınmıştır. Ancak son düzenleme, zorlanarak da olsa taksitlerini zamanında ödeyen borçlular arasında "borcunu ödemeyenler yine kârlı çıktı" yorumlarına neden olmuştur.<sup>249</sup>

#### **d. 6111 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler**

6111 Sayılı Kanun'a yönelik eleştiriler aşağıda kısaca özetlenmiştir.

—Kanunun oldukça geniş kapsamlı olması, teknik açıdan da son derece karmaşık ve anlaşılabilirlikten uzak olması sonucunu doğurmuştur. Bu durum yasanın doğru olarak uygulanabilme olanağını azaltmaktadır.

—Diğer vergi affi niteliğindeki yasalarda olduğu gibi bu yasadaki da, vergi borcu olmayanlar yine unutulmuş ve küstürülmüştür. Vergisini zamanında ödeyen yükümlülere belli bir ayrıcalık (örneğin yasadaki faydalanmamış olanlara sonraki dönem hesaplanacak vergilerinden makul bir oranda indirim hakkı vb.) tanınmamaktadır.

—4811 Sayılı Kanun'da olduğu gibi sahte belge düzenleyenlerin kapsama alınmaması yerinde bir karar olmakla birlikte sahte fatura kullananların yasadaki faydalanabilecek olmaları da eleştirilmektedir.

—Kanunda KDV için matrah artırımını öngörülürken Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) için bu düzenlemenin yapılmaması eksiklidir. KDV ve BSMV birbirinin alternatifi vergilerdir. Ticari bir işletme için KDV ne ise bir finans kurumu için de BSMV aynı niteliktedir. KDV nin kapsamda olmasına rağmen BSMV'nin olmaması doğru değildir.

---

<sup>249</sup> "Tarihi Affin Affi da Geldi", **Gazete Vatan**, 23.05.2012, <http://haber.gazetevatan.com/tarihi-affin-affi-da-geldi/452658/2/Haber#.UD0v8anN8eo>, (30.06.2012)

—KDV'de matrah artırımı öngören düzenleme, cirosu yüksek işletmelerin yararlanmasına olanak sağlamayan bir yapıdadır. Olabilecek risk ile ortaya çıkan vergi uyumlu değildir.

—Tasarıyla vergi ve benzerlerinde cezalar kaldırılırken, bir kısım kamu alacaklarında cezaların % 50'si kaldırılmaktadır. Bu durum benzer işlemlere muhatap olanlar arasında farklılık yaratmaktadır.

—Kesinleşmemiş ve dava safhasında bulunan tarhiyatlardan son yargı kararı mükellef lehine olanlarda vergi aslının %20'si talep edilmekte, buna karşılık yargı kararı mükellef aleyhine olanlarda verginin tamamı istenmektedir. Bu yaklaşım tarzı, henüz yargı aşamasında olup son yargı mercii kararı mükellef lehine olan durumda adil olmayan bir sonuç oluşturmaktadır.<sup>250</sup>

—Ülkemize kaçak yollarla giren içki, sigara, çay, otomobil, tarihi eser, değerli taşlar vb. birçok ürün bulunmaktadır. Kaçak yollarla giren bu ürünlerin iç piyasada satışı faturasız yapılmaktadır. Stoklarında olup da kayıtlarında yer almayan firmalara bu stoklarını kayıt altına almayı amaçlayan bu Kanun maalesef ürün kaçakçılığı yapan firmalar tarafından kötüye kullanılabilir ve olmayan ürünleri stok beyanında bulunarak varmış gibi gösterip gelecekte stoklarına kaçak yollarla yapılacak ilaveleri bugünden aklama yoluna gidebilirler.<sup>251</sup>

—6111 Sayılı Kanun, vergisel kabahatlere ve idari vergi cezalarına yönelik af hükümleri ile matrah/vergi artırımına bağlı olarak vergi suçlarının dolaylı şekilde affa uğraması yönünde düzenlemeler içermekte olup, özellikle bu iki nokta itibariyle Anayasa'nın 87. maddesinde öngörülen nitelikli çoğunlukla kabul edilme gerekliliği karşılanmadan yasalaştığından şekil yönünden eleştiriye açıktır.<sup>252</sup>

—Matrah artırımından faydalanacak yükümlülerin vergi incelemelerinden muaf tutulmak mantığıyla, bir nevi kanundan faydalanmaya zorlanmış olmaları doğru bulunmamaktadır.

---

<sup>250</sup> Recep BIYIK, "Vergi Affı Notları", **Dünya Gazetesi**, 17.12.2010, <http://www.dunya.com/vergi-affi-notlari-108966yy.htm>, (21.06.2012)

<sup>251</sup> Mehmet Fil, "6111 Sayılı Kanunla Getirilen Stok Beyanı (Stok Affı)'nın Kaçakçılıkta Yarattığı Artış", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 224, Ağustos, 2011, s.373.

<sup>252</sup> Erdem, s.123.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN SONRA UYGULANAN VERGİ AFLARININ ETKİLERİ

Ülkemizde vergi affı uygulamaları niteliğinde değerlendirilen ve çalışmanın yukarıdaki kısımlarında açıklamalarda bulunulan yasaların gerekçelerinde açıklanan hususlar birbirleriyle benzerlikler taşımakla birlikte farklı hususları da barındırmaktadır. Önemli olan gerekçelerin hükümetlerin af yasalarını çıkarılmasındaki gerçek niyetlerini yansıtmayı yansıtmadığıdır. Af uygulamalarının temelindeki gerçek sebeplerin, toplumda affa ihtiyacı olmayanlarda doğuracağı tepkiden ve bunun hükümet üzerinde yaratacağı baskıdan çekinilerek bir takım yüzeysel gerekçelerle perdelenip perdelenmediğini iyi irdelemek gerekmektedir.

Af yasalarının gerekçelerinde ne açıklanırsa açıklansın, gerçek amaç olarak kamuya ek kaynak yaratma ihtiyacının ve seçim öncesi seçmenlere sevimli görünme anlayışının ağır bastığına inanmaktayız. Bunun dışında öne sürülen gerekçeler, gerçek amaçları perdelemek için sunulan gerekçeler olarak nitelendirilebilir.

Vergi affı uygulamalarına ilişkin olarak belki de en çok tartışılan konu vergi aflarının getirisi ile götürüsünün neler olacağı konusudur. Vergi affı uygulamalarının getirisi ve götürüsünün ortaya konulmasında ise genelde iki temel etken değerlendirilmektedir. Tartışmanın yoğunlaştığı konulardan birisi affın potansiyel vergi gelirleri üzerinde doğuracağı etkiler, diğeri ise mükelleflerin vergileme istenç ve duyarlılıkları bir başka ifade ile vergi uyumu üzerinde doğuracağı etkilerdir.<sup>253</sup>

Çalışmanın bu kısmında, daha önceki kısımlarında amaçlarını, içerik ve uygulama esasları açıklanan, ülkemizde 2000’li yıllardan sonra düzenlenen vergi affı uygulamalarının sonuçları, vergi tahsilatı üzerindeki etkileri ve vergi uyumu üzerindeki etkileri olmak üzere, iki alt başlık halinde bu iki temel etken üzerinden açıklanmıştır.

---

<sup>253</sup> İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:188, Nisan, 1997, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1585>, (20.06.2012)

## **I. VERGİ AFFI UYGULAMALARININ VERGİ TAHSİLATI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Çalışmanın bu kısmında, öncelikle vergi affi uygulamaları ile vergi tahsilatı arasındaki ilişki hakkında kısaca bilgi verilmiş, ardından ülkemizde 2000 yılından sonra uygulanan vergi aflarının uygulama sonuçlarının vergi tahsilatı üzerindeki etkileri, sırasıyla 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile, 4811, 5811 ve 6111 Sayılı Kanunlar alt başlıkları halinde sırasıyla açıklanmış, ve son olarak ülkemizde Cumhuriyet döneminden bu yana uygulanan vergi aflarının vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine yönelik genel bir değerlendirme yapılmıştır.

### **A. Vergi Affi Uygulamaları ile Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki**

Vergi aflarının vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine yönelik olarak farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Vergi affi uygulamalarına karşı olan gruplara göre vergi afları dürüst vergi mükellefleri tarafından devletin kendisini şimdiye kadar aldatanlara getirdiği bir imtiyaz olarak algılanabilmektedir. Bu şekilde düşünen kişiler de ister istemez dürüstlüğü bir getirisinin bulunmadığı düşüncesine kapılabilecek ve gelecekteki uygulamalarını yeniden gözden geçirebileceklerdir. Bu durum gelecekteki vergi kayıp ve kaçığının artması anlamına geleceği gibi, öte yandan çıkarılan mali af toplumu gelecekte yeni bir mali af beklentisi içerisine de sokacaktır. Hükümetler böyle bir beklentiyi kıramadıklarında gelecekteki vergi kayıp ve kaçaklarında artış dolayısıyla vergi tahsilatlarında da azalış meydana gelecektir.<sup>254</sup>

Vergi aflarını savunanlar ise, bazı koşullar sağlanır ise afların vergi tahsilatını artırıcı bir rol üstlenebileceği iddiasını taşımaktadırlar. Vergi aflarının bir defalık olması, en azından böyle olduğu yolunda kamuoyunun ikna edilmesi, bununla birlikte vergi afları sonrası, vergi toplama çabaları ciddi şekilde arttırılarak, devlet tarafından bu iş için ilave fonlar tahsis edilmeli, vergi suçu cezaları yükseltilmelidir. Bunlar yapıldığında afların, vergi tahsilatının artmasına olumlu katkısı olacaktır.<sup>255</sup>

<sup>254</sup> Yumuşak, 1997, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1585>, (20.06.2012).

<sup>255</sup> Yumuşak, 1997, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1585>, (20.06.2012).

2006 yılında IMF‘te yayınlanan bir çalışmada, vergi aflarının neden olduğu kayıpların, sağladığı kazanımların önüne geçtiği belirtilmiştir. Vergi affının uzun vadede vergi tahsilat oranını artırmadığı ve afların, af sonrası sıkı yaptırımlarla desteklenmesi halinde etki yaratabileceği gözlemlenmiş olup, ayrıca vergi affı olasılığının arttığı durumlarda mükelleflerin daha az vergi ödediği, dolayısıyla vergi tahsilatı üzerinde olumsuz etki yarattığı tespit edilmiştir.<sup>256</sup>

### **B. 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği’nin Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkileri**

6 Şubat 2001 tarih ve 24310 1. mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği gereğince yapılacak tecil ve taksitlendirme işlemleri için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır. Sağlanan kolaylıklardan yararlanmak için 878.028 mükellef başvurmuş ve 2.150.237.800,00-TL tutarında vergi alacağı taksitlendirilmiştir.<sup>257</sup>

414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği’nde asıl amaç, zor duruma düşen mükelleflere ödeme kolaylığı sağlayarak tahsil edilemeyen vergi alacaklarının hızla tahsilini gerçekleştirmektir. Ancak, sağlanan kolaylıklara rağmen mükellefler, yeni bir af beklentisi ile tecil kurumundan yeterince yararlanmamış ve yararlananlar ise taksitleri aksatarak, vergi borçlarını ödememe alışkanlıklarını sürdürmüşlerdir.<sup>258</sup>

Bu duruma kanıt olarak söyle bir değerlendirme gösterilebilir. Aşağıdaki tabloda 1999 – 2000 ve 2001 yılları itibariyle tahsil edilmeyen vergi alacaklarının durumu yer almaktadır. Tablo incelendiğinde yapılan uygulamalara rağmen 2001 yılında tahsil edilemeyen vergi alacağının 2000 yılına göre % 55 oranında arttığı, tahakkuk tahsilat oranının ise %1 azaldığı görülmektedir.<sup>259</sup>

---

<sup>256</sup> Eric Le Borgne, “**Economic And Political Determinants Of Tax Amnesties In The U.S. States**”, Imf Working Paper, WP/06/222, September 2006, Pp:1-15’den ataran, Veli Kargı, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi” **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:13, 2011, s. 108.

<sup>257</sup> Dallı, s.69

<sup>258</sup> Gerçek, 2001, s. 149’dan aktaran, Doğan ve Besen, s.100

<sup>259</sup> Doğan ve Besen, s.100-101



**Tablo 9:** 1999–2000–2001 Yılları Tahsil Edilmeyen Vergi Alacakları Analizi

	(Kümülatif) (1000-TL)				
	1999	2000	Artış (%)	2001	Artış (%)
<b>A-) Tahakkuk</b>	9.654.140	16.315.755	69	24.507.396	50
<b>B-) Tahsilat</b>	7.907.697	14.163.479	79	21.168.561	49
<b>Tahakkuk-Tahsilat Oranı</b>	82%	87%	5	86%	-1
<b>C-)Tahsil Edilemeyen Vergi Alacak Toplamı</b>	1.746.443	2.152.276	23	3.338.835	55

Kaynak: Keleş, 2002, s.82.

İstanbul’da ise, 414 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği Uyarınca Tecil ve Taksitlendirme talebinde bulunan mükellef sayısı 248.425 iken Tecil Edilen Borç Toplamı (Tecil + Faizi de dahil) 820.679.509,00-TL’dir. İstanbul’da 414 Seri Numaralı Tebliğden yararlanan mükellefler üzerinde yapılan bir araştırmada, İstanbul’da taksitleri ödeme oranının % 52,4 olduğu dolayısıyla tecil ve taksitlendirmenin kamu alacaklarının tahsili için ideal bir çözüm olmadığı görülmektedir.<sup>260</sup>

Aşağıdaki tabloda, 2000-2002 yılları arasında hedeflenen bütçe gelirleri toplamı ile vergi gelirleri toplamalarının gerçekleşme oranları verilmiştir.

**Tablo 10:** Bütçe Gelirlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişim Oranları (2000–2002)

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri Toplamı (%)	Vergi Gelirleri Toplamı (%)
2000/99	77.1	79.1
2001/00	54.0	49.9
2002/01	48.0	50.1

Kaynak : Bülbül-2, s.178

Tablodan anlaşılacağı üzere, bir önceki yıla göre bütçe gelirleri değişim oranı, 2001 yılında %77,1 oranından % 54 oranına gerileyerek 23 puan azalmış, 2002 yılında ise %54 oranından %48 oranına gerileyerek 6 puan azalmıştır. Bir önceki yıla göre vergi gelirleri değişim oranları ise, 2001 yılında %79,1 oranından % 49,9 oranına gerileyerek

<sup>260</sup> Keleş, s.82.

29,2 puan azalmış, 2002 yılında ise %49,9 oranından %50,1 oranına yükselerek 0,2 puan artmıştır. Sonuç olarak 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği ve söz konusu tebliğin uygulama süresinin uzatılması amacıyla düzenlenen 425 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği uygulamaları ile, bütçe gelirleri ve vergi gelirlerinde hedeflenen artış sağlanamamıştır. Ancak burada 1999 ve 2001 yıllarında yaşanan krizlerin bütçe ve vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkilerini de göz ardı etmemek gerekir.

### C. 4811 Sayılı Kanun'un Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkileri

4811 Sayılı Kanun uyarınca yapılan toplam tahsilat tutarlarına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) internet sitesindeki istatistiki bilgilerden alınan tablo, aşağıya alınmış olup, 4811 Sayılı Kanun'un vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine yönelik açıklamalarımızda temel hareket noktamızı oluşturacaktır.

**Tablo 11:** 4811 Sayılı "Vergi Barışı" Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilat Tutarları

	(Kümülatif Toplam) (TL.)	
	Ö D E N E N T U T A R L A R	
4811 SAYILI KANUNUN İLGİLİ MADDESİ	31/12/2003	30/09/2004
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.140.273.803,30	2.063.200.670,16
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	6.929.079,96	8.663.368,37
Kesinleşmemiş - Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365.181.525,87	524.112.691,71
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75.911.720,09	156.747.139,68
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115.830.646,70	126.172.524,50
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150.736.133,97	225.173.427,09
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508.739.206,99	780.053.809,23
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56.120.302,81	88.316.495,31
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.313.051,71	472.110.013,21
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13.699.398,87	22.176.479,24
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13.069.600,98	15.041.004,16
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16.489.901,50	18.148.276,41
<b>TOPLAM</b>	<b>2.760.294.372,79</b>	<b>4.499.915.899,10</b>
<b>KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI</b>	<b>93.461.444,81</b>	<b>214.844.712,80</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>2.853.755.817,60</b>	<b>4.714.760.611,91</b>

Kaynak: GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30\\_09\\_2004\\_kumulatif.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm), (18.06.2012)

Maliye Bakanlığı'nın verilerine göre 3.475.144 mükellefin başvurduğu 4811 Sayılı Kanun'da toplam başvuru tutarı 7.900.000.000,00-TL'ye ulaşmışken, tahsil edilen toplam 4.714.000.000,00-TL düzeyinde kalmıştır. Tablodan da anlaşılacağı

üzere elde edilen gelirin 2.853.000.000,00-TL'lik kısmı 2003 yılında, yaklaşık 1.861.000.000,00-TL'lik kısmı ise 2004 yılında elde edilmiştir (30 Eylül 2004 tarihine kadar). Elde edilen toplam gelirin yaklaşık 4.500.000.000,00-TL'lik kısmı özel sektörden, 215.000.000,00-TL'lik kısmı ise kamu kuruluşlarından sağlanmıştır. Toplam tahsilatın, toplam başvuru tutarına oranı ise yaklaşık % 60 düzeyindedir. Bu oran başvuru tutarının hedeflerin üzerinde gerçekleşmesi sonucu, yasa uygulaması sonrasında gelir idaresinin vergi tahsilatına yönelik yeterince özen göstermemesinin bir göstergesidir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus yasanın çıktığı tarihte devlete 1.300.000.000,00-TL borcu olan KİT, İDT ve mahalli idarelerin toplam borçlarının yaklaşık % 15'ine tekabül eden, sadece 215.000.000,00-TL tutarında bir ödeme yapmış olmalarıdır. Devletin çıkardığı kanuna en fazla uyum göstermesi gereken, gerçek ve tüzel kişilere örnek olması beklenen bu kuruluşlar, yasaya olan yaklaşımları ile özel sektörde faaliyet gösteren mükelleflere kötü örnek olacak şekilde hareket etmişlerdir.<sup>261</sup>

4811 Sayılı Kanun uygulaması GİB'in öngördüğü 3.600.000.000,00-TL'lik gelir hedefi ve IMF'nin, 750.000.000,00-TL'lik öngörüsü açısından değerlendirildiğinde başarılıdır. Çünkü 2004 yılı itibariyle gerçekleşen toplam tahsilât tutarı, GİB tahminlerinin yaklaşık % 30 üzerinde, IMF tahminlerinin ise yaklaşık alt katı üzerinde gerçekleşmiştir.<sup>262</sup>

Toplam tahsilâtın dağılımına bakıldığında ise yasanın 2., 3. ve 5. maddelerinden kaynaklanan tahsilat tutarı yaklaşık, 2.750.000.000,00-TL olup, toplam tahsilat içindeki payı yaklaşık %58 düzeyindedir. Söz konusu maddelerdeki tahsilât ya kesinleşmiş ya da kesinleşmese bile inceleme ve dava konusu olan vergi alacaklarına ilişkindir. Elbette, tahsilâtın hızlandırılması ve yargı ve/veya idarenin yükünün hafiflemesi açılarından bu tahsilât önemlidir. Fakat gelir idaresinin bilgisi dahilinde olan uyumsuzluklar veya yargı aşamasında bulunan uyumsuzluklara bağlı alacaklar af mekanizmasına başvurulmasa da bir ölçüde tahsil edilebilecek rakamlardır. Dolayısıyla tahsilât başarısı değerlendirilirken bu tür alacakların yüksekliği dikkate alınmalıdır. Öte yandan kayıt dışılığın boyutlarının yüksek olduğu bilinen bir ekonomi için gerçekleşen tahsilâtların 1.560.000.000,00-TL ile toplam

---

<sup>261</sup> Eker, s.72

<sup>262</sup> Savaşan, (Afyon-2006), s.58.

tahsilat içindeki payının yaklaşık % 33 olması, affin kayıt dışı faaliyette bulunanlara hitap etmediğini, uyuma yeterince teşvik edemediğini göstermektedir.<sup>263</sup>

Aşağıdaki tabloda, 4811 Sayılı Kanun uygulaması öncesi dönem ile Kanunun uygulandığı dönemlerde, bütçe içerisindeki vergi gelirleri brüt tahsilat miktarları ile vergi gelirlerinde bir önceki yıla göre tahsilat artış oranları görülmektedir.

**Tablo 12:** Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı (2002-2004)

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilat (Bin TL)	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%)
2002	59.631.868	50,1
2003	84.316.169	41,4
2004	101.038.904	19,8

Kaynak: GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011\\_YILI\\_FAALIYET\\_RAPORU.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf), (20.06.2012)

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, yasa uygulamasından elde edilen gelirin ilgili yıllarda elde edilen toplam vergi gelirleri içindeki payına baktığımızda ise payının pek yüksek olmadığını görmekteyiz. Türkiye’de vergi gelirleri tahsilâtı 2003’te 84.300.000.000,00-TL (Brüt 89.900.000.000,00-TL), 2004’te ise 101.000.000.000,00-TL (Brüt 111.300.000.000,00-TL), olarak gerçekleşmiştir. Vergi Barışı Kanununa bağlı olarak gerçekleşen tahsilâtın toplam vergi gelirlerine oranı 2003’te ve 2004’te sırasıyla % 3,27 ve % 1,87 olarak gerçekleşmiştir.<sup>264</sup> Vergi Barışı Kanununa bağlı olarak gerçekleşen toplam tahsilâtın (4.714.000.000,00-TL) ilgili yıllarda tahsil olunan toplam vergi gelirlerine (185.355.000.000,00-TL) oranı ise, yaklaşık % 2,55 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Burada kıyas noktası bu oranların düşük olmasından daha çok diğer af uygulamalarıyla özellikle de başka ülke uygulamalarında yakalanan oranlardır. Bu oranlar başka ülkelerdeki af uygulamalarına bağlı gerçekleşen oranlarla kıyaslandığında çok da düşük sayılmaz. Örneğin, ABD’nin 35 eyaletinde 1982 ve 1997 yıllarında uygulanan vergi aflarının incelenmesi sonucu aflara bağlı tahsilâtın,

<sup>263</sup> Savaşan, (Afyon-2006), ss.59-60.

<sup>264</sup> Savaşan, (Afyon-2006), s.60.

toplam vergi gelirine oranının en yüksek % 2,6 olarak gerçekleştiği en düşük oranın ise yüzde 0,008 olduğu tespit edilmiştir.<sup>265</sup>

Tablo 12'den, vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre tahsilat artış oranlarına baktığımızda ise, yasanın uygulaması öncesi yıl olan 2002'de vergi gelirleri tahsilat artış oranı önceki yıla göre % 50,1 iken yasanın uygulandığı 2003 yılında %41,4'e düşmüş, 2004 yılında ise daha da düşerek %19,8 olarak gerçekleşmiştir. Görüleceği üzere, yasanın uygulandığı dönemdeki vergi gelirleri artışı önceki yıllara göre çok daha düşük oranlarda (2003 - % 8,7 ve 2004 - % 21,6) gerçekleşmiştir. Buradan çıkan sonuç yasanın ne denli başarılı olduğunun sorgulanması gerektiğini göstermektedir. Ancak yapılan değerlendirmede, söz konusu yılların 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan finansa krizin ekonomik etkilerinin halen sürmekte olduğu yıllar olduğu hususu da, göz ardı edilmemelidir.

Öte yandan 2002 yılında vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat oranı % 91,4 iken 4811 Sayılı Kanun'un uygulandığı 2003 yılında bu oran % 92,5'e, 2004 yılında ise % 93'e yükselmiştir. Artış oranı 2003 yılında %1,1 2004 yılında ise % 0,5 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü gibi 4811 Sayılı Kanun, uygulandığı yıllarda tahakkuk tahsilat oranlarını arttırmıştır. Ancak 2005 yılından itibaren tahakkuk tahsilat oranlarındaki düşüş devam etmiştir.

Böyle bir durumun varlığı; af karşıtı görüşleri savunanların, vergi affi uygulamalarının kısa vadede vergi gelirlerinde artış sağlamakla birlikte uzun dönemde vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğuracağı, vergi affi uygulamalarına sıkça başvuru yapılan ülkelerde, mükelleflerin ileriki yıllarda nasıl olsa tekrar af çıkar düşüncesiyle, vergi aflarına yeterince ilgi göstermeyeceği, uygulamalardan faydalananların ise yasanın maddi gereklerini yerine getirmede özensiz davranacakları yönündeki tezlerini doğrular niteliktedir.

#### **D. 5811 Sayılı Kanun'un Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkileri**

5811 Sayılı Kanun uyarınca yapılan toplam tahsilat tutarlarına ilişkin GİB internet sitesindeki istatistiki bilgileri içeren tablo, aşağıya alınmış olup, 5811 Sayılı

---

<sup>265</sup> Benno Torgler, "Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance", Doktora Tezi, University of Basel, 2003, s.618'den aktaran, Savaşan, (Afyon-2006), s.60.

Kanun'un vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine yönelik açıklamalarımız tablodaki veriler doğrultusunda yapılmıştır.

**Tablo 13:** 5811 Sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun’a İlişkin Bilgiler

(10 Şubat 2010 İtibariyle)

	YURTDIŞI			
	Doğrudan Bildirilen		Banka ve Aracı Kurumlara Bildirilen	
Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin BeyanÖzetleri	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)
Vergi Matrahı	1.327	22.273.892.026	213	5.602.125.374
Hesaplanan ve Ödenecek Vergi		445.477.841		112.042.507
	YURTIÇİ			
	Mükellef Olmayanlarca Bildirilenler		Mükelleflerce Bildirilen	
Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin BeyanÖzetleri	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)
Vergi Matrahı	1.702	2.007.700.844	61.325	18.374.398.231
Hesaplanan ve Ödenecek Vergi		100.385.042		918.719.914
	GENEL TOPLAM			
Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin BeyanÖzetleri	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)	Oran (%)	
Vergi Matrahı	64.567	48.258.116.475	100,0	
Hesaplanan ve Ödenecek Vergi		1.576.625.305	3,3	

Kaynak: GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010\\_5811.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm)(20.06.2012)

Maliye Bakanlığı'nın verilerine göre 5811 Sayılı Kanun kapsamında 64.000 civarında mükellef beyanda bulunmuştur. Beyan edilen toplam tutar yaklaşık 48.250.000.000,00-TL'ye ulaşmışken, tahakkuk ettirilen vergi, 1.660.000.000,00-TL, tahsil edilen toplam tutar ise 1.060.000.000,00-TL düzeyinde kalmıştır. Yaklaşık 600.000.000,00-TL tutarında vergi tahsil olunamamıştır. Ödenmeyen vergiye karşılık

gelen beyan miktarı 15.000.000.000,00-TL civarında olup, bu durum kanun kapsamında beyan edilen 48.000.000.000,00-TL civarındaki varlığın 15.000.000.000,00-TL'lik kısmının, Kanun hükümleri gereği yurda getirilmediği veya işletme aktiflerine dahil edilmediği, anlamına gelmektedir.

Toplam tahsilatın, toplam tahakkuk eden vergi tutarı içindeki oranına bakıldığında ise, yaklaşık % 64 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu oran da beyan edilen 48.000.000.000,00-TL tutarındaki varlığın yaklaşık üçte birinin yasa hükümleri uyarınca yurda getirilmediği veya işletme aktiflerine dahil edilmediği tespitini doğrulamaktadır.

Varlık Barışı'nda hasılatın düşük çıkmasının sebeplerine gelince, başta yurtdışından 5.200.000.000,00-TL getireceğini beyan eden Ali Türkan isimli şahsın 104.000.000,00-TL tutarındaki vergisini ödememesi, olmak üzere beyanda bulunanların tahakkuk eden vergilerinin ödememeleridir. Ödenmeyen vergilere ilişkin beyanın tamamı nakit para olmayıp bir kısmı ise altından oluşmaktadır. 2012 yılı genel bütçe gelirlerinin ay içi gerçekleştirmeleri verilerine göre Ocak ayı itibarıyla yasa kapsamında 599.936.000,00-TL vergi tahakkuku bulunuyor. Ocak ayında bu kapsamda yapılan tahsilat ise 403.000,00-TL düzeyindedir.<sup>266</sup>

Varlık Barışı'nın 22 Kasım 2008-2 Mart 2009'u kapsayan ilk döneminde, yurt dışından yaklaşık 10.750.000.000,00-TL, yurt içinden ise 4.150.000.000,00-TL olmak üzere toplamda yaklaşık 15.000.000.000,00-TL beyanda bulunulurken, 10 Temmuz 2009'a başlayıp 31 Aralık 2009'da sona eren ikinci uygulama döneminde ise 17.000.000.000,00-TL yurt dışından, 16.250.000.000,00-TL'de yurt içinden olmak üzere toplam 33.250.000.000,00-TL civarında varlık, Varlık Barışı Kanunu'na konu edilmiştir.<sup>267</sup>

Yasadan faydalanmak için yurtdışından başvuranların % 82.8'i doğrudan beyanda bulunup banka ve aracı kuruluşları fazla tercih etmezken, yurt içi bildirimlerin de % 90.1'i mükelleflerce, % 9.9'u ise mükellef olmayanlarca yapılmıştır. Kayıt dışılığın boyutlarının yüksek olduğu bilinen bir ekonomi için yasadan faydalananların yalnızca % 9,9 oranındaki kısmın mükellef olmayanlardan

<sup>266</sup> “Varlık Barışında Hedef Tutmadı”, [www.istehaber.com](http://www.istehaber.com), 24.02.2012, <http://www.istehaber.com/varlik-barisinda-hedef-tutmadi/>, (30.06.2012).

<sup>267</sup> “Varlık Barışı” [www.patronlardunyasi.com](http://www.patronlardunyasi.com), 04.01.2010, <http://www.patronlardunyasi.com/yhaber.asp?haberid=76244>,(30.06.2012).

oluşması, yasanın kayıt dışı faaliyette bulunanlara hitap etmediğini, hedeflendiği gibi kayıt dışı varlıklarının kayda alınması hususunda onları uyuma yeterince teşvik etmediğini göstermektedir.

GİB verilerine göre aşağıda düzenlenmiş olan tabloda, 5811 Sayılı Kanun kapsamında beyan edilen varlıkların; kaynağı, türü ve beyan edilen varlık toplamı içindeki oranı ile birlikte tahakkuk eden vergi tutarları gösterilmektedir.

**Tablo 14:** 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Beyan Edilen Varlık Bilgileri

<b>Kaynaklar</b>	<b>Matrah (TL)</b>	<b>Tahakkuk Eden Vergi (TL)</b>	<b>Oran (%)</b>
Yurt İçi – TL	13.797.347.423	689.867.371	28,59
Yurt İçi – Döviz	3.403.612.762	170.180.638	7,05
Yurt İçi – Altın	83.874.660	4.193.733	0,17
Yurt İçi – Menkul Sermaye	224.274.834	11.213.741	0,47
Yurt İçi – Taşınmaz	2.872.989.396	143.649.469	5,95
<b>Yurt İçi Toplam</b>	<b>20.382.099.075</b>	<b>1.019.104.952</b>	<b>42,23</b>
Yurt Dışı – TL	286.544.823	5.730.896	0,60
Yurt Dışı – Döviz	21.455.580.354	429.111.607	44,46
Yurt Dışı – Altın	3.159.139.014	63.182.780	6,55
Yurt Dışı – Menkul Sermaye	2.867.932.901	57.358.658	5,94
Yurt Dışı – Taşınmaz	106.820.307	2.136.406	0,22
<b>Yurt Dışı Toplam</b>	<b>27.876.017.399</b>	<b>557.520.347</b>	<b>57,77</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>48.258.116.474</b>	<b>1.576.625.299</b>	<b>100</b>

Kaynak: GİB, verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010\\_5811.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm) (20.06.2012)

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, kanun kapsamında iki dönemin toplamında beyan edilen varlıkların yaklaşık, % 51.5'i döviz, % 29.2'si TL, % 6,7'si altın, % 6,4'ü, menkul değer ve % 6,2'si ise taşınmaz varlıklardan oluşmaktadır. Toplam beyanın yaklaşık 3.250.000.000,00-TL'sini oluşturan altın oransal olarak düşük görünse de, bu oran Merkez Bankası altın rezervinin % 60'ına denk gelmektedir.

Aşağıdaki tabloda, 5811 Sayılı Kanun uygulaması öncesi dönem ile yasanın uygulandığı dönemlerde, genel bütçe içerisindeki vergi gelirleri brüt tahsilat miktarları ile vergi gelirlerindeki bir önceki yıla göre tahsilat artış oranları görülmektedir.



**Tablo 15: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı (2007-2009)**

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilat (Bin TL)	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%)
2007	171.098.466	13,1
2008	189.980.827	11,0
2009	196.313.308	3,3

Kaynak: GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011\\_YILI\\_FAALIYE\\_T\\_RAPORU.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYE_T_RAPORU.pdf), (20.06.2012)

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, yasa uygulamasından elde edilen vergi gelirinin ilgili yıllarda elde edilen toplam vergi gelirleri içindeki payının yok denecek kadar düşük olduğunu görmekteyiz. Yasanın uygulandığı yıllarda, Türkiye’de brüt vergi gelirleri tahsilâtı 2008’de yaklaşık 190.000.000.000,00-TL, 2009’da ise 196.300.000.000,00-TL olmak üzere toplam 386.300.000.000,00-TL olarak gerçekleşmiştir. Varlık Barışı Kanunu’na bağlı olarak gerçekleşen toplam tahsilat tutarı ise 1.060.000.000,00-TL olup ilgili yıllardaki vergi gelirlerine oranı yalnızca % 0,275 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 15’den, vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre tahsilat artış oranlarına baktığımızda ise, yasanın uygulaması öncesi yıl olan 2007’de vergi gelirleri tahsilat artış oranı önceki yıla göre % 13,1 iken yasanın uygulandığı 2008 yılında % 11, 2009 yılında ise % 3,3 olarak gerçekleşmiştir. Görüleceği üzere, yasanın uygulandığı dönemdeki vergi gelirleri artışı önceki yıllara göre daha düşük oranlarda (2008 - % 2,1 ve 2009 - % 7,7) gerçekleşmiştir. Buradan çıkan sonuç yasanın ne denli başarılı olduğunun sorgulanması gerektiğini göstermektedir. Ancak bu değerlendirmemizde, söz konusu yılların 2007 yılının ikinci yarısında ABD’de mortgage krizi şeklinde başlayan ve tüm dünyayı saran küresel mali krizin ekonomik etkilerinin halen sürmekte olduğu yıllar olduğu hususu da, göz ardı edilmemelidir.

Öte yandan 2007 yılında vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat oranı % 91.1 iken 5811 Sayılı Kanun’un uygulandığı 2008 ve 2009 yıllarında yılında bu oran sırasıyla % 89,7 ve % 87,4 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri tahakkuk tahsilat oranlarında herhangi bir artış görülmediği gibi, önceki yıllara göre 2008 yılında % 1,4 2009 yılında ise % 2,3 oranında azalmıştır. Görüldüğü gibi 5811 Sayılı Kanun,

uygulandığı dönemde vergi gelirleri tahakkuk tahsilat oranlarında son yıllarda görülen düşüşe engel olamamıştır.

5811 Sayılı Kanun vergi tahsilatından daha çok yurt dışındaki varlıkların yurda getirilmesi, kayıt dışı varlıkların kayda alınması ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi gibi hedeflere odaklanmıştır. Yurt dışındaki varlıkların beyanında % 2 yurt içi varlıkların beyanında ise % 5 oranında vergilendirme yapan yasa kapsamında tahakkuk ettirilen yaklaşık 1.660.000.000,00-TL tutarındaki vergilerin ancak üçte ikisine tekabül eden 1.060.000.000,00-TL toplanabilmiştir.

Kanun kapsamında tahsil olunan tutar, ilgili yıllardaki vergi gelirleri tahsilat rakamları içerisinde oldukça küçük bir yer tutmakta olup, tahsilat rakamları üzerinde de belirgin bir etkinin doğmasını sağlayamamıştır. Özetle, 5811 Sayılı “Varlık Barışı” Kanunu, Türkiye’de vergi tahsilatı üzerinde gerek rakamsal gerekse oransal olarak etkili olamamış olumlu sonuçlar doğuramamıştır. Ancak burada daha önce belirttiğimiz gibi 5811 Sayılı Kanun’un, vergi tahsilatından daha çok yurt dışındaki varlıkların yurda getirilmesi, kayıt dışı varlıkların kayda alınması ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi gibi hedeflere odaklanmış olduğunun göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

#### **E. 6111 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkileri**

25 Şubat 2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren ve GİB tarafından “cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması” olarak nitelendirilen, 6111 Sayılı Kanun’dan faydalanabilmek için yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar (02 Mayıs 2011) ilgili idareye başvuruda bulunmak gerekiyordu. Kanunda yer alan bu başvuru süresinin bir ay uzatılması hususunda yine kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilmişti. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini 30 Nisan 2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2011/1713 Sayılı Kararı ile kullanmış ve yasanın bahsedilen kısımlarında öngörülen başvuru ve ilk taksit ödeme sürelerini bir ay (31 Mayıs 2011 tarihine kadar) uzatmıştır.

6111 Sayılı Kanun uygulamasının vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine yönelik açıklamalar, aşağıda düzenlenmiş olan tablolarda yer alan Maliye Bakanlığı’nın verileri baz alınmak suretiyle, 4811 ve 5811 Sayılı Kanun uygulama sonuçlarıyla kıyaslanarak yapılmıştır.

6111 Sayılı Kanun'un uygulama sonuçlarına ilişkin rakamlar Maliye Bakanlığı tarafından 1 Haziran 2011 tarihinde açıklanmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan verilere göre; 1 Haziran 2011 tarihi itibarıyla, 6111 Sayılı Kanun kapsamında 6.032.971 adet dosya yapılandırılırken, yeniden yapılandırılan toplam alacak tutarı ise 36.551.886.881,00-TL olarak belirlenmiştir. Rakamlarla yeniden yapılandırmanın uygulama sonuçları aşağıda tablolar halinde özetlenmiştir.

**Tablo 16:** Kesinleşmiş ve İhtilafı Alacaklar İçin Yapılan Başvurular

Alacak Türü	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar (TL)
Kesinleşmiş Alacaklar	4.441.265	25.147.192.455
İhtilafı Alacaklar	42.676	3.944.303.585
<b>TOPLAM</b>	<b>4.483.941</b>	<b>29.091.496.040</b>

Kaynak : <http://www.patronlardunyasi.com/haber/Yeniden-yapilandirmadan-kac-Milyar-TL-gelecek/105646>, (22.06.2012)

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere; Kesinleşmiş alacaklar için 4.441.265 mükellef başvuruda bulunmuş ve toplamda, 25.147.192.455,00- TL alacak yeniden yapılandırılmıştır. İhtilafı alacaklar için ise 42.676 başvuru yapılmış ve toplam 3.900.000.000,00-TL tutarında ihtilafı alacak yeniden yapılandırılmıştır.

**Tablo 17:** Matrah / Vergi Artırımı Başvuru Sonuçları

Vergi Türü	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar (TL)
Gelir Vergisi	92.805	521.004.768
Kurumlar Vergisi	118.669	2.494.027.076
Katma Değer Vergisi	156223	1.977.673.546
Stopaj (GV-KV) Vergisi	7.948	184.475.598
<b>TOPLAM</b>	<b>375.645</b>	<b>5.177.180.988</b>

Kaynak : <http://www.patronlardunyasi.com/haber/Yeniden-yapilandirmadan-kac-Milyar-TL-gelecek/105646>, (22.06.2012)

Tablodan anlaşılacağı üzere, Kanunun, Gelir ve Kurumlar Vergisi, KDV ve Gelir/Kurumlar Stopaj Vergisi matrah ve vergi artırımı hükümlerinden yararlanmak üzere 375.645 kişi başvuruda bulunurken, ödenecek vergi tutarı ise

5.177.180.988,00-TL olarak gerekleŒmiŒtir. Bu kapsamda, 521.004.768,00-TL Gelir Vergisi, 2.494.027.076,00-TL Kurumlar Vergisi, 1.977.673.546,00-TL Katma Değer Vergisi ve 184.475.598,00-TL Gelir/Kurumlar Stopaj Vergisi denecektir.

**Tablo 18:** İnceleme / Tarhiyat AŒamasındaki İŒlemler ile PiŒmanlıkla ve Kendiliğinden Yapılan Beyanlar

<b>İŒlem Türü</b>	<b>Mükellef Sayısı</b>	<b>denecek Tutar (TL)</b>
İnceleme ve Tarhiyat AŒamasındaki İŒlemler	121.277	929.511.697
PiŒmanlıkla ve Kendiliğinden Yapılan Beyanlar	103.173	429.558.733
<b>TOPLAM</b>	<b>224.450</b>	<b>1.359.070.430</b>

Kaynak : <http://www.patronlardunyasi.com/haber/Yeniden-yapilandirmadan-kac-Milyar-TL-gelecek/105646>, (22.06.2012)

6111 Sayılı Kanun'un stok beyanına iliŒkin hükümleri; 10. maddesinde iŒletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaŒ beyanına iliŒkin ve 11. maddesinde ise kasa mevcudu ve ortaklardan alacakların beyanına iliŒkin hükümler olmak üzere iki ayrı maddede dzenlenmiŒti, söz konusu madde hükümlerine yönelik baŒvuru sonuçları ise aŒaęıdaki tablodaki gibidir.

**Tablo 19:** Stok Beyanları

<b>İŒlem Türü</b>	<b>Mükellef Sayısı</b>	<b>denecek Tutar (TL)</b>
10. Madde Kapsamında	5.209	243.009.564
11. Madde Kapsamında	23.960	670.431.538
<b>TOPLAM</b>	<b>29.169</b>	<b>913.441.102</b>

Kaynak : <http://www.patronlardunyasi.com/haber/Yeniden-yapilandirmadan-kac-Milyar-TL-gelecek/105646>, (22.06.2012)

Öte yandan, 5811 Sayılı Kanun'dan faydalanmıŒ olmakla birlikte, mahsup Œartlarından bazılarını yerine getirmemiŒ olan mükelleflerin, bu Œartların yerine getirilmesi için kendilerine 6111 Sayılı Kanun'un geçici 3. maddesi ile süre verilmiŒ, verilen süreler dahilinde Œartları yerine getirenlerin 5811 Sayılı Kanun ile kendilerine

tanınan diğer nedenlerle yapılabilecek incelemelerde mahsup imkanından faydalanmalarına olanak tanınmıştı. Söz konusu madde kapsamında başvuruda bulunan mükellef sayısı 130, ödenecek tutar ise 10.698.321,00-TL olarak gerçekleşmiştir.

6111 Sayılı Kanun'dan faydalananlara farklı ödeme süresi tercihleri sunulmuştu. Aşağıdaki tabloda Kanun'dan faydalanan mükelleflerin ödeme süresi tercihleri ve ödenecek toplam tutarlar gösterilmiştir.

**Tablo 20: Ödeme Süresi Tercihleri**

<b>Ödeme Seçeneği</b>	<b>Mükellef Sayısı</b>	<b>Ödenecek Tutar (TL)</b>
Peşin	1.479.106	5.540.350.260
6 Taksit	1.184.433	2.398.151.735
9 Taksit	265.041	721.981.419
12 Taksit	478.219	1.679.840.222
18 Taksit	1.727.536	23.603.170.390
18 Taksitten Fazla*	2.094	2.608.392.855
<b>TOPLAM</b>	<b>5.136.429</b>	<b>36.551.886.881</b>

(\*)İl özel idareleri, belediyeler ve spor kulüplerince ödenecek tutarlar  
Kaynak : <http://www.patronlardunyasi.com/haber/Yeniden-yapilandirmadan-kac-Milyar-TL-gelecek/105646>, (22.06.2012)

Yukarıdaki tablodaki bilgilere göre, 6111 Sayılı Kanun ile yapılandırılan alacaklardan yıllar itibariyle tahsil edilecek tutarlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 21:** 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Tahsil Edilecek Tutarlar

Yıllar	Ödenecek Tutar (TL)
2011	13,553,128,284
2012	10,340,179,054
2013	8,579,747,614
2014	3,054,625,268
2015 ve Sonrası *	1,024,206,661
<b>TOPLAM</b>	<b>36.551.886.881</b>

(\*)İl özel idareleri, belediyeler ve spor kulüplerince ödenecek tutardır.

Kaynak : <http://www.patronlardunyasi.com/haber/Yeniden-yapilandirmadan-kac-Milyar-TL-gelecek/105646>, (22.06.2012)

Tablodan anlaşılacağı üzere, Kanun kapsamında, yaklaşık olarak 2011 yılında 13.500.000.000,00-TL, 2012'de yaklaşık 10.300.000.000,00-TL, 2013'te 8.600.000.000,00-TL, 2014'te 3.000.000.000,00-TL, 2015 ve sonrasında ise 1.000.000.000,00-TL olmak üzere toplam 36.500.000.000,00-TL tahsil edilecektir.

Tahsilat sonuçlarına bakacak olursak 30 Haziran 2012 tarihi itibarıyla 6111 Sayılı Kanun kapsamında tahsil edilen toplam tutar yaklaşık 17.100.000.000,00-TL olarak gerçekleşmiş olup, tahsil olunması gereken toplam tutara (36.500.000.000,00-TL) oranı yaklaşık % 47 seviyesindedir. Öte yandan, tahsil olunan yaklaşık 17.100.000.000,00-TL'lik tutar, Tablo 21'den anlaşılacağı üzere, 30 Haziran 2012 tarihi itibarıyla yasa kapsamında tahsil edilmesi gereken yaklaşık 19.000.000.000,00-TL'lik toplam tutarın, yaklaşık % 90'ına tekabül etmektedir ki bu oran, şimdiye dek vergi aflarına yönelik yapılan düzenlemeler içerisinde gerçekleştirilen en yüksek tahsilat oranıdır.

Öte yandan aşağıdaki tabloda, 6111 Sayılı Kanun uygulaması öncesi dönem ile yasanın uygulandığı dönemlerde, genel bütçe içerisindeki vergi gelirleri brüt tahsilat miktarları ile vergi gelirlerindeki bir önceki yıla göre tahsilat artış oranları görülmektedir.

**Tablo 22:** Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı

(01.01.2010-30.06.2012)

<b>Yıllar</b>	<b>Gerçekleşen Tahsilat (Bin TL)</b>	<b>Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%)</b>
2010	235.714.637	20,1
2011	284.446.206	20,7
2012	131.182.838	6,9

Kaynak: GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011\\_YILI\\_FAALIYE\\_T\\_RAPORU.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYE_T_RAPORU.pdf), (20.06.2012)

Yukarıdaki tablodan hareketle, yasa uygulamasından elde edilen vergi gelirinin ilgili yıllarda elde edilen toplam vergi gelirleri içindeki payına bakacak olursak, Kanun'un uygulandığı yıllarda, Türkiye'de brüt vergi gelirleri tahsilâtı 2011'de yaklaşık 284.500.000.000,00-TL, 2012 yılının ilk altı ayında ise 131.000.000.000,00-TL olmak üzere toplam 415.500.000.000,00-TL olarak gerçekleşmiştir. 6111 Sayılı Kanun kapsamına bağlı olarak gerçekleşen toplam tahsilat tutarı ise 2012 yılının ilk altı ayı itibariyle 17.100.000.000,00-TL olarak gerçekleşmiş olup, ilgili yıllardaki vergi gelirlerine oranı % 4,12 düzeyindedir.

Bu oran çalışmanın yukarıdaki kısımlarında değerlendirildiği üzere, 4811 Sayılı Kanun uygulamasıyla yakalanan % 2,55 civarındaki oranın neredeyse iki katı, 5811 Sayılı Kanun uygulamasıyla yakalanan % 0,275 civarındaki oranın ise yaklaşık on beş katı düzeyinde gerçekleşmiştir.

Aynı zamanda 6111 Sayılı Kanun'dan faydalanmakla birlikte taksitlerini aksatan ve yasa hükümlerinden faydalanma haklarını yitirenlere, aksattıkları taksitlerini, geç ödeme zammı ile birlikte 31 Ekim 2012 tarihine kadar ödemeleri halinde, tekrar yasa hükümlerinden faydalanma hakkı tanınmıştır. Bu durum, Kanun kapsamında yapılandırılan alacakların tahsil olunamamış kısmının tahsilini hedeflemekte olup, başarıya ulaşması halinde, Kanun uygulamasındaki tahsilat oranlarını daha da yukarı çekeceği düşünüldüğünde, 6111 Sayılı Kanun uygulamasının 4811 ve 5811 Sayılı Kanun uygulamalarına göre çok daha başarılı olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.

Tablo 22'den, vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre tahsilat artış oranlarına baktığımızda ise, yasanın uygulaması öncesi yıl olan 2010'da vergi gelirleri tahsilat

artış oranı önceki yıla göre % 20,1 artmış iken yasanın uygulandığı 2011 yılında % 20,7 olarak gerçekleşmiştir. Görüleceği üzere, yasanın uygulandığı dönemdeki vergi gelirleri artışı 2010 yılına göre az da olsa, (% 0,6 oranında) daha yüksek oranda gerçekleşmiştir.

Vergi gelirleri artış oranı, 4811 Sayılı Kanun uygulaması dönemindeki yıllarda 2003'de % 8,7 ve 2004'de % 21,6 oranlarında gerilemiş, 5811 Sayılı Kanun uygulaması dönemlerinde ise yine, 2008'de % 2,1 ve 2009'da % 7,7 oranlarında düşüş göstermiştir. Buradan çıkan sonuç, 6111 Sayılı Kanun uygulamasının vergi gelirleri artış oranlarında yaşanan değişimler açısından 4811 ve 5811 Sayılı Kanunlara nazaran çok daha başarılı olduğunun bir başka göstergesidir.

Ancak bu değerlendirme de, söz konusu yılların 2001 de yaşanan finansal krizin ve 2007 yılının ikinci yarısında ABD'de mortgage krizi şeklinde başlayan ve tüm dünyayı saran küresel mali krizin, ekonomik etkilerinin sürmekte olduğu yıllar olduğu ve ülkemizin söz konusu krizlerden, 6111 Sayılı Kanun'un uygulama döneminde başlayıp halen devam eden euro bölgesi krizine nazaran çok daha fazla etkilendiği hususu da, göz ardı edilmemelidir.

Öte yandan 2010 yılında vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat oranı % 86.2 iken 6111 Sayılı Kanun'un uygulandığı 2011 yılında bu oran % 85,6 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri tahakkuk tahsilat oranlarında herhangi bir artış görülmediği gibi, 2010 yılına göre % 0,6 oranında azalmıştır.

Çalışmanın daha önceki kısımlarında, 4811 ve 5811 Sayılı Kanun uygulamalarının vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine yönelik açıklamalarda, 4811 Sayılı Kanun'un uygulama döneminde tahakkuk tahsilat oranlarında sırasıyla, 2003 yılında% 1.1 2004 yılında ise % 0,5 oranında artış sağlandığı, ancak 2005 yılından itibaren düşüşün sürdüğü, 5811 Sayılı Kanun'un uygulama dönemlerinde ise tahakkuk tahsilat oranlarında sırasıyla 2008 yılında % 1,4 2009 yılında ise % 2,3 oranında düşüş gerçekleştiği hususları belirtilmiştir.

6111 Sayılı Kanun'un uygulandığı 2011 yılına bakıldığında, tahakkuk tahsilat oranındaki düşüş 5811 Sayılı Kanun'un uygulandığı yıllara oranla, daha düşük oranda (%0,6) gerçekleşmiş olmasına rağmen sürmüştür. Görüldüğü gibi 6111 Sayılı Kanun uygulaması, tahakkuk tahsilat oranlarında 4811 Sayılı Kanun'un sağladığı



artışı sağlayamamış, uygulandığı dönemde, vergi gelirleri tahakkuk tahsilat oranlarında son yıllarda süregelen düşüşe engel olamamıştır.

Sonuç olarak 6111 Sayılı Kanun hedefleri ve içeriği açısından, vergi tahsilatından daha çok yurt dışındaki varlıkların yurda getirilmesi, kayıt dışı varlıkların kayda alınması ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi gibi hedeflere odaklanmış olan 5811 Sayılı Kanun'a nazaran 4811 Sayılı Kanun ile çok daha fazla benzerlik içermekte olup, çok daha geniş kapsamlıdır.

6111 Sayılı Kanun'un yukarıda açıklanan vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine bakıldığında ise, yasadan faydalanan mükellef sayısı, yasa kapsamında tahsil olunan vergi miktarı ve önceki yıllara nazaran vergi gelirleri artış oranları açısından 4811 ve 5811 Sayılı Kanunlara nazaran çok daha başarılı olmakla birlikte, tahakkuk tahsilat oranları açısından değerlendirildiğinde, 4811 Sayılı Kanun'un uygulandığı yıllarda tahakkuk tahsilat oranlarında düşük oranda da olsa sağladığı artışı sağlayamamış, vergi gelirleri tahakkuk tahsilat oranlarında son yıllarda süregelen düşüşe engel olamamıştır.

## **F. Ülkemizde Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı Üzerindeki Etkilerine Yönelik Genel Değerlendirme**

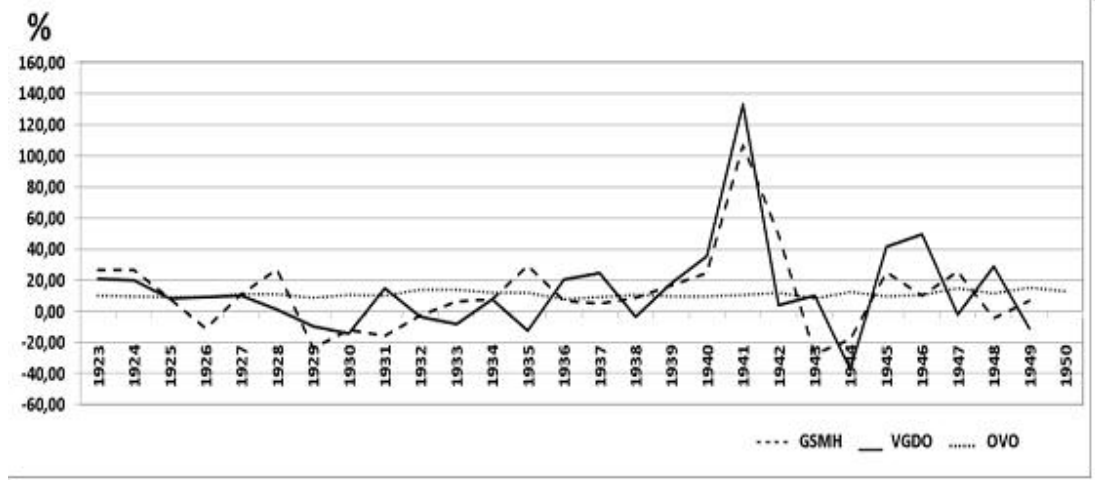
Veli Kargı tarafından, 2011 yılında hazırlanan çalışmada, ülkemizde 1923 - 2009 yılları arasında uygulanan vergi affı aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin incelenmesine yönelik olarak yapılan çalışmada elde edilen bulgulara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Kargı'nın çalışmasında Türkiye'de 1923-2009 yılları arasında uygulanan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerini izleyebilmek için, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerinden yararlanarak belirtilen dönem 1923-1950, 1950-1978 ve 1978 -2010 olmak üzere üç döneme ayrılmıştır. Söz konusu 3 dönem için Vergi Gelirleri Değişim Oranı (VGDO) ve Gayri Safi Milli Hâsıladaki (GSMH) yıllık değişimler ile Ortalama Vergi Oranlarını (OVO) gösteren değerler aynı çizimler üzerinde gösterilmiştir.(Çizim 1-3)<sup>268</sup>

---

<sup>268</sup> Kargı, s.108.

**Şekil 1:** Türkiye'nin 1923 – 1950 yılları arası Vergi Gelirleri, GSMH Değişiminin Oranları, Ortalama Vergi Oranları (%)



Kaynak : Kargı, s.109

Not: 1924, 1928, 1934, 1938, 1946, 1947 Vergi Affi Yıllarıdır.

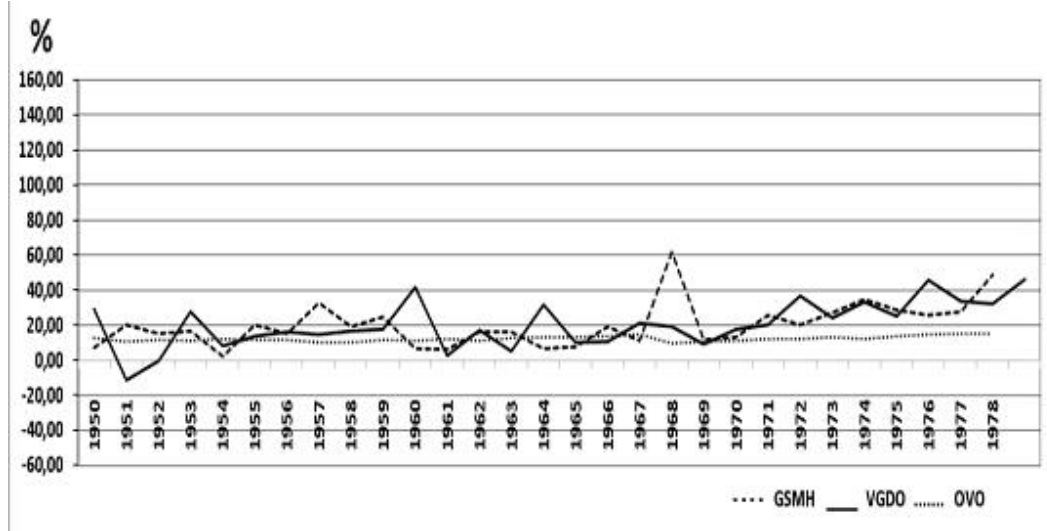
Şekil 1’de görüleceği üzere, 1923 yılında %10,01 olan OVO, 1950 yılında bu dönemin en yüksek değeri olan %12,81’e ulaşmıştır. Kısaca bu dönem içinde OVO’da, %2,80’lik bir artış gerçekleşmiştir. Bu dönemdeki 27 yılın ortalama VGDO %13,17, GSMH değişim oranı ise %11,60 olmuştur. Bu durum söz konusu dönemde çıkartılan 7 af yasasının vergi geliri artışına oldukça az miktarda, %1,57 oranında yansımaları göstermektedir. Genel olarak, vergi gelirleri değişimleri, GSMH’deki değişimlerle paralel olup, GSMH değişiminden bağımsız değişim görülmediği söylenebilir.<sup>269</sup>

Şekil 1’den de görülebileceği gibi GSMH değişim oranı düşerken aynı şekilde VGDO da düşüş göstermiştir. 1927 yılından 1930 yılına kadar düşüş gösteren VGDO, bu tarihten itibaren yükselişe geçmiştir. 1929 yılında dünyada yaşanan büyük ekonomik krizin etkisi ile ülkemizde de GSMH düşmüştür. 1941 yılından 1942 yılına geçerken görülen artışın ise, bu yıllarda uygulanan bütçe hesaplama yöntemlerinden, yeni vergilerin uygulamaya konmasından ve enflasyondan kaynaklandığı söylenebilir. Ancak 1945 yılından itibaren VGDO’da, GSMH artış hızından daha fazla bir yükselme görülmektedir. Bu artışın nedeni olarak ise 13.06.1946 tarihli “Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması

<sup>269</sup> Kargı, s.108.

Hakkındaki Kanun” ile 21.01.1947 tarihli ve 5050 sayılı “Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun” gösterilebilir.<sup>270</sup>

**Şekil 2:** Türkiye'nin 1950 – 1978 yılları arası Vergi Gelirleri, GSMH Değişim Oranları, Ortalama Vergi Oranları (%)



Kaynak : Kargı, s.109

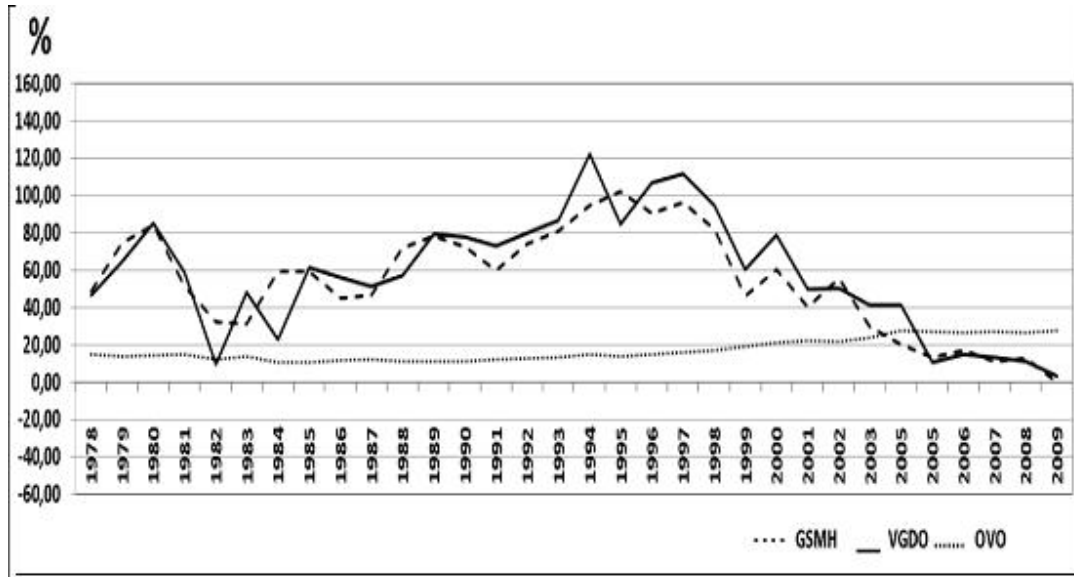
Not: 1960, 1961, 1963, 1965, 1970, 1974 Vergi Affi Yıllarıdır.

Şekil 2 incelendiğinde ise, ülkemizde 1950-1978 dönemi arasında çıkarılan 9 af kanununun bir önceki döneme oranla daha başarısız olduğu söylenebilir. Nitekim belirtilen dönemdeki VGDO ortalaması %20,30 iken, GSMH değişim oranı artışı %20,27 olmuştur. Başka bir ifadeyle VGDO, GSMH'deki artışın %0,03 gerisinde kalmıştır. Bir önceki dönemde belli ölçüde anlamlı görülen vergi af kanunlarının bu dönemde aynı etkiyi göstermediğini söylemek yanlış olmaz. Hatta vergi gelirlerinin GSMH'deki değişimi takip edemediği açıkça görülmektedir.<sup>271</sup>

<sup>270</sup> Kargı, s.109.

<sup>271</sup> Kargı, s.109.

**Şekil 3:** Türkiye'nin 1978 – 2009 yılları arası Vergi Gelirleri, GSMH Değişim Oranları, Ortalama Vergi Oranları (%)



Kaynak : Kargı, s.111

Not: 1981, 1982, 1983, 1988, 1990, 1992, 1997, 1998, 2001, 2002, 2003, 2008 Vergi Affi Yıllarıdır.

Şekil 3 ise, 1978-2010 yılları arasındaki dönemi konu almakta olup, VGDO'nun son 30 yıllık seyrine bakıldığında, önceki 55 yıllık dönemdeki kadar af yasası çıkarılmış olmasına rağmen ciddi bir vergi geliri artışı gözlenememiştir. 1978-2010 yılları arasındaki 31 yılda VGDO ortalaması %57,92 iken GSMH değişim oranı ortalaması %54,48 olmuştur. Bu yıllar arasında gerçekleştirilen 14 vergi affi uygulaması vergi gelirlerini GSMH deki ortalama artışa oranla %3,44 düzeyinde artırmıştır. Bu oran 1923-1950 arası dönemde görülen %1,57'lik oranın iki katından fazla olsa da, 1978-2010 dönemindeki vergi tahsilatı olanaklarının ve uygulamalarının Cumhuriyetin ilk yıllarına nazaran, gösterdiği gelişim göz önüne alındığında bu dönemde uygulanan vergi aflarının vergi geliri artışına oldukça az yansıdığını (%3,44 oranında) göstermektedir.<sup>272</sup>

1923-2009 yılları arasında bazı dönemlerde VGDO ve GSMH de belirgin artışların görülmesi, belli düzeyde artışın yanı sıra söz konusu artışın görüldüğü dönemlerde uygulanan hesaplanma yöntemlerinden, yeni vergilerin uygulamaya konmasından ve enflasyondan kaynaklanmaktadır.

<sup>272</sup> Kargı, s.111.

Sonuç olarak, 1923 yılından 2010 yılına kadar olan toplam 86 yılda çıkartılan 30 af kanunu sonucunda VGDO ortalaması %32,12 iken GSMH ortalama değişim oranı ortalamasının %30,10 olması ve vergi gelirleri lehine ortalama artışta %2,02 lik bir fark yaratması; uzun vade de vergi af kanunlarının vergi gelirlerini artırmada çok başarılı bir yöntem olmadığı sonucunu vermektedir.

Ancak Kargı yukarıdaki çalışmasında, vergi gelirlerindeki artışı yalnızca vergi affi uygulamaları ile kıyaslayarak açıklamaktadır. Söz konusu çalışmanın ve çalışma ile ulaşılan sonuçların değerlendirilmesinde, vergi gelirlerindeki değişimlerin yalnızca vergi affi uygulamaları ile açıklanamayacağı, bunun yanı sıra enflasyon oranı, ekonomik büyüme oranı, kişi başına düşen gelir, adil gelir dağılımı, küreselleşme ve vergi rekabeti, toplam borç düzeyi ve kayıt dışının ekonominin boyutları, gibi ekonomik değişkenler ile nüfus yoğunluğu, rüşvet, yozlaşma, ekonomik ve siyasal istikrar, ekonomik ve sosyal yapının kurumsallaşma düzeyi, toplumsal vergi ahlakı ve vergi uyumu gibi sosyal değişkenlerin de dikkate alınması gerektiği hususları da göz önünde bulundurulmalıdır.

## **II. VERGİ AFFİ UYGULAMALARININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Çalışmanın bu kısmında, öncelikle vergi uyumu kavramı kısaca açıklanarak, vergi affi uygulamaları ile vergi uyumu arasındaki ilişki hakkında bilgi verilmiş, ardından ülkemizdeki vergi affi uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkilerinin tespitine yönelik yapılan, ankete dayalı ampirik çalışmaların bulgularına ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve son olarak ülkemizde uygulanan vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkilerine yönelik genel bir değerlendirme yapılmıştır.

### **A. Vergi Uyumu Kavramı ve Vergi Affi Uygulamaları ile İlişkisi**

Vergi uyumu; mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin cari vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere

verilmesidir. Bir başka ifade ile vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmesidir.<sup>273</sup>

Vergi uyumsuzluğu ise, yukarıda yapılan tanımın aksine, vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da bilmeyerek yüksek gösterilmesini ifade eder. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da yüksek gösterilmesinden veya yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık ve benzeri diğer nedenlerden kaynaklanabilir.<sup>274</sup>

Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu; vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği ve vergi afları gibi bir dizi faktör tarafından belirlenmektedir. Bu faktörler üzerinde değişiklikler yapılarak vergi uyumsuzluğu ve buna bağlı olarak vergi uyumsuzluğundan kaynaklanan etkisizlikler azaltılabilir.<sup>275</sup>

Vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisi, vergi aflarının niteliğine, uygulanmasından önce ve sonra alınan önlemlere ve bu önlemlerin başarısına bağlı olarak değişmektedir. Bu anlamda vergi aflarının lehinde ve aleyhinde değişik görüşler ileri sürülmektedir.<sup>276</sup>

Vergi aflarının gönüllü uyum üzerindeki uzun vadeli etkisi konusunda, temelde iki farklı düşünce bulunmaktadır. İlk görüşe göre, bir defalık vergi affi eğer daha yüksek harcamalar ve kaçakçılığı önlemek için daha etkili cezalar ile birlikte uygulanırsa gelecekte gönüllü uyumu arttırabilir. Ayrıca affin önceden kayıt dışı sektörlerde olan birçok mükellefi vergi sistemine kazandırma gibi olumlu bir yanı da bulunmaktadır.<sup>277</sup>

Vergi affının vergi uyumu üzerinde olumlu etkiler doğuracağını savunan görüşlere göre, vergi affının başarısı bir yönüyle hükümetin alacağı önlemlerin başarısına, bir yönüyle de mükellefin bu önlemleri algılamasına bağlıdır. Bu anlamda

---

<sup>273</sup> Niyazi Özperhiz, “Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:283, Mart, 2005,s.90.

<sup>274</sup> Özperhiz, s.90.

<sup>275</sup> Mehmet Tunçer, “**Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi**”, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/9/11-mehmet/mehmet.htm>, (30.06.2012)

<sup>276</sup> Tunçer, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/9/11-mehmet/mehmet.htm>, (30.06.2012)

<sup>277</sup> Ali Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **E-akademi Dergisi**, 2002, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (28.06.2012)

mükelleflerin vergi affıyla ilgili adalet anlayışları, vergi affı sonrası verecekleri uyum kararlarının belirlenmesinde son derece önemlidir.<sup>278</sup>

Diğer görüş ise, vergi affının uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratacağını savunmaktadır. Bu görüşe göre, vergi affı uygulamalarının vergi mükelleflerinin vergiye bakışını olumsuz yönde etkilemesi muhtemeldir. Dürüst vergi mükellefleri açısından vergi afları vergi kaçırana sistem tanındığı bir ayrıcalık olarak görülebilir. Bu bakış açısı onların gönüllü uyum derecesini azaltacaktır. Öte yandan vergi aflarının bir defaya mahsus olmadığı ve yeni afların kaçınılmaz olduğu düşüncesinin mükellefler nezdinde yaygınlaşması, vergi aflarının uzun dönemde mükelleflerin gönüllü uyum derecelerinin azalmasına neden olacaktır.<sup>279</sup>

Bu alanda yapılan bir araştırmaya göre, gönüllü uyum seviyesinin çıkarılan bir vergi affının ardından düştüğü, bu düşüşün en önemli sebebinin ise gelecekteki af beklentisi olduğu saptanmıştır. Devletin gelecekte vergi affı olmayacağı yönünde sağlayacağı güvence bu düşüşü azaltacaktır. Yine bu çalışmaya göre, vergi affı öncesi çok yüksek gönüllü uyum gösteren mükellefler af sonrasında da bu davranışlarına devam ederken, vergi affı öncesi uyum dereceleri daha az olanlar ise af sonrası uyum derecelerini önemli ölçüde düşürmektedir.<sup>280</sup>

Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getireceği diğer bir olumsuzluk da, vergi aflarının başarılı olup devlete büyük miktarda gelir sağlamasından kaynaklanabilir. Bu durum, kamuoyunun o zamana kadar tespit edilemeyen vergi kaçakçılığının yaygınlığı hakkında bilgi sahibi olmasına ve denetim olasılığına ilişkin tahminlerini olumsuz yönde tekrar gözden geçirmesine neden olacaktır. Böylece vergi afları, toplumun vergi kanunlarına uyulmasının önemine inanmadığı ya da vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajını vererek bireylerin vergi kaçakçılığı ile meşgul olma olasılıklarını artıracaktır.<sup>281</sup>

<sup>278</sup> Tunçer, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/9/11-mehmet/mehmet.htm>, (30.06.2012)

<sup>279</sup> Savaşan, (Afyon-2006), s.48

<sup>280</sup> James Alm, Michael Mckee and William Beck, "Amazing Graze: Tax Amnesties and Tax Compliance", **National Tax Journal**, (Sayı XLIII, No, 1 Mart 1990) ss. 23-38.'den aktaran, Çelikkaya, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (28.06.2012).

<sup>281</sup> Tunçer, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/9/11-mehmet/mehmet.htm>, (30.06.2012).

Sonuç olarak, vergi afları aracılığı ile elde edilecek kısa dönemli gelirler; vergi adaleti ile vergi uyumunda, buna bağlı olarak vergi gelirlerinde ve bir bütün olarak toplum düzenini sağlamaya yönelik olan yasa ve düzenlemelere karşı beslenen saygıda meydana gelecek olan uzun dönemli azalma ile fazlası ile giderilecektir. Kısacası, uzun dönemli maliyetler kısa dönemli faydaları aşacaktır.<sup>282</sup>

Vergi affı uygulamalarının vergi uyumu ile ilişkisine yönelik bir diğer önemli konu ise, uygulamaya karşı vergi mükelleflerinin ne ölçüde duyarlı oldukları, daha açık bir ifade ile aftan yararlanması öngörülen mükellef gruplarının ne ölçüde aftan yararlandıklarıdır. Bu konu oldukça önemlidir, çünkü idarelerin mali aflarla ilgili düzenlemeye gitmelerinin ardındaki en büyük gerekçe kamuya ilave kaynak yaratma düşüncesidir. Bu nedenle devlet aftan yararlanmaları öngörülen mükellef gruplarının gösterdikleri duyarlılık ölçüsünde ilave vergi geliri elde etme olanağına sahip olacaktır.<sup>283</sup>

Ayrıca vergi affının bireylerin vergi uyumuna ilişkin kendisinden beklenen olumlu gelişmeleri sağlayabilmesi için yalnızca bir defa ve önceden tahmin edilmeden uygulanması gerekmektedir. Vergi aflarına sık sık başvurulması veya bunların önceden tahmin edilmesi, vergi suçlarının işlenmesi için ekonomik bir teşvik sağlayacağından mükelleflerin uyum davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir.<sup>284</sup>

Savaşan, çalışmasında, vergi affı uygulamaları ile vergi uyumu arasındaki teorik ilişkiyi şu şekilde özetlemiştir.

*“1) Vergisel uyum aftan sonra azalacaktır.*

*a) Dürüst mükelleflerin aftan olumsuz etkilenmesi olasıdır. Zira af, dürüst olmayan vergi mükelleflerini (birçok durumda) cezasız aklama mekanizması olarak görülebilir.*

*b) Bu hipotezin diğer bir gerekçesi ise yeni vergi affı beklentisidir. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinde bir artışın çabucak sağlanması zorunluluğu ve seçmen davranışını etkilemek için aflara sıkça başvurulmaktadır. Bu grupta yer alan ülkelerde vergi affı bir kural olmaya başlamıştır. Örneğin, otuz beş yılı kapsayan bir dönemde Hindistan’da 7, Arjantin’de 21 kez vergi affına başvurulmuştur. Türkiye’de de af mekanizmasına gerek vergilerde gerekse sosyal sigorta primlerinde sıkça başvurulmaktadır. Bu yüzden her af yeni af beklentisi doğurmaktadır.*

<sup>282</sup> Allen Lerman, (1986), “Tax Amnesty: The Federal Perspective”, **National Tax Journal**, 38(3), pp.325-332, s.326’den aktaran, Tunçer, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/9/11-mehmet/mehmet.htm>, (30.06.2012).

<sup>283</sup> Yumuşak, 1997, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1585>, (20.06.2012).

<sup>284</sup> Tunçer, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/9/11-mehmet/mehmet.htm>, (30.06.2012)



2) Af beklentisi zamanla azalacaktır. Bu affa nadiren başvuran ülke mükelleflerin beklentisi için daha doğrudur. Türkiye gibi ülkelerde yapılan açıklamalarla yeni af beklentisinin daha az oluşması temin edilebilir. Yeni bir affin kesinlikle düşünülmediği, affın bir defalık olduğu açıklaması devletin daha önceki af karnesine ve o andaki yönetimin inandırıcılığına bağlı olarak beklentinin azalmasına yol açabilir.

3) Af ile beraber güçlendirilmiş vergi uygulamasına önem verilmesi af sonrası gönüllü vergi uyumunda oluşması muhtemel azalmayı önleyebilir. Bir başka ifadeyle, af etkin denetimle

desteklendiği takdirde umulan etkiyi gösterebilir. İzleyen sayfalarda tartışıldığı gibi, af mekanizmasına başvurulmadan da güçlendirilmiş vergi uygulaması ile uyumun aynı düzeyde temin edilebileceği yönünde bulgular vardır.

4) Eğer affı etkin denetim mekanizması izlerse mükelleflerin vergi ödemeyerek 'bedavacılık' yapanların yakalanacağını düşünmeleri vergisel uyumu artırabilir."<sup>285</sup>

## **B. Türkiye’de Vergi Affı Uygulamalarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri Konusunda Ankete Dayalı Ampirik Çalışmaların Bulguları**

Çalışmanın bir önceki kısmında bahsedildiği gibi, vergi affı uygulamaları ile vergi uyumu arasında yakın bir ilişki olmakla beraber, gelir düzeyi, vergi oranı, yaş, cinsiyet, medeni hal, mesleki çevre, eğitim gibi sosyal ve demografik özellikler, cezalar, denetim olasılığı, davranışlar, inançlar, ahlaki ve sosyal dinamikler ile vergi affı uygulamalarının türleri gibi belli başlı faktörler bu ilişki üzerinde etkili olmaktadır. Aynı zamanda her ülkenin sosyal ve ekonomik yapısı birbirinden farklı olduğundan mükelleflerin yukarıda sayılan bu faktörlerden etkilenme derecesi de ülkeden ülkeye farklılıklar gösterebilmektedir. Bir çok gelişmiş ülkede olduğu gibi ülkemizde de özellikle son 20 yıldır mükelleflerin kendi rızaları ile beyanlarını arttıracakları faktörlerin neler olduğu ve bunların etki derecesini ölçen ampirik çalışmalar yapılmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında, ülkemizde vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkilerini ortaya koymaya yönelik olarak yapılan ankete dayalı ampirik çalışmalarda elde edilen bulgulardan yararlanılarak, ülkemizde vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkileri açıklanmıştır.

Vergi uyumu bilindiği üzere, vergi yükümlülerinin, vergisel uygulamalara yönelik algıları ile bu algılamaları sonucunda gösterdikleri davranışlar tarafından belirlenmektedir. Ülkemizde yapılan ankete dayalı ampirik çalışmalarda katılımcılara vergi aflarını nasıl algıladıklarını tespit edecek nitelikte farklı sorular yöneltilmiş ve

<sup>285</sup> Savaşan, (Afyon-2006), s.49.

sorulara vermiş oldukları cevaplardan yola çıkılarak vergi affi uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkilerine yönelik aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Naci Muter, Süreyya Sakınç ve Kemal Çelebi'nin, Manisa ilinde 1993 yılında 505 örneklem üzerinden yaptıkları “Mükelleflerin Vergi Karsısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması” isimli anket çalışmasında, ankette yer alan “*vergi affi uygulamaları karsısındaki tutumunuz nedir?*” sorusuna katılımcıların %24,8'i vergi affi uygulamasına karşı oldukları, %62,8'i ise bir defaya mahsus olmak üzere vergi affi uygulanabileceğini düşündükleri cevaplarını vermişlerdir.<sup>286</sup>

Buradan çıkan sonuç, vergi affi uygulamalarının sıklığının, vergi kaçırmayı teşvik edici ve vergisini ödeyen mükellefler yönünden haksızlık doğurucu olan bir olay olduğu, bununla birlikte vergi affi uygulamalarının, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen yükümlüyü “irrasyonel”, vergi kaçakçısını ise “rasyonel” davranır duruma sokmakta olduğudur. Bireylerin, toplumsal yararlar konusunda bilinçli ve yüksek ahlaklı olsalar bile, kendi çıkarlarını zedelerken başkalarına büyük yararlar sağlayan örnekler karşısında tutum değiştirmeyeceklerini beklemek aşırı iyimserlik olacaktır.<sup>287</sup>

Hüseyin Bayraklı, Tolga Saruç ve İsa Sağbaş'ın, 2004 yılında 477 örneklem üzerinden yaptıkları “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi Anket Çalışmasının Bulguları” isimli karşılıklı görüşme ve anket çalışmasında, katılımcıların %50'si vergi kaçırırken yakalandıklarında bunun basına büyük dertler açacağını düşünmedikleri sonucuna ulaşılmıştır.<sup>288</sup>

Ali Çelikkaya ve Hüseyin Gürbüz, Eskişehir ilinde, 2006 yılında, 1750 örneklem üzerinden yaptıkları, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması” isimli karşılıklı görüşme ve anket çalışmalarında, vergi denetiminin gönüllü uyum üzerinde pozitif etki yarattığını gözlemlemişler, ayrıca bütün meslek gruplarında vergi denetiminin ve cezaların artırılmasının doğru beyanda bulunma eğilimine katkı sağlayacağı düşüncesinin

---

<sup>286</sup> Ümit Güner, “**Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü**” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir, 2008, s.61.

<sup>287</sup> İnci User, “**Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı**”, Marmara Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1992, s.96’dan aktaran, Güner, s.61

<sup>288</sup> Güner, s.58.

hakim olduğu ve mükelleflerin uygulanan cezaları düşük bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır.<sup>289</sup>

Bilindiği üzere vergi affı uygulamaları vergi denetimlerinin vergi uyumu üzerindeki pozitif etkileri törpülemektedir. Bayraklı vd.(2004) ile Çelikkaya ve Gürbüz (2006)'nın çalışmalarında elde ettikleri sonuçlar, ülkemizde mükelleflerin, denetim ve cezaların yetersiz olduğunu ya da çok önemli olmadığını düşündükleri, vergi kaçakçılığı suçunu ciddi bir suç olarak görmediklerini göstermektedir. Mükelleflerde böyle bir görüşün doğmuş olmasında, ülkemizde sıklıkla uygulanmakta olan vergi aflarının, mükellefleri “denetleme veya inceleme sonucu vergi suçu işlediğimiz tespit edilip cezai yaptırımlara uğrasak bile nasıl olsa af çıkar” düşüncesine itmiş olmasının etkisi azımsanmayacak derecede büyüktür.

Güneş Çetin tarafından, 2005 yılı Şubat ayında, Manisa ili merkez ilçede ki vergi mükellefleriyle, Türkiye’de vergi aflarının mükellef davranışları ve vergi adaleti üzerinde yarattığı etkiyi ölçmek ve vergi afları hakkındaki düşüncelerini belirlemeye yönelik olarak 300 örneklem üzerinde yapılan anket çalışmasında elde edilen bulgular, vergi aflarının gönüllü uyum üzerinde olumsuz etkisi olduğunu kanıtlar niteliktedir.

Söz konusu ankete katılan vergi mükelleflerinin % 91,1’i, Türkiye’de vergi sisteminin adil olmadığını düşünmekte, % 22,9’u ise vergi sisteminin adil olmamasının vergi aflarının sık uygulanmasının sonucu olduğunu ileri sürmektedir. Ayrıca mükelleflerin % 52,4’ü vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığını düşünmektedir. Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin % 52,8’i vergi affına tamamen karşı olmakla beraber %80,7’si tekrar bir vergi affı çıkacağı beklentisi içerisinde. Öte yandan, mükelleflerin % 23,3’i vergi affını kendilerine temiz bir sayfa açabilme fırsatı olarak görmekte iken; % 29,5’i bazı mükellefleri kayırmak olduğunu düşünmektedir. Son olarak vergi mükelleflerinin % 37,5’i vergisini tam ve zamanında ödememe sebebi olarak vergi affı çıkacağıının bilincinin hakim olmasını görmektedir.

Sonuçlardan görüleceği üzere, vergi afları mükelleflerin vergi adaleti duygusunu olumsuz etkileyen bir faktördür. Mükellef psikolojisini bozan vergi affı uygulamaları vergi sistemlerinde en önemli konu olan vergi adaletinin zedelenmesine

---

<sup>289</sup> Güner, s.58.

devlete olan güveni sarsmasına neden olur ve kayıt dışılığa teşvik edebilir. Aynı zamanda vergi affı beklentisinin oluşması da vergi uyumunu bozan bir diğer faktördür ve vergi affı beklentisine giren mükellefin vergi kaçırma davranışına da eğilimi olacaktır. Bununla birlikte, kimileri için bir fırsat olan vergi affı yaklaşık üçte birlik bir grup için bazı mükellefleri kayırdığı düşüncesi oluşturmakta bu durum da yine vergi aflarını vergi adaleti duygusunu olumsuz etkileyen bir başka faktör olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır.<sup>290</sup>

Yapılan anket çalışmasının değerlendirilmesinde, Türk vergi sisteminin adil bulunup, bulunmamasıyla vergi affı uygulamalarına karşı oluşan düşünce arasındaki bağ anlamlı bulunmuştur. Türk vergi sistemini adil bulmayanların % 58.9'u vergi affı uygulamasına tamamen karşı iken; %31.6'sı bir defa, % 9.6'sı periyodik olarak uygulanmasından yanadır. Vergi sistemini adil bulmayanların % 58.9'luk çoğunlukla vergi affı uygulamalarına tamamen karşı olması, verginin adaletsiz olmasında vergi affı uygulamalarının etken olabileceğini göstermektedir.<sup>291</sup>

Ayrıca vergi aflarının devlete olan güveni sarstığı düşüncesine sahip olan mükellefler ile vergisini tam ve zamanında ödemeyenler hakkında, vergisini zamanında ödeyenleri cezalandıracağını düşünen mükellefler arasında kurulan ilişki de anlamlı bulunmuştur. Buna göre vergi affının devlete olan güveni sarstığını düşünen %51.5' lik mükellef grubu vergisini tam ve zamanında ödemeyenlerin dürüst mükellefi cezalandırdığını düşünmektedir. Vergi afları vergisini tam ve zamanında ödemeyenler için bir fırsat olsa da, anket sonucuna göre aynı zamanda vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefi cezalandıran bir etken olarak görülmektedir.<sup>292</sup>

Son olarak vergi afları hakkında vergi ödeme isteğini azaltıyor düşüncesinde dürüst olmayan mükelleflerin dürüst mükelleflere etkisi açısından bulunan farklılık da anlamlı bulunmuştur. Vergi aflarının vergi ödeme isteğini azalttığını düşünen % 28.2'lik bir grup aynı zamanda dürüst olmayan mükelleflerin, vergilerini tam ve zamanında ödemeyerek dürüst olanları vergi kaçırmaya yönelttiğini düşünmektedir. Çünkü dürüst mükellefler dürüst olmayanların vergilerini bilerek az göstermelerinin

---

<sup>290</sup> Çetin, s.181.

<sup>291</sup> Çetin, s.182.

<sup>292</sup> Çetin, s.182.

kendileri için bir aldatılma olarak düşünürler. Dürüst olmayan mükellefler için yapılan aflar vergi kaçırmaya yöneltmekte ve vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.<sup>293</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığı' da bu konuda, Orta Doğu Teknik Üniversitesi (ODTÜ) ile birlikte mükelleflerin vergi ile ilgili konulardaki bakış açısını ölçmeyi amaçladığı ve "Mükellef Eğilimleri Anketi" adını verdiği ankete dayalı bir çalışmaya imza atmıştır. GİB desteği ile Elif Tuay ve İnci Güvenç tarafından 2007 yılında hazırlanan ve 18 ayrı ilde yapılan "Mükellef Eğilimleri Anketi"ni de içeren "Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı" isimli "ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Yüksek Lisans Programı Stajı Çalışması"nda elde edilen bulgular da, vergi aflarının gönüllü uyum üzerinde olumsuz etkisi olduğunu kanıtlar niteliktedir.

Söz konusu çalışmada yer alan "Mükellef Eğilimleri Anketi"nin 33. sorusunda yer alan "*vergi affi vergi kaçıranlara yaramaktadır.*" önermesine katılımcıların %73,8'i katıldıklarını belirtirken, 36. sorusunda yer alan "*yakın zamanda vergi affi yapılacağını bilen mükellef, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getirmektedir*" önermesine ise, katılımcıların % 68,5'i katıldıklarını belirtmiş, 54. Sorusunda yer alan "*vergi affının kriz dönemleri haricinde uygulanmasının, vergisini düzenli ödeyen mükellefe haksızlık olduğunu düşünüyorum*" önermesine ise katılımcıların % 73,7'si katıldıklarını belirtmiştir.<sup>294</sup>

Yukarıda belirtilen sorulara verilen cevaplardan çıkan sonuç katılımcı mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun, vergi affının vergi kaçıranlara yaradığını, yakın zamanda vergi affi yapılacağını bilen mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getirdiğini ve vergi aflarının kriz dönemleri haricinde uygulanmasının, vergisini düzenli ödeyen mükellefe haksızlık olduğunu düşünmekte olduklarıdır.

Mükellef Eğilimleri Anketi'nde vergi affi uygulamaları konusunda mükelleflere yöneltilen sorulara verilen yanıtlar incelendiğinde, vergi aflarına karşı olumsuz bir tutumun baskın olduğu görülmektedir. Bu da vergisini düzenli ödeyen vatandaşın, haksızlığa uğradığını hissetmesinden ileri gelmektedir. Dolayısıyla vergi

---

<sup>293</sup> Çetin, s.183.

<sup>294</sup> Elif Tuay ve İnci Güvenç, "**Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**", GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Ankara, Kasım 2007,ss.69-90.

kaçıranlara adeta bir ödüllendirme haline gelen vergi afları yerine, vergi borçlarını ödemelerini kolaylaştıracak çeşitli sistemler geliştirilmelidir.<sup>295</sup>

Vergi affi uygulamaları ile beraber mükelleflere daha etkin hizmet sunulması, sorumluluklarına ilişkin eğitim verilmesi, vergi sistemini iyileştirici önlemler alınması ve vergi kaçakçılara daha sert cezalar uygulanması halinde, bir defalık vergi afları gelecekteki vergi uyumunu arttıracaktır. Ancak Türkiye’de sıklıkla uygulanan vergi afları ve uzlaşma sisteminin varlığı, özellikle vergisini düzenli ödeyen mükellefin gönüllü uyumunu düşüren bir uygulamadır. Mükelleflerin vergi affi ile ilgili adalet anlayışları vergi affi sonrası verecekleri uyum kararları üzerinde etkili olduğundan, vergi affinin uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde yaratabileceği önemli negatif etkiler dikkate alınmalıdır.<sup>296</sup>

Bu noktada vergi borcunu erken ödeyenleri ödüllendirmek de bir yol olabilir. Vergi borcunu yasalarda verilen sürenin başlangıcında ödeyenlere, vade sonrası ödemelerde uygulanan faiz veya ceza oranında vergi indiriminde bulunulabilir. Ödül ve ceza mekanizmasında amaç, vergisini düzenli ödeyenin ödüllendirilmesi olduğu kadar, adil ortamın sağlanması, vergisini ödemeyenin cezalandırılmasının yanı sıra da geri kazanılması olmalıdır. Ancak bu vergi affi demek değildir.<sup>297</sup>

Son olarak Kamil Ateş tarafından, 2011 yılında hazırlanan çalışmada, vergi affi uygulamaları sonucunda, kayba uğrayan, kazançlı çıkan ve uygulamalardan etkilenmeyen mükellef gruplarına ilişkin varsayımsal olarak oluşturulan örnek model üzerinde yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen bulgulara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Söz konusu çalışmada mükellefler, öncelikle kayıtlı faaliyette bulunan ve kayıt dışı faaliyette bulunan mükellefler olmak üzere ikiye, kayıtlı faaliyette bulunan mükellefler de, vergi kanunları ve diğer yasalara azami şekil ve esas itibarıyla uyan, kurumsal etik ve sosyal sorumluluk anlayışı ile hareket eden kurumsal mükellefler ve sadece kaçınılmayacak yasal şekil ve esaslara uyan kurumsal olmayan mükellefler olmak üzere ikiye ayrılmışlardır.<sup>298</sup>

---

<sup>295</sup> Tuay ve Güvenç, s.147.

<sup>296</sup> Tuay ve Güvenç, s.140.

<sup>297</sup> Tuay ve Güvenç, s.146.

<sup>298</sup> Kamil Ateş, “Vergi Aflarının Yarattığı Zararlar ve Af Sonrası Dönemlerde Kurumsal Mükelleflerin İncelenme Riskinin Artması”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak, 2011, s.177.

Yapılan çalışmada, yukarıda belirtilen mükellef gruplarından; “Kayıtlı Kurumsal Olmayan Mükellefler”, sadece kısmen yasal şekil ve esaslara uymuş olması nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybı ve buna bağlı cezalardan kısmen de olsa kurtulacağı için, vergi affından kazançlı, “Kayıtlı Kurumsal Mükellefler” ise, yasal bütün şekil ve esaslara uymuş olmaları ve ilave yasalara uyum maliyetine katlanmış olmaları sonucu, vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmiş olmaları nedeniyle zararlı çıkacaklardır. Yasalara uymayan ve hiçbir yükümlülüğünü yerine getirmeyen “Kayıt Dışı Faaliyette Bulunan Mükellefler”in ise vergi affi uygulamalarından olumlu ya da olumsuz etkilenmeyecekleri sonucuna varılmıştır.

Yukarıda Türkiye’de vergi affi uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkileri konusunda ankete dayalı ampirik çalışmaların bulgularına yönelik olarak yapılan açıklamaları birlikte değerlendirdiğimizde, ulaşılan ortak kanaat; vergi affi uygulamaları, reform hareketleri ile desteklendiği takdirde ve vergi idaresinin ve vergi denetiminin etkinliğini sağlayacak şekilde yeniden yapılandırılması durumunda başarılı sonuçlar vermektedir. Bunun yanında sıklıkla vergi aflarına başvurulmadan yeni düzenlemelerle vergi mükellefleri ile idare arasında barışı sağlama amacı güden afların vergi uyumunu artırdığı görülmektedir. Aksi takdirde vergi afları düzenli bir mali araca dönüşmekte, denetim eksikliği ve sorgulanamayan kamu harcamaları ile birleştiğinde vergi ödevlerinden tamamen uzak duran bir mükellef kitlesi yaratmakta ve bunun sonucunda da uzun dönemde vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilmektedir.<sup>299</sup>

### **C. Ülkemizde Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkilerine Yönelik Genel Değerlendirme**

Vergi afları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulanan yaygın bir araçtır. Ekonomik krizlerin ardından ortaya çıkan ödeme gücü zorluklarına karşın toplumsal barışı sağlamak veya yapılacak kapsamlı bir reform ile birlikte yeni bir sayfa açmak adına vergi aflarının vergisel uyumu artırıcı olduğu noktasında görüş birliği vardır. Ancak vergi aflarının siyasi propaganda aracı olarak kullanılması, vergi afları sonrası kapsamlı vergi reformlarının gerçekleştirilmemesi, afların kısa

---

<sup>299</sup> Aygün, s.88.

vadeli gelir kaynağı olarak görülmesi ve sıkça başvurulmuş bir araç olması durumunda vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir.<sup>300</sup>

Ülkemizde Cumhuriyetin ilk yıllarında çıkarılan vergi aflarına baktığımızda;  
—Yeni bir ülke ve mali sistem kurma çabası içinde olan yönetimin teknik amaçlarla,  
—1929 ekonomik buhranının da etkisiyle sarsılan mükelleflerin hem eskiden kalan ağır ve adaletsiz uygulamaların hem de yeni düzenlemelerin etkisiyle ağır bir yükümlülük altında ezilmelerini önlemek gibi sosyal amaçlarla,  
—Devletçilik ilkesinin uygulanmasıyla artan kamu ihtiyaçlarının kısa dönemde karşılanmasını sağlamak gibi mali amaçlarla,

gerçekleştirildikleri görülmektedir.<sup>301</sup>

Ülkemizde bu dönemde uygulanmış olan vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesine yönelik olarak yeterince veri bulunmamakla birlikte, bu dönemde uygulanmış olan vergi aflarının, gerek amacına ve kapsamına gerekse çıkarılma sıklıklarına baktığımızda vergi uyumu üzerinde olumsuz etkiler yarattığından bahsetmek zordur.

Vergi uyumu üzerindeki etkiler mükellefler üzerinde belli bir düşünce uyandıracak yoğunlukta yapılan uygulamalar sonucu doğmakta ve doğal olarak süreç içerisinde oluşmaktadır. Ülkemizde 1960'lı yıllara kadar uygulanan vergi afları mükelleflerde “yeni bir af beklentisi” yaratacak sıklıkta olmadığı gibi, söz konusu dönemlerde mükelleflerin eğitim durumları ve mükellefleri vergi uygulamaları ile ilgili olarak yönlendirebilecek meslek mensuplarının sayısal yetersizliği göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflerin, vergi uygulamaları ile ilgili beklentilere ve bu beklentilere göre hareket edebilecek tecrübe ve bilgi birikimine sahip olmadıkları da aşikardır.

Ülkemizde 1960'lı yıllardan sonra çıkartılan vergi aflarının gerekçelerine baktığımızda; ülke ekonomisinde sık sık krizlerin olması, mükelleflerin ödeme güçlüğüne düşmesi, vergi denetiminin çok düşük olması, mali idarenin etkisizliği nedeniyle beyan dışı kalan vergi gelirlerinin artırılması, belgesiz malların ekonomide artış göstermesi, yargı organlarında biriken ihtilafli dosyalar ve vergi idaresinde biriken takipli dosyaların hacimlerindeki olağanüstü artış nedeniyle; işlerini yapamaz

---

<sup>300</sup> Aygün, s.91.

<sup>301</sup> Doğan ve Besen, s.75.



duruma gelmeleri ve siyasi partilerin af kanunlarını propaganda aracı olarak kullanmaları afların; sık sık uygulama alanı bulmasına neden olmuştur.<sup>302</sup>

Vergi sisteminde bulunan eksikliklere ve uygulamadaki sıkıntılara aflar bazen katkı sağlamakta iken bazen de bu eksiklik ve sıkıntıların azaltılmasında araç olmaktadır. Örneğin, vergi idaresindeki etkinlik sorunu nedeniyle vergi uygulamasında gösterilen zafiyet mükelleflerin uyumunu azaltmakta, düşen vergi gelirlerini artırmak ve biriken adli ve idari dosyalar temizlemek için ise af can simidi olarak görülebilmektedir. Örneğin, 2431 ve 2571 Sayılı Kanun'ların ardından yargı organlarından yaklaşık 90.000, takdir komisyonlarından ise yaklaşık 935.000 dosya çekilmiştir. Öte yandan, adaletsiz vergi sisteminin bunalttığı 'dürüst' mükellef yerine, vergi afları dürüst olmayan mükelleflerin işine yaramaktadır. Bu da vergisel uyumu azaltmaktadır.<sup>303</sup>

Yukarıda belirtilen gerekçeler nedeniyle, 1960 sonrası, ülkemizde af uygulamalarının yoğun biçimde yaşandığı bir dönem olmuştur. Neredeyse ortalama iki yılda bir vergi alanında affa ilişkin hükümler içeren çok sayıda kanun çıkarılmış vergi affi uygulamaları adeta gelenek haline gelmiştir. Bunun sonucunda da mükellefler sürekli af beklentisi içinde bulunmaya ve vergi yükümlülüklerini yerine getirirken bu doğrultuda hareket etmeye başlamışlardır.

Türkiye'de 2000 yılı sonrası uygulamaya konulan vergi affi yasalarının ilk örneğini 4811 sayılı "Vergi Barışı Kanunu" oluşturmaktadır. Söz konusu yasa, mali ve reel sektörlerde yıkıcı etkiye neden olan 1999 ve 2001 krizlerinin ardından çıkmıştır. Dolayısıyla normal şartlarda gönüllü uyum oran yüksek mükelleflerin ekonomik nedenlerle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemiş olabileceklerinden hareketle daha savunulabilir görünmektedir.<sup>304</sup>

Vergi af yasalarının uyum düzeyine etkisi açısından değerlendirildiğinde Vergi Barışı Kanunu, gerek borç ödeme alışkanlıkları (tahakkuk-tahsilat oranı) gerekse beyan alışkanlıkları (tahakkuk artış oranı)'nda bir kırılma yaratmamıştır. Bu bakımdan 2003 yılındaki kısmen vergi affi niteliği kısmen de borç ödeme kolaylığı taşıyan Vergi Barışı Kanunu'nun vergiye gönüllü uyum açısından olumsuz bir etkisi görülmemektedir. Vergi Barışı Kanunu'nun, mükelleflerin geçmiş hesap

---

<sup>302</sup> Aygün, s.90.

<sup>303</sup> Savaşan, (Afyon-2006), s.52

<sup>304</sup> Savaşan, (Afyon-2006), s.43.

dönemlerine ilişkin hem beyan yönünden hem de borç ödeme yönünden eksikliklerini tamamlama ve vergisel anlamda geçmişle bağı kopararak ve temiz bir sayfa açma imkanı sağladığından uyum düzeyini olumlu yönde etkilediği söylenebilir.<sup>305</sup>

Ancak, 4811 Sayılı Kanun'da VUK 359. madde de belirtilen ve suç olarak tanımlanan diğer fiilleri işleyenlerin; salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarını ödemeleri ve dava açmamaları veya açılan davalardan feragat etmeleri şartıyla, Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmayacağı, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağı, açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağı ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının infaz edilmeyeceği yönünde hükümler içermekte olması, mükelleflerde “vergi suçu işlemiş olsak bile af ediliyor” düşüncesinin uyanmasına dolayısıyla vergi kanunlarında suç sayılan fiilleri işleme konusundaki çekincelerinin kırılmasına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda eskisi kadar istekli davranmamalarına sebep olarak vergi uyumuna zarar vermiştir.

Bununla birlikte Türkiye gibi, aflara sıkça başvuran ülkelerde mükelleflerle vergi otoriteleri arasında farklı bir ilişki biçiminin oluştuğu da gözlenebilir. Eğer aynı mükelleflere bir vergi affı uygulaması sonrasında çıkarılan yasalarla birkaç kez daha vergi ve sigorta prim aflarından faydalanma olanağı tanınırsa, af vergi mükelleflerini dürüst davranmaya teşvik etme hedefine ulaşamıyor demektir. Aftan faydalanan mükellef daha sonra vergi yasalarına aykırı davranıyor ve yeni affa kadar vergisel uyumsuzluğunu devam ettiriyor demektir. Ülkemizdeki vergi affı uygulamaları, “af-yüksek düzeyde vergisel uyumsuzluk-yeni af” kısır döngüsünden nemalanan ve döngüye katkıda bulunan bir mükellef tipolojisi yaratmıştır.<sup>306</sup>

Nitekim ülkemizde, 2008 yılında yürürlüğe giren “Varlık Barışı Kanunu” ile yukarıda bahsettiğimiz gibi mükelleflere yeniden vergi affından faydalanma olanağı tanınmış, 5811 Sayılı Kanun kapsamında yapılan başvurularda yurda getirileceği ve işletme aktiflerine kaydedileceği tespit edilen toplam varlık tutarı 48.000.000.000,00-TL civarında iken, bu tutarın yaklaşık üçte birini oluşturan 15.000.000.000,00-TL

<sup>305</sup> Mustafa BULUT, Seda Çalışkan ve Ayça BULUT “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 327, Kasım,2008, s.29.

<sup>306</sup> Fatih Savaşan, “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalanıyor?”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, , Sayı:2, 2006, s.150.

tutarındaki varlık, başvuruda bulunan mükelleflerin yasadaki şartları yerine getirmemesi dolayısıyla daha ilk aşamada kayıt altına alınamamıştır. Daha yeni aftan faydalanmış olan bir mükellefin faydalandığı af yasaının bile gereklerini yerine getirmede isteksiz davranması, vergisel uyumsuzluğunu ısrarla devam ettirdiği anlamına gelmektedir. Bu davranışı sergileyen mükellefin davranışının temelinde, kuşkusuz ileride çıkacak başka af beklentileri içerisinde olması yatmaktadır.

Ayrıca 5811 Sayılı “Varlık Barışı” Kanun’una 5917 Sayılı Kanun ile sonradan eklenen düzenleme ile yasadan yararlanacak mükellefler için çok önemli olan “Vergi Farkları” diğer bir ifade ile “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan” mükelleflerin incelenmeleri neticesinde reddedilen KDV’leri yasa kapsamında beyan olunan matrahlardan indirme hakkının tanınması ve haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler listesine girmemeleri açısından bir avantaj sağlanmıştır. Bu durumun varlığı 4811 Sayılı Kanun’un doğurduğu etki gibi, mükelleflerin, vergi kanunlarında suç sayılan fiilleri işleme konusundaki çekincelerinin kırılmasına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda eskisi kadar istekli davranmamalarına sebep olarak vergi uyumuna zarar vermiştir.

Vergi aflarından faydalanan mükellefler genelde vergisel uyumsuzluğu olan mükelleflerdir. Ne var ki vergisel uyumsuzluğu olan mükelleflerin tamamı aflardan yararlanmazlar. Aflara rağmen uyumsuzluğunu gizleme yolunu seçen mükellefler de vardır. Vergi afları eğer vergisel uyumsuzluğu olan mükelleflere bir ‘beyaz sayfa açma’ çağrısı olarak değerlendirilebilirse bu çağrıya olumlu yanıt veren mükellefler olduğu gibi vermeyenler de çıkacaktır. Aftan faydalanırken bile, sicilini temizleme vurgusuna rağmen vergisel yükümlülüğü azaltacak yasal olmayan yollara sapabilen mükelleflerin varlığı da sürpriz olmaz.<sup>307</sup>

Ülkemizde 2000 yılı sonrası vergi affı uygulamalarının en güncel olanı ise, 25.02.2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren ve GİB tarafından “Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması” olarak nitelendirilen ve yasa ile bütçe gelirlerinin dörtte birine yakın tahsilât hedeflenen, 6111 Sayılı Kanun’dur.

6111 Sayılı Kanun’un çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanan vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine bakıldığında ise, yasadan faydalanan mükellef sayısı, yasa kapsamında tahsil olunan vergi miktarı ve önceki yıllara nazaran vergi gelirleri

---

<sup>307</sup> Savaşan, 2011, s.21.

artış oranları açısından 4811 ve 5811 Sayılı Kanun'lara nazaran çok daha başarılı olmakla birlikte, tahakkuk tahsilat oranları açısından değerlendirildiğinde, 4811 Sayılı Kanun'un uygulandığı yıllarda tahakkuk tahsilat oranlarında düşük oranda da olsa sağladığı artışı sağlayamamış, vergi gelirleri tahakkuk tahsilat oranlarında son yıllarda süregelen düşüşe engel olamamıştır.

6111 Sayılı Kanun, kısmen vergi affi niteliği kısmen de borç ödeme kolaylığı taşımakta olması, aynı zamanda yasa kapsamında tahsil olunan vergi miktarları ve önceki yıllara nazaran vergi gelirleri artış oranları açısından ele alındığında vergiye gönüllü uyumu açısından olumsuz bir etkisi görülmemektedir. Aksine mükelleflerin geçmiş hesap dönemlerine ilişkin, hem beyan hem de borç ödeme yönünden eksikliklerini tamamlama ve vergisel anlamda geçmişle bağı kopararak ve temiz bir sayfa açma imkanı sağladığından, uyum düzeyini olumlu etkilediği söylenebilir.

Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi, 6111 Sayılı Kanun'da, 4811 Sayılı Kanun'da olduğu gibi sahte belge düzenleyenlerin kapsama alınmaması yerinde bir karar olmakla birlikte, sahte fatura kullananların yasadan faydalanabilecek olmaları, 4811 ve 5811 Sayılı Kanun'larda olduğu gibi, mükelleflerin vergi kanunlarında suç sayılan fiilleri işleme konusundaki çekincelerinin kırılmasına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda eskisi kadar istekli davranmamalarına sebep olarak vergi uyumuna zarar vermiştir.

Ülkemizde 2000 yılı sonrasında uygulanan vergi aflarının gerekçelerinde yer alan ortak amacın, af uygulamalarının yapıldığı yıllarda yaşanan küresel krizlerin ekonomide doğurduğu olumsuz etkilerin azaltılması olduğundan daha önce bahsetmiştik. Ancak krizlere ve olumsuz etkilerine rağmen borçlarını zamanında ödeyen mükellefler de bulunmaktadır. Uygulanan vergi afları, bu türdeki iyi niyetli mükellefleri adeta cezalandırmış, vergi uyumlarına büyük zarar vermiştir.

Krize rağmen vergi borcunu ödeyen ve ödemeyen iki rakip mükellefi karşılaştırdığımızda, vergi borcunu ödeyen ve bu yüzden bankadan borçlanmak zorunda kalan bir mükellef enflasyonun üzerinde bir faiz ödeyerek zor durumda kalırken vergi ödemeyip sermaye olarak kullanan diğer mükellefin borcu enflasyon oranında güncellenecektir. Bu durumda bir sonraki krizde, (af olasılığı arttığı için) bu

mali yeniden yapılandırma ile dezavantajlı hale sokulan “dürüst” mükellef vergisel yükümlülüğünü yerine getirmeyebilecektir.<sup>308</sup>

Sonuç olarak vergi affi uygulamaları, kısa dönemde hem vergi gelirlerinde yükseliş, hem de yönetim maliyetlerinde ve yargı yükünde azalma sağlamaktadır. Vergi affi uygulamaları güçlü vergi reformları ile desteklenirse af sonrası gönüllü uyumda artış görülebilir. Ancak vergi uygulamalarını güçlendiren, caydırıcı bir ceza sistemi getiren bir vergi reformunun parçası olabilen af uygulamaları, yeni sisteme geçişte önemli bir enstrüman olarak kullanılabilir. Af ancak böyle bir reformun parçası olduğunda yeni af beklentilerine yol açmaz.

Vergi affi uygulamalarının zararları ise uzun dönemde ortaya çıkmakta olup, vergi gelirlerinde ve vergi sonrası gönüllü uyumda azalma en başta gelen olumsuz etkilerdir. Vergi uyumundaki düşüşün nedenlerinin başında, her affin yeni af beklentisi oluşturması, yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getiren dürüst mükelleflerde yarattığı adaletsizlik duygusu, affin mükelleflerce idari zafiyetin tescillenmesi olarak algılanması ve vergi suçlarından kaçınma olgusunu azaltması gelmektedir.<sup>309</sup>

---

<sup>308</sup> Savaşan, 2011, s.22

<sup>309</sup> Savaşan, 2011, s.22.

## SONUÇ

Kısaca, devletin tek taraflı olarak çıkarmış olduğu bir yasayla alacak hakkının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi olarak tanımlanan vergi afları öteden beri en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Vergi affı uygulamalarının, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede, vergi idaresi ve yargısının iş yükünün azaltılmasında ve ödeme güçlüğü çeken mükelleflere yardımcı olunmasında fayda sağladığını savunanlar olduğu gibi, vergilemede mükellefler arasındaki eşitliği zedeleyen, dürüst mükellefleri cezalandıran adaletsiz bir uygulama olduğunu düşünenler de mevcuttur.

Ülkemizde, Cumhuriyet'in ilanından günümüze dek, çok sayıda vergi affı uygulaması yapılmıştır. Bu uygulamaların temelinde daha çok, vergi tahsilatlarını hızlandırarak, düşük maliyetle kamuya ek kaynak yaratma ve seçim dönemlerinde oy kaygısı ile sempati toplama düşüncesi yatmakla beraber, çıkarılan vergi affı yasalarının gerekçelerinde, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, vergi idaresi ve yargısının iş yükünün azaltılması, yaşanan ekonomik krizler yüzünden zor duruma düşen mükelleflerin ekonomik hayata kazandırılması gibi vergi aflarının diğer nedenleri sayılmıştır.

Ülkemizde, 2000 yılı öncesi uygulanan vergi afları, teorisyenler tarafından 1960 öncesi ve 1960 sonrası olmak üzere iki dönem halinde incelenmiştir. Ancak, dünyada ve ülkemizde özellikle 1980'li yıllardan itibaren devletin ekonomideki rolünün azaltılması ve serbest piyasa ekonomisine ağırlık verilmesinin getirdiği değişim toplumsal yapının her alanında kendisini şiddetle hissettirmiştir. 2000'li yıllardan itibaren ise adeta yeni bir dönem daha başlamış olup, daha da gelişen teknoloji ile birlikte, dünyada, küreselleşme süreci çok daha yoğun halde yaşanmaktadır. Küreselleşme, uluslararası sermaye hareketlerini görülmemiş düzeyde arttırarak, pek çok ülke ekonomisini olumlu etkilerinin yanında, krizlere karşı daha kırılgan hale getirmek suretiyle, olumsuz olarak da etkilemiştir. Bununla birlikte hükümetler vergi afları konusunda 2000'li yıllar öncesine nazaran daha ayrıntılı ve bir takım yenilikler içeren düzenlemeler yapmak zorunda kalmaktadırlar.

Ülkemizde Cumhuriyetin ilk yıllarından 1960'lı yıllara kadar uygulanan vergi aflarına baktığımızda, yeni bir ülke ve mali sistem kurma çabası içinde olan yönetimin teknik amaçlarla, 1929 ekonomik buhranının da etkisiyle sarsılan

mükelleflerin hem eskiden kalan ağır ve adaletsiz uygulamaların hem de yeni düzenlemelerin etkisiyle ağır bir yükümlülük altında ezilmelerini önlemek gibi sosyal amaçlarla ve devletçilik ilkesinin uygulanmasıyla artan kamu ihtiyaçlarının kısa dönemde karşılanmasını sağlamak gibi mali amaçlarla, çıkarıldıkları görülmektedir.

Yukarıda belirtilen söz konusu amaçları gerçekleştirmek için çıkarılan vergi aflarıyla genel olarak, yürürlükten kaldırılan vergilerin artıkları tasfiye edilmiş ve aftan yararlanılması için de herhangi bir şart getirilmemiştir. Söz konusu aflarla, hem vergi asılları hem de bunlara ilişkin zam ve cezalar (ayrım yapılmadan) bir bütün halinde terkin edilmiştir.

Ülkemizde bu dönemde uygulanmış olan vergi aflarının gerek amacına ve kapsamına gerekse çıkarılma sıklıklarına baktığımızda vergi uyumu üzerinde olumsuz etkiler yarattığından bahsetmek zordur. Çünkü vergi uyumu üzerindeki etkiler mükellefler üzerinde belli bir düşünce uyandıracak yoğunlukta yapılan uygulamalar sonucu doğmakta ve doğal olarak süreç içerisinde oluşmaktadır. Ülkemizde 1960'lı yıllara kadar uygulanan vergi afları mükelleflerde "yeni bir af beklentisi" yaratacak sıklıkta olmadığı gibi, mükellefler de vergi uygulamaları ile ilgili beklentiler oluşturarak bu beklentilere göre hareket edebilecek tecrübe ve bilgi birikiminden uzaktır.

1960'lı yıllardan 2000'li yıllara kadar uygulanan vergi aflarına baktığımızda, ülkemizde, 1960 ve 1980 arası dönemde çeşitli nedenlerle önüne geçilemeyen sosyal ve siyasi kargaşanın önüne geçebilmek için darbelere başvurulduğunu görmekteyiz. Bu darbelerden sonra oluşan gerginliği azaltmak ve sosyal düzeni yeniden kurmak amacıyla, eski döneme ait bir çok işlem gibi mali işlemlerin de tasfiye edilmesine yönelik vergi affı uygulamalarına başvurulmuştur. 1980'den itibaren, ülke kısmen de olsa siyasi istikrara kavuşmuş, serbest piyasa ekonomisine geçişe yönelik düzenlemeler, vergi affı uygulamalarında da kendini hissettirerek, ekonomik nedenleri daha ön plana çıkarmaya başlamıştır. Ülkemizde bu dönemdeki af uygulamaları sonucunda vergi gelirlerinde bir artma olsa da, sürekliliği sağlanamamış aynı zamanda, beyana dayalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı her af uygulamasında daha da azalmıştır.

1960 sonrası, ülkemizde af uygulamalarının yoğun biçimde yaşandığı bir dönem olmuştur. Neredeyse ortalama iki yılda bir vergi alanında affa ilişkin hükümler içeren çok sayıda kanun çıkarılmış vergi affı uygulamaları adeta gelenek haline gelmiştir. Bunun sonucunda da mükellefler sürekli af beklentisi içinde bulunmaya ve vergi yükümlülüklerini yerine getirirken de bu doğrultuda hareket etmeye başlamışlardır. Dolayısıyla vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkileri de bu dönem sonrası çok daha yoğun olarak görülmeye başlamıştır.

Ülkemizde 2000 yılından sonra uygulanan vergi aflarına baktığımızda ise, gerek amaç gerekse içerik bakımından 2000 yılı öncesine nazaran farklılıklar göstermekte olduklarını görüyoruz. Amaç bakımından doğan farklılığın temelinde dünyada 2000’li yıllardan sonra küreselleşmenin giderek artan etkileri sonucu sermaye hareketliliğinin artışıyla birlikte ülke ekonomilerinin krizlere daha açık ve kırılgan hale gelmeleri, etkili olmuştur. İçerik bakımından en temel farklılık ise vergi suçlarının af uygulamaları kapsamına alınmaya başlamış olmasıdır.

Ülkemizde 2000 yılı sonrası uygulanan vergi aflarının ortak özelliği, küresel krizlerin ülkemiz ekonomisinde yarattığı olumsuz etkilerin giderilmesini amaçlamalarıdır. 4811, 5811 ve 6111 Sayılı Kanun’lar, Cumhuriyet tarihimizde uygulanan en kapsamlı af yasalarıdır. 4811 ve 6111 Sayılı Kanun’ların kapsamında, vergi cezalarının affedilmesine, vergi borçlarının taksitlendirilerek ödenebilmesine ve matrah artırımına yönelik hükümler mevcutken, 5811 Sayılı Kanun’da ise, yurtdışı varlıkların ekonomiye kazandırılması ve yurt içi varlıkların da işletme aktiflerine kaydedilerek işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla yönelik hükümler içermektedir.

Bu dönemde uygulanan yasaların vergi tahsilatı üzerindeki etkilerini değerlendirdiğimizde, 4811 ve 6111 Sayılı Kanun’ların, uygulama öncesi yıllara göre, vergi tahsilatlarında rakamsal ve oransal olarak artış sağladığını ve bu açıdan başarılı olduğunu söyleyebiliriz. 5811 Sayılı Kanun için ise aynı başarıdan söz etmek mümkün değildir. Çünkü kanundan faydalanan mükellefler, kanun hükümlerini ihlal etmek suretiyle, yasa kapsamında beyan olunan varlıkların neredeyse üçte birinin daha ilk aşamada yurda getirilmesine ve işletme aktiflerine dahil edilmelerine engel olmuşlardır.



Söz konusu kanunların, vergi tahsilatı üzerindeki etkileri kıyaslandığında ise, 6111 Sayılı Kanun'un, yasadan faydalanan mükellef sayısı, yasa kapsamında tahsil olunan vergi miktarı ve önceki yıllara nazaran vergi gelirleri artış oranları açısından 4811 ve 5811 Sayılı Kanun'lara nazaran çok daha başarılı olduğunu görmekteyiz.

Bununla birlikte, 6111 Sayılı Kanun, tahakkuk tahsilat oranları açısından değerlendirildiğinde, 4811 Sayılı Kanun'un uygulandığı yıllarda tahakkuk tahsilat oranlarında düşük oranda da olsa sağladığı artışı sağlayamamış, vergi gelirleri tahakkuk tahsilat oranlarında son yıllarda süregelen düşüşe engel olamamıştır.

Ülkemizde 2000 yılı sonrası uygulanan, 4811 ve 6111 Sayılı Kanun'ların, kısmen vergi affi niteliği kısmen de borç ödeme kolaylığı taşımakta olması, aynı zamanda yasa kapsamında tahsil olunan vergi miktarları ve önceki yıllara nazaran vergi gelirleri artış oranları açısından ele alındığında vergiye gönüllü uyumu açısından olumsuz bir etkisi görülmemektedir. Aksine mükelleflerin geçmiş hesap dönemlerine ilişkin hem beyan yönünden hem de borç ödeme yönünden eksikliklerini tamamlama ve vergisel anlamda geçmişle bağı kopararak ve temiz bir sayfa açma imkanı sağladığından uyum düzeyini olumlu yönde etkilediği söylenebilir.

Ancak, 4811, 5811 ve 6111 Sayılı Kanun'larda vergi suçlarının hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunulmasını engellemese de, bu suç kapsamında kesilen cezaların affi veya aftan faydalanan dönemlerle ilgili olarak vergi incelemesi yapılamayacağı hususlarında hükümler de bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, söz konusu yasalar, mükelleflerin, vergi kanunlarında suç sayılan fiilleri işleme konusundaki çekincelerinin kırılmasına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda eskisi kadar istekli davranmamalarına sebep olarak vergi uyumuna zarar vermiştir.

Vergi affi uygulamaları kısa dönemde vergi gelirlerinde yükseliş sağlamakla birlikte, yönetim maliyetlerinde ve yargı yükünde azalma da sağlamaktadır. Vergi affi uygulamalarının zararları ise uzun dönemde ortaya çıkmakta olup, vergi gelirlerinde azalma ve vergi sonrası gönüllü uyumun azalması en başta gelen olumsuz etkilerdir. Vergi uyumundaki düşüşün nedenlerinin başında ise, her affin yeni af beklentisi oluşturması, dürüst mükelleflerde yarattığı adaletsizlik duygusu,

affin mükelleflerce idari zafiyetin tescillenmesi olarak algılanması ve vergi suçlarından kaçınma olgusunu azaltması gelmektedir.

Sık uygulanan ve mükellefler tarafından tahmin edilebilir nitelikteki vergi afları, vergi suçu işlemeyi ekonomik açıdan teşvik etmekle birlikte, dürüst mükelleflerin davranışlarını da olumsuz şekilde etkilemektedir. Bu yüzden, affin bir kereye mahsus olduğu ve tekrar vergi affi yapılmayacağı bilincinin mükelleflere yerleştirilmesi hatta bunun özel bir hükümle düzenlenmesi vergi affi uygulamalarının başarısını mutlak suretle artıracaktır. Ancak bunu başarmak hiç de kolay değildir. Çünkü birkaç yılda bir vergi affi çıkarılan, vergi affi uygulamalarının adeta gelenek hale geldiği ülkelerde, böyle bir bilincin mükelleflere yerleştirilmesi olanaksız görünmektedir.

Vergi aflarından faydalanan mükellefler genelde vergisel uyumsuzluğu olan mükelleflerdir. Çıkarılan her af yasası vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren, vergisel uyumu yüksek mükelleflerin, vergi uyumlarını baltalamaktadır. Bu nedenle çıkarılan af yasalarının kapsamına, borcu bulunmayan, vergi suçu işlememiş olması nedeniyle vergi cezalarına muhatap olmayan ve bu nedenle de aftan faydalanması gerekmeyen mükelleflere yönelik, sonraki yıllarda ödeyecekleri vergilerden az da olsa indirim yapılması gibi, ödül niteliğinde hükümler konulabilir.

Vergi affi uygulamaları ile hedeflenen başarıların elde edilebilmesi için vergi affi uygulamaları ile birlikte vergileme sistemini güçlendirici reform niteliği taşıyan bir takım uygulamaların da hayata geçirilmesi gerekmektedir. Söz konusu reform uygulamaları, vergi idaresinin bütçe olanaklarının artırılması, teknolojik gelişmelere uyumu sağlanması ve vergi denetiminin güçlendirilmesi gibi, vergi tahsilatı ve vergi denetimi üzerinde, kısa zamanda etkin sonuçlar verecek hedefler içermelidir.

Nitekim ülkemizde 2000’li yıllardan sonra uygulanan vergi aflarından 4811 ve 6111 Sayılı Kanun’ların diğerlerine nazaran daha başarılı olma sebeplerinden biri de, söz konusu yasaların, uygulamaları sonrası reform niteliğinde uygulamalarla desteklenmiş olmalarıdır. 4811 Sayılı Kanun uygulamasının hemen ardından Gelir İdaresi Başkanlığı kurularak, Maliye Bakanlığı’nın gelir birimleri, gider birimlerinden ayrıştırılmış ve iller bazında yeniden örgütlenmiştir. 6111 Sayılı Kanun uygulamasının hemen ardından ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın

kurularak, denetim birimlerinde yıllardır süregelen çok başlılığa son verildiğini ve vergi denetim birimlerinin yeniden örgütlendiğini görmekteyiz.

Vergi afları sonrası; vergi idaresinde reform hareketlerinin yapılmaması vergi yönetiminin otoritesine zarar verir, vergi denetiminin etkinliğini azaltır ve vergi uyumunu olumsuz etkiler. Vergi affı uygulamaları sonrası reform niteliğindeki uygulamalarla başarı arttırılsa da, bu tip uygulamalar, gerek yüksek maliyetleri, gerekse hazırlanıp uygulamaya konulmalarının zaman gerektirmesi açısından her zaman uygulanamamaktadır. . Türkiye’de vergi afları sonrası reform hareketleri yapılmaya çalışılmış ancak, girişimler ekonomik gelişmenin gerisinde kalmıştır. Bu nedenle vergi affı uygulamaları sonrası en azından, vergi suçlarına yönelik ciddi ve katı yaptırımlar uygulanmalı ve vergi cezaları arttırılmalıdır. Böylelikle mükellef, aftan yararlınsın ya da yararlanmasın, aftan sonra bir şeylerin değiştiğini, eskisi gibi olmadığını görerek, vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda, davranışlarını değiştirme çabasında olacaklardır.

Ancak ülkemizde, vergi affı sonrası, vergi cezalarının arttırılması ve katı yaptırımlar uygulanması bir yana, normalde af yasasının çıkarıldığı dönemde kapsamında bulunmayan vergi suçlarının da af sonrası yapılan düzenlemelerle, af kapsamına alındığını görmekteyiz. Bilindiği üzere en yaygın vergi incelemesi, sahte belge düzenleme ve kullanma fiiline yönelik olarak KDV açısından yapılmakta olup, vergi tekniği açısından, sahte belge düzenleme incelemeleri sonucu bulunan fark matrah farkı, sahte belge kullanma fiili sonucu bulunan fark ise vergi farkı olarak nitelendirilmektedir.

5811 Sayılı Kanun uygulamaya girdiğinde, yasa, sadece yapılacak vergi incelemeleri sonucunda bulunacak matrah farklarından yasa kapsamında beyan olunan matrahların indirilebilmesine olanak tanımakta iken 5917 Sayılı Kanun ile 5811 Sayılı Kanun’un söz konusu hükmünü içeren 3. maddesinde değişiklik yapılarak, vergi incelemeleri sonucu bulunacak vergi farklarına da mahsup olanağı tanınmıştır. Bir başka ifade ile daha önce sahte belge düzenleme suçu işleyenler yasadan faydalanmakta iken sahte belge kullanma suçu işleyenlerin de yasadan faydalanmasına olanak sağlanmıştır.

Vergi affı uygulamalarının başarıya ulaşabilmesi için gerekli bir diğer husus da, affın kamuoyuna kaçırılmayacak bir fırsat olduğu hususunda yeterince tanıtımının yapılması ve aftan yararlanabilmek için verilen süre mükelleflere gerekli

araştırmaları yapabilecekleri ve vergi kaçıran mükelleflere de ortaya çıkmak için gerekli cesareti toplayabilecekleri uzunlukta zamanın tanınmasıdır. Aynı zamanda af uygulaması, affa katılımı teşvik edici nitelikte, bir kısım faiz ve cezaların silinmesi ile taksitlendirme gibi ödeme kolaylıkları içermelidir.

Ülkemizde uygulanan vergi affı yasaları, özellikle 2000 yılı sonrasında, dünya uygulamalarına nazaran, affa katılımı teşvik etme açısından çok daha cazip içeriğe sahip olmakla birlikte, yasaların kamuoyuna tanıtılmaları konusunda da yeterli özen gösterilmiş, her vergi affı uygulaması aylarca kamuoyunun gündeminde kalmıştır. Ayrıca her defasında, hem yasa kapsamı genişletilmiş hem de yasadaki faydalanma süreleri uzatılmıştır.

Bu duruma, güncel örnek olarak, 6111 Sayılı Kanun'dan faydalanmakla birlikte, Kanun'da yer alan hükümleri yerine getirmeyerek, Kanun'dan faydalanma hakkını kaybedenlere, bazı koşulları yerine getirmeleri koşuluyla tekrar Kanun'dan faydalanma hakkı tanınmış olmasını verebiliriz. Ancak bu tip uygulamalarda bulunularak affın da affının getirilmesi, af uygulamalarına katılımı ve tahsilatı arttırsa da, yasadaki belirtilen yükümlülüklerini zamanında yerine getiren yükümlülükleri mağdur etmekte, "borcunu ödemeyenler yine kârlı çıktı" düşüncesiyle, yükümlülüklerini zamanında yerine getirme hususunda isteklerini kırmaktadır.

Yukarıda bahsedilen önerilerle birlikte, hükümetler, vergi affı uygulamasına gitmeden önce vergi affının amacını ve zamanını en doğru biçimde tespit etmeli, vergi aflarının yarattığı adaletsizliğin ve kısır döngünün sonraki afları tetiklediği gerçeği ile toplumsal dengeyi ve vergi uyumunu bozucu etkilerini göz ardı etmemeli, ayrıca kısa ve uzun dönemde ortaya çıkaracağı etkileri çok iyi analiz ederek, bunun sonuçlarına göre vergi affının uygulanıp uygulanmayacağına karar vermelidirler. Her şeyden önce, vergi affı uygulamalarını bir gelir toplama aracı olarak görmekten uzaklaşarak, vergi sisteminde bir kez daha vergi affı uygulamasına ihtiyaç duymayacak köklü değişikliklerin yapılması amacına yönelmelidirler.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Doğan, Zeki ve Ramazan Besen. **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2008.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 sayılı Kanun Rehberi**, Yayın No:131, Ankara, Mart, 2011.

Gözübüyük, Şeref. **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitapevi, 9. Basım, Ankara, 2000.

Sarısoy, Taner ve Hasan Serdar Özdemir. **100 Soruda Varlık Barışı Kanunu Uygulaması Ve Genel Açıklamalar**, Ankara SMMM Odası Yayın No: 68, Ankara, Kasım 2009.

**T.C. Anayasası**. Seçkin Yayınları, 30.Baskı, Ankara, Eylül, 2010.

Taşçı, Kenan. “Türkiye Ve AB Ülkelerinde Vergi Denetim Uygulamalarının Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi” **Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi -1 Küresel Krizler ve Ekonomik Yönetim Bildirileri Kitabı**, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Malatya, 15-16.04.2010, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/9.pdf>, (26.06.2012).

Tuay, Elif ve İnci Güvenç. **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Ankara, Kasım 2007,

Yıldız, Ömer ve Mehmet Can Yılmaz. **6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’da Yer Alan Vergi Alacaklarına İlişkin Uygulama Rehberi** [www.vdd.org.tr/dosyalar/6111.Uygulama.Rehberi.doc](http://www.vdd.org.tr/dosyalar/6111.Uygulama.Rehberi.doc), (22.06.2012).

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Kitapevi, 4. Baskı, Ankara, 2012.

### **Tezler**

Dallı, Atilla. “4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2006.

Eker, Cemali. “Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006.

Güner, Ümit. “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

Karabulut, Mehmet. “Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 1996.

Şenlik, Kenan. “Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

Taşkın, Yasemin. “Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

### **Makaleler**

Aksoyoğlu, Volkan. “Vergi Barışı mı, Örtülü Vergi Affı mı?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:194, Şubat 2009, ss.538-552.

Alpaslan, Mustafa ve Eda Kaya. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler ve Kullananlar Açısından 6111 Sayılı Kanun Hükümlerine Göre Matrah Artırımı Uygulamalarının İrdelenmesi” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:356, Nisan, 2011, ss.190-194.

Apak, Talha. “Varlık Barışının Kapsamı Genişletildi Başvuru Süresi 30 Eylül 2009 Tarihine Kadar Uzatıldı”, **www.alomaliye.com**, 25.08.2009, [http://www.alomaliye.com/2009/talha\\_apak\\_varlik\\_barisi.htm](http://www.alomaliye.com/2009/talha_apak_varlik_barisi.htm), (15.06.2012)

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri Ve Sonuçları-I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan, 2004, ss.59-64.

Arpacı, Atlar Ömer. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:186, Mart, 2004, ss.95-98.

Ateş, Kamil. “Vergi Aflarının Yarattığı Zararlar ve Af Sonrası Dönemlerde Kurumsal Mükelleflerin İncelenme Riskinin Artması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:217 Ocak, 2011, ss.176-183.

Aygün, Recep “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:369, Mayıs, 2012, ss.88-92.

Baykara, Bekir. “Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesinin Anayasal Durumu” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:261, Mayıs, 2003, ss.4-16.

Baykara, Bekir. “6111 Sayılı Kanun’un Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Ceza Mahkemesinde Görülen Davalara Etkisi” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 220, Nisan, 2011, ss.298-304.

Boy, Kadir. “Vergi Barışının Ardından”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, Haziran 2003, ss.18-28.

Bulut, Mustafa, Seda Çalışkan ve Ayça Bulut. “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2008, Sayı: 327, ss.24-30.

Bülbül, Duran. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-1” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım, 2003, ss.206-209.

Bülbül, Duran. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-2”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:132, Aralık, 2003, ss.173-182.

Çelik, Celal.“5811 Sayılı Kanun Uyarınca Yurtiçi Varlık Barışı Uygulaması”, [www.maliyeokulu.org.tr](http://www.maliyeokulu.org.tr), [http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=207:5811&catid=57:tax](http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=207:5811&catid=57:tax), (15.06.2012).

Çelikkaya, Ali. “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **E-akademi Dergisi**, 2002, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (28.06.2012)

Çetin, Güneş. “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi” **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Cilt:14 Sayı:2, Manisa, 2007, ss.171-187.

Dönmez, Recai “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:116, Ağustos 2002, ss.19-25.

Erdem, Tahir. “6111 Sayılı Kanunun Af Etkilerinin Değerlendirilmesi” **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2011, Sayı.271, ss.92-133.

Esen, Ahmet. “Vergi Affı”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:4. Aralık, 2002, ss.3-6

Ferhatoğlu, Emrah ve Erhan Gümüş. “Mali Miladın Yenisi: 5811 Sayılı Kanun” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:195, Mart, 2009, ss.424-435.



Fil, Mehmet. “6111 Sayılı Kanunla Getirilen Stok Beyanı (Stok Affi)’nın Kaçakçılıkta Yarattığı Artış”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 224, Ağustos, 2011, ss.369-375.

Gerçek, Adnan. “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türk Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:190, Temmuz, 2004, ss.14-16.

İneli, Ender. “Dava Aşamasındaki Vergi Tarhiyatlarının 6111 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu” **Yaklaşım Dergisi**, Nisan, 2011, Sayı:220, ss.100-109.

Kargı, Veli. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi” **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı:13, 2011, ss.101-115.

Keleş, Yusuf. “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002, ss.76-83.

Keskin, Kemal Serkan .“Sahte Belge Düzenleme İncelemeleri 6111 Sayılı Yasadan Nasıl Etkilenir?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 221, Mayıs, 2011, ss.545-551.

Kıldış, Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2, Sayı:2, 2000, <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=28>, (16.06.2012)

Kıldış, Yusuf. “Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun’da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:222, Haziran, 2011, ss.22-25.

Kılınçdaroğlu, Kemal. “Sorgulanmayan Vergi Afları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 286, Haziran, 2005, ss.38-44.

Koyuncu, Mesut.“Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.218, Ekim,1999, ss.43-61.

Narinoğlu, Recep. ‘‘1923 yılından Sonra ıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 56, 1991,  
[http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3930](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3930), (16.06.2012).

Öz, Semih ve Dilek Özkök ubuku. ‘‘ Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası’’, Ankara Üniversitesi **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C:66, Sayı:2, 2011,  
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/1596/17242.pdf>, (23.06.2012).

Özperhiz, Niyazi.‘‘Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:283, Mart, 2005, ss.90-94.

Savaşan, Fatih. ‘‘Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı’’ **Seta Analiz Dergisi**, Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, Mart, 2011, Sayı:35 ss.4-33.

Savaşan, Fatih. ‘‘Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalanıyor?’’, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:2, 2006, ss.149-171.

Savaşan, Fatih. ‘‘Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)’’, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.VIII ,Sayı:1, 2006, ss.41-65.

Sayar, Fikret. ‘‘1960 Yılından Sonra ıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:73, Eylül, 1987,  
<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=637>, (12.06.2012).

Şahin, Tayfun. ‘‘6111 Sayılı Kanun’a Göre Matrah Artırımı, İncelemelerin Bitirilmesi ve Hesaplanan Vergilerin Mahsubunda Tereddüt Doğuran Konular’’, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2011, Sayı:221, ss.63-68.

Tosuner, Mehmet. “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim, 1995, Sayı:85, [http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3583](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3583), (10.06.2012)

Tuncer, Selahattin. “Türk Vergi Sisteminde Terkin Hükümleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:116, Ağustos, 2002, ss.19-25.

Tunçer, Mehmet. “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/9/11-mehmet/mehmet.htm>, (30.06.2012).

Yazar, Feyyaz. “6111 Sayılı Kanunla 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Olanlara Getirilen Yeni İmkanlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:355, Mart, 2011, ss.26-36.

Yumuşak, İbrahim. “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:188, Nisan, 1997, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1585>, (20.06.2012).

Yumuşak, İbrahim. “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:272, Nisan 2004, ss.44-48.

### **Diğer Kaynaklar**

2011/1713 sayılı 6111 Sayılı Kanunda Yer Alan Bazı Başvuru ve İlk Taksit Ödeme Sürelerinin Uzatılmasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı. **Resmî Gazete**, 11.04.2011, Sayı:27920, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110430.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110430.htm>, (26.06.2012)

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu. **Resmî Gazete**, 27.02.2003, Sayı: 25033, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/02/20030227.htm/20030227.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/02/20030227.htm> (29.06.2012).

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun. **Resmi Gazete**, 22.11.2008, Sayı: 27062, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/2009022013.htm/20090220.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090220-13.htm>, (11.06.2012)

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. **Resmi Gazete**, 25.02.2011, Sayı 27857, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110225m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110225m1.htm>,(20.06.2012)

6111 Sayılı Kanunun Tam Metni, Genel Gerekçe ve Madde Gerekçeleri. **www.adaletbiz.com**, 15 Şubat 2012, [http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111\\_say\\_1\\_kanun\\_gerekcesi\\_pdf.pdf](http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111_say_1_kanun_gerekcesi_pdf.pdf), (20.06.2012).

Alper, Enes. “Rusyada Vergi Affına İlişkin Usuller Netlik Kazandı”, **www.vergidegundem.com**, Temmuz, 2007, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2007&publicationId=66666648](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2007&publicationId=66666648), (07.06.2012).

Aydın, Elif ve Serkan Meral. “Aftan Elde Edilen Gelir”, **www.vergidegundem.com**, Eylül, 2010, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=9&publicationYear=2010&publicationId=666661608](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=9&publicationYear=2010&publicationId=666661608), (04.06.2012).

Aydın Elif ve Serkan Meral. “Devam Etmekte Olan Vergi Affı Ülkeye 85 Milyar Euro Kazandı”, **www.vergidegundem.com**, Nisan, 2010, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&p](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&p)

ublicationNumber=4&publicationYear=2010&publicationId=666661475,  
(04.06.2012).

Aydın, Elif ve Serkan Meral. “İsviçre Bankalarının İtalya’nın Genel Vergi Affına Bakışı”, **www.vergidegundem.com**, Mart, 2010,  
[http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2010&publicationId=666661202](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2010&publicationId=666661202),  
(04.06.2012).

Aydın, Elif ve Serkan Meral. “KDV Artışı ve Yeni Tasarruf Planının Bir Parçası”, **www.vergidegundem.com**, Ağustos, 2010,  
[http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=8&publicationYear=2010&publicationId=666661591](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=8&publicationYear=2010&publicationId=666661591),  
(03.06.2012).

Aydın, Hatice İpek. “Hükümet Vergi Affı Uygulaması Başlatıyor“, **www.vergidegundem.com**, Eylül, 2007,  
[http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=9&publicationYear=2007&publicationId=66666670](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=9&publicationYear=2007&publicationId=66666670)  
(07.06.2012).

Bıyık, Recep. “Vergi Affı Notları”, **Dünya Gazetesi**, 17.12.2010,  
<http://www.dunya.com/vergi-affi-notlari-108966yy.htm> , (21.06.2012).

Deloitte. ” İspanya Kamu Açıkları İle Mücadele İçin Daha Fazla Vergi Önlemini Kabul Etti”, **GİB Vergilendirme Bülteni 2012/3**, 05.4.2012,  
<http://gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation3.pdf> (03.06.2012).

Donat, İrfan. “Zenginlerin 18 Trilyon Doları Cennetlerde Saklı”, **Sabah Gazetesi**, 29.01.2012, <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/01/29/zenginlerin-18-trilyon-dolari-cennetlerde-sakli#>, (06.06.2012).

Ercan, Metin. “Vergi Aflarına Son Vermek”, **Radikal Gazetesi**, 25 Kasım 2009, <http://www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalYazar&ArticleID=966104&Yazar=MET%DDN%20ERCAN&Date=06.11.2008&CategoryID=101> (01.06.2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı. “27.06.2011 Tarih ve 2011/5 Sayılı Genelge”  
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=dL12VSBxKYwpkqTl&type=icgenelge>

Gül, Türkan. “Vergi Affı Önerisi”, **www.vergidegundem.com**, Ocak 2006, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2006&publicationId=66666382](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2006&publicationId=66666382), (07.06.2012).

Güneş, Hurşit. “Gerçekleri Görmeden Yaşamak”, **Milliyet Gazetesi**, 01.05.2012, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/gercekleri-gormeden-yasamak/hursitgunes/ekonomi/ekonomiyazardetay/28.12.2009/1178927/default.htm>, (06.06.2012).

Gürtan, Gizem. “Nepal: Vergi Affı Duyuruldu”, **www.vergidegundem.com**, Ocak 2009, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2009&publicationId=66666889](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2009&publicationId=66666889) (01.06.2012).

Helvacı, Güneş. “60 Milyar Euro Tutarında Vergi Geliri Kaybı Bulunduğu Açıklandı”, **www.vergidegundem.com**, Şubat, 2012, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2012&publicationId=517482](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2012&publicationId=517482), (03.06.2012).

Helvacı, Güneş. “Hindistan Dev Bir Konut Sıkıntısıyla Karşı Karşıya”, **www.vergidegundem.com**, Nisan, 2012, <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/312016/nisan-dunyadanvergihbr.pdf>, (01.06.2012).

Helvacı, Güneş. “Hindistan: Hükümet Vergi Affını Uygulamaya Koymayı Düşünüyor”, **www.vergidegundem.com**, Nisan, 2011,  
[http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2011&publicationId=666661775](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2011&publicationId=666661775),  
(01.06.2012).

Helvacı, Güneş. “Morityus Bir Hint Vergi Soruşturması İçin Banka Bilgileri Paylaşımını Kabul Etti”, **www.vergidegundem.com**, Temmuz, 2011,  
[http://www.vergidegundem.com/en\\_US/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2011&publicationId=262975](http://www.vergidegundem.com/en_US/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2011&publicationId=262975), (01.06.2012).

Helvacı, Güneş. “Parlamentodan Serbest Meslek Gelirleri İçin Vergi İndirimi Kararı Çıktı”, **www.vergidegundem.com**, Aralık, 2011,  
[http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2011&publicationId=422329](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2011&publicationId=422329), (04.06.2012).

Kızılot, Şükrü. “Vergi Barışı ABD’de Patronun Oğlu Oldu”, **Hürriyet Gazetesi**, 16.06.2004, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=233913>,  
(06.06.2012)

Lomas, Ulrika. “Vergi Affı Çıkışı Almanya'nın Schäuble Kuralları”, **www.globaltax-News.com**, 24.02.2010,  
[http://translate.google.com.tr/translate?hl=tr&langpair=en%7Ctr&u=http://www.tax-news.com/news/Germanys\\_Schuble\\_Rules\\_Out\\_Tax\\_Amnesty\\_\\_\\_41850.html](http://translate.google.com.tr/translate?hl=tr&langpair=en%7Ctr&u=http://www.tax-news.com/news/Germanys_Schuble_Rules_Out_Tax_Amnesty___41850.html),  
(02.06.2012).

Maliye Bakanlığı. “3 Seri Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği” **Resmi Gazete**, 07.04.2012, Sayı: 28257, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/04/20120407-20.htm>,  
(26.06.2012).

Maliye Bakanlığı. “4369 Sayılı Kanuna İlişkin Genel Tebliğ Seri No:1”, **Resmî Gazete**, 15.09.1998, Sayı:23464, [http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23464\\_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23464\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23464_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23464_1.pdf) (25.06.2012).

Maliye Bakanlığı. “5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ (Seri No: 1)”, **Resmi Gazete**, 06.12.2008, 27076, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081206.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081206.htm>, (11.06.2012)

Maliye Bakanlığı. “Emlak Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 33”, **Resmî Gazete**, 11.04.2002, Sayı:24723, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/04/20020411.htm/20020411.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/04/20020411.htm>, (28.06.2012).

Maliye Bakanlığı. “Tahsilat Genel Tebliği, Seri No: 400”, **Resmî Gazete**, 05.09.1997 Sayı:23101, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23101.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23101.pdf> (25.06.2012).

Maliye Bakanlığı. “Tahsilat Genel Tebliği, Seri No: 414”, **Resmî Gazete**, 06.02.2001 <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/02/20010206m1.htm/20010206m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/02/20010206m1.htm> (25.06.2012).

Maliye Bakanlığı. “Tahsilat Genel Tebliği, Seri No: 425”, **Resmî Gazete**, 21.05.2002 <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/05/20020521.htm/20020521.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/05/20020521.htm> (25.06.2012).

Mirza, Doğa ve Aslı Çelik. “Çin Halk Cumhuriyeti Yabancı Vergi Mükellefleri için Vergi Affı Öneriyor”, **www.vergidegundem.com**, Mayıs, 2004,



[http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627\(08.06.2012\)](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2004&publicationId=6666627(08.06.2012))

Mirza, Doğa ve Aslı Çelik. “Vergi Affi Üçüncü Çeyrek Rakamları Beklenenin Altında Kaldı”, **www.vergidegundem.com**, Aralık, 2004,  
[http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2004&publicationId=6666684,](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2004&publicationId=6666684,(06.06.2012))  
(06.06.2012).

NTV MSNBC Ekonomi. “İtalya Harcamaları Frenliyor” **www.ntvmsnbc.com**, 5 Eylül 2002, [http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/173984.asp#BODY,](http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/173984.asp#BODY,(04.06.2012)) (04.06.2012).

Silahlı, Jbid. “Kısmi Vergi Affi Çıkarılması Planlanıyor”  
**www.vergidegundem.com**, Temmuz, 2012, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2012&publicationId=719120,](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=7&publicationYear=2012&publicationId=719120,(03.06.2012)) (03.06.2012)

Silahlı, Jbid. “Mısır’da Vergi Affi Yürürlüğe Girdi”, **www.vergidegundem.com**, Haziran 2012, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2012&publicationId=679676](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2012&publicationId=679676(09.06.2012))  
(09.06.2012)

T.C.Roma Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği. “İtalyan Ekonomi Basını Haber Özetleri”, [www.musavirlikler.gov.tr](http://www.musavirlikler.gov.tr), 10-16 Aralık 2011,  
[http://www.musavirlikler.gov.tr/upload/I/IST/10%2016%20122011.doc,](http://www.musavirlikler.gov.tr/upload/I/IST/10%2016%20122011.doc,(02.06.2012))  
(02.06.2012)

“Tarihi Affin Affi da Geldi”, **Gazete Vatan**, 23.05.2012,  
[http://haber.gazetevatan.com/tarihi-affin-affi-da-geldi/452658/2/Haber#.UD0v8anN8eo,](http://haber.gazetevatan.com/tarihi-affin-affi-da-geldi/452658/2/Haber#.UD0v8anN8eo,(30.06.2012)) (30.06.2012)

Uygur, Aras. “Kar Payı Üzerinden Yapılan Tevkifat Değiştiriliyor”, **www.vergidegundem.com**, Kasım 2006,

[http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=11&publicationYear=2006&publicationId=66666546](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=11&publicationYear=2006&publicationId=66666546),  
(03.06.2012)

“Varlık Barışında Hedef Tutmadı”, **www.istehaber.com**, 24.02.2012,  
<http://www.istehaber.com/varlik-barisinda-hedef-tutmadi/>, (30.06.2012)

“Varlık Barışı” **www.patronlardunyasi.com**, 04.01.2010,  
<http://www.patronlardunyasi.com/yhaber.asp?haberid=76244>,(30.06.2012)

“Yeniden Yapılandırmadan Kaç Milyar TL Gelecek”  
**www.patronlardunyasi.com**, 02.06.2011, <http://www.patronlardunyasi.com/haber/Yeniden-yapilandirmadan-kac-Milyar-TL-gelecek/105646>, (22.06.2012)