

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI
UYGULAMALARI**
Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan
Rabia TUTUŞ

İstanbul, 2024

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI
UYGULAMALARI**
Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan
Rabia TUTUŞ

Öğrenci No
2220036024

ORCID ID
0009-0002-6454-7067

Danışman
Prof. Dr. İlhami SÖYLER

İstanbul, 2024

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Dünyada ve Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını, patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 23.01.2024

Rabia TUTUŞ

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

23.01.2024

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim Dalı *Kamu Hukuku* Programı Yüksek Lisans öğrencilerinden 2220036024 numaralı *Rabia TUTUŞ'un* “ İstanbul Beykent Üniversitesi Eğitim-Öğretim Yönetmeliği”nin ilgili maddesine göre hazırlayarak Enstitümüze teslim ettiği “*Dünyada ve Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları*” konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 09/01/2024 tarih ve 2024/02 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince 60 dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında “*OYBİRLİĞİ*” ile “*KABUL*” kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 2 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü’ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
Prof. Dr. İ*** SÖ***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi As*** ÖZ***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi Yu*** İL***
(İstanbul Yeni Yüzyıl Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Rabia TUTUŞ
Danışmanı : Prof. Dr. İlhami SÖYLER
Derecesi ve Tarihi : Yüksek Lisans (Tezli), 2024
Alanı : Kamu Hukuku
Anahtar Kelimeler : Vergi, Vergi Affı, Vergi Borcu, Vergi Yükümlülüğü, Vergi Cezaları

ÖZ

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Kamusal ihtiyaçların her geçen gün artış göstermesi, sunulması gereken kamusal hizmetlerin ve bunun doğal sonucu olarak kamu harcamalarının miktarını da artırmaktadır. Artan kamu giderlerinin karşılanması noktasında finans kaynaklarına ihtiyacı olan devletin, kamusal hizmetleri sunabilmesi ve faaliyetlerini devam ettirebilmesi için müracaat ettiği finans kaynaklarından birisi, hatta en önemlisi vergidir. Gelişmiş veya gelişmekte olan, bilhassa demokratik hukuk devletleri açısından vergiler zorunlu, vazgeçilmez bir unsur halini almış; her ülke kendisine uygun bir vergi sistemi oluşturmuştur. Vergiler, devletler tarafından kanunlar dayanak yapılarak, karşılıksız ve zorunlu şekilde alınmakta; özel kesimdeki bir kısım kaynakların kamuya aktarılması mahiyeti taşımaktadır. Bu yüzden vatandaşların vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemesi, bu yükümlülüklerle aykırı davranışlarda bulunması söz konusu olabilmekte; buna karşın devletin idari veya cezai müeyyidelere başvurusu gündeme gelebilmektedir. Mali, ekonomik, sosyal, siyasi ve benzeri sebeplerle devletler vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi karşısında af uygulamalarına başvurmaktadır. Bu uygulamaların muhtevası, sebepleri, şekli, süresi gibi unsurları ülkeden ülkeye, dönemden döneme farklılık göstermektedir. Bunun gibi vergi affı uygulamalarının neticeleri bakımından da farklılıklar meydana gelmektedir. Vergi affı uygulamaları olumlu ve olumsuz etkileri bakımından ele alınarak, olumlu ya da olumsuz eleştirilerin de hedefi olmaktadır.

Name and Surname : Rabia TUTUŞ
Supervisor : Prof. Dr. İlhami SÖYLER
Degree and Date : Master's (Thesis), 2024
Major : Public Law
Keywords : Tax, Tax Amnesty, Tax Debt, Tax Obligation, Tax Penalties

ABSTRACT

TAX AMNESTY PRACTICES IN THE WORLD AND IN TURKEY

Increasing public needs day by day increases the amount of public services that need to be provided and, as a natural consequence, public expenditures. One of the financial resources that the state, which needs financial resources at the point of meeting the increasing public expenditures, applies in order to provide public services and continue its activities, is one of the most important financial resources, even the most important one. Taxes have become a mandatory and indispensable element for developed or developing, especially democratic states of law; Each country has established a tax system suitable for it. Taxes are collected free of charge and compulsory by states based on laws; It has the nature of transferring some resources in the private sector to the public. Therefore, it may be the case that citizens do not fulfill their tax obligations and act contrary to these obligations; On the other hand, the state may come up with administrative or criminal sanctions. Due to financial, economic, social, political and similar reasons, states resort to amnesty practices in case of non-fulfillment of tax obligations. The content, reasons, form and duration of these practices vary from country to country and from period to period. Similarly, differences occur in terms of the results of tax amnesty practices. Tax forgiveness practices are considered in terms of their positive and negative effects and become the target of positive or negative reviews.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ

ABSTRACT

KISALTMALAR iv

SÖZLÜK..... v

GİRİŞ 1

1. VERGİ AFFINA İLİŞKİN KAVRAMLAR VE GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Af Kavramı ve Türleri 2

1.1.1. Af Kavramı..... 2

1.1.2. Af Türleri 3

1.1.3. Ceza Affı 4

1.1.4. İmar Affı..... 5

1.1.5. Prim Borçlarının Affı 5

1.1.6. Mali Af..... 6

1.1.6.1. Vergi Affı..... 7

1.1.6.2. Diğer Mali Aflar..... 15

1.2. Vergi Affı Uygulamalarının Nedenleri 15

1.2.1. Mâli Nedenler..... 15

1.2.2. Siyasi Nedenler 16

1.2.3. Ekonomik Nedenler 17

1.2.4. Sosyolojik Nedenler 18

1.2.5. Tahsilat Tekniği Açısından Nedenler..... 19

1.3. Vergi Affına İlişkin Yaklaşımlar 19

1.3.1. Vergi Affını Savunanların Görüşleri..... 19

1.3.2. Vergi Affını Yerenlerin Görüşleri..... 20

2. DÜNYADA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

2.1. Genel Olarak 24

2.2. Avrupa’da Vergi Affı Uygulamaları..... 24

2.2.1. Almanya..... 24

2.2.2. Fransa..... 26

2.2.3. İsviçre	27
2.2.4. İtalya	29
2.2.5. Yunanistan	31
2.2.6. Amerika Birleşik Devletleri.....	33
2.2.7. Rusya	36
2.2.8. Arjantin	37
2.2.9. Endonezya.....	39
3. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE DEĞERLENDİRMESİ	
3.1. Genel Olarak.....	41
3.2. Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları	43
3.2.1. Cumhuriyetin İlk Yılları Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları	44
3.2.2. İkinci Dünya Savaşı Ekonomik Krizi Sonrasında Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları	46
3.2.3. 1960 İhtilali Öncesi Yaşanan Buhran Nedeniyle Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları	49
3.2.4. 1980 İhtilaline Kadar Yaşanan Krizler Nedeniyle Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları	50
3.2.5. 2000 Yılına Kadar Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları	54
3.2.6. 2000 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları	60
3.3. Vergi Affı Uygulamalarının Değerlendirilmesi	80
3.3.1. Olumlu Etkileri	81
3.3.1.1. Mâli Açıdan	81
3.3.1.2. Ekonomik Açıdan	81
3.3.1.3. Siyasi Açıdan	83
3.3.1.4. Sosyolojik Açıdan.....	84
3.3.1.5. Tahsilat Tekniği Açısından.....	85
3.3.2. Olumsuz Etkileri	86
3.3.2.1. Mâli Açıdan	86
3.3.2.2. Ekonomik Açıdan	87
3.3.2.3. Siyasi Açıdan	87
3.3.2.4. Sosyolojik Açıdan.....	88
3.3.2.5. Tahsilat Tekniği Açısından.....	89

SONUÇ	90
KAYNAKÇA.....	93



KISALTMALAR

a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BSMMMO	: Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
C.	: cilt
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
R.G.T.	: Resmi Gazete Tarihi
s.	: sayfa
S.	: sayı
ss.	: sayfa sayıları
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

SÖZLÜK

Ekonomik İstikrar: Bir ekonominin zaman içinde dengeli büyüme göstermesi ve aşırı dalgalanmalardan kaçınması durumu.

Elviye (Ar): Vilayet

Gecikme Faizi: Ödenmeyen vergi borçları için belirli bir süre sonra uygulanan faiz.

Maliye Politikası: Devletin gelirlerini ve harcamalarını yönetmek, ekonomik istikrarı sağlamak ve sosyal hedeflere ulaşmak için kullandığı politikalar.

Mükellef: Vergi ödeme yükümlülüğü olan gerçek veya tüzel kişi.

Selase (Ar): üç

Vergi Affı: Devletin, mükelleflerin önceki dönemlere ait bazı vergi borçlarını, cezalarını veya gecikme faizlerini kısmen veya tamamen silmesi ya da yapılandırması uygulaması.

Vergi Cezası: Vergi kanunlarına aykırı davranışlar sonucu mükelleflere uygulanan mali yaptırım.

Vergi İdaresi: Bir ülkenin vergi toplama, vergi mükellefleri ile iletişim ve vergi kanunlarının uygulanmasından sorumlu devlet kurumu.

Vergi Politikası: Bir devletin vergi oranlarını, vergi türlerini ve vergilendirme yöntemlerini belirleyen genel prensip ve uygulamalar.

Yapılandırma: Vergi borçlarının taksitlendirilerek ödenmesine imkan tanıyan ve bazen borç üzerindeki faiz ya da cezaların indirilmesini içeren bir düzenleme.

GİRİŞ

Devletin Anayasa'yla kendisine verilen kamu hizmeti sunma vazifesini yerine getirirken ihtiyacı olan finans kaynaklarından biri vergidir. Toplum karşısında devletlerin yerine getirmesi gerekli olan yükümlülük ve görevlerinden dolayı yapılacak kamusal harcamaların büyük bir bölümü vergiyle sağlanan gelirlerden elde edilmektedir.

Vergi ilişkisinde taraflardan biri alacaklı konumunda olan devlet iken, diğeri borçlu konumundaki vergi yükümlüsü olan vatandaşdır. Kamusal gelirlerin içinde en ciddi orana sahip kaynaklardan birinin vergi olması, vergi ilişkisinin doğru şekilde ve vaktinde sona ermesini önemli ve gerekli kılar.

Devletler oluşturdukları vergi sistemi doğrultusunda yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamak için çeşitli tedbirler alarak, yükümlülüklerin ihlali ihtimaline karşı çeşitli idari ve cezai müeyyideler öngörmektedir. Diğer taraftan karşılıksız ve zorunlu ödemeler niteliği taşıyan vergileri, yükümlüler yük şeklinde görebilmekte, vergi ödevlerini yerine getirmekten imtina edebilmektedir. Bu durum kimi zaman elde olmayan sebeplerle ya da farklı gerekçelerle ortaya çıkabilmektedir.

Devletler, kimi zaman sıkıntıda olan yükümlüye yardım etmek, kimi zaman sistemsel hatalardan kaynaklanan mağduriyetleri gidermek, kimi zaman da biriken kamu borçlarının bir bölümünü de olsa elde edebilmek için ve daha çeşitli sair sebeplerle vergi afları çıkarabilmektedir.

“Dünya’da Ve Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları” başlığını taşıyan tez, kaynak tarama yöntemine dayanmaktadır.

Bu tezde genel olarak bazı ülkelerdeki ve ülkemizdeki vergi affı uygulamaları ele alınacaktır. Bu doğrultuda öncelikle birinci bölümde vergi affının tanımı, niteliği, amaç ve türleri üzerinde durularak; af uygulamalarının nedenleri ele alınacaktır. İkinci Bölümde farklı ülkelerdeki vergi affı uygulamalarına değinilecek; üçüncü ve son bölümde ise Ülkemiz özelinde çeşitli dönemlerdeki vergi affı uygulamaları incelenecektir.

1. VERGİ AFFINA İLİŞKİN KAVRAMLAR VE GENEL AÇIKLAMALAR

Bu bölümde vergi affına yönelik temel kavramlar ve bu kavramların açıklamalarına değinilmiştir.

1.1. Af Kavramı ve Türleri

Çalışmanın bu başlığı altında af kavramı ve türlerine değinilmiştir.

1.1.1. Af Kavramı

“Af” terimi Arapça dilinden dilimize geçmiş olup kökeni “avf” kelimesine dayanmaktadır. Sözlükteki manası bir kusur, hata ya da suçu bağışlama, mazur görmedir¹.

Af kavramının Türk hukuku’ndaki manası bağışlamak, unutmaktır². Ceza Hukuku açısından af, devletin yetkili mercii tarafından, kesinleşecek ya da kesinleşmiş olan cezaların indirilmesi ya da ortadan kaldırılmasıdır. Başka bir deyişle suç teşkil eden eylemler bakımından ceza verme hakkına son veren, halihazırda verilmiş bulunan cezaların ise tümüyle ya da kısmi olarak infaz edilmesini engelleyen hukuksal tasarruflardır³. Affın, ceza ya da suçun belirli bir süreliğine mahiyetinin değiştirilmesi ya da sonlandırılması şeklinde de tanımı yapılmıştır⁴.

Af kurumunun kaynağı Anayasa olup teknik yönlerinin düzenlenmesi açısından ise daha çok Ceza Hukuku’nu ilgilendirir. Af kanunlarının yorumlanması ve tatbik tarzı çoğunlukla ceza hukukuyla ceza usul hukukunu ilgilendirdiğinden affa dair düzenlemelerin ekseriyeti ceza kanunlarında yer alır⁵. Af kurumu genel manada

¹ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, www.tdk.gov.tr E.T.: 30 Nisan 2021.

² T. Demirbaş, Af Tartışmaları ve 4616 sayılı Yasa, Anayasa Mahkemesinin 39. Kurulus yıldönümü nedeniyle düzenlenen sempozyumda sunulan bildiriler, *Anayasa Yargısı Dergisi*, cilt: 18, Nisan 2001, ss.79-97.

³ S. Keyman, *Türk Hukukunda Af (Genel Af- Özel Af)*, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1965, s. 42.

⁴ D. Soyaslan, ‘Af’, *Anayasa Yargısı Dergisi*, cilt: 18, Nisan 2001, ss. 412-436’dan s. 412.

⁵ S. Armağan, ‘Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi’, *Anayasa Yargısı Dergisi*, cilt: 18, Nisan 2001, ss. 347-364’ten s. 347.

Anayasa ve ceza hukuku tarafından düzenlense de, hüküm ve neticeleri açısından usul hukuku, borçlar hukuku ve idare hukuku alanlarını da etkilemektedir⁶.

Af kurumu ehemmiyeti itibariyle günümüzde demokratik ülkelerin anayasalarında düzenlenmiş; İsviçre, Fransa, Japonya, Danimarka ve İspanya gibi çoğu ülkenin anayasasında affın kapsamı ve karar verme yetkisi olan organ açısından hükümlere yer verilmiştir⁷. Türkiye’de 1982 Anayasası 87.maddede TBMM’nin genel ve özel af çıkarmaya yetkili olduğu, 104.maddede ise Cumhurbaşkanı’nın kocama, sakatlık, hastalık gibi nedenlerle belli şahısların cezalarını indirme ya da ortadan kaldırmaya yetkili olduğu belirtilmiş; 87 ve 169.maddelerde ise affın şekil ve esas bakımından koşulları ve çerçevesi belirlenmiştir.

1.1.2. Af Türleri

Af terimi, neticelerine göre genel af ve özel af şeklinde ikiye ayrılır. Af ile kimi zaman kesinleşen cezaların ortadan kaldırılması, hafifletilmesi ya da değiştirilmesi, kimi zaman da kamu davasının düşürülmesi ya da mahkumiyetin tüm sonuçlarıyla beraber ortadan kaldırılması söz konusu olmaktadır⁸.

Genel afta kamu davası ve mahkumiyet ortadan kaldırılmakta, ilgili eylem suç olmaktan çıkarılmaktadır⁹. Genel af, sosyal yarar düşünceleriyle tüm ya da belli suçları ve verilmişse mahkumiyetleri tüm sonuçlarıyla beraber ortadan kaldıran yasama işlemidir¹⁰. AYM, bir kararında genel affın, suç mahiyetindeki eylemler açısından ceza verme hakkına son veren, verilen cezaların infaz edilmesini tümüyle ya da kısmen engelleyen, yetkili mercilerin hukuksal tasarrufu olduğunu belirtmiştir¹¹.

Genel af mahkumiyet öncesi ya da sonrasında çıkarılmasına göre tam veya eksik genel af; af kurumundan faydalanacakların mahiyetine göre mutlak veya kısmi

⁶ Keyman, a.g.e., s. 1.

⁷ K. Gözler, ‘Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi’, *Anayasa Yargısı Dergisi*, cilt: 18, Nisan 2001, ss. 298-330.

⁸ Keyman, a.g.e., s. 42.

⁹ N. Çağan, ‘Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı’, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 29, sayı: 1, 1972, s. 111.

¹⁰ S. Dönmezer, ve S. Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C.III, İstanbul, 1994, s.278.

¹¹ AYM’nin 18.07.2001 tarihli, 2001/4 Esas, 2001/332 Karar sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr E.T.: 01 Mayıs 2021

genel af şeklinde tasniflere tabi tutulmaktadır. Bunun yanında kapsadığı kişilerin sayısına göre toplu veya bireysel genel af; şarta bağlı olup olmamasına göre şartlı veya şartsız genel af şeklinde tasnifler de bulunmaktadır.

Yargılama yapılmadan ya da kesin kesin hüküm verilmeden öncesine etki eden af tam genel af; kesin hüküm verildikten sonrasına etki eden af eksik genel aftır. Genel afla ilgili hükmedilen cezaların tüm sonuçlarıyla beraber ortadan kalkacağını belirtilen Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesi göz önüne alındığında Türk Hukuku'nda tam genel affin kabul edildiği anlaşılmaktadır¹².

Af kapsamına alınacak suçlar ya da aftan yararlanacaklar açısından hiçbir sınırlama getirilmeksizin tüm suçlar ve suçlular için çıkarılan af mutlak genel af; herhangi bir sınırlama yapılmadan bir ya da birden fazla belirli suç grubunun affedilmesi nispi genel af; tekrür vb. nedenlerle belli kişilerin kapsam dışında bırakıldığı af ise kısmi genel aftır¹³.

Özel afta, eylemin suç olma niteliği ortadan kalkmamakta, hükmedilen bir ceza ortadan kaldırılmakta, indirilmekte ya da değiştirilmektedir¹⁴. TCK'nın özel affi düzenleyen 65. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında özel afla hürriyeti bağlayıcı cezanın cezaevinde geçirilmesine son verilebileceği ya da geçirilecek sürenin azaltılabileceği veya adli para cezasına dönüştürülebileceği; hükmedilen ya da cezadan kaynaklanan hak mahrumiyetlerinin ise etkisini sürdüreceği belirtilmiştir.

Özel af, cezaya etkisi, yararlanacak kişiler ve koşula bağlı olup olmaması açılarından tasnife tabi tutulmaktadır. Cezaya etkisi açısından cezayı ortadan kaldıran, azaltan ya da değiştiren özel af; yararlanacak kişiler açısından ferdi ya da toplu özel af şeklinde alt ayrımları bulunmaktadır¹⁵.

1.1.3. Ceza Affı

TCK'nın 65. maddesiyle genel ve özel af düzenlemesi yapılmıştır. Genel afla ceza ve suç, özel afla yalnızca ceza ortadan kaldırılmaktadır. Genel afta mahkumiyet

¹² Keyman, a.g.e., s. 58.

¹³ Keyman, a.g.e., s. 59.

¹⁴ F. Erem, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri*, Ankara, 1985, s. 816.

¹⁵ Keyman, a.g.e., s. 55 vd.

tüm cezai neticeleriyle ortadan kaldırılarak eylem suç vasfından çıkarılırken, özel af eylemin suç vasfı devam etmekte, yalnızca var olan cezanın ortadan kaldırılması, değiştirilmesi, indirilmesi söz konusu olmaktadır¹⁶.

Anayasa 87. maddede sayılan TBMM'nin görev ve yetkileri arasında "genel ve özel af çıkarma" da belirtilmiştir¹⁷. Bunun yanında Cumhurbaşkanı'na da ferdi özel af çıkarma yetkisi tanınmış olup bu yetkiyle devamlı hastalık, bunama ve sakatlık nedenleriyle cezaların ortadan kaldırılması ya da indirilmesi söz konusu olabilecektir¹⁸. TBMM'nin hem hapis hem de adli para cezalarını affetme yetkisi varken, Cumhurbaşkanının yetkisi hapis cezalarıyla sınırlıdır¹⁹.

1.1.4. İmar Affı

İmar affı, cari mevzuata uyulmadan belirlenen bir zamana dek yapılan yapıların, konum ve vaziyet bakımından yasadaki şartlara uygun olanlarının affedilmesi, korunmasıdır²⁰. En yalın tarifiyle; şahısların cari imar yasalarına aykırı şekilde kendilerinin, 3. şahısların ya da devletin mülkiyetindeki yerlere inşa ettikleri yapıları, devletin belli koşullar altında tanınması ve bu yapıların mevcudiyetini garanti etmesidir. İmar aflarındaki en önemli yarar, alt yapı problemlerinin çözüleceğine ilişkin devletin güvence vermesidir.

1.1.5. Prim Borçlarının Affı

Af kapsamında bireylerin Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borç ve cezaları ile bunların gecikme zam ve faizlerinin affedilmesi de mümkündür. Nitekim ülkemizde son yıllarda, özellikle ekonomik gerekçelerle ve siyasi saiklerle SGK prim borçlarının yapılandırılması yoluna sıkça başvurulduğu görülmektedir.

¹⁶ S. Şahin, 'Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Erzincan İli Örneği' Yüksek Lisans Tezi, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 2014, s. 20.

¹⁷ S. L. Meray, *Ceza Hukukunda Af (Konusu Üzerine Bir Deneme)*, Ankara: Türk Hukuk Kurumu Müsabaka Nesriyatı, No:1, 1944, s. 43.

¹⁸ Erem, a.g.e., s. 430-444; N. Centel, H. Zafer, ve Ö. Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul, Beta Basım, 2011, s. 742.

¹⁹ T. Taner, *Ceza Hukuku Umumi Kısım*, İstanbul, 1953, s.673 ve 674.

²⁰ B. Tercan, 'İmar Affı 1948'den Bugüne İmar Afları', *Mimarlık*, 2018, s. 20.

Sosyal güvenlik primleri, parafiskal gelir olması nedeniyle vergi affından farklı olarak ele alınmaktadır.

1.1.6. Mali Af

Mali affın tanımını yapmak kolay olmamakla beraber literatürde vergi affını da kapsar şekilde kullanılmaktadır. Mali af ile vergi affının literatürde kimi zaman aynı anlamda kullanılmasına rastlansa da esasında farklı anlamları bulunmaktadır. Mali af tanımlanması güç olan, genelde genel af kapsamına giren bir terim olup kısaca vergi ve bunun gibi gelirlerle ilgili hükümleri ihlal edenlere uygulanan müeyyidelere son verilmesidir²¹. Mali af, koyduğu kurallara aykırı davranılması karşısında devletin af yetkisini kullanarak, ceza verme hakkından vazgeçmesi olarak da tanımlanmaktadır²².

Mali af sadece vergi borçlarını değil vergi haricindeki, devletin bütçe uygulaması ve özel hukuk (ecrimisil ve kredi borçları gibi) kaynaklı ilişkilerine dair parasal meseleleri de kapsamaktadır. Affın kapsamında vergi haricindeki unsurları incelemek güç olduğundan, vergi affının çerçevesi daha belirgin ve net olup mali affın vergi affına kıyasla daha kapsamlı ve geniş olduğu ifade edilebilir²³.

Vergi affında kapsama verginin sınırlı da olsa asıl kısmı, vergi cezası, gecikme faizi ve zammı ve benzeri unsurlar girerken, mali afta ferdi affı da dahil mali birçok unsur girmektedir. Ülkemizdeki mali af düzenlemelerini uygulamaya konulma biçimleri açısından: genel afa ilgili kanunlar içinde yer alanlar, özel olarak çıkarılan vergi kanunlarında yer alanlar, sadece vergi cezalarını kapsayanlar, sadece bazı vergi ve bunların cezalarını kapsayanlar, bir kerelik ve kısa süreli olanlar, sık aralıkla tekrar eden ve uzun süreli olanlar, özel konular için öngörülenler, vergi suçları ve bunların hapis cezalarını kapsayanlar, borçları taksitlendirmeye imkân verenler şeklinde

²¹ Y. Keleş, 'Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?', *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı: 249, 2002, s. 75.

²² H. Yalçın, ve A. Başer, 'Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri', *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 1996, s.2

²³ Taşkın, a.g.m., s. 124.

özetlemek mümkündür²⁴. Dolayısıyla vergi affına göre mali affın kapsam ve niceliği daha geniştir.

1.1.6.1. Vergi Affı

Kavram Olarak: Devletler, kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla egemenlik yetkisi ve bunun neticesi olan vergileme yetkisine dayanmak suretiyle vergi alır. Vatandaşlar ve ülke üzerinde egemenliğe dayanılarak sahip olunan fiili ve hukuki güç vergilendirme yetkisidir. Bu yetkinin esası hem kamusal faydaya hem de vergi yükümlülerinin gönüllü olmasına dayanır. Kamusal fayda amacıyla vergi verenlerin bu yükümlülüklerini rızalarıyla ifa etmeleri “vergiye gönüllü uyum” ya da “vergilendirme meşruiyeti” olarak adlandırılmaktadır²⁵.

Vergilendirmede meşruiyetin sağlanabilmesi “adalet, genellik, verimlilik, istikrar, uygunluk, tarafsızlık ve kesinlik” olmak üzere belirlenen rasyonal vergilendirme prensiplerinin varlığına bağlıdır²⁶. Vergi sistemimizin bu prensiplere aykırılıklar barındırdığı ve büyük oranda meşruiyetini kaybettiği görülmektedir. Vergi kanunları ile çok fazla istisna, muafiyet, teşvik ve indirim getirilmekte²⁷; vergi aflarına sıkça müracaat edilmektedir.

Af kavramı genelde “özel af” ve “genel af” olarak ikiye ayrılarak ele alınmakla birlikte vergi afları kavramı da, uygulamanın mali boyutu açısından af çeşidi halini almıştır. Vergi affına dair kanunlar, halihazırda Anayasa’da vergi affıyla ilgili özel bir düzenleme bulunmadığından, TBMM’nin af çıkarma yetkisi kapsamında çıkarılmaktadır. Cumhurbaşkanına sadece belli konularda sınırlı olarak verilen özel af çıkarma yetkisine vergi afları dahil değildir. Ancak belirtmek gerekirken, vergi konusunda getirilen düzenlemelerde af tabiri kullanılmamaktadır.

Tanımı: Bugünün çağdaş devlet anlayışı bakımından, vergi düzeninin etkili olarak uygulanabilmesi iyi planlama yapılması ve bunun için kimi fedakarlıklarda

²⁴ G. Y. Şeren, ve E. Dedebeek, ‘Yeni Varlık Varışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu işe Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’, *International Anatolia Academic Online Journal*, cilt: 1, sayı: 1, 2013, <https://iaaoj.org/dergi/sbd0101.pdf> E.T.: 12 Ocak 2021

²⁵ İ. Söyler, ‘Türk Vergi Sisteminin Meşruiyeti’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt:16, sayı:190, 2020, s. 2709 vd.

²⁶ Söyler, a.g.m., s. 2709 vd.

²⁷ Söyler, a.g.m., s. 2709 vd.

bulunulmasına bağlıdır. Ancak kimi hallerde, bazı maniler ortaya çıkabilmekte ve bunlar nedeniyle vergi yükümlülerinin vergi düzenine uyum sağlayamayarak vergi kaçırma gibi hatalı yollara sapmaları söz konusu olabilmektedir. Kamu alacaklarının yükümlülerin vergi borçlarını vaktinde ödeyememelerinden dolayı birikmesi, devleti af uygulamaları yapmaya yönlendirebilmektedir²⁸.

Vergi affı kavramı gündelik yaşamda veya bilimsel alanda rastlanılan bir tabir olsa da bu kavramın yerine vergi kanunlarında vergi barışı, uzlaşma, tasfiye ve tecil gibi ibareler kullanılmaktadır²⁹.

Vergi affı kavramını genel manada tarif etmek için üç unsur vardır. Bunların birincisi olan “uygunluk” kavramı, vergi aflarının yükümlü gruplarıyla ve bilhassa vergi gelirleriyle uyumlu olması gerekliliğini açıklar. İkincisi “kapsam” olup vergi aflarının vergi çeşitlerinin hangilerini kapsayacağını belirler. Sonuncu unsur olan “fırsatlar ve teşvikler” ise ödenmeyen vergiler ve bunların cezalarının tahsilinde sunulan teşvikler ile hükümetlerin vergi aflarıyla yükümlülere sunduğu fırsatlardır³⁰.

Vergi affı, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için şahıslardan aldığı vergi ve bunun gibi gelirleri tahsil etmekten ve vergi yükümlülüklerine aykırı hareket edilmesinden doğan müeyyideleri uygulamaktan egemenlik yetkisine dayanmak suretiyle vazgeçmesidir³¹. Vergi affı, vergi kanunlarını ihlal eden şahıslar hakkında uygulanan idari ve hukuki müeyyidelere son verilmesi şeklinde de tanımlanabilir³².

Hukuki manada vergi affının, devletin kamu alacaklarıyla ilgili haklarından kamu gücü ve yetkilerini kullanarak feragat etmesi; bir başka deyişle ceza verme hakkından ve bununla elde edecek olduğu gelirden feragat etmesi olduğu

²⁸ E. Aksümer, ‘Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 129, 2014, s. 1.

²⁹ N. Saban, ‘Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak’, *Anayasa Yargısı Dergisi*, cilt: 18, Nisan 2001, ss. 451-475.

³⁰ M. A. Sanchez Villalba, ‘On the Effects of Repeated Tax Amnesties’, *Journal of Economics and Political Economy*, cilt: 4, sayı: 3, 2017, s. 287.

³¹ N. Edizdoğan, ve E. Gümüş, ‘Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi’, *Maliye Dergisi*, sayı:164, 2013, s. 99-100.

³² V. Yurdadoğ, N. C. Karadağ, ‘Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi’, *Eurasian Business ve Economics Journal*, sayı: 8, 2017, s. 136.

söylenebilir³³. Bu bakımdan af, vergi kanunlarını ihlal eden vergi yükümlülerinin cezalarının ve vergilerinin affedilmesidir³⁴.

Lerman'a göre vergi affı, daha önce belirlenen kısa bir zaman için geçerli olan ve gelecekte tekrar edilmeyecek bir kerelik bir program iken³⁵; Argyropoulou ise, vergi affının vergi yükümlülerinin geçmiş dönemlerle ilgili vergi borçlarının affedilmesine karşılık belli bir miktar vergiyi ödemeleri amacıyla verilen sınırlı bir süreç olduğunu belirtmiştir³⁶.

Vergi affı müessesesi, Türk vergi hukukunda ayrı olarak düzenlenmemiş olan, vergi cezalarını kanunlar aracılığıyla ortadan kaldıran, genelde verginin aslını kapsama almayan, aftan yararlanacak şahısları vergi yükümlülüklerini noksansız yerine getirenler karşısında avantajlı hale getiren bir müessesedir³⁷.

Türk vergi hukukunda af, Türk Ceza Kanunu (TCK)'ndaki afla ilgili hükümler doğrultusunda ele alınmakta olduğundan 6183 nolu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ve 213 nolu Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda vergi affı düzenlenmemiştir³⁸. Vergi cezalarının affedilmesi, uygulamaya ilişkin çıkarılan kanunlar aracılığıyla yapılmakta ve afla ilgili detaylı düzenlemeler bu kanunlarda yer almaktadır³⁹.

Vergi hukukunda düzenlense de esaslar ve prensipler bakımından vergi suçları ve vergi cezaları ceza hukuku içinde yer alan af müessesesi kapsamında değerlendirilmektedir. Vergi kabahatleriyle vergi suçlarını ayıran en önemli fark, vergi kabahatlerinin çoğunlukla idari para cezası, vergi suçlarının ise hapis cezası

³³ Aksümer, a.g.m., s. 2.

³⁴ V. Kargı, ve C. Yüksel, 'Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefleri Üzerine Etkileri', *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, sayı: 54, 2010, s. 30-31.

³⁵ A. H. Lerman, 'Tax Amnesty: the Federal Perspective' *National Tax Journal*, cilt: 39, sayı: 3, 1986, s.325.

³⁶ V. Argyropoulou, 'Coming in from the Cold: The Latest Tax Amnesty in Greece and Lessons for the Future', *U.C. Davis Journal of International Law ve Policy*, cilt: 24, sayı: 2, 2018, s. 128.

³⁷ M. Alpertunga Avcı, 'Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Sonrası Vergi Aflarının Merkezi Yönetim Bütçesi Üzerindeki Mali Etkisi', *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt: 10, sayı: 118, 2014, s. 4.

³⁸ TCK Resmi Gazete Tarihi: 12.10.2004, Sayı: 25611; 6183 nolu AATUHK R.G.T: 28.07.1953, S: 8469; VUK R.G.T.: 12.01.1961, S: 10705.

³⁹ Çağan, a.g.m., s. 114-115.

müeyyidesine tabi tutulmasıdır. Bu bağlamda “vergi cezası” terimi literatürde çoğunlukla idari para cezalarını karşılamaktadır⁴⁰.

1906 tarihinde İrade-i Seniye ile vergi affına ilişkin hukuki ilk düzenleme yapılarak yol vergisiyle ilgili cezalar ortadan kaldırılmıştır. Zamanla daha sık uygulanan aflar kurumsal hale gelerek problem oluşturmaya başlamıştır. Sorun kronikleşirken afla ilgili genel işleyişe dair esaslı iyileştirme yapılamamış, kanun koyucu dönem koşullarına göre davranmayı sürdürmüştür⁴¹.

Vergi aflarının, geniş çaplı bir araştırma/planlama yapılmaksızın çıkarılması, var olan problemleri ileriye ötelemek dışında anlam ifade etmemektedir. İdare ile vergi yükümlüsü daima aynı şartlarda muhatap olduklarından vergi düzeninin ihtiyacı olan unsur hukuka uygun davranan etkili bir vergi yönetimi olup af değildir. Asıl barış idare ile yükümlü arası karşılıklı güvenin sağlanmasıyla elde edilecektir⁴².

Vergi affı, günümüzde sık sık uygulanan bir müessese haline gelmiştir. Ceza hukukundaki af kavramına göre vergi affı özel şartlara sahiptir. Vergi affının temel nitelikleri: gönüllülük esasına dayanması, kanunla düzenlenmesi, geçici olarak yürürlükte olması, nev’i şahsına münhasır (kendine özgü) olması, geriye yürüyerek geçmişteki olaylara etki etmesi, genelde ekonomik ve mali bunalımlarda çıkarılması; bu afla devletin kamu alacağı ile cezalandırma yetkisinden tümüyle ya da kısmen feragat etmesidir⁴³.

Sair af çeşitlerine göre taşıdığı farklılıklar ile geçmişe yürümezlik prensibine istisna teşkil etmesi ve vergiyle ilgili esas kanunlarda düzenlenmemesi gibi özellikleri sebebiyle vergi affının özel bir af çeşidi olduğu söylenebilir.

Hukuki Niteliği: Hukuki niteliğinin izah edilebilmesi için vergi affının kapsamında vergi aslı ile fer’ilerinin bulunması nedeniyle Anayasa (AY) 73. maddede

⁴⁰ E. Sancaoğlu, ‘Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi?’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı: 134, 2018, s. 225.

⁴¹ R. Dönmez, ‘Teoride ve Uygulamada Vergi Afları’, Doktora Tezi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 1990, s. 12-13.

⁴² H. Üzeltürk, ‘Bizimkisi Bir Af Hikayesi’, *Legal Hukuk Dergisi*, sayı: 5, 2003, s. 1.

⁴³ Avcı, a.g.m., s. 5; Sarıcaoğlu, a.g.m., s. 227; B. O. Kireçtepe, ve O. Avcı, ‘Teorik ve Tarihsel Çerçeve ve Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanun’un İncelenmesi’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 339, 2016, s. 149; E. Yelman, ‘Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi’, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt: 7, sayı: 15, Aralık 2017, s. 69.

düzenlenen vergi ödevini açıklamak gereklidir⁴⁴. Bu madde gereğince⁴⁵, kamu giderlerinin karşılanması için, herkesin, mali gücü oranında vergi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Vergi ve benzeri yükümlülüklerin getirilmesi, kaldırılması, değiştirilmesi ancak kanun ile yapılabilir. Vergi affının Cumhurbaşkanı tarafından sadece olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamesi ile ve TBMM tarafından sadece kanun ile yapılabilmesi, ilgili maddenin götüğü vergi yükümlülüğünün dengeli ve adil dağılımını sağlamaya yönelik maliye politikalarındaki sosyal amacın gerçekleştirilmesi noktasında ehemmiyetlidir.

AY'nin 87. maddesinde TBMM'nin özel/genel af çıkarma yetkisi, 104. maddesinde Cumhurbaşkanı'nın sınırlı nitelikteki af yetkisi düzenlenerek af çıkarabilecek merciler belirtilmiş; 169. maddesinde af çıkarma yetkisinin sınırları belirlenmiştir. Vergi affıyla ilgili özel bir hüküm bulunmadığından vergi affı AY'nin 87. maddesi kapsamında ele alınmaktadır. Buna göre AY'da vergi affını yasaklayan bir hüküm olmadığından, sair cezalarla ilgili af çıkarabilen TBMM vergi suçları ve cezalarıyla ilgili de af çıkarabilmelidir⁴⁶.

Devletin kamu alacağından feragat etmesi manasına gelen vergi affı, özel hukuktaki ibra müessesesine benzetilse de ibrada karşılıklı sözleşme ilişkisi bulunmakta, ibrayı kabul eden borçlu yükümlülükten kurtulmakta; vergi affındaysa yükümlülük af ile ortadan kalkmakta, afla ilgili şartlar devletçe tek taraflı olarak belirlenmektedir⁴⁷. Bununla birlikte AY'nin 11. maddesine göre kanunların Anayasa'ya aykırı olması mümkün olmadığından, kanunlarla çıkarılan vergi aflarının Anayasa Mahkemesi (AYM) nezdinde yargısal denetim imkânı bulunmaktadır⁴⁸. Vergi aflarıyla ilgili düzenlemelerin AY (sosyal hukuk devleti), 5. (sınırlamanın sosyal

⁴⁴ S. Yılmaz, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı', *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 66, sayı: 1, 2017, s. 265.

⁴⁵ Madde 73: 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.'

⁴⁶ Saban, a.g.m., s. 457-458.

⁴⁷ Y. Taşkın, 'Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri', *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı: 2, 2010, s. 123-124.

⁴⁸ Taşkın, a.g.m., s. 125.

hukuk ve adalet prensiplerine göre yapılması), 10. (kanun önünde eşitlik), 11. (Anayasa'nın bağlayıcılığı) ve 73. (vergi ödevi) maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla AYM'de iptal davası açılabilir⁴⁹. AYM açılan davayı hukukilik denetimi kapsamında ele alacak, yerindelik bakımından inceleme yapmayacaktır.

Amacı: Devlet, vergi yönetimi ile mali, siyasi, ekonomik ve benzeri durumlardan doğan kimi nedenlerle zaman zaman vergi aflarına müracaat ederek vergi aflarını kendi menfaatine olabilecek her çeşit işlemi gerçekleştirmekte etkili bir vasıta şeklinde kullanabilir⁵⁰. Bu bakımdan vergi aflarında ana amacın, vergi borçlarıyla fer'ilerinin tümünde ya da bir kısmında indirim yaparak kamu alacaklarının tahsil edilmesine ivme kazandırmak olduğu söylenebilecektir⁵¹.

Geçmişte bakıldığında devletlerin süratle gelir sağlamada vasıta olarak kullanma, gelecek dönemlerdeki vergi uyumluluğunu artırma ile bölgesel yatırımlar - ödemelerde denge ve finans sisteminde yer alan unsurlar gibi hususlarda kolaylaştırıcı etkisinden yararlanma amaçlarıyla vergi affına müracaat ettiği görülmektedir⁵². Diğer taraftan vergi affı, idarenin iş yükü ve bir netice elde edilememiş vergi işlemlerinin azaltılmasına, biriken ve tahsili zorlaşan vergi alacaklarını kısmen dahi olsa tahsil edilmesine yardımcı olmaktadır⁵³.

Kamuya ait gelirler ve kaynakların etkili olarak kullanımı amacıyla da vergi affına başvurulmakta; vergi affı, klasik vergi toplama metodları karşısında daha düşük maliyetle kamu gelirlerinin tahsil edilip devlet hazinesine katılmasını sağlayan özel bir kurum olarak kullanılmaktadır⁵⁴.

Bir diğer açıdan vergi afları vergi yükümlülerinin ilerde karşılaşılabilecekleri sorumlulukları hesaba katmadan gerçek gelirleriyle ilgili yanlış beyanda bulunmaları

⁴⁹ K. Ateş, 'Vergi Af Yasalarının Anayasaya Aykırılık Gerekçesiyle İptali İstenilebilir mi?', *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 85, 2011, s. 4.

⁵⁰ D. Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2011, s. 250.

⁵¹ E. Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Seçkin Yay., 2012, s.52

⁵² K. Baer, ve E. L. Borgne, *Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives*, International Monetary Fund, Washington, DC, 2008, s. 6.

⁵³ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2017, s. 106.

⁵⁴ W. M. Parle, ve M. W. Hirlinger, 'Evaluating the use of Tax Amnesty by State Governments', *Public Administration Review*, cilt: 46, sayı: 3, 1986, s. 247.

ihtimalinde onlara yanlışlarından dönebilmeleri konusunda verilen bir şans olarak uygulanabilmekte, hataların telafisi amaçlanabilmektedir⁵⁵.

Vergi affı vasıtasıyla ulaşmayı umduğu esas amaçlar için devletin belli şartlar dahilinde hareket etmesi gerekir. Bu şartları: vergi affının kapsadığı dönemin yeterli süre olması, afla sağlanan fırsatların af uygulamasına katılmaya teşvik etmesi, affın vergi sistemini iyileştirmek için alınan sair önlemlerle uyumlu olması, affın kapsamı ve tanımının iyi belirlenmesi, affa başvurma aralıklarının sık olmaması, aftan yararlanan vergi yükümlülerine ait şahsi bilgiler ve bunların gizliliği hususunda özenli davranılması şeklinde özetlemek mümkündür⁵⁶.

Belirtilen bütün hususlar doğrultusunda, vergi affını genel olarak başarılı kabul edebilmek için af uygulandıktan sonra aftan faydalanan yükümlülerin vergi matrahlarında artış olması ya da vergi gelirlerinin çoğalması gerektiği anlaşılmakta olduğundan başarının tespitinde vergi gelirlerindeki artış önemli bir kıstas olarak görülebilir⁵⁷.

Türleri: Vergi affı literatürde farklı biçimlerde sınıflandırılmakla birlikte genelde kapsam, süre, inceleme, düzeltme, kovuşturma benzeri unsurlar bağlamında incelenmektedir.

Kapsam bakımından sınıflandırmada ana kıstas, hangi vergi çeşitleri için vergi affı uygulanacağı olup af kapsamına verginin aslı, vergi cezaları, gecikme faizi, gecikme zammı ve benzeri unsurlardan hangisinin dahil olacağı da önemli bir kıstastır⁵⁸. Verginin aslının tümüyle ya da kısmi olarak affının anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle vergi affının sadece vergi aslının gecikme faizi ve vergi cezaları gibi unsurları kapsamı gerektiği savunulmaktadır⁵⁹.

⁵⁵ R. C. Bayer, H. Oberhofer, ve H. Winner, 'The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence', *Journal of Public Economics*, 2015, s. 71.

⁵⁶ Edizdoğan, ve Gümüş, a.g.m., s. 109-111; Dönmez, a.g.m., s. 81-89; Z. Ayrangöl, ve M. Tekdere, 'Potansiyel Etkileri ve Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi', *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (EÜSBED)*, cilt: 6, sayı: 2, s. 255-257.

⁵⁷ P. Bose, ve M. Jetter, 'Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy', *Economic Modelling*, 2012, s. 761.

⁵⁸ N. Ö. Andıç, 'Türkiye'de Vergi Aftan ve Afların Gönüllü Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi', *Mali Kılavuz*, 2014, s. 56.

⁵⁹ Z. Arıkan, ve H. Yurtsever, 'Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları- I', *Yaklaşım*, sayı: 136, Nisan 2004, s. 2.

Kapsama dahil ettiği vergi çeşitleri açısından vergi afları önemli sonuçlara sebebiyet verdiğinden uygulamada bilhassa kurumlar vergisi ve gelir vergisi dahilindeki kazançlar veya yurt dışındaki sermaye gibi unsurların af kapsamına alındığı görölmektedir⁶⁰.

Süre bakımından sınıflandırmada ana kıstas vergi affının uygulama süresidir. Bu sınıflandırma biçiminde vergi affıyla ilgili kanunun hangi dönemdeki borçları kapsayacağı, affın ne zaman başlayıp biteceği ve geçmiş borçların yürürlükten itibaren ne kadar sürede affedileceği gibi hususlar önem arz etmekle birlikte affın süresiz ya da süreli olma olasılığı da yorumlanabilir. Afla ilgili uygulamalar genelde iki ya da üç ayı kapsamakta olup ölkemizde son zamanlarda uygulamaya konulan vergi aflarının, “affın affı” şeklinde anılabilecek tarzda birden fazla kere süresinin uzatıldığı görölmektedir⁶¹.

İnceleme, düzeltme ve kovuşturma ile ilgili vergi affında ise kurumsal olarak ayrı bir sınıflandırma yapılmaktadır. İnceleme affı, devletin af uygulamasından yararlanacak vergi yükömlülerine belli koşullar altında vergi matrahlarını düzeltmeleri izni vermesidir. Burada devlet yükömlüye ait ilgili dönemle alakalı hesapları inceleyebilse de vergi ve bunun gibi unsurları isteyemeyecek, ortaya çıkabilecek vergi kaçırma veya matrah gizleme fiillerini cezalandıramayacaktır⁶². Bu af türünde, sonuncu dönemle ilgili doğru beyanname vermiş olma koşuluyla, yükömlünün geçmiş dönem hesaplarının incelenmeyeceğinin garanti edilmesi de mümkündür⁶³. Düzeltme affında yükömlülerin hesaplarının tekrar kontrol edilmesi koşuluyla, gizlenen matrahların ya da noksan beyanların belli koşullarda ve genelde ceza ödenmeksizin beyan edilmesi fırsatı verilir. Bu afta devletin, şahısların hesabını inceleme ve denetleme yetkisini kısıtlayan ya da sonlandıran bir hüküm olmayıp af sonrasında devletin inceleme/denetleme hakkının sona ermesi söz konusu deđildir⁶⁴. Kovuşturma affındaysa, yükömlülere birtakım ödeme imkânları sunulmakta ve bu doğrultuda kamu

⁶⁰ F. Savaşan, ‘Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı’ Uygulama Sonuçları)’, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi*, cilt: 8, sayı: 1, 2006, s. 44.

⁶¹ Yurdadoğ, ve Karadağ, a.g.m., s. 139.

⁶² A. Erol, ‘Vergi Afları ve Parlamento Etkisi’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 24, 2005, s. 4.

⁶³ Yurdadoğ, ve Karadağ, a.g.m., s. 139.

⁶⁴ A. Erol, *Vergi Felsefesi: Devlet ve Vergi*, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2011, s. 142.

alacağının bir kısmından feragat edilerek önceki vergi incelemeleri hukuki olarak sonlandırılmaktadır⁶⁵. Bu af'ta biriken ve tahsili güçleşen kamu alacaklarının tahsili için yükümlüler hakkındaki kovuşturmaların sonlandırılması en önemli unsurdur⁶⁶.

1.1.6.2. Diğer Mali Aflar

Mali aflar genelde ceza kanunları ekseninde sosyal huzur ve barışın tesisi için çıkarılacak olan genel af kanunlarının kapsamına dahil edilmektedir. Bu şekilde devlet, var olan alacaklarının bir bölümünden feragat etmektedir.

Vergi ve vergi cezalarının haricinde, idari para cezaları, Genel Sağlık Sigortası ve Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçları ve cezaları gibi kamu alacaklarıyla bunların gecikme zammı, gecikme faizi gibi yükümlülükleri de mali affın kapsamına girmektedir. Bunun yanında özel hukuktan kaynaklanan teşebbüs ve mülk gelirleri, ecrimisil, çiftçilere devlet bankaları tarafından verilen kredilerle bunların gecikme faizleri, belediyelere ait borçlarla cezalar da mali affın kapsamına girmektedir⁶⁷.

1.2. Vergi Affı Uygulamalarının Nedenleri

Çalışmanın bu bölümünde vergi affı uygulama nedenleri detaylı şekilde incelenmiştir.

1.2.1. Mâli Nedenler

Hükümetler zaman zaman bütçede oluşan açıkları kapatarak bütçede denge sağlamak amacıyla vergileri artırma ya da harcamaları kısma yoluna gitmek zorunda kalırlar. Fakat vergilerin artırılması ve harcamaların kısıtlanması uygulamaları hükümetlerin yeniden seçilebilme şanslarını azalttığından siyasi anlamda başvurulmak istenmeyen maliyetli araçlar olduğundan yeni ilave kaynak ve gelirler üretme baskısıyla vergi aflarına müracaat edilmesi daha çok ihtimal dahilindedir. Öyle ki af

⁶⁵ G. Y. Şeren, ve E. Dedebe, 'Yeni Varlık Barışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu işe Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun', *International Anatolia Academic Online Journal*, cilt: 1, sayı: 1, 2013, s. 9-10.

⁶⁶ Erol, a.g.m. s. 4.

⁶⁷ R. Aygün, 'Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi', *Vergi Dünyası*, sayı: 369, Mayıs 2012, s. 88.

uygulamalarına kimi zaman senede iki kez başvurulabilmektedir. Af uygulamalarına müracaat eden hükümetler, vergileri artırmaksızın yalnızca vergisini ödememiş olan yükümlülerin sisteme müdahil olmasını sağlayarak vergi gelirlerini artıracaktır⁶⁸.

Gelir gereksiniminin ciddi oranda arttığı süreçlerde vergilerin artırılması ya da bütçenin küçültülmesi küçülmeye ve deflasyona sebep olacağından var olan krizin derinleşmesine ya da yeni krizlerin ortaya çıkmasına yol açabilir. Bu yüzden söz konusu süreçlerde vergi aflarına başvurmak tercih edilebilmektedir. Neticeten vergi affında mali amacın, tahsil edilebilme imkanı azalmış alacakları tahsil edebilmek, vaktinde tahsilatı yapılamayan vergileri tahsil etmek ve bütçedeki açıkları kapatabilmek olduğu söylenebilir⁶⁹.

Ülkemizde enflasyonun yüksekliği nedeniyle yüksek miktarlarda dış ve iç borç çevirme mecburiyeti bulunan geçmiş dönemlerde, negatif etkilerinin varlığına rağmen vergi gelirlerini ivedi olarak ve süratle artırabilmek amacıyla hükümetlerin vergi aflarına başvurdukları olmuştur⁷⁰. Ancak bu uygulama, kimi yazarlarca, önceden beyan edilmeyen gelirlerin tahsilatı ve tahsilatı yapılan vergilerin ertelenmesi mahiyetinde olduğundan yeni bir kaynak olarak görülmemiş; gelir artışı kısa vadede sağlansa da, uzun vadede vergi aflarının sürekli olacağını düşünerek ödemelerini erteleyen yükümlüler ortaya çıkacağından gelirlerin düşmesine yol açabileceği ifade edilmiştir⁷¹.

1.2.2. Siyasi Nedenler

Vergi affıyla ilgili kanuni düzenleme yapılmasının siyasi nedenleri genel olarak şöyle sıralanabilir: siyasal partilerin sonraki seçim dönemleri için oy garantileme ve oyla göreve gelmiş olan siyasetçilerin bunun karşılığında seçmene fayda sağlama düşünceleri, iktidarın baskı ve çıkar gruplarının gayretlerinden etkilenmesi⁷², siyasi istikrarsızlıktan dolayı toplumda oluşan gerginliği azaltma isteği,

⁶⁸ S. Yaraşır, 'Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi', *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı: 379, Mart 2013, s. 180.

⁶⁹ Ayrağöl, ve Tekdere, a.g.m., s. 259.

⁷⁰ Edizdoğan, ve Gümüş, a.g.m., s. 103.

⁷¹ Ayrağöl, ve Tekdere, a.g.m., s. 259.

⁷² Edizdoğan, ve Gümüş, a.g.m., s. 103.

yeni hükümetlerin affı daha öncekilerin mali işlemlerini tasfiye etmede vasıta olarak kullanması, affın yükümlüler ve hükümet arası toplumsal uzlaşmaya katkıda bulunması, yeni kurulan hükümetlerin vaatlerini gerçekleştirmek adına acilen lazım olan finansmanı vergi affıyla kısa sürede temin edebilmesi⁷³, seçim kampanyaları sırasında partiler tarafından iktidar olunursa vergi affı uygulanacağına dair sözler verilmesidir.

1.2.3. Ekonomik Nedenler

Vergi yükümlüleri ekonomik buhran dönemlerinde ödeme bakımından ciddi problemler yaşayabilmektedir. Uygulama alanı geniş olan ve teorisyenlerin yıllardır kabul ettiği “vergiye gönüllü uyum” prensibi gereğince, verginin sağlıklı bir şekilde tahsil edilebilmesi yükümlü ile kamu idaresi arası barış ve uzlaşmaya bağlıdır. Bu yüzden devletin, yükümlünün karşılaştığı ekonomik sıkıntıların çözümüne kayıtsız kalmaması gerektiğinden bu dönemlerde vergi affıyla ilgili düzenlemeler gündeme gelmekte ve kanun koyucu tarafından af düzenlemelerine başvurulmaktadır⁷⁴.

Af düzenlemelerinin yapılma sebeplerinden biri de “vergide müdahale prensibi” olup buna göre devlet sosyal ve ekonomik yaşama, vergi ve benzeri yükümlülükler ve sair mali yükümlülükler vasıtasıyla müdahale etmelidir⁷⁵. Vergi affıyla idarenin, iktisadi açıdan kalkınma ve gelir dağılımı açısından adaleti sağlama amacıyla, vergi uygulamasına müdahalesi söz konusudur.

Vergi yoluyla kamu gelirlerinin kısa zamanda artırımı kolay olmadığından genelde vergi sisteminde geniş düzenlemeler ve iyi çalışmayan tarafların tespiti gerekli olup bunun için de süreye ihtiyaç vardır. Kamu ihtiyaçlarının artmasına karşın maliyetlere gönüllü katılım yeterli olmadığından devlet genelde bu maliyetleri karşılamak amacıyla vergi affını kullanmakta; yeniden yapılandırma yoluyla devletin kasasına nakit para girmektedir⁷⁶.

⁷³ A. Dalli, ‘4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi’, Yüksek Lisans Tezi, *Edirne Üniversitesi*, 2006, s. 19-20.

⁷⁴ M. Tan, ve M. Aydoğmuş, *Vergi ve Diğer Mali Borçların Yeniden Yapılandırılması*, Bursa, BSMMMO, Mart, 2011, s. 2.

⁷⁵ B. Çelik, *Vergilemede Müdahale İlkesi Gereği*, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2001, s. 25.

⁷⁶ Kireçtepe, ve Avcı, a.g.m, s. 150.

Bir başka ekonomik neden, kayıt dışı ekonomiye engel olmaktır. Devletin kontrolü altındaki kayıtlı sektör dışında, genelde küçük ölçekteki faaliyetlerden meydana gelen, vergilendirme ve sosyal güvenlik bulunmayan alan kayıt dışı ekonomidir. Burada vergi idaresine bildirilmeyen gelir unsurları bulunmaktadır⁷⁷. Belli aralıklar ile vergi affıyla ilgili çıkarılan kanunlar, kayıt dışı ekonominin engellenmesinde araç olarak kullanılsa da aralıkların sıklaşması durumunda iki af arası dönemde kayıt dışı ekonomide artış olacağı göz ardı edilmemelidir.

1.2.4. Sosyolojik Nedenler

Vergi aflarının uygulanmasında sosyal nedenlerden ilki, idarenin denetleyebildiği az miktardaki yükümlü ile yükümlülüklerini vaktinde yerine getirmemiş olan yükümlü arasında oluşan eşitsizliği ortadan kaldırmaktır⁷⁸. İkincisi, yargı ya da idaredeki türlü problemler sebebiyle beyana dayalı vergi sisteminin uygulanamadığı ülkelerde sık karşılaşılan adli ve idari hatalardan kaynaklanan adaletsizlikleri giderme gayretidir⁷⁹. Bir diğer neden, ülkedeki mevcut ekonomik koşullar yüzünden vergi ödevini yerine getiremeyen ya da bunda zorlanan yükümlüyü, af kanunlarıyla rahatlatarak psikolojik baskıdan kurtarma isteğidir. Başka bir neden, vergi affıyla geçmişteki hataları temizlenerek yükümlünün vergi itaatini artırıp kamu borcunun ödenmesi hususunda toplumsal baskı oluşturmaktır⁸⁰. Diğer bir neden vergilendirme ve bunun tahsilatı hususunda eşitlik sağlamaktır. Bireylerin ödeme güçleri nazara alınarak yapılan vergilendirme, vergilendirmede eşitliktir. AY'nın 73/1. maddesine göre herkesin mali gücü oranında vergi ödeme yükümlülüğünün bulunduğu belirtilmiştir. Refah düzeyleri farklı olanların farklı biçim ve miktarda vergilendirilmesi dikey eşitlik, benzer ya da aynı durumdakilerin aynı biçimde vergilendirilmesi yatay eşitliktir⁸¹. Af kanunlarıyla kamu alacağını herkesin eşitlik sağlanarak ödemesi amaçlanır.

⁷⁷ N. A. Avşar, ve A. A. Bozdereli, 'Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü', *Ankara Sanayi Odası Yayın Organı*, Gediz Üniversitesi, Kasım-Aralık, 2012, s. 56.

⁷⁸ Özden, a.g.m., s. 45.

⁷⁹ Özden, a.g.m., s. 45.

⁸⁰ C. Eker, 'Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri', Yüksek Lisans Tezi, *Uludağ Üniversitesi*, Bursa, 2006, s. 32-33.

⁸¹ T. Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Kasım 2010, s. 11.

1.2.5. Tahsilat Tekniği Açısından Nedenler

Vergi uygulamalarıyla ilgili düzenlemelerin yeterli açıklıkta olmaması, yükümlü ile idare arası yorum farklılıkları, denetim personelinin hem idareyle hem de kendi aralarında düşünce farkları vergi uygulamalarının güçleşerek yükümlü ile idare arası uyuşmazlıkların çoğalmasına ve bunların yargıya taşınmasına sebep olur. Vergi affı kanunları bu şekilde iş yükü artan idare ve yargının iş yükünü azaltacaktır⁸².

Bir diğer teknik neden, vergi sisteminin esaslı olarak yenilenmesi düşünülen dönemlerde, bu yeniliklerde başarı sağlanabilmesinin geçmişteki dosyaların tasfiyesine bağlı oluşudur. Bunun yanında, daha etkili vergi idaresi için gereken düzenlemelerin yapıldığı ve vergi idaresinin cebri uygulama yapmasını sağlayan araçların güçlendirildiği dönemlerde, yeniliklere uyum gösterebilmesi için vergi yükümlüsüne vergi affı kanunlarıyla elverişli imkânlar sağlanabilmektedir⁸³.

Teknik nedenlerden biri de, vergi idarelerinin olağan çalışmalarının aksamasına veya tıkanmasına yol açan iş yükündeki yığılmanın tasfiyesini sağlayacak iç mekanizmanın bulunmamasıdır⁸⁴.

1.3. Vergi Affına İlişkin Yaklaşımlar

Çalışmanın bu bölümünde vergi affına ilişkin yaklaşımlara yer verilmiştir.

1.3.1. Vergi Affını Savunanların Görüşleri

Vergi affıyla ilgili farklı görüşler bulunmaktadır. Vergi affının yararlı olduğunu düşünenler vergi affının vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen yükümlülere sağlanan bir fırsat şeklinde görülebileceğini düşünürler⁸⁵. Bu görüşü benimseyenlere göre vergi afları; vergi gelirlerinin artmasını sağlayan, verginin tahsilini kolaylaştıran ve hızlandıran, yargı mercilerinin ve idarenin iş yükünü azaltan, bilerek ya da bilmeden verginin kaybına sebep olan kişileri yeni ve temiz kimliğe

⁸² Keleş, a.g.m., s. 77; M. Korkusuz, 'Vergi Barışı Üzerine', *Yaklaşım Dergisi*, cilt: 11, sayı: 123, Mart 2003, s. 77-79.

⁸³ Dönmez, a.g.e., s. 80.

⁸⁴ Dönmez, a.g.e., s. 79-80.

⁸⁵ M. Korkmaz, 'Vergi Affı ve Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi', *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 332, 2016, s. 80.

kavuşturan, af konusu fiili yapan kişileri vergi sistemine uyum sağlamaya özendiren, ekonomik ve siyasi buhran dönemlerini müteakiben gerekli olan, vergi sisteminin karmaşıklığının içinden çıkmada yardımcı olan uygulamalardır⁸⁶.

Vergi affını savunanların üzerinde durduğu argümanlar şunlardır:

- Vergi mevzuatının anlaşılır olmaması nedeniyle vergiye uyum sağlayamamış yükümlülere affetmek için uygulanan vergi affı kanunları vergiye uyum gösterilmesi sürecinde başarı getirecektir⁸⁷.
- Ülkedeki farklı buhran dönemlerinden sonra ekonomiyi canlandırmak amacıyla vergi aflarının çıkarılması muhtemeldir.
- Çok daha ağır nitelikteki suçlar bakımından af uygulaması yapılabiliyorken adaleti sağlamak için vergi suçları açısından da vergi affına dair kanunlar çıkarılmalıdır⁸⁸.
- İdarenin caydırıcı nitelik taşımayan veya eksik olan denetimleri neticesinde vergi kaçak ve kayıpları oluşmakta; vergi afları ile buna ilişkin olumsuzluklar düzeltilmeye çalışılmaktadır⁸⁹.

1.3.2. Vergi Affını Yerenlerin Görüşleri

Vergi affının zararlı bir uygulama olduğunu düşünenler vergi affının bilhassa verginin tarafları ile ekonomiye ciddi zarar verdiğini savunurlar. Bu görüşün savunucularından olan Batı hukukundaki pozitif hukukçular affın cezaların caydırıcı olma özelliğine zarar veren, mahkemelerin bağımsızlığı prensibine aykırı ve kötü kullanılmaya açık bir uygulama olduğunu düşünürler⁹⁰. Zararlı olduğunu düşünenlere göre vergi afları; yükümlülere vergi kaçırma konusunda teşvik eden, başta eşitlik ve adalet olmak üzere vergilendirme prensiplerini zedeleyen, vergi kanunlarına uyum sağlanmasını azaltan, iş yükünü azaltmayan, gelirlerin artmasına uzun vadede yardımcı olmayan, devlete duyulan güveni zedeleyen, ilerde tekrar af çıkmayacağına dair inancı

⁸⁶ Yurdadoğ, ve Coşkun Karadağ, a.g.m., s. 138; V. Kargı, 'Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi', *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt: 7, sayı: 13, 2011, s. 106.

⁸⁷ Kargı, a.g.m., s. 105.

⁸⁸ Dönmez, a.g.e., s. 34.

⁸⁹ F. Ervarder, 'Affedilen Mali Suçlar', *Türkiye İktisat Gazetesi*, cilt: 4, 1996, s. 4.

⁹⁰ H. Ece, *Mukayeseli Hukukta Af Kurumu ve Türkiye'de Af Sorunu*, İstanbul, Strateji Düşünce ve Analiz Merkezi, 2019, s. 7-8.

azaltan uygulamalar olup tasarlayarak işlenebilen vergi suçlarının da affa liyakati yoktur⁹¹.

Bu görüştekilere göre vergi affı neye, ne miktarda, kimin vergi ödemesi yaptığını tespit etmeyi zorlaştıran bir unsur olduğundan vergi adaletini zedeleyerek dürüst yükümlüleri bile vergi ödememeye yönlendiren bir uygulama halini almıştır. Ülkemizde son dönemlerde, yükümlüler normal vergi borçlarından ziyade yapılandırılan borçlarını ödemenin derdine düştüklerinden aktüel vergi borçlarının tahsil edilme imkânı azalmıştır⁹².

Ülkemizde vergi yükümlülerinin beklenti, kaygı ve şikayetlerini belirlemek için bir anket yapılmıştır. Ülke genelinde 29 ili ve 2015 ila 2019 yılları aralığını kapsayan, 870 vergi yükümlüsü ile yapılan bu anket çalışmasının sonuçlarına göre vergi yönetiminin en fazla şikayet edilen yönünün ne olduğu sorusuna %29 oranında “vergi yönetiminin etkin olmaması, durumun vergi aflarıyla idare edilmesi” cevabı verilmiştir⁹³. Vergi yönetiminin etkin olup olmadığının belirlenmesi için objektif bir ölçüt olmamakla beraber vergi aflarının devamlı hale getirilmesi dürüst yükümlülerin cezalandırılması ve yükümlülüklerine uymayanların da cesaretlendirilip ödüllendirmesi sonucunu doğurmaktadır⁹⁴.

Kısa vadede vergi gelirlerinin artmasını, yargı mercileri ve idarenin iş yükünün azalmasını sağlayan vergi afları, uzun vadede hem yükümlülerin vergi ödeme bilincinin zayıflamasına ve vergi kaçırmanın çoğalmasına sebep olmakta hem de vergi ödemeyen yükümlüleri ödüllendirip vaktinde ödeyenleri cezalandıran bir uygulama haline gelerek vergilemede adalet prensibinin zedelenmesine, yükümlülerin vergi hakkındaki görüşlerinin negatif yönde etkilenmesine yol açmaktadır⁹⁵.

Keyfi olarak yapılan düzenlemeler, yerel zorlama ve baskılar, yükümlülerin af getirileceğine dair beklentileri verginin tahsilini güçleştirmektedir⁹⁶. Vergi aflarının

⁹¹ Kargı, a.g.m., s. 106-107; Yurdadoğ, ve Coşun Karadağ, a.g.m., s. 138; Ece, a.g.m., s. 6-7.

⁹² O. Bingöl, *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu (Bir Halkın Vergi ile İmtihanı)*, Ankara, Tekin Yayınevi, 2019, s. 30-31.

⁹³ İ. Söyler, ‘Bir Anketin Söyledikleri! Vergi Mükellefi Ne İstiyor? Niçin Vergi Kaçınıyor?’, *Yaklaşım Dergisi*, cilt: 27, sayı: 322, Ekim 2019, s. 203.

⁹⁴ Söyler, a.g.m., s. 203.

⁹⁵ Y. Sarıkaya, ‘Mükelleflerin Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler Nelerdir?’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 140, 2015, s. 2.

⁹⁶ M. Bellek, ‘Afta Keramet Olsa Gerek’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 52, 2008, s. 4.

sık sık yapılması kişileri yükümlülüklerini yapmamaya yönlendirebileceğinden var olan kanunların etkisiz hale gelmesine sebep olacak sıklıkta af kanunu çıkarılmamalıdır⁹⁷. Vergi aflarına sıklıkla başvurularak suistimal edilmesini önleyebilmek adına, vergi affında sınırları belirleyen net hükümler içeren düzenlemeler yapılarak vergi affının sadece siyasi ve ekonomik buhran zamanlarında müracaat edilen bir araç şeklinde kullanılması sağlanabilir⁹⁸.

Vergi kanunlarında rastgele ve sık aralıklarla değişiklik yapılmamalı, özellikle de anlık gereksinimlere göre gerektiği gibi görüşülmeden torba kanunlar çıkarılmamalıdır. Vergi kanunlarının sistematiğine ve ruhuna aykırı maddeler ihtiva eden, rasyonel vergilendirme prensiplerini zedeleyerek verginin meşruiyetine son veren bu kanunlarla yapılan af düzenlemelerinden vazgeçilmelidir⁹⁹. Dürüst yükümlülükleri cezalandırıp diğerlerini ödüllendiren bu torba kanunlardaki afla ilgili düzenlemeler vergilendirmenin meşruiyetini zedelediği gibi vergi suçlarıyla cezalarının etkinliğine de son vermektedir¹⁰⁰.

Vergi afları, vergi uygulamalarına gönüllü olarak uyum gösteren yükümlüler açısından haksızlığa sebep olmakta, bu yükümlülerin şahsi gelirleri vergi ödemelerinden sonra azalmakta ve vergilerini ödemeyenler aftan yararlandığında gelirleri kendilerine göre pek azalmadığından oluşan haksızlık hissi vergi yükümlülüklerini yerine getirme hususunda öncesine kıyasla dikkatli davranmamalarına sebep olmaktadır¹⁰¹.

Vergi uygulamalarına uyum gösteremeyen yükümlüler açısından ise af, uyumlu yükümlü haline gelebilme ve geçmiş hataları telafi etme şansı vermektedir. Aftan sadece bir sefer yararlanmış olanlar, gelecekteki inceleme ve denetimleri hesaba katarak uyum göstermeye çalışabilirler. Ancak af sırasında yükümlülüklerini yerine getirmeyenler, ilerde yakalanacaklarını düşünerek affı kabul etmeyebilirler¹⁰².

⁹⁷ Y. Günal, 'Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun Tasarısı', *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, cilt: 21, sayı: 2, 1959, s. 298.

⁹⁸ O. Bingöl, *Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 136-137.

⁹⁹ Söyler, a.g.m., s. 2718.

¹⁰⁰ Söyler, a.g.m., s. 2715.

¹⁰¹ F. Savaşan, 'Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalanan?', *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, cilt:8, sayı:1, 2006, s. 153-154.

¹⁰² Savaşan, a.g.m., s. 153-154.

Dürüst yükümlüler vergi aflarının vergi kaçırmaya yönlendiren zararlı uygulama olduğunu; vergi suçlarının tekrar edilmesine sebep olabileceğinden sadece buhran dönemlerinde uygulanması gerektiğini düşünmektedir¹⁰³.

Vergi affıyla uzun vadede hata yapmış olan yükümlünün suçluluk hissini azaltmak, vergi denetiminin maliyetini düşürmek vb amaçlar güdülürken kısa vadede amaç vergi tabanını genişletip kamusal gelirleri artırarak vergi yönetiminin tahsilat maliyetlerini düşürmektir¹⁰⁴. Öte yandan uygulamada sonuç farklı olabilmekte; af çıkacağını düşünen yükümlülerden vergi borcunu ödememiş olanlar daha da özensiz olabilmekte, dürüst olanlar bile vergi ödememeye yönlenebilmektedir¹⁰⁵.

Kısa vadede af, vergi gelirinin tahsilini artırsa da bu durum her zaman vergi gelirlerinin af sonrası artacağı anlamı taşımamaktadır. Çünkü sık aralıklarla çıkarılan vergi afları, yükümlülerin devamlı af beklemesine ve vergi borçlarını ötelemelerine; bu da vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır¹⁰⁶.

Azalan vergi gelirleri, bütçe açığını artırarak devletin borçlanmaya başvurmasına yol açmakta, bu durum makroekonomik istikrarsızlıkları beraberinde getirmektedir.

¹⁰³ S. İpek, İ. Kaynar, ve M. Öksüz, 'Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği', *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, cilt: 4, sayı: 1, 2012, s. 252-253.

¹⁰⁴ Kargı, a.g.m., s. 112.

¹⁰⁵ U. Demirkan, 'Vergi Tahsilatı Neden Geriliyor?', *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 119, Kasım 2002, s. 1.

¹⁰⁶ A. Eroğlu, 'Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi' *Journal of Economics Business and Political Researches*, cilt: 3, sayı: 5, 2018, s. 59.

2. DÜNYADA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Çalışmanın bu bölümünde dünyada vergi affına yönelik uygulamalar incelenmiştir.

2.1. Genel Olarak

Tarihte eskiden beri başvurulan bir uygulama olan vergi affına son yıllarda tüm dünyada daha yoğun rastlanmaktadır. Vergi affıyla ilgili yazılı ilk belgeye milattan önce 200'lü yıllarda Mısır'da Rosetta Stone kayıtlarıyla ulaşılmıştır. Bu kayıtlar vergi uygulamasını kabul etmeyenlerin, toplumda ortaya çıkan karışıklıklara son vermek amacıyla affedilmesiyle ilgilidir. Bununla birlikte Roma İmparatorluğu'nda milattan sonra 401, 411, 434, 445, 450, 458 yılları vergi affının uygulandığı dönemlerdir¹⁰⁷.

Günümüzde ülkeler bazında yerel af uygulamaları doğrultusunda yaygın olarak vergi aflarına başvurulmaktadır¹⁰⁸. Bu bölümde Dünya'da vergi affı uygulamalarına gelişmekte olan ve gelişmiş kimi ülkeler bakımından değinilecektir.

2.2. Avrupa'da Vergi Affı Uygulamaları

Avrupa'da vergi affı uygulamaları farklı ülke örnekleriyle çalışmanın bu bölümünde incelenmiştir.

2.2.1. Almanya

Vergi affına yönelik İtalya ve Almanya gibi gelişmiş ülkelerin de politik anlamda ilgi göstermesi, vergi uyumunun güçlü olduğu Almanya'da başka ülkelerle karşılaştırınca sık sık değilse de başvuruluyor olması dikkat çeken bir durum olup vergi affı meselesinin önemini artırmaktadır¹⁰⁹.

Vergi affı uygulamaları Almanya'da geçmişten beri başvurulan politikalarındandır. Birinci Dünya Savaşı öncesi 1913'te Savaşa Katkı Yasası'nın

¹⁰⁷ B. Torgler, Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, Doktora Tezi, *Basel Üniversitesi*, 2003, s. 619-620, https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf.

¹⁰⁸ A. Das-Gupta, ve D. Mookherjee, 'Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices', *Journal of Law, Economics, ve Organization*, cilt: 12, sayı: 2, 1996, s. 409.

¹⁰⁹ Torgler, a.g.e., s. 661.

kapsamı içinde, 1914'te servet ve gelirini bildiren yükümlülerin vergi asıl ve cezalarıyla ilgili vergi affı kabul edilmiştir. Sonraki yıllarda bilhassa Nasyonal Sosyalizm (Nazi Yönetimi) zamanında da çok sayıda vergi affı başvurulmuştur. Federal Almanya Cumhuriyetinin 1949'da kurulmasından sonra da iki kez vergi affına başvurulmuştur. Ancak bu af uygulamaları kamuoyunun beklentilerine karşılık verememiş, 1988 tarihine dek herhangi bir vergi affı uygulaması yapılmamıştır. 1988'de daha öncekilerle kıyaslandığında çok sınırlı bir kapsamı bulunan, sadece sermaye gelirlerini kapsayan vergi affı uygulanmıştır. Bu yüzden öncekilerle yapılan kıyaslamada bu affın başarı sağladığını belirtebilmek oldukça güçtür¹¹⁰.

1990'da yürürlük kazanan af kanunuyla faiz gelirlerini noksan beyan eden ya da hiç beyan etmemiş olan yükümlülerin yükümlülüklerine uyan dürüst yükümlüler arasına dahil olabilmesi amacıyla hareket edilmiştir. Bunun için ülkemizdeki "pişmanlık ve ıslah" kurumu gibi bir düzenlemeye gidilmiştir. Ancak ilgili af uygulaması pişmanlık kurumunu aşarak çok boyutlu hale gelmiştir. 1986 öncesi dönemde vergi kaçakçılığının kapsamına giren vergi asıllarının af kapsamına alınması bunun göstergesidir. Diğer taraftan aftan faydalanabilmek amacıyla verilen af beyannameleri çift taraflı değerlendirilebilir. Bu beyannamelerle vergi suçlarının cezasız kalması ve 1986'dan öncesine ait servet ve gelir vergilerinin affedilmesi sağlanmaktadır¹¹¹.

Vergi kaçırmakta olan yükümlülerin vergiye gönüllü olarak uyum göstermelerini artırabilmek amacıyla bu kişilerle ilgili 2003'te çıkarılan bir kanunla vergi affı uygulaması yapılmıştır. Bunun için, 1993-2002 yılları aralığında kara para aklayarak bunları yüksek faizlerle işleterek vergilemeye dahil olmaması için Almanya'nın dışına aktaranların, ilgili maddi varlıkları Almanya'ya getirmesi, bununla ilgili vergilerin belli indirimlerle ödenmesi koşulu getirilmiştir¹¹².

Almanya'nın uyguladığı vergi aflarıyla ilgili genel özellikler nazara alındığında, afların genelde uzun süreleri kapsadığı görülmektedir. Diğer taraftan sair

¹¹⁰ M. Kellner, 'Tax Amnesty 2004/2005- An Appropriate Revenue Tool', *German Law Journal*, cilt: 5, sayı: 4, 2004, s. 340.

¹¹¹ Dönmez, a.g.e., s. 169-171.

¹¹² İ. Can, 'Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri', *Maliye Dergisi*, sayı: 145, 2004, s. 47.

ülkelere kıyasla, yükümlülerin önceki dönemlerde ödememiş olduğu vergilerle ilgili cezalar daha ağır koşullar taşımaktadır. Bahsi geçen kesilen cezaların genelde %35 civarında uygulanması bunun göstergesidir¹¹³.

Almanya’da vergi afları bilhassa 1900’lere dek belli aralıklarla uygulanmış, sonraları pek fazla tercih edilmemiştir. Uygulanan vergi aflarının kapsamı belirli kazanç gruplarıyla sınırlı olmuştur. Bu yönleriyle gelişmiş ülkeler içinde Almanya vergi affını en az uygulayan ülkelerdendir.

2.2.2. Fransa

Fransa’daki vergi afları çok eski tarihlere dayanmaktadır. Vergi aflarıyla ilgili kanunların ilki 1800’lü yıllarda çıkarılmıştır. Sonrasında vergi afları Fransa’da kurumsal nitelik kazanmışsa da genel özellikleri bakımından günümüzdekilerden uzak görünümde kalmıştır¹¹⁴. Fransa’da 1948, 1982, 1986 yıllarında çıkarılan vergi afları ülkenin ekonomisinde özel bir yere sahiptir.

1948’de dönemin Maliye Bakanı çıkarılan vergi affıyla, ülkenin dışında yer alan maddi kaynakların, dörtte birlik kısmının vergilendirilmesi koşuluyla, ülkeye döndürülmesine müsaade etmiştir. İlgili uygulama, milli varlıkları ülke ekonomisine kazandırmak için mühim bir adımdır¹¹⁵. Aynı şekilde 1982’de çıkarılan vergi affıyla da ülke dışında kanundışı bulundurulan sermaye ülkeye kazandırılmaya çalışılmıştır. 1982’deki bu af uygulaması genel af şeklinde planlanarak bütün katma değer ve gelir vergileri kapsama alınmıştır. Buna karşın uygulamaya sadece 2786 yükümlü katılarak uygulamadan yaklaşık olarak yirmi iki milyon dolar kazanılmıştır. 1982’de uygulanan iki vergi affı da Fransa’daki oranı yüksek servet vergisi sebebiyle başarısız olmuştur¹¹⁶.

1986’da çıkarılan vergi affının amacı da diğerleri gibi ülke dışındaki varlıkları ülke ekonomisine kazandırmak olmuştur. Fakat bu varlıkları ülke içine getirmede

¹¹³ W. Devroe, ‘Tax Amnesty and Community Law’, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, cilt: 12, sayı: 3, s. 219.

¹¹⁴ Dönmez, a.g.e., s. 139-140.

¹¹⁵ J. Malherbe (Ed.), *Tax Amnesties*, Kluwer Law International, Hollanda, 2011, s. 72.

¹¹⁶ H. S. Luitel, *Is Tax Amnesty Good Tax Policy?: Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States*, Lexington Books, Birleşik Krallık, 2014, s. 16.

kullanılacak vergileme oranı onda bir şeklinde belirlenmiş; daha önceleri servet vergisindeki oranların yüksekliği sebebiyle vergi aflarında başarı elde edilememesi göz önüne alınarak, vergi oranının indirilmesi suretiyle yükümlülerin affa yüksek oranda katılmalarının sağlanması amaçlanmıştır¹¹⁷.

1986'da çıkarılan vergi affıyla ilgili Fransa Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş, mahkemenin kararı vergi affının hukuksal bakımdan uygulanabilir nitelikte olduğu yönünde olmuştur. Söz konusu kararda ilgili kanun “vergide eşitlik” prensibine aykırılık teşkil etse de kamu yararı düşüncesiyle uygulama yapıldığından herhangi bir sakınca bulunmadığı ifade edilmiştir. İfade edilen kamu yararından kasıt vergiye gönüllü olarak uyma hususunda problem yaşayan yükümlülerin daha çok dikkat etmesi ve ülke dışındaki varlıkları milli ekonomiye kazandırmadır¹¹⁸.

Fransa'da vergi affıyla ilgili kanuni özel bir düzenleme yoktur. Fakat, yükümlülerin ülke dışındaki kayıtlı olmayan varlıkları gönüllü olarak beyan ettiği hallerde vergi cezalarını indirme yönünde idari politika yürütülmektedir. Ayrıca Fransa Maliye Bakanlığı 2009 yılında söz konusu varlıkları beyan etmeye yönlendirmek amacıyla vergi cezalarıyla faizlerinde indirim yapmaya karar vermiştir. Bu kararı tam manasıyla vergi affı şeklinde kabul etmek mümkün değildir¹¹⁹.

Fransa'da çıkarılan vergi aflarına genel olarak bakıldığında, af uygulamalarının müşterek niteliklerinin genelde ülke dışındaki varlıkları ülke ekonomisine kazandırma amacı olduğu ifade edilebilir. Ülkemizde “varlık varışı” adı verilen bu tarz uygulamaların, Fransa'da uygulanan vergi politikaları bakımından da önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir.

2.2.3. İsviçre

Vergi afları İkinci Dünya Savaşı'na dek İsviçre'de genelde eyaletler (kantonlar) bazında başvuru bir uygulama olmuş, sonrasında ulusal bazda uygulandığı olmuştur. Kantonlarda vergi affı uygulaması ilk kez Zürih'te 1917'de

¹¹⁷ G. Guttman, 'Tax Indulgences: the Scope and Effect of Tax Amnesty', *Tax Administration Review*, sayı: 11, Eylül 1992, s. 66.

¹¹⁸ Malherbe, a.g.m., s. 73.

¹¹⁹ Malherbe, a.g.m., s. 73.

yapılmıştır. Daha sonraları 1938 yılına dek çoğu kanton tarafından vergi aflarına mali araç şeklinde başvurulduğu görülmektedir. Basel, Lucerne, Cenevre (2 kere), Valais (3 kere) ve Fribourg'da uygulanan aflar bunun örneklerindendir. Diğer taraftan kantonlarda uygulamaya konulan afların başarı sağlaması ulusal bazda uygulanan vergi aflarıyla ilişkilidir. Yükümlüler kantonlardaki vergi aflarından yararlanmadan önce, ulusal bazdaki vergi aflarına katılma durumunda kalmaktadır. Bu şekilde hareket edilmesinin altındaki sebep, kantonlardaki vergi idarelerinin yükümlülerle ilgili bilgileri federal vergi idaresine bildireceği korkusudur¹²⁰.

İkinci Dünya Savaşı sonrasında oluşan savunma giderlerinin finansını sağlayabilmek için 1940 yılında İsviçre yeni vergi kaynağı aramaya başlamıştır. Bu doğrultuda o yıllarda yetkililer tarafından sadece bir kez alınacağı açıklanan olağanüstü nitelikte Emlak Vergisi uygulaması başlatılmıştır.

Olağan koşullarda ülkedeki mevzuat gereğince referandum kararıyla konulabilen bu vergiler, savaşın olağanüstü hal olması sebebiyle hükümete verilen geniş kanuni yetkiler dahilinde referandum yapılmaksızın uygulanmıştır. Buna göre yükümlüleri vergiye gönüllü olarak uymaya yönlendirmek amacıyla sadece kaçırılan emlaklarla ilgili genel nitelikli vergi affı uygulanarak cezalar af kapsamına alınmamıştır. Bununla birlikte ilgili vergi affından elde edilmesi umulan gelir sağlanamamıştır¹²¹.

1944 yılında ulusal bazda uygulamaya konulan vergi affı uygulaması, daha öncekine nazaran çok başarılı olmuştur. Bu uygulama neticesinde hazine için önemli bir kaynak oluşturulmuş; vergi affının yükümlülerin nezdinde negatif etki yaratmaması ve vergilendirmenin sebebini oluşturan asıl fikrin ortadan kalkmaması sebebiyle vergi oranının %15'ten %25'e yükseltilmesine karar verilmiştir. Bu şekilde önceden ekonomik varlıklarıyla ilgili beyanda bulunmayan yükümlülerin teşvik edilmesi; affın sıkı denetim ve kontrollerle gerçekleştirilip, kantonlar arasındaki bilgi alışverişinin etkili olarak sağlanması amaçlanmıştır¹²².

¹²⁰ B. Torgler, ve C. A. Schaltegger, 'İsviçre'de ve Dünyada Vergi Aflan', *Legal Mali Hukuk Dergisi*, sayı: 9, 2005, s. 6.

¹²¹ Torgler, ve Schaltegger, a.g.m., s. 6; Luitel, a.g.e., s. 21-22.

¹²² Torgler, ve Schaltegger, a.g.m., s. 10; Torgler, a.g.e., s. 626.

Ülkenin 1960'lardaki genel ekonomik şartları doğrultusunda yeni vergi affı gündem olmuş; 1962'de federal meclis tarafından çalışılmaya başlanan yeni af tasarısını federal hükümet desteklememiştir. Hükümet yetkilileri bunun asıl sebebini gelişmiş uygulamalar bulunmadan aktüel vergi affına ihtiyaç olmadığı şeklinde açıklamış ve tasarı eleştirilmiştir. Tartışmalar sürerken 1964'te tasarı referanduma sunulmuş ancak halk oylaması olumsuz sonuçlanmıştır¹²³.

Bu bakımdan İsviçre, vergi affının halk oylamasından geçemediği gelişmiş bir ülkedir¹²⁴. Fakat aynı tasarı 1968'de yeniden referanduma götürülmüş, daha öncekilere benzeyen bir taslak oluşturulmuş ve var olan denetim mekanizmalarında değişiklik yapılmamıştır. Yine de bu referandum neticesinde tasarı halk oylamasını geçmiştir¹²⁵.

Sonraki yıllarda ortaya çıkan ekonomik problemler sebebiyle vergi aflarına ihtiyaç olup olmadığı İsviçre'de uzun müddet tartışma konusu olmuş; ancak bu tartışmaların boyutu genel anlamda bir vergi affı uygulanmasını destekleyen halk çoğunluğuna erişememiştir. Bunun esas sebebi, affın vergi yükümlülerinde negatif ahlaki neticeler meydana getireceğine ilişkin endişedir¹²⁶.

2.2.4. İtalya

Vergi affı İtalya'da ilk defa 11 Kasım 1900'de Kraliyet Kararnamesiyle kabul edilmiş, sonraki yıllarda ülke ekonomisi içinde süreklilik arzeden bir politika halini almıştır. Her iki yıl içinde bir kez vergi affı çıkarılması bu durumun göstergesi mahiyetindedir. Bunun neticesinde olağan koşullarda olağanüstü nitelik taşıyan vergi afları, İtalya'nın vergi düzeninde daimi ve kalıcı bir uygulamaya dönüşmüştür¹²⁷.

1973 yılından bu yana İtalya'da uygulanan vergi aflarının genelde kararnamelerle yürürlük kazandığı, çoğunluğunun özel vergi affı olarak çıkarıldığı görülmektedir. Genel vergi afları sadece 1973, 1982, 1991 ve 2003'te çıkarılmış, bu aflarla önceden beyan edilmeyen vergilerin noksansız olarak tahsilatı yapılmıştır. Söz

¹²³ W. W. Pommerehne, ve P. Zweifel, 'Success of a Tax Amnesty: At the Polls, for the Fisc?', *Kluwer Academic Publishers*, cilt: 72, 1991, s. 132.

¹²⁴ H. W. T. Pepper, 'Tax Amnesties', *British Tax Review*, cilt: 5, 1966, s. 290.

¹²⁵ Pommerehne, ve Zweifel, a.g.m., s. 132.

¹²⁶ Malherbe, a.g.m., s. 40.

¹²⁷ Malherbe, a.g.m., s. 17-18.

konusu vergi aflarının birbirine çok benzeyen özelliklerinin bulunduğu bilinmektedir¹²⁸.

1991 yılında çıkarılan vergi affının gerek tahsilatı yapılan gelir gerek katılma oranı açısından iyi bir başarı elde ettiği söylenebilir. Bu afla tahmin edilenin üzerinde kazanç sağlanmış; genelde affa katılanlar işletmesi bulunanlar ve serbest meslek mensupları olurken ücretli çalışanların katılma oranı kıyasen yeterli düzeye ulaşmamıştır¹²⁹.

Bilhassa 1991-2014 aralığında İtalya’da vergi affı çok kez çıkarılmıştır. Bu aflarda amaç, yükümlülere var olan vergi borçlarını daha düşük oranlarla ödeme imkânı sunmak olup çıkarılan her bir af sonrasında da yetkililer tarafından tekrar af çıkarılmayacağı ve son bir fırsat sağlandığı vurgusu yapılmıştır. Buna karşın uygulamada durum belirtildiği gibi olmamış, vergi afları vergi sisteminde kalıcı unsur halini almıştır. Berlusconi Hükümeti 2001 yılında bir af kanunu çıkarmış; AB’nin mali düzenlemelerine aykırı olmayacak biçimde hazırlanmış olan ilgili kanunla, ülke dışına kaçırılan mali kaynakları yeniden ülke ekonomisine kazandırmak amaçlanmıştır. Bu afla yaklaşık olarak iki milyon euro kaynağın devlet hazînesine girmesi sağlanmışsa da esasında ülke dışındaki kaynaklardan sadece %11’inin ülke ekonomisine yeniden kazandırılması sağlanabilmiştir¹³⁰.

2014’te çıkarılan vergi affıyla, yükümlülerin ülke dışındaki ekonomik varlıkları gönüllü olarak ülke içinde beyan etmeleri amaçlanmıştır; af sayesinde yükümlüler, ülke dışındaki varlıklarla ilgili raporlar sunarak bunlara ilişkin hesap edilen vergi borçlarını yerine getirmişlerdir. Söz konusu vergi affıyla yükümlüler hakkında asıl ödeme yükümlülüğü altında bulundukları vergi borcunu hafifletici cezalar uygulanarak aftan sonra ödenen vergi ve cezaların, af yerine yapılacak olan vergi incelemesi neticesinde oluşacak tutardan daha az olması sağlanmıştır¹³¹.

¹²⁸ Luitel, a.g.e., s. 18; N. Purnomolastu, ‘Comparison of Tax Amnesty Implementation in Developing Countries’, *Jurnal Bisnis Terapan*, cilt: 1, sayı: 1, s. 79.

¹²⁹ C. Marchese, ve F. Privileggi, ‘Taxpayers Attitudes Toward Risk and Amnesty Participation: Economic Analysis and Evidence for the Italian Case’, *POLIS Working Papers, Institute of Public Policy and Public Choice - POLIS*, 1999, s. 5.

¹³⁰ M. K. Huda, ve Y. Hernoko, ‘Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges’, *Asian Social Science*, cilt: 13, sayı: 7, 2017, s. 60.

¹³¹ Huda, ve Hernoko, a.g.m., s. 60.

Vergi aflarının İtalya’da sık sık yinelenen mali bir politika haline gelmesi, affın etkili olması konusunda istenmeyen sonuçlara sebep olmuştur. Örneğin 1982’de çıkarılan vergi affı ile beş milyar dolar civarında gelir sağlanacağı tahmin edilmesine karşın uygulama sonrasında sadece yedi yüz bin dolar elde edilebilmiştir. Buna rağmen vergi affı politikaları hususunda İtalya’da bir değişiklik olmamıştır. Bu yüzden vergi afları milli vergi uyumu düzeyinin düşük olması bakımından önemli bir etken olarak görülmektedir¹³².

Diğer taraftan vergi afları İtalya’da çok farklı şekil ve isimlerde uygulanmaktadır. Dövizden alınan vergilerle ilgili aflar, muhasebe kayıtlarının tekrar düzenlenmesi, transfer vergileri ve bekleyen davaların düzenlenmesi bunun örneklerindendir¹³³. Transfer vergilerinden kasıt, Kadastro Vergisi, Hediye Vergisi ve taşınmazların değer takdiriyle ilgili vergiler ile Veraset ve İntikal Vergileri gibi servete ilişkin transferleri konu alan vergilerdir. Bunun yanında vergilerini kendi isteğiyle bildirmeyen yükümlüler açısından bir nevi koruma olarak algılanması, yükümlülere birtakım dokunulmazlıklar sunması sebepleriyle vergi afları “vergi kalkını” şeklinde de isimlendirilmektedir¹³⁴.

2.2.5. Yunanistan

Osmanlı Devleti’nden ayrılmasıyla birlikte bağımsızlık kazanan Yunanistan, birçok açıdan problem yaşamış olan bir ülkedir. Bu problemlerin içinde en fazla mücadele verilen sahalardan biri ekonomik meselelerdir. Bu noktada ilgili ekonomik problemlerin çözüme kavuşturulması meselesi gündeme gelmektedir. Bu doğrultuda Yunanistan ekonomik problemleri çözme düşüncesiyle, vergi tabanını genişletip vergiden kazanacağı gelir potansiyelini artırmak için vergi affı da dahil birçok uygulama yapmaktadır. Resmi kaynakların verilerine göre 1978’den beri on bir kere vergi affına başvurulmuş olması bunun göstergesidir¹³⁵.

¹³² Joint Committee on Taxation, s. 33.

¹³³ F. Florenzano, ve Barbara Faini, ‘How to Get the Most out of the Italian Tax Amnesty’, *International Tax Review*, cilt: 14, 2003, s. 36.

¹³⁴ P. Panico, ‘An Appraisal of Trusts Under the Italian Tax Amnesty’, *Trusts ve Trustees*, cilt: 16, sayı: 4, Mayıs 2010, s. 247-248.

¹³⁵ Argyropoulou, a.g.m., s. 126.

Yunanistan’da vergi afları vergi sistemindeki ana uygulamalardan biri halini almıştır. Ülkenin geçmişi dikkate alındığında, vergi affına ya da affa benzeyen çok sayıda uygulamaya ilk tarihlerden bu yana sık sık başvurulduğu görülmektedir. Uygulanan bütün afların sonrasında Yunanistan Maliye Bakanlığı tarafından affın yeniden çıkarılmayacağı ve ilgili affın son verilen şans olduğu yönünde dolaylı tehditte bulunulsa da ilerleyen yıllarda da düzenli şekilde vergi aflarına başvurulmuştur. Yunanistan bakımından vergi afları çıkarılmasının genelde nedenleri; vergiyi denetleme mekanizmasındaki yapısal sorunları çözmek, vergi kaçakçılığı ile savaştırmak, dosyaların yargı mercilerinde uzun zaman çözümlenememesi sebebiyle vergiyle ilgili anlaşmazlıklara yargıya intikal etmeden son vermektir¹³⁶.

Yunanistan’daki vergi affı uygulamalarının kapsamını anlamak için 2010’da çıkarılan af iyi bir örnektir. Bu vergi affının amacı daha önce beyan edilmemiş olan gelirleri yükümlülerin gönüllü olarak beyan etmesi ve vergi kaçakçılığından dolayı elde edilemeyen gelirlerin toplanmasıdır. Bu amaç doğrultusunda oluşturulan af programının uygulamasına geniş çaptaki vergisel birçok tedbirle birlikte başlanmıştır. Bu af uygulamasıyla genel anlamda, tüzel ya da gerçek kişilere ülke dışındaki maddi varlıklarını ülke içine kazandırmaları ve beyanda bulunmaları için vergisel açıdan çeşitli avantajlar sağlanmıştır¹³⁷.

2010’da çıkarılan vergi affı ülkede siyasi tartışmalar çıkmasına sebep olmuş, esasında kara para aklama ve vergi kaçırma suçları ile mücadele doğrultusunda uygulamalar getirilmiştir. Fakat bu vergi affıyla sağlanan gelir tahsili kayda değer nitelikte olmamış, öte yandan vergi kaçakçılığıyla ilgili sadece miktarları az para cezaları öngördüğü için çoğu bakımdan eleştiri konusu olmuştur¹³⁸.

Yunan hükümetlerinin vergi aflarına mali politikalarında geniş olarak yer verdiği ancak bu politikaların yönetiminde çok başarı elde edemedikleri söylenebilir. Vergi aflarında başarı sağlanamamasının nedenleri arasında vergi affıyla elde edileceği tahmin edilen gelirin elde edilememiş olması, afftan sonra etkili bir denetim

¹³⁶ Malherbe, a.g.m., s. 82.

¹³⁷ Argyropoulou, a.g.m., s. 127, 133-134.

¹³⁸ S. Xenakis, ve L. K. Cheliotis, ‘Crime and Economic Downturn: The Complexity of Crime and Crime Politics in Greece since 2009’, *British Journal of Criminology*, cilt: 53, sayı: 5, 2013, s. 726.

mekanizmasının işletilememesi, vergi kaçırma cezalarının yeterli caydırıcılığa sahip olmaması gösterilebilir.

2.2.6. Amerika Birleşik Devletleri

Eyalet bazında vergi affına en çok başvuran ülkelerden biri Amerika Birleşik Devletleri'dir. Özellikle de 1980'lerden beri vergi afları çoğu eyaletin mali programlarında yer almaktadır. 1980'lerde otuz eyalette otuz beş civarında vergi affı çıkarılmış; Louisiana, Illionis ve Florida eyaletlerinde vergi affına aktif bir araç olarak sıkça başvurulmuştur. Vergi affı uygulamaları 1990'lı yıllarda, ciddi oranda azalarak ilgili dönemde vergi affına on sekiz kere başvurulmuştur. 2000'li yıllarda ise altmış civarında vergi affı çıkarılmış, 1990'ların tam aksine vergi afları bakımından bu dönem önemli olmuştur. Bu süreçte uygulanan vergi aflarının üçte biri 2008 yılında yaşanan ekonomik kriz sebebiyle ekonomide meydana gelen zor durumdan dolayı 2010-2012 aralığında uygulanmıştır¹³⁹. Genelde vergi afları mali ve ekonomik gerekçelerle uygulanmakta olup söz konusu yıllardaki vergi aflarına başvurulma sebeplerinden biri de var olan gelir gereksinimini karşılamaktır.

ABD'de vergi aflarına genellikle eyalet bazında başvurulmaktadır. Bu doğrultuda 1980'lerden beri Massachusetts ve Arizona eyaletleri vergi afları çıkarılan iki önemli eyalettir. Arizona eyaletinde vergi affı ilk kez 1982'de bir bütçe krizi yaşanması sonrasında çıkarılmış, af sayesinde altı milyon dolar civarında gelir sağlanmıştır. Massachusetts eyaletinde 1983'te dönemi içindeki vergi aflarının en başarılılarından biri çıkarılmış, seksen dört milyon dolar civarında gelir sağlanmıştır. Diğer taraftan 1985 ve 1986 yıllarında altı farklı eyalet tarafından daha vergi affı çıkarılmış, türlü ekonomik kazançlar sağlanmaya çalışılmıştır¹⁴⁰.

ABD'de eyaletler bazında farklı vergi affı uygulamalarına rastlanmaktadır. Alabama eyaletinde vergi afları vergi kaçakçılığıyla ilgili cezai ve hukuku müeyyideleri artıran vergi uygulamaları ile birlikte uygulanmıştır. Arkansas'ta vergi affı uygulamaları vergiye uyum gösterilmesine zarar vermeyecek ve vergi tahsilatıyla

¹³⁹ J. L. Mikesell, ve J. M. Ross, 'Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems', *National Tax Journal*, cilt: 65, sayı: 3, 2012, s. 533-534.

¹⁴⁰ Parle, ve Hirlinger, a.g.m, s. 246-249.

ilgili halihazırdaki politikaları daha katı biçimde uygulamaya imkân tanıyacak uygulamalarla gerçekleştirilmiştir. Minnesota eyaletinde vergi affı dahilinde işletme lisans kabulüne dair bir politika oluşturulmuş; bin dolardan fazla stopaj ya da satış vergisine tabi bulunan lisans sahibi bir işletmenin ilgili vergileri ödeyene dek lisansının iptaline karar verilmiştir. Texas'ta vergi afları halihazırdaki politikaların daha katı ve güçlü biçimde uygulanması suretiyle gerçekleştirilmiş; Pennsylvania eyaletinde ödenmeyen vergilerle ilgili faiz oranları artırılarak vergi denetimine katkıda bulunulmuştur. California'da vergi aflarına vergi kanunlarına uyum gösterilmesini daha güçlendirmek amacıyla hazırlanmış olan programların ilk aşaması şeklinde görülmüştür. Illinois eyaletinde yeni mevzuatla cezai ve hukuki müeyyideler %50 oranında artırılarak yeni düzenlemeler vergi affının sona ermesinden bir gün sonra yürürlük kazanmıştır. Idaho'da vergi affına halihazırdaki politikaları daha katı olarak uygulamaya yardımcı olmak amacıyla başvurulmuş; “Vergi Keşif Birimi” adı altında Gelir ve Kurumlar Vergisiyle ilgili beyanname vermeyenleri belirlemek amacıyla özel bir birim kurulmaya çalışılmıştır. Massachusetts eyaletinde vergi affı öncesi ve sonrasındaki dönemlerle ilgili planları daha etkin biçimde gerçekleştirmek amaçlanmış; af, vergi kaçırmayı ağır suç şeklinde nitelemeye yardım edecek “gelirin güçlendirilmesi ve korunması” programının parçası şeklinde görülmüştür. Missouri'de vergi aflarının uygulaması daha güçlü ve katı yaptırım politikalarıyla yapılmış; Kansas eyaletinde ise Gelir Vergisini ödemeyen yükümlülere tespit etmeye yardım edecek bir programla birlikte vergi affı uygulanmıştır. Oklahoma eyaletinde var olan uygulamaların daha katı olarak uygulanmasına imkân tanıyacak şekilde uygulanan vergi afları kapsamında ek uyum ve denetim çalışmaları yapılmıştır. North Dakota'da ise uyum ve denetimin artmasını sağlayacak daha katı ve geniş kapsamlı politikalarla beraber vergi affı uygulanmıştır¹⁴¹.

ABD'de çıkarılan vergi afları bakımından kanun koyucunun genelde üç amaç etrafında yoğunlaştığı görülmektedir. Bunlar genel olarak: vergi uygulamasına gönüllü olarak uyum gösterilmesine destek olmak, vergiyle ilgili beyanname vermeyenleri belirleyerek ileriki dönemlerde elde edilecek vergi gelirlerinin çoğalmasını sağlamak ve bir seferlik olmak kaydıyla gelir temin etmektir. Bu amaçlara ulaşabilmek için

¹⁴¹ Parle, ve Hirlinger, a.g.m., s. 246-249.

vergiyle ilgili beyan veya belge yükümlölüklerini yerine getirme hususunda zorluk yaşıyan ya da bu konulardan hiç anlamayan yükümlölülerin, ödemedikleri vergi borçlarını yerine getirmeleri koşuluyla, tabi oldukları cezai ve hukuki müeyyideleri önemli ölçüde hafifletilmiştir. Kimi eyaletlerde (California gibi) vergi aflarının kapsamı sadece satış ve gelir vergileri gibi alanlarla sınırlanmış; kimi eyaletlerde uygulama önceden vergi iadesini hiç almayan yükümlölülerle sınırlı tutulmuş; çoğu eyalette ise bütün vergileri kapsayacak biçimde uygulanmıştır¹⁴².

Af programları bakımından eyalet bazında kapsama alınan vergi çeşitleri, ödenecek tutarın büyüklüğü, yükümlölülerin uygunluğu, katılımcıların sayısı ve sağlanan gelirin miktarı gibi hususlarda farklılıklar bulunmaktadır. Bu doğrultuda değerlendirme yapıldığında eyalet bazındaki vergi aflarının üç ana unsur halinde incelenmesi ve kıyaslanması gereklidir. Bunlar; vergi affının güçlendirilmesine dönük programlar, vergi affı çıkarılmasının amaçları, af uygulamasının süresi, bütçe ödenekleri ve tanıtım açısından affın durumudur¹⁴³.

ABD’de yapılan, afların politik ve ekonomik etkenlerini belirlemeyi amaçlayan bir araştırmaya göre vergi seviyesi yüksek olan eyaletlerde vergi affına sık sık başvurulmuş, devletle ilgili borçlar artarken çıkarılan vergi afları da artmış; vergi aflarının geliri artırma konusunda kaynak olduğu sonucuna varılmıştır. Bunun yanında vergi affının zamanlaması ve başlangıcında politik etkenlerin önemli bir faktör olduğu, eyalet idarecilerinin vergi affını yeni bir gelir kaynağı şeklinde gördüğü tespiti yapılmıştır¹⁴⁴.

ABD’de çıkarılan aflar sonrasında uygulanan programlarla vergi vermeme hususunda öncesine kıyasla daha toleranssız davranılarak çoğu eyalette adli ve idari para cezalarının artırımı yoluna gidilmiştir. Örneğin Colorado’da çapraz denetim teknikleri geliştirilerek eyalet içinde kazanılmış olan bütün gelirleri vergilendirme ve tahsil etme amacıyla raporlar oluşturulmuş; New York’da ise vergi aflarıyla ilgili

¹⁴² L. P. Martinez, ‘Federal Tax Amnesty: Crime and Punishment Revisited’, *Virginia Tax Review*, cilt: 10, 1991, s. 543-544.

¹⁴³ Bonnie G. Ross, ‘Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States Experiences’, *The Tax Lawyer*, cilt: 40, sayı: 1, 1986, s. 151-152.

¹⁴⁴ E. L. Borgne, ‘Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S States’, *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, cilt: 98, 2005, s. 448.

veriler kaydedilmeye başlanarak bu kayıtlar yeni kontrol mekanizmaları oluşturulmasında kullanılmıştır. Sonuç olarak vergi affıyla ilgili ceza verme ve müeyyide hususları kilit taşı niteliğindedir. Vergi düzenindeki ağır müeyyideler af gelirlerini güçlü bir şekilde etkilemektedir. Zira aftan sonra kontrol mekanizmasının daha sert kaidelerle işletileceğini ve herşeyin eskisinden farklı olacağını bilen yükümlüler aftan yararlanma konusunda aceleci davranacaktır. Nitekim etkili bir ceza verme sistemi oluşturulmasıyla beraber, gelir tahsilatı on milyon dolar civarında artmıştır¹⁴⁵.

2.2.7. Rusya

1990-2000 yılları aralığında Rusya yoğun olarak vergi kaçakçılığı yapılan ve verginin tahsilinde problem yaşanan bir ülkedir. Vergi otoritelerinin ortadan kaldırmaya çalıştığı, ülkedeki vergi sisteminde var olan bu problemler 2000’de Cumhurbaşkanı olan Putin sonrasında kısmi şekilde de olsa çözülmeye başlamıştır. Bu doğrultuda vergi afları ülkedeki vergi sistemi problemlerini çözmek için başvuru araçlarından olmuş; özellikle de 1993’ten beri çok sayıda vergi affı çıkarılmıştır¹⁴⁶.

Vergi affı, Rusya’da ilk defa 1993 yılının 27 Ekim-30 Kasım tarihlerinde uygulanmıştır. Bu affa özel girişimciler, şirketler, sair kurum ve kuruluşlar katılmış; kapsama 1993 yılıyla öncesine ait ödenmeyen vergiler alınmıştır. Bununla birlikte, uygulanan bu af sonrasında belirlenen vergi kaçırma suçlarında, ödenmeyen vergi borçlarıyla ilgili verilen cezalardan üç kat fazla ceza uygulanmıştır. Bu vergi affı çoğu bakımdan eleştirilerek başarısız olarak görülmüştür. Özellikle de affın süresi olarak tayin edilen bir aylık süre çok kısa bulunarak eleştiri konusu yapılmıştır¹⁴⁷.

19 Ocak 1996’da yürürlük kazanan bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle ulusal bazda çıkarılan vergi affının kapsamında işletmeler ve sair kuruluşlara, eksiksiz ve zamanında vergi borçlarını ödemeleri koşuluyla, bu borçların bir süre daha

¹⁴⁵ J. Alm, ve W. Beck, ‘Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties’, *Southern Economic Journal*, cilt: 57, sayı: 4, Nisan 1991, s. 1050-1052.

¹⁴⁶ J. Alm, J. Martinez-Vazquez, ve S. Wallace, ‘Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation’, *Economic Analysis ve Policy*, cilt: 39, sayı: 2, 2009, s. 241; A. Morozov, ‘Tax Administration in Russia’, *East European Constitutional Review*, 1996, s. 44.

¹⁴⁷ Luitel, a.g.e., s. 19.

ödenmemesi için hak verilmiştir. Ertelemeye ilişkin bu haktan faydalanan yükümlüler, 1998 yılı ekim ayına dek vergi borçlarının toplamının yarısını ödemekle yükümlendirilmiş, ödenmemiş olan kısma da yılda %30 faiz işletileceği belirtilmiştir. Ayrıca geriye kalan borcun yarısı için, beş yıl süreyle eşit taksitler halinde ve faizsiz ödeme imkânı sunulmuştur. Bu vergi affının, zamanın koşullarına göre yükümlü için yüklediği sorumluluğun büyük ve maliyetinin yüksek olduğu belirtilmiştir¹⁴⁸.

Diğer taraftan 1996'da çıkarılan vergi affıyla vergi borçlarına kayda değer şekilde düzenleme yapılmadığı gibi vergi borçlarının artması ile ülkedeki ekonomik sistemde problemler oluşmuştur. Ulusal bazda vergi borçlarında bu denli artış olması, hükümet tarafından çıkarılan indirim eksenli vergi affının neticesi olarak görülmüştür. Bu vergi affıyla birlikte yapılan indirim ve mahsuplar, bütçe uygulamaları alanında aktif biçimde kullanılmıştır. Buna karşın söz konusu dönemde çıkarılan vergi afları, ülkedeki ekonomik büyümeye yardım etmek ve uzun vadeli borçların finansmanını sağlayabilmek adına bir araç şeklinde görülmüştür¹⁴⁹.

İlerleyen dönemlerde de vergi afları uygulamalarının iyi yapılabilmesi bakımından Rusya'da bir gelişme olmamıştır. Bu yüzden vergi aflarıyla ilgili Rusya'nın başarılı olarak değerlendirilebileceği ifade edilemez. Vergi afları, vergi yönetiminin nitelik bakımından yeterli olmaması sebebiyle, vergi kaçırma ve benzeri suçlarla savaşılabilmek hususunda basit mücadele yöntemi olarak benimsenmiştir. Bunun yanında hemen hemen her sene ulusal bazda çıkarılmakta olan vergi afları sebebiyle, bu düşüncenin devamlı olarak süreceği konusunda endişeler yaşanmaktadır¹⁵⁰.

2.2.8. Arjantin

Güney Amerika ülkelerinden Arjantin'de bazı mali ve ekonomik amaçlara ulaşmak için vergi aflarına sık sık başvurulmaktadır. Bu amaç doğrultusunda 1987'de çıkarılan vergi affının ana hedefi, kanuni olmayan yollardan ülke dışına çıkarılan

¹⁴⁸ Alm, Martinez-Vazquez, ve Wallace, a.g.m., s. 241.

¹⁴⁹ J. Martinez-Vazquez, ve S. Wallace, 'The Ups and Downs of Comprehensive Tax Reform in Russia', *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, cilt: 92, 1999, s. 12.

¹⁵⁰ Luitel, a.g.e., s. 20.

ekonomik varlıkları ülke ekonomisine kazandırmaya teşvik etmektir. Bu vergi affında, önceden vergi yönetimine bildirilmemiş ve yatırım amaçlı kullanılmış olan bütün gelirlerle vergi muafiyeti getirilmiş, yabancı ya da yerli bütün yatırımcılar için ilgili düzenleme uygulanmıştır. Diğer taraftan bu afa, önceden yaptığı işlemlerden dolayı suçlu konumda olan yükümlüler hakkında herhangi bir soruşturma ya da inceleme yapılmayacağı ifade edilmiştir¹⁵¹.

Yapısında vergisel birçok teşvik ve avantaj olmasına karşın 1987’de çıkarılan bu af başarılı kabul edilmemiştir. Aftan sonra devletin hazinesine yeterli gelir sağlanamamış ve uygulama sırasında negatif birçok durumla karşılaşmıştır. Farklı dönemlerde Arjantin’de çok sayıda vergi affı çıkarılsa da 1987’de çıkarılan afa birlikte sistemdeki problemlerin çözümü ve sistemi iyileştirme yönünde hiçbir gelişme yaşanmamıştır. Bu açıdan bakıldığında, vergi sistemindeki yapısal sorunları çözmeden çıkarılan vergi aflarının Arjantin’de problemleri ortadan kaldırma konusunda etkili olmayacağı düşünülmektedir¹⁵².

2016-2017 mali dönemini kapsamakta olan vergi affı Arjantin’de çıkarılan vergi aflarıyla ilgili en aktüel örneklerden biridir. Bu af kapsamına sadece Arjantin vatandaşları alınmıştır. Vergi indirim oranını tespit etmede aftan yararlanılacak süre önemli bir etkindir. Af gereğince vergi yükümlüleri, 31 Mart 2017’ye dek af programının koşullarına uyarlarsa % 15, bu tarih sonrasında 31 Aralık 2017’ye dek koşulları sağlarsa da % 10 oranında vergide indirim hakkı elde etmişlerdir¹⁵³.

Söz konusu vergi affında en göze çarpan kısım, ülke dışında yer alan ekonomik varlıkları ülke içine getirme konusunda yükümlülere sunulan seçim hakkıdır. Bu kapsamda, yükümlüler isterlerse ülke dışındaki varlıklarını ülkeye getirmek zorunda kalmayacak, vergi borçlarını yabancı ülkedeki bankalar vasıtasıyla ödeyebilmelerini sağlayan kolaylıklar sağlanacaktır¹⁵⁴.

¹⁵¹ Luitel, a.g.e., s. 14; J. Alm, ‘Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty’, *International Studies Program*, 1998, https://www.researchgate.net/publication/4983800_Tax_Policy_Analysis_The_Introduction_of_a_Russian_Tax_Amnesty, s. 5.

¹⁵² Alm, a.g.e., s. 5.

¹⁵³ N. Malumian, ‘Argentine Tax Amnesty and Foreign Trust’, *Trusts ve Trustees*, cilt: 23, sayı: 2, Mart 2017, s. 170.

¹⁵⁴ Malumian, a.g.m., s. 170.

Sonuç olarak Arjantin’de çıkarılan vergi aflarının genelde ülke dışındaki ekonomik varlıkları ülke ekonomisine kazandırmaya matuf olduğu görülmektedir. Ancak çıkarılan vergi aflarıyla ulaşılmak istenen ekonomik amaçlara ulaşılabildiği söylenemez. Genel itibariyle vergi aflarıyla ilgili gelişmekte olan ülkelerin başarıya ulaşamadığı; uygulamada ortaya çıkan problemlerin ise vergi sisteminde var olan yapısal sıkıntılardan kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

2.2.9. Endonezya

1964, 1984, 2008 ve 2016 yıllarında Endonezya’da çıkarılan vergi aflarının tamamının başarılı olduğu söylenemez. Bu yıllarda çıkarılan vergi afları epey sert kurallarla planlanmış olsa da, uygulama aşamasında daha ılımlı ve yumuşak davranılmıştır. Diğer taraftan Endonezya vergi yönetimi yetkililerinin sahip olduğu güç, 1964’te ve 1984’te çıkarılan vergi aflarında başarı sağlanamamasından ders çıkarılarak, 2016’ya dek aşamalı şekilde artırılmıştır. Bununla birlikte Endonezya’da çıkarılan vergi aflarının genellikle, var olan kanuni ya da kanuni olmayan gelir kaynaklarını dikkate almaktan ziyade, ilave vergi yükümlülüğü getirebilme arayışından ibaret olduğu söylenmektedir¹⁵⁵.

1964’te çıkarılan vergi affının yürürlük kazanması bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle gerçekleştirilmiştir. Bu affın amacı ulusal menfaatleri korumak, genel anlamda ülkenin büyümesine ve kalkınmasına yardımcı olmak, 1963’te oluşturulan ekonomik programları daha basit biçimde hayata geçirmektir¹⁵⁶. Bu vergi affıyla 17 Ağustos 1965’ten önce kayda alınmamış olan ve bu afla beraber yetkili mercilere bildirilen maddi varlıklarla ilgili gelir vergisi, kurumlar vergisi ve servet vergisinden vergi indirimlerine gidilmiştir. Diğer taraftan bu af kapsamında, vergi yönetiminin çalışma alanıyla ilgili gelir kaynaklarına dair denetim ve inceleme hakkına ilişkin bir müdahalede bulunulmamış ve bir kısıtlama yapılmamıştır¹⁵⁷.

¹⁵⁵ M. Sudarma, ve N. Darmayasa, ‘Does Voluntary Tax Compliance Increase After Granting Tax Amnesty?’, *Accounting and Finance Review*, cilt: 2, sayı: 3, 2017, s. 13.

¹⁵⁶ Huda, ve Hemoko, a.g.m., s. 54-55.

¹⁵⁷ A. Darmawan, ‘Indonesia’s Tax Amnesty Law Based on the Perspective the Law as an Allocative System’, *Yustisia Journal Hukum*, cilt: 5, sayı: 3, 2016, s. 516.

1984'te çıkarılan vergi affıyla ülkenin kalkınma ve büyümesine katkı sağlayabilmek için oluşturulmuş olan yeni vergi düzeninin daha basit bir biçimde uygulamaya konulması hedeflenmiştir. Ayrıca bahsedilen affla ülkenin yerel mevzuatında bulunmadığından dolayı vergiye tabi tutulamayan potansiyel geliri kayıt altına alabilmek amaçlanmıştır. Diğer taraftan söz konusu kayıp nitelikteki gelir kaynakları, yükümlüler tarafından maddi varlıklarının vergi oranının daha düşük olduğu ülkelere götürülmesi sebebiyle oluşmaktadır¹⁵⁸.

2016'da çıkarılan vergi affı ise; 2016-2017 Aralığında vergi gelirleriyle ileri dönemlerle ilgili vergi uyumunda artış sağlamak, ülke dışına çıkarılan maddi varlıkları ülke ekonomisine kazandırabilmek için ülkeye döndürülmesine teşvik etmek, yeni vergi düzenine uyum gösterilmesini artırmak ve ülkede uzlaşî ortamı oluşturmak gibi amaçlar taşımaktadır. Söz konusu affın, önceki dönemlerde çıkarılanlara nazaran daha başarılı olduğu bir gerçektir. Bunda ana sebep bahsedilen affla beraber 2016'da toplanması amaçlanan gelirin %74'lük kısmının toplanması, iki yüz otuz milyar dolar civarında vergi tahsil edilmesidir. Bu açıdan ele alındığında Endonezya, aktüel koşullar doğrultusunda vergi affıyla ilgili uygulamalarda başarılı olan ülkelerden biri olarak kabul edilebilir¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Huda, ve Hemoko, a.g.m., s. 55.

¹⁵⁹ M. A. Ibrahim, R. Myrna, I. Irawati, ve J. B. Kristiadi, 'A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries', *International Journal of Economics and Financial Issues*, cilt: 7, sayı: 3, 2017, s. 222.

3. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE DEĞERLENDİRMESİ

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye’de vergi affı uygulamaları ve bu uygulamaların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

3.1. Genel Olarak

Tarihi açıdan değerlendirme yapıldığında vergilendirme olgusunun devletlerin kuruluşuyla ilgili gerekçelerin en önemlilerinden birini oluşturduğu anlaşılmaktadır. Bu da Türkiye Cumhuriyeti kurulurken 1 no’lu Kanun’da “Ağnam-ı Resmiyye Kanunu” adı verilen bir vergi kanununun bulunmasının sebebini göstermektedir. İlgili kanun küçükbaş hayvanlarla ilgili çıkarılmış olup “ağnam” sözcüğü “koyun” anlamına gelmektedir. Bu durum sair devletlerde olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti’nin de vergilendirmeye ilgili bir kanunla doğduğunu göstermektedir¹⁶⁰.

Ülkemizde fiskal ve ekstra fiskal (mali olmayan) amaçların gerçekleştirilmesinde vergi afları sık sık araç olarak kullanılmaktadır. Özellikle de 1950 ve sonraki yıllarda ekonomik açıdan yaşanan sıkıntılar ve vergi gelirlerini artırmaya matuf alınmış kararlar sebebiyle vergi afları, mali manada kullanılmış olan araçların en önemlilerinden biri halini almıştır¹⁶¹.

Cumhuriyetin ilan edilmesinden bugüne dek kırk civarında mali af uygulamaya konulmuş, bunların hemen hemen üçte bir kadarı son on altı yıl içinde çıkarılmıştır. Buna göre Türkiye’de ekonomideki son on altı yıllık süreç dikkate alındığında ortalama olarak her iki yılda bir vergi aflarının çıkarıldığı anlaşılmaktadır¹⁶². Mevcut durum Türkiye’deki vergi ve sair kamu gelirleriyle ilgili tahsilatın yeterli olmadığını, vergi yükümlülerinin vergi uygulamalarına gönüllü olarak uyum gösterme oranlarının düşük olduğunu göstermektedir¹⁶³.

¹⁶⁰ Bingöl, a.g.e., s. 25.

¹⁶¹ M. Özbirecikli, ve A. A. Coşkun, ‘Vergi Affı Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı Mı? 4811 Sayılı VBK Çerçevesinde Bir İnceleme: Hatay Örneği’, *Muhasebe Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, 2008, s. 41.

¹⁶² O. Bingöl, ‘Yeni Bir Vergi Affı Çıkar mı?’, 22.03.2019, <http://vergivedair.com/2019/03/22/yeni-birvergi-affi-cikar-mi/>, (31.01.2021).

¹⁶³ M. Mollaismailoğlu, ‘Türkiye’de Vergi Afları’, 03.11.2018, <https://mollaismailoglu.com/hesaplamalar/turkiyede-vergi-aflari/>, (31.01.2021).

İlk çıkarılan vergi affından bugüne dek devam eden süreçte Türkiye’deki vergi afları verginin aslıyla cezası, gecikme zammıyla faizini kısmi olarak veya tamamen sonlandıran, ödemeye dair türlü kolaylıklar getiren veya kıyasen hafif mahiyette yeni mali yükümlülük getiren bir müessese görevi yapmıştır¹⁶⁴.

Türkiye’deki vergi aflarından özellikle 1960’a kadar uygulananlarda, “vergi affı” teriminden ziyade “tasfiye” ya da “terkin” gibi toplumda daha çok kabul görebilecek kavramların kullanılması tercih edilmiştir. 1980’lerde ise öncekilere nazaran vergi affı uygulamalarında değişik kıstaslar gözetilmiştir. Son dönemlerde vergi ve sair kamu alacaklarıyla ilgili çıkarılmakta olan kanunlarda “bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması”, “vergi ve varlık barışı”, ve “yeniden yapılandırma” benzeri isimler kullanılmaktadır¹⁶⁵.

Ancak bu durum Türkiye’ye has bir uygulama olmayıp örneğin Almanya’da buna benzer mali aflarla ilgili kanunlara “Vergi Dürüstlüğü Teşvik Kanunu” gibi isimler verilmektedir¹⁶⁶.

Türkiye’deki mali afları kapsam açısından ele aldığımızda; afların sadece vergi ve cezalarını değil spor klüpleriyle ilgili kesilen vergi cezalarını, öğrenim kredilerini, sosyal güvenlik primlerini, trafik cezalarını, devlete ait kimi işletmelerin belli vergilerden muaf tutulmasını ve benzeri mali unsurları da içerebildiği görülmektedir¹⁶⁷. Diğer taraftan Türk vergi hukuku alanında vergi cezalarının affı 1961’de yürürlük kazanan 281 nolu Bir Kısım Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun’la başlamış¹⁶⁸; bu tarihe dek çıkarılan vergi aflarının kapsamına ödenmeyen vergilerle ilgili cezalar ve gecikme zamları alınmamıştır¹⁶⁹.

Çıkarılan dönemler dikkate alındığında Türkiye’de vergi aflarından iktidara gelen çoğu siyasi partinin yararlandığı anlaşılmaktadır. Bunun yanında vergi ve

¹⁶⁴ H. Yeşilyurt, ‘Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, cilt: 122, 2016, s. 248.

¹⁶⁵ Sarıcaoğlu, a.g.m., s. 228.

¹⁶⁶ Kellner, a.g.m., s. 339.

¹⁶⁷ Sarıcaoğlu, a.g.m., s. 228.

¹⁶⁸ Resmi Gazete Tarihi: 03.03.1961, Sayı: 10748.

¹⁶⁹ Çağan, a.g.m., s. 116.

benzeri mali afların sadece seçimle gelen iktidarlar değil askeri darbeler neticesinde yürütmeyi ele geçiren karar vericiler tarafından da kullandığı görülmektedir¹⁷⁰.

Diğer taraftan Türkiye’de vergi affının her çıkarılışında yetkililerce, vergi affının tekrar çıkarılmayacağına, çıkarılan affın yükümlüler için son şans şeklinde görülmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Ancak uygulama vurgulananın aksi biçiminde yapıldığından çıkarılan her af sonrakilerin habercisi şeklinde algılanmıştır¹⁷¹.

Örneğin 2017’de dönemin mevcut Maliye Bakanı, yaptığı bir konuşma sırasında artık kimsenin yapılandırmaya ilişkin yeni bir kanun beklememesini söylerken, bir yıl sonrasında hazırlanmış olan yapılandırma kanununun devlete karşı borcu bulunan yurttaşlar açısından tarihi, kaçırılmayacak fırsatlar sunduğunu, bütün yurttaşları bundan faydalanmaya çağırdığını ifade etmiştir¹⁷². Cumhuriyet tarihinde her dönem uygulama bu tarzda olduğundan bir daha vergi affı çıkarılmayacağına dair söylemleri ideolojik bakımdan farklılaştırmak doğru değildir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda kamu mâliyesiyle yakından ilgili olan aff uygulamasının Türkiye açısından ele alınması önemlidir. Bu yüzden ülkemizde yapılan vergi affı uygulamaları bu bölümde dönem dönem ele alınacaktır.

3.2. Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları

Türkiye’de uygulanan vergi aflarına ilişkin bilgilerin yer aldığı bu bölümde öncelikli olarak cumhuriyetin ilk yılları, akabinde günümüze kadar olan süreç ele alınmıştır.

¹⁷⁰ Savaşan, a.g.e., s. 54.

¹⁷¹ T. Berksoy, ve G. E. Kırççek, ‘Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası’, Journal of Life Economics, cilt: 5, sayı: 3, 2018, s. 138-152’den, s. 141.

¹⁷² ‘Maliye Bakanı Ağbal: KDV’de Sadeleştirme Planlıyoruz’, *Dünya Gazetesi*, 23.08.2017, <https://www.dunya.com/gundem/maliye-bakani-agbal-kdvde-sadelestirme-planliyoruz-haberi-378816> (31.01.2021); ‘Ağbal’dan Yapılandırma Çağrısı’, *Dünya Gazetesi*, 05.06.2018, <https://www.dunya.com/ekonomi/agbal-dan-yapilandirma-cagrisi-haberi-418278> (31.01.2021).

3.2.1. Cumhuriyetin İlk Yılları Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları

Cumhuriyetin ilk yıllarında 1923 ila 1938 yılları aralığında Türkiye’de uygulanmış olan vergi politikalarının genelde kamu gelirleri elde etmeye odaklandığı ve bu dönemde sistemli olarak vergi reformları yapma açısından henüz erken olduğu görülmektedir. Bu bakımdan bahsedilen dönemin, var olan sistemi iyileştirme ve yeni vergi gelirleri oluşturma üzerinde durulan bir dönem olduğu söylenebilir¹⁷³.

Ülkemizde 1960’a kadar uygulanmış olan vergi aflarıyla ilgili kanunlar, uygulamadan kaldırılan vergilerin tasfiye edilmesine dönük çıkarılmıştır. Diğer taraftan ilgili aflardan yararlanmak her zaman belli koşullara tabi kılınmadığı gibi vergi aslı ve gecikme zammıyla cezalar arasında hiçbir fark gözetilmemiştir¹⁷⁴.

Türkiye’de 1923 ila 1938 yılları aralığında üç kez vergi kanunu çıkarılmıştır¹⁷⁵. Bunlar:

-145 sayılı Elviye Selâse’de Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun: Bu Kanun 5 Ağustos 1928 yılında çıkarılmış olup amacı Artvin, Ardahan ve Kars illeriyle Sürmeli ve Iğdır ilçelerinde Rus idaresi döneminde uygulamada olan maktu vergileri toplamaktır. Vergileri toplarken, bahsedilen vergilerin tarh-tahakkuk işlemleri, bir ruble altmış kuruş sayılarak yapılmıştır. Diğer taraftan Artvin, Ardahan ve Kars illerinde, söz konusu Kanun yürürlüğe girmeden uygulanmış olan Emlak, Arazi ve Aşar vergileriyle ilgili bütün işlemler hükümsüz sayılarak tüm sonuçlarıyla beraber uygulamadan kaldırılmıştır¹⁷⁶.

-2390 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu¹⁷⁷: 22 Mart 1934 tarihinde çıkarılan Kanunun amacı, nitelik olarak sedüler gelir vergisi olduğu söylenebilecek olan Kazanç Vergisi’ni iyileştirmek ve güncel hale getirmektir. Söz konusu Kanunla önceden uygulanan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve devrin koşullarına uygun olarak düzenleme yapılmıştır. Diğer taraftan bu Kanunda vergi

¹⁷³ G. Kayalidere, ve P. M. Özcan, Atatürk Dönemi’nde (1923-1938) *Uygulanan Vergi Politikaları*, Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Matbaası, İzmir, 2014, s. 10.

¹⁷⁴ Dönmez, a.g.e., s. 215.

¹⁷⁵ Yılmaz, a.g.m., s. 55; Yelman, a.g.m., s. 76-77.

¹⁷⁶ Kargı, a.g.e., s. 108-109; N. Şahin, ve A. Yılmaz, *Millî Mücadele Stratejisinin Mali İktisat Boyutu ve Sosyo-Ekonomik Dinamikleri*, (Ed. Necmettin Şahin), Vergi Müfettişleri Derneği, 2015, s. 113.

¹⁷⁷ R.G.T.: 25.03.1934, S.: 2662.

affıyla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Bu doğrultuda, 1934 yılında çıkarılan Kazanç Vergisi Kanunu'nda hesaplamalar, yürürlükten kalkan kanun dikkate alınarak yapılmış ancak henüz tahsil edilmeyen vergi cezaları kaldırılmıştır. Bu aftan yararlanma belli şartlara tabi kılınmıştır. Bunun sonucunda bahsedilen aftan yararlanan yükümlüler sadece 1926, 1927, 1928 yıllarında 1924'te ödenmekte olan temettü vergilerinin üç katını ödeyip görevlerini ifa edenler olmuştur¹⁷⁸.

-2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun¹⁷⁹: 4 Temmuz 1934'te kabul edilerek 12 Temmuz 1934'te Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlük kazanan söz konusu Kanunu, 1960 tarihine dek çıkarılan vergi aflarının arasında en ayrıntılı ve kapsamlı biçimde hazırlanmış af şeklinde değerlendirmek mümkündür. Kanunun, vergi affıyla ilgili hükümler ihtiva eden on yedi maddeden meydana gelmesi o tarihe dek çıkarılan vergi aflarının arasında kapsamı en geniş düzenleme olduğuna işaret etmektedir. Kanunun 1. maddesi gereğince 1923 yılının sonuna dek tahakkuk etmiş bütün harç, resim, vergi ve bunlar gibi mali yükümlülüklerle bunlara dair munzam kesir, misil, gecikme zamları affedilmiştir. Diğer taraftan afta bulunan bu unsurlar merkezi hükümetçe toplanacak olan kamu gelirleriyle beraber mahalli idarelerin kapsamına giren kurum ve kuruluşları da kapsamıştır. 2. maddeye göre ise herhangi bir şart aranmaksızın tahakkuk ettiği yıl önemli olmaksızın mülga edilen ve halihazırda toplanmayan çoğu vergi terkin edilmiştir. Bu Kanun kapsamında vergi affıyla ilgili getirilen diğer bir hüküm, kimi vergilerin vergi asıllarının bir bölümünün ödenmesi durumunda, bu vergiyle ilgili ödenmeyen bölüm ile faiz ve cezaların affedilebileceğidir. Vergilerin hangisinin, nasıl ve hangi oran dahilinde affedileceği ise farklı biçimlerde Kanun'da düzenlenmiştir. Örneğin Eğlence Vergisi'nde kısmi ödeme şartı %80'lere ulaşmaktayken, Harp Kazançları Vergisi'nde oran % 40 ila % 60 arası değişmektedir¹⁸⁰.

¹⁷⁸ S. Öz / D. Ö. Çubukçu, 'Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası', *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt: 66, sayı: 2, 2011, s. 248; Dönmez, a.g.e., s. 216.

¹⁷⁹ R.G.T: 12.07.1934, Sayı: 2750.

¹⁸⁰ Dönmez, a.g.e., s. 217.

3.2.2. İkinci Dünya Savaşı Ekonomik Krizi Sonrasında Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları

1939-1950 yılları, İkinci Dünya Savaşı'nın yaşandığı ve savaş ekonomisi sebebiyle bütün ülkeler gibi Türkiye'nin de yoğun olarak etkilendiği yıllardır. Türkiye Cumhuriyeti İkinci Dünya Savaşı'na katılmamış olsa da sonuç ve etkilerini özellikle siyasi ve ekonomik manada yoğun olarak hissetmiştir¹⁸¹. Ülkenin derin biçimde etkilenen ekonomisi ve mali politikaları konjonktür doğrultusunda şekil almaya yönelmiştir.

1939 ila 1950 yılları aralığında çıkarılan vergi afları, yürürlükten kalkan vergi kanunlarıyla ilgili toplanmış vergileri tasfiye etme ve devlet kurumlarının bazılarının vergiye dair sorumluluklarını azaltmaya yönelik uygulamalardan meydana gelmektedir. Bu yıllarda vergi aflarıyla ilgili beş kez kanun çıkarılmıştır¹⁸². Bunlar:

-3586 sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun¹⁸³: 26 Ocak 1939 tarihinde çıkarılan Kanun daha önce çıkarılan vergi aflarında olduğu gibi, vergi ve sair kamu alacaklarının affedilmesi için hiçbir koşul öngörmemiştir. Toplamda beş maddeden meydana gelen Kanun, Kanun'un 1. maddesinde açıklandığı üzere¹⁸⁴, Arazi Vergisi'nin 1935 mali yılının bitimine dek tahakkuk etmiş fakat tahsil edilememiş olan kısımla ceza ve zamlara dair bir af düzenlemesidir. İlgili Kanun'la çıkarılan vergi affının yerine getirilmesine ilişkin sorumluluk Maliye ve Dahiliye vekillerine verilmiştir.

-4530 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun¹⁸⁵: 11 Kasım 1942'de İkinci Dünya Savaşı sebebiyle bütün ülkelerin ekonomilerinin sarsıldığı süreçte TBMM tarafından 4304 sayılı Varlık Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Kamu maliyesi üzerindeki etkileri ve temel nitelikleri açısından Varlık Vergisi, Cumhuriyet tarihinin en çok tartışılan vergilerinden olmuştur. Bu vergi, savaştan sonra nüfus azaldığı için ekonomik üretimin ve savaş şartları sebebiyle finans kaynaklarının

¹⁸¹ Dönmez, a.g.e., s. 217.

¹⁸² Yılmaz, a.g.m., s. 55; Yelman, a.g.m., s. 76-77.

¹⁸³ R.G.T.: 07.02.1939, S.: 4126.

¹⁸⁴ 3586 sayılı Kanun'un 1. Maddesi: '1935 malî yılı sonuna kadarki senelere ait olarak tahakkuk ettirilmiş ve bu kanunun meriyeti tarihine kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi bakayasının munzam kesirleri ve cezalar ile birlikte kayıtları terkin olunur.'

¹⁸⁵ R.G.T: 17.03.1944, S.:5657.

azalması gibi sebeplerle uygulanmıştır¹⁸⁶. Türkiye, bu süreçte tarihinde var olan en büyük ekonomik buhranlardan biri içindedir. İkinci Dünya Savaşı'na dahil olunmasa da savunma giderlerinin çoğalması, zirai üretimin önemli ölçüde düşmesi, temel gıda ürünlerinin dahi karne ile verilmesi bahsedilen süreçte karşılaşılan uygulamaların bazılarıdır¹⁸⁷. Varlık Vergisi özel şartları olan bir vergi çeşididir. Verginin uygulama şekli; ilgili Kanunu hazırlama, meclisin kabul etmesi, basın-yayın organlarının desteklemesi; matrah tespiti yapan komisyonların çalışma usulleri, ödenecek vergi miktarıyla yükümlülerin kimler olduğunun ilanla duyurulması, bir ayda ödeme zorunluluğu, kanuni sürede ödeme yapmayan yükümlülerin mallarının haczedilip satılması; yine de borç ödenmediği takdirde yükümlüye borcunun çalışma kampında bedenlen çalıştırılarak ödetilmesi bu özel şartlardandır¹⁸⁸. Esasında dönemin koşullarından dolayı çok yüksek olan kamu giderlerini karşılayabilecek kamu geliri kaynaklarının yeterli olmaması sebebiyle Varlık Vergisi toplanılmıştır. İlgili dönemde toplumdaki sair bireylere nazaran gayrimüslimlerin servet ve mal açısından üstün olması daha yüksek oranda ve daha ağır koşullarda vergilendirilmelerine yol açmış ve bu husus da Varlık Vergisi'nin gayrimüslimlerin malvarlıklarına el konulması amacıyla çıkarıldığı eleştirilerine sebep olmuştur¹⁸⁹. Vergi yükümlülerinin, tarh safhasında kolaylık sağlaması amacıyla, ecnebi, müslüman, gayrimüslim ve benzeri dini ve etnik bakımdan kategorize edilmesi, verginin demokratik ve tarafsız olmadığı konusunda tartışma yaratmıştır¹⁹⁰. On altı aylık uygulama sonrasında bu vergi, 15 Mart 1944 tarihli 4530 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun'un 1. maddesiyle, yükümlülerin tahsil edilemeyen bütün vergi borçlarıyla beraber terkin edilmiştir¹⁹¹.

¹⁸⁶ B. Kovancılar, ve G. Kayalıdere, 'Türkiye'de Varlık Vergisi Uygulamasının Sosyo-Politik ve Ekonomik Sonuçları', *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*, (Ed. Ahmet Kemal Çelebi), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Yayın No: 2012/418, 2012, s. 156.

¹⁸⁷ R. Gökbunar vd., 'Varlık Vergisinin Türk Romanında Yansıması', *Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı: 78, 2016, s. 231.

¹⁸⁸ A. Aktar, 'Varlık Vergisi ve İstanbul', *Toplum ve Bilim*, cilt: 71, Kış 1996, s. 97.

¹⁸⁹ F. Kılınç, ve İ. E. Börü, 'Varlık Vergisi Uygulamasına Dair Bir Değerlendirme', *International Journal of Disciplines Economics ve Administrative Sciences Studies*, cilt: 3, sayı: 4, 2017,

¹⁹⁰ N. Coşar, 'Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri', *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, cilt: 58, sayı: 2, 2003, s. 10.

¹⁹¹ N. Nurcalı, 'Varlık Vergisi Kanunu Uygulaması Üzerine Hukuki-Ekonomik ve Mali Bir İnceleme', *Asya Studies/Akademik Social Studies*, sayı: 8, 2019, s. 88.

-4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun¹⁹²: 5 Haziran 1946'da çıkarılan Kanuna göre devlete ait bütün ormanlar, Orman Genel Müdürlüğü ile bağlı orman işletmelerine ait veya intifa hakları bulunan bina, tesis ve araziler; Arazi, Bina, İktisadi Buhran ve Müdafaa vergilerinden muaf kabul edilmiştir. Bu muafiyetin olması için bahsedilen devlet işletmelerine ait ya da intifa kurdıkları mal varlıkları kiralanmamış olmalıdır. Bu Kanun'daki diğer bir önemli hüküm, ilgili işletmelerde çalışmakta olan işçilerin günlük gelirleriyle ilgili muafiyete ilişkindir. Kanun'un 3. Maddesinde orman işletmelerinin ormancılık işlerinde çalışan işçilerin günlüklerinin bütün vergi ve resimlerden muaf olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 4. maddesinde ise vergi affıyla ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu hüküm gereğince; Orman Genel Müdürlüğüyle bağlı Orman İşletmelerinin 1950 yılının bitimine dek kazanç vergisi, buhran vergileri, ruhsat tezkeresi harcı ve zamları ile bunların ortadan kaldırılması durumunda yerlerine getirilecek vergilerden muaf olacağı; ayrıca bunları 1951'de % 80, 1952'de % 60, 1953'te % 40 ve 1954'te % 20 oranında eksik ödeyecekleri belirlenmiştir.

-5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun¹⁹³: Zirai ürünler üzerinden alınmakta olan ve bilhassa köylüler için etkisi olan Aşar Vergisi kaldırılınca Toprak Mahsulleri Vergisi uygulamaya konulmuştur. Bu vergi, Türkiye'deki dolaysız uygulanan ilk zirai ürünler vergisi niteliğindedir¹⁹⁴ Toprak Mahsulleri Vergisi İkinci Dünya Savaşı sebebiyle ortaya çıkan gerekliliklerden dolayı alınması, toplumda eleştiri ve tepki ile karşılanması açılarından Varlık Vergisi'yle müşterek özelliklere sahiptir. Getirilen eleştiriler, vergi uygulamasının demokratik olmayan hükümlerin fazla olduğu bir kanunla yapıldığı yönünde yoğunlaşmıştır¹⁹⁵. 23.01.1946 tarihinde çıkarılan 4840 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanununun Kaldırılması Hakkında Kanunla Toprak Mahsulleri Vergisi kaldırılmıştır. 21 Mayıs 1947'de çıkarılan 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi

¹⁹² R.G.T.: 13.06.1946, S.: 6332.

¹⁹³ R.G.T.: 27.05.1947, S.: 6616.

¹⁹⁴ Ş. E. Çomaklı vd., 'Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi: Toprak Mahsulleri Vergisi', *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, cilt: 4, sayı: 2, 2012, s. 62.

¹⁹⁵ Dönmez, a.g.e., s. 219.

Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun’la da ilgili vergiyle alakalı tahsil edilmemiş olan kısımlar bütün cezai neticeleriyle beraber ortadan kaldırılmıştır.

-5240 sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun¹⁹⁶: 6 Temmuz 1948 yılında çıkarılan Kanun, 1939 ila 1950 aralığında Türkiye’de vergi affıyla ilgili yapılan son düzenlemedir. Bu kanuna göre bitkisel yağ üreten işletmelere ait 01.09.1947 tarihine dek tahakkuk etmiş fakat tahsil edilmemiş Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergisiyle ilgili cezalar tahsil edilmeyecektir.

3.2.3. 1960 İhtilali Öncesi Yaşanan Buhran Nedeniyle Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları

1950’ler Türkiye’de bütün toplumu ekonomi ve siyaset başta olmakla beraber çok fazla bakımdan etkileyen, ülke genelinde yaşanacak olan büyük değişim sürecinin başladığı yıllar olmuştur. Türkiye, Cumhuriyetin kurulmasından beri ilk defa, 1950’de iktidarın değişmesi ile farklı bir siyasi partinin yönetimine girmiştir. İktidara geçen Demokrat Parti kuruluş felsefesinde liberalizmi benimsemiş; bu durum kendini hükümetin uygulamalarında ve ekonomik faaliyetlerinde göstermiş, bu yönde hareket edilmesinde dönemin koşulları da yardımcı olmuştur¹⁹⁷.

Söz konusu yıllarda ekonominin büyümesi ve kalkınması için özel sektöre destek verilmesi gerektiği yönünde düşünce hakim olmuştur. Bu doğrultuda ithalatla ilgili kısıtlamalara son verilmiş, kredi faizleri indirilerek piyasada daha çok kredi kullanımına olanak sağlanmıştır¹⁹⁸. Diğer taraftan ilgili dönemdeki vergi politikaları ele alındığında, dönemle ilgili değerlendirmenin kesin olarak yapılabilmesi zordur. Bu dönem içerisinde ziraatten sağlanan gelirler vergilendirilmemiş, Muamele Vergisi yerine, yalnızca belli üretim faaliyetleriyle ilgili uygulanan Gider Vergisi alınmıştır.

¹⁹⁶ R.G.T.: 12.07.1948, S.: 6955.

¹⁹⁷ Y. Baytal, ‘Demokrat Parti Dönemi Ekonomi Politikaları’, *Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi*, sayı: 40, Kasım 2007, s. 551.

¹⁹⁸ A. Takım, ‘Demokrat Parti Döneminde Uygulanan Ekonomi Politikaları ve Sonuçları’, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, cilt: 67, sayı: 2, 2012, s. 159.

Etkilerini bu dönem itibariyle ciddi olarak hissettiren enflasyon sorunu ise, vergi yükünü adil biçimde dağıtma konusunda arzu edilmeyen neticelere sebep olmuştur¹⁹⁹.

1951 ila 1960 aralığında Türkiye’de sadece 113 sayılı Af Kanunu çıkarılmış olup bu husus bahsedilen dönemle ilgili vergilendirme politikaları ve anlayışına dair önemli bir göstergedir.

-113 sayılı Af Kanunu²⁰⁰ : 26 Ekim 1960’da çıkarılan Af Kanunu, 1960’da yapılan askeri ihtilalden sonra idareyi ele geçiren Milli Birlik Komitesi’nin çıkardığı, vergi affıyla ilgili düzenlemeler ihtiva eden yegane af kanunudur²⁰¹. Af Kanunu Tasarısı ve buna ilişkin Sosyal İşler Komisyonu raporuna göre af gerekçeleri asker ihtilalinden sonra ülkede oluşan sıradışı değişimlere uyum göstermek, önceki iktidarı anımsatacak uygulamaları ortadan kaldırmak ve 1950’leri anımsatan olayları geride bırakarak yeni bir sayfa açmak ve benzeri hususlarla izah edilmiştir²⁰². 113 sayılı Af Kanunu muhtevasında farklı suç ve kabahatlerle ilgili hükümler bulunduran on maddelik bir kanundur. Bu kanunla beraber 27 Mayıs 1960’a dek işlenen kimi suçlar kısmen ya da tamamen affedilmiştir. Kanun’un 7. maddesiyle tahsili henüz yapılmamış idari para cezalarının tamamen affı öngörülmüşken vergi cezaları ve buna dair zamlarla ilgili affın söz konusu olmayacağı düzenlenmiştir²⁰³.

3.2.4. 1980 İhtilaline Kadar Yaşanan Krizler Nedeniyle Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları

1961 ila 1980 arası dönemin; askeri ihtilale ilişkin izleri silmek, daha önceki yıllarla ilgili ekonomik sıkıntıların çözülmesi, planlı bir kalkınma modeli doğrultusunda ekonomiyi iyileştirmek ve benzeri amaçların hedeflendiği bir dönem olduğu söylenebilir. Diğer taraftan bu dönemle ilgili ekonomik hedeflerden ilki ithalat yoluyla hizmet ve mal sağlamak yerine milli üretime dayanan yerli bir ekonomi oluşturulması düşüncesidir. Bunun karşısında ülkenin ekonomik durumu ve küresel

¹⁹⁹ A. Kumrulu, ‘Türkiye’de Vergi Politikası ve Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)’, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 40, sayı: 1, 1988, s. 195.

²⁰⁰ R.G.T: 28.10.1960, S.: 10641.

²⁰¹ S. Çakmak, ‘Türk Hukukunda Af Sorunu’, *Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Af Sorunu Sempozyumu*, İstanbul, 2011, s. 43.

²⁰² TBMM, Af Kanunu Tasarısı ve Sosyal İşler Komisyonu Raporu, s. 1.

²⁰³ Öz, ve Özkök Çubukçu, a.g.m., s. 249.

konjonktürün gerektirdikleri göz önüne alındığında, dışa bağımlı olma hali, bilhassa enerji ve teknoloji sektörlerinde sürmüştür. Bu nedenle ülkedeki iç kaynakların yeterli olmadığı hallerde, milletlerarası kurum ve kuruluşlardan yapılan borç alımları devam etmiştir²⁰⁴.

1961 ila 1980 arası dönemde Türkiye’de vergi affıyla ilgili birçok düzenleme yapılmış olup bunların muhteva ve kapsamı öncekilere nazaran oldukça farklıdır. Bu dönemdeki vergi afları bilhassa miktar açısından göze çarpmakta, çıkarılan af kanunlarından çoğu idari mahiyetteki vergi cezalarını da affetmektedir. Bu dönemde sekiz kez vergiyle ilgili af kanunu çıkarılmıştır. Bunlar:

-281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun²⁰⁵ : 28 Şubat 1961’de çıkarılan bu vergi affı kanunu yedi maddeden oluşmakta ve kendine özgü bazı şartlar taşımaktadır. Genelde bu tarihe dek uygulanan vergi aflarında vergi cezaları kapsama alınmazken, bu kanunla ve sonrasında uygulamaya konulan aflarda cezalar kısmi olarak ya da tamamıyla af kapsamına alınmaya başlamıştır. Bu Kanun belli koşullar altında, birtakım vergi cezaları açısından af ve tecile ilişkin hükümler ihtiva etmektedir²⁰⁶. Kanun’un 1. maddesi hükmüyle belediye ve özel idare bütçeleri ile genel bütçelere dair bütün vergi cezaları ortadan kaldırılmıştır.

-218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun²⁰⁷: 23 Şubat 1963’te çıkarılan Kanun, 27 Mayıs 1960 tarihinde gerçekleştirilen ihtilalin sonrasında sivil bir hükümetçe çıkarılan ilk aftır. Bu Kanunun gerekçesi, askeri ihtilalden sonra ülkeyi tekrar demokratik rejim doğrultusunda yönetmek için af çıkarılmasına ihtiyaç olduğu şeklinde açıklanmıştır²⁰⁸. 1960’lı yıllardan beri sık sık görülmeye başlayan “genel af kanunlarının içinde vergi affıyla ilgili hükümlere yer verme” dönemi açısından Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun öncü düzenlemeler arasındadır. Bu Kanun’un bir özelliği, aftan yararlanacak olanlara ilişkin herhangi bir koşul getirilmemesidir²⁰⁹.

²⁰⁴ A. Sakarya, ‘Türkiye’de Ekonomi Politikaları ve Ülke Mekânında Değişim’, *Megaron*, cilt: 9, sayı: 4, 2014, s. 245-246.

²⁰⁵ R.G.T: 03.03.1961, S.: 10748.

²⁰⁶ Çağan, a.g.m., s. 116-117.

²⁰⁷ R.G.T.: 23.02.1963, S.: 11342.

²⁰⁸ Aygün, a.g.m., s. 90.

²⁰⁹ Dönmez, a.g.e., s. 225.

Kanunun 9. maddesiyle usulsüzlük cezaları tamamen affedilirken vergi kaçırma suçlarının sadece yarısı af kapsamına dahil edilmiştir. Gecikme zamları 281 sayılı Kanunda af kapsamına alınmışken, 218 sayılı Kanunda kapsam dışı bırakılmıştır²¹⁰.

-252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun²¹¹: Üç maddeden meydana gelen Kanun, 13 Haziran 1963'te çıkarılmıştır. Kanun'da 1. maddeyle vergi affı düzenlemesi yapılmış olup buna göre spor kulüplerinin diğer kulüplere ve sporculara 31 Aralık 1962 tarihine dek ödedikleri transfer ücretleri, teşvik primleri ve arazi gelir niteliğindeki diğer ödemeleriyle ilgili tahakkuk etmiş ancak tahsilatı yapılmamış Gelir Vergileriyle bunların cezaları terkin edilmiş; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29/3-4 maddelerinde geçen istisnalar af kapsamına alınmamıştır.

-325 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun²¹²: 5 Eylül 1963'te çıkarılan Kanun beş maddeden meydana gelmektedir. Bu af düzenlemesinin konusu Kamu İktisadi Kuruluşları'yla ilgili vergi borçlarının affı olup; oluşturulmasının ana nedeni, Kamu İktisadi Kuruluşları'nın mali ve ekonomik halleri sebebiyle vergi borçlarını ödeyemez duruma gelmeleridir. Diğer taraftan Kanunun gerekçeleri arasında 1958'de yaşanan durgunluk sebebiyle bahsedilen kuruluşlara yeterince mali destek olunamaması ve bu kuruluşlara dayatılan fiyatlardan dolayı ekonomik bakımdan ciddi oranda zarar görmeleri de bulunmaktadır²¹³. Kanunun 1. Maddesiyle getirilen af düzenlemesine göre; bu Kanuna tabi olan listede belirli kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 yılı ve öncesine ait yükümlü ya da sorumlu sıfatı altında borçlusu oldukları kurumlar, gelir, gider ve şeker istihlak vergileriyle gümrük idarelerinin aldığı resim ve vergileri, damga resmi, bunların zam ve vergi cezaları ile Kanun'un yürürlük tarihine dek hesap edilecek gecikme zamları ve faizleri, tahsil dairelerindeki tahakkuk kayıtlarından düşürülecektir.

²¹⁰ Çağan, a.g.m., s. 118.

²¹¹ R.G.T: 19.06.1963, S.: 11432.

²¹² R.G.T.: 12.09.1963, S.: 11503.

²¹³ Türkiye Büyük Millet Meclisi, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Ticaret, Maliye ve Plân Komisyonları Raporları, s. 1.

-691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun²¹⁴: Belediye idareleri, Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Devlet Malzeme Ofisi, Petrol Ofisi, Sümerbank vb. kuruluşları kapsayan ve sekiz maddeden meydana gelen Kanun 16 Temmuz 1965'te çıkarılmıştır. Kanunun 1. maddesine göre belediye ile bağlı işletmelerinin devlet ve katma bütçeli idarelere karşı borçları silinirken kamu iktisadi teşebbüslerine karşı borçları sadece tahkim edilmiştir. Bu maddeye göre “borç” kavramının içine belediye ve bağlı kuruluşlarının yükümlü sıfatı altında borçlu oldukları harçlar, resimler, vergiler ve cezalarla yasal paylar, komisyonlar, faizler, gecikme faizleri, sigorta ve banka işlemleri üzerinden alınan gider vergileri girmektedir. Kamu iktisadi teşebbüslerinin maddede belirtilen sair kuruluşların aksine kâr elde etme amacı taşıyor olması sebebiyle vergi borçlarının terkin edilmesi yerine tahkimi doğrultusunda karara varılmıştır. Bu amaçla, bahsedilen kuruluşlara dair borçlar Hazinece tahkim edilip belli bir zaman sonra faiziyle beraber geri ödemesi yapılacaktır.

-780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun²¹⁵: 3 Ağustos 1966'da çıkarılan ve yirmi maddeden meydana gelen Kanun, Türkiye Cumhuriyeti tarihinde en çok tartışılan ve dikkat çeken af düzenlemelerindendir. Toplum nezdinde affın tartışmalı olmasının sebebi Kanunda yer alan vergi aflarıyla ilgili düzenlemeler değil, siyasi açıdan öngörülen aflardır²¹⁶. Affın kapsamına vergi cezalarıyla zamları alınmış, verginin aslının ödenmesi vergi affı uygulamasından yararlanabilmenin koşulu olarak öngörülmüştür²¹⁷.

Vergi affı, Kanunun 8. Maddesinde düzenlenmiş olup buna göre; 31.12.1965 tarihine dek yükümlüler adına kesilen ve Kanunun yürürlük kazandığı tarih itibarıyla tahsilatı yapılmamış olan vergi cezalarıyla gecikme zamları, Kanunun yürürlük tarihinden başlayarak altı ay içinde vergi asıllarının ödenmesi durumunda affedilecektir.

²¹⁴ R.G.T.: 26.07.1965, S.: 12058.

²¹⁵ R.G.T.: 09.08.1966, S.: 12370.

²¹⁶ Dönmez, a.g.e., s. 230.

²¹⁷ Çağan, a.g.m., s. 118.

-1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af²¹⁸: TBMM, 29 Temmuz 1970'de Emlak Vergisi Kanunu'nu kabul etmiş, bu Kanunla önceki dönemlerin halihazırda uygulamada olmayan vergi borçlarıyla ilgili birtakım aflar öngörülmüştür. Af düzenlemeleri Kanuna ilave edilen geçici maddelerle yapılmış; esasında vergi affını teşvik edici vasıta olarak kullanmak ve Hazine'deki gelir eksikliğini kapatmak amaçlanmıştır²¹⁹.

-1803 sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun²²⁰: 15 Mayıs 1974'te çıkarılan Kanuna göre belirlenen tarihe dek işlenen kimi suçlara af getirilmiştir. Döneminde çok eleştirilen Kanun üzerindeki en yoğun tartışmalar affın gerekliliği hususunda yapılmıştır. Cumhuriyetin 50. yılında böyle bir af gereksinimi bulunduğu belirtilse de 1973 yılında yapılan seçimler öncesinde hemen hemen bütün siyasi partiler tarafından af konusu propaganda vasıtası olarak kullanılmış; nihayetinde yapılan düzenlemeyle seçimden önce yapılmış olan vaatleri iktidar partisi yerine getirmiştir²²¹. Af düzenlemelerinin sadece harç, resim, vergi ve bunlar gibi mali yükümlülüklerini değil bunun yanında sigorta primleriyle ilgili cezalarla gecikme zammı ve faizlerini de kapsaması bu kanunda yer alan af düzenlemeleriyle ilgili göze çarpan özelliklerden biridir. Diğer taraftan bu Kanuna göre vergi ve sair unsurların af kapsamına alınması, af çıkarılmadan önce ya da yürürlük kazanmasından itibaren sekiz ay içinde vergi asıllarının ödenmesi koşuluna bağlanmıştır.

3.2.5. 2000 Yılına Kadar Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları

Türkiye'de küreselleşmenin etkileri 1980 yılından sonra yoğun olarak kendini hissettirmeye başlamıştır. Özellikle finansal serbestleşme hareketleriyle dış ekonomiye açılmalar bu yıllarda mali politikaların ana hedeflerinden olmuştur. Bu doğrultuda belirlenen hedeflere erişebilmek adına, devleti küçültmek için bazı

²¹⁸ R.G.T.: 11.08.1970; S.: 13576.

²¹⁹ Yılmaz, a.g.m., s. 73.

²²⁰ R.G.T.: 18.05.1974, S.: 14890.

²²¹ İ. H. Seydioğulları, 'Türkiye'de Ceza Afları: Ankara'da Af Konulu Alan Tartışması', *Polis Bilimleri Dergisi*, cilt: 8, sayı: 3-4, 2006, s. 7.

tedbirler alınmış; kamu bütçesindeki giderlerin payı düşürülmeye çabalanmış, özellikle de sermayeye dönük vergi yükünü azaltmak amacıyla çalışılmıştır²²².

1981 ila 2000 yılları aralığında daha önceden olduğu gibi Türkiye’de çok sayıda vergi affı çıkarılmış; 1980 askeri ihtilalinin gölgesinde, devrin koşulları itibariyle af düzenlemelerine başvurulmuştur. İlgili dönemde dokuz kere vergi affı çıkarılmıştır. Bunlar²²³:

-2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun²²⁴ : 20 Mart 1981’de çıkarılan Kanun 1980 ihtilali sonrasında Milli Güvenlik Konseyi’nin hazırladığı vergi affıyla ilgili düzenlemelerin en kapsamlılarından. Kanunun hazırlanmasının genel gerekçesi olarak yargı organlarıyla vergi idaresinin fazla iş yükünün altında ezilmesi, çekişmeli kamu alacaklarıyla ilgili tahsil safhasına ortalama olarak altı yılda geçilebilmesi ve bu sebeple kamu kaynaklarının birçoğunun etkili olarak kullanılamaması gösterilmiştir²²⁵. İlgili Kanun sadece vergilendirmeye dönük hazırlanan ve on dört maddeden meydana gelen bir af kanunudur.

Kanunun 1. Maddesi gereğince yürürlük kazandığı tarih öncesinde ödenmiş ya da 31 Ağustos 1981’e kadar ödenecek olan ve Vergi Usul Kanunu kapsamına girmekte olan harç, resim ve vergilerin asıllarına bağlı olan vergi cezalarının % 90’lık kısmı tahsil edilmeyecektir. Buna göre sadece Vergi Usul Kanunu’nun kapsamına giren kamu alacakları af kapsamına alınmış olup Gümrük Vergisi’yle ilgili gelirler ve sair kamu alacakları kapsamda yer almamıştır. Diğer taraftan bahsedilen maddeye göre harç, resim, vergi ve bunun gibi mali yükümlülüklerle ilgili kesilmiş olan cezaların affının belli bir süreye tabi kılınması, yükümlülere tanınan bir avantaj olup bu husus affın kapsamındaki kamu alacaklarını tahsil etmeyi kolaylaştırmıştır.

²²² G. Kayaaldere, ve P. M. Özcan, *Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri: 1980 Sonrası Bir Değerlendirme*, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi, Es Yayınları, Eylül 2011, s. 130.

²²³ G. Çetin, ‘Afların Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi’, *Yönetim ve Ekonomi*, cilt: 14, sayı: 2, 2007, s. 177; Yılmaz, a.g.m., s. 78; Yelman, a.g.m., s. 76-77; A. Volkan Özgüven, ‘Vergi Etiği Açısından Vergi Afları’, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 2018, s. 37-38.

²²⁴ R.G.T.: 22.03.1981, S.: 17287.

²²⁵ Türkiye Büyük Millet Meclisi, *Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyan Edilmesine İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu Raporu*, s. 1.

-2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun²²⁶ : 22 Şubat 1983'te çıkarılan Kanun, 2431 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden iki yıl geçtikten sonra hazırlanmış olup söz konusu tarihe dek çıkarılan vergi aflarının içinde en kapsamlısı olarak değerlendirilebilir. 2431 sayılı Kanun'la amaçlanan hedefe erişilememesi sebebiyle yeni bir af çıkarma gereği hasıl olmuştur. Bu yeni düzenlemeyi yapanlar eski düzenlemedeki beyan ve ödeme sürelerinin kısa olması hususunu bunun ana sebeplerinden biri olarak görmüştür²²⁷. Diğer taraftan bu af düzenlemesinin hazırlanmasının hedefleri arasında vergi idaresini daha sağlıklı ve yeni bir yapı haline getirmek, yeni kurulmuş olan Vergi Mahkemelerine ait geçmiş dönemlerle ilgili ağır iş yükünü azaltmak, ilerdeki dönemlerle ilgili daha verimli ve etkili bir sistem meydana getirmek bulunmaktadır²²⁸. Kapsamı geniş bir vergi affı düzenlemesi olan bu Kanun on beş maddeden meydana gelmektedir. Kanunun 1. maddesine göre Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına dahil olan harç, resim ve vergilerle bunların vergi cezaları ve gecikme zamlarıyla servet bildirimlerini yenileme, sabit kıymet, vesikasız emtia ve demirbaş beyanı hakkında uygulanacaktır. Yine Kanunun aynı maddesi hükmü gereğince Kanundaki vergiye dair hükümler 1 Ocak 1983 tarihi öncesine ait dönemleri, beyana dayalı vergilendirmedeyse ilave süre dahil olmak üzere bu tarihe dek verilmiş olması gerekli olan beyannameleri kapsayacaktır. Düzenlemeyle ilgili göze çarpan bir diğer mesele ise Kanunun 2. maddesine göre kanunun yürürlük kazandığı tarih öncesinde asılları ödenen vergilerin cezalarının bütününe ve bunların gecikme zamlarının yarısının terkin edileceğidir.

-3239 sayılı Kanun Geçici 4. Madde²²⁹ : 4 Aralık 1985'te çıkarılan Kanun birçok vergide ciddi değişiklikler yapmıştır. Kanun esasında vergi affını konu almamakla beraber, geçici maddelerle afla ilgili bazı hükümler öngörülmüştür. Diğer taraftan bu dönemde Türkiye'de vergi aflarının, ilk kez 3239 sayılı Kanunla yapılmak suretiyle, sair vergi kanunları içine geçici maddeler eklenerek düzenlendiği görülmüştür. 3239 sayılı Kanun'un Geçici 4. maddesinde vergi affına dair düzenleme yapılmış olup buna göre; Kanunun yürürlük kazandığı tarih itibariyle adlarına vergi ve

²²⁶ R.G.T.: 24.02.1983, S.: 17969.

²²⁷ Dönmez, a.g.e., s. 303.

²²⁸ Türkiye Büyük Millet Meclisi, *Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan ve Mali İşler Komisyonları Raporları*, s. 2.

²²⁹ R.G.T.: 11.12.1985, S.: 18955.

ceza kesilmiş olan yükümlülerin vergi borçlarının asıllarının 300.000 lirayı aşmaması ve borç aslının % 25 fazlasıyla 31 Aralık 1985'e kadar ödenmiş olması şartıyla cezaları silinecek, gecikme zammıyla tecil faizi işletilmeyecektir. Bahsedilen şartlarda yükümlünün vergiyi ve cezaları ihtilaf meselesi yapanlar bundan vazgeçip 31 Aralık 1985'e dek % 25 fazlasıyla beraber vergi aslını öderse, bunların cezaları da silinecek ve gecikme zammı alınmayacaktır.

-3505 sayılı Kanun Geçici 1. Madde²³⁰ : 3 2 3 9 sayılı Kanun sonrasında 3 Aralık 1988'de çıkarılan Kanun'da vergi affıyla ilgili geçici maddelerle düzenlemeler yapılmıştır. Bu hükümler taşıdıkları özellikler itibariyle 3239 sayılı Kanuna benzemektedir. Kanunun geçici 1. maddesine göre: Kanunun yürürlük kazandığı tarih de dahil olmak üzere bu tarihe dek vergi çeşitlerinin her biri, vergi dairesi ve vergilendirme dönemi bakımından tutarı 500.000 lirayı geçmeyip vadesi gelmesine rağmen ödenmeyen vergilerle bu tarih esas alınarak çekişme konusu yapılmış veya dava açabilme süresi dolmamış olup tutarı 500.000 lirayı geçmeyen vergilerin % 30 oranında fazlası, ihtilaf çıkarmamak ya da çıkarılmışsa vazgeçmek şartıyla 31.12.1988 tarihi bitimine dek ödenmesi durumunda, ödenecek bu vergilerin gecikme faizi ve zammı ile cezaları tahsil edilmeyecektir. Diğer taraftan yürürlük kazanmadan öncesi için yapılan düzenleme farklıdır. Buna göre; Kanunun yürürlük kazanmasından önce bütün vergi çeşitleri, vergi dairesi ve vergilendirme dönemleri bakımından asılları tümüyle ya da kısmi olarak ödenen vergilere ilişkin, vergilerin her biri açısından tutarı 500.000 lirayı geçmeyen gecikme faizi ve zammı ile cezalarının % 30'una denk gelen kısmının 31.12.1988 tarihine dek ödenmesi durumunda, geriye kalan % 70'lik kısım tahsil edilmeyecektir.

-3512 sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu²³¹: 23 Aralık 1988'de çıkarılan Kanun, bir bütçe kanunu ile ilk defa vergi affıyla ilgili hükümler getirilmesi bakımından Türk vergi hukukunda önem arz eder. Bu Kanunla, belediye ve bağlı işletmelerine ait vergi borçlarıyla ilgili af düzenlemeleri yapılmış fakat bunun sebebi ve esas gerekçesi Kanunda belirtilmemiştir. Kanun'un 63. Maddesindeki af düzenlemesine göre: belediye ve bağlı işletmelerinin 31 Aralık 1983 yılından önceki

²³⁰ R.G.T.: 10.12.1988, S.: 20015.

²³¹ R.G.T.: 28.12.1988, S.: 20033 (Mükerrer).

dönemlere ait olan, tümüyle ya da kısmi olarak ödenmemiş olan vergi borçları, 30 Haziran 1989 yılına kadar ödenecek olursa, bunlarla ilgili vergi cezalarıyla gecikme zamları ve faizleri alınmayacak; ilgili vergi borçlarının 31 Aralık 1988'e kadar ödenenlerine ait vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleriyle, herhangi bir vergi aslına bağlı olmadan kesilen cezalar tahsil edilmeyecektir. Düzenlemenin muhtevasına bakıldığında, sadece belediye ve bağlı işletmelerine dönük olması hasebiyle af düzenlemesinin kapsamının epey dar ve sınırlı tutulduğu görülmektedir.

-3689 sayılı Kanun Geçici 1. Madde²³²: 15 Aralık 1990'da çıkarılan Kanun, sık sık karşılaşılan, vergi kanunlarında vergi affıyla ilgili hükümlere yer verilmesinin örneklerindendir. Bu Kanun'la damga vergisi, kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi vergilerde değişiklikler gerçekleştirilerek Kanuna ilave edilen geçici 1. madde ile getirilmiştir. Buna göre: yürürlük tarihinden itibaren bütün vergi çeşitleri açısından belirlenen tutarlar karşılığında, vergi borçlarının bir bölümüyle, gecikme faizleri ve zamları ile cezalarının bir bölümü affedilmiş; yükümlülerin vergi borçlarını çekişme konusu yapıp yapmadıkları şeklinde ayırım yapılarak detaylı düzenleme yapılmıştır.

-3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun²³³: 21 Mart 1992'de çıkarılan Kanun'un, çok fazla eleştirilmesi ve o dönem Cumhurbaşkanı olan Turgut Özal'ın yeniden görüşülmek için geri çevirmesi bakımlarından Türk vergi hukukunda önemli bir yeri vardır. Yeniden görüşülmek için geri çevrilmesinin nedenleri; miktar bakımından limitsiz, kapsam bakımından sınırsız olması, vergi sorumluluklarını yerine getirmeyen yükümlülere ödüllendirip vergi borçlarını vaktinde ödeyen dürüst yükümlülerin mağduriyetine sebep olacağından Anayasa'nın eşitlik prensibinin ihlal edilecek olması, senelerce özenle oluşturulmaya çabalanan belge düzeni sisteminin bozulacak olması, kamu maliyesi bakımından ağır yük oluşturacak olması, vergi yükünü dengeli ve adaletli dağıtmaya zarar verecek olması ve benzeridir²³⁴. Diğer taraftan Kanun'daki kimi hükümlerin, Anayasa'nın birden fazla hükmüne aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle

²³² R.G.T.: 20.12.1990, S.: 20731.

²³³ R.G.T.: 03.04.1992, S.: 21194.

²³⁴ Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında 20.2.1992 Tarihli ve 3373 Sayılı Kanun ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 3.

Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılmıştır²³⁵. Kanun'un kamuoyunun alakası ve hukuk disiplini açısından dikkatleri üzerine çeken bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır. Yirmi dört maddeden meydana gelen Kanun'daki düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bütün vergileri kapsamakla birlikte vergi ve bununla ilgili sair unsurların affına dair bazı koşullar öngörülmüştür. Kanun'un 1. maddesine göre: Kanunun yürürlük tarihi de dahil bu tarihe dek vadesi gelmesine rağmen ödenmeyen veya ödeme süresi geçmemiş olan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına dahil olan harç, resim ve vergilerin bütünü ile bunlara ait vergi cezaları, gecikme zamları ve faizlerinin her birinin % 30'unun Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim ayları olmak üzere 4 eşit taksit halinde 1992'nin bitimine dek tümüyle ödenmesi ve çekişme konusu yapılmaması, yapılmışsa vazgeçilmesi koşuluyla vergi cezaları, gecikme zamları ve faizlerinin geri kalan % 70'lik kısmı tahsil edilmeyecektir. Madde gereğince vergi yükümlülerinin vergi affından faydalanabilmeleri, ödemedikleri vergi asıllarını tamamen ödemeleri, vergi cezaları ile gecikme faizi ve zammı gibi fer'ilerin de % 30'luk kısmını ödemelerine bağlıdır. Diğer taraftan, düzenlemede en çok göze çarpan hususlardan biri olan, Kanun hükümlerinin Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve birinci derece yakınları ile bunların hissedar oldukları şirket ve ortaklıklar için uygulanmayacağına ilişkin 22. maddesi hükmü, Anayasa'nın eşitlik prensibine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle çok eleştirilmiş, maddeyi iptal ettirme düşüncesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulmuştur²³⁶. Bu kanunun 22. maddesi ile diğer bazı maddeleri AYM tarafından iptal edilmiştir.

-4369 sayılı Kanun²³⁷: 22 Temmuz 1998'de çıkarılan Kanun'un vergilendirme konusunda ciddi değişiklikler getirmesi ve kapsam olarak geniş muhteva taşıması önem verilen bir düzenleme olmasını sağlamıştır. Öyle ki, Kanun, vergi otoritelerince "vergi reformu" şeklinde adlandırılmış; "gelir" teriminin tekrar değerlendirilmesi, "nereden buldun" ve "mali milat" uygulamalarının varlığı Kanun'da en çok göze çarpan taraflar olmuştur. Kanun'un sadece bir sene uygulanması ve yürürlükten kalktıktan sonra önceki uygulamalara dönülmesi açılarından ise vergilendirme

²³⁵ Y. B. Aslanpınar, 'Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü' *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, cilt: 104, 2013, s. 305.

²³⁶ Yaraşır, a.g.m., s. 183.

²³⁷ R.G.T.: 29.07.1998, S.: 23417.

konusunda özel bir yeri bulunmaktadır²³⁸. Kanun’la getirilmiş olan ve ihtiva ettiği hususlardan dolayı vergi affı mahiyeti taşıyan mali milat uygulamasına göre; ciddi miktarlardaki menkul kıymet, para, çek, döviz vb. unsurların bankadaki hesapta minimum bir gün tutulması koşuluyla, ilerdeki dönemlerle ilgili vergi soruşturmaları çerçevesinde servetin kaynağına ilişkin blokaj tutarları kanuni açıdan meşru olarak kabul edilecektir. Bu uygulamayla yirmi bir milyar dolar civarında para banka hesaplarında tutulabilmiş; sonrasında yeni şirketler kurularak var olan büyük şirketlerden çoğunluğu sermayeyi artırma talebi yapmıştır²³⁹. Muhtevasında eksik taraflar ve boşluklar barındırsa da, mal beyanında bulunmaktan kaçınanlar mali milat uygulamasını ciddi olarak desteklemiş ve bu uygulama sair vergi yükümlülere açısından gelecekte yeniden uygulanabileceğine dair umut vermiştir²⁴⁰. İlk bakışta bu Kanun, vergi suçları ve kabahatleri ile cezalarına dair önemli bir düzenleme şeklinde görülmüş; bu doğrultuda ekonomik suçla ilgili ekonomik ceza uygulanması anlayışı çerçevesinde daha caydırıcı ve etkili cezalar düzenlenmesi yönünde bazı çalışmalarda bulunulmuştur²⁴¹. Bunlara rağmen, uygulamaya ilişkin sürenin kısa olması ve amaçlanan hedeflere ulaşılamamış olması açılarından Kanun, başarılı olarak görülmemiştir.

3.2.6. 2000 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları

Vergi aflarının Türkiye’de sıkça rastlanan mali bir vasıta halini almasında, ülkedeki son on altı yılın hususi bir yeri bulunmaktadır. Türkiye’de Cumhuriyetin ilanından beri birçok kez vergi affı çıkarılmış fakat bunların üçte bir kadarının çıkarılması son yıllarda olmuştur. Bütçe açıklarını kapatmak, ülkeye özgü ekonomik sıkıntıları ve kayıt dışılığı önlemek, kamu gelirlerini çoğaltmak gibi hususlar bu dönem itibarıyla uygulanan vergi aflarının gerekçelerindendir²⁴².

²³⁸ Yaraşır, a.g.m., s. 184.

²³⁹ K. Güngör, ‘4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi’, *Mevzuat Dergisi*, cilt: 5, sayı: 55, Ağustos 2002, <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/03.htm>.

²⁴⁰ M. Bellek, ‘Mali Milat ya da Af’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 69, 1998 Eylül, s. 6.

²⁴¹ H. Türkal vd., ‘Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesiinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları’, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 18, sayı: 1, 2010, s. 78.

²⁴² Bingöl, ‘Yeni Bir Vergi...’, <http://vergiyedair.com/2019/03/22/yeni-birvergi-affi-cikar-mi/>.

2000 yılı sonrasında Türkiye’de on iki kez vergi affı çıkarılmıştır²⁴³. Bunlar aşağıda özetlenmiştir:

-4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun Geçici 21. maddesi²⁴⁴: 3 Nisan 2002’de çıkarılan Kanun, kamu gelirleri ile ilgili bazı kanunlarda değişiklikler öngören, Cumhurbaşkanlığının tekrar görüşülmesi için TBMM’ye gönderdiği tartışma konusu olmuş düzenlemelerdendir. Kanun’la bilhassa emlak vergisiyle ilgili ciddi değişiklikler getirilerek bu vergide beyan esası kaldırılmıştır. Kanun’la geçmiş dönemlerdeki vergi borçlarına dönük bazı aflar öngörülmüştür. Söz konusu Kanun’un geçici 21. maddesinde vergi affının uygulama şekliyle ilgili detaylara yer verilmiştir. 21. Maddeye göre: 1 Ocak 2002’ye dek bu tarihten önce meydana gelmiş verginin doğmasına sebep olan vakalardan dolayı yükümlülüğünü oluşturmamış olan arazi ve bina vergisi yükümlüleri, bildirim yaparak yükümlülüklerini oluşturup Mayıs 2002’ye kadar 1998 ile 2001 aralığına dair idare tarafından tarh ve tahakkuk ettirilecek vergileri her bir yıl açısından ayrı ayrı % 50 fazlası ile öderlerse 1998’den öncesi için emlak vergisi aranmayacak; 1998 ile 2001 aralığına dair yapılan tarhlar açısından vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi uygulanmayacaktır. İlgili maddeden, Kanunda istenen şartları yerine getiren emlak vergisi yükümlülerinin vergi affından yararlanacağı anlaşılmaktadır.

-4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu²⁴⁵ : 25 Şubat 2003’te çıkarılan Kanun’un kapsamının geniş olması, hükümlerinin türlü tartışmalar yaratması açısından af kanunlarının içinde özel bir yeri bulunmaktadır. Kanun, ilk aşamada “4792 sayılı Vergi Barışı Kanunu” adıyla hazırlanarak TBMM genel kurulu tarafından bu adla kabul edilmiştir. Daha sonrasında Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer yeniden görüşülmesi için Kanun’u TBMM’ye iade etmiştir. Af kanunu niteliğinde olmasına rağmen düzenlemenin nitelikli çoğunluğa uygun olarak kabul edilmemiş olması, ortalama olarak her iki yılda bir çıkarılan afların vatandaşlardaki adalet hissini zedelemesi, yükümlüleri vergi suçu işlemeye teşvik etmesi vb gerekçeler meclise iade

²⁴³ Yılmaz, a.g.m, s. 89; Yelman, a.g.m., s. 76-77.

²⁴⁴ R.G.T.: 09.04.2002, S.: 24721.

²⁴⁵ R.G.T.: 27.02.2003, S.: 25033.

sebeplerinin gerekçelerindendir²⁴⁶. Daha sonra Kanun Resmi Gazete’de 27 Şubat 2003’te yayımlanarak yürürlük kazanmıştır. 2000-2001 yıllarında ülkenin ekonomik anlamda ciddi problemler yaşadığı, ortaya çıkan ekonomik kriz sebebiyle üretimin düştüğü, firma ve işletmelerin kapandığı, işsizliğin ciddi düzeyde arttığı ve vergi yükümlülerinin bu koşullarda vergi borçlarını ödeyemez hale geldiği hususları Kanun’un genel gerekçeleri olarak belirtilmiştir. Bunun yanında bu düzenlemeyle geçmişte vuku bulan olayların etkilerini ortadan kaldırmak ve var olan tahribatları onarmak için devletin bu çeşit tedbirleri alma zorunluluğunun bulunduğu savunulmuştur²⁴⁷. Diğer taraftan bu Kanun’la taksit miktarı, süre, borcun belli bir bölümünün affedilmesi gibi ödenmeyen vergi borçlarını tahsil etmeyi gerçekleştirecek ve yükümlülere kolaylık oluşturacak yardımcı araçlar geliştirilmiş, bu şekilde ekonomiyi iyileştirme amacı güdülmüştür²⁴⁸. Kanun’un 14. maddesi, yeniden görüşülmesi amacıyla geri gönderilmesi konusunda önemli bir etkidir. Bu maddeye göre, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen eylemleri 31 Ağustos 2002’den önce işlemiş olanlarla ilgili Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusu yapılamayacak, soruşturma safhasında olanlarla ilgili takibat yapılamayacak, kamu davaları açılmışsa sonlandırılacak, kesinleşen mahkumiyet hükümleri ise infaz edilmeyecektir. Vergi Usul Kanunu’nda vergi kaçırma gibi vergi suçları açısından hapis cezaları öngörülmüş, söz konusu 359. maddede bu tarz suçlar düzenlenmiştir. Fakat TBMM’nin kabul ettiği Vergi Barışı Kanunu 14. maddeyle bu tarz suçlar için af getirilmiştir. Anayasa’nın 87. maddesine göre TBMM genel ya da özel af kararını üye tam sayısının beşte üçünün kabul çoğunluğuyla alabileceğinden ve bahsedilen Vergi Barışı Kanunu af olarak ele alınması gerektiğinden, bu Kanun bakımından da beşte üç çoğunluk sağlanmalıdır. Bu yüzden Vergi Barışı Kanunu’nun tutanaklarında nitelikli

²⁴⁶ R. Bıyık, ‘7193 Sayılı Kanun Yeniden TBMM Gündeminde’, *Dünya Gazetesi*, 06.12.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/7193-sayili-kanun-yeniden-tbmm-gundeminde/458213>.

²⁴⁷ Türkiye Büyük Millet Meclisi, *Vergi Barışı Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu* (1/342).

²⁴⁸ M. Erkan, ‘4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’na Göre Hesaplanan TEFE Faizi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Olarak Kabul Edilebilir Mi?’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2003, s. 7.

çoğunluk sağlandığına dair bir ibarenin bulunmaması, bu Kanun’la ilgili yapılan en büyük eleştirilerden biridir²⁴⁹.

Vergi Barışı Kanunu’yla vergi yükümlülerine dönük sayısız fırsatlar verilmiştir. Bunlar genel itibariyle; kesinleşen kamu alacaklarının ödenmesiyle ilgili kolaylıklar sağlanması, yargıya intikal eden çekişmeli dosyaların çözümü için düzenlemeler yapılması, matrah artırımına dair hak tanınması, vergi yükümlülerinin stoklarına dair düzenleme şansı verilmesi gibi uygulamalardır. Bu Kanun’un muhtevası vergiyle vergiye benzeyen gelirlerin yanında Bağ-Kur ve sigorta borçlarını da kapsar şekilde geniştir²⁵⁰. Kanun’da yargılaması süren çekişmeli alacaklar ve kesinleşen kamu alacakları açısından ayrıca düzenlemeler getirilmiştir. Kesinleşen kamu alacaklarında vergi asıllarına dönük indirim hakkı verilmemiş fakat bu vergilerin gecikme zamlarıyla faizleri affedilerek bunlar yerine geçmek üzere aylık olarak TEFE oranı kapsamında ödeme açısından şartları daha uygun olan faiz uygulaması benimsenmiştir. Vergi cezalarıyla ilgili bütün faizler bu düzenlemeyle af kapsamına dahil edilmiştir. Diğer taraftan düzenleme, yargılaması süren çekişmeli kamu alacaklarına dönük olmak üzere yükümlülere ciddi avantajlar sunmuş; bu alacakların yarısı affedilip diğer yarısı için ise türlü kolaylıklar sağlanmıştır. Başka bir önemli husus, Kanun’un yürürlük kazandığı tarih itibariyle vergi incelemesi süren dosyalara dair düzenlemelerle ilgili olup, bu incelemeler neticelendiği sırada, vergi asıllarının yarısıyla bunların cezalarının tümü af kapsamına dahil edilmiştir. Vergi Barışı Kanunu’nda göze çarpan diğer bir düzenleme, matrah artırımıyla ilgili, yükümlülerin katma değer vergisi, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve ücret geliriyle ilgili matrah artırdığında, 1998-2001 yılları aralığına dair vergi incelemesinin yapılmayacağı ve idarece hiçbir tarhiyat yapılmayacağına ilişkin düzenlemedir²⁵¹.

Kanun’a muhtevasındaki kimi düzenlemeler sebebiyle ciddi eleştiriler yapılmıştır. Bu eleştirilerin birincisi, düzenlemeyle sahte belgeyi kullanan

²⁴⁹ Türkiye Büyük Millet Meclisi, 16.1.2003 Tarihli ve 4792 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/520).

²⁵⁰ E. Öz, ve S. Buyrukoğlu, ‘Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 272, 2011, s. 9.

²⁵¹ Ş. Kızılot, ‘Vergi Barışı Ne Getiriyor Ne Götürüyor’, 18.01.2003, <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-barisi-ne-getiriyor-ne-goturuyor-122464>.

yükümlülerin affedilmesine karşın sahte belgeyi düzenleyenlerin affedilmemesidir. Sahte belge düzenlemek ve kullanmak açısından getirilen ayrımın gereksiz olduğu savunularak kanun hukuki bakımdan eleştirilmiştir²⁵². İkinci eleştiri, düzenlemede esas amaçlardan birinin devlete ait kamu gelirlerini çoğaltmak ve tahsilatı güçleşen alacakları tahsil etmek olmasına karşın Kanun'un bu amaçların gerisinde kalmasıdır. Vergi Barışı Kanunu'yla ilgili uygulama sonuçları dikkate alındığında, ilgili dönem itibariyle beyana dayanan vergilere dair tahsilat ve tahakkuk oranlarının ciddi düzeyde düştüğü göze çarpmakta, bu husus düzenlemenin etkin olup olmadığı konusunda şüphe duyulmasına yol açmaktadır²⁵³. Bunun yanında gerekçede bulunan “yargının iş yükünü azaltmak” ibaresinin samimi olmadığına yönelik de eleştiriler yapılmıştır. Zira yargı organlarına ait iş yüküyle ilgili iyileştirme faaliyetleri, kısa zamanda anlık çözümler dahilinde hallolacak bir husus değildir. Bu yüzden 4811 sayılı Kanun ve sair vergi aflarının birçoğunun gerekçesinde yer verilen, bu hususla ilgili ibarelerin samimiyeti tartışılmıştır. Örneğin 4811 sayılı Kanun'un vergi mahkemelerinin bazılarının kapatıldığı ve bu mahkemelerin iş yükünün sair dönemlere nazaran daha az olduğu bir zamanda çıkarılmıştır. Eleştiriler sadece belli bir af kanununa yönelik olmayıp genel itibariyle vergi affıyla ilgili kanunların gerekçelerinde gösterilen “yargının iş yükünü hafifletmek” ibaresine ilişkindir. Üstelik af kanunları vergiyi ödememe konusunda teşvik eden bir vasıta halini almış, yükümlüleri vergiyi ödememe/kaçırma konularında özendirmiş; sonuç olarak ortaya çıkan ihtilaflar yargının iş yükünü azaltmak yerine artırmıştır²⁵⁴.

-5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun²⁵⁵: 13 Kasım 2008'de çıkarılan ve zaman açısından uygulama süresi geniş olmayan Kanun'un, sonradan çıkarılmış olan 5917 sayılı Kanun'la kapsamı genişletilerek süresi uzatılmıştır²⁵⁶. Mali ve ekonomik açıdan oluşturduğu etkiler nedeniyle 5811 sayılı Kanun “varlık barışı” şeklinde adlandırılmış, bazı hükümleri

²⁵² Üzeltürk, a.g.m., s. 1.

²⁵³ A. Tekin, G. Tuncer, ve E. N. Sağdıç, ‘Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci’, *Sakarya İktisat Dergisi*, cilt: 2, sayı: 2, 2013, s. 24.

²⁵⁴ T. Candan, Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 298-299.

²⁵⁵ R.G.T.: 22.11.2008, S.: 27062.

²⁵⁶ I. F. O. Şahin, ‘Türkiye’deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri’, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı: 140, Mart-Nisan 2017, s. 36.

bakımından kısmi vergi affı olarak görülmüştür²⁵⁷. Çıkarılma amacı; 2001 ve 2008 krizlerinden dolayı Türkiye’de ciddi ekonomik sıkıntılar yaşaması ile istikrar ve kalıcı güven ortamı sağlanamaması sebepleriyle ülke dışına çıkarılmış olan ekonomik varlıkları yeniden ülke içine getirmektir²⁵⁸. Kanun’un temel amacı ise 1. Maddesine göre: tüzel ve gerçek kişilerin ülke dışında olan menkul kıymet, altın, döviz, para ve sair sermaye piyasası araçlarını ekonomiye kazandırmak ve taşınmazları kayıt altına almak, ülkede olan fakat işletmelerin sermayeleri içinde olmayan bu tarzdaki varlıkları sermaye olarak koymak üzere işletmelerin sermaye yapılarını güçlendirmeyi sağlamaktır. Ekonomik unsur ve varlıkları yeniden ülkeye kazandırma adına bu Kanun, vergi yükümlülerine dönük avantajlar getiren bir düzenlemedir. Bu avantajlardan birincisi, ekonomik varlıklarını Kanun’a uygun olarak beyan eden ya da bildirimde bulunan kişilere, 1 Ocak 2008’den öncesıyla ilgili herhangi bir vergi incelemesi ve tarhiyata tabi tutulmayacaklarına dair garanti verilmesidir²⁵⁹. Bunun kötüye kullanılmaması için Kanun’un 3. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre: sair sebeplerle bu Kanun’un yürürlük kazandığı tarih sonrasında başlayan 1 Ocak 2008’den öncesine ait vergi incelemelerine göre katma değer, kurumlar ve gelir vergileri bakımından belirlenen matrah farkından, Kanun’a göre beyan edilmiş olan miktarlar mahsup edilip tarhiyat yapılacaktır. Bu açıklamalar ışığında, bu Kanun’un vergi anlamında getirdiği en önemli avantaj, bildirilen veya beyan edilen ekonomik varlıkları inceleme kapsamı dışında tutması ve sair nedenlerle yürürlük tarihi sonrasında vergi incelemesi olduğunda bu çeşit varlıklarla ilgili mahsup olanağı sunmasıdır²⁶⁰. Bunun yanında Kanun’da yer alan vergilendirme şartlarıyla oranlarının var olana nazaran daha cazip avantajlar sağlaması, düzenlemenin “zımni af” olarak görülmesine neden olmuştur²⁶¹. Bundan dolayı 5811 sayılı Kanun’un çıkarılma amacı ülke dışında yer alan varlıkları ülke ekonomisine kazandırma ve ülkede bulunan

²⁵⁷ S. Er, ‘Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme’, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt: 11, sayı: 2, 2010, s. 263.

²⁵⁸ Türkiye Büyük Millet Meclisi, *Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu* (1/657), s.1.

²⁵⁹ T. Erdem, ‘Varlık Barışı Af Mı Getirdi?’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı 62, Şubat 2012

²⁶⁰ Erdem, a.g.e., s. 5.

²⁶¹ S. Apak, ‘Varlık Barışı Kanunu Üzerine Bir Değerlendirme’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, sayı: 50, 2009, s. 8.

işletmelerin sermayelerini güçlendirme şeklinde ifade edilse de esas amacın “gelir sağlamak” olduğu ortadadır²⁶².

-6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁶³: 13 Şubat 2011’de çıkarılan Kanun, son dönemlerde sık sık karşılaşılan “torba kanun” uygulamalarının örneklerindendir. Bu Kanun’la toplamda altı tane kanun ve yedi tane kanun hükümünde kararnamede ciddi değişiklikler gerçekleştirilmiştir²⁶⁴. Vergi affıyla ilgili düzenlemeler ise ilk yirmi bir madde, 168. madde ve geçici 3. maddedir²⁶⁵. Kanun’un genel gerekçesinde; ekonomik kalkınmayı devamlı hale getirmek, yatırım sahasını iyileştirmek, devlete karşı özel sektörün borçlarını düşürmek, para ve maliye politikalarının verimliliği ve etkinliğini sağlamak ve benzeri unsurlar kapsamında Kanunu hazırlama amacının izahı yapılmıştır²⁶⁶. 6111 sayılı Kanun’un vaktinde tahsilatı yapılamayan kamu alacaklarını kapsar nitelikte geniş bir düzenleme olması toplu bir özel af olarak isimlendirilmesine sebep olmuştur. Kanun’un kapsamına; tahsil edilememiş kamu alacakları, seçimlere katılmaması sebebiyle kesilen cezalar, idari para cezaları, trafik cezaları, nüfus işlemlerinden kaynaklanan cezalar, Maliye Bakanlığı’nın aldığı adli ve idari para cezaları, sigorta primleri, gümrük vergileri, ödenmemiş su ve elektrik faturaları gibi çok fazla unsur girmektedir. Bu tarafla Kanun, devlete ait kamu alacaklarını tekrar yapılandırma kapsamına almakta olan içeriği geniş bir af kanunu mahiyetinde olup²⁶⁷, Kanun’la esasında geniş çaplı mali bir yapılandırmayı sağlamak amaçlanmaktadır. Yıllardan beri Türkiye’de kronikleşen bir problem halini alan vergi ve sosyal güvenlik primlerini ödememe konusunda bu düzenlemeyle önemli değişiklikler öngörülmüştür²⁶⁸. Diğer taraftan vergi ve kamu

²⁶² Er, a.g.e., s. 276.

²⁶³ R.G.T.: 25.02.2011, S.: 27857 (Mükerrer).

²⁶⁴ Ş. İba, ‘Ülkemizde Torba Kanun ve Temel Kanun Uygulamaları’, *Ankara Barosu Dergisi*, 2011, s. 200.

²⁶⁵ M. Başaran, ‘6111 Sayılı Yasa’nın Getirdiği Vergisel Olanakları Anlama Kılavuzu’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt: 7, sayı: 77, 2011, s. 1297.

²⁶⁶ Türkiye Büyük Millet Meclisi, 23’üncü Dönem, 606 Sayılı Komisyon Raporu, s. 4.

²⁶⁷ O. Eroğlu, ‘Bir Vergi Affı Uygulaması: 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Vergi Cezalarında İndirim’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt: 7, sayı: 78, 2011, s. 1553.

²⁶⁸ Y. Kıldış, ‘Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun’da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi’, 03.06.2011, <https://www.adaletbiz.com/mali-aflar-ve-6111-sayili-kanunda-gecen-stok-beyani-konusunun-degerlendirilmesi-makale.173.html>.

alacaklarıyla idari para cezaları için yapılandırma öngörmesine karşın, hapis cezalarının Kanun'un kapsamına alınmaması, bu Kanunun sadece genel prensiplere bağlı nitelikte bir düzenleme olup genel nitelikte bir af olmadığını düşündürmektedir²⁶⁹. Bu Kanun'la vergilendirmenin iki tarafı bakımından da pozitif edinimler kazandıracak düzenleme getirilmeye çalışılmış; yükümlülerin şahsi özellikleri nazara alınarak borçlarını ödemeleri hususunda daha basit bir ödeme planı yapılmış, alacaklı kurumlar açısından borçları tahsil etme imkânı artırılmıştır. Bu doğrultuda, kamu kurum ve kuruluşlarının çoğu alacağı, başta sigorta primleri ve vergi olmak üzere, kapsama dahil edilmiş, yükümlüler bakımından ise ödeme şartları ve vadeler yönünden kolaylıklar sağlanmıştır²⁷⁰. Bu Kanun'la vergi yükümlülerini açısından matrah artırma imkânı getirilmiş, emtia gruplarının bazılarında dönük stok affı sağlanarak tarhiyat veya dava safhasında bulunan vergi ve bunun gibi unsurların bir bölümünün tahsil edilmesinden vazgeçilmiştir²⁷¹. Vergi otoritelerinin bazıları Kanun'da öngörülen matrah artırma imkânını “geçmiş yıllarla ilgili devletin denetim tehdidi” şeklinde değerlendirmiştir²⁷².

-6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁷³ : 21 Mayıs 2013'te çıkarılan Kanun'la, 31.12.1960 tarihli 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na²⁷⁴ ilave edilen geçici 85. maddeyle ülke dışında olan milli varlıkları ülke ekonomisine kazandırmak amacıyla düzenlemeler yapılmış; esasında düzenlemeyle “varlık barışı” gerçekleştirilmek istenmiş, Kanun'da sayılmış olan tüzel ve gerçek kişilerin ekonomik varlıklarının herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmaksızın cüz'i vergi oranları ile ülke ekonomisine kazandırılması hedeflenmiştir²⁷⁵. Bu maddeye göre varlık barışı kapsamına dahil olan varlıklar: tüzel ya da gerçek kişilerin 15 Nisan 2013'ten

²⁶⁹ A. G. Şentürk, ‘Vergi Borçlarının Yapılandırılmasında Yargılamanın Bulunduğu Aşamalara Göre Farklı Uygulama Yapılması Temel İlkelerle Aykırılık Teşkil Etmez’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 88, Nisan 2011, s. 8.

²⁷⁰ Ayrançöl, ve Tekdere, a.g.m., s. 268.

²⁷¹ F. Gündüz, ‘Af Kanununda Dava Safhasında Bulunan ve İnceleme, Tarhiyat Aşamasındaki Alacaklara İlişkin Düzenlemeler’, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2011, s. 193.

²⁷² H. Kalmış, ‘Vatandaş Sorunsallığının Cazibesi ve 6111 Sayılı Af Yasasının Getirdikleri ve Muhasebe İşlemleri’, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, cilt: 6, sayı: 6, 2011, s. 287.

²⁷³ R.G.T.: 29.05.2013, S.: 28661.

²⁷⁴ R.G.T.: 06.01.1961, S.: 10700.

²⁷⁵ Yıldız Şeren, ve Dedebeke, a.g.m., s. 18.

başlayarak sahip olduğu ve ülke dışında olan menkul kıymet, döviz, altın, para ve sair sermaye piyasası vasıtalarıyla var olduğuna dair ikna edici bir belge ispatı olan taşınmazlardır. Düzenleme gereğince Türkiye'ye getirilip vergi daireleri nezdinde beyanı yapılan varlıklardan % 2 nispetinde bir vergi tarh edilecek, tarhiyat yapılan ay bitimine dek bu vergi ödenecektir.

-6552 sayılı İş Kanunu ile bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun²⁷⁶: 10 Eylül 2014'te çıkarılan Kanun farklı konular içermekte ve alacakların tekrar yapılandırılmasına dönük hükümler getirmesi sebebiyle mali af şeklinde değerlendirilmektedir. Bu Kanun'la Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerinin tahsil edeceği kesinleşmiş olan kamu alacakları tekrar yapılandırma kapsamına sokulmuştur. Düzenlemeyle yapılandırma kapsamına sadece vergi ve bunun gibi kamu alacakları değil gecikme faizi ve zammı, genel ve özel usulsüzlük ile vergi ziyai cezaları da dahil edilmiştir. Kanun'la belli bir sınır altındaki idari para cezalarına ilişkin de düzenleme yapılmış; 31 Aralık 2013'ten öncesinde verilen, yüz yirmi Türk Lirasından daha az miktardaki idari para cezalarının affı sağlanmıştır. Kanun'la Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacaklarıyla ilgili de af düzenlemesi yapılmış; Nisan 2014'ten öncesinde tahakkuk etmiş olan Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait bütün alacaklar bu kapsamda tekrar yapılandırılmış, bunlarla ilgili gecikme zamları ve cezalarının affı gerçekleştirilmiştir²⁷⁷ Kanun'da yer alan konulardan en fazla göze çarpanı sadece kesinleşmiş olan kamu alacaklarının kapsama alınmasıdır. Ayrıca, geçmiş kanunlar kapsamında bulunan matrah artırma ve benzeri unsurlar kapsamda olmadığından, bazı yazarlarca 6552 sayılı Kanun, vergi affı olarak görülmemektedir²⁷⁸.

-6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun²⁷⁹: 3 Ağustos 2016'da çıkarılan Kanun'un amacı: özel sektörün devlete karşı olan borç yükünü azaltmak, bunlarla ilgili taksit imkânı sağlamak, ihtilafları sulhle sonlandırmak, fiili durumla işletmenin kayıtları arasında uyum sağlayabilmek, vergi

²⁷⁶ R.G.T.: 11.09.2014, S.: 29116.

²⁷⁷ K. Ateş, '2014 Mali Af Hakkında Merak Edilenler', 05.06.2014, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/koray/088/>.

²⁷⁸ İ. Türkay, 'Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6552 Sayılı Kanun Uygulaması', *Terazi Hukuk Dergisi*, cilt: 9, sayı: 99, Kasım 2014, s. 76.

²⁷⁹ R.G.T.: 19.08.2016, S.: 29806.

incelemesinden geçmiş olan hususları yargıya intikal etmeden çözmek ve geçmiş dönemlerle ilgili muhtemel rizikoları önlemek ve benzeridir²⁸⁰. Kanun, yeniden yapılandırma adıyla yayımlanmasına karşın, getirilen koşullar bakımından düzenleme af kanunu niteliğindedir. Kanun’la hem çekişmeli hem de kesinleşen kamu alacakları için bazı düzenlemeler yapılmış; kesinleşen kamu alacaklarıyla bunların cezaları ve faizleri, kesinleşmeyen kamu alacaklarının ise asıllarının bir bölümüyle faizleri affedilmiştir. Bu düzenleme, kamu alacağıyla bunun cezalarından vazgeçme niteliğinde olması nedeniyle af hükümleri ihtiva etmektedir. Kesinleşmeyen kamu alacakları açısından vergi yükümlülerine ödemede kolaylık sağlanmış; çekişmeli borçlar açısından ise indirim uygulanarak, neredeyse kanuni uzlaşma sağlanarak, bazı zamlar, faizler ve cezalar affedilerek tahsilatı hızlandırmak amaçlanmıştır²⁸¹.

-6736 sayılı Kanun çok fazla kamu alacağını kapsamakta olup bir hayli fırsat sunulmuştur. Kanun’un muhtevasında: Vergi Usul Kanunu’nun kapsamına giren 30 Haziran 2016 öncesindeki vergiler ve bunların cezaları, gecikme faizleri ve zamları, motorlu taşıtlar vergisi asıl ve fer’ileriyle ilgili indirimler, genel ve özel usulsüzlük cezalarının bir bölümü, beyan edilmeyen varlık ve gelirler açısından faizsiz ve ceza verilmeden bu unsurlarla ilgili beyanda bulunmanın önünü açmak, trafik cezalarının indirimleri, 31 Aralık 2011 öncesinde elli Türk Lirasından az olan kamu alacaklarının tamamını affetmek, Sosyal Güvenlik Kurumu’nun alacaklarıyla bunların ceza ve faizlerinde indirim, vergi ihtilaflarının yargıya intikal etmeden çözülmesi koşuluyla borçların % 80’e kadar indirimi, matrah artırma ve benzeri uygulamalar yer almaktadır²⁸². Kanun’un 7. maddesinde önceki dönemlerde uygulanmış olan kimi varlıkları milli ekonomiye kazandırma uygulaması tekrar yer almıştır. İlgili madde gereğince 31 Aralık 2016’ya kadar ülke dışında olan döviz, altın, para ve bunlar gibi varlıklarını ülkeye getiren yükümlüler, bunlarla ilgili özgürce tasarrufta bulunma

²⁸⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi, *Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekili Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş ve Isparta Milletvekili Süreyya Sadi Bilgiç’in Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi (2/1310) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu*, s. 5.

²⁸¹ E. Sonsuzoğlu, ‘6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler’, *Yaklaşım Dergisi*, sayı: 286, Ekim 2016.

²⁸² Kireçtepe, ve Avcı, a.g.m., s. 153-154; A. M. Yıldız, ‘6736 Sayılı Mali Af Kanunu Uygulamasının Muhasebe Kayıtlarına ve Dönem Sonu İşlemlerine Yansımaları’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 339, Aralık 2016, s. 44.

imkânına sahip olacaklar²⁸³; bunun yanında işletme hesaplarına bu varlıkları aktarabilecek, bu işlemler için hiçbir vergilendirmeye gidilmeyecek ya da bu varlıklar ülke dışındayken kullandıkları kredilerin ödemelerini yapmada kullanabileceklerdir²⁸⁴.

-7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁸⁵: 18 Mayıs 2017’de çıkarılan Kanun’un amacı; 6736 sayılı Kanun’un kapsamına giren kamu idareleriyle ilgili kesinleşen kamu alacaklarını tekrar yapılandırmak, Maliye Bakanlığı tarafından mücbir neden olarak kabul edilen durumlarda borçları düşük oranlı faizlerle ya da faizsiz şekilde erteleme imkânı sağlamak, olağan koşullarda vergi yükümlülüklerine uygun davranan fakat beklenmeyen nedenlerden dolayı son bir yılda vergi borçlarını ödeyemeyen yükümlüler açısından uygun koşullarda taksitlendirme olanağı tanınması ve benzeridir²⁸⁶. Esasında Kanun’un kapsamı, il özel idareleri ve belediyelerin kamu alacaklarıyla Maliye Bakanlığı’nın tahsil ettiği kamu alacaklarının tekrar yapılandırılmasıdır. Kanun’da yapılandırma yapılacak kamu alacaklarının “alacak çeşitleri” ve “alacaklı olan idareler” biçiminde ayrı açıklanması yoluna gidilerek sadece kesinleşen kamu alacakları kapsama alınmıştır. Kapsama alınan kesinleşen kamu alacakları; 31 Mart 2017 öncesindeki harç, resim, vergi ve bunlar gibi unsurlarla bunların cezaları, gecikme faizleri ve zamları; Türkiye Radyo Televizyon Kurumu’nun verdiği cezalar; köprü ve otobanlardan ihlali geçme cezaları; nüfus, trafik, askerlik ve seçim para cezaları; 27 Mayıs 2017 öncesindeki ecrimisil, katkı ve öğrenim kredisi alacakları gibi alacaklardır²⁸⁷. Kanun dahilinde yükümlülere; genel ve özel usulsüzlük cezalarının yarısıyla vergi ziyai cezalarının tümünün affı, vergi ve sair

²⁸³ M. Başaran, ‘6736 Sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Vergi Mükelleflerine Tanınan Olanaklar’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 336, Eylül 2016, s. 253.

²⁸⁴ M. Yücel, 6736 Sayılı Mali Af Kanunu’nun Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 154, 2016 Ekim, s. 9.

²⁸⁵ R.G.T.: 27.05.2017, S.: 30078.

²⁸⁶ Türkiye Büyük Millet Meclisi, *Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekili Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş’ın Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/1703) ve İstanbul Milletvekili Tülay Kaynarca ve 13 Milletvekilinin Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/1622) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu*, s. 5.

²⁸⁷ M. Yücel, ‘7020 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Alacakların Ödeme Süresi ve Ödeme Şekilleri’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt: 13, sayı: 153, 2017, s. 2135-2137.

kamu borçlarına ait gecikme faizi ve zamlarını daha uygun olarak ödeyebilme, borçları otuz altı aya kadar taksitlendirebilme, peşin ödeme halinde indirim uygulanması gibi imkânlar sağlanmıştır²⁸⁸. Diğer taraftan kesinleşen ve çekişmeli alacakları kapsama almaması, matrah artırma düzenlemesine yer vermemesi, tarhiyat veya inceleme safhasında olan kamu alacaklarıyla ve pişmanlık kurumuyla ilgili hiçbir düzenleme yapmaması bu Kanun'un 6736 sayılı Kanun'dan ayrılan yönleridir²⁸⁹.

-7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun²⁹⁰: 11 Mayıs 2018 çıkarılan Kanun'un amacı; kamu alacaklarını hızlıca tahsil edebilmek, vergilendirmeye ilgili uyuşmazlıkları barışçıl olarak sonlandırmak, vergi ve matrah artırarak önceki dönemlere dair rizikolara son vermek, işletme kayıtlarını gerçekte uyumlu hali getirmek, mali yükümlülüklerle uygun davranmadan yapılan bina ve kaçak yapıları kayıt altına almak ve benzeridir²⁹¹. Kanun kapsamına alınan unsurlar: 31 Mart 2018'den öncesine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun kapsamında olan bütün vergilerle vergilerin aslından bağımsız olarak vergi cezaları, damga vergisi, özel işlem vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, eğitim katkı payı borçları, Sosyal Güvenlik Kurumu'yla ilgili prim borçları, 31 Mart 2018 öncesinde yükümlülüğü doğmuş olan gümrük vergileriyle bunların cezaları ve benzeridir. Bu unsurlara bakılarak Kanun'un muhtevasının geniş olduğu ifade edilebilir. Diğer taraftan bu Kanun'la vergi yükümlülerine dönük matrah artırma uygulaması tekrar getirilmiştir. Buna göre; 2013-2016 aralığında kurumlar ve gelir vergileri ile 2013-2017 aralığında stopaj ve katma değer vergileriyle ilgili matrah artıran yükümlüler vergi incelemesine tabi tutulmamıştır. Kanun'la sağlanan diğer bir olanak, kayıtlarda olmasına karşın işletmede olmayan ya da işletmede olmasına rağmen kayıtlarda olmayan mallarla ilgili defter kayıtlarını düzeltebilmedir. Kanun'la vergi yükümlülerine ödeme konusunda da bazı kolaylıklar sağlanmış; borçları taksitli olarak otuz altı ayda ödeyebilme imkanı sunularak ilk taksitin süresinde peşin şekilde ödenmesi durumunda gecikme faizinin

²⁸⁸ Yücel, a.g.m., s. 2148.

²⁸⁹ Yılmaz, a.g.m., s. 110.

²⁹⁰ R.G.T.: 18.05.2018, S.: 30425.

²⁹¹ Türkiye Büyük Millet Meclisi, *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu*, s. 4-5.

yerine hesap edilmesi gereken Yİ-ÜFE faizinin hemen hemen tümü affedilmiştir²⁹². Genel itibariyle Kanun'da, vergi aslını yargıya gidilmemesi sebebiyle kesinleşen borç biçiminde tekrar yapılandırma veya yargı yoluna gitmeyerek daha önce ödeme hallerinde, verginin aslına bağlı olan cezaların bütünü affedilmekte; verginin aslına bağlı bulunmayan cezalar ise çok düşük bir meblağ ödeme halinde affedilmektedir²⁹³.

-7143 sayılı Kanun pozitif ya da negatif manada çok eleştirilmiştir. Vergi borcu bulunan, işletmenin kayıtlarına güveni olmayan yükümlüler açısından Kanun eşsiz bir fırsat şeklinde görülmüş; daha önceki vergi Kanunları gibi hazırlandığı için Türk vergi sisteminin vazgeçilmeyen bir unsuru olarak değerlendirilmiştir²⁹⁴.

Bazı hususlara Kanun'da yeterli açıklık getirilmediği göze çarpmaktadır. Örneğin vergi affıyla ilgili kanunlarda neredeyse her zaman bulunan "vergi tarhiyatı ve vergi incelemesi yapılmayacağına dair söz" bu Kanun'da yer almamıştır. Bu Kanun'da beyan edilmiş veya bildirilmiş varlıklar haricinde sair hususlara dair denetim yapılıp yapılmayacağıyla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Bahsedilen bu muğlaklık, verginin belirli olması prensibine uygun değildir²⁹⁵.

-7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁹⁶: 17 Temmuz 2019'da çıkarılan Kanun kapsamında; vergi kanunlarındaki nispi oran ve maktu tutarların bazılarında dair yetki düzenlemelerinin yapılması, ülke dışına çıkma harcını artırma konusunda Cumhurbaşkanı'nın yetkilendirilmesi, belli sektörler ve meslek gruplarına dönük hasılat odaklı gelir belirleyerek vergilendirme imkanı sunulması, ülke dışındaki varlıkları milli ekonomiye kazandırma ve benzeri düzenlemeler yapılmıştır²⁹⁷.

²⁹² B. Doğrusöz, 'Yeni Vergi Banşına Kısa Bir Bakış', *Dünya Gazetesi*, 03.05.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-vergi-barisina-kisa-bakis/413985>.

²⁹³ B. Doğrusöz, 'İhtilaflı Borçlarda Vergi Barışı', *Dünya Gazetesi*, 10.05.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihitlaflı-borclarda-vergi-barisi/414976>.

²⁹⁴ B. Doğrusöz, 'Yeni Vergi Barışına...', *Dünya Gazetesi*, 03.05.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-vergi-barisina-kisa-bakis/413985>.

²⁹⁵ R. Bıyık, 'Varlık Barışında Cevaplanan/Cevaplanmayan Sorular', *Dünya Gazetesi*, 08.06.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/varlik-barisinda-cevapanancevapanmayan-sorular/418594>.

²⁹⁶ R.G.T: 19.07.2019, S.: 30836 (Mükerrer).

²⁹⁷ Türkiye Büyük Millet Meclisi, *Aydın Milletvekili Mustafa Savaş ile 75 Milletvekilinin Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/2019) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu*, s. 6-7.

-Kanun'un 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na ilave edilen geçici 90. Madde kapsamında varlık barışı için tekrar yol açılmıştır. Bu maddeye göre; 31 Aralık 2019'a kadar tüzel ve gerçek kişiler, ülke dışındaki döviz, altın, menkul kıymet, para ve sair sermaye piyasası vasıtalarını, maddede yer alan hükümler doğrultusunda, ülke içindeki Banka ya da aracı kurumlara bildirirlerse bu varlıklar üzerinde özgürce tasarrufta bulunabilecekler; varlıkların bildirildiği banka ve aracı kurum bunlarla ilgili hesapladıkları % 1 oranındaki vergiyi, bildirimden itibaren on beş gün içinde bağlı bulundukları vergi dairesine vergi sorumlusu olarak beyan edip ödeyeceklerdir. Bu maddeyle yükümlülere avantaj sağlanırken, banka ve aracı kurumlar vergi sorumlusu kabul edilmişlerdir. Kanun'da göze çarpan diğer düzenleme, beyan edilmiş veya bildirilmiş varlıklarla ilgili vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağıdır. Bunlarla ilgili tarh edilen vergilerin vaktinde ödenmesi, bildiri yapılan varlıkların bildirimden sonra üç ayda ülke içine getirilmesi ya da ülke içindeki banka veya aracı kurumda açılacak hesaplara nakledilmesi gereklidir²⁹⁸.

Bu Kanun'la, daha önce uygulanmış olan varlık barışıyla ilgili uygulamaların beklenen sonucu vermediği, Türk firmalarının ülke dışında ekonomik varlık bulundurmaya sürdürdükleri; daha önceki kanunlarla hedeflenen servetini ülke içine getirmeyenlere yönelik yaptırımların fiili olarak etkili olmadığı anlaşılmıştır²⁹⁹.

-7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³⁰⁰: 11 Kasım 2020'de çıkarılan Kanun'la 31 Ağustos 2020'ye kadar ödenmeyen SGK, vergi ve sair kamu borçları için yeniden yapılandırma olanağı sağlanmış, borçların otuz altı aya ve on sekiz taksite kadar taksitlendirilebilmesi mümkün kılınmıştır.

Genel gerekçeler; Covid-19 salgını sebebiyle istihdam üzerinde oluşan olumsuz etkileri azaltmak, salgının işveren ve işçiler üstünde meydana getirdiği yükü sosyal devlet prensibi doğrultusunda paylaşıp gidermek, normale dönme süreci içinde hareket kazanacak ekonomik aktiviteleri istihdamla desteklemek, istihdamın sürekli

²⁹⁸ M. Yücel, '7186 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Varlık Barışı Uygulamasının Usul ve Esasları', *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt: 15, sayı: 176, 2019, s. 1771.

²⁹⁹ B. Doğrusöz, 'Yine Yeniden Yeni Varlık Barışı', *Dünya Gazetesi*, 30.07.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yine-yeniden-yeni-varlik-barisi/450971>.

³⁰⁰ R.G.T.: 17.11.2020, S.: 31307.

olması için destekleyici tedbirler oluşturmaktır. Bu amaçlarla sermaye ve yatırımı teşvik eden, vergide güvenliği kuvvetlendiren, gönüllü uyuma yönlendiren, adalet-rekabet-etkililik- basitlik ve verimlilik prensiplerini gözeterek vergiyle ilgili kanunlardaki bir takım süreleri güncelleyen düzenlemelerde bulunulmuştur³⁰¹.

Kanun ile kesinleşen kamu alacakları tekrar yapılandırılmakta, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na ilave edilen bir maddeyle yeni bir varlık barışı oluşturulmakta, istihdamla ilgili düzenlemeler yapılarak gelir, katma değer ve kurumlar vergisi kanunlarında değişiklikler yapılmaktadır³⁰².

Kanun'un kapsamına Vergi Usul Kanunu ve bu Kanun kapsamındaki, 31 Ağustos 2020'den önceki dönemlerin vergileri ve bunların cezaları, gecikme zamları ve faizleri; bu tarih öncesinde tahakkuk etmiş vergiler ve bunların cezaları, gecikme zamları ve faizleri, bu tarih öncesindeki tespitlere dair vergi aslına bağlı bulunmayan vergi cezalarıyla motorlu taşıtlar vergileri, bu tarih öncesinde kesilen idari para cezalarıyla trafik para cezaları ve 6183 sayılı Kanun'a göre takibi yapılan asli ve fer'i kamu alacakları girmektedir. Bunun yanında kapsama Sosyal Güvenlik Kurumu sigorta prim borçları, bunların idari para cezaları, gecikme zamları ve faizleri, katkı ve öğrenim kredisi borçları da dahil edilmiştir³⁰³.

Kanun hükümleri sadece 31 Ağustos 2020 tarihi de dahil bu tarihten önce kesinleşen alacakları kapsamaktadır. Dava aşamasında olan, kesinleşmemiş olan alacaklar kapsam dışında tutulmuştur³⁰⁴.

Kanun'la 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na ilave edilen geçici 93. maddeyle tüzel ya da gerçek yükümlüler tarafından ülke dışında yer alan menkul kıymet, döviz, altın, para ve sair sermaye piyasası vasıtalarının 30 Haziran 2021'e kadar Türkiye'de bulunan banka ya da aracı kurumlara bildirilmesi durumunda bunlar üzerinde özgürce tasarrufta bulunma imkanı getirilmiş; bu tarihe kadar ülke ekonomisine kazandırılan

³⁰¹ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=280687

³⁰² İ. Türkay, '7256 sayılı Kanunla Getirilen Yapılandırma ile Vergi Kanunlarında Yapılan Bazı Düzenlemeler', *Lebib Yalkın Dergisi*, Aralık 2020, s. 204

³⁰³ Türkay, a.g.m.

³⁰⁴ Türkay, a.g.m.

varlıklardan vergi alınmayacağı ve bunlarla ilgili vergi incelemesi yapılmayacağı belirlenmiştir³⁰⁵.

-3 Haziran 2021 tarihli ve 7326 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun" ile bir vergi affı uygulaması hayata geçirilmiştir. Bu kanunun amacı, özellikle küresel Covid-19 salgınının etkileri devam ederken, önceki vergi yapılandırmalarından kaynaklanan borçlarını ödeyememiş veya yapılandırma kapsamı dışında kalmış olan mükelleflere bir fırsat sunmaktır. Kanunun genel gerekçesinde, özellikle salgın nedeniyle ekonomik zorluklar yaşayan mükelleflerin borçlarını ödeyememe durumlarının arttığı ve bu nedenle vergi affı taleplerinin arttığı ifade edilmiştir. Bu durum, vergi borçlarının yeniden yapılandırılması gerekliliğini vurgulamaktadır.

7326 sayılı kanun, mükelleflere bir dizi vergi affı ve borç yapılandırma imkanı sunan kapsamlı bir yasadır. Bu yasanın sağladığı avantajlara ve imkanlara ilişkin bazı önemli detaylar şunlardır:

- Gecikme Zamları ve Faizleri Yerine Yİ-ÜFE İle Güncellenmiş Tutarın Ödenmesi: Vergi borçlarını ödemekte gecikmiş mükellefler için, gecikme zamları ve faizleri yerine Yİ-ÜFE ile güncellenmiş borç tutarı ödenebilir.
- Peşin Ödeme İndirimi: Borçlarını peşin ödeyen mükellefler, Yİ-ÜFE ile güncellenen tutarda %90 indirimden yararlanabilirler. Ayrıca, idari para cezalarının asıllarında %25 indirim sağlanır.
- Taksitli Ödeme İndirimi: Taksitli ödemelerde, ilk taksitin zamanında ödenmesi ve ikinci taksit döneminde borcun tamamen ödenmesi durumunda, Yİ-ÜFE tutarında %50 indirim uygulanır. İdari para ceza asıllarında %12,5 indirim sağlanır.
- Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezası İndirimi: Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında %50 indirim uygulanır.
- İhtilaflı Dosyaların Sulh İle Çözülmesi İndirimi: İhtilaflı dosyaların sulh ile çözülmesi durumunda %90'a ulaşan indirim uygulanır.

³⁰⁵ Türkay, a.g.m.

- İşletme Kayıtlarının Cezasız ve Faizsiz Düzeltilmesi: İşletme kayıtlarının ceza ve faizden muaf şekilde düzeltilmesine imkan sağlanır.
- Matrah ve Vergi Artırımı İndirimi: Matrah ve vergi artırımı halinde inceleme ve tarhiyat muafiyeti ve tahakkuk eden vergilerin peşin olarak ödenmesi durumunda %10 indirim uygulanır.
- Pişmanlık Durumunda Cezasız ve Faizsiz Beyan: Pişmanlık durumunda, cezasız ve faizsiz beyanda bulunma imkanı sunulur.
- 6183 ve 7256 Sayılı Kanunlarla Yapılandırılan Borçların Yeniden Yapılandırılması: Daha önce 6183 ve 7256 sayılı kanunlarla yapılandırılmış ve ödemeleri devam eden borçlar da bu yeni yapılandırma kapsamına alınır.
- İnceleme ve Tarhiyat Aşamasındaki Borçların Yapılandırılması: İnceleme ve tarhiyat aşamasındaki borçlar da bu yapılandırma programına dahil edilir.

Yukarıdaki düzenlemeler, mükelleflere eski borçlarını düzenleme ve ödeme konusunda önemli avantajlar sunar. Bu tür vergi affı ve borç yapılandırma yasaları, ekonomik zorluklarla başa çıkmak isteyen bireyler ve işletmeler için önemli bir fırsat sunabilir.³⁰⁶

Mükelleflerin yapılandırmadan yararlanmak için kesinleşmiş vergi borçlarında; borç asıllarının tamamı, gecikme zam ve faizi yerine Yİ-ÜFE ile belirlenmiş tutar, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ödemeleri şart tutulmuştur. Bu durumda, vergi aslına bağlı cezanın tamamı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasının kalan yarısı, fer'i alacakların tamamı affedilmiştir. İdari para cezalarının ve diğer borçların yapılandırılması için de borç asıllarının tamamının ve YİÜFE ile güncellenmiş tutarın ödenmesi gerekli görülmüş, bu durumda fer'i alacaklar affedilmiştir.³⁰⁷

-7417 sayılı "Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile bir varlık barışı uygulaması olan "*Yeni Varlık Barışı*" hayata geçirilmiştir. Bu program, yurt dışı ve yurt içi varlıkların ekonomiye kazandırılmasını teşvik etmek ve vergi incelemesi ve

³⁰⁶ GİB, 2021, s.8

³⁰⁷ GİB, 2021, s.9-10

tarhiyattan kaçınma fırsatı sunmak amacıyla tasarlanmıştır. Bu kanuna yönelik önemli detaylar aşağıda sıralanmıştır:

Yurt Dışı Varlıklar:

- Gerçek ve tüzel kişiler, yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası varlıklarını ülkeye getirebilirler.
- Varlıkların 31 Mart 2023 tarihine kadar yurt içindeki banka veya aracı kurumlara bildirilmesi gerekmektedir.
- Bildirim sonrası varlıkların 3 ay içerisinde ülkeye getirilmesi gerekmektedir.

Varlıkların bildirilme zamanına göre farklı oranlarda vergi uygulanır:

- 30 Eylül 2022 tarihine kadar olan bildirimlerde %1 vergi,
- 31 Aralık 2022 tarihine kadar olan bildirimlerde %2 vergi,
- 31 Mart 2023 tarihine kadar olan bildirimlerde %3 vergi ödenir.

Yurt İçi Varlıklar:

- Yurt içinde kaydedilmemiş para, döviz, altın, sermaye varlıkları, menkul kıymetler ve taşınmazlar da varlık barışı kapsamına alınmıştır.
- 31 Mart 2023 tarihine kadar bu varlıkların vergi dairelerine bildirilmesi ve varlıkların değeri üzerinden %3'lük bir verginin ödenmesi gerekmektedir.

Bu tür varlık barışı programları, yurt dışında veya yurt içinde gizlenen veya kaydedilmemiş varlıkları ekonomiye kazandırmayı teşvik eder ve vergi incelemesi ve cezalardan kaçınma fırsatı sunar. Ancak, bu tür programlardan yararlanmak isteyen kişilerin belirlenmiş tarihler ve şartlara uymaları ve gerekli bildirimleri yapmaları gerekmektedir. Ayrıca, herhangi bir vergi programından yararlanmadan önce, detaylı bir şekilde kanun metni ve yetkililerle iletişime geçerek kişisel veya kurumsal vergi durumlarını öğrenmeleri ve gereken işlemleri tamamlamaları önemlidir.³⁰⁸

-07.10.2022 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi," Türkiye'de gelir vergisi ve bazı diğer mali konularla ilgili yeni

³⁰⁸ GİB, 2022

düzenlemeleri içeren bir yasa teklifini temsil etmektedir. Bu teklif, daha önce kamuoyuyla paylaşılan vergisel ve mali konulara yönelik yasal altyapının oluşturulmasını hedeflemektedir. Söz konusu "7420 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun," 09.11.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanun ile birlikte birtakım vergilerde bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre;

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler;

- Çalışanlara günlük belirli bir tutarı aşmayan yemek bedeli olarak yapılan ödemeler, kullanım amacına bakılmaksızın doğrudan gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.
- Çalışanlara elektrik, doğalgaz ve ısınma amacıyla yapılan ödemelerin 1.000 tl'ye kadar olan kısmı gelir vergisi ve sigorta priminden istisna edilmiştir.
- Yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerde çalışanların ücretleri gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.
- Lisans almaksızın binaların çatı ve cephelerine kurulan yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik üretim tesislerinden elde edilen elektrik enerjisinin son kaynak tedarik şirketlerine satışında uygulanan gelir vergisi muafiyeti bakımından geçerli olan 25 kw sınırı 50 kw'a çıkarılmıştır.
- Gerçek kişilere tanınan gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecek bireysel katılım yatırımcısı indirimi tutarı artırılmış ve 31.12.2022 tarihinde sona erecek olan uygulama süresi 31.12.2027 tarihine kadar uzatılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler;

- Kur korumalı hesaplardan elde edilen gelirler için sağlanan istisnaların geçerlilik süresi 2023 yılı sonuna kadar uzatılmıştır.
- Sermaye azaltımında, sermayenin unsurlarına ve bunların sermayeye eklenmesinden sermaye azaltımı yapıldığı tarihe kadar geçen süreye bağlı olarak vergilendirme yapılacaktır.

Vergi Usul Kanunu ve diğer bazı kanunlarda yapılan değişiklikler;

- Elektrik, su, doğalgaz gibi abonelik sözleşmelerinden kaynaklanan küçük tutarlı icra takibinin sonlandırılabilmesi amacıyla, bu alacakların değersiz alacak olarak dikkate alınabilmesine izin verilmiştir.
- Varlık yönetim şirketlerince takip edilen ve belirlenen tutarı aşmayan (küçük tutarlı) icra takiplerinin yarısının hazine ve maliye bakanlığı bütçesinden karşılanarak takibin sonlandırılmasına imkan verilmiştir.
- Çek, senet veya kredi kartı borçları sebebiyle kara listeye alınanların 01.07.2023 tarihine kadar borçlarını ödemeleri veya yapılandırmaları durumunda, kredi kuruluşlarınca olumsuz sicil kayıtları dikkate alınmayacaktır.

-9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun: Söz konusu Kanun ile;³⁰⁹

- Kesinleşmiş alacakların,
- Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacakların,
- İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlerin, yapılandırılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır.

Bununla birlikte Kanun'da ayrıca;

- Matrah ve vergi artırımı,
- İşletme kayıtlarının düzeltilmesi,
- Genç girişimci istisna tutarı,
- Damga Vergisi Kanunu'na geçici madde ihdası,
- Harçlar Kanunu'na bağlı 4 sayılı tarifeye ilave yapılması,
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine ilave yapılması,
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2'nci maddesinde yapılan değişiklik,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde yapılan değişiklik,

³⁰⁹ <https://kpmgvergi.com/>

- 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde yapılan değişiklik,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemlerine ilişkin finansman giderlerine yönelik düzenlemeler,

Deprem nedeniyle oluşan hasarın giderilmesi amacıyla bazı istisna ve indirim konusu yapılan kazançlar üzerinden ek vergi alınmasına yönelik düzenleme yer almaktadır.

2000 yılı sonrası dönem, Türkiye'de siyasi ve ekonomik bakımdan çok sıkıntılı olarak nitelendirilebilir. Bilhassa 2001'de ortaya çıkan finans krizi, tahmin edilenden daha fazla ekonomik küçülmeyi beraberinde getirerek Türkiye'nin orta vadedeki hedeflerinin ciddi seviyede etkilenmesine sebep olmuştur. Diğer taraftan Türkiye bu yıllar içinde, kronikleşen yüksek enflasyon sıkıntısına son veremeyen belirli ülkelerden biri olmuştur. Bu yüzden bu yıllarda ekonominin zarar görmesine sebep olan unsurları ortadan kaldırmak ve kurumsal yenilenmeyi daha sağlıklı olarak gerçekleştirmek için çalışılmıştır³¹⁰.

İleriki süreç içinde Türkiye'de finansal krizin yarattığı olumsuz etkileri ortadan kaldırmak amacıyla, milletlerarası seviyede yardım alınarak ciddi reformlar yapılmış; ekonominin daha esnek, etkili ve verimli hale gelmesine dönük çalışmalar yürütülmüştür. Bu süreçte ekonomi açısından ciddi bir düzelme dönemi başlayarak ekonomik ve siyasi istikrarın da sağlanmasıyla ekonominin iyileşme sürecinin içine girmesi sağlanmıştır³¹¹.

3.3. Vergi Affı Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Türkiye'de uygulanan vergi affı uygulamaları bu bölümde detaylı olarak değerlendirilmiştir. Vergi affı uygulamalarının olumlu ve olumsuz etkileri değerlendirilmiştir.

³¹⁰ M. Celasun, '2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Mikroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme', 2002, <http://content.csbs.utah.edu/~ehrbart/erc2002/pdf/i053.pdf>.

³¹¹ F. Acar, 'Türkiye Ekonomisine Genel Bakış (2001-2013)', *Çalışma Dünyası Dergisi*, cilt: 1, sayı: 2, Ekim-Aralık 2013, s. 16-17, 32.

3.3.1. Olumlu Etkileri

Bu bölümde Türkiye’de vergi affı uygulamalarının olumlu etkileri çeşitli yönlerden incelenerek değerlendirilmiştir.

3.3.1.1. Mâli Açıdan

Kamu giderlerinin zamanla artması ve devamlı olmasına karşın kamu gelirlerinin yeterince toplanamaması ve artmaması halinde, kamu giderleri karşılanamaz duruma gelir. İdarenin bu safhada yeni kazanç kaynakları bulması ve gelir kaynaklarının en büyüğünün vergiler olması göz önüne alınarak vergi gelirlerini artırması gerekecektir³¹². Bu yüzden devlet, vergi affı kanunları çıkararak önceden tahsilatını yapamadığı vergileri tahsil ederek kamu giderleriyle gelirleri arasında ortaya çıkan açığı kapatmak için çalışmakta; bu şekilde alacaklarının tahsilatını gerçekleştirebildiğinden yükümlüler üzerindeki vergi yükünün artırılmasına ya da yeni vergiler getirilmesine gerek duyulmamaktadır.

Vergi affı kanunlarının kamu gelirlerini artırabilmesi, halk nezdinde bir seferlik çıkarılacağı ve yeniden çıkarılmayacağına dair bilinç oluşmasına bağlıdır³¹³.

Bir başka olumlu etki, ekonomik krizler sonrasında vergi affı kanunlarına başvurulması halinde ülke ekonomisine yarar sağlamasıdır. Tekrar yapılandırma kanunlarıyla, ekonomik krizler sonrasında ortaya çıkan acil nakit para ihtiyacının karşılanması sağlanmaktadır. 2001’deki krizden sonra 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’nun çıkarılması buna örnek verilebilir.

3.3.1.2. Ekonomik Açıdan

Kamusal ihtiyaçları gidermek için gerçekleştirilen ödemeler kamu harcamalarını meydana getirir. Alman ekonomist Adolph Wagner, Wagner Kanunları adıyla anılan “devlet faaliyetlerinde devamlı artış kanunu” teorisini ortaya koymuştur³¹⁴. Bu teoriyle gelişen ülkelerin ekonomilerinde zamanla devlet

³¹² S. Şahin, ‘Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Erzincan İli Örneği’ Yüksek Lisans Tezi, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sivas, 2014, s. 32.

³¹³ Arıkan, ve Yurtsever, a.g.m., s. 65.

³¹⁴ Akdoğan, a.g.e, s. 70.

faaliyetlerinin genişlemesinden dolayı kamu giderlerinin arttığı tespit edilmiştir. Wagner Kanunu ile uzun dönemler içinde kamu harcamalarının ekonomiden daha süratli büyüdüğü belirtilmiştir³¹⁵. Gelişmekte olan ekonomiler açısından kamu harcamaları hızlı olarak arttığından idarenin aynı hızda kamu geliri elde etme ihtiyacı doğmakta; idare vergi affı kanunlarıyla ihtiyacı olan kamu gelirlerini hızlı olarak sağlamayı amaçlamaktadır.

Vergi affı kanunları, türlü sebeplerle gizlenmiş servet unsurlarını tekrar ekonomik dolaşıma dahil etme imkanı sunar³¹⁶. Kayıt dışı ekonominin; kısmen ya da tamamen kayıt altına alınmamış ve işle alakalı kişi ya da kurumlara bildirilmemiş olan, toplumun siyasi, kültürel ve ekonomik yapısı doğrultusunda boyutu değişebilen, bireysel ve milli ekonomi için olumsuz ve olumlu etkileri olan bir olgu şeklinde tarif edilmesi mümkündür³¹⁷. Kayıt dışılığın ekonomide var olması, haksız rekabetin ortaya çıkmasına sebep olabilmekte; kaydı olan yükümlüler olmayanlara oranla daha çok vergi verdikleri için ya da kaydı olmayanlar hiç vermediklerinden piyasada haksız bir şekilde daha üstün hale gelebilmektedir. Kaydı olmayan ve vergi vermeyen yükümlüler, vermeleri gereken vergiyi sair yatırımlar için kullanıp işlerini büyütürken haksız rekabet meydana getirmektedir³¹⁸. Mali ve ekonomik krizler sonrasında çıkarılan vergi affı kanunlarıyla yükümlüler, krizler sebebiyle yaşadıkları sıkıntılardan kurtulabilmekte, kayıt dışı haline gelmekten kurtulmaktadır. Kayıt dışılığa engel olma adına vergi affı kanunları mühim bir çözüm aracı konumundadır. Kayıt dışı olan yükümlüler vergide tekrar yapılandırma uygulamalarıyla kayda alınıp gelecek dönemlerde vergilendirilmekte; bu şekilde vergide eşitlik prensibi doğrultusunda bütün yükümlüler kaydedilip vergilendirilerek haksız rekabete son verilmektedir.

Vergi affı kanunları, daha önce kayıt dışı olan kişileri kayıt altına alarak yükümlü statüsü kazandırma hususunda da faydalı olabilir. Böylece hem bu kişilerin sosyal güvenlik haklarına kavuşması, hem sosyal güvenlik kurumlarına ait prim

³¹⁵ Ç. Ünen, 'Kamu Harcamaları Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisinde Wagner Yasası Analizi' Yüksek Lisans Tezi, *Nuh Naci Yazgan Üniversitesi*, Kayseri, Aralık, 2015, s. 1617.

³¹⁶ Çetin, a.g.m., s. 173.

³¹⁷ Ç. Ö. Karabudak, 'Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Ve İşsizlik İlişkisi' Yüksek Lisans Tezi, *Galatasaray Üniversitesi*, İstanbul, Temmuz, 2015, s. 5.

³¹⁸ Ş. Nas, 'Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Örneği' Yüksek Lisans Tezi, *Çukurova Üniversitesi*, Adana, Ocak, 2014, s. 42-43.

gelirlerinin artması, hem de ilerde vergi gelirlerinin artması suretiyle daha çok kamu hizmeti sunma imkanı sağlanabilecektir.

3.3.1.3. Siyasi Açıdan

Vergi affıyla ilgili uygulamaların genellikle ülkedeki ekonomik ve siyasi açıdan problemlili dönemler sonrasında gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu uygulamalar siyasi krizleri daha çabuk atlatmayı ve vatandaşlardaki gerginliği azaltmayı sağlamakta yardımcı olmaktadır.

Siyasi açıdan vergi affıyla ilgili kanunların çıkarılması gerektiğini savunan görüşlerin ilk gerekçesi, sıradışı dönemler sonrasında çıkarılacak vergi affi kanunlarının ülke siyasetinde üstleneceği yatıştırıcı roldür.

Olağanüstü dönemler sonrasında çıkarılacak olan vergi affi kanunları, değişim sürecinde olan toplumda, güncellenme yapılması gereken kanunlardan dolayı oluşan yaraların kapatılmasına dönük bir girişimdir³¹⁹. Ülkemizdeki vergi affi kanunlarının çıkarılmasında da siyasi sebep vardır. Örneğin 6736 sayılı Kanun için hazırlanma sebeplerinden biri toplumdaki gerginliği azaltmaktır.

Diğer bir olumlu siyasi etki, bu kanunların seçimden önce yapılan vaatlerin gerçekleştirilmesi açısından kamu finansmanı kaynağı olmasıdır. Seçimlerden önce, seçim beyannameleriyle siyasi partiler iktidara gelirlerse yapmayı planladıkları kamusal hizmetleri açıklarlar. Kamu hizmetleri kısaca; toplumdaki ortak ihtiyaçların karşılanması için, devletin yapması gereken hizmetler olarak tanımlanabilir. Devletin verdiği kamu hizmetleri; yarı toplumsal, toplumsal, özel mal ve erdemli hizmetlerdir³²⁰. İktidar olmak isteyen siyasi partilerin “zorunlu eğitim-öğretim”, “savunma” ve benzeri toplumsal mal ve hizmetlerle ilgili vaatlerinin oy potansiyelinde artış sağladığı görülmekte; iktidar olabilmeleri durumunda ise vaatlerindeki kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için finansmana ihtiyaçları olmaktadır. Bunun sağlanabilmesi için gereken nakit, vergi affi kanunlarının uygulanmasıyla mümkündür. Örneğin 1 Kasım 2015’te gerçekleştirilen 26. Dönem Milletvekilliği

³¹⁹ Z. Doğan, ve R. Besen, ‘Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri’, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, sayı: 1, Mayıs 2008, s. 58.

³²⁰ A. Akdoğan, *Kamu Mâliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2011, s. 38-39.

genel seçimleri sonrasında 19 Ağustos 2016 tarihinde 6736 sayılı Kanun çıkarılmıştır. Yine 3 Kasım 2002’de gerçekleştirilen 22. Dönem Milletvekiliği genel seçimleri sonrasında 27 Şubat 2003’te 4811 sayılı kanun çıkarılmıştır.

3.3.1.4. Sosyolojik Açıdan

Vergi affıyla ilgili kanunların yükümlülere sunduğu avantajlar, sosyolojik açıdan çeşitli olumlu etkilere yol açabilir. Bu etkilerden ilki vergi kaçırmanın azalmasıdır. Vergi affı, vergi mükelleflerine geçmiş dönemlerdeki vergi borçlarını belirli koşullarda ödeme ve bazı cezaları affetme fırsatı sunar. Bu, vergi kaçakçılığına yönelen bireyler ve işletmeler için bir af fırsatı sunar. Bu durum, vergi kaçırmak yerine düzenli bir şekilde vergi ödeme konusunda teşvik edebilir. Vergi kaçakçılığı azaldığında, devlet daha fazla vergi geliri elde edebilir, bu da kamu hizmetlerinin finansmanı ve altyapı projelerinin geliştirilmesi için daha fazla kaynak sağlayabilir. Vergi affı uygulamaları, mükellefler arasında adaleti sağlama, ekonomik istikrarı destekleme ve ekonomik büyümeyi teşvik etme gibi sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşma amacı taşır. Ancak, bu tür uygulamaların gerektiği gibi tasarlanmaması veya kötüye kullanılması durumunda, sosyal eşitsizlikleri artırabilir ve vergi sisteminin güvenilirliğini sarsabilir. Bu nedenle, vergi affı politikalarının dikkatli bir şekilde planlanması ve uygulanması önemlidir³²¹.

Vergi affı düzenlemelerinde verginin toplanmasını kolaylaştırma amacı yanında, önceki uygulamalardan kaynaklanan ihtilafları çözerek vergi idaresine destek olma amacı da bulunmaktadır. Bu kanunlar değişim sürecindeki toplumlar için ihtilallerin, iç karışıklıkların, yönetimdeki değişimlerin olduğu dönemler itibariyle buhranlı günleri atlatabilmek açısından iyileştirme vazifesi görmektedir³²².

Yükümlülerin bir bölümü kasten vergi borçlarını ödemezken, bir bölümü ödeme sıkıntısı çekmesi sebebiyle ödeme yapmamaktadır. Maddi imkanı el vermediği için vergi borçlarını ödeyememiş olan yükümlüler açısından ciddi tutarlardaki ceza ve

³²¹ D. Bülbül, ‘Vergi Affının Ekonomik ve Sosyal Etkileri - I’, *Yaklaşım Dergisi*, cilt: 11, sayı: 131, Kasım, 2003, s. 209.

³²² Ü. Uyanık, ‘Zaman Serilerinde Yapısal Kırılma ve Vergi Affı Üzerine Bir Uygulama’ Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi*, 2014, İzmir, s. 63-64.

faizlerin kaldırılması vergi affı kanunlarının sosyolojik açıdan olumlu etkilerinden bir diğeridir. Bu şekilde yükümlü, psikolojik olarak hissettiği baskı halinden kurtarılmaktadır.

Sosyolojik açıdan başka bir olumlu etki, vergi affı kanunlarının yükümlüyle idare arası bir barış ve uzlaşma vasıtası olmasıdır. Önceden idare ile arasında uyuşmazlık bulunan yükümlüler, bu kanunlar sayesinde borçlarını yapılandırarak aradaki ihtilafı sulh yolu ile çözebilmektedir. İdare bakımından, vergi affı kanunlarının yürürlük kazanması, “devlet toplum içindir” prensibinin açık bir göstergesidir. Bu kanunlarla idare, aslında cebri icra ile alacaklarının tahsilatını yapabilecekken, yükümlüyle uzlaşıp onun yararına bazı alacaklarından feragat ederek tahsilat yapmaktadır.

Vergi affı kanunları vergiye, gönüllü olarak uyum bakımından da etkilidir. Bu kanunlar bir defa çıkarılıp devamında daha çok harcamalarla ve vergi kaçırılmasını önleyecek etkinlikte cezalarla beraber uygulanırsa vergiye gönüllü uyumun artmasını sağlayabilir.

Vergiye gönüllü uyum açısından vergi affı kanunlarının olumlu yönde etki edebilmesi, hem iktidarın başvuracağı tedbirlerin başarılı olmasına hem de yükümlünün bu tedbirleri algılayabilmesine bağlıdır. Bu yüzden yükümlülerin sahip olduğu adalet duygusu ve düşüncesi, vergi affı kanunlarına uyum ile ilgili kararların oluşumunda çok önemlidir³²³. Ancak, yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin psikolojik olarak doğru algılanması ve vergi affı uygulamalarına olan güvenlerinin korunması, vergiye gönüllü uyum açısından son derece kritik bir rol oynar.

3.3.1.5. Tahsilat Tekniği Açısından

Tahsilat tekniği açısından olumlu etkilerin ilki, vergiyle ilgili mevzuatın karmaşık olması sebebiyle yeniden yapılandırma kanunlarına ihtiyaç hissedilmesidir. Bu görüşü savunanlara göre; vergiyle ilgili mevzuatın karmaşık olmasından dolayı

³²³ A. Martin, ‘Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri’, Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi*, İzmir, 2013, s. 10.

yükümlüler vergi ödemelerini yerine getiremediğinden, yükümlülüklerini yerine getirebilmelerini sağlamak ve tahsilatı yapılamayan vergilerin tahsil edilmesini hızlandırmak ve kolaylaştırmak için vergi affı kanunlarının çıkarılması gereklidir³²⁴.

Vergi denetimlerinin yeterli olmaması sebebiyle, bunun telafi edilerek denetim mekanizması güçlü, etkin bir vergi yönetimi kurulup tüm ülkede vergi ahlakı sağlanıncaya dek, belirsiz vakitlerde vergi affı kanunlarına başvurulması gerektiği savunulmaktadır. Vergi affı kanunlarıyla, vergi denetiminin yeterli olmamasından kaynaklanan eşitsizlik ortadan kaldırılmakta, daha önce incelenme olanağı olmamış yükümlülere kendi istekleriyle beyan dışında kalmış gelirlerini beyan edebilmeleri için imkan tanınmaktadır³²⁵.

Vergi affı kanunlarının başka bir yararı, idareyle yükümlü arasındaki vergi ihtilaflarının idareyle yargı mercilerinde oluşturduğu yoğun iş yükünü azaltması; vergi ihtilaflarının idari safha veya yargı safhasında çözülmesi beklenmeksizin yükümlülerden alınacak olan vergilerin kısa zamanda tahsilatının yapılabilmesidir³²⁶.

3.3.2. Olumsuz Etkileri

Bu bölümde Türkiye’de vergi affı uygulamalarının olumsuz etkileri çeşitli yönlerden incelenerek değerlendirilmiştir.

3.3.2.1. Mâli Açıdan

Mali başka bir olumsuzluk vergi affı kanunlarında başarı sağlanıp devlete kısa zamanda gelir getirmesinden doğmaktadır. Bu ihtimalde tahsil edilen tutarların duyulmasıyla birlikte o güne dek tespiti yapılamamış olan vergi kaçakçılığı eylemlerinin yaygınlığı ortaya çıkmakta, denetim yetersizliğinin olduğu anlaşılmaktadır. Bu yüzden yükümlülerde vergi borçlarını vaktinde ödemeseler de problem çıkmayacağı kanaati oluşabilmekte, vergi borcunu vaktinde ödeyememe

³²⁴ Şahin, a.g.e., s. 34.

³²⁵ Şahin, a.g.e., s. 35.

³²⁶ T. Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Yolları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Şubat, 2012, s. 467.

hususundaki korku ortadan kalkabilmektedir. Nihayetinde, uzun dönemde vergi affı kanunlarının vergi gelirlerinde düşüşe sebep olabileceği söylenebilecektir³²⁷.

Mali açıdan, vergileme prensiplerine de aykırılık teşkil eder. Söz gelimi, adalet, istikrar, kesinlik vb. prensipleri zedelemektedir.

3.3.2.2. Ekonomik Açıdan

Vergi affı kanunlarının en büyük olumsuzluğu vergilendirmede eşitlik prensibine aykırı olma konusundadır. Vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen yükümlüler ödemedikleri vergi borcu oranında zenginleşmekte, vergi yükümlülüğünü yerine getirenlere karşı ekonomik üstünlük elde etmektedirler.

3.3.2.3. Siyasi Açıdan

Siyasi açıdan vergi affı kanunlarının ilk olumsuz etkisi yükümlülerin vergi tahsilatıyla ilgili idarenin yetersiz olduğuna dair izlenim oluşturacak olmasıdır. Bunun neticesinde, yükümlülerin idareye karşı güvenleri azalacak, vergi borcunu düzenli olarak ödemekte olan yükümlüler dahi ödememeye başlayabileceklerdir.

Vergi affı kanunlarının sık sık çıkarılması, ilerde yeniden çıkarılacağına ilişkin beklenti oluşturacak, bu husus da yükümlülerin devlet ve vergi karşısında itaatinin azalmasına, idarenin yükümlüler karşısında otoritesinin azalmasına sebep olacaktır³²⁸

Vergi borcunu düzenli olarak ödeyen yükümlünün gözünde vergi affı kanunları baskı ve çıkar gruplarının çalışmalarından idarenin etkilendiği kanaati oluşmasına, yükümlünün yeniden af çıkarılacağını düşünerek siyasal yönetim karşısında bir tavır takınmasına neden olacaktır.

Olumsuz başka bir etki; vergi affı kanunlarına sıkça müracaat edilmesi durumunda, muhalefet partilerinin verginin iyi tahsil edilmediği ve ekonominin

³²⁷ M. Başa, ‘5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun Vergi Affı Kapsamında Mali Açıdan Değerlendirilmesi’ Yüksek Lisans Tezi, *Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep*, 2015, s. 25 - 28.

³²⁸ Erdem, a.g.e., s. 467.

zayıfladığı doğrultusunda iddialar ileri sürebilmeleridir. Bu da iktidar partisinin zayıf düşmesine neden olabilecektir.

3.3.2.4. Sosyolojik Açıdan

Vergilendirmede adalet ve eşitlik prensipleri vergilendirme prensiplerinin başında gelir. Vergilendirmede eşitlik prensibi vergilendirmede adalet prensibinin tamamlayıcısı konumunda olup eşitlik prensibinin olmadığı vergi düzeninde adalet prensibinin varlığından bahsedilemez. Aynı gelir ve şartlardaki iki yükümlünün farklı miktarlarda vergi vermesi gibi, farklı gelir ve koşullardaki iki yükümlünün aynı miktarlarda vergi vermesi de vergi eşitliği ve adaleti prensiplerine aykırıdır. Vergi affı kanunları, vergi yükümlülüklerini dürüst olarak yerine getiren yükümlüler nezdinde vergi uygulamalarında adaletli davranılmadığı hissinin oluşmasına neden olurken ilerde vergiye uymama ya da vergi kaçırma hususlarında da cesaret vererek hatalı düşünmelerine sebep olabilir. Bu durumda vergi affı kanunları adalet ve eşitlik prensiplerini ihlal etmekte, vergi yükümlülüklerini yerine getiren yükümlülerin aleyhine olarak eşit olmayan durum yaratmaktadır³²⁹.

Uzun vadede vergi affı kanunlarının vergiye gönüllü uyum konusunda olumsuz etki edeceği savunulmaktadır. Bu görüştekilere göre; söz konusu kanunlar yükümlülerin vergi karşısındaki düşüncesine olumsuz şekilde etmekte; dürüst yükümlülerin bu kanunların vergi kaçırmakta olanlara ayrıcalık tanıdığını düşündürmekte ve nihayetinde vergiye gönüllü olarak gösterilen uyum azalmaktadır.

Vergiyle ilgili sorunların çözülmesi için tedbir alınmadan, sadece yükümlülere avantajlar sağlanarak sık sık vergi affı kanunlarının çıkarılması durumunda hiçbir şekilde yükümlüler üzerinde baskı oluşmayacaktır. Ayrıca sıklık, vergi idaresi çalışanlarını da olumsuz olarak etkiyebilecek; çalışanlarda denetim ve takip hususunda isteksizlik ve motivasyon bozukluğu ortaya çıkabilecektir.

³²⁹ Şahin, a.g.e., s. 38.

3.3.2.5. Tahsilat Tekniği Açısından

Vergiyle ilgili mevzuatın karmaşık oluşu ve sıkça değiştiriliyor olması, yükümlülerin uzmanlık ve teknik bilgi isteyen kanunları anlayamamasına sebep olduğundan idare ile yükümlü arası ihtilaflar çıkabilmekte, bunlar idari safhada giderilemeyince yargıya taşındığından yargının iş yükü çoğalmaktadır. Çıkarılan vergi affı kanunlarıyla hem idari aşamada idarenin yapabileceği haksızlıkların önüne geçilmeye hem de çekişmeli dosyalar kapatılmaya çalışılmaktadır. Fakat, af kanunları vasıtasıyla kapatılan dosyaların yerini tahsilatı yapılamayan ya da vergi affı kanunları kapsamında tahsilatı yapılması planlanan dosyalar alacağından vergi yönetiminin iş yükünün azalması söz konusu olmayacaktır³³⁰.

İdareyle arasındaki ihtilafta haklı olduğu kanısında olan yükümlüler, vergi affı kanunlarından yararlanmayı istedikleri zaman, bu kanunlarda aranan koşulları veya haksız olduklarını kabullenme zorunluluğuyla karşılaşacaklarından bu kanunlardan yararlanmama ve davalarından vazgeçmeme tercihinde bulunabileceklerdir. Bu durum çekişmeli dosyaların sürmesine sebep olarak neticede vergi affı kanunlarının vergiyle ilgili yargının iş yükünü azalttığı yönündeki düşüncenin doğru olmadığını gösterecektir³³¹.

Vergi affı kanunlarının sık sık çıkarılması, dikey ve yatay eşitlik kavramlarının ikisine de aykırıdır. Benzer durumda bulunanların aynı biçimde vergilendirilmeleri gerekliliğine karşın aynı anda tahsilat yapılamayacak, refah düzeyi düşük olan yükümlü vergi borcunu ödeyebilmek için zorlanırken, refah düzeyi yüksek olan af kanunu sayesinde vergi borcu ödemesini tehir edebilecek, bu da toplumda huzur ve güven ortamının sarsılmasına neden olacaktır.

³³⁰ Şahin, a.g.e., s. 39-40.

³³¹ Başa, a.g.e., s. 28.

SONUÇ

Günümüzde hakim olan uygar devlet anlayışı gereğince vergi sistemini etkin şekilde uygulayabilmek için planlamanın iyi yapılması ve belirli fedakarlıklarda bulunulması gereklidir. Fakat zaman zaman kimi engeller ortaya çıkabilmekte, yükümlü vergi borcunu vaktinde veya noksansız ödeme imkanı bulamamakta, ya da vergi yükümlüleri vergi sistemine uyum gösteremeyerek vergi kaçırma gibi yollara sapabilmektedir. Kamu alacaklarının yükümlülerin vergi borçlarını vaktinde ödeyememelerinden dolayı birikmesi, devleti af uygulamaları yapmaya yönlendirebilmektedir.

Vergi affıyla, devlet kamu hizmetlerini finanse etmek için aldığı vergi ve bunun gibi gelirlerin tahsilinden ve vergi yükümlülüklerinin ihlal edilmesinden doğan müeyyideleri uygulamaktan vazgeçmektedir. Vergi affı gönüllülük esasına dayanan, kanunla düzenlenen, geçici olarak yürürlükte olan, nev'i şahsına münhasır (kendine özgü) olan, geriye yürüyerek geçmişteki olaylara etki eden, genelde ekonomik ve mali bunalımlarda çıkarılan bir müessesedir.

Tarihte eskiden beri başvurulmuş bir uygulama olan vergi affına son yıllarda tüm dünyada daha yoğun rastlanmakta; ülkeler bazında yerel af uygulamalarına yaygın olarak başvurulmaktadır. Devletlerin süratle gelir sağlamada vasıta olarak kullanma, gelecek dönemlerdeki vergi uyumluluğunu artırma, idarenin iş yükü ve sonuçlandırılmamış vergi işlemlerini azaltma, tahsil edilememiş ve birikmiş borçları kısmen de olsa tahsil etme, kamuya ait gelir ve kaynakları daha etkili kullanma, vergi metodlarına kıyasla daha düşük maliyetle vergi borçlarını toplama, yükümlülüklerine çeşitli nedenlerden dolayı uymayan yükümlülere hatalarını telafi etmek için imkan tanıma ve benzeri ekonomik, siyasi, sosyal ve teknik sebeplerle vergi affına müracaat ettiği görülmektedir.

Ülkemizde Anayasa'nın 73. maddesi gereğince kamu giderlerinin karşılanması için, herkesin, mali gücü oranında vergi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Ülkemiz mevzuatında vergi affıyla ilgili özel bir hüküm bulunmadığından vergi affı AY'nin 87. maddesi kapsamında ele alınmaktadır. Buna göre AY'da vergi affını yasaklayan bir hüküm olmadığından, sair cezalarla ilgili af çıkarabilen TBMM vergi suçları ve cezalarıyla ilgili de af çıkarabilmelidir.

Vergi affının başarılı olabilmesi için devletin; vergi affının kapsadığı dönemine ilişkin yeterli süre olması, afla sağlanan fırsatların af uygulamasına katılmaya teşvik etmesi, affın vergi sistemini iyileştirmek için alınan sair önlemlerle uyumlu olması, affın kapsamı ve tanımının iyi belirlenmesi, affa başvurma aralıklarının sık olmaması, afftan yararlanan vergi yükümlülerine ait şahsi bilgiler ve bunların gizliliğine özen gösterilmesi gibi hususlara uygun hareket edilmesi gereklidir.

Ülkemizde özellikle de 1950 ve sonraki yıllarda ekonomik açıdan yaşanan sıkıntılar ve vergi gelirlerini artırmaya matuf alınmış kararlar sebebiyle vergi afları, mali manada kullanılmış olan araçların en önemlilerinden biri halini almıştır. Türkiye’de ortalama olarak her iki yılda bir vergi aflarının çıkarıldığı anlaşılmaktadır. Bu durum Türkiye’deki vergi ve sair kamu gelirleriyle ilgili tahsilatın yeterli olmadığını, vergi yükümlülerinin vergi uygulamalarına gönüllü olarak uyum gösterme oranlarının düşük olduğunu göstermektedir.

Türkiye’deki vergi afları verginin aslıyla cezasını, gecikme zammıyla faizini kısmi olarak veya tamamen sonlandıran, ödemeye dair türlü kolaylıklar getiren veya kıyasen hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren bir müessese görevi yapmıştır. Afların sadece vergi ve cezalarını değil, spor klüpleriyle ilgili kesilen vergi cezalarını, öğrenim kredilerini, sosyal güvenlik primlerini, trafik cezalarını, devlete ait kimi işletmelerin belli vergilerden muaf tutulmasını, ecrimisil alacaklarını ve benzeri mali unsurları da içerebildiği görülmektedir.

Türkiye’de vergi affının her çıkarılışında, vergi affının tekrar çıkarılmayacağına, çıkarılan affın yükümlüler için son şans şeklinde görülmesi gerektiğine vurgu yapılmışsa da, uygulama aksi biçiminde yapıldığından çıkarılan her af sonrakilerin habercisi şeklinde algılanmıştır.

Kısa vadede vergi gelirlerinin artmasını, yargı mercileri ve idarenin iş yükünün azalmasını sağlayan vergi afları, uzun vadede hem yükümlülerin vergi ödeme bilincinin zayıflamasına ve vergi kaçırmanın çoğalmasına sebep olmakta hem de vergi ödemeyen yükümlülerini ödüllendirip vaktinde ödeyenleri cezalandıran bir uygulama haline gelerek vergilemede adalet prensibinin zedelenmesine, yükümlülerin vergi hakkındaki algılarının negatif yönde etkilenmesine yol açmaktadır.

Keyfi olarak yapılan düzenlemeler, yerel zorlama ve baskılar, yükümlülerin af getirileceğine dair beklentileri verginin tahsilini güçleştirmektedir. Vergi aflarının sık sık yapılması kişileri yükümlülüklerini yapmamaya yönlendirebileceğinden var olan kanunların etkisiz hale gelmesine sebep olacak sıklıkta af kanunu çıkarılmamalıdır. Vergi aflarına sıklıkla başvurularak suistimal edilmesini önleyebilmek adına, vergi affında sınırları belirleyen net hükümler içeren düzenlemeler yapılarak vergi affının sadece siyasi ve ekonomik buhran zamanlarında müracaat edilen bir araç şeklinde kullanılması sağlanabilir. Bu çerçevede vergi aflarını zorlaştırmak için, genel affa olduğu gibi parlamentoda nitelikli çoğunluk esası uygulanmalıdır.

Vergi affı uygulamasında başarı sağlanabilmesi ve yükümlülerce benimsenmesi için vergi denetiminin afftan olumsuz etkilenmemesi gerekir. Bu yüzden af yükümlülere iyi anlatılmalı, hemen tekrarlanmamalı, yükümlüler arası eşitsizlik yaratacak uygulamalar yapılmamalı, sonrasında denetimler yoğunlaştırılmalı, kişilerin vergi denetim algısını zedeleyebilecek uygulamalar yapılmamalıdır.

Vergi affını genel olarak başarılı kabul edebilmek için af uygulandıktan sonra afftan faydalanan yükümlülerin vergi matrahlarında artış olması ya da vergi gelirlerinin çoğalması gerekli olup başarının tespitinde vergi gelirlerindeki artış önemli bir kıstas olarak görülebilir.

Kalıcı çözümler üretebilmek için vergi affı yasalarını sık sık tekrarlamaktansa, vergi sistemini revize etmek, vergi idaresini düzeltmek, vergi tahsilatına yönelik yeni çözümler üretmek ve mükellefleri vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye yönlendirmek tercih edilmelidir. Çünkü vergi affı kanunları ile üretilen çözümler geçici olup, karşılaşılan problemler temelde çözülmemektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, F. 'Türkiye Ekonomisine Genel Bakış (2001-2013)', *Çalışma Dünyası Dergisi*, cilt: 1, sayı:2, Ekim-Aralık 2013, 15-32.
- Akdoğan, A. *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- Akdoğan, A. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.
- Aksümer, E. 'Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi', *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı:129, 2014, 1-16.
- Aktar, A. 'Varlık Vergisi ve İstanbul', *Toplum ve Bilim*, cilt:71, Kış 1996, 97149.
- Alm, J., ve Beck, W. 'Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties', *Southern Economic Journal*, cilt:57, sayı:4, Nisan 1991, 1043-1053.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., ve Wallace, S. 'Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation', *Economic Analysis ve Policy*, cilt: 39, sayı: 2, 2009, 235-253.
- Apak, S. 'Varlık Barışı Kanunu Üzerine Bir Değerlendirme', *Legal Mali Hukuk Dergisi*, sayı:50, 2009, 1-8.
- Argyropoulou, V. 'Coming in from the Cold: The Latest Tax Amnesty in Greece and Lessons for the Future', *U.C. Davis Journal of International Law ve Policy*, cilt:24, sayı: 2, 2018, 125-134.
- Arıkan, Z., ve Yurtsever, H. 'Türkiye'de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları', *Yaklaşım*, sayı:136, Nisan 2004, 1-4.
- Armağan, S. 'Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi', *Anayasa Yargısı Dergisi*, Nisan-2001, cilt: 18, 347-364.
- Aslanpınar, Y. B. 'Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü' *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, cilt: 104, 2013, 300-320.

- Ateş, K. ‘Vergi Af Yasalarının Anayasaya Aykırılık Gerekçesiyle İptali İstenilebilir Mi?’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı:85, 2011, 1-9.
- Avcı, M. A. ‘Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Sonrası Vergi Aflarının Merkezi Yönetim Bütçesi Üzerindeki Mali Etkisi’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt: 10, sayı: 118, 2014, 1-12.
- Aydiner Avşar, N., ve Alvan Bozdereli, A. ‘Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü’, *Ankara Sanayi Odası Yayın Organı*, Gediz Üniversitesi, Kasım-Aralık, 2012, 55-65.
- Aygün, R. ‘Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi’, *Vergi Dünyası*, sayı:369, Mayıs 2012, 88-92.
- Ayrançöl, Z., ve Tekdere, M. ‘Potansiyel Etkileri ve Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi’, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (EÜSBED)*, cilt: 6, sayı: 2, 250-270.
- Baer, K., ve Borgne, E. L. *Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives*, International Monetary Fund, Washington DC, 2008.
- Başa, M. ‘5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun Vergi Affı Kapsamında Mali Açından Değerlendirilmesi’ Yüksek Lisans Tezi, *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Gaziantep, 2015.
- Başaran, M. ‘6111 Sayılı Yasa’nın Getirdiği Vergisel Olanakları Anlama Kılavuzu’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt:7, sayı:77, 2011, 1297-1341.
- Başaran, M. ‘6736 Sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Vergi Mükelleflerine Tanınan Olanaklar’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı:336, Eylül 2016, 65-286.
- Bayer, R. C., Harald, O., ve Hannes, W. ‘The Occurence of Tax Amnesties: Theory and Evidence’, *Journal of Public Economics*, 2015, 70-82.
- Baytal, Y. ‘Demokrat Parti Dönemi Ekonomi Politikaları’, *Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi*, sayı:40, Kasım 2007, 545-567.
- Bellek, M. ‘Afta Keramet Olsa Gerek’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 52, 2008, 1-5.

- Bellek, M. ‘Mali Milat ya da Af’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı:69, 1998 Eylül, 6.
- Berksoy, T., ve Kırçışek, G. E. ‘Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası’, *Journal of Life Economics*, cilt:5, sayı:3, 2018, 138-152.
- Bingöl, O. *Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Bingöl, O. *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu (Bir Halkın Vergi ile İmtihanı)*, Tekin Yayınevi, Ankara, 2019.
- Bose, P., ve Michael, J. ‘Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy’, *Economic Modelling*, 2012, 761- 765.
- Budak, T. *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Bülbül, D. ‘Vergi Affının Ekonomik ve Sosyal Etkileri - I’, *Yaklaşım Dergisi*, cilt: 11, sayı: 131, Kasım, 2003, 205-209.
- Can, İ. ‘Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri’, *Maliye Dergisi*, sayı:145, 2004, 37-96.
- Candan, T. Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 281-308.
- Centel, N., Zafer, H., ve Çakmut, Ö. *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Basım, İstanbul, 2011.
- Coşar, N. ‘Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri’, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, cilt:58, sayı:2, 2003, 2-27.
- Çağın, N. ‘Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı’, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 29, sayı: 1, 1972, 111-122.
- Çakmak, S. ‘Türk Hukukunda Af Sorunu’, *Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Af Sorunu Sempozyumu*, İstanbul, 2011.
- Çelik, B. *Vergilemede Müdahale İlkesi Gereği*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

- Çetin, G. ‘Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi’, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, cilt: 14, sayı: 2, 2007, 171-187.
- Çomaklı, Ş. E., Koç, F., ve Yıldırım, K. E. ‘Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi: Toprak Mahsulleri Vergisi’, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, cilt:4, sayı:2, 2012, 61-70.
- Dallı, A. ‘4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Edirne Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Edirne, 2006.
- Darmawan, A. ‘Indonesia’s Tax Amnesty Law Based on the Perspective the Law as an Allocative System’, *Yustisia Journal Hukum*, cilt:5, sayı:3, 2016, 509527.
- Das-Gupta, A., ve Mookherjee, D. ‘Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices’, *Journal of Law, Economics, ve Organization*, cilt: 12, sayı: 2, 1996, 408-431.
- Demirbaş, T. ‘Af Tartışmaları ve 4616 sayılı Yasa’, Anayasa Mahkemesinin 39. Kurulus yıldönümü nedeniyle düzenlenen sempozyumda sunulan bildiriler, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Nisan 2001, cilt: 18, 79-97.
- Demirkan, U. ‘Vergi Tahsilatı Neden Geriliyor?’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı:119, Kasım 2002, 1-3.
- Devroe, W. ‘Tax Amnesty and Community Law’, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, cilt: 12, sayı: 3, 217-225.
- Doğan, Z., ve Besen, R. ‘Vergi Aflarının Nedenleri Ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri’, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, sayı: 1, Mayıs 2008, 23-39.
- Dönmez, R. ‘Teoride ve Uygulamada Vergi Afları’, Doktora Tezi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Eskişehir, 1990.
- Dönmezer, S., ve Erman, S. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C.III, İstanbul, 1994.
- Ece, H. *Mukayeseli Hukukta Af Kurumu ve Türkiye’de Af Sorunu*, Strateji Düşünce ve Analiz Merkezi, İstanbul, 2019.
- Edizdoğan, N., ve Gümüş, E. ‘Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi’, *Maliye Dergisi*, sayı: 164, 2013, 99-119.

- Eker, C. ‘Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa, 2006.
- Er, S. ‘Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme’, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt: 11, sayı:2, 2010, 261-278.
- Erdem, T. ‘Varlık Barışı Af Mı Getirdi?’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı:62, Şubat 2009, 1-5.
- Erdem, T. *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- Erem, F. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri*, Ankara, 1985.
- Erkan, M. ‘4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’na Göre Hesaplanan TEFİ Faizi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Olarak Kabul Edilebilir Mi?’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2003.
- Eroğlu, A. ‘Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi’ *Journal of Economics Business and Political Researches*, cilt: 3, sayı: 5, 2018, 56-69.
- Eroğlu, O. ‘Bir Vergi Affı Uygulaması: 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Vergi Cezalarında İndirim’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt:7, sayı:78, 2011, 1547-1561.
- Erol, A. ‘Vergi Afları ve Parlamento Etkisi’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı:24, 2005.
- Erol, A. *Vergi Felsefesi: Devlet ve Vergi*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2011.
- Ervarder, F. ‘Affedilen Mali Suçlar’, *Türkiye İktisat Gazetesi*, CIV, 1996.
- Florenzano, F., ve Faini, B. ‘How to Get the Most out of the Italian Tax Amnesty’, *International Tax Review*, cilt: 14, 2003.

- Gökbunar, R., Çandır, M., Arslan, A., ve Mastar Özcan, P. 'Varlık Vergisinin Türk Romanında Yansıması', *Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı:78, 2016, 231-251.
- Gözler, K. 'Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi', *Anayasa Yargısı Dergisi*, Nisan 2001, cilt: 18, 298-330.
- Guttman, G. 'Tax Indulgences: the Scope and Effect of Tax Amnesty', *Tax Administration Review*, Sayı:11, Eylül 1992, 66;
- Gündüz, F. 'Af Kanununda Dava Safhasında Bulunan ve İnceleme, Tarhiyat Aşamasındaki Alacaklara İlişkin Düzenlemeler', *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2011, 193-203.
- Huda, M. K., ve Hernoko, Y. 'Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges', *Asian Social Science*, cilt: 13, sayı:7, 2017, 52-61.
- İba, Ş. 'Ülkemizde Torba Kanun ve Temel Kanun Uygulamaları', *Ankara Barosu Dergisi*, 2011, 197-202.
- İpek, S., Kaynar, İ., ve Öksüz, M. 'Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği', *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, cilt:4, sayı:1, 2012, 245-253.
- Joint Committee on Taxation, *Tax Amnesty*, U.S Government Printing Office, Washington, 1998, 32.
- Kalmış, H. 'Vatandaş Sorunsallığının Cazibesi ve 6111 Sayılı Af Yasasının Getirdikleri ve Muhasebe İşlemleri', *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, cilt:6, sayı:6, 2011, 271-288.
- Karabudak, Ç. Ö. 'Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Ve İşsizlik İlişkisi' Yüksek Lisans Tezi, *Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, Temmuz, 2015.
- Kargı, V. 'Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi', *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt:7, sayı:13, 2011, 101-115.

- Kargı, V., ve Yüksel, C. ‘Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefleri Üzerine Etkileri’, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, seri: 54, 2010, 23-44.
- Kayalıdere, G., ve Mastar, Ö. P. *Atatürk Dönemi’nde (1923-1938) Uygulanan Vergi Politikaları*, Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Matbaası, İzmir, 2014.
- Kayalıdere, G., ve Mastar, Ö. P. *Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri: 1980 Sonrası Bir Değerlendirme*, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi, Es Yayınları, İstanbul, 2011.
- Keleş, Y. ‘Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?’, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı: 249, 2002.
- Kellner, M. ‘Tax Amnesty 2004/2005- An Appropriate Revenue Tool’, *German Law Journal*, cilt: 5, sayı: 4, 2004, 339-346.
- Keyman, S. *Türk Hukukunda Af (Genel Af- Özel Af)*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1965.
- Kılınç, F., ve Börü, İ. E. ‘Varlık Vergisi Uygulamasına Dair Bir Değerlendirme’, *International Journal of Disciplines Economics ve Administrative Sciences Studies*, cilt:3, sayı:4, 2017, 393-399.
- Kireçtepe, B. O., ve Avcı, O. ‘Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanun’un İncelenmesi’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı:339, 2016, 146-158.
- Korkmaz, M. ‘Vergi Affı ve Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 332, 2016, 79-84.
- Korkusuz, M. ‘Vergi Barışı Üzerine’, *Yaklaşım Dergisi*, Yayın 11, sayı: 123, Mart 2003.
- Kovancılar, B., ve Kayalıdere, G. ‘Türkiye’de Varlık Vergisi Uygulamasının Sosyo-Politik ve Ekonomik Sonuçları’, *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*, (Ed. Ahmet Kemal Çelebi), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Yayın No: 2012/418, 2012, 133-158.

- Kumrulu, A. ‘Türkiye’de Vergi Politikası ve Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)’, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:40, sayı:1, 1988, 194-235.
- Le Borgne, E. ‘Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S States’, *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, cilt:98, 2005, 443-449.
- Lerman, A. H., ‘Tax Amnesty: the Federal Perspective’ *National Tax Journal*, cilt:39, sayı:3, 1986, 325-332.
- Luitel, H. S. *Is Tax Amnesty Good Tax Policy?: Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States*, Lexington Books, Birleşik Krallık, 2014.
- Malherbe, J. (Ed.), *Tax Amnesties*, Kluwer Law International, Hollanda, 2011.
- Malumian, N. ‘Argentine Tax Amnesty and Foreign Trust’, *Trusts ve Trustees*, cilt:23, sayı:2, Mart 2017, 170-174.
- Marchese, C., ve Privileggi, F. Taxpayers Attitudes Toward Risk and Amnesty Participation: Economic Analysis and Evidence for the Italian Case, *POLIS Working Papers, Institute of Public Policy and Public Choice - POLIS*, 1999.
- Martin, A. ‘Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri’, Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2013.
- Martinez, L. P. ‘Federal Tax Amnesty: Crime and Punishment Revisited’, *Virginia Tax Review*, cilt: 10, 1991, 535-584.
- Martinez-Vazquez, J., ve Wallace, S. ‘The Ups and Downs of Comprehensive Tax Reform in Russia’, *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, cilt:92, 1999, 5-14.
- Meray, S. L. *Ceza Hukukunda Af (Konusu Üzerine Bir Deneme)*, Türk Hukuk Kurumu Müsabaka Nesriyatı, No:1, Ankara, 1944.
- Mikesell, J. L. ve M. Ross, J. ‘Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems’, *National Tax Journal*, cilt:65, sayı: 3, 2012, 529-562.

- Nas, Ş. 'Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Örneği' Yüksek Lisans Tezi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Adana, 2014.
- Nurcalı, N. 'Varlık Vergisi Kanunu Uygulaması Üzerine Hukuki-Ekonomik ve Mali Bir İnceleme', *Asya Studies/Akademik Social Studies*, sayı:8, 2019, 83-95.
- Orkunoğlu Şahin, I. F. 'Türkiye'deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri', *Mali Çözüm Dergisi*, sayı:140, Mart-Nisan 2017, 31-55.
- Öner, E. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- Öz, E., ve Buyrukoğlu, S. 'Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar', *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı:272, 2011, 1-17.
- Öz, S., ve Özkök Çubukçu, D. 'Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası', *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt: 66, sayı:2, 2011, 248254.
- Özbirecikli, M., ve Atay, C. A. 'Vergi Affı Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı Mı? 4811 Sayılı VBK Çerçevesinde Bir İnceleme: Hatay 224 Örneği', *Muhasebe Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, 2008, 39-49.
- Özgüven, A. V. 'Vergi Etiği Açısından Vergi Afları', *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 2018, 34-46.
- Özkanca Andıç, N. 'Türkiye'de Vergi Afları ve Afların Gönüllü Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkisi', *Mali Kılavuz*, 2014, 56-69.
- Panico, P. 'An Appraisal of Trusts Under the Italian Tax Amnesty', *Trusts ve Trustees*, cilt: 16, sayı:4, Mayıs 2010, 247-249.
- Parle, W. M., ve Hirlinger, M. W. 'Evaluating the use of Tax Amnesty by State Governments', *Public Administration Review*, cilt:46, sayı:3, 1986, 246-255.
- Pepper, H. W. T. 'Tax Amnesties', *British Tax Review*, cilt:5, 1966, 284-296.
- Pommerehne, W. W., ve Zweifel, P. 'Success of a Tax Amnesty: At the Polls, for the Fisc?', *Kluwer Academic Publishers*, cilt:72, 1991, 131-165.
- Purnomolastu, N. 'Comparison of Tax Amnesty Implementation in Developing Countries', *Jurnal Bisnib Terapan*, cilt: 1, sayı:1, 77-85.

- Ross, B. G. ‘Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States Experiences’, *The Tax Lawyer*, cilt:40, sayı:1, 1986, 145-184.
- Saban, N. ‘Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak’, *Anayasa Dergisi*, cilt: 18, 2001, 451-475.
- Sakarya, A. ‘Türkiye’de Ekonomi Politikaları ve Ülke Mekânında Değişim’, *Megaron*, cilt: 9, sayı: 4, 2014, 243-254.
- Sarıcaoğlu, E. ‘Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi?’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı: 134, 218-255.
- Sarıkaya, Y. ‘Mükelleflerin Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler Nelerdir?’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 140, 2015, 1-8.
- Savaşan, F. ‘Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (‘Vergi Barışı’ Uygulama Sonuçları)’, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt:8, sayı:1, 2006, 41-65.
- Savaşan, F. ‘Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?’, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006, 149-171.
- Seydioğulları, İ. H. ‘Türkiye’de Ceza Afları: Ankara’da Af Konulu Alan Tartışması’, *Polis Bilimleri Dergisi*, cilt:8 sayı: 3-4, 2006, 1-28.
- Sonsuzoğlu, E. ‘6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler’, *Yaklaşım Dergisi*, sayı: 286, Ekim 2016.
- Soyaslan, D. ‘Af’ , *Anayasa Yargısı Dergisi*, Nisan 2001, cilt: 18, 412-436.
- Söyler, İ. ‘Bir Anketin Söyledikleri! Vergi Mükellefi Ne İstiyor? Niçin Vergi Kaçırıyor?’, *Yaklaşım Dergisi*, yıl:27, sayı:322, Ekim 2019, 197-210.
- Söyler, İ. ‘Türk Vergi Sisteminin Meşruiyeti’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt: 16, sayı: 190, 2020, 2709-2721.
- Sudarma, M., ve Nyoman, D. ‘Does Voluntary Tax Compliance Increase After Granting Tax Amnesty?’, *Accounting and Finance Review*, cilt:2, sayı:3, 2017, 11-17.

- Şahin, N., ve Yılmaz, A. *Millî Mücadele Stratejisinin Mali İktisat Boyutu ve Sosyo-Ekonomik Dinamikleri*, (Ed. Necmettin Şahin), Vergi Müfettişleri Derneği, 2015.
- Şahin, S. 'Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Erzincan İli Örneği' Yüksek Lisans Tezi, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sivas, 2014.
- Şentürk, A. G. 'Vergi Borçlarının Yapılandırılmasında Yargılamanın Bulunduğu Aşamalara Göre Farklı Uygulama Yapılması Temel İlkelere Aykırılık Teşkil Etmez', *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı:88, Nisan 2011, 1-10.
- Şenyüz, D. *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.
- Şeren, G. Y., ve Dedebeek, E. 'Yeni Varlık Varışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu işe Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun', *International Anatolia Academic Online Journal*, cilt: 1, sayı: 1, 2013, 3-23, <https://iaaoj.org/dergi/sbd0101.pdf> (12.01.2021).
- Takım, A. 'Demokrat Parti Döneminde Uygulanan Ekonomi Politikaları ve Sonuçları', *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, cilt:67, sayı: 2, 2012, 157-187.
- Tan, M., ve Aydoğmuş, M. *Vergi ve Diğer Mali Borçların Yeniden Yapılandırılması*, BSMMMO, Bursa, 2011.
- Taner, T. *Ceza Hukuku Umumi Kısım*, İstanbul, 1953.
- Taşkın, Y. 'Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri', *Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt: 2, 2010, 122-128.
- Taytak, M., ve Akyüz Dalkıran, T. 'Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı', *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, cilt: 6, sayı: 1, 2019, 109-132.
- Tekin, A., Tuncer, G., ve Sağdıç, E. N. 'Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci', *Sakarya İktisat Dergisi*, cilt: 2, sayı: 2, 2013, 1-26.

- Torgler, B. Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, Doktora Tezi, *Basel Üniversitesi*, 2003.
- Torgler, B., ve Schaltegger, C. A. ‘İsviçre’de ve Dünyada Vergi Afları’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, sayı:9, 2005, 1-13.
- Türkal, H., Ekici, M. S., ve İnan, M. ‘Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesi Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları’, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 18, sayı:1, 2010, 45-83.
- Türkay, İ. ‘7256 sayılı Kanunla Getirilen Yapılandırma ile Vergi Kanunlarında Yapılan Bazı Düzenlemeler’, *Lebib Yalkın Dergisi*, Aralık 2020, 204.
- Türkay, İ. ‘Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6552 Sayılı Kanun Uygulaması’, *Terazi Hukuk Dergisi*, cilt:9, sayı:99, Kasım 2014, 66-76.
- Ünen, Ç. ‘Kamu Harcamaları Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisinde Wagner Yasası Analizi’ Yüksek Lisans Tezi, *Nuh Naci Yazgan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Kayseri, 2015.
- Üzeltürk, H. ‘Bizimkisi Bir Af Hikayesi’, *Legal Hukuk Dergisi*, sayı:5, 2003, 1-4.
- Villalba, M. A. S. ‘On the Effects of Repeated Tax Amnesties’, *Journal of Economics and Political Economy*, cilt:4, sayı:3, 2017, 286-301.
- Xenakis, S., ve Cheliotis, L. K. ‘Crime and Economic Downturn: The Complexity of Crime and Crime Politics in Greece since 2009’, *British Journal of Criminology*, cilt:53, sayı:5, 2013, 719-745.
- Yalçın, H., ve Başer, A. ‘Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 1996.
- Yaraşır, S. ‘Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi’, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı: 379, Mart 2013, 175-187.
- Yelman, E. ‘Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi’, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, yıl: 7, sayı: 15, Aralık 2017, 67-84.

- Yeşilyurt, H. ‘Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirlili Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, cilt: 122, 2016, 236-258.
- Yıldız Şeren, G., ve Dedebe, E. ‘Yeni Varlık Barışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu işe Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’, *International Anatolia Academic Online Journal*, cilt: 1, sayı: 1, 2013, 3-23.
- Yıldız, A. M. ‘6736 Sayılı Mali Af Kanunu Uygulamasının Muhasebe Kayıtlarına ve Dönem Sonu İşlemlerine Yansımaları’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı:339, Aralık 2016, 43-52.
- Yılmaz, S. ‘Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı’, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 66, sayı: 1, 2017, 263-301.
- Yurdadoğ, V., ve Coşkun Karadağ, N. ‘Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi’, *Eurasian Business ve Economics Journal*, sayı:8, 2017, 134-164.
- Yücel, M. ‘6736 Sayılı Mali Af Kanunu’nun Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi’, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı:154, 2016 Ekim, 1-10.
- Yücel, M. ‘7020 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Alacakların Ödeme Süresi ve Ödeme Şekilleri’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, sayı:153, 2017, 2135-2148.
- Yücel, M. ‘7186 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Varlık Barışı Uygulamasının Usul ve Esasları’, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, cilt: 15, sayı:176, 2019, 1767-1781.

İnternet Kaynağı

- Alm, J. ‘Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty’, International Studies Program, https://www.researchgate.net/publication/4983800_Tax_Policy_Analysis_The_Introduction_of_a_Russian_Tax_Amnesty. E.T.: 15 Şubat 2021
- Ateş, K. ‘2014 Mali Af Hakkında Merak Edilenler’, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/koray/088/>. E.T.: 15 Şubat 2021

- Bıyık, R. '7193 Sayılı Kanun Yeniden TBMM Gündeminde', Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/7193-sayili-kanun-yeniden-tbmm-gundeminde/458213>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Bıyık, R. 'Varlık Barışında Cevaplanan/Cevaplanmayan Sorular', Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/varlik-barisinda-cevaplanancevaplanmayan-sorular/418594>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Bingöl, O. 'Yeni Bir Vergi Affı Çıkar mı?', <http://vergiyedair.com/2019/03/22/yeni-birvergi-affi-cikar-mi/>, E.T.: 31 Ocak 2021
- Celasun, M. '2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Mikroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme', <http://content.csbs.utah.edu/~ehrbar/erc2002/pdf/i053.pdf>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Doğrusöz, B. 'İhtilaflı Borçlarda Vergi Barışı', Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihtilaflı-borclarda-vergi-barisi/414976>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Doğrusöz, B. 'Yeni Vergi Barışına Kısa Bir Bakış', Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-vergi-barisina-kisa-bakis/413985>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Doğrusöz, B. 'Yine Yeniden Yeni Varlık Barışı', Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yine-yeniden-yeni-varlik-barisi/450971>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/ekonomi/agbalan-yapilandirma-cagrisi-haberi-418278> E.T.: 31 Ocak 2021
- Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/gundem/maliye-bakani-agbal-kdvde-sadelestirme-planliyoruz-haberi-378816> E.T.: 31 Ocak 2021
- Gelir İdaresi Başkanlığı. '7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanun Rehberi', <https://www.gib.gov.tr>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Gelir İdaresi Başkanlığı. 'Varlık Barışı İnfografik'. <https://www.gib.gov.tr>. E.T.: 15 Şubat 2021

- Güngör, K. '4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi', Mevzuat Dergisi, yıl:5, sayı:55, <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/03.htm>. E.T.: 15 Şubat 2021
- https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=280687. 'TBMM', E.T.: 15 Şubat 2021
- Kıldış, Y. 'Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun'da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi', <https://www.adaletbiz.com/mali-aflar-ve-6111-sayili-kanunda-gecen-stok-beyani-konusunun-degerlendirilmesi-makale,173.html>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Kızılot, Ş. 'Vergi Barışı Ne Getiriyor Ne Götürüyor', <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-barisi-ne-getiriyor-ne-goturuyor-122464>. E.T.: 15 Şubat 2021
- Mollaismailoğlu, M. 'Türkiye'de Vergi Afları', <https://mollaismailoglu.com/hesaplamalar/turkiyede-vergi-aflari/>. E.T.: 15 Şubat 2021
- www.tdk.gov.tr, 'Türk Dil Kurumu', E.T.: 30 Nisan 2021