31898

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ AFFININ VERGİ GELİRLERİNİ ARTTIRMA VE VERGİ ADALETİNDEKİ ROLÜ

31898

Hazırlayan
Dilek AKGÜN

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Ömer ARASIL

İzmir
1994

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü (Türkiye Örneği)" adlı çalışmanın tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

13./09./1994

Dilek AKGÜN

TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 30/09/1994 tarih ve ..16.. sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisanüstü Öğretim Yönetmeliği'nin ..9.... maddesine göre Maliye Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Dilek AKGÜN'ün Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü (Türkiye Örneği) konulu tezi incelenmiş ve aday 11/11/1994 tarihinde saat 10.30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra .80. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerince sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin ..başarılı..... olduğuna oybirliği ile karar verildi.

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

ÖZET

Bu incelemenin amacı, ülkemizde son otuzüç yıldır yaşanan vergi af uygulamalarının vergi gelirleri ve adaleti üzerindeki etkilerinin ortaya konulmasıdır.

Hukuk sistemi içinde vergi af yasalarına, Cumhuriyetin kurulduğu yıllardan bu yana başvurulduğu görülmüştür. Özellikle 1960 yılından başlamak üzere günümüze kadar çıkan vergi af yasaları incelememizin konusunu oluşturmuştur.

Devletin gelir kaynaklarının büyük bir kısmını oluşturan vergi gelirlerinin kuşkusuz, sağlıklı ve istikrarlı bir yapıda olması herkes tarafından kabul edilmektedir. Vergi gelirlerinde istikrarın bozulmasının çeşitli etkenleri vardır. Bu etkenler arasında af yasalarının da yer aldığı görülmüştür.

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin bana bu konuda araştırma fırsatı vermesi sonucunda, Anayasa, vergi hukuku ve ceza hukuku içinde vergi af yasalarının meşruluğu, vergi hukuku içerisinde af uygulamasının bağımsızlığı üzerinde durulmaya çalışılmıştır.

Vergi hukukunda affa karşıt ve af yanlısı görüşlere de yer verilerek, normalde af yasaları vergide adalet prensibine ters düşmesine rağmen olağanüstü dönemlerde affın gerekliliği af yasalarına neden olan etkenlerin ortadan kaldırılması için yapılması gereken çalışmalar açıklanmaya çalışılmıştır.

Af yasalarının vergi gelirlerine etkisi konusunda yapmış olduğum incelemelerde, af yasalarının tam olarak uygulama sonuçlarının yetkili merciler tarafından tutulmadığı görülmüş, yıl sonu gerçekleşen vergi tahsilat rakamlarına ve vergi gelir çeşitleri yönünden incelenmeye çalışılmıştır.

İÇİNDEKİLER

TABLOLAR XI

KISALTMALAR XII

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK ESASLAR ÇERÇEVESİNDE VERGİ AFLARI

I - AF KAVRAMI VE AFFIN HAKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ 3

A - AF KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI 3

B - AFFIN HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ VE HUKUKİ YAPISI 3

1 - Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Yapısı 5

2 - Ceza Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Yapısı 6

C - HUKUK SİSTEMİNDE AF ŞEKİLLERİ 7

1 - Genel Af 8

2 - Özel Af 9

II. MALİ AF KAVRAMI VE KAPSAMI 10

A - MALİ AFFIN TANIMI VE KAPSAMI 10

B - MALİ SUÇ VE CEZA KAVRAMI 10

C - VERGİ AFFININ MALİ AF İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ 11

D - VERGİ CEZALARI VE HUKUKİ YAPISI 12

E - VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ 14

1 - Terminoloji Sorunu 14

2 - Vergi Hukukunda Affın Yeri 14

3 - Vergi Hukukunda Affın Hukuki Niteliği 16

F - VERGİ AFFININ ANAYASAL SORUNU 16

G - VERGİ HUKUKUNDA AF ŞEKİLLERİ 17

1 - Genel Af İçinde Vergi Cezalarının Affı 18

2 - Vergi Cezalarının Bağımsız Olarak Affı 18

3 - Vergi Cezalarının Özel Affı 19

III. VERGİ HUKUKUNDA AF YASALARININ NEDENLERİ 19

A - GENEL AÇIKLAMA 19

B - SİYASİ NEDENLER 20

C - EKONOMİK NEDENLER 21

D - MALİ NEDENLER 23

E - TEKNİK VE İDARİ NEDENLER 24

IV. VERGİ HUKUKUNDA AF UYGULAMASININ BAŞARILI OLABİLMESİ İÇİN GEREKLİ TEMEL KOŞULLAR 25

A - VERGİ AFFI BİR KEREYE ÖZGÜ OLMALI 26

B - AF SONRASINDA AFFA NEDEN OLAN ETKENLERİN ORTADAN KALDIRILACAĞININ MÜKELLEFLERE BİLDİRİLMESİ 26

C - AF YASASI AFFA KATILIMI TEŞVİK EDİCİ YÖNDE OLMALI 27

D - AFFIN YETERİNCE TANITILMAMASI 27

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFININ VERGİ GELİRLERİNİ ARTTIRMASI AÇISINDAN İNCELENMESİ

I. KAMU GELİRLERİ İÇERİSİNDE VERGİ GELİRLERİNİN NİSBİ ÖNEMİ 28

II. KAMU GELİRLERİ İÇERİSİNDE VERGİ GELİR ÇEŞİTLERİ VE VERGİ AFLARININ KAPSAMINI OLUŞTURAN VERGİ CEZALARI 29

A - GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 30

1 - Gelir Vergisi 30

2 - Kurumlar Vergisi 31

B - SERVET ÜZERİDEN ALINAN VERGİLER 31

C - HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 31

D - DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER 32

III. MÜKELLEF GRUPLARI AÇISINDAN VERGİ AF KAPSAMI 33

IV. VERGİ AF YASALARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ 35

A - 1960 - 1970 DÖNEMİNDE ÇIKAN AF YASALARININ YAPISI VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ 35

1 - 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun 36

a - Kanun Gerekçeleri 36

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 37

2 - 218 Sayılı, 252 Sayılı ve 325 Sayılı Af Kanunları 38

a - Kanun Gerekçeleri 38

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 39

3 - 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir kısım Borçların Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun 41

a - Kanun Gerekçeleri 41

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 41

4 - 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun 41

a - Kanun Gerekçeleri 41

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 42

B - 1970 - 1980 DÖNEMİNDE ÇIKARILAN AF YASALARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ 43

1 - 1803 Sayılı Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun 44

a - Kanun Gerekçeleri 44

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 44

C - 1980 - 1993 DÖNEMİNDE ÇIKARILAN AF YASALARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ 48

1 - 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun 48

a - Kanun Gerekçeleri 48

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 48

2 - 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkunda Kanun 51

a - Kanun Gerekçeleri 51

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 52

3 - 3239 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Hükümleri 54

a - Kanun Gerekçeleri 54

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 54

4 - 3505 Sayılı Sayılı Kanunla Getirilen Af Hükümleri 56

a - Kanun Gerekçeleri 56

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 56

5 - 3571 Sayılı Sayılı Kanunla Getirilen Af Hükümleri 58

a - Kanun Gerekçeleri 58

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 58

6 - 3689 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Hükümleri 59

a - Kanun Gerekçeleri 59

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 59

7 - 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun 61

a - Kanun Gerekçeleri 61

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi 62

ba - Vergi Ceza, Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Pişmanlık Zammına İlişkin Bağışıklıklar 62

bb - Matrah Arttırımı ile Sağlanan Vergi İnceleme Bağışıklıkları 63

c - Kanunun Vergi Gelirlerine Etkisi 64

D - VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASI AÇISINDAN VERGİ AF YASALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ 66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ AFFININ VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASINDAKİ ROLÜ

I - VERGİ ADALETİ AÇISINDAN VERGİ AFFI 68

A - VERGİ ADALETİ AÇISINDAN VERGİ AFFININ TEKNİK ANALİZİ . 68

B - VERGİ AFFININ EKONOMİDE YARTTIĞI ADALETSİZLİKLER 72

C - AF YASALARI İÇİNDEKİ ADALETSİZLİKLER 73

D - YÜKÜMLÜLERE TANINAN İNDİRİMLERİN, BAĞIŞIKLIKLARIN VE İSTİSNALARIN VERGİ ADALETİ VE AFFI KARŞILAŞTIRMASI 74

II - VERGİ AFFININ KARŞISINDA VE YANINDA OLAN GÖRÜŞLER 75

A - VERGİ HUKUKUNDA AF YANLISI GÖRÜŞLER 75

1 - Bunalımlı Dönemlerden Sonra Affın Gerekliliği 75

2 - Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği 77

3 - Vergi Denetiminin Yetersizliğinin Yol Açtığı Olumsuzlukları Giderme 79

4 - Affın Gelir Yönetiminin Bir Aracı Olarak Kullanılması 79

5 - Dürüst Olmayan Yükümlüleri Dürüstlüğe Çağırma 80

6 - Vergi İdaresi ile Mükellef Diyaloğunun İyileştirilmesi 80

7 - Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi 82

8 - Vergi Hukukunda Af Yanlısı Diğer Görüşler 83

B - VERGİ HUKUKUNDA AF KARŞITI GÖRÜŞLER 84

1 - Hukuksal Açıdan Vergi Affına Karşı Görüşler 84

2 - Adalet ve Eşitlik İlkesini Olumsuz Yönde Etkilemesi 84

3 - Ceza Politikası Açısından Karşı Görüşler 86

4 - Vergi Affı Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletmez 88

5 - Vergi Hukukunda Af Karşıtı Diğer Görüşler 89

C - GÖRÜŞLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ 90

III - AF DÖNEMLERİ SONRASINDA ALINAN ÖNLEMLER 92

A - SİYASİ GEREKÇELERE KARŞILIK ALINAN ÖNLEMLER 93

B - EKONOMİK GEREKÇELERE KARŞILIK ALINAN ÖNLEMLER ... 93

C - TEKNİK GEREKÇELERE KARŞILIK ALINAN ÖNLEMLER 95

D - ALINAN ÖNLEMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ 96

IV - BİR DAHA AF UYGULAMASINA İHTİYAÇ DUYULMAMASI İÇİN ALINMASI GEREKLİ KÖKLÜ ÖNLEMLER 97

A - SİYASİ İRADENİN KARARLI OLMASI 98

B - VERGİ SİSTEMİNDE YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLER... 98

1 - Vergi Yükü Dağılımının İyileştirilmesi 99

2 - Az Gelir Getiren Çok Sayıda Vergi Yerine Çok Gelir Getiren Az Sayıda Vergi Konulması 100

3 - Vergi Sistemi Ekonomik Kalkınmayı Engelleyici Olmaması.... 101

4 - Vergi Kontrol Araçları Gözden Geçirilmesi 101

5 - Vergi Kaçakçılığı En Aza İndirilmesi 102

C - VERGİ İDARESİNİN YENİDEN YAPILANMASI 103

SONUÇ 105

KAYNAKÇA 108

TABLOLAR LİSTESİ

Sahife No

1 : Vergi Gelir Çeşitlerinin Toplam Vergi ve Bütçe Gelirlerine Oranı (1960-1970) 35

2 : Vergi Gelir Çeşitlerinin Toplam Vergi ve Bütçe Gelirlerine Oranı (1971-1980) 43

3 : Vergi Gelirlerinin Yıllar İtibariyle Gelişimi ve Değişim Yüzdeleri (1980-1993) 46

4 : Vergi Gelir Çeşitlerinin Toplam Vergi ve Bütçe Gelirlerine Oranı (1980-1993) 47

5 : 2431 Sayılı ve Buna Bazı Hükümler Ekleyen 2571 Sayılı Kanun Gereğince Yapılan Tahsilat Miktarı , Servet ve Stok Bildirimleri 50

6 : Vergi Gelir Çeşitlerinin Artış Oranları 65

7 : Vergi Yükünün Dağılımı 71

KISALTMALAR

a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
Bkz.	: Bakınız
C	: Cilt
D.KDV	: Dahilde Alınacak Katma Değer Vergisi
D.T.A.V.	: Dış Ticaretten Alınan Vergiler
EBSO	: Ege Bölgesi Sanayi Odası
ESİAD	: Ege Sanayicileri ve İş Adamları Derneği
G.V.	: Gelir Vergisi
H.F.	: Hukuk Fakültesi
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.KDV	: İthalde Katma Değer Vergisi
İ.T.İ.A.	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
K.V	: Kurumlar Vergisi
m	: madde
R.G.	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s	: Sayfa
t	: tarih
TGT	: Tahsilat Genel Tebliği
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Af kavramı, çok eski tarihlerden bu yana hukuk sistemi içinde yer almıştır. Genel olarak ceza hukuku içinde düzenlenmiş, yetkisini anayasadan almış, sonuçları idare hukuku, borçlar hukuku ve usul hukuku alanlarında hissedilmiştir.

Hukuk sistemi içerisinde af müessesesi daima tartışma konusu olmuştur. İlk tartışma konusu; af kurumunun meşruluğundan başlamış, yarattığı etkiler ve sonuçlar konusunda hala tartışmalar sürüp gitmektedir. İlk önceleri af müessesesine ceza hukukunda karşılaşılmış, daha sonra vergi hukuku alanına girmiş ve çok sık aralıklarla bu müesseseye başvurulması sonucunda yükümlülerin zihnine af kavramı iyice yerleşmiştir.

Af kanunlarının ceza hukuku alanından çok vergi hukuku alanında çıkarıldığını görüyoruz. Af müessesesi vergi hukukunun ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir.

Böylece çalışmanın ilk bölümünde af kavramının anlamı ve hukuk sistemi içerisindeki yeri ve hukuki niteliği, affın Anayasa hukukundaki yeri ve hukuki yapısı ortaya konulmaya çalışılmış ve daha sonra ceza hukukundaki yeri ve af şekilleri, vergi hukukundaki yeri, hukuki yapısı ve vergi affının anayasaya uygunluğu sorunu, vergi cezalarında af şekilleri araştırılmıştır. Vergi hukukunda af uygulamasının genel olarak nedenleri araştırılmış ve bir vergi af yasasının başarılı olabilmesi için gerekli koşullardan bahsedilmiştir.

Araştırmamızın ikinci bölümü 1960-1993 döneminde çıkarılan vergi af yasalarının vergi gelirlerini arttırma ve vergi adaleti açısından incelemelere ayrılmıştır. Vergi af yasalarının sonuçları, vergi gelirlerine etkisi, vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri yönünden incelemelere ağırlık verilmiştir. Daha sonraki paragraflarda vergi af yasalarına

karşıt ve yanlı görüşler incelenmiştir. Diğer yandan, af uygulamaları sonrasında yapılan düzenlemelere ve bir daha vergi affına gerek duyulmaması için alınması gereken köklü önlemlerin neler olabileceği araştırılmıştır.

Sonuç kısmında ise vergi aflarının kamu gelirlerini arttırma yönündeki, vergi adaleti üzerindeki etkileri özetlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK ESASLAR ÇERÇEVESİNDE VERGİ AFLARI

I - AF KAVRAMI VE AFFIN HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

A - AF KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI

Kökeni Arapça olan "af" sözcüğünün anlamı; suç veya cezayı bağışlam, mazur görme yada görülmedir. Yunanca "amnestia" (unutma, esirgeme) anlamı taşıyan af, bugün çoğu batı dillerinde "amnestia" veya amnisty biçiminde kullanılmaktadır ki, greçek anlamı da "yasama organının, bir veya birçok türdeki cezaları unutması ve sonuçlarını ortadan kaldırması eylemidir[1].

Eski Roma'da af, halka ait bir yetki olup, eski hale getirme (restitutiom damnatorum) biçiminde kullanılmıştur. İslam hukukunda da bu atıfet işlemi, çok yaygın olarak kullanılmıştır. Affetme yetkisi, bizzat mağdurundu; mağdur ölmüşse affetme yetkisi mirasçılarına geçer ve mirasçıları tarafından kullanılırdı[2].

Af kavramı çok eski tarihlerden buyana Türkler tarfından da kullanılmıştır.İlk vergi affı ise XV. yüzyılın ilk yarısında, 2. Murad tarafından siyasi ve askeri amaçlarla çıkarılmıştır.

Af, devletin ceza verme hakkını kullanmakta vazgeçmesidir. Etimolojik anlamda af, unutma amacına yönelik, suçu, suçluluğu ve cezayı kaldıran bir işlem olarak tanımlanabilir[3].

B - AFFIN HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ VE HUKUKİ YAPISI

Af genel olarak, Ceza ve Anayasa hukuku tarafından düzenlenmiş bulunan, fakat aynı zamanda hüküm ve neticeleri bakımından

---

1 Mehmet E. PALAMUT, "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Kanun", **Ekonomik Görüşler Dergisi**, 1992, s. 6.

2 PALAMUT, a.g.m. s.6.

3 Fikret SAYAR, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, S.73, 1987, s. 61.

İdare Hukuku, Borçlar Hukuku ve Usul Hukuku sahalarında da tesirleri hissedilen çok yönlü bir müessesedir[4].

Fert için tabi ve zorunlu yaşayış şekli olan toplum hayatı, gerek devamı gerekse amaca varma ve hizmet içi bir düzene ve disipline muhtaçtır. İşte bu düzeni sağlayan belirli kurallar vardır. En basit şekliyle bu kurallara uymanın müeyyidesi olarak tanımladığımız ceza kavramı kapsamında, kuralların bozulmasını sağlayan baskı ve caydırıcılık unsuru taşır. Ancak kuralın ihlali anından itibaren müeyyide unsuru ön plana çıkar. Sözkonusu müeyyidenin şu ya da bu şekilde hiç uygulanmaması ya da yarım bırakılmasının bir şekli, hukuk düzeninde af olarak kendisini gösterir[5].

Affın hukuki niteliğinin belirlenmesinde, affın bir yargı tasarrufu mu? yürütme tasarrufu mu? yoksa yasama tasarrufu mu? olduğu tartışma konusudur. Bir işlemin veya tasarrufun mahiyeti kaynaklandığı organın niteliğine paralel olması gerekmektedir. Bir yargı tasarrufunun varlığının ilk şartı, bu tasarrufu çıkaran organın yargılama tasarrufu bakımından yetkili olduğunun tesbitidir. Bir başka deyişle, yargılama yetkisine sahip olmayan bir organın çıkardığı tasarrufların yargı tasarrufu olmasından sözedilemez[6]. Fakat bütün bunlara rağmen, yargı organları tarafından yapılan her işlemin yargı tasarrufu olduğunu iddia etmemiz mümkün değildir.

Bir hukuki meseleyi çözümlemek gayesi, işlemin maddi muhtevasının esasını teşkil eder. Eğer bundan başka bir gaye güdüyor ise örneğin, hukuki meseleye bulunan bir çözüm tarzı, bir gaye değil bir vasıta teşkil ediyor ise yargı tasarrufından sözedilemez. Bütün bunlar yargı tasarrufunun en iyi örneğinin mahkeme kararları olduğunu gös-

---

4 Selahattin KEYMAN, **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, Ankara Üniversitesi Yayını, No : 199, Ankara 1965, s.1.

5 Z. Sacit ÖNEN, "Af Kavramı, Vergi Cezaları Affının Teorik Yapısı ve Uygulanması", **Mali Hukuk Dergisi**, S.17, Eylül-Ekim 1988, Şanal Matbaası, Ankara, s.11.

6 İlker AĞCA, "Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi", **Mali Hukuk Dergisi**, S.64, Ankara 1981, s. 15.

termektedir. Bununla beraber bütün mahkeme kararlarının da birer yargı tasarrufu olmadığını hatırdan çıkarmamak gerekir[7].

Sonuç olarak, bir yargı tasarrufundan bahsedebilmek için bu tasarrufun bir yargı organı tarafından, hukuki bir uyuşmazlığın çözümü için, yargılama usullerine uygun olarak çıkarılması gerekmektedir.

Af nitelikleri bakımından yasama ve yürütme tasarrufu olarak ortaya çıkan bir yürütme tasarrufu niteliğindedir[8].

1 - Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Yapısı

Anayasa, devletin temel yapısını, yönetim biçimini, devletin temel organlarını, bunların birbiri ile ilişkilerini, kişilerin devlete karşı, devletin kişilere karşı olan hak ve görevlerini düzenleyen en üstün yasadır[9]. Bu tanımlamaya göre af müessesesinin de esas kaynağı Anayasadır.

Anayasamızın üçüncü kısım ve yasama birinci bölümünde "Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri" başlığını taşıyan 87. maddesi ile yürütme ikinci bölümde "Cumhurbaşkanı'nın Görev ve Yetkileri" başlığını taşıyan 104. maddesinde af yetkisinin hangi organa ait olacağı belirtilmiştir.

Madde 87.

"..... Anayasanın 14. maddesindeki fiillerden dolayı hüküm giyenler hariç olmak üzere, genel ve özel af ilanına mahkemelerce verilip kesinleşen ölüm cezalarının yerine getirilmesine karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevlerine yerine getirmektir."

---

7 KEYMAN, a.g.e. s. 3.
8 KEYMAN, a.g.e. s. 5.
9 Ejder YILMAZ, **Hukuk Sözlüğü**, Seckin Kitabevi, 2. Baskı, Akademi Matbaası, Ankara 1986, s. 59.

Madde 104.

"..... Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak..."

Görüldüğü gibi, af kaynağını Anayasadan alan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar af müessesesi Anayasal çerçeve içerisine alınmış ise de Anayasa Hukuku içerisinde bazı uyuşmazlıklar doğmaktadır. İlk uyuşmazlık hangi anayasal organın af çıkarma yetkisine sahip olduğudur. "Affın Hukuk Sistemindeki Yeri ve Hukuki Yapısı" başlıklı bölümde açıklandığı üzere af çıkarma yetkisi yasama ve yürütme organlarına verilmiştir.

Bir başka uyuşmazlık ise, mahkemeler tarafından verilip kesinleşen hükümlere bazen de sadece cezanın infazı bakımından tesir ettiği için mahkemelerin bağımsızlığı prensibi ile ters düşmesidir (1982 Anayasası m.138)[10]. Bu durumda mahkeme kararlarının yerine getirilmesinden vazgeçilmesi demek olan af müessesesi ancak anayasal bir kurum olduğu taktirde işlerlik kazanacaktır[11].

Mahkemelerin bağımsızlığını sağlamak için Anayasaya konulan 138. madde ile 87.nci ve 104. maddeleri arasında bir çelişkiden sözedilebilir. Çünkü, genel ve özel af bir anlamda yargı organları kararının yerine getirilmemesi demek olacağından 138. madde de yer alan prensibin af müessesesi ile zedelenmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Ancak af yetkisi, belirli bir anayasal organa tanınmış bulunduğundan, mahkemelerin bağımsızlığı prensibi karşısında varlığı tartışmalı bir müessese olmaktan çıkmakta ve Anayasa Hukuku'ndaki yerini almaktadır[12].

2 - Ceza Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Yapısı

Af suçun ve cezanın sükutu sebepleri arasında yer alan hemen hemen her ülkenin mevzuatınca bilinen bir müessesedir.

---

10 KEYMAN, a.g.e. s. 2.
11 ÖNEN, a.g.m. s.12.
12 KEYMAN, a.g.e. s.13.

Türk Ceza Kanunu'nun Birinci Kitabının Dokuzuncu Babı "Dava ve Cezanın Sükutu" başlığını taşıyan bu bölümde suç ve cezanın düşme sebepleri yer almaktadır. Şöyle ki; cezanın sucun işlenmesinden sonra, infazdan evvel sona ermesini gerektiren sebepler, mahiyetleri itibariyle kamu davasına etki ederer. Diğer düşme sebepleri de sadece cezanın düşmesine neden olan sebeplerdir. İkinci gruba giren sebepler kamu davasına tesir etmezler. Çalışmamızın konusu olan af, şekline göre, hem kamu davasını hem de infaz münasebetini ortadan kaldıran bir sebeptir[13].

Doktrin ve kanunlar tarafından kabul edilen ceza davasını düşüren sebepler; sanığın ölümü, genel af, zamanaşımı cezayı düşüren sebepler ise özel aftır[14]. Siyaset ve hukuka aynı zamanda dayanan rejimlerde af, hükümetin takip ettiği siyasetin basit bir vasıtasından ibaret olmuştur[15].

Genel af Türk Ceza Kanunu'nun 97. maddesinde, özel af ise 98. maddesinde düzenlenmiştir[16]. Görüldüğü gibi, af şekline göre hem kamu davasına ve hem de infaz münasebetine son verebilen genel bir düşme sebebidir[17].

C - HUKUK SİSTEMİNDE AF ŞEKİLLERİ

Ceza hukukunda yer alan, suç ve cezanın düşme sebepleri arasında bulunan af müessesesi ikiye ayrılmıştır. Bunlar; mahkümiyeti ve

---

13 KEYMAN, a.g.e. s. 6.

14 G.BETTİOL, "Suç ve Cezanın Sükutu Meselesi", Çeviren: Faruk EREM, **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt : XII, S.1-2, Ankara 1955, s. 3.

15 BETTİOL, a.g.m. s.11.

16 Türk Ceza Kanunu madde 97 : Umumi af, hukuki amme davasını ve hükmolunan cezaları bütü neticeleri ile birlikte ortadan kaldırır.
Türk Ceza Kanunu madde 98 : Hususi af, havi olduğu sarahate göre cezayı ortadan kaldırır veya azaltır veya değiştirir ve daha ağır bir cezadan mübeddel olan cezaya kanunen ilave edilmemiş bulunmak şartıyla mahkümun kanuni mahcuriyetinin de ref eder. Ancak kanun veya kararnamesinde hilafı yazılı olmadıkça feri ve mütemmim cezalara tesir etmez. Hususi affı tazammun eden kanun veya kararnamede sarahat bulunan ahval müstesnadır.

17 KEYMAN, a.g.e. s. 7.

kamu davasını ortadan kaldıran "Genel Af", sadece cezayı ortadan kaldıran "Özel Af"tır.

1 - Genel Af

Toplumda yatışmayı, sulh ve sükunu sağlamak için sosyal fayda gerekçesi ile bütün belirli bazı suçlar ve hükmedilmiş cezaları bütün sonuçları ile birlikte düşüren bir yasama tasarrufudur. Bir başka ifadeyle kısaca, genel af, devletin ceza vermek hakkını kullanmaktan vazgeçmesidir[18].

Görüldüğü gibi genel af bazı suçların bağışlanması değil bu suçların tamamen unutulmasıdır. Buna göre genel affın özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Genel Affın Sadece Fiilleri Dikkate Alması :

Genel af özellikle, bir kanun konusu olduğu anayasal sistemlerde muayyen bazı şahısları değil de, belli zamanlarda işlenmiş bir takım suçları dikkate alan objektif bir tasarruftur. Sonuç olarak genel af, şahıslara değil işlenen fiillere etki eder[19].

- Genel Affın Geçmişe Ait Olması :

Genel af prensip olarak geçmişe dönüktür. Suç ve cezanın mahiyetini bütün sonuçları ile birlikte geçmişe şamil olmak üzere kaldırır.

- Genel Affın Kamu Davasına ve Mahkümiyete Tesir Etmesi

Bir af hem kamu davasına hem de kesinleşmiş hükme etki ediyorsa genel af sayılacaktır. Kamu davasının kesinleşmesinden sonra çıkan genel af, mahkümiyeti ve cezayı ortadan kaldırır. Davanın sürmesi halinde, davanın düşmesine neden olur. Mahkemeye intikal etmeyen davalar için ise her türlü cezai tatbikata engel olur.

- Genel Affın Toplu Olması

---

18 ÖNEN, a.g.m. s. 18.
19 KEYMAN, a.g.e. s. 63-64.

Genel af prensib olarak objektiftir. Genel affın bir kişi için çıkartılması hakkında kanunda bir yasak olmamasına rağmen toplu olarak bazı gruptaki suçlar için çıkarılır.

2 - Özel Af

Türk Ceza Kanunu'nun 98. maddesine göre özel af, kesin bir hükümle verilmiş olan cezayı ortadan kaldıran ya da azaltan daha hafif bir cezaya çeviren bir müessesedir. Buna göre özel af, etkilerini kesin hükümden sonra gösterir. Sadece hükmedilmiş ve kesinleşmiş olan cezalara yöneliktir[20].

- Özel Affın Mahkumiyete Etki Etmesi

Özel aftan faydalanan mahküm, sadece cezadan muaf tutulur mahkumiyet hükmü devam ettiğinden bundan doğan hertürü netice ve ehliyetsizlikler devam eder. Özel aftan faydalananlar, hukuken mahküm sıfat ve statüsünü kaybetmez.

- Özel Affın Mahkumiyetten Sonra Etki Etmesi

Özel affın tanımında da belirtildiği gibi cezanın kaldırılması, azaltılması veya değiştirilmesi tanımından özel affın kesin bir hükümden sonra tatbik edileceği anlamı çıkmaktadır. Öyleyse, bu müessesenin uygulanması için öncelikle bir suçun ve bunun sonucunda bir cezanın hükmedilmiş olması gerekecektir.

Fakat bütün bunlara rağmen; özel affın mutlaka kesin hükümden sonra uygulanabileceği sonucunu çıkarmamak gerekir. Özel af, bir kanunla kesin hükümden önce de olabilir. Böyle bir hareket tarzı, tasarrufun özel af sayılmasına engel değildir. Bunlar da sadece, cezayı dikkate aldıkları ve mahkumiyete etki etmedikleri taktirde özel af sayılırlar. Af tasarrufu kesin hükümden önce yürürlüğe girse dahi, buna tabi olan kimseler hakkında kamu davası devam edecek ve ceza kesin

---

20 ÖNEN, a.g.m. s. 18.

hükümle tayin edildikten sonra aftan istifade mümkün olacaktır. Sonuç olarak, özel af yine kesin hükümden sonra tesir edebilecektir[21].

- Özel Affın Ferdi olması

Özel af genel olarak ferdi yani subjektif olmasına rağmen, aynı türden suçları işlemiş kimseleri kapsayan toplu özel aflara da Türk hukukunda rastlanmaktadır.

II - MALİ AF KAVRAMI VE KAPSAMI

A - MALİ AFFIN TANIMI VE KAPSAMI

Genel af içinde yer alan mali af kavramının net bir tanımını yapmak ve kapsamını belirlemek oldukça güçtür. Ceza kanunlarına ilişkin hemen hemen tüm kaynaklarda bir kamu hukuku tasarrufu olan affa yeterince yer ayrıldığı halde, mali affa gerek ceza hukukunda, gerekse vergi hukukunda tam bir açıklık getirilmemiştir. Genel ceza hukukunda, genel affın nedenleri sıralanırken, ilke olarak sosyal patlamaların önüne geçmek ve siyasi suçlar için çıkarıldığı ve bu arada adi ve mali suçlar için de affın çıkarılabileceği belirtilmiştir. Buna göre "mali af" kavramını, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlayabiliriz[22].

Mali af kavramı geniş kapsamlıdır. Kamu hukukunu ilgilendiren para ve idari cezalarını, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu borç ve cezalarını, vergi borç ve cezalarını kapsamaktadır. Konumuz vergi affı ile sınırlı olduğundan sadece bu konuyu incelememiz gerekecektir.

B - MALİ SUÇ VE CEZA KAVRAMI

Günümüzde devlet, fiskal ve ekstra fiskal görevlerini yerine getirebilmesi için gelir kaynaklarının sağlıklı ve sürekli bir yapıya kavuşturulması amacıyla bir takım kurallar koymak ve uygulamak zorundadır.

---

21 KEYMAN, a.g.e.s. 73.
22 SAYAR, a.g.m. s. 62.

Devlet tarafından konulan bu kurallara uyulmaması halinde mali suç işlenmiş olmakta ve kezilen cezalar da mali ceza sayılmaktadır. Vergi suç ve cezaları "Mali Suç ve Ceza" kavramı içerisinde yer almaktadır.

Vergi suçunun tanımı vergi kanunlarımızda yapılmamıştır. Vergi suçunu, vergi mükelleflerinin vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketleri olarak tanımlayabiliriz[23]. Vergi hukukumuzda vergi cezaları ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanununun 4. kitabında yer almaktadır.

C - VERGİ AFFININ MALİ AF İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Vergi Usul Kanunu'nda af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi ve cezalarının affı ancak bir kanunla mümkündür. Vergi ve cezalarının affı bazen, zaman zaman çıkarılan cezaların affına ilişkin kanunların kapsamına alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir[24].

Mali af içerisinde yer alan "Vergi Affı" kavramını şöyle tanımlayabiliriz: Vergi kanunlarına dayanılarak tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların tahsilinin gerçekleşmemesi durumunda, ortaya çıkan gecikme zammı ve gecikme faizlerinin şartlı veya şartsız olarak tamamının veya belli bir kısmının tahsilinden, devletin af yetkisini kullanarak vazgeçmesidir.

Af ile ceza hukuku ilkeleri daha çok hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkindir. Tersine vergi cezaları ise, hürriyeti bağlayıcı cezalardan daha farklı bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla vergi cezalarının affına, hürriyeti bağlayıcı cezaların affında uygulanan ilkelerin tamamı uygulanmaz. Vergi cezaları yapı olarak daha çok para cezalarına benzemektedir. Bu sebeple kanun koyucu vergi ve para cezalarını affederken ayrıntılı düzenlemelere gitmek durumundadır[25].

---

23 SAYAR, a.g.m. s.60.
24 ÖNEN, a.g.m. s.16.
25 ÖNEN, a.g.m. s.16.

Türk Vergi Hukuku'nda af uygulamalarına baktığımızda özel olarak çıkarılan yasalarla düzenlenen vergi aflarında nadiren af kavramının kullanıldığını görmekteyiz. 1960 yılı öncesinde genellikle kullanılan sözcükler "Terkin" ya da "Tasfiye"dir. 1960 yılı sonrasında, genel af kanunlarında düzenlenen vergi aflarından doğrudan vergi cezalarının (ya da gecikme zamlarının) affından sözedilmesine karşılık, özel olarak çıkarılan yasalar isimlendirilirken "Vergi Cezalarının Tasfiyesi", "Tahsilatın Hızlandırılması", "Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil" gibi dolaylı ifade biçimlerinin tercih edildiği görülmektedir[26].

D - VERGİ CEZALARI VE HUKUKİ YAPISI

Vergi cezaları, VUK'nun 4. bölümünde belirtilen, vergi mükelleflerinin veya vergi sorumlularının vergi suçlarını işlemeleri sonucunda doğar. Vergi Ceza Hukuku'nun genel ceza hukukundan farklı bir yapısı bulunmakla beraber, birçok durumlarda ceza hukukunun genel ilkeleri vergi ceza hukukunda da uygulanabilir[27].

Vergi cezasının hukuki niteliği hakkında iki görüş ileri sürülmektedir. Bunlar, "Mali Müeyyide" görüşü ve soyut olarak "Vergi Cezası" görüşüdür. Vergi cezalarının hukukiy yapısının tesbiti, bu cezaların affında uygulanacak ilkelerin bilinmesi bakımından önem taşımaktadır[28].

Mali müeyyide görüşüne göre, vergi suçlarına mali müeyyide uygulanır. Mali müeyyidenin amcı, kamu idaresine gelir sağlamaktır. Buna göre, mali müeyyide de bir cezadan ziyade, bir misli cezası ve bir vergi zammı mahiyetindedir. Genel ceza hukuku esaslarına göre bir ceza mahiyetinde değildir. Vergi ceza hukukunda mali müeyyide görüşü artık terk edilmiş ve bunun yerine ceza hukuku esaslarına uygun "vergi cezası" görüşü yer almıştır. Bu görüşe göre vergi cezası, kanuna

---

26 Recai DÖNMEZ, "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları", **Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No : 557/92, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1992, s. 12-13.

27 Nami ÇAĞAN, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXIX, S.1-2, Sevinç Matbaası, Ankara 1988, s.112.

28 ÇAĞAN, a.g.m. s. 113.

aykırı ve suç teşkil eden fiilleri cezalandıran, vergi olayına bağlı mali bir cezadır. Vergi cezalarının başlıca amacı, kişilerin vergi kanunlarına uymalarını sağlamaktır. Türk Vergi Hukuku'nda vergi cezası görüşü temel ilke olarak benimsenmiştir[29].

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kısım birinci bölümünde vergi cezaları en ağır cezadan en hafife doğru,

- Kaçakçılık,

- Ağır Kusur,

- Kusur,

- Usulsüzlük,

- Özel usulsüzlük cezaları,

şeklinde sıralanmıştır. Bu cezaların kesilmesinin ortak nedeni, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesidir. Ancak her seferinde vergi kanunlarına aykırı hareket sonucunda vergi ziyaı doğduğunu iddia etmek yanlıştır. Buna rağmen kesilen her cezanın amacı sadece vergi ziyaının telafisi değil, mükelleflerin ceza kesme yani yaptırım yolu ile vergi kanunlarına uymalarını sağlamaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 345. maddesine göre kaçakçılık suçunu işleyen mükelleflere ve sorumlularına ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilmektedir. Bunun gibi diğer vergi cezaları da devletin uğradığı zararın tazmini amacına yönelmemektedir.

Türk Vergi Hukuku'nda vergi cezası görüşünün benimsendiğini gösteren bir başka kanıt ise, vergi cezalarının 1982 Anayasası'nın 38. maddesine uyarak şahsi oluşudur. Özel hukukta zarar karşılığı doğan borçlar ölüm halinde mirasçılara geçmektedir. Fakat vergi hukukunda vergi cezası ölüm halinde kalkmakta, VUK'nun 372. maddesinde "ölüm halinde vergi cezaları düşer" hükmü yer almaktadır.

---

29 SAYAR, a.g.m. s. 61.

E - VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

1 - Terminoloji Sorunu

1960 yılından günümüze kadar çıkan vergi af yasaları, halk arasında "vergi affı " olarak telaffuz edilirken, hükümet tarafından bu sözcüğün direkt olarak kullanılmasından kaçınılmış ve dolaylı ifadeler kullanılmıştır.

Örneğin en son 21.03.1992 tarihinde, "Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun" adı altında vergi af kanunu çıkmıştır.

Vergi alanında af sözcüğünün kullanılması bazı çevreler tarafından özellikle oy potansiyeli yüksek gruplar tarafından olumsuz karşılanması siyasetçiler tarafından kaygı yaratacağından kullanılması sakıncalı görülmüştür. Sadece Türkiye'de değil diğer ülkelerde de af yasaları çıktığı halde, af sözcüğü yetkililer tarafından kabul edilmemiştir. Örneğin, ABD'nin Texas Eyaleti'nde vergi affı uygulaması sırasında, Texaslı yetkililer uyguladıkları programın "af" olarak nitelenmesine karşı çıkmışlar, bunun "geçmişi temizleme programı" (Wipe the slate clean) olduğunu ifade etmişlerdir[30].

Her ne kadar günümüze kadar vergi alanında çıkan af yasalarının çoğunda vergi affı kelimesine rastlanmasa da içerik yönünden vergi af yasası olduğu söylenebilir. Vergi affı kavramı ile ifade etmek istediğimiz, asli vergi borcunun affı anlamında değil, vergi hukukunda aftır. Vergi affı vergi hukukunda af sorununu tüm boyutları ile ele alan genel bir kavramdır.

2 - Vergi Hukukunda Affın Yeri

Ceza hukukunda af, sosyal ve siyasal amaçlar gözönünde bulundurularak, işlenmiş olan bazı suçların unutulması şeklinde yorumlanmaktadır. Vergi hukukunda çıkarılmış olan af yasaları ise, bazı yönleriyle ceza hukukunda çıkarılan af yasalarına benzese de, gerek il-

---

30 DÖNMEZ, a.g.e. s. 13.

keleri yönünden gerekse, uygulama yönünden farklılıklar vardır. Her ikisi arasındaki tek benzerlik, devletin cezalandırma yetkisini kısmen ya da tamamen kullanmaktan vazgeçmesidir.

Türk Vergi Hukuku'nda ilk vergi affı 1906 yılında çıkmıştır. Bir "iradei seniye" ile yapılan düzenleme ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların affı öngörülmüştür. Bu tarihten sonra Türk Vergi Sistemi'nde vergi afları neredeyse kuramsal bir niteliğe bürünecek denli çoğalmıştır. Vergi affı sorununun kronik bir hale gelmesine karşın bu konuda eksiksiz bir pozitif düzenlemenin bulunmayışı bir çelişki olarak görülebilir.Vergi affının genel ilkelerinin saptanması konusunda hiç bir çaba gösterilmemiştir[31].

Ceza hukukunda af ile vergi hukukundaki af kavramı arasında bazı benzerlikler olduğu gibi önemli farklılıklar da vardır. Örneğin konuyu amaç yönünden incelediğimizde; ceza hukukundaki affın amacı kişisel ve kollektif düzeyde sosyal ve siyasal ortamı yatıştırmaktır. Vergi affının amacı ise, teorik olarak vergi toplamayı kolaylaştırarak vergi gelirlerini arttırmaktır.

Ceza hukukundaki afta yatıştırma amacı, genel olarak koşulsuz en azından kişisel mülahazaların ötesinde objektif bir biçimde ortaya çıkar. Parasal verim düşüncesinin ağır bastığı vergi affı ise esas olarak koşulludur[32]. Vergi affının ana amacı yanında , araç olarak kullanılarak başka amaçlara ulaşılmak için de çıkarılabilir. Örneğin, vergi idarelerinin etkinliğini arttırmak için yeni bir sisteme geçilmeden önce eski sistemden doğan pürüzlerin ortadan kaldırılması için vergi affı çıkarılabilir. Burada asıl amaç yeni sisteme geçmektir. Görüleceği üzere her iki hukuk dalı arasında mahiyet yönünden farklılık bulunmaktadır.

---

31 DÖNMEZ, a.g.e. s.14.
32 DÖNMEZ, a.g.e. s.16.

3 - Vergi Hukukunda Affın Hukuki Niteliği

Vergi hukukunda affın hukuki niteliği konusu vergi cezaları bakımından bir ayrım yaparak ayrı ayrı ele almakta yarar vardır. Bilindiği gibi vergi cezaları ceza hukuku anlamında cezalar ve idari nitelikte cezalar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır[33].

Ceza hukuku anlamında vergi cezaları yapı olarak daha çok para cezalarına benzemektedir. İdari nitelikteki cezaların affedilmesi genel olarak devletin bir alacağından vazgeçmesi ile aynı anlama mı geldiği sorusunu akla getirmektedir. Günümüzde her ne kadar vergi cezalarının esas amacı devlete gelir sağlamanın ötesinde ceza hukuku ilkeleri ile uyumlu olarak, kişileri suç teşkil eden eylemlerden caydırmak düşüncesine dayansa da en azından takip hukuku açısından vergi cezalarının birer kamu alacağı olduğu ortadadır. Sonuç olarak devlet af halinde bir kamu alacağından vazgeçmektedir[34].

Fransız hukukçuları vergi affının hukuki niteliğini "vergi dönüşlerini arttırmayı ve denetim yetersizliklerini biraz olsun gidermeyi hedefleyen bir kerelik süre uzatımı" şeklinde yorumlamışlardır[35].

F - VERGİ AFFININ ANAYASAL SORUNU

Daha önceki açıklamalarımızda da belirttiğimiz gibi af kaynağını anayasadan almıştır. Anayasada sadece ceza hukuku anlamında af konusu düzenlenmiş, vergi alanında çıkarılan af yasaları hakkında bir açıklık getirilmemiştir.

1982 Anayasasının "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesi vergi hukuku alanında af yetkisinin kullanılması sırasında kanun koyucuya yol gösterecektir. Bu açıdan yasama organından çıkan vergilere ilişkin af yasalarının da Anayasa Mahkemesi'nin yargısal danetime tabi olacağı açıktır. Bununla birlikte, 1960 yılından günümüze kadar çıkan tüm vergi af yasalarının hiç biri Anayasa Mahkemesinin yargısal

---

33 DÖNMEZ, a.g.e. s.16.
34 DÖNMEZ, a.g.e. s.17.
35 DÖNMEZ, a.g.e. s.18.

denetimine konu olmamıştır. Bu dönemde uygulanan vergi af yasalarından oldukça kapsamlı olan üç tanesi ise Milli Birlik Komitesi ve Milli Güvenlik Konseyi yönetimleri zamanında çıkarılmıştır[36].

1982 Anayasası'nın geçici 15. maddesinin son fıkrası hükmü gereği bunlara karşı Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması yolu, "Bu dönem içinde çıkarılan kanunlar, Kanun Hükmünde Kararnameler ile 2324 sayılı Anayasa düzeni hakkında kanun uyarınca alınan karar ve tasarrufların Anayasaya aykırılığı iddia edilemez" hükmü ile kapatılmıştır.

Anayasamızın 73. maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü ile verginin genelliği ve yasallığı ilkeleri dile getirilmiştir. Bu hükmün anlamı, vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, vatandaşların ve yurtta yaşayan yabancıların tümüne dağıtılmasıdır.

Verginin yasallığı ilkesinin kapsamına, mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması girmektedir. Vergide indirim yapmak veya bağışık tutmak, vergi koyma ölçüsünde büyük bir önem taşıdığından, yasallık ilkesinin kapsamının içerisindedir[37].

G - VERGİ HUKUKUNDA AF ŞEKİLLERİ

Vergi alanında çıkarılan af yasaları genellikle halk dilinde vergi affı olarak anılmaktadır. Vergi affı dendiğinde aklımıza verginin yani vergi aslının affı gelebilir. Fakat 1960 yılından günümüze dek çıkarılan vergi af yasalarında ağırlıklı olarak vergi cezalarının affı öngörülmüş vergi aslına dokunulmamıştır.

---

36 DÖNMEZ, a.g.e. s. 19.

37 Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını : 3434/698, Özdemir Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/1987, s.34.

Vergi cezaları genel af kapsamında ya da sadece vergi cezaları için çıkarılmış genel ve özel af kapsamında ortadan kalkması sağlanmıştır.

1 - Genel Af İçinde Vergi Cezalarının Affı

Ceza mahkemelerince verilen vergi cezalarının genel af kapsamına girmeleri için bu konuda af kanununda herhangi bir açıklama olması gerekmemektedir[38].

Ceza mahkemelerince verilmeyen vergi cezalarının affı genel af içerisinde madde veya özel bir bölümünde belirtmek suretiyle yer alabilir. Vergi cezalarını kapsamına alan ilk genel af kanunu 23.02.1963 tarih ve 218 sayalı "Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun"dur. İlk kez bu kanunla vergi cezalarının affı, diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmüştür.

Bunu 03.08.1966 tarih ve 780 sayılı "Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun" izlemiştir. Bu af kanunu ile vergi asıllarının kanunun yürürlüğünden itibaren altı ay içinde ödenmesi halinde, buna bağlı cezalar ve gecikme zamları affedilmiştir.

2 - Vergi Cezalarının Bağımsız Olarak Genel Affı

Vergi cezaları sadece genel af kapsamında değil, özel olarak çıkarılan vergi affı kapsamında da yer almıştır. İlk kez 03.03.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı "Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tescil ve Tasfiyesine Dair Kanun" çıkarılmıştır.

Vergi cezaları açısından bu kanun, genel affın bütün şartlarını taşımaktadır. Sözkonusu kanun, vergi cezalarının tamamını değil sadece belirli bir kısmını bazı şartlar altında affetmiştir. Bu bakımdan "Şartlı Af" niteliğinde bir genel af kanunudur[39].

---

38 ÖNEN, a.g.m. s.18.
39 ÖNEN, a.g.m. s.19.

3 - Vergi Cezalarının Özel Affı

Özel af hükümlerinin vergi cezaları hakkında uygulanması halinde, vergi cezalarının özel affı sözkonusudur[40].

Örneğin, spor kulüplerinin vergi cezalarını affeden 13.06.1963 tarihinde çıkan 252 sayılı kanun ile Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin vergi cezalarını affeden 5.9.1963 tarih ve 325 sayılı kanun bu niteliktedir.

III. VERGİ HUKUKUNDA AF YASALARININ NEDENLERİ

A - GENEL AÇIKLAMA

1960-1993 döneminde çıkarılan vergi af yasalarını kronolojik bir sıralamaya tabi tuttuğumuzda aşağıdaki tablo ile karşılaşmaktayız. Şöyle ki;

1.	28.02.1961	tarihli	281	Sayılı	Yasa
2.	23.02.1963	"	218	"	"
3.	13.06.1963	"	252	"	"
4.	05.09.1963	"	325	"	"
5.	16.07.1963	"	691	"	"
6.	03.08.1966	"	780	"	"
7.	15.05.1974	"	1803	"	"
8.	20.03.1981	"	2431	"	"
9.	24.02.1983	"	2801	"	"
10.	04.12.1985	"	3239	"	"
11.	10.12.1988	"	3505	"	"
12.	20.12.1990	"	3689	"	"
13.	14.06.1989	"	3571	"	"
14.	21.03.1992	"	3787	"	"

Görüldüğü gibi 14 adet af yasası çıkartılmıştır. Bu af yasalarının tek tek çıkarılma nedenleri çalışmamızın II. bölümünde incelenmiştir. Bu bölümde nedenlerin genel özellikleri dikkate alınmıştır.

---

40 ÖNEN, a.g.m. s.20.

Vergi affı uygulamaları incelendiğinde af yetkisine sahip organların bir vergi affına gidilip gidilmemesi yolundaki kararlarını etkileyen çeşitli faktörlerin bulunduğu görülmektedir. Bunların başında siyasi faktörler gelir, af kararı her şeyden önce siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Ancak, bunun yanında giderek önem kazanan ekonomik ve mali faktörleri de ihmal etmemek gerekir.

Şimdi vergi af yasalarının temel gerekçelerini siyasi nedenler, ekonomik nedenler, mali nedenler ve teknik ve idari nedenler başlıkları altında inceleyelim.

B - SİYASİ NEDENLER

Gerek mali gerek adli aflar, değişen toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı görüşü ortaya atılmıştır[41].

Af toplumların geçirdikleri siyasi krizlerden sonra ortaya çıkan ve yatıştırıcı tesirler icra eden bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de, tahrik edici meselelerin üzerine bir örtü çeken af, geçmişin unutulmasını istikbale dönülmesini mümkün kılmaktadır[42].

Gerçekten affı çıkartıp çıkartmamak veya çıkartılacak affın kapsamını belirlemek, tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir[43]. Af siyasi kararlar neticesinde ortaya çıkmış bir müessesedir. 1960 - 1970'li yıllarda çıkarılan siyasi nitelikli aflar kapsamına mali aflar da alınmıştır. Siyasi nitelikteki af yasalarında bir kaç madde ile mali affa da yer verilmiştir. Ancak, 1980'li yıllarda sadece mali konularla ilgili af yasaları çıkartılmıştır.

Vergi hukukunda yapılan affın siyasi nedenleri araştırıldığında karşımıza şu sonuçlar çıkmaktadır:

---

41 SAYAR, a.g.m. s. 64.
42 KEYMAN, a.g.e. s. 24.
43 SAYAR, a.g.m. s.65.

1. Ülkemizde yaşanan siyasi istikrarsızlık nedeniyle, toplumda oluşan gerginliğin yumuşatılması amacıyla,

2. İktidarın dıştan gelen müdahaleler sonucunda el değiştirmesi durumlarında, vergi aflarının eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmenin bir aracı olarak kullanılması[44],

3. Vergi affının iktidar ile seçmenler arasında toplumsal uzlaşmayı sağlaması,

4. Yeni iktidarın programını gerçekleştirebilmesi için çok acil olarak ihtiyaç duyduğu finansmanın kısa vadede elde edebilmesi amacıyla,

vergi affına başvurulmuştur.

Ülkemizde genellikle vergi af yasaları olağanüstü yönetim dönemlerinde çıkarılmıştır. Örneğin, 1960 yılındaki askeri müdahaleden sonra 281 sayılı "Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun", 12 Eylül yönetimi sırasında 2431 sayılı "Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun"lar çıkarılmıştır.

Görüldüğü gibi iktidarın müdahale sonucu değişmesi dönemlerinde vergi affı toplumsal uzlaşmayı sağlamada gerekli bir müessese haline gelmiştir. Ayrıca af konusu hemen hemen her dönemde kamuoyunu meşgul etmiş, seçim dönemlerinde siyasi partilerin vazgeçilmez propanganda unsurlarından biri olmuştur[45]. En son 1992 yılında 3787 sayılı "Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun" bu dönemde iktidara gelen siyasi partinin seçim propagandası sonucunda çıkmıştır.

C - EKONOMİK NEDENLER

Genellikle, af kanunlarının çıkarılmasında ekonomik neden olarak belge düzeninin yerleştirilmemiş olması nedeniyle kayıt dışı bıra-

---

44 DÖNMEZ, a.g.e.s.49.
45 SAYAR, a.g.e. s. 72.

kılmış bazı stok malların ve servet unsurlarının ekonomiye sokulmasının temini gösterilmiştir. Bu unsurların kayda alınması sonucunda ekonomik yapının güçlendirilmesi amaçlanmıştır[46].

Kayıt dışı bırakılmış mallar ve nakit paralar için "kara para" deyimi kullanılmaktadır. Kara para deyimi sadece kayıt dışı tutulan paraları ifade etmemekte, bunun yanısıra, altına mücevherata ve değerli taşlara yatırılan parayı ve hatta arazilere, binalara yatırılan parayı ve muhasebe kayıtlarında gösterilen miktarların çok üzerinde işletme varlıklarını ifade etmektedir[47].

Ne yazık ki halen varlığını sürdüren kara para ekonomisi geçmiş dönemlerden bu yana kayıtlı ekonomi ile rekabet durumundadır. Vergi adaleti ilkesi bu açıdan büyük yaralara maruz kalmıştır. Bu nedenle kara para ekonomisi ile bir başka deyişle kayıt dışı ekonomi ile mücadele etme zorunluluğu doğmuştur. İşte bu nedenlerle vergi afları kara para sorununu ortadan kaldırmasa bile, olumsuz etkilerini azaltabileceği düşüncesiyle vergi affı müessesesine ihtiyaç duyulmuştur.

Vergi af yasaları öngördüğü teşvik edici hükümlerle ve özellikle ceza tehdidini ortadan kaldırarak bu tür gizli varlıkların karanlıktan aydınlığa çıkmasını hedefler. Bu arada beyan edilen gizlenmiş varlıklar çok düşük oranlarda vergilenebilir. Böylece resmi ekonominin sınırları genişletilmiş olur[48].

1980 yılından sonra çıkarılan 2431 sayılı "Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun" ile 2801 sayılı "Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun"un çıkarılmasında siyasi nedenler yanında ekonomik nedenlerin ağır bastığı görülmüştür.

---

46 EBSO, "Vergi Affı Hakkındaki Görüş ve Önerileri", **Vergi Araştırma Komisyonu, Raporu**, 1991, s. 3.

47 Bu konuda Bkz. M.A. GİDANİ, "Tax Evasion, Smuggling and Black Money", **Economic Revolution in India**, Himalaya Publishing House, Bombay 1977, s.377 vd.

48 DÖNMEZ, a.g.e. s. 51-52.

Zaten 1970'li yıllarda yoğunlaşan enflasyon, döviz darboğazı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlık büyük ölçüde vergi dışı kalmış fonlar oluşturmuştur. Bu fonların ekonomiye çekilmesi çıkartılan af yasalarının temel ekonomik nedenlerinden biri olmuştur[49].

Vergi af yasalarının çıkarılmasında bir başka ekonomik neden ise bütçe açıkları ve bunun sonucunda oluşan enflasyondur. Af dolayısıyla sağlanan kaynaklar bütçe açıklarının kapatılmasında kullanılması amaçlanmıştır. Özellikle 1991 yılında yaşanan körfez savaşı nedeniyle 1991 yılı bütçesi tahmin edilenin üzerinde açık vermesi sonucunda hükümet ek ödeneğe ihtiyaç duymuştur.

Bir başka ekonomik nedenlerden biri de, vergi mükelleflerinin içinde bulunduğu şartlardır. Yüksek oranda seyreden ve bir bakıma haksız bir vergi olarak da adlandırılan enflasyon özellikle orta ve küçük ölçekli işletmeleri ayakta duramaz hale getirmiştir. Bu durumda bu kişiler vergi borçlarını ödememeleri durumunda uygulanan gecikme zammı ve faizi uygulamaları ile altından kalkılamaz bir borç yükü altına sokulmuştur. Artan vergi borçları nedeniyle, ekonomik ortamdan çekilmeyi düşünen bu mükelleflerin faaliyetlerinin devamını sağlamak için mali af desteğine ihtiyaç duyulmuştur[50].

D - MALİ NEDENLER

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

---

49 SAYAR, a.g.m. s. 64.
50 PALAMUT, a.g.m. s. 8.

bütçe kısıntılarına gitmeye uygun olmadığı dönemlerde sorun daha da ağırlaşabilir[51].

Devlet vergi affı müessesesi ile tahsil edilemeyen bazı kamu alacaklarının tahsilini kolaylaştırarak vergi hasılatını arttırmak istemektedir. Kısa vadede finansman ihtiyacını karşılanması, şu ya da bu nedenlerle vergilendirme şemsiyesi dışında kalan mükelleflerin bu şemsiyeye dahil edilmesi ve böylece mükellef sayısını attırarak gelecekte vergi yükünün azaltılması, vergi hasılatının yükseltilmesi gerekçeleri vergi af yasalarının çıkmasında etkin olmuştur.

Mükellefiyet şemsiyesinin genişletilmesi yanında, devlet vergi aslının ödenmesi şartıyla, vergi cezalarının bir kısmından vazgeçerek vergi kaçakçılarına kendi istekleri ile ortaya çıkma fırsatı tanımıştır.

E - TEKNİK VE İDARİ NEDENLER

Vergi idaresi ve vergi yargısından kaynaklanan sorunlar da vergi af yasalarının çıkmasında önemli rol oynamıştır. İdare ve yargının ekonomik gelişmelere ayak uyduramaması büyük sorunlara yol açmıştır.

Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasında ulaşılmasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de af karunları gerekçelerinde yer almaktadır. Uygulama alanı oldukça geniş olan bazı vergilerin (Emlak, Emlak Alım, Gayri Menkul Kıymet Artışı Vergileri vb.) salt mükelleflerin soyut beyanına bağlanmış olması, yaygın ve yoğun vergi ihtilaflarına yol açmış, vergi yargısını adeta tıkamıştır[52].

Mükelleflerin beyanlarına dayanan çağdaş vergicilik sistemlerinde vergi denetimi de çok önemlidir[53]. Ülkemizde ise vergi denetiminin çok

---

51 DÖNMEZ, a.g.e. s. 52.
52 SAYAR, a.g.m. s.64-65.
53 SAYAR, a.g.m. 65.

düşük düzeylerde kalması sonucunda vergi kaçağı artmış ve ekonomide yüksek boyutlarda kayıt dışı fon oluşmuştur.

Son yıllarda Maliye Bakanlığı yoğun denetime ağırlık vermesi sonucunda 282.351 mükellef, 7.181 Milyar TL'lık matrah incelenmiş yapılan inelemeler sonucunda, 3.194 milyar TL'yı aşkın bir kazancın hazineden gizlendiği tesbit edilmiştir[54]. 1990 yılında yapılan incelemeye göre toplam 1.5 milyon mükelleften 90 bininin hesapları incelenmiştir. % 6'lık bir inceleme oranı gerçekleşmiştir[55].

Vergi af yasalarının çıkmasında bir başka idari neden olarak vergi sistemimizde daha sonradan ihdas edilen bir takım kanunların mükellef aleyhine işlemesi sayılmıştır. Örneğin, 01.01.1986 tarihinden bu yana başlatılan kaçakçılık cezasını aşan nisbette gecikme zammı ve faizi uygulaması, vergi alacağını tahsil edilemez hale getirmiş dürüst bir mükellefin vergi aslını kat kat geçen vergi cezasını ödemesi mümkün olamamıştır.

Dürüstlükten yana mükelleflerin ise, bu ağır vergi ve cezaların altından kalkamaz duruma gelmeleri ve işletmelerini tasfiye etmek zorunda kalmaları nedeniyle bu olumsuzlukların giderilmesi için affa ihtiyaç duyulmuştur.

IV. VERGİ HUKUKUNDA AF UYGULAMASININ BAŞARILABİLMESİ İÇİN GEREKLİ TEMEL KOŞULLAR

Vergi affından beklenen sonucun gerçekleşebilmesi için bazı faktörlerin gözönüne alınması aşağıda açıklanan temel şartlar yerine getirilerek af uygulamasına başvurulması amacın gerçekleştirilmesini hızlandırabilir. Ancak, tüm koşulların vergi affı uygulaması için elverişli olması durumunda bile başarısızlıkların olabileceği ihtimalinin de düşünülmesi gerekir. Fakat herşeye rağmen temel koşullar yerine getirilmeden vergi affı uygulamasına gidilmemesi daha doğru olur.

---

54 **Türkiye'de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu,** Maliyeve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No : 1990/308, 1990, s.308.

55 M.G.B., a.g.s. s.349.

A - VERGİ AFFI BİR KEREYE ÖZGÜ OLMALI

Sık aralıklarla af müessesesine başvurulması, vergi yükümlülerini af beklentisi içine sürükler, vergi borçlarının ödenmesi hep ileriki tarihlere atılır. Bu beklentinin ve vergi borcunu ödememe davranışın oluşmaması için vergi affının bir kereye özgü olması her kesim tarafından kabul edilmiştir.

Af ile birlikte, kaçakçılık fiilini işleyen yükümlülere bu af sonrasında kaçakçıların er ya da geç ortaya çıkarılacağı, aftan yararlanmayanların veya vergi kaçakçılığını seçenlerin çok ağır cezalara maruz bırakılacaklarının, bir daha böyle bir fırsat yaratılmayacağının yükümlülere aksettirilmesi yararlı olur.

Suç işlemeyi aklına koyan, ileride çıkarılacak bir af kanunu ile kısmen veya tamamen cezadan kurtulacağını düşünen bir kimse hiç kuşkusuz o suçu işleyecektir[56]. Böylece vergi kaçakçılığının boyutu ister istemez genişleyecektir.

B - AF SONRASINDA AFFA NEDEN OLAN ETKENLERİN ORTADAN KALDIRILACAĞININ MÜKELLEFLERE BİLDİRİLMESİ

Vergi idaresi tarafından affa neden olan gerekçelerin af uygulaması sonrasında ortadan kaldırılacağı ve bir daha af müessesesine başvurulmayacağının mükelleflere açık olarak bildirilmesi gerekir.

Bir taraftan af yasası uygulamaya konulurken, diğer yandan da affa neden olan gerekçelerin ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmaların sürdürülmesi, yükümlülerin işin ciddiyetini anlamaları bakımından yararlı olacaktır.

Eğer aftan yararlanan bir yükümlü, af sonrasında hiç bir şeyin değişmediğini, herşeyin eskisi gibi devam ettiğini, vergi suçu işlemeyi teşvik eden faktörlerin hala varlığını sürdürdüğünü görecek olursa davranışını değiştirmek için bir çaba harcamayacaktır[57].

---

56 SAYAR, a.g.m. s. 76.
57 DÖNMEZ, a.g.e. s. 55.

C - AF YASASI AFFA KATILIMI TEŞVİK EDİCİ YÖNDE OLMALI

Öyle bir af yasası düzenlenmelidir ki; vergisini ödeyemeyen veya ödemeyen yükümlülere fazla formalite yüklemeden en az maliyetle katılmaları sağlanmalıdır. Affa katılımı sağlamanın bir başka yolu da yukarıda açıkladığımız gibi, af yasalarının affa katılmamayı caydırıcı yönde olmasıdır. Affa katılmayan mükelleflerin af sonrasında çok ağır müeyyidelerle karşılaşacağını bilmesi affa katılımı teşvik edecektir.

Vergi af yasasının yürürlük süresinin de çok iyi ayarlanması affa katılımı teşvik edecektir. Af dönemi, vergi kaçakçılarının gerekli cesareti toplayarak ortaya çıkmalarına yetecek uzunlukta saptanmalıdır. İdeal af süresinin ne kadar olması gerektiği her ülkenin vergi yönetimi tarafından yerel koşullar ve yönetimin imkanları dikkate alınarak belirlenmelidir.

1990 yılı sonunda uygulamaya konulan kısmi ceza affı ile gecikmiş vergi borçlarının tahsil edilmesine çalışılmış, ancak yürürlüğe konan yasanın teknik yetersizliği ile yasa hükümlerinden yararlanmak isteyenlere tanınan sürenin kısalığı sonucunda bu uygulama başarılı olamamıştır.

D - AFFIN YETERİNCE TANITILMAMASI

Şimdiye kadar çıkarılan af yasalarının hemen hemen hepsi geniş bir kitleyi kapsamıştır. Yasaların içeriği açısından kapsamı geniş olmasına rağmen tüm kitlenin bu af yasasından haberdar edilmesi gerekir. Bu da af yasasının tüm kesimlere duyurulması ve tanıtılması ile mümkün olur.

Bu yönde yapılacak faaliyetler af programının maliyetini arttırdığından vergi yönetimleri çoğu kez bundan kaçınmaktadır. Ancak unutmamak gerekir ki af programından iyi sonuç alınabilmesi için iyi bir tanıtım zorunludur.

Af yasasının affa katılımı sağlayacak şekilde tanıtılması gerekir. Yükümlülere, af konusunda bilgilendirirken tek kurtuluş yolunun affa katılım olduğu imajı verilmelidir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFININ VERGİ GELİRLERİNİ ARTTIRMASI AÇISINDAN İNCELENMESİ

I - KAMU GELİRLERİ İÇERİSİNDE VERGİ GELİRLERİNİN NİSBİ ÖNEMİ

Bugünün devlet anlayışı bir refah devleti olduğu için, devletten beklenen görevler ve atfedilen fonksiyonlar sürekli artış eğiliminde olmuştur. Böyle bir ortamda bütçe, hükümetin ekonomi politikasının yürütülmesi, yenilenmesi, planlanması ve halka açılmasında önemli bir araç olmaktadır[1].

Genel olarak bütçe gelirleri; vergi gelirleri, vergi dışı normal gelirler, özel gelir ve fonlar, katma büte gelirlerinden oluşmaktadır.

Bütçe gelirlerinin en büyük kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. 1992 yılı itibariyle vergi gelirlerinin bütçe gelirlerindeki payı % 79.1, bütçe giderlerini karşılama payı ise % 63.6 olarak gerçekleşmiştir[2].

Vergi dışı normal gelirlerin bütçe gelirlerindeki payı % 4.3, özel gelir ve fonların % 14.5, katma bütçe gelirlerinin % 2.2'dir. Görüldüğü gibi vergi gelirleri bütçe gelirlerinin çok önemli bir payını oluşturmaktadır[3].

Devletin toplumsal refahı sağlayabilmesi, planlanan bütçe hedeflerine ulaşabilmesi için öncelikle bütçe gelirlerinin sağlıklı, istikrarlı bir yapıda ve sürekli olması şarttır.

---

1 Türkmen DERDİYOK, "Türkiye'de Kamu Maliyesinin Yapısı 1960-1989", **Maliye Yazıları Dergisi,** Ekim-Aralık 1992, s. 27.

2 M.G.B., a.g.e. s.32.

3 M.G.B., a.g.e. s.58.

Vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirleri içerisindeki payı 1960-1970 döneminde ortalama % 68.46 olmuştur. 1960 yılında vergi gelirlerinin bütçe gelirlerindeki payı % 71.5 olmasına rağmen af yılları olan 1961'de düşme eğilimine girerek % 56.4, 1963'de % 66.8, 1965'de % 69.5, 1966'da % 68.7 olarak gerçekleşmiştir[4].

1971-1980 döneminde bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı ortalama % 76.85 olarak gerçekleşmiştir. 1803 sayılı "Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun"un yürürlüğe girdiği 1974 yılında bütçe gelirleri içerisinde en büyük payı % 83.1 olarak vergi gelirleri oluşturmuştur[5].

1981 - 1993 döneminde bütçe gelirlerinin ortalama % 76.83'ü vergi gelirlerinden oluşmuştur. Bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin en büyük payı bu dönemde 1987 yılında % 86.7 olarak gerçekleşmiştir. Bu dönemin af yılları olan 1981 yılında bütçe gelirlerinin % 77.5'i, 1983 yılında % 71.7'si, 1985 yılında % 64'ü, 1988 yılında % 80.9, 1990 yılında % 80.2, 1992 yılında ise % 79.1'i vergi gelirlerinden oluşmuştur[6].

II. KAMU GELİRLERİ İÇERİSİNDE VERGİ GELİRLERİNİN ÇEŞİTLERİ VE VERGİ AFLARININ KAPSAMINI OLUŞTURAN VERGİ CEZALARI

Bütçe gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergi gelirlerini kendi arasında çeşitlere ayırdığımızda ağırlıklı vergi türleri ortaya çıkmaktadır.

Türk Vergi Mevzuatı'nda vergi gelirleri, gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve dış ticaretten alınan vergiler olmak üzere dört kısma ayrılmaktadır.

---

4 M.G.B., a.g.e. s. 60.

5 M.G.B., a.g.e. s.50.

6 M.G.B., a.g.e. s.32-36.

A - GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1 - Gelir Vergisi

Gelir üzerinden alınan ve Türk Vergi Sistemi'nin ana vergilerinden birisi olan gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin gelirleridir[7]. Vergi gelirleri arasında en büyük paya sahip olan vergi çeşidi gelir vergisidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde gelirin 7 çeşit kazanç ve irittan meydana geldiği ve bunların aşağıdaki şekilde sıralandığı görülmektedir[8].

1. Ticari Kazançlar,

2. Zirai Kazançlar,

3. Ücretler,

4. Serbest Meslek Kazançları,

5. Gayrimenkul Sermaye İratları,

6. Menkul Sermaye İratları,

7. Sair Kazanç ve İratlar

Yukarıda sayılan gelir unsurlarından ücret gelirleri hariç diğer gelir sahipleri vergilerini beyan esasına göre öderler.

1960-1993 döneminde çıkarılan af kanunlarının tümü beyannameli vergi yükümlülerini kapsadığı görülmüştür.

---

7 Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** Filiz Kitabevi, İstanbul 1991, s.168.

8 AKSOY, a.g.e. s. 190.

2 - Kurumlar Vergisi

Gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını vergilendiren gelir vergisi oldukça eski tarihlerden beri uygulanmaktadır. Kurumlar Vergisi ise gerçek kişiler gibi muayyen bir dönemdeki iktisadi faaliyetleri sonucunda gelir elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte objektif dolaysız bir vergidir[9].

Kurumlar Vergisi de Gelir Vergisi'nde olduğu gibi vergi mükellefinin veya sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir.

B - SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Servet üzerinden alınan vergilere servet vergisi denilmektedir. Ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli farklılıklar göstermelerine rağmen servet vergilerinin ortak niteliği, kişilerin ekonomik faaliyetlerini değil, sahip oldukları iktisadi varlıkları yani servetlerini yükümlü tutmalarıdır[10].

Vergi sistemi içinde servet vergilerinden sağlanan hasılatın nisbi payı, üzerinde durmayı gerektirmeyecek kadar düşüktür. Örneğin 1960'lardan bu yana Türkiye'de servet ve servet transferleri üzerinden alınan vergilerin hem kapsamı genişletilmiş, hem de oranları yükseltilmiştir. Buna rağmen sözü edilen vergilerin toplam bütçe gelirleri içindeki payı 1970'de % 2.9, 1980'de ise bu oran % 1.8'e düşmüştür[11].

C - HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Harcama vergileri, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkartılması yani, harcanması dolasıyla alınan vergilerdir[12]. Günümüzde harcamalar üzerinden alınan vergiye, Katma Değer

---

9 AKSOY, a.g.e. s.321.

10 AKSOY, a.g.e. s.366.

11 Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi,** Sermet Matbaası, İstanbul 1989, s.349.

12 NADAROĞLU, a.g.e. s.355.

Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Damga Vergisi örnek olarak gösterilebilir. Katma Değer Vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde Türk Vergi sistemine girdiği 1985 yılından beri gelir vergisinden sonra önemli bir yer tutmaktadır. Toplam vergi gelirleri içindeki payı 1985 yılında % 16.5, 1990 yılında % 25'e, 1992 yılında % 27.5'e çıkmıştır[13].

Gelir ve serveti harcandıkları anda genellikle mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş bir şekilde vergilendiren gider vergileri dolaylı vergiler kategorisine dahildirler[14].

D - DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER

Dış ticaretten alınan vergilere Gümrük Vergisi örnek gösterilebilir. Gümrük Vergisi malların gümrük sınırını aşması dolayısıyla alınmaktadır. Dolaylı vergiler kategorisinde yer alan gümrük vergileri mal üzerinden alındıkları için gayri şahsi objektif bir niteliğe sahiptirler. Aynı karakterdeki bu vergilerin yansıtılmaları, piyasa koşullarının elverişli olmaması hariç, son derece kolaydır. Kanuni yükümlü malı ithal eden kimseler olduğu halde, gümrük vergisinin yükünü gerçekte bu malın tüketicileri taşırlar[15].

Dış ticaretten alınan vergilerin toplam vergi gelirlerindeki payı 1990 yılında % 16, 1991 yılında % 15.5'e, 1992 yılında % 16.5'e, 1993 yılında ise % 16.6'ya çıkmıştır[16].

Gerek af yılları itibariyle gerekse diğer yıllar itibariyle vergi gelirlerinin artma eğilimine girdiği görülmekle birlikte, ücretlilerden sağlanan vergi gelirleri ile 1970 yılı sonraları ciddi boyutlarda ortaya çıkan enflasyon oranı gözönüne alındığında, af yasalarının vergi gelirlerinde artışa neden olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Örneğin, 1992

---

13 NADAROĞLU, a.g.e. s. 355.
14 NADAROĞLU, a.g.e. s.368.
15 NADAROĞLU, a.g.e. s.369.
16 M.G.B., a.g.e. s. 196.

yılında çıkarılan 3787 sayılı af kanunu sonucunda gelir vergisi tahsilatı göreceli olarak artmıştır. Fakat 1992 yılında toptan eşya fiyat endeksine göre enflasyon % 70.1'lere çıktığı görülmüştür[17].

1992 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerindeki artış oranı % 80.4 olmuştur[18]. Vergi çeşitleri açısından 1992 yılında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi'nden % 16.7 oranında daha fazla arttığı görülmüştür. Gelir vergisinin 2/3'ünü ücretlilerden alınan vergilerin oluşturduğu varsayıldığında reel olarak 3787 sayılı af yasasısının vergi gelirlerine olumsuz yönde etkisi olduğu söylenebilir.

1960-1970 döneminde çıkarılan 6 adet vergi af yasaları ile ilgili istatistiki bilgiler tutulmadığından bu af ysasalarının vergi gelirlerine etkisi yıl sonlarında gerçekleşen toplam vergi gelirleri rakamları ile incelenmeye çalışılmıştır.

1970 - 1993 döneminde çıkarılan 9 adet af yasalarından 2431, 2571 ve 2801 sayılı vergi af kanunları ile ilgili bulunan istatistiki bilgeler yer almaktadır. Fakat son çıkan 1992 tarihli ve 3787 sayılı af kanunu ile ilgili istatistiki bilgiler Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nde yer almasına rağmen devlet sırrı olduğu gerekçesi ile tezimde kullanamayacağım belirtilmiş ve tarafıma bu bilgiler verilmemiştir.

III. MÜKELLEF GRUPLARI AÇISINDAN VERGİ AF KAPSAMI

Türk Vergi Sistemi'nde beyan esası geçerlidir. Sadece ücretlilerin vergileri bordro üzerinden stopaj yolu ile kesilip ücretliler adına işveren tarafından ödenmektedir. Bu uygulamanın sonucunda da beyan esasının uygulandığı görülmektedir. Gelir vergisi, ücretli yerine işveren tarafından beyan edilmiş olmaktadır.

---

17 D.İ.E., İstatistiki Göstergeler 1923-1992, Yayın No : 1682, s. 317.

18 M.G.B., a.g.e. s. 32.

Vergi idaresi ve vergi yargısının iş hacminin küçültülmesi için af kapsamına giren tüm mükelleflerin af kanunlarından yararlanmaları öngörülmüştür.

1970 yılından sonra çıkarılan vergi af yasalarının bir kaçı ile ilgili edindiğimiz istatistiki bilgilere göre; 1981 yılında çıkarılan 2431 sayılı "Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun" sonuçlarına göre, yargı mercilerinden 51.404 adet dosya, Taktir Komisyonları'ndan 261.545 adet dosya çekilmiştir[19].

2431 sayılı kanun gerekçesinde ekonomik ve teknik unsurlar ağır basmıştır. Mali yargı sisteminde yapılması öngörülen değişikliklere paralel olarak sistemin üzerindeki yük hafifletilmek istenmiştir. Ancak yine, de bu yasa ile istenen amaca ulaşılamadığı görülmüş ve 2571 sayılı başka bir af yasası daha çıkarılmıştır[20].

2431 sayılı kanunla ve bu kanuna ek olarak çıkarılan 2571 sayılı kanunlarla 01.01.1981 tarihinden önceki dönemlere ait Emlak Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi ile ilgili olarak takdir ve itiraz komisyonlarında bulunan 1.5 miyon civarındaki dosyanın tasfiye edilmesi öngörülmüştür[21].

Bu kanunların uygulanması sonucunda takdir komisyonlarından 935.174 adet dosya, Vergi İtiraz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan 89.840 adet dosya işlemden kaldırılmış olup 50 milyar lira vergi tahsilatı yapılmıştır.

Af kapsamına giren yükümlülerin çoğu, af yasalarının beyan ve ödeme sürelerinin kısa tutulması nedeniyle yararlanamadıkları görülmüştür. Örneğin, 3239 sayılı yasa hükmü ile çıkarılan affın süresi 20 gün ile, 3505 sayılı kanun hükmü ile çıkarılan affın süresi 21 gün ile,

---

19 SAYAR, a.g.m. s. 78.

20 SAYAR, a.g.m. s.67.

21 SAYAR, a.g.m. s.67.

3689 sayılı kanun hükmü ile çıkarılan affın süresi ise 16 gün ile sınırlandırılmıştır.

IV - VERGİ AF YASALARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

A - 1960-1970 DÖNEMİNDE ÇIKAN AF YASALARININ YAPISI VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

Türk hukukunda vergi cezalarının affına 1961 yılına kadar yer verilmemiştir. Bu tarihe kadar çıkarılan af kanunları vergi cezalarının affını kapsamları dışında tutmuşlardır. Vergi cezaların affına ilk kez 03.03.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı af kanununda rastlıyoruz[22].

Tablo No : 1

Vergi Gelir Çeşitlerinin Toplam Vergi ve Bütçe Gelirlerine Oranı(%)

(1960-1970)

	G.V.		K.V.		D.KDV		İ.KDV		D.T.A.V.	
Yıl	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2
1960	23.6	26.0	4.5	5.0	15.6	17.2	12.5	13.8	23.9	26.4
1961	23.6	29.9	4.6	5.7	13.6	16.9	8.2	10.2	16.2	20.2
1962	24.3	32.6	4.7	6.3	12.9	17.3	7.8	10.5	14.8	19.8
1963	18.8	26.4	3.5	4.9	13.6	19.0	6.5	9.1	15.0	21.0
1964	20.4	27.3	3.3	4.4	14.1	18.9	6.8	9.1	16.6	22.2
1965	19.5	26.3	3.5	4.7	4.4	19.5	6.5	8.7	18.6	25.1
1966	19.3	25.9	3.5	4.7	17.2	23.0	6.1	8.1	16.7	22.4
1967	19.1	24.4	3.8	4.9	18.0	23.0	6.4	8.1	18.9	24.2
1968	21.1	26.6	4.4	5.5	17.1	21.5	6.2	7.8	18.3	23.0
1969	19.9	24.0	5.9	7.1	19.1	23.0	5.9	7.1	19.2	23.1
1970	23.0	28.1	5.5	6.7	21.8	26.6	3.9	4.8	14.4	17.5

Kaynak : Aylar İtibariyle Konsolide Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1957-1993), Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, S. 1993/11, Ankara 1993.
(1) Bütçe Gelirlerindeki Payı
(2) Vergi Gelirlerindeki Payı

[22]ÇAĞAN, a.g.m. s. 116.

Bu dönemde çıkarılan af yasalarını incelediğimizde bazılarının genel af kapsamı içerisinde, bazılarının ise özel af kapsamı ve bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan yasalarda yer aldığını görüyoruz.

Şimdi bu dönemde çıkarılan 6 adet vergi af yasalarının vergi gelirlerine etkisini yıl sonlarında gerçekleşen vergi tahsilat rakamlarına ve vergi gelir çeşitlerinin toplam vergi gelirleri ile bütçe gelirleri içerisindeki önemi açsından inceleyelim.

1 - 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

a - Kanun Gerekçeleri

1960 yılından sonra ilk olarak genel af mahiyetinde 28.02.1961 tarihinde kabul edilen 281 sayılı kanun, olağanüstü dönem olan 27 Mayıs Hareketından sonra çıkarılmıştır[23]. Siyasi konjonktürden kaynaklanan gerilimli ortam, kişilerin en duyarlı oldukları parasal konularda bazı kolaylıklar sağlamak gerekçesi ile bu kanuna başvurulmuştur[24].

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi'nde 1950 yılında yapılan bir reformla Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu uygulamasına geçilmiştir. Ancak 1960 yılına gelindiğinde çağdaş gelir vergisi uygulamasına gerek yükümlülerin, gerekse vergi yönetiminin tam olarak alışamamaları nedeniyle cezai yaptırımlarla karşılaştıkları görülmüştür. Gelir Vergisi sistemi yükümlüye biçimsel görevler yüklemiştir. Fakat, dönemin vergi yükümlülerinin eğitim seviyelerinin bu ödevleri yerine getirecek düzeyde olmadığı görülmüştür[25].

---

23 281 Sayılı Kanun, **TBMM Kanunlar Dergisi**, C.46, Dönem :1, Toplantı : 2, s.579.

24 Bkz. 281 Sayılı Kanun Gerekçesi, **Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi**, C.1, s.31.

25 Bkz. 281 Sayılı Kanun Gerekçesi.

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

281 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 3.3.1961 tarihine kadar kesilmiş ve kesinleşmiş, genel bütçe ile özel idare ve belediyeler bütçelerine irat kaydedilen, vergi, resim ve harç üzerinden kesilen cezaları ve zamlarının % 30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye % 60'ı, % 50'sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye % 50'sinin affedilmesi öngörülmüştür[26].

Kanunun yürürlük tarihinde yargı organlarında bulunan ancak hünüz kesinleşmemiş olan uyuşmazlık dosyaları da bu kanun kapsamına alınmıştır. Ancak uyuşmazlık durumunda bulunan yükümlülere 2 ay içerisinde ilgili vergi dairelerine uyuşmazlıktan vazgeçtiklerini ve bir daha uyuşmazlık yaratılamayacağını belirten bir dilekçe ile başvurulması koşulu getirilmiştir.

Ancak, kanunda uyuşmazlıktan vazgeçme koşulu yalnızca vergi cezaları ve gecikme zamları bakımından öngörülmüştür. Yükümlünün vergi aslına ilişkin uyuşmazlık yaratma hakkı saklı tutulmuştur.

Kanunun yapısal özelliklerini incelediğimizde, hiç bir gelir getirici maddeye rastlanmamıştır. Vergi ceza ve zamları kısmi olarak affedilmiş, fakat bu cezaların vergi asıllarından hiç bahsedilmemiştir. 281 sayılı kanun vergi gelirlerine etkisi yönünden incelediğimizde; 1961 yılı bütçesinde 7.247 milyon lira vergi geliri tahsilatı hedeflenmiştir. Gerçekleşen vergi tahsilatı ise, 6.564 milyon liradır. Hedefin % 90.6'sı gerçekleşmiş olup hedefe yaklaşıldığı görülmüştür. Hedefe bu kadar yaklaşılmasının nedeninin 281 sayılı yasa olabileceği düşünülebilir. Çünkü bu yıllarda enflasyon oranı önem arzetmeyecek kadar düşük oranlarda seyretmiştir[27].

---

26 Bkz. 281 Sayılı Kanun Gerekçesi.

27 M.G.B., a.g.e., s. 62.

Tablo 1'e baktığımızda 1961 yılında toplam vergi gelirleri içerisinde gelir ve kurumlar vergisinin payının arttığını, en büyük artışın gelir vergisinde gerçekleştiğini görüyoruz.

Öte yandan, 1962 yılında hedefin gerçekleşme oranı % 88.7, 1960 yılında ise hedefin % 80.2'sinin gerçekleştiği görülmüştür[28]. Bir önceki ve bir sonraki yıllara nazaran af yılı olan 1961 yılında vergi gelirlerinde bir artışın olduğu söylenebilir.

2 - 218 Sayılı, 252 Sayılı ve 325 Sayılı Af Kanunları

a - Kanun Gerekçeleri

1963 yılında 218 sayılı, 252 sayılı ve 325 sayılı olmak üzere toplam 3 adet vergi af kanunu çıkarılmıştır. 218 sayılı kanun, genel niteliğinde bir af kanunudur[29]. 27 Mayıs Harekatından sonra ilk sivil hükümet tarafından; "yeni ve teminatlı Anayasa çerçevesi içinde sağlam temeller üzerine kurulmuş .... demokratik rejime ulaşmanın kolay olmadığı ve bu aradaki güçlüklerin suçların artmasında etkili olduğu ve sosyal bir özlem olarak bazı suçların affı yoluna gidildiği" gerekçesi ile çıkarılmıştır[30].

252 sayılı af kanunu spor klüplerine yönelik olarak 13.6.1963 tarihinde çıkarılmıştır[31]. Getirilen af Türk spor hayatında profesyonelliğin başlangıcı ile 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girişi aynı tarihlere rastlamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlandığında profesyonel sporculara ödenen transfer ücretlerinin, aylıkların ve primlerin gelir vergisine tabi olup olmadığı konusunda vergi yönetimi bir tereddüt dönemi geçirmiştir. Daha sonra vergi yönetimi bu tür ödemelerin de gelir vergisine

---

28 M.G.B., a.g.e. s. 62-64.

29 218 Sayılı Kanun, **TBMM Kanunlar Dergisi**, C.46, Dönem : 1, Toplantı : 2, s. 390.

30 218 Sayılı Kanun Gerekçesi, , **Millet Meclisi Tutanak Dergisi** , Dönem :1, Toplantı : 2, S Sayısı, s.108.

31 252 Sayılı Kanun, R.G., 19.6.1963 t., No : 11432.

tabi ücret niteliğinde olduğuna ve ödemeyi yapan kulüplerce stopaj yapılması gerektiğine karar vermiştir. Bunun üzerine zaman aşımı sınırları içindeki süre zarfında sözünü ettiğimiz türden ödemeler için vergi sorumlusu durumundaki kulüpler aleyhine cezalı tarhiyat yapılmıştır. Böylece yapılan tarhiyat sonucu zor duruma düşen Türk spor hayatının kurtarılması gerekçesi ile vergi ve cezaların affı öngörülmüştür.

325 sayılı kanun ise kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesine yönelik bir kanundur[32]. Bu kanun 5.9. 1963 tarihinde, 1958 yılından beri yaşanan ekonomik durgunluk nedeniyle KİT'lerin gelir, kurumlar, şeker istihlak ve gider vergileri ile gümrüklerce alınan vergi ve resimlerden dolayı Hazineye 425 miyon civarında borçlu olduğu, vergi borçlarını ödemeleri yerine işletme ihtiyaçlarını karşılama yoluna gittikleri ve böylece tahsili imkansız vergi borçlarının oluştuğu gerekçesi ile kabul edilmiştir[33].

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

218 sayılı kanunun 9. maddesinde vergi cezalarının affına yer verilmiştir. Bu maddeye göre; 23.2.1963 tarihi itibariyle kesilen usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısının affı öngörülmüştür. 28.2.1961 tarihinde Milli Birlik Komitesi tarafından kabul edilen 281 sayılı yasada gecikme zamlarının beş takside bağlanmış olması nedeni ile gecikme zamları bu kanun kapsamına alınmamıştır.

218 sayılı kanunda yer alan vergi affı hükmünün amacı, vergi gelirlerinin arttırılması veya uyuşmazlık dosyalarının azaltılması değil,

---

32 325 Sayılı Kanun, **TBMM Kanunlar Dergisi,** C. 46, Dönem : 1, Toplantı : 2, s. 696.

33 Bkz. 325 Sayılı Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, C.XVI, S:122.

siyasi hayatın ve bununla birlikte toplum düzeninin iyileştirilmesi olmuştur.

252 sayılı kanun, spor kulüplerince 31.12.1962 tarihine kadar oyunculara ve karşı kulüplere ödenmiş bulunan transfer ücretleriyle teşvik primleri ve arızi kazanç mahiyetindeki sair ödemeleri üzerinde tahakkuk ettirilip de henüz tahsil edilmemiş olan gelir vergisi ile cezalarının terkini öngörülmüştür.

325 sayılı kanun ise, Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin 1960 ve daha önceki yıllara ait bir kısım vergi borçları ile vergi cezalarının tasfiyesini öngörmektedir.

Görüldüğü gibi, 1963 af yılı olmuştur. 1963 yılında toplanan vergi gelirlerine baktığımızda; 8.424 milyon lira vergi tahsilatı yapılmış, hedeflenen vergi geliri ise 9.012 milyon lira olmuş, hedefin % 93.5'i gerçekleşmiştir. Hedefe neredeyse ulaşılmıştır. Bir önceki yılda hedefin % 99.7'si bir sonraki yılda % 89.1'i gerçekleşmiştir[34].

Vergi gelir çeşitleri yönünden 1963 yılında gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri ve bütçe gelirlerindeki payının düştüğü, harcamalar üzerinden ve dış ticaretten alınan vergilerin payının arttığı görülmüştür.

Bir önceki ve bir sonraki yıllara göre, 1963 yılında çıkarılan 3 adet vergi af yasası sonucunda vergi gelirlerinde bir artma olduğu görülmekle birlikte, beyana dayalı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı düşmüştür.

---

34 M.G.B., a.g.e. s. 60.

3 - 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçların Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun

a - Kanun Gerekçesi

691 sayılı kanun temelde belediyelerin bir kısım borçlarının silinmesine, bir kısmının ise uzun vade ile tahkim edilmesine yönelik tir[35]. 16.07.1965 tarihinde kabul edilen bu kanuna, belediyelerin 1960'lı yıllarda mali yönden darboğaza girmeleri nedeniyle kamu hizmetlerinin aksaması sorunu karşısında zorunlu olarak başvurulmuştur[36].

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

691 Sayılı kanunun kapsamı vergiler yönünden sınırlandırılmamış, her türlü vergi, resim ve harçlar bu kanun kapsamına alınmıştır. Belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin birer vergi mükellefi olarak doğan vergi borçlarının terkinini öngörmektedir.

Bu af kanunu ile vergi tahsilatının arttırılmasının amaçlandığı söylenemez. Belediyeler ve belediyelere bağlı işletmelerin vergi asılları ve vergi cezalarının tamamının terkin edilmesi ile devlet tamamen vergi alacağından vazgeçmektedir.

4 - 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

a - Kanun Gerekçesi

Genel af niteliğinde çıkarılan 780 sayılı kanun politik bir tercih olarak, 10 Ekim 1965 genel seçimlerinden sonra iktidara gelen I. Demirel Hükümeti tarafından çıkarılmıştır. Fakat o zamanki siyasi ortamın bir af yasasının çıkmasını zorunlu hale getirdiği söylenebilir.

---

35 691 Sayılı Kanun, R.G., 26.7.1965 t., No : 12058.

36 Bkz. 692 Sayılı Kanun Gerekçesi , **Millet Meclisi Tutanak Dergisi,** C. XLII, S : 935.

Özellikle basında yapılan tartışmalar ve yönlendirmeler, baskı gruplarının etkisi ile affa karşı çıkmak imkansızlaşmıştır[37].

Bu kanun ile mali yargıda normal çalışmaları aksatan birikmiş uyuşmazlık konusu işlerin tasfiye edilmesi, idare ve yargı sisteminin daha düzenli ve verimli çalışma ortamına girmesinin sağlanması amacı güdülmüştür[38].

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

03.08.1966 tarihinde çıkarılan bu kanun genel af niteliğinde çıkarılmış ve içerisinde vergi cezalarının affına da yer verilmiştir[39].

780 sayılı kanunda çok açık bir ifade ile 31.12.1965 tarihine kadar kesilmiş henüz tahsil edilmemiş olan vergi asıllarının kanunun yürürlük tarihinden itibaren altı ay içinde tam olarak ödenmesi koşulu ile vergi cezalarının dolayısıyla idari vergi cezalarının af edileceği belirtilmiştir.

Kanunun 1966 yılı vergi gelirlerine etkisi ise şöyle olmuştur: 1966 yılı için 12.677 milyon lira vergi geliri tahsili hedeflenmiş, gerçekleşen vergi tahsilatı ise 12.464 milyon lira olmuş ve hedefin % 98.3'ü gerçekleşmiştir[40]. Hedefe bu kadar yaklaşılmasının nedeninin 780 sayılı kanun olduğunu söylemek istatistiki bilgi yetersizliği nedeniyle zordur. Fakat bu dönemde enflasyonun çok az oranda seyretmesi ve hem de hedefe bu kadar yaklaşılması sevindirici ve olumlu değerlendirilebilir.

---

37 Uğur ALACAKAPTAN, " 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezalarının Affı Hakkında Kanun", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXII-XXIII, S. 1-4, (1965-1966), s. 21-22.

38 İsmet CANTÜRK, "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", **Danıştay Dergisi**, S.3, ankara 1971, s. 109.

39 780 Sayılı Kanun, **TBMM Kanunlar Dergisi**, C.46, Dönem: 1, Toplantı : 2, s. 175.

40 M.G.B., a.g.e. s. 58.

Bu dönemde Gelir ve Kurumlar Vergisi tahsilatında artışlar sağlanmıştır. Bir önceki yıla göre Gelir Vergisi tahsilatı % 21.9 oranında, Kurumlar Vergisi tahsilatı ise % 14.9 oranında arttığı görülmektedir[41]. Bu artışlara rağmen tablo 1'de de görüleceği üzere 1966 yılında Kurumlar Vergisi'nin toplam bütçe ve vergi gelirlerindeki payının aynı kaldığı, gelir vergisi ve diğer vergilerin payının ise azaldığı görülmektedir.

B - 1970-1980 DÖNEMİNDE ÇIKARILAN AF YASALARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

1970-1980 döneminde 1803 sayılı "Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezalarının Affı Hakkında Kanun" çok geniş kapsamlı genel af yasası niteliğinde, siyasal nedenlere dayanılarak çıkarılmıştır.

Tablo No : 2

Vergi Gelir Çeşitlerinin Toplam Vergi ve Bütçe Gelirlerine Oranı(%)

(1971 - 1980)

	G.V.		K.V.		D.KDV		İ.KDV		D.T.A.V.	
Yıl	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2
1971	23.0	29.1	5.2	6.6	14.7	18.6	10.1	12.8	19.2	24.3
1972	22.0	25.4	5.3	6.1	14.4	16.6	10.2	11.7	17.1	19.7
1973	24.4	29.4	4.3	5.2	15.4	18.5	9.1	10.9	16.4	19.8
1974	26.1	29.7	5.0	5.7	13.0	14.8	11.0	12.6	21.0	24.0
1975	30.3	34.1	5.1	5.7	11.1	12.5	10.1	11.4	19.2	21.6
1976	30.3	35.5	4.9	5.8	9.9	11.6	9.2	10.7	17.6	20.7
1977	30.6	36.6	3.9	4.7	9.7	11.6	7.3	8.7	15.5	18.6
1978	37.1	40.4	4.4	4.8	8.8	9.6	6.8	7.4	17.5	19.1
1979	42.7	49.8	3.9	4.6	8.1	9.5	4.7	5.5	11.8	13.8
1980	45.7	51.7	3.9	4.4	8.5	9.6	6.5	7.4	12.9	14.6

Kaynak : Aylar İtibariyle Konsolide Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1957-1993), Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, S. 1993/11, Ankara 1993.

(1) Bütçe Gelirlerindeki Payı
(2) Vergi Gelirlerindeki Payı

[41] M.G.B., a.g.e.s. 250.

Ülkemizde 1970'li yıllarda görülmeye başlanan yüksek enflasyonist ortam, döviz darboğazı gibi durumlar vergilendirilmeyen kazançlar doğmasında önemli rol oynamıştır. Bu dönemde ülke ekonomik ve siyasi istikrarsızlık içinde bulunduğundan, gelişme ve çağdaşlaşmaya ayak uyduramayan bir hukuk sistemi içerisinde bulunan kurum ve fertler af kanununu sürekli ön plana çıkarmışlardır.

1 - 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

a - Kanun Gerekçesi

15.05.1974 tarihinde kabul edilen bu kanun da 780 sayılı af kanunu gibi genel af niteliğinde çıkarılmış ve bir kaç madde ile vergi affına da yer verilmiştir. 1803 sayılı kanun gerekçesinde, somut açıklamalar yapılmamıştır. Ancak, Cumhuriyetin 50. yılı nedeniyle af ilan edilmesi Cumhuriyet tarihi açısından önem taşıyan bir yıldönümü olmuştur.

Bu kanunun 9. maddesinde düzenlenen vergi af hükmü; vergi tahsilatının hızlandırılması, yargı organları ile vergi idarelerinin iş yüklerinin hafifletilmesi gibi klasikleşmiş af kanunu gerekçeleri ile çıkarılmıştır[42].

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

1803 sayılı kanun kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait her türlü vergi, resim ve harcı kapsamına alınmıştır.

Af dönemi 31.12.1973 tarihi ile sınırlandırılmıştır. Kanunun 9. maddesi beyana dayalı vergilerin, SSK primlerinin ve 6183 sayılı kanunun 1. ve 2. maddelerinin şumulüne giren diğer amme alacaklarına taallük eden cezaların gecikme zamları ve faizlerin amme alacakları-

---

42 1803 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.II, S: 25, 1974.

nın aslının eksiksiz 18.1.1975 tarihine kadar ödenmesi şartıyla, tamamının affını öngörmektedir (m.9/A-1).

Zaman bakımından af uygulamasının 31.12.1973 yılı ile sınırlandırılması sonucunda; 1972 yılına ait gelir ve kurumlar vergileriyle beyana tabi diğer vergilerin ceza, gecikme zammı ve faizleri af kapsamına alınmış, 1973 yılına ait gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri 1974 yılının Mart ve Nisan aylarında beyan edileceği için bu döneme ait vergi cezaları af kapsamı dışında tutulmuş olmaktadır.

31.12.1974 tarihi itibariyle vergi tahsilatına baktığımızda; 1974 yılı bütçesine göre hedeflenen vergi gelir tahsilatı 67.578 milyon lira, gerçekleşen vergi tahsilatı ise 65.578 milyon lira olmuş, hedefin % 96.4'ü gerçekleşmiştir[43].

Bir önceki yıla baktığımızda hedeflenen vergi tahsilatı 48.322 milyon lira gerçekleşen 51.958 milyon liradır. Hedef aşılmış olup, hedefin gerçekleşme oranı % 107.5 olmuştur. Bir sonraki yıla yani 1975 yılı vergi gelirlerine baktığımızda ise, hedeflenen vergi geliri 88 milyar lira, gerçekleşen vergi geliri ise 95 milyar lira olmuştur. Hedefin gerçekleşme oranı ise % 108'dir.

Tablo 2'ye baktığımızda 1974 yılında beyana dayalı vergilerde önemli artış görülmemektedir. Sadece, dış ticaretten alınan vergilerde % 4.2 oranında artış sağlanmıştır. Görüldüğü gibi af kapsamına giren vergilerde artışın sağlandığını söylemek çok güçtür. Biri önceki ve bir sonraki yıllara baktığımızda ise vergi gelirlerinde olumlu bir artış gerçekleşmiş, fakat 1974 yılında ise vergi gelirlerinde beklenen artış sağlanamamıştır.

1970 yılında sonra ortaya çıkan ve önemli boyutlar kazanan enflasyon gözönünde alındığında, 1974 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerinde % 25.4 oranında artış sağlanmıştır. Bu artış dönemin enflasyon oranının altında kalmıştır.

---

[43]M.G.B., a.g.e. s. 50.

1803 sayılı yasanın çıkarılma gerekçesi, vergi tahsilatının arttırılması değil, siyasi ve ekonomik istikrarsızlık nedeniyle toplumda oluşan gergin havanın giderilmesidir. Konuya bu yönü ile baktığımızda bu kanun sonucunda vergi tahsilatının artmasını beklemek yanlış olur.

C - 1980-1993 DÖNEMİNDE ÇIKARILAN AF YASALARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

1980 yılı sonlarında ekonomik nedenlerin ağır bastığı 7 adet af kanunu çıkarılmıştır. Bu af kanunlarının tümü de mali af niteliğinde çıkarılmıştır.

Tablo No : 3

Vergi Gelirlerinin Yıllar İtibariyle Gelişimi ve Değişim Yüzdeleri

(1980-1993 Milyar TL

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Yıllık Artış Oranı	Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Yıllık Artış Or.
1980	750	85	1987	9.051	51.6
1981	1.190	58.8	1988	14.232	57.2
1982	1.305	27.9	1989	25.550	79.5
1983	1.934	30.1	1990	45.399	77.7
1984	2.372	16.5	1991	78.643	73.2
1985	3.829	61.4	1992	141.868	80.4
1986	5.972	56	1993	243.600	74.3

Kaynak : Aylar İtibariyle Konsolide Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1957-1993), Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, S. 1993/11, Ankara 1993.

Bu dönemin ekonomik ve mali yapısına baktığımızda, enflasyonun artarak seyrettiğini, vergi gelirlerindeki artış hızının özellikle 1982'den itibaren önemli ölçüde yavaşladığını ekonomik gelişmenin ve hatta enflasyonun bile altında kaldığını görüyoruz[44]. Genel bütçeye

---

44 Aydın AHISKA, "Türk Vergi Sisteminde Verimliliğin Arttırılması", **Maliye Müfettişleri Derneği Konferansları,** Ankara 1985, s. 2.

dahil vergi gelirlerinin 1980-1993 yıllarındaki artışlara ait aşağıdaki tablo bu görüşü doğrulamaktadır.

Tablo 3'ü incelediğimizde 1980-1984 döneminde vergi gelirleri hızlı bir azalma, diğer yıllarda tekrar artma eğilimine girmiştir.

Tablo No : 4

Vergi Gelir Çetişlerinin Toplam Vergi ve Bütçe Gelirlerine Oranı(%)

(1980-1993)

	G.V.		K.V.		D.KDV		İ.KDV		D.T.A.V.	
Yıl	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2
1981	45.6	50.7	5.1	5.6	6.9	7.7	4.7	5.2	10.0	11.1
1982	42.0	50.4	7.5	9.0	6.2	7.5	4.3	5.2	9.5	11.5
1983	37.3	46.2	9.0	11.1	6.5	8.1	4.5	5.6	3.5	4.3
1984	37.8	48.9	7.4	9.5	6.1	7.9	4.3	5.5	11.4	14.8
1985	28.8	40.5	7.6	10.7	4.6	6.4	7.2	10.1	14.9	21.0
1986	25.9	30.4	15.6	18.3	13.0	15.2	6.7	7.8	13.9	16.3
1987	29.1	33.2	12.8	14.7	15.8	18.1	8.2	9.3	16.4	18.7
1988	26.8	32.6	10.0	12.3	14.9	18.2	9.3	11.4	16.5	20.1
1989	27.6	32.2	11.4	13.3	14.9	17.4	9.9	11.5	18.4	21.5
1990	28.9	35.6	13.0	16.0	13.5	16.6	6.8	8.4	13.0	16.0
1991	33.8	40.7	7.9	9.5	15.0	18.0	7.7	9.3	12.9	15.5
1992	33.0	41.5	6.3	7.9	13.4	16.8	8.5	10.7	13.1	16.5
1993	29.7	41.9	4.4	6.2	12.5	17.7	7.3	10.3	11.7	16.6

Kaynak : Aylar İtibariyle Konsolide Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1957-1993), Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, S. 1993/11, Ankara 1993.

(1) Bütçe Gelirlerindeki Payı

(2) Vergi Gelirlerindeki Payı

1980 ve 1993 döneminde çıkan vergi af yasalarının vergi gelirlerine etkisi yönünden tablo 3 ve 4'ten yararlanarak incelediğimizde şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

1 - 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına ilişkin Kanun

a - Kanun Gerekçesi

Bu af kanunu da olağanüstü dönemin bir ürünüdür. 2431 sayılı kanun 12 Eylül 1980 harekatından sonra Milli Güvenlik Konseyi tarafından 20.3.1981 tarihinde çıkarılmıştır.

1980'li yıllarda önemi daha çok hissedilen enflasyon sürecine girilmesi, ithalatın hammadde alımı ile artması sonucunda döviz rezervlerinin erimesi, bazı yükümlülerin gerek fırsatları değerlendirmeleri gerekse geleceği iyi görememeleri nedenleri ile "kara para" sorununun büyük boyutlara vardığı görülmüştür[45].

2431 sayılı kanun ile; gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesi amaçlanmıştır[46].

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

20.03.1981 tarihinde kabul edilen 2431 sayılı kanun; VUK kapsamına giren ve kanunun yürürlük tarihi olan 22.3.1981'e kadar kesinleşmiş, henüz tahsil edilmemiş vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezalarının % 90'ının affını öngörmüştür. Ancak, vergi asıllarının tamamı ile vergi aslına bağlı cezaların % 10'unun 31.8.1981 tarihine kadar ödenmesi koşulu getirilmiştir[47].

---

45 Bilgi için bkz. Osman S. KOCAHANOĞLU, **Vergi Affı-Servet Affı-Stok Affı**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1981, s. 19; Aral ULUER, "Örneklerle Tahsilatın Hızlandırılması Yasası ve Getirdiği Sorunlar", **Dünya Gazetesi**, 16-18 Mayıs 1981, s. 2.

46 2431 Sayılı Kanun Gerekçesi , **Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi**, 44. Birleşim, 17.3.1981.

47 2431 Sayılı Kanun md.1, R.G., 20.3.1981 t., No: 17287.

2431 sayılı af kanunu VUK kapsamına girmeyen vergileri kapsam dışında tutmuştur. Diğer yandan, bir vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarının tümüyle öngörülmüştür(md.1/3).

Servet ve stok bildiriminde bulunan yükümlülerin 31.12.1979 tarihi itibariyle verdikleri beyannamelerde göstermedikleri, gizlenen servet unsurlarını ya da beyannamede gestirilmekle birlikte gerkçek değerinden düşük bildirilen servetlerini, ek bir bildirimle ve ceza tehdidi olmaksızın bir defaya mahsus olmak üzere düzeltme imkanı verilmiştir. Hiç servet beyannamesi vermemiş yükümlüler de bu imkandan faydalanmışlardır (md.5). Böylece kayıt dışı kalmış malların kayıt içine alınması amaçlanmıştır.

Genellikle veraset ve intikal vergisi, emlak alım vergisi ve gayrimenkul kıymet artış vergisini ödeyecek olan yükümlüler, rayiç bedelin altında değer beyan ettiklerinden vergi daireleri, gerçek değerin ortaya çıkması için bu vergilerle ilgili beyannameleri takdir komisyonlarına göndermektedirler. Takdir komisyonunun bulduğu değer ile yükümlünün beyan ettiği değer arasındaki fark cezalı olarak yükümlüden alınmaktadır[48].

Bu kanun ile, takdir komisyonu kararları üzerinde vergi dairesince henüz tarhiyatın henüz yapılmamış olması halinde, yükümlünün beyan ettiği değerin % 30 fazlası esas alınmak suretiyle hesaplanan vergilere göre düzeltileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun uygulanması sonucunda 1981 yılında 1.190 milyar lira veri geliri tahsil edilmiştir. Hedeflenen vergi tahsilatı ies 1.348 milyar lira olmuş, hedefin gerçekleşme oranı ise % 88.3 olarak gerçekleşmiştir. Bir önceki ve bir sonraki yıllara baktığımızda, hedefin gerçekleşme oranı 1982'de % 90.1, 1980'de ise % 84.7 olmuştur[49].

---

48 Nurullah ZALOĞLU, "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun Hükümlerinde Yapılan Son Değişiklikler ve Yeni Durum", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:6, Şubat 1982, s. 82.

49 M.G.B., a.g.e. s. 42.

Tablo 3'e baktığımızda 1981 yılında vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre artış oranının % 58.8'e düştüğü görülmektedir. Bu oran 1981 yılı enflasyon oranı % 86.4'le karşılaştırıldığında, vergi gelirlerinde reel olarak bir azalma olduğu görülmektedir[50].

2431 sayılı kanunun amacı; 1981 yılından önceki dönemlere ait 100 milyar civarında takipli alacaklar ile Vergi İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay nezdinde birikmiş olan ihtilaflı dosyaların tasfiye edilmesini sağlamaktı.

Bu kanun ile istenen amacın gerçekleştirilememesi sonucunda kanuna ek olarak 2571 sayılı af kanunu çıkarılmıştır. 2431 ve 2571 sayılı kanunların uygulanması sonucunda 50 milyar liraya yakın vergi geliri sağlanmıştır.

Tablo No : 5

2431 Sayılı Kanun ve Buna Bazı Hükümler Ekleyen 2571 Sayılı Kanun Gereğince Yapılan Tahsilat Miktarı ve Servet ve Stok Bildirimleri

2431 Sayılı Kanuna Göre Yapılan Vergi Tahsilatı	46.068.069.174
2571 Sayılı Kanunla Eklenen Hükümler Sonucu Yapılan Tahsilat	2.281.711.352
2431 + 2571 Toplam	48.349.780.526
Bildirilen Servet Miktarı	698.091.318
Bildirilen Stok Miktarı	38.903.985.641

Kaynak : Fikret SAYAR, " 1960'dan Bu Yana Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları" Hesap Uzmanlar Kurulu Yayınları No: 1014, Ankara 1984, s. 75-80'den yararlanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Bildirilen vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaşların toplam değeri 39 milyar dolayında gerçekleşmiştir. Servet bildiriminin ise başarılı olduğu söylenemez. Beyan edilen servet miktarı sadece 698.091.318 lira olmasının nedeni, servet üzerinden % 20 oranında

---

50 1981 Enflasyon Oranı için bkz. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **1981 Yılı Ekonomik Raporu**, Ankara 1982, s. 100.

vergi alınması ve servet bildirimine ilişkin hükmün, sadece, zaten bilinen servet unsurlarının beyanını mümkün kılacak şekilde düzenlenmiş olmasıdır[51].

Yargı organlarında birikmiş bulunan uyuşmazlık dosyalarından; Taktir Komisyonları'nda bulunan dosyalardan 935.174 adedi, İtiraz Komisyonları, Temyiz komisyonu ve Danıştay nezdinde bulunan uyuşmazlık dosyalarından toplam 89.840 adedi tasfiye edilmiştir[52].

2431 ve 2571 sayılı kanunların yayınlandığı 1981 yılında toplam vergi ve bütçe gelirleri içerisinde; gelir vergisi payının düştüğü, diğer vergilerin payının ise arttığı görülmüştür.

2 - 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun

a - Kanun Gerekçesi

2431 sayılı kanun üzerinden iki yıl geçmesine rağmen beklenen amacın gerçekleşmemesi nedeni ile yeni bir af kanununa ihtiyaç duyulmuştur.

Aradan geçen iki yıl içinde takdir komisyonlarında 1 milyon, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve danıştay nezdinde 200 bin civarında ihtilaf dosyası birikmiş, öte yandan, 1981 mali yılı sonu itibariyle takipli alacak miktarı 260 milyara ulaşmıştır[53].

2801 sayılı kanun, 1982 anayasasının kabulünden sonra demokratik yaşama geçiş süreci olan 1983 yılında, genel seçimlerden sonra kurulacak yeni hükümete, uyuşmazlıklardan arındırılmış vergi yönetimi teslim edilmesi gerekçesi ile 2.2.1983 tarihinde kabul edilmiştir[54].

---

51 DÖNMEZ, a.g.e. s. 192.

52 SAYAR, a.g.m. s. 78.

53 Bkz. 2801 Sayılı Kanun Gerekçesi, **Danışma Meclisi Tutanak Dergisi**, C.14, S.322, Birleşim : 49, 31.1.1983.

54 2801 Sayılı Kanun Gerekçesi.

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

02.02.1983 tarihinde kabul edilen 2801 sayılı bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun, VUK. kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanını kapsamıştır[55].

12 Eylül 1982 tarihinde gerçekleşen askeri darbe sonucunda toplum ile devlet arasında oluşan gergin havanın yumuşatılması, 2431 sayılı af kanunundan beklenen amacın gerçekleşmemesi sonucunda başvurulan bu kanunda "Kara Para" sorununun çözümüne ağırlık verildiği görülmektedir.

2801 sayılı yasa, 2431 sayılı yasa gibi, servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtianın kayıtlara geçirilmesi imkanını getirmiştir. Bu kanun ile Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Alım Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi yükümlülerine, 2431 sayılı kanunda da yer aldığı üzere; beyan ettikleri vergi matrahlarının % 30 oranında arttırılması ve yeni değer üzerinden verginin hesaplanması sonucunda ceza uygulanmayacağı ve 500 liranın altında kalan vergilerin terkin edileceği hükmü getirilmiştir. Böylece, takdir komisyonlarında biriken dosyaların azaltılması amaçlanmıştır.

Bu dönemde 24 Ocak Kararları, sıkı para politikası nedeniyle piyasada nakit darlığı yaratmış ve mükellefler vergi borçlarını ödemede büyük sıkıntılara girmişlerdir. 2801 sayılı yasa vergi tahsilatında karşılaşılan tıkanıklığı gidermeyi amaçlamıştır[56].

Sonuç olarak, Takdir Komisyonlarınca 2801 sayılı kanunnun yürürlük tarihinden önce takdir edilen değer veya rayiç bedellere dayanılarak yapılmış tarhiyatlardan yargı mercilerinde uyuşmazlık çıkaranlar ile dava açma süresi henüz geçmemiş olanlar bakımından, yükümlü-

---

55 2801 Sayılı Kanun, R.G., 24.12.1983 Tarih, No : 17969.

56 2801 Sayılı Kanun Gerekçesi.

lerin % 91 oranında uyuşmazlıktan vazgeçme ya da uyuşmazlık çıkarmama yolunu benimseyerek, beyan ettikleri değerlerin % 30 oranında arttırılmasını talep etmişlerdir.

31.121982 tarihi itibariyle kesinleşmiş kamu alacakları;

Vergi Gelirleri Toplamı	:	346.208.440.076
Vergi Ceza ve Zamları Toplamı	:	15.134.311.128
Genel Toplam	:	361.342.751.204

Bu kanun ile 346 milyar lira vergi gelirlerine karşılık 15 milyar lira vergi ceza ve zammından vazgeçilmiştir.

1983 yılında gerçekleşen vergi tahsilatı 1.934 milyar lira, hedeflenen ise 1.980 milyar lira, hedefin gerçekleşme oranı ise % 97.7'dir. 1982 yılında hedefin % 90.1'i, 1984 yılında ise hedefin % 102.8'i gerçekleşmiştir[57].

2801 sayılı kanunun 2/1. maddesine göre; "Bu kanunun yürürlük tarihinden önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş bulunan vergilerin ilk taksidi en geç 30.06.1983 gününde ödenmek üzere ikişer aylık devrelerde ve eşit taksitlerde, 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısından vazgeçileceği" belirtilmiştir. O halde bu kanunun sonuçları 1984 yılında alınmıştır.

31.12.1984 tarihinde vergi tahsilatı 2.372 milyar lira gerçekleşmiş, hedeflenen vergi tahsilatı ise 2.308 milyar olduğuna göre hedefin % 102.8'i gerçekleşmiştir.

Tablo 4 incelendiğinde ise, 1984 yılında toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin payı düştüğü, gelir vergisi ile dış ticaretten alınan vergilerin payı ise diğerlerine nazaran arttığı görülmektedir.

---

57 M.G.B. , a.g.e. s. 40-42.

Çok geniş kapsamlı olan bu yasa sonucunda toplam vergi gelirleri bir önceki yıla oranla % 16.5 oranında artış sağlamıştır. Bu artış oranı 1980'li yılların en düşük vergi artış oranı olmuştur.

3 - 3239 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Hükümleri

a - Af Hükmünün Gerekçesi

04.12.1985 tarihinde kabul edilen 3239 sayılı kanunla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle genel olarak vergi yönetiminin hukuki donanımlar açısından güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Yükümlüler açısından oldukça sıkı hükümler getirilmiştir.

Özellikle VUK'da yapılan değişikliklerle belge düzeni alışkanlığının vergi yükümlülerine verilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle kaçakçılık cezası asgari beş kat, usulsüzlük cezası ise on kat arttırılmıştır[58].

VUK'da yapılan önemli bir başka değişiklik ise, gecikme faizi uygulamasına geçilmesidir. Bu değişikliğe göre, re'sen, ikmalen ve idarece vergi tarh edilen yükümlülere vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin vade tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür.

Görüldüğü gibi, VUK'da yapılan değişiklikler ile getirilen yeni hükümlerin yaptırım gücü çok fazladır. Böylesine sert hükümlerin getirilmesi, mükelleflerin önceki dönemlerden gelen borçlarını da kapsayacağından, bunu önlemek amacıyla, kanun koyucu af hükmü ile dengeyi sağlamayı düşürmüş olabilir.

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

Kanunun geçici 4. maddesi vergisel affı kapsamaktadır. Af hükmünün kapsamına giren vergi türleri için geçici maddede açık bir ifade kullanılmamıştır. Bu nedenle, gerek VUK. kapsamına giren her türlü

---

58 Bkz. 3239 Sayılı Kanun, R.G., 11.12.1985 Tarih, No : 18944.

verginin gerekse bunun dışında kalan sözgelimi Gümrük Vergilerinin af kapsamında olduğunu söyleyebiliriz.

Bu kanun, yasanın yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayanlar, vergi borcunun aslını % 25 fazlası ile 31.12.1985 yılı sonuna kadar ödedikleri takdirde haklarında kesilen cezaların terkin edileceği ve gecikme zammı ile tecil faizinin hesaplanmayacağı, vergi borcu aslı 300.000 lirayıı aşmayan mükelleflerden bu vergi borcu ile buna bağlı cezaları ihtilaf konusu yapanlar, ihtilaflarından vazgeçerek 31.12.1985 tarihine kadar vergi aslını % 25 fazlası ile ödemeleri halinde, bunlar hakkında da kesilen cezaların terkin olunacağı ve gecikme zammının alınmayacağı öngörülmüştür[59].

Aftan yararlanmak için vergi aslının son ödeme süresinin 31.12.1985 olarak belirlenmesi ile bu tarihten sonra af hükmünün uygulanabilirliği mümkün kılınmamıştır. Af dönemi 11.12.1985 tarihleri ile 31.12.1985 arasındaki 20 gün ile sınırlandırılmıştır.

1985 yılında gerçekleşen vergi tahsilatı 3.829 milyar lira hedeflenen vergi tahsilatı ise 3.584 milyar lira olmuş, hedefin gerçekleşme oranı ise % 106.8 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca Aralık 1985 döneminde 488 milyar lira vergi tahsilatı yapılmıştır. Aylar itibariyle bu yıl içerisinde en fazla vergi tahsilatı Aralık ayında gerçekleşmiştir. Bir önceki yıla göre toplam vergi gelirlerinde % 61.4 oranında artış sağlanmıştır.

Öte yandan, 1985 yılında enflasyon oranı % 58.3 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelir çeşitlerine baktığımızda, 1985 yılında toplam bütçe ve vergi gelirleri arasında; gelir vergisinin payı düşme eğilimine girmiş, kurumlar vergisinin payı % 1.2, dış ticaretten alınan vergilerin payı ise % 6.2 oranında artmıştır[60].

---

59 Bkz.3239 Sayılı Kanun.

60 1985 yılı enflasyon oranı için bkz. D.İ.E., İstatistik Göstergeler (1923-1992), Yayın No : 1682, s. 317.

4 - 3505 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Hükümleri

a - Af Hükmünün Gerekçesi

3505 sayılı kanun ile 3239 sayılı kanunda olduğu gibi, başta VUK olmak üzere bir çok vergi kanunda değişiklik öngörülmüştür.

En önemli değişiklik; 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun"da yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile içinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş bulunan gecikme zammı ile gecikme faizinin, takip eden yılın başından itibaren doğmalarına neden olan asıl kamu alacağı addolunması ve gecikme zammına tabi tutulması hükmünün getirilmesidir (3505 S.K.'la Değişik m.51/3).

Böyle ağır bir hükmün yer aldığı kanunda ayrıca vergi affına yer verilmesinin nedeni, yükümlülerin durumlarını ağırlaştıracak bu değişiklikler yürürlüğe girmeden önce yükümlülere son bir fırsat verilmek istenmiştir.

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

3505 sayılı kanunun geçici 1. maddesinde af hükmüne yer verilmiştir. Kanun yürürüğe girdiği tarihe kadar(bu tarih dahil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş vergiler ile bu tarih itibariyle ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin % 30 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceğini öngörmüştür[61].

Ayrıca vergi asıllarının kısmen veya tamamen ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden 500.000 lirayı aşmayan gecikme

---

61 3505 Sayılı Kanun, R.G., 10.12.1988 t., No : 20015.

zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 30'unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi durumunda % 70'nin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Yine, 3239 sayılı kanun gibi bu kanunun da af dönemi 10.12.1988 ile 31.12.1988 tarihleri arasındaki 21 günlük süre ile sınırlandırılmıştır.

3505 sayılı kanunun gerçekleşen vergi tahsilatı yönünden incelenmesi sonucunda; 1988 yılında gerçekleşen vergi tahsilatı 14.232 milyar lira, hedeflenen 15.100 milyar lira, hedefin gerçekleşme oranı ies % 94.3'tür. 1987 yılında hedefin % 102.2'si, 1989 yılında ise hedefin % 104.8'i gerçekleşmiştir[62].

1988 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerinde % 57.2 oranında artış sağlanmıştır. İlk bakışta bu artış sevindirici olmakla birlikte, 1988 yılındaki enflasyon oranı % 68.3 dikkate alındığında, reel bir artışın sağlanamadığı, aksine vergi gelirlerinden reel bir azalma olduğu görülmektedir[63]. Zaten 21 günlük kısa bir af döneminden mükelleflerin çoğunun yararlanması mümkün olmamıştır.

3505 sayılı kanun Aralık 1988 döneminde yürürlüğe girdiğine göre, bu aydaki vergi tahsilatına baktığımızda 1.544 milyar lira, Kasım 1988 döneminde ise 1.549 milyar lira vergi tahsilatının gerçekleştiğini görüyoruz. Bu kanunla getirilen af hükmü ile tahsilatın artacağının düşünülmesine karşılık, vergi gelirlerinde azalma olduğu ortaya çıkmıştır[64].

---

62 M.G.B., a.g.e. s. 34.

63 Enflasyon oranı için bkz., **D.İ.E., İstatistiki Göstergeler 1923-1992,** Yayın No: 1682, s. 317.

64 M.G.B., a.g.e. s. 36.

5 - 3571 Sayılı Kanunla Getirilen Af Hükümleri

a - Af Hükmünün Gerekçesi

Kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik af hükmünü içeren 3571 sayılı yasa çeşitli vergi kanunlarıyla bunlar dışındaki bazı kanunlarda değişiklik yapan ve bir kısım hükümleri yürürlükten kaldıran bir kanundur[65].

Kamu yararına çalışan dernekler ile vakıflara yönelik olarak getirilen bu af hükmünün amacı, sosyal yönleri ağır bazen bu tür kuruluşların, vergi borçları nedeniyle, faaliyetlerinde aksamaların olmamasıdır.

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

14.06.1989 tarihinde kabul edilen 3571 sayılı Vergi Kanunların Değişiklik, Yeni Hükümlerin İhtası ile İlgili Kanun'un geçici 2. maddesi; kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerinin, bu kanunun yayımı tarihine kadar adlarına tarh ve tebliğ edilmiş olduğu halde (uzlaşmaya varılmış olanlar hariç) henüz ödenmemiş vergi asıllarının % 10 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla bu kanunun yürürlük tarihini izleyen ay başından itibaren aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içinde ödemeleri halinde ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile 6183 sayılı kanunun 51. maddesi uyarınca amme alacağının vergi aslına dönüşen kısmının tahsilinden vazgeçileceğini öngörmektedir.

Kanunun kapsamı dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri ile daraltılmıştır. Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin kazançları 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi hükmüne göre kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

---

65 3571 Sayılı Kanun, R.G., 20.6.1989 t., No : 20201.

Bu kanunun vergi gelirlerine etkisi açısından incelenmesi sonucunda; 1989 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerinde % 79.5 oranında artış sağlanmıştır. 1989 yılı enflasyon oranı % 63.3 olduğuna göre reel olarak vergi gelirlerinde % 16.2'lik bir artış gerçekleşmiştir.

Vergi gelir çeşitleri arasında tablo 4'e baktığımızda, 1989 yılında Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirlerindeki payı önceki yıla göre aynı kalmış, Kurumlar Vergisi'nin payı ise % 1 oranında arttığı görülmüştür.

6 - 3689 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Hükümleri

a - Af Hükmünün Gerekçesi

3689 sayılı kanun, 15.12.1990 tarihinde kabul edilerek; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda olmak üzere 5 adet kanunda değişiklik öngörmüştür[66].

3505 sayılı kanunla 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde yapılan değişiklik gereği, tahsili imkansız hale gelen vergi borçlarının tahsilinin kolaylaştırması ve kamu alacağının kısa sürede hazineye aktarılması amaçlanmıştır.

b - Sağlanan Bağışıklıklar ve Vergi Gelirlerine Etkisi

3689 sayılı kanunun geçici 1. maddesi; kısmı vergi affını öngörmektedir. Bu meddeye göre; "Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dahil) her yıl vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle 3.000.000 lirayı, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergide 25.000.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve

---

66 3689 Sayılı Kanun, R.G., 20.12.1990 t., No : 20731.

vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'nun yarısının 31.12.1990, diğer yarısının 31.01.1991 tarihi sonuna kadar iki eşit taksitte tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan % 70'nin tahsilinden vazgeçileceği" belirtilmiştir.

Diğer yandan kanun 20.12.1990-31.12.1990 tarihleri arasında 10 günlük süre ile sınırlandırılmıştır. Kanunun uygulama süresinin kısa oluşu, vergi dairelerince, bu kısa süre içerisinde yasanın uygulanmasına yönelik işlemlerin yerine getirilmesinde aksamaların olması, bu yasadan beklenen amacın gerçekleşmesini olumsuz yönde etkilediği düşünülmüştür[67].

Vergi gelirlerindeki değişmelere baktığımızda; 1990 yılında 45.399 milyar lira vergi tahsilatı gerçekleşmiş, hedeflenen vergi tahsilatı ise 43.650 milyar lira, hedefin gerçekleşme oranı % 104 olmuştur. Bir önceki yıla göre toplam vergi gelirlerindeki artış oranı % 77.7'dir[68].

3689 sayılı kanunun af hükümleri beyannameli mükellefleri kapsamıştır. Buna göre, Gelir Vergisi'nde bir önceki yıla göre % 57.5 oranında, Kurumlar Vergisi'nde ise % 94.6 oranında artış sağlanmıştır[69]. Gelir vergisi yükümlülerinin 2/3'ünün ücretli olarak değerlendirdiğimizde ve 1990 yılı enflasyon oranı olan % 60.3'de dikkate aldığımızda gelir vergisinde reel bir artış olmadığı ortaya çıkmaktadır[70].

---

67 Recep NARİNOĞLU; " 1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamı ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.5, 1991, s. 26-40.

68 M.G.B., a.g.e. s. 34.

69 M.G.B., a.g.e. s. 202.

70 M.G.B., 1981 Yılı Mali Rapor, s.100.

7 - 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun

a - Kanunun Gerekçesi

3689 sayılı kanunun üzerinden henüz iki yıl bile geçmemesine rağmen 03.04.1992 tarihinde tekrar ülke gündemine af kanunu gelmiştir.

3787 sayılı "Tahsilatın Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun" dönemin değişen hükümeti tarafından vaad edilerek doğmuştur. İktidara gelen hükümet, gerçekten ekonominin enflasyondan kurtarılması, bütçe ve dış ticaret açıklarının kapatılması yönünde çalışmalara başlamıştır.

Türkiye'de 1980 yılından bu yana yapılan vergi yasa değişiklikleri ile vergilerin Anayasal buyruk çerçevesinde kamu finansmanını sağlaması özelliği kaybolmuştur[71]. Yapılan hesaplamalara göre vergi idaresinin yaklaşık 20 trilyon lira civarında tahsil edilememiş vergi alacağı saptanmıştır[72]. Bu kanun ile alacakların sürüncemeden çıkarılması amaçlanmıştır.

Vergi idaresi, gerek personel ve gerekse teknik açıdan yeterli düzeye erişememiş, eğitim ve koordinasyon yetersizliği nedeniyle büyük iş yükü altında kalmış ve verimliliğini kaybetmiştir. Aynı şekilde vergi yargı sisteminin istenen sürate kavuşturulamaması nedeniyle yargı organlarında biriken pek çok dosyanın tasfiyesi gerekçe olarak gösterilmiştir.

---

71 "Vergi Cezasına Af Geliyor", Ticaret Gazetesi, 3.1.1992, s.3.

72 NARİNOĞLU, a.g.m. s. 17.

b - Sağlanan Bağışıklıklar

ba - Vergi Ceza, Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Pişmanlık Zammına İlişkin Bağışıklıklar

3.4.1992 tarihinde yürürlüğe giren 3787 sayılı kanun 6 bölüm 24 ana ve 3 geçici meddeden oluşmuştur.

Kanun; ksinleşmiş veya ihtilaflı kamu alacaklarına, inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan işlemlere kısmi ceza indirimi uygulamasını, 03.04.1992 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde ödenmemiş veya ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergi, resim ve harçların tamamının veya bir kısmının ödenmesi koşuluyla bu alacak asıllarına isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 70'inin tahsilinden vazgeçileceğini, geçmiş dönemlere ilişkin matrah arttırımını öngörmektedir[73].

Bir vergi salına bağlı olmayan vergi cezalarının da % 70'inden vazgeçilmiştir(m.1/3). İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergi, resim ve harçların incelemelerine devam edileceği, inceleme sonucunda tarh edilecek vergilerin tamamının ödenmesi ile vergi cezalarının % 90'ının affedileceği hükme bağlanmıştır (m.4/2).

Bu kanundan yararlanılarak ödenekcek gecikme zammı ve gecikme faizlerinin tesbitinde 6183 sayılı kanunun 51. maddesinin hükmü 1.1.1990 - 1.1.1991 - 1.1.1992 tarihleri itibariyle gecikme zammı ve faizi hesaplamalarında asıl addolunma işleminin uygulanmaması yönünde bağışıklık sağlanmıştır. (m.3). Ayrıca, bu kanunun yürürlük tarihinden sonraki aylar için ödenecek vergi alacaklarına gecikme zammının uygulanmayacağı öngörülmüştür.

Öte yandan, ödenmesi gereken gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının toplamı doğmalarına neden olan alacak aslını geçemeyeceği belirtilmiştir (m.17).

---

73 Bkz. 3787 Sayılı Kanun, R.G., 3.4.1992 t., No : 21191.

3787 sayılı kununla gümrük vergi ve cezalarının da affi öngörülmüştür. Kanunun yürürlük tarihine kadar vergi ödeme mükellefiyeti başlamış bulunan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinden, bu kanunun yürürlük tarihinden önce muaccel hale geldiği halede tamamen veya kısmen ödenmemiş olan gümrük vergilerinin, aslının tamamının ve bu asla bağlı olarak kesilmiş ve muaccel hale gelmiş para cezası ve gecikme zammının % 70'inin tahsilinden vazgeçilmiştir.

3787 sayalı kanunla sağlanan bir başka bağışıklık ise, pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk eden ve henüz ödeme süreci geçmemiş olan vergi alacakları ile pişmanlık zammının % 90'dan vazgeçilmesidir[74].

bb - Matrah Arttırımı İle Sağlanan Vergi İnceleme Bağışıklıkları

Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi mükelleflerine, 1987-1990 dönemlerine ilişkin olarak defter ve belgeleri üzerinde yıllık gelirveya kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmasına neden olacak vergi incelemelerinin yapılmasını önlemek için matrah arttırımı esası getirilmiştir. Bu esasa göre mükellefler matrahlarını en az;

1987 takvim yılı için % 40
1988 takvim yılı için % 35
1989 takvim yılı için % 30
1990 takvim yılı için % 20

oranlarında arttırmaları ve arttırılan matrahlar üzerinden vergi tarh edilmesi gerekmektedir[75].

Matrah arttırımı esası kanunun yürürlük tarihine kadar hiç beyanname vermemiş veya zarar beyanında bulunmuş gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri içinde geçerli sayılmıştır. Buna göre; hiç beyan-

---

74 Bkz. 1 Nolu THGT, R.G., 9.4.1992 t., No : 21194.
75 Bkz. 1 Nolu THGT, R.G., 11.4.1992 t., No : 21196.

name vermeyen veya zarar beyanında bulunan mükelleflerin matrah arttırımları aşağıdaki tutarları geçmemeleri şartı getirilmiştir.

	G.V. Beyannamesi Matrah Arttırımı	K.V. Beyannamesi Matrah Arttırımı
1987 takvim yılı için	1.500.000	5.000.000
1988 takvim yılı için	2.500.000	8.000.000
1989 takvim yılı için	4.000.000	13.000.000
1990 takvim yılı için	6.000.000	20.000.000

c - Kanunun Vergi Gelirlerine Etkisi

3787 sayılı kanunun vergi gelirlerine ne derece etkili olduğu konusunda, 31.12.1992 tarihi itibariyle toplam vergi gelirlerine baktığımızda, 1992 yılında 139.750 milyar lira vergi geliri hedeflenmiş, 141.868 milyar lira vergi tahsilatı sağlanmış, böylece hedefin % 101.5 gerçekleşmiştir. Konuya bu yönüyle baktığımızda, gerçekten vergi gelirlerinde olumlu bir artışın sağlandığı söylenebilir[76].

Af kanununun kapsamı ağırlık olarak beyannameli yükümlüler oluşturduğuna göre, vergi gelir çeşitleri açısından, beyan üzerine alınan vergilerde önemli bir artışın olması beklanmelidir.

Tablo 6'yı incelediğimizde, 1992 yılında vergi gelirleri arasında en fazla artış dış ticaretten alınan vergilerde, ithalde alınan vergilerde ve katma değer vergisindeve daha sonra gelir ve kurumlar vergisinde sağlandığı görülmektedir.

---

76 M.G.B., a.g.e. ,s.32.

Tablo No : 6

Vergi Gelir Çeşitlerinin Artış Oranları (1991-1993)

Vergi Geliri	1991 Yılı Artış Oranı (%)	1992 Yılı Artış Oranı(%)	1993 Yılı Artış Oranı (%)
Gelir Vergisi	52.9	73.9	68.3
Kurumlar Vergisi	43.4	57.2	39.8
Dahilde KDV	64.7	61.6	59.0
İthalde KDV	38.1	80.9	66.1
Dış Ticaretten Al. Vergi.	34.5	79.5	76.4

Kaynak : "Aylar İtibariyle Konsolide Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1957-1993)", Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, S.1993/11, Ankara 1993.

Toplam vergi gelirleri yönünden, % 80.4 oranında artış gerçekleşmiştir[77]. 1992 yılı enflasyon oranı % 70.1 gözönüne alındığında, 1992 yılında reel olarak vergi gelirlerinde % 10.3 oranında bir artış sağlanmıştır[78]. Ancak, bu artışın 3787 sayılı kanun ile ne derece ilişkili olabileceği konusu, rakamsal verilerin olması durumunda tartışılması mümkün olacaktır.

1992 yılında toplam vergi gelirleri içerisinde, gelir vergisinin payı % 0.8 oranında artmış, kurumlar vergisinin payı % 1.6 oranında, dahilde katma değer vergisi % 2.8 oranında azalmış, ithalde alınan katma değer vergisi % 1.4 oranında, dış ticaretten alınan vergiler ise % 1 oranında arttığı görülmüştür.

Görüldüğü gibi, 1992 yılında vergi gelirlerinde önemli artışlar sadece dış ticartten alınan vergiler ile ithalde alınan katma değer vergisinde sağlanmıştır. Bu dönemde ülkemiz dış ticaret hacminin genişlediği söylenebilir. 3787 sayılı yasanın vergi gelirlerini arttırmada pek etkili olduğu söylenemez.

---

77 M.G.B., a.g.e. s.32.

78 M.G.B., 1981 Yılı Ekonomik Raporu, s.100.

D - VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASI AÇISINDAN VERGİ AF YASALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1960 - 1993 döneminde çıkarılan af yasalarının vergi gelirleri açısından değerlendirilmesinde, af dönemlerinde gerekli istatistiki bilgilerin tutulmaması nedeniyle, vergi af yasalarının vergi gelirlerine olumlu veya olumsuz etkileri, gerçekleşmiş genel vergi tahsilatları ile inceleme yoluna gidilmiştir.

1960 yılından günümüze kadar toplam 12 adet vergi af yasası çıkarılmıştır. 33 yıl içerisinde bu kadar fazla af yasasının çıkarılması yükümlülerin vergi ödeme alışkanlıklarını köreltmiş ve sonuçta vergi gelirlerinde reel artışlar sağlanamaz olmuştur.

İlk af yasaları olan 281 sayılı ve 780 sayılı yasalar siyasi nedenlerin ağır basması sonucunda doğmaları nedeni ile ekonomik ve mali amaçlar dikkate alınmamıştır. Af yasalarının vergi gelirlerine olumlu veya olumsuz etkilerinin araştırılmasına zamanın idarecileri tarafından gerek duyulmamıştır.

1960'lı yıllarda çıkarılan 281, 218 ve 780 sayılı af yasaları genel af niteliğinde, 252, 325 ve 691 sayılı af yasaları ise özel af niteliğinde çıkarılmıştır. Bu af yasalarından 218 sayılı yasa olağanüstü dönem olan 27 Mayıs harekatından sonra çıkarıldığı dikkati çekmiştir. Bu dönemde, enflasyonun önemsiz boyutlarda olması nedeni ile af yasalarının vergi gelirlerini olumlu yönde etkilediği düşünülebilir.

1970 ve 1980'lı yıllara gelindiğinde ise; çıkarılan vergi af yasalarının ekonomik ve mali gerekçelere dayandırıldırılmıştır. Milli Güvenlik Konsey'nin, olağanüstü dönemler sonrasında 2431 ve 2801 sayılı yasaları çıkardığı görülmüştür.

Bu yasaların esas amacı; vergi idaresi ve vergi yargısında birikmiş uyuşmazlık dosyalarının tasfiyesi olmuştur. Nitekim 2431 sayılı yasa ile uyuşmazlık dosyalarının çoğunun tasfiyesi sağlanmış, fakat uyuşmazlık yaratan uygulamaların ortadan kaldırılmaması nedeni ile ara-

dan iki yıl geçmesine rağmen tekrar aynı sorunlarla karşılaşıldığı görülmüştür. Bu sorunlar 2801 sayılı yasanın doğmasına neden olmuştur.

2801 sayılı af yasasının beklenen amaca ulaşamadığının kanıtı, bu yasadan sonra, bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan yasalarda af hükümlerine yer verilmiş olmasıdır.

3239, 3505, 3571 ve 3689 sayılı yasalar ile bazı vergi kanunlarında değişiklik öngörülmüş ve bunun yanında da vergi affına ilişkin hükme de yer verilmiştir.

Fakat 1989 yılında 3505 sayılı kanun ile getirilen vergi cezaları ve zamlarının yıl sonlarında vergi aslı olarak addolunması hükmü ile 1989 yılından sonra uygulamaya başlanan gecikme faizi ve bileşik faiz uygulaması sonucunda devletin elde etmeyi beklediği gelirleri rakamsal olarak artmış, ancak bu artış sonucunda vergi alacakları tahsil edilemeyecek boyutlara varmıştır.

Son olarak 1992 yılında çıkarılan 3787 sayılı "Tahsilatın Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun"un çıkarılış amacı diğer kanunlardan pek farklı olmamıştır.

Bu kanunun kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Matrah arttırımı ile 1987, 1988, 1989 ve 1990 yılları inceleme dışında tutularak yükümlüler ile vergi idaresi arasında iyi diyalogların sağlanması düşünülmüştür.

1992 yılında vergi gelirlerinde bir artışın varlığı gözlenmesine rağmen bu artışı 3787 sayılı kanuna bağlamak yalnış olacaktır. Çünkü, sağlanan bu artış dış ticaretten alınan vergilerden sağlanmıştır.

Sonuç olarak, vergi gelirlerinde, her af döneminde az oranlarda da olsa bir artış sağlanmış olabilir. Fakat bu artış kısa vadede geçerli olmuş, uzun vadede ise her 2 yılda bir af kanunu çıkarılması ile yükümlülerde af beklentisi oluşmuştur. Böylece vergisini ödemeyen yükümlü sayısının azaldığı görülmüştür.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ AFFININ VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASINDAKİ ROLÜ

I - VERGİ ADALETİ AÇISINDAN VERGİ AFFI

Vergi adaleti, yüzyıllardan beri tartışılan, kişiye ve topluma göre değişen bir kavramdır. Adalet kavramı, kesin ve mutlak değildir. Zamana ve yere göre değişmektedir. Toplumun bir zamanlar adaletli saydığı bir uygulama bir kaç yıl sonra adaletsiz olarak değerlendirilebilir. Vergi adaleti kişiden kişiye değişebilen, kesin olmayan ve her zaman her yerde belirli ölçülere dayanan bir kavram değildir.

Vergide kesin adaletin gerçekleşmesinin imkansız olması karşısında, hiç olmazsa bazı teknik eseslara göre vergi adaletine yaklaşmak, devrin genel düşünceleri içinde bir amaç olmuştur[1].

Vergi kaçakçılığı boyutunun tesbit edilmesi, vergi yükünün mükelleflere ödeme güçlerine göre dağıtılması gibi konuların değerlendirilmesi sonucunda, vergi adaletinin teknik analizinin yapılması mümkündür.

Tezin konusunu oluşturan vergi affının vergi adeleti açısından incelenmesi, teknik analizlere ve dönemin adalet anlayışına göre iki yönde gerçekleşmiştir.

A - VERGİ ADALETİ AÇISINDAN VERGİ AFFININ TEKNİK ANALİZİ

Vergi adaletinin sağlanması açısından ilk olarak göz önünde tutulması gereken konu, vergi önünde herkesin eşit tutulması ve vergi yüküne ilke olarak bütün toplum bireylerinin katılmasıdır[2]. Anayasamızın 73. maddesinde de "Herkes vergi ödemekle yükümlüdür"

---

1 ERGİNAY; a.g.e. s. 34.

2 Abdurrahman AKDOĞAN; **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İ.T.İ.A. 1980, S.9.

esası yer almaktadır[3]. Bu hükmün anlamı, vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, vatandaşların ve yurtta yaşayan yabancıların tümüne dağıtılmasıdır[4].

Fakat bazen devletin hizmetlerinden yararlanan bazı kişiler ve kişi grupları vergi yükünden kaçma girişimleri içerisine girebilmektedirler. Bu tür davranış biçimlerine her dönemde rastlanılmaktadır[5]. Zamanımızda vergi adaleti, vergide genellik ve vergide eşitlik prensiplerine göre belirlenmektedir.

Vergide genellik prensibine göre, bir ülkede herkes sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Hiç kuşkusuz genellik ilkesi istisnasız herkesin vergi vermesi anlamına gelmez. Bu ilke, genel vergi yükünün mali gücü vergi ödemeye elverişli olanlar arasında, mali güçle orantılı olarak dağıtılmasını içerir. Bu da vergide eşitlik ilkesinin bir gereğidir[6].

Vergi affı, zamanaşımı veya terkin gibi teknik anlamda vergi adaleti ya da vergi yönetimi ile ilgili bir yöntem olmayıp, esas itibariyle politik nedenlere dayanan ve özel bir kanunla yürürlüğe konulan olağanüstü bir önlem niteliğindedir[7]. Vergi affı, vergi önünde eşitlik ilkesini olumsuz yönde etkileyici bir uygulama olup, özellikle iyi niyetli vergi yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getirmiş bulunan mükellefler aleyhine vergi adaletini bozucu bir nitelik taşımaktadır.

Af kanunlarında eşitsizlik kavramı bünyeleşmiştir. Gerçekten, kanunların aynı durumda olan herkese eşit şekilde uygulanması ana kural olunca, belli bir tarihe kadar işlenmiş olan suçların cezadan

---

3 ERGİNAY, a.g.e. s.35.

4 Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, İ.Ü. H.F. Yayını No : 3434/698, İstanbul 1986/1987, s.28.

5 AKDOĞAN, a.g.e. s.10.

6 KANETİ, a.g.e. s.29.

7 AKDOĞAN, a.g.e. s.40.

kurtulmasına mukabil, diğerlerine bir saat ya da gün farkı yüzünden kanunların bütün şiddetiyle uygulanması, önce eşitlik, sonra adalet ilkeleri ile bağdaştırılamaz[8].

Vergi hukukunda af uygulaması, eşitlik ilkesinin sonucu olan ödeme gücü veya ödeme iktidarı yaklaşımına da ters düşmektedir. Bu yaklaşımın esası, vergi yükünün dağıtımında vergi ödeme gücünün eseas alınmasıdır[9]. Yükümlüler arasında fiili eşitsizlikler gözönüne alınarak vergi yüklerinde farklılaşmalar yapılır. Vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyan yükümlülere eşit işlem yapılması, eşitlik ilkesine aykırı düşmektedir[10].

Vergi yükü yönünden vergi affına yaklaştığımızda; vergi affı, vergi yükü dağılımında eşitsizliğe yol açacağı ve bu alanda dengenin bozularak, vergi yükünün daha çok kaynakta kesinti yoluyla vergisini ödeyen yükümlülerin üzerinde kalacağı söylenebilir[11]. Böylece af ile kısmi de olsa eşitlik ilkesi çarpıtılmış olmaktadır[12].

Türkiye'de son dört yılda vergi gelirleri arasında vergi yükü dağılımına baktığımızda tablo 7 ile karşılaşmaktayız. Görüldüğü gibi toplam vergi gelirleri arasında en büyük paya sahip olan vergi türü gelir vergisi ve bunu izleyen katma değer vergisidir.

---

8 Uğur ALACAKAPTAN, "780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XXII-XXIII, 1965-1966, S.1-4, s.22.

9 Öztin AKGÜÇ, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti ve Güvenliği**, Maliye Müfettişleri Derneği Konferansı, Ankara 1984, s.3.

10 ÇAĞAN, a.g.m. s.139.

11 EBSO, Vergi Araştırma Komisyonu Raporu, a.g.r. s.4.

12 PALAMUT, a.g.m.s.9.

Tablo No : 7

Vergi Yükünün Dağılımı (%)

Vergi Türleri	1990	1991	1992	1993
Gelir Vergisi	35.6	40.7	41.5	41.9
Kurumlar Vergisi	16.0	9.5	7.9	6.2
Katma Değer Vergisi	25.0	27.0	27.5	28.0
Dış Ticaretten Al.Verg.	16.0	15.5	16.5	16.6
Ek Vergi	2.1	2.3	2.4	2.7

Kaynak : M.G.B. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Aylar İtibariyle Konsolide Bütçe Gelir ve Giderleri Gerçekleşmeleri (1957-1993), S.1993/11, Ankara 1993.

Türkiye'de toplam vergi yükü fazla değildir. Fakat vergi yükünün dağılımı adaletsizdir. Tüm vergi gelirlerinin 1993 yılı itibariyle % 41.9'u gelir vergisinden sağlanmıştır. Gelir vergisini kendi arasında beyana tabi ve ücretli yükümlüler olmak üzere ikiye ayırdığımızda, ücretli kesimin stopaj yoluyla ödedikleri vergilerin payı da önemli boyutlardadır[13].

1960 yılından 1993 yılına kadar çıkarılan vergi af kanunları kapsamına kesinti yoluyla ödenen vergilerin alınmadığı görülmüştür. Emekleriyle geçinenlerin devlete olan vergi görevlerini dürüst ve düzenli bir şekilde yerine getirmelerine karşılık büyük kazanç sahipleri, vergi kaçakçılığını olağan hale getirdikleri görülmüştür[14].

Vergisel aflar sonucunda, beyannameli yükümlülerin vergi yükü azalmış, gelir vergisi giderek bir ücret vergisi şekline dönüşmüştür. Eldeki mevcut son verilere göre, 1980 yılı itibariyle gelir vergisinin % 78'i kesinti yolu ile, ancak % 22'si yıllık bayanname verenler tarafından ödenmiştir[15].

---

13 Mustafa YULUĞ, **Türkiye'de Vergi Yükünün Kesimler Arası Dağılımı,** Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları No : 1, Sevinç Matbaası, Ankara 1977, s.44.

14 Gül Neşe EREL, **Türkiye'de Vergi Yükü,** Maliye Müfettişleri Derneği Yayını, No : 1, Sevinç Matbaası, Sevinç Matbaası Ankara 1977, s.86.

15 AKGÜÇ, a.g.e. s.7.

Gerek siyasi, gerek ekonomik, gerekse mali nedenlere dayanılarak ve çok sık aralıklarla af müesesesine baş vurulması ile ödeme gücü yeterli olduğu halde, vergi ödememe alışkanlığını kazanan bir kitle oluşmuş vergi yükü ücretliler üzerinde kalmıştır.

B - VERGİ AFFININ EKONOMİDE YARATTIĞI ADALETSİZLİKLER

Çağdaş devletin fonksiyonları bugün artık kamu hizmetlerini yerine getirmekten çok, toplumun refahı ve mutluluğunu sağlamaktır. Vergi politikası bu fonksiyonunun yerine getirilmesinde en etkili araçlardan biridir. Çağdaş vergi politikasının amacı, kamu hizmetlerini finanse etmekten çok sosyal adaleti ve sosyal dengeyi sağlamaktır[16].

Devletin vergi politikası ile sosyal adaleti ve dengeyi sağlayabilmesi için öncelikle vergi yükümlülerini ödeme gücü oranında vergi ödeme gayreti içerisine sokması gerekir.

Fakat sık aralıklarla çıkarılan af yasaları ile yükümlülerin vergi ödeme gayretleri kırılmış, bunun sonucunda vergi adaleti yüksek kazanç sahipleri lehinde bozulmuştur.

Doğan vergi borçlarını tam olarak ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler ile vergisini ödemeyen mükellefler arasında tam rekabet eşitsizliği oluşmaktadır. Kendi sebeplerine göre vergisini ödemeyen mükellefler, ödemesi gereken vergiyi işletmelerinde faizsiz olarak kullanmaları nedeniyle yatırımlarını genişletme imkanı bulmaktadırlar. Böylece tam rekabet koşulları dürüst mükellef aleyhinde bozulmaktadır.

Vergisel af ile dürüst olmayan mükellefler hem vergi cezasından kurtulmakta, hem de ödemediği vergi aslı geçen zaman içerisinde enflasyon oranında değer kaybetmektedir. Böylece af ile vergi kaçakçısı ödüllendirilmiş olacak olmaktadır.

---

16 EREL, a.g.e. s.83.

Vergi affının ekonomide yarattığı bu adaletsizlikler yanında, vergi mevzuatı veya ekonomik kriz nedeniyle dürüst mükelleflerin ödemeyeceği büyüklükte vergi borcu ile karşılaşması sonucunda affa uğramaları adaletsiz bir uygulama sayılmaz.

C - AF YASALARI İÇİNDEKİ ADALETSİZLİKLER

Her türlü ahlaki, fiziki ve siyasal suçlar yanında, pek çoğu ekonomik ve elde olmayan nedenlerden kaynaklanan mali suçların da af kapsamına girmesi herşeyden önce adaletin temini için gerekir.

Suçlar yanında pek çoğu ekonomik ve elde olmayan nedenlerden kaynaklanan mali suçlarında af kapsamına girmesi herşeyden önce adaletin temini için gerekir.

Af kamsamına giren yükümlüler arasında gerçekten affa layık olanlarını ayırmak çok güçtür. Bu yüzden affın nimetlerinden dürüst olmayan mükellefler de yararlanır.

Bir af yasasının çıkarılmadan önce, başarılı olabilmesi için temel koşulların varolup olmadığına bakılması aftan beklenen sonucun alınmasında etkili olacağı söylenebilir. Şimdiye kadar yürürlüğe giren af yasalarının çoğunda, temel koşulların varlığı aranmamıştır. Sadece 780 ve 1803 sayılı yasalar af gerekçesi olarak çok güzel hazırlanmıştır. Diğerleri ise daha çok eşitliği bozucu yöndedir. Bu nedenle hazırlanacak bir vergi affı yasası daha önceden elde edilen deneyimlere göre iyi bir ön planlamayı gerektirmektedir[17].

Af yasaları, yararlanacak olan yükümlülere zamanında duyurulması ve onlara geniş zaman dilimi verilmesi affın başarısını ve yükümlüler arasında ki adaleti sağlayacaktır.

1985-1990 döneminde, 1985, 1988 ve 1990 yılları Aralık aylarında yrürürlüğe konulan kanunlarla vergi ve cezalara limitler konularak af

---

17 EBSO, Vergi Araştırma Komisyonu Raporu, 7.8.1991, s.2.

uygulamasına gidilmiştir. Bu sınırlamalar dolayısıyla aftan yararlanmak imkanı elde edenler ile edemeyenler arasında eşitlik bozulmuştur. Bu eşitsizlik ise, vergilendirmenin temel ilkelerinden birini oluşturan "eşitlik" ilkesinin ihlali olarak kabul edilmelidir[18].

D - YÜKÜMLÜLERE TANINAN İNDİRİMLERİN, BAĞIŞIKLIKLARIN VE İSTİSNALARIN VERGİ ADALETİ VE AFFI KARŞILAŞTIRMASI

Öteden beri vergi mevzuatımızda bulunan az gelirli mükelleflere, vergi adaletinin sağlanması nedeniyle, bir takım indirimler, istisnalar ve bağışıklıklar tanınmıştır. Herkesin vergi ödemek zorunda olması prensibine rağmen, hiç bir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilmesi olanağı yoktur. Çünkü herhangi bir kazanç veya serveti olmayan kimseden vergi alınmaz[19].

Ülkemizde uygulanan bu indirim ve istisnalar, sosyal amaçlı ve ekonomik amaçlı olmak üzeri iki gruba ayrılmıştır. Sosyal amaçlı istisnalar, sağlamış oldukları kazanç ve iratları ile yaşamını sürdürecek olanakları bile zaman zaman elde edemeyen finansal güçleri yetersiz kimseler ile, mükelleflerin kendilerinin ve bakmakla yükümlü bulundukları kimselerin yaşamlarını asgari düzeyde sürdürebilmeleri için gerekli olan kazanç ve iratlarının vergi dışı bırakılması biçiminde yürütülmektedir[20].

Ekonomik amaçlı istisnalardan genellikle, gelir düzeyleri ve vergi ödeme güçleri yüksek kişi ve gruplar yararlanmaktadır. Vergi adaleti açısından genel bir değerlendirme yaptığımızda, yatırım yapma olanağına sahip bulunan ödeme gücü yüksek kişi veya grupların, vergide eşitlik ilkesini bozarak, az gelirli vergi ödeyicileri aleyhine kendi vergi yüklerini hafifletmeleri, vergi yükünün bireyler arasındaki dağılımını adaletsizleştirmektedir[21].

---

18 İTO, Vergi Affı Raporu, 9.8.1991, s.1.

19 ERGİNAY, a.g.e. s. 36.

20 AKDOĞAN, a.g.e. s.26.

21 AKDOĞAN, a.g.e. s.29.

Bu tür istisnalar nedeniyle vergi gelirlerinde meydana gelecek azalmaların telafisi, vergi ödemekle yükümlü diğer mükellefler üzerinde kalacaktır. Bu da vergi adaletini olumsuz yönde etkileyecektir.

Vergide istisna, indirim ve bağışıklıklar ile devlet, alması gereken vergiyi başta daha almaktan vazgeçmiş olmaktadır. Bu uygulama vergi affının bir çeşididir diyebiliriz. İstisnalar sonucunda vergiden, af sonucunda ise vergi cezasından vazgeçilmiş olmaktadır.

II - VERGİ AFFININ KARŞISINDA VE YANINDA OLAN GÖRÜŞLER

A - VERGİ HUKUKUNDA AF YANLISI GÖRÜŞLER

Vergi hukukunda, af yanlısı görüşlerini şu başlıklar altında toplamamız mümkündür.

1 - Bunalım Dönemlerinden Sonra Affın Gerekliliği

Dünyada hemen hemen her ülkenin bunalım dönemleri yaşadığı bir gerçektir. İster gelişmiş veya gelişmekte olsun isterse az gelişmiş ülke olsun mutlaka siyasi, ekonomik veya mali yönden bir sıkıntı yaşamışlardır.

Örneğin, Filipinler'de yaşanan siyasi bunalım sırasında Marcos rejimine karşı mücadele veren muhalefet lidari Corazon Aquino vergi yükümlülerini sivil direnişin bir biçimi olarak Marcos hükümetine vergi ödememeye çağırmıştır. Bu nedenle Aquino, Marcos rejimi devrilip devlet başkanlığına geldikten sonra özellikle 1981-1985 dönemlerini kapsayan bir vergi affı ilan etme ihtiyacını duymuştur. Ülke yönetiminde ve politik kadrolarda köklü değişikliklerin yapıldığı bu dönemin vergi affı için en uygun bir zaman olduğu düşünülmüştür. Üstelik vergi affı, Başkan Aquino'nun yeni hükümetle vergi ödeyicileri arasında uzlaşma çağrısına da uygun düşmüştür[22].

---

22 DÖNMEZ, a.g.e. s.30.

Ülkemizden örnek vermek gerekirse, yakın geçmişte yaşanan 20.03.1981 tarihinde kabul edilen 2431 sayılı "Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun"un 12 Eylül 1980 hareketından sonra çıkarılmıştır. 12 Eylül öncesinde yaşanan siyasi bunalım nedeniyle devlet ile toplum arasında doğan gerginliklerin giderilmesi, bunalımlı dönemlerde toplumun yaşadığı haksız uygulamaların telafisi için bu vergi af yasasına gerek duyulmuştur.

Siyasi bunalımların yanında ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlar da yer almaktadır. Af, değişme süreci içinde bulunan toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olarak değerlendirilmektedir[23].

3787 sayılı af yasasının çıkarılmasında etkili olan bir başka neden ise ülkenin içinde bulunduğu ekonomik bunalımdır. Türkiye ekonomisinde gözlenen stagflasyonist konjonktür, tüm sektörleri olumsuz yönde etkilemiştir. Enflasyonist baskıların yarattığı sermaye erozyonu, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeleri finansman sorunu ile karşı karşıya bırakmıştır. Mali hayata da yansıyan bu olumsuz sonuçları giderebilmek amacıyla getirilecek bir mali af, mükellefleri ödeme gayretine sevk edecek ve kamu gelirlerine de ek bir kaynak artışı sağlayacaktır[24].

Görüldüğü üzere, olağan dönemler için hazırlanmış bulunan yasalarla ekonomik ve mali bunalım dönemlerini atlatmak her zaman mümkün değildir. Bu nedenle içinde bulunulan bunalımlı dönemin özelliklerine uygun olarak yeni yasalar çıkarılma ihtiyacı duyulur. Öte yandan, bu tür yasalarla yürütme organı da olağanüstü düzenleme yetkisi ile donatılır. Bir mücadele için alınması gerekli önlemleri, kişilerin hak ve özgürlüklerini sınırlandırıcı nitelikte objektif, genel karar-

---

23 SAYAR, a.g.m. s.76.

24 İTO Haber Gazetesi, Temmuz 1990, s.3.

lar aracılığıyla almaya yetkili kılınabilir[25]. Bu olağanüstü özellik taşıyan kanunlarla kişilerin mali yükümlülükleri ağırlaştırılmış olmaktadır.

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

Daha sonra bunalım dönemleri atlatıldığında da bu olağanüstü dönemlerde çıkarılan yasaların uygulanmasına vergi hukukunda affı savunanlar karşı çıkmaktadır. Çünkü olağanüstü yasaların getirdiği adaletsizlikleri ve hataları telafi etmek için vergi alanında affa gidilmesi gerektiği görüşünü savunmaktadırlar.

Nasıl ki, ceza toplum yararına ve çıkarına verilip, sınırları ve niteliği bu görüşle belirleniyorsa, aynı şekilde afta toplum yararı olduğu zaman yapılması gereken bir tasarruf olarak değerlendirilmektedir[26].

2 - Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği

Bu görüşü savunanlar, özellikle mali mevzuatın karmaşıklığını vurgulamışlar ve uzmanlarca bile güçlükle izlenebilen hızlı değişkenliğe dikkat çekmişlerdir[27].

Çağımızda ceza kuralları özellikle ekonomik ve mali suçlar bakımından hızlı bir sunileşme süreci içerisine girmiştir[28]. Bu durum, sözkonusu suçlarda hukuki ve fiili hatayı arttırmaktadır. Böyle olunca "kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" kuralının suni suçlar olarak

---

25 DÖNMEZ, a.g.e., s.31.

26 SAYAR, a.g.m. s.76.

27 ÇAĞAN, a.g.m. s.115.

28 Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN; **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.III, İ.Ü.H.F. Yayını, 8. Baskı, 1980, s.103.

nitelendirebilen ekonomik ve mali suçlar bakımından da uygulanması bazı haklı sayılmayacak sonuçlara yol açabilmektedir[29].

Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde yer alan "kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" hükmün özellikle vergi kanunları gibi tekniğe ve uzmanlığa dayanan yasama tasarruflarında biraz ihtirazi kayıtlarla kabul edilmesi ve yumuşatılarak uygulanması gerektiği ileri sürülmüştür. Bu bakımdan vergi cezaları affedilirken böyle bir uygulamanın olumsuz etkilerinin de kısmen bertaraf edilebileceği savunulmuştur[30].

Vergi yasaları zaman içerisinde yapılan değişikliklerle anlaşılması ve uygulanması zor hale gelmiştir. Vergi kanunlarını bilmek ve yorumlamak tekniğe ve uzmanlığa dayandığından vergi mükelleflerinin bu konunları bilmesi ve doğru olarak yorumlaması mümkün olmaz. Kaldı ki, ülkemizde vergi mükelleflerinin çoğunun genel eğitim düzeyi de buna müsait değildir.

Vergi mevzuatının çok geniş, karmaşık ve değişken olması mükellefleri zor durumda bırakır, vergi mevzuatını tam olarak bilmeyen bir mükellef ister istemez ödemeyemeyeceği büyüklükte vergi cezalarına maruz kalır.

Vergi hukuku uygulaması açısından af kabul edilebilir bir olgu değildir. Ancak, mevcut yasalar düzenlemeler nedeniyle yapılan haksız işlemlerin telafi edilmesi gerekir. İşte bu nedenler dolayısıyla ortaya çıkan haksızlıklar ve adaletsiz müeyyideler ancak vergi affı ile ortadan kaldırılabileceği görüşü ileri sürülmüştür.

---

29 ÇAĞAN, a.g.m. s. 115.

30 Nevzat ÇELİKOĞLU, "Vergi Cezalarının Umumi Affı", **Vergi ve Resimler Dergisi**, S.273, 1957, s.1.

3 - Vergi Denetiminin Yetersizliğinin Yol Açtığı Olumsuzlukları Giderme

Vergi denetim elemanlarının yetersiz sayıda olması nedeniyle yeterince vergi denetimin sağlanması mümkün olamaz. Etkin bir şekilde vergi denetiminin sağlanması için denetim elemanlarının gerek sayısal yönden gerekse nitelik yönünden yeterli düzeyde olması gerekir.

Türk vergi yönetimi ise, sayısal denetim örgütleri arasındaki eşgüdüm ve planlama eksikliği açısından önemli sorunlarla karşı karşıyadır. Bütün bu sorunlar vergi denetiminin başarılı ve etkin bir şekilde yürütülmesini engellemektedir. Özellikle beyana dayalı vergilerde denetim oranının düşüklüğü denetim görenlerle görmeyen yükümlüler arasında adaletsizliğe yol açmaktadır[31].

Vergi hukukunda af yanlısı görüşlere göre, denetim eksikliği nedeniyle mükellefler arasında ortaya çıkan eşitsizliğin giderilmesi için etkili bir vergi yönetimi kuruluncaya kadar belirli zamanlarda af kanununa başvurulması gerekir.

4 - Affın Gelir Yönetiminin Bir Aracı Olarak Kullanılması

Yürürlükte bulunan vergi yasalarına göre tahakkuk etmiş vergiler ile tahsil edilen vergiler arasında farkın açılması vergi gelirlerinin azaldığını gösterir.

Mevzuatın karmaşıklığı, denetimin yetersizliği ve cezai müeyyidelerin ağırlığı nedeniyle vergi borcunun ödenemez miktarlara ulaşması tahsilatı etkiler.

Diğer taraftan, vergi yönetimlerinin mevcut tahsil usulleri yetersiz kalmakta, vergi suçu işleyenleri büyük çoğunluğu yakalanmamaktadır. Bu noktada af, tahsil usulleri takviye edilinceye kadar geçici bir gelir arttırma aracı olarak kullanılabilir. Aksi takdirde, bugünkü tahsil

---

31 DÖNMEZ, a.g.e. s. 35.

usulleri ile kanunen doğmuş vergi borçlarının toplanması mümkün olamayacaktır[32]. Af yanlıları, hiç vergi almamaktansa bir kısım vergilerin tahsil edilmesi ve kısa sürede devlete gelir sağlanması görüşündedirler.

5 - Dürüst Olmayan Yükümlüleri Dürüstlüğe Çağırma

Affı savunanlar vergi ödeyicilerinin kendiliklerinden hukuka uygun davranmasını sağlayıcı bir araç olarak af yolunu önermişlerdir. Çünkü affın gelir düşüncesinin ötesinde nedenleri vardır. Dürüst bir vergi yükümlüsü olmak istedikleri halde geçmişte işledikleri suçların ortaya çıkması korkusuyla bunu yapamayan çok sayıda yükümlü vardır. Bunlardan bazıları isteyerek vergi suçu işlemiş olabileceği gibi, bir kısmı da içinde bulundukları mali sıkıntı nedeniyle gelirlerini kısmen veya tamamen gizlemiş olabilirler ya da vergilerini ödemeyebilirler. Af yanlısı görüşler bu durumdaki kişilere "hayatlarında yeni bir yaprak açarak" yasalara saygılı birer vergi yükümlüsü olma fırsatının tanınmasının uygun olacağını ileri sürmüşlerdir[33].

Af, uzun vadede yasalara itaati arttırmak suretiyle dürüst yükümlülerin vergi yüklerinin azaltılmasına ve kötü niyetli yükümlülerin de sürekli olarak vergi sistemine kazandırılarak uzun bir dönem içinde gelirlerde bir artışa yardımcı olabilir.

6 - Vergi İdaresi İle Mükellef Diyaloğu İyileştirilmesi

Gerek ekonomik, gerekse vergi mevzuatından kaynaklanan nedenlerden dolayı vergi borçları büyük miktarları bulan mükellefler vergi idaresi ile karşı karşıya gelmek istemezler.

Vergi idaresi, genellikle denetimlerinde mükelleflerin bir eksiğini veya yanlışını bulduğundan, vergi mükellefleri vergi idaresine karşı

---

32 DÖNMEZ, a.g.e. s.36.

33 John L. MİKESELL, "Tax Amnesties as a Tool For Revenue Administration", **State Government**, Vol.57, No.4, s.114.

anti-sempati duygular içerisine girerler, ödeyeceği veya ödemesi gereken vergiyi en aza indirmeye çalışırlar.

Son yıllarda vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama özelliği oransal olarak düşmeye başlamıştır. Buna karşılık vergi dairelerinde uyuşmazlık konusu dosya sayısı artmış, vergi idaresi ile yükümlüler çekişme içerisine girmişlerdir. Vergi yasalarında sürekli yapılan değişiklikler hem idareyi hem de yükümlüyü yanılgıya düşürmüştür. İdarenin olayları olay bazında değerlendirmesi yükümlüleri duraksamaya düşürmüştür[34].

Vergi idaresi her mükellefe birer kaçakçı gözüyle bakması sonucunda, mükelleflerin vergi ödeme gayreti ve isteği azalmıştır. Vergisini ödemek isteyen mükelleflerin vergi dairelerinde bir sürü formaliteyle karşılaşmaları mükellef ile vergi idaresi arasındaki diyaloğun bozulmasına sebep olmaktadır.

Vergi idaresinin örgütsel yapısı Anayasal buyruğa uygun vergi toplamayı engeller hale gelmiştir. Yükümlüleri vergi dairesinden uzak tutan nedenler sayılamayacak kadar çoktur. Vergi idaresi ile yükümlüleri birbirine yaklaştırmak, vergiden kaçınmayı yasal açıdan engellemek artık geciktirilmemesi gereken bir olgu haline gelmiştir[35].

Eğer ödenmesi söylenildiği kadar büyük boyutlara ulaşmış vergi alacakları tahsil edilmemiş ise, tahsil edilemeyen vergilerin tahsil edilmesi gerekir. Tahsil işlemi zor yol olan ile mevcut yasalar, düzenlemeler çerçevesinde mi? yoksa yükümlülere bazı kolaylaklar sağlanarak mı gerçekleştirilecektir[36].

Vergi idaresi, vergi alacaklarının mevcut yasalara göre tahsili yolunu seçmesi demek, vergi idaresi ve mükellef arasında zaten var olan

---

34 Veysi SEVİĞ, "Veto Edilen Kısmi Ceza Affı ve Matrah Arttırımı Yasası", **Dünya Gazetesi**, 23.4.1992, s.5.

35 SEVİĞ, a.g.m. s. 5.

36 SEVİĞ, a.g.m. s.5.

gergin havanın daha da gerginleşmesi demektir. Vergi hukukunda affı savunanlar, bu gergin havanın ancak bir vergi affı ile giderilebileceği görüşünü ileri sürmüşlerdir.

7 - Vergi İdaresinin ve Vergfi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi

Türk vergi hukukunda affı savunanların bir başka görüşü ise; ülkemizde vergi idaresi ile idari yargının çok büyük bir iş yüküne sahip olmasıdır. Vergi affı ile bu iş yükü azaltılmakta, vergi idaresi ve idari yargı birikmiş işlerin ağırlığından kurtularak, rahat ve etkin bir çalışma ortamına kavuşmaktadır[37].

Vergi yükümlülerinin sayısının sürekli artması, vergi örgütünün iş yükünün artmasına yol açmakta, buna karşılık vergi dairelerinde bu artışa koşut bir gelişme gözlenmemektedir. Bir başka deyişle vergi sisteminin boyutları vergi dairelerinin boyutlarını aşmaktadır. Vergi dairelerinin gerek niceliksel gerekse niteliksel yönden yetersiz olmaları iş yükünün zamanla birikip yığılmasına ve altından kalkılamaz duruma gelmesine neden olmaktadır[38].

Vergi yargı sisteminin işleyişinin ağırlığı ve yeterli çalışma düzeyine sahip olmaması nedeniyle, uyuşmazlık dosyaları bir hayli artmış, vergi yargı sistemi işleyemez hale gelmiştir. Bir davanın sonuçlanması ortalama 3 veya 5 seneye yayıldığından mükellefler vergi ödeme yerine uyuşmazlık yaratma yolunu tercih etmeleri daha avantajlı hale gelmiş, böylece yargı organlarının yükü daha da artmıştır.

İşleyemez bir hal alan yargı sisteminin işlerliğinin sağlanması için af, vergi hukukunda affı savunanlar tarafından çözüm yolu olarak düşünülmüştür.

---

37 Recep NARİNOĞLU;, "1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 1991, s.40.

38 DÖNMEZ, a.g.e. s.39.

8 - Vergi Hukukunda Af Yanlısı Diğer Görüşler

Vergi hukukunda af yanlısı diğer görüşleri şöyle sıralayabiriz.

i - Vergi cezalarının affedilmesi bu yola sık başvurmamak ve zamanında kullanılmak koşuluyla yükümlü psikolojisinde olumlu bir etki yapabilir ve kaçakçılığı önleyen bir faktör olabilir[39].

ii - Bir ülkede tatbik edilen mali sistemin sosyal ve ekonomik gerekçelere uygun olmayışı vergi kaçakçılığının bir nedeni olarak kabul edilmektedir. Toplumun yarattığı bu gibi ekonomik ve sosyal koşullar sebebiyle mükelleflerin telafi edici bir görüşle hareket etmelerini olağan karşılamak gerekir. İşte bu nedenlerle çıkarılacak af, toplum koşullarının yaratmış olduğu cezai durumu, mükelleflerin üzerinden kaldırılmış olacaktır[40].

iii - Vergi affı, birikmiş, donmuş, vergi aslını geçmiş ve yıllardır ödenemez hale gelmiş alacakların tahsilatını belli ölçüde mümkün hale getirmeyi amaçladığından, vergiye karşı direnmeyi önleyecek bir uzlaşma ve dayanışma ortamı yaratmayı hedefler[41].

iv - Aslında mali af sistem gereği haksız şekilde hesaplanan gecikme zamlarının bir kısmına gelmektedir[42].

v. Af kurumu sayesinde, yükümlü ile vergi yönetimi arasında işbirliğini güçlendirmek mümkün olabilir. Böylece, yükümlü ile vergi yönetimi arasında genelde gergin olan hava değişebilir, karşılıklı güvene ve iyi niyete dayanan bir ilişki düzeni kurulabilir[43].

---

39 Nevzat ÇELİKOĞLU, "Vergi Cezalarının Umumi Affı", **Vergi ve Resimler Dergisi**, S.277-278, 1957, s.2.

40 SAYAR, a.g.m. s. 76.

41 Sümer ORAL, "Geriye Dönük Matrah Arttırımı Af Kamsamında", **Dünya Gazetesi**, 4.4.1992, s.1.

42 Mehmet KÜÇÜKİNCE, "Vergi Affının Getirdikleri", **Tercüman Gazetesi**, 23 Şubat 1992, s.2.

43 ÇELİKOĞLU, a.g.m. s.2.

B - VERGİ HUKUKUNDA AF KARŞITI GÖRÜŞLER

Genel olarak affa karşı olanlar; bunun dürüst yükümlüleri cezalandıran, vergi adaletini zedeleyen, kaçakçıya prim veren bir tasarruf olduğuna, ileriye dönük olarak düşünüldüğünde sık sık getirilen af kanunlarının, vergi yükümlülüğünü zamanında yerine getirenleri olumsuz yönde etkileyerek bundan sonraki tahsilatları azaltacağına işaret etmektedirler[44].

Vergi affına karşı görüşler şu başlıklar altında toplamamız mümkündür.

1 - Hukuksal Açıdan Vergi Affına Karşı Görüşler

İlke olarak af, siyasi suçların affı için çıkarılır. Bu arada adli suçlarında af kapsamına girebilmesi, doktrinde tartışma konusudur. Bu durumda af kanunlarında mali hükümlerin yer alması hususu, doktrindeki ilkelere büsbütün ters düşmektedir. Çünkü vergi cezalarını gerektiren işlemler suçlardan ayrı bir durum oluştururlar. Devletin amacı, vergi alacağını bir an önce tahsil etmek veya teminata bağlamaktır[45].

Anayasa'nın 73. maddesine göre "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" bu yükümlülüğünü zamanıda yerine getirmeyenler kamu harcamalarının eksik yapılmasına veya borçlanmaya gidilmesine neden olmaktadır. Bunların ödemedikleri vergi ve cezasına af sağlanması anayasaya tamamiyle ters düşmektedir.

2 - Adalet ve Eşitlik İlkesini Olumsuz Yönde Etkiler

Karşıt görüşe göre, 1982 Anayasası'nın 10. maddesi gereği yasalar önünde "Herkes ...ayrım gözetilmeksizin eşittir. Hiçbir kimseye, aileye,

---

44 A.Sezer ENGİN, "Vergi Affi Tartışmaları", **Milliyet Gazetesi**, 29.3.1992, s.3.

45 SAYAR, a.g.m. s.76.

zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz", oysa vergisel af, fırsat eşitliğini zedelemektedir. Diğer yönden vergide eşitlik ve adelet ilkelerine de ters düşmektedir.

Vergi ödeme gücü olduğu halde bazı kişi ve kuruluşlara vergi affı uygulaması getirilmekle, affın bazı kesimlere avantaj sağlayacağı açıktır. Vergisel af, vergi cezasını ödeyen ile afla vergi cezasının büyük bir kısmını vaya tamamını ödemeyen mükellefler ile, vergisini zamanında ödeyen mükellefler arasında adaletsizlik ve eşitsizlik yarattığı görülmüştür.

Vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen dürüst mükellefler yanında, veri kaçakçıları affın nimetlerinden yararlandırılarak ödüllendirilmiş olmaktadır.

Affın vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlanması durumunda da gecikme zamları ve cezalar affedildiğinde dürüst yükümlüler ile iyi niyetli yükümlüler arasında davranış ve uygulama eşitliğinin bozulması nedeniyle vergi adaleti üzerinde aynı olumsuz etki yaratılmaktadır[46]. Bu yönüyle af, bazı yükümlülüklere, ödemeleri gereken vergiyi faizsiz kullanma imkanı sağlamaktadır. Suçlunun ödellendirilmesi masumun cezalandırılması ise anlaşılmaz bir şeydir[47].

Af, adalet ve eşitlik ilkesini zedelediği gibi tam rekabet koşullarını da dürüst mükellef aleyhinde bozmaktadır.

Vergi ödevlerini tam olarak zamanında yerine getiren yükümlülerin ödedikleri vergi kadar nakdi elinden çıkarmak zorunda kalmaları nedeniyle sermayeleri sınırlanmakta, buna karşılık kötü niyetli yükümlüler ödemeleri gereken vergiyi, işletmelerinde faizsiz olarak kullanlamaları sonucunda yatırımlarını genişletme imkanı bulabilmektedirler. Bu gibi durumlarda vergi cezalarının ve gecikme zamlarının rekabet eşitliğini yeniden kurucu bir işlevi vardır. Çıkarılacak bir afla

---

46 AKDOĞAN, a.g.e. s. 41.

47 DÖNMEZ, a.g.e. s.42.

vergi cezalarının ve gecikme zamlarının etkisiz bırakılması rekabet eşitsizliğine yol açtığı görüşü savunulmuştur[48].

Af karşıtı görüşlere göre; vergi affı kapsamına giren mükellefler, hem gecikme zammı ve gecikme faizlerinin affedilmesi ile faizsiz olarak kaynak elde etmekte hem de ödeyecekleri vergi aslı aradan geçen zamanlarda enflasyon oranı kadar değer kaybetmektedir. Böylece devlet vergi kaçakçısına prim vermiş olmaktadır.

3 - Ceza Politikası Açısından Olumsuz Görüşler

Suçların karşılığı olarak verilen cezalar özellikle suçu işleyene bir azap çektirme, başkalarına ibret verme amacını güder. Vergi cezaları ise, sadece vergi alacağını teminata almak amacıyla tatbik edilir. Belirtilen bu nedenlerle vergi suçlarını diğer suçlarla aynı kefeye koyup af kapsamına almanın olanaksızlığı ortadadır. Nitekim, V.U.K.'da, Ceza Kanunu'na göre de suç sayılan vergi cezaları ayrı bir başlık halinde toplanmış, her iki cezanın ayrı ayrı yürütüleceği belirtilmiştir[49].

Devlet vergi alacağını teminat altına almak için verdiği vergi cezalarını affetmesi, toplumda vergi yasalarına uygun davranmanın önemsizliğine ilişkin bir inancın ya da vergi yasalarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli almadığı mesajının yayılmasına yol açabilmektedir[50].

Vergi hukukunda affa karşı olanlara göre, vergi ceza politikasının amacı, devletin uğradığı zararın tazmini olmayıp, zararı aşan tutarda karşılık alarak suçluyu cezalandırmak mükelleflere adalet anlayışını yerleştirmek, yasalara itaati teşvik etmek, fiskal yönden de vergi tahsilatının aksamalara neden olmamasını sağlamaktır. Vergi cezalarının affedilmesi ile vergi yasalarına itaatsizlik teşvik edilmekte, dürüst mü-

---

48 DÖNMEZ, a.g.e. s.42.

49 SAYAR, a.g.m., s.77.

50 Allen H. LERMAN, "Tax Amnesty : The Federal Perspective", **National Tax Journal**, Vol.39, No .3, 1986, s.325.

kellefler, yasaları ihlal eden mükelleflerin af ile cezadan kurtulduklarını gördüklerinde yasalara uymama eğilimi içerisine girmektedir.

Af müessesesi ile vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilmesi, ceza politikasının amaçlarını yok etmek olacağından, dürüst mükellefe verilen ikinci bir ceza verilmiş olacaktır.

Diğer yandan, af müessesesinin kısa aralıklarla kullanılması, mükelleflerin " nasıl olsa vergisel af çıkar" kanısına kapılarak yükümlülüklerini yerine getirmeme eğilimine girmelerine ve bu olumsuz duygunun globalleşmesine neden olmaktadır[51].

Vergi hukukunda affa karşı çıkanların diğer bir görüşü ise, vergisel affın sanıldığı gibi vergi hasılatında bir artış sağlayamayacağı, belki kısa vadede bir artışın gerçekleşebileceği, fakat uzun vadede vergi yasalarına itaatsizliği teşvik edeceğinden vergi hasılatında önemli düşüşler olacağıdır.

Vergi suçları tasarlanarak işlenen suçlar olduklarından affa layık değildirler. Bu görüşü savunanlar, vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı iddiasının gerçekleri yansıtmadığı görüşündedirler. Bunlara göre vergi suçları çoğu zaman kurnazlığı gerektiren ve kasten işlenen suçlardır. Vergi suçluları da inceden inceye plan kuran ve devlet maliyesini zarara sokmayı arzulayan kimselerdir[52].

Vergi yasalarının ihlali sonucu ortaya çıkan bir vergi sucu vardır. Bu suçun af ile ortadan kaldırılması affa karşı olanlar tarafından kabul edilemez.

---

51 PALAMUT, a.g.m., s.9.

52 LERMAN, a.g.e. s.326.

4 - Vergi Affı Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünü Hafifletmez

Türkiye'de vergi idaresinin görevi vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmektir. Genellikle tahakkuk edilen bir vergi için, ister haksız isterse haklı olsun vergi idaresi yaptığı işlemden vazgeçmez. Şayet bir haksızlık varsa, vergi idaresinin yaptığı işlemden geri dönmesi için yargı organına başvurulup, bu organın vereceği karar doğrultusunda hareket edilir. Zaman zaman vergi idaresi zaman zaman yargı kararlarına da karşı çıkmaktadır. Böylece, vergi idaresi ele mükellef mahkemelik duruma düşmekte, dosyanın kapatılması uzun zaman dilimlerine yayılmaktadır.

Vergi ceza affı ile idarece yapılan haksızlıkların düzeltilmesi konusu düşünülürse de, sürencemede kalmış dosyalar kapanabilir. Fakat, kapatılan bu dosyaların yerini , tahsil edilmeyen vergi alacaklarının çıkartılan af yasası çerçevesinde tahsil edilmesini sağlayacak yoğunlukta iş hacmi alacaktır. Vergi idaresinde çalışan görevlilerin, içinde bulundukları ekonomik sıkıntılar yanında, bu yoğunlukta çalışmalarını beklemek yanılgıların en büyüğü olacaktır[53].

1990 affı nedeniyle gece geç saatlere kadar ve tatil günleri de çalışan vergi dairesi çalışanlarına komik miktarlardaki fazla çalışma ücretleri çok gecikmeli olarak kendilerine ödenebildiği görülmüştür[54].

Vergi affına karşı olanlara göre, vergi dairesi personeline fazla çalışma saatlerini değerlendirecek ve onlara daha fazla çalışma şevki verebilecek imkanların sağlanmaması halinde çıkartılacak ceza affı yasasının verimli olması beklenmemelidir.

Af yasaları uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu da vergi yargı organlarının iş yükünü ağırlaştırmak-

---

53 Veysi SEVİĞ, "Vergi Ceza Affı", **Dünya Gazetesi**, 10.4.1992, s.5.

54 SEVİĞ, a.g.m., s.5.

tadır[55]. Vergi mahkemelerinde veya Danıştay'da davalı durumda bulunan ve haklı olduklarına inanan mükellefler, çıkan af yasasından faydalanmaları durumunda haksız olduklarını kabul etmiş olacağı düşüncesiyle af yasasından faydalanmayarak haklı davalarına devam ederler.

Genelde af yasaları çok kısa zaman için çıkarıldığından bazı mükelleflerin hiç haberi bile olmadan zamanın dolması sonucunda da yargı organlarındaki uyuşmazlık dosyası sayısı yeterince azalmamakta olduğu görüşü affa karşı olanlar tarafından savunulmaktadır[56].

5 - Affın Karşısındaki Diğer Görüşler

Vergi hukukunda affa karşı diğer görüşler ise şöyle sıralanmaktadır.

i - Ekonomik ve mali suçlar toplumsal düzen için tehlikeli olmadığı düşüncesi dayanaksızdır. Tersine ekonomik suçluluğun sadece daha pahalı sonuçlar vermesi dolayısıyla değil, ekonomik hayatın temelinde yatan güveni tehdit ve tahrip etmesi nedeniyle diğer bütün suçlardan daha zararlı olduğu ileri sürülmüştür.

Böylece, vergi suçlarının daha az tehlikeli olduğu gerekçesine dayanarak vergi alanında affı savunmak sözkonusu olamaz.

ii - Vergilemede eşitlik ve adaleti sağlamak amacıyla bazen kılı kırk yaran düzeyde hesaplamalar yapılmasını zorunlu kılan vergi kanunları uygulanmaktayken, sık sık af kanunu çıkartılması, mükelleflerin vergi ödeme bilinç ve gayretini olumsuz yönde etkilemektedir[57].

iii - Af vergi denetiminin otoritesini zayıflatmaktadır.

---

55 Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Vergi Yargısı ve Sorunları", **Danıştay Dergisi**, S.32-33, 1979, s.45.

56 Bkz. 350 Sayılı Kanun, R.G. 10.12.1988 Tarih, No : 20015, Bu kanun 21 günlük süre ile sınırlandırılmıştır.

57 SAYAR, a.g.m., s.78.

C - GÖRÜŞLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız vergi hukukundaki af uygulaması için olumlu veya olumsuz görüşlerden şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır:

i - Af ilk önceleri ülkenin içinde bulunduğu siyasi bunalımları aşmak, toplumsal barışı sağlamak için gerekli görülmüştür.

ii - Bir ceza hukuku kavramı olan af, vergi hukukunda da bağımsız olarak yerini almıştır.

iii - Vergi hukukunda af yanlısı görüşler, vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi denetiminin yetersizliği, vergi idaresi ve vergi yargısının ağır iş yükü altında ezilmesi gibi nedenleri ileri sürerek affın gerekliliğini savunmuşlardır.

iv- Vergi hukukunda affa karşı çıkanların iddialarını dayandırdıkları düşüncelerden üzerinde en çok durulması gereken, kuşkusuz, affın adalet ve eşitlik ilkelerine ters düştüğü görüşüdür. Bu görüş ilk bakışta isabetli görünmekle birlikte, adalet ölçütleriyle, idari açıdan uygun ve gerçekleştirilebilir durumlar arasında öteden beri süre gelen çelişki vergi yöneticisine, adalete ilişkin düşüncelerin tek başına, soyutlanarak ele alınamayacağını ve vergilendirmenin çok çeşitli görünümleri karşısında mükemmel bir şekilde uyumlaştırılamayacağını öğretmiştir. Bu bir affın uygulanabilirliği sözkonusu olduğunda özellikle doğrudur[58]. Diğer taraftan, geçmiş dönemlere ilişkin vergi borçları uygun bir oranda faiz yükü altında bırakılırsa affın, vergi adaletini bozucu bir etki yaratmayacağı düşünülebilir[59].

v - Vergi aslının ödemmesi şartı ile vergi cezalarının affadilmesi durumunda dürüst yükümlüler arasında uygulama eşitliğinin bozul-

---

58 H.W.T. PEPPER, "Tax Amnesties", **Reading On Income Tax Administration**, C.II, The Foundation Press, Minnesota, New York, 1973, s.545.

59 MIKESSEL, a.g.m. s.116.

ması nedeniyle vergi adaleti üzerinde olumlusuz etki yaratmış olacaktır.

vi - Af karşıtı görüşlere göre; vergi yasalarının ihlali sonuc uortaya çıkan bir vergi suçu vardır. Bu suçun af ile ortadan kaldırılması mümkün olamaz. Vergi yasalarını bilmemek mazeret gösterilemez, vergi suçları çoğu zaman kurnazlık sonucu işlenmektedir.

vii - Ekonomide atıl kalmış fonların oluşturduğu kayıt dışı ekonominin ortadan kaldırılması, dürüst olmayan yükümlülerin dürüstlüğe çağrılması amacıyla çıkarılmış olan af kanunları sonucunda, kayıtdışı ekonominin boyutu daralacağı yerde genişlemiştir. Vergi affının bu amacı gerçekleşememiştir[60].

Halen günümüzde binlerce hiçbir vergi olmadan faaliyetlerini sürdüren işyeri mevcuttur.

viii - Affın rekabet eşitliğini de bozduğu ileri sürülmüştür. Rekabet eşitliğinin bozulmasında en büyük etken kayıtdışı ekonomi olmuştur. Bir de bu kesiminin affedilmesi ile kaçakçıya prim verilmiş, bunun yanında vergide eşitlik prensibi de bertaraf edilmiş olmaktadır.

ix - Af konusunda ileri sürülen birbirene taban tabana zıt görüşlerden biri de affın, yükümlülerin vergi yasalarına kendilerinden itaati üzerindeki etkileriyle ilgilidir. Af yanlıları, bu konuda affın olumlu bir etkisi olacağına savunurlarken, af karşıtları affın vergi yasalarına itaati azaltarak olumsuz bir etki yaratacağını ileri sürmüşlerdir[61].

x - Sık sık af kanunlarına başvurulması, vergi cezalarının önleyici görevinin etkinliğini azaltmaktadır[62]. Mükellefler de devamlı olarak bir af beklentisi düşüncesi içerisine girerek vergi borçlarını öde-

---

60 İZTO, Kayıtdışı Ekonomi Komisyonu Raporları, 1994.

61 DÖNMEZ, a.g.e. s.47.

62 ÇAĞAN, a.g.m. s.121.

memey yöneltmektedir[63]. Öte yandan, af kanunları, devlet bakımından kamu gelirlerinin azalması sonucunu da doğurmaktadır[64].

xi - Vergi affının yararlı olması için, günün ekonomik koşullarının gözönünde bulundurulması, vergi idaresinin iş yükünün azaltılarak etkinliğinin arttırılması, politik amaçlardan daha çok kamu yararının gözetilmesi gibi amaçların yer alması daha yararlı olacaktır[65].

İyi örgütlenmiş etkin bir vergi idaresi ile kamu alacaklarının tahsilatındaki tıkanıklık giderilmeli ve enflasyonlu bir ekonomide sık sık vergi affı yoluna gidilmemelidir[66].

xii - Vergi hukukunda çıkartılan af yasalarının bir başka amacı da vergi gelirlerinin arttırılması olmuştur. Af karşıtı görüşlere göre, vergi tahsilatı kısa vadede artacağı, fakat gerek mevzuatta gerekse politik görüşlerde gerekli değişimlerin yapılmaması nedeni ile uzun vadede vergi gelirlerinde bir gerileme olacaktır.

xiii - Sonuç olarak, af müessesesi vergi hukuku alanına da girmiş ve yerleşmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetimlerince başvurulan, yaygın bir biçimde kullanılan önemli bir araç haline geldiği söyenebilir.

III - AF DÖNEMLERİ SONRASINDA ALINAN ÖNLEMLER

1960 - 1993 döneminde, her af yasasının sonuncu olarak çıkmasına rağmen, bu zaman dilimi içerisinde 14 adet af yasası çıkarılmıştır. Af yasalarının çıkmasına neden olan gerekçelere karşılık alınan önlemleri şu başlıklar altında incelemek mümkündür.

---

63 NARİNOĞLU, a.g.m. s.39.

64 ÇAĞAN, a.g.m. s.122.

65 NARİNOĞLU, a.g.m. s.40.

66 Recep NARİNOĞLU, "Kamuoyunda Af Olarak Bilinen Yasanın Kapsamı ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart-Nisan 1992, s.31.

A - SİYASİ GEREKÇELERE KARŞILIK ALINAN ÖNLEMLER

1960 ve 1970'li yıllarda siyasi istikrarsızlık sonucu oluşan olumsuzlukların giderilmesi amacıyla, çıkarılan af kanunları siyasi tercih sonucunda yürürlüğe girmiştir. 1980 ve sonraki yıllarda, ekonomik gerekçelere dayanılarak af müessesesine başvurulmuştur. Ekonomik gerekçeler ağır basmış olsa bile, herşeye rağmen 1980 sonrasındaki af kanunları siyasi gerekçelere de dayanmaktadır.

Gelişmekte olan ülkeler sınıfında yer alan ülkemizde, ekonomik ve siyasi istikrarsızlıklar toplumun tüm kurumlarını etkilemekte, gelişme ve çağdaşlaşmaya ayak uydurmayan bir hukuk sistemi konuyu sürekli gündem de tutmaktadır[67].

Siyasi istikrarsızlıkların giderilmesi için belirli bir önlemin alınması mümkün olmamıştır. Toplum bilincinin oluşmasına, zamana ve geçen zaman içerisinde kazanılan tecrübelere göre siyasi istikrarın sağlanması mümkün olacaktır.

B - EKONOMİK GEREKÇELERE KARŞILIK ALINAN ÖNLEMLER

Vergi denetiminin düşük oranda kalması ve 1980 sonrasında önemli boyut kazanan enflasyonun etkisiyle beyan dışı kalmış servet unsurları ve vesikasız mal mevcudu miktarının artması nedeniyle vergilendirilmeyen kazançların kayıtlı ekonomi kapsamına alınması amacıyla şu önlemler alınmıştır.

i - Yeniden değerleme müessesesi uygulamaya konmuş ve her yıl uygulanabilme imkanı sağlanmıştır[68].

ii - Vergi istisnalarının kapsamı genişletilmiştir.

---

67 SAYAR, a.g.m. s.72.

68 SAYAR, a.g.m. s.73.

İşletmelerinin mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazancın sermayeye ilavesi halinde, bu kazanç vergiden istisna edilmiştir[69].

iii - G.V.K.'da yapılan değişikliklerle gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlemiş, ücretlilerin ve dar gelirlilerin vergi yükü önemli ölçüde azaltılmaya çalışılmıştır[70].

iv - 3505 sayılı kanunla vergi kaçakçılığını caydırmak amacıyla vergi cezaları ağırlaştırılmıştır. Bileşik faiz uygulamasına geçilmiştir.

Vergi cezalarının her yıl sonrasında asıl vergi borcu olarak addolunması uygulaması getirilmiştir. Fakat bu hüküm ile bileşik faiz uygulaması bir başka vergi affı yasasının doğmasına neden olmuştur.

3505 sayılı kanunla getirilen bu uygulama 30.12.1993 tarihli ve mükerrer 21804 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 3946 sayılı bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan kanunla kaldırılmıştır.

v - Vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik olarak, Hayat Standardı Esasına, Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Gayri Safi Hasılat Esasına geçilmiş vergi tevkifatının alanı genişletilmiştir.

vi - 2-6 Temmuz 1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan kanunla, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişiye bir vergi numarası verilmesi uygulaması getirilmiştir. Bu uygulamaya 1.1.1995 tarihinde başlanılması öngörülmüştür.

---

69 SAYAR, a.g.m. s.74.

70 Mehmet TOSUNER, **1980 Sonrasında Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi,** D.E.Ü.İ.İ.B.F. İzmir 1989, s.46.

C - TEKNİK GEREKÇELERE KARŞILIK ALINAN ÖNLEMLER

Mali af kanunlarında gösterilen başlıca teknik gerekçeleri, vergi sisteminin yeterli alt yapıya sahip olmaması, vergi idare ve yargısının büyük bir iş yükü altında kalması ve denetim yetersizliği olarak sıralanmıştır.

Ekonomik faaliyetlerin büyük bir ölçüde genişlemesine rağmen, vergi idaresinin bu olayları kavrama ve denetim imkanları genişlemeye paralel olarak artmamıştır[71].

i - 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin kuruluş ve görevleri hakkında kanunlar yürürlüğe konulmak suretiyle, Türk vergi yargı organlarının uyacakları yargılama yöntemlerini içeren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe konularak, değişikliğin bütünlüğü sağlanmıştır[72].

Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemelerine belirli şartlar dahilinde nihai karar alma yetkisi verilmiş, böylece üst mali yargı organının yükünün hafifletilmesi amaçlanmıştır[73].

ii - Sağlıklı bir vergi düzeyinin yerleştirilmesi için kanuni belgeler vergi idaresi tarafından belirlenen usuller çerçevesinde bastırılıp kullanılması sağlanmıştır[74].

iii - Bünyesinde indirim mekanizması olan Katma Değer Vergisi'ne geçilmiştir.

iv - Vergi iadesi sisteminin kapsamı genişletilmiş, böylece belge alma ve verme alışkanlığı getirilmek istenmiştir.

---

71 SAYAR, a.g.m. s.74.

72 Mehmet TOSUNER-Ülkü ÖZCAN, **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, D.E.Ü.İ.İ.B.F. , Akılselim Matbaası,, İzmir 1989, s.26.

73 SAYAR, a.g.m. 74.

74 TOSUNER, a.g.e. s.93.

v - Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi kaldırılarak Emlak Alım Vergisi harç şekline dönüştürülmüştür.

vi - Vergi uyuşmazlıklarının başlangıçta çözümlenmesi ve yargı organlarının yüklerinin hafifletilmesi amacıyla "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi" getirilmiştir.

D - ALINAN ÖNLEMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bir daha vergi af müessesesine ihtiyaç duyulmaması için alınan önlemler arasında yer alan yeniden değerleme ile işletmeler, geçmiş dönemlerdeki yüksek enflasyonun bilançoları üzerinde yaptığı olumsuz etkiyi bir ölçede de olsa telafi etme imkanına kavuşmakta ve mali yapıları daha sağlıklı olmaktadır[75].

3505 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle vergi sistemimizde gecikme zammı ve faizlerinin ana paraya eklenmesi ve bunlar üzerinden ek faiz hesaplanması esasına geçilmiştir. Uygulama sonucunda vergi borçları cezaları da aşan boyutlara ulaşarak ödenemez hale gelmiştir[76].

Yeni bir af yasasının çıkmasına neden olan bu uygulamaya 30.12.1993 tarihinde son verilmiştir.

Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, Anayasaya aykırı bir uygulama olan Hayat Standardı Esası ile vergi adaleti büsbütün bertaraf edilmiştir. Bazı mükellefler defter ve belgelerini hayat standardına göre ayarlayarak, daha fazla gelir beyan etmekten kaçınabilmektedirler[77].

Vergi idarelerinin bilgisayarlı sisteme geçmesi olumlu bir gelişme olmasına rağmen, şu anda bilgisayarlar sadece fiş ve makbuz kesme işlemini sürdürmektedirler. Bilgisayarlardan % 30 oranında faydalanılmaktadır.

---

75 TOSUNER, a.g.e. s.86.

76 ENGİN, a.g.m., s.3.

77 TOSUNER, a.g.e. s.71.

Katma Değer Vergisi'ne geçilmesi ile Türkiye halkı belge ile tanışmıştır. Böylece toplumda belge alma ve verme bilinci vergi iadesi sistemi ile yerleştirilmeye çalışılmıştır.

Toplumda belge düzeninin yerleşmesi ile belgesiz malların ve kayıt dışı kalmış fonların oluşmasının önlenmesine çalışılmıştır.

Fakat günümüzde KDV, oranlarının çok yüksek olması nedeni ile alıcı ve satıcı arasında pazarlık konusu olmuştur. Ücretlilerde ise KDV iadesi uygulaması kaldırılarak, bu kanunun amacı yok edilmiştir.

IV - BİR DAHA AF UYGULAMASINA İHTİYAÇ DUYULMAMASI İÇİN ALINMASI GEREKEN KÖKLÜ ÖNLEMLER

1960 yılından günümüze kadar çıkarılan toplam 14 adet vergi af yasaları her seferinde son af yasası olarak çıkarılmıştır. Öte yandan af yasalarından çıkarıldığı dönemde belirli bir fayda sağlanmış olabilir. Fakat hiç bir zaman uzun vadede bir çözüm yolu olmamıştır.

Bu sonuç bize, 1960-1992 döneminde yani otuz yılı aşkın bir sürede, vergi affını haklı kılacak koşulları ortadan kaldırma konusunda pek fazla bir şeyler yapılmadığını göstermektedir. Hatta tam tersine, günlük tahsilat endişeleriyle vergi sistemimize, peşin vergi, tarhiyat öncesi uzlaşması, hayat standardı, müteselsil sorumluluk, vergi cezalarını aşan gecikme zammı ve uygulamaları, yeniden değerleme gibi bazı unsurlar eklenmiş, ancak bunlardan kaynaklanan sorunlar çözümlenememiştir[78].

Yeni bir af yasasına ihtiyaç duyulmaması için, af kanunlarının gerekçelerini teşkil eden konuların uzun vadede köklü bir şekilde çözümlenmesi gerekmektedir. Şimdi alınması gereken bu köklü önlemlere geçelim.

---

78 ENGİN, a.g.m. s.4.

A - SİYASİ İRADENİN KARARLI OLMASI

Bir daha vergi affına ihtiyaç duyulmaması için alınacak önlemlere geçmeden önce, siyasi iradenin bu önlemleri almaya kararlı olması gerekir.

Ne var ki, siyasi partiler, gelecek seçimleri düşünerek, hükümetler iktidarda kalmanın çarelerini ön planda tutarak, Meclis Komisyonları ve Genel Kurulları da iktidar gruplarına tabi olarak, gerçek ve müessir bir vergi reformu yerine, şeklen birkaç değişiklikle yetinmek yolunu tutarsa, ülke için gerekli, verimli ve faydalı bir sonuca ulaşmak imkanı elbette bulunamaz[79].

Unutulmaması gerekir ki, vergi sorunlarının yetkililerce taşıdıkları önem ölçüsünde ciddiye alınmayıp, gereken politikalar oluşturmadıkça yapılabilecek tek şey, bundan sonraki affın ne zaman ve hangi hükümet tarafından TBMM'ne sevk edileceğini beklemek olur[80].

Teknik düzeyde ne kadar mükemmel çalışmalar yapılırsa yapılsın yapılması istenen değişiklikler ve düzeltmelerin öncelikle mutlak surette siyasi irade tarafından istenmesi gerekmektedir[81].

B - VERGİ SİSTEMİNDE YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLER

Türk Vergi Sistemi 1950 yılından beri köklü bir değişikliğe uğramamıştır. Türk vergi sisteminde devletçilik zihniyeti yada devletin cebri gücü ağırlıkta olduğundan mükellef yönünden düşünülürse adil değildir.

1992 yılında sıkça kullanılmaya başlanan "vergi reformu" deyimi, vergi sisteminin iyiye yönelik olarak yeniden düzenleme ya da aynı

---

79 B.Necmettin FEVZİOĞLU, "Vergi Reformu ve Siyasi İrade", **Maliye Yazıları Dergisi**, S.38, Ocak-Mart 1993, s.11.

80 ENGİN, a.g.m. s.4.

81 ESİAD, "Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış", **ESİAD Görüşler 1**, Yayın No : 92/G-1, İzmir 1992, s.17.

amaçla köklü değişikliklere tabi tutma anlamında kullanılmaktadır[82]. Bir vergi sisteminde reformdan sözedebilmek için düşünülen düzeltme ve iyileştirmelerin köklü ve geniş kapsamlı olması gerekir[83]. Zaten şu anki durumda Türk Vergi Sistemi'nin reforma değil, revizyona ihtiyacı vardır.

Türk vergi sisteminde yapılması gereken değişiklikleri şöyle özetleyebiliriz:

1 - Vergi Yükü Dağılımının İyileştirilmesi

Türk vergi sistemi teorik temelleri açısından sistemden sapmalar dışında gayet tutarlıdır[84]. Geçmiş dönemlerde ve Türkiye'de vergi sistemi belirlenirken, dikey ve yatay vergi adaletine fazla ağırlık verilmemiştir. Vergi yükünün gelir grupları arasında nasıl dağıldığını gösteren ayrıntılı ve güvenilir araştırmalar olmamakla beraber uygulanan vergi türleri, oranları, vergilerin kapsamı ve vergi idaresinde etkinlik bunu açıklamaktadır. 1980 sonrası vergi yükü dağılımında rant, faiz, kâr gelirleri lehine yapılan değişiklikler vergi sisteminin adaletsizliğini arttırarak, gelir bölüşümünün bozucu etkisini güçlendirmiştir[85].

Gelir vergisinde ücretlilerle, ücretliler dışında diğer vergi mükellefleri arasında yatay adaleti sağlayacak önlemler alınmalıdır[86]. Vergi tabanı olması gerekenden çok küçüktür[87]. Vergi dışı kalmış sektörlerin vergi kapsamına alınarak, götürü usulde vergilendirmeyi sınırlayarak, istisna ve muafiyetleri en aza indirerek, vergi oranları makul esviyeye indirilerek vergi tabanı genişletilebilir. Böylece vergi yükünün adil

---

82 İzzettin ÖNDER, "Vergi Reformu Üzerine", **Türkiye İktisat Dergisi,** Kasım 1992, s.25.

83 ESİAD, a.g.r. s.16.

84 ESİAD, a.g.r. s.17.

85 İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, "**Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri Sempozyumu**", 8-9 Haziran 1990, Yılmaz Ofset İstanbul 1991, s.37.

86 AKGÜÇ, a.g.m. s.14.

87 TOBB, "Vergi Uzlaşma Taslağı" Türkiye İktisat Dergisi, Kasım 1992, s.6.

dağılımı sağlanmış olur. Mükellef vergi sisteminde özellikle adalet konusunda tatmin olmalıdır[88].

Gelir vergisinde öncelikle, vergi oranları hafifletilmeli, asgari ücret vergi dışı tutulmalıdır. Sistemin bozulmuş olan üniter yapısı yeniden sağlanmalıdır[89].

Zam yoluyla vergi gelirlerinin arttırılmasından kaçınılmalı, vasıtalı vergilerin ağırlığı hafifletilmelidir. Servetten alınan vergiler daha anlamlı boyutlara yükseltilmedir[90].

2 - Az Gelir Getiren Çok Sayıda Vergi Yerine Çok Gelir Getiren Az Sayıda Vergi Konulması

Türk vergi sistemi çok karmaşık bir hal almıştır. Vergilerin çeşitliliği ve çokluğu vergi ödemeye bir külfet haline getirmekte ve vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir[91].

Sistemi çok sayıda cılız ve masraflı vergiler yerine massif randıman sağlayan güçlü ve denenmiş bir kaç vergiye oturtmak hedef olmalıdır[92]. Çağdaş vergi sistemelerinde ana vergi konuları gelir, servet ve harcama olmalıdır[93].

Vergi sistemi, mükelleflerin anlayabileceği şekilde basit sosyal ve iktisadi realiteye uygun olmalıdır[94]. Basitlik, vergi çeşitlerinin ve dilimlerinin azaltılması ve yeknesaklık sayesinde mümkün olabilir[95].

---

88 ESİAD, a.g.r. s. 17.

89 ÖNDER, a.g.m. s. 27.

90 AKGÜÇ, a.g.m. s. 14.

91 TOBB, a.g.r. s. 6.

92 AHISKA, a.g.m. s. 13.

93 ESİAD, a.g.r. s.17.

94 Marcel Francis CAPET, **Vergi Kaçakçılığı,** Çeviren : Çelal ERÇOKLU, Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, No : 1954-55:62, Ankara 1954, s.12.

95 TOBB, Vergi Uzlaşma Taslağı, s.7.

3 - Vergi Sistemi Ekonomik Kalkınmayı Engelleyici Olmamalı

Vergi oranlarındaki sürekli değişmeler, Bakanlar Kuruluna tanınan serbesti ve vergi afları vergiyi zamanında ödemeyi anlamsızlaştırmaktadır. 1980'li yıllarda yaygınlaşan fon uygulaması ekonomik kalkınmayı engelleyici vergiler konusunda verilebilecek canlı bir örnektir[96].

Konut Edindirme Yardımı Fonu ve Çalışanların Tasarruflarını Teşvik Fonu gibi istihdam vergileri, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu gibi kaynak kullanım vergileri tümüyle kaldırılmalıdır. Damga ve pul vergileri gibi bürokrasiyi arttırıcı ve maliyeti gelirden fazla olan vergi uygulamasına son verilmelidir[97].

4 - Vergi Kontrol Araçları Gözden Geçirilmeli

Vergi sistemimize girmiş bulunan kontrol araçları, vergi güvenlik müesseselerinin gözden geçirilerek uygulanabilir hale getirilmeleri sağlanmalıdır. En etkin vergi güvenlik önlemi olan servet beyanı yeniden sisteme dahil edilmelidir[98].

Ortalama Kâr Haddi ile Asgari Gayrisafi Hasılat Esası tamamen kaldırılmalıdır ya da bir takım teknik düzenlemelere gidilmelidir.

Türk vergi sistemi içinde beyan esasından ciddi bir şekilde sapmayı oluşturan "Hayat Standardı" uygulaması gerçeklik esasına dayalı vergi sistemimizi götürü bir niteliğe büründürmüştür[99]. Hayat Standardı müessesesi 12.11.1991 tarihli, Esas No : 1991/7 ve Karar Sayısı : 1991/43 Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmesine rağmen halen uygulamadan kaldırılmadığını görüyoruz.

---

96 TOBB, Vergi Uzlaşma Taslağı, s.6.
97 TOBB, Vergi Uzlaşma Taslağı, s.7.
98 AKGÜÇ, a.g.m. s.14.
99 ESİAD, a.g.r. s.22.

5 - Vergi Kaçakçılığı En Aza İndirilmeli

Vergi kaçakçılığının en az seviyelere indirilmesi için öncelikle adil vergi kontrol araçlarının uygulanmasına geçilmelidir. Vergiden kaçma ve buna paralel olarak vergi kaçakçılığını azaltmak için muafiyet ve istisnaların asgari seviyeye indirilmesi, belge ve çek sistemine yenilikler getirilmesi, götürü usulde vergilendirme yöntemlerinin kısıtlanması, hayat standardı esasının kaldırılması gerekmektedir[100].

Sık sık vergi kanunlarında değişiklik yapılmasından kaçınılmalı, vergi affı şeklinde yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere ödünler verilmemelidir. Kökeni vergi kaçakçılığı olan "kara para" ödüllendirilmemeli, bilakis cezalandırılmalıdır[101].

Zamanla vergi alacağının tahsilatını imkansız hale getiren 3505 sayılı kanun gibi cezai müeyyidelerin aşırı derecede arttırılmaması, çok hafif de olmaması gerekir.

Cezai müeyyideler, kafi derecede ölçülü ve sınırlı mükellefleri kapsaması, yani terbiye etme özelliğini kaybetmemesi sonucunda beklenen fayda sağlanabilir, böylece kaçakçılık o nisbette önlenmiş olur[102].

Tüm ekonomiyi belge sistemi içine alacak düzenlemelere mutlaka geçilmelidir. Yükümlüleri belge sisteminden uzaklaştıracak usul ve uygulamalardan kaçınılmalıdır.

Vergi kaçakçılığına neden olan enflasyon gerçeği vardır. Eğer enflasyon normal bir hale getirilebilirse vergi kaçağı da azalacaktır. Fakat günümüze kadar enflasyon düşme yerine artma eğilimine gir-

---

100 **Dünya Gazetesi,** "Af Kapsamında Ödeme Süresi 6 veya 9 Ay Olmalı", 23.01.1992, s.3.

101 TOBB, Vergi Uzlaşma Taslağı, s.27.

102 CAPET, a.g.e., s.17.

miştir. O halde Enflasyon Muhasebesi uygulamasına bir an önce geçilmelidir[103].

Vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle "hapis cezası" uygulamasına işlerlik kazandırılması için para cezasına çevrilmesi önlenmelidir. Dünyada etkin ve çağdaş bir vergi sisteminin bulunduğu ülkelerde, vergi kaçakçılığı nedeniyle uygulanan hapis cezalarının caydırıcılığının önemli rolü bulunmaktadır[104].

C - VERGİ İDARESİNİN YENİDEN YAPILANMASI

Vergi idaresi iyileştirilmelidir. En iyi düzenlenmiş yasaların bile iyi bir şekilde uygulanmaması halinde, yasaların düzenlenmesindeki amaçların tam olarak gerçekleşmeyeceği açıktır. Vergi düzenlemelerini başarısının yeterli araç ve gereçle donatılmış, nicelik ve nitelik bakımından yeterli elemanı bulunan, personelin özlük hakları iyileştirilmiş, planlama yapabilen ve vergi denetimined eş güdüm sağlayabilen bir vergi idaresinin varlığına bağlı oldğu unutulmamalıdır[105].

Vergi idarelerinde kullanılan bilgisayar sistemlerinden % 100 fayda sağlanması yoluna gidilmelidir. Mevzuatın, teşkilatın ve uygulamanın, günün koşullarına göre devamlı gözden geçirilmesi ve gerekli düzeltmelerin anında yapılması zorunludur. Mevzuat, teşkilat ve uygulama sağlıklı bir biçimde dinamizme kavuşturulmalıdır[106].

İlk olarak 01.01.1993 tarihinde faaliyete geçer, İstanbul'da kurulan ihtisas vergi dairelerinin sayısı arttırılmalıdır.

Vergi etkinliğinin arttırılması için denetime büyük önem verilmelidir. Yoklamaya, vergi beyannamelerinin verildiğinde vergi dairelerince

---

103 EBSO, Vergi Araştırma Komisyonu Vergi Affı Hakkında Raporu, s.3.

104 ESİAD, a.g.r. s.43.

105 AKGÜÇ, a.g.m. s.14.

106 Osman ALTUĞ, "Vergide Toplumsal Uzlaşma Arayışı", **Türkiye İktisat Dergisi**, Kasım 1992, s.33.

ön incelemeye tabi tutulmasına ve yüzeysel denetim de denilen kayıt nizamı kontrollerine önem verilmelidir[107].

Vergi denetimini kolaylaştırmak için istihbarat arşivleri geliştirilmeli, yükümlüler hakkında bilgi bankası kurulmalı, yükümlülere ilişkin bilgilerin vergi idarelerine akması sağlanmalıdır.

107 AKGÜÇ, a.g.m. s.15.

SONUÇ

Af, kaynağını anayasadan alan ve ceza hukukunun en eski kurumlarından biridir. Daha sonra vergi hukuku alanında da çok sık aralıklarla af müessesesine başvurulduğu görülmüş, vergi hukukunun vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. Vergi afları Anayasanın verdiği yetki ile çıkarılmasına karşılık 73. madde ile tezat oluşturmuştur.

Af, nitelikleri bakımından yasama ve yürütme tasarrufu olarak ortaya çıkmaktadır. 1982 Anayasası'nın 87. maddesi hükmüne göre, genel af çıkarma yetkisi TBMM'ne verilerek yasama tasarrufu, 104.maddesi hükmüne göre, özel af çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilerek yürütme tasarrufu gerçekleşmiş olmaktadır.

Ceza hukukunda çıkarılan af yasaları bunalımlı toplumsal yapıyı iyileştirmek, vergi hukukunda çıkarılan af yasaları ise toplumsal iyileştirmeler yanında, vergi gelirlerinin arttırmak, ekonomide oluşan kayıtdışı fonları kayıt içine almak, veri idaresi ve vergi yargısının iş yükünü hafifletmek amacıyla çıkarılmıştır.

1960-1993 döneminde, ülkemizde 14 adet vergi af yasasının çıkarıldığı görülmüştür. Ortalama iki yılda bir af yasası gündeme gelmiştir. Vergi hukukunda af yasaların nitelikleri açısından gruplara ayırdığımızda, genel af niteliğinde çıkarılan yasalarda bir kaç madde ile vergi af yasasına yer verilmiş, özel olarak sadece vergi affını ilgilendiren af yasaları, bazı vergi kanunlarının değiştirilmesiyle ilgili kanunlarda yer verilen vergi af hükümlerinin çıkarıldığı görülmüştür.

1960 yılından günümüze kadar çıkarılan vergi af yasalarının tümü de vergi gelirlerini arttırma yönünden etki, olduğu söylenemez. Aksine vergi gelirlerinde reel azalmalara neden olmuştur. 1960'lı yıllarda yürürlüğe giren vergi af kanunları ile amaçlanan toplumun, yeni geçilmiş olan Türk Vergi Sistemi'ne alışması ve ısınmasıdır, vergi gelirlerinin arttırılması amacı ikinci veya üçüncü planda düşünülmüştür.

Bu yüzden bu dönemdeki af yasalarının vergi gelirlerini arttırmada pek etkili olduğu söylenemez.

1970 ve 1980'li yıllarda çıkarılan vergi af yasaları ile vergi gelirlerini arttırmayı ve vergi idaresi ile vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi amaçlanmıştır. Vergi idaresi ile vergi yargısının iş yükü somut olarak azalmış, fakat vergi gelirlerinde reel artışa sebep olmamıştır. Çünkü, bu yıllarda ortaya çıkan enflasyon ekonomik ve siyasi bunalımlar sonucunda af yasaları amaçlarına ulaşamamıştır.

Vergi af yasaları, vergilendirme ilkelerinden adalet ilkesi ile karşılaştırıldığında, vergi kanunlarına uymayan yükümlülerin vergi kanunlarına itaat etmelerini sağlamak amacıyla kesilen cezalarının affedilmesi vergide adalet ve eşitlik prensiplerine tamamıyle ters düşmektedir.

Ancak, bunalımlı dönemlerde çıkarılan olağanüstü kanunlar sayesinde haksız olarak büyük vergi cezaları ile karşılaşılması, vergi mevzuatının karmaşıklığı gibi nedenlerle vergi aflarına başvurulması gerekli kılınmıştır.

Vergi af kanunları, siyasi, ekonomik ve mali nedenlere dayanılarak çıkarılmıştır. Siyasi neden olarak askeri darbeler ile siyasi hayatın çöküntüye uğraması nedeniyle halk ile devlet arasında iyi diyaloğlar yaratılması, ekonomik ve mali neden olarak da, denetim yetersizliği nedeniyle ekonomide haksız rekabete neden olan "kara para" sorununun yok edimesi vergi idaresinin otomasyona geçmeden önce bazı dosyaların temizlenmesi, yargı organlarında da uyuşmazlık davalarının tasfiyesi ileri sürülmüştür.

Vergi af uygulamalarından sonra bir daha af uygulamasına ihtiyaç duyulmaması için alınan önlemlere baktığımızda, bu önlemler af uygulamasına bir daha gerek duyumamasını sağlamak yerine daha çok yeni af yasaları doğurduğunu görmekteyiz.

Her af yasasından sonra vergi cezaları daha da arttırılmış, örneğin, 1988 yılında çıkarılan 3505 sayılı kanunla, yıl sonlarında vergi cezalarının vergi aslı olarak addolunması ve bileşik faiz uygulamaları sonucunda tahsili imkansız vergi alacakları doğmuştur ve af yasası çare olarak düşünülmüştür.

1960 yılından son vergi af yılı olan 1992 sonrasına kadar vergi aflarını önlemek için köklü değişiklikler yapılmamıştır. Artık, bir daha vergi af yasasının gündeme gelmemesi için, alınması gereken önlemlerin bir an önce hiç vakit kaybetmeden alınması gerektiği düşünülmektedir. Öncelikle bu köklü önlemlerin alınması siyasi iradenin bunu gerçekten istemesi ve kararlı olması gerekir. Bu karar alındıktan sonra vergi sistemimizin tutarlılığını bozan uygulamaların ortadan kaldırılması şarttır.

Vergi sistemimizin tutarlılığını bozan uygulamalar ve köklü önlemlere örnek verecek olursak, az gelir getiren çok sayıda vergi yerine, çok gelir getiren az sayıda vergi ihdas edilmesi, vergi yükü dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi için istisna ve muafiyetlerin azaltılması, gelir vergisinin çok dik olan müterakki vergi tarifesinin yatay adalet sağlayacak yönde değiştirilmesi, ücretliler üzerindeki vergi yükünün böylece azaltılması, adaletsiz bir vergi kontrol aracı olan Hayat Standardı Esası ile Ortalama Kâr Haddi ile Asgari Gayri Safi Hasılat Esasının kaldırılması, Vergide Denetimine önem verilmesi gerekir.

Sonuç olarak vergi afları, geçmişin gerçeklerinden kaynaklanmış, mecburen başvurulan bir çare olarak düşünülmüş olmakla beraber özellikle adalet prensibini zedelemesi nedeniyle eleştirilmelidir.

I. KİTAPLAR VE MAKALELER

AĞCA, İlker , "Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi", **Mali Hukuk Dergisi**, S.64, Ankara 1981.

AHISKA,Aydın , "Türk Vergi Sisteminde Verimliliğin Arttırılması", **Maliye Müfettişleri Derneği Konferansları**, Ankara 1985.

AKDOĞAN, Abdurrahman ; **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İ.T.İ.A. 1980, S.9.

AKGÜÇ, Öztin , Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti ve Güvenliği, **Maliye Müfettişleri Derneği Konferansı**, Ankara 1984.

AKSOY, Şerafettin , **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991.

ALACAKAPTAN, Uğur , " 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezalarının Affı Hakkında Kanun", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXII-XXIII, S. 1-4, (1965-1966).

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz , "Vergi Yargısı ve Sorunları", **Danıştay Dergisi**, S.32-33, 1979.

ALTUĞ, Osman , "Vergide Toplumsal Uzlaşma Arayışı", **Türkiye İktisat Dergisi**, kasım 1992.

BETTİOL, G., "Suç ve Cezanın Sükutu Meselesi", Çeviren: Faruk EREM, **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt : XII, S.1-2, Ankara 1955.

CANTÜRK, İsmet , "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", **Danıştay Dergisi**, S.3, Ankara 1971.

CAPET, Marcel Francis , **Vergi Kaçakçılığı**, Çeviren : Çelal ERÇOKLU, Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, No : 1954-55:62, Ankara 1954.

ÇAĞAN, Nami , "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXIX, S.1-2, Sevinç Matbaası, Ankara 1988.

ÇELİKOĞLU, Nevzat , "Vergi Cezalarının Umumi Affı", **Vergi ve Resimler Dergisi**, S.273, 1957.

DERDİYOK, Türkmen , "Türkiye'de Kamu Maliyesinin Yapısı 1960-1989", **Maliye Yazıları Dergisi**, Ekim-Aralık 1992.

DÖNMEZ, Recai , "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları", **Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No : 557/92, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1992.

DÖNMEZER, Sulhi -Sahir ERMAN; **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.III, İ.Ü.H.F. Yayını, 8. Baskı, 1980.

ENGİN, A.Sezer , "Vergi Affı Tartışmaları", **Milliyet Gazetesi**, 29.3.1992.

EREL, Gül Neşe , **Türkiye'de Vergi Yükü**, Maliye Müfettişleri Derneği Yayını, No : 1, Sevinç Matbaası, Sevinç Matbaası Ankara 1977.

ERMAN, Sahir , "İktisadi Suçlar Konusunda Avrupa Hukukundaki Son Gelişmeler ve Konunun Tartışılması", **Avrupa Hukuku Haftası**, 24-27 Ocak 1978.

FEVZİOĞLU, B.Necmettin , "Vergi Reformu ve Siyasi İrade", **Maliye Yazıları Dergisi**, S.38, Ocak-Mart 1993.

GİDANİ, M.A. , "Tax Evasion, Smuggling and Black Money", **Economic Revolution in India**, Himalaya Publishing House, Bombay 1977.

KANETİ, Selim , **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını : 3434/698, Özdemir Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/1987.

KEYMAN, Selahattin , **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, Ankara Üniversitesi Yayını, No : 199, Ankara 1965.

KOCAHANOĞLU, Osman S. , **Vergi Affı-Servet Affı-Stok Affı**, Yaylacı Matbaası, İstanbul 1981.

KÜÇÜKİNCE, Mehmet , "Vergi Affının Getirdikleri", **Tercüman Gazetesi**, 23 Şubat 1992.

LERMAN, Allen H. , "Tax Amnesty : The Federal Perspective", **National Tax Journal**, Vol.39, No .3, 1986.

MİKESELL, John L. , "Tax Amnesties as a Tool For Revenue Administration", **State Government**, Vol.57, No.4.

NADAROĞLU, Halil , **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, İstanbul 1989.

NARİNOĞLU, Recep , "Kamuoyunda Af Olarak Bilinen Yasanın Kapsamı ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart-Nisan 1992.

NARİNOĞLU, Recep ; " 1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamı ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.5, 1991.

ORAL, Sümer , "Geriye Dönük Matrah Arttırımı Af Kapsamında", **Dünya Gazetesi**, 4.4.1992.

ÖNDER, İzzettin , "Vergi Reformu Üzerine", **Türkiye İktisat Dergisi**, Kasım 1992.

ÖNEN, Z. Sacit , "Af Kavramı, Vergi Cezaları Affının Teorik Yapısı ve Uygulanması", **Mali Hukuk Dergisi**, S.17, Eylül-Ekim 1988, Şanal Matbaası, Ankara.

PALAMUT, Mehmet E. , "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Kanun", **Ekonomik Görüşler Dergisi**, 1992.

PEPPER, H.W.T. , **"Tax Amnesties", Reading On Income Tax Administration**, C.II, The Foundation Press, Minnesota, New York, 1973.

SAYAR, Fikret , "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, S.73, 1987.

SEVİĞ, Veysi , "Vergi Ceza Affı", **Dünya Gazetesi**, 10.4.1992.

SEVİĞ, Veysi , "Veto Edilen Kısmi Ceza Affı ve Matrah Arttırımı Yasası", Dünya Gazetesi, 23.4.1992.

TOSUNER, Mehmet , **1980 Sonrasında Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, D.E.Ü.İ.İ.B.F. İzmir 1989.

TOSUNER, Mehmet-Ülkü ÖZCAN, **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, D.E.Ü.İ.İ.B.F. , Aklıselim Matbaası, İzmir 1989.

ULUER, Aral , "Örneklerle Tahsilatın Hızlandırılması Yasası ve Getirdiği Sorunlar", **Dünya Gazetesi**, 16-18 Mayıs 1981.

YILMAZ, Ejder , **Hukuk Sözlüğü**, Seckin Kitabevi, 2. Baskı, Akademi Matbaası, Ankara 1986.

YULUĞ, Mustafa , **Türkiye'de Vergi Yükünün Kesimler Arası Dağılımı**, Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları No : 1, Sevinç Matbaası, Ankara 1977.

ZALOĞLU, Nurullah , "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun Hükümlerinde Yapılan Son Değişiklikler ve Yeni Durum", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.6, Şubat 1982.

II- RAPORLAR VE HABER YAZILARI

"TOBB Vergi Uzlaşma Taslağı", Türkiye İktisat Dergisi, Kasım 1992.

- Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış", ESİAD Ege Sanayicileri ve İşadamları Derneği Görüşler 1, ESİAD Yayın No : 92/G-1, İzmir 1992.

- "Vergi Affı Hakkında Görüşler", EBSO Vergi Araştırma Komisyonu Raporu, 3.9.1991.

- "Geriye Dönük Matrah Arttırımı Af Kapsamında", Dünya Gazetesi Haber Yazısı, 18.1.1992.

- "Mali Af Yasası Çıkarılmalıdır", İzmir Ticaret Odası Gazetesi Haber Yazısı, Temmuz 1990.

" Vergi Affı Kabul Edildi", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi Ayın Ekonomik Olayları Köşesi Haber Yazısı, S.3, Mart 1992.

III. RESMİ YAYINLAR

A. Kanun Gerekçeleri

281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun Gerekçesi, **Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi**, C.I, Sıra Sayısı: 31.

218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, Sıra Sayısı : 108.

252 Sayılı Spor Klüplerince Oyunculara ve Karşı Klüplere Şimdiye Kadar Ödenmemiş Bulunan Transfer Ücretleriyle Teşvik Primlerinden Mütevelilit Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Affı Hakkında Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, C.XVII, Sıra Sayısı: 246.

325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, C.XVI. Sıra Sayısı : 122.

691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, C.XIII, Sıra Sayısı : 935.

780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, C.VII, 1966, Sıra Sayısı : 179.

1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, C.II, 1974, Sıra Sayısı : 25.

2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun Gerekçesi, **Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi**, 44. Birleşim, 17.3.1981.

2801 Sayılı Bazı Kamu Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun Gerekçesi, **Danışma Meclisi Tutanak Dergisi**, C.XIV, Sıra Sayısı : 322.

B. Kanunlar

218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun , **TBMM Kanunlar Dergisi**, C.46, Dönem : 1, Toplantı : 2.

281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun , **TBMM Kanunlar Dergisi**, C.46, Dönem : 1, Toplantı :2.

252 Sayılı Spor Klüplerince Oyunculara ve Karşı Klüplere Şimdiye Kadar Ödenmemiş Bulunan Transfer Ücretleriyle Teşvik Primlerinden Mütevelilit Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Affı Hakkında Kanun , **Resmi Gazete** 19.6.1963 tarih, no : 11432.

325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun Gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, C.XVI. Sıra Sayısı : 122.

691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun, Resmi Gazete, 26.7.1965 tarih, no 0 12058.

780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun , **TBMM Kanunlar Dergisi**, C.46, Dönem :1, Toplantı :2.

1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun , **Resmi Gazete**, 18.5.1974 tarih, No0 14890.

2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun, **Resmi Gazete**, tarih : 20.3.1981, no : 17287.

2546 Sayılı 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkıda Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine Dair Kanun, **Resmi Gazete**, tarih : 28.10.1981, no : 17498.

2801 Sayılı Bazı Kamu Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun, **Resmi Gazete**, tarih : 24.12.1983.

3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan Kanun, **Resmi Gazete**, tarih 11.12.1985, no : 18955.

3505 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan Kanun, **Resmi Gazete**, tarih 10.12.1985, no : 20015.

3571 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan Kanun, **Resmi Gazete**, tarih 20.6.1989, no : 20201.

3689 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan Kanun, **Resmi Gazete**, tarih 20.12.1990, no : 20731.

3787 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan Kanun, **Resmi Gazete**, tarih 3.4.1992, no : 21191.

C. Tebliğler

285 No4lu Tahsilat Genel Tebliği.

1 No'lu Tahsilatın Hızlandırılması Genel Tebliğ,**Resmi Gazete**, Tarih : 9.4.1992, No : 21194.

4 No'lu Tahsilatın Hızlandırılması Genel Tebliği, **Resmi Gazete** Tarih: 11.4.1992, No : 21196.

D. Resmi Raporlar

- "Maliye Bakanlığı, **1981 Yılı Ekonomik Raporu**", 1981.

- Devlet İstatistik Enstitüsü, **İstatistiki Göstergeler** (1923-1992), Yayın No : 1682.

- "**Aylar İtibariyle Konsolide Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1957-1993)**" Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, S.1993/11, Ankara.