

VERGİ AFLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE GEREKÇELERİ

Yasemin TAŞKIN¹

ABSTRACT

Tax is an important income source for the state, it is also a heavy task for obliged, i.e. taxpayers. The effort/ struggle of obliged to abstain from paying tax, causes loss of tax and leakages. States frequently resort to tax amnesty in order to compensate the tax loss and to increase the collecting of public incomes; consequently of this tendency, tax amnesties have become of an important fact in tax system.

This study, legal composition of tax amnesties, state in fiscal amnesty of tax amnesties and fiscal amnesty and validity of a statute and reasons of tax amnesties is explained.

Keywords: Tax law, fiscal amnesty, tax amnesty, reasons of tax amnesties.

ÖZET

Vergiler devlet açısından önemli bir gelir kaynağı olmakla birlikte yükümlüler açısından bir yük teşkil etmektedir. Yükümlülerin bu yükten kurtulma çabası ise vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açmaktadır. Devletlerin ortaya çıkan gelir azalışını telafi etmek ve kamu gelirlerinin tahsilini artırmak için vergi aflarına başvurması, afların vergi sistemi içinde önemli bir kurum haline gelmesine neden olmuştur.

Bu çalışmada, vergi aflarının hukuki niteliği, mali af ve vergi affının mali af içindeki yeri ve önemi, vergi aflarının hukuktaki önemi ve anayasaya uygunluğu ve vergi aflarının gerekçeleri incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Mali Af, Vergi Affı, Vergi Aflarının Gerekçeleri,

¹ İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü.

GİRİŞ

Vergi oranlarındaki artışlar, denetim yetersizliği, vergi kanunlarındaki belirsizlikler sık sık değiştirilen vergi kanunları, vergi afları² gibi faktörler vergiye uyumu etkileyerek yükümlülerin vergiye karşı çeşitli tepkiler göstermelerine neden olmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu³ etkileyen faktörler içinde önemli bir paya sahip olan af kurumu vergi sistemi içinde oldukça eski bir geçmişe sahip olup, her dönemde başvurulan bir kurum olmuştur. Günümüzde de vergi aflarına siyasi, ekonomik ve teknik gerekçelerle başvurulmaktadır.

I.Vergi Hukukunda Affın Hukuki Niteliği

Vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı olarak ve kanunda suç ya da olarak nitelendirilen fiilleri işleyenler, kanunda yer alan vergi cezaları ile ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar.⁴ İdari ya da mali nitelikteki suçları işleyenlerin suçları vergi daireleri tarafından tespit edilip, cezaları da vergi dairesince uygulanmakta (V.U.K. m.364-365) ve verilen cezalar genellikle parasal niteliktedir. Ceza hukuku anlamındaki suçları işle-

yenler ise hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar ile cezalandırılmaktadır. Bu nitelikte işlenen vergi suçları genel olarak ceza yargılama makamlarında ve ceza yargılaması usullerine göre hükmedilmektedir. Af, ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun işlenmesiyle ortaya çıkan, fail ile devlet arasında oluşan ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir sebep olmaktadır.⁵ Ceza hukukunda yapılan genel af – özel af ayrımı bu nitelikteki vergi cezaları içinde geçerli olmaktadır. Eğer çıkarılan af, kamu davasının ve hükmolunan cezaları bütün sonuçları ile birlikte ortadan kaldırıyorsa genel af olarak kabul edilmektedir. (TCK Madde 65.) Özel af ise kesinleşmiş bir cezayı tamamen kaldıran, hafifleten veya daha hafif olmak şartıyla başka cezaya çeviren bir kurum olarak ortaya çıkmaktadır.⁶ İdari ya da mali nitelikte olan vergi suçlarına ilişkin kesilecek parasal cezaların affedilmesi ise devletin alacağından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Vergi cezaları da kamu alacağı olarak kabul edildiği için, af halinde devletin kamu alacağından vazgeçtiği söylenebilmektedir.⁷ Vergi hukukunda vergi affı olarak kabul edilen devletin kamu alacağından vazgeçmesi borçlar hukukundaki ibra kurumuna benzetilmekte ve bu benzerliğin vergi asıllarının affedilmesi durumunda ortaya çıktığı kabul edilmektedir.⁸ İbra, alacaklının, borç ifa edilmediği durumda borçluyu borcundan kurtaran bir kurum olarak kabul edilmekte olup ve alacaklı ile borçlu arasında yapılan iki taraflı bir tasarruf işlemidir.⁹ İbra kurumunda iki taraflı bir sözleşme söz konusu olup ve borçlunun ibrayı kabul etmesi halinde borç sona ermektedir. Çıkarılan vergi aff kanunları da borçlar genel olarak ortadan kalkmasına

² Af kurumu kaynağının anayasadan alan bir kurum olmakla birlikte vergi hukukunda da çok kullanılan bir kurumdur. Ancak “Vergi Affı” kavramı olarak vergi hukukunda yer almamaktadır. Vergi ve cezaların affı bazen çıkarılan kanunların kapsamına alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir. Vergi hukukunda “Vergi Affı” kavramına yaptığı olumsuz çağrışımlar nedeniyle yer verilmemiştir. Siyasal iktidarlar vergi affı kavramını kullanmaktan Vergi affı ulusal ve uluslar arası literatürde yaygın olarak kullanılmaktadır. İngilizce’de vergi affı kavramı, “tax amnesty” sözcüğüyle ifade edilirken, Almanca’da “steueramnestie”, Fransızca’da ise “amnistie fiscale” olarak ifade edilmektedir.

Vergi affı genel olarak kanuni düzenleme ile yapılan getirilen vergi ya da cezanın, vergiyi doğuran olayın ya da cezanın meydana gelmesinden sonra hazırlanan ve yürürlüğe giren bir kanun ile kaldırılmasıdır. Bkz. S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 6. Bs., İstanbul 2011, s. 160.

³ Vergi uyumu, verginin mükellefler tarafından doğru olarak yerine getirilmesi olarak tanımlanabilmektedir. Teknik anlamda vergi uyumu ise; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir. Ayşegül Uyumlu, Mehmet Tunçer, Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, **Vergi Sorunları**, Sayı. 164, Mayıs 2002, s. 102.

⁴ Oktar, **a.g.e.**, s. 329.

⁵ Recai Dönmez, **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1992, s. 16.

⁶ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, İstanbul, Beta, Onuncu Baskı, 1985, Cilt III, s. 284-308, s. 292.

⁷ Nami Çağan, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1, s. 115.

⁸ Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri- Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 110.

⁹ Haluk Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları**, Beta Yayınları, 1.Baskı, Ekim 2000, s. 147.

rağmen, borçlunun aftan yararlanıp yararlanmama konusunda herhangi bir seçme hakkı bulunmamaktadır.¹⁰ Devletler çıkarttıkları vergi af kanunlarıyla affin kapsamını, yararlanma koşullarını, yararlanacak olanları tek taraflı olarak belirlemektedir. Vergi aflarından yararlanacak olanların bu konuda herhangi bir etkileyici özelliği bulunmamaktadır. Bu farklılık vergi affi ile ibra kurumunu birbirinden ayıran en önemli farktır.

II.Genel Olarak Mali Af ve Vergi Affının Mali Af İçindeki Yeri ve Önemi

Mali af kavramı, yapısında belirsizliği ve genişliği barındıran bir kavram olup, mali af kavramının kapsamına sadece vergiler girmeyip, vergi ilişkisi dışında kalan ve bütçe uygulamalarından başlayıp, devletin özel hukuk ilişkilerine giden bir parasal ilişki girmektedir. Vergi dışındaki bu geniş mali alanı, af kurumu yönünden sistemik olarak incelemek zor olduğu için vergi affi kavramı bu açıdan sınırları daha belirgin bir kavramdır. Mali af kavramının, mali hukuk-vergi hukuku ayırımında olduğu gibi, daha üstün ve kapsamlı bir kavram olarak kullanılabilir.¹¹ Mali affin tanımı ceza hukukunda ve vergi hukukunda yapılmamıştır. Ancak afla ilgili hükümler T.C.K.'da yer almaktadır. V.U.K.'da da vergi affi ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Bu nedenle mali af kavramının net olarak tanımını yapmak mümkün değildir.

Mali af içerisinde yer alan vergi affi kavramını şu şekilde tanımlamak mümkündür. Vergi kanunlarına göre tahakkuk ettirilen vergi, resim, harçların tahsil edilememesi durumunda, ortaya çıkan gecikme zam ve gecikme faizlerinden devletin şartlı ya da şartsız olarak vazgeçmesidir.¹² Devletin af yetkisini kullanması durumunda devlet kendi koyduğu kurallara uymayanlara uyguladığı cezalardan vazgeçmesi durumu ortaya çıkmaktadır.¹³ Devlet vergilendirme yetkisini kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu alacak hakkından

vazgeçmekte ve elde edeceği gelirlerinde bir azalmaya yol açmaktadır.

Vergi afları kanunla çıkartılmaktadır. Bu kanunu çıkarma yetkisi T.B.B.M' ye aittir. Anayasanın 73. Maddesinde 'vergilerin kanuniliği' ilkesi gereğince, vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kaldırılacağı değiştirileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda vergi affi da kanunla çıkartıldığı için yasama yetkisine sahip olan T.B.B.M.M. af çıkartmada yetkili organdır. Anayasanın 7. ¹⁴Maddesi de bu durumu doğrulamaktadır. Bu yetkinin devredilmesi de söz konusu değildir. Mali affin kapsamı çıkarılan mali af kanunlarında ve bu kanuna ilişkin çıkarılan tebliğlerde belirlenmekte olup, mali affin kapsamına vergi, resim, harçlar ve bunlara ilişkin cezalar, para cezaları, gecikme zamları, gecikme faizleri ve diğer cezalar girmektedir. Mali af kanunları ile devlet alacağından vazgeçmektedir ve mali af kanunları geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde gösterebilmektedir. Mali aflar çeşitli şekillerde çıkarılabilmektedir. Bazen genel af kanunları içinde birkaç madde ile düzenlenebilmekte, bazen de sadece vergi cezalarının affını kapsayan af kanunları çıkarılabilmektedir. Ayrıca belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları da çıkartılabilmektedir.¹⁵

III.Vergi Aflarının Hukuktaki Önemi ve Anayasaya Uygunluğu

Vergi, devletin egemenlik haklarına dayanarak vatandaşlarının ödeme gücüne göre tek taraflı olarak aldığı zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak tanımlanabilmektedir. Anayasanın 73. Maddesi de vergi ödevini düzenlemiş olup verginin kanuniliği ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre; " Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir." Bu anayasa hükmüne bağlı olarak 213 Sayılı V.U.K.'da vergilemeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden tasarrufları düzenlemiştir.¹⁶ Kanunla düzenlenmiş bulunun vergi ödevi ile ilgili ayrıntılı düzenle-

¹⁰ Dönmez, a.g.e., s. 18.

¹¹ Dönmez, Recai: "Vergi Hukukunda Vergi Affi Kavramına Yer Yok mudur?",

Yaklaşım, Eylül 2002, Sayı: 117, s. 52.

¹² Dilek Akgün, **Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, 1994, s. 11.

¹³ Hasan Yalçın- Arif Başer, "Türkiye deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, Ocak 1996, s. 104.

¹⁴ "Yasama yetkisi Türk Milleti Adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez."

¹⁵ Narinoğlu, Recep: "1923 yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, 1991, Sayı: 5, s. 26-40, s. 27.

¹⁶ Mualla Öncel Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan, Ankara, 7. Baskı s. 228.

meler V.U.K. da düzenlenmiştir. Vergi hukukunda af, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi koşuluyla, bunlarla ilgili cezaların ödenmesi veya gecikme zamlarının tamamının veya kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir.¹⁷

Devletler de çıkarılan af kanunlarıyla zaman zaman vergi asıllarının da affedildiği gözlenmektedir. Bununla devlet egemenlik gücüne dayanarak alma hakkına sahip olduğu vergi alma hakkından vazgeçmektedir. Afla ilgili düzenlemeler Anayasanın 87. ve 104. Maddelerinde yer almasına karşılık vergi aflarıyla ilgili V.U.K.'da düzenlemelere yer verilmemiştir. Anayasanın 73. maddesi vergi hukukunda af yetkisinin kullanılması konusunda kanun koyucuya yol gösterebilmektedir. Bu açıdan yasama organından çıkan vergilere ilişkin af kanunları Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine açıktır. Yasama organına vergi affi konusunda sahip olduğu yetki anayasa hükümleri çerçevesinde incelenebilmektedir.

Anayasa Madde 11.

“ Kanunlar Anayasa ya aykırı olamaz. “

Anayasanın 11. Maddesine göre; vergi afları da kanunla çıkartıldığı için bu konuda anayasa mahkemesinin yargısal denetimine başvurmak mümkünse de, 1960 sonrası çıkarılan vergi aflarının hiçbiri için Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine başvurulmamıştır. Milli Birlik Komitesi ve Milli Güvenlik Konseyi yönetimleri zamanında çıkarılan vergi afları ile ilgili Anayasa Mahkemesi ne anayasaya aykırılık iddiası ile başvurulabilmesinin yolu ise 1961 ve 1982 anayasaları ile kapatılmıştır¹⁸.

IV.Vergi Aflarının Gerekçeleri

T.B.B.M tarafından çıkarılan her kanunun bir gerekçesi vardır ve kanunlar da bu gerekçeye dayanılarak çıkartılmaktadır. Bu anlamda vergi af kanunları da belirli gerekçelere dayanılarak çıkartılmaktadır. Vergi afların çıkarılma nedenlerinden en önemlisi T.C.K 44 Maddesi'nde yer alan “Kanunu Bilmemek Mazeret Sayılmaz” hükmünün uygulanmasından ortaya çıkan

istenmeyen mali ve ekonomik sonuçların ortadan kaldırılmasıdır. Aynı zamanda vergi idaresinin kendi işleyişinden kaynaklanan nedenler de vergi yapısını bozabilmektedir. Ayrıca vergi incelemelerinin sınırlı olması ve etkin denetimin yapılamaması durumlarında etkin vergi denetimi yapılmaya kadar da vergi af kanunları çıkarılmaktadır.¹⁹ Aynı zamanda devletin vergi gelirlerini daha hızlı bir biçimde tahsil edebilmesi, vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi, yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkların azaltılması gibi gerekçelerde vergi aflarının gerekçeleri olarak sayılmaktadır. Ayrıca siyasi iktidarların politik, ekonomik ve siyasi nedenlerle de mali af kanunlarına başvurduğu da kabul edilmektedir. Siyasi bir araç olarak aflara başvurulabilmektedir. Kayıt dışında ve beyan dışında kalan servet unsurlarının kayda alınması²⁰ için de vergi afları çıkartılabilmektedir. Ülkelerde bazı dönemlerde çeşitli gerekçelerle vergi aflarına başvurulmaktadır. Çıkarılan vergi aflarının eşitlik ilkesine aykırı olması, kanunlarda düzenlenmiş bulunan ve uygulanan cezalar bakımından caydırıcılığı ve etkinliği azaltması eleştirilen af kanunlarına siyasi, ekonomik, sosyal vb. nedenlerle başvurulmaktadır.²¹ Af kanunlarının bu gerekçeler içinde ele alınması söz konusu kanunların anlaşılmasını ve başarısını etkilemektedir. Bu nedenle her bir vergi affi kanununun kendine özgü koşulları içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bazı vergi afları siyasi gerekçelerle, bazıları teknik gerekçelerle, bazıları da ekonomik gerekçelerle çıkarılabilmektedir.

Vergi aflarının gerekçeleri şu şekilde açıklamak mümkündür:

A-Siyasi Gerekçeler

Toplum yapısı değişkenlik göstermekte ve zaman içinde önemli ölçüde değişebilmektedir. Değişen bu toplum yapısında hukukun da buna uyum sağlaması için değişiklikler yapılması gerekmektedir. Toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan kanunların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya yönelik

¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 156.

¹⁸ Dönmez, **a.g.e.**, s. 19.

¹⁹ Recep Narinoğlu, “ 1923 yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, 1991, Sayı: 5. s. 28.

²⁰ Lionel Waxman, Amnesty, Just One Tool in The Box “, **Inside Tuson Business**, 30 June 2003.

²¹ Oktar, **a.g.e.**, s. 161.

olarak ve siyasi suçlar için afların çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya atılmıştır.²² Çıkarılan aflar ve bu afların kapsamının belirlenmesi siyasal güçlerin elindedir ve tümüyle siyasal bir karardır.²³ 1960 ve 1970’li yıllarda çıkartılan siyasi nitelikteki aflar kapsamına, mali aflarda alınmıştır. Bu dönemlerde özel olarak mali af kanunları çıkartılmamış birkaç madde ile mali affa olanak tanınmıştır. 1980’li yıllarda bu olgu değişmiş, sadece mali konularla ilgili aflar ardı ardına çıkarılmıştır.²⁴ Söz konusu kanunlar içinde bulunulan dönemin özelliklerini taşımaktadır. Siyasi kararlar sonucunda ortaya çıkan afların siyasi nedenleri vardır. Özellikle ülkede yaşanan siyasi istikrarsızlık nedeniyle, toplumdaki gerginliğin yumuşatılması, iktidar ve seçmenler arasında toplumsal uzlaşmanın sağlanması, yapılan yasal değişikliklerle yeni duruma uyum sağlanması, kısa vadede devletin finansman ihtiyacının karşılanması gibi nedenlerle aflar çıkartılabilmektedir. Ülkemizde vergi af kanunları olağanüstü dönemlerde çıkarılmıştır.

B-Ekonomik Gerekçeler

Mali afların önemli gerekçelerinden biri de ekonomik gerekçelerdir. Özellikle kayıt dışı kalmış servet unsurlarının ekonomiye çekilmesi ve kayda alınarak ekonomik yapının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.²⁵ Çünkü kayıt dışı ekonomi ile kayıtlı ekonomi rekabet halindedir. Bu rekabet kayıtlı ekonomi açısından vergide adaletsizlik yaratmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede aflara ihtiyaç duyulmuştur.²⁶ Oluşan bütçe açıkları ve enflasyon nedeniyle de af kanunları çıkartılarak, aftan elde edilecek vergi gelirleriyle bütçe açıklarının kapatılması, kısa dönemde gelir ihtiyacının finansmanını sağlanması amaçlanmıştır. Tahsil edilemeyen alacakların af ile tahsili de kolaylaştırılmaktadır. 1980’li yıllarda çıkarılan af kanunları ekonomik gerekçelerle çıkarılmıştır. 2431 Sayılı kanunun gerekçesinde;

bu kanunla gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara geçmemiş emtianın belli bir oranda vergiye tabi tutularak kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alana çekilmesi amaçlanmıştır. 1970’li yıllarda ortaya çıkan enflasyon, döviz darboğazı ve siyasi ekonomik istikrarsızlık büyük ölçüde vergi dışı kalmış fonlar oluşturma ve bu fonların ekonomiye çekilmesi için aflar çıkarılmıştır.²⁷

C-Teknik Gerekçeler

Vergi aflarının çıkarılmasında teknik gerekçeler de önem taşımaktadır. Bu aflarla vergi idaresinin etkinliği ve vergi yargısının iş yükü azaltılmaya çalışılmıştır. Çünkü vergi idaresi ve vergi yargısının gelişmelere ayak uyduramaması, kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilafli kamu alacakların vergi yargısından geçerek tahsil aşamasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi af kanunlarının çıkartılmasının teknik gerekçeleri olmuştur. Beyana dayanan vergi sistemlerinde vergi denetimi önemli olup söz konusu denetimin çok düşük düzeyde kaması vergi kaçığının artırmıştır ve vergisiz fonları ortaya çıkarmıştır.²⁸ Aflar çıkartılarak vergisiz fonların ekonomiye çekilip vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca vergi affına yol açan nedenlerin başında vergi oranlarının ve vergi yükünün ağır olduğu söylenmekte ve vergi affını zorlayan nedenler arasında sayılmaktadır. Vergi idareleri mükelleflere ulaşmadan takdire gidip vergi tarh etmekte, bu uygulama ise mükelleflerin tepkisine yol açmaktadır. İhtilaf doğurması bir yana vergi affı çıkarılmasının haklılığını ileri sürülmesine yol açmaktadır.²⁹ Vergi cezalarının caydırıcılığı da daima tartışma konusu olmuştur. Ağır cezaların vergi kaçakçılığını artırdığı ileri sürülmüştür. Yükümlü ödeyemeyeceği bir ceza ve gecikme faiziyle karşılaşınca bir yandan yargıya gidip, diğer yandan vergi kaçırılmaktadır. Vergi kaçırınların çokluğu ise vergi affını zorlayıcı nedenler arasında sayılmaktadır. Aynı zamanda vergi sisteminde yer alan şekil şartları da vergi ka-

²² Fikret Sayar, “ 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 73, Eylül 1987, s. 64.

²³ Sayar, Fikret: “ 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 73, Eylül 1987, s. 65.

²⁴ Yalçın, Başer, **a.g.m.**, s.107.

²⁵ EBSO, “ Vergi Affı Hakkında Görüş Ve Önerileri”, **Vergi Araştırma Komisyonu Raporu**, 1991, s. 3.

²⁶ Akgün, Dilek: **Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, 1994, s. 22.

²⁷ Yalçın- Başer, **a.g.m.**, s. 107.

²⁸ Yalçın- Başer, **a.g.m.**, s. 108.

²⁹ Ahmet Esen, “ Vergi Affı”, **Maliye Postası**, Aralık 2002, S. 4.

çakçılığını artırmaktadır. Bu anlamda vergicilik karışık-
tır ve bu durumu düzeltmek idareye düşmektedir.³⁰

V-Vergi Aflarının Getirileri

Çıkarılan af kanunlarında kamu yararı düşüncesi ön plana çıkarılsa da siyasi gerekçelerle çıkarılmış af kanunları da bulunması, her bir vergi af kanununun çıkarıldığı dönemin özelliklerini taşıması, aflarla ilgili incelemeler yapılırken her bir af kanununun kendi koşulları içinde değerlendirilmesinin daha gerçekçi olmasına neden olmaktadır. Çünkü vergi aflarına başvurulması istisnai bir durum olarak kabul edilmektedir. Mali afların çok çeşitli çıkarılma gerekçeleri bulunmaktadır. Ancak çıkarılan af kanunlarında ağırlıklı amacın kamuya ek kaynak yaratma anlayışı olduğu kabul edilmektedir. Diğer öne sürülen amaçlar ise bu ek kaynak yaratma anlayışının arkasında kalan amaçlardır.³¹

Vergi aflarının getirileri de çıkarılan vergi af kanunlarının farklı gerekçelere dayandırılması nedeniyle her zaman tartışma konusu olmuş ve bu konuda tartışmaların yoğunlaştığı konulardan biri çıkarılan affın uzun dönemde ortaya çıkacak etkileri üzerinedir. Vergi affının savunulara göre; bir defaya mahsus çıkarılan ve aftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmalarıyla donatılmış vergi afları mükelleflerin gelecekte vergilere karşı tutumlarında değişikliğe yol açabilecek ve değişiklikler uygulanan katı ceza ve yaptırım mekanizmalarının sonucu olarak vergileme istençlerinde artışa yol açacaktır. Uygulanan ceza ve yaptırımlar caydırıcı özellikleri sayesinde mükellefleri kanunlara uygun davranmaya yöneltecektir. Vergi aflarına karşı çıkanlar ise tersine bir düşünce ileri sürmektedirler. Bu düşünceye göre vergi afları mükelleflerin vergilenme istençlerini olumsuz etkileyecek ve devletin vergi gelirlerini azaltıcı bir rol oynayacaktır. Vergi afları dürüst mükellefler için gelecekte vergi kaçırma ve teşvik edebilecek ve vergi mükellefleri çıkarılan affın ileride de tekrarlanabileceği düşüncesine kapılabilecek ve devlet vergi kaybına uğrayabilecektir.³² Bu nedenle çıkarı-

lan aftan sonra bir daha af çıkarılmayacağına mükelleflerin inandırılması gerekmektedir. Af karşıtı gruplar çıkarılan vergi aflarının dürüst mükellefler tarafından devlet tarafından kendisini aldatanlara getirilen bir imtiyaz olarak algılanacak ve bu algılamaya onların davranışlarında değişikliğe yol açabilecektir. Dürüstlüğü kendileri için bir getirisi olmadığı düşüncesine kapılıp, gelecekteki uygulamaları gözden geçirip, gelecekteki vergi kayıp ve kaçığı artması ile sonuçlanabilecektir. Vergi aflarını savunanlar ise, vergi aflarının vergi gelirlerinde artışa yol açabileceğini savunmaktadırlar.³³ Bunlara göre, çıkarılan vergi afları bir defaya mahsus olarak düzenlenmeli ve kamuoyu da bu duruma inandırılmalıdır. Aynı zamanda devletin vergi toplama yolundaki çabası da ciddi bir biçimde artırılmalıdır. İlave fonlar tahsis edilmeli, vergisel suçlara ilişkin cezalar yükseltilmelidir. Bir anlamda suç işlemeye karşı caydırıcı yaptırımlar konulmalıdır.

SONUÇ

Kamu gelirlerinin hazineye devrinin hızlanması, toplum yapısındaki değişiklikler nedeniyle kanunlarda yapılan değişikliklere yükümlülerin uyum sağlaması, devlet ile toplum arasında uzlaşmanın sağlanması, vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması v.b.nedenlerle aflara başvurulmakta ve çıkarılan aflar yeni bir affın zeminini oluşturmaktadır.

Vergi affı ile ilgili yapılacak düzenlemelerde dönemin koşulları dikkate alınarak gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Yapılacak düzenlemelerin kamu yararı düşüncesi düşünülerek yapılması, bütün toplumsal tepkileri dikkate alarak ve bütün toplumu kapsayan düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ayrıca yapılan düzenlemelerin tekrar yeni bir af düzenlemesi beklentisini yaratmaması önem taşımaktadır. Bu beklentinin yaratılmaması kamu yararının ve devlete olan güven duygusunun artırılması için gereklidir.

KAYNAKÇA

³⁰ Esen, a.g.m., Aralık 2002, s. 5.

³¹ İbrahim Yumuşak, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, 1997, s. 39.

³² Kumluca, İbrahim." Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, s. 94.

³³ Yeniçeri, Harun: "Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 211, Kasım 2005, s. 129.

AKGÜN,Dilek; **Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, 1994.

ÇAĞAN, Nami; “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1.

EBSO, “ Vergi Affı Hakkında Görüş Ve Önerileri”, **Vergi Araştırma Komisyonu Raporu**, 1991.

ERMAN , Sahir – DÖNMEZER, Sulhi; **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, İstanbul, Beta, Onuncu Baskı, 1985, Cilt III, s. 284-308.

ESEN, Ahmet; “ Vergi Affı”, **Maliye Postası**, Aralık 2002.

DİKMEN, Orhan; **Maliye Dersleri- Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.

DÖNMEZ, Recai; **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları,1992.

DÖNMEZ, Recai; “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?”, **Yaklaşım**, Eylül 2002, Sayı: 117.

KUMLUCA, İbrahim; “Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003.

WAXMAN, Lionel; Amnesty, Just One Tool in The Box “, **Inside Tuson Business**, 30 June 2003.

NARİNOĞLU, Recep; “1923 yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, 1991, Sayı: 5.

NOMER, Haluk; **Borçlar Hukuku Genel Hükmeler Ders Notları**, Beta Yayınları, 1.Baskı, Ekim 2000.

OKTAR, S. Ateş; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 6. Bs., İstanbul 2011, s. 329.

ÖNCEL, Mualla- KUMRULU,Ahmet- ÇAĞAN,Nami; **Vergi Hukuku**, Turhan, Ankara, 7. Baskı.

SAYAR, Fikret; “ 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 73, Eylül 1987.

UYUMLU, Ayşegül- TUNÇER, Mehmet; Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, **Vergi Sorunları**, Sayı. 164, Mayıs 2002.

YALÇIN, Hasan - BAŞER, Arif; “Türkiye deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, Ocak 1996.

YENİÇERİ, Harun; “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Vergi-ci Ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 211, Kasım 2005.

YUMUŞAK, İbrahim; “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, 1997.