

## TÜRKİYE'DE ÇIKARILAN VERGİ AFLARININ NEDENLERİ VE 6736 SAYILI KANUN'UN MALİ YÖNDEN İNCELENMESİ\*

Ercan YELMAN\*\*

Geliş Tarihi: 10.07.2017 Revize Tarihi: 02.12.2017 Kabul Tarihi: 12.12.2017

### ÖZ

Mükellefler tarafından devletin kendilerinden vergi toplaması kimi zaman bir yük olarak algılanmış ve bu nedenle bazı mükellefler vergi ödevini yerine getirmemek için çeşitli yollara başvurarak ödemeleri gereken vergileri tamamen veya kısmen ödememe eğilimleri içerisine girmişlerdir. Bu durum sonucunda devletin toplaması gereken vergi gelirlerinde bir azalma meydana gelmektedir. Bu nedenle devletin mali, sosyal ve diğer görevlerini yerine getirmek için azalan vergi gelirlerini ve hazineye daha kolay yoldan kaynak sağlamak için başvurduğu en önemli yollardan biri vergi afları olmuştur. Bu çalışmanın temel amacı Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının nedenlerini inceleyerek 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'u mali yönden değerlendirmektir. Çalışmada anılan amaca ulaşmak için vergi affı kavramı, vergi aflarının nedenleri, vergi aflarının faydaları ve zararları ile 2016 yılında çıkarılan 6736 sayılı Kanunu'nun gerekçesi, kapsamına giren vergiler ve diğer alacaklar, kanundan yararlanmak için başvuru süreleri ile söz konusu kanun ile kamu borçlusuna getirilen imkânlar analiz edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Affı, 6736 sayılı Kanun, Yeniden Yapılandırma

### THE CAUSES OF TAX AMNESTY IN TURKEY AND FINANCIAL ASSESSMENT OF LEGISLATION NO. 6736

#### ABSTRACT

The taxpayers' perceived tax burden from the state itself is sometimes a burden, and for this reason some taxpayers have tended to pay taxes in full or in part, by resorting to various means to fulfill the tax obligation. As a result, there is a decrease in the required tax rates of the state. For this reason, one of the most important ways that the government has resorted to providing reduced tax revenues to fulfill its financial, social and other duties and to provide easier funding to the treasury has been tax amnesties. Tax amnesty; Is defined as the state's total or partial abandonment of its total planned tax and tax-like revenues by using the right of sovereignty in order to provide the financial resources necessary to maintain and improve the quality of public services. The main aim of this study is to examine the causes of the tax amnesties in Turkey and to evaluate the final tax amnesty, which was enacted by Law No. 6736, in the financial direction. In order to reach the aim that is mentioned in the study, The definition of tax amnesty, the reasons of tax amnesties, benefits and losses of tax amnesties and the reason of Law No. 6736 issued in 2016, what included the taxes and other payees by the law, the application periods of the law, and the possibilities for public debt have been analyzed.

**Key Words:** Tax Amenty, Law No. 6736, Restructuring

\* Bu çalışma 26.11.2016 -27.11.2016 tarihleri arasında Uluslararası Yönetim, Ekonomi ve Politika Kongresi'nde sunulan ve özeti yayınlanan çalışmanın güncellenmiş ve geliştirilmiş halidir.

\*\* Öğretim Görevlisi, Düzce Üniversitesi, Akçakoca Meslek Yüksekokulu Hukuk Bölümü Adalet Programı, ercanyelman@duzce.edu.tr

## GİRİŞ

Devletin kamu harcamalarını finanse edebilmesi ve aynı zamanda vatandaşlarına daha iyi hizmet verebilmesi için en önemli finansman kaynağı şüphesiz vergilerdir. Bu çerçevede 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Ancak devletin bu finansman kaynağını etkin ve verimli kullanılabilmesi, mükelleflerin vergilerini düzenli ödemesine ve mükelleflerden vergilerin düzenli bir şekilde tahsil etmesine bağlıdır. Devletin vergilerin düzenli tahsil edilmesi adına mükelleflere bir takım yaptırımlar uygulamaya çalışması, mükelleflerin gelirinin düşeceği endişesine kapılmasına neden olmakla birlikte vergiyi ödeme hususunda bazen mükelleflerin vergi tutumlarında farklılık oluşturabilmektedir. Vergi uyumu açısından yaşanan söz konusu tutumlar, mükelleflerin bazen yasal sınırlar içinde (vergiden kaçınma) bazen de yasal sınırlar dışında (vergi kaçırma) davranış geliştirmelerine neden olmaktadır. Bu nedenle mükellefler gelirinin azalmaması için vergi ödemekten kaçması hem kayıt dışı ekonomiye neden olabilmekte hem de vergi uyumunu azaltmaktadır. Mükelleflerin kayıt dışı ekonomi sonucunda vergi kaçırmasına neden olan ve servetini gizlemeye yönelik bu davranışlar devletin gelirinin düşmesine neden olmaktadır.

Hükümetler mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak ve kayıt dışında kalan gelirleri ekonomiye kazandırmak için farklı yollara başvurmuşlardır. Başvurulan en önemli yollardan biri de son dönemlerde daha da popüler hale gelen ve adeta bir kurum haline dönüşen vergi affı kanunlarıdır. Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar değişik gerekçelerle çıkarılan vergi affı kanunlarına çoğunlukla siyasi, ekonomik, mali, sosyal, idari ve teknik nedenlerle başvurulmuştur. 2016 yılında çıkarılan 6736 sayılı Kanun; Cumhuriyet tarihimizin 34. mali af kanunu olarak kayıtlara geçmiştir.

6736 sayılı Kanun'a bakıldığında geçmişte çıkarılan birçok af kanunlarından fazla bir farkı bulunmamaktadır. Bu nedenle bu kanun vergi aflarına ilişkin tartışmaları yeniden beraberinde getirmiştir. Türkiye'de çıkarılan bir takım af kanunları kapsam açısından tıpkı 6736 sayılı Kanun gibi geniş tutulmuştur. 6736 sayılı Kanun'un kapsamına, vergi dairesine, belediyelere, sosyal güvenlik kurumuna olan borçlar dâhil edilerek kamu borçlusuna geniş bir af imkânı tanınmıştır.

Türkiye'de çıkarılan her bir af kanunu, mükelleflerde geleceğe ilişkin bir beklenti oluşturarak kendinden sonraki mali affın veya vergi affının zeminini oluşturmaktadır. Ayrıca af kanunları iyi bir düzenlenme ve iyi bir altyapı ile oluşturulmadan yürürlüğe konulduğu için vergi uyumu artırmaktan ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmaktan ziyade vergisini düzenli ödeyen mükellefleri olumsuz etkilemekte ve kayıt dışı ekonomiye adeta zemin hazırlayarak vergi sistemine zarar vermektedir (Edizdoğan ve Gümüş; 2013:100). Günümüze kadar çıkarılan vergi af kanunlarına bakıldığında her ne kadar kısa vade içerisinde bir gelir artışı sağladığı görülse de, uzun vadeye bakıldığında ekonomi içerisinde bir takım olumsuzluklara neden olabilmektedir (Torgler vd., 2003: 376).

**Çalışmanın amacı** ülkemizde neredeyse artık bir kurum haline dönüşen vergi aflarının çıkarılma nedenleri ve 2016 yılında çıkarılan 6736 sayılı Kanun ile kamu borçlusuna neler getirdiğini analiz etmektir. Çalışmada vergi affı ve mali af kavramları açıklandıktan sonra vergi aflarının nedenleri ile türleri, faydaları ve

zararları, 6736 sayılı Kanunun gerekçeleri, kapsamı, ödeme ve başvuru süreleri ile kamu borçlusuna getirdiği imkânlar değerlendirecektir.

### 1. AF KAVRAMI, VERGİ VE MALİ AF KAVRAMLARI

Af kavramı genel itibariyle ceza hukuku ve anayasa hukukunda düzenlenmesine karşın, doğurduğu sonuçlar itibariyle özel hukuku da ilgilendiren bir kavramdır. Af kelime olarak herhangi bir suçu ya da bir kusuru veyahut yapılan bir hatayı bağışlamak anlamlarında kullanılmaktadır (TDK, Güncel Türkçe Sözlük). Geniş anlamda af kavramına bakıldığında ise bir suçu işleyen bireyin takip edilmesi ve cezalandırılması yolu ile toplumsal erke ilişkin hakkın kullanılması ile adalet ve genel fayda düşüncesi göz önünde bulundurularak verilen cezalardan kısmen veya tamamen vazgeçilmesi anlamına gelmektedir (Dursun, 2009: 373).

Hukuk sistemimizde mali affa ilişkin bir tanımlama yapılmadığından birçok kişi vergi affı kavramını ve mali af kavramını aynı anlamda kullanmıştır. Ancak her ne kadar literatürde mali af kavramı ile vergi affı kavramları için aynı tanımlamalar yapılsa da mali af; vergi affını içine alan daha geniş bir kavramdır. Zira genel olarak mükelleflerin vergi borçları ve bu borçlara ilişkin gecikme zamları ile verginin aslı vergi af kanunlarının kapsamına girerken, mali af kanunlarının kapsamına ise; vergi affının kapsamına giren değerlerle beraber birçok kamu kurumuna ait idari ve para cezaları, sosyal güvenlik kurumuna ait pirim borçları ve bu borçlara ilişkin cezalar, özel hukuk çerçevesinde kurulan ilişki sonucunda oluşan mülk ve teşebbüs gelirleri, ecrimisil, belediyelere ait borç ve cezalar, il özel idareleri ve diğer kamu kurumlarına ait borç ve cezalar, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler ve gecikme faizleri gibi geniş bir alanı kapsamaktadır (Müftüoğlu Hoş, 2015: 797-798). Bu nedenle çalışmamızda mali af kavramı vergi affını kapsayacak şekilde kullanılacaktır.

Makalenin konusu olan vergi affı kavramına bakıldığında ise Vergi Usul Kanununda affa dair bir hüküm bulunmadığından literatürde birçok tanımla yapılmıştır (Edizdoğan ve Gümüş; 2013:102). Ancak genel bir tanımla ile vergi affını; devletin çıkartacağı bir kanun ile vergi ve/veya cezalarından doğan alacaklarından tek taraflı olarak kısmen veya tamamen vazgeçmesi şeklinde tanımlamak mümkündür (Şenyüz vd., 2016: 198). Ancak siyasi iradeler, vergi aflarına başvururken çıkarmış olduğu af kanunlarında af kavramını nadiren kullandığı görülmektedir. Af kavramı yerine 1960 yılından önce çıkarılan kanunlarda terkin, tasfiye ifadeleri kullanılırken 1960 yılından sonra ise genellikle özel uzlaşma yoluyla tahsil, alacakların tahsilinin hızlandırılması gibi ifadeler kullanılmıştır (Dönmez, 1990: 11). Daha sonraki dönemlerde ise vergi affı yerine vergi barışı, tahsil edilemeyen alacakların yeniden yapılandırılması, milli ekonomiye kazandırma, torba yasa gibi ifadeler kullanılmıştır (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 135).

Vergi borcunu ortadan kaldıran hallerden biri de af kavramıdır. Ancak vergi hukukunda aynı zamanda vergi affına benzerlik gösteren ve vergi borcunu ortadan kaldıran terkin, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma gibi kurumlar ile karıştırılmaması gerekmektedir. Af kavramına benzeyen bu kurumların aftan en önemli farkı süreklilik göstermeleri ve kaynağını çıkarılan kanunlardan alan birer idari tasarruf olmasıdır (Dönmez, 1990: 26).

Vergi aflarının temel özelliklerini şöyle sıralanabilir (Aygün, 2012: 89);

- ✓ Vergi afları ancak kanun ile çıkarılabilmektedir.
- ✓ Çıkarılan vergi affı kanunu ile devlet tek taraflı olarak alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmektedir.
- ✓ Vergi af kanunları geçmişe yürütülebildiğinden geçmiş döneme veya olaylara dair alacaklara ilişkin düzenlemeler yapılabilir.
- ✓ Devlet af kanunları ile cezalandırma yetkisinden kısmen ya da tamamen vazgeçmektedir.

## 2. VERGİ AFLARININ ÇIKARILMA NEDENLERİ

Devletin çıkarmış olduğu vergi aflarına ilişkin birçok gerekçe vardır. Af kanunlarının siyasi, ekonomik, nedenleri ile birlikte siyasi, ekonomik, mali, sosyal, idari, teknik ve psikolojik nedenleri de bulunmaktadır.

### 2.1. Siyasi Nedenler

Küreselleşen dünyada hızla değişen toplumlar kendi içerisinde önemli değişikliklere neden olmaktadır. Değişen şartlara hukuk kurallarının ve kanunların geri kalması nedeniyle sosyal ve politik yaraları kapatmak için başvurulan yöntemlerden biri vergi aflardır (Sayar, 1987: 65).

Afların çıkarılmasının bir diğer nedeni ise tamamen alınan siyasi kararlardır. Yani mükelleflerin vergi ödeme hususundaki olumsuz bakışları isteksiz olması nedeniyle siyasi iradenin politik karar almasına neden olmaktadır. Bu çerçevede siyasi iradelerin birçoğu baskı ve çıkar guruplarını düşünerek onların lehine kararlar alarak oy uğruna kamu alacaklarından vazgeçebilmekte ve vergi yükünü vergisini düzenli ödeyen diğer mükelleflere yükleyebilmektedir. Bu durum her seçim döneminde mükelleflerde beklenti oluşturmakta ve bu beklentiler neticesinde her şeye yeniden başlanacak havasının oluşmasına neden olmakta ve tüm bu beklentilerde af kanunlarının çıkarılmasına zemin hazırlamaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 259).

Af aynı zamanda toplumların yaşadığı krizlerden sonra ortamı yumuşatmak için etkin kullanılan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira siyasi iradeler, yaşanan askeri devrimler, darbelerin sonunda eski yönetimin izlerini ortadan kaldırmak ve vatandaşlarının bakış açılarını yumuşatmak için vergi aflarına başvurabilmektedirler (Dönmez, 1990: 41).

### 2.2. Ekonomik Nedenler

Mali afların çıkarılmasında iki temel ekonomik sebep bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, beyanı yapılmayan kayıt dışı kalan servet unsurlarının yeniden ekonomiye kazandırılarak yatırma dönüştürülüp ekonominin güçlendirilmesi amacıdır. Çünkü kayıt dışı ekonominin neden olduğu olumsuzlukları ve adaletsizliği ortadan kaldırmak için vergi aflarına ihtiyaç duyulmaktadır (Taşkın, 2010: 126).

İkinci gerekçe ise ülke içerisinde yaşanan ekonomik krizler nedeniyle işletmelerin bir kısmının mali açıdan gelirlerinin azalması ve artan borçlarla beraber vergilerini zamanında ödeyemeyecek duruma gelmeleri nedeniyle af kanunun çıkarılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir. Yaşanan bu olumsuzlukları gidermek, piyasayı

canlandırmak ve olumsuz havayı bertaraf etmek için vergi aflarına başvurulmaktadır (Çetin, 2007: 173).

### 2.3. Mali Nedenler

Vergi aflarının çıkarılmasındaki en önemli gerekçelerden biri de mali nedenlerdir. Siyasi iradeler zaman zaman bütçe açıklarını finanse etmek için gelire ihtiyaç duymaktadırlar. Özellikle bazı dönemlerde devletin finansman ihtiyaçları ciddi boyutlara ulaşabilmektedir. Böyle durumlarda vergi oranlarını artırmak ya da bütçeyi küçültmek yolu ile gelir elde etmek zaman alabilmektedir. İşte bu nedenlerden dolayı devlet, ihtiyaç duyduğu geliri kısa vadede elde etmek için vergi aflarına başvurmaktadır (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 875).

Devlet, ayrıca mali nedenlerden dolayı çıkarmış olduğu veya çıkaracağı vergi afları ile vergi kaçakçılarını gönüllü olarak ortaya çıkarmak ve kaçırılan vergilerin beyan edilmesi halinde cezaların affedileceği belirterek vergi gelirinde artış sağlamayı amaçlamaktadır. Devlet bu yöntemle kayıt dışı olan değerler ekonomiye kazandırılarak vergisini ödeyen mükellef sayısını artırıp vergi gelirinde artış sağlamayı hedeflenmektedir (Bulut, vd., 2008: 29). Ancak bazılarının göre vergi afları ile yeni gelir elde etmekten ziyade daha önce beyan edilmemiş kaçırılan gelirlerin toplamı olduğunu ve bu şekilde gelir için yeni kaynakların oluşturulmadığı öne sürülmektedir. Bazılarına göre ise vergi affının mali gerekçesi çıkarılan kanunun içeriğine göre değişebilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 259).

### 2.4. Sosyal Nedenler

Vergi aflarının çıkarılmasındaki sosyal gerekçelerin temelinde iki temel sebep bulunmaktadır. Birinci sebep, vergisel anlamdaki yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve idare tarafından bu durumda bulunup tespit edilemeyen mükellefler ile idare tarafından tespit edilip denetlenen çok az sayıda bulunan mükellefler arasındaki eşitsizlik vergi afları ile ortadan kaldırılabilmektedir. İkinci sebep ise beyana dayanan vergi sistemlerinde hem idare tarafından hem de yargı tarafından çeşitli sebeplerden dolayı verimli ve etkin bir şekilde uygulanmayan ülkelerde sık bir şekilde görülen idari ve yargı hatalarından kaynaklanan çeşitli adaletsizlikleri ortadan kaldırmak için vergi aflarına başvurulduğu belirtilmektedir (Kireçtepe ve Avcı, 2016: 151).

### 2.5. İdari ve Teknik Nedenler

Kamuya ait vergi ve diğer alacaklar anlamında hem yargı hem de idare üzerinde bulunan işlerin yoğunluğu nedeniyle kamuya ait alacakların takibinin yapılarak tahsil edilmesi ve mükellefler ile devlet arasında ihtilafli hale dönüşen kamuya ait alacaklarının vergi yargısından geçirilerek çözülmesinin uzun zaman alması teknik nedenler olarak kabul edilebilmektedir. Vergi sisteminde mevcut olan aksaklıkları ve eksiklikleri gidermek amacıyla vergi sisteminde reformlar yaparak vergi idaresi ve vergi yargısını daha işler hale getirmek için vergi affına başvurulabilmektedir (Çetin, 2007: 173).

### 2.6. Psikolojik Nedenler

Vergi aflarının mükellefler tarafından kabullenmesi ve mükelleflerin katılımını artırmak için en önemli etkenlerden biri psikolojik nedenlerdir. Çünkü siyasi,

ekonomik, mali, sosyal, idari ve teknik nedenlerin başarıya ulaşabilmesi için psikolojik nedenlerin başarılı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Buradaki temel amaç görevlerini ve sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyip vergi uyumunu sağlamayan mükelleflerin, yükümlülüklerini eksiksiz ve tam olarak yapabilmelerini sağlamaktır. Bu nedenle çıkarılan vergi aflarının amacı; affa başvuru yapan mükelleflerin af sonrasında ciddi bir şekilde takip edilip denetleneceği düşüncesi ile daha önce yaptıkları hataları en aza indirerek daha dikkatli bir şekilde davranmasını sağlamaktır (Doğan ve Besen, 2008: 1).

Psikolojik gerekçelerin bir diğer nedeni ise; vergi yükü ve sorumluluklarını yerine getirmeyen ya da eksik yerine getiren mükelleflerin devlet tarafından çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya bırakılması sonucunda çalışma istek ve arzularının azalması nedeniyle vergi ödeme hususundaki uyum azalabilmektedir. Böyle bir durumda sisteme karşı uyumu azalan mükellefler için çıkarılarak bir vergi affi; ilgili olumsuzlukları ortadan kaldırarak sisteme uyum göstermelerine katkı sağlayacaktır. Ancak vergi aflarının siyasi bir propaganda olarak kullanılması veya kullanılma ihtimali mükelleflerde beklenti oluşturacağından aftan beklenen psikolojik etkenler ortadan kaldırılabilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 432-433).

### 3. VERGİ AFLARININ TÜRLERİ

Vergi aflarında birçok farklı sınıflandırma yapılmasına karşın tür olarak vergi aflarını 3 temel grupta toplamak mümkündür. Son yıllarda çıkarılmış olan af kanunlarına bakıldığında inceleme, kovuşturma ve düzeltme affi da bu sınıflandırmaya dâhil edilmektedir (Tekin ve Diğerleri, 2013: 6).

#### 3.1. Kapsam Açısından Vergi Afları

Bu tür sınıflandırma daha çok vergi affının hangi vergileri kapsadığı belirtilmektedir. Zira çıkarılan af kanunları kapsam açısından farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; uygulamada vergi sistemindeki mevcut bütün vergiler yerine sadece Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi hatta bazen sadece ülke sınırları dışında bulunan servet unsurları bile af kapsamına dâhil edilebilmektedir (Alm, 1998: 2).

#### 3.2. Süresi Açısından Vergi Afları

Çıkarılan af kanunlarının uygulamada genellikle bir süresi olmaktadır. Bu nedenle bu tür sınıflandırma affin hangi dönemleri kapsayacağını belirtilmektedir. Ayrıca çıkarılan afların belirli bir süresinin olması ya da olmaması da bu sınıflandırmaya dâhil edilebilmektedir. Genel anlamda çıkarılan aflar belirli bir süreye bağlı olarak çıkarılmaktadır ancak bazen vergi istemlerinde bu durum farklılık göstererek kesintisiz af uygulama mekanizmalarına da rastlanabilmektedir (Savaşan, 2006a: 41).

#### 3.3. Mükellef Açısından Aflar

Bu sınıflandırma ise dar ve tam mükellef ayırımını belirten vergi borçlarını kapsamaktadır. Yani çıkarılan af kanunundan yerli ya da yabancı mükelleflerin yararlanıp yararlanmayacağını belirttiği sınıflandırmadır (Kargı, 2011: 102).

### 3.4. Düzeltme Affi

Bu tür aflar ile mükelleflere hesaplarını yeniden gözden geçirme, eksik bildirdikleri ya da gizledikleri vergi matrahlarını cezasız olarak beyan etmelerine imkân tanınmaktadır (Franzoni, 1996: 4). Ayrıca düzeltme affi, mükellefin aftan yararlandığı dönemde dâhil olmak üzere vergi incelemesine tutulmasına mani değildir (Erol, 2011: 14).

### 3.5. Kovuşturma Affi

Bu af türünde ise; devlet, çıkarmış olduğu af kanunundan yararlanan mükellefler için bir takım ödeme kolaylıkları sunabilmekte ve bu ödeme kolaylıkları çerçevesinde alacağı belli bir kısımdan vazgeçmenin yanı sıra başlatmış olduğu incelemeler ile hukuki süreçleri sona erdirmektedir (Yıldız Şeren ve Dedebeğ, 2013: 9-10).

### 3.6. İnceleme Affi

Bu af türünde devlet ile mükellefin bir af kanunu çerçevesinde anlaşarak belli şartlar altında mükellefin matrahına dair bir takım değişiklikler yapmasına izin vermektedir. Ayrıca devlet, af kanununu kapsayan süreler içerisinde aftan yararlanan mükelleflere ilişkin hesap ve iş incelemelerinden vazgeçmektedir. Devlet söz konusu çıkarılan affi kapsayan dönemleri içerisinde isterse hesap ve işlemleri inceleyebilmekte; fakat dönem içerisinde mükellefler tarafından yapılacak matrah gizleme veya vergi kaçırmasına yönelik davranışlar nedeniyle herhangi bir ceza uygulayamamakta ve kaçırılan vergi salınmasını ve ödenmesini hiçbir şekilde mükelleften talep edememektedir (Erol, 2011: 143).

## 4. VERGİ AFLARININ FAYDALARI VE ZARARLARI

Cumhuriyet tarihinden itibaren günümüze kadar siyasal iktidarlar tarafından birçok vergi affi kanunu çıkarılmıştır. Sıklıkla vergi aflarına başvurulması literatürde tartışa gelen bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle vergi afları bir kısım mükelleflere olumlu etkiler sunarken bir kısım mükellefler üzerinde ise olumsuz etkiler bırakmaktadır. Ancak devlet, vergi aflarını çeşitli maliyetleri göze alarak kendisine ve vatandaşlarına birtakım faydalar sağlayacağına inandığı için uygulamaya koymaktadır.

### 4.1. Vergi Aflarının Sağladığı Faydalar

Vergi afları her ne kadar bir kısım mükellefler tarafından olumsuz karşılanırsa da gerek devlet açısından gerekse bazı mükellefler açısından düşünüldüğünde birçok fayda sağlamaktadır. Bu nedenle devlet vergi aflarını kendine ve vatandaşlarına fayda sağlayacağı düşüncesi ile uygulamaya koymaktadır.

Olağanüstü dönemlerde uygulanan demokratik olmayan birtakım kanunların çıkarılması nedeniyle meydana gelen adaletsizliği ortadan kaldırmak ve toplumsal barışı sağlayarak geleceğe daha güvenle bakılması için vergi aflarının çıkarılması fayda sağlayacaktır. Ayrıca ekonomik bunalımlar sonrasında çıkarılan vergi afları da ekonominin iyileşmesi ve toparlanması adına katkı sağlayacaktır (Dönmez, 1990: 41-42).

Sürekli vergi kanunlarında yapılan değişiklikler kanunları anlama ve uygulama noktasında idare ile mükellef arasında yorum farklılıkları neden olabilmektedir. Bu

nedenle vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getiremeyen mükellefler üzerindeki haksızlıkları ortadan kaldırılmak için vergi aflarının katkısı olmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104).

Vergi afları, vergi idaresi ve vergi yargısında birikmiş olan iş yükünü hafifletmekte ve bu kurumların daha etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlamakta ve yönetim anlamında doğabilecek maliyetleri azaltarak tasarruf sağlamaktadır (Saygın, 2013: 167-168). Ayrıca vergi afları dönemsel olarak ani bir artış meydana getirmektedir (Alm vd., 2007: 47).

Af kanunları önceden vergi ödevlerini ve yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri kayıt altına almak ve kayıtlı ekonomiye katkı sunmak için bir avantaj olabilmektedir (Torgler, 2003: 651). Aynı zamanda kayıtlı ekonomiye kazandırılan bu mükelleflerin vergi idareleri tarafından daha sonra iyi izlenip, kayıtlarının tutulması için sıkı denetimlerle gönüllü uyumu artırabilmektedir (Kargı ve Yüksel, 2011: 102).

Vergi afları sonrasında gönüllü uyumunun artırılması amaçlanan hedeflere varmada önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda vergi sistemini adalet ve hakkaniyete daha uygun şekilde güçlendirmeye ve iyileştirilmeye yönelik uygulamalar ile mantıklı, adaleti sarsmayacak yaptırımların uygulanması çerçevesinde af sonrası gönüllü uyumu artırılabilir (Alm vd., 2007: 47).

Af kanunlarının bire defaya özgü çıkarılmasını esas alan bir anlayışla uygulamaya konulması ve af sonrası katı bir şekilde uygulanacak ceza sistemi ile mükelleflerde yakalanma ve alacakları cezalar ilişkin kaygı ve endişeler oluşturmaya neden olmakta ve mükelleflerin af kanuna başvurmasını ve gönüllü uyumu etkileyebilmektedir (Savaşan, 2006b: 151).

Af kanunları gizli kalmış alacakları ekonomiye kazandırmanın yanında vergi sistemine yeni mükellefler ekleyerek vergi tabanını genişlemesine yardımcı olmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 432-433). Ayrıca vergi aflarının; hataları nedeniyle dürüst davranmayan mükelleflerin hatasını telafi etme ya da bilinçli olarak veyahut zorunluluklardan dolayı vergi kaçırın mükelleflere, temiz bir sayfa açmasını sağlamak gibi birçok faydası bulunmaktadır (Tekin vd., 2013: 9).

#### **4.2. Vergi Aflarının Zararları**

Vergi aflarının devlet ve mükellefler açısından birtakım yararları olduğu kadar birçok maliyetleri ve dezavantajları da bulunmaktadır. Vergi afları ile vergi gelirlerinde bir artışın sağlanması hedeflense de bu durum her zaman geçerli olmamakta, hatta bazen gelir artışından ziyade katlanılmak zorunda kalınan bir dizi maliyetleri bünyesinde barındırmaktadır.

Vergi afları kısa dönemde vergi gelirinde bir artışa neden olabilmekte ancak bu gelirin ciddi boyutlara ulaşacağı düşüncesinin abartılı olduğu düşünülmektedir. Çünkü vergi afları neticesinde elde edilen gelirler genellikle daha önce bildirilmemiş olan vergilerden sağlanması gereken bir gelir olduğundan dolayı kısa vadede bir artış sağlamakla birlikte uzun vadede gelirin azalmasına neden olabilmektedir (Alm, 1998: 7). Ayrıca vergi aflarının tahsilatı hızlandırmadığı gerçeği göz önüne alındığında af beklentisi içerisinde bulunan mükelleflerin gelirini gizlemesine neden olmaktadır. Bu durum ise giderek vergi gelirlerini



durma noktasına getirmektedir. Bu yüzden çıkarılan aflar ile normal dönemlere göre tahsilatta bir artış sağlaması ödenmeyen vergi gelirlerinin tahsilinden başka bir şey değildir (Saygın, 2013: 168-169).

Vergi aflarına sürekli başvurulmasının en önemli olumsuz yanlarından biri de şüphesiz mükellefler açısından adil olmayan bir uygulama fikrinin yaygın olmasıdır. Özellikle vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefler için büyük bir haksızlık oluşturduğundan adil vergilendirme yapısının önünde en büyük engellerden biri olarak görülmektedir (Şenyüz, 2014: 91-93). Ayrıca sürekli olarak af kanunlarının çıkarılması vatandaşların kanunlara olan güven duygusunu ve saygınlığını azalmaktadır (Saraçoğlu ve Çaşkurlu, 2011: 95).

Af kanunlarından yararlanacak mükelleflerin affın sadece bir defaya mahsus çıkarılacağı ve gelecekte tekrardan böyle bir şeyin olmayacağına dair ikna edilip inandırılması gerekmektedir (Yaraşır, 2013: 178-179). Aksi takdirde devlete karşı olan sorumluluklarını ve yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerde de gelecekte af beklenti oluşacak olmasından vergi uyumunu azaltabilmektedir (Saygın, 2013: 168). Ayrıca çıkarılan her bir af kanunu bazı mükellefler tarafından vergi kaçırmanın meşru olduğu ve vergiyi kaçırın mükelleflere bir ödül olarak algılandığından bu durum vergi uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir (Braithwaite, 2002: 60).

Af kanunları siyasi anlamda bir yatırım aracı olarak kötüye kullanılması durumda veya sürekli af kanunlarına başvurulması toplumsal olarak bir ahlaki çöküntüye neden olmakla birlikte vergi gelirlerini azaltmaktadır. Bu durum sonucunda siyasi amaçlarla çıkarılan af kanunları mükelleflerin vergi uyumunu da olumsuz etkilemektedir (Kaya, 2014: 197).

Vergi aflarına karşı çıkanlara göre afların bir diğer zararı ise; vergi suçlarını işleyenlerin genellikle planlı ve bilerek işlediklerini ve bu tür mükelleflerin hukuku aykırı davranmalarının yanında vergi kaybına yol açtığını savunmaktadırlar. Çıkarılan aflar ile bu işlemlerin hukuk nezdinde suç olmaz özelliğini değiştirmeyecektir ve bu işlemler belirli plan çerçevesinde yani kasıtlı olarak tasarlanıp yapıldığından bazı mükellefler için masumiyet karinesini de ortadan kaldırmaktadır. Bu sebepler çıkarılacak vergi aflarını gereksiz kılmakla beraber devletin zarara uğratılmasına neden olacak düşüncesi ile af kanunlarının çıkarılmasına karşı çıkmaktadır (Dönmez, 1990: 63-65). Ayrıca vergi aflarının devlet ile mükellef arasındaki uzlaşma kurumunu olumsuz etkileyerek vergi yargısının ve vergi idaresinin iş yükü artırabilme ihtimali de bulunmaktadır (Kargı, 2011: 108).

Vergi aflarının bir diğer olumsuz yanı da aldatmayı arıtılabilmekte ve vergi sisteminin verimini düşürebilmektedir (Andreoni, 1991: 143). Ayrıca vergi afları uzun vadede daha etkili ve verimli bir sistem ile desteklenmezse ise gönüllü uyum üzerinde olumsuz etki bırakmaktadır (Alm ve diğerleri, 1990: 23). Başka bir ifade ile çıkarılan vergi af kanunları etkin denetimlerle desteklendiğinde af kanundan istenilen verim alınabilecektir. Aksi takdirde mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir (Savaşan, 2006b: 49).

## 5. TÜRKİYE’DE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI

Türkiye’de Cumhuriyet tarihinden günümüze kadar vergi ve mali nitelikte birçok af kanunu çıkarılmıştır. Söz konusu af kanunlarının farklı şekiller karşımıza çıkmaktadırlar. Bu kanunların belirli bir kısmı vergi cezalarını tamamen affederken, bir kısmı genel af kanunları içerisine maddeler ekleyerek, diğer bir kısmı ise vergi kanunlarına dair bazı değişiklikler yaparak kanunlara geçici maddeler eklemek yolu ile karşımıza çıkmaktadırlar. Ayrıca af kanunlarına bakıldığında çıkarıldıkları dönemin izlerini taşımakta ve dönemin ihtiyacı olan şartlara uygun şekilde çıkarılmıştır. İlk yıllardan günümüze kadar çıkarılan vergi aflarının gerekçelerine bakıldığında da temel amaç kamu yararını gözeterek tahsil edilemeyen kamu gelirlerinin tahsil edilmesini hızlandırmak ve hazineye gelir sağlamaktır (Özbek, 2014: 101).

Ülkemizde cumhuriyet tarihinden günümüze kadar çıkarılan vergi aflarını aşağıda belirtilen şekilde sıralamak mümkündür.

Tablo 1: Türkiye’de Çıkarılan Vergi Afları

Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Yasa

Tablo 1'in devamı

Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
27	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

\***Kaynak:**(Aliçavuşoğlu, 2016: 64, Yurdakul, 2013: 74-75, Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153).

Yukarıda tablodan anlaşılacağı üzere 19.08.2016 tarihinde çıkarılan 6736 sayılı Kanun ile beraber cumhuriyet tarihimizin 93 yıllık hayatında 34 adet mali ve vergi affi çıkarılmıştır. Çıkarılan af kanunlarını belli yıl aralıklarına bölerek aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

Tablo 2: Çıkarılan Vergi Aflarının Belirli Yıllara Göre Dağılımı

1924 – 1960	1961-1980	1981-2000	2001-2016
7Adet Vergi Affi	8 Adet Vergi Affi	11 Adet Vergi Affi	8 Adet Vergi Affi

Tablo incelendiğinde 1924 yılından 1961 yılına kadar geçen 36 yıllık dönemde 7 adet vergi affi çıkarılmasına karşın 1961 yılından 1980 yılına kadar geçen 20 yıllık süre zarfında 8 adet af kanunu çıkarılmıştır. Daha sonra 1981 yılından 2000 yılına kadar geçen 20 yıllık süreye 11 af kanunu sığdırılmıştır. 2000 yılından sonraki son 16 yıllık zamana bakıldığında ise 8 adet vergi affi çıkarılmıştır.

Kısacası vergi afları serüvenine bakıldığında son 40 yılda af kanunları sık sık çıkarılmış ve özellikle 1980 yılından sonra ortalama her üç yılda bir vergi ve sigorta pırım affi çıkarılmıştır. Bu durum bazı yıllarda her yıl aralığına kadar düşmüştür (Şenyüz, 2014: 91).

## 6. 6736 SAYILI BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN KANUN

Cumhuriyet tarihimizde 34. af kanunu 6736 sayılı Kanun 19.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın bu kısmında çıkarılan 6736 sayılı Kanun'un gerekçesi, kapsamı, süresi ve getirilen imkânlar ve kanunun değerlendirilmesi üzerinde durulacaktır.

### 6.1. 6736 Sayılı Kanunun Gerekçesi

“Ülkemizde mevcut olan yatırımları ve istihdamı artırmak, daha fazla üretimi teşvik etmek adına araştırma ve geliştirme çalışmalarına destek vererek bu anlamda ülkemizi daha cazip hale getirmek, ekonomik kalkınmayı sürekli hale dönüştürmek ve girişimcilerin alacağı iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı bir biçimde yoğunlaşmaya olanak sağlamak” amacıyla bu kanun yürürlüğe konulmuştur

(Başak, 2016: 7-8). Söz konusu kanun ile böylece yatırım konusunda iyileştirmeler yapmak için imkân verilmektedir. İstenilen hedefe ulaşmak ve ülkemizi uluslara arası arenada yatırımlar açısından cazibe merkezi haline dönüşmesi noktasında bu kanun katkı sağlayacaktır. Ayrıca planlanan hedeflerin sonuca ulaşması ve ekonomik kalkınmanın devamlılığı açısından bu kanunun çıkarılması elzem hale gelmiştir (Başak, 2016: 7-8).

Söz konusunu kanun aynı zamanda; “özel sektörün devlete olan vergi ve diğer bir takım borçlara ilişkin yükünün azaltılarak, bu borçların ödenmesinde taksitle ödeme imkânı getirilerek uyumsuzlukları barışçıl yollarla sonlandırmak, vergi incelemesinde olan konuların dava açılmaksızın çözmek, vergi sisteminde öngörüü artırarak daha önceki vergilendirme dönemlerine dair doğabilecek riskleri azaltmak ya da ortadan kaldırmak, işletmelerin tuttuğu ya da tutması gereken kayıtları fiili olarak durumlarını gerçeğe uygun hale getirmeyi sağlayarak kayıt dışı ekonomiyi azaltıp kayıtlı ekonomiye kazandırmak amaçlanmıştır. Ayrıca 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun kapsamında yapılandırılan alacakları, kanunun belirttiği şartlar çerçevesinde borcunu ödeyemeyen borç sahiplerine tekrardan bir hak verilmek suretiyle kamu alacaklarının tasfiyesini sağlamak ve bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırmak” gibi amaçları gerçekleştirmek için bu kanun çıkarılmıştır (TBMM, 2016).

## **6.2. 6736 Sayılı Kanunun Kapsamı**

19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6736 sayılı Kanun toplamda 14 maddeden oluşmaktadır. Söz konusu kanun kamuoyunda hem vergi affi hem de prim affi olarak değerlendirilmekte ve kamuya ait alacakları yeniden yapılandırmasına dair hükümler içermesine karşın; aslında toplumun tamamını ilgilendiren hükümleri içeren bir mali af kanunudur (Gönen, 2016: 76).

6736 sayılı Kanun öğrenciden esnafa, çiftçiden işadama kadar 10 milyonu aşkın vatandaşın yaklaşık 150 milyar TL’lik bir alacağı kapsamaktadır (Yücel, 2016: 27). Kanun kapsamına daha geniş bir çerçevede bakıldığında; Maliye Bakanlığı’na bağlı tahsil daireleri tarafından takip edilen vergiler ve bunlara bağlı vergi cezaları, seçim, askerlik, nüfus idarelerince kesilen cezalar, trafik karayolu geçiş ücretleri ve RTÜK idari para cezaları, kaynak kullanım destekleme fonu, ecrimisil, , katkı ve öğrenim kredisi alacakları, haksız yere faydalanılan destek ödemeleri gibi diğer alacaklar, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı, gümrük vergileri, sigorta primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, genel sağlık sigortası prim alacakları, topluluk sigortası primlerine ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz ve gecikme cezaları ile beraber ayrıca belediyelerin idari para cezaları, su, atık su ve katı atık ücreti alacakları, belediyelere ödenmesi gereken paylar hariç, beyana dayanan vergilerde ve 2016 yılına ilişkin 30 Haziran’dan önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları yer almaktadır (Demir, 2016: 86-87).

Yapılandırmada esas olarak 30.06.2016 tarihi esas alınmış ve kanunun kapsamı genel olarak bu çerçevede çizilmiştir. 30 Haziran’dan sonra ödenen ödenmesi

gereken Temmuz ayında ödenecek Gelir Vergisi 2. taksiti, Emlak Vergisi'nin 2. taksiti ve Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin 2. taksiti ve diğer bir kısım alacaklar kanun kapsamının dışında tutulmuştur (Başaran, 2016: 88-90-98).

6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırmadan yararlanan kurum ve kuruluşları özetleyecek olursak; Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, İl Özel İdareleri, Belediyeler, Orman Genel Müdürlüğü, TOBB, TESK, TÜRMOB ve Türkiye Barolar Birliği gibi birçok kurum kanun kapsamına dahil edilerek yelpaze geniş tutulmuştur (Türkay, 2016: 57-58).

### **6.3. 6736 Sayılı Kanuna Başvuru Süresi ve Kanunla Getirilen İmkânlar**

Kanundan yararlanmak isteyenler kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 19.08.2016 tarihinden başlayıp bu tarihten sonraki ikinci ayın sonuna kadar borçlu olunan vergi daireleri, belediyeler ve gümrük idarelerine başvurulmaları ön görülmüştür. Diğer bir ifadeyle kanundan yararlanmak için en geç 31. 10. 2016 tarihine kadar başvuru yapılması gerekmektedir. Söz konusu bu kanun kapsamında yapılandırılan borçların ilk taksit ödeme süresi içerisinde tamamen ya da ikişer aylık dönemler hâlinde azami 18 eşit taksitte ödenmesi mümkün olup ilk taksit ödeme süresi 30 Kasım 2016 tarihi mesai saati bitiminde sona ermektedir (Başaran, 2016: 127-128).

6736 sayılı Kanun'dan yararlanmak için başvuruda bulunmasına rağmen 27.01.2017 tarihi itibarıyla kanun gereği ödemesi gereken ödeme tutarlarını zamanında ödemeyerek af kanununa aykırı davranan borçlulara ve kanuna aykırı tutarlar için tekrar bir şans verilerek ve kanunun yürürlüğe girdiği tarihten geçici 2'nci maddenin yürürlüğe tarihe kadar (ilgili tarih dâhil olmak üzere) geçen süre için ödemede gecikilen her bir ay ve kesir için hesaplanması gereken tutar gecikme zammı ile beraber ödenmesi durumunda söz konusu af kanunundan yararlanma imkânı sunulmuştur (GİB, 2016: 15).

Uzatılan bu süreden yararlanabilmek için kanunun ilgili maddelerinde belirtilen şartlara uyularak borçlarını yapılandırılmış olanlar için ayrıca 27.01.2017 tarihine kadar ödenmesi gereken tutarların süresinde ödenmemesi nedeniyle kanun hükümlerine uyulmamış olması, kanuna aykırı olan tutarların, ödenmesi gereken tarihten itibaren 27.01.2017 tarihine kadar (bu tarih dâhil olmak üzere) arada geçen süre (her ay ve kesri) için hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte 31 Mayıs 2017 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ödenmesi şartlarına bağlanmıştır (GİB, 2016: 15).

6736 sayılı Kanun kamu borçlusuna 30.06.2017 tarihinden önceki dönemlere ilişkin birçok imkân getirmektedir. Bu imkânları aşağıda özetlemek mümkündür. Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Trafik Para Cezalarında önemli indirim, peşin ödemelerde Yurt İçi ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim, Yurt İçi ÜFE oranında güncelleme ve vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin silinmesi gibi imkânlar verilmiştir. Ayrıca işletme kayıtlarının cezasız ve faizsiz olarak gerçek duruma uygun hale getirilmesi, inceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için yapılandırma, vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılmasında %80'e varan indirim, eczanelerde cezasız faizsiz stok düzeltme, matrah ve vergi artırımında vergi incelemesinden muafiyeti,

yapılandırılan borçları anlaşmalı bankaların banka kartı ve kredi kartı ile ödeme, beyan edilmemiş gelirler ve kazançlar için pişmanlıkla cezasız ve faizsiz beyan, 6552 sayılı Kanun kapsamında devam eden borçların yeniden yapılandırılması, vadesi 31.12.2011 tarihinden önce olan 50 TL ve altındaki borçların silinmesi noktasında kamu borçlusunu adeta rahatlatacak birçok önemli avantajlar sağlamaktadır. Kamu borçlusuna verilen bu imkânlar affa katılımı teşvik etmek ve af kanununun başarısını etkilemektedir (Karahanoğulları, 2017: 276).

Vergi afları türleri açısından 6736 sayılı Kanun'a gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına ilişkin ifadeler yer verilmesi mükelleflere incele affı sağlanmıştır (Yurdadoğ vd., 2017: 150). Öte yandan mükellefler yapılandırdıkları borçlar için taksitli ödeme seçeneğini kabul etmeleri halinde, başvuru yaptıkları kamu kurumuna başvurdukları sırada 6, 9, 12 veya 18 eşit taksitte ödeme seçeneklerinden birini kabul edebilmektedirler. Ayrıca ödeyecekleri ilk taksiti 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dâhil) kadar, kalan taksitleri de iki ayda bir ödenebilmektedir. Belirtilen şartları sağlayarak taksitli ödemeyi seçenler için;

6 taksitte 12 ayda yapılacak ödemelerde	1,045
9 taksitte 18 ayda yapılacak ödemelerde	1,083
12 taksitte 24 ayda yapılacak ödemelerde	1,105
18 taksitte 36 ayda yapılacak ödemelerde	1,150

katsayıları ile çarpılarak ödenecek toplam tutar hesaplanacaktır (Sonsuzoğlu, 2016).

#### 6.4. 6736 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi

İş dünyasının ile mükelleflerin merakla büyük beklentiler ile beklediği 6736 sayılı Kanun pek çok konuda borçları yeniden yapılandırmakta, asla bağlı fer'i alacakların bir kısmının tamamını bir kısmının da kısmen affetmesi nedeniyle doğurduğu sonuçlar itibariyle af kanunu olarak değerlendirilmektedir. Ancak kanunun içeriğine bakıldığında vergi affından ziyade birçok kamu alacağını yapılandırması ve içerisinde vergi affını da barındıran bir mali af olarak tanımlamak daha doğru olacaktır (Kireçtepe ve Avcı, 2016: 153-155).

6736 sayılı Kanun'a karşı olumsuz bakış açıları olmasına rağmen 2017 ve 2018 yıllarında otomatik olarak gerçekleşecek olan vergi bilgi değişiminin Türkiye'de ve diğer birçok OECD ülkesinde yürürlüğe girecek olması nedeniyle, uluslararası vergi konularında idari yardımlaşma sağlayan OBD anlaşmasının yürürlüğe girmeden önce, ülkemizde 6736 sayılı Kanunu'nun çıkarılmış olması bilhassa mükelleflerin mali affa katılımlarını olumlu yönde etkileyerek zamanlama açısından bu kanunun ne kadar isabetli bir tarihte çıkarıldığı görülmektedir. (Orkunoğlu Şahin, 2016: 40). Ayrıca 15 Temmuz darbe girişiminin izlerini silmek adına bu kanunun çıkarılmış olması toplumsal dayanışmayı artırmak ve ekonomi üzerindeki olumsuz havayı bertaraf etmek için bu kanunun çıkarılması yine yerinde bir karar olmuştur.

Bu nedenle kanunun kapsam ve içeriğine bakıldığında, çıkarıldığı dönemin izlerini taşımaktadır. Ayrıca söz konusu af kanuna bakıldığında ismi ve içeriği ne olursa olsun, kanun mükelleflere önemli avantajlar sağlayarak yeni bir sayfa açmak için fırsat sunmuştur. Ödenemez büyüklüğe ulaşan borçları kısmen silerek, ayrıca taksitlendirerek ödeme kolaylığı getirmekle birlikte matrahını artıranlar için

incelenmeme güvencesi vermesinin yanında daha birçok konuda fırsatlar vermektedir.

Af kanunu kapsamında 25 Kasım 2016 itibari ile 8 milyon 527 bin 452 adet başvuru dilekçesi alınmış ve bu tarih itibariyle toplamda 77,6 milyar TL yapılandırılmıştır. Alınan dilekçelere bakıldığında 4 milyon 382 bin 606 adedi internet üzerinden 4 milyon 144 bin 846 kişi doğrudan vergi dairelerine başvurularak yapılandırmadan yararlanılmıştır. Bu yapılandırma başvuruları göz önüne alındığında kanuna yoğun ilgi gösterilmiş olduğu görülmektedir. Zira 6736 sayılı Kanun çıkmadan önce 90 milyar TL kamu alacağı vardı ve bu kanun ile alacağın %76'si yapılandırılmış oldu. Bazı vergi türleri itibariyle söz konusu yapılandırmaya bakıldığında; Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden 1,7 milyar TL, trafik para cezasından 1,4 milyar TL, KDV'den 15,5 milyar TL, Gelir Vergisi'nden 3,2 milyar TL, ÖTV'den 1,8 milyar TL, belediyelere ait alacaklardan 3,6 milyar TL, köprü ve otoyollardan usulsüz geçişlerden 271 milyon TL ve öğrenim harç kredilerinden 1,2 milyar TL gelir elde edilmiştir. Ayrıca kanun kapsamına giren toplam borçlu sayısı 6,3 milyon kişi ve başvuru kişi sayısı ise 4,8 milyon kişi olarak belirlenmiştir. Başvuran kişilerden 1,2 milyon kişi borcunu peşin ödemiştir (Yıldırım vd., 2016).

6736 sayılı Kanun ile 2016 yılında 15,3 milyar TL tahsilat yapılırken mayıs ayı içerisinde Maliye, Gümrük ve Sosyal Güvenlik Kurumuna ait yaklaşık 3 milyar liralık tahsilat yapılarak toplamda 22,7 milyar lira tahsilat yapılmıştır (Akyıl, 2016).

## SONUÇ

Vergi afları, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomiye ve devlete kaynak sağlamanın yollarından biri haline gelmiştir. Öyle ki son zamanlarda vergi afları bir kurum haline dönüşmüş ve kısa vadede kamu alacaklarını hızlandırmak, ekonomideki olumsuzlukları ve darbeler gibi toplumu derinden sarsan olayların etkilerini ortadan kaldırmak, vergi yargısı ve idaresinin yükünü hafifletmek vergi aflarının olumlu yönlerini göstermektedir. Tekrarlanan af kanunları mükelleflerde beklenti oluşturarak vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefleri de olumsuz etkilemekte ve kayıt dışı ekonomiyi arttırdığı için vergi uyumunu azaltmaktadır. Bu durumda cezaların caydırıcılık özelliği ortadan kalkmakta ve nedenle kanunlara olan güven sarsılmak ve adalet mekanizması zarar görmektedir. Bu nedenle çıkarılan af kanunlarının başarıya ulaşabilmesi mevcut vergi sistemi iyi analiz edilerek belli başlı temel noktalara dikkat edilmelidir. Bu temel noktalardan biri, vergi ve mali afların hangi alacakların ve kimleri kapsayacağını iyi belirlenmesi ve affın sınıfları çizilerek verginin aslı ya da fer'i alacakların veyahut bunlara tekabül eden faizlerin ve gecikme zamlarının silinip silinmeyeceği bu sınırlar çerçevesinde belirlenmelidir. Bir diğer nokta ise vergi affının zamanlaması ve süresi af kanunun başarıya ulaşmasında temel noktalardan biri olacaktır. Af kanunların sürekli çıkarılmasından ziyade aftan sonra vergi sitemini güçlendirmeye ve iyileştirmeye yönelik atılan adımlar vergi gelirinin artmasını sağlayacaktır. Ayrıca affın başarılı olmasını sağlamak noktasında görsel ve yazılı basında tanıtımları yapılmalı ve aftan yararlanıp temiz ve dürüst bir mükellef olmayı seçenlerin kimlik bilgilerinin gizli tutulması affa katılımı artırmaktadır.

Ülkemizde 2016 yılında çıkarılmış olan 6736 sayılı Kanun hem bir vergi affi hem de bir mali af kanunu olup, görsel ve yazılı basında çok tartışılmıştır. Bu kanun daha önce çıkarılan af kanunlarına benzemenin yanında Gelir, Kurumlar ve Katma Değer vergilerinde vergi artırımının yanı sıra matrah artırımına da ilişkin ifadelere yer vermesi diğer af kanunlarından farklılıklarını göstermektedir. Ayrıca 6736 sayılı Kanun daha önce çıkarılan 6111 sayılı Kanun gibi kapsam açısından geniş tutulmuş ve mükelleflere ödeme noktasına birçok ödeme rahatlığı ve imkânı sunulmuştur. 6736 sayılı Kanun birçok kamu kurumuna ait alacakları kapsamı ve ödeme hususunda kamu borçlularının şartları göz önüne alınarak birçok kolaylığın sunulması affa katılımı arttırmıştır. Bu nedenle 6736 sayılı Kanun çıkarılma gerekçeleri dışında kapsam olarak geniş bir kitleyi ilgilendirmesi ve yenilikçi düzenlemeler içermesi noktasında affın çıkarıldığı günden günümüze ekonomik, idari, siyasi ve toplumsal alanlarla etkisini fazla olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak vergi afları ve mali afları, toplum üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri iyi analiz edilerek ülkedeki mevcut şartlarla beraber af kanunlarının zamanlamasının iyi belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca af kanunlarının rutin bir uygulama olmadığını belirtilmesi ve af kanunlarının siyasi iradeler tarafından bir politik araç olarak kullanılmaması gerekmektedir. Vergi sisteminde denetimi sıklaştırarak caydırıcı cezalar verilmeli ve af kanunlarına gerek kalmadan kayıt dışı ekonominin önüne geçilmelidir.

#### KAYNAKÇA

- Akyıl, Z. (2017). Ağbal Yeniden Yapılandırma Sonuçlarını Açıkladı, <http://aa.com.tr/tr/ekonomi/agbal-yeniden-yapilandirma-sonuclarini-acikladi/833029> (Erişim Tarihi: 14.11.2017).
- Aliçavuşoğlu, Ç. (2016). Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği, *ICHACS*, 62-67.
- Alm, J. and William B. (1993). Tax Amnesties And Compliance In The Long Run:A Time Series Analysis, *National Tax Journal*, Vol: 46, No: 1, March, 235-253.
- Alm, J., Jorge M.-V. (2007). Tax Morale And Tax Evasion In Latin America, *International Studies Program Working*, 1-79.
- Alm, J.(1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Am-nesty, *International Studies Program*, October, 1-9.
- Aygün, R. (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi, *Vergi Dünyası*, Sayı: 369, 88-92.
- Ayranğöl, Z. Tekdere M. (2011). Ana Hatlarıyla Vergi Afları, Bölgesel ve Küresel Dinamikler: *Türkiye ve Yakın Çevresinin İktisadi ve Siyasi Meseleleri Sempozyumu Tam Metin Bildiri Kitabı*, 421- 441.
- Ayranğöl, Z., Tekdere, M. (2013). Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 249-470.
- Başak, L. (2016). 6736 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Esaslar Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 154, 7-26.
- Başaran, M. (2016). 6736 Sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Vergi Mükelleflerine Tanınan Olanaklar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 336, 65-286.



- Braithwaite, V. (2002). Taxing Democracy, The Australian National University, s.60, <https://dspace2.flinders.edu.au/xmlui/bitstream/handle/2328/13626/Wenzel%20Taxing%20Democracy.pdf?sequence=1> (Erişim Tarihi: 16.11.2017).
- Bülbül, D., K. Karadeniz, H. (2004). Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs, Uludağ Üniversitesi, Antalya, 801-812.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2). 171-187.
- Demir, F. (2016). 6736 Sayılı Af Kanunu'nun Vergi İncelemeleri Kapsamında Değerlendirilmesi, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:153, 86-91.
- Doğan, Z., Besen, R. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1). 23-39.
- Dönmez, R. (1990). Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Doktora Tezi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Eskişehir.
- Dursun, H. (2009). Af Kavramına Genel Bir Bakış, *Türk Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 85. 373-402.
- Edizdoğan, N., Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, 99-119.
- Erol, A. (2011). Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi), *İSMMMO Yayınları*, No:140, İstanbul.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, (2016). 6736 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu Rehberi, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/6736rehberi.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.02.2017).
- Gönen, C. (2016). 6736 Sayılı Af Yasasından Yararlanmayı Düşünen İhracatçı Firmaları Bekleyen Sürpriz, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 153, 76-80.
- Karahanoğulları, Y. (2017). Kronik: Türkiye'de Kamu Maliyesinin Dönüşümü: 1998-2017, Ankara Üniversitesi *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 72(1). 259-289.
- Kargı, V., Cihan Y. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54. Seri, 23-44.
- Kargı, V. (2011). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13). 101-115.
- Kaya, A. (2014). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz, *Maliye Dergisi*, Sayı: 167, 184-199.
- Kireçtepe, B. vd. (2016). Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanunun İncelenmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 339, 146-158.
- Müftüoğlu Hoş, Z. (2015). Vergi Cezalarının Affı, *Ankara Üniversitesi Yayınları*, No:459, Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan Cilt: II, 797-819.
- Orkunoğlu Ş., Işıl F. (2017). Türkiye'deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 140, 31-55.
- Özbek, F.R. (2014). Vergi Afları ve Yansımaları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 310, 99-108.
- Saraçoğlu, O.F., Çaçkurlu, E. (2011). Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around; The Turkish Case, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 2, No. 7, 95-103.
- Savaşan, F. (2006a). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları), *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C: VIII, Sayı 1, 41-65.

- Savaşan, F. (2006b). Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 2, Sayı 12, 49-171.
- Sayar, F. (1987). 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları, *Vergi Dünyası*, Sayı: 73, 65-78.
- Saygın, Ö. (2013). Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi *Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Eskişehir.
- Sonsuzoğlu, E. (2016). 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 286, [http://www.yaklasim.com/Duyuru/yapilandirma-ile-ilgili-tum-detaylar\\_16674](http://www.yaklasim.com/Duyuru/yapilandirma-ile-ilgili-tum-detaylar_16674) (Erişim Tarihi: 03.02.2017).
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2). 81-96.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2016). *Vergi Hukuku* (Genel Hükümler), 7. Baskı, Bursa.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerçekleri, İstanbul Üniversitesi *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 2, 122-128.
- TBMM, (2016). “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi ve Gereçesi”, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1310.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2017)
- Tekin, A., Güner, T., Sağdıç, E.N. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci, *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2). 1-26.
- Torgler, B. (2003). Tax Morale Theory And Empirical Analysis of Tax Compliance, Dissertation, *der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften*, 650-661.
- Torgler, B., Schaltegger, C.A, Schaffner, A. (2003). Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison Of Tax Amnesties, Schweiz. *Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*, Vol. 139(3), 375-396.
- Türkay, İ. (2016). 6736 Sayılı Kanuna Göre Vergi/Ceza Borçlarının Yapılandırılma, *Maliye Postası*, Sayı: 866, 57-63.
- Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası*, Sayı: 379, 175-187.
- Yıldırım, G., Yılmaz, İ., Akyıl, Z. (2016). “Yeniden Yapılandırma Sonuçları Açıklandı”, <http://aa.com.tr/tr/ekonomi/yeniden-yapilandirma-sonuclari-aciklandi/694476> (Erişim Tarihi: 14.11.2017).
- Yıldız Ş.G., Dedebeek, E. (2013). 6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, *IAAOJ, Social Science*, 1(1). 3-23.
- Yurdadoğ, V., Karadağ Coşkun, N. (2017), “Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, Volume: 8, 134-164.
- Yurdakul, A. (2013). Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa.