

# TÜRKİYE'DEKİ VERGİ AFLARI: 2018 YILI VERGİ AFFININ İNCELENMESİ

TAX AMNESTIES IN TURKEY: 2018 TAX AMNESTY REVIEW



Sercan YAVAN\*

## ÖZ

Vergi affı genel olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olarak tanımlanır. Vergilemenin temeli devlet ve bireyler arasındaki ekonomik ilişkilere dayanmaktadır. Vergiler devlet açısından en önemli bir gelir kaynaklarından birisi olmakla birlikte vergi mükellefleri açısından bir yük olarak görülmektedir. Mükelleflerin bir yük olarak tanımladıkları bu vergilerden kurtulma çabası içerisinde girmeleri ise vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açmaktadır. Devletler çeşitli nedenlerle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçakları sonucunda gelirlerinde meydana gelen azalışlarının telafisini sağlamak ve kamu gelirlerinden elde edilen tahsilatı artırmak için vergi aflarına ve buna benzer mekanizmalara başvurumaktadırlar. Çıkarılmakta olan vergi afları ve benzer uygulamaları vergisini ödeyen mükellefler tarafından hoş karşılanmamakla

## ABSTRACT

In general, the tax amnesty is defined as the elimination of administrative and legal sanctions imposed on those who act contrary to the tax laws. The basis of taxation is based on economic relations between a state and individuals. Taxes are one of the most important sources of income for state, but they are seen as a burden on taxpayers. Taxpayers' efforts to get rid of these taxes, which they define as a burden, lead to increased tax losses and tax evasions. In order to ensure the compensation of revenues incurred by tax losses and evasions arising from various reasons and to increase the collection from public revenues, states are applying for tax amnesty and similar mechanisms. Enacted tax exemptions and similar applications are not welcomed by taxpayers who pay their tax and encourage these taxpayers not to pay tax. In the scope of this study, the concept of amnesty and

\* Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Araş. Görv.

birlikte bu mükellefleri de vergi ödememeye teşvik etmektedir. Bu çalışma kapsamında af kavramı ve vergi affı kavramı ayrı ayrı incelenecek olup, vergi aflarının nedenleri ile geçmişten günümüze Türkiye’de çıkarılmış vergi aflarıyla birlikte 2018 yılında çıkarılmış 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunda incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Affı, Vergi Aflarının Nedenleri, Vergi Adaleti.

tax amnesty will be examined separately later. In this study, as a result of tax amnesty enacted from the past to the present in Turkey, the Law on the Restructuring of Taxes, no. 7143, tax and some other receivables issued in 2018 and amendments to some laws were investigated

**Keywords:** Tax amnesty, reasons for tax amnesty, tax equity

## 1- GİRİŞ

Vergi, Türkiye’de dahil olmak üzere birçok ülke için önemli bir gelir kaynağıdır. Verginin, gelir kaynağı sağlama, maliye politikalarını düzenleme ve gelirin yeniden dağıtımını düzenleyici üç ana işlevi bulunmaktadır. Dolayısıyla vergilere ilişkin çıkarılan her bir kanun yukarıda sayılan unsurlara direkt olarak etki etmektedir. Hükümetler mali programların bir parçası olarak sık sık vergi aflarına başvurmaktadır. Bir af, tipik olarak, bireylerin veya firmaların, vergi kaçakçılığının normal olarak ortaya çıkardığı mali ve idari cezaların bir kısmına veya tümüne tabi tutulmadan, önceden ödenmemiş vergileri ödemesine izin verir. Teorik olarak çeşitli tipte vergi af programları bulunmaktadır. En dar af formu, vergi mükelleflerinin tüm vergileri, faizleri ve para cezalarını ödemesini gerektirecektir, ancak cezaları affedecektir. Bu af programlarının amacı önceki yıllarda kaçırılmış olan vergileri toplamaktır. Daha geniş bir af biçimi, vergi mükelleflerinin ödenmesi gereken tüm vergileri ve faizleri ödemesi şartıyla cezaların affedilmesi şeklinde olmaktadır. Türkiye’de de çok çeşitli vergi afları çıkarılmıştır. Türkiye’de 1924 yılında çıkarılan ilk aftan itibaren ortalama 3 yılda bir kez vergi affı çıkarılmaktadır. Çalışmada vergi affının hukuki niteliği, afların çıkma nedenleri ile geçmişten günümüze Türkiye’de çıkarılan aflar ile son olarak 2018 yılında çıkarılan 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun incelemesi yapılmıştır.

## 2- AF KAVRAMI ve HUKUKİ NİTELİĞİ

Yunanca kökenli “amnestie” kelimesi, af karşılığı olarak kullanılmakta ve unutmak, bağışlamak anlamına gelmektedir. Anlam olarak bir haktan vazgeçmek olan af kelimesi, kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen kaldırılmasıdır. Başka bir şekilde ifade edildiğinde af, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, hukuki tasarruflar anlamına gelmektedir.<sup>1</sup> Dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde af kavramı tanımlamak mümkündür. Dar anlamda af, bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlamak anlamına gelmektedir. Geniş anlamda af ise, yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın bir bölümünün ya da tü-

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

münün yerine getirilmesinden adalet ve toplum yararı nedeniyle vazgeçilmesi anlamına gelmektedir.<sup>2</sup> Genel olarak kaynak bakımından anayasada yer alan fakat teknik yönleri açısından ise ceza kanunlarında düzenlenen af, bazen kamu davasını düşürdüğü gibi kesinleşmiş bir ceza mahkumiyetini bütün kanuni sonuçlarıyla ortadan kaldırmaktadır. Hatta bazen de kesinleşmiş bir cezanın kısmen ya da tamamen infazını önleyerek başka bir cezaya dönüşümünü sağlayan yasama ya da yürütme organlarının yaptığı bir kamu hukuku tasarrufudur.<sup>3</sup>

Af kurumu, Anayasa, Ceza Hukuku, Vergi Hukuku tarafından düzenlenmişse de; İdare Hukuku, Borçlar Hukuku ve Usul Hukuku alanlarında da çok yönlü hüküm ve sonuçları bulunmaktadır.<sup>4</sup> Vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı olarak ve kanunda suç olarak nitelendirilen fiilleri işleyenler, kanunda yer alan vergi cezaları ile ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu idari 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 nitelikte olmaktadır. Ceza hukuku anlamındaki suçları işleyenler ise, hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar ile cezalandırılmaktadır. Bu nitelikte işlenen vergi suçları genel olarak ceza yargılamaya makamlarında ve ceza yargılaması usullerine göre hükmedilmektedir. Af, ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun islenmesiyle ortaya çıkan, fail ile devlet arasında oluşan ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir sebep olmaktadır.<sup>5</sup>

## 2- VERGİ AFLARI ve NEDENLERİ

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda af kavramı ise vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir. Genel ve daha geniş bir bakış açısıyla, vergi affı; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir. Çıkarılan af kanununa göre vergi affı kapsamına sadece vergi asılları değil vergi cezaları, gecikme zamları ve faizlerini de kapsayabilmektedir.<sup>6</sup> Bunun kapsayıcılığı söz konusu çıkarılmış olan af kanunun içeriğine bağlı olmaktadır. Vergi affı denildiğinde genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmasına rağmen, vergi afları farklı niteliklere sahip olabilir. Vergi aflarının birçoğu sadece vergi cezalarını kapsarken kimi aflar sadece belirli türde vergiler için geçerli olabilir; kimisi ise gecikme zamlarını ve hatta verginin aslını bile kapsayabilmektedir.<sup>7</sup>

Kapsayıcılığı farklı ölçülerde ve farklı zamanlarda çıkarılan vergi afları, kapsam ve süre olarak birbirlerinden farklılıklar göstermektedir. Süresi ve kapsamı ne olursa olsun birçok ülkede uygulanan vergi aflarının asıl amacı vergi ağı dışında olan kişileri vergi ağına (kayıt altına) dahil etmeye çalış-

<sup>2</sup> Zülküf Ayrağöl, Mustafa Tekdere, "Ana Hatlarıyla Vergi Afları", içinde International Symposium (İzmir: İzmir Üniversitesi, 2011), 423, [http://www.academia.edu/download/30858712/rgd\\_proceedings\\_book.pdf#page=435](http://www.academia.edu/download/30858712/rgd_proceedings_book.pdf#page=435).

<sup>3</sup> Güneş Çetin, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", 172.

<sup>4</sup> Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, sy 164 (2013): 100.

<sup>5</sup> Yasemin Taşkın, "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçeleri", Sosyal Bilimler Dergisi 2 (2010): 123.

<sup>6</sup> Zülküf Ayrağöl, Mustafa Tekdere, "Ana Hatlarıyla Vergi Afları", 423.

<sup>7</sup> Güneş Çetin, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", 173.

maktır. Bu durumda geçmişte vergisini ödemeyen veya vergi kaçırmış olan bireyler açısından bir fırsat olarak görülebilir.<sup>8</sup> Devletin finansman ihtiyacını karşılamak üzere elinde bulundurduğu bir yaptırım gücü bulunmaktadır. Bu yaptırım gücünün işlevi, gerekli olan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi denetiminin arttırılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması gibi uygulamalar olması gerekmektedir. Ancak bu uygulamalar yeterli düzeyde yapılmadığından hükümetlerce sık sık vergi aflarına başvurulmaktadır. Vergi aflarına çok çeşitli nedenlerden dolayı başvurulabilmektedir. Affı çıkarıp çıkarmamak veya çıkarılacak affın kapsamını belirlemek her şeyden önce siyasi bir karar olmakla birlikte, vergi aflarının çıkarılmasında ekonomik, mali, siyasi, teknik ve idari nedenler gibi birçok faktör söz konusu olmaktadır.<sup>9</sup>

### 2.1- Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergi affı uygulamalarının nedeni olan ekonomik ve mali sebeplerin temelinde iki önemli etken bulunmaktadır. Ekonomik ve mali sebeplerden dolayı vergi aflarına başvurulma gerekçesinin ilki, gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, meşru ekonomiye kazandırılarak ülke içerisinde yatırıma dönüşmesini sağlamaktır. Ekonomik ve mali nedenlerden dolayı vergi aflarına başvurma gerekçelerinden ikincisi ise, gerek yüksek enflasyonun gerekse izlenen istikrarsız politikaların varlığı sebebiyle mükellefler üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesidir. Bu olumsuz koşullar sonrasında mükellefler üzerinde; gelirlerinin azalmasına, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine, artan gecikme zammı ve faizlerle büyük bir borç yükü altında girmelerinin yanı sıra, ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmalarına neden olmaktadır. Mükelleflerin iş hayatından çekilmesi, bazı ekonomik sorunların çözümü olarak görünse de, bu durum vergi tabanının daralmasına, kamu gelirlerinin azalması gibi sebepler meydana getirecektir. Söz konusu bu sebeplerden dolayı yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin, bu yükümlülüklerinin ve yaptırımlarının bir kısmının bağışlanmasıyla ekonomik hayattan çekilmelerini önleme amacı, vergi aflarının ekonomik nedeni olmuştur.<sup>10</sup>

Ekonomik ve mali sebepler 1980'den sonra art arda çıkarılan 2431 ve 2801 sayılı Af Yasalarının gerekçesini oluşturmuştur. Bu af yasalarından ilki olan 2431 sayılı Kanunun gerekçesi olarak, gerek servet unsurlarının beyan dışı kalmış olanlarının gerekse kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranlarda vergilendirilerek kayıtlara alınması ve bunlardan doğan kazançların ekonomik hayata girişini amaçlamıştır. 1980 sonrası ekonomik ve mali sebepler dolayısıyla çıkarılan af yasasının ikincisi olan 2801 sayılı Kanunun gerekçesi olarak ise, izlenmekte olan istikrarsız politikalar nedeniyle vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflerin faizsiz olarak borçlarının birleştirilmesini amaçlanmıştır.<sup>11</sup> Görüldüğü üzere tarihte de ekonomik ve mali nedenlerle çıkarılmış vergi afları söz konusudur.

### 2.2- Siyasi Nedenler

Siyasi çıkarlar nedeniyle siyasilerin kullanmış oldukları af mekanizması önemli bir araçtır. Seçmen iradesiyle göreve gelen politikacıların aldıkları oyların karşılığını ödemeleri, gelecek seçim döne-

<sup>8</sup> Zülküf Ayrangöl, Mustafa Tekdere, "Ana Hatlarıyla Vergi Afları", 424.

<sup>9</sup> Zülküf Ayrangöl, Mustafa Tekdere, 252.

<sup>10</sup> Zülküf Ayrangöl, Mustafa Tekdere, 429.

<sup>11</sup> Zülküf Ayrangöl, "Potansiyel Etkileri Ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları, 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi", Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 6, sy 2 (2013): 258.

minde yeni oyları garantileme istekleri ya da çıkar ve baskı gruplarının çabalarıyla vergi af kanunları çıkarılabilmektedir. Af, toplumların geçirdikleri siyasi krizlerin sonrasında ortaya çıkan ve yatıştırıcı etkileri olan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de af mekanizması geçmişin unutulmasını, geleceğe dönülmesini mümkün kılmaktadır. Gerek mali gerek adli afların, değişen toplumda toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve siyasi yaraları kapatmaya dönük bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya çıkmıştır. Affı çıkarıp çıkarmamak veya çıkarılacak affın kapsamını belirlemek tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elinde bulunmaktadır.<sup>12</sup>

Hükümetler genellikle baskı ve çıkar gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak daha fazla oy almak uğruna vergilerden vazgeçebilmekte veya vergi yükünü belirli kesimlerden üzerinden alıp başka kesimlere yükleyebilmektedirler. Ayrıca, siyasi partilerin vergileme konusundaki farklı görüşleri nedeniyle de siyasi istikrarın olmadığı veya siyasi istikrarın az olduğu ülkelerde her seçim döneminde mükelleflerin beklentileri ortaya çıkmaktadır. Bu beklentiler doğrultusunda her şeye yeniden başlanacağına dair bir hava verilen vergi paketi projelerinin çokluğu, ciddi ve istikrarlı vergi politikası olmadığı izlenimi uyandırmaktadır. Sonuç olarak hükümetler oy beklentisini, bireyler de kişisel çıkarlarının maksimizasyonunu gözetmekte ve mali bir affın gerekliliği ortaya çıkmaktadır.<sup>13</sup> Genellikle seçim dönemlerinde siyasilerin oy maksimizasyonunu sağlamak amacıyla vergi aflarına yönelik çıkartılacak yasalar birer siyasi mekanizma olarak kullanılabilir.

### 2.3- Teknik ve İdari Nedenler

Teknik ve idari gerekçeler de en az diğer nedenler kadar vergi affı yasalarının çıkarılmasında önemli rol oynamaktadır. Bazen vergi sistemindeki mevcut karışıklıkları çözüme kavuşturmak amacıyla aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapabilmek için vergi affı yoluyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi gerekli olabilmektedir. Vergi idaresi ve yargısının aşırı iş yükü altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşması çok uzun süreleri gerektirmesinden dolayı af kanunlarının çıkarılma gerekçesinde yer aldığını görmekteyiz.<sup>14</sup> Kamu alacağı kesinleşerek tahsil aşamasına geldiği durumlarda bu tahsilatin yapılma maliyeti getirisinden daha fazla olabileceğinden, vergi afları sonrası kamu alacağından vazgeçebilmektedir.

Vergi cezalarının caydırıcılığı da vergi affı için önemli bir faktördür. Ağır vergi cezalarının vergi kaçakçılığını artırdığı savunulmaktadır. Vergi yükümlüsü ödeyemeyeceği bir ceza ve gecikme faiziyle karşılaştığında bir taraftan yargıya gidip, diğer taraftan da vergi kaçırmaktadır. Vergi kaçırmanın çokluğu ise vergi affını zorlayıcı nedenler arasında sayılmaktadır. Dolayısıyla bu yüzden de vergi aflarının çıkarılma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.<sup>15</sup>

## 3- VERGİ AFLARI ile VERGİLEMEDE ADALET ve EŞİTLİK İLİŞKİSİ

Vergi aflarına yöneltilen en önemli eleştirinin başında adalet ve eşitlik ilkelerinin olumsuz yönde etkilediği şeklinde görüşlerdir. Maddi ve biçimsel ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefler ile

<sup>12</sup> Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", 103.

<sup>13</sup> Zülküf Ayrangöl, Mustafa Tekdere, "Ana Hatlarıyla Vergi Afları", 431.

<sup>14</sup> Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", 103.

<sup>15</sup> Zülküf Ayrangöl, Mustafa Tekdere, "Ana Hatlarıyla Vergi Afları", 432.

bu ödevleri yerine getirmeyerek aften yararlananlar arasında dürüst mükellef aleyhine eşitlik ilkesinin bozulması, vergi aflarının en önemli sakıncasını ortaya koymaktadır. Dahası belirli aralıklarla tekrarlanan vergi afları, vergi uyumu üzerinde olumsuz etkilere neden olarak, vergi sisteminin vergi kaçakçılığı yönünde çarpıtılmasına neden olmaktadır. Vergi aflarına yöneltilen bir başka eleştiri ise bu afların ahlak üzerinde yozlaştırıcı etkisi olmasıdır. Sık sık vergi aflarının gündeme gelmesi, gelecekte de vergi afları beklentisine yol açabilecektir. Bu durum da kanunların otoritesine olumsuz yönde etkileyecek ve özellikle de vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajının toplum tarafından algılanmasına neden olacaktır.<sup>16</sup>

Bir sistem bütünü içerisinde, bir birey, grup ya da toplumun iyi veya kötü davranışlarını belirleyen unsur ahlaktır. Bu kapsamda vergi ile ilgili tüm ödev ve görevleri bir sistem olarak kabul ettiğimizde vergi ahlakı, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi ahlakını belirleyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler, toplumun demografik yapısı, eğitim düzeyi, din ve inanış gibi sosyal içerikli unsurlar olabildiği gibi, vergi oranları, gelir kaynağı ve düzeyi, vergi denetim cezaları, vergi afları, vergi mevzuatı ve vergi idaresi ve hükümetlerin ekonomi yöntemindeki başarı derecesi gibi ekonomik unsurlardan da oluşabilmektedir.<sup>17</sup> Vergi aflarına sık sık başvurulması vergi ahlakı üzerinde de olumsuz etkilere sahiptir.

Vergi aflarının seçim dönemleri ile olan ilişkisi de vergilemede adalet ve eşitliği doğrudan etkilemektedir. Vergi aflarının neredeyse her seçim dönemine denk geliyor olması tesadüf olarak görülemez. Belirli aralıklarla çıkarılan vergi afları vergi mükelleflerini haklı bir beklenti içerisine sokmaktadır. Mükellef vergisini zamanında ödemeyi tercih etmeyip çıkarılacak bir af sonrası borcunun yapılandırılmasını tercih etmektedir. Bu durum zamanında vergi borcunu ödeyen mükellefler üzerinde adaletsiz ve eşit olmayan bir durum yaratmaktadır. Hele ki, vergi bilincinin düşük olduğu ülkelerde sık sık af mekanizmasına başvurulması vergi gelirlerini arttıran bir durum olmayacaktır.

#### **4- GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE TÜRKİYE'DEKİ VERGİ AFLARI**

Vergi affı genel olarak, vergi kanunlarının emirlerine aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilir. Vergi hukukunda af, vergi kanunları çerçevesinde tarh edilmiş olan vergilerin belirli süreler içerisinde ödenmesi şartı ile bunlara ilişkin ceza ve gecikme zamlarının tamamının veya belirli bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir. Devlet vergi affı ile sadece tahsil edeceği gelirden değil aynı zamanda da mükellef üzerindeki hukuki ve idari yaptırım hakkından da vazgeçmiş sayılmaktadır. Vergi afları vergi hukukundan kaynaklı uygulanan istisnai bir durum olmasının yanı sıra politik yönleri de bulunmaktadır. Vergi hukukunda vergi affına benzer uygulamaların başında; terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve islah gibi uygulamalar bulunmaktadır. Ancak, vergi afları ile yukarda sayılan uygulamalar arasında benzerlikler bulunsa da aralarında temel bazı farklılıkları bulunmaktadır. Vergi affına benzer bu uygulamalarda idari bir tasarruf yetkisi kullanılmakta ve süre kısıtlaması bulunmamaktadır, Mükelleflerin bu uygulamalara başvuru

<sup>16</sup> Veli Kargı, Cihan Yüksel, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, sy 54 (2012): 32, <http://journals.istanbul.edu.tr/iuamamk/article/download/1023018820/1023017979>.

<sup>17</sup> Sercan Yavan, "Türk Vergi Sistemindeki Vergi Ahlakını Bozucu Kanuni Düzenlemeler Ve İdari Uygulamalar", Vergi Sorunları Dergisi, sy 324 (Eylül 2015): 170.

haklı her zaman saklı bulunmaktadır.<sup>18</sup> Özetle vergi afları yasama organının tasarruf yetkisinde olmasına rağmen diğer vergi aflarına benzer uygulamalarda ise tasarruf yetkisinin idarede olduğu şeklinde açıklanabilir.

#### 4.1- 2018 Yılı Öncesi Vergi Afları

Türkiye’de mali aflar kapsamında ilk vergi affı 17 Mayıs 1924 yılında çıkarılmıştır. 1928 yılında çıkarılan “Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa” dan sonra 1934 yılına kadar herhangi bir mali af getirilmemiştir. 1934 yılında ise “Varlık Vergisinin Bakayasının Terkini”ne ve “2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine” ilişkin iki yasa çıkarılmıştır. Türkiye’de çıkarılmış olan ilk aflar bu şekilde başlamıştır. Ülkemizde vergi afları sayısı oldukça fazladır. Siyasi, ekonomik ve teknik nedenler gerekçe göstererek ortalama 3 yılda bir vergi afları çıkarılmaktadır. Çıkarılan vergi afları; kapsamına göre vergi aslına, vergi cezasına, gecikme faizini ve zammının kısmen veya tamamen ortadan kaldırarak bunların ödenmesine kolaylık sağlayan mali yükümlülükler getiren uygulamalar oluşturmaktadır.<sup>19</sup> Tablo 1’de 1988-2018 yılları arasında çıkartılmış mali af kapsamındaki vergi afları yer almaktadır.

**Tablo 1:** Türkiye’de Yıllar Göre Vergi ve Sosyal Sigorta Primi Afları (1988-2014)

Yıllar	Kanun Numarası	Vergi Affı	Sosyal Sigorta Primi Afları
1988	3505	√	
1990	3689	√	
1992	3787/3786/3780	√	√
1994	3986/4056	√	√
1996	4213	√	
1997	4247		√
1998	4369	√	
2000	619(KHK)		√
2003	4811/4792/4958	√	√
2008	5811/27062	√	
2011	6111	√	
2013	6486	√	√
2014	6552	√	√
2016	6736	√	√
2018	7143	√	√

**Kaynak:** <http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/8-1/3.pdf> (10.10.2014)’ de ulaşılmıştır.

\*2016 ve 2018 yılında çıkarılan vergi afları da eklenmiştir.

Vergi afları birçok kesim tarafından eleştirilmesine rağmen son 92 yılda ortalama 33 ayda bir vergi affı çıkarılmıştır. Dördüncü beş yıllık kalkınma planının (1979-1983) 766. paragrafında “Kamu

<sup>18</sup> Ahmet Tekin, Güner Tuncer, Ersin Nail Sağdıç, “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, Sakarya İktisat Dergisi 2, sy 2 (2013): 3-4.

<sup>19</sup> Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, 177-78.

*alacaklarının ertelenmesi ve taksitlendirilmesi nesnel ölçütlere bağlanacak ve yükümlülerce bu yolun sürekli bir ek finansman kaynağı olarak kullanılması önlenecektir.” İfadesi bulunmasına rağmen bu kalkınma plan dönemi içerisinde 3 adet vergi affı çıkarılmıştır. 2001-2005 yılları içerisinde uygulanan sekizinci kalkınma planında “Vergi affı uygulamasını gerektirmeyecek ortam oluşturulacak ve af beklentilerinin ortadan kaldırılmasını sağlayacak düzenlemeler gerçekleştirilecektir.” şeklinde bir planlama yapılmasına rağmen bu dönem içerisinde de 3 kere vergi affı çıkarılmıştır Kanun koyucu vergi affını gündeme getirdiğinde, vergi mükelleflerinin bu yönde oluşan beklentilerini karşılamaktadır. Vergi mükelleflerinin böyle bir beklentilerinin olmaması durumunda böyle bir kararın alınmasında olanak bulunmamaktadır.<sup>20</sup> Vergi afları öngörülemez bir durum olarak görülse de esasında belirli periyotlarla sürekli ortaya çıkan bir af kurumu haline gelmiştir.*

#### **4.2- 7143 sayılı Kanun: 2018 Yılı Vergi Affı**

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun 18/5/2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmış ve yapılandırmaya ilişkin hükümleri yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

##### **4.2.1- 7143 sayılı Kanunun Gerekçesi**

Uygulanmakta olan ekonomik politikalar ve mali disiplin sayesinde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerden daha hızlı büyüyerek kişi başı milli gelir düzeyi on bin dolar üzerine ulaşmıştır. Bu süreç boyunca yatırım, üretim, ihracat ve istihdamın artırılmasının yanı sıra araştırma-geliştirme faaliyetleri desteklenmiştir. Aynı zamanda ülkemizin yatırım merkezi haline getirilmesine hizmet eden işlem maliyetlerinin azaltıcı çok sayıda düzenleme yapılarak ekonomik büyüme desteklenmiştir.

Ülke ekonomisinin büyüme hızına destek vererek kalkınmayı devam ettirmek amacıyla dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların vatandaşlarımız üzerinde oluşabilecek olumsuz etkileri ortadan kaldırmak ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı bir şekilde odaklanmalarına imkân sağlamaktır. Bu kanuna çıkarılmasını amaçları arasında;<sup>21</sup>

- Kamuya olan borçların yapılandırılarak ödenmesi,
- Mevcut ve oluşması muhtemel ihtilalın sulh yoluyla sonlandırılması,
- Matrah ve vergi arttırımı yoluyla vergilemede öngörülebilirliğin arttırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili oluşabilecek risklerin ortadan kaldırılması
- İşletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, amacıyla bu kanun hazırlanmıştır.

##### **4.2.2- 7143 sayılı Kanunun Kapsamı**

18/5/2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun 28 maddeden oluşmaktadır. Söz konusu bu kanun yalnızca vergi affı olarak değerlendirmek doğru olmaz. Vergi affı, prim affı, kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına yönelik toplumu ilgi-

<sup>20</sup> Rüknettin Kumkale, “Cumhuriyet Tarihimizde Çıkarılan Vergi Afları”, 19 Ağustos 2016, <http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-afllari/>.

<sup>21</sup> “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu” (2018).



lendiren birçok alanı kapsamaktadır. Kanunda vergi affı ve bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin hükümler arasında:

- Vergiler ve vergi cezaları, bazı idari para cezaları,
- Ecrimisil ile öğrenim ve katkı kredisi gibi bazı kamu alacakları,
- Gümrük vergileri ve bu vergiye ilişkin idari para cezaları,
- Sigorta primleri, topluluk sigortası primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi,
- Sosyal güvenlik destek primi ile bu alacaklara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz, gecikme cezası gibi fer'i alacaklar
- Kanunun yayımı tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan, vergiler ve vergi cezaları, bazı idari para cezaları, 6183 sayılı Kanuna göre takip edilen bazı alacaklar, gümrük vergileri ve idari para cezaları ile bu alacaklara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, gecikme cezası gibi fer'i alacakları,
- Belediyelere Su, atık su borçları, katı atık ücret borçları,
- Büyükşehir belediyelerinin katı atık ücretleri ile su ve kanalizasyon idarelerinin su ve atık su bedeli alacakları,
- Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu tarafından verilen öğrenim ve katkı kredisi alacakları
- Trafik Para Cezaları, Askerlik, Seçim, Nüfus Para Cezaları, Karayolu Taşıma Kanununa göre kesilen para cezaları, RTÜK İdari Para Cezaları, Karayollarından usulsüz geçişler nedeniyle kesilen para cezaları,
- Taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı paylarını içermektedir.

Görüreceği üzere 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun tüm toplumu ilgilendiren birçok kamu alacağının yapılandırılmasına yönelik düzenlemeler içermektedir. Kanunda 31/3/2018 tarihi esasa alınarak (bu tarih dahil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde ise bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları bu kanun kapsamında değerlendirilmiştir. Örnek olarak, 1-15 Mart 2018 vergilendirme dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisinin vergilendirme döneminin bitim tarihi ile beyanname verme süresinin son günü Mart/2018 ayına rastladığından kapsama girmektedir. Ancak, 16-31 Mart 2018 vergilendirme dönemi ise dönemin bitim tarihi Mart/2018 ayında olmakla birlikte beyanname verme süresi Nisan/2018 ayına denk geldiğinden bu kanun kapsamına girmemektedir.

#### **4.2.3- 7143 Sayılı Kanuna Başvurma Süresi ve Ödenmesi**

7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında "(1) Bu Kanunun ilgili maddelerindeki başvuru ve ödeme süresine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların;

- *Bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar ilgili idareye başvuruda bulunmaları,*
- *Maliye Bakanlığına, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, il özel idarelerine, belediyelere ve Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına (YİKOB) bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini bu Kanunun yayımı tarihini izleyen dördüncü aydan,*
- *Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ise ilk taksiti bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde azami on sekiz eşit taksitte ödemeleri şarttır hükümlerine yer verilmiştir.*

İlgili Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların, Kanunun ilgili bölümlerindeki hükümler saklı kalmak kaydıyla, 31.07.2018 kadar ilgili idareye yazılı başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Başvuruda bulunan mükelleflerin borçlarını genel olarak ikişer aylık dönemler halinde 18 eşit taksitte ödemeleri mümkün kılınmış, ancak daha kısa sürede ödeme seçenekleri de vardır. Tablo 2 idarelere ait peşin ve ilk taksit ödeme sürelerini göstermektedir.

**Tablo 2:** Peşin ve İlk Taksit Ödeme Süresi

İdareler	Peşin ve İlk Taksit Ödemesi
Maliye, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, Belediyeler, Büyükşehir Belediyeleri, Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdareleri	01.11.2018
SGK	31.08.2018

**Kaynakça:** İlgili kanundan tarafımca tablo haline getirilmiştir.

Borçların, ilk taksit ödeme süresi içerisinde tek seferde ödenmesi halinde ilgili maddelere göre yapılandırılmış olan borçlara herhangi bir ek mali müeyyide uygulanmayacaktır. Peşin ödemeyi teşvik etmek amacıyla yapılandırılmış borçların ilk taksit ödeme süresi içerisinde tamamen ödenmesi şartına bağlı olarak fer'i alacaklar yerine hesaplanmış Yİ-ÜFE tutarından ayrıca %90 oranında indirim yapılmakta, idari para cezalarından %25 indirim yapılmaktadır. Borçların tamamının ilk iki taksit ödeme süresi içinde ödenmesi hâlinde de katsayı uygulanmamakta, fer'i alacaklar yerine hesaplanmış Yİ-ÜFE tutarından ayrıca %50 oranında indirim yapılmakta, idari para cezalarından %12,5 indirim yapılmaktadır. Ancak, bu borçların taksitler halinde ödenmek istenmesi durumunda ise, söz konusu borçların maddede belirtilen katsayılara göre arttırılmış şekliyle ödenmesi mümkün olacaktır. İlgili taksitler ve uygulan katsayılar Tablo 3'de gösterilmiştir.

**Tablo 3:** Taksit Sayısı, Süresi ve Katsayılar

Taksit Sayısı	Taksit Süresi	Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak Katsayı
6	12 ay	1,045
9	18 ay	1,083
12	24 ay	1,105
18	36 ay	1,150

Kaynak: <sup>22</sup>

## 5- SONUÇ

Türkiye'deki vergi sistemini olumsuz etkileyen birçok etken bulunmaktadır. Bunların en başta geleni ve etki alanı geniş olan vergi afları ve bunlara benzer uygulamalar gelmektedir. Bu uygulamalar devlet tarafından gelir kaynağı olarak görünse de vergileme ilkelerinden olan vergide adalet ilkesini zedelemekte dolayısıyla da vergi mükelleflerinin vergi ahlaki üzerinden olumsuz sonuçlar doğurmak-

<sup>22</sup> "Vergi Affı 2018 - Vergi Affı Neleri Kapsıyor?", 2018, <http://www.muhasibetr.com/vergi-affi/>.

tadır. Diğer ülke uygulamalarında da ülkemizde çok fazla farklılık gözlenmemektedir. Dünyada da vergi afları konusundaki durum ülkemizdekine benzer şekilde olmaktadır. Devletler kendi gelirlerini arttırmak adına yeni vergi aflarına başvurumaktadırlar.

Vergi oranlarındaki artışlar, denetim yetersizliği, vergi kanunlarındaki belirsizlikler sık sık değiştirilen vergi kanunları, vergi afları gibi faktörler vergiye uyumu etkileyerek yükümlülerin vergiye karşı çeşitli tepkiler göstermelerine neden olmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu 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 ekonomik, mali sosyal, idari ve teknik ve psikolojik gerekçelerle başvurulmaktadır. En son 2018 yılında çıkarılan yeni bir vergi affıyla birlikte, af müessesinin 2-3 yılda tekrarlanan bir durum olması geçmiş af düzenlemelerine bakıldığında hiçte şaşırtıcı olmamıştır. Çalışmada geçmişten günümüze çıkartılmış olan vergi aflarına değinilmiş, spesifik olarak 2018 yılında çıkarılan vergi affı incelenmiştir.

Normal bir durum haline gelen vergi aflarının yalnızca devlete sağlanan gelir getirici etkilerini incelemenin bu konuyu önemsizleştirecektir. Dolayısıyla bu vergi aflarının ekonomik etkileri dışında mükellefler üzerindeki etkilerinin de en az gelir getirici etkisi kadar önemli olduğu kesindir. Çünkü belirli periyotlarla sık sık çıkarılan vergi afları, vergi borcunu zamanında ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etkilere sahip olabilmektedir. Gelecek vergi döneminde bu mükelleflerde nasıl olsa vergi affı çıkar beklentisine girebileceği riski devlet tarafından analiz edilmelidir.

#### KAYNAKÇA

AYRANGÖL, Z. "Potansiyel Etkileri Ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları, 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi". Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 6, sy 2 (2013): 249-270.

AYRANGÖL, Z., TEKDERE M. "Ana Hatlarıyla Vergi Afları". İçinde International Symposium, 421-41. İzmir: İzmir Üniversitesi, 2011. [http://www.academia.edu/download/30858712/rgd\\_proceedings\\_book.pdf#page=435](http://www.academia.edu/download/30858712/rgd_proceedings_book.pdf#page=435).

ÇETİN, G. "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi". Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 14, sy 2 (2007): 171-187.

EDİZDOĞAN, N., GÜMÜŞ, E. "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi, sy 164 (2013): 99-119.

KARGI, V., YÜKSEL, C. "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, sy 54 (2012). <http://journals.istanbul.edu.tr/iuamk/article/download/1023018820/1023017979>.

KUMKALE, R. "Cumhuriyet Tarihimizde Çıkartılan Vergi Afları", 19 Ağustos 2016. <http://www.alo-maliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari/>.

TAŞKIN, Y. "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri". Sosyal Bilimler Dergisi 2 (2010): 122-128.

TEKİN, A., GÜNER T., SAĞDIÇ E. N. "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci". Sakarya İktisat Dergisi 2, sy 2 (2013): 1-26.

"Vergi Affı 2018 - Vergi Affı Neleri Kapsıyor?", 2018. <http://www.muhasabetr.com/vergi-affi/>.

Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması-na İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (2018).

YAVAN, S. "Türk Vergi Sistemindeki Vergi Ahlakını Bozucu Kanuni Düzenlemeler Ve İdari Uygulamalar". Vergi Sorunları Dergisi, sy 324 (Eylül 2015): 161-71.