



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEORİDE VE UYGULAMADA VERGİ AFLARI

(Doktora Tezi)

Recai DÖNMEZ

Eskişehir, 1990

İ Ç İ N D E K İ L E R

T A B L O L A R	XXVI
K I S A L T M A L A R	XXVIII
G İ R İ Ş	XXX

B i r i n c i B ö l ü m

VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI

§ 1. GENEL OLARAK AFFIN HUKUK SİSTEMİNDEKİ YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ	1
I. <u>ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ</u>	1
1. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ	1
2. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ	3
II. <u>CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ</u>	5
1. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ	5
2. CEZA HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ	8

III. <u>VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ</u>	10
1. TERMİNOLOJİ SORUNU	10
2. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ	12
3. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ	16
4. VERGİ AFLARININ ANAYASALARA UYGUNLUĞU SORUNU	20
§ 2. AFFIN VERGİ HUKUKUNDAKİ BENZER KURUMLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI	26
I. <u>VERGİ HUKUKUNDA AFFIN TERKİN İLE KARŞILAŞTIRILMASI</u>	27
II. <u>VERGİ HUKUKUNDA AFFIN CEZALARDA İNDİRİM İLE KARŞILAŞTIRILMASI</u>	30
III. <u>VERGİ HUKUKUNDA AFFIN PİŞMANLIK VE İSLAH İLE KARŞILAŞTIRILMASI</u>	32
IV. <u>VERGİ HUKUKUNDA AFFIN UZLAŞMA İLE KARŞILAŞTIRILMASI</u>	36
§ 3. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YANINDA VE KARŞISINDA OLAN GÖRÜŞLER	39
I. <u>VERGİ HUKUKUNDA AF YANLISI GÖRÜŞLER</u>	41
1. SİYASİ, EKONOMİK ve MALİ BUNALIM DÖNEMLERİN-DEN SONRA AFFIN GEREKLİLİĞİ	41

2. "KANUNU BİLMEMEK MAZERET SAYILMAZ" KURALININ VERGİ SUÇLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ GEREĞİ	45
3. VERGİ SUÇLARININ DİĞER SUÇLARA GÖRE TOPLUM İÇİN DAHA AZ TEHLİKE OLUŞTURMASI	47
4. VERGİ DENETİMİNİN YETERSİZLİĞİNİN YOL AÇTIĞI OLUMSUZLUKLARI GİDERME	48
5. AFFIN GELİR YÖNETİMİNİN BİR ARACI OLARAK KULLANILMASI	50
6. VERGİ YASALARINA YÜKÜMLÜLERİN GÖNÜLLÜ İTAATİNİ SAĞLAYICI BİR ARAÇ OLARAK AF	53
7. VERGİ YÖNETİMİNİN VE VERGİ YARGISININ İŞ YÜKÜNÜN HAFİFLETİLMESİ	55
8. VERGİ HUKUKUNDA AF YANLISI DİĞER GÖRÜŞLER	57
II. <u>VERGİ HUKUKUNDA AFFIN KARŞISINDA OLAN GÖRÜŞLER</u> ..	59
1. VERGİ HUKUKUNDA AF ADALET VE EŞİTLİK İLKELERİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLER	59
2. AF VERGİ YASALARINA İTAATİ AZALTIR	61
3. VERGİ SUÇLARI TASARLANARAK İŞLENEN SUÇLAR OLDUĞUNDAN AFFA LAYIK DEĞİLDİR	63
4. AFFIN KARŞISINDAKİ DİĞER GÖRÜŞLER	65
III. <u>GÖRÜŞLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GÖRÜŞLERDEN ÇIKAN SONUÇLAR</u>	66

§ 4. VERGİ AFFI UYGULAMALARININ TEMELİNDE YATAN NEDENLER..	71
I. <u>SİYASİ NEDENLER</u>	72
II. <u>EKONOMİK NEDENLER</u>	76
III. <u>MALİ NEDENLER</u>	78
IV. <u>VERGİ YÖNETİMLERİNİN YETERSİZLİĞİNDEN KAYNAK-</u> <u>LANAN NEDENLER</u>	79
§ 5. VERGİ AFFI UYGULAMASININ BAŞARILI OLABİLMESİ İÇİN GEREKLİ TEMEL KOŞULLAR	81
I. <u>VERGİ AFFI YALNIZCA BİR KEREYE ÖZGÜ OLMALI</u>	82
II. <u>AF VERGİ SİSTEMİNİ GÜÇLENDİRİCİ ÖNLEMLERLE</u> <u>ESZAMANLI YÜRÜTÜLMELİ</u>	84
III. <u>SAĞLANACAK BAĞIŞIKLIKLAR AFFA KATILIMI TESPİK</u> <u>EDİCİ DÜZEYDE OLMALI</u>	87
IV. <u>AF DÖNEMİ YETERLİ UZUNLUKTA OLMALI</u>	89
V. <u>AFFIN TANITILMASI VE HALKLA İLİŞKİLER</u>	90
§ 6. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ EKONOMİK TEORİSİ AÇISINDAN AFFA KATILIM	93
I. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ TEORİSİ VE AFFA KATILIM	94
II. <u>VERGİ AFFINA KATILANLARIN MUHTEMEL ÖZELLİKLERİ</u> ..	98

İ k i n c i B ö l ü m

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ AFFI
UYGULAMALARI

§ 1. GELİŞMİŞ ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI	101
I. <u>AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ</u>	101
1. GENEL OLARAK	101
2. VERGİ AFLARININ FEDERAL DÜZEYDE UYGULANMASI ..	104
A. A.B.D.'de Federal Vergi Yasalarına İtaat Sorunu	105
B. Federal Vergi Affına İlişkin Tartışmalar ..	107
C. Federal Vergi Affı Uygulamaları	112
a. Tarihçe	112
b. Kongreye Sunulan Federal Vergi Affı Teklifleri	114

3. VERGİ AFLARININ EYALETLER DÜZEYİNDE	
UYGULANMASI	116
A. Vergi Affının Amaçları	117
B. Aflla Birlikte Yürütülen Vergi	
Uygulamasını Güçlendirici Programlar	120
C. Af Programlarının Uygulanması	121
a. Affın Duyurulması	121
b. Hukuki Temelleri	122
c. Af Dönemleri	123
d. Affın Kapbamaı	124
e. Affa Elverişli Sorumluluklar ve	
Koşullar	124
f. Sağlanan Bağışıklıklar	126
D. Uygulama Sonuçları	127
4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	136
II. <u>AVRUPA ÜLKELERİNDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI</u>	138
1. FRANSA	139
A. 1952 Yılında Yürürlüğe Giren Vergi Affı ..	140
B. 1982 Vergi Affı	143
a. 100. Maddenin Öngördüğü Düzenleme	144
b. 101. Maddenin Öngördüğü Düzenleme	145
C. 1986 Vergi Affı	150

2. İSVİÇRE	150
A. 1940 Yılında Uygulanan Vergi Affı	150
B. 1945 Yılında Uygulanan Vergi Affı	152
C. 1965 Yılında Uygulanmak İstenen Vergi Affı Girişimi	153
D. 1969 Yılında Uygulanan Vergi Affı	154
3. AVUSTURYA	156
A. Vergi Affı Kanununun Temel Amaçları	157
B. Af Kapsamına Alınan Vergiler	158
C. Koşullar	158
D. Affın Uygulanmayacağı Durumlar	161
E. Değerlendirme	162
4. İTALYA	162
5. FEDERAL ALMANYA	168
6. İRLANDA	172
7. BELÇİKA	175
<u>III. İSRAİL'DE VERGİ AFFI UYGULAMASI</u>	176
1. 1967 GELİR VERGİSİ AFFININ ÖZELLİKLERİ	176
2. SONUÇLARI	177
§ 2. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI ..	178
I. <u>HİNDİSTAN</u>	178
1. GENEL OLARAK	178

2. 1965'te UYGULANAN VERGİ AFFI	179
A. Özellikleri	179
B. Vergi Affını Destekleyici Önlemler	180
C. Affın Sonuçları	180
3. 1975'te UYGULANAN VERGİ AFFI	181
A. Vergi Affının Amacı	181
B. Özellikleri	182
C. Affın Sonuçları	184
4. 1981'de UYGULANAN VERGİ AFFI	185
A. Vergi Affının Amacı	186
B. Özellikleri	186
C. Affın Sonuçları ve Değerlendirme	188
II. <u>FİLİPİNLER</u>	189
1. GENEL OLARAK	189
2. MARCOS DÖNEMİNDE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI	190
A. 23 no'lu Başkanlık Kararnamesi (16 Ekim 1972)	190
a. Kapsam ve Bağışıklıklar	190
b. Koşullar	191
B. 157 no'lu Başkanlık Kararnamesi (16 Mart 1973)	192
C. 370 no'lu Başkanlık Kararnamesi (7 Ocak 1974)	192

a.	Kapsam ve Bağışıklıklar	192
b.	Koşullar	193
D.	631 no'lu Başkanlık Kararnamesi	
	(6 Ocak 1975)	194
a.	Kapsam ve Bağışıklıklar	194
b.	Koşullar	194
E.	1740 no'lu Başkanlık Kararnamesi	
	(17 Eylül 1980)	194
a.	Kapsam ve Bağışıklıklar	195
b.	Koşullar	195
F.	1840 no'lu Başkanlık Kararnamesi	
	(19 Eylül 1981)	196
a.	Kapsam ve Bağışıklıklar	196
b.	Koşullar	196
G.	Diğer Vergi Afları	197
3.	DEVLET BAŞKANI CORAZON C. AQUINO DÖNEMİNDE	
	ÇIKARILAN VERGİ AFLARI	198
A.	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerle	
	İlgili Af	198
a.	Kapsam	199
b.	Sağlanan Bağışıklıklar	200
c.	Koşullar	201
B.	Diğer Vergi Afları	201

4. AF UYGULAMALARININ SONUÇLARI VE DEĞERLEN-	
DIRILMESİ	202
A. Marcos Dönemi	202
B. Aquino Dönemi	204

III. GELİŞMEKTE OLAN DİĞER BAZI ÜLKELERDE VERGİ

<u>AFFI UYGULAMALARI</u>	205
1. PAKİSTAN	205
2. MALEZYA	206
3. ENDONEZYA	206
A. 1965 Vergi Affı Yönergesi	206
B. 26 no'lu Başkanlık Kararnamesi (1984) ...	207
4. BREZİLYA	207
A. 1966 Yılında Uygulanan Vergi Affı	207
B. 1983 Yılında Uygulanan Vergi Affı	209
5. ŞİLİ	209
6. ARJANTİN	210
7. KOLOMBİYA	211

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

TÜRK HUKUKUNDA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

§ 1. 1960 ÖNCESİ VERGİ AFFI UYGULAMALARINA TARİHSEL BAKIŞ	213
§ 2. 1960 SONRASINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNDA AF UYGULAMALARI	221
I. <u>GENEL AF KANUNLARINDA DÜZENLENEN VERGİ AFLARI</u>	222
1. 218 SAYILI BAZI SUÇ VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN	225
A. 218 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasında Etkili Olan Nedenler	225
B. 218 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri ...	226
a. Kapsamı	226

bbb. İdari Vergi Cezalarının	
Affı	235
aaaa. Bir Vergi Aslına Bağlı	
Vergi Cezalarının Affı ..	235
bbbb. Bir Vergi Aslına Bağlı Ol-	
mayan Vergi Cezalarının	
Affı	236
bb. Gecikme Zamlarının Affı	237
d. Koşullar	237
aa. Vergi Aslının Ödenmesi Koşulu	238
aaa. Vergi Aslının Cebri İcra	
Yoluyla Ödenmesi	238
bbb. Kısmi Ödeme	240
ccc. Bir Vergi Aslının Söz Konusu	
Olmadığı Cezalarda Koşulun	
Değerlendirilmesi	240
aaaa. Usulsüzlük Cezaları	241
bbbb. Kaçakçılığa Yardım ve	
Teşvik	241
bb. Uyuşmazlıklı Olaylarda Koşulun	
Değerlendirilmesi	242
aaa. Uyuşmazlığın Sonu ve Ödeme	
Süresi	243

bbb. Uyuşmazlık Sırasında Davadan Vazgeçilmesi ve Vergi Aslının Uyuşmazlık Sırasında Ödenmesi	245
C. 780 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi	246
3. 1803 SAYILI CUMHURİYETİN 50. YILI NEDENİYLE BAZI SUÇ VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN ..	247
A. 1803 Sayılı Af Kanununun Yürürlüğe Konul- masında Etkili Olan Nedenler	249
a. Siyasi Nedenler	249
b. Diğer Nedenler	250
B. 1803 Sayılı Af Kanununun Yapısal Özellikleri	251
a. Kapsamı	251
b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi	252
c. Sağlanan Bağışıklıklar	253
aa. Vergi Cezalarının Affı	253
aaa. Kamusal Vergi Cezaları	254
bbb. İdari Vergi Cezaları	254
bb. Gecikme Zammı ve Faizlerin Affı ..	255
cc. Pişmanlık Zammının Affı	256
dd. Kadastro Harçlarının Affı	256

d. Koşullar	257
aa. Vergi Aslının Ödenmesi Koşulu	257
aaa. Kısmi Ödeme	258
bbb. Cebri İcra Yoluyla Tahsil	258
ccc. Uyuşmazlıklı Olaylarda Vergi Aslının Ödenmesi	259
ddd. Af Hükümleri ve "Tecil" Kurumu	260
C. Değerlendirme	261
II. <u>ÖZEL OLARAK ÇIKARILAN KANUNLARLA DÜZENLENEN</u> <u>VERGİ AFLARI</u>	263
1. 281 SAYILI BİR KISIM VERGİ CEZALARI İLE GECİKME ZAMLARININ TECİL VE TASFİYESİNE DAİR KANUN	265
A. 281 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasında Etkili Olan Nedenler	265
a. Siyasi Nedenler	265
b. Yükümlülere İlişkin Nedenler	266
c. Vergi Yönetimine İlişkin Nedenler	267
B. 281 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri ...	267
a. Kapsamı	267
b. Afın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi	268

c. Sağlanan Bağışıklıklar	268
aa. Vergi Cezalarının, Zam Cezalarının ve Gecikme Zamlarının Taksitlendi- rilmesi	269
bb. Kısmi Af	269
d. Koşullar	270
aa. Kısmi Ödeme Koşulu	270
bb. Uyuşmazlıktan Vazgeçme Koşulu	270
C. Değerlendirme	271
2. 2431 SAYILI TAHSİLÂTIN HIZLANDIRILMASI HAKKINDA KANUN	273
A. 2431 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasın- da Etkili Olan Nedenler	274
a. Siyasi Nedenler	274
b. Ekonomik ve Mali Nedenler	276
aa. Ekonomik Nedenler	276
bb. Mali Nedenler	277
c. Vergi Yönetimine ve Yargısına İlişkin Nedenler	278
B. 2431 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri ..	280
a. Kapsamı	280
b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi	280

c. Sağlanan Bağışıklıklar	282
aa. Vergi Cezalarına İlişkin	
Bağışıklıklar	282
aaa. Kamusal Vergi Cezaları	282
bbb. İdari Vergi Cezaları	283
bb. Gecikme Zamlarına İlişkin	
Bağışıklıklar	284
cc. Pişmanlık Zammına İlişkin	
Bağışıklıklar	285
dd. Servet Bildiriminde Bulunanlara	
Sağlanan Bağışıklıklar	285
ee. Stok Bildiriminde Bulunanlara	
Sağlanan Bağışıklıklar	286
ff. Veraset ve İntikal, Emlak Alım ve	
Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi	
Yükümlülerine Sağlanan Bağışık-	
lıklar	287
gg. Zırai Kazanç Sahiplerine	
Sağlanan Bağışıklıklar	288
d. Koşullar	289
aa. Kesinleşmiş Alacaklar İçin	
Öngörülen Koşul	290
bb. Kesinleşmemiş Alacaklar İçin	
Öngörülen koşul	291

cc. Pızmanlık İçin Öngörülen Koşul	291
dd. Servet ve Stok Bildirimi İçin Öngörülen Koşullar.....	292
aaa. Servet Bildirimi İçin Öngörülen Koşullar	292
bbb. Stok Bildirimi İçin Öngörülen Koşullar	293
ccc. Vergi Yönetiminin Yükümlülerce Yapılan Servet ve Stok Bildi- rimlerinin Doğruluğunu Araş- tırma Yetkisi	295
ee. Veraset ve İntikal, Emlak Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi Yükümlüleri İçin Öngörüler Koşullar	296
C. Uygulama Sonuçları ve Değerlendirme	298
3. 2801 SAYILI BAZI KAMU ALACAKLARININ ÖZEL UZLAŞMA İLE TAHSİLİ HAKKINDA KANUN	303
A. 2801 Sayılı Kanununun Yürürlüğe Konulmasında Etkili Olan Nedenler	305
a. Siyasi Nedenler	305
b. Ekonomik ve Mali Nedenler	306
aa. Ekonomik Nedenler	306
bb. Mali Nedenler	309

c.	Vergi Yönetimine ve Yargısına İlişkin Nedenler	310
aa.	Vergi Yönetimine İlişkin Nedenler ..	310
bb.	Vergi Yargısına İlişkin Nedenler ..	313
B.	2801 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri ..	315
a.	Kapsam	315
b.	Afın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi	315
c.	Sağlanan Bağışıklıklar	316
aa.	Vergi Asıllarına İlişkin Bağışıklıklar	316
aaa.	Rayıç Bedel Takdiri Gerekmeyen Kesinleşmemiş Alacaklar	316
bbb.	Emlak Vergisi Alacakları	318
ccc.	Gıder Vergileri Uygulamasından Doğan Bazı Alacaklar	319
bb.	Vergi Cezalarına İlişkin Bağışıklıklar	319
aaa.	Kamusal Vergi Cezaları	319
bbb.	İdari Vergi Cezaları	320
cc.	Gecikme Zamlarına İlişkin Bağışıklıklar	321
dd.	Pişmanlık Zammına İlişkin Bağışıklıklar	322

ee. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yükümlülerine Sağlanan Vergi İnceleme Bağışıklığı	323
ff. Servet Beyannamelerini Yenileyenlere Sağlanan Bağışıklıklar	323
gg. Stok Bildiriminde Bulunanlara Sağlanan Bağışıklıklar	324
hh. Veraset ve İntikal, Emlak Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergilerinin Yükümlülerine Sağlanan Bağışıklıklar	325
d. Koşullar	326
aa. Kesinleşmiş Alacaklar İçin Öngörülen Koşullar	326
bb. Kesinleşmemiş Alacaklar İçin Öngörülen Koşullar	328
aaa. Rayiç Bedel Takdiri Gereken Veraset ve İntikal, Gayrimenkul Kıymet Artış ve Emlak Alım Vergileri İçin Öngörülen Koşullar	328
bbb. Gelir, Kurumlar Vergileri İle Diğer Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Kesinleşmemiş Alacaklar	332

cc. Pişmanlık Zammı İçin Öngörülen Koşullar	334
dd. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yükümlülerine Sağlanan Vergi İnceleme Bağımsızlığı İçin Öngörülen Koşullar (Özel Pişmanlık)	335
ee. Servet Beyanlarının Yenilenmesine İlişkin Koşullar	336
ff. Stok Bildirimine İlişkin Koşullar..	339
C. Uygulama Sonuçları ve Değerlendirme	340
III. <u>VERGİ KANUNLARINDA DEĞİŞİKLİK YAPAN KANUNLARDA</u>	
<u>DÜZENLENEN VERGİ AFLARI</u>	346
1. 3239 SAYILI KANUN.....	347
A. 3239 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Hükümünün Nedenleri	347
B. Yapısal Özellikleri	349
a. Kapsamı	349
b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi	349
c. Sağlanan Bağımsızlıklar	350
d. Koşullar	351
aa. Vergi Aslının 300.000 Lirayı Aşmaması	351
bb. Vergi Aslının Ödenmesi	352

cc. Uyuşmazlık Yararlanmaması Ya da	
Uyuşmazlıktan Vazgeçilmesi	353
2. 3505 SAYILI KANUN	353
A. 3505 Sayılı Kanun İle Getirilen Af	
Hükümün Nedenleri	353
B. Yapısal Özellikleri	355
a. Kapsam	355
b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve	
Af Dönemi	356
c. Sağlanan Bağışıklıklar	356
d. Koşullar	357
aa. Af Hükümünün Yürürlük Tarihinden	
Önce Vadelere Geldiği Halde Vergi	
Asıllarının Hiç Ödenmemiş Olması ..	357
bb. Vergi Aslının Af Hükümünün Yürürlük	
Tarihinden Önce Tamamen Ödenmiş	
Olması	358
cc. Vergi Aslının Af Hükümünün Yürürlük	
Tarihinden Önce Kısmen Ödenmiş	
Olması	359
dd. Uyuşmazlık Çıkarılmış Ya da Davanın	
Süresi Geçmemiş Vergiler	359
ee. Bir Vergi Aslına Bağlı Olmayan	
Cezalar	360
3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	360

IV. <u>AFFIN KAPSAMINI VERGİLER YÖNÜNDEN SINIRLAYAN</u>	
<u>UYGULAMA</u>	363
1. 1319 SAYILI EMLÂK VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ	
3. MADDESİYLE GETİRİLEN AF	363
A. Geçici 3. Maddeyle Getirilen Afın	
Nedenleri	364
B. Yapısal Özellikleri	365
a. Kapsam	365
b. Afın Zaman Bakımından Uygulanması ve	
Af Dönemi	366
c. Sağlanan Bağışıklıklar	366
d. Koşullar	367
aa. Tahakkuk Etmemiş Alacaklar İçin	
Öngörülen Koşul	367
bb. Uyuşmazlıklı Alacaklar İçin	
Öngörülen Koşul	369
C. Değerlendirme	370
V. <u>AFFIN KAPSAMINI YÜKÜMLÜLER YÖNÜNDEN SINIRLAYAN</u>	
<u>UYGULAMALAR</u>	371
1. SPOR KULÜPLERİNE YÖNELİK AF UYGULAMASI	372
A. Af Uygulamasının Nedenleri	372
B. Yapısal Özellikleri	374
a. Kapsam	374

b. Afın Zaman Bakımından Uygulanması	374
c. Sağlanan Bağışıklıklar	
2. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEKLER İLE VAKIFLARA YÖNELİK AF UYGULAMASI	375
A. 3571 Sayılı Kanunla Getirilen Af Hükümünün Nedenleri	375
B. Yapısal Özellikleri	376
a. Kapsam	376
b. Afın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi.....	376
c. Sağlanan Bağışıklıklar	377
d. Koşullar	377
aa. Vergi Aslının Ödenmesi Koşulu	377
bb. Uyuşmazlık Yaratmama ve Uyuşmazlık- tan Vazgeçme Koşulu	378
3. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNE YÖNELİK AF UYGULAMASI	378
A. 325 Sayılı Kanununun Yürürlüğe Konulmasında Etkili Olan Nedenler	380
B. Yapısal Özellikleri	381
a. Kapsam	381
b. Zaman Bakımından Uygulanma	381
c. Sağlanan Bağışıklıklar	382

4. BELEDİYELERE YÖNELİK AF UYGULAMALARI	382
A. 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısmı Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun	383
a. 691 Sayılı Kanununun Yürürlüğe Konulma- sında Etkili Olan Nedenler	383
b. Yapısal Özellikleri	384
aa. Kapsam	384
bb. Zaman Bakımından Uygulanma	385
cc. Sağlanan Bağışıklıklar	385
dd. Koşullar	385
B. 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu İle Getirilen Af Hükümü	386
a. Bütçe Kanunu İle Getirilen Af Hükümünün Nedenleri	386
b. Yapısal Özellikleri	387
aa. Kapsam	387
bb. Zaman Bakımından Uygulanma ve Af Dönemi	387
cc. Sağlanan Bağışıklıklar	387
dd. Koşullar	387
SONUÇ	389
KAYNAKÇA	400

TABLolar

I	: (A.B.D.) Eyaletlerde Uygulanan Vergi Aflarının Temel Özellikleri	129
II	: (A.B.D.) Eyaletlerde Uygulanan Vergi Aflarının Sonuçları	135
III	: (Filipinler) Aftan Yararlanan Yükümlülerin Sayısı ve Tahsil Edilen Gelirler	203
IV	: (Türkiye) 2431 Sayılı Kanun ve Buna Bazı Hükümler Ekleyen 2571 Sayılı Kanun Gereğince Yapılan Tahsilât Miktarı ve Servet ve Stok Bildirimleri	300
V	: (Türkiye) 2431 Sayılı Kanun ve Buna Bazı Hükümler Ekleyen 2571 Sayılı Kanun Gereğince En Fazla Tahsilâtın Servet ve Stok Bildiriminin Yapıldığı On İl	301
VI	: (Türkiye) 2431 Sayılı Kanun ve Buna Bazı Hükümler Ekleyen 2571 Sayılı Kanun Gereğince Yargı Organlarından ve Takdir Komisyonlarından Çekilen Dosyalar	302
VII	: (Türkiye) 31.10.1982 Tarihi İtibariyle Takdir Komisyonunda Bulunan Dosyalar	311

VIII	: (Türkiye) 30.10.1982 Tarihi İtibariyle Vergi Mahkemelerinde ve Danıştay'da Görülen Davalar İle Uzlaşma Safhasında Bulunan Uyuşmazlıklar	314
IX	: (Türkiye) 2801 Sayılı Kanun Uygulamasına Yükümlülerin Katılım Düzeyi	342

KISALTMALAR

AATUHK	: A _m me Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.g.e.	: Adı geçen eser
A.g.k.	: Adı geçen konuşma
A.g.kr.	: Adı geçen karar
A.g.m.	: Adı geçen makale
A.g.r.	: Adı geçen rapor
A.g.t.	: Adı geçen tebliğ
B.	: Birleşim
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Dş.	: Danıştay
E.	: Esas
EAVK	: Emlâk Alım Vergisi Kanunu
E.İ.T.İ.A.	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
f.	: Fıkra
GMKAVK	: Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IBFD	: International Bureau of Fiscal Documentation

K.	: Karar
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MGK	: Milli Güvenlik Konseyi
NTRC	: National Tax Research Center (Filipinler Ulusal Vergi Araştırmaları Merkezi)
O	: Oturum
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
t.	: Tarih
TGT	: Tahsilât Genel Tebliği
TNS	: Tax News Service
VIVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

G İ R İ Ş

Af, hukuk biliminin en tartışmalı ve o ölçüde ilginç kavramlarından biridir. Tartışmalar af kurumunun meşruluğundan başlamakta ve özellikle affın siyasi temelleri üzerinde sürüp gitmektedir. Konu vergi hukukunda af olunca sorun daha da çetrefil bir hale bürünmektedir. Her ne kadar af denildiğinde bir çok kişinin zihninde daha ziyade ceza hukuku kapsamındaki af kavramı canlansa da, affın diğer hukuk dallarıyla da yakın ilgisi vardır. Hatta denilebilir ki af kurumu uygulama sıklığı bakımından vergi hukukunda, ceza hukukuna kıyasla çok daha fazla başvuru bir araç durumundadır. Buna karşılık, ceza hukukunda affın teorik esasları ve affa egemen olması gereken temel ilkeler büyük ölçüde belirginleştiği halde, vergi hukuku alanında bu konuda tam bir belirsizlik vardır.

Bu nedenle, araştırmanın Birinci Bölümünde vergi afflarının teorik esasları ortaya konulmaya çalışıldı. Bunu yaparken önce genel olarak affın hukuk sistemindeki yerini ve hu-

kuki niteliğini belirlemek gerekmekteydi. Bu nedenle, affın hukuki kaynağının anayasalarda yer alması olgusundan hareketle anayasa hukukunda affın yeri ve niteliği üzerinde duruldu. Daha sonra ceza hukuku ve vergi hukukunda affın yeri ve niteliği araştırıldı.

Vergi hukukunda affa benzer sonuçlara yol açan başka kurumlar da vardır. Terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma bunların en önemlileridir. Af kurumunun iyi kavranabilmesi için bunlarla bir karşılaştırma yapılması zorunlu görüldü.

İzleyen paragraflarda ise vergi hukukunda af yanlısı ve karşıtı görüşler tek tek incelendi ve bunlar irdelenerek bazı sonuçlara ulaşılmaya çalışıldı. Birinci Bölümde son olarak vergi affı uygulamalarının temelinde yatan nedenler ve bir vergi affı uygulamasının başarılı olması için gerekli temel faktörler araştırıldı. Affın başarısı yönünden affa katılım önemli olduğu için, hukuki mülâhazaların ötesinde ekonomi teorisi açısından affa katılım sorunu ele alınmaya da bu arada gayret edildi.

İkinci ve Üçüncü Bölümler uygulamaya ayrıldı. Her vergi affı uygulamasının kendine özgü bir yanı olması nedeniyle, yaşanan tecrübeler mümkün olduğunca ayrıntılı bir biçimde ele alınmaya çalışıldı. İkinci Bölüm, Türkiye dışındaki çeşitli ülkelerde vergi affı uygulamalarına ayrıldı. Bura-

da ülkeler arasındaki sosyal ve ekonomik yapı farklılıkları nedeniyle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ayrımı yapıldı. Gelişmiş ülkeler içinde A.B.D.'ye, Batı Avrupa ülkelerine ve İsrail'e yer verildi. Gelişmekte olan ülkeler bakımından ise Asya'dan Pasifik'e ve Lâtin Amerika'ya varınca değin bir dizi ülkedeki vergi afları incelendi.

Türkiye uygulamasına ayrılan Üçüncü Bölümde 1960 öncesi vergi afları tarihsel bir bakış açısıyla ele alınırken 1960 sonrası uygulamaları üzerinde ayrıntılı bir şekilde duruldu. Her af tecrübesi affa yol açan sebeplerle ve affın yapısal özellikleri ile birlikte ele alındı. Ayrıca her bir af yasasının genel bir değerlendirmesi yapıldı. Bu arada veri toplanabildiği ölçüde uygulama sonuçları da değerlendirilmeye gayret edildi.

Araştırmanın sonuç kısmında ise vergi afları konusunda ulaşılan sonuçlar toparlandı ve Türkiye'deki vergi affı uygulamaları ile diğer ülkelerdeki uygulamalar karşılaştırıldı.

ABSTRACT

The purpose of this Ph.D. thesis is to analyze tax amnesties in theory and practice.

In the first chapter the theoretical basis of tax amnesties is discussed. "Amnesty", one of the basic concepts of criminal law, has considered important in the field of tax law. But due to the fact of the independency of tax law, the concept has gained an original meaning which widely differs from the meaning in criminal law.

In tax law, the amnesty has been used as a tool of revenue administration rather than a way of benevolence. Tax amnesties generally offer taxpayers an opportunity to report and pay previously unpaid taxes without incurring some penalties that discovery would normally bring. On the other hand, it is believed that tax amnesties may induce voluntary tax compliance if the amnesty program is designed in accordance with the requirements for success of amnesty.

In the second chapter, the structural components of both developed and underdeveloped countries' tax amnesty programs are examined and compiled yield data for the programs.

The third chapter is entirely confined to the tax amnesty practices in Turkey. Turkey promulgated 14 tax amnesty law between the period 1960 and 1989 but were not particularly successful. The main reason of Turkish amnesty practices is to help get rid of the backlog of cases facing the courts and tax administration. It can be said that amnesties are a custom of Turkey. For that reason the unsuccessfulness of tax amnesties can bound to this fact as well as the lack of vigorous anti-evasion drive coincide with the amnesty.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

VERGİ APLARININ TEORİK ESASLARI

§ 1. GENEL OLARAK AFFIN HUKUK SİSTEMİNDEKİ
YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

I. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

1. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ

Affin anayasa hukukundaki yerini belirleyebilmek için kısaca "kuvvetler aykırılığı" ilkesinden söz etmemiz gerekmektedir. Anayasa hukukunun artık klasikleşmiş olan bu doktrinine göre kanun koyma yetkisi yasama organına aittir. Kanunların uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesi yetkisi ise yargı organına verilmiştir. Yargı fonksiyonu, anayasal güvenceye kavuşturulmuş bağımsız mahkemelerce yürütülür (Anayasa m.138). Mahkemelerin bağımsızlığını güçlendirmek amacıyla T.C. Anayasasında yasama ve yürütme organları ile idarenin mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları hükmü yer almıştır. Bu hükme göre söz konusu organ-

lar mahkeme kararlarını hiç bir suretle değiştiremezler ve bunların yerine getirilmesini geciktiremezler (Anayasa m. 138/son).

Anayasada mahkeme kararlarının dokunulmazlığı bu şekilde kuşkuya yer vermeyecek açıklıkla düzenlenmesine karşın gerek genel affın gerekse özel affın sonuçta mahkeme kararlarını etkilediği ortadadır (1). Bir yasama tasarrufu ya da bir yürütme tasarrufu olarak ortaya çıkan af, mahkemelerce verilip te kesinleşen hükümleri bazan özü, bazan da cezanın infazı bakımından etkilemektedir (2). Bu yönüyle, af yetkisinin kullanılmasıyla kuvvetler ayrılığı ilkesi arasında yakın bir ilişki vardır. Bu ilişkinin bir çelişkiye dönüşmemesi için pozitif hukuk açısından af yetkisi ile mahkemelerin bağımsızlığı ilkelerinin normlar hiyerarşisinin en üstündeki kaynakta, yani anayasa hükümleri arasında yer alması gerekmektedir (3). Nitekim, T.C. Anayasası da 87. ve 104. maddelerde af yetkisinin hangi organa ait olacağını düzenlemiştir. Görüldüğü gibi af kurumunun temel kaynağını anayasalar oluşturmaktadır. Af kurumu kaynağını anayasada bulduğu için artık mahkemelerin bağımsızlığı ilkesi karşısında gayrimeşru kabul edilemez (4).

(1) Selâhattin Keyman, Türk Hukukunda Af, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, no:199, Ankara:1965, s.2.

(2) A. g. e.

(3) A. g. e.

(4) A. g. e.

Anayasalar, affin kaynağını oluşturmalarının yanı sıra kapsamını da belirleyebilmektedir. T.C. Anayasası bazı fiilleri af kapsamı dışında bırakmak suretiyle ceza hukumuza "af olunabilen ve af olunamayan suçlar" şeklinde yeni bir ayırım getirmiştir (5). Anayasanın 87. maddesinde TBMM'nin görev ve yetkileri düzenlenirken Anayasanın 14. maddesindeki fiillerden hüküm giyenlerin çıkarılacak affın kapsamı dışında bırakılacağı belirtilmektedir (6). Af kapsamı dışında bırakılan bir başka grup suç da ormanlarla ilgilidir. 169. maddede münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkartılamayacağı belirtilmiştir (m.169/3).

2. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Affin anayasal temelini böylece ortaya koyduktan sonra sıra af tasarrufunun hukuki niteliğinin saptanmasına gelmektedir. Daha açık bir deyişle, af tasarrufunun bir yargı işlemi mi, bir yasama işlemi mi, yoksa bir yürütme işlemi mi olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.

Aralarındaki benzerlikler nedeniyle, ilkin affın bir yargı tasarrufu olup olmadığını araştırmak yararlı olacak-

(5) Anayasanın getirdiği bu ayırım nedeniyle çıkabilecek anayasal tartışmalar için bkz. Güney Dinç, "Af Kapsamı ve Anayasa", İzmir Barosu Dergisi, S. 1, Ocak 1986, s. 20-23.

(6) 14. maddede af kapsamı dışında bırakılan eylemler T.C. nin bütünlüğünü bozmaya, demokratik ve laik devlet özelliklerini yıkmaya yönelik eylemlerdir. Bu hükümle T.C.K. nun 141, 142 ve 163. maddelerinde düzenlenmiş suçlar kastedilmiştir.

tır. Bu konuda çeşitli kıstaslar vardır. Organik nitelikteki birinci kıstasa göre, tasarrufu yapan organa bakmak gerekir. Eğer tasarrufu yapan organ bir yargı organı ise, ortada bir yargı tasarrufu mevcuttur (7). Bu kıstas açısından gerek meclisce ve gerekse Cumhurbaşkanınca çıkarılan afların birer yargı tasarrufu olmadığını söyleyebiliriz. Çünkü bu organlar bir yargı organı değildir ve yargı faaliyeti içinde bulunmak bakımından yetkisizdirler (8).

İkinci kıstas maddi içeriği esas alır. Buna göre, yargı tasarrufunun maddi içeriğini, bir hukuki meseleyi çözmek amacı oluşturur. Maddi içeriği yönünden de af tasarrufu bir yargı tasarrufu değildir. Çünkü yargı tasarrufunun esasını oluşturan bir hukuki uyuşmazlık hakkında hükme varma özelliği afı yoktur (9).

Üçüncü kıstasa göre, sadece yargılama usullerine uyularak çıkarılan tasarruflar yargı tasarrufudur (10). Usul ölçüsü açısından da affın bir yargı tasarrufu olmadığını

(7) Burada yargı organlarınca ittihaz edilen her türlü işlemin yargı kararı olmadığını hatırlatalım. Yargı organlarının idari nitelikte işlemleri de vardır. Bu konuda ayrıntılı açıklama için bkz. Ülkü Azrak, "Yargı ve İdare", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXIV, S.1-4, 1967, s.209 vd.

(8) Sulhi Dönmezer-Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C. III, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayını, 8.Bası, İstanbul: 1980, s.269; Keyman, s.4; Çetin Özek, "Umumi Af", İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. XXIV, S.1-4, 1958, s.133.

(9) Keyman, s.4.

s.134.(10) Dönmezer-Erman, C.III, s.269; Keyman, s.4; Özek,

söyleyebiliriz. Çünkü af çıkarılırken yargılama usullerine uyulmaz (11).

Affin hukuki niteliğini biçimsel ve organik açıdan saptamak gerekirse; Meclisin çıkardığı afların yasama tasarrufu, devlet başkanınca çıkarılan afların da yürütme tasarrufu saylayacağını söyleyebiliriz (12).

Görüldüğü gibi Anayasanın affa ilişkin hükümleri daha çok ceza hukuku açısından düzenlenmiştir. Doğrudan vergilere ilişkin af yasalarına yönelik bir ilkeye bu düzenleme içinde yer verilmemiştir. Oysa vergi affı uygulamalarının Anayasa hukuku açısından da irdelenmesi önem taşımaktadır. Sistematik açıdan, genel olarak affın Anayasa hukukundaki yeri ve niteliği belirlendikten sonra vergi aflarının anayasal niteliğini ele almak belki yerinde olabilirdi. Ancak biz vergi hukukunda affın anlamını belirtmeden bunu yapmayı uygun bulmadık. Bu nedenle, anayasal tartışmalara vergi hukukunda affın yerini ve niteliğini saptadıktan sonra girmeyi tercih ettik. Bu konuyu biraz ileride inceleyeceğiz.

II. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

1. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ

Af, ceza hukukunun önemli ve aynı zamanda en eski ku-

(11) Keyman, s.4.

(12) Dönmezer-Erman, C. III. s.269; Keyman, s.4.

rumlarından biridir. Diğer taraftan, af, meşruluğu en çok tartışma konusu olan kurumlardandır.

Toplumsal yaşamı ekonomik ve sosyal bunalımların sarstığı dönemlerde çoğu kez varolan hukuk kuralları ve düzenlemelerle sosyal sarsıntının atlatılamadığı görülmektedir. Böyle dönemlerde toplumdaki egemen anlayış hukuku olağanüstüleştirme yollarını arar. Sarsılan düzen yeniden tesis edilmeye çalışılırken, idari kararların etkisi artırılır. Keyfi düzenlemeler yaygınlaşır. Bu arada mevcut suçların cezaları şiddetlendirilirken, bunlara yenileri eklenir.

Olağanüstü koşullar kalktıktan sonra bu tür uygulamaları sürdürmek anlamsız olur. Aksine toplumsal barışı yeniden sağlamak, huzur ve sükûnu geri getirmek için geçmişte yaşanan acı olayların unutulması gerekir. İşte af -özellikle genel af- bu noktada toplumsal gerilimi hafifleten, yatıştırıcı bir araç olarak ceza hukukunda gündeme gelir.

Öte yandan, yürürlükteki kanunların sosyal hayatın gereklerine uyduğunu her zaman savunmak da mümkün değildir. Kanunlar, sürekli bir gelişme içinde bulunan toplumsal hayat-
taki ilerlemeye kimi zaman ayak uyduramamaktadırlar. Bu durum, bir yönüyle kanunların genel ve soyut olmalarının bir sonucu olarak değerlendirilebilir (13).

(13) Keyman, s.14 vd.

Ceza kanunlarının da bu kurala istisna oluşturmamaları doğaldır. Genel olabilmek için aynı zamanda soyut olmak zorunda bulunan ceza kanunlarının öngörülenden daha şiddetli sonuçlar vermesi daima mümkündür. Uzun deneyimler, insan düşüncesinin hatasız ve mükemmel bir mevzuat hazırlamak bakımından yetersiz olduğunu göstermiştir. En mükemmel şekilde hazırlandığı sanılan ceza kanunları bile, suçluluğun gerektirdiği bütün hafifletici sebepleri gözönüne alamazlar (14). Çoğu zaman işlenen fiil ile buna takdir edilen ceza arasında açık bir oransızlık gözlenir (15).

"Hukukun hayat ile bağlallığı genellikle hâkime takdir hakkı tanınmakla sağlanmaktadır. Fakat hukukun hayat ile bağlallığını olağanüstü yollarla sağlamak af ile mümkün olur. Bu manada af, hukuku hayata geçirme işlemidir. İnsan ve tarih dışı hukuk yoktur; hukuk plâtonik bir fikrin uygulanması da değildir. Hukuk hayatın, sulh ve sükûnun emrindedir. Affı talep hakkından, demokratik rejimlerde vatandaş mahrum edilemez. Ceza hukukunun hakikaten insani olmasını istiyorsak, ondan affı kullanmak imkânını almamalıyız" (16).

(14) A. g. e.,

(15) A. g. e.,

(16) Giuseppe Bettiol, "Suç ve Cezanın Sükûtu Meselesi", (Çev: Faruk Erem), Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S.1-2, s.11-12.

2. CEZA HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Anayasalar affın kaynağını teşkil etmekle birlikte, af kurumunun teknik yönleri ceza hukuku tarafından düzenlenir. Af, bir suçun işlenmesi nedeniyle devlet ile fail arasında kurulan ceza ilişkisini ya da infaz ilişkisini ortadan kaldıran nedenlerden bir tanesidir (17). Ceza hukuku öğretisinde, ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran ve böylece sözü geçen ilişkinin düşmesini gerektiren sebeplerin hukuki niteliği yoğun tartışmalara yol açmıştır (18). Konumuzun sınırlarını aşması nedeniyle bu tartışmaları bir yana bırakırsak ilişkinin düşme sebeplerini, "... Devletın suçun işlenmesiyle kurulmuş olan ceza ilişkisine veya ceza mahkumiyetinin kesinleşmesiyle kurulan infaz ilişkisine son verici bir etki yapabileceğini önceden kabul etmesi ..." şeklinde anlayabiliriz (19).

Hukuki niteliğini böylece belirlediğimiz düşme sebepleri ikiye ayrılarak incelenmektedir. Genel ve özel düşme sebepleri şeklinde yapılan bu ayırımaya göre; genel sebepler suç veya ceza ne olursa olsun, bu ilişkinin veya sadece in-

(17) Ceza ilişkisini düşüren nedenler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Dönmezer-Erman, C.III, s.250-406; Faruk Erem, Türk Ceza Hukuku, C.II, Genel Hükümler, Ankara Hukuk Fakültesi Yayını, no:285, Sevinç Matbaası, Ankara:1971, s.410-551. (18) Tartışmalar için bkz. Dönmezer-Erman, C.III, s.236-247.

(19) A. g. e., s.246.

faz ilişkisinin düşmesini gerektiren sebeplerdir; özel sebepler ise sadece bazı suçlarda veya suç gruplarında bu sonucu doğuran sebeplerdir (20).

Af bu ayırım içerisinde ölüm, zamanaşımı, şikâyetten vazgeçme ve ön ödeme ile birlikte genel düşme sebepleri arasında yer almaktadır (21).

Türk Ceza Kanununda (TCK) af, Birinci Kitabın Dokuzuncu Babında "Dava ve Cezanın Sükûtu" başlığını taşıyan kısımda düzenlenmiştir. Bu başlık altında yer alan kurumlardan bazıları, ceza ilişkisinin suçun işlenmesinden sonra, fakat infazdan evvel sona ermesini gerektirirler. Bazıları ise, hükmedilmiş cezanın infaz edilmesine engel olurlar. İlk grupta yer alan sebepler, nitelikleri bakımından kamu davasını etkilerler. Bu sebeplerden birinin ortaya çıkması durumunda, artık kamu davası açılmayacak ya da daha önce açılmış bulunan kamu davasının düşmesine karar verilecektir (22).

TCK. m.97'de düzenlenen "genel af" böyle bir etkiye sahiptir. İkinci grupta yer alan sebepler ise, kamu davasını etkilemezler, yalnızca cezanın infazına son verirler. TCK. m. 98'de düzenlenen "özel af" da niteliği itibariyle hükmedilmiş cezayı kısmen ya da tamamen sona erdiren bir düşme sebebidir.

(20) A. g. e., s.247-248.

(21) A. g. e., s.248.

(22) Keyman, s.6.

III. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

1. TERMİNOLOJİ SORUNU

"Vergi affı" kavramı bugün parlamento görüşmelerinde, basında ve günlük tartışmalarda sık sık kullanılmakla birlikte, kanunkoyucu tarafından tam olarak benimsenmemiştir. Vergi hukukunda af kavramının açıklığa kavuşmuş olması nedeniyle bu çekingenlik doğal karşılanabilir. Öte yandan, vergi alanında af sözcüğünün yaptığı olumsuz çağrışımlar ve bundan kaynaklanabilecek olası tepkiler af sözcüğünün ihtiyatla telâffuz edilmesinde etkili olmuştur.

Türk vergi hukukunda af uygulamalarına baktığımızda özel olarak çıkarılan yasalarla düzenlenen vergi aflarında nadiren af kavramının kullanıldığını görmekteyiz. 1960 öncesinde genellikle kullanılan sözcük "terkin" ya da "tasfiye" dir. 1960 sonrasında genel af kanunlarında düzenlenen vergi aflarında doğrudan vergi cezalarının (ya da gecikme zamlarının) affından söz edilmesine karşılık, özel olarak çıkarılan yasalar isimlendirilirken "vergi cezalarının tasfiyesi", "tahsilatın hızlandırılması", "özel uzlaşma yolu ile tahsil" gibi dolaylı ifade biçimlerinin tercih edildi-

ğini görmekteyiz. Bu türden çekingenlikler yalnızca bizim ülkemize özgü değildir. Diğer ülkelerde, örneğin, Fransa ve A.B.D.'de de buna benzer çekingenliklere rastlanabilmektedir. Sözgelimi, Texas Eyaletinde vergi affı uygulaması sırasında, Texaslı yetkililer uyguladıkları programın "af" olarak nitelenmesine karşı çıkmışlar; bunun "maziyi temizleme programı" (wipe the slate clean) olduğunu ifade etmişlerdir (23).

Bununla birlikte, gerek ulusal, gerekse uluslararası literatürde "vergi affı" kavramı yaygın bir biçimde öteden beri kullanılmaktadır. İngilizce yayınlarda vergi affı kavramı aynı anlamâ gelen "tax amnesty" sözcüğüyle ifade edilirken, Almandada "steueramnestie", Fransızcada ise "amnistie fiscale" sözcükleri kullanılmaktadır.

Terminoloji konusunda yanlış anlamalara meydan vermemek için "vergi affı" kavramıyla münhasıran asli vergi borcunun affını kastetmediğimizi söylememiz gerekmektedir. "Vergi affı" deyimini kullandığımızda ifade edilmek istenen en genel anlamıyla " vergi hukukunda af"tır. Bu açıdan, vergi affı kavramını vergi hukukunda af sorununu bütün boyutlarıyla içine alan genel bir ifade biçimi olarak kullanıyoruz. Gerek ifade kolaylığı sağlaması bakımından, gerekse uluslararası literatürde kullanılan "tax amnesty" kavra-

(23) Bkz. Bonnie G. Ross, "Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States' Experiences", Tax Lawyer, vol.40, no:1, s.180; ayrıca bkz. Marcel Merle, "L'amnistie Fiscale", Revue de Science et de Législation Financières, S.1, 1953, s.18.

mıyla paralellik taşıması yönünden bunda bir sakınca görmedik.

2. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ

Ceza hukukunun geleneksel anlayışına göre, af (özellikle genel af), siyasi ve sosyal amaçlarla bazı suçların unutulmasına yönelik bir tasarruftur. Daha önce de belirttiğimiz gibi ceza hukukunda genel af kesinleşen mahkumiyet kararlarını bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırdığı gibi sürmekte olan kovuşturmaları düşürür, yeni kovuşturmaların başlamasını da önler.

Vergi alanında Türk hukukunun ve bu arada yabancı ülke hukuklarının gelişimi incelendiğinde görülecektir ki, vergi affı bazı görünüşleriyle ceza hukukundaki affı andırsa da gerek ilkeler düzeyinde, gerekse uygulama biçimleri bakımından ceza hukukundaki afftan oldukça farklıdır.

Vergi hukukunda affa ilişkin yasaların ilk ortaya çıkışı oldukça eskilere dayanır. Örneğin, Türk hukukunda vergi affı konusunda saptayabildiğimiz ilk düzenleme 1906 yılında yapılmıştır. Bir "iradei seniye" ile yapılan bu düzenlemede yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların affı öngörülmüştür (24). Bu tarihten sonra Türk vergi sisteminde

(24) Bkz. bu inceleme 4. Bölüm, 1960 Öncesi Vergi Affı Uygulamalarına Tarihsel Bakış.

vergi afları neredeyse kurumsal bir niteliğe bürünecek denli çoğalmıştır. Vergi affı sorununun kronik bir hale gelmesine karşın bu konuda eksiksiz bir pozitif düzenlemenin bulunmayışı bir çelişki olarak görülebilir (25). Öyle görünüyor ki, vergi affının genel ilkelerini saptamak konusunda hiç bir çaba gösterilmemiştir; yasakoyucu o anda içine doğan ilhama kendini adeta teslim etmiş gibidir (26). Bununla birlikte, vergi affı alanında yasal uygulamanın gösterdiği gelişimin anlamını ve temel ilkelerini saptamak olasıdır.

Kuşkusuz ceza hukukundaki af ile vergi hukukundaki af kavramı arasında bazı benzerlikler vardır. Sonuçta her ikisi de devletin cezalandırma yetkisinin kısmen ya da bütünüyle kullanılmamasını gerektirmektedir. Buna rağmen arada önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Herşeyden önce af bir atıfet işidir. Bu yüzden suçluların cezalarının tamamen ya da kısmen affedilmesi bir yönüyle ahlaki bir sorundur (27). Ceza hukukundaki affın kişisel ya da kollektif düzeyde yatıştırma amacı çok açıktır. Vergi affının ise tümüyle farklı bir amacı vardır. Bu

(25) Fransız hukuku bakımından benzer bir düşünce için bkz. Merle, s.19.

(26) A. g. m.

(27) Bruno Gusberti, "Die Schweizer Steueramnestie 1969", (yayınlanmamış konferans metni), Institut Für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, Wien: 1982, s.1.

fark, vergi toplamayı kolaylaştırma amacıdır (28). Teorik olarak mümkün olsa ve uygulamada zaman zaman görünse bile, vergi gelirlerinde artış sağlamayı hedeflemeyen ya da tamamen ahlaki bir bakış açısıyla düzenlenmiş vergi afları son derece istisnai durumlardır (29). Bu nedenledir ki, vergi affı ile birlikte, çoğu zaman denetim araçlarının güçlendirildiği ve cezaların ağırlaştırıldığı ilan edilir. Böylece yükümlüye afftan yararlanarak durumunu yeniden düzenlemesi ile ağırlaştırılmış cezaya ve güçlendirilmiş vergi denetimine maruz kalmak arasında bir tercih yapması teklif edilir (30). Görünürdeki yumuşaklık vergi yönetiminin, kendisini en az yükümlü kadar ilgili gördüğü "içten yapılmış bir hesap" gereğidir (31).

1952 yılında Fransız Danıştay Başkanının bir vergi affı tasarısı hakkında görüşlerini belirtirken kullandığı şu ifadeler vergi affının bu niteliğini açıklıkla ortaya koymaktadır: "Son derece sert önlemlerin yürürlüğe konulması, büyük ölçüde bağışlamaya ilişkin hükümlerden önce gelmelidir ..." (32). Aynı şekilde, söz konusu tasarının gerekçe-

(28) Merle, s.20; Gusberti, s.1.

(29) Gusberti, s.1.

(30) Merle, s.20; ayrıca bkz. H.W.T. Pepper, "Tax Amnesties", Readings on Income Tax Administration, C.II, The Foundation Press, Minneola, New York: 1973, s.547.

(31) Merle, s.20.

(32) A. g. m., s.22.

sinde yer alan kısa açıklama, vergi affının sunduğu "ihsanı" zorunlu olarak vergi kaçakçılığı ile mücadelenin güçlendirilmesine bağlar. Bu açıdan af tasarısı, bir yandan kanun-koyucunun geçmişe yönelik geniş bir mali af sağlama niyetini gösterir; diğer yandan gelecek için vergi kaçakçılığı fiillerini titizlikle takip etme isteğini ortaya koyar (33).

Ceza hukukundaki afı yatıştırma amacı, genel olarak koşulsuz en azından kişisel mülâhazaların ötesinde objektif bir biçimde ortaya çıkar. Parasal verim düşüncesinin ağır bastığı vergi affı ise esas olarak koşulludur (34). İleride göreceğimiz gibi bu koşullar çeşitli şekillerde düzenlenebilir.

Bunların dışında vergi affı ile başka türlü hedeflere ulaşılacak da istenir. Örneğin, vergi affı uygulamaya konulması düşünülen bir vergi reformunun yürütülmesini kolaylaştırma amacıyla da ilgili olabilir (35). Özellikle, vergi sisteminde köklü değişikliklerin tasarlandığı dönemlerde vergi afları eski uygulamanın yol açtığı uyumsuzlıklardan arınmış bir zemin sağlamada vergi yönetimine yardımcı olabilir.

Ekonomik açıdan ise, vergi affı çeşitli nedenlerle gizli kalmış servet unsurlarını yeniden ekonomik dolaşıma

(33) A. g. m., s.23.

(34) A. g. m., s.20.

(35) Gusberti, s.1.

sokma imkânı sağlaması yönünden ilginç bir görünüm arz etmektedir (36). Bu yolla "kara para" diye de nitelenen gizli servet sahipleri meşru ekonomi sınırları içine sokulabilmektedir.

Görüldüğü gibi, affın vergi hukukundaki yeri ve önemi ile ceza hukukundaki yeri arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları her iki hukuk dalı arasındaki mahiyet farklılığıyla açıklamak mümkün olabilir. Öte yandan, af, temel hukuki kurumları vergi hukukunun nasıl kendine özgü bir biçime ve anlama dönüştürdüğünü göstermesi yönünden de ilginçtir.

3. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi hukukunda affın hukuki niteliği konusunu vergi cezaları bakımından bir ayırım yaparak ayrı ayrı ele almakta yarar vardır. Bilindiği gibi vergi cezaları ceza hukuku anlamında cezalar ve idari nitelikte cezalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (37).

(36) A. g. m.; ayrıca bkz. bu inceleme 2. ve 3. bölümler.

(37) Vergi cezalarının hukuki niteliği konusundaki tartışmalar için bkz. Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, E.İ.T.İ.A. Yayını, no:214, Eskişehir:1979, s.41-55; İ.Hakkı Ülkmen, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezalarının Hukuki Mahiyeti", İktisat ve Maliye, C.III, 1956, s.63-70; Yılmaz Hızlı, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara: 1984, s.24-47.

Ceza hukuku anlamında vergi cezaları, özellikle kişisel özgürlüğü bağlayıcı cezalar açısından, affın vergi hukukundaki anlamıyla ceza hukukundaki anlamı arasında bir nitelik farkı bulunduğunu ileri sürmek güçtür. Gerçekten, bu tür vergi cezaları ceza kanunları dışında vergilerle ilgili kanunlarda yer alsalar da bunların ceza kanunlarında düzenlenen diğer teknik anlamda cezalardan bir farkı yoktur. Bu cezalara da ceza yargılama makamlarınca ve ceza yargılaması usullerine uyularak hükmedilir (38). Böyle olunca, af, ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun işlenmesiyle fail ile Devlet arasında kurulan ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir düşme sebebi olmaktadır.

Ceza hukukunda yapılan genel af - özel af ayırımı bu tür kamusal nitelikteki vergi cezaları için de geçerlidir. Eğer getirilen af, kamu davasını ve hükmolunan cezaları bütün sonuçları ile ortadan kaldırıyorsa bir genel af sözkonusudur (TCK. m.97). Özel af ise "kesinleşmiş bir cezayı büsbütün kaldıran, hafifleten veya daha hafif olmak şartıyla, başka bir cezaya çeviren bir atıfet müessesesidir" (39). Özel affın kelimenin gerçek anlamıyla bir merhamet işlemi niteliğinde olmasına karşılık, genel af üstün bir siyasi çıkar nedeniyle bir ya da bir kaç grup suçun "resmen" umu-

(38) Bkz. Hızlı, s.29-33.

(39) Dönmezer-Erman, C.III, s.292.

tulmasını emretmek anlamına gelir (40). Bu amaca ulaşabilmek için de geçmişi ilgilendiren konularda ceza hükümlerinin uygulanması yasaklanır (41).

Ceza hukukunun af konusundaki ilkeleri daha çok kişisel özgürlüğü bağlayıcı cezalara ilişkindir. Oysa vergi cezalarının bir bölümü yukarıda da belirttiğimiz üzere özgürlüğü bağlayıcı cezalardan farklı bir yapıya sahiptir. İdari nitelikteki vergi cezaları yapı olarak para cezalarına daha çok benzerler. Bu nedenle bu tür vergi cezalarına özgürlüğü bağlayıcı cezaların affında uygulanan ilkelere tamamı uygulanamaz.

İdarece uygulanan parasal nitelikteki vergi cezalarının affedilmesi, bu durumun devletin bir alacağından vazgeçmesi ile aynı anlama mı geldiği sorusunu akla getirmektedir. Günümüzde her ne kadar vergi cezalarının asıl amacı devlete gelir sağlamanın ötesinde ceza hukuku ilkeleriyle uyumlu olarak, kişileri suç teşkil eden eylemlerden caydırmak düşüncesine dayansa da en azından takip hukuku açısından vergi cezalarının birer kamu alacağı olduğu ortadadır(42). Dolayısıyla, devletin af halinde sonuç olarak bir kamu alacağından vazgeçtiği söylenebilir (43).

(40) Keyman, s.56 ve 76.

(41) A. g. e.,

(42) Bkz. 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. m.1.

(43) Aynı düşünce için bkz. Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XXIX, S.1, s.115.

Vergi affı uygulaması biçimsel ve parasal vergi ödevlerini kanuni süreler içerisinde yerine getirmeyen yükümlülere ve sorumlulara, bu ödevlerini daha sonra yerine getirme imkânı vermektedir. Bu suretle, sözgelimi yükümlü hiç bildirmedığı ya da eksik bildirdiği gelirlerini beyan edebilmekte ya da kanuni ödeme süresi içinde ödemediği vergi borçlarını daha sonra af süresi içinde ödeyebilmektedir. İşte bu noktadan hareket eden Fransız hukukçuları vergi affını hukuki niteliği bakımından vergi dönüşlerini arttırmayı ve denetim yetersizliklerini biraz olsun gidermeyi hedefleyen bir kerelik "süre uzatımları" olarak yorumlamışlardır (44).

Şayet vergi affı hiç bir koşula bağlı olmaksızın işlenen vergi suçlarıyla ilgili hiç bir kovuşturma yapılmamasını, para cezası, zam, kamusal ceza uygulanmamasını öngörüyorsa bu durum affı, sürelerin bir kerelik uzatılmasından çok ceza hukukundaki affa yaklaştırır. Gerçekte bu durum ceza hukukundaki affa olduğu gibi bağışlama niteliğinin vergi düzleminde ortaya çıkması olarak kabul edilebilir (45). Söz konusu af artık yükümlüyü borcunu ödemeye teşvik için kabul edilen basit bir lütuf değil, vergi suçu işleyen yükümlü karşısında "kamu egemenliği ile ilgili hakların gerçek anlamda terkedilmesidir" (46). Ya da bir başka ifadeyle

(44) Merle, s.22.

(45) A. g. m., s.24.

(46) A. g. m.,

"zamanaşımı sürelerinin öne alınmasıdır" (prescription anticipée) (47).

Uygulamada zaman zaman asli vergi borcunun affını ön-
gören hükümlere de rastlanılmaktadır. Vergi aslına yönelik
affı bazı yazarlar borçlar hukukundaki "ibra" kurumuna ben-
zetirler (48). İbra, alacaklının alacak hakkından vazgeç-
mesini ve bu suretle borçlunun borçtan kurtulmasını kapsa-
yan bir sözleşmedir (49). Bir sözleşme olduğu için de iki
tarafli bir işlemdir. Zımnî de olsa borçlunun ibrayı kabu-
lü sözkonusudur. Af ise Devletin tek tarafli bir işleme
vergi alacağını ortadan kaldırması anlamına gelir. Vergi
borçlusunun aftan yararlanmayı isteyip istememek konusun-
daki iradesinin affa bir etkisi yoktur. Bu nedenle vergi
aslının affı ibradan çok, bir hakkın tek tarafli bir beyan-
la terkedilebileceği halleri ifade etmek için kullanılan
"feragata" yaklaşır. Bu açıdan vergi aslının affı vergi bor-
cunu sona erdiren nedenlerden biri olmaktadır.

4. VERGİ AFLARININ ANAYASALARA UYGUNLUĞU SORUNU

Vergi aflarına ilişkin yasaların anayasal çerçevesi
konusunda her zaman ciddi kaygılar olmuştur. Daha önce de

(47) A. g. m.,

(48) Orhan Dikmen, Maliye Dersleri-Giriş ve Genel Teo-
risi, 4.baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul:1973, s.110. /Vergi

(49) S. Sulhi Tekinay, Borçlar Hukuku, İstanbul Hukuk
Fakültesi Yayını, İstanbul:1971, s.654.

ifade ettiğimiz gibi Anayasa yalnızca ceza hukuku anlamında af konusunu düzenlemiş, buna karşılık vergi alanında çıkarılan af yasalarında uyulması gerekli ilkeler konusunda özel bir hüküm öngörmemiştir. Kuşkusuz, Anayasanın "vergi ödevi" ile ilgili hükmü (m.73) ve diğer hükümleri vergi hukuku alanında af yetkisinin kullanılması sırasında kanun-koyucuya yol gösterecektir. Bu açıdan, yasama organından çıkan vergilere ilişkin af yasalarının da Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tâbi olacağı açıktır. Bununla birlikte, 1960 dan sonra Türk hukukunda vergi aflarına ilişkin çok sayıda kanun çıkarıldığı halde, bunlardan hiç biri Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine konu olmamıştır. Bu dönemde uygulanan vergi affı yasalarından oldukça kapsamlı olan üç tanesi ise Milli Birlik Komitesi ve Milli Güvenlik Konseyi yönetimleri zamanında çıkarılmış olduğundan bunlara karşı Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulması yolu 1961 ve 1982 Anayasalarına konan geçici hükümlerle kapatılmıştır.

Vergi aflarının Anayasaya uygunluğu sorunu Alman hukukunda da tartışma konusu olmuştur. 1990 Vergi Reformu çerçevesinde çıkarılan Vergi Affı Kanunu (Steueramnestiegesetz) sermaye kazançları vergisine yönelik bir af uygulamasıydı. Ancak sözkonusu yasa ile sadece vergi cezaları affedilmemişti; bunların yanı sıra 1986 yılından önceki vergi dönemlerine ilişkin sermaye kazançları vergisinden doğan vergi asılları da af kapsamına alınmıştır.

Alman Hükümeti, Vergi Affı Kanununun Anayasaya uygunluğu konusunda üç anayasa hukukçusundan görüş bildirmelerini istemişti (50). Ancak ortaya birbirinden oldukça farklı görüşler çıkmıştır.

Bunlardan Arndt'a göre Vergi Affı Kanunu açıkça Anayasaya aykırıdır. Bu hukukçu görüşünü bir taraftan, dürüst olmayan yükümlülere dürüst yükümlüler karşısında ayrıcalık tanınmasına dayandırmakta; diğer taraftan ise "pişmanlık ve ıslahta" olduğu gibi ceza bağışıklığının ötesinde vergi aslının da affedilmesine dikkat çekmekteydi (51). Arndt'ın kanaatine göre, böyle bir af kanunu için yeterli sebep yoktur. Çünkü "pişmanlık ve ıslah" kurumu vergi suçu işleyenlerin dürüst yükümlüler arasına katılmalarına zaten imkân vermektedir. Friauf ise bunun tam aksini savunmuştur. Friauf ne cezaların affını ne de kaçırılmış vergilerin tahsilinden vazgeçilmesini anayasaya aykırı bulmuştur. Pişman olanlara dürüst yükümlüler safına geçme yolunu açmak kanunkoyucunun saygı duyulması gereken bir isteğidir. Bu nedenle de sözkonusu düzenleme anayasaldır (52).

(50) Bkz. Erwin Zacharias, Jürgen Rinnewitz ve Elke Spahn, "Risiken und Widersprüche bei einer strafbefreienden Erklärung nach dem Sogenannten 'Steueramnestigesetz'", Deutsche Stenografenzeitung, S. 4, 1989, s.86 vd.

(51) A. g. m., s.86.

(52) A. g. m.,

Üçüncü hukukçu Birk'in anayasa hukuku açısından cezaların affı ile ilgili bir kaygısı yoktur. Buna karşılık, Birk'de kaçırılmış vergilerin tahsilinden vazgeçilmesi konusunda bazı kaygılar taşımaktadır. Birk bunu vergi yönetiminin, hukuk devleti ilkesine karşı gelmesi olarak görmektedir. Vergi yönetimi yürürlükteki kanunlara göre gerçekleşmiş vergi alacaklarını tahsil konusunda bağlı yetki ile donatılmıştır. Bir başka deyişle, bunları tahsil etmeme konusunda bir yetkisi yoktur. Gerçi af uygulamasında vergi aslının tahsilinden vazgeçilmesi de bir kanun hükmüne dayanmaktadır. Ancak bu durum yapmaya çalıştığımız teorik tartışmayı geçersiz kılmamaktadır.

Görüldüğü gibi anayasal kaygılar vergi cezalarının affı konusunda ve özellikle vergi asıllarının affı üzerinde yoğunlaşmaktadır. Vergi affının bu özgül biçiminde Anayasanın 10. maddesinde yer alan "kanun önünde eşitlik" ilkesi karşısında bir aykırılık söz konusu olabileceğinden dürüst yükümlülerle, dürüst olmayanlar arasında bir ayırım yapmak için doyurucu bir neden bulmak zor görünmektedir (53).

Gerçi "pişmanlık ve ıslah" kurumuna işaretle "vergi günahkârlarının" (54) kayırılmasının yeni bir şey olmadığı ileri sürülebilir. VUK. m.371'de tamamlanmış vergi suçlarında kendini ihbar edenlere ceza bağışıklığı imkânı getiril-

(53) A. g. m.,

(54) Deyim, Zacharias-Rinnewitz-Spahn'a ait.

mektedir. Ceza hukukunda ise sadece eksik teşebbüs halinde ihtiyari ile vazgeçme durumunda ceza bağışıklığı vardır. Buna karşılık tamamlanmış suçlarda bu türden ceza bağışıklığına ilke olarak izin verilmemektedir (55). Vergi suçlarına diğer suçlulara göre daha elverişli bir durum sağlanması vergi suçlarının özelliklerine bağlanabilir. Öte yandan, günümüzde "sosyal devlet" ilkesi nedeniyle anayasalarda devlete bir görev olarak yüklenen sosyal ve ekonomik ödevlerin kapsamı oldukça genişlemiştir. Devlet bu ödevlerini yerine getirmek için yeni vergi kaynakları bulmak zorundadır. Ya da en azından şimdiye kadar saklı kalmış vergi kaynaklarını ortaya çıkarma ihtiyacı içindedir. "Pişmanlık" kurumu sayesinde yeni vergi kaynakları ortaya çıkarsa, elde edilen gelir sonuçta yine tüm vergi ödeyen vatandaşların yararına olacaktır. Bu ilave fon karşısında vergi suçlularının kayırılmasına katlanılabılır (56).

Halbuki vergi aslını da kapsamına alan bir af yasasında böylesine bir dengenin gözetildiği söylenemez. Belirli dönemlere ilişkin vergi alacaklarının tahsilinden sonradan vazgeçilmesi anayasal eşitlik ilkesini zedelemektedir. Çünkü yükümlü olduğu vergiyi ödeme görevi dürüst yükümlülerce yerine getirilirken, hileli davranışlar içinde bulunanlara ayrıcalık tanınması "vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı" amacına ters düşer (Anayasa m.73/2). Hatta, vergi suç-

(55) Bkz. Dönmezer-Erman, C.I, s.569-581.

(56) Zacharias-Rynnewitz-Spahn, s.87.

lularını yeniden kazanma ya da onları doğru yola çekme düşüncesi dahi bu eşitliğe aykırı düzenleme için doyurucu bir gerekçe oluşturmaz. Sadece ceza tehditinden vazgeçmekle de aynı amaca erişmek mümkün olabilir. Bu nedenle, kanunkoyucunun vergi aflarının kapsamına vergi asıllarını da dahil etmek istemesinin temelinde vergi dürüstlüğüne yaygınlaştırma amacının yatması oldukça zayıf bir olasılıktır. Bu tür düzenlemeler ya Türkiye'de olduğu gibi vergi yönetiminin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır ya da Almanya'da olduğu gibi ekonomik bazı faktörlere bağlanabilir. Örneğin, Federal Almanya'da 1986 yılından önceki dönemlere ilişkin sermaye kazançları vergisinin tahsilinden vazgeçilmesinin asıl nedeni olarak, faiz gelirlerine uygulanan stopaj vergisi dolayısıyla Alman yatırımcılarının sermayelerini dış ülkelere kaçırmalarını önleme isteği gösterilmektedir(57). Eğer yasama organı bir vergi affı kanunu ile böylesine bir gelişmeyi önlemek istediye, buna karşı söylenecek bir söz yoktur. Aksine, gerek ekonomi, gerekse maliye politikası açısından ulusal sermayenin ülke içinde tutulmasında kamu yararı vardır. Ancak bu amaca dayanılırken dahi, yasama organı ülkede yaşayan herkes için-sadece bir kaç azınlık için değil- adil ve kabul edilebilir bir çözüm getirmek zorundadır (58).

(57) A. g. m.,

(58) A. g. m.,

§ 2. AFFIN VERGİ HUKUKUNDAKİ BENZER KURUMLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda vergi borcunu ve cezalarını sona erdiren tek kurum af değildir. Affın yanında, her şeyden önce tamamen idari bir tasarruf olmaları nedeniyle bundan ayrılan vergi hukukuna özgü başka kurumlar da vardır. Bu kurumların ortak özelliği süreklilik taşımalarıdır. Bir başka deyişle, söz konusu kurumların yürürlük süreleri kısıtlanmamıştır; ilke olarak devamlıdırlar. Halbuki af kanunları istisnai nitelikte kanunlardır; süreklilik taşımazlar.

Öte yandan aşağıda inceleyeceğimiz kurumların hepsi Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Bu nedenle yalnızca Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere uygulanırlar. Af bakımından ise, ilke olarak, böyle bir sınırlandırma yapıp yapmama yetkisi tamamen yasama organının takdirine bağlıdır. Yasama organı dilerse bütün vergi türlerini affın kapsamına alabilir.

Bir başka farklılık şuradadır: Terkin, cezalarda indirim, uzlaşma ya da pişmanlık talebinde bulunmak ve bu hükümlerden yararlanmayı dilemek bir haktır. Fakat yükümlü ya da ceza sorumlusu af edilmeyi dilemek konusunda subjektif bir hakka sahip değildir.

Aşağıda afa benzerlik gösteren kurumlardan terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve uzlaşma kurumlarına değinilmiş ve afa aralarındaki diğer farklar açıklanmaya çalışılmıştır.

I. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN TERKİN İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Terkin sözcüğünün lügat anlamı "kaydedilmiş bir şeyi çizerek silmektir" (59). Vergi hukukunda terkin kavramı genel olarak sözlük anlamına uygun kullanıldığında belirli hukuki sebeplere dayanarak "vergi alacağını ve cezalarını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemi" ifade eder (60). Terkin işlemini gerektirecek hukuki sebepler çok çeşitli olabilir. Sözgelimi bir vergi hatasının düzeltilmesi dolayısıyla terkin yapılabileceği gibi kesinleşen bir yargı kararına dayanarak da terkin yapılır. Öte yandan, bir af kanununun uygulanması da terkin

(59) Bkz. Türkçe Sözlük, C.II, Türk Dil Kurumu Yayını, Genişletilmiş 7. baskı, Ankara: 1983, s.1176.

(60) Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, C.I, Genel İlkeler, Ankara Hukuk Fakültesi Yayını, no:477, Ankara:1984, s.151.

işlemini gerektirebilir. Yine bazı özel yasalarda çeşitli terkin nedenleri yer almıştır (61). Bu anlamıyla terkin genel bir içeriğe sahiptir ve af kurumuyla karşılaştırılması gereksizdir. Bizim üzerinde duracağımız ve afa karşılaştıracığımız terkin Vergi Usul Kanununun 115. maddesinde özel olarak düzenlenen terkindir.

Vergi Usul Kanununda doğal afetler sonucu mal varlıklarının en az üçte birini kaybeden yükümlülerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının zararla orantılı olmak üzere Maliye Bakanlığınca kısmen ya da tamamen terkin olunacağı düzenlenmiştir (VUK. m.115) (62). Bazı yazarlar, bu kurumu yol açtığı sonuçlara bakarak bir çeşit af olarak değerlendirmişlerdir (63). Ancak iki kurum arasında esaslı farklılıklar vardır.

İlk fark, yetkili organlarda gözlemlenir. Terkine karar verecek organ idare olmasına karşılık, vergi hukukunda afyetkisi kural olarak yasama organınca kullanılır. Bu nedenle, terkin sübjektif, özel bir işlem olduğu halde vergi

(61) Örneğin, GVK. m.112/4 ve Muhasebe-i Umumiye Kanunu, m.44:

(62) VUK. kapsamına girmeyen kamu alacakları için AATUHK. m. 105 uygulanır.

(63) Fazıl Pelin, Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, I. Kitap, 3. bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul: 1945, s.244.

ve cezaların affı objektif ve genel bir işlem olarak ortaya çıkar (64).

Terkinin kapsamına vergi cezaları ile birlikte vergi asılları da girmektedir. Her ne kadar uygulamada zaman zaman cezanın yanında vergi aslının affedildiği görülse de, ilke olarak af, vergi cezalarına yöneliktir (65). Bir başka deyişle, af kavramı temelde ceza kavramı ile ilintilidir.

Genel olarak af mutlak bir takdire dayanır (66). Vergi hukukunda da böyledir; bunun sonucu olarak affeden organ niçin affettiğini söylemek zorunda değildir. Buna karşılık idare, bir vergi alacağını ve cezasını terkin etmek istediğinde, önceden kanunda saptanmış koşulların somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırmak zorundadır. Kanunda öngörülen koşullar gerçekleştiğinde, idarenin vergi alacağını ve cezasını terkin edip etmemek konusunda takdir yetkisi yoktur. Vergi affında ise affedecek organın hangi koşulların varlığı halinde bu yetkisini kullanacağı önceden belirlenmemiştir.

Açıklamaya çalıştığımız fark aslında af ile terkin arasındaki amaç ayrılığının bir sonucudur. Vergi hukukunda istisnai bir yol olan af, politik yönleri de olan olağan-

(64) Öncel-Çağan-Kumrulu, s.152.

(65) Aynı düşünce için bkz. Ağca, s.37.

(66) Keyman, s.9.

üstü bir araç niteliğindedir (67). Terkin ise bir yönüyle, iyi bir vergi sisteminin gereklerinden olan vergi kaynağının korunması ilkesine dayanır.

Terkin, aştan ziyade özel hukuktaki ifade imkansızlık nedeniyle borcun kalkmasına benzemektedir (68). Borçlar Kanununa göre (m. 117), borçluya isnat olunamayan durumlar nedeniyle borcun ifası mümkün olmazsa borç düşer.

Bütün bu açıklamalarımız, bazı benzerliklere rağmen af ile terkin arasında esaslı farklılıkların bulunduğunu göstermektedir.

II. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN CEZALARDA İNDİRİM İLE KARSILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda affa benzetilen bir başka kurum "cezalarda indirim" dir. Bazı yazarlar Vergi Usul Kanununun 376. maddesinde düzenlenen bu kurumu bir af hükmü olarak değerlendirmişlerdir (69). Bunun nedeni, cezalarda indirim kurumunun, ilgili maddede öngörülen koşullar gerçekleştiğinde vergi cezalarının kısmen sona ermesi sonucunu doğurmasıdır.

(67) Dikmen, s.110.

(68) Öncel-Çağan-Kumrulu, s.154.

(69) Recep Turgay, "Vergi Hukukunda Af Maddesi", Türk Hukuk Ansiklopedisi, C.I, Ankara: 1962, s.313; Mübin Başar, "Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında 218 Sayılı Kanuna Dair", İktisat ve Maliye, C.IX, S.12, Mart. 1963, s.543.

Ancak bu sonuca bakarak cezalarda indirimi bir af hükmü olarak görmek doğru değildir.

Her şeyden önce cezalarda indirim ile af arasında bu konunun başında belirttiğimiz, sürekli olma, indirimden yararlanma konusunda talep hakkı verme ve yalnızca VUK kapsamındaki vergilere uygulanma gibi farklar vardır. Bundan başka, cezalarda indirim yoluyla vergi cezalarında ancak kısmi bir indirim sağlanabilir. Halbuki af yoluyla vergi cezalarının tamamen affedilmesi mümkündür (70).

Öte yandan, cezalarda indirimin asıl fonksiyonu vergi yönetimince saptanmış vergi suçlarına ilişkin cezaların uyumsuzluk yaratılmadan bir an önce tahsilini sağlamaktan ibarettir. Vergi afları ile bunun yanı sıra yönetimin bilgisi dışında kalmış vergi suçlarının ve dolayısıyla gizlenmiş matrahların da ortaya çıkarılması amaçlanır.

Ve nihayet, cezalarda indirim hükmü yalnızca idari nitelikteki vergi cezalarına uygulanabilir. Af aracılığı ile bunların yanısıra ceza hukuku anlamındaki vergi cezalarının affı da son derece doğaldır. Af hükümleri ile cezalarda indirim hükmünün birlikte uygulanması da mümkündür. Doğal olarak bu durum kısmi af halinde söz konusu olur. Yoksa vergi cezalarının tamamen affedilmesi halinde cezalarda indirim hükmüne başvurmaya gerek kalmayacağı açıktır.

(70) Ağca, s.36.

İki kurumun birlikte uygulanması durumunda, yükümlüler af kanununun kendilerine uygulanan indirimden arta kalan miktarı öderlerken VUK. m.376 daki koşulları taşıyorlarsa bu kez maddede öngörülen indirimin de uygulanmasını isteyebilirler (71). Bu da gösteriyor ki her iki kurum nitelikleri itibariyle farklıdır.

Cezalarda indirim, aften ziyade ceza hukukunda yer alan bir başka kuruma daha çok benzemektedir. Bu bakımdan, aralarındaki kısmi ayrılıklar bir yana bırakılacak olursa cezalarda indirim kurumunun TCK. m.119'da düzenlenen "ön ödeme" kurumuna benzediği söylenebilir (72).

III. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN "PİŞMANLIK VE ISLAH" İLE KARSILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda affa benzeyen bir başka kurum "pişmanlık ve ıslah" tır. Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenlenen bu kurum yol açtığı sonuçlar bakımından özellikle "koşullu affa" benzemektedir. Gerek koşullu af uygulamasında, gerekse pişmanlık ve ıslahta vergi aslının kanunda öngörülen süreler içinde ödenmesi halinde suç teşkil eden

(71) Bu konuda bkz. Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.121; Mübin Başar, "Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında 218 Sayılı Kanuna Dair", İktisat ve Maliye, C.IX, S.12, 1963, s.546.

(72) Mutluer, s.231; Önödeme konusunda geniş açıklama için bkz. Erem, C.I, s.1087-1088, Dönmezer-Erman, C.III, s.2121-2131.

fiile ceza kesilmemektedir. Öte yandan, terkin, cezalarda indirim ve uzlaşmada yalnızca idari nitelikteki para cezaları bakımından geçerli olan bu sonuç pişmanlık ve ıslahta kamusal nitelikteki cezalar alanında da uygulama imkânı bulur. Daha doğru bir anlatımla, affa olduğu gibi pişmanlık ve ıslahta da, öngörülen koşullara uygun olarak, hapis cezasını gerektiren bir suç işlediğini ilgili makamlara kendiliğinden haber veren yükümlüler hakkında kamu davası açılmaz. Ancak af ile pişmanlık ve ıslah arasındaki bu benzerlik yalnızca görünüştedir. İki kurum arasında önemli farklılıklar vardır:

Af ile pişmanlık ve ıslah arasında mevcut benzerliğin görünüşten öteye geçmediği, pişmanlık ve ıslah kurumunun ceza hukukunun bir başka kavramıyla karşılaştırılması halinde daha iyi anlaşılır.

Sözünü ettiğimiz kavram "faal nedamet" tir. Gerçekten, vergi hukukunun pişmanlık ve ıslah kurumu bazı hukukçularca faal nedamete benzetilmiştir (73). Bilindiği üzere faal nedamet, suçun oluşması için gerekli bütün icrai hareketler tamamlandıktan sonra, failin neticenin meydana gelmesini kendi iradesiyle önlemesi anlamına gelir (74). Türk Ceza Hukukunda normal olarak failin cezalandırılmasını önlemeyen

(73) Bkz. Mutluer, s.202-203; Hızlı, s.81. Öztekin Tosun, Hileli Vergi Suçları, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayını, no:191, İstanbul:1962, s.94.

(74) Dönmezer-Erman, C.I, s.473.

bu durumun vergi suçlarında ceza kesilmesini önlemesi vergi suçlarının diğer suçlara nazaran sahip olduğu özelliklere bağlıdır (75). İşte vergi hukukunda belirli suçları işleyen bir yükümlünün, sözkonusu hukuka aykırı fiilleri herhangi bir yolla ortaya çıkarılmadan önce kendi iradesiyle vergi yönetimine başvurup vergi ziyaının olumsuz etkilerini gidermesi halinde kendisine ceza kesilmemesinin temelinde faal nedamete ilişkin düşünceler yatmaktadır. Affın temelinde ise, devletin sahip olduğu cezalandırma yetkisinden tek taraflı olarak vazgeçmesi düşüncesi vardır. Bu nedendir ki, af koşullu olabildiği gibi, hiç bir koşula bağlanmadan da uygulanabilmektedir.

Af ile pişmanlık ve ıslah arasında görülebilen diğer farklılıkları şöylece sıralayabiliriz (76).

(75) ABD hukuku açısından benzer bir düşünce için bkz. William R. Spofford, "Chairman's Letter on Voluntary Disclosure Policy", Readings on Income Tax Administration, C.II, s.538.

(76) ABD hukukunda da bizdeki "pişmanlık ve ıslah" kurumuna benzeyen bir kurum vardır. "Voluntary disclosure" denen bu kurum ile af arasında Amerikan hukukunda da paralellikler kurulmuştur. Buna karşılık, iki kurum arasındaki farklar aşağıda yaptığımız alıntıda şöyle ifade edilmiştir:

"Vergi suçlarının gönüllü olarak itiraf edilmesi (voluntary disclosure) ile af arasında görünüşte bir benzerlik vardır... ancak "gönüllü itiraf" (voluntary disclosure) iki önemli noktada aften ayrılır. Birincisi, "gönüllü itiraf-tan" yararlanmak isteyen vergi yükümlüsü, vergi aslının yanı sıra cezaları ve gecikme faizlerini de ödemek zorundadır... Hatırlanacağı üzere affı havuca benzetmiştik. Bu nedenle yükümlülerin af kapsamına girebilmeleri için mümkün olduğunca az engel koymaya gayret edilmiştir. Çünkü olabildiğince çok yükümlünün ağıla geri dönmelerini istemiştik.

i. Pişmanlık ve ıslah sürekli olarak uygulanan bir kurum olmasına rağmen, /vergi affı ilke olarak yalnızca bir kere başvurulması gereken olağanüstü nitelikte istisnai bir araçtır (77).

ii. Pişmanlık ve ıslah uygulaması hem vergi türleri açısından, hem tarh yöntemleri açısından, hem de cezalar bakımından sınırlandırılmıştır. Pişmanlık ve ıslah kapsamına yalnızca Vergi Usul Kanununun uygulandığı vergiler girmektedir. Öte yandan, normal olarak pişmanlık ve ıslah kapsamına girmesi gereken Emlâk Vergisi pişmanlık ve ıslahın dışında tutulmuştur (VUK m.371/son).

Affin kapsamına ise her türlü vergi girebileceği gibi, kanunkoyucu dilerse vergi türleri bakımından bambaşka sınırlamalar da getirebilir.

iii. Tarh yöntemi bakımından pişmanlık ve ıslah, yalnızca beyana dayalı vergilerde uygulanır. Bir başka deyişle götürü usulün uygulandığı hallerde pişmanlık ve ıslah uyg-

"Gönüllü itiraf ise fare kapanındaki bir parça peynire daha çok benzemektedir. Açık göz fare büyük bir olasılıkla bundan uzak duracaktır...

Af ile "gönüllü itiraf" arasındaki ikinci önemli farklılık, affın her yükümlünün hayatında yalnızca bir kere ve çok sınırlı bir süre için uygulanmasıdır. Gönüllü itiraf ise vergi mevzuatımızın sürekli bir parçasıdır ve yükümlüler bu yola bir defadan fazla başvurabilirler". Bkz. Ira Jackson, "Amnesty and Creative Tax Administration", National Tax Journal, vol.39, no:3, 1986, s.322.

(77) A. g. m.,

lanmaz. Affın bu gibi durumlarda dahi uygulanabileceği gayet doğaldır.

iv. Pişmanlık ve ıslah yalnızca kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarına uygulanır (m.371/I). Bir başka deyişle, usulsüzlük cezalarına pişmanlık ve ıslah uygulanmaz. Af bakımından ise daha ağır cezalar affedilirken daha hafif cezaların af dışında bırakılması düşünülemez.

v. Son olarak, pişmanlık ve ıslahtan yararlanılması gecikme zammının ödenmesi koşuluna bağlanmıştır (m.371/b.5). Af uygulamasında ise cezalarla birlikte gecikme zamlarının affı yoluna gidildiği durumlara sıkça rastlanmaktadır.

Bütün bu açıklamalarımız gösteriyor ki af ve "pişmanlık ve ıslah" farklı kurumlardır.

IV. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN "UZLAŞMA" İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi uyumsuzluklarını yargı organlarına intikal ettirmeden idari aşamada çözümlemeyi amaçlayan uzlaşma kurumu Türk Hukukuna 1963 yılında girmiştir. Uzlaşma, kısaca belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ile yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanabilir (78). Bu pazarlık genellikle, vergi idaresinin başlangıçta saldıği vergi ve cezanın bir kısmından

(78) Öncel-Çağan-Kumrulu, s.174.

vazgeçmesi ile sonuçlanmaktadır. Uzlaşmanın yol açtığı bu sonuç bazı yazarlarca idarece kullanılan bir tür af yetkisine benzetilmiştir (79). Ancak af ile uzlaşma arasındaki bu benzerlik, karşılaştırdığımız öteki kurumlarda olduğu gibi görünüşten öteye geçmez. Arada bazı önemli farklılıklar vardır.

İlk farklılık, af ile uzlaşmanın özüne ilişkindir. Uzlaşma, yukarıda da ifade ettiğimiz gibi temelde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biridir. Bu nedenle uzlaşma faaliyeti sırasında yargılama faaliyetine benzer bir yol izlenir. Vergi idaresinin iddialarına karşı yükümlü kendi savunmasını yapar. Zaten kanunda uzlaşmaya gidilebilecek durumlar düzenlenirken özellikle, belirsiz, yoruma açık hususların idarenin işlemine temel alınmış olması ve belirli bir olayda yargı organlarıyla idarenin farklı düşüncelere sahip olması gibi hallerin öngörülmüş olması, uzlaşmanın, idarece yapılmış işlemlerin doğruluğunun tartışılabilir olduğu durumlara hasredildiğini göstermektedir. Öte yandan, uzlaşma sürecinin sonunda uyuşmazlığın kesin olarak çözümlenmesi zorunlu olmamakla birlikte, bir kere uzlaşmaya varıldı mı artık söz konusu uyuşmazlığa tekrar dönülmesi söz konusu olmamaktadır.

Af ise niteliği itibarıyla bir uyuşmazlığın çözüm faaliyeti dışında başka bir şeydir. Her ne kadar zaman zaman ver-

(79) Ağca (I), s.37.

gi hukuku alanında af yoluyla yargı organlarında birikmiş uyuşmazlıkların tasfiyesi yoluna gidiliyorsa da bu durumun uzlaşma yoluyla uyuşmazlığın sona erdirilmesinden farklı olduğu açıktır.

Diğer taraftan, uzlaşma iki taraflı bir işlemdir. Ancak yükümlü tarafından kabul edildiği takdirde bir hüküm ifade eder. Bu yönüyle uzlaşma bir tür "idari sözleşmeye" benzemektedir (80). Halbuki af tek taraflı bir işlem niteliğindedir (81).

Af, genel objektif bir işlemle ortaya çıkmasına karşılık, uzlaşma bireysel subjektif bir işlem şeklinde görünür.

Bir başka farklılık da, uzlaşmanın kapsamına girecek vergileri ve uzlaşılacak vergi ve cezaların üst sınırını belirleme yetkisinin idareye verilmiş olmasıdır. Bu konudaki yetki, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilerde Maliye ve Gümrük Bakanlığına, il özel idareleri ve belediyelere ait vergilerde İçişleri Bakanlığına aittir (VUK ekm.2). Af uygulamasında ise affın vergiler ve cezalar bakımından kapsamı kanunla düzenlenir.

Nihayet, vergilere ilişkin bir af yasasının yürürlüğe konulması uzlaşma kurumunu tümüyle gereksiz bir duruma düşürmez. Af yasası ile uzlaşma kurumunun beraberce uygulanması mümkün olabilir (82).

(80) Öncel-Çağan-Kumrulu, s.175.

(81) Aynı düşünce için bkz. Ağca, s.37.

(82) İhsan Akkay, "Uzlaşma", Vergi Dünyası, yıl:1, S.3, 1982, s.12.

§ 3. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YANINDA VE KARŞISINDA OLAN GÖRÜŞLER

Af kurumu, meşruluğu hukukçular arasında öteden beri en çok tartışılan kurumlardan biridir. Özellikle bir kısım ceza hukukçuları, kanunları sosyal yaşama uydurmak, bunların gereksiz şiddetini gidermek, uygulamada görülen hak ve nasafete uymayan durumları ortadan kaldırmak gibi gerekçelerle af kurumunu savunmuşlardır. Buna karşılık, diğer bir kısım ceza hukukçuları yukarıdaki gerekçelerin affı savunmak için yeterli olmadıklarını ileri sürmüşler ve "cezaların kesinliği" ve "ceza kanunlarının suçları önleme özelliği" üzerinde durarak affa karşı çıkmışlardır (83). Aleyhinde ileri sürülmüş çeşitli fikirlere rağmen, hemen her hukuk

(83) Ceza hukukçularının affın meşruiyeti konusuna yaklaşımları ve bu konudaki tartışmalar için şu eserlere bkz. Dönmezer-Erman, C.III, s.263-269; Erem, C.II, s.414-417; Keyman, s.14-41; Özek, s.136.

sistemi ceza adaletinin sert genellemelerini yumuşatma ihtiyacı yüzünden bu atıfet işlemini kabul etmiş bulunmaktadır.

Vergi hukukunda affın bağışlayıcılık yönünün, yani atıfet duygusunun diğer cezalara oranla daha az olduğu iddia edilmiştir (84). Bununla birlikte, sosyal ve ekonomik olağanüstülüklerin yaşandığı bazı dönemlerden sonra toplumsal barışın yeniden kurulabilmesi için vergi alanını da kapsayan bir affa ihtiyaç duyulmaktadır. İşte bu noktada ceza hukuku ile vergi hukuku af kurumunun varoluş nedeni konusunda birleşmektedir.

Vergi hukukunda affı savunanların görüşleri, genel olarak, ekonomik ve mali suçların özellikleri, af yoluyla vergi gelirlerinin arttırılması ve tahsilatın hızlandırılması imkânı ve idare ile yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi noktalarında yoğunlaşmıştır.

Buna karşılık, vergi alanında affa karşı çıkanlar ise af yetkisinin kötüye kullanabileceği endişesini taşımışlar ve affın vergi adaleti ile bağdaşmayacağı düşüncesini ileri sürmüşlerdir.

Affın gereği konusunda bir sonuca ulaşabilmek için kısaca özetlediğimiz bu görüşleri şimdi daha yakından inceleyelim.

(84) Ağca II, s.24

I. VERGİ HUKUKUNDA AF YANLISI GÖRÜŞLER

Vergi hukukunda affın lehindeki görüşleri şu başlıklar altında toplayabiliriz.

1. SİYASİ, EKONOMİK ve MALİ BUNALIM DÖNEMLERİNDEN SONRA AFFIN GEREKLİLİĞİ

Bütün ülkeler, bazı tür suçların yaygın bir şekilde işlendiği dönemler geçirebilirler. Toplumların o sırada içinde buldukları koşullar, bu suçların işleniş nedenlerini açıklayabilir (85). Devrimlerin, iç karışıklıkların, yönetim değişikliklerinin yaşandığı ülkelerde af, siyasi bunalımların yolaçtığı olumsuz etkileri yatıştıran bir kurum olmaktadır (86). Örneğin Filipinler'de yakın geçmişte yaşanan siyasi bunalım sırasında Marcos rejimine karşı mücadele veren muhalefet lideri Corazon Aquino vergi yükümlülerini sivil direnişin bir biçimi olarak Marcos hükümetine vergi ödememeye çağırmıştır (87). Bu nedenle Aquino, Marcos rejimi devrilip devlet başkanlığına geldikten sonra özellikle 1981-1985 dönemlerini kapsayan bir vergi affı ilan etme ihtiyacını duymuştur. Ülke yönetiminde ve politik kadrolarda köklü değişikliklerin yapıldığı bu dönemin vergi

(85) Keyman, s.23.

(86) A. g. e., s.24.

(87) Angel C. Yoingco, "Philippines: Experience With Tax Amnesty Legislation", Bulletin For International Fiscal Documentation, vol.41, no:4, April 1987, s.178. Ayrıca bkz. bu inceleme II.Bölüm.

affı için en uygun zaman olduğu düşünölmüştür. Üstelik vergi affı, Başkan Aquino'nun yeni hükümetle vergi ödeyicileri arasında uzlaşma çağrısına da uygun düşüyordu (88).

Siyasi bunalımların yanı sıra ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra da affa gerek duyulabilir. Çünkü ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde, olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla bunalımın atlatılabilmesi çoğu zaman mümkün olmaz. Böyle dönemlerde içinde bulunulan olağanüstü durumun özelliklerine ve koşullarına uygun olağanüstü nitelikte yasaların çıkarılması gerekebilir (89). Öte yandan, bu tür yasalarla yürütme organı da olağanüstü düzenleme yetkisi ile donatılır. Bir başka deyişle, yürütme kuvveti bunalımla etkili bir şekilde mücadele için alınması gerekli önlemleri, kişilerin hak ve özgürlüklerini sınırlandırıcı nitelikte objektif, genel kararlar aracılığıyla almaya yetkili kılınabilir (90).

Ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde çıkarılacak olağanüstü özellikler taşıyan kanunlarla kişilerin mali yüküm-

(88) A. g. m., s.180.

(89) Bizim ekonomik ve mali tarihimizde bu türden olağanüstü hükümler içeren yasalara sıkça rastlanmaktadır. Bununla ilgili bir liste için şu makaleye bkz. Kısmet H. Erkiner, "Mali ve İktisadi Bıhran Halleri ile İlgili Mevzuat ve Hürriyetler Rejimi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 20. serisi, 1970, İstanbul: 1970, s.365-400.

(90) Bakanlar Kurulunun ağır ekonomik bunalım hallerinde olağanüstü hâl ilân etme yetkisi ile olağanüstü hallerde kişilere getirilecek para, mal ve çalışma yükümlölükleri konusunda T.C.Anayasasınının 119 ve 121. maddelerine bkz.

lülüklerinin ve bu yükümlülüğe uymamanın yaptırımını teşkil eden cezaların büyük ölçüde ağırlaştırılması mümkün olabilecektir (91). Öte yandan, bazı yıllarda vergi gelirlerinin bütçede tahmin olunan miktarın çok altında gerçekleşmesi olağanüstü düzenlemelere gidilmesine ve vergi suçlarına uygulanan yaptırımların arttırılmasına yol açabilmektedir (92).

İşte vergi hukukunda affı savunanlar, yukarıda açıklamaya çalıştığımız ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde arttırılan yükümlülüklerin ve cezaların olağanüstü koşullar kalktıktan sonra da sürdürülmesine karşı çıkmaktalar (93). Bunların görüşüne göre, siyasi aflar nasıl olağanüstü hal-

(91) Nitekim II. Dünya Savaşının yarattığı olağanüstü koşullar nedeniyle ülkemizde bu doğrultuda uygulamalar görülmüştür. Özellikle 1942 yılında kabul edilen Varlık Vergisi getirdiği ağır yükümlülükler, vergi tekniği ve adaleti ile bağdaşmayan hükümleri ve bu hükümlerin idarece uygulanma biçimi bakımından kıyasıya eleştirilmiştir. Bkz. Selahattin Tuncer, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, E.İ.T.İ.A. Yayını, İstanbul: 1966, s.110-115. Ayrıca bkz. Heper, s.24-25.

Yine bu dönemde çıkarılan 4429 ve 4503 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunları; 3828, 4226 ve 4415 Sayılı Olağanüstü Hal dolayısıyla bazı vergi ve resimleri ve bunlara ilişkin cezaları arttıran kanunlar için de aynı şeyleri söylemek mümkündür.

(92) Örneğin, 1951 mali yılı bütçesinde 145 milyon lira tahmin olunan gelir vergisinin sadece 55 milyon lira olarak tahakkuk etmesi üzerine olağanüstü kanunlara gidilmiş ve mali suçlara uygulanan yaptırımlar arttırılmıştır. Bkz. Nevzat Çelikoğlu, "Vergi Cezalarının Umumi Affını Niçin İstemiştik?", Vergi ve Resimler Dergisi, s.277-278, 1957, s. 1.

(93) A. g. m., s. 2.

leri izleyen barış devrelerinde yatıştırıcı bir unsur olarak kullanılıyorsa, ekonomik ve mali alanda çıkarılacak bir af da bunalım dönemlerinden sonra aynı rolü oynayabilir (94). Üstelik mali alanda, özellikle vergi alanında affa gidilmesi, bunalım dönemlerinde kaçınılmaz olarak yol açılmış adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde telâfi etmek suretiyle toplumsal barışa da katkı sağlayacaktır. Kısaca ifade etmek gerekirse af, zamanında çıkarılmak koşuluyla siyasi ve adi suçlar üzerinde gösterdiği olumlu etkiyi vergi suçlarında da gösterecektir (95).

Prof.Dikmen bu konuda daha da ileri giderek, olağanüstü dönemlerde çıkarılacak vergi aflarının yalnızca cezaları değil, vergi aslını da kapsayabileceğini şu cümlelerle savunmaktadır:

"Maliye tarihinde bazı olağanüstü hal ve zamanlarda yahut bunları takip eden geçiş dönemlerinde doğrudan doğruya esas vergi borçlarının affı yoluna gidildiği görülmüştür. Bu suretle affedilen vergilerin, mali-hukuki bünyelerinde esaslı bir sakatlık veya ana hükümlerinde vergileme prensiplerine tam bir aykırılık bulunmadıkça, affedilmelerini savunmak kolay ve hatta mümkün değildir. Buna karşılık, muayyen bir siyasi rejimin mali işlemlerinin ortadan kaldırılması yahut memleket huzurunu bozucu tesirleri görülen mükel-

(94) A. g. m.,

(95) A. g. m.,

lefiyetlerin tasfiyesi gibi sebeplerle çıkarılan vergi afflarını ise, politik yönlerinden tecrit ederek sırf mali yönden değerlendirmeye imkân yoktur." (96).

2. "KANUNU BİLMEMEK MAZERET SAYILMAZ" KURALININ VERGİ SUÇLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ GEREĞİ

Türk Ceza Kanununun 44. maddesinde yer alan, "kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" kuralında mutlak olarak "kanun" dan söz edilmesi, yalnız ceza kanunlarını değil, diğer kanunları, bu arada vergi kanunlarını da bilmemenin mazeret sayılamayacağı sonucuna yol açmaktadır (97). Bununla birlikte, bu kuralın yalnızca "tabii suçlara" özgü kılınması gerektiği, zira bu çeşit fiillerin (sözgelimi adam öldürmenin) suç olduğunu bilmediğini kimsenin iddia edemeyeceği ileri sürülmüştür (98).

Çağımızda ise ceza kuralları özellikle ekonomik ve mali suçlar bakımından hızlı bir sunileşme süreci içerisine girmiştir (99). Bu durum sözkonusu suçlarda hukuki ve fiili hatayı arttırmaktadır. Böyle olunca "kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" kuralının suni suçlar olarak nitelendirilebilen ekonomik ve mali suçlar bakımından da uygulanması bazı haklı sayılamayacak sonuçlara yol açabilmektedir (100).

(96) Dikmen, s.110.

(97) Bu konuda bkz: Erem, C.I, s.109-112.

(98) A. g. e., s.103.

(99) A. g. e.,

(100) Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.115.

Bu nedenle, TCK. m.44'de yer alan ilkenin, özellikle vergi kanunları gibi tekniğe ve uzmanlığa dayanan yasama tasarruflarında biraz ihtirazi kayıtlarla kabul edilmesi ve yumuşatılarak uygulanması gerektiği ileri sürülmüştür. Bu bakımdan vergi cezaları affedilirken böyle bir uygulamanın olumsuz etkilerinin de kısmen bertaraf edilebileceği savunulmuştur (101).

Bu görüşün taraftarları, özellikle, mali mevzuatın karmaşıklığını vurgulamışlar ve uzmanlarca bile güçlükle izlenebilen hızlı değişkenliğe dikkat çekmişlerdir (102). Bunlara göre, gerçekte cezalandırılan vergi ödevine ilişkin karmaşık biçimsel yükümlülükleri yerine getirmeyen yükümlünün bilgisizliğidir (103). Kaldı ki, ülkemizde yükümlülerin genel eğitim düzeyi de oldukça düşüktür.

İşte bütün bu nedenlerle, meydana gelebilecek haksızlıkları giderebilmek bakımından vergi alanında çıkarılacak

(101) Çelikoğlu, "Affı Neden İstedik", s.1.

(102) Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.115; Ağca, s.126.

(103) Çelikoğlu, "Affı Neden İstedik", s.1; 1966 yılında bir grup milletvekili tarafından TBMM'ye sunulan vergi affına ilişkin bir kanun teklifinin gerekçesinde yükümlülerin yanı sıra, yükümlülerin tuttukları muhasebeci vs. gibi kişilerin de yetersiz kişiler olduğuna dikkat çekilmekte ve "cemiyetimizde bugün için mevcut mütehassısların toplam oranı binde biri bulmazken, vergi mevzuatı tatbik kabiliyetinden mahrum bulunan fertlerine cemiyet nasıl suç isnad edebilir, mükellef pek tabidir ki ihtisasa müteallik bir hususu bilmekle ilzam edilemez" denilmektedir.

bir af adaletin gerçekleşmesine yardımcı olacaktır (104).

3. VERGİ SUÇLARININ DİĞER SUÇLARA GÖRE TOPLUM İÇİN DAHA AZ TEHLİKE OLUŞTURMASI

Temelde ekonomik suçlar kategorisi içinde değerlendirilebilecek vergi suçlarının "doğal suçlar" diye de adlandırılan adam öldürme, ırza tecavüz, sahtekârlık ya da dolandırıcılık suçları ile karşılaştırıldığında toplum için daha az tehlike oluşturduğu görülür. Genellikle ceza kanunlarında düzenlenen doğal suçların toplum düzenini ve kişisel özgürlükleri ciddi bir şekilde tehdit ettiği ortadadır. Bu tür suçları işleyen kişilerin ahlâki düşkünlükleri de pek açıktır. Adi suçlar incelendiğinde tesadüfen suç işlemiş kişilerin sayısının çok düşük olduğu görülecektir (105).

Vergi suçlarını işleyenlerde ise bu ölçüde bir ahlâki düşüklük görülmez. Kışileri vergi suçu işlemeye iten saik ahlâki düşüklükten çok mali sistemin ekonomik ve sosyal gerçeklerle uygun olmayışı gibi, çok daha kapsamlı ve yapısal bozukluklarla ilintilidir. Kuşkusuz, bu uygunsuzlukta yükümlünün bir kusuru yoktur (106).

Kanunkoyucu da vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmediği için olsa gerek, adi suçların cezasının

(104) _____, "Mali Affın Kapsamı Ne Olmalıdır", Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, C.II, S.10, Eylül 1973, s.534.

(105) Vural Arıkan, "Vergi Cezalarının Affı", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, C.III, S.95, 1974, s.7.

(106) Arıkan, "Vergi Cezalarının Affı", s.7.

yargı organlarınca verilmesine karşılık, vergi suçları bakımından, ilke olarak, idarenin cezalandırma yetkisini kabul etmiştir. Bu düzenleme tarzı nedeniyledir ki, doktrinde vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza olmadığı görüşü ileri sürülebilmektedir.

Toplum düzeni için daha büyük bir tehlike arz eden suçların bile gerektiğinde affı yoluna gidilirken, vergi suçlarının af kapsamı dışında bırakılması gerek sosyolojik açıdan, gerekse ceza siyaseti açısından adil bir düzenleme sayılamaz. Özellikle, afların geleneksel bir hal aldığı ülkelerde çok daha kötü suçları işleyenler adeta periyodik olarak çıkartılan aflardan istifade ederlerken, affın kapsamını vergi suçlularına yaymaktan sakınmak doğru olmayacaktır (107). Bu nedenle, vergi suçlarının da af kapsamına dahil edilmesi gerekmektedir.

4. VERGİ DENETİMİNİN YETERSİZLİĞİNİN YOL AÇTIĞI OLUMSUZLUKLARI GİDERME

Vergi denetiminin etkinlikle yürütülebilmesi, öncelikle inceleme ve yoklama elemanlarının sayısal ve niteliksel yönden yeterli olmasına bağlıdır. Türk vergi yönetimi ise, gerek sayısal açıdan, gerek denetim örgütleri arasındaki eşgüdüm ve planlama eksikliği açısından, gerekse de vergi dairelerinin yetersizliği açısından önemli sorunlarla karşı

(107) Ağca, s.26.

karşıyadır (108). Bütün bu sorunlar vergi denetiminin başarılı ve etkin bir şekilde yürütülmesini engellemektedir. Bu nedenle, vergi yönetimince yapılan denetimler çok sınırlı olmakta ve rastlantılara kalmaktadır (109). Özellikle beyana dayalı vergilerde denetim oranının düşüklüğü denetim görenlerle görmeyen yükümlüler arasında adaletsizliğe yol açmaktadır (110). Bunun yanı sıra vergi incelemesine tabi olan yükümlülerde inceleme standartlarının değişik olması da farklılık doğurmaktadır (111). Bu yüzden, etkili bir vergi yönetimi kuruluncaya ve buna paralel olarak ülke çapında gerekli vergi ahlâkı yerleşinceye kadar belirli olmayan zamanlarda af kanunları çıkartılması uygun görülmektedir (112). Böylece vergi affının yükümlüler arasında denetim eksikliğinden doğan farklılığı gidereceği sanılmaktadır (113).

Konuya bu açıdan yaklaşan bir başka düşünüş tarzına göre, vergi alanında çıkarılacak bir affın şöyle bir fayda-

(108) A. g. m.,

(109) Burhan Erdem, Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, E.İ.T.İ.A. Yayını, no:233/154, Eskişehir:1981, s.116-123.

(110) A. g. e., s.135.

(111) Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.115.

(112) Fehamettin Ervardar, "Affedilen Mali Suçlar", Türkiye İktisat Gazetesi, C.XIV, G.694, 18.8.1966, s.4.

(113) A. g. m.; Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.115.

sı da olacaktır: Beyannamelerin denetiminin yetersiz oluşu kaçakçılığın kapsamı konusunda bir teşhis konulmasına imkân vermemektedir. Genel bir aflla özellikle gelir vergisinde yükümlü zümreleri itibariyle yapılan kaçakçılığın biçim ve niteliği konusunda vergi yönetimi çok değerli bilgiler elde edebilecek ve önlemlerini de ona göre alabilecektir (114). Bir başka deyişle, af programı vergi yönetimini, hukuka aykırı fiiller karşısında uyarıcı bir işlev görecektir (115).

5. AFFIN GELİR YÖNETİMİNİN BİR ARACI OLARAK KULLANILMASI

Yürürlükteki kanun hükümlerine göre doğmuş toplam vergi borçları ile fiilen tahsil edilebilen vergi gelirleri arasındaki fark olarak adlandırılan "vergi uçurumu" her yıl artmaktadır. Diğer taraftan, vergi yönetimlerinin mevcut tahsil usulleri yetersiz kalmaktadır. Vergi suçu işleyenlerin büyük çoğunluğu yakalanamamaktadır. Bu noktada af, tahsil usulleri takviye edilinceye kadar geçici bir gelir artırma aracı olarak kullanılabilir (116). Aksi takdirde, bu-

(114) Susan W. Martin, "Using Amnesty Information to Detect Tax Cheats and Improve Tax Payer Service: Lessons From Michigan", Government Finance Review, October 1988, s. 23-27; Ayrıca bkz. Nevzat Çelikoğlu, "Vergi Cezalarının Umumi Afı", Vergi ve Resimler Dergisi, S.273, 1957, s.2.

(115) A. g. m.,

(116) A. B. D. hukuku açısından benzer bir yakınma ve çare olarak af önerisi konusunda bkz. Elise Delony ve Clyde L. Posey, "Federal Tax Amnesty: Is It Appropriate?", CPA Journal, vol.57, no:7, July 1987, s.40.

günkü tahsil usulleri ile kanunen doğmuş vergi borçlarının toplanması mümkün olamayacaktır (117).

Vergi hukukunda affa bu açıdan yaklaşanlar, kamu harcamalarında kesinti yapılması ya da vergilerin arttırılması seçenekleri karşısında, affın, en azından kısmi bir alternatif olabileceğini ileri sürmektedirler (118). Böylece bütçe kısıntıları ya da vergi arttırmaları yerine, yürürlükteki kanunlara göre devlete borçlandıkları bilinen fakat henüz ödenmeyen vergilerin bir kısmı tahsil edilebilecektir (119).

Vergi hukukunda affı haklı çıkartan temel dayanak, affın düşük idari maliyetlerle faydalı bir gelir akışı sağlarken, kaçakçılıkla mücadeleye de ivme kazandırmasıdır (120). Bu yaklaşım affı kaçakçılıkla mücadele için hazırlanmış geniş kapsamlı bir önlemler paketinin bir parçası olarak görmektedir (121). Af, adeta vergi yönetiminin demir yumruğu tepelerine inmeden, kaçakçılara son dakikada sağlanmış bir kapı aralığına benzetilmektedir (122).

(117) A. g. m., s.43.

(118) A. g. m.,

(119) Allen H. Lerman, "Tax Amnesty: The Federal Perspective", National Tax Journal, vol:39, no:3, 1986, s.325.

(120) Ira Jackson, "Amnesty and Creative Tax Administration", National Tax Journal, vol:39, no:3, 1986, s.318.

(121) Pepper, s.544.

(122) John L. Mikesell, "Tax Amnesties As a Tool For Revenue Administration", State Government, vol:57, no:4, 1984, s.115; Jackson, s.318.

Bu şekilde düşünenler, özellikle, Amerika Birleşik Devletlerinde eyaletler düzeyinde uygulanan vergi aflarının sağladığı başarıdan cesaret alarak vergi yönetiminde riski göze alıcı ve yenilikçi fikirlerin dikkate değer bir başarı sağlayacağını savunmuşlardır (123).

Dahası af gelirleri iyi, dürüst, vergi yükü zaten ağır olan yükümlülerden değil de, toplam vergi yükünden paylarına düşeni ödemeyen "bedavacılardan" gelecektir (124). Bunun karşılığında ise devlet yalnızca cezalardan ya da bir kısım gecikme zamlarından vazgececektir. Cezaların affedilmesi ya da adli kovuşturmanın sona erdirilmesi ise dürüst yükümlüleri incitmez (125): Çünkü ceza vermek devletin olağan görevlerinden olmadığı gibi, cezalar devletçe üstlenilmiş kamu hizmetlerini karşılamak için de alınmaz (126). Bunların devlet gelirleri içindeki payı çok küçük olduğundan bütün bütçe koşullarını etkilemesi de söz konusu olmaz (127).

Gerçekte vergi cezaları vergi aslına ilişkin borçların ödenmesini sağlamak için konduğundan, ilk bakışta "paradoksal" görünse dahi, bunların aynı sonucun elde edilmesi

(123) Jackson, s.318.

(124) A. g. m.,

(125) Lerman, s.325.

(126) Mikesell, "Tax Amnesties as a Tool.." s.115.

(127) A. g. m.,

için geçici olarak kaldırılması da konuluş amaçlarına uygun bulunmaktadır (128).

6. VERGİ YASALARINA YÜKÜMLÜLERİN GÖNÜLLÜ İTAATİNİ SAĞLAYICI BİR ARAÇ OLARAK AF

Çağdaş vergi sistemleri büyük ölçüde beyan yöntemi-ne dayanır. Bu yöntem ise yükümlülerin tahsil sürecine kayıtların tutulmasından, beyanname verilmesine, ödenecek verginin hesaplanmasına varıncaya kadar aktif katılımını gerektirir. Affı savunanlar vergi ödeyicilerinin kendilik-lerinden hukuka uygun davranmasını sağlayıcı bir araç olarak af yolunu önermişlerdir (129).

Affı savunanlara göre af yoluyla önemli miktarda gelir artışı gerçekleşmese dahi affa karşı çıkılmamalıdır. Çünkü affın gelir düşüncesinin ötesinde nedenleri vardır(130). Dürüst bir vergi yükümlüsü olmak istedikleri halde geçmişte işledikleri suçlar ortaya çıkar korkusuyla bunu yapamayan çok sayıda yükümlü vardır. Bunlardan bazıları isteyerek vergi suçu işlemiş olabileceği gibi, bir kısmı da içinde buldukları mali sıkıntı nedeniyle gelirlerini kısmen ya da tamamen gizlemiş olabilirler ya da vergilerini ödemeyebilirler (131). Af yanlısı görüşler bu durumdaki kişilere "hayat-

(128) Dikmen, s.110.

(129) Mikesell, "Tax Amnesties as a Tool .." s.114.

(130) Lerman, s.331.

(131) A. g. m., s.326.

larında yeni bir yaprak açarak" yasalara saygılı birer vergi yükümlüsü olma fırsatının tanınmasının uygun olacağını ileri sürmüşlerdir (132). Bu aynı zamanda, gelecekte vergi yasalarına itaati arttırarak dürüst yükümlülerin de yararına olacaktır (133). Çünkü bugünkü sistemin temelini yükümlülerin hukuk düzenine gönüllü olarak uymaları oluşturmaktadır. Gönüllü itaatde meydana gelebilecek bir düşüş herkesin payına düşenden daha fazlasını ödemesine, ekonomik kalkınmanın yavaşlamasına ve yasaları ihlâl edenler lehine olmak üzere rekabet eşitliğinin bozulmasına yol açacaktır(134). Bundan en çok zarar görenler de dürüst yükümlüler olacaktır (135). Halbuki af yoluyla, geçmişte kötü bir şöhret kazanmış yükümlülerin ağır bir ceza tehdidiyle karşılaşmaksızın ismini temizleyerek gelecekte dürüst bir yükümlü olması sağlanabilir. Bu arada devlet de ihtiyaç duyduğu gelire kavuşabilir (136).

Daha da önemlisi af, bir vergi sisteminde köklü değişikliklerin yapıldığı ya da kanunlara itaati arttırmak için çaba sarfedildiği zamanlarda faydalı, adil ve gerekli bir araç işlevini görebilir (137). Özellikle vergi kaçakçılığı-

(132) A. g. m.,

(133) Delony-Posey, s.43; Jackson, s.317; Lerman, s.326.

(134) Jackson, s.317.

(135) A. g. m.,

(136) Delony-Posey, s.43.

(137) Lerman, s.331.

nın çok yaygın olduğu ÷lkelerde kaçakçılıkla ciddi bir şekilde mücadele etmek isteyen fakat, diğery yandan kaçakçılara bir fırsat tanıyarak onların geçmiş suçlarını temizlemek ve düşük bir vergi ahlâkı düzeyinden yüksek bir vergi ahlâkı düzeyine geçişlerini sağlamak isteyen hükümet, affı bir araç olarak kullanabilir (138).

Af uzun vadede yasalara itaati arttırmak suretiyle dürüst yükümlülerin vergi yüklerinin azaltılmasına ve kötü niyetli yükümlülerin de sürekli olarak vergi sistemine kazandırılarak uzun bir dönem içinde gelirlerde bir artışa yardımcı olabilir (139).

7. VERGİ YÖNETİMİNİN VE VERGİ YARGISININ İŞ YÜKÜNÜN HAFİFLETİLMESİ

Özellikle Türk vergi hukukunda affı savunanların düşüncelerini dayandırdıkları bir başka olgu da vergi yönetimi ile yargısının ağır iş yükü altında ezildiğı gerçeğidir.

Vergi yükümlülerinin sayısının sürekli artması vergi örgütünün iş yükünün artmasına yol açmakta, buna karşılık vergi dairelerinde bu artışa koşut bir gelişme gözlenmemektedir. Bir başka deyişle, vergi sisteminin boyutları vergi dairelerinin boyutlarını aşmaktadır (140). Vergi daireleri-

(138) Pepper, s.544.

(139) Lerman, s.331.

(140) Erdem, s.124.

nin gerek niceliksel, gerekse niteliksel yönden yetersiz olmaları iş yükünün zamanla birikip yığılmasına ve altından kalkılmaz bir duruma gelmesine neden olmaktadır.

Aynı şekilde, vergi yargısının yeterli ölçüde çalışma gücünden yoksun olması ve uyumsuzluk yaratmanın yükümlü bakımından, her zaman daha avantajlı olması, yargı organlarının önüne gelen uyumsuzluk sayısını arttırmaktadır(141).

İşte bu noktada af bir çözüm olarak önerilmiştir. Af yoluyla vergi yönetiminde ve yargı organlarında normal çalışmalarını aksatan birikmiş uyumsuzlukları tasfiye etmek, idare ve yargı yerlerinin daha düzenli ve verimli bir çalışma ortamına girmesini mümkün kılacaktır (142).

Vergi yönetimi ve yargısı alanında yapılacak reform hareketleri ile açıklamaya çalıştığımız gerekçe arasında çok yakın bir ilişki vardır. İdare ve yargı organlarının reform niteliğindeki bir yeniden düzenlemeden sonra yeni duruma uyum sağlayabilmeleri, geleceğe dönük etkin ve verimli çalışma yapabilmeleri büyük ölçüde, geçmiş dönemlere ait birikmiş iş yükünden kurtarılmaları ile mümkün olabilir(143).

(141) Yılmaz Özbacı, "Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanunun Getirdikleri", İktisat ve Maliye, C. XXVIII, S.2, Mayıs 1981, s.83.

(142) İsmet Cantürk, "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, C.V, S.59, 1971, s.33; Çagan, "Vergi Cezalarının Affı", s.115; Ervardar, TİG, 18.8.1966, s.4; Ayrıca bkz. bu inceleme 3. Bölüm, Türk Vergi Hukukunda Af Uygulamaları

(143) Bu husus 2801 s. kanun gerekçesinde dile getirilmiştir. Bkz. bu inceleme, III. Bölüm.

Daha açık bir deyişle, yeni düzenlemelerle ilgili uygulamada "temizlenmiş" bir zeminin sağlanması için geçmiş dönemlere yönelik bir tasfiye kaçınılmazdır (144). Geçmişe yönelik böyle bir "temizlik" hareketi en iyi, af yoluyla gerçekleştirilebilir.

8. VERGİ HUKUKUNDA AF YANLISI DİĞER GÖRÜŞLER

Vergi hukukunda affı savunanların görüşlerini dayandırdıkları diğer düşünceleri şöyle özetleyebiliriz:

i. Vergi sisteminin ekonomik ve sosyal gerçeklerle uygun olmayışı affı gerekli kılar (145). Bu uygunsuzlukta yükümlülerin bir kusurunun olmaması vergi suçlarının işlenmesine yol açan en önemli etkenlerdendir (146). Bu nedenle vergi hukukunda af kurumunun muhafazası zorunlu olmaktadır (147).

ii. Vergi cezalarının affedilmesi bu yola sık başvurmamak ve zamanında kullanılmak koşuluyla yükümlü psikoloji-

(144) Özbacı, "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanunun Getirdikleri", s.84.

(145) Arıkan, "Vergi Cezalarının Affı", s.7.

(146) A. g. m.; Ağca, s.27.

(147) Bu doğrultuda, Türkiye'de sanayinin gelişmesini engellediği ileri sürülen 3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu uygulamasından doğmuş cezaların affı gerektiği savunulmuştur. Bkz. Salim Sürmen, "Muamele Vergisi Tatbikatından Doğmuş ve Halen Kaza Mercilerinde Devam Etmekte Olan Vergi Cezalarının Affı", Muhasebe Dergisi, C.VI, S.22, Kasım 1965, s.78-79.

sinde olumlu bir etki yapabilir ve kaçakçılığını önleyen bir faktör olabilir (148).

Vergi cezalarının affı yoluyla üzerindeki mali yük bir ölçüde hafifleyen yükümlü ticari hayatta yeni hamleler yapabilme imkânına kavuşur. Bu şekilde/^{elde} ettiği kazançlardan Hazine vergi almak suretiyle; cezaların affedilmesi nedeniyle yoksun kaldığı gelirleri telâfi edebilir. Bir başka deyişle af, vergi cezasına çarptırılan yükümlüleri ferahlığa kavuşturmak suretiyle, yükümlülerin çalışma güç ve isteklerini arttırma imkânı yaratır (149).

iii. Af kurumu sayesinde, yükümlü ile vergi yönetimi arasında işbirliğini güçlendirmek mümkün olabilir (150). Böylece, yükümlü ile vergi yönetimi arasında genelde gergin olan hava değişebilir, karşılıklı güvene ve iyiniyete dayanan bir ilişki düzeni kurulabilir (151). Yükümlünün gerçek durumunu kendisinin ciddi ve dürüst yardımı olmaksızın saptamanın ne derece zor olduğu düşünülürse bunun önemi daha iyi anlaşılır (152). Vergi yönetiminin sert tutumu yükümlünün direncini arttırmaktan başka bir işe yaramaz (153).

(148) Çelikoğlu, "Affı Neden İstedik", s.2.

(149) Cantürk, s.33.

(150) Çelikoğlu, "Vergi Cezalarının Umumi Affı", s.2.

(151) A. g. m.,

(152) A. g. m.,

(153) A. g. m.,

II. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN KARŞISINDA OLAN GÖRÜŞLER

Vergi hukukunda affa karşı çıkanlar düşüncelerini genel olarak, ceza hukukçularının af aleyhindeki görüşlerine dayandırırılar. Özellikle, pozitivistlerin affın her zaman tavsiye, baskı, kayırma ve seçimlerde oy kazanmak gibi nedenlerle yapıldığı (154) yolundaki görüşleri vergi hukukçularının da affa karşı çıkmalarında etkili olmuştur denilebilir. Vergi hukukçuları affın bu gibi amaçlarla kullanılmasının af yetkisinin kötüye kullanılması anlamına geldiğini ileri sürmüşlerdir.

Aşağıda, vergi hukukçularının affın aleyhinde olmalarının nedenleri açıklanmaya çalışılmıştır.

1. VERGİ HUKUKUNDA AF, ADALET VE EŞİTLİK İLKELERİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLER

Vergi hukuku alanında affa karşı çıkılmasının en önemli nedenlerinden biri affın adalet ve eşitlik ilkelerine ters düştüğü inancıdır. Her şeyden önce, af uygulaması af yürürlüğe girmeden önce vergi suçu işleyerek cezalandırılanlar ile affın getirdiği olanaklardan yararlananlar arasında bir ayırım yaratmaktadır (155). Bundan daha ciddi bir eşitsizlik ise vergi yükümlülüğüne ilişkin ödevlerini tam

(154) Keyman, s.16; Erem C. II, s.416; Özek, s.136; Dönmezer-Erman, C.II, s.264.

(155) Pepper, s.545.

olarak ve zamanında yerine getiren iyi niyetli, dürüst yükümlülerle affın nimetlerinden yararlanan vergi kaçakçıları arasında ortaya çıkmaktadır (156). Affın vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlanması durumunda da gecikme zamları ve cezalar affedildiğinde dürüst yükümlüler ile iyi niyetli yükümlüler arasında davranış ve uygulama eşitliğinin bozulması nedeniyle vergi adaleti üzerinde aynı olumsuz etki yaratılmaktadır (157). Bu yönüyle af, ödemekle yükümlü oldukları vergiyi faizsiz kullanma imkânına kavuşturulanları adeta ödüllendirmektedir (158). Suçlunun ödüllendirilmesi masumun cezalandırılması ise anlaşılmas bir şeydir (159).

Diğer taraftan, af vergi önünde eşitlik ve adalet ilkelerini bozarken rekabet eşitliği ilkesini de olumsuz yönde etkileyerek haksız rekabete yol açmaktadır (160). Şöyle ki; vergi ödevlerini tam olarak zamanında yerine getiren yükümlülerin ödedikleri vergi kadar nakti elinden çıkarmak zorunda kalmaları nedeniyle sermayeleri sınırlandırılmakta, buna karşılık kötü niyetli yükümlüler ödemeleri gereken vergiyi

(156) Abdurrahman Akdoğan, Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, A.İ.T.İ.A. Yayını, Ankara: 1980 , s.40; Hasan Baş, "Affa Sitem", Sayıstay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk, S.30, Ocak 1975, yıl 5, s.20; Pelin, s.244; Dikmen, s.110; Pepper, s.545; Delony-Posey, s.43; Lerman, s.326; Jackson, s.320.

(157) Akdoğan, s.41.

(158) Baş, s.20.

(159) Delony-Posey, s.43.

(160) Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, s.534.

işletmelerinde faizsiz olarak kullanmaları nedeniyle yatırımlarını genişletme imkânı bulabilmekteler (161). Bu gibi durumlarda vergi cezalarının ve gecikme zamlarının rekabet eşitliğini yeniden kurucu bir işlevi vardır. Çıkarılacak bir afa vergi cezalarının ve gecikme zamlarının etkisiz bırakılması rekabet eşitsizliğine yol açar (162).

2. AF VERGİ YASALARINA İTAATİ AZALTIR

Vergi hukukunda affa karşı çıkanların görüşlerini dayandırdıkları düşüncelerden biri de affın vergi yasalarına itaatsizliği teşvik edeceği yolundadır. Bunlara göre, temelde beyan yöntemine dayanan çağdaş vergi sistemlerinde yükümlülerin vergi ödevlerine ilişkin hükümlere kendiliklerinden uygun davranmada bir gevşeklik göstermesi sistemde köklü bozukluklara yol açar (163).

Af, kişilerin adalet anlayışını tahrip ederek yasalara saygıyı azaltır (164). Dürüst yükümlüler yasaları ihlâl eden kişilerin af yoluyla cezadan kurtulduklarını gördüklerinde, bundan böyle, yasalara uygun davranmama eğilimi içine girebilirler (165).

(161) A. g. m.; Pepper, s.545.

(162) Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, s.534.

(163) Lerman, s.326; Jackson, s.320; Delony-Posey, s.43; Mikesell, "Tax Amnesties as a Tool.." s.114.

(164) Jackson, s.320.

(165) Lerman, s.326.

Öte yandan af, toplumda vergi yasalarına uygun davranmanın önemsizliğine ilişkin bir inancın ya da vergi yasalarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajının yayılmasına yol açabilir (166).

Bir başka olumsuz etki de, af uygulamasının yükümlülere, vergi yönetiminin cebri yöntemlerinin yetersizliğini kendi ağzıyla itiraf etmesi şeklinde yorumlanabilmesidir (167). Bunun sonucunda, daha çok sayıda yükümlü, beyanlarında kötü niyetle hareket etmeye ve suç işlemeye teşvik edilerek "denetim-toto"da (tax-audit lottery) yakalanma riskini göze alacaklar ve şansımızı bir de biz deneyelim diyebileceklerdir (168).Cezaların affedilmesi vergilerin zamanında ödenmesi gayretini azaltarak suistimal kapısını aralayacaktır (169).

Bir kere af yoluna başvurulması kaçınılmaz bir şekilde gelecekte yeni af beklentilerine yol açacaktır (170). Bunun, yasaların otoritesi üzerinde yaratacağı olumsuz etkileri tahmin etmek ise çok kolaydır. Üstelik af sanıldığı gibi gelirlerde bir artış sağlamaz. Kısa vadede belki bir miktar gelir sağlanacak fakat uzun vadede yasalara kendiliğinden itaatin azalmasına bağlı olarak gelirlerde büyük ölçü-

(166) A. g. m.,

(167) Delony-Posey, s.43

(168) A. g. m.; Lerman, s.326.

(169) Delony-Posey, s.43.

(170) Lerman, s.326; Delony-Posey, s.43.

de azalmalar görülecektir (171). Daha açık bir deyişle, uzun dönem maliyetleri kısa dönemde elde edilecek her türlü faydayı kat kat aşacaktır (172).

3. VERGİ SUÇLARI TASARLANARAK İŞLENEN SUÇLAR OLDUĞUNDAN AFFA LÂYİK DEĞİLDİR

Bu görüşü savunanlar vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı iddiasının gerçekleri yansıtmadığı kanaatindedirler. Bunlara göre vergi suçları çoğu zaman kurnazlığı gerektiren ve kasden işlenen suçlardır (173). Vergi suçluları da inceden inceye plan kuran ve devlet maliyesini zarara sokmayı arzulayan kimselerdir (174).

Vergi kaybına yol açan hukuka aykırı fiiller işlendiklerinde suç teşkil ederler. Daha sonra çıkarılacak bir af bu gerçeği değiştirmeyecektir (175).

Öte yandan, vergi suçlarının toplumsal düzen için daha az tehlikeli olduğu ve bu tür suçları işleyenlerin ahlâki düşüklüklerinin olmadığı düşüncesi yerinde değildir. Genelde ekonomik suçları işleyenlerin, özelde vergi suçlarının görünüşte saygı değer ya da hiç değilse herkesten saygı

(171) Lerman, s.326.

(172) A. g. m.,

(173) Delony-Posey, s.43; Lerman, s.326; Özek, s.147.

(174) Ağca, s.28; Gören, s.8; Özek, s.147.

(175) Delony-Posey, s.43.

gören kişiler oldukları doğrudur (176). Bunlarda diğer suçlularda görülen cehalet, zekâ kıtlığı, toplumsal kurallara uyumsuzluk da yoktur (177). Aksine bunlar sahip oldukları yetenekleri kullanarak Devletin ve kişilerin kendilerine besledikleri güveni kötüye kullanarak suç işlemektedirler (178). Bu da ahlâki düşüklüğün bir belirtisidir.

Ekonomik ve mali suçların toplumsal düzen için fazla tehlikeli olmadığı düşüncesi de dayanaksızdır. Tersine, ekonomik suçluluğun sadece daha pahalı sonuçlar vermesi dolayısıyla değil, fakat ekonomik hayatın temelinde yatan güveni tehdit ve tahrip etmesi nedeniyle diğer bütün suçlardan daha zararlı olduğu ileri sürülmüştür (179).

Bu düşüncenin etkisiyle, 1977 yılında Roma'da Birleşmiş Milletler örgütünün düzenlediği "Ticari Suçlar Hakkında Sosyal Savunma" konferansında mali suçlardan dolayı suçluların geri verilmemesi ve adli yardımlaşmanın kabul edilmemesi gibi kökleşmiş kurumların değiştirilerek iade ve adli yardımlaşma konusunda uluslararası sözleşmelere hüküm konulması gerektiği belirtilmiştir (180).

(176) Sahir Erman, "İktisadi Suçlar Konusunda Avrupa Hukukundaki Son Gelişmeler ve Konunun Tartışması", Avrupa Hukuku Haftası, (I.İstanbul, 24-27.1.1978) 1979, s.104.

(177) A. g. m., s.105.

(178) A. g. m.,

(179) A. g. m.,

(180) Bu konferansta ulaşılan sonuçlar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. a. g. m., s.103-113.

Yine aynı konferansta vergi kaçakçılığı üzerinde de durularak, çift defter kullanmak, sahte fatura kullanmak gibi belirli fiillerin, vergi kaybına yol açmış olsun veya olmasın, en az beş yıl hapis cezasıyla cezalandırılmasının gerekli olduğu belirtilmiştir (181). Bütün bu gelişmeler de gösteriyor ki vergi suçlarının daha az tehlikeli olduğu gerekçesine yaslanarak vergi alanında affı savunmak kolay olmamaktadır.

4. AFFIN KARŞISINDAKİ DİĞER GÖRÜŞLER

Vergi hukukunda affın aleyhindeki diğer görüşleri şöylece sıralayabiliriz:

i. Vergi suçlarının affedilmesinde kamu yararı yoktur. Bu görüşü savunanlar, devletin ve diğer toplumsal kurumların bütün faaliyetlerinde kamu yararı amacının bulunması gerekliliğinden hareket ederler. Bunlara göre, devletin ceza vermek hakkından vazgeçmesi anlamına gelen affın temelinde de kamu yararı düşüncesi vardır. Kamu alacaklarına ilişkin cezaları, gecikme zamlarını ve faizleri affetmenin ise kamu yararına yönelik bir tarafı yoktur (182).

ii. Vergi hukukunda affa yer verilmesi yükümlülerin sorumluluk duygularını zayıflatarak yükümlü psikolojisini olumsuz yönde etkiler (183).

(181) A. g. m., s.110.

(182) Baş, s.19; Ağca, s.28.

(183) Ağca, s.28.

iii. Vergi denetiminin başarısı bir ölçüde vergi yönetiminin yükümlü üzerinde manevi bir otorite oluşturması ile ilgilidir. Af bu otoritenin sarsılmasına yol açar. Sonuçta vergi denetiminin etkinliği af dolayısıyla zayıflar (184).

iv. Af yasaları uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu da sonuçta vergi yargısı organlarının iş yükünün hafiflemesini önlemektedir (185).

III. GÖRÜŞLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GÖRÜŞLERDEN ÇIKAN SONUÇLAR

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız görüşlerden anlaşılabilir gibi, temelde bir ceza hukuku kavramı olan af, vergi hukukunda bu hukuk dalının bağımsızlığına uygun düşecek bir şekilde özgün bir anlama kavuşmuştur.

Vergi hukukunda affın gerekliliğini savunanların ileri sürdükleri düşüncelerden bir kısmı, ceza hukukunda affın varoluş nedenini oluşturan görüşlerin vergi hukukundaki izdüşümleri niteliğindedir. Gerçekten, ceza hukukunda af özellikle siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra toplumsal barışı yeniden kurmanın ve geçmişi unutmamanın bir aracı durumundadır. Vergi hukukçuları da buna paralel olarak,

(184) A. g. m.,

(185) Yılmaz Aliéfendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", Danıştay Dergisi, yıl:9, S.32-33; 1979, s.45.

bunalım dönemlerinden sonra sosyal ve siyasi düzlemde af yoluyla kurulmasına çalışılan barış ortamının, vergi alanında çıkarılacak bir afa mali düzlemde tamamlanması gereğine işaret etmişlerdir.

Vergi hukukunda affa karşı çıkanların iddialarını dayandırdıkları düşüncelerden üzerinde en çok durulması gerekeni, kuşkusuz, affın adalet ve eşitlik ilkelerine ters düştüğü görüşüdür. Bu görüş ilk bakışta isabetli görünmekle birlikte, "adalet ölçütleriyle, idari açıdan uygun ve gerçekleştirilebilir durumlar arasında öteden beri süregelen çelişki vergi yöneticisine, adalete ilişkin düşüncelerin tek başına, soyutlanarak ele alınamayacağını ve vergilendirmenin çok çeşitli görünümleri karşısında mükemmel bir şekilde uyumlaştırılamayacağını öğretmiştir. Bu bir affın uygulanabilirliği söz konusu olduğunda özellikle doğrudur"(186).

Diğer taraftan, geçmiş dönemlere ilişkin vergi borçları "uygun" bir oranda faiz yükü altında bırakılırsa affın, vergi adaletini bozucu bir etki yaratmayacağı düşünülebilir (187). Ancak, bu sefer de affın başarısının riske girebileceğini göz ardı etmemek gerekir. İleride görüleceği üzere affın başarılı olmasının koşullarından biri de katılım oranını maksimum kılacak düzeyde bağışıklıklar ve avantajlar sağlamaktır. Cezanın affedilmesi ya da ceza kovuşturmasının kaldırılması ise dürüst yükümlülerin adalet duygularını incitmeyecektir.

(186) Pepper, s.545.

(187) Mikesell, "Tax Amnesties as a Tool ..", s.116.

Çünkü, daha önce de belirtildiği gibi; cezalar kamu gelirlerini karşılamak üzere alınmazlar. Üstelik tüm bütçe gelirleri içinde bunların payları son derece düşüktür (188).

Affin rekabet eşitliğini bozduğu da ileri sürülmüştür. Bu konuda, af programının vergi yasalarına uymanın getirdiği maliyetler de dahil olmak üzere vergi maliyetlerini azaltarak dürüstlüğe aykırı davranışlara prim vermemesi gerektiğini söyleyebiliriz. Böylece rekabet eşitsizliğinin doğması önlenebilecektir. Başka bir deyişle, af uygulaması hiç bir şekilde, vergi ödevine ilişkin biçimsel sorumlulukları (beyanname verilmesi, bilgi sağlanması vs.), ya da vergi borcunu azaltmamalıdır. Aksi takdirde aftan yararlanan lehine haksız bir rekabet avantajı sağlanacaktır. Bununla birlikte, af, vergi kaçakçısını kollayan hiç bir ayırım yaratılmaksızın, cezadan ve cezai kovuşturmadan kurtulma imkânı sağlayabilir (189).

Af konusunda ileri sürülen birbirine taban tabana zıt görüşlerden biri de affın, yükümlülerin vergi yasalarına kendiliklerinden itaati üzerindeki etkileriyle ilgilidir. Lehdekiler bu konuda affın olumlu bir etkisi olacağını savunurlarken, aleyhdekiler affın vergi yasalarına itaati azaltarak olumsuz bir etki yaratacağını ileri sürmüşlerdir.

(188) A. g. m., s.115.

(189) A. g. m., s.114,

Son tahlilde, affın vergi yasalarına yükümlülerin kendiliklerinden uymaları üzerindeki etkisi, doğrudan gelir tahsilâtına ilişkin etkiden çok daha önemlidir denebilir (190). Bu etkinin olumlu olması, vergi yükümlüleri arasında, affın bir kereye mahsus olduğu inancının bulunmasına (191) ve aftan önce kârlı görülen vergi kaçırmaya yönelik eylemlerin aftan sonra artık hiç de cazip olmayacağı inancının varlığına bağlıdır (192). Bunun için de af dönemi sona erdiğinde cezaların ve vergi yönetiminin sahip olduğu cebri araçların arttırılması gerekir (193).

Burada son olarak, affa karşı çıkanların ileri sürdükleri "vergi hukukunda affa yer verilmesinde kamu yararı yoktur" görüşü üzerinde duracağız. Aslında, "kamu yararı" çok geniş, bulanık ve sübjektif bir kavram olması bakımından, herkesin üzerinde anlaştığı ve birleştiği bir kavram sayılamaz (194). Bu nedenle vergi alanında af yoluna başvurulmasının kamu yararı sağlamayacağını söylemek pek kolay olmasa gerek. Bununla birlikte, af yetkisi kullanıldığında kamu yararının bulunduğu varsayılacağından, af yetkisinin

(190) A. g. m.,

(191) A. g. m.,

(192) Gordon Tullock, "An Economic Approach To Crime", Social Science Quarterly, no:50, June 1969, s.63.

(193) A. g. m.,

(194) Lütfi Duran, İdare Hukuku Ders Notları, Fakülter Matbaası, İstanbul:1982, s.25.

aftan yararlanan kişilerin çıkarları göz önünde tutularak kullanılmaması gerekir (195).

Sonuç olarak, affın günümüzde bir olgu olduğunu gerek gelişmiş ülkelerin, gerekse gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetimince yaygın bir biçimde kullanılan önemli bir araç haline geldiği söylenebilir (196). Bu nedenle çeşitli ülkelerdeki vergi affı uygulamalarının incelenmesi en az kuramsal tartışmalar kadar önem taşımaktadır.

(195) Erem, C.I, s.986.

(196) John L. Mikesell, "Amnesties For State Tax Evaders: The Nature and Response to Recent Programs", National Tax Journal, vol: 39, no:4, 1986, s.507.

§ 4. VERGİ AFFI UYGULAMALARININ TEMELİNDE YATAN NEDENLER

Vergi affı uygulamaları incelendiğinde af yetkisine sahip organların bir vergi affına gidilip gidilmemesi yolundaki kararlarına etkileyen çeşitli faktörlerin bulunduğu görülür. Bunların başında siyasi faktörler gelir. Af kararı herşeyden önce siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Ancak bunun yanında giderek önem kazanan ekonomik ve mali faktörleri de ihmal etmemek gerekir. Öte yandan, vergi afları vergi yönetimlerini bunaltan kimi sorunların çözümünde kullanılacak pratik bir araç olması nedeniyle de çekici görülmektedir. Aşağıda ayrı ayrı incelediğimiz çeşitli nedenler, bir vergi affı uygulamasında çoğu zaman birlikte bulunabilmektedir. Şimdi vergi aflarının temelini oluşturan bu nedenleri yakından inceleyelim.

I. SIYASİ NEDENLER

Af, temelde politik mülahazalara dayanan bir tasarruftur. Affa karar verme ve affın kapsamını belirleme konusu affa yetkili organın takdirine bağlıdır. Bu da siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Özellikle ceza hukukunda, genel af toplumların geçirdikleri siyasi krizlerden sonra yatıştırıcı etkileri olan bir kurum olarak görülmüştür. Hatta bu nedenle genel affın sadece siyasi suçlara teşmil edilmesini isteyen fikirler ileri sürülmüştür (197).

Vergi aflarınının siyasi temelleri araştırıldığında, bazı yönleriyle, ceza hukukunda genel af kararı alınmasında etkili olan siyasi faktörlerin vergi düzlemindeki yansımalarını saptamak mümkün olabilecektir. Bu durum az gelişmiş ülkeler söz konusu olduğunda daha çarpıcı bir biçimde ortaya çıkar. Bu ülkelerde siyasi düzenin istikrara kavuşmamış olması sık sık rejim bunalımlarına yol açmaktadır. Normal demokratik süreçlerin işlememesi nedeniyle yönetim değişikliklerinin toplumsal düzeni daha sarsıcı bir biçimde gerçekleşmesi de yine bu tür ülkelerin özelliklerindedir. Bu cümleden olmak üzere askeri darbeler, devrimler, karşı devrimler siyasi yaşamın olağan bir parçası sayılır bu ülkelerde. Kuşkusuz böylesi köktenci hareketler toplumsal düzenin bütün kurumlarını derinden etkiler. Mali kurum-

(197) Bu konuda bkz. Keyman, s.23-27.

lar da bu etkinin dışında kalamazlar. İktidarın dıştan gelen müdahalelerle el değiştirmesinin genellikle yol açtığı sonuçlardan biri de eski yönetime yönelik topyekün bir tasfiye hareketidir. Vergi afları da bu noktada eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmenin bir aracı olarak kullanılabilir (198).

Öte yandan, yönetim ya da rejim değişikliklerinin çalkantılı toplumsal olaylar neticesinde gerçekleştiği ülkelerde, vergi afları, toplumsal gerginliği hafifletmenin araçlarından biri olabilmektedir. Bu gibi durumlarda vergi affı, yeni yönetimle aynı zamanda birer seçmen olan yükümlüler arasında toplumsal uzlaşmayı sağlayıcı bir yol olarak görülebilmektedir.

Daha da önemlisi, vergi affı yeni yönetimin siyasi, ekonomik ve toplumsal programını gerçekleştirmek için şiddetle ihtiyaç duyduğu finansman ihtiyacını kısa vadede çözüme bağlayabilecek imkânlar sunabilmektedir. Böyle bir durumda vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlanmış bir vergi affı, yeni yönetime geniş idari organizasyona ve masraflara başvurmaksızın bir gelir akışı sağlayabilmektedir.

Az gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi aflarının siyasi temelleri konusunda Filipinler ilginç bir örnek oluşturmaktadır. Bundan önce de sözünü ettiğimiz gibi Marcos reji-

(198) Dikmen, s.110.

mine karşı mücadele eden Corazon Aquino dikta yönetimine karşı sivil direnişin çarpıcı bir örneği olarak yükümlü-
re vergilerini ödememeleri çağrısı yapmıştır. Daha sonra
Marcos rejimi devrildiğinde ise yayınladığı Başkanlık Ka-
rarnamesi ile özellikle mücadele yıllarını kapsayan bir
vergi affını yürürlüğe sokmuştur. Bununla toplumsal uzlaş-
manın yanı sıra yeni yönetimin ihtiyaç duyduğu mali kaynak-
ların temin edilmesi de hedeflenmiştir (199). Yine Pakis-
tan da Hindistan'dan koparak ayrı bağımsız bir devlet kur-
duğu yıllarda siyasi bakımdan bir vergi affını zorunlu gör-
müştü (200).

Türkiye uygulamasına baktığımızda ise daha ilginç
bir manzara ortaya çıkmaktadır. Ekonomik ve mali etkileri
bakımından en kapsamlı vergi affı düzenlemelerini oluştu-
ran üç özel vergi affı yasasının üçü de olağanüstü yönetim-
ler döneminde çıkarılmışlardır. Bunlardan özellikle 12 Ey-
lül yönetimi sırasında çıkarılan 2431 ve 2801 sayılı yasa-
lar ileride geniş bir şekilde üzerinde durulduğunda görüle-
ceği üzere son derece dikkat çekicidir. İlk özel vergi af-
fı yasası olan 281 Sayılı Kanun ise 27 Mayıs döneminde çı-
karılmıştır. Diğer taraftan, yapısında vergi affına iliş-
kin hükümlere de yer veren üç genel af yasasından biri olan

(199) Filipinler'de vergi affı uygulamaları konusun-
da bkz. bu inceleme 2. Bölüm.

(200) Bkz. bu inceleme 2. Bölüm.

218 Sayılı Kanun da yine 27 Mayıs hareketinden sonra kurulan ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmıştır (201). Bu hükümetin de 27 Mayıs'ın etkilerini büsbütün üzerinden atamadığını dikkate aldığımızda Türkiye bakımından ortaya şöyle bir sonuç çıkmaktadır: 1960 sonrasında uygulanan vergi affına ilişkin altı önemli yasadaki dördü olağanüstü yönetimler döneminde çıkarılmış olmaktadır.

Burada son olarak ceza hukuku kapsamındaki genel af uygulamaları bakımından ifade edilmiş olan ancak bizim vergi afları yönünden de anlamlı bulduğumuz bir yargıyı aktarmak istiyoruz:

"Genel affın, hükümetlerin yüzyüze gelmekten çekindikleri güçlükleri kolayca yenmek için kullandıkları periyodik bir vasıta haline getirilmesi doğru değildir. Böyle bir hareket tarzı zaaf ve korkuya delâlet eder. Hükümetler, bilhassa, kendilerini zayıf hissettikleri anlarda bu yola başvurmaktan çekinmelidirler; çünkü genel af, rejimin kuvvetinin bir delili olmak durumundadır. Genel affı teklif eden veya bunu kabul eden bir rejim, kendisine olan güvenini göstermiş bu suretle halka itimat telkin etmiş olacaktır" (202).

(201) Türkiye uygulaması konusunda geniş bilgi için bkz. bu inceleme 3. Bölüm.

(202) Joseph Barthélemy, "L'Amnistie", Eksrait de la Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et L'Etranger, 1920, No:2, s.7 (Keyman, s.25 den).

II. EKONOMİK NEDENLER

Vergi affı uygulamalarına yol açan bir başka neden de ekonomik niteliği ağır basan "kara para" sorunu ile ilgilidir. "Kara para" deyimi, genellikle, gizlenmiş gelirleri ve/veya beyan edilmemiş servetleri ifade etmek için kullanılır. Bununla birlikte, bazı yazarlar bu tanımın çok dar olduğu görüşündedir. Çünkü kara para yalnızca hesaplara geçirilmeyerek, biriktirilen ya da gizli ticari işlerde dolanan nakitlerden ibaret değildir. Bunun yanı sıra, kara para deyimi altına, mücevherata ve değerli taşlara yatırılan parayı ve hatta arazilere, otellere, binalara yatırılan paraları ve muhasebe kayıtlarında gösterilen miktarların çok üzerindeki işletme varlıklarını da ifade eder (203).

Kara paranın ulusal ekonomide işlem görmesi ikili bir yapılanmaya yol açar. Bir tarafta, resmi ve meşru para sistemi temeline dayalı olarak işlevini sürdüren, belirlenebilen fon kaynaklarından finanse edilmiş işlemleri içeren, denetlenebilir gelir ve servet yaratan "resmi ekonomi"; diğer tarafta ise "paralel ekonomi" diye adlandırılabilen bir başka ekonomi. Resmi ekonominin yanı başında işlevini sürdüren ve onunla rekabet eden bu ekonomi gıdasını, gücünü ve desteğini toplumdaki karanlık, anti-sosyal ve

(203) Bu konuda bkz. M.A.Gidwani, "Tax Evasion, Smuggling and Black Money", Economic Revolution in India, Himalaya Publishing House, Bombay: 1977, s.337 vd.

ilke tanımaz unsurlardan alır. Öte yandan, bu ekonomide işlemler başından sonuna kadar büyük bir gizlilik içinde yürütülür (204).

Kara para ekonomi üzerinde son derece zararlı etkilere yol açar. Özellikle vergi adaleti ilkesi büyük ölçüde yıpranır. Bu nedenle kara para ile mücadele zorunludur. İşte bu noktada vergi afları kara para sorununu tümünden ortadan kaldırmasa da olumsuz etkilerini azaltıcı bir işlev görür. Vergi affı yasaları öngördüğü teşvik edici hükümlerle ve özellikle ceza tehditini ortadan kaldırarak bu tür gizli varlıkların karanlıktan aydınlığa çıkmasını hedefler. Bu arada beyan edilen gizlenmiş varlıklar çok düşük oranlarda vergilenebilir. Böylece resmi ekonominin sınırları genişletilmeye çalışılır.

Diğer taraftan, vergi afları bu çerçevede çeşitli nedenlerle yurt dışına kaçmış ekonomik değerlerin yurda geri getirilmesi amacıyla da kullanılabilir. Araştırmamızın ikinci ve üçüncü bölümlerinde gerek kara paranın aklanması amacına yönelik, gerekse yurt dışına kaçmış varlıkları yurda geri getirmeye yönelik vergi affı uygulamaları daha yakından incelenmiştir.

III. MALİ NEDENLER

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

Uygulamada vergi afları finansman ihtiyacına kısa dönemli bir çözüm sağlayacak ve bir gelir akışı yaratabilecek bir araç olarak görülebilmektedir. Bu amaçla çıkarılan vergi afları ile, vergi yönetiminin bütün çabalarına karşın yakalanamayan vergi kaçakçılarında gönüllü olarak ortaya çıkmaları için bir fırsat verilmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan ve kaçırdığı vergileri beyan ^{eden} yükümlülerden yalnızca vergi aslını ödemeleri istenmekte ve bunun karşılığında başta idari ve kamusal cezalardan bağışıklık olmak üzere bazı avantajlar tanınmaktadır.

Öte yandan, vergi aflarının kimi uygulama biçimlerinde yönetimin bilgisi dışında kalmış matrahların da ötesine geçilerek, vergi yönetimince borçlanıldığı bilinen hatta vergilendirme süreci içerisinde belli bir aşamaya ulaşmış fakat tahsilât sistemindeki sorunlar nedeniyle tahsili bir türlü gerçekleştirilememiş vergi borçları da affın kapsamına alınır. Bu gibi durumlarda yeni gelir yaratılıp yaratılmadığı tartışmalı olmakla birlikte, uzun zamandır sürüncemede kalmış kamu alacaklarının devlet hazinesine girmesini sağlaması nedeniyle uygulamada zaman zaman bu yolun benimsendiği görülmektedir.

Vergi aflarının kısa dönemde doyurucu bir gelir akışı sağlayabilmesi bazı koşulları da gerektirmektedir. Vergi aflarının mali yönden de başarılı olabilmesi için gerekli önkoşulların neler olduğu biraz ileride incelenecektir.

IV. VERGİ YÖNETİMLERİNİN YETERSİZLİĞİNDEN KAYNAKLANAN NEDENLER

Vergi afları vergi yönetimlerinin karşılaştıkları bunalıcı bazı sorunların çözümünde palyatif bir önlem olarak görülebilmektedir. Bu sorunların başında yapısal nedenlerden ötürü vergi yönetiminin ve bu arada vergi yargısının iş yükünün bazı dönemlerde altından kalkılmaz boyutlara ulaşması gelmektedir. Vergi yönetiminin normal çalışmalarını aksatan ve adeta tıkanmalara yol açan bu yığılmayı tasfiye

edecek iç mekanizmaların bulunmayışı vergi aflarına başvurmayı gerekli kılabilmektedir. Bu gibi durumlarda yükümlüler bakımından uyumsuzluk yaratmamayı ya da mevcut uyumsuzlukları sürdürmemeyi cazib hale getiren af hükümleriyle, birikmiş dosyaların tasfiye edilmesine çalışılmaktadır.

Öte yandan, vergi sisteminde köklü reformların plânladığı dönemlerde yeni düzenlemelerin başarılı olabilmesi için eski dönemlere ait dosyaların tasfiye edilmesi de gerekli görülebilmektedir. Aynı şekilde, vergi yönetiminin sahip olduğu cebri uygulama araçlarının güçlendirildiği ve daha etkin bir vergi yönetimi için gerekli düzenlemelerin yapıldığı dönemlerde vergi yükümlüsüne yeni düzenlemelere uyum sağlayabilmesi ve eski kusurlu hareketlerini terk ederek dürüst bir yükümlü olabilmesi için vergi affı elverişli fırsatlar sunabilmektedir. Bu da reform hareketlerinin bazen vergi afları ile desteklenmesini cazib hale getirebilmektedir. Ancak vergi aflarının başarılı olması bazı koşulların yerine getirilmesine bağlıdır. Bundan sonraki paragrafın konusunu işte bu başarının temel koşulları oluşturmaktadır.

§ 5. VERGİ AFFI UYGULAMASININ
BAŞARILI OLABİLMESİ İÇİN
GEREKLİ TEMEL KOŞULLAR

Vergi affının teorisine ilişkin bilimsel yazında af programı düzenlenirken bazı faktörlerin göz önünde tutulması gereği önemle vurgulanmıştır. Affın başarısı için gerekli olan bu temel koşullar aşağıda ayrıntılı bir biçimde incelenmeye çalışılmıştır. Ancak burada belirtmeden geçemeyeceğimiz bir husus vardır. Bir vergi affı uygulamasında başarı için gerekli bütün koşullar mevcut olsa bile, başarının garantiye alındığını söylemek pek kolay olmaz (205). Bununla birlikte, aşağıda inceleyeceğimiz koşullar sağlanmadan bir vergi affına gidilmemesi gerektiğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Çünkü başarısız bir vergi affı özelde vergi

yönetiminin, genelde ise siyasi yönetimin "imajına" iyi bir uygulamaya kıyasla daha çok zarar verir. Üstelik daha sonra girişilecek bir takım düzenlemeleri daha da güçleştirir (206). Buna karşılık çeşitli ülkelerin uygulamaları koşullar yerine getirildiğinde iyi sonuçlar alınabileceğini göstermiştir.

I. VERGİ AFFI YALNIZCA BİR KEREYE ÖZGÜ OLMALI

Vergi affının başarılı olabilmesi için bir kereye özgü bir uygulama olması gereği konusunda öğretilerde tam bir görüş birliği mevcuttur (207). Af yoluna sıklıkla başvurulması vergi kaçakçılarını gelecekte vukubulacak bir başka af uygulaması konusunda bir tür kumar oynamaya iter ve yükümlülüklerini yerine getirmeyi hep ileriki bir tarihe ertelemelerine neden olur (208). Aslında her türlü vergi kaçakçılığı yakalanmama ihtimali üzerine oynanmış bir kumardır. Kumar da yalnızca belirsizliğin bulunduğu bir ortamda ortaya çıkacağından yönetimin mümkün olduğunca bu belirsizliği azaltması gerekir (209). Bunun için de her türlü imkândan yarar-

(206) A. g. m.,

(207) Bkz. Pepper, s.549; Parle-Hirlinger, s.247; Eliot Uchitelle, "The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries", Federal Reserve Bank of New York Quarterly Review, vol. XIV, No:3, Autumn 1989, s.49.

(208) Pepper, s.549.

(209) A. g. m.,

lanarak kaçakçılık fiillerinin er ya da geç ortaya çıkarılmasının kaçınılmaz olduğunu ve yürürlükteki affın ağır cezalardan kurtulmak için yegâne ve son fırsat olduğunu açıklıkla ortaya koyması gerekir (210). Sıklıkla yinelenen vergi afları yalnızca yürürlükteki affa katılımı engellemekle kalmaz, aynı zamanda vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasına da yol açar (211). Bu konuda ileriye sürülen ölçütlerden biri af gibi bir "lütuf aracına" bir kuşakta yalnızca bir kez başvurulması gerektiği yolundadır (212).

Affın bir kereye özgü olma özelliği affın plânlanması, uygulanması ve zamanlaması konusunda özel bir dikkati zorunlu kılmaktadır. Çünkü yanlış hesapları sonradan düzeltmeye imkân verecek ikinci bir fırsat muhtemelen olmayacaktır (213). Öte yandan affın ne zaman uygulanacağı yükümlülerce önceden tahmin edilememelidir. Aksi takdirde bu durum vergi suçlarını ekonomik açıdan teşvik edici olur ve yükümlü davranışını olumsuz yönde etkileyebilir (214).

(210) Uchitelle, s.49; Pepper, s.549.

(211) Uchitelle, s.49.

(212) Gusberti, s.3.

(213) Parle-Hirlinger, s.247.

(214) A. g. m.,

II. AF VERGİ SİSTEMİNİ GÜÇLENDİRİCİ ÖNLEMLERLE EŞZAMANLI
YÜRÜTÜLMELİ

Af programı ile genel olarak vergi sisteminde yapılacak reformlar arasında yakın bir ilişki vardır. Özellikle, uzun vadeli mali beklentilerin gerçekleşebilmesi için reform zorunlu gözükmektedir (215). Eğer aftan yararlanan bir yükümlü af sonrasında hiç bir şeyin değişmediğini, her şeyin eskisi gibi devam ettiğini, vergi suçu işlemeyi teşvik eden faktörlerin hâlâ varlığını sürdürdüğünü görecektir olursa davranışını değiştirmek için bir neden göremez (216). Bu düşünce, af programlarının vergi suçu işleyenlerin yakalanma olasılıklarını arttıracak idari ve hukuki reformlarla uyumlu bir biçimde yürütülmesini gerektirmektedir (217).

Öte yandan, affın kendisinin başarılı olması da vergi yönetiminin sahip olduğu cebri araçların güçlendirilmesine bağlıdır. Çünkü af tek başına kusurlu yükümlülerin o âna kadar beyan edilmemiş gelirlerini itiraf etmelerine ya da ödenmemiş vergilerini ödemelerine yetmez (218). Bu nedenle kamuoyunun, aftan önce rahatlıkla sürdürülen kaçakçılık eylemlerinin bundan böyle kolay olmayacağı konusunda ikna edil-

(215) A. g. m.; aynı fikir için bkz. Uchitelle, s.49; Pepper, s.547.

(216) Parle-Hirlinger, s.247.

(217) A. g. m.,

(218) Uchitelle, s.50.

mesi gerekir (219). Bunun için de vergi yönetimini güçlendirici düzenlemelerin yapılması şarttır. Sözgelimi bu cümleden olmak üzere vergi yönetimine yeni bütçe imkânları sağlanabilir; vergi ahlâkını ve tahsil sürecini etkinleştirici önlemler alınabilir (220); denetim elemanlarının sayısı arttırılabilir (221); vergi yönetimine yeni hukuki yetkiler verilerek hukuki donanım açısından güçlendirilebilir (222); bu arada vergi cezalarının arttırılması da kuşkusuz düşünülebilir (223). Görüldüğü gibi vergi aflarının kapsamlı bir vergi paketinin bir parçası olarak ele alınması gerekmektedir (224).

Diğer taraftan, bir yazar yukarıda sözünü ettiğimiz türden düzenlemelerin yanı sıra kaçakçılıkla sıkı bir mücadelelenin daha af ilân edilmeden önce başlatılması gereğine işaret etmektedir (225). Kaçakçılıkla mücadeleye hız verilmesinin amacı, vergi kaçakçısının zihninde affa katılmadığı takdirde yakalanmasının kaçınılmaz olacağı korkusunu yaratmaktır (226). Bunun için gerekirse bir "sinir harbi" başla-

(219) A. g. m.,

(220) J.Elliot Hibbs ve Greg V.Smith, Planning Tax Amnesty Programs, (yayınlanmamış rapor), Arizona Department of Revenue, s.2.

(221) Pepper, s.547.

(222) Parle-Hirlinger, s.249.

(223) A. g. m.,

(224) Uchitelle, s.50.

(225) Pepper, s.547.

(226) A. g. m.,

tılabilecektir. Örneğin, evlere ve işyerlerine baskınlar yapılmasının, banka hesaplarının incelenmesinin ya da kasaların açılmasının böyle bir ortam yaratmada faydalı olabileceği ileri sürülmüştür (227). Bu mücadele af dönemi boyunca sürdürülürken, bunun aftan sonra daha da şiddetlendirileceği mesajının verilmesi de ihmal edilmeyecektir (228). Böylece köşeye sıkıştırılacağı duygusuna kapılan vergi kaçakçısı affa sığınmaktan başka bir çare göremeyecektir. Amerikalılar bu tür bir politikaya "havuç ve sopa" yaklaşımı adını vermektedirler (229). Burada havuç, affa sağlanan her türlü bağışıklıklar ve kolaylıklar olmakta, sopa ise af öncesinde, af boyunca ve aftan sonra uygulanacak vergi yönetiminin gücünü arttıran cebri araçları ifade etmektedir. Bu yaklaşımın affa katılım düzeyini önemli ölçüde arttırabileceği düşünülebilirse de aksine bir etki yaparak yükümlülerin iyice içine kapanmalarına ve kendilerini gizlemelerine yol açması ihtimalini de gözden ırak tutmamak gerekir.

Nitekim, Fransa'da 24 Mayıs 1951 tarihli af yasasında bu durum öngörülerek şaşırtıcı bir yöntem geliştirilmiştir. Sözkonusu yasanın 83. maddesiyle vergi kaçırarak yükümlülere, beyannamelerini düzeltmek ya da yeni bir beyanname vermek yerine, af süresi içinde "işledikleri vergi suçlarını telâ-

(227) A. g. m.,

(228) A. g. m.,

(229) Hibbs-Smith, s.2.

fi amacıyla" anonim ödemeler (versements anonymes) adı altında yükümlünün kimliğini açıklamadan ödeme yapmasına izin verilmiştir (230). Buna karşılık, yasa ileride ortaya çıkabilecek vergilendirme ihtimaline ve olası denetlemele re karşı anonim vergi yükümlüsünün kimliğini belirlemeye yarayacak bir dizi yöntem öngörmüştür (özel makbuz verme, ilgili vergi döneminin ve hedeflenen verginin zikredilmesi; şirketin kuruluş tarihinin ya da yükümlünün doğum tarihinin yazılması gibi) (231). Böylece yükümlü kimliğini açıklamadan iyiniyetini kanıtlayabilecekti. Ancak suçla ilgili hiç bir kovuşturma yapılmaması için yapılan ödemenin kaçırılan verginin en azından 3/4'ünü temsil etmesi şart koşulmuştur (232).

III. SAĞLANACAK BAĞIŞIKLIKLAR AFFA KATILIMI TEŞVİK EDİCİ DÜZEYDE OLMALI

Vergi adaletine ilişkin düşünceler nedeniyle bir af uygulamasında cezai kovuşturmadan bağışıklık sağlanırken, en azından vergi aslına ilâveten makul bir faiz artı bir miktar parasal cezanın tahsil edilmesi de arzu edilir (233). Ancak yaşanan tecrübeler göstermektedir ki bu tür bir düzenleme geniş sayılarda vergi kaçakçısının aften yararlanma

(230) Merle, s.21.

(231) A. g. m.,

(232) A. g. m., s.22.

(233) Pepper, s.547.

yolunu seçerek düşük idari masraflarla ilâve bir gelir akışı sağlamaya ve kaçakçılıkla mücadeleye ivme kazandırmaya genel olarak yetmemektedir (234).

Uygulamada çoğu zaman yalnızca vergi aslının ödenmesi şart koşulmakta parasal cezalar ile faizler ise talep edilmemektedir. Hatta bazen çok daha elverişli hükümlere yer verildiği de görülmektedir. Bu konuda ölçüt şu olmalıdır: Kovuşturma politikasını ifsad edecek ya da vergi yönetiminin kararlı ve yasaların adil uygulayıcısı imajını aşındıracak zararlı yan etkilere yol açmadan yükümlülerin affa katılımını üst düzeyde teşvik edecek hükümlere yer verilmelidir (235). Öte yandan, geçmiş dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini vermenin maliyeti affa katılım düzeyini azaltan ciddi bir caydırıcı faktör olması nedeniyle eski vergi borçlarının ödenmesinde bazı kolaylıklar sağlanması yerinde olur. Önemli olan yükümlülerin borçlarını ödemelelerini sağlamak değil beyanda bulunmalarını sağlamaktır (236). Para af programı sona erdikten sonra da tahsil edilebilir (237). Borçları büyük miktarlara ulaşan yükümlülere aylık taksitlerle ödeme imkânı sağlanırsa ya da ek ödeme süreleri verilirse daha iyi bir katılım sağlanabilir (238). Ancak bu

(234) A. g. m., s.548.

(235) Hibbs-Smith, s.1.

(236) A. g. r., s.2.

(237) A. g. r.,

(238) A. g. r.,

tür ödemeler yapılırken "kanun önünde eşitlik" ilkesinin gözönünde tutulma gerekliliğini ihmal etmemek icap eder.

IV. AF DÖNEMİ YETERLİ UZUNLUKTA OLMALI

Vergi affının yürürlükte kalacağı ve uygulanacağı sürenin uygun uzunlukta olması affın başarısı açısından oldukça önemlidir. Af dönemi, vergi kaçakçılarının gerekli cesareti toplayarak ortaya çıkmalarına yetecek bir uzunlukta saptanmalıdır (239). Burada kişinin aşması gereken psikolojik bir engel olduğunu unutmamak gerekir. Çünkü yasaya aykırı davranışta bulunduğunu itiraf etmek hiç kimsenin hoşuna gitmez (240). Diğer taraftan, yükümlülerin gerekli araştırmaları yapabilmeleri için de verilecek zamanın yeterli olması lâzımdır. Ancak sürenin gereğinden fazla olması da affın etkisini azaltabilir. Her şeyden önce kitle iletişim araçları konu üzerinde sürekli yeni hikâyeler uydurmaktan yorulabilir ve bu da affın kamu oyuna duyurulması çabalarının ve ilân faaliyetlerinin etkisini köreltebilir (241). Üstelik affa katılanların büyük bir bölümü işi sürüncemede bırakma eğilimleri nedeniyle sürenin son gününe kadar bekleme yoluna gitmektedirler (242).

(239) Pepper, s.548.

(240) A. g. m.,

(241) Hibbs-Smith, s.2.

(242) A. g. r.,

İdeal af süresinin ne kadar olması gerektiği her ülkenin vergi yönetimi tarafından yerel koşullar ve yönetimin imkânları dikkate alınarak belirlenmelidir. Bu konuda bazı yazarlar optimum af süresinin 3-6 hafta (243) arasında olması gerektiğini ifade ederlerken, bazıları da 10 haftayı geçmemesi (244) gereğine işaret etmişlerdir. Ancak bunların farklı koşullar nedeniyle her ülke için bağlayıcı olmadığı açıktır.

V. AFFİN TANITILMASI VE HALKLA İLİŞKİLER

Af programlarının en önemli amaçlarından biri geniş bir yükümlü kitlesinin davranışlarını etkilemektir. Bu ise af programı ve onun vergi politikası ile ilişkisi konusunda yoğun bir tanıtım faaliyetini gerekli kılmaktadır. Tanıtım faaliyeti, genel olarak, yükümlülerin af programına ve onun hedeflerine olumlu bir bakış açısıyla yaklaşmalarını sağlamalıdır (245). Bu yönde yapılacak faaliyetler af programının maliyetini arttırdığından vergi yönetimleri çoğu kez bundan kaçınmaktadır. Ancak unutmamak gerekir ki "af programından iyi sonuç alınabilmesi için iyi bir tanıtım zorunludur"(246). Nitekim, A.B.D.'de yapılan bir araştırma tanıtım faaliyeti ile aften sağlanan hasılat arasında çok sıkı bir korelasyon

(243) Bkz. Pepper, s.548.

(244) Bkz. Hibbs-Smith, s.2.

(245) Parle-Hirlinger, s.247.

(246) Hibbs-Smith, s.5.

Mesajın sık aralıklarla tekrarlanması önemlidir. Çünkü insanlar defalarca duydukları şeyden daha kolaylıkla etkilenirler. Bu da katılım oranını yükseltebilir. Ancak af programını duyurup milletin gelmesini beklemek de tek başına yeterli değildir. Af programı boyunca çağın iletişim yöntemlerinden ve modern reklamcılık bilgisinden de istifade ederek mesaj en anlamlı ve ilginç bir biçimde iletilmelidir (252). En iyisi bir halkla ilişkiler uzmanı ve profesyonel bir reklam ajansı ile işbirliği yaparak affın gündemde kalmasını sağlayacak kapsamlı bir program hazırlamaktır (253).

(251) devam... verdiği özel ilânlarda " Arizona Vergi Avının" bağladığını duyurmuş ve "vergi kaçakçılığının riske girmeye değmeyeceği" mesajını vermiş ve kaçakçılara 60 günlük "merhamet döneminden" yararlanmaları tavsiye edilmiştir. Bkz. Hibbs-Smith, s.12.

(252) Hibbs-Smith, s.5.

(253) A. g. r.,

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ TEORİSİ VE AFFA KATILIM

Affa katılanların tümü, bir anlamda vergi kaçakçısı olarak nitelenebilir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığının ekonomik teorisi af katılımcılarının davranış biçimlerini anlayabilmemiz bakımından uygun bir hareket noktası olmaktadır. Vergi kaçakçılığı konusunda genellikle benimsenen yaklaşıma göre, yükümlüler fayda beklentilerini maksimize edecek şekilde davranırlar. Bu davranış, kaçakçılık fiillerinin yakalanma ve cezalandırma olasılıkları, cezanın yapısı ve yükümlünün risk alma derecesi konusundaki anlayışı ile yakından ilgilidir. Kaçakçılıktan elde edilecek muhtemel kazanç ödenmeyen vergi borcu miktarıdır; muhtemel maliyetler ise yakalanıldığında maruz kalınabilecek cezalardır (bunlar parasal, kamusal ya da manevi nitelikte olabilir) (254).

Vergi affını kamuoyuna duyurma çabaları ile, çoğu zaman, vergi kaçakçıları yakalanma olasılıklarının arttığı, gelecekte cezaların daha ağırlaşacağı ve vergi kaçakçılığının ahlâki açıdan yanlış bir davranış olduğu konusunda ikna edilmeye çalışılırlar. Gerçekten ikna edici olursa gelecekte kaçakçılık fiillerinde bir azalma görülebilir. Bu konuda, geliştirilen basit bir modelde bütün vergileri değil de yal-

(254) Ronald C. Fisher, John H. Goodeeris ve James C. Young, "Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax", National Tax Journal, Vol. XLIII, No: 1, March 1989, s.16.

nızca bazı vergileri kaçırarak bir yükümlünün, yakalanma olasılığının, kaçakçılık cezasının ya da manevi maliyetlerin arttırılmasına karşılık olarak yasalara itaat düzeyini arttıracığı gösterilmiştir (255).

Buna karşılık, bütün vergileri (kuşkusuz mümkün olanları) kaçırarak yükümlüler, yakalanma olasılıklarının ve diğer maliyetlerin arttığına inansalar bile, davranışlarını değiştirmeyeceklerdir. Eğer başlangıçta kaçakçılığın marjinal faydası marjinal maliyetten oldukça yüksekse, sonradan marjinal maliyette yapılacak bir artış bu gibi kişileri daha az kaçırmaya teşvik etmeyecektir (256).

Vergi affına katılım sorununa gelince: Potansiyel aff katılımcısı tipik bir vergi yükümlüsü sayılamaz. Bu kişi geçmişte vergi kaçırma yolunu seçtiği gibi aynı şeyi gelecekte de yapmayı tercih edebilir. Diğer taraftan, affa katılmanın gelecekte kaçakçılıktan elde edecekleri üzerindeki etkisi konusunda da oldukça hesaplıdırlar (257). Şimdi, tam bir model oluşturma iddiasına girmeksizin affa katılmanın, katılım kararlarını da etkileyen üç önemli sonucu üzerinde durabiliriz:

(255) Michael Allingham ve Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, No: 1, 1972, s.323-338, (Fisher-Goodeers-Young, s.16).

(256) Fisher-Goodeers-Young, s.16.

(257) Peter Stella, "Do Tax Amnesties Work?", Finance and Development, Vol.XXVI, No: 4, December 1989, s.40.

1. Kaçakçılık fiili saptandığında normal olarak ke-silmesi gereken cezalardan bağışıklık sağlanır: Bu cezalar parasal, kamusal ya da bir vergi kaçakçısı olarak damgalanma gibi sosyal (bu durum istihdam ve kamu hizmetinde görev alma imkânlarını olumsuz yönde etkileyebilir) nitelikte olabilir. Cezaların bağışlanması ile vergi affına katılım teşvik edilmek istenir. Fakat ceza tehditinin bütün vergileri zamanında ödemek suretiyle de önlenebileceğini de unutmamak gerekir. Bu nedenle, daha önce vergi kaçakçılığında optimum düzeyde fayda elde eden ve bundan sonra da vergi kaçırma-yı sürdürmeye kararlı iflâh olmaz bir kaçakçıya vergi affının sunabileceği pek az şey vardır (258).

Bununla birlikte, cezaların bağışlanması kaçakçılığın maliyetlerinin giderek arttığına inanan biri için (sözgelimi, cebri araçlarda gözle görülür değişikliklere ya da kaçakçılığın ahlâka uygunluğu konusundaki değer yargılarının yeniden gözden geçirilmesine bağlı olarak) ciddi bir şekilde dikkate alınmaya değer görülebilir. Bu durumdaki bir birey geçmişte daha dürüst davranmış olmayı arzu edebilir. İşte vergi affı sözkonusu bireye bu arzusunu ceza tehditi olmaksızın gerçekleştirme imkânı sunar. Özellikle mevzuatlarında "pişmanlık ve ıslaha" benzer sürekli bir kuruma yer vermeyen sistemler bakımından, vergi kaçakçılığını azaltmayı ya

(258) Fisher-Goodeeris-Young, s.16.

da tamamen bırakmayı düşünen ancak bu tür davranışın geçmişte işlenmiş suçların ortaya çıkarılma olasılığını arttıracığını bilenler açısından cezaların bağışlanması imkânı önemli görülebilir (259).

2. Kişisel suçluluk duygusu kaldırılır: Suçluluk duygusu daha ziyade kaçakçılığa ilk karar veriş sırasında dikate alınan bir husustur. Bu nedenle, suçluluk duygusundan kurtarma, affa katılımı teşvik yönünden, yalnızca affın kamuoyuna duyurulması faaliyetleri çerçevesinde yapılan propagandanın etkisinde kalarak kendilerini sandıklarından daha suçlu hissedenler üzerinde etkili olabilir (260).

3. Gelecekte işlenecek ya da geçmişte işlenmiş kaçakçılık fiillerinin saptanma olasılığı artar: Affı örneğin, önceden beyan edilmemiş serbest meslek kazancını bildirmek için kullanan bir kişi, bundan böyle bu gelirini gizlemede zorlanacaktır. Affı uygulayan idarenin amacı da zaten bu olmakla birlikte, bu durum aynı zamanda ileride belli ölçüde vergi kaçırmayı sürdürmeyi tasarlayanlar bakımından affa katılımı caydırıcı bir faktördür (261).

Bir başka önemli nokta da, bireyin af kapsamına alınmamış vergileri kaçırmış olması ihtimalidir. Bu vergiler federal ya da yerel nitelikte olabileceği gibi merkezi dev-

(259) A. g. m.,

(260) A. g. m.,

(261) A. g. m.,

let gelirleri içinde olduğu halde af kapsamına sokulmayan vergiler de olabilir. Ancak sorunun asıl önemi federal yapıya sahip ülkelerde ortaya çıkmaktadır. Bu ülkeler bakımından potansiyel af katılımcısı af sonucu elde edilen bilgilerin federal ya da yerel yönetimle paylaşılacağı inancını taşıyorsa, diğer kaçakçılık fiillerinin saptanma olasılığının artmasından kaynaklanan korku affa katılmanın sağlayacağı bütün faydalara baskın gelebilir (262).

II. VERGİ AFFINA KATILANLARIN MUHTEMEL ÖZELLİKLERİ

Şimdi, vergi kaçakçılarında hangilerinin affa katılmayı tercih edecekleri konusunda bazı tahminler yapabiliriz. Başlangıç olarak, geçmişteki kaçakçılık kalıplarını sürdürmeye niyetli olanların muhtemel katılımcılar listesinden çıkarılabileceğini söyleyebiliriz. Bu gruba vergi uygulamasının güçlendirildiği konusunda ikna edilemeyenleri ve vergi kaçırmanın ne kadar ahlâk dışı bir davranış olduğuna inandırılmayanları sokabiliriz. Bunlara kronik kaçakçılar da denebilir (263).

Vergi yasalarına itaat düzeylerini arttırma düşüncesi içinde olanlarsa affa katılmayı tercih edebileceklerdir. Af katılımcıları, muhtemelen aşağıdaki gruplardan bir veya bir kaç içinde yer alırlar (264).

(262) A. g. m.,

(263) A. g. m.,

(264) A. g. m.,

i. Geçmişte işlenmiş kaçakçılık fiillerinin tesbit edilmesi olasılığının ve kesilecek cezaların büyük oranda arttığına inananlar,

ii. Geçmişteki davranışlarından suçluluk duyanlar ve şimdi bundan kurtulmak isteyenler,

iii. Af kapsamına girmeyen vergilerde önemsiz miktarda kaçakçılık yapanlar ve bu nedenle affa katılmanın getirebileceği diğer kaçakçılık fiillerinin tesbit edilmesi olasılığından fazla kaygı duymayanlar.

Suçluluk duygusundan kurtarma bazıları için belki önemli bir faktör olabilir, ancak doğrusu bu kişilerin kimler olacağı pek açık değildir. Kanaatimizce, uzun zamandan beri kasten büyük miktarlarda vergi kaçırınlar bakımından bu faktörün pek fazla önemi olmasa gerektir. Kendilerini en fazla suçlu hissetmesi gereken bu gurup, suçlarıyla yaşamak konusundaki yeteneklerini çoktan kanıtlamış olanlardır.

Yapmaya çalıştığımız kavramsal analizi özetlemek gerekirse; vergi kaçakçılığı fiillerine en çok bulaşmış olanlar bu işten sağladıkları büyük kazançlar nedeniyle, bir vergi affına katılma ihtimali en düşük olan kimselerdir. Geriye muhtemel af katılımcıları olarak "marjinal vergi kaçakçısı" diye adlandırabileceğimiz kaçakçılıktan az çıkar sağlayan ve esasen bu duruma hataen ya da tesadüfen düşmüş

olanlar katılmaktadır. Bu gibi kişiler için affa katılmanın marjinal maliyeti de düşük olacaktır.

Diğer yandan, kavramsal analiz bir af programının yapısının ya da işleyişinin katılımı nasıl etkilediği konusunda da bazı ipuçları vermektedir. Affa katılım, geçmişteki ya da gelecekteki vergi kaçakçılığı fiillerinin yakalanma ihtimalini ya da kesilecek cezaları arttıran değişikliklerden olumlu yönde etkilenmektedir. Cebri araçların genişletildiği konusunda güçlü bir izlenim yaratılması öyle görünüyor ki affa katılımı cesaretlendirmek yönünde önemli bir anahtar görevi ifa edebilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ AFFI
UYGULAMALARI

§ 1 . GELİŞMİŞ ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

I. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

1. GENEL OLARAK

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1981'den sonra eyaletler düzeyinde vergi aflarına (tax amnesties) yaygın bir şekilde başvurulduğunu görmekteyiz (1). Bu gelişmenin ortaya çıkması Başkan Reagan'ın "reaganomics" (2) diye adlandırılır.

(1) A.B.D.'de vergi afları uygulamasının kapsamlı irdelenmesi ve uygulama sonuçları hakkında şu makalelere bakılabilir: Corina Eckl, "Tax Amnesty: A Revenue Alternative", State Legislative Reports, vol.IX, May 1984, s.1-11 (bu makale Mart 1985'te güncelleştirilerek yeniden yayınlanmıştır); William M.Parle ve Mike Hirlinger, "Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments", Public Administration Review, S.46, May-June 1986, s.246-255; Bonnie G.Ross, "Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States Experiences", Tax Lawyer, vol.40, no:1, Fall 1986, s.145-184; Mikesell, "Tax Amnesties As a Tool ...", s.114-120; Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders...", s.507-525.

(2) "Arz yönlü ekonomi" (supply-side economics) politikalarının Reagan tarzı uygulamasına, uygulamada düştüğü aşırılıklar nedeniyle "Reaganomics" adı verilmektedir.

lan ekonomi politikalarıyla yakından ilintilidir. Bilindiği gibi reaganomistler, devletin toplam talebi arttırmak yerine mal ve hizmet arzını arttırmaları için özel sektöre destek vermesi gerektiğini ileri sürerler. Bu desteği sağlamanın en iyi yollarından biri de bireyler ve girişimler üzerindeki vergi yükünü hafifletmektir.

Bunun için Reagan döneminde vergi oranlarında bütün gelir dilimlerini kapsayacak şekilde önemli indirimler yapılmıştır. Böylece kişilerin daha çok çalışmaya, tasarrufa ve yatırıma teşvik edileceği umulmuştur. Vergi oranlarının indirilmesinden doğabilecek gelir kayıplarının matrahlardaki büyümeyle telâfi edilebileceği hatta vergi gelirlerinde önemli artışlar sağlanacağı varsayılmıştır. Ancak bu teorik varsayım kısa dönemde gerçekleşmemiştir. Aksine ABD'yi bir süredir ciddi bir şekilde rahatsız eden bütçe açıkları sorununu daha da ağırlaştırmıştır (3).

Bu yaklaşımın eyaletler üzerinde yarattığı sonuç federal bütçeden ayrılan payların sürekli bir düşüş göstermesi şeklinde ortaya çıktı (4). Böylece, eyaletler bütçe kısıntılarına gitmek ya da vergileri arttırmak gibi her ikisi de birbirinden zor iki seçenekle karşı karşıya kaldılar (5).

(3) Reagan'ın uyguladığı vergi politikalarının ekonomik ve politik dayanakları konusunda Türkçede şu makaleye bakılabilir: Deniz M.Kirazcı, "ABD'de Başkan Reagan Dönemi Vergi Politikasının Ekonomik ve Politik Kökenleri", Vergi Dünyası, S.60, Ağustos 1986, s.32-39.

(4) Parle-Hirlinger, s.246.

(5) Jackson, s.318.

Bazı eyaletler bu seçeneklerden birini uygulamaktansa mevcut kaynaklardan elde edilen vergi gelirlerini, yürürlükteki sistemleri geliştirerek maksimize etmenin yollarını aradılar (6). Daha açık bir söyleyişle, yürürlükteki vergi kanunları ve oranları çerçevesinde vergi yönetimlerine borçlanıldığı bilinen fakat çeşitli nedenlerle ödenmeyen vergilerden bir kısmının eyalet gelirlerine nasıl dahil edileceği araştırıldı (7). Bunu gerçekleştirmenin araçlarından biri olarak da, bazılarınca dahiyane bir buluş olarak nitelenen ve göklere çıkarılan, bazılarınca ise bir "yutturmaca"dan başka bir şey olmadığı ileri sürülen "vergi affları" (tax amnesties) yoluna başvuruldu.

Vergi affı programlarını eyaletler düzeyinde ilk olarak Arizona ve Massachusetts Eyaletleri uyguladı. Bunların aldıkları başarılı sonuçlar diğer eyaletleri de teşvik etti ve 1981'den bugüne tam 28 eyalette vergi alanında af yoluna başvuruldu. Dahası, eyaletlerin yaşadıkları başarılı tecrübe konuyu federal düzeyde gündeme getirdi ve tartışmalar başladı. Bu arada kongreye federal düzeyde bir vergi affı (federal tax amnesty) öngören kanun tasarısı ve tekliflerinin sunulması tartışmaları daha da hararetlendirdi.

Biz de Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi affı uygulamalarını bu ayırım içerisinde ele alarak, önce federal

(6) Parle-Hirlinger, s.246.

(7) Jackson, s.318.

düzeyde yapılan tartışmalar üzerinde duracağız; daha sonra ise eyaletler düzeyinde uygulanan af programlarını yapısal özellikleri ve sonuçları açısından irdelemeye çalışacağız.

2. VERGİ AFLARININ FEDERAL DÜZEYDE UYGULANMASI

Amerika Birleşik Devletleri'nde federal vergi affına ilişkin tartışmalar, 1986 yılında, yasama meclislerinin büyük boyutlara ulaşan federal bütçe açıklarını kapatma yollarını araştırmaları sırasında hararetlenmiştir (8). Federal bir vergi affı, vergi kaçırانları "ortaya çıkmaya" teşvik etmek suretiyle, vergileri arttırmadan gelir yaratmanın nisbeten sıkıntısız bir yolu olarak görülmüştü; böylece beyanname vermeyen ya da gelirlerini eksik beyan eden yükümlülerin tekrar vergi kayıtlarına geçirilmesi de sağlanabilecekti (9). Bu şekilde, gizlenen ya da eksik bildirilen vergilerini öngörülen süre içinde ödeyen yükümlüler idari ve kamusal ceza tehditinden kurtulacaktı.

Amerika Birleşik Devletleri'nde federal vergi affına ilişkin tartışmaları kavrayabilmek için, bu ülkede federal vergi yasalarına itaat sorununu incelemek gerekir. Çünkü Amerikalı yazarların büyük bir bölümü vergi affının temelini-

(8) Ross, s.145

(9) A. g. m.,

de bu sorunun yattığına inanmaktadırlar (10). Biz de aşağıda önce ana hatlarıyla bu soruna değineceğiz; daha sonra federal vergi affı konusunda sürdürülen tartışmaları ve kongreye sunulan kanun tasarılarını inceleyeceğiz.

A. ABD'de Federal Vergi Yasalarına İtaat Sorunu

Vergi affı ile vergi yasalarına itaat sorunları arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Öyle ki, vergi yasalarına tam olarak itaat edilmesi durumunda af diye bir mesele de söz konusu olmayacağı ileri sürülmüştür (11). Amerika Birleşik Devletleri'nde de federal vergi yasalarına itaat konusunda ciddi sorunların olduğu kabul edilmektedir (12). "Birleşik Devletlerin 200 milyar dolar hacminde olduğu tahmin edilen ve tamamen vergi dışı kalan bir yeraltı ekonomisine sahip olduğu" iddia edilmiştir (13). IRS (Internal Revenue Service - İç Gelirler İdaresi) 1981 yılında beyan edilmeyen kişisel gelirin 265.9 milyar dolar olduğunu tahmin etmiştir. Böylece bu yıl için 81.5 milyar

(10) Federal düzeyde vergi affı sorunu şu makalelerde çeşitli yönleriyle incelenmiştir: Bkz. Ross, s.145-184; Elise Delony ve Clyde L.Posey, "Federal Tax Amnesty: Is it Appropriate?", CPA Journal, vol.57, July 1987, s.38-44; Allen H.Lerman, "Tax Amnesty: The Federal Perspective", National Tax Journal, vol.39, no.3, 1986, s.325-332; Carol Douglas, "Is A Federal Tax Amnesty the Answer to Our Deficit Problems", Tax Notes, vol.30, Feb.24, 1986, s.711-715.

(11) Ross, s.145.

(12) A. g. m.,

(13) Douglas, s.711.

dolarlık bir "vergi uçurumu" yaratılmıştır (14). Vergi uçurumu, federal yönetime borçlanılan miktarla gerçekte tahsil edilen miktar arasındaki farkı ifade etmektedir. Söz konusu uçurumun giderek büyüdüğüne inanılmaktadır (15); 1985 yılı için 100 milyar dolardan fazla tahmin edilmiştir. IRS, 1985 yılında vergi yasalarına itaat oranını %81,6 olarak tahmin etmiştir (16). Bu durum itaat düzeyinin %94 olarak tahmin edildiği 1965 yılı ile kıyaslandığında ciddi bir kayıp olarak nitelendirilmiştir (17).

Öte yandan, yasalara itaat sorunu federal vergi yönetiminin giderek artan vergi incelemesi ihtiyacını karşılamakta yetersiz kalışıyla birleşince daha da önem kazanmıştır. Gerçekten, 1975'den bu yana IRS'nin bütçesi reel rakamlarla yalnızca %1,8 oranında artmıştır. Buna karşılık aynı dönemde istihdam edilen eleman sayısında düşüşler görülmüştür (18). Birleşik Devletler Yönetiminin sağladığı vergi gelirleri doğrudan doğruya denetim elemanlarının sayısına

(14) Charles Clark, "Following the State Example: Taxpayer Amnesty Promoted to Collect Lost Federal Funds", Congressional Quarterly Weekly Report, vol.43, n:303, 1985, (Ross, s.146).

(15) Ross, s.146.

(16) Michael Dukakis, (Massachusetts Valisi), "Fair and Firm Federal Tax Administration", Report to the National Governors' Association, Feb.22, 1986 (Ross, s.146).

(17) A. g. m.,

(18) Ulusal Eyalet Valileri Birliği'ne sunulan raporlardan aktaran Ross, s.146.

bağlı olduğu halde, bugün federal vergi beyannamelerinin yalnızca %1,3'ü incelenebilmektedir (19).

Bu bağlamda vergi affı vergi uygulamasını güçlendirmeye yönelik kapsamlı bir programın bir parçası olarak vergi yasalarına itaat sorununu çözebilecek etkin ve ucuz bir araç olarak görülmüştür (20).

B. Federal Vergi Affına İlişkin Tartışmalar

Federal vergi affına yöneltilen eleştirilerin başında, af programının gereksiz olduğu çünkü federal vergi yasalarına itaat oranının eyaletlere kıyasla yüksek olduğu iddiası gelmektedir. Diğer taraftan, vergi affı dürüst yükümlülerin beyana ve güvene dayalı sisteme olan inançlarını yitirmelerine yol açacağından uzun dönemde vergi hasılatı bundan olumsuz yönde etkilenecektir (21). Bu görüşte olanlar af konusunu tartışmanın dahi tehlikeli olacağını savunurlar; zira vergi yasalarına itaat sorunlarını herkesin önünde tartışmanın beyan sistemini daha fazla aşındırabileceğinden kaygılanırlar (22).

(19) "Tax Compliance: Sen. Dixon Predicts Action on Federal Tax Amnesty Legislation", BNA, Daily Tax Report, Mar. 25, 1986, at G-5 den (Ross, s.146)

(20) Ross, s.146; Delony-Posey, s.38; Lerman, s.325.

(21) Ross, s.158.

(22) Lerman, s.326; Ross, s.158.

Bir başka eleştiri de federal bir vergi affının yeni af beklentilerine yol açabileceği yolundadır (23).

Buna karşılık, bu eleştirileri yapanlar vergi yasalarına itaat konusunda mevcut sorunların ciddiyetini görmezlikten gelmekle suçlanmışlardır (24). Her beş yükümlüden birinin federal vergi yasalarına aykırı davrandığı gerçeği nasıl gözardı edilebilirdi (25)? Affa yöneltilen eleştirileri cevaplandıranlar sorunun ciddiyetine somut bir örnek olarak Kaliforniya Eyaletinde uygulanan af programının sonuçlarını göstermişlerdir. Bu eyalette af programına katılanların yaklaşık %30'u (143.000 yükümlünün 43.000'i) federal vergi yönetiminin bilgisayar kayıtlarında yer almamıştır. Bu da gösteriyor ki bu yükümlülerin büyük bir çoğunluğu federal vergi beyannameşi doldurmamışlardır (26). Yeni af beklentileri iddiasına karşılık olarak, şimdiye kadar eyaletlerde bunun bir sorun yaratmadığı belirtilmiştir. Aksine vergi yasalarına itaat düzeyinde ortaya çıkan artışa dikkat çekilmiştir (27).

(23) Lerman, s.326; Ross, s.158.

(24) Senatör Alan Dixon'ın S.203 nolu Federal Vergi Affı Kanunu teklifi ile ilgili olarak Kongre'de yaptığı konuşma (Ross, s.158).

(25) A. g. m.,

(26) A. g. m., s.158.

(27) A. g. m.,

Federal vergi affına ilişkin bir başka kuşkuyla yaklaşım ise şudur: Federal af programına katılanlara eyaletlerden yöneltilecek kovuşturma tehditi affın başarı olasılığını azaltacaktır. Bu nedenle federal bir af programı yürürlüğe konulmadan önce, vergi suçu işleyenlerin cesaretini kırarak bu sorunun halledilmesi gerekir. Bunun için federal programa katılanlara ayrıca eyaletlerin de af taahhüdünde bulunmaları zorunlu olabilir. (28).

Bu sorunun çözümü için üç öneride bulunulmuştur. Birincisi, eyaletlerin federal af programı ile eşzamanlı olarak, sadece federal af programına katılanlara açık olacak sınırlı vergi affı uygulamalarıdır. Ancak, eyaletler af programlarını çoktan uygulamış olduklarından, bu konuda isteksiz olabilirlerdi. Üstelik eyaletlerin bir çoğu af programının bir kereye mahsus olduğunu ilan ettiklerinden, ikinci bir af kamuoyunda inanılabilirliklerinin kaybolmasına yol açabilirdi (29).

İkinci çözüm yolu olarak, federal yönetimin af programı yoluyla elde ettiği bilgileri eyaletlerle paylaşmayı reddetmesi düşünülmüştür. Ancak bunun federal yönetim ile eyaletler arasındaki ilişkilere yapacağı olumsuz etkiler bir yana yürürlükteki bilgi paylaşım anlaşmaları karşısında

(28) A. g. m., s.159.

(29) A. g. m.,

hukuka uygun olup olmayacağı konusunda ciddi kuşku lar bulunduğ u ifade edilmiştir (30).

Eyaletlerden gelecek olası kovuşturma tehditlerine karşı son çözüm yolu olarak eyaletlerce hiç bir işlem yapılmaması önerilmiştir. Şöyleki; eyaletler genel olarak, gizlenen ya da eksik bildirilen matrahların gönüllü olarak itiraf edilmesi (voluntary disclosure) durumunda cezai kovuşturma yapılmaması politikalarını takip edebilmektedirler. Böylece federal vergi affı programına katılan ve henüz kendi eyaletlerinin gelir yönetimince incelemeye alınmamış olan yükümlüler cezai kovuşturma korkusundan kurtulabileceklerdi. Kuşkusuz, bu kişiler vergi borçlarının tamamından, faiz borçlarından ve idari cezalardan sorumlu tutulacaklardır. Bununla birlikte, yükümlüler gerek federal düzeyde, gerekse eyaletler düzeyinde cezai kovuşturma korkusu olmaksızın ortaya çıkabileceklerdi. Eyaletlerin yeni af programları uygulaması normal olarak düşünülemezden, bunun, soruna en iyi çözüm olacağı düşünülmüştür (31).

"Vergi affı, federal vergi sisteminin uygulama gücünü arttırmaya yönelik reformların önemli bir parçası olabilir. Federal vergi affı bildirimde bulunmayan yükümlüleri yeniden vergi kayıtlarına kazandırabilir. Af Kongre'ye sunulan tasarıların çoğunda öne-

(30) A. g. m.,

(31) A. g. m.,

rildiği gibi idarece bilinmeyen vergi suçlularıyla sınırlandırıldığında, geleneksel araçlarla saptanması çok zor ve masraflı olacak vergi suçlularının kimliklerinin belirlenmesinde yararlı olabilecektir. Dahası vergi affı kamuoyunun dikkatinin vergi uygulamasını güçlendirici araçlar üzerinde yoğunlaştırılabilecektir. Vergi yasalarına aykırı davranma oranının %20'ye ulaştığı bir ortamda, itaat sorununu rafa kaldırmak ve böyle bir sorunun bulunmadığını varsaymak aptallık olacaktır." (32).

Yukarıda alıntıladığımız satırlar, esas itibariyle federal vergi affını savunanların, affı tek başına bir araç olarak düşünmediklerini göstermektedir. Af, vergi yasalarının uygulanma gücünü arttırmayı hedefleyen kapsamlı bir programın bir parçası olarak ele alındığında, anlamlı olacaktır. Özellikle, af döneminin ardından denetimlerin yoğunlaştırılması, vergi kaçaklarını belirlemede yaratıcı ve yenilikçi araçların kullanılması, affı savunanlarca, mutlaka dikkate alınması zorunlu hususlar olarak ifade edilmiştir (33).

(32) A. g. m.,

(33) Lerman, s.322; Ross, s.159; Delony-Posey, s.40.

C. Federal Vergi Affı Uygulamaları

a. Tarihçe

ABD'de federal düzeyde vergi aflarının tarihsel geçmişi 1919 yılına kadar geriye götürülmektedir (34). O zamanki İç Gelirler Bürosu (The Bureau of Internal Revenue; IRS'nin öncülü) federal vergi affına benzer bir programı 1919-1952 yılları arasında aralıklarla uygulamıştı. Uygulamanın özü işledikleri vergi suçlarını haklarında bir vergi incelemesi başlamadan önce gönüllü olarak itiraf eden vergi kaçakçılarına cezai kovuşturma uygulanmamasıydı (35). Ancak bu politika, her başvurana otomatik olarak uygulanan genel bir vergi affı politikası olmaktan ziyade, her olay bakımından ayrı ayrı değerlendirilen bir uygulamaydı (36). İdari sorunlar ve kötüye kullanmalar nedeniyle bu uygulama 1952 yılında resmen yürürlükten kaldırılmıştır (37).

Kötüye kullanmanın en yaygın şekli, vergi yönetiminde çalışan bazı kişilerin, aleyhlerinde vergi incelemesi yapılacak yükümlüleri önceden haberdar ederek onların inceleme başlamadan gönüllü itirafta bulunmalarını ve böylece ceza-
dan kurtulmalarını sağlamalarıydı (38).

(34) Delony-Posey, s.38; Ross, s.146.

(35) Delony-Posey, s.38.

(36) Ross, s.147.

(37) Delony-Posey, s.38; Ross, s.147.

(38) Ross, s.147.

Diğer taraftan uygulanan politika açıkça tanımlanmadığından, yapılan bir beyanın gönüllü olup olmadığı ya da bir incelemenin başlayıp başlamadığı yığınla uyuşmazlık çıkmasına neden oluyordu (39).

1961 yılında tekrar buna benzer bir uygulama gündeme geldi. Federal gelir yönetimi IRS, bilgisayara dayalı bir kayıt sistemine geçerken 13 Aralık 1961 tarihli bir basın bildirisi ile "ADP'nin (automatic data processing - otomatik veri işleme) gelişinin kusurlu yükümlülere hesaplarını düzene koymaları için iyi bir fırsat yarattığını" bildirdi(40). Bu yıl içinde yükümlüler kasten işledikleri suçları gönüllü olarak itiraf ettikleri takdirde cezai kovuşturma tehditinden kurtulabileceklerdi. Ancak IRS kovuşturmanın yapılmasına ya da yapılmamasına karar verirken bütün olguları ve koşulları dikkate alacak ve bunları tartacaktı (41).

IRS'nin bugünde "gönüllü itiraf" politikasını gayri-resmi olarak sürdürdüğü ifade edilmektedir (42). Bu politika üç nedenle eleştirilmektedir: Birincisi, bundan yalnızca deneyimli danışmanlarca temsil edilen yükümlülerin yararlanmasının eşitsizlik yarattığı belirtilmektedir. İkincisi, uygulamacılar dahi bu politikanın belirsizliğinden şikayet

(39) A. g. m.

(40) A. g. m.

(41) A. g. m., s.148.

(42) A. g. m.

etmektedirler. Çünkü yapılan bir itirafın ya da beyanın ne zaman "gönüllü" olduğunu belirleyecek kıstaslar yoktur. Üçüncüsü, IRS'nin gayriresmi gönüllü itiraf politikası yönetime aşırı bir takdir yetkisi verebilmektedir (43).

IRS'nin gönüllü itirafa dayanarak cezaları kaldırması gayriresmi bir vergi affı olarak nitelendirilmiştir. 1985 yılında IRS 4.2 milyon yükümlüye kesilen 2 milyar dolarlık idari cezayı affetmiştir. Gerçi, IRS bunun bir vergi affı programı ile kıyaslanamayacağını ileri sürmektedir. Çünkü IRS'ye göre bu uygulamayla yalnızca yasalara uygun davranmayı ihmal etmek konusunda "makul nedenleri" olan yükümlülerin cezaları kaldırılmaktadır (44)!

b. Kongre'ye Sunulan Federal Vergi Affı Teklifleri

1985 ve 1986 yıllarında Kongre'ye tam 13 adet federal düzeyde vergi affı öngören kanun teklifi sunulmuştur (45). Bunların hepsi bir kerelik ve kısa dönemli bir af

(43) A. g. m.,

(44) A. g. m.,

(45) Senato'ya (S) ve Temsilciler Meclisine (H.R) sunulan ve bir kereye mahsus genel bir gelir vergisi affını öngören kanun teklifleri şunlardır: S.2110, (26 Şubat 1986); S.2100 (25 Şubat 1986); S.203 (21 Ocak 1985); H.R.4953 (9 Haziran 1986); H.R.4292 (4 Mart 1986); H.R.4286 (28 Şubat 1986); H.R.4253 (26 Şubat 1986); H.R.3219 (2 Ağustos 1985); H.R.2770 (13 Haziran 1985); H.R.2594 (23 Mayıs 1985); H.R.2530 (16 Mayıs 1985); H.R.2031 (15 Nisan 1985) ve H.R.200 (3 Ocak 1985). Bunlara, dini inançları nedeniyle vergi öde-

programını öngörmüşlerdir. Tekliflerde yalnızca kamusal vergi suçlarından dolayı cezai kovuşturma açılmaması değil aynı zamanda idari cezaların affı da düzenlenmiştir. Kanun tekliflerinden biri faiz borçlarına da kısmi bir af öngörmüştür (46). Af tekliflerinin yarısından fazlası yasalara itaati arttıracak bazı araçlara da yer vermiştir. Söz gelimi (i) idari ve kamusal cezaları gelecekte işlenecek kaçakçılık suçları bakımından arttırmak; (ii) vergi suçu işleyenlerin federal sözleşmelerini ya da federal ruhsatlarını iptal etmek; (iii) istihbaratı güçlendirmek; (iv) diğer yükümlülükleri vergi yasalarına uygun davranmaya teşvik edeceğine inanıldığında vergi suçlularını teşhir etmek; ve (v) denetim elemanlarının sayısında ciddi artışlar yapmak bunlardan bazılarıdır (47). Tekliflerden ikisi federal vergi yönetimine 3.000 ilave denetim elemanı alınması için ödenek ayrılmasını öngörürken üç tanesi 2.500 eleman için ödenek ayrılmasını öngörmüştü (48).

meyenlere sınırlı bir vergi affı imkânı sağlayan S.1468 (18 Temmuz 1985) ve H.R.3032'yi de (17 Temmuz 1985) ilave edebiliriz. Bkz. Ross, s.149 (24 nolu dipnot)

(46) Söz konusu teklif Senatör Alan Dixon tarafından sunulan S.203 nolu kanun teklifidir. Bununla idari ve kamusal vergi cezalarının affedilmesinin yanı sıra her türlü faiz borcunun %50'sinin affı da önerilmiştir. Bkz. Delony-Posey, s.38-44.

(47) Ross, s.149.

(48) Delony-Posey, s.39; Ross, s.149.

Federal bir af programının gelir yaratma potansiyeline ilişkin tahminler sıfır gelir ile 25 milyar dolar (Senato Bütçe Komisyonunun tahmini) arasında değişmiştir (49). Kongre üyeleri ise 7 milyar dolardan 10 milyar dolara kadar değişen tahminler yapmışlardır (50).

Federal vergi affı, federal hükümet içinde herkesten aynı desteği görmemiştir. Hazine Bakanlığınca hazırlanan 1984 vergi reformu tasarısında bakanlığın her türlü affın karşısında olduğu açıkça ifade edilmiştir (51). Hazine Bakanlığı yetkilileri federal affın adalet ilkesine aykırı düşeceğini ve vergi ahlâkı ile yasalara itaat duygusu üzerinde bozucu etkiler yapabileceği kaygısını dile getirmişlerdir (52).

Muhtemelen bu düşüncelerin etkisiyle Kongreye sunulan Federal Vergi Affı tekliflerinden bugüne kadar kabul edilen olmamıştır.

3. VERGİ AFLARININ EYALETLER DÜZEYİNDE UYGULANMASI

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1981'den bu yana 28 eyalette vergi affı uygulanmıştır. Bu eyaletlerin yaşadık-

(49) Ross, s.150.

(50) A. g. m.,

(51) "Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth", (Hazine Bakanlığının Başkan'a sunduğu Rapor", 1984 (Ross, s.150)

(52) Douglas, s.711.

ları tecrübe federal bir vergi affının uygulanıp uygulanmaması konusunda ve eğer uygulanacaksa hedeflerinin ve yapısal düzenlenme biçiminin nasıl olması gerektiği yolundaki tartışmalara ışık tutmuştur.

İlk bakışta eyaletlerde uygulanan af programlarının hepsi birbirine benzer görülebilir; bütün eyaletler idari nitelikteki cezalardan vazgeçmişler ve kaçırdıkları vergileri gönüllü olarak bildiren ve bunları geri ödeyen yükümlülere cezai kovuşturma yapılmayacağı konusunda güvence vermişlerdir. Bununla birlikte, elde edilen gelir miktarı, affa katılanların sayısı, af koşulları, af kapsamına alınan vergiler, af için ayrılan ödenek miktarı ve affa birlikte yürütülen uygulamayı güçlendirici araçlar bakımından eyaletler arasında önemli farklılıklar görülmüştür. Eyaletlerde uygulanan af programlarını özellikle üç açıdan incelemekte yarar vardır. Bunlar, affın amaçları, affa birlikte yürütülen uygulamayı güçlendirmeye yönelik programlar ve af uygulamasının yapısal özellikleridir.

A. Vergi Affının Amaçları

Eyaletlerde uygulanan af programları ile, aralarında bazı farklılıklar olmakla birlikte, genel olarak dört hedefe ulaşılması amaçlanmıştır: (i) vergi kayıtlarında yer alan yükümlü sayısını ve gelecekte yasalara itaat düzeyini arttırmak; (ii) tahsilatı hızlandırmak ve kısa dönemde bir gelir akışı sağlamak; (iii) vergi yasalarını ihlâl biçimle-

ri (kalıpları) konusunda veri toplamak ve reform yapılması gereken özel alanları belirlemek; ve (iv) kamuoyunun ilgisini yasaların uygulanma gücünü arttırmaya yönelik programlara çekmede adeta bir "paratoner" vazifesi görmek (53).

Eyalet yetkililerinden pek azı af uygulamasına vergi yasalarına itaat düzeyi konusunda veri toplamak amacıyla girdiklerini ifade etmişlerdir (54) Gerçekte, eyalet gelir yönetimlerinin büyük bir kısmı af programlarının sonuçlarını analiz edecek yeterli personelden yoksundurlar (55). Ancak Kaliforniya, Louisiana, Massachusetts, New York ve Michigan Eyaletleri bu konuda dikkate değer bir istisna oluşturmaktadır. Bu eyaletler affın uzun dönemdeki etkilerini analiz etmek ve izlemek için özel programlar yürütmüşlerdir (56).

Eyalet yetkililerinden büyük bir çoğunluğu af programlarının ilk hedefinin yükümlüleri yeniden vergi kayıtlarına kazandırmak ve gelecekte yasalara itaat düzeyini arttırmak olduğunu ifade etmişlerdir (57). Bu açıdan, bazı eya-

(53) Parle-Hirlinger, s.247-248; Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders ...", s.508; Jackson, s.317-323; Ross, s.152.

(54) Ross, s.152.

(55) A. g. m.,

(56) Af sonucu elde edilen bilgilerin vergi suçlarını saptamakta ve yasalara itaat düzeyini arttırmada kullanım yolları konusunda Michigan Eyaletini örnek alan bir çalışma için bkz. Susan Work Martin, "Using Amnesty Information to Detect Tax Cheats and Improve Taxpayer Service: Lessons from Michigan", Government Finance Review, October 1988, s.23-27.

(57) Ross, s.152.

letler itaat düzeyinde daha şimdiden bir artış olduğunu bildirmişlerdir. Sözgelimi, Massachusetts Eyaletinde affın uygulanışından bu yana itaat düzeyinde %5'ten fazla bir artış görüldüğü açıklanmıştır (58).

Bir çok eyalet af programlarını, aftan hemen sonra yürürlüğe girecek, vergi uygulamasını güçlendirici önlemleri kamuoyuna duyurmak için iyi bir fırsat olarak görmüştür. Diğer taraftan, af uygulaması kamuoyunun vergi yöneticilerine bakışını da olumlu yönde etkilemiştir. New York Eyaletinin üst düzey yetkililerinden birinin ifadesiyle vergi yöneticileri kamuoyunca daha bir "insan" olarak görülmeye başlanmıştır (59).

Affın uzun dönemdeki etkilerini ölçmek son derece güç olduğundan, dikkatler daha çok af yoluyla sağlanan gelirler üzerinde odaklaşmıştır. Gelir artışı sağlamada elde edilen başarı derecesi eyaletler arasında büyük farklılıklar göstermiştir. Örneğin, Illinois Eyaletinin yürüttüğü birinci af programından sadece 90.000 dolar gelir elde edilirken, New York Eyaleti 343,5 milyon dolar sağlamıştır (60).

(58) A. g. m.,

(59) A. g. m.,

(60) Bkz. Tablo II.

B. Afla Birlikte Yürütülen Vergi Uygulamasını
Güçlendirici Programlar

Vergi affının ilk hedefi yükümlüleri gelecekte yasalara uygun davranmaya teşvik etmek olarak öngörülünce, af döneminin ardından vergi uygulamasının daha katı olacağına yükümlüleri inandırmak gerekli olmaktadır. Eyalet vergi afflarının büyük bir bölümü uygulamayı güçlendirici araçlarla birlikte yürütülmüştür. Eyaletlerin çoğunda idari ve kamusal cezalar ağırlaştırılmıştır (61). Bazı eyaletlerde vergi kaçakçılığı hafif bir suç (kabahat) olmaktan çıkarılıp ağır suç (cürüm) statüsüne sokulmuştur (62).

Bunun yanı sıra tahsil yöntemleri güçlendirilmiş ve denetimler yoğunlaştırılarak denetime ayrılan kaynaklar artırılmıştır (63). Eyaletlerin yarısından çoğu gelir yönetimlerine uygulamayı güçlendirici programları yürütebilmeleri için özel ödenekler tahsis etmişler ya da personel kadrolarını (çoğunlukla denetçi kadrolarını) arttırmışlardır (64).

(61) Ross, s.153; ayrıca bkz. Jacquelyn V. Helm ve Anne Meister, "Tax Amnesty: A Guide to the New D.C. Law", The Washington Lawyer, vol. I no:5, May-June 1987, s.26-27.

(62) Alabama, Colorado, Illinois, Massachusetts ve Kuzey Dakota Eyaletleri; bkz. Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders ...", s.520; Douglas, s.712.

(63) A. g. m.,

(64) Ross, s.153; Massachusetts Eyaleti af programını yürütebilmesi ve vergi yasalarını daha sert uygulayabilmesi için gelir yönetiminin bütçesini %30 oranında arttırmıştır; bkz. Douglas, s.712.

Yine eyaletlerin bir çoğu bilgisayar veri karşılaştırma sistemleri kurmuşlardır (65). California ve Massachusetts yasama meclisleri af bağlamadan önce yürürlüğe giren son derece katı bazı yasaları kabul etmişlerdir. Bu eyaletlerde af döneminden hemen önce bazı kişiler hızla kovuşturmayaya tâbi tutulmuşlardır. Böylece yükümlülere "eyaletlerin oyunun kurallarını değiştirdikleri ve af dönemi içinde vergileri ödemelerinin akılcı bir davranış olacağı" mesajı verilmiştir (66).

Öte yandan, eyalet meclisleri gelir yönetimlerinin yetkilerini arttıran yeni düzenlemeler yapmışlardır. Arttırılan yetkiler arasında ticari, mesleki ve araç ruhsatlarının, imtiyaz sözleşmelerinin yenilenmesi taleplerinin reddedilmesi, kişisel banka hesaplarına haciz konulması, özel tahsil elemanları kullanılması ve vergi kaçakçılarını izleyebilmek için en gelişmiş otomasyon sistemleri kurabilmeleri özellikle kayda değer yetkilerdendir (67).

C. Af Programlarının Uygulanması

a. Afın Duyurulması

Af programları çok çeşitli yollarla kamuoyuna duyurulmuştur. Yükümlülere aften haberdar etmek için yapılan

(65) Ross, s.153.

(66) A. g. m.,

(67) A. g. m.; Massachusetts ve District of Columbia için bkz. Douglas, s.712 ve Helm-Meister, s.26.

harcamalar da büyük ölçüde farklılık göstermiştir (68). İlk başlarda, daha çok kamu ilanları ve geleneksel iletişim araçları kullanıldığı için pek fazla duyuru gideri yapılmamıştı (69). Daha sonra çıkarılan aflarda ise eyaletler ülke çapında yayınlanan önemli gazetelere (özellikle The Wall Street Journal'a) ticari yayınlara ve radyo ile televizyona ilanlar vermişlerdir (70). Bağımsız medya araçlarının yanı sıra doğrudan yükümlülere ve mali müşavirlere yönelik mektup kampanyaları da etkili olmuştur (71). New York Eyaleti sırf ilan için 525.000 dolar harcamıştır (72). Öte yandan bazı eyaletler affa katılım oranını yükseltmek için kusurlu oldukları bilinen yükümlülerin evlerine af duyuruları ve af başvuru formları göndermişlerdir (73).

b. Hukuki Temelleri

Eyaletlerde uygulanan vergi aflarından yedi tanesi, idari takdir yetkisinin en kapsamlı uygulanış biçimi

(68) Oklahoma Devlet Üniversitesi'nden iki profesör 13 eyalette uygulanan af programları üzerinde yaptıkları inceleme sonunda kişi başına düşen af geliri ile duyuru masrafları arasında çok sıkı bir korelasyon bulmuşlardır. Ayrıntılı açıklama için bkz. Parle-Hirlinger, s.246-255,

(69) Örneğin Missouri, Kuzey Dakota ve Idaho bu yolu izleyen eyaletlerdendir. Bkz. Mikesel, "Amnesties for State Tax Evaders..", s.522; Ross, s.154.

(70) Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders ..", s.522.

(71) A. g. m., Ross, s.154.

(72) Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders..", s.522.

(73) Bu eyaletler California, Illinois II, Massachusetts, Oklahoma, Güney Carolina ve Wisconsin'dir. Bkz. a.g.m.,

olan idari kararnamele vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir (74). Eyaletlerde uygulanan vergi yasalarının çoğunda vergi yönetimlerine belirli durumlarda vergi cezalarından vazgeçebilme yetkisi tanınmıştır. İdari kararnamelerle yürürlüğe konan af programları işte bu yetkiye dayanılarak çıkarılmıştır (75).

Diğer eyaletlerde ise af uygulamaları yasama organından alınan yetkiye dayanılarak yürütülmüştür. Bir başka deyişle, af programı bir vergi affı kanununa dayandırılmıştır. Maryland eyaletinde yasama meclisi vergi affına izin veren bir kanunu kabul etmiş, ancak eyalet vergi yönetimi bu programı uygulamaya koymama yolunu tercih etmiştir (76). 1985'in başından beri uygulanan vergi aflarının tümü kanuna dayalı olarak çıkarılmıştır (77).

c. Af Dönemleri

Af döneminin, yükümlülerin af konusunda bilgi sahibi olmalarına ve affa katılmak için gerekli adımları atmalarına, bu arada gerekli nakti temin etmelerine yetecek

(74) Söz konusu eyaletler için bkz. Tablo I.

(75) Vickie L. Fisher, "Recent Innovations in State Tax Compliance Programs", National Tax Journal, vol. XXXVIII, no: 3, s.369.

(76) Eyalet yetkilileri buna gerekçe olarak eyalette yasalara itaat düzeyinin çok yüksek olmasını göstermişlerdir. Bu konuda bkz. Ross, s.183.

(77) Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders...", s.508.

uzunlukta olması önemli görülmüştür (78). Çeşitli eyaletlerde af dönemlerinin uzunluğu altı ay (Oklahoma) ile oniki gün (Illinois I) arasında değişmiştir (79). Çoğunlukla üç aylık programlar uygulanmıştır. Oniki eyalette ise af dönemi 91 ile 96 gün arasında değişmiştir. Sadece üç eyalette 100 günü aşan af dönemleri uygulanmıştır (80).

d. Affın Kapsamı

Aflar, genellikle bütün eyalet vergilerini af kapsamına almışlardır (81). Bununla birlikte, bütün vergilerin af kapsamına alınmadığı eyaletler de vardır. Sözgelimi Idaho (sadece gelir vergisi), Oklahoma (yalnızca gelir ve satış vergileri), Pennsylvania (kullanım vergisi) ve California (satış ve kullanım vergisi ile gelir vergisi) bunlardandır (82).

e. Affa Elverişli Sorumluluklar ve Koşullar

Affın kapsamına genel olarak daha önceden çeşitli nedenlerle ödenmemiş vergi borçları alınmıştır. Fakat bu borçlardan hangilerinin affın sağladığı imkanlardan yarar-

(78) Ross, s.155.

(79) Bkz.Tablo I.

(80) Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders..",s.508.

(81) BKZ. Tablo I.

(82) Texas Eyaletindeki af bütün vergileri içermiştir. Ancak bu eyalette gelir vergisi bulunmadığını belirtmeliyiz. Bkz.Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders...", s.508.

lanmaya elverişli olduğu ve bağlı buldukları koşullar eyaletten eyalete değişmiştir (83).

En dar kapsamlı uygulama Texas ve Idaho eyaletlerinde görülmüştür. Texas'da vergi beyannamesini geç vermeyi alışkanlık haline getirmiş olanlar, vergi suçu işlediği bilinen yükümlüler ve daha af yürürlüğe girmeden incelemeye alınmış yükümlülere affa katılma imkânı verilmemiştir (84). Bu eyalet af uygulamasını vergi kayıtlarında yer almayan ticaret erbabı ile sınırlı tutmuştur (85). Idaho ise sadece hiç beyanname verilmeyen dönemleri affa dahil etmiştir (86).

Affı en geniş biçimde uygulayan eyaletlerde tahsil edilebilir duruma gelmiş alacaklar da (accounts receivable) aftan yararlanmışlardır. Bu tür kapsamlı aflar California, Illinois (sadece ikinci program), Massachusetts, Michigan, Minnesota, New York, Oklahoma, Güney Carolina ve Wisconsin eyaletlerinde yürütülmüştür (87). Bu nedenle en büyük af hasılatının da bu grupta yer alan eyaletlerde sağlanması tesadüf değildir (88).

Aftan yararlanma konusunda özel sınırlamalar getiren diğer eyaletler şunlardır: Kuzey Dakota ve Missouri Eyalet-

(83) A. g. m.,

(84) Ross, s.181.

(85) Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders..", s.510.

(86) A. g. m.; Ross, s.166.

(87) Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders..", s.510,

(88) A. g. m.,

leri önceden kusurlu beyanları ya da eksik ödemeleri bulunan bütün yükümlüleri affın dışında bırakmışlardır. Aynı şekilde, Kansas Eyaleti de vergi incelemesine alınmış ya da bir vergi suçu nedeniyle hakkında cezai kovuşturmaya başlanmış kişileri af hariçi bırakmıştır (89).

f. Sağlanan Bağışıklıklar

Eyaletlerde uygulanan af programlarından hiç biri asli vergi borcunun affı sonucuna yol açmamıştır. Bunun yanı sıra, af yapılmakta olan ya da gelecekte yapılabilecek olan denetim yollarını kapamamıştır. Denetim genellikle, olağan bir af sürecinin parçası olmadığı halde Texas'da aftan yararlanma yollarını araştıran bütün firmaların denetimden geçmesi gerekmiştir. Bu eyalette aftan sadece vergi kayıtlarında yer almayan yükümlüler yararlanabildikleri için denetim şartı özellikle önemli olmuştur (90).

Her af, en azından yükümlüler aleyhindeki cezai kovuşturmanın kaldırılması imkânını sağlamıştır. Bunun yanında çoğu zaman idari cezalar da affedilmiştir. Arizona ve Louisiana Eyaletlerinde ise cezalar için kısmi bir af uygulanmıştır (91).

Asıl vergi borcuna bağlı faiz borçları ise sadece bir kaç eyalette kısmen ya da tamamen affedilmiştir. İstisnai

(89) A. g. m.,

(90) A. g. m., s.520.

(91) A. g. m.; Ross, s.162 ve 169.

olarak faiz borcunu affeden ya da indiren eyaletler şunlardır: Illinois, Iowa, Louisiana (bunlar faiz borcunun %50 sini affetmişlerdir), Pennsylvania ve New Mexico (bunlar faiz borcunun tamamını affetmişlerdir).(92).

D. Uygulama Sonuçları

Eyaletlerin af uygulamalarından elde ettikleri hasılatlar büyük ölçüde farklılık göstermiştir. Bazıları 500.000 doların altında (93) bir hasılat elde ederken, bazıları da 100 milyon doların üzerine çıkmışlardır (94). En büyük hasılat affı, tahsil edilebilir alacakları da kapsamak suretiyle en geniş biçimiyle uygulayan büyük eyaletlerde elde edilmiştir. En düşük hasılat ise küçük eyaletlerde (Idaho ve K.Dakota) ve aftan yararlanmaya özel sınırlamaların getirildiği (Texas, Idaho) Eyaletlerinde elde edilmiştir.

Kişi başına düşen af geliri Tablo II'den de görüleceği gibi yaklaşık 20 dolarla (New York) bir cent (Illinois I) arasında değişmiştir. Affa elverişli sorumlulukların kapsamı ile elde edilen gelir arasında da yakın bir ilişki vardır. New Mexico hariç en yüksek geliri sağlayan ilk on eyalette tahsil edilebilir alacaklar affın kapsamına dahil edilmiş-

(92) Mikesell, "Amnesties for State Tax Evaders ..", s.520; Ross, s.167, 169 ve 175.

(93) Texas, Idaho ve Kuzey Dakota. Bkz. a. g. m.

(94) California ve New York, a. g. m.

lerdir; son on sırada yer alan eyaletler ise bunları dışarda bırakmıştır (95).

Son olarak, af geliri ile af programının yürütülmesi için yapılan harcamalar (özellikle duyuru masrafları) arasındaki ilişkiye de değinmemiz gerekir. Bu konuda özetle şunu söyleyebiliriz: Kişi başına düşen af gelirinin en düşük olduğu dört eyalette af programı için bütçeden ya hiç ödenek ayrılmamıştır ya da sözünü etmeye değmeyecek kadar az ayrılmıştır (96).

(95) A. g. m., s.522.

(96) Örneğin, Kuzey Dakota'da yalnızca 600 dolar, Bkz. A. g. m.

TABLO I

Eyaletlerde Uygulanan Vergi Aflarının Temel Özellikleri

Eyalet	Aflın Hukuki Temeli	Af Dönemi	Af Kapsamındaki Vergiler	Sağlanan Bağışıklıklar
Alabama	İdari kararname	20.1.1984-1.4.1984 (73 gün)	Bütün Vergiler	Bütün idari ve kamusal cezalar affedilmiştir.
Arizona	İdari kararname	22.11.1982-20.1.1983 (60 gün)	Bütün vergiler	Cezai kovuşturma kaldırıldı ve normalde vergi aslının %125'i olan ceza %30'a indirildi.
California	Kanun	10.12.1984-15.3.1985 (96 gün)	Gelir Vergisi, Satış ve Kullanım Vergisi	Bütün cezalar affedildi ve ceza davaları düşürüldü.
Colorado	Kanun	16.9.1985-15.11.1985 (61 gün)	Turizm vergileri ve ruhsat ücretleri hariç bütün vergiler (yönetimi eyalete bırakılan mahalli vergiler dahil)	İdari ve kamusal cezalar affedildi. Ceza kovuşturması kaldırıldı.
Idaho	İdari kararname	20.5.1983-1.9.1983 (105 gün)	Gelir ve Kurumlar Vergisi	İdari ve kamusal cezalar affedildi, ceza kovuşturması kaldırıldı.
Illinois I	İdari kararname	28.12.1981-8.1.1982 (12 gün)	Bütün vergiler	İdari ve kamusal cezalar affedildi, ceza kovuşturması kaldırıldı.

TABLO I'in devamı

Eyalet	Afın Hukuki Temeli	Af Dönemi	Af Kapsamındaki Vergiler	Sağlanan Bağışıklıklar
Illinois II	Kanun	1.10.1984-30.11.1984 (61 gün)	Bütün vergiler	İdari ve kamusal cezalar affedildi, ceza kovuşturması kaldırıldı, faiz borcunun %50'si affedildi.
Iowa	Kanun	2.9.1986-31.10.1986 (60 gün)	Gelir, Kurumlar, Satış ve Kullanım, Banka, Sigara ve Tütün, Motorlu Araç Yakıtı, Demiryolu Yakıtı, Hotel ve Motel, Veraset ve Mülk Vergileri.	Ceza, kovuşturma ve faizin yarısı affedildi.
Kansas	Kanun	1.7.1984-30.9.1984 (92 gün)	Gelir, Kurumlar, Satış ve Kullanım Vergileri.	Cezalar ve cezai kovuşturma askıya alındı.
Louisiana	Kanun	1.10.1985-31.12.1985 (92 gün)	Alkollü içkiler, bira, kurumlar, acenta, gaz, intikal, gelir (kaynakta kesilenler dahil), Veraset ve mülk, doğal gaz bayiliği, meslek ruhsat, satış ve kullanım, yumuşak içkiler, tütün, ulaşım ve iletişim vergileri.	Faizin yarısı, cezanın 1/4'ü affedildi.

TABLO I'in devamı

Eyalet	Afın Hukuki Temeli	Af Dönemi	Af Kapsamındaki Vergiler	Sağlanan Bağışıklıklar
Maryland	Kanun	İdare affı yürürlüğe koymadı.	Gelir Vergisi	İdari ve kamusal cezalarla faiz affedildi.
Massachusetts	Kanun	17.10.1983-17.1.1984 (93 gün)	Bütün vergiler	Cezalar affedildi, ceza kovuşturması kaldırıldı.
Michigan	Kanun	12.5.1986-30.6.1986 (52 gün)	Bütün vergiler	İdari ve kamusal cezalar affedildi.
Minnesota	Kanun	1.8.1984-31.10.1984 (92 gün)	Bütün vergiler	Beyanname vermeyenlerin cezaları affedildi, diğerlerinin vergi, faiz ve ceza borçlarının %20'si indirildi.
Mississippi	Kanun	1.9.1986-30.11.1986 (91 gün)	Bütün vergiler	İdari ve kamusal cezalar affedildi.
Missouri	İdari kararname	1.9.1983-31.10.1983 (61 gün)	Bütün vergiler	Cezalar affedildi, ceza kovuşturması kaldırıldı.
New Mexico	Kanun	15.8.1985-13.11.1985 (91 gün)	Eyalet Gelir Yönetimi tarafından tahsil edilen bütün vergiler artı ilçe itfaiye resimleri, ilçe ve şehir akaryakıt verg. ve kasaba ve belediye satış ya da gayrisafi hasılat verg.	Bütün cezalar, faiz ve kovuşturmalar affedildi.

TABLO I'in devamı

Eyalet	Affın Hukuki Temeli	Af Dönemi	Af Kapsamındaki Vergiler	Sağlanan Bağışıklıklar
New York	Kanun	1.11.1985-31.1.1986 (92 gün)	Eyalet ve New York City gelir vergisi, eyalet ve yerel satış ve kullanım vergisi, karayolları vergisi, eyalet ve New York City stopaj vergisi, akaryakıt, mülk ve intikal, eyalet ve New York City işletme ortaklıkları, petrol işletmeciliği, petrol şirketleri, taşıma şirketleri vergileri.	İdari ve kamusal cezalar affedildi, kovuşturma bağışıklığı sağlandı.
N.Dakota	İdari kararname	1.9.1983-30.11.1983 (91 gün)	Bütün vergiler	İdari cezalar affedildi, cezai kovuşturma kaldırıldı.
Oklahoma	Kanun	1.7.1984-31.12.1984 (184 gün)	Gelir ve Satış Vergileri	Cezalar affedildi, cezai gözetim ve kovuşturma kaldırıldı.
Pennsylvania	İdari kararname	1.3.1983-30.6.1983	Sadece kullanım vergisi	Cezalar ve faiz affedildi.
Rhode Island	Kanun	90 gün	Bütün vergiler	Cezalar affedildi, idari ve cezai kovuşturma kaldırıldı.

TABLO I'in devamı

Eyalet	Afın Hukuki Temeli	Af Dönemi	Af Kapsamındaki Vergiler	Sağlanan Bağışıklıklar
South Carolina	Kanun	1.9.1985-30.11.1985 (91 gün)	Bütün vergiler	Cezalar affedildi, cezai kovuşturma kaldırıldı.
Texas	İdari kararname	1.2.1984-29.2.1984 (29 gün)	Bütün vergiler (*)	Cezalar ve izinsiz çalışmadan dolayı kusur cezası affedildi.
West Virginia	Kanun	1986'da üç ay	Veraset ve intikal vergileri, mülk vergisi, işletme temsilciliği tescil belgesi vergisi, nakliye işiyle uğraşan belirli kişilerin gelirlerinden alınan yıllık vergi, işletme ve meslek vergisi, satış ve hizmet vergisi, kullanım vergisi, yumuşak içki vergisi, gelir ve kurumlar vergileri, benzin ve özel yakıt tüketim vergileri ve motorlu araçlar yol vergisi	Cezalar ve vergi zamları affedildi, ceza davaları kaldırıldı.

(*) Texas'da Gelir Vergisi yoktur.

TABLO I' in devamı

Eyalet	Afın Hukuki Temeli	Af Dönemi	Af Kapsamındaki Vergiler	Sağlanan Bağışıklıklar
Wisconsin	Kanun	15.9.1985-22.11.1985	Gelir ve Kurumlar, Stopaj, İntikal, Veraset, satış ve kullanım, akaryakıt, sigara, tütün, likör, şarap, bira vergileri.	Cezalar affedildi, faiz borcu %18'den %12'ye indirildi.

KAYNAK: Mikesell, "Amnesties For State Tax Evaders ...", Tablo I ve II'den ve diğer bilgilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

TABLO II

Eyaletlerde Uygulanan Vergi Aflarının Sonuçları

Eyalet	Af Geliri (dolar)	Af Bütçesi (dolar)	Kişi Başına Af Geliri ₺ (dolar)
Alabama	3.140.000	28.243	0.79
Arizona	6.000.000	15.000	2.02
California	145.000.000	2.800.000	5.76
Colorado	6.323.744	563.000	2.00
Idaho XX	300.000	-0-	0.30
Illinois I	90.000	-0-	0.01
Illinois II	152.400.000	2.000.000	13.28
Kansas	593.787	25.427	0.24
Louisiana	1.209.537	40.000	0.27
Massachusetts	84.600.000	13.000.000	14.68
Michigan	102.000.000	2.000.000	11.27
Minnesota	11.900.000	250.000	2.87
Missouri	853.217	-0-	0.17
Mississippi	Bilgi edinilememiştir.		
New Mexico	9.835.021	100.000	9.79
New York	343.500.000	2.000.000	19.45
N.Dakota	150.000	600	0.22
Oklahoma	13.902.248	272.050	4.20
Pennsylvania	2.452.499	36.645	2.06
S.Carolina	8.800.000	-	2.70
Texas	398.351	Çok az	0.03
W.Wirginia	Bilgi edinilememiştir.		
Wisconsin	25.000.000	-	5.27

(*) Nüfus tahminleri 1.7.1983 itibariyledir.

(~~XX~~) Idaho'nun aftan sadece 4911 dolar elde ettiği ileri sürülmüştür. Af dönemi içinde toplanan 300.000 doların olağan tahsil süreci sonunda toplandığı ve bunun af programına atfedilemeyeceği belirtilmiştir. Bkz. Ross, s.166.

KAYNAK: Mikesell, "Amnesties For State Tax Evaders.." s. 517-519 ve 521.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

ABD'de eyaletler düzeyinde uygulanan vergi afları genel olarak başarılı kabul edilmiştir. Vergi affı programı yürüten 28 eyaletin yaşadıkları tecrübe göstermiştir ki, kısa dönemde bir gelir akışı yaratmada vergi affı başarılı bir araç olarak kullanılabilir (97). Bunun yanı sıra, önceden beyanname vermemiş yükümlülere vergi kayıtlarına dahil etmek suretiyle genel vergi matrahını genişletebilir (98). Bu arada kamuoyunun dikkati af sayesinde vergi uygulamasını güçlendirici programlar üzerinde yoğunlaştırılabilir (99). Sözü ettiğimiz olumlu yanlarına rağmen, Amerikan uygulaması vergi aflarının bir kısım dezavantajlarını da ortaya çıkarmıştır. Bunları, bir af uygulamasının yol açtığı masraflar, af programının yürütülmesinde karşılaşılan idari zorluklar, başarı konusundaki belirsizlik ve kaçınılmaz olarak mevcut bir itaat sorununa dikkat çekmesi olarak ifade edebiliriz.

Bütün bu olumsuz taraflarına rağmen, ABD'de eyaletlerin yaşadığı tecrübe federal bir vergi affının vergi yasalarına itaat düzeyini arttırmada kullanışlı bir araç olabileceği düşüncesini gündeme getirmiştir (100). Eyaletlerde

(97) Ross, s.183; Douglas, s.711.

(98) Ross, s.183.

(99) A. g. m., s.184.

(100) A. g. m.; Perle-Hirlinger, s.254.

yaşanılan tecrübeyi kendilerine dayanak alanlar, bir kere-
lik, kısa dönemli federal af programının vergi uygulaması-
nı güçlendirmeye yönelik kapsamlı bir programın önemli bir
parçası olabileceğine inanmak için bütün nedenlerin mevcut
olduğunu belirtmişlerdir (101). Böyle bir programın, yeni
vergi normlarına itaat politikasını kamuoyuna duyurmak su-
retiyle yeni uygulama araçları yürürlüğe girmeden yükümlü-
lere "ortaya çıkmaları" için bir fırsat vereceği ifade edil-
miştir. Bu da kusurlu yükümlülere yeniden sisteme kazandır-
mak suretiyle, uzun dönemde vergi yasalarına itaat düzeyine
önemli katkılar yapmaya yetecektir (102).

(101) Ross, s.184.

(102) Parle-Hirlinger, s.254.

II. AVRUPA ÜLKELERİNDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Vergi kaçakçılığı Batı Avrupa'da ciddi bir sorun haline gelmiştir. Bu ülkelerin bir çoğunda vergi suçları yaygınlaşmakla kalmamış, ayrıca genel olarak, kabul edilebilir bir sosyal davranış biçimi olarak görülmeye başlanmıştır. Örneğin, İtalya'da vergi yükümlülerinin büyük bir çoğunluğunun su ya da bu yolla vergi kaçırmanın gerekliliği konusunda yerleşik bir kanaatleri olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle sözünü ettiğimiz ülkede kaçırılan vergi miktarının beyan edilen toplam gelirin %27 sine ulaştığı tahmin edilmektedir (103). Belçika'da, ücretli kesimin %15 ile %20 sinin vergi yönetiminin bilgisi dışında ikinci bir işle uğraştığına inanılmaktadır (104). Fransa'da ise vergi kaçakçılığı öylesine yaygınlaşmıştır ki, Fransız Maliye Bakanlarından Jacques Delors bu durumu "Fransızların milli sporu" olarak ilân etmiştir (105). Buna karşılık, vergi kaçakçılarıyla mücadele için sürdürülen çabalar bütün Avrupa'da geniş bir toplumsal dirençle karşılaşmaktadır. Bu durum bazı ülkeleri

(103) Richard Rose, "The Making of a Do-It-Yourself Tax Revolt", Public Opinion, August-September 1980, s.13-14.

(104) Antony McDermott, "ILO Tries to Shed Light on Black Economy", Financial Times, 8 Ağustos 1982, s.2.

(105) Reuters North European Service (1 Eylül 1982) den aktaran: Louis A. Talley ve Wayne M. Morrison, "Tax Amnesty: State and European Experience", Congressional Research Service, The Library of Congress (84-603 E), April 13, 1984, s.13.

tahsil edilememiş vergileri toplamak ve böylece devlet bütçeleri ile yurtiçi yatırımlar için şiddetle ihtiyaç duyulan gelirleri elde etmek amacıyla, politik açıdan daha popüler bir yöntem olan vergi affı programları uygulamaya başlamıştır. Fransa ve İtalya'da vergi aflarının tarihçesi oldukça eskilere dayanır. İtalya en son 1982 yılında, Fransa ise 1986 yılında bir vergi affını uygulamaya koymuştur. Diğer Avrupa ülkelerinden Avusturya 1982'de, Belçika 1983'te, İrlanda 1988'de ve nihayet Federal Almanya 1989'da çeşitli af programlarını uygulamışlardır. İsviçre'de ise 1940 yılından beri çeşitli vergi affı tecrübeleri yaşanmıştır. Aşağıda bu ülkelerin uyguladıkları af programları daha yakından incelenmeye çalışılmıştır.

1. FRANSA

Fransa'da vergi affına ilişkin yasaların ilk ortaya çıkışı oldukça eskilere dayanır. Prof.Jéze 1937 yılında yayınlanan bir makalesinde vergi affı konusundaki ilk uygulamanın 23 Ağustos 1871 tarihinde yürürlüğe giren bir yasa da öngörüldüğünü ortaya koymuştur (106). Bu tarihten sonra Fransız hukukunda vergi afları neredeyse kurumsal bir niteliğe bürünmüştür (107). Ancak tarihsel gelişim konusunda

(106) Gaston Jéze, "De L'interdiction pour le juge de L'imôt d'accorder des délais de grâce au contribuable, L'amnistie fiscale", Revue de Science et de Législation Financières, 1937, s.288; (Merle, s.19.)

(107) Merle, s.19.

Fransız hukukçuları genel olarak şu yargıda birleşmektedirler: 1952 affı örneklerle kıyaslandığında kapsam olarak çok ileriye götürülmüş bir aftır (108). Bu nedenle biz de öneminden dolayı incelememizde 1952 yılında uygulanan vergi affı üzerinde duracağız. Bunun yanı sıra daha yakın bir tarihte 1982 ve 1986 yıllarında yaşanan vergi affı tecrübelerine de değineceğiz.

A. 1952 Yılında Yürürlüğe Giren Vergi Affı

1952 baharında yürürlüğe konan vergi affı yükümlüler yönünden oldukça elverişli hükümler içeren bir düzenlemeydi. 14 Nisan 1952 tarihli af yasasının hareket noktası şuydu: Vergi yönetiminin sert tutumundan ve vergi kaçakçılığı nedeni ile gizlenen sermayelerin ortaya çıkarılmasından korkan yükümlülerin geçmişlerini temizlemeye yönelik bir vergi affı gerekmekteydi. Böylece, ekonomik dolaşıma sokulabilecek önemli miktarda sermayenin "açığa çıkarılması" mümkün olabilecekti (109). Bu düşüncenin hükümet içerisinde kabul görmesi ve basın tarafından da desteklenmesi üzerine yasama organına sunulan tasarı kanunlaşarak yürürlüğe girdi.

1952 affının temel özelliklerini şöyle açıklayabiliriz: Af, her türlü vergi, resim ya da harç niteliğindeki mali yükümlülükleri kapsamıştır (110). Zaman bakımından

(108) Merle, s.19; Pepper, s.550.

(109) Merle, s.25.

(110) A. g. m., s.29.

1.1.1952 tarihinden önceki vergilendirme dönemleri kapsandığı gibi 1.1.1952'den yasanın yayınlandığı tarihe kadar olan dönem de affa dahil edilmiştir (111). Buna göre, söz konusu tarihler içinde verilmesi gerektiği halde verilmeyen beyannameler, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki ay içinde verilirse hiç bir cezai ve idari kovuşturma yapılmayacaktı (112).

Bu hüküm uygulamada iki aylık süre boyunca af dönemleri için vergi denetimlerinin durdurulması sonucunu doğurmuştur. Sürenin sona ermesinden itibaren vergi yönetimi denetim yetkilerinin tamamına yeniden kavuşmuştur (113).

Öngörülen koşul çerçevesinde verilen beyannamenin gerçeği yansıtmaması ya da eksik bildirim yapılması durumunda beyannamenin düzeltilmesi ya da eksik bildirim tamamlanması için iki aylık yeni bir süre verilmesi öngörülmüştür. Verilen ek süre içinde beyannameler gerçek durumu yansıta- cak şekilde düzeltildiği takdirde yine ceza bağışıklığından yararlanılacağı belirtilmiştir (114).

1952affı sadece idari cezalardan bağışıklık sağlamak- la kalmamıştır. Bunun ötesinde, 1 Ocak 1952 tarihinden önce verilen beyannameler hakkında hiç bir ceza kovuşturması

(111) A. g. m., s.30.

(112) A. g. m., s.27.

(113) A. g. m., s.33.

(114) A. g. m., s.28.

yapılmaması, para cezası ve vergi zammı uygulanmaması ve gecikme faizi alınmaması öngörülmüştür (115).

Vergi affının kambiyo mevzuatı ile ilgili bir yönü de bulunmaktaydı. II.Dünya Savaşından sonra Fransa'da kambiyo mevzuatını ihlâl eden fiillere oldukça ağır cezalar getirilmişti. Bu nedenle kambiyo suçları da affın kapsamına alınmak suretiyle bu alanda daha yumuşak bir tutum izlenmek istenmiştir (116).

Af uygulaması sırasında hükümet piyasaya özel olarak çıkarılmış hazine bonosu ihraç etmiştir. Zorunlu tutulmakla birlikte, vergi kaçırın yükümlülerin gizledikleri kazançları 1 Haziran 1952 tarihine kadar bu bonolara yatırımları arzulanmıştır (117). Ancak uygulama sonunda çok sınırlı bir başarı sağlanabilmiştir (118). Daha sonra yapılan yorumlarda bu başarısızlık, vergi kaçırınları bu fiillerini itiraf etmekten caydıracak faktörlerin uygulama sırasında dikkate alınmayışına bağlanmıştır. Öte yandan, af için başvuru süresinin kısa tutulması ve özellikle çıkarılan bonoların, ileride potansiyel vergi kaçakçısı diye etiketlenme korkusuyla rağbet görmemesi affın başarıya ulaşmamasında etkili olmuştur (119).

(115) A. g. m., s.36.

(116) A. g. m., s.37.

(117) A. g. m., s.43.

(118) Aynı fikir için bkz. Pepper, s.550.

(119) Pepper, s.550; Merle, s.43 vd.

Sonuç olarak, 1952 affının Fransa'da olumsuz izler bıraktığı söylenebilir. Bir çok yazar, söz konusu af uygulamasının o dönemdeki vergi sisteminin başarısızlığını ifade ettiği kanaatinde birleşmiştir (120).

B. 1982 Vergi Affı

Fransa'da 30 Aralık 1981 tarihinde kabul edilen Finansman Kanunu, vergi kaçakçılığı ile, mücadeleye ilişkin çeşitli hükümlerin yanı sıra 100. ve 101. maddelerinde vergi affını düzenleyen hükümler getirmiştir (121). 100. madde özel hileli yöntemler kullanmaksızın vergi kaçıran yükümlülere yönelik bir af öngörmüştür. 101. madde ise gayrimeşru yollarla ülke dışında bulundurulmuş servetlerin bazı koşullarla ceza tehdidi olmaksızın yurda geri getirilmesini düzenlemiştir.

Bu iki hükmün amacı kambiyo kontrolüne ilişkin düzenlemeleri ihlâl eden ve/veya bilerek ya da bilmeyerek vergi kaçıran Fransız yükümlülere bazı teşvikler sağlamaktır. Böylece söz konusu kişilerin vergi yönetimi ile olan uyumsuzluklarının ve hesaplarının bir çözüme bağlanması ve yurt dışında gayrimeşru olarak tutulan servetlerin ülkeye geri getirilmesi yükümlülerin gönüllü katılımıyla mümkün olabile-

(120) Merle, s.50.

(121) 30 Aralık 1981 tarih ve 81-1160 no.lu kanun.

cekti (122). Şimdi bu iki hükmü ayrı ayrı inceleyelim.

a. 100. Maddenin Öngördüğü Düzenleme

100. madde, Fransız vergi mevzuatı hükümlerini özel bir takım hileli yöntemler kullanmaksızın ihlâl etmiş gerçek kişi ve kuruluşlara bir af imkânı getirmiştir. Bile- rek ya da bilmeyerek eksik gelir vergisi ya da katma değer vergisi beyanında bulunan ya da hiç beyanname vermeyen yükümlüler bu hükümden yararlanabileceklerdi (123). Affın zamanaşımı sınırları içindeki bütün vergilendirme dönemle- rine uygulanması öngörülmüştür. Aftan yararlanmak isteyen yükümlülerin, hangi dönem için vergi affından faydalanmak istiyorlarsa bu dönemde yapmış oldukları her türlü hatala- rını, ihmallerini ve hukuka aykırı davranışlarını 1 Ağustos 1982 tarihinden önce kendiliklerinden vergi yönetimine bil- dirmeleri zorunlu tutulmuştur. Ancak kasten ve sahtekârca işlemlerle (hileli yöntemler) vergi kaçıran yükümlüler af- fın dışında tutulmuşlardır (124). Öte yandan, hakkında ver- gi incelemesi ya da kovuşturma başlatılmış yükümlüler de aftan yararlandırılmamışlardır (125).

(122) Richard Kirk ve H. Christine Guillermin - Kirk, "Carrot and Stick: The French Amnesty Law of 1982", Tax Planning International Review, vol.IX, no.5, May 1982, s.9.

(123) Talley-Morrison, s.14; Kirk-Kirk, s.10.

(124) Kirk-Kirk, s.10.

(125) A. g. m.,

Af beyanından kaynaklanan ilave vergilerin, verginin çeşitine göre belirlenmiş ödeme zamanları içerisinde ödenmesi de affın bir diğer koşuludur. Bu şekilde af koşullarına uygun davranan yükümlülere yürürlükteki cezaların uygulanmaması ve gecikme faizi alınmaması öngörülmüştür (126).

Uygulama sonuçlarına gelince, sözkonusu af hükmünün uygulanmasından başarılı sonuçlar alındığı söylenemez. Eldeki verilere göre, yalnızca 2786 vergi yükümlüsü affın sağladığı imkânlardan yararlanma yolunu seçmiştir. Sağlanan gelir ise sadece 130 milyon Fransız Frankıdır (127).

b. 101. Maddenin Öngördüğü Düzenleme

101. madde bir çok yönden önceki hükme kıyasla daha ilginç bir düzenleme getirmiştir. Burada affa katılımı teşvik edici bağışıklıklarla Fransız kambiyo kontrol mevzuatını ihlâl etmeyi sürdüren fiillere uygulanacak ağır cezalar birleştirilmiştir (128).

Fransa 1939 yılından beri sürekli olarak kambiyo kontrol düzenlemelerine sahip olagelmiştir. Bugünkü düzenlemeler ise 1968 yılından beri yürürlüktedir. Bu tür kontrol

(126) A. g. m.,

(127) Talley-Morrison, s.14.

(128) Kirk-Kirk, s.10.

araçlarının mevcudiyeti çok sayıda sebebe bağlanabilmekle birlikte, temel neden olarak, solcu ya da komünist bir iktidarın yönetimi ele geçirmesi ihtimalinden kaynaklanan abartılmış bir korku dolayısıyla ulusal sermayenin yurt dışına kaçmasını önleme isteği gösterilmektedir (129). Nitekim, politik nedenlerden ötürü sermayenin dışarıya kaçması 1974 yılında Cumhurbaşkanlığı seçimlerinin hemen öncesinde çok açık bir şekilde görülmüştür. O dönemde François Mitterand'ın Sosyalist-Komünist koalisyonunun, Valery Giscard d'Estaing'in merkez-sağ partisini yenilgiye uğratacağı konusunda ortak bir kanaat vardı (130). Aynı şekilde, 1981 seçimlerinin ardından, Mitterand rakibini iktidar koltuğundan indirmeyi başardığında, sermayenin dışarıya ikinci kez aktığını görmekteyiz (131).

Gayrimeşru yollarla yurt dışına çıkarılan sermaye miktarı konusunda kesin bir rakam bulunmamakla birlikte, oldukça önemli boyutlara ulaştığı tahmin edilmektedir. İş başına gelen sosyalist hükümetin ilk uygulamalarından biri bütçe açıklarını azaltmak üzere yeni gelir kaynakları aramak oldu. Bu amaçla kaçırılan vergilerle oluşturulmuş ve yurt dışında bulunan servetlerin af uygulamasıyla ülkeye geri dönüşü teşvik edilmek istendi (132). Buna karşılık, af dönemi sona er-

(129) A. g. m., s.9.

(130) A. g. m.,

(131) A. g. m.,

(132) A. g. m.,

dikten sonra yurt dışında kanuna aykırı olarak servet ya da para bulundurulması fiilleri ağırlaştırılarak cürüm niteliğine dönüştürüldü ve hapis cezası uygulaması öngörüldü (133). Ayrıca, yurt dışında gayrimeşru olarak bulunduran varlıklar için öngörülen üç yıllık zamanaşımı süresinin işlemesi de durduruldu. Bundan başka bu tür fiillere, hukuka aykırı olarak elde tutulan varlığın değerinin beş katına kadar para cezası uygulanması düzenlendi (134).

Aftan yararlanmak isteyen kişilerin yerine getirmeleri gereken ilk koşul vergi yönetimine beyan edilmemiş gelirlerle ya da yurt dışına gayrimeşru yollarla çıkarılmış paralarla edinilmiş servetlerin 1 Mart 1982 den önce yurda geri getirilmesidir. Bu servetler altın (135), para, tahvil ya da hisse senedi olabilir. Yabancı ülkelerde bulunan bina, arazi, arsa gibi gayrimenkullerin ise 1 Haziran 1982 tarihine kadar satılması ve satış bedellerinin yurda getirilmesi öngörülmüştür. Bu yolla getirilen servetlerin değeri üzerinden yükümlülerin ayrıca %25 oranında düz oranlı bir vergi ödemeleri şart koşulmuştur. Söz konusu verginin geri getirilen servetlerin yurda girişinden itibaren 30 gün içinde

(133) Talley-Morrison, s.75.

(134) A. g. m.,

(135) Altın ancak Fransız Ulusal Bankası'nın (Banque de France) izniyle yurda geri getirilebilirdi. Bu konuda bkz. _____, "Tax Amnesty: Repatriation of Capital", European Taxation, 1982, s.15.

ödenmesi gerekmiştir. Para, hisse senedi, tahvil gibi servet unsurlarının bankalardan ya da kambiyo kuruluşlarından alınacak bir belge ile teşvik edilmeleri istenmiştir. Mobilya, sanat eseri gibi eşyaların ise Fransız Gümrüğünden alınacak bir belge ile teşvik edilmesi gerekmiştir (136).

Yabancı ülkelerde hukuka aykırı olarak bulundurulan varlıklarla ilgili olarak son derece sert hükümler getirilmesine karşın, çok az Fransız yükümlü af programının sağladığı imkânlardan yararlanma yolunu seçmiştir. Fransız resmi makamlarının ifadesine göre yalnızca 276 vergi yükümlüsü affa katılmıştır. Elde edilen hasılat ise 151 milyon Fransız Frankı düzeyinde kalmıştır (137). Bu sonucun alınmasında Fransız vergi yönetimi ile gümrük yönetiminin af hükümlerini oldukça dar ve yükümlü aleyhine sonuçlar doğuracak biçimde yorumlaması da etkili olmuştur (138).

C. 1986 Vergi Affı

16 Nisan 1986 tarihinde Bakanlar Kurulu Fransız ekonomisini canlandırmaya yönelik bir dizi önlemi içeren bir kanun tasarısını parlamentoya sundu. Bu tasarı ile Kurumlar Vergisi oranının %50 den %45'e düşürülmesi, konut yapımını hızlandırmak için bazı teşvikler verilmesi, kâr pay-

(136) A. g. m.; ayrıca bkz.Kirk-Kirk, s.10-11.

(137) Talley-Morrison, s.16.

(138) Bu konuda verilmiş örnekler için bkz. Kirk-Kirk, s.10-11.

ları ve faiz gelirlerinden yapılacak indirimlerin yeniden düzenlenmesi ve gayrimenkul piyayası üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle 1 Ocak 1987 tarihi itibariyle Net Servet Vergisinin yürürlükten kaldırılması kararlaştırılmıştı (139). İşte öngörülen vergi affı da bu düzenlemenin bir parçası olarak düşünülmüştü.

Getirilen af hükmü bir çok yönüyle 1982 uygulamasına benzemektedir. Burada da Fransız kambiyo mevzuatına aykırı olarak yurt dışında banka hesabı, parası ya da başka varlığı bulunan kişilere, bu varlıklarını yürürlükteki kambiyo kurallarına ya da vergi mevzuatı hükümlerine göre bir cezaya çarptırılmaksızın yurda getirme imkânı sağlanmıştı. Ancak bunun için:

- yurt dışındaki varlıkların 1 Ocak 1986 tarihinden önce yurda getirilmesi,
- getirilen varlıkların değeri üzerinden %10 oranında bir verginin ödenmesi;
- ve
- bu varlıklarla ilgili olarak idari ya da cezai bir kovuşturmanın başlatılmamış olması şart koşulmuştur(140).

(139) D.A. van Waardenburg, "France : New Government Proposal-Measures to Stimulate the Economy", European Taxation, vol.26, no:6, June 1986, s.184-185.

(140) A. g. m., s.185.

Yurtdışındaki servetlerini ülkeye getiren kişilerin kimliklerinin gizli tutulması ve bunların vergi yönetimin-
ce uygun görülen bir aracı ile temsil edilmesi mümkün kılın-
mıştır. Uygulamada, bankalar söz konusu servetlerin (çoğun-
lukla banka hesaplarının) yurda geri getirilmesi konusunda
genel olarak yetkilendirilmiş ve %10 oranındaki vergiyi ha-
zine adına tevkif etmeleri öngörülmüştür. Buna karşılık ban-
kanın yükümlüye %10 verginin ödendiğini gösteren bir makbuz
vermesi ve bu makbuzun ilerde muhtemel vergi incelemeleri
karşısında yükümlü tarafından ibraz edilerek olası vergiler-
den ve cezalardan kurtulması sağlanmıştır (141).

Fransa'da 1986'da uygulanan afa 1.6 milyar dolar ge-
lir elde edilmiştir. Bu rakam GSYİH'nın binde 22'sine, ge-
nel bütçe açığının ise yüzde 8'ine tekabül etmektedir (142).

2. İSVİÇRE

A. 1940 Yılında Uygulanan Vergi Affı

İsviçre 1940 yılından bu yana çeşitli zamanlarda
vergi affı uygulamalarına sahne olmuş bir ülkedir (143).
İlk af tecrübesi İkinci Dünya Savaşının olağanüstü koşulla-
rında yaşanmıştır. İsviçre İkinci Dünya Savaşından korunduğu

(141) A. g. m.,

(142) Uchitelle, s.52.

(143) Gusberti, s.1.

halde genel seferberlik ve ordunun teyakkuzda olması olağanüstü harcamaların yapılmasını gerektirmiştir. Savaşın başlangıcında Federal Meclise (Bundesrat) verilen olağanüstü yetkilere dayanılarak artan finansman ihtiyacını karşılamak üzere yeni vergiler salınmıştır (144). Bu arada savaşın kaçınılmaz kıldığı fedakârlığı bütün topluma adil bir şekilde dağıtmak için bir kereye özgü olağanüstü bir servet vergisi getirilmiştir. Bununla bir vergi affı birleştirilmek suretiyle vergi konularını beyan etmeme eğilimi önlenmek istenmiştir. Gerçek servetlerini beyan edenlere yalnızca ceza bağışıklığı değil, ayrıca ek ödeme yükümlülüğünden kurtuluş da garanti edilmişti. Olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı bu af uygulamasını haklı çıkartacak bütün şartlar 1940 yılında mevcuttu. Bu nedenle alınan önlemler genelde faydalı görülmüştü (145). Ancak af uygulaması sonucunda elde edilen başarı oldukça mütevaziydi. O zamana kadar vergilendirilen servetin yaklaşık %15 kadarı ortaya çıkarılabiliyordu. Başarısızlığın sebebi olarak affın daha iyi tahsil şartları ve etkin denetimlerle takviye edilmemiş olması gösterilmiştir (146).

(144) A. g. m., s.3.

(145) A. g. m., s.4.

(146) A. g. m.,

B. 1945 Yılında Uygulanan Vergi Affı
(Verrechnungs-Steueramnestie)

1945 yılında yaşanan ve Mahsup Vergisi Affı diye isimlendirilen af uygulaması daha başarılı geçmiş bir uygulamadır. 1943'te vergi sistemine dahil edilen Mahsup Vergisi bugün de vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkin bir rol oynamaktadır. Mahsup Vergisi, kıymetli evrak gelirlerinden kıymetli evrakın borçlusunca kaynaktan tevkif suretiyle tahsil edilen bir vergidir. Daha açık bir deyişle, borçlu alacaklısına ödeme yaparken Mahsup Vergisi stopajı yapmakta ve alacaklısına vergi düşüldükten sonra kalan miktarı ödemektedir. Böylece vergi yükü alacaklı üzerinde kalmaktadır. Ancak o da daha sonra vereceği beyannamede sözkonusu kıymetli evrakı ve gelirlerini bildirmek suretiyle kendisinden kesilen vergileri ödeyeceği vergilerden mahsup edebilmek imkânına sahiptir (147).

Esas itibariyle Mahsup Vergisi %15'lik bir oran üzerinden tarh ediliyordu. Mahsup Vergisi düşüncesini daha iyi gerçekleştirmek için önce oranı %25'e çıkarmak, sonra da bu artışı bir afa bağıntılamak uygun görülmüştü. Af çerçevesinde servet ve gelirini eksiksiz beyan edenlere federal, kantonal ve mahalli dolaysız vergiler için her türlü ceza bağışıklığı ve ek vergi yükümlülüğünden muafiyet imkanı sağlanmıştı (148).

(147) A. g. m.,

(148) A. g. m.,

Af uygulaması sonucunda 6,5 milyar Franklık servet gün ışığına çıkarılmıştı. Bu başarı büyük ölçüde vergi denetimlerinin arttırılmasına ve kantonlararası enformasyon sisteminin kurulmasına bağlanmıştır (149).

C. 1965 Yılında Uygulanmak İstenen Vergi Affı

Girişimi

İsviçre'de 1945 tecrübesinden sonra 60'lı yıllara gelinceye değin ne geçmiş uygulamalara ilişkin, ne de gelecekte uygulanması olası genel bir federal vergi affı konusunda bir tartışma gündeme gelmedi. Ancak 60'lı yılların başında genel bir vergi affı ihtimali yeniden belirdi. Nihayet Parlamento 1965 yılında uygulanması gereken bir af tasarısını kabul etti. Vergi affı ile birlikte kaçakçılığı önlemeye yönelik oldukça katı bir dizi önlem de kabul edilmişti (150). Aftan yararlanmak isteyen yükümlülere önceki yıllarla ilgili olarak bir cezaya maruz kalmaksızın, 1965 yılında beyanlarını dürüstlüğe uygun bir biçimde düzeltme imkânı verilmişti. Ancak, 2 Şubat 1964'te yapılan referandum neticesinde af tasarısı reddedildi. 22 Kantondan sadece 3 tanesinde af lehine oy kullanılmıştı (151). Bu durum af tasarısına karşı çıkanlarca, vergi affının yalnızca kötünü-

(149) A. g. m.,

(150) A. g. m., s.5.

(151) A. g. m.,

yetli kişilere bir fayda sağlayacağı, buna karşılık dürüst yükümlüleri inciteceği şeklinde değerlendirilmekle birlikte, asıl nedenin afa birlikte getirilen ve vergi uygulamasını güçlendirmeyi hedefleyen düzenlemelerin İsviçre hakkında yarattığı çekingenlik olması kuvvetle muhtemeldir (152). Diğer taraftan, referandum sonucunun böyle olmasında Fransa'nın 1952 yılında yaşadığı başarısız af tecrübesinin de etkili olmuş olabileceği ileri sürülmüştür (153).

D. 1969 Yılında Uygulanan Vergi Affı

1964 yılında yapılan referandum sonuçlarına rağmen çok geçmeden İsviçre'de vergi affı konusunda radikal bir değişim gözlemlendi. 1968 yılında önce parlamento daha sonra referandum yoluyla halk bir vergi affı kanununu kabul etti (154). Böylesine köklü fikir değişikliğinin temelinde giderek büyüyen bütçe açıkları yatmaktaydı. Özellikle, Devletin mali düzeninin artan finansman ihtiyacına uydurulması gereğini açıklayan 7 Kasım 1966 tarihli federal hükümet bildirisi kamuoyunu kuvvetle etkilemişti (155). Kamu kesiminin, ama bilhassa kantonlar ve yerel yönetimlerin içinde buldukları mali sıkıntı, gelir artışı vaadeden bir vergi affını halk gözünde

(152) Pepper, s.550.

(153) A. g. m.,

(154) Gusberti, s.56.

(155) A. g. m., s.6.

cazip kılınıştı (156). Öte yandan, 50'li yıllardan itibaren hızlanan ekonomik gelişmeye karşılık, vergilendirilmediği için gizlenmek zorunda kalan servet unsurlarında da artış görülmüştü. Af, bunların korkusuzca açığa çıkarılmalarını sağlayacağından geniş bir destek toplamıştı (157).

Af tasarısını referandumda riske sokmamak için vergi affı ile birlikte denetim imkânlarının genişletilmesi düşüncesinden vazgeçilmiştir (158). Bu da affın kabulünde etkili olmuştur.

Af kapsamına alınan vergiler şunlardır (159):

i. Federal gelir vergisi, kanton ve yerel yönetimlerin gelir ve servet vergileri: İsviçre'de federal bir servet vergisi yoktur. 1 Ocak 1969'dan önceki dönemlere ilişkin gizlenmiş her türlü gelir ve servet unsurları için ek vergi ve ceza bağışıklığı getirilmiştir.

ii. Veraset ve Tereke Vergileri: 1969'dan önce gizlenen vergiler için ek vergi ve vergi cezası yok.

iii. Bağış vergileri,

iv. Damga vergileri, hisse senedi ve tahvillerle ilgili federal hukuki muamele vergileri, keza kapital kazançları vergisi ve tapu vergisi,

(156) A. g. m.,

(157) A. g. m.,

(158) A. g. m., s.5.

(159) A. g. m., s.7.

v. Mahsup vergisi,

Affın başarılı olması için geniş bir duyuru kampanyası yürütülmüştür. Geleneksel kitle iletişim araçları olan basın, radyo ve TV'den yararlanılmakla birlikte ağırlık basınının üzerindeydi. Bunların yanında özel bazı araçlardan da yararlanılmıştır. Örneğin, bütün yükümlülere Federal Maliye Bakanı ile ilgili Kanton Maliye Bakanı tarafından imzalanmış mektuplar gönderilmiştir. Bu mektuplarda, büyük bir çoğunluk teşkil eden dürüst vatandaşlara bu tutumlarından ötürü teşekkür ediliyordu. Gönderilen mektupların sayısı yaklaşık 2,5 milyon kadardı (160).

Affın uygulama sonuçlarına gelince; Federal Hükümet bu konuda aften üç yıl sonra, 1972 yılında resmi bir rapor yayınladı. Bu raporda af sonucu yaklaşık 11,5 milyar franklık vergilendirilebilir varlığın ortaya çıkarıldığı bildirilmiştir (161). Bu sonuç hükümet tarafından 1945'deki mahsup vergisi affıyla karşılaştırıldığında başarılı olarak kabul edilmiştir.

3. AVUSTURYA

Avusturya'da 26 Kasım 1982 tarihli ve 226/569 no'lu Resmi Gazete'te yayınlanan bir kanunla bütün vergi yükümlüleri için bir vergi affı yürürlüğe konmuştur."Vergi Affı

(160) A. g. m., s.9.

(161) A. g. m., s.10.

Kanunu" (Steueramnestiegesetz) 1 Ocak 1979 tarihinden önce tamamlanmış vergilendirme dönemlerini kapsamıştır. Ancak aften yararlanacak olanların 1979 ve 1980 vergilendirme dönemlerine ilişkin tüm yükümlülüklerini yerine getirmiş olmaları aranmıştır.

Bu genel açıklamadan sonra Avusturya'da 1982 yılında yürürlüğe konan Vergi Affı Kanununun amaçlarını ve karakteristik özelliklerini incelemeye geçebiliriz.

A. Vergi Affı Kanununun Temel Amaçları

Vergi affı kanununun temel amaçları Avusturya Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan uygulama yönergesinde şöyle ifade edilmiştir (162):

i. Avusturya vergi kanunlarında yer alan vergi ödevlerine hangi nedenle olursa olsun, tam olarak uymayan yükümlülerin davranışlarını değiştirmelerine yardımcı olmak ve vergi alanını düzenleyen hükümlere uygun bir yaklaşım benimsemelerini kolaylaştırmak,

ii. "kara parayı" meşru ekonomi sınırlarına çekmek,

iii. Devlete ek gelir sağlamak, Vergi Affı Kanununun 7.000.000.000 AS dolaylarında bir gelir sağlaması umut edilmiştir (163).

(162) 22 Aralık 1982 tarih ve 2 05 4700/52-IV/5/82 no'lu "Richtlinien Zum Steueramnestiegesetz", Amtsblaff der Österreichischen Finanzverwaltung'da yayınlanmıştır. (no.8/13, 20 Ocak 1983).

(163) _____, "Austria: Tax Amnesty Introduced", European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1983, s.155.

B. Af Kapsamına Alınan Vergiler

Vergi Affı Kanununda, aftan yararlanmak için öngörülen koşulların yerine getirilmesi durumunda şu vergilerin af kapsamına gireceği düzenlenmiştir (164): Gelir ve kurumlar vergisi, işletme gelirlerinden ve işletmelerin net servetlerinden alınan işletme vergisi, muamele vergisi (ithalat üzerinden alınanlar hariç), alkollü içkilerden alınan tüketim vergisi (ithalat aşamasında alınanlar hariç), net servet vergisi, veraset ve intikal vergisi, gayrimenkul alım vergisi.

C. Koşullar

Vergi Affı Kanununa göre (sec.6/1) af koşulları af kapsamına alınan bütün vergiler bakımından yerine getirilmelidir. Kanundaki "yükümlü" kavramı vergi sorumlularını da içerecek şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle, işçilerin ücretlerinden kaynakta kesinti yapan işverenler, menkul sermaye iratlarından stopaj yapanlar ve bir vergiden dolayı tek başına ya da müteselsilen sorumlu olanların aftan yararlanabilecekleri öngörülmüştür (165).

Aftan yararlanma aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesine bağlı kılınmıştır:

(164) A. g. m.,

(165) A. g. m., s.156.

i. Kanunda "gözlem dönemi" (beobachtungszeitraum) olarak ifade edilen 1979-1980 yıllarına ilişkin vergilerin tarhedilebilmesi için gerekli bilgilerin vergi yönetimince 1 Ocak 1983 tarihinden önce öğrenilmiş olması (bu bilgilerin vergi yönetimince hangi yoldan öğrenildiği affın uygulanması bakımından önem taşımamaktadır); ya da,

ii. gözlem dönemine (1979-1980) ilişkin vergilerin tarhedilebilmesi için gerekli bilgilerin bizzat yükümlü tarafından 31 Aralık 1982 tarihinden sonra fakat 1 Temmuz 1983 tarihinden önce verilecek bir beyanname ile vergi yönetimine bildirilmesi. Vergi tarhiyatı için gerekli bilgiler bu beyannameye doğrudan gösterilmemekle beraber, vergi yönetiminin yapacağı ek incelemelerle yine bu beyannameye dayalı olarak ortaya çıkarılması durumunda kanunda öngörülen koşulun gerçekleşmiş olacağı kabul edilmiştir (166).

Vergi Affı Kanunu yukarıda açıklanan ilkeye bazı istisnalar getirmiştir. Buna göre, 1 Ocak 1983 tarihinden önce vergi yönetimine ulaşan bilgilere ya da 1 Ocak-30 Haziran 1983 tarihleri arasında yükümlülerce verilen beyannamelelere dayalı olarak belirlenen vergi matrahları ile vergi yönetimince sonradan yapılan ek incelemeler neticesinde ortaya çıkan vergi matrahları arasında hazine aleyhine bir farklılık çıkarsa aftan yararlanma ancak şu koşullarla mümkündür:

(166) A. g. m., s.156.

i. Vergi matrahlarındaki bu farklılık yükümlünün kasıtına dayanmıyorsa, ya da,

ii. Yükümlünün ihmali olmakla birlikte farklılık gerçek matrahın %10'undan (%10 dahil) düşükse,

Şu halde, vergi matrahlarındaki farklılık yükümlünün kasıtlı hareketlerinden doğmuşsa ve kasttan daha hafif bir kusur teşkil eden ihmal söz konusu olmakla birlikte matrah farkı %10'dan fazla ise aftan yararlanılamayacağı öngörülmüştür (167).

Öte yandan, Vergi Afı Kanununa göre verilecek beyannamenin şekli konusunda her hangi bir biçimsel koşul aranmamıştır. Bu tür bir beyannamenin tek başına ya da müteselsilen sorumlu olanlarca ve vergi sorumlularınca verileceği gibi gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine de verilebileceği düzenlenmiştir. Beyannamenin içeriği konusunda da özel kayıtlara yer verilmemiştir. Yalnızca, vergi yönetiminin gerçeğe uygun bir tarhiyat yapabilmesine yardımcı olacak yeterli bilgileri içermesi öngörülmüştür (168).

Bununla birlikte af beyannamesi; yükümlü aleyhine cezai takibata başlandıktan sonra, yükümlü işlediği vergi suçunun idarece keşfedildiğini öğrendiği tarihte ya da vergi incelemesine başlandıktan sonra verilirse hiç bir etkisi

(167) A. g. m.,

(168) A. g. m., s.157.

olmayacaktır. Bir başka deyişle, bu gibi durumlarda yükümlünün aftan faydalandırılması için bir neden görülmemiştir.

Yukarıda açıklanan koşulları taşıyanlar gözlem döneminde (1979-1980) ve 1979'dan önceki yıllarda işledikleri vergi suçlarının yol açtığı cezai sorumluluklardan kurtarılmışlardır (169).

D. Affın Uygulanmayacağı Durumlar

Vergi Affı Kanunu öngörülen koşullar yerine getirilse bile bazı durumlarda affın uygulanmayacağını belirtmiştir. Affın etki etmeyeceği durumlar şunlardır (170).

Yükümlünün zamanında beyan etmeyi ihmal ettiği bilgiler dikkate alındığında yükümlüye bir vergi avantajı sağlayacaksa, af hükümlerine dayanılmasına izin verilmemiştir. Bu gibi durumlarda, af hükümlerinin yükümlünün kendi hatalarını düzeltmesi amacıyla kullanması önlenmiştir. Aksi takdirde, belki de bir vergi iadesine yol açabilecek tarh sürecinin yeniden başlaması gerekebilirdi. Bu çeşit olaylar, örneğin, yükümlü 1978 KDV tarhiyatı ile ilgili olarak yaptığı vergi indiriminin gerçekten indirmeye hakkı olduğu miktardan çok düşük olduğunu gözden kaçırdığı hallerde ortaya çıkabilirdi (171).

(169) A. g. m.,

(170) A. g. m., s.158.

(171) A. g. m.,

Yükümlünün durumuna ilişkin bilgiler 31 Aralık 1982 tarihinden önce başlayan ve devam etmekte olan ceza soruşturması neticesinde vergi yönetimince öğrenilmişse, bu takdirde de aften yararlanma mümkün kılınmamıştır (172).

E. Değerlendirme

Avusturya'da uygulanan Vergi Affı Kanunu, Avusturyalı vergi hukukçuları ve danışmanları tarafından son derece karmaşık ve anlaşılması güç bir kanun olarak nitelendirilmiştir (173).

Yukarıda yalnızca en önemli hükümlerini özetlediğimiz Vergi Affı Kanunu aslında çok çeşitli vergiler ve farklı durumdaki yükümlüler bakımından bir yığın özel koşula yer vermiştir. Anlaşılmasındaki güçlük nedeniyle Af Kanununun sunduğu imkânlardan ve avantajlardan sınırlı sayıda bir yükümlü grubu yararlanma yoluna gitmiştir.

4. İTALYA

İtalya'da vergi aflarının tarihsel geçmişi oldukça eskilere dayanır. Bu ülkede 19. Yüzyıldan itibaren günümüze kadar sık sık vergilere ilişkin af yasalarının çıkarıldığını görmekteyiz (174).

(172) A. g. m.,

(173) A. g. m.,

(174) Bkz. Guido Zanobini, İdari Müeyyideler, (Çev. H.Y.Günel), Ankara:1964, s.113-119; Üzek, s.146-147.

1966 Mayıs'ında 20. Kurtuluş Yıldönümü vesilesiyle çıkarılan affın kapsamına vergiler de alınmıştır. Bu affın sebeplerinden biri mahkemelerde yığılmış dava dosyalarını tasfiye etmek ve hapisanelerdeki mahkum sayısını azaltmaktır (175)! Vergi kaçakçıları da affın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 120 gün içinde bütün vergi borçlarını ödemeleri koşuluyla affedilmişlerdir. Af, idari cezalardan ve hapis cezalarının bağışıklık sağlamıştır (176).

Daha yakınlarda, 1982 Ağustosunda ise yasama meclisinden son derece karmaşık bir vergi affı kanunu geçirilmiştir. Bu yasa ile İtalyan vergi yükümlüsü gerçek kişi ve kuruluşlara 1 Ağustos 1982 tarihinden önceki belirli bazı vergi borçları için mali af (condono fiscale) getirilmiştir. Affın kapsamına alınan vergiler şunlardır: Gelir Vergileri (bireysel, kurumlar için olan ve mahalli niteliktekiler), KDV, vevaset ve intikal vergileri, tescil vergisi, gayrimenkul kıymet artışından alınan belediye vergisi, bölgesel sirkülasyon vergileri (regional circulation taxes) ve 1974'te bir vergi gi reformu kanunu ile yürürlükten kaldırılan vergiler (177).

Vergi affının amacı, son yıllarda büyük boyutlara ulaşan ve vergi yönetiminin çalışmalarını aksatan tarh dosyala-

(175) Pepper, s.554.

(176) A. g. m.,

(177) ———, "Italy: Tax Amnesty", European Taxation, 1982, s.369.

rının ve yargı organlarında yığılmış davaların bir çözüme bağlanmasını sağlamaktı (178). Bir başka amaç da dört milyon serbest meslek erbabının ve küçük işletme sahiplerinin, vergi yönetimince yıllık 10-15 milyar dolar olarak tahmin edilen beyan edilmemiş vergilerini ortaya çıkarmaktı (179).

Vergi yükümlülerine affa başvurmaları için 30 Kasım 1982 tarihine kadar süre tanınmıştı. Ancak daha sonra bu süre 15 Mart 1983'e uzatılmıştır (180).

Aftan yararlanmanın koşulları çeşitli vergiler bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Gelir üzerinden alınan vergiler yönünden, şayet yükümlü 1 Ağustos 1982 tarihinden önce beyanname verilmesi gereken vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bir beyanda bulunmuş, fakat idarece yapılmış bir tarhiyata muhatap olmamışsa, her vergilendirme dönemi için ödediği vergiyi %25 oranında arttırmak suretiyle vergi borcu hesaplarını nihai olarak kapatabilecekti (181). Bununla birlikte, yapılacak en az vergi artışı her vergilendirme dönemi için gerçek kişilerde 50.000 lireden az olamazdı. Serbest meslek kazancı ya da işletmelerden kâr payı elde eden gerçek kişiler için bu miktar 500.000 lirete yükseltilmiştir. Kurumlar için asgari vergi artışı ise yine 500.000 lireden olarak öngörülmüştür (182).

(178) Tasfiye edilmek istenen dosyaların 1.6 milyon dolaylarında olduğu belirtilmiştir. Bkz. Talley-Morrison, s.16.

(179) A. g. m.,

(180) A. g. m.,

(181) "Italy: Tax Amnesty", s.369; Talley-Morrison, s.17.

(182) "Italy: Tax Amnesty", s.369.

Zarar beyan eden yükümlüler için özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu gibi yükümlüler beyan ettikleri zararı %30 oranında azaltırlar ve yaptıkları bu indirimin %10'una eşit bir miktarı vergi yönetimine öderlerse hesapları nihai olarak kapatılmış olacaktır (183).

Beyan edilen gelir sifıra eşitse, bu takdirde 600.000 lîret ödenmesi öngörülmüştür (184).

Hiç bir beyanname verilmemiş ve idarece yapılmış bir tarhiyata da muhatap olunmamışsa, gerçek kişi yükümlüler her vergilendirme dönemi için 500.000 lîret, kurumlar ise bir milyon lîret ödeme yapmak zorunda bırakılmışlardır (185).

Şimdi de yükümlünün beyanname verdiği fakat bu beyanın yeterli görülmeyerek idarenin beyan edilen miktardan daha yüksek bir vergi tarhettiği durumu ele alalım. Ortaya çıkan uyuşmazlık bir çözüme bağlanamamışsa, yükümlü ek bir beyanname vermek suretiyle bu uyuşmazlığı sonuçlandırma imkânına kavuşturulmuştur. Ancak bunun için, idarece takdir edilen gelirin %60'ı artı önceden beyan edilen gelirin %15'i toplamına eşit bir bildirim yapılması şart koşulmuştur. Öte yandan, bu şekilde idarece tarh edilen vergide ortaya çıkacak azalmanın idarenin takdir ettiği matrah üzerinden ödenecek

(183) A. g. m.,

(184) A. g. m.,

(185) A. g. m.,

vergi ile yükümlünün başlangıçta beyan ettiği matraha göre ödenecek vergi arasındaki farkın %20'sinden az olmaması öngörülmüştür (186).

Yükümlü vergi beyannamesi vermediği için idarece re'sen tarhiyat yapılmamışsa, bu durumda idarenin takdir ettiği matrahın %70'i üzerinden vergi ödenmek suretiyle yükümlünün idareyle olan hesaplarını nihai olarak kapatabilmesi mümkün kılınmıştır (187).

Af kanununda öngörülen koşullara uygun olarak idareyle olan vergi hesaplarını ve uyumsuzluklarını nihai olarak bir çözüme bağlayan yükümlülere şu bağışıklıklar sağlanmıştır. Bir kere vergi beyannamelerinin hiç verilmemesinin ya da zamanında verilmemesinin yol açacağı cezalar uygulanmamıştır. Aynı şekilde yanlış ya da eksik beyanlardan ötürü bir ceza kesilmemiştir. Bunlara ek olarak, gecikme faizlerinden ya da ek yükümlülüklerden de vazgeçilmiştir (188).

Öte yandan, hapis cezasını gerektiren kamusal nitelikteki vergi suçları için de İtalyan Cumhurbaşkanı özel af yetkisini kullanmıştır. Af koşulları çerçevesinde idareyle olan uyumsuzluklarını çözüme bağlayan ve beyanlarını yenileyen yükümlülerin bu vergilere ilişkin kamusal nitelikteki cezaları böylece affedilmiştir (189).

(186) A. g. m.,

(187) A. g. m.,

(188) A. g. m., s.370.

(189) Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 10 Ağustos 1982 tarihli ve 218 no'lu İtalyan Resmi Gazetesinde yayınlanmıştır.

İtalyan yetkililerinin K₂sım 1982 sonuna kadar af uygulamasından 4.6 milyar dolar gelir elde edecekleri yolundaki oldukça iyimser tahminlerine karşın, bu tarih itibariyle toplanan gelir bu miktarın yalnızca küçük bir kesrine -700.000 dolardan daha az- ulaşmıştır (190). Bu durum af yasasındaki bazı eksikliklere ve kusurlara bağlanmıştır. Her şeyden önce, af programının son derece karmaşık olduğu ifade edilmiştir. Öyle ki, vergi uzmanları dahi yasanın getirdiği karmaşık kurallar ve fazla açık olmayan formüller yüzünden vergi borcunu saptayamamışlardır. İkincisi, yasa hangi cezaların af kapsamına alındığı konusunda belirsizlikler taşımaktaydı. Bu nedenle, bir çok vergi suçlusu idareye itiraf edecekleri bilgilerin ileride aleyhlerinde yürütülecek bir kovuşturmayaya dayanak teşkil edebileceği korkusuyla ortaya çıkmaktan çekinmişlerdir. Diğer taraftan, aftan yalnızca başvuruda bulunan yükümlüler yararlandırılmıştır. Buna karşılık, af hükümleri hatalı beyannameleri dolduran muhasebecilere yaygınlaştırılmamıştır. Vergi kaçakçılığından dolayı onların sorumlulukları devam etmiştir. Son olarak, af yasası geri ödeme koşulları konusunda öngördüğü eşitliğe aykırı hükümler yönünden de eleştirilmiştir. Yasa, af kapsamındaki vergi dönemlerinde ödenen gelir vergisinin %25'ine eşit tutarda ödeme yapan kusurlu yükümlüleri otomatik bir biçimde affetmiştir. Böylece, daha çok kaçırınan yükümlüler af gereğince daha az ödeme yaparlarken, daha az kaçırınanlar daha çok ödeme yapmak zorunda kalmışlardır (191).

(190) Talley-Morrison, s.17.

(191) A. g. m., s. 18.

5. FEDERAL ALMANYA

Federal Almanya 80'li yıllarda üç aşamalı bir programla vergi mevzuatında önemli değişiklikler gerçekleştirmiştir. Bu değişikliklerle, genel olarak, bireylerin ve işletmelerin vergi yükleri azaltılmak suretiyle ekonomik büyümenin teşvik edilmesi ve üretken faaliyetlerin özendirilmesi amaçlanmıştır (192). Söz konusu üç aşamalı programın birinci basamağı sonunda 1983 ile 1985 yılları arasında vergi yükünde yapılan toplam net indirimler 8 milyar DM'ye, bir başka deyişle, GSMH'nin yaklaşık %0.4'üne ulaşmıştır (193).

26 Haziran 1985 tarihli "1986 ve 1988 Yılları İçin Vergi İndirimi Kanunu" ile de vergi gelirlerinde 1986 yılında 11 milyar DM (GSMH'nin %0.55'i) izleyen yıllarda ise 8,5 milyar DM tutarında bir azalmaya yolaçacak bir paket yürürlüğe konulmuştur (194). Bu paketle vergi gelirlerindeki düşüşü telâfi edecek gelir artırıcı başka araçlara başvurulmaksızın Alman gelir vergisi sisteminin artan oranlılığının yumuşatılması ve çocuk sahibi yükümlülere önemli indirimler yapılması amaçlanmıştır (195).

Vergi indirimi programının en son ve en kapsamlı aşaması ise "1990 Vergi Reformu Kanunu" ile yürürlüğe sokulmuş-

(192) Friedhelm Jacob, "Tax Reform for the 1990s: A Status Report", European Taxation, vol.28, no:2, February 1988, s.50.

(193) A. g. m.,

(194) A. g. m., s.51.

(195) A. g. m.,

tur. 1990 Vergi Reformu vergi indirimine yönelik araçların yanı sıra (dolaysız vergiler alanında gayrisafi indirim tutarının 39,2 milyar DM'ye ulaşacağı sanılıyor) belirli vergi ayrıcalıklarının ve vergi teşviklerinin yürürlükten kaldırılmasını amaçlayan bir dizi önlemi ve adil bir vergilendirme ile vergi sistemini basitleştirmeye yönelik yapısal değişiklikleri içeriyordu. Bu yönüyle ilk iki aşamadan oldukça farklıydı (196).

1990 Vergi Reformu belirli türdeki faiz gelirleri için %10 oranında bir stopaj vergisi de getirmiştir. 31 Aralık 1988 tarihinden sonra yapılacak faiz ödemelerine uygulanacak bu vergi halen yürürlükte bulunan ve Alman kurumlarınca ödenen kâr payları üzerinden alınan %25'lik stopaj vergisini tamamlayıcı bir vergi olarak düşünülmüştür (197).

1990 yılı başından itibaren yürürlüğe giren Vergi Afı Kanunu (Steueramnestiegesetz) sözkonusu vergi reformu ile ve özellikle getirilen stopaj vergisi ile çok yakından ilgilidir (198). Af yasasının amacı faiz gelirlerini hiç beyan etmeyen ya da eksik beyan eden yükümlülere dürüst yükümlüler arasına katılabilmeleri için bir fırsat vermektir (199).

(196) A. g. m.,

(197) Ayrıntılı bilgi için bkz. Friedhelm Jacob, "Tax Reform Act 1990: Details of the New Interest Withholding Provisions", European Taxation, vol.28, no: 11, November 1988, s.370-373.

(198) Zacharias-Rinnewitz-Spahn, s.84.

(199) A. g. m.,

Bu amaca ulaşabilmek için Alman Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde yer alan "pişmanlık ve ıslah" hükmüne benzer bir düzenleme getirilmiştir. Ancak af yasası etkileri bakımından "pişmanlık" kurumunu çok aşan bir düzenleme öngörmüştür. 371. madde yalnızca ceza bağışıklığı ile yetinirken Vergi Afı Kanunu bir adım daha atarak 1986 öncesi dönemlerde kaçırılan vergi asıllarını da affın kapsamına almıştır (200).

Af kanununun öngördüğü ceza bağışıklığından yararlanmanın ilk koşulu bir af beyannamesinin (Strafbefreiende Erklärung) (201) verilmesidir. Yükümlü 1986 ve 1987 vergilendirme dönemlerine ilişkin beyan etmediği faiz gelirlerini ve sermaye varlıklarını beyan etmek ya da eksik bildirimlerini düzeltmek zorunda tutulmuştur. İkinci olarak, ödemediği vergileri vergi yönetiminin belirlediği süreler içerisinde af beyanına uygun bir şekilde ödemesi gerekmektedir (202).

Vergi Afı Kanunu af beyanının tamamen yükümlünün gönüllü isteğiyle yapılmasını öngörmüştür. Böyle bir gönüllülüğün varlığını kuşkuya düşürecek kimi durumlarda ceza bağışıklığından yararlanılamayacağına hükmetmiştir. Vergi Afı Kanununun 1. paragrafının 3. fıkrasına göre, eğer;

(200) Alman Hukukunda asli vergi borçlarının affının Anayasaya uygunluğu konusunda yapılan tartışmalar için bkz. bu inceleme I. Bölüm.

(201) Buna Almanca karşılığına uygun olarak "ceza bağışıklığı beyannamesi" de diyebiliriz.

(202) Zacharias-Rinnewitz-Spahn, s.84.

i. af beyannamesinden önce bir inceleme elemanı yükümlünün gelir ya da net servet vergisi (Vermögen steuer) miktarını belirlemek için girişimde bulunmuşsa, ya da

ii. af beyannamesinden önce yükümlüye veya mali müşavirine gelir ya da net servet vergisi kaçakçılığı nedeniyle hakkında kovuşturma açılacağı bildirilmişse, ya da

iii. af beyannamesini vermeden önce işlediği suçun vergi yönetiminin bilgisine ulaştığını çeşitli belirtilerden anlamış olması durumunda,

affın sağladığı bağışıklıklardan yararlanma imkânı verilmemiştir (203).

Vergi Affı Kanununa uygun olarak verilen af beyannamesi çift etki göstermektedir. Bir taraftan, vergi yükümlüsünün işlediği vergi suçu cezasız kalmakta, diğer taraftan ortaya çıkarılan sermaye gelirlerine isabet eden gelir vergisi ve sermaye varlığına isabet eden net servet vergisi 1986 dan önceki yıllar için değil, yalnızca 1986 yılından sonraki vergi dönemleri için dikkate alınmaktadır. Böylece, yükümlüler 1986'dan önceki vergi dönemlerinin incelenmesi ve bu dönemler için ödeme yapılması korkusundan kurtulmuş olmaktadır (204).

(203) A. g. m., s.85.

(204) A. g. m.,

Bununla birlikte, af yasası külli halefiyet durumunda farklı bir düzenleme getirmiştir. Vergi Afı Kanununun 2. paragrafının 1. fıkrasına göre böyle bir durumda yalnızca ceza bağışıklığı etkisi oluşmaktadır; vergi bağışıklığı etkisi değil. Bu nedenle 1986 öncesi vergi dönemlerine ilişkin vergi borçlarının ödenmesi gerekmektedir. Bu düzenleme özellikle miras konusu için ayrı bir önem taşımaktadır. Sözcüğümlü, kendisine 100.000 DM değerinde bir miras kalan mirasçı ölüm anına kadar ne faiz ne de servet vergilenmediyse, bir af beyannamesi verme imkânına sahiptir. Fakat bu af beyannamesi, vergi bağışıklığı etkisi göstermediğinden mirasçının 1986 öncesine ilişkin vergi borçlarını ödemesi gerekecektir (205).

Vergi Afı Kanununun yürürlük süresi 1990 yılının sonuna (31.12.1990) kadardır. Bu nedenle henüz uygulama sonuçlarına ilişkin veri sağlanması mümkün olmamıştır.

6. İRLANDA

Bir çoklarına göre, İrlanda Hükümeti şimdiye kadar uygulanmış af programları içerisinde en başarılı olanını yürütmüştür. Ocak 1988 bütçesi ile yürürlüğe konan oldukça kapsamlı af programıyla kusurlu yükümlülere vergi borçlarını herhangi bir cezaya ya da gecikme faizine maruz kalmaksızın

ödeyebilmeleri için on aylık bir süre verilmiştir. Öte yandan, hükümet sözkonusu vergi suçluları aleyhinde hiç bir kovuşturma yapılmayacağı güvencesini de vermiştir (206).

Affın yanı sıra, vergi affı ile eşzamanlı olarak bir dizi destekleyici önlem de yürürlüğe sokulmuştur. Bunlar arasında, tahsilat işlemlerini icra etmekten sorumlu "vergi polislerinin" sayısının arttırılmasını ve vergilerini ödemekte ihmalkâr davranan yükümlülerin isimlerinin ulusal gazetelerde yayınlanmaya başlamasını sayabiliriz. On aylık af döneminin ardından yeni bir vergi sistemine geçilmiştir. Dahası cezalar ve faizler arttırılmış, gelir yöneticilerine ilave yetkiler verilmiştir. Söz konusu ilave yetkiler, stoklara ve diğer varlıklara el koyma hakkını ve mahkum olmuş vergi kaçakçılarına ait banka hesaplarını dondurma yetkisini içermiştir (207).

İrlanda Merkez Bankasına göre vergi affından 750 milyon dolar gelir elde edilmiştir. Bu gelir akışı Hazinesinin 1988 yılındaki toplam borçlanma ihtiyacını GSYİH'nın yaklaşık %3,4'ü oranına düşürmesinde yardımcı olmuştur. 1987 yılında bu oran %10'du (208). Diğer taraftan, bu rakam merkezi hükümet açığının %158'ine tekabül etmekteydi. Elde edilen sonuç

(206) Uchitelle, s.50.

(207) A. g. m.,

(208) Central Bank of Ireland, Quarterly Bulletin, Winter 1988, s.11, (Uchitelle, s,50).

İrlanda Hükümetini de şaşırtmıştır. Çünkü af programı yürürlüğe konulmadan önce yapılan tahminlerde yalnızca 50 milyon dolar gelir sağlanabileceği hesaplanmıştır (209).

İrlanda'nın bu başarısı, af sırasında, vergi uygulamasını güçlendirici araçları şiddetle vurgulamasına bağlanmakla birlikte, başarının büyük bir kısmının esas itibariyle aftan önce vergi tahsilatında görülen gevşekliğe ait olduğu da ifade edilmektedir (210). Bundan da önemlisi, İrlanda'nın af programı eski yıllarda hiç bir vergi affının uygulanmamış olmasının avantajından yararlanmıştır. 1988 programı uygulanırken hükümet, sözkonusu vergi affının vergi kaçakçılarının bağışlanması yolunda tanınmış ilk ve son fırsat olduğunu vurgulamıştır. 750 milyon dolar gelirin büyük bir kısmı af programının son bir kaç ayında elde edilmiştir. Bunun da nedeni İrlandalıların bunun gerçekten bir defaya mahsus bir fırsat olduğunu anlamış görünmeleridir (211).

Gelecekteki vergi gelirlerinin arttırılması bakımından, İrlanda'nın af uygulamasındaki başarısını gölgeleyebilecek bir faktör ise hükümetin af paketinin bir parçası olarak vergi oranlarını azaltmamasıdır. Çünkü İrlanda'daki vergi kaçakçılığının en büyük sorumlusu olarak, Avrupa Ülkeleri içinde en yüksek vergi oranlarına sahip olması gösterilmiştir (212).

(209) Uchitelle, s.50.

(210) A. g. m.,

(211) A. g. m.,

(212) A. g. m.,

7. BELÇİKA

Belçika'da uygulanan sınırlı vergi affı programı 1984 Bütçesinin bir parçası olarak yasalaşmıştır. Bu ülkede vergi affı gelir sağlayıcı bir araç olmaktan ziyade yurtiçi yatırımlar için gerekli fonları çekmek amacıyla kullanılmıştır. Aftan, hukuka aykırı olarak yabancı ülkelerde tutulan sermayeyi yurda geri getiren Belçika vatandaşları yararlandırılmıştır. Yurda sokulan sözkonusu fonların 1984 ve 1985 yılları içinde inşaat yatırımlarında, tarihi yapıların restorasyonunda ya da ekonomik yönden durgunluk bulunan bölgelerde istihdam yaratacak endüstriyel varlıkların alımında kullanılması zorunlu tutulmuştur (213). Bunun karşılığında hükümetin de bu iki yıl için yatırım sermayesinin kaynağını araştırmaması kabul edilmiştir. Hristiyan Demokratların Flaman kanadının başkanı, ahlâka aykırı ve etkisiz olacağı gerekçesiyle af hükmünün iptal edilmesini isteyerek affa karşı çıkmıştır (214). Bu durum merkez-sağ koalisyon hükümetinin bir dizi siyasi sorunla karşı karşıya kalmasına yol açmış ve nihayet 1985 yılında af yasası yürürlükten kaldırılmıştır (215).

(213) Talley-Morrison, s.18.

(214) A. g. m.,

(215) Uchitelle, s.52.

III. İSRAİL'DE VERGİ AFFI UYGULAMASI

İsrail'de 1967 yılında bir genel af yasası çıkarılmıştır. Bununla jenosid, vatan hainliği ve 10 yıldan fazla hapis cezasına hükmedilen suçlar dışında kalan bütün suçlar affedilmiştir. Vergi suçları da affın kapsamına alınmıştır. Affın vergisel yönü daha çok gelir vergisine ilişkin olduğundan bu af "gelir vergisi affı" olarak da adlandırılmıştır (216). Aşağıda 1967 yılında uygulanan gelir vergisi affının temel özellikleri ve uygulama sonuçları özetlenmiştir.

1. 1967 GELİR VERGİSİ AFFININ ÖZELLİKLERİ

i. Gelir vergisi affı, 1965 yılından geriye doğru bütün vergi dönemleri için, affa uygun olarak beyan edilen gelirlere uygulanacak vergi oranını %25'e düşürmüştür. (0 dönemde normal vergi oranları maksimum %65'e ulaşan artan oranlar şeklindeydi).

ii. Af yasası yükümlülerce yapılan itirafların hiç bir cezai kovuşturmayaya yol açmayacağını, ceza kesilmeyeceğini hatta faiz alınmayacağını öngörmüştü.

iii. Affın yürürlüğe girdiği tarihten önce vergi kaçakçılığı ile suçlanan ve hapis cezasına mahkum olanların hapisten çıkarılacakları, ödenmemiş para cezalarının ise

(216) Harold C. Wilkenfeld, Taxes and People in Israel, Harvard University Press, Massachusetts: 1973, s.2966.

tahsil edilmeyeceği yine af yasasında belirtilmiştir.

iv. Öte yandan af yasası yürütülen kovuşturmaların sona erdirilmesini, hazırlık aşamasındakilerin ise hiç başlatılmamasını öngörmüştür (217).

2. SONUÇLARI

Vergi affına 1400 civarında yükümlü katılmış ve bunlar önceki beyanlarını düzelteren yeni beyannameler vermişlerdir. Bu şekilde önceden beyan edilmeyen toplam 89 milyon İsrail Poundu dolaylarında bir gelir vergi yönetimine bildirilmiştir (218).

(217) A. g. e.,

(218) A. g. e.,

§ 2. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

I. HİNDİSTAN

1. GENEL OLARAK

Hindistan II.Dünya Savaşından bu yana vergi kaçakçılığı, kara para, gümrük kaçakçılığı gibi üç önemli sorunla iç içe yaşamıştır (219). Ekonomik ve politik yapıyı yozlaştıran bu hastalıklardan kurtulmak için Hindistan Hükümeti zaman zaman önleyici ve cezalandırıcı araçlara başvurmuştur. Ancak, İngiliz yönetimi sırasında alınan önlemlerin samimiyetten uzak olması nedeni ile bir etkisi olmamıştır (220). Bağımsızlık

(219) Bu üç sorunun Hindistan ekonomisini nasıl tahrip ettiği ve bunlara karşı yürütülen mücadelenin niteliği ve sonuçları konusunda ayrıntılı bilgi için şu makaleye bkz. M.A.Gidwani, "Tax Evasion, Smuggling and Black Money", Economic Revolution in India, Himalaya Publishing House, Bombay: 1977, s.337 vd.

(220) A. g. m., s.338.

ilan edildikten sonradır ki bu sorunlarla etkin bir şekilde mücadele edilmeye başlanmıştır. Cezalar giderek daha da sertleştirilmiş ve caydırıcı etkisi güçlendirilmiştir. İdarenin vergi kaçakçılığı faaliyetlerine ilişkin bilgi sağlama yetkileri ile arama ve el koyma yetkileri zaman içinde genişletilmiştir (221). İşte, Hindistan alınan bu önlemler ve mücadele araçları bağlamında kimi zaman tamamlayıcı bir unsur olarak aften da yararlanmıştır. Aşağıda 1965, 1975 ve 1981 yıllarında vergi alanında uygulanan aflar incelenmeye çalışılmıştır.

2. 1965'te UYGULANAN VERGİ AFFI

A. Özellikleri

Hindistan'da 1 Mart 1965'de yürürlüğe giren vergi affı 1965 yılı bütçesi vasıtasıyla uygulamaya konulmuştur. Söz konusu af, muhasebe kayıtlarında yer almayan servetleri ve gelirleri kapsıyordu. Aften yararlanabilmek için kayıt dışı kalmış servetlerin ve gelirin %60'ının 31.5.1965'e kadar Merkez Bankasına (Reserve Bank) yatırılması gerekiyordu. 31.3.1965'ten önce yatırınlara ise %3 indirim yapılıyordu. Bu durumda gizlenen gelirlerin ya da servetlerin %57'sinin beyan edilmesi aften yararlanmak için yeterliydi. Her iki durumda da kayıtlara geçirilmeyen paranın kalanı "aklanmış" oluyordu (222).

(221) A. g. m.,

(222) Pepper, s.553.

B. Vergi Affını Destekleyici Önlemler

Hıntli yetkililer bu dönemde af için gerekli zemini, kaçakçılıkla çok yoğun bir mücadele programı yürüterek mükemmel bir şekilde hazırlamaya çalışmışlardır. Bu amaçla işletmelere ve özel meskenlere baskınlar düzenlenmiş ve aramalar yapılmıştır. İnceleme süresince, gizlenen paralara ve mücevher gibi değerli eşyaya el konulmuştur. Diğer taraftan yürütülen programın daha da yoğunlaştırılacağına duyurulması ihmal edilmemiştir. Bunlara ek olarak, İçişleri Bakanlığı da rüşvet ve suistimallere karşı bir mücadele başlatmıştır (223).

C. Affın Sonuçları

1965 Nisanının ortalarına gelindiğinde beyan edilen miktarlar çoktan 143.3 milyon rupiye (Rs) ulaşmıştı. Bu da 80 milyon Rs. civarında bir vergiyi temsil ediyordu. Bütün af dönemi boyunca, o ana kadar beyan edilmeyen 521.3 milyon Rs. bildirildi. Bunlara isabet eden vergiyi ödemek için altı aylık bir süre verilmişti. 31 Ekim 1965 tarihine kadar 217.7 milyon Rs vergi toplandı. Bu geliri elde etmek için yapılan teknik ve idari masrafların minimum düzeyde olduğu düşünülürse bu rakamın o dönem için son derece etkileyici olduğunu söyleyebiliriz (224).

(223) A. g. m.,

(224) A. g. m.,

3. 1975'te UYGULANAN VERGİ AFFI

A. Vergi Affının Amacı

Hindistan'da 1965 sonrasında kaçakçılık ve kara para ile yürütülen mücadelede kullanılan araçlar son derece iyileşmekle birlikte anti-sosyal faaliyetlerin önü bir türlü alınmamıştır (225). Bunun üzerine hükümetçe oluşturulan Wanchoo Komitesi 1971 yılında hazırladığı bir raporda vergi kaçakçılığı ile daha iyi mücadele edilebilmesi için bazı tavsiyelerde bulunmuştur (226). Bu tavsiyelerin olumlu bazı sonuçları alınmakla birlikte gayrimeşru işlemler, dolayısıyla kara para büyümeye devam etmiştir. Milli ekonominin büyük bir tehlike ile karşı karşıya kaldığı bu noktada İç Güvenliği Koruma Kanunu (Maintenance of Internal Security Act-MISA) değiştirilmiş ve olağanüstü hal ilan edilmiştir.

Olağanüstü hal ilanından sonra vergi kaçakçılığı faaliyetlerini en aza indirmek amacıyla bir dizi sert önlemler

(225) Gidwani, s.342.

(226) Bu raporda, arama yetkisinin anlamlı olabilmesi için, daha güçlü bir istihbarat sistemi ile desteklenmesi gerektiği; kaçakçılığı daha az karlı kılmak için vergi oranlarının düşürülmesi gereği, bütün denetim, izin, ruhsat ve kota sistemlerinin gerekliliğini ve değerini araştırarak bir uzmanlar kurulunun oluşturulması ve yalnızca ekonominin sağlıklı işleyebilmesi için gerekli kontrol araçlarının sürdürülmesi; mükellefin faaliyetiyle doğrudan ilgili olan ve işletmenin idame ettirilebilmesi için zorunlu kabul edilen ağırlama masraflarının matrahtan düşülebilmesi; ve vergi kaçakçılarında bir kanun korkusu oluşturabilmek için daha etkin kovuşturma politikasının yürütülmesi gereği tavsiye edilmiştir. Bkz.Gidwani, s.343.

alınmıştır. Yasama meclisinden 28 Temmuz 1975'te bazı vergi kanunlarını değiştiren kapsamlı bir kanun geçirilerek Gelir Vergisi Kanununda, Servet Vergisi Kanununda, İntikal Vergisi Kanununda ve Şirket Kârları Ek Vergi Kanunlarında yapılan değişikliklerle, devlet hazinesine girmesi gereken payların vergi kaçakçılarının ceplerine dolmasına yol açan boşluklar giderilmeye çalışılmıştır. 1 Ekim 1975'te yürürlüğe giren Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun vergi memurlarına elkoyma konusunda çok geniş ve kapsamlı yetkiler vermiştir. Bunun yanısıra gelirini gizleyenlere uygulanan cezalar ağırlaştırılmıştır. Bu çerçevede kayba uğratılan vergiye bağlı olarak ödenen para cezasına ilaveten 3 aydan 7 yıla kadar hapis cezası verilmesi öngörülmüştür (227).

Bütün bu sert düzenlemeleri tamamlayıcı ve dengeleyici araç olarak Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 1 Ekim 1975'te bir af plânı uygulamaya sokulmuştur. Böylece vergi suçlularının kendi iradeleriyle kanunlara uyan dürüst bir yurttaş olmaları teşvik edilmeye çalışılmıştır (228).

B. Özellikleri

Vergi affı, gizlenen gelirlerin ve servet unsurlarının 31 Aralık 1975 tarihine kadar beyan edilmesi halinde hiç

(227) A. g. m.,

(228) A. g. m., s.345.

bir ceza verilmemesini öngörmüştür. Bu nedenle af dönemi üç aylık bir süre ile sınırlandırılmıştı. Af plânı, vergi affının üç değişik duruma uygulanmasını mümkün kılmıştır (229):

i. Gelir Vergisi Kanununa göre yükümlü tarafından beyan edilmesi gerektiği halde, beyan edilmeyen gelirler;

ii. Yükümlünün 8 Ekim 1975 tarihinden önce verdiği bir beyannamede gösterilmeyen gelirler; ve

iii. Gelir Vergisi İdaresinin taktirinden kaçırılan gelirler.

Bu miktarlar ayrı bir grub olarak kabul edilmiş ve aşağıdaki oranlarda gelir vergisine tabi kılınmıştır (230).

Dilim	Oran
25.000 Rs. ye kadar	% 25
25.000 Rs.-50.000 Rs. arası	6250 Rs. artı 25.000 Rs.den fazlası için %40
50.000 Rs. ve yukarısı	16.250 Rs. artı 50.000 Rs.den fazlası için %60

Kurumlar için tek bir oran (%60) kabul edilmişti. Aftan yararlanmak isteyenlerin, ayrıca, gizlenen gelirin %5'ini

(229) A. g. m.,

(230) A. g. m.,

önceden ilân edilmiş bir kamu kuruluşuna teminat olarak yatırımları gerekmekteydi (231).

Tutuklu bulunan ya da tutuklama müzakeresi çıkarılmış gümrük ve döviz kaçakçıları affın getirdiği imkândan yararlandırılmamışlar, bunlar af kapsamı dışında bırakılmışlardır (232).

C. Vergi Affının Sonuçları

Bu dönemde uygulanan af sonucunda 10.5 milyar Rs.lik gizlenen gelir ortaya çıkarılmıştır (233). Vergi kaçakçılığıyla mücadele daha da yoğunlaştırılarak sürdürülmüştür. Bunun sonucunda, afa birlikte yürütülen diğer araçlar sayesinde sağlıklı bir etki yaratılmış ve toplumun bir kesiminin kusurları tedavi edilerek bunlara yeniden yurttaşlık sorumluluğu kazandırılmıştır (234). Hindistan yetkililerinin ifadesine göre, bu kişiler gelecekteki vergi kaçakçıları üzerinde caydırıcı bir rol oynamışlar ve devlet maliyesine oldukça önemli miktarlarda kesintisiz bir vergi akışı sağlamışlardır (235).

(231) A. g. m.,

(232) A. g. m.,

(233) A. g. m.,

(234) A. g. m., s.346.

(235) A. g. m.,

4. 1981'de UYGULANAN VERGİ AFFI

1975'te uygulanan vergi affının sağladığı başarıya rağmen Hindistan'ın vergi kaçakçılığı ve kara para ile ilgili sorunları bütün şiddeti ile varlığını sürdürmüştür. Aradan altı yıl geçtikten sonra Hindistan Hükümeti kara parayı ve servetleri meydana çıkarma çabasıyla yeni bir af plânını uygulamaya koymak zorunda kalmıştır. Hindistan Başkanı'nın 12 Ocak 1981'de yayınladığı bir kararname ile "The Special Bearer Bonds (Immunities and Exemptions) Ordinance 1981" yürürlüğe girmiştir (236). The Special Bearer Bonds kararname-sinin yayınlanması kararı birbiriyle çelişen eleştirilere yol açmıştır. Basın ve muhalefet bunu "vergi kaçakçılara, vurgunculara ve gümrük kaçakçılara teslimiyet" kabul ederek lânetlemişlerdir (237). Bir kısım iktisatçılar ise sonucun başarısız olacağını, çünkü kara paranın atıl/alanlarda işletildiğini ileri sürmüşlerdir. Buna karşılık, bazıları da "paralel ekonominin" (238) özellikle zayıf ve küçük kesimlerinin affa ilgi gösterebileceğini, böylece bir ölçüde başarı kazanılabileceği görüşünü savunmuşlardır (239). Hindistan

(236) ———, "India: New Tax Amnesty", Bulletin For International Fiscal Documentation, vol.35, no:3, 1981, s.119.

(237) A. g. m.,

(238) "Paralel ekonomi" terimi, hukuk düzeni içerisinde yasalara uyarak faaliyetini sürdüren meşru ekonominin yanı başında, hukuk kurallarını ihlâl ederek faaliyet gösteren gay-rimeşru ekonomiyi ifade etmektedir.

(239) "India: New Tax Amnesty", s.119.

Sanayi ve Ticaret Oğaları Federasyonu Başkanı da af konusunda isteksiz olduğunu belirtmiş ve son yıllarda zaten büyük boyutlara ulaşan kara paranın bu yolla daha da artmasından korktuğunu bildirmiştir (240).

A. Vergi Affının Amacı

Hındistan Hükümeti yayınladığı basın bildirisinde af plânının amacını şöyle açıklamıştır: "Af plânı muhasebe kayıtlarına geçirilmemiş parası olanlara bu paralarını özel olarak çıkarılmış tahvillere yatırma imkânı getirmiştir. Bu yolla bu tür paraların tüm ulusal ekonomi yararına, daha verimli alanlara kaydırılması mümkün olabilecektir. Paralarını özel tahvillere yatıranlara bu paraların kaynakları sorulmayacaktır. Böylece ceza tehdidine karşı bir güvence verilmiş olmaktadır " (241).

Özel tahviller, 1 şubat 1981 tarihi ile 30 Nisan 1981 tarihleri arasında satışa sunulmuştur. Ayrıca Merkezi Hükümette bu süreyi uzatma yetkisi de verilmiştir (242).

B. Özellikleri

i. Tahviller hamiline yazılıdır ve her birinin itibari değeri 10.000 Rs. dir. Vadeleri on yıldır. Vade gününde tahvil sahiplerine her tahvil için 12.000 Rs. ödenmesi kararlaştırılmıştır.

(240) A. g. m.,

(241) A. g. m.,

(242) A. g. m.,

ii. Tahvillere yapılacak yatırım için bir sınırlama getirilmemiştir. Bunun anlamı beyan edilmemiş geliri ya da serveti bulunanları her hangi bir miktarla sınırlamaksızın ceza tehdidi olmadan gizlenen gelir unsurlarını beyan etmelerini sağlamak ve aften yararlandırmaktır.

iii. Tahvilleri ilk alanlar ya da devir yoluyla iktisap edenler hiç bir şekilde tahvillere yatırılan paraların kaynağı konusunda sorgulanmayacaklardı. Sonuç olarak, tahvil sahibi olmak yürürlükteki vergi kanunları karşısında herhangi bir vergisel ya da cezai sorumluluğu gerektirmeyeceği gibi kovuşturmaya da uğranılmayacaktı.

iv. Tahviller paraya çevrilirken ödenecek primler gelir vergisinden istisna edilmişlerdir. Yine, tahvillerin değeri de servet vergisinden muaf tutulmuştur. Tahvillerin satış yoluyla devrinin sermaye kazançları vergisine yol açmaması ve bunun yanısıra karşılıksız devirlerin de intikal vergisinden muaf tutulması düzenlenmiştir. Tahvillerin nominal yıllık faizi görünürde %2 olmasına rağmen, sağlanan bu tür vergi istisna ve muafiyetleri nedeniyle bunlardan satın alan bir vergi kaçakçısının, tasarruf hesabında tutulan parasını düzenli olarak çıkarılan aynı miktardaki tahvile yatıran normal bir Hıntli vatandaştan on yıl içinde %60 daha fazla kazanacağı tahmin edilmiştir (243).

(243) Uchitelle, s.51.

v. Herhangi bir yolla özel tahvillere sahip olanlar, bu tahvillerin hamilleri oluşlarından dolayı Hindistan Ceza Kanununda ya da diğer bir Federal Kanunda yer alan bir suçtan ötürü ceza sorumluluğu ile karşı karşıya kalmayacaklar ve haklarında bir kovuşturma yapılmayacaktır. Bununla birlikte, bu ayrıcalık Hindistan Ceza Kanununun IX. ve XVII. bölümlerinde yer alan suçlarla Rüşvetin Önlenmesi Kanununda (1947) yer alan suçlara teşmil edilmemiştir. Bir başka deyişle, kamu görevlilerince işlenen suçlar ve hırsızlık, gasp, şantaj ve emniyeti suistimal cürümleri affın dışında bırakılmıştır (244).

C. Affın Sonuçları ve Değerlendirme

Hindistan'da 1981 yılında af çerçevesinde çıkarılan bu tahviller vasıtasıyla 1 milyar dolar toplanmıştır. Bu rakam GSYİH'nın binde 54'üne, merkezi hükümet açığının ise %10'una karşılık gelmektedir (245). Toplanan para gerçekten çok etkileyicidir. Buna rağmen elde edilen sonuç hükümetin tahminlerinin altında kaldığı gibi, genel vergi matrahının genişletilmesi hedefine de ulaşamamıştır. Hükümet vergi kayıtlarına yeni yükümlüler eklemek ve bunları ileride etkili bir şekilde denetlemek suretiyle genel vergi matrahını genişletebileceğini ummuştu. Ancak tahvillerin çıkarılması, vergi

(244) "India: New Tax Amnesty", s.119.

(245) Uchitelle, s.52.

yasalarını güçlendirici ya da vergi sisteminde yapısal değişiklik niteliğinde uygulamalarla birlikte yürütülmediğinden ve ayrıca cebri araçlar eski haliyle bırakıldığından kusurlu yükümlüler ileride cezalandırılma olasılıklarının arttığına inanmak için bir sebep görmemişlerdir (246).

Öte yandan, bu af şekil olarak biraz değişik olmakla birlikte son yıllarda uygulanmış bir dizi af programı içerisinde beşincisiydi. Birçok Hintli vatandaş ileride hükümetin daha cazip af imkânları sunabileceğini ummaktaydı. Sonuç olarak onları 1981 affına katılmaya itecek pek az teşvik unsuru bulunuyordu (247).

Hindistan'ın 1981 programı, vergi aflarının düzenli olarak vergilerini ödeyen yükümlüleri nasıl cezalandırabileceğini gösteren bir örnektir. Dürüst yükümlülerin daha kârlı olan sözkonusu özel, hamiline yazılı tahvilleri alma imkânından mahrum bırakılması bunu göstermektedir.

II. FİLİPİNLER

1. GENEL OLARAK

Filipinler'de eski başkan Marcos döneminde idari kararnamele on adet af uygulaması yürürlüğe sokulmuştur. 1972-1981 arasındaki on yıllık kısa bir dönem içinde çıkarı-

(246) A. g. m., s.51.

(247) A. g. m.,

lan bu af kararnamelerinden altı tanesi önceden vergilendirilmemiş gelir ve servetler için, dört tanesi de vergilendirilmemiş motorlu taşıtlar, vergilendirilmemiş ya da eksik vergilendirilmiş taşınır mallar, gelir vergisi beyannamesi vermemiş olanlar ve ihtilâflı tarhiyatlar için çıkarılmıştır. Başkan Corazon C. Aquino ile başlayan yeni dönemde ise daha şimdiden önceden vergilendirilmemiş gelirleri, gayrimenkulleri ve ihtilâflı tarhiyatları af kapsamına alan üç idari yönerge yayınlanmıştır.

Aşağıda Marcos ve Aquino dönemlerinde çıkarılan vergi aflarının özellikleri incelenmiştir.

2. MARCOS DÖNEMİNDE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI

21 Eylül 1972 tarihinde yayınlanan 1081 no'lu duyuruyla Filipinler'de sıkıyönetim ilân edilmiş ve Devlet Başkanı Marcos'a yasama yetkisi verilmiştir (248). Aşağıda inceleyeceğimiz vergi aflarının hukuki temelini bu yetkiye dayanılarak çıkarılan Başkanlık Kararnameleri oluşturmuştur.

A. 23 no'lu Başkanlık Kararnamesi (16 Ekim 1972)

a. Kapsam ve Bağışıklıklar

Af, 1971 ve daha önceki yıllara ait vergilendirilmemiş gelirleri olan gerçek ve tüzel kişileri kapsamıştır. Söz konusu vergilendirilmemiş gelirlerin içine gerek yurt

(248) Yoingco, s.173.

içindeki, gerekse yurt dışındaki kaynaklardan elde edilen gelirler dahil edilmiştir. Aftan yararlanan yükümlüler ödenmemiş gelir vergisinin önemli bir kısmından muaf tutulduğu gibi, ödememeye bağlı cezalardan da kurtulmuşlardır. Ayrıca yürürlükteki ilgili yasalar gereğince -sözgelimi Yürtiçi Gelirler Kanunu (National Internal Revenue Code), Ceza Kanunu, Rüşveti ve Suistimali Önleme Kanunu gibi- doğması olası hukuki ve cezai sorumluluklardan da muafiyet getirilmiştir.

Af için daha güvenli bir atmosfer yaratmak amacıyla 24 Kasım 1972'de 67 no'lu Başkanlık Kararnamesi yayınlanmıştır. Bununla af beyannamesinin aftan yararlanan yükümlü aleyhine, yükümlünün davacı ya da davalı olarak taraf bulunduğu hiç bir yargısal ya da idari işlemde delil olarak kullanılmayacağı hükmü getirilmiştir. Ayrıca kamu görevlilerinin af beyannamelerinin içerikleri ile ilgili olarak başkalarına açıklama yapmaları yasaklanmıştır (249).

b. Koşullar

Aftan yararlanmak isteyenlerin beyan edilen vergilendirilmemiş gelirin %10'ununu ödemeleri koşulu getirilmiştir. Af beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi için özel tarihler öngörülmüştür. Filipinler dışında gizlenen vergilendirilmemiş nakitlerin af beyanının yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bir Filipin bankasına veya Devlet tahvillerine yatırılması gerektiği ayrıca öngörülmüştür (250).

(249) A. g. m., s.173.

(250) A. g. m.,

B. 157 no'lu Başbakanlık Kararnamesi (16 Mart 1973)

Bu af kararnamesi, sadece 1972 vergi dönemine uygulandığı ve 23 no'lu Başkanlık Kararnamesinden yararlananları kapsadığı için çok sınırlı tutulmuştur. Kararname 1972 yılı gelirlerini doğru bildirmeyenlere bir af getirmiştir. Sağlanan bağışıklıklar ve ayrıcalıklar ilk gelir vergisi affındaki kilerin aynısıdır (251).

C. 370 no'lu Başkanlık Kararnamesi (7 Ocak 1974)

Bu kararname yayınlandığında hâlâ vergi affından yararlanmak ya da af beyannamelerinde değişiklik yapmak isteyen önemli sayıda yükümlü bulunduğuna inanılıyordu, fakat 23 ve 157 no'lu af kararnameleriyle tanınan süreler dolduğundan bunlara yeni bir imkân verilmesi gerekiyordu. Bu durum vergi yükümlülerini oluşturmaya çalışılan "Yeni Toplum"un reformlarına intibak ettirmek için her imkânı deneyen Hükümet politikasına da uygundu. Böylece 370 no'lu kararname yayınlandı.

a. Kapsam ve Bağışıklıklar

Bu üçüncü af kararnamesinin kapsamı, önceden vergilendirilmemiş gelir ve/veya servetlere ilaveten ivazsız ya da veraset yoluyla yapılan intikalleri ve diğer her türlü kazanımları içerdiğinden öncekilere kıyasla daha geniştir.

Af, gerçek ve tüzel kişilerin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri gelir ve servetlere uygulanmıştır. Af kararnamesi 7 Ocak 1974'te yayınlanmakla birlikte 1973'ten önceki vergilendirme yılları affa dahil edilmiştir. Bir başka deyişle, 1972 ve daha önceki vergilendirme yılları kapsanmak suretiyle af dönemleri daha önceki iki af uygulamasıyla aynı tutulmuştur.

İncelediğimiz af kararnamesi aşağıdaki durumlara uygulanmamıştır:

- i. Sermaye kazançları işlemleri,
- ii. Kaynakta vergilendirmeye ilişkin sorumluluklar,
- iii. Tarh ihbarnamesine dayalı sorumluluklar,
- iv. Yargı organlarında görülmekte olan vergi davaları,
- v. Bağış ya da ölüm nedenine bağlı olarak transfer edilen gayrimenkuller.

Önceki af kararnameleriyle sağlanan bağışıklık ve ayrıcalıkların aynısı bu kararnameyle de sağlanmıştır (252).

b. Koşullar

Af kararnamesi önceden vergilendirilmeyen gelir ve/veya servetin %15'inin ödenmesi koşulunu getirmiştir. Ayrıca ülke dışında gizlenen vergilendirilmemiş nakitlerin yurda getirilmesi zorunluluğu öngörülmüştür (253).

(252) A. g. m., s.174.

(253) A. g. m.,

D. 631 no'lu Başkanlık Kararnamesi (6 Ocak 1975)

a. Kapsam ve Bağışıklıklar

"Son Af Kararnamesi" olarak adlandırılan bu af-
la 1973 ve öncesi kapsanmıştır. Hukuki, cezai ve idari sorum-
luluklara getirilen bağışıklığın yanı sıra vergi incelemesin-
den de muafiyet getirilmiştir. Ancak aftan yararlanan vergi
yükümlüsü vergi iadesi ya da bir vergi teşviki iddiasında
bulunursa af beyannamesi de dahil olmak üzere incelemeye alı-
nabilirdi. Bağışıklıklar varlıklara, borçlara ve net servete
ilişkin bildirimlere de teşmil edilmişti (254).

b. Koşullar

Af gereğince ödenecek vergi önceden vergilendi-
rilmemiş gelir ve/veya servetin %20'sine eşitti. Ek bir ko-
şul olarak, yükümlünün varlıklarına, borçlarına ve net ser-
vetine ilişkin 31 Aralık 1973 tarihi itibariyle bir beyanna-
me vermesi öngörülmüştü. Bu işlemlerin yapılması ve verginin
ödenmesi için kesin süreler saptanmıştı (255).

E. 1740 no'lu Başkanlık Kararnamesi (17 Eylül 1980)

"Son vergi affı" diye nitelenen 631 no'lu kararna-
meden beş yıl sonra yeni bir vergi affı yürürlüğe kondu. Fa-
kat bu sefer 1974 ile 1979 arasında ödenmeyen vergiler af

(254) A. g. m.,

(255) A. g. m.,

kapsamına alındı. Affın gerekçelerinden biri "vergisel ve ekonomik plânlama amaçlarıyla yükümlülerin varlıklarına, borçlarına ve net servetlerine ilişkin devlet istatistiklerinin güncelleştirilmesi konusunda duyulan acil ihtiyaç" diye ifade edilmişti (256).

a. Kapsam ve Bağışıklıklar

Kararname, 1974-1979 arasındaki vergi yıllarına ilişkin vergilendirilebilir gelirlerin, indirimlerin ve muafiyetlerin doğru olarak gerçek kişi yükümlülerce beyan edilmesini gerektiriyordu. Tüzel kişiler af kapsamı dışında bırakılmıştı. Yargı önündeki vergi davalarına da affın uygulanmaması öngörülmüştü. Aftan yararlananlara yine her zamanki bağışıklıklar ve ayrıcalıklar sunulmuştur (257).

b. Koşullar

Bu af kararnamesi gereğince ödenecek vergiler, yürürlükteki gelir vergisi kanununa göre belirtilen yıllarda ödenmesi gereken vergiler olarak düzenlenmişti. Af kapsamına giren yıllara ait daha önceki dönemlerde ödenen vergilerin af beyannamesinde gösterilen gerçek vergi borcundan düşülmesine de izin verilmişti. Yükümlünün af beyannamesine varlıklarını, borçlarını ve net servetini gösteren bir bilanço eklemesi koşulu da getirilmiştir.

(256) A. g. m.,

(257) A. g. m., s.175.

F. 1840 no'lu Başkanlık Kararnamesi (19 Eylül 1981)

Bir yıl sonra eski Başkan Marcos bu sefer gerçekten son af kararnamesini yayınladı. 1740 no'lu Başkanlık Kararnamesine göre ödenmesi gereken verginin hesaplanması çok karmaşık işlemleri gerektirdiği düşüncesiyle bundan çok az yükümlünün yararlandığı ileri sürülmüş ve bu nedenle 1840 no'lu kararnamenin yayınlandığı savunulmuştu.

a. Kapsam ve Bağışıklıklar

Bu aflla önceden vergilendirilmemiş gelirin yanı sıra ivazsız ve veraset yoluyla yapılan intikaller ve diğer her türlü kazançlar kapsama alınmıştır. Af kapsamındaki vergilendirme yılları 1974-1980 arasındadır. 1740 no'lu kararnamede öngörülen bağışıklıklar ve ayrıcalıklar bu kararname ile de tanınmıştır (258).

b. Koşullar

Af gereğince ödenmesi gereken vergi, yükümlünün Filipinler'de yerleşik olup olmamasına göre farklılaştırılmıştır. Filipinler'de yerleşik vatandaşlar ve yabancılar %20 oranında vergi öderlerken, yerleşik olmayan vatandaşların Filipinler dışındaki kaynaklardan elde ettikleri gelirin %2 sini ödemeleri gerekiyordu. Öte yandan, af gereğince ödenecek verginin her vergilendirme dönemi için 1.000 ₺ 'den düşük olmayacağı hükmü getirilmiştir (259).

(258) A. g. m.,

(259) A. g. m.,

G. Diğer Vergi Afları

Marcos döneminde, yukarıda incelediğimiz vergilendirilmemiş gelir ve/veya servetlere yönelik afların yanı sıra vergilendirilmemiş motorlu taşıtlar, mallar ve ihtilâflı tarhiyatlar ile gelir vergisi beyannamesi verilmemiş durumlarla ilgili dört af daha çıkarılmıştır:

i. 16 Kasım 1972'de yayınlanan 52 no'lu Başkanlık Kararnamesiyle vergilendirilmemiş, ya da eksik vergilendirilmiş motorlu taşıtların sahiplerine ve zilyedlerine bir af getirilmiştir. Motorlu taşıtların modellerine göre değişen oranlarda yükümlülerin vergi borçlarında bir indirim yapılmıştır (260).

ii. Yine 16 Kasım 1972'de yayınlanan 53 no'lu Başkanlık Kararnamesiyle vergilendirilmemiş ya da eksik vergilendirilmiş malların sahiplerine ve zilyedlerine yönelik bir af çıkarılmıştır. Bu kararnameye göre vergisi, resmi ya da harcı ödenmemiş ya da eksik ödenmiş malların, emtianın ya da ticari eşyanın ithalatçıları, satıcıları, zilyedleri ya da sahipleri bu mallara ilişkin gerçek durumu gösteren bir stok beyannamesi verirlerse Filipin kanunlarına göre maruz kalabilecekleri cezalardan kurtulacaklardı. Aftan yararlanmak isteyenlerin ayrıca 31 Ocak 1973 tarihine kadar %25 oranında düz oranlı bir vergiyi ödemeleri gerektiğine hükmedilmişti(261).

(260) A. g. m.,

(261) A. g. m.,

iii. 24 Kasım 1972'de yayınlanan 68 no'lu Başkanlık Kararnamesi yükümlülere kusurlu beyanlarını ve dava konusu edilmiş vergi borçlarını hukuki, cezai ya da idari sorumlulukları olmaksızın düzeltmeleri için bir fırsat vermiştir (262).

iv. 16 Haziran 1973 tarihinde yayınlanan 213 no'lu Başkanlık Kararnamesi bir gelir vergisi borçları olmadığı halde kanunen yerine getirmek zorunda oldukları beyanname verme ödevlerini yerine getirmeyen yükümlülere bir af getirmiştir. Bu kişiler kendi istekleriyle beyanname verdikleri ve her vergilendirme dönemi için 10 ₺ ödedikleri takdirde aftan istifade edebileceklerdi. Şayet verilen beyannamede ayrıca bir vergi borcu da gösteriliyorsa bunun %20'sinin ödemesi durumunda, ilk af kararnamesinde (23 no'lu BK) yer alan bağışıklıklardan ve ayrıcalıklardan yararlanma imkânı da getirilmiştir (263).

3. DEVLET BAŞKANI CORAZON C. AQUINO DÖNEMİNDE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI

A. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerle İlgili Af

Başkan Aquino 22 Ağustos 1986 tarihinde 41 no'lu idari yönergeyi (Executive Order) yayınlayarak 1981-1985 yılları arasındaki vergilendirilmemiş gelirleri kapsayan "bir

(262) A. g. m.,

(263) A. g. m.,

defalık" vergi affını yürürlüğe koydu. Affın amacı daha fazla gelir elde etmenin yanı sıra, bu bir defalık aftan sonra hükümetin vergi yasalarını çok sert bir şekilde uygulayacağı inancını yükümlülerde oluşturmaktı. Böylece yükümlülere Aquino yönetimi altında her şeye yeniden başlama fırsatı da veriliyordu (264).

a. Kapsam

Daha önce de belirtildiği gibi af, yalnızca 1981-1985 dönemleriyle ilgili ödenmemiş gelir vergilerini kapsamıştı. Gerçek ve tüzel kişiler aftan yararlanabilirlerdi. Bununla birlikte aşağıdaki kişiler af kapsamı dışında bırakılmışlardır:

i. Eski Başkan Marcos, Imelda Marcos, bunların aile yakınları, akrabaları, iş ortakları, adamları, adayları ve "İyi Yönetim İçin Başkanlık Komisyonu'nun" (265) yetkisine girenler,

ii. İç Gelirler Dairesinde ve yargı organları önünde vergi davaları sürmekte olanlar,

(264) A. g. m., s.176.

(265) İyi Yönetim İçin Başkanlık Komisyonu (Presidential Commission on Good Government) 28 Şubat 1986'da hasta ekonominin düzeltilmesi için 1 no'lu Yönermeyle Başkan Marcos tarafından kurulmuştur. Bkz. a. g. m.,

iii. "Sandiganbayan" da (266) kaynağı açıklanmamış ya da gayrimeşru yollarla elde edilmiş servetlerle ilgili davaları görülmekte olanlar,

iv. Stopaj vergisi borcu olanlar.

v. Ceza Kanununa göre suç teşkil eden kaçakçılık, gayrimeşru işlemlerde bulunma, kamusal fonları ve malları zimmetine geçirme suçlarından dolayı sorumlu olanlar (267).

b. Sağlanan Bağışıklıklar

Aftan yararlanan yükümlülere aşağıdaki bağışıklıklar ve ayrıcalıklar tanınmıştır (268):

i. 1 Ocak 1981-31 Aralık 1985 dönemlerine ait gelir vergisi borçlarının ödenmemesinin yol açtığı hukuki, cezai ve idari sorumlulukların sona erdirilmesi,

ii. Yükümlülerce verilen af beyannamelerinin yükümlülerin taraf olduğu işlemlerde aleyhlerinde delil olarak kullanılamaması ve bu beyannamelerin kişilerce, kamu görevlilerince ya da dairelerince incelenememesi ve araştırılmaması,

iii. 1 Ocak 1981'den 31 Aralık 1985'e kadar olan dönemlere ilişkin defter, kayıt ve belgelerin gelir vergisi amaçlarıyla incelenememesi. Ancak yükümlülerin vergi iadesi,

(266) "Sandiganbayan" kamu görevlilerince işlenen rüşvet ve irtikâp suçlarını yargılamakla görevlendirilmiş özel bir mahkemedir. Bkz. a.g.m.,

(267) A. g. m., s.176.

(268) A. g. m.,

vergi kredisi, teşvik ve muafiyet iddialarında bulunmaları halinde İç Gelirler Daire Başkanının yazılı izniyle bu belgeler üzerinde inceleme yapılabileceği belirtilmiştir.

c. Koşullar

Aftan yararlanmak isteyen yükümlünün 31 Ekim 1986 tarihine kadar, 31 Aralık 1980 ve 31 Aralık 1985 tarihleri itibariyle net servet durumunu gösteren bir beyannamayı vergi yönetimine vermesi ve 31 Aralık 1980'den 31 Aralık 1985 tarihine kadar servetinde meydana gelen artışın %10'una eşit bir miktarı af vergisi olarak ödemesi gerektiği öngörülmüştür. Ancak bu verginin gerçek kişiler için 5.000 ₺ den, tüzel kişiler için ise 10.000 ₺ den düşük olamayacağına hükmedilmiştir (269).

B. Diğer Vergi Afları

Başkan Aquino 22 Ağustos 1986 tarihinde yine "bir defaya özgü" olmak üzere emlak vergisi affı çıkarmış ve yükümlülerin emlak vergisi borçlarınının yarısı ile cezaların tümü affedilmiştir.

4 Eylül 1986'da ise, yükümlülerin ihtilâflı tarhiyatların %30'unu ödemeleri durumunda cezalardan ve diğer sorumluluklardan kurtulmasını öngören bir başka af yönermesi yürürlüğe konmuştur (270).

(269) A. g. m.,

(270) A. g. m., s.179.

4. AF UYGULAMALARININ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Marcos Dönemi

Marcos döneminde vergi aflarına başvurmak neredeyse her yıl yinelenen olağan bir olay gibi kabul edilmiştir. Eski Başkan'ın zamanında 2.6 milyon vergi yükümlüsü aftan yararlanmış ve devlet hazinesine 1.9 milyar peso civarında bir gelir sağlamışlardır. 10 af kararnamesinden altısı önceden vergilendirilmemiş gelir ve/veya servetlere hasredilmiş ve 473.213 vergi yükümlüsü 1.8 milyar peso ödemişlerdir. İlk af kararnamesine yükümlülerin verdikleri yanıt özellikle çarpıcıdır. Onu izleyen af kararnameleri pek fazla bir gelir yaratamışlardır. 1972-1974 yılları arasında af beyannamesi veren yükümlülerin sayısında giderek bir azalma olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, 1975'te aftan yararlanan yükümlü sayısı yine artmıştır (59.955 ten 106.944'e). Bu artış bunun son vergi affı uygulaması olduğunun ilan edilmesine bağlanmıştır (271). Beş yıl sonra 1980 yılında yürürlüğe konan affa 92.808 yükümlünün katılması her yıl binlerce yükümlünün vergilendirilebilir gelirlerini beyan etmediklerini ortaya koymuştur (272).

(271) A. g. m.,

(272) A. g. m.,

TABLO III

Aftan Yararlanan Yükümlülerin Sayısı
ve Tahsil Edilen Gelirler (milyon peso olarak)

A.Vergilendirilmemiş Gelirlere/Servetlere Yönelik Aflar	Başkanlık Kararnamesi (BK) No	Aftan Yararlananlar	Gelirler
1972	BK 23	143.985	732,80
1973	BK 157	69.521	393,65
1974	BK 370	59.955	202,59
1975	BK 631	106.944	105,00
1980 ve 1981	BK 1740 ve BK 1840	92.808	378,1
	TOPLAM	473.213	1.812,14
B.Diğerleri			
1972	BK 52 (motorlu taşıtlar)	4.273	16,76
1972	BK 53 (mallar)	850	2,94
1972	BK 68 (kusurlu beyanlar)	12.254	17,42
1973	BK 213 (gelir vergisi beyannamesi vermeyenler)	2.147.138	34,93
	TOPLAM	2.164.515	72,05
	GENEL TOPLAM	2.637.728	1.884,19

KAYNAK: Filipinler İç Gelirler Dairesi Yıllık Raporları
(Yoingco, s.177'den alınmıştır)

Marcos döneminde, vergi aflarından elde edilen gelirlerin bu afların yürürlüğe konulmasını yeterince haklı gösterdiği iddia edilmekle birlikte, söz konusu afların yükümlülerin Yönetime olan güvenlerini ciddi bir şekilde aşındırdığı yolunda düşüncelerin doğmasını engelleyememiştir. Vergi bilincinin düzeyi, nerdeyse her yıl yinelenen bu aflar yüzünden çok aşağılara düşmüş, bu da vergi yönetimince yürütülen çabaları zayıflatmıştır (273). Öyle görünmektedir ki Marcos yönetimi vergi affını adeta düzenli bir gelir kaynağı olarak algılamıştır.

B. Aquino Dönemi

Aquino yönetimi de bütün riskleri göze alarak kendi vergi affını yürürlüğe koymuştur. Aftadaki fark, çıkarılan affın Aquino döneminde çıkarılan "ilk ve son" vergi affı olduğunun açıklıkla vurgulanmış olmasıdır. Öte yandan böyle bir affı gerçekten zorunlu kılan bir başka olgu da yeni yönetimin vergi yükümlülerini, Marcos rejimi sırasında, sivil direnişin bir biçimi olarak vergilerini ödememeye teşvik etmesidir. Filipinler'in yönetim ve politik lider değişikliği tecrübesini yaşadığı bu dönemin vergi affı için en uygun dönem olduğu düşünülmüştür. Üstelik vergi affı, Başkan Aquino'nun Hükümetle vergi yükümlüleri arasında uzlaşma çağrısına da uygun düşüyordu. Kuşkusuz aftan sağlanacak gelirler yeni rejime, üst-

(273) A. g. m.,

lendiği siyasi, sosyal ve ekonomik iyileştirme programını gerçekleştirmede buyk ölçüde yardımcı olacaktı. Gerçekten, 41 no'lu İdari Ynermenin yayınlanmasından dört ay sonra bir milyar pesoluk hedefe ulaşıldığı görülmüştür (274).

III. GELİŞMEKTE OLAN DİĞER BAZI ÜLKELERDE VERĐİ AFFI UYGULAMALARI

1. PAKİSTAN

Pakistan'da bağımsızlık mücadelesinin ardından uygulananan af son derece olağanüstü koşullarda yürütülmüştür. Ülkede sıkıyönetim ilan edileli pek fazla olmamıştı ve ülkenin her yanında yepyeni bir hava esiyordu. 1947-58 dönemine ilişkin vergileri kapsayan af, bazı ayaklanmaların ve zorunlu glerin kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıktığı Hindistan'dan ayrılma tarihinden itibaren bağlamıştı. Affın amacı yükümlülere ilişkilerini düzene sokmaları için bir fırsat vermektir. Vergilendirilmemiş kazançlar yükümlüler için oldukça elverişli özel düz oranlara (en fazla %31) tâbi tutulmuştu. Alınan sonuç çok başarılıydı. Af, yıllık vergi hasılatının nerdeyse üçte ikisine yakın bir gelir sağlamıştı (275).

(274) A. g. m., s.180.

(275) Pepper, s.550.

2. MALEZYA

Malezya'da 1960 yılında uygulanan bir vergi affı nisbeten düşük bir hasılat sağlamıştı. Ancak, affın ardından yürütülen etkili girişimlerle denetim elemanlarının sayısında bir artış ortaya çıkmış ve sağlanan bilgilerin çapraz-denetim amaçlarıyla yaygın bir şekilde kullanımı başarılmıştı. Böylece vergi kaçakçılarının ele geçirilmesi yoluyla, 1962 yılında elde edilen 12,5 milyon doların, ötesinde genel gelir vergisi hasılatında önemli artışlar gerçekleşmişti. Gelir vergisi hasılatındaki bu artış GSMH'da görülen yükselişlerden ziyade yükümlülerin giderek artan derecelerde vergi yasalarına uygun davranma eğilimlerine ve yaptıkları işlemleri kayıtlarında daha doğru olarak göstermelerine bağlanmıştır (276).

3. ENDONEZYA

Endonezya'da 1965 ve 1984 yıllarında aşağıda temel özellikleri belirtilen vergi afları yürürlüğe konulmuştur.

A. 1965 Vergi Affı Yönergesi

Bu af, 10 Kasım 1965 tarihinden önce yapılan beyanları ve hiç bir şekilde gelir, kurumlar ve net servet vergisine tabi tutulmamış gelirlerle biriktirilmiş sermayeyi kapsamıştır. Af rüşvet, irtikâp ve gümrük kaçakçılığı gibi gayrimeşru yollarla edinilmiş sermayeye dahi uygulanmıştır.

(276) A. g. m., s.551.

Bunlar üzerinden %10 oranında bir "vergi" alınmak suretiyle bu paralar aklanmıştır. Vergi oranı sermayenin tarım, balıkçılık, hayvan yetiştiriciliği, madencilik, imalat sanayi ya da ulaştırma alanına yatırılması halinde %5'e indirilmiştir (277).

B. 26 no'lu Başkanlık Kararnamesi (1984)

i. 26 no'lu Başkanlık Kararnamesi 1984 öncesi yıllara ait ödenmemiş vergiler için gelir vergisi, kurumlar vergisi ve diğer vergileri kapsayan genel bir vergi affı getirmiştir.

ii. Af kapsamındaki ödenmemiş vergiler çeşitli durumlara bağlı olarak %1 ya da %10 gibi düz bir oran uygulanmak suretiyle tarh edilmiştir.

iii. Kararnamede ayrıca genel vergi affının, ilgili vergi yükümlüsü 1984'ten 1987 yılına kadar (1987 de dahil) bütün beyannamelerini doğru olarak doldurmadığı takdirde geçmiş etkili olacak şekilde geri alınması da öngörülmüştü (278).

4. BREZİLYA

A. 1966 Yılında Uygulanan Vergi Affı

Brezilya'da Kasım 1965 ile 30 Nisan 1966 tarihleri arasındaki dönemi kapsayan bir af uygulaması olmuştur. Af,

(277) A. g. m., s.553.

(278) Bkz. "Salient Features of Income Tax Amnesties in Selected Countries", National Tax Research Center (NTRC), Ppilippines, (22 Ağustos 1986 tarihli yayınlanmamış araştırma.)

geçmiş yıllara ait beyannamelerde gösterilmesi ihmal edilen varlıkların 30 Nisan 1966 tarihinden önce verilmesi gereken beyannamede bildirilmesi koşuluna bağlanmıştır. Bu takdirde geçmiş yıllar için herhangi bir vergi ya da ceza kesilmeyeceği öngörülmüştür. Beyan edilmemiş varlıkların Brezilya dışında bulunması halinde vergi ve cezaların affedilmesi söz konusu varlıkların 31 Ekim 1966 tarihinden önce Brezilya'ya geri getirilmesine bağlanmıştır (279).

Bunun dışında, Kasım 1965'te ödenmemiş vergi borcu bakiyesi konusunda özel koşullar yürürlüğe konmuştur. 16 Temmuz 1964 tarihi itibarıyla Cr. \$20.000.-'in altında kalan bütün bakiye vergi borçları terkin edilmiştir. Bu tarihteki diğer bakiye borçlarda 31 Ocak 1966 tarihine kadar ödendiği takdirde kesilen cezaların %50'sinin indirilmesine izin verilmiştir. Ayrıca bakiye vergi borçlarına bağlı olarak salınacak para cezalarında ve gecikme faizlerinde %30'luk bir tavan getirilmiştir. Bu kapsamlı ayrıcalıklar birikmiş vergi borçlarını tasfiye etmek için girişilmiş gerçekçi önlemlerin bir parçasını oluşturmaktaydı. Brezilya Hükümeti o tarihlerde önemli miktarlarda vergi toplayabilmek için bu ayrıcalıkları oldukça sert önlemlerle takviye etmiştir. Bu çabalar sonunda meyvalarını vermiş ve Brezilya bundan iyi vergi hasılatı sağlamıştır (280).

(279) Pepper, s.554.

(280) A. g. m.,

B. 1983 Yılında Uygulanan Vergi Affı

1983 yılında 2,040/83 no'lu Kanun Hükmünde Kararname ile gerçek kişi yükümlülerce beyan edilmeyen kazançları kapsayan bir vergi affı daha yürürlüğe konmuştur. Bu kazançlar en az iki yıllık bir dönem için belirli tasarruflarına, ulusal hazine bonolarına ya da eyaletlerce veya yerel idarelerce çıkarılan bonolara yatırıldığı takdirde gelir vergisinden muaf tutulmuştur (281).

5. ŞİLİ

Şili'de 27 Haziran 1984 tarihinde çıkarılan 18,320 no'lu Kanunla bir vergi affı yürürlüğe konulmuştur. Yükümlülerin vergisel düzenlemelere gönüllü olarak itaat etmelerini teşvik amacıyla çıkarılan yasa ile şu avantajlar sağlanmıştır:

i. Şayet 1984-1986 arası dönemlere ait gelir vergisi beyannameleri yasalara uygun ve doğru olarak doldurulduğu takdirde, 1983 ve öncesi yıllara ait gelir vergisi beyannamelerinin vergi incelemelerinden muaf tutulacağı öngörülmüştür.

ii. 30 günlük bir dönem için vergi yönetiminin yeni vergi incelemesine girişmemesi kabul edilmiştir.

En son verilen gelir vergisi beyannamesinde eksik bildirilen gelirlerini 30 gün içinde düzelteren yükümlülere bu

(281) Tax News Service (TNS), International Bureau of Fiscal Documentation, 15 July 1983, s.69.

kanunun sağladığı avantajlardan yararlanma imkânı getirilmiştir. Öte yandan bu yükümlüler geçmiş yıllara ilişkin vergi incelemelerinden de muaf tutulmuşlardır. Ancak bunun için 1984, 1985 ve 1986 vergilendirme dönemlerine ait gelir vergisi beyannamelerine itiraz edilmemesi koşulu öngörülmüştür (282).

6. ARJANTİN

Arjantin de sık sık vergi affı yoluna başvuran ülkelerden biridir. En son 1987 yılında, yurt dışına kaçmış vergilendirilmemiş kazançları yurda geri getirmeyi amaçlayan bir vergi affı uygulanmıştır. Arjantin sözkonusu vergi affını 1987 Adil Borçlanma Programının bir parçası olarak yürürlüğe koymuştur (283). Af hükümlerine göre yurda geri getirilen fonların yeni araç-gereç alımında, yeni fabrikaların kurulmasında ya da mevcut kuruluşların fiziksel kapasitesinin artırılmasında kullanılması zorunlu tutulmuştur. Bunun karşılığında yurda getirilen fonlara ilişkin daha önceden borçlanılmış her türlü vergi alacağı affedilmiştir. Ayrıca sözkonusu fonların kaynağının araştırılmaması ve suçlu yükümlülerin kovuşturulmaması konusunda güvence verilmiştir (284).

Arjantin'in 1987 vergi affı uygulaması başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Af'a katılım düzeyinin düşük olmasının neden-

(282) TNS, 31 August 1984, s.134.

(283) Uchitelle, s.51

(284) A. g. m.,

leri arasında, Arjantinliler için yurda getirilen fonlara ait vergilerin affedilmesinin pek fazla bir cazibesinin olmaması gelmektedir. Çünkü bu ülkede vergi kaçakçılığının boyutları öylesine büyüktür ki verginin tahsilinden vazgeçmek bir anlam ifade etmemektedir (285). Diğer taraftan, Arjantin Hükümetinin çok sık vergi affına başvurması 1987 programının potansiyel etkisini de zayıflatmıştır. Üstelik vergi affı yapısal bir takım düzenlemelerle de desteklenmemiştir (286). Bu da affın başarısını olumsuz yönde etkilemiştir.

7. KOLOMBİYA

Sık sık vergi aflarına başvuran bir başka Lâtin Amerika ülkesi de Kolombiya'dır. Bu ülkede özellikle 1960 yılından sonra vergi afları sorunu kronik bir hal almıştır (287). Bizim üzerinde durmak istediğimiz en son 1987 yılında uygulanan ve genellikle başarılı kabul edilen vergi affı programıdır (288). 1987 vergi affı, varlıklarını beyan etmeyi ihmal eden ya da gerçekte mevcut olmayan borçlarına beyan eden yükümlülere, bu beyanlarını bir yaptırıma maruz kalmaksızın ya da vergi incelemesine tâbi tutulmaksızın düzeltme imkânı sunmuştur. Af Kanunu, aftan yararlanmak isteyen yükümlülerin beyan edecekleri gelirin bir önceki yılda beyan edi-

(285) A. g. m.,

(286) A. g. m.,

(287) Bkz. NTRC'nin araştırması

(288) Uchitelle, s.52.

lenden düşük olmamasını öngörmüştür. Diğer taraftan vergi yönetimince af yasası yürürlüğe girmeden önce incelemeye alınanlar ise affın dışında bırakılmışlardır (289).

Vergi affı ile birlikte, kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranları düşürülmüş, kâr paylarının çifte vergilendirilmesi önlenmiş ve gelir vergisi stopaj oranları yükseltilmiştir (290). Kolombiya Hükümeti vergi affından 94 milyon dolar hasılat elde edileceğini tahmin etmiştir. Bu rakam GSYİH'nın %0,3'üne, merkezi hükümet açığının ise %54'üne tekabül etmektedir (291).

Kolombiya örneği, vergi sisteminde yapılan diğer değişikliklerle birlikte yürütülen bir vergi affının toplam vergi tahsilâtını arttırabileceğini göstermektedir. 1987 vergi affıyla genel vergi matrahında görülen genişleme 1988 de de sürmüştür (292).

(289) A. g. m.,

(290) A. g. m.,

(291) A. g. m.,

(292) A. g. m.,

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

TÜRK HUKUKUNDA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

§ 1. 1960 ÖNCESİ VERGİ AFFI UYGULAMALARINA

TARİHSEL BAKIŞ

Türk hukukunda vergi affı uygulamalarının tarihsel geçmişi yirminci yüzyılın başlarına kadar uzanır (1). Bu konuda saptayabildiğimiz ilk uygulama 1906 yılında çıkarılan bir "iradei seniye" ile yol vergisi yükümlülüğünden dolayı uygulanan cezaların affına ilişkindir (2). Yol vergisi yükümlülüğü, yükümlü başına saptanan maktu bedelin nakit olarak öden-

(1) Osmanlılarda bilinen ilk vergi affının II. Murat Dönemine rastladığı belirtilmektedir. Düzmece Mustafa'ya karşı Osmanlı Ordusunu Rumeliye geçirmeye yardım eden Cenevizlilerin 27.000 düka altını tutarında vergi borcu affedilmiş, galibiyetten sonra da Cenevizlilerden alınan gümrük vergisi kaldırılmıştır. Tarihsel bir bilgi olarak buraya not ettiğimiz bu uygulama kuşkusuz incelemekte olduğumuz konudan oldukça farklıdır. Bu konuda bkz. Nihat S.Sayar, Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları, İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul: 1977.

(2) 12 Eylül 1322 tarihli Tarik Mükellefiyeti Bakayasından 1322 Senesi Nihayetine Kadar Bedelen ve Bedenen İfayı Mükellefiyet Edeceklerin Cezadan Afları Hakkında İradei Seniye, Düstur, 1. tertip, C.VIII, s.627.

mesi suretiyle yerine getirilebildiği gibi yol ve köprü işle-
rinde bedenen çalışmak suretiyle de ifa edilebiliyordu (3).
Nakten veya bedenen yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin ise
"iki günlük mükellefiyet zammı" suretiyle cezalandırılması
öngörülmüştür.

1906 yılında dönemin Ticaret ve Bayındırlık Bakanlığı
çeşitli sebeplerden ve bölgesel durumlardan ötürü yükümlülü-
ğünü yerine getirmeyenlerin cezalarının affı halinde tahsi-
lâtın çabuklaşacağını belirterek bir af çıkarılmasını teklif
etmiştir. Bu teklif hakkında Şûrayı Devletçe de olumlu görüş
bildirilmesi üzerine 1906 yılında bir "iradei seniye" yayın-
lanarak bazı koşullarla sözkonusu cezalar affedilmiştir. Bu-
na göre, yol vergisinden dolayı borçlu olanlar bu borçlarını
bakaya bırakmayacak şekilde 1322 (1906) senesi sonuna kadar
nakten ya da bedenen ödedikleri takdirde cezaları affedile-
cekti. Bu süre içerisinde yükümlülüğünü yerine getirmeyenler
ise yürürlükteki hükümler çerçevesinde cezalandırılacaklardı.
Görüldüğü gibi Türk hukukunda asli vergi borçlarının ifasını
hızlandırmak amacıyla af kurumundan yararlanılması oldukça
eskilere dayanmaktadır. Özellikle 1960'dan sonra bu nitelikte
af uygulamalarına sıkça rastlayacağız.

(3) Yollarda Çalışma Yükümlülüğü ve Yol Vergisine iliş-
kin Osmanlı ve Cumhuriyet Dönemlerinde yapılmış hukuki düzen-
lemeler şu kaynaktan toplu olarak bulunabilir: Bkz. Nezih Var-
can, Karayollarının Finansmanı ve Yollarda Çalışma Yükümlülü-
ğü ile Yol Vergisi (Teori ve Türkiye Uygulaması), Anadolu
Universitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını,
no: 323/69, Eskişehir: 1990.

Padişahın iradesine dayanarak çıkarılan yukarıdaki af uygulamasını bir kenara bırakırsak 1960 öncesi af uygulamalarıyla 1960 sonrasındakiler arasında bazı farklılıklar bulunduğunu görmekteyiz. 1960 yılından önce çıkarılan affa ilişkin yasalar, genel olarak, yürürlükten kaldırılan vergilerin artıklarını tasfiyeye yöneliktirler. Bunlardan yararlanılması çoğu zaman bir koşula da bağlanmamıştır. Diğer taraftan sözkonusu yasalarda vergi aslı ile fer'i nitelikteki zamlar ve cezalar arasında bir ayırım yapılmamıştır. Genelde vergi borçlarının bir bütün halinde terkin edilmesi öngörülmüştür. Bununla birlikte, af uygulamasının koşullu olduğu durumlar da mevcuttur. Sözgelimi, 1934 yılında bir kısım vergi artıklarını tasfiye etmek amacıyla özel olarak çıkarılan 2566 sayılı yasa 1960 sonrasında çıkarılan yasalara son derece benzer bir biçimde belirli vergilere ilişkin cezaların ve zamların affını vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlamıştır.

Aşağıda kronolojik bir sıra içinde bu dönemde vergilere ilişkin olarak çıkarılan af niteliğindeki yasaların karakteristik özellikleri vurgulanmaya çalışılmıştır.

11 Ağustos 1337 tarih ve 145 Sayılı Elviyei Selâsede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun (4): Bu yasa Birinci Meclis döneminde 1921(1337) yılında çıkarılmış bir yasadır.

(4) Elviyei Selâsede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun, Düştur, 3. tertip, C.II ; Akif Erginay, Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları, C.I, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara: 1977, s.16.

Esas olarak 1337 senesine özgü olmak üzere işgalci Rus yönetimi zamanında Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle, Iğdır ve Sürmeli kazalarında uygulanan maktu verginin tahsilini amaçlamıştır. Diğer taraftan, yine bu üç ille sınırlı kalmak suretiyle sözkonusu yasanın yayınlanmasından önce arazi, âşar, emlak vergileri hakkında yapılan işlemlerin "keenlemyekün" sayılacağına hükmetmiştir. Bir başka deyişle bu işlemler başından itibaren hükümsüz kılınarak bütün sonuçlarıyla birlikte kaldırılmıştır. Böylece bir tür koşulsuz ve tam bir af öngörüldüğünü söyleyebiliriz.

22 Mart 1934 tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu (5): 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu kendinden önceki 755 Sayılı Kazanç ^{/Vergisi} Kanununu yürürlükten kaldırırken geçici bir madde ile de 755 Sayılı Kanuna göre tarhedilmiş fakat tahsil edilmemiş vergi cezalarını terkin etmiştir. Ancak af hükmünden 1926, 1927, 1928 yıllarında; 1340 (1924) yılında vermiş oldukları temettü vergilerinin üç mislini ödemek suretiyle mükellefiyetini yapmış olanlar yararlandırılmıştır.

4 Temmuz 1934 tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun (6): 1960 öncesinde çıkarılan afa il-

(5) 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Düster, 3. tertip, C.XV, s.234; Erginay, C.I, s.413.

(6) 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun, Düster, 3. tertip, C.XV, s.1405; Erginay, C.I, s.497.

gili en kapsamlı yasa budur. Sözkonusu yasa bir taraftan Cumhuriyetin ilân edildiği 1923 mali yılı sonuna kadar Devlete, özel idarelere ve belediyelere ait tahakkuk etmiş her türlü vergi, resim ve harçlarla bunların munzam kesirleri ve misil ve gecikme zamlarının artıklarını terkin ederken (m. 1), diğer taraftan da yürürlükten kaldırılmış çok sayıda verginin koşulsuz olarak terkin edilmesini öngörmüştür (m. 2).

2566 Sayılı Kanun, bazı vergiler bakımından vergi aslının kısmen ödenmesi koşuluyla zam cezaları ve faizlerle, vergi aslının ödenmeyen kısmının terkin edilmesine hükmetmiştir. Kısmi ödeme miktarları çeşitli vergiler ve vergilendirme dönemleri bakımından farklı farklı düzenlenmiştir. Örneğin, 1929 mali senesi sonuna kadar tahakkuk ettirilmiş harp kazançları vergisi için %40 ile %60 oranında bir kısmi ödeme koşulu getirilirken, umumi istihlâk ve eğlence vergisi ve hususi istihlâk vergisi bakımından vergi aslının %80'i oranında bir kısmi ödeme öngörülmüştür. Bu son vergiler bakımından kısmi ödeme koşulu 1934 mali yılı sonuna kadar yerine getirilmezse, 1935 mali yılı sonuna kadar vergi aslının tamamını ödemek suretiyle aften yararlanmak da mümkün kılınmıştır (m. 4/13). Yine, arazi ve bina vergileri, hayvanlar vergisi, kazanç vergisi, muamele vergisi ve veraset ve intikal vergisi bakımından değişik kısmi ödeme koşulları ve ödeme zamanları getirilmiştir.

Ödeme zamanları çeşitli vergiler bakımından ayrı ayrı düzenlenmekle birlikte, kanunkoyucu bütün vergiler için getirdiği ortak bir hükümlerle ödemelerin her durumda yetkili idari icra mercileri tarafından verilen haciz ve hapis kararlarının uygulanması üzerine mahcuz malın paraya çevrilmesinden ve mahcuz alacağın tahsilinden ya da hapis süresinin sona ermesinden önce yapılmasını şart koşturmuştur (m.10).

26 Ocak 1939 tarih ve 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun (7): 1939 yılında kabul edilen bu kanun da koşulsuz bir af öngörmüştür. 1935 mali yılı sonuna kadarki senelere ait olarak tahakkuk ettirilmiş, fakat bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi artıkları munzam kesirleri ve cezalarıyla birlikte hiç bir koşula bağlı olmaksızın terkin edilmiştir.

15 Mart 1944 tarih ve 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun (8): Varlık Vergisi maliye tarihimizde en çok tepki almış vergilerdendir. Bu verginin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve vergi miktarının saptanmasında yerel takdir komisyonlarına geniş yetkiler verilmişti. Verginin uygulanmasında keyfi davranılmış ve azın-

(7) 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun, Düster, 3. tertip, C.XX, s.198 ; Erginay, C.I, s.296.

(8) 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun, Düster, 3. tertip, C.XXV, s.173; Erginay, C.I, s.719.

lıklara yüksek vergi oranları uygulanmıştır. Bu açıdan Varlık Vergisi anayasaya aykırı ve antidemokratik hükümler taşıyan bir vergi olarak maliye tarihimize geçmiştir (9).

İkinci Dünya Savaşının olağanüstü koşullarında uygulanan Varlık Vergisi, onaltı aylık bir uygulamadan sonra, 15.3.1944 tarih ve 5433 Sayılı Kanunla, o tarihe kadar ödenmeyen vergi borçlarının kovuşturulmasından da vazgeçilerek yürürlükten kaldırılmıştır.

21 Mayıs 1947 tarih ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun (10): Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu da Varlık vergisi gibi antidemokratik hükümler içeren bir yasadır. Bunu da II. Dünya Savaşının olağanüstü koşullarının bir ürünü sayabiliriz. Söz konusu vergi 23.1.1946 tarih ve 4840 Sayılı Kanunla kaldırılmış ve ardından çıkarılan 21.5.1947 tarihli 5050 Sayılı Kanun verginin tahsil edilmemiş bulunan artıklarını, her tür cezalarıyla birlikte silmiştir.

(9) Bkz. Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul: 1982, s.52-53.

(10) 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun, Düster, 3. tertip, C.XXXIII, s.1183; Erginay, C.II, s.783.

6 Temmuz 1948 tarih ve 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısmının Alınmaması Hakkında Kanun (11): Bu yasa ile bitkisel yağ üretim müesseselerinden aynen veya nakden götürü olarak alınan Muamele Vergisine ilişkin cezalardan 1.9.1947 tarihinden önce tahakkuk ettirilmiş fakat tahsil edilememiş olanların tahsilinden vazgeçildiği belirtilmiştir. Görüldüğü gibi burada da koşulsuz bir af sözkonusudur.

(11) 5240 Sayılı Kanun, Düster, 3. tertip, C. XXIX, s.1206 ; Erginay, C.II, s.783.

§ 2. 1960 SONRASINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNDA

AF UYGULAMALARI

1960 sonrası Türk vergi hukukunda af uygulamalarının yoğun bir biçimde görüldüğü yıllardır. Bu dönemde vergi alanında affa ilişkin hükümler taşıyan, çeşitli biçimlerde çıkarılmış tam ondört adet kanun düzenlemesi yapıldığını görüyoruz. Bunun anlamı ortalama iki yılda bir vergi affı konusunun ülke gündemine gelmesidir. Sadece bu olgu af konusunun Türkiye açısından ne denli önem taşıdığını göstermeye yeterlidir sanıyoruz.

1960 sonrasında vergilere ilişkin af hükümlerini incelediğimizde, biçimsel açıdan bunların bir kısmının "genel af" kanunlarında yer aldığını görüyoruz. Bazıları ise özel olarak çıkarılan ve münhasıran vergi affı konusunu ilgilendiren yasalarla düzenlenmişlerdir. Bu arada, zaman zaman vergi kanunlarında çok sayıda değişiklik yapan bazı kanunlarda da

geçici maddelerle af hükümleri getirilmiştir. Bir başka ilginç uygulama bütçe kanununa af hükmü konulmasıdır. Bu uygulama 1989 mali yılı Bütçe Kanunuyla yapılmıştır.

Kapsam açısından ise bazı kanunlar af uygulamasını belirli vergilerle sınırlandırırken bazıları da aftan yararlanmaya elverişli yükümlüler yönünden sınırlamalar getirmişlerdir. Biz incelememizi esas olarak bu doğrultuda hem affın biçimsel düzenlenişi yönünden, hem de kapsam bakımından vergiler ve yükümlüler yönünden getirilen sınırlamaları temel almak suretiyle yapacağız.

I. GENEL AF KANUNLARINDA DÜZENLENEN VERGİ AFLARI

Ceza hukuku anlamında af uygulamaları kökeninde siyasi mülâhazaların ağır bastığı uygulamalardır. Özellikle genel af, toplumun bozulan düzenini, yeniden tesis etmek ve barış ortamını geri getirmek için geçmişte işlenen suçları unutmaya yönelik bir tasarruftur. Bu amaçla 1960 sonrasında ülkemizde de zaman zaman af kanunları çıkarılmıştır. Söz konusu af kanunlarında hükmolunan cezaları ve kamu davasını bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıran genel affa yer verildiği gibi, yalnızca cezaları kaldıran ya da hafifleten özel affa da yer verilmiştir.

Bunların dışında, Türkiye uygulamasında genel af kanunlarında mali nitelikte hükümlere de yer verildiğini görmekteyiz. Sözgelimi, genel bütçe harcamaları sırasında hizmet kar-

şılıklarının usulsüz ödenmesi dolayısıyla sorumlular adına hükme bağlanmış devlet alacaklarının silinmesine ilişkin hükümlere bu tür af kanunlarında yer verilmiştir (12). Ayrıca, Sosyal Sigorta ve Bağ-Kur primi gibi parafiskal gelirlere ait af hükümleri de göze çarpmaktadır (13). Hatta daha ileri gidilerek devletin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklarının "affı" konusunda düzenlemeler yapıldığı da olmuştur (14).

Bizim asıl inceleyeceğimiz konu, bu tür ceza hukuku anlamında affı düzenleyen yasalarda yer alan vergilere ilişkin hükümlerdir. Aslında vergi cezalarından bir bölümünü kamusal ceza dediğimiz hapis cezaları oluşturduğu için genel af konusunda çıkarılan bütün kanunların vergi hukukunu ilgilendiren bir yönü vardır. Ancak bu tür kamusal cezalar konusunda ceza hukukunun affa ilişkin ilkeleri genel olarak uygulanabildiğinden konu asıl ilginçliğini idari nitelikteki vergi cezalarında göstermektedir.

Ceza hukuku anlamında af tasarrufları, konu bakımından sınırsız olmakla beraber, gerek öğretide gerekse uygulamada, ceza ilişkisinin dışında kalan hususlarda, özellikle mali yaptırımlarda ayrıca açıklık olmadıkça etkili olmaması gerek-

(12) Bkz. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, m.7.

(13) Bkz. 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, m.9.

(14) Bkz. 1803 Sayılı Kanun, m.9/c.

tiği konusunda g6r6ş birliği mevcuttur (15). Bir başka de-
yişle, genel af kanunlarında idari vergi cezalarının affı
konusu açık bir h6k6mle d6zenlenmedikçe af kanununun h6k6m-
leri bunlara uygulanmayacaktır.

1960 sonrasında ilk af yasağı Milli Birlik Komitesi
d6neminde çıkarılmıştır (16). 113 Sayılı Af Kanunu ile 27
Mayıs 1960 tarihine kadar işlenmiş bazı suçların cezası t6-
m6yle affedilmiş bazı suçların cezaları ise hafifletilmiş-
tir. Kanunun yayım tarihinde (28.10.1960) hen6z tahsil edil-
memiş para cezaları da af kapsamına alınmakla birlikte, ver-
gi cezaları ve asıl alacağa eklenen misil zamları açık bir
h6k6mle affın dışında bırakılmıştır (m.7/son). Bu nedenle
kaçakçılık, kusur ve usuls6zl6k suçlarına uygulanan mali ni-
telikteki vergi cezalarına af uygulanmamıştır. Kamusal nite-
likteki vergi cezaları ise aftan yararlanmışlardır.

113 Sayılı Kanundan sonra çıkarılan af kanunları ida-
ri nitelikteki vergi cezalarını da kapsamlarına almışlardır.
şimdi bu kanunları daha yakından inceleyebiliriz.

(15) Ayrıca açıklık olmadıkça affın etkilemeyeceği ida-
ri nitelikteki mali yaptırımlara, disiplin suçları ve yaptı-
rımları, zabıta tedbirleri ve kişisel hakları da ekleyebili-
riz. Ayrıntılı bilgi için bkz. D6nmezer-Erman, C.III, s.271;
Keyman, s.117-134.

(16) 113 Sayılı Af Kanunu, D6stur, 4. tertip, C.I;
R.G., t: 28.10.1960, S. 10641. Bu kanunda daha sonra 134 Sayı-
lı Kanunla bazı değişiklikler yapılmıştır.

1. 218 SAYILI BAZI SUÇ VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN

218 Sayılı Kanun 23.2.1963 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (17). Af kanunlarında vergilere ilişkin hükümlere yer verme eğiliminin öncülüğünü yapan 218 Sayılı Kanun aften yararlanmayı hiçbir koşula bağlamama özelliği ile dikkat çekmektedir.

A. 218 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasında Etkili Olan Nedenler

218 Sayılı Kanunun yasama organınca kabul edilmesinin temelinde, ekonomik ve mali gerekçelerden ziyade siyasi faktörler ağır basmıştır (18). Söz konusu yasa 27 Mayıs hareketinden sonra kurulan ilk sivil hükümetçe hazırlanmıştır. Yasanın gerekçesinde "yeni ve teminatlı bir Anayasa çerçevesi içinde sağlam temeller üzerine kurulmuş... demokratik rejime" ulaşmanın kolay olmadığı ve "bu aradaki güçlüklerin suçların artmasında etkili olduğu vurgulandıktan sonra sosyal bir özlem olarak bazı suçların affı yoluna gidildiği belirtilmiştir (19).

(17) 22.2.1963 t. ve 218 S. Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, Düştur, 5. tertip, C.II, s.858-862; R.G., t.23.2.1963, S.mük.11342.

(18) Aynı görüş için bkz. Mübin Başar, "Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında 218 Sayılı Kanuna Dair", İktisat ve Maliye, C.IX, S.12, Mart 1963, s.544.

(19) 218 Sayılı Kanun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, Dönem: 1, Toplantı: 2, S.Sayısı 108.

Kuşkusuz ceza hukuku alanındaki suçlar için doğal karşılanabilecek bu yaklaşım, vergi suçlarında da etkili olmuş görünmektedir. Bu af yasası ile vergi suçlarının karşılıksız, hiç bir ön koşul sürülmeksizin genel olarak affedilmiş olması da bunu göstermektedir.

B. 218 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri

a. Kapsamı

218 Sayılı Af Kanununda vergi hukuku bakımından affın kapsamı çeşitli vergi cezaları sayılmak suretiyle düzenlenmiştir. 9. maddenin 1. fıkrasında "vergi cezalarından usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir" hükmü yer almıştır. Aynı maddenin son fıkrasında ise hileli vergi suçlarından dolayı kamusal nitelikteki cezaların da affedildiği belirtilmiştir. Bilindiği gibi bu cezalar Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Bu nedenle vergi affının VUK hükümlerine tâbi vergi, resim ve harçları kapsamına alındığı söylenebilir (VUK. m.1).

218 Sayılı Kanunda gecikme zamlarından söz edilmemiştir. Bu yüzden gecikme zamları affın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bunun nedeni, gecikme zamlarının daha önce 281 Sayılı Kanunla beş taksite bağlanmış olmasıdır.

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi

Af Kanununda 1961 yılı sonuna kadarki dönemlere ait olarak yükümlüler ya da sorumlular adına kesilmiş vergi

cezalarının affedildiği belirtilmiştir (m.9/1). Bir başka deyişle, 31.12.1961 tarihine kadar olan vergilendirme dönemlerinde işlenen suçlar aften yararlandırılmıştır.

Bu hüküm ikinci fıkra ile oldukça genişletilmiştir. Bilindiği gibi bu tarihe kadarki döneme ait olmak üzere zamanasını sınırları içinde olmak koşuluyla 218 Sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra da vergi cezası kesilebilirdi. İşte 9. maddenin 2. fıkrası ile 23 Şubat 1963 tarihinden sonra, 31.12.1961 tarihine kadar geçen dönemlere ilişkin kesilecek usulsüzlük cezalarının tamamının, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısının affedileceği öngörülmüştür.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

aa. İdari Vergi Cezalarının Affı

Af Kanunu 31.12.1961 tarihine kadar olan vergi dönemlerine ait, kanunun yürürlük tarihine kadar tahsil edilmemiş usulsüzlük cezalarının tamamını, kaçakçılık ve kusur cezalarının ise yarısını affetmiştir.

Af yalnızca tahsil edilmemiş idari cezalara uygulanmıştır. Bu bakımdan affın yasanın yürürlük tarihinden önce tahsil edilmiş cezalara bir etkisi olmamıştır (20). Öte yandan, uygulamada ortaya çıkan, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. maddesine göre taksitlendirilmiş olup da henüz tahsil edilmemiş vergi cezalarına af hükümlerinin ne

(20) Bkz. 304 no'lu T.G.T.

şekilde uygulanacağı sorunu 304 no'lu Tahsilât Genel Tebliği ile çözümlenmiştir. Buna göre ödenmemiş her taksitin %50 oranındaki aftan yararlanacağı kabul edilmiştir (21).

bb. Kamusal Vergi Cezalarının Affı

Af Kanununun 9. maddesinin son fıkrasında "1961 yılı sonuna kadarki dönemlere ait olarak, VUK'na göre ceza mahkemelerince hükmolunup bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte infaz edilmemiş hileli vergi suçlarına ait cezaların affedildiği" belirtilmiştir.

Bu hükümden ilk bakışta haklarında karar verilmeyen suçların affın dışında kaldığı gibi bir anlam çıkmakla birlikte, 9. madde hükmünü daha kapsamlı bir hüküm olan 1. madde ile birlikte değerlendirmek gerekmiştir. 1. maddede genel olarak 5 seneyi geçmeyen hürriyeti bağlayıcı cezayı istilzam eden fiiller hakkında kovuşturma yapılmayacağı öngörülmüştür. Bu hüküm mahkumiyeti bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıran bir "genel af" hükmüdür. Bu nedenle haklarında bir karar verilmemiş hileli vergi suçları da aftan yararlandırılmıştır (22).

d. Aftan Yararlanma

218 Sayılı Kanun aftan yararlanmayı hiç bir koşula bağlamamıştır. Bu bakımdan, ne vergi aslının ne de cezaların af dışında kalan kısmının ödenmesi gerekmiştir. İlke

(21) 304 no'lu T.G.T.

(22) Başar, "218 s.Kanuna Dair", s.546.

olarak yükümlünün aftan faydalanması için idareye ya da yargı organlarına bir başvuru yapması da gerekli görülmemiştir. Af otomatik olarak etkisini göstermiş ve gerekli terkinler idarenin bir iç işlemi şeklinde yapılmıştır (23).

C. 218 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi

218 Sayılı Kanunun tıpkı 281 Sayılı Kanun gibi siyasi faktörlerin etkisi altında hazırlandığını belirtmiştik. Bu nedenle vergi aflarıyla hedeflenen vergi gelirlerinin arttırılması ya da uyumsuzlukların tasfiye edilmesi gibi amaçların 218 Sayılı Kanuna yabancı olduğunu söyleyebiliriz.

Hukuk sistemimiz bakımından bu yasanın özelliği, ilk kez vergi cezalarının affının diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmüş olmasıdır (24). Kamusal nitelikteki vergi cezaları bir yana bırakılırsa, bu kanundan önce yürürlüğe giren af kanunlarında vergi cezalarının affına yer verilmemişti.

2. 780 SAYILI BAZI SUÇ VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN

9 Ağustos 1966 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 780 Sayılı Kanun Cumhuriyet devrinde çıkarılan af kanunları arasında en çok ilgi çeken ve üzerinde en çok

(23) A. g. m.,

(24) Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.117.

tartışılan kanunlardan biri olmuştur (25). Ancak kanuna gösterilen bu ilgi -kitle gösterileri, sempati ve protesto yürüyüşleri ölçüsünde- daha çok onun siyasi suçları ilgilendiren yönleriyle ilintilidir (26). Vergi cezalarının affı ile ilgili hükmün aynı ilgiyi topladığını söyleyemeyiz. Şimdi 780 Sayılı Kanununun vergi cezalarıyla ilgili hükmünü inceleme planımıza uygun olarak irdelemeye geçebiliriz.

A. 780 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasında Etkili Olan Nedenler

a. Siyasi Nedenler

780 Sayılı Af Kanununun siyasi temelini 10 Ekim 1965 genel seçimlerinden sonra iktidara gelen I. Demirel Hükümetinin programı oluşturmaktadır. Hükümet programında kapsamlı bir af kanununun çıkarılması gereğine işaret edilmişti (27). Böylece seçimlerden sonra hükümet programına uygun olarak söz konusu yasa hazırlandı.

Öte yandan o günkü siyasi konjonktürün bir af yasasını zorunlu kıldığı da söylenebilir. Özellikle basında yapılan tartışmalar ve yönlendirmeler, baskı gruplarının etkisi bir yazarın ifadesiyle af yasasını adeta bir "emri vaki" durumu-

(25) "780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun", R.G., t.9.8.1966, S. mük.12370.

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

(27) Bkz. I. Demirel Hükümeti Programı, T.C. Hükümetleri, C.II, Başbakanlık Yayını, Ankara:1978, s.102.

durumuna getirmiştir (28). Öyle ki affa karşı çıkmak imkânsızlaşmıştır (29).

Bu ortam içerisinde vergi cezalarının da affın dışında bırakılmaması gerektiği ileri sürülmüş ve Cumhuriyet Senatosu ile Millet Meclisine vergi cezalarının affını öngören kanun teklifleri sunulmuştur (30). Esasen hükümetçe hazırlanan tasarıda da vergi cezaları affın kapsamına alınmıştır.

b. Vergi Yönetimine ve Yargısına İlişkin Nedenler

780 Sayılı Kanunun vergi cezalarının affını düzenleyen madde gerekçesinde "vergi dairesi ve mali kaza mercilerinin normal çalışmalarını aksatan birikmiş ihtilâflı işlerin tasfiyesini temin ve bu suretle idare ve mercilerin muntazam çalışmalarının sağlanması" amaçlanmıştı. Tasarı bu amaç doğrultusunda vergi affını uyumsuzluktan vazgeçilmesi koşuluna bağlamıştı (31).

Ancak tasarının kanunlaşan metninde uyumsuzluğun sürdürülmesi aften yararlanmaya engel olmaktan çıkarılmıştır. Bu

(28) Alacakaptan, s.27.

(29) A. g. m.,

(30) Bunlar arasında Cumhuriyet Senatosu Üyesi Cahit Ortaç ve arkadaşlarının hazırladıkları teklif uzun gerekçesiyle son derece ilginçtir. Vergi Suç ve Cezalarının Affı Hakkındaki bu kanun teklifinin gerekçesi şu eserde bulunabilir. Tanrı-Arıkan-Yalçınar, s.691-704.

(31) 780 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.7, 1966, S.Sayısı 79, s.3.

değişiklik ise uyuşmazlıkların tasfiye edilmesi bir yana, vergi idaresi ile yükümlüler arasında yeni sürtüşmelerin ve anlaşmazlıkların doğmasına yol açmıştır.

c. Yükümlülere İlişkin Nedenler

Gerekçede "vergi cezasına maruz kalmış mükelleflerin maddi ve manevi yönden ferahlığa kavuşturulması ve çalışma güç ve şevklerinin arttırılması, cezaya muhatap oluşu kötü niyetten değil de, bilgisizlikten ileri gelen bazı mükellefleri de aştan faydalandırmak yönüne gidildiği belirtilmiştir (32). Yükümlüleri rahatlatmaya yönelik bu hedefe, özellikle uyuşmazlığı sürdürmenin affa engel teşkil etmemesi sayesinde büyük ölçüde ulaşıldığı söylenebilir.

B. 780 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri

a. Kapsamı

780 Sayılı Kanunun 8. maddesinde vergi hukuku bakımından affın kapsamı genel bir ifade kullanılarak, "vergi cezaları ile gecikme zamları... taallük ettikleri vergi asılları ... ödendiği takdirde affedilmiştir" şeklinde belirtilmiştir (m. 8/1). Ancak görüldüğü gibi burada belirtilen aştan yararlanmanın koşuludur. Buna karşılık, "vergi aslının" nele-ri kapsadığı ayrıca açıklanmamıştır. Sadece, yürürlükten kaldırılan vergi kanunlarına göre kesilen cezaların af kapsamın-

(32) Bkz. 780 Sayılı Kanun Gerekçesi.

da olduğu açıkça ifade edilmiştir. Tasarı hazırlanırken resim ve harçlara ilişkin vergi cezalarının da affı düşünülmüş ve tasarının B.M.Meclisi komisyonlarında görüşülmesi sırasında bu konuda verilen önergeler resim ve harçlara ilişkin cezalar da gözönüne alınmak suretiyle cevaplandırılmıştır.

Öte yandan vergi yönetiminin yorumu da bu doğrultuda olmuş ve yayınlanan bir tebliğle her türlü vergi resim ve harcın 8. maddede sözkonusu edilen "vergi aslı" terimi içerisinde düşünülmesi uygun görülmüştür. Sayıştay'da vergi yönetiminin bu görüşünü paylaşmıştır (33).

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi

Af, zaman bakımından 31 Aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ait olarak kesilmiş vergi cezalarına ve gecikme zamlarına uygulanmıştır. Vergi aslının ödenmesi için de kanunun yürürlük tarihinden (9 Ağustos 1966) itibaren altı aylık (9 Şubat 1967) bir süre öngörülmüştür (m. 8/1).

8. maddenin son fıkrasında, affa zaman bakımından getirilen bu sınırlama büyük ölçüde genişletilerek kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 31 Aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ait olarak kesilecek cezaların da öngörülen koşul yerine getirilmek kaydıyla affedileceği belirtilmiştir.

(33) 7 Şubat 1967 tarihli, 322 no'lu T.G.T.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

aa. Vergi Cezalarının Affı

Vergi cezalarının affını kamusal ve idari nitelikteki cezalar bakımından ayrı ayrı incelememiz yararlı olur.

aaa. Kamusal Vergi Cezalarının Affı

780 Sayılı Af Kanununun vergi cezalarının ve gecikme zamlarının affını düzenleyen 8. maddesinde idari nitelikteki vergi cezaları düzenlenmiştir. Buna karşılık kamusal nitelikteki vergi cezaları ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir. Bilindiği gibi kamusal vergi cezaları, ceza mahkemelerince yargılanan bazı vergi suçlarına yine bu yargı mercilerince verilen cezalardır. Hukuki nitelikleri bakımından bunlarla ceza hukuku anlamındaki diğer suçlar arasında bir fark yoktur (34).

Bu nedenle, haklarında hüküm bulunmamış olsa dahi hileli vergi suçuna teşebbüs gibi suçlara uygulanan kamusal cezaların da 1. maddenin A bendinde yer alan genel af hükmünden yararlanması gerektiğinden kuşku duyulmamıştır. Söz konusu hükümde "kanunların suçu tesbit eden asli maddesinde yukarı haddi 5 seneyi geçmeyen hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile yahut yalnız veya birlikte olarak para cezası ile cezalandırdı-

(34) Geniş bilgi için bkz. Yılmaz Hızlı, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Yayınları, Ankara: 1984, s.24-45.

ğı veya müsadereyi yahut bir meslek veya sanatın yapılmamasını" gerektiren fiiller hakkında kov uşturma yapılmayacağı belirtilmiştir (m. 1/A).

bbb. İdari Vergi Cezalarının Affı

780 Sayılı Kanunda çok genel bir ifade kullanılarak "vergi cezalarının" bağlı buldukları vergi asılları öngörülen süre içinde ödenmesi koşuluyla affedildiği belirtilmiştir. Buradaki "vergi cezaları" tabirinin idari nitelikteki cezalar anlamına geldiği kuşkusuz ise de öngörülen koşul nedeniyle genel olarak bütün vergi cezalarının mı yoksa sadece bir vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların mı affedildiği yoruma muhtaç görülmüştür. Bu nedenle biz de bir ayırım yaparak konuyu irdeleme gereğini duyduk.

aaaa. Bir Vergi Aslına Bağlı Vergi
Cezalarının Affı

Bir vergi aslına bağlı olarak o dönemde kesilen kaçakçılık ve kusur cezalarının öngörülen koşulun yerine getirilmesi kaydıyla aftan yararlanacağı konusunda gerek uygulamada, gerekse öğretilerde bir sorun çıkmamıştır. Sorun bir vergi aslına bağlı olmayan cezalardan kaynaklanmıştır.

bbbb. Bir Vergi Aslına Bağlı Olmayan
Vergi Cezalarının Affı

i. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezalarının da aftan yararlanması gerektiği görüşü hem öğretide (35), hem de vergi yönetiminde (36) ve yargı organlarında (37) benimsenmiştir. 780 Sayılı Kanunda usulsüzlük cezalarından söz edilmemekle birlikte, kanunkoyucunun daha ağır nitelikteki kaçakçılık ve kusur cezalarını affederken daha hafif derecedeki usulsüzlük cezalarını af kanunu dışında bırakmasının düşünülemeyeceği görüşü böyle bir sonuca varılmasında etkili olmuştur.

ii. Yine bunun gibi haklarında kaçakçılığa yardım ve teşvikten dolayı vergi cezası uygulananlar bakımından kendilerine ait bir vergi aslı mevcut bulunmamaktadır. İlke olarak bunların da aftan yararlanmaları gerektiği belirtilmekle birlikte aftan yararlanmanın koşulu olan vergi aslının ödenmesi kaydının ne şekilde değerlendirildi-

(35) Bkz. Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.119; Metin Arkun, "Mali Af", Istanbul Ticaret Odası Mecmuası, C.83, S.11-12, 1966, s.44; İhsan Uçul, "Vergi Cezalarının Affı Me-selesi", Ankara Barosu Dergisi, C.24, S.2, 1967, s.1026.

(36) Bkz. 321 no'lu T.G.T. Bu tebliğde usulsüzlük suçlarının aftan yararlanacağı belirtilmekle birlikte vergi aslının ödenmesi koşulunun bu tür ceza bakımından da yerine getirilmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Bu konunun tartışmasını aşağıdaki paragrafta yapacağız.

(37) Örneğin, bkz. E.1966/1060, K.1967/364 no'lu Dş. 7.D. Kararı, Tancı-Arıkçı-Yalçınar, s.398.

rileceği görüş ayrılıklarına yol açmıştır (38). Bu konuya aşağıda değineceğiz.

bb. Gecikme Zamlarının Affı

780 Sayılı Kanun yukarıda tartıştığımız vergi cezalarının yanı sıra 31 Aralık 1965 tarihine kadar uygulanmış ve kanunun yürürlük tarihinde tahsil edilmemiş gecikme zamlarını da affetmiştir (m. 8/1). Gecikme zamlarının affı da cezalar için öngörülen koşulun yerine getirilmesine bağlı kılınmıştır.

d. Koşullar

780 Sayılı Kanun, affı cezanın ve gecikme zammının ilgili bulunduğu vergi aslının kanunun yürürlük tarihinden itibaren altı ay içerisinde (9.2.1967'ye kadar) ödenmesine bağlamıştır. Ancak kanunda vergi aslının ödenmesi koşulu düzenlenirken bazı boşluklar bırakılması uygulamada çeşitli sorunların doğmasına yol açmıştır.

Öte yandan, yine kanunda uyumsuzluk yaratmanın ya da mevcut uyumsuzluğu sürdürmenin aften yararlanmaya engel olmadığı ifade edilmiştir (m. 8/2). Bu gibi durumlarda da yükümlü uyumsuzluğun sonunda vergi aslını ödeyerek aften yararlanabilecekti. Ancak bu sefer de vergi aslını ödeme süresinin be-

(38) Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.19-20; Uçul, s.1023; 321 no'lu TGT.

lirlenmesi tartışmalara yol açmış ve farklı görüşlerin ileri sürülmesine neden olmuştur.

Aşağıda önce vergi aslının ödenmesi koşulunu uygulamada doğan çeşitli sorunlar açısından inceleyeceğiz; ardından uyuşmazlıklı olaylarda koşulun nasıl değerlendirildiğine değineceğiz.

aa. Vergi Aslının Ödenmesi Koşulu

Daha önce de belirttiğimiz gibi, 780 Sayılı Kanun aftan yararlanmayı vergi aslının belli süreler içinde (kanunun yürürlük tarihinden itibaren altı ay içinde) ödenmesi koşuluna bağlı tutmuştur. Ancak söz konusu hüküm daha ziyade vergi aslının gönüllü olarak ödenmesi olasılığını düzenlediği izlenimini yaratmıştır. Vergi aslının cebri icra yoluyla ödenmesi durumunda ya da kısmi ödeme halinde ne olacağı konusunda açık bir düzenleme yapılmamıştır. Diğer taraftan bazen vergi cezası bir vergi kaybı sonucunda doğmamakta ya da en azından aftan yararlanacak bazı kişiler açısından bir vergi aslı sözkonusu olmayabilmektedir. Şimdi bu sorunları tartışalım.

aaa. Vergi Aslının Cebri İcra Yoluyla Ödenmesi

Vergi asılları kanunda öngörülen süre içinde fakat cebri icra yoluyla takip ve tahsil edilmişse, bu durum sözü geçen af kanunu açısından bir ödeme sayılacak

mıdır? Bu soruya uygulamada ve öğretide farklı cevaplar verilmiştir.

Vergi yönetimi, 321 no'lu Tahsilât Genel Tebliğinde "ödeme" kavramını son derece dar yorumlayarak, yalnızca "rızaen yapılan tediyelerin" ödeme sayılması gerektiğini belirtmiştir (39). Bu nedenle, aftan yararlanmak için rızaen tediyede bulunmanın şart olduğu görüşünü ileri sürmüştür. Aksi halde, vergi yönetimine göre, cebri icra yoluyla yapılan tahsilâtı kanunun kastettiği anlamda ödeme saymağa imkân olmadığından bu durumdaki kişiler aftan yararlandırılmayacaktı.

Vergi yönetiminin bu görüşü öğretide paylaşılmamıştır. Bizim de katıldığımız görüşe göre, 780 Sayılı Kanunda vergi aslının belli süreler içinde ödenmesi koşulu getirilirken, bu ödemenin nasıl ve ne şekilde yapılacağı belirtilmemiştir. Bu nedenle yükümlü ve sorumluların iradeleri dışında meydana gelen ödemeler de af yasası bakımından geçerli ödemeler olarak kabul edilmelidir (40). Nitekim, Danıştay'ın görüşü de cebren tahsil halinde aftan yararlanılacağı yolundadır (41). Danıştay cebren tahsil yolu ile yapılan ödemenin rızai bir

(39) 321 no'lu TGT, 6/F paragrafı.

(40) Aynı görüş için bkz. Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.120; Uçul, s.1023; İsmet Cantürk, "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, C.V, S.59, 1971, s.34.

(41) Dş. 7.D. E.1967/2981, K.1968/368, (Ağca, s.43)

ödeme olmadığından affın kapsamına alınamayacağı doğrultusundaki görüşü af kanununun ruhuna ve amacına aykırı bulmuştur (42)(43).

bbb. Kısmi Ödeme

780 Sayılı Kanunda aftan yararlanma vergi aslının tamamen ödenmesi koşuluna bağlı tutulmuştur. Bu nedenle, yükümlüler vergi aslını kanunda öngörülen süre içinde, fakat kısmen ödemişlerse aftan yararlandırılmamışlardır (44).

ccc. Bir Vergi Aslının Söz Konusu Olmadığı Cezalarda Koşulun Değerlendirilmesi

780 Sayılı Kanunla sağlanan bağışıklıkları açıklarken ilke olarak bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezasıyla, kendisine ceza kesilen bakımından bir vergi aslının söz konusu olmadığı kaçakçılığa yardım ve teşvik cezalarının da affedildiğini belirtmiştik. Bu tür cezaların affın kapsamı içinde olduğu konusunda görüş birliği bulunmakla birlikte, söz konusu cezaların affedilmesinin vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlanıp bağlanmadığı üzerinde farklı görüşler ortaya atılmıştır. Şimdi bunları inceleyelim.

(42) Ds. 7.D. E.1968/154, K.1968/1631, (Tanrı-Arık-
Polat, s.386)

(43) 780 Sayılı Kanundan sonra yürürlüğe giren 1803 Sayılı Af Kanunu açıkça cebri ödemeyi de ödeme saymış ve affa dahil etmiştir. Bkz. m. 9/A.

(44) Bkz.321 no'lu TGT, (H) paragrafı; Aynı görüşte Çağan, "Vergi Cezalarının Affı", s.120; aksi görüş için bkz.Uçul,s.1024.

aaaa. Usulsüzlük Cezaları

Bilindiği gibi usulsüzlük cezası bir vergi kaybı sonucunda doğmamaktadır. Bu nedenle usulsüzlük cezasının bağlı bulunduğu bir vergi aslından söz etmek mümkün değildir. Maliye Bakanlığı bu cezaların da affın kapsamına gireceğini kabul etmiş, ancak vergi aslının ödenmesi koşulunun usulsüzlük cezaları bakımından da aranmasının zorunlu olduğunu belirtmiştir (45) 1

Vergi yönetiminin bu görüşü isabetli değildir. Usulsüzlükte bir vergi ziyası söz konusu olmadığına göre, usulsüzlük cezasıyla vergi aslı arasında maddi ve hukuki bir nedensellik ilişkisi kurmak da mümkün değildir (46). Bu nedenle usulsüzlük cezalarının affı için vergi aslının ödenmesi koşulunun aranması son derece yersizdir (47).

bbbb. Kaçakçılığa Yardım ve Teşvik

Usulsüzlükte olduğu gibi kaçakçılığa yardım ve teşvikten dolayı vergi cezası uygulananlar bakımından da kendilerine ait bir vergi aslı bulunmamaktadır. Ancak bu durumda vergi aslı kendilerini teşvik ettikleri kişiler bakımından mevcuttur. Vergi yönetimi bu vergi asılları-

(45) 321 no'lu TGT, (K) paragrafı.

(46) Aynı görüş için bkz. Uçul, s.1026.

(47) Nitekim Danıştay'ın 7.D. E.1966/1060, K.1967/364 sayılı kararından da bu anlam çıkmaktadır.

nın af yasasında öngörülen koşullara uygun olarak ödenmemesi halinde bu gibi kişilerin aftan yararlanamayacağını belirtmiştir (48).

Esas vergi yükümlüsü veya sorumlusunun adına kesilen kaçakçılık cezasından kurtulması için vergi aslını ödemesi kuşkusuz gereklidir. Ancak bu vergi ile hukuki bir ilintisi olmayan, yalnızca suça manevi iştirak ya da fer'i iştirak biçiminde katılan kişilerin cezalarının affı için yükümlü veya sorumluca ödenmesi gereken verginin ödenmesini istemek doğru bir yorum tarzı olarak kabul edilmemiştir (49). Danıştay da benzer olaylarda bu yönde karar vererek kaçakçılığa yardım ve teşvik hallerinde vergi aslının ödenmesi koşulunun aranmaması gerektiğine hükmetmiştir (50).

bb. Uyuşmazlıklı Olaylarda Koşulun

Değerlendirilmesi

780 Sayılı Kanun uyuşmazlıklı olaylarda aftan yararlanmayı uyuşmazlıktan vazgeçilmesi koşuluna bağlamamıştır.

(48) 321 no'lu TGT, (E) Paragrafı; bu tebliğin eleştirisi için bkz. Uçul, s.1023.

(49) Aynı görüş için bkz. Uçul, s.1023; Uçul, bu makalesinde görüşünü şöyle bir örnekle güçlendirmiştir: "VUK. m.347/1'de kaçakçılığa yardım için kesilecek ceza esas faile kesilecek cezanın 1/4, yani esas failin cezası verginin üç katı olduğuna göre vergi aslından daha düşüktür. Şu halde Genel tebliğde, fer'an zimedhal durumundaki şahısların daha ağır bir cezadan kurtulmak için başkasına ait vergiyi bizzat ödemesi iltizam ediliyor ise, böyle bir mülahaza da mantıken tatbik kabiliyetinden yoksundur. Zira hiç kimse 75 liralık bir cezadan kurtulmak için başkasına ait 100 liralık bir vergiyi ödemek zaruretini hissetmez ...".

(50) Dş.ll.D., 6.10.1966 t. K.66/1897, 66/1898, 66/1899 ve 31.10.1966 t. 66/288 sayılı kararlar.

Aksine, uyuşmazlık konusu vergilerde tarafların mali ve idari yargı yerlerine başvurmalarının veya uyuşmazlığı devam ettirmelerinin, ilke olarak, aftan yararlanmaya engel olmayacağını açıkça ifade etmiştir. Ancak bu gibi durumlarda da "uyuşmazlığın sonunda vergi aslının süresinde ödenmesini" bir koşul olarak öngörmüştür (m. 8/2). Ayrıca, uyuşmazlığın çözümünde tamamen ya da kısmen haksız çıkan yükümlüden veya sorumludan haksız çıkılan vergi aslının %10 zamlı tahsil olunacağı açıklanmıştır (m. 8/3).

780 Sayılı Kanunun en çok tartışmaya yol açan hükümlerinden biri budur. Özellikle uyuşmazlığın sonunun ve ödeme süresinin belirlenmesi vergi yönetimi ile yargı organları arasında görüş ayrılıklarına yol açmıştır.

aaa. Uyuşmazlığın Sonu ve Ödeme Süresi

Uyuşmazlık o dönemde vergi alanında yargılama yapan itiraz komisyonları kararıyla mı, temyiz komisyonu kararıyla mı, yoksa Danıştay'dan nihai karar çıktığında mı sona erecektir? Bu soruya vergi yönetimi ve Danıştay farklı cevaplar vermiştir.

Vergi yönetimi önce, 321 no'lu Tahsilât Genel Tebliği ile uyuşmazlığın sonunu itiraz komisyonu kararı olarak saptamış; bu kararın yükümlüye bildiriminden itibaren bir ay içinde ödeme yapılması halinde aftan yararlanmanın mümkün olduğunu öngörmüştür (51).

(51) Bkz. 321 no'lu TGT.

Daha sonra çıkarılan 324 no'lu Genel Tebliğ ile yukarıdaki görüş bir ölçüde yumuşatılmıştır (52). Bu tebliğde yönetim itiraz komisyonu kararından sonra ödeme gerektiğini genel olarak kabul etmekle birlikte, uyuşmazlığın sürdürülmesi halinde Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan yürütmenin durdurulması kararı alındığında ve borç teminata bağlandığında ödeme süresinin, yürütmenin durdurulması kararı varlığını sürdürdüğü müddetçe uzayacağını kabul etmiştir. Vadenin de yürütmenin durdurulması kararının kalkmasını müteakip, 6183 Sayılı Kanununun 56. maddesi uyarınca yönetimce verilecek 7 günlük süreye göre göre hesaplanacağı bu tebliğde açıklanmıştır (53).

Oysa Danıştay, daha yıllar önce verdiği bir kararında vergi davalarında uyuşmazlığın sonu kavramını yorumlarken bunu muhakemenin iadesi ve tashihi karar aşamalarını da kapsayacak şekilde ele almıştır (54). Danıştay, 780 Sayılı Kanununun incelediğimiz hükmü ile ilgili davalarda da bu görüşünü

(52) Bu konuda bkz. Fehamettin Ervardar, "Maliye Bakanlığının 780 Sayılı Af Kanunu Tebligatı ile İlgili Yeni Görüşü", Muhasebe Maliye Mecmuası, C.XXII, S.260, Nisan 1968, s.35-37; Vural Arıkan, "780 Sayılı Kanuna Göre Vergi Cezalarının Affında İdare ile Danıştay'ın Görüş Ayrılığı", İktisat ve Maliye, C.XVIII, S.9, Aralık 1971, s.360-364; Cantürk, s.33-34; Uçul, s.1024-1026.

(53) 324 no'lu TGT, 1.11.1967.

(54) Dş.5.D. t.31.10.1950 E.1950/1988, K.1950/2352, (Turgay, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, s.354).

muhafaza etmiş ve uyuşmazlığın Danıştay'dan nihai kararın çıkması ile sonuçlandığını ve bunun olağan ve olağanüstü kanun yollarını da kapsayacağını belirtmiştir (55).

Danıştay uyuşmazlığın sonunu bu şekilde saptadıktan sonra ödeme süresinin belirlenmesinde vergi yönetiminin aksine 6183 Sayılı Kanununun 56. maddesinin değil, 37. maddenin 2. fıkrasının uygulanması gerektiğine hükmetmiştir (56). Bir başka deyişle, Danıştay'ın kararı üzerine vergi yönetimince yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde vergi aslını ve %10 zammı ödeyen yükümlüler ve sorumlular aftan yararlanabileceklerdi (57).

bbb. Uyuşmazlık Sırasında Davadan Vazgeçilmesi ve Vergi Aslının Uyuşmazlık Sırasında Ödenmesi

Başlangıçta uyuşmazlık çıkarılmakla birlikte, henüz dava sonuçlanmadan yükümlü veya sorumlular altı aylık süre içinde yargı mercilerine başvurarak davalarını

(55) Dş.7.D.'nin 9.2.1970 t.1970/222, 2.6.1970 t.1970/999, 21.3.1970 t.1970/412 sayılı kararları (Arıkan, "Görüş Ayrılığı", s.361); Dş.7.D. E.1968/2514, K.1970/413 ve E.1967/2981, K.1968/386 sayılı kararları (Çantürk, s.33-34); Dş.13. D. E.1973/1985, K.1974/489 (Danıştay Dergisi, C.V, S.16-17, 1975, s.512).

(56) Dipnot 31'de söz konusu edilen kararlara bkz.

(57) Bu konuda VUK. m.14'ün uygulanması gerektiğini savunan görüş için bkz. Arkun, s.43.

geri aldıkları ve bu süre içinde vergi aslını ödedikleri takdirde af hükümlerinden yararlandırılmaları gerektiği belirtilmiştir (58). Öte yandan, bu gibi durumlarda %10 zam uygulanmasına da imkân görülmemiştir. Çünkü %10 zam uygulanması uyuşmazlığın sürdürülmesine bağlanmıştır (59).

Yükümlü ya da sorumlular uyuşmazlığı sürdürmekle birlikte, vergi aslını uyuşmazlık sırasında öderlerse yine %10 zammın uygulanmaması gerektiği savunulmuştur. Çünkü %10'luk yatırım "uyuşmazlığın sonunda vergi aslının ödenmesine" münhasır kılınmıştır. Yükümlü ya da sorumlu uyuşmazlığın sonunda değil, kanun ile belirlenen altı aylık süre içinde vergi aslını öder ve uyuşmazlığı sürdürürse %10 zam uygulanmaksızın affedilmesi uygun görülmüştür (60).

C. 780 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi

780 Sayılı Kanunun genel cezalarla ilgili bir af kanunu olması ve 1960 sonrası siyasi konjonktür, tasarının yasalama süreci boyunca kamuoyundaki ilginin ceza hukuku kapsamına giren suçlar, (özellikle siyasi nitelikteki suçlar) üzerinde toplanmasına neden olmuş ve tartışmalar bu yönde odaklaşmıştır. Vergi affını düzenleyen hüküm başlangıçta fazla ilgi toplamamıştır.

(58) Arkun, s.41.

(59) A. g. m.,

(60) A. g. m.,

Bu durum ceza hukuku teorisinde affa egemen olan bakış açısının vergi affına da hakim olmasına yol açmıştır. Bir başka deyişle, ceza hukukundaki affa, vergi hukukundaki aff arasında bir ayırım yapılmasına imkân vermemiştir. Kanunkoyucu vergi affına da yalnızca bir atıfet muamelesi olarak yaklaşmıştır. Öte yandan, vergi affıyla ilgili hüküm düzenlenirken kanunlaştırma tekniklerine riayet edilmemiştir. Bu konuda oldukça savruk davranıldığını söyleyebiliriz. Nitekim uygulamaya geçildikten sonra 8. maddedeki boşluklar açıkça ortaya çıkmış ve bitmez tükenmez uyuşmazlıklara yol açmıştır.

Her ne kadar yasada afftan yararlanılması vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlanmışsa da, uyuşmazlıktan vazgeçme koşulunun aranmayışı vergi affından beklenen uyuşmazlıkların tasfiye edilmesi amacının gerçekleşmemesine neden olmuştur. Aksine, uyuşmazlığı sürdürmenin affa engel olmayışı, mevcut uyuşmazlıklara yenilerini eklemiş; bu da yığınla dosya altında bunalan vergi yönetimi ile yargısının bunalımını bir kat daha arttırmıştır.

3. 1803 SAYILI CUMHURİYETİN 50. YILI NEDENİYLE BAZI SUÇ VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN

15.5.1974 tarihinde TBMM'de kabul edilen 1803 Sayılı Kanun, genel aff yasalarına vergi affına ilişkin hükümler koyma geleneğinin bir başka örneğini oluşturmaktadır (61). Af

(61) "1803 Sayılı Cumhuriyetin 50.Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun", R.G., 18.5.1974, S.mük. 14890,

yasalarının çoğunda görüldüğü üzere 1803 Sayılı Kanun da kamuoyunun yoğun ilgisini çekmiştir. Bu ilgi yoğunluğu diğer af yasalarında olduğu gibi siyasi sebeplere bağlanabilir.

1803 Sayılı Af Kanununun dikkat çekici özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

i. Hükümet programında bir genel af çıkarılacağı vaad edilmekle beraber 1803 Sayılı Kanun meclise hükümet tasarısı olarak değil "teklif" olarak sunulmuştur. O günkü muhalefet bu durumu çok eleştirmiş ve siyasi iktidarı affın sorumluluğunu üstlenmekten kaçmakla suçlamıştır.

ii. Diğer taraftan, affın kapsamına vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelirler olarak adlandırılan sosyal sigorta ve Bağ-Kur primlerine ilişkin cezalar, gecikme zamları ve faizler de alınmıştır.

iii. 1803 Sayılı Kanun kadastro harçlarını da af kapsamına almak suretiyle sadece cezaları ve fer'i nitelikte bir alacak olan gecikme zamları ile faizleri değil, asli nitelikteki bir kamu alacağını da affetmiştir.

iv. En ilginç, 1803 Sayılı Kanunda mali nitelikteki affın sınırı daha da genişletilmiş ve devletin özel hukuk alanına giren ilişkilerden doğan borçları da affın kapsamına alınmıştır (62). Bununla ilgili 10. maddede devletin vergi dışında

(62) Bu konunun tartışması için bkz. İlhan Kutay, "1803 Sayılı Af Yasasının Mali Hükümleri", Ankara Barosu Dergisi, C.XXXI, S.4, 1974, s.668-670.

kalan bazı alacaklarının -tazminat, haksız fiilden ve sözleşmeden doğan alacaklar gibi- affı konusu düzenlenmiştir.

Biz incelememizde affın yalnızca vergi hukukunu ilgilendiren yönü üzerinde duracağız; yukarıdaki türden değişik yönlerine ise işaret etmekle yetineceğiz.

A. 1803 Sayılı Af Kanununun Yürürlüğe Konulmasında Etkili Olan Nedenler

a. Siyasi Nedenler

1803 Sayılı Genel Af Yasası adından da anlaşılacağı gibi Cumhuriyetin 50. yılı nedeniyle çıkarılmıştır. Bilindiği üzere ülke tarihi açısından önem taşıyan yıldönümlerinde genel af ilân edilmesi geleneksel bir tutumdur. Diğer taraftan sözkonusu af, ayrıntıları üzerinde durmayı gereksiz gördüğümüz ancak yakın siyasi tarihimizde önemli bir yeri olan 12 Mart olayını izleyen yıllara rastlamıştır.

Hükümet programında genel bir af ilanının zorunlu olduğu belirtilmiştir (63). Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi af yasası meclise tasarı olarak değil teklif şeklinde sunulmuştur. Af teklifi mecliste şiddetli tartışmalara yol açmıştır. Bununla birlikte, yasa teklifinin her maddesini şiddetle eleştiren ve karşı çıkan muhalefetin vergi affını dü-

(63) I.Ecevit Hükümetinin (26.1.1974-17.11.1974) programı için bkz. Cumhuriyet Hükümetleri, C.II, Başbakanlık Yayını, Ankara: 1978 , s.287.

zenleyen hüküm karşısında sesini fazla çıkarmaması ilginçtir. Af teklifinin her maddesi üzerinde günlerce süren heyecanlı müzakereler yapılmasına karşın, tüm kanun metninin neredeyse 1/4'ünü oluşturan vergi affı ile ilgili hüküm üzerinde önemli bir müzakere cereyan etmemiştir. Bu da gösteriyor ki affın siyasi ve cezai yönüne karşı çıkan muhalefet mali yön sözkonusu olduğunda aynı duyarlılığı gösterememiştir (64). Sonuçta, af yasasının üzerinde en çok uzlaşma sağlanan hükmünün vergi affı ile ilgili hüküm olduğunu söyleyebiliriz.

b. Diğer Nedenler

1803 Sayılı Af Yasasının gerek ceza hukukunu, gerekse vergi hukukunu ilgilendiren hükümlerinde siyasi nedenler baskındır. Mali nitelikteki affın kapsamının geniş tutulması, parafiskal gelirlerin hatta özel hukuk kapsamına giren alacakların affedilmesi de bunun bir göstergesidir.

Gerekçenin vergi affı ile ilgili kısmında affa neden gerek görüldüğü konusunda somut bir sebep gösterilmemiş yalnızca madde hükmünün açıklanmasıyla yetinilmiştir (65). Öte yandan, meclis görüşmelerinin incelenmesi de affın siyasi nedenleri dışındaki sebepleri konusunda doyurucu bir bilgi ver-

(64) Nitekim muhalefet adına konuşan bir milletvekili bu durumu açıkça ifade etmiştir.

(65) 1803 Sayılı Kanun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.II, 1974, Sıra Sayısı: 25.

memektedir. Meclisteki görüşmelerde daha ziyade yükümlüleri ferahlatmak bakımından affın yerinde olacağı ifade edilmiştir (66).

Bununla birlikte, vergi affının düzenleniş biçimi, genel olarak Türk uygulamasında vergi affıyla ulaşılmak istenen hedeflerin 1803 Sayılı Af Kanununda da amaçlandığını göstermektedir. Aftan yararlanmanın vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlı tutulması, uyuşmazlığı sürdürmenin yükümlü aleyhine daha ağır sonuçlara yol açabilmesi, vergi affıyla tahsilâtın hızlandırılmak istendiğini ve yargı organlarıyla idareyi bunaltan birikmiş dosyaların tasfiye edilmek istendiğini göstermektedir.

B. 1803 Sayılı Af Kanununun Yapısal Özellikleri

a. Kapsamı

Affın kapsamı son derece geniş tutularak her türlü vergi, resim ve harcın aftan yararlanmasına imkân verilmiştir. Vergi affını düzenleyen 9. maddenin (A) bendinde kamu alacaklarının tahsili konusunda genel bir yasa olan 6183 Sayılı Kanuna gönderme yapılarak, bu yasanın kapsamına giren vergi, resim ve harçların af kapsamı içinde olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle 1803 sayılı af, genel bütçeye, il özel

(66) Bu görüşmeler sırasında bir milletvekilinin "adam öldürenler affedilirken vergisini vaktinde ödemeyenlerin affedilmemesi düşünülemez" ifadesini kullanması milletvekillerinin vergi affına yaklaşımlarını göstermesi bakımından son derece ilginçtir.

idarelerine ve belediyelere ait her türlü vergi, resim ve harcı kapsamıştır. Dolayısıyla, gümrük vergileri de affın içindedir. Zaten gümrük vergilerinin de af kapsamında olduğu 9. maddenin (A) bendinin 5. fıkrasında ayrıca belirtilmiştir.

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve
Af Dönemi

Af yasası ile 1973 takvim yılı sonuna kadarki dönemlere ilişkin kamu alacaklarına ait vergi cezası, gecikme zammı ve faizler affedilmiştir. Beyana dayanan vergilendirmelerde ise 31.12.1973 tarihine kadar verilmesi gereken beyannamelere ait ceza, gecikme zammı ve faizler af kapsamına alınmıştır (m. 9/A).

Bu hüküm affın zaman yönüyle uygulanış biçiminin çeşitli vergiler bakımından farklı farklı olmasına yol açmıştır (67). Sözelimi beyannameleri 31.12.1973 tarihine kadar verilmesi gereken 1972 takvim yılına ait gelir, kurumlar vergileriyle beyana tabi diğer vergilerin ceza, gecikme zammı ve faizleri af kapsamındayken; 1973 takvim yılına ait gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri 1974 Mart ve Nisan ayları içinde verilmesi gerektiğinden bu döneme ait cezalar affın kapsamı dışında kalmıştır (68).

(67) Bu sonucun eşitlik ilkesi açısından değerlendirilişi konusunda bkz. Hasan Baş, "Afıa Sitem", Mali Hukuk Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi, C.V, S.30, Ocak, 1975, s.20.

(68) 348 no'lu TGT.

1973 yılına ait Emlâk Vergisi, bu vergiye ait genel beyan 31.12.1973 tarihinden önce yapılmış olduğundan, affın kapsamına girmemiştir (69).

Ancak, af 31.12.1973 tarihine kadar olan vergilendirme dönemlerini kapsadığından bütçe yılı esasına göre tahakkuk ettirilen 1973 Motorlu Kara Taşıtları Vergisi ile götürü ücret erbabından alınan Gelir Vergisine ait ceza, gecikme zammı ve faizler affın dışında kalmıştır (70).

Kanun aftan yararlanmak için öngördüğü vergi aslının ödenme süresini kanunun yürürlük tarihinden itibaren 8 ay olarak belirlemiştir. Bir başka deyişle borçlarını ödememiş bulunanların borç asıllarını 18.1.1975 günü akşamına kadar ödemeleri gerekmiştir.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

aa. Vergi Cezalarının Affı

Affedilen vergi cezalarını daha önce yaptığımız gibi kamusal ve idari cezalar bakımından ayrı ayrı inceleyeceğiz.

(69) 348 no'lu TGT.

(70) 348 no'lu TGT; bütçe yılı esasına göre tahakkuk ettirilen söz konusu vergilerin aftan yararlanması gerektiğini ileri süren aksi görüş için bkz. "Mali Affın Uygulama Esasları", Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, C.III, S.7, Haziran 1974, s.396.

aaa. Kamusal Vergi Cezaları

780 Sayılı Af Kanununda olduğu gibi 1803 Sayılı Kanunda da doğrudan kamusal nitelikteki vergi cezalarının affından söz edilmemiş; bu konu yasanın genel af hükmünü içeren 1. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hükümde, "kanunların suçu tesbit eden asıl maddesinde, üst sınırı 12 yılı geçmeyen hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile yahut yalnız veya birlikte olarak para cezasıyla cezalandırıldığı veya müsadereyi yahut bir meslek veya sanatın yapılmamasını veyahut bu cezalardan birini veya birkaçını gerektiren fiiller hakkında takibat" yapılmayacağı belirtilmiştir. (m. 1/A). Görüldüğü gibi buradan hileli vergi suçu ve hileli vergi suçuna teşebbüse verilen cezaların da affedildiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

bbb. İdari Vergi Cezaları

Yasada af kapsamına giren vergilere ve diğer kamu alacaklarına ilişkin "cezaların" affedildiği belirtilmiştir (m. 9/A). Burada geçen ceza deyimi, idari nitelikteki vergi cezaları (kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük) ile bunların dışında kalan ve belli bir oranda ya da maktu olarak kesilen cezaların tümünü ifade etmektedir (71).

1803 Sayılı Af Kanununda idari nitelikteki vergi cezalarının affı bakımından bir vergi aslına bağlı olanlar ile

(71) Bkz. 348 no'lu TGT.

olmayanlar yönünden bir ayırım yapılmamıştır. Her ne kadar bir vergi aslına bağlı cezaların affı, vergi aslının öngörülen koşullarda ödenmesine tabi tutulmuşsa da, bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların da affedildiği açıkça belirtilmiştir (m. 9/b.A,f.3). Bu hüküm 780 Sayılı Af uygulaması sırasında ortaya çıkan tartışmaları ve uyuşmazlıkları önlemeye yönelik olarak sevk edilmiştir (72).

bb. Gecikme Zammı ve Faizlerin Affı

1803 Sayılı Kanun 31.12.1973 tarihine kadar ki vergilendirme dönemlerine ilişkin cezaların yanı sıra fer'î nitelikte bir kamu alacağı olan gecikme zammı ve faizleri de affetmiştir. Bu nedenle, kanunda öngörülen koşulların yerine getirilmesi halinde 31.12.1973 tarihine kadar geçen süre için uygulanması gereken gecikme zammı ve faizlerin affa tabi tutulduğu öngörülmüştür (m. 9/A).

31.12.1973 tarihinden sonraki süreler (8 aylık süre dahil) ilişkin gecikme zammı ve faizler ise affın kapsamı dışında tutulduğundan, bu süreler için normal olarak gecikme zammı ve faiz uygulanmış ve tahsil işlemlerine devam olunmuştur (73).

(72) Söz konusu tartışmalar için bkz. Bu inceleme, s.240 vd.

(73) 348 no'lu TGT.

cc. Pişmanlık Zammının Affı

9. maddenin (E) bendinde, affın kapsamına giren dönemlere ilişkin olarak kanunun yürürlüğe girdiği tarihten başlayarak bir yıl içinde (18.5.1975 tarihine kadar) yapılacak pişmanlık talepleri üzerine salınan vergi, resim ve harçlar haber verme tarihinden itibaren 8 ay içinde ödendiği takdirde bunlara vergi cezası kesilmeyeceği ve pişmanlık zammının da uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunun bu hükmünü anlamak oldukça güçtür. Çünkü yükümlüler gizlenen ya da eksik bildirilen matrahları gönüllü olarak bildirmiş olsalar da aften yararlanacaklardı; bildirmeyip sözkonusu matrahlar vergi incelemesi somucunda ortaya çıkarılsa da aynı sonuç doğacaktı (74). Af yasasının yürürlüğe girdiği tarihten sonra da af dönemlerine ilişkin olarak kesilen vergi cezalarının ve gecikme zamlarının aften yararlandırılması (m. 9/B) pişmanlık zammının affını yükümlüler açısından anlamsızlaştırmıştır.

dd. Kadastro Harçlarının Affı

1803 Sayılı Af Kanunu asli nitelikte bir kamu alacağı olan kadastro harçlarını da affetmiştir. Kadastro harçları için herhangi bir sınır belirtilmemiş olduğundan

(74) Aynı görüş için bkz. Fehamettin Ervardar, "Yeni Af Kanununun Mali Cezalara İlişkin Hükümleri", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, C.IX, S.100, Haziran 1974, s.3.

1973 takvim yılı sonuna kadar tahakkuk ettirilip de tahsil edilmemiş bulunan kadastro harçlarının tamamı affın kapsamına sokulmuştur (m. 9/b.Af.4).

d. Koşullar

aa. Vergi Aslının Ödenmesi Koşulu

Vergi cezaları, gecikme zamları ve faizler için öngörülen aftan yararlanmanın koşulu vergi aslının ödenmesi olarak düzenlenmiştir (m. 9/b.A.f.1). Af yasasında vergi aslının ödenmesi için sekiz aylık bir süre öngörülmüştür. Bu sürenin, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesinleşmiş alacaklar için yürürlük tarihinden itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiş; kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra, af dönemlerine ilişkin olarak, tebliğ edilecek vergiler için ise tebliğ tarihinden itibaren işleyeceği ifade edilmiştir (m. 9/B). Uyuşmazlıklı durumlarda ise uyuşmazlığın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren yine sekiz aylık bir süre öngörülmüştür (m. 9/C).

Af kapsamına giren dönemlere ilişkin olarak bir asla bağlı olmaksızın müstakilen kesilen vergi cezalarında ödenebilecek bir vergi aslı söz konusu olmadığından bunların affedildiği açıkça ifade edilmiştir (m. 9/b.A.f.3).

Aynı hükme göre herhangi bir koşul aranmaksızın gecikme zammını; vergi cezası, faiz, muhakeme harç ve giderleri ile yemeklik ve yiyecek bedelleri gibi müteferrik alacaklardan 250 liraya kadar olanları affedilmiştir.

aaa. Kısmi Ödeme

1803 Sayılı Kanun, aftan yararlanmak için vergi aslının tamamının ödenmesini gerekli görmemiştir. Bir başka deyişle, vergi aslının kısmen ödenmesi durumunda da ödenen kısım ile orantılı olarak aftan yararlanılması mümkün kılınmıştır (75).

bbb. Cebri İcra Yoluyla Tahsil

Aftan yararlanmak bakımından, kamu alacağı aslını yükümlünün gönüllü olarak ödemesi ile cebri icra yoluyla tahsil edilmesi arasında her hangi bir ayırım gözetilmemiş ve cebren tahsil halinde de aftan yararlanılacağı öngörülmüştür. Daha önce 780 Sayılı Af Kanunu uygulamasında Danıştay'ın yorum yoluyla ulaştığı bu sonucu kanunkoyucu açık bir hükümle düzenlemiştir (76).

(75) Sözgelimi, Danıştay kararı ile kesinleşen 4.000.- lira vergi aslı ve 12.000.-lira kaçakçılık cezasının, 2.000.-liralık vergi aslı kanuni süre içinde ödendiğinde, 2.000 liranın kaçakçılık cezası payı olan 6.000 liranın, gecikme zammı ile birlikte affı gerekmiştir. Örnek için bkz. "Mali Affın Uygulama Esasları", s.399; bir başka yazar kanunun bu hükmünden, vergi aslının kısmen ödenmesi halinde vergi cezasının ve gecikme zammının tamamının affedileceği sonucunun çıkarılmasının mümkün olduğunu iddia etmiştir. Bu yazara göre 1 liralık kısmi ödemede bulunan bir yükümlü dahi milyonlarca liralık ceza ve gecikme zammı borcundan kurtulabilecekti: bkz. Fahri Uzunefe, "Affın Mali Bölümü ve Sonuç", Cumhuriyet Gazetesi, 10.6.1974. Ancak vergi yönetimi yerinde olarak bu yorum tarzını benimsememiştir. Bkz. 348 no'lu TGT.

(76) 780 Sayılı Kanun uygulamasında bu konuda çıkan tartışmalar için bkz. bu inceleme, s.238.

ccc. Uyuşmazlıklı Olaylarda Vergi Aslının
Ödenmesi

780 Sayılı Kanunda olduğu gibi 1803 Sayılı Af Kanunu da aftan yararlanmak için, ilke olarak, uyuşmazlıktan vazgeçme koşulu aranmamıştır. Ancak, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte uyuşmazlıklı bulunan ya da daha sonra uyuşmazlık çıkarılan kamu alacakları asıllarının uyuşmazlığın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren sekiz ay içinde ödenmesi öngörülmüştür (m. 9/C).

Vergi yönetimi, "kesin hüküm" kavramını 780 Sayılı Kanun uygulaması sırasında verilmiş Danıştay içtihatları doğrultusunda (77) yorumlayarak, "uyuşmazlığın bulunduğu merci tarafından verilen ve aleyhine üst merci'e gidilmeyen kararlar" olarak açıklanmıştır (78).

Yine 780 Sayılı Kanunda olduğu gibi yükümlü ve sorumluların temelsiz davalarla yargı organlarını meşgul etmelerini engellemek amacıyla caydırıcı bir önlem olarak, af kapsamındaki alacaklara ilişkin uyuşmazlıkları kanunun yürürlüğe girmesinden sonra sürdüren ya da uyuşmazlık çıkaran yükümlü ve sorumlulardan uyuşmazlığın kesin hükme bağlanmasından sonra belirecek kamu alacağı asıllarının kaçakçılık ha-

(77) Bkz. (31) ve (32) no'lu dipnotlarda yer alan Danıştay kararları

(78) 348 no'lu TGT.

linde %50, diğer hallerde %20 fazlasıyla tahsil edilmesi öngörülmüştür (79).

Diğer taraftan, yükümlü ya da sorumluların, yargı organlarında bulunan uyumsuzlıklardan vazgeçmeleri kaydıyla, bu organların kararını beklemeksizin (A) bendinde öngörülen sekiz aylık süre içinde alacak asıllarını ödemek suretiyle aftan yararlanmaları da mümkün kılınmıştır (80).

ddd. Af Hükümleri ve "Tecil" Kurumu

Af kanununda yer alan hükümlerin, yükümlülerin 6183 Sayılı Kanunda düzenlenen "tecil" kurumuna başvurmalarına ve bu suretle aftan faydalanmalarına engel olmayacağı af yasasında açıkça ifade edilmiştir (81).

(79) "Uyumsuzluğu Sürdürme" deyimini vergi yönetimi, bir üst mali ya da idari yargı merciine başvurmak olarak değerlendirmiştir. Buna göre, İtiraz Komisyonu kararına karşı Temyiz Komisyonunun kararına karşı Danıştay'a başvurma uyumsuzluğu sürdürmektir. "Uyumsuzluk çıkarılması" (ihtilâfın ihdası) deyimini ise, af kanununun yürürlüğe girmesinden önce ya da sonra yapılmış olan cezalı tarhiyat için kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra itiraz komisyonlarına başvurmayı ifade eder. Bu konuda bkz. 348 no'lu TGT.

(80) Bkz. 348 no'lu TGT.

(81) Bir yazar sözkonusu hüküm olmasaydı dahi genel hükümlerden hareketle aynı sonuca ulaşmanın mümkün olacağını ileri sürmüştür. Bu yazara göre, af yasası gereğince ödenmesi gereken vergi aslı, af yasasında açık bir hüküm olmasa dahi, 6183 Sayılı Kanun çerçevesinde tecil olanabilecek ve sonuçta aftan yararlanılabilecektir. Bkz. Uzunefe, Cumhuriyet Gazetesi, 10.6.1974. Biz aynı kanaatte değiliz; af kanunlarında öngörülen vergi aslının ödenmesi koşulunun bu şekilde genişletici bir yorumla ele alınması affın amacına aykırı düşer kanısındayız. Bu nedenle af kanunlarında tecile imkan veren açık bir hüküm bulunmadıkça af kapsamına giren vergi borçlarının tecil edilerek aftan yararlandırılması mümkün olmamak gerekir.

Böylece yükümlüler sekiz aylık süre içinde vergi asıllarını ödemek suretiyle ya da 6183 Sayılı Kanunda öngörülen koşullar mevcutsa tecil ettirmek suretiyle aftan yararlanma imkânına kavuşturulmuşlardır. Bu nedenle, kamu borcunun af kanununda öngörülen süreler içinde ödenmesi ya da tahsili yükümlüyü çok zor duruma düşürecekse, 6183 Sayılı Kanunun 48. maddesinde yer alan tecil hükmünden yararlandırılabilirlerdi.

C. Değerlendirme

1803 Sayılı Af Kanunu ile ilgili değerlendirmelerimiz, büyük ölçüde 780 Sayılı Kanuna ilişkin olarak yaptığımız değerlendirmelerle paralellik taşımaktadır. Bu, bir bakıma iki yasa arasındaki sekiz yıllık sürede koşullarda ve af konusuna yaklaşım tarzında bir değişiklik olmadığının göstergesi kabul edilebilir.

Afın nedenlerini incelerken belirttiğimi gibi 1803 Sayılı Af Kanununda da daha öncekilerde olduğu gibi siyasi faktörler baskındır. Bu yaklaşım vergi affına da bir atıfet muamelesi olarak bakılmasına yol açmış ve meselenin yükümlülerin yüklerini hafifletme meselesi olarak sınırlandırılmasına neden olmuştur.

Özellikle, 9. maddenin (B) bendi ile af dönemlerine ilişkin olarak kanunun yürürlük tarihinden sonra kesilecek vergi ve cezaların da af kapsamına alınmasının son derece anlamsız ve afa birlikte uygulandığında olumlu neticeler alın-

ması muhtemel pişmanlık kurumunun (m. 9/E) etkisini azaltıcı nitelikte olduğunu söyleyebiliriz. En azından idarenin bilgisi dışında kalmış matrahlar bakımından, yükümlülerin gizlenen matrahları gönüllü olarak beyan etmeleri koşuluyla af uygulanabilirdi. Böylece affın nisbeten daha etkili olması sağlanabilirdi.

Yine, Af Kanununda "tecil" kurumuna açıkça gönderme yapılması "vergi aslının ödenmesi koşulu" ile hedeflenen amaçları zayıflatmıştır, diyebiliriz. Affın etkinliği açısından kanunkoyucunun bu noktada daha katı davranması yerinde olabilirdi. Aynı şeyleri kısmi ödemeye afftan yararlanma için de söyleyebiliriz.

Diğer taraftan, asli nitelikte bir kamu alacağı olan kadastro harçlarının affının da öngörülmüş olması genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık açısından eleştirilebilir.

Son olarak, 780 Sayılı Kanunun uygulaması sırasında ortaya çıkan boşlukların, 1803 Sayılı Kanunda, yargısal içtihatlarla uygun olarak doldurulmaya çalışılmasına karşın, kanunlaştırma Teknikleri açısından af kanunlarında görülen savrulukluğun aynen 1803 Sayılı yasada da sürdüğünü söyleyebiliriz.

II. ÖZEL OLARAK ÇIKARILAN KANUNLARLA DÜZENLENEN VERGİ

AFLARI

Vergi hukuku alanında doğrudan doğruya affı amaçlayan düzenlemelerin geçmişi bundan önceki kısımda incelediğimiz gibi oldukça eskiye dayanmaktadır. Ancak vergi affının bir gelir yönetimi aracı olarak kullanılması 1960 sonrasına rastlar. Bu dönemde vergi afları yönetimin altından kalkamadığı bunaltıcı sorunların çözümünde kısa vadede sonuç veren pratik bir araç olarak kullanılmıştır. Yine bu dönemde, diğer ülkelerde olduğu gibi, vergi afları idarenin bilgisi dışında kalmış "kara para" diye nitelenen gelir ve servet unsurlarını yasal ekonominin sınırlarına çekmek için başvurulan bir araç olmuştur.

Vergi affını özel olarak düzenleyen yasalar arasında bilhassa 2431 ve 2801 Sayılı birbirinin peşi sıra çıkarılmış kanunlar dikkati çekmektedir. Gerek sözkonusu kanunlar, gerekse 1960 sonrasında çıkarılan ilk kanun olan 281 Sayılı Kanun affın kapsamını oldukça geniş tutmuşlardır. 281 Sayılı Kanun her türlü vergiyi affın kapsamına alırken 2431 ve 2801 sayılı kanunlar gümrük vergileri dışında VUK'nun uygulandığı bütün vergileri kapsamışlardır. Afftan yararlanmaya elverişli yükümlüler yönünden ise bir sınırlama getirilmemiştir.

Aslında vergi affını özel olarak düzenleyen yasalar bunlardan ibaret değildir. Daha sonra inceleyeceğimiz gibi başka yasalar da vardır. Ancak diğerleri affa elverişli yü-

kümlüleri yönünden sınırlama getirmişlerdir. Sözgelimi, spor kulüplerine, kamu yararına çalışan derneklere ve vakıflara, KİT'lere yönelik af uygulamaları da özel olarak çıkarılmış yasalarla yapılmıştır. Ancak bunların kapsamının yükümlüleri yönünden sınırlandırılması ve yükümlülerin de genelde tüzel kişiliğe sahip ve kamusal yönü olan kişilerden oluşması, bizi sözkonusu uygulamaları ayrı bir başlık altında incelemeye itti. Bu nedenle burada genel olarak bütün vergileri ve yükümlüleri kapsayan 281, 2431 ve 2801 Sayılı Yasaları inceleyeceğiz.

Son derece kapsamlı bu üç yasa bakımından dikkati çeken ortak özellik, her üçünün de normal demokratik yaşamın kesintiye uğradığı askeri yönetimler döneminde çıkarılmış olmasıdır. Bu tür yönetimlerin yasama tasarrufu niteliğindeki işlemlerine karşı anayasaya uygunluk denetimine başvurulması daha sonra anayasalara konulan geçici hükümlerle engellenmektedir. Bu nedenle, Milli Birlik Komitesi döneminde çıkarılan 281 Sayılı ve Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan 2431 ve 2801 Sayılı Yasalara karşı Anayasa Mahkemesine başvurulması ve böylece anayasaya uygunluk yönünden yargısal denetime tabi tutulması söz konusu olmamıştır.

1. 281 SAYILI BİR KISIM VERGİ CEZALARI İLE GECİKME
ZAMLARININ TECİL VE TASFİYESİNE DAİR KANUN

281 Sayılı Kanun, 1961 yılında Milli Birlik Komitesi döneminde ve 113 Sayılı Af Kanununun ardından çıkarılmıştır (82). Bilindiği gibi 113 Sayılı Kanun esas olarak vergi suçları dışında kalan suçlara yönelikti. Bu durum o dönemde bazı eleştirilere yol açmıştır. Ceza hukuku kapsamındaki suçlar affedilirken vergi suçlarının affın dışında bırakılmasının uygun düşmeyeceği ileri sürülmüştür (83). Bunun üzerine, 113 Sayılı Af Kanununun hemen ardından münhasıran vergi cezalarına ilişkin olmak üzere 281 Sayılı Kanun yürürlüğe konmuştur.

A. 281 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasında Etkili
Olan Nedenler

a. Siyasi Nedenler

Affın temelinde yatan politik mülâhazaların af uygulamaları bakımından önemine daha önce değinmiştik. Bu bağlamda affın, bir toplumda yaşanan olağanüstü devrelerden sonra bir yatıştırıcı araç olma işlevine işaret etmiştik.

(82) 281 Sayılı Bir Kısmı Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun, Düştur, 4.tertip, C.I, s.2321; R.G., t. 3.3.1961, S.10748.

(83) Temsilciler Meclisinde yapılan tartışmalar için bkz. Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, C.I, Birleşim 21, Oturum:1, s.431 vd.

27 Mayıs hareketini gerçekleştiren kadrolar bu düşüncelerle 113 Sayılı Af Kanununu çıkartmışlardır. Hemen ardından çıkarılan 281 Sayılı Kanunla da dönemin siyasi konjonktüründen kaynaklanan gerilimli ortam, kişilerin en duyarlı oldukları parasal konularda bazı "kolaylıklar" sağlanmak suretiyle hafifletilmeye çalışılmıştır (84).

b. Yükümlülere İlişkin Nedenler

Bilindiği gibi 1950 yılında Türk Vergi Sisteminde önemli bir reform yapılarak Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Böylece kazanç vergisinden vazgeçilerek çağdaş bir gelir vergisi yasasına kavuşturulmuştur. 1950-1960 arasındaki dönemde vergi mevzuatında diğer değişiklikler de tamamlanarak çağdaş bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır.

Ancak bu reform hareketi yükümlüler açısından bazı uyum sorunlarına yol açmıştır. Özellikle gelir vergisinde yükümlünün beyanına dayalı bir sistemin getirilmesi biçimsel ödevlerin artmasına neden olmuştur. Bazıları oldukça karmaşık olan bu biçimsel ödevlerin yerine getirilmesinde yükümlülerin eğitim düzeyleri yetersiz kalmıştır. Bu ise yükümlülerin çeşitli cezai yaptırımlara çarptırılması sonucunu doğurmuştur. Parasal nitelikteki bu cezaların ödenmesinde yükümlüler zor-

(84) Bkz.281 Sayılı Kanunun gerekçesi, Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, C.I, S.Sayısı 31.

luklarla karşılaşmışlar ve bu sebeple "ceza tahsilâtının büyük ölçüde bakiyeler vermekte olduğu saptanmıştır" (85).

İşte 281 Sayılı Kanunun çıkarılmasında yükümlüleri bir ölçüde mazur gösterebilecek bu koşulların da etkili olduğu söylenebilir. Nitekim Gerekçede yükümlülere bu açıdan bir kolaylık sağlanmak istediği belirtilmiştir (86).

c. Vergi Yönetimine İlişkin Nedenler

1950'de başlatılan vergi reformu yalnızca yükümlülerde uyum sorunlarına yol açmamıştır. Vergi yönetimi de yeni sisteme alışmakta güçlük çekmiştir. Gerek vergi yönetimi içinde gerekse yönetim dışında yükümlülere danışmanlık hizmeti verecek yeni sistemi iyi kavramış elemanların yetişmesi için yeterli zamanın geçmemiş olması, vergi denetimlerindeki aksaklıklar ve denetimin büyük ölçüde tesadüflere bağlı olması böyle bir af uygulamasının nedenleri arasında sayılabilir.

B. 281 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri

a. Kapsamı

281 Sayılı Kanun, genel bütçe ile özel idare ve belediyeler bütçelerine irat kaydedilen her türlü vergi, re-

(85) Bkz. 281 S.Kanun Gerekçesi

(86) Bkz. 281 S.Kanun Gerekçesi

sim ve harçlara ilişkin vergi cezaları, zam cezaları ve gecikme zamlarını kapsamıştır (m.1)(87).

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi

281 Sayılı Kanunun sağladığı imkânlar kanunun yürürlüğe giriş tarihi olan 3.3.1961 tarihine kadar kesilmiş ya da kesinleşmiş olan vergi cezaları, zam cezaları ve gecikme zamları için uygulanmıştır.

Kanunla getirilen kısmi aftan yararlanabilmek için de en son 1962 Şubatının sonuna kadar öngörülen koşulun yerine getirilmesi gereği düzenlenmiştir (m. 3 ve 4).

c. Sağlanan Bağışıklıklar

281 Sayılı Kanun yükümlülere iki tür imkân sağlamıştır. Bunlardan birincisi, yükümlülerin vergi cezalarını, zam cezalarını ve gecikme zamlarını 5 yılda 5 eşit taksitte ödemelerine imkân vermiştir. Diğeri ise bazı koşullarla vergi ve zam cezalarıyla, gecikme zamlarının kısmen affedilmesidir.

(87) Hükümet tasarısında yalnızca genel bütçeye dahil vergilerden sözedilmiştir. Tasarının Maliye ve Bütçe Karma Komisyonunda görüşülmesi sırasında özel idarelerle belediyelere ait vergi ve zam cezaları ile gecikme zamlarının da kanunun kapsamına alınması kabul edilmiştir. Bkz. 27.2.1961 tarihli Maliye ve Bütçe Karma Komisyonu Raporu, Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, C.I, S.Sayısı, 31.

aa. Vergi Cezalarının, Zam Cezalarının ve
Gecikme Zamlarının Taksitlendirilmesi

Kanunun bu hükmü gerçekte bir af niteliğinde değildir. Çünkü kamu alacağının kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılması söz konusu edilmemiştir. Yalnızca kanunun kapsamına giren vergi cezaları ile zam cezaları ve gecikme zamlarından kanunun yayını tarihine kadar (3.3.1961) tahsil edilmemiş bulunanlar beş yılda ve beş eşit taksitte ödenmek suretiyle taksitlendirilmiştir. Bunlardan 1961 yılına ait birinci taksitin ödeme süresi Ekim 1961 ve diğer yıllara ait taksitlerin ödeme süreleri de takip eden yılların Ekim ayları olarak düzenlenmiştir (m.1). Kanunun bu hükmünden yararlanmak için herhangi bir başvuruya gerek duyulmamıştır (88).

bb. Kısmi Af

Kanunun 3. ve 4. maddeleri bazı koşullarla vergi cezalarının, zam cezalarının ve gecikme zamlarının %50 ile %70 arasında değişen oranlarda affedilmesini öngörmüştür. Böylece söz konusu kamu alacakları bakımından bir tür kısmi af getirilmiştir. Kısmi aftan yararlanabilmek için öngörülen koşulların neler olduğu aşağıda açıklanmıştır.

(88) m. 1'in uygulamada ne şekilde yorumlandığı konusunda bkz. 285 no'lu TGT.

d. Koşullar

281 Sayılı Kanun af kapsamına giren kamu alacağının kesinleşip kesinleşmemiş olmasına göre bir ayırım yapmıştır. Kesinleşmiş alacaklar için belli sürelerde kısmi ödeme koşulu getirilmiş; kesinleşmemiş alacaklarda ise uyumsuzluktan vazgeçme koşulu aranmıştır.

aa. Kısmi Ödeme Koşulu

Af kapsamına giren vergi cezaları ile zam cezaları ve gecikme zamlarından kanunun yürürlüğe girdiği tarihte kesinleşmiş bulunanların;

- %30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde kalan %70'i,

- %40'ının Ekim 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde kalan %60'ı,

- %50'sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde geriye kalan %50'si affedilmiştir (m.3).

bb. Uyumsuzluktan Vazgeçme Koşulu

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte henüz kesinleşmemiş, bir başka deyişle yargı organları önünde uyumsuzluk yaratma ya da uyumsuzluğu sürdürme imkânı bulunan cezalar ve gecikme zamları bakımından ise uyumsuzluktan vazgeçme ya da uyumsuzluk çıkarmama koşulu ile kısmi aftan yararlanılabileceği öngörülmüştür (m.4).

Ancak yasada uyuşmazlıktan vazgeçme koşulu yalnızca vergi cezaları, zam cezaları ve gecikme zamları bakımından öngörülmüştür. Daha açık bir deyişle yükümlünün vergi aslına ilişkin uyuşmazlık yaratması aften yararlanmaya engel teşkil etmemiştir (89).

Uyuşmazlıktan vazgeçildiğini gösteren bildirim kanunun yürürlük tarihinden itibaren iki ay içerisinde bağlı olunan vergi dairesine yazı ile başvurulmak suretiyle yapılması öngörülmüştür.

Bu şekilde uyuşmazlıktan vazgeçen ve uyuşmazlık çıkartmayacağını taahhüt eden yükümlünün 3. maddede belirtilen süreler içerisinde ve öngörüldüğü oranda kısmi ödeme yapması da aranmıştır. Kısmi ödeme koşulunun yerine getirilmesiyle bakiye cezalar ve gecikme zamlarının affedileceği düzenlenmiştir (m.4).

C. Değerlendirme

281 Sayılı Kanunun önemi 1960'dan sonra çıkarılan ilk vergi affı yasası olmasından ve yine ilk defa vergi cezalarının affının özel bir yasada düzenlenmesinden ileri gelmektedir. Bu açıdan, 281 Sayılı Kanun 1960'dan günümüze kadar sıkça karşılaştığımız vergi aflarının öncüsü konumundadır.

(89) Bkz. 285 no'lu TGT.

Kanaatimizce, sözkonusu yasanın çıkarılmasında temel etken ekonomik ya da mali olmaktan ziyade siyasidir. Yasanın yapısal özelliklerini incelerken gördüğümüz gibi vergi aflarının çoğunda hedeflenen vergi gelirlerinin arttırılmasına katkıda bulunacak hükümlere ve gizli matrahların ortaya çıkarılmasına yardımcı olacak düzenlemelere yer verilmemiştir. Aftan yararlanmak için öngörülen kısmi ödeme koşulunun yalnızca cezalarla ve gecikme zamlarıyla sınırlandırılması ve af koşulları yerine getirilmese bile cezaları beş yılda beş eşit taksitle ödeme imkânının her hâl ve şartta mevcut olması bunda etkili olmuştur.

Diğer taraftan, yasa uyumsuzluklarını tasfiye etmek bakımından da gerekli donanıma sahip kılınmamıştır. Bu bağlamda, uyumsuzlıktan vazgeçme koşulunun sadece cezalara ve gecikme zamlarına ilişkin uyumsuzlıklardan vazgeçilmesi şeklinde düzenlenmesi; vergi asıllarıyla ilgili uyumsuzlukları sürdürmenin aftan yararlanmayı engellememesi anlaşılır bir durum değildir.

Son olarak, bu yasanın toplumun vergi aflarına alışmasındaki ve kötü bir geleneğin tesisindeki payının inkâr edilemeyeceğini söyleyebiliriz.

2. 2431 SAYILI TAHSİLÂTIN HIZLANDIRILMASI HAKKINDA KANUN

1960 yılından sonra vergi alanında çıkarılan en kapsamlı af kanunlarından biri 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun'dur (90). Bu kanun Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılmıştır. Bilindiği gibi Milli Güvenlik Konseyi döneminde vergi kanunlarında oldukça önemli ve çok sayıda değişiklikler yapılmıştır. Vergi kanunlarında yapılan bu değişikliklere paralel olarak geniş kapsamlı bir vergi affına gidilip gidilmemesi konusu kamuoyunda tartışılmış ve nihayet 20 Mart 1981 tarihinde kabul edilen 2431 Sayılı Kanun 22 Mart 1981 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (91).

2431 Sayılı Kanunun daha önceleri çıkarılmış vergilere ilişkin af kanunlarından oldukça değişik yönleri bulunmaktadır. Bu kanunun yapısal özelliklerini incelemeye geçmeden önce böyle bir kanunun çıkarılmasını gerektiren nedenleri incelemek yararlı olacaktır. Bu nedenlerden ilki bir ölçüde kanunun isminden de (Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun) anlaşılacakla birlikte 2431 Sayılı Kanunun yürürlüğe konulmasının tek nedeni vergi alacaklarının bir an önce devlet

(90) "2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun", R.G. S.17287, t.22.3.1981.

(91) 2431 Sayılı Kanuna daha sonra 2546 (R.G. S.17498, 28.10.1981) ve 2571 (R.G. S.17565, 5.1.1982) sayılı kanunlarla dört ek ve bir geçici madde eklenmiştir. Bir fıkra ise yürürlükten kaldırılmıştır. (2454 Sayılı Kanun, R.G. 5.5.1981).

hazinesine aktarılması değildir. Bunun yanında, dönemin koşullarından kaynaklanan siyasi ve ekonomik nedenler de vardır. Şimdi önce siyasi, ekonomik ve mali nedenleri daha sonra da vergi yönetimine ve yapısına ilişkin nedenleri daha yakından inceleyelim.

A. 2431 Sayılı Kanununun Yürürlüğe Konulmasında Etkili Olan Nedenler

a. Siyasi Nedenler

Türkiye'de 1970-1980 yılları arası, özellikle bu devrenin son üç, dört yılı her alanda önemli zaafaların ortaya çıktığı bir dönemdir. Bu durum vergileme alanına da yansımıştır (92). 1980 yılında yapılan 12 Eylül hareketinin gerekçelerinden birini yasama organının çalışamaz hale gelmesi teşkil etmiştir. Ülkenin çözüm bekleyen hayati sorunları için yapılması gereken hukuki düzenlemeler 12 Eylül öncesinde yapılamamıştır. 1970 yılında daha çok gayrimenkul yükümlülükleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler bir yana bırakılırsa, bu dönemde ciddi hiç bir vergi kanunu çıkarılamamıştır denebilir (93). 12 Eylül'den sonra yasama yetkisini devralan Milli Güvenlik Konseyi'nin ilk icraatları vergi alanına

(92) Osman S. Kocahanoğlu, "Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Son Değişiklikler", İstanbul Üniv. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S.23-24, Şubat-Mayıs 1981.

(93) Yılmaz Özbalcı, "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanunun Getirdikleri", İktisat ve Maliye, C.28, S.2, Mayıs 1981, s.83.

ilişkin olmuştur. Çok kısa sürede ve seri şekilde kabul edilip yürürlüğe konan vergi kanunlarındaki değişiklikler bir reform niteliğinde olmasa da o dönemde alınan ekonomik önlemlerin bütünleyicisi niteliğindedir (94).

Kanaatimizce, 12 Eylül hareketinin yapılmasından hemen iki ay sonra (95) vergi affına ilişkin bir kanun tasarısının MGK'ne sunulmasının temelinde, yeni yönetimin sosyal ve ekonomik alanlarda gerçekleştirmek zorunda kaldığı kapsamlı programlar için gerekli mali kaynakları bir an önce sağlamak ihtiyacı yatmaktadır. Bunun yanı sıra yeni yönetimle vergi yükümlüleri arasında bir uzlaşma zemininin sağlanması isteği daha açık bir deyişle bir barış ortamının oluşturulması düşüncesi de etkili olmuş olsa gerektir. Böylece askeri bir hareketin kaçınılmaz olarak yolaştığı toplumsal gerginliğin bir ölçüde hafifletilmesi mümkün olabilecekti.

12 Eylül hareketinden sonra oluşturulan ilk hükümetin programında yapılacak vergisel düzenlemeler vurgulanmış ve vergi uyumsuzluklarının hızla sonuçlandırılacağı belirtilmiştir. Bilindiği gibi vergi aflarıyla ulaşılmak istenen amaçlardan biri de büyük boyutlara ulaşan ihtilafli dosyaları tasfiye etmektir. İşte 2431 Sayılı Kanun hükümet programında yer alan vergi sahasındaki düzenlemelerin bir parçası olarak yürürlüğe konulmuştur.

(94) A. g. m.,

(95) 2431 Sayılı Kanun Tasarısı Milli Güvenlik Konseyi Başkanlığına 20 Kasım 1980 tarihinde sunulmuştur.

b. Ekonomik ve Mali Nedenler

aa. Ekonomik Nedenler

Türk ekonomisi 1976-1980 yılları arasında hızlı bir enflasyon sürecine girmiştir. Bu dönemde ekonomik dengeler alt-üst olmuştur. Döviz rezervlerinin büyük kısmının petrol alımlarına gitmesi, dışa bağımlı sanayi ve imalat sektörünün hammadde ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli güçlük-
lere yol açmıştır (96). Bu ekonomik ortamın ortaya çıkardığı ilk sonuç, gizli ticari ilişkilerin, yaygın deyişle "kara paranın" büyük boyutlara ulaşmasıdır (97).

Kara paranın ekonomi üzerindeki etkileri son derece zararlı ve vergi adaleti ilkesini tahrip edici nitelikte olmuştur (98). Ücretli kesim ile orta sınıf vergi yükümlüleri dolaylı dolaysız bütün vergilerini öderler, kemerlerini sıkarlarken, vergi kaçakçıları, karaborsacılar gizli piyasadaki faaliyetlerini enflasyonist baskılar, yokluklar ve fiyat artışları yaratarak ve servetlerine servet katarak sürdürmüşlerdir (99).

24 Ocak ekonomik kararlarının amaçlarından biri de faiz hadlerini serbest bırakarak ve gizli mevduat sertifikaları gibi banka hesapları yoluyla bu gizli birikimleri ekonominin verimli alanlarına çekmekti (100). İşte 2431 Sayılı Kanun da gizli

(96) Osman S.Kocahanoğlu, Vergi Affı-Servet Affı-Stok Affı, Yaylacık Matbaası, İstanbul: 1981, s.19.

(97) Uluer Aral, "Örneklerle Tahsilâtın Hızlandırılması Yasası ve Getirdiği Sorunlar", Dünya Gazetesi, 16 ve 18 Mayıs 1981, s.2.

(98) A. g. m.,

(99) Kara paranın etkileri konusunda bkz.Gidwani,s.338-340.

(100) Kocahanoğlu, Vergi Affı-Servet Affı-Stok Affı, s.22.

servetlerin ve kayıt dışı bırakılmış stokların ceza tehditi olmaksızın çok düşük oranlarda vergilendirilerek ekonomiye ve yatırımlara kanalize edilebilmesini hedeflemişti (101). Diğer yönüyle, incelediğimiz af yasası, ekonomik kararların mali kanunlarla desteklenmesi niteliğindedir (102).

Bu durum 2431 Sayılı Kanunun gerekçesinde şu ifadelerle belirtilmiştir: "... vergi denetiminin düşük bir oranda kalması sonucu beyan dışı kalmış servet unsurları ve vesikasız emtia mevcudunun önemli boyutlara ulaştığı ve vergilendirilmeyen kazançların ekonomik alanlar dışına kaydığı bir gerçektir. Getirilen düzenlemelerle gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesi amaçlanmaktadır" (103).

bb. Mali Nedenler

2431 Sayılı Kanunun çıkarılmasının nedenlerinden diğeri mali niteliktedir (104). Bir başka deyişle, devlet hazinesine gelir sağlama amacı etkili olmuştur. söz konusu yasanın yürürlüğe konmasında. Mali amacın iki yönü var-

(101) A. g. e.

(102) Faik Y. Başbuğ, "Kamu Alacaklarında Hızlı Tahsilât Ya da Mali Af", Banka ve Ekonomik Yorumlar, C.18, S.6, Haziran 1981, s. 33.

(103) Bkz. "2431 Sayılı Kanunun Genel Gerekçesi", MGK utanak Dergisi, 44. Birleşim Tutanağı, 17.3.1981.

dır; Bunlardan birincisi, yürürlükteki kanunlara uygun olarak doğmuş, hatta tahsil süreci başlatılmış, fakat vergi yönetimine ilişkin bazı zaafılar nedeniyle bir türlü devlet hazinesine intikal ettirilememiş vergi alacaklarının bir an önce devlet hazinesine girişini sağlamak. İkincisi ise, vergi yönetiminin tamamen bilgisi dışında kalmış bu nedenle tahsil sürecinin başlatılmadığı vergi matrahlarını, affın getirdiği imkânlarla, yükümlülükleri teşvik ederek ortaya çıkarmak. Birinci durumda hazine için yeni gelir yaratılması hiç bir şekilde söz konusu olmadığı halde, ikinci durumda bir ölçüde de olsa normal koşullarda devlet hazinesine girmesinin çok zor olacağı bazı gelirlerin hazineye intikali sağlanabilecekti.

c. Vergi Yönetimine ve Yargısına İlişkin Nedenler

Vergi yönetiminin ve yargısının gerekli teknik ve hukuki donanıma sahip olmaması bu organların yeterli ölçüde çalışma gücünden yoksun kalmasına yol açmıştır (105). Bu da incelediğimiz dönemde çok sayıda vergi uyuşmazlıklarının birikmesine yol açmıştır (106). Vergi yönetiminin gerekli donanıma kavuşmamış olması ile vergi uyuşmazlıklarının birikmesi, bir yönü ile çelişkili bir olgu olarak görülebilir(107).

(105) Özbalcı, "Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanununun Getirdikleri", s.83.

(106) Bkz. 2431 Sayılı Kanununun Gerekçesi

(107) Özbalcı, "Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanununun Getirdikleri", s.84.

Ancak bu birikme, daha çok vergi yönetiminde bir değerlendirme biriminin eksikliği ve takdir komisyonlarının çalışma tıkanıklıklarına ve hepsinden önemlisi uyumsuzluk yaratmasının, yükümlü bakımından, her zaman daha avantajlı olmasına bağlıdır (108).

Öte yandan, bu dönemde başlatılan bağımsız vergi mahkemelerinin oluşturulması çabalarının başarıya ulaşması için geçmiş dönemlere ilişkin ihtilâflı dosyaların tasfiye edilmesi gerekiyordu. Nitekim, gerekçede 2431 Sayılı Kanunla, "vergi itiraz komisyonları ve vergi temyiz komisyonunda birikmiş bulunan vergi ihtilâfları geniş ölçüde tasfiye edileceği için, vergi reformu çerçevesinde düşünülen bağımsız vergi mahkemelerine eski ihtilâfların olduğu gibi devredilmesi ve bu mahkemelerin daha kurulduğu gün büyük bir iş yükü altında kalmasının önlenmiş olacağı" belirtilmiştir (109). Böylece geçmiş dönemlere yönelik bir tasfiye, yeni düzenlemelerle ilgili uygulamada "temizlenmiş" bir zemin sağlayacaktı (110).

(108) A. g. m.,

(109) 2431 Sayılı Kanun Gerekçesi

(110) Özbalcı, s.84.

B. 2431 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri

a. Kapsamı

2431 Sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren, vergi, resim ve harçları kapsamına almıştır. Bu husus gerek 1. maddedeki açık ifadeden, gerekse 2. maddede yer alan "ihtilâf" deyiminin nasıl anlaşılması gerektiğini belirten madde 10/2 de Vergi Usul Kanununa yapılan atıflardan ortaya çıkmaktadır (111).

Buna göre Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu dışındaki gümrük vergileri ile diğer kamu alacaklarını kapsam dışı bırakmıştır.

b. Afın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi

2431 Sayılı Kanunla affa zaman bakımından getirilen ilk sınırlama, 31.12.1980 tarihinden sonra verilmesi gereken beyannameler üzerinden tarh edilecek vergilerin af kapsamı dışında bırakılması olmuştur (m.11). Bu nedenle, örneğin, gelir ve kurumlar vergisi açısından 1980 takvim yılı af dışında bırakılmıştır. Bu vergiler bakımından af, 1979 ve daha önceki vergilendirme dönemlerini kapsamıştır.

(111) Bkz. 360 no'lu Tahsilât Genel Tebliği, (R.G. no: 17323, t.27.4.1981).

31.8.1981 tarihinden sonra kanun hükümlerinin geriye dönük olarak uygulanması mümkün kılınmamıştır (112). Daha açık bir deyişle, 31.8.1981 tarihinden sonra bu kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak yapılacak incelemeler dolayısıyla yükümlüler adına tarhedilecek vergiler ve kesilecek cezalar hakkında 2431 Sayılı Kanun hükümlerinden yararlanılması sözkonusu edilmemiştir (113).

31.8.1981 tarihinden sonra kanun hükümlerinden yararlanılması mümkün olmamakla beraber, uygulamada vergi yönetimi kanunun yürürlük tarihi olan 22.3.1981 tarihi ile 31.8.1981 tarihleri arasında tebliğ edilmiş vergi, resim ve harçlarla ilgili cezaların da af hükümlerinden yararlanmasına imkan tanımıştır (114).

(112) Hükümet tasarısında, "Bu kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak kanunun yürürlük tarihinden sonra kesilecek vergi cezaları, bağlı buldukları vergi, resim ve harçlar, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ödenmek ve hiç bir suretle ihtilâf yaratılmamak şartıyla tahsil edilmez" (m.4) hükmüne yer verilmişti. Bu hüküm Bütçe-Plan Komisyonu tarafından, kanunun "süre(k)li" bir şekle dönüştürülmesi nedeniyle metinden çıkarılmıştır. Bkz. "16 Mart 1981 tarihli Bütçe-Plan Komisyonu Raporu", MGK Tutanak Dergisi, 17.3.1981, s.2.

(113) 360 no'lu TGT.

(114) Özbalcı 2431 Sayılı Kanunun 22.3.1981'den sonra tebliğ edilen vergi ve cezalara uygulanamayacağını ileri sürmüştür. Yazara göre, uyumsuzluk konusu edilmiş vergi alacakları bakımından 22.3.1981 tarihinden önce tebliğ edilmiş olma koşulu aranırken (m.2), bu tarihten sonra tebliğ edilmiş vergi ve cezaları kesinleşmiş alacaklarla ilgili 1. madde kapsamına almaya imkân yoktur. Ancak yazar yine, bu yönde bir uygulamanın yargı denetiminden geçmesi sözkonusu olmayacağından uygulamanın da buna göre belirlenmiş olacağını ifade etmiştir. Bkz. Özbalcı, "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanunun Getirdikleri", s.87-88.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

2431 Sayılı Kanun yükümlülerin ve ceza sorumlularının vergi cezalarına, gecikme zamlarına ve pişmanlık zamlarına yönelik sorumluluklarını kısmen ya da tamamen kaldıran düzenlemeler getirmiştir.

aa. Vergi Cezalarına İlişkin Bağışıklıklar

Vergi cezalarını kamusal ve idari cezalar bakımından ayrı ayrı ele almamız gerekmektedir.

aaa. Kamusal Vergi Cezaları

2431 Sayılı Kanun ceza mahkemelerince yargılanan vergi suçları dolayısıyla hükmedilen kamusal nitelikteki cezalar konusunda her hangi bir hüküm içermemiştir. Bu nedenle kamusal nitelikteki vergi cezaları tamamen affın dışında kalmıştır.

Bununla birlikte, daha sonra 2546 Sayılı Kanunla eklenen bir madde ile stok bildiriminde bulunmuş yükümlüler hakkında 22.3.1981 tarihine kadar kamuni takibe alınmış işlemler hariç olmak üzere beyan ettikleri emtia, sabit kıymet ve demirbaşlar dolayısıyla 1918 Sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine dair Kanun ve 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve bu kanunların ek ve tadilleri hükümlerine göre cezai kovuşturma yapılmayacağı ve yapılmakta olan

kovuşturmaların kaldırılacağı düzenlenmiştir (115). Bu değişikliğin yapılması son derece isabetli olmuştur. Aksi takdirde, bir taraftan stok beyanına davet etmek, sonra da bu beyandan ötürü kovuşturma yapmak gibi garip bir durum ortaya çıkacaktı.

bbb. İdari Vergi Cezaları

2431 Sayılı Kanun, yaptırımını idarece belirlenen fiillerden dolayı bir vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların aften ne ölçüde yararlanacağını belirlerken vergi aslının ve cezanın kanunun yürürlüğe giriş tarihi itibarıyla kesinleşip kesinleşmemiş olmasına göre bir ayırım yapmıştır. Buna göre, kanunkoyucu yürürlük tarihinden önce kesinleşmiş, bir başka deyişle, idari ve yargısal başvuru yolları tüketilmiş ya da bu tür başvurular için öngörülen sürelerin geçirilmiş olduğu vergi ve cezalarda, cezanın %90'ını bazı koşullarla affederek kısmi bir af getirmiştir (m.1)(116).

Buna karşılık, kesinleşmemiş, yani uyumsuzluk yaratılmış ya da uyumsuzluk çıkarılması olasılığı bulunan vergi ve cezalarda, öngörülen koşulların yerine getirilmesine bağlı olarak cezaların tamamı affedilmiştir (m.2).

(115) Bkz. "2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine Dair 2546 Sayılı Kanun", R.G. no: 17498, t. 28.10.1981.

(116) 360 no'lu TGT.

Yine, bir vergi aslına bağılı olmayan usulsüzlük cezaları da bütünüyle affedilmiştir (m.1/f.3). Kanunun yürürlük tarihinden önce kesilmiş bu tür cezaların tahsilinden vazgeçileceği ancak tahsil edilmiş olanların iade edilmeyeceği ifade edilmiştir (117).

bb. Gecikme Zamlarına İlişkin Bağışıklıklar

Kanunkoyucu vergi cezalarını affederken esas itibariyle asıl vergi borcuna bağılı fer'i nitelikte bir borç olan gecikme zamlarından da feragat etmiştir. Gerek kesinleşmiş alacaklarda, gerekse uyumsuzluk yaratılmış alacaklarda kanunun yürürlük tarihi olan 22.3.1981'e kadar işlemiş fakat tahsil edilmemiş gecikme zamlarından vazgeçilmiştir (m.1/f.2; m.2).

Diğer taraftan kanunun yürürlüğe girdiği tarihle (22.3.1981) ödeme vadesi olarak belirlenen 31.8.1981 tarihleri arasında da gecikme zamları hesaplanmamıştır (118).

Doğal olarak, kanunkoyucu gecikme zamlarına ilişkin bağışıklıkları cezaların affı için öngörülen koşullara bağlamıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş ya da cebri icra yollarıyla tahsil edilmiş gecikme zamlarının ise iade edilmeyeceği açıkça ifade edilmiştir (m.9).

(117) A. g. t.,

(118) A. g. t.,

cc. Pişmanlık Zammına İlişkin Bağışıklık

2431 Sayılı Kanun, getirdiği affa ilişkin hükümlerle Vergi Usul Kanununda düzenlenen pişmanlık ve ıslaha ilişkin hükümlerin birlikte uygulanma imkânı sağlamıştır. Esasen "pişmanlık" kurumu yükümlülerin cezalandırılmasını önleyen bir kurumdur. Bu bakımdan pişmanlık koşullarını yerine getirerek suç teşkil eden bir fiilini vergi yönetimine haber veren yükümlünün cezalandırılması zaten mümkün değildir. Ancak pişmanlık hükümlerinden yararlanarak cezadan kurtulan yükümlü "pişmanlık zammı" adıyla bir mali külfete katlanmak zorundadır. İşte 2431 Sayılı Kanun yükümlülere bu külfetten de kurtulma imkânı getirmiştir. Bir başka deyişle, pişmanlık koşullarına uygun olarak beyanda bulunan yükümlülerden pişmanlık zammının da alınmayacağı düzenlenmiştir(m.4).

dd. Servet Bildiriminde Bulunanlara Sağlanan Bağışıklıklar

2431 Sayılı Kanununun 5. maddesinde, yükümlülerin 31.12.1979 tarihi itibariyle bildirdikleri servetleri, ek bir beyanla düzeltebilecekleri kabul edilmiştir. Ancak bu bildirim kapsamına yükümlülerin ticari işletmelerine dahil olmayan varlıkları alınmıştır. Bir başka deyişle, yükümlüler 31.12.1979 tarihi itibariyle verdikleri beyannamelerde göstermedikleri, gizlenen servet unsurlarını ya da beyanname de gösterilmekle birlikte gerçek değerinden düşük bildirilen servetlerini ek bir bildirimle ve ceza tehdidi olmaksızın düzeltme imkânına kavuşturulmuşlardır.

31.12.1979 tarihi itibariyle hiç servet beyannamesi vermemiş olanlara da bu tarih itibariyle servet bildiriminde bulunma imkânı tanınmıştır.

Böylece yükümlüler, çeşitli nedenlerle gizlemek ya da düşük değerde göstermek zorunda kaldıkları servet unsurlarını bazı koşulları yerine getirerek yasal ekonomi sınırları içine sokabilme fırsatını yakalamışlardır.

ee. Stok Bildiriminde Bulunanlara Sağlanan
Bağışıklıklar

Yukarıda değinildiği gibi yükümlülerin ticari nitelikteki servet unsurlarını ek servet bildirimine dahil etmelerine izin verilmemişti. Kanunkoyucu bu nitelikteki servet unsurlarını, bir başka deyişle gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin işletmelerinde mevcut olduğu halde muhasebe kayıtlarında yer almayan her türlü emtiayı, sabit değerleri ve demirbaşları bir kereye özgü olmak üzere bir stok beyannamesiyle vergi dairelerine bildirme imkânı getirmiştir (m.6).

Böylece, bir ölçüde o dönemin olağanüstü ekonomik koşullarına bağlı olarak ortaya çıkan büyük boyutlardaki belgesiz malların düşük bir vergileme ile ve tevsik koşulu aranmaksızın muhasebe kayıtlarına geçirilmesi mümkün kılınmıştır. Diğer taraftan bu yolla, yasalara uygun hareket etmek isteyen fakat kendi dışındaki nedenler dolayısıyla bu çarpık

yapılanmanın çarklarına dolanan iyiniyetli yükümlülere yasal çerçeve içinde ticari faaliyetlerini sürdürme olanağı da getirilmiştir (119).

ff. Veraset ve İntikal, Emlak Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi Yükümlülerine Sağlanan Bağışıklıklar

Bugün artık yürürlükte olmayan Emlak Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı vergilerinin matrahını oluşturan satış değerlerinin ve bedellerinin beyan tarihindeki rayiç bedelden düşük olamayacağı ilgili kamunlarda açıkça belirtilmişti (EAVK. m.12, GMKAVK m.45).

Aynı şekilde, Veraset ve İntikal Vergisi uygulamasında da taşınır mallar emsal bedeli ile taşınmaz mallar ise rayiç bedelle değerlendirilerek matrah saptanıyordu (VİVK m.10).

Uygulamada sözkonusu vergilerin yükümlüleri genellikle yasalarda öngörülenin çok altında bir değer beyan ettiklerinden, vergi daireleri bu tür beyanda bulunan yükümlülerin vergi borçlarını tam olarak tarh etmek için Takdir Komisyonlarına başvuruyordu. Takdir Komisyonundan çıkan değerler üzerinden de gerekli tarhiyatlar yapılmakta ve her yasanın kendi yapısında var olan vergi cezası kesme koşullarına ve VUK hükümlerine göre gerekli cezalar kesilmekteydi. Böylece cezalı

(119) Cemal Türkoğlu, "Vergi Kaçırılmasını Önleyici Bir Model Işığında Stok Afı Sorunu", İktisat ve Maliye, C.27, S.7, Ekim 1980, s.260.

bir vergi tarhiyatı ile karşılaşılan yükümlü ile vergi yönetimi arasında yıllarca süren uyuşmazlıklar çıkmaktaydı (120).

2431 Sayılı Kanunla, yükümlüler belirli süreler içinde kanunun öngördüğü taşınır ve taşınmaz malların önceden beyan edilen eski değerlerini %30 oranında arttırdıkları ve arttırılan bu yeni değerler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergileri yine kanunda belirtilen tarihe kadar ödedikleri takdirde bu yükümlüler hakkında takdir ve değerlendirilmeyeceği ve ceza kesilmeyeceği hükmü getirilmiştir (m.7).

Öte yandan, bu kanun hükümlerine uygun olarak yükümlülerce taşınmaz mallar için beyan edilen yeni değerlerin kanunun yürürlüğünden önceki dönemlere ilişkin emlak vergilerinde yükümlüler aleyhinde herhangi bir işleme dayanak teşkil etmeyeceği de belirtilmişti (m.7/son). Bir başka deyişle, kanun burada yükümlülere bir güvence vermiş olmaktadır.

gg. Zırai Kazanç Sahiplerine Sağlanan Bağışıklıklar

Gelir Vergisi Kanununda, zirai kazanç sahiplerinin yıllık hasılat tutarlarına göre götürü gider usulünde ya da gerçek usulde vergilendirilecekleri öngörülmüştür. Ancak kazancın gerçek usulde belirlenmesi zorunluluğu 1960

(120) Nurullah Zaloğlu, "Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun Hükümlerinde Yapılan Son Değişiklikler ve Yeni Durum", Vergi Dünyası, yıl:1, S.6, Şubat 1982, s.81.

yılından beri çıkarılan çeşitli kanunlarla ertelenmiş, dileyen yükümlülerin hasılatlarına bakılmaksızın götürü gider usulünden yararlanabilecekleri kabul edilmiştir. Bu konudaki en son erteleme kanunu, 1978 yılına ilişkin olmuştur. 1979 ve 1980 yılları için yeni bir erteleme kanunu çıkmadığından hasılatları yasadaki sınırları aşan yükümlülerin kazançlarını gerçek usulde saptama zorunluluğu doğmuştur.

Buna rağmen bu zorunluluğa yükümlülerin çoğu uymamıştır. Çünkü, 1979 ve 1980 yılları için de, zirai kazançların götürü gider usulünde saptanmasına olanak sağlayan bir tasarı Meclis'e sunulmuştu. Vergi yönetimi de tasarının kanunlaşacağı varsayımı ile ilgilileri uyarma yoluna gitmemiş; üstelik götürü gider esasında saptanmış kazanç beyannamelerini 1980 Mart'ında almaya devam etmiştir. Böylece kanun çıkmadığı için dayanağı olmayan bir uygulama doğmuştur (121).

İşte, 2431 Sayılı Kanunla bu husustaki boşluk giderilerek, 1979 ve 1980 yılları kazançlarını fiilen gerçek usulde saptayanların dışındakilerin 1979 yıllarında da götürü gider usulünden yararlanabilecekleri nükmü getirilmiştir (m.8).

d. Koşullar

2431 Sayılı Kanunun sağladığı bağışıklıklardan yararlanılması için bazı koşulların yerine getirilmesi gerek-

(121) Özbalcı, "Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanunun Getirdikleri", s.100.

miştir. Kanunda bu koşullar çeşitli durumlar arasında bir ayırım yapılmak suretiyle düzenlenmiştir.

aa. Kesinleşmiş Alacaklar İçin Öngörülen Koşul

Vergi alacağının kesinleşmesi tarh işlemine karşı her türlü idari veyahusai başvuru yollarının kanunun yürürlüğe girdiği 22.3.1981 tarihinden önce tüketilmiş olması anlamına gelir. Bu durumdaki alacaklar bakımından aftan yararlanılması, kesinleşen vergi, resim ve harç aslının tamamı ile bunlara bağlı cezaların %10'unun 31.8.1981 tarihine kadar ödenmesi koşuluna bağlanmıştır (m.1). Koşul yerine getirildiğinde cezanın geriye kalan %90'ının affedileceği ve gecikme zamlarının tahsilinden de vazgeçileceği öngörülmüştür.

Ödemenin kısmen yapılması durumunda ödenen kısım ile orantılı olarak aftan yararlanılması mümkün kılınmıştır (m.1/son) (122).

Vergi aslına ve cezaya ilişkin ödeme kanunun yürürlük tarihinden önce öngörülen koşula uygun bir şekilde yapılmış ise, yine aftan yararlanılacağı düzenlenmiştir. Ancak koşulu aşan ödemelerin iade edilmeyeceği de açıkça ifade edilmiştir (m.1/f.1).

bb. Kesinleşmemiş Alacaklar İçin Öngörülen Koşul

Vergi alacağının kesinleşmemiş olması idari ya da yargısal başvuru yollarını kullanmak suretiyle uyumsuzluk yaratabilme olanağının bulunması ya da çıkarılmış uyumsuzluğun sürdürülmesi demektir. İşte 2431 Sayılı Kanun bu durumdaki yükümlülerin uyumsuzluk çıkarmamaları ya da çıkarılmış uyumsuzluktan vazgeçmeleri koşuluyla aftan yararlanabileceklerini öngörmüştür (m.2).

Ancak, vergi aslı ile ilgili tarhiyatın kanunun yürürlük tarihi olan 22.3.1981'den önce yapılmış olması ve yine vergi aslı ya da cezaya ilişkin ihbarnamelerin bu tarihten önce yükümlüye tebliğ edilmiş olması gerekmiştir.

Diğer taraftan uyumsuzluktan vazgeçen yükümlünün, kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle tarhiyatın bulunduğu en son aşamada belirlenmiş olan miktarı 31.8.1981 tarihine kadar ödemesi de zorunluydu (m.2/son).

Bu koşulları yerine getiren yükümlülerin cezalarının tamamı affedilmiş; gecikme zamlarının tahsilinden de vazgeçilmiştir.

cc. Pişmanlık İçin Öngörülen Koşul

2431 Sayılı Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, VUK'nun 371. maddesine göre, beyana dayanan vergilerde (emlak vergisi hariç) yükümlüler işlemiş oldukları ve vergi kaybı doğuran suçlarını 31.8.1981 tarihine kadar

vergi yönetimine bildirirler ve aynı süre içinde bildirdikleri matrahlar üzerinden tahmin edilen vergileri öderlerse kendilerinden normal olarak alınması gereken pişmanlık zammının alınmayacağı öngörülmüştür (m.4).

Görüldüğü gibi pişmanlık zammına ilişkin bağımsızlık pişmanlık bildirimının VUK hükümlerine uygun olmasına ve ödemenin de 31.8.1981 tarihine kadar yapılması koşuluna bağlanmıştır.

dd. Servet ve Stok Bildirimi İçin Öngörülen Koşullar

aaa. Servet Bildirimi İçin Öngörülen Koşullar

Ek servet bildiriminde bulunabilecek gerçek kişiler GVK'nun bugün yürürlükte olmayan 114. maddesine gönderme yapılarak düzenlenmiştir (m.5/f.1).

Beyan edilecek servet unsurları, 31.12.1979 tarihi itibarıyla mevcut olup verilen servet bildirimlerinde hiç gösterilmemiş ya da gerçek değerlerinin altında gösterilmiş ve yükümlülerin ticari servetleri içinde yer almayan servet unsurları olarak belirlenmiştir. Ne tür servet unsurlarının beyan edilebileceği konusu da tek tek sayılarak belirtil-

miştir (123). Beyan edilecek servet unsurları tüketici olarak sayıldığından bunlar dışında kalan servet unsurlarının, sözgelimi nakit paraların beyanı mümkün kılınmamıştır (124).

Kanun, ayrıca, servet bildiriminde gösterilen servet unsurlarının belgelendirilmesi koşulunu öngörmüştür (m.5/f.1). Buna göre belgelendirilmeyen servet unsurlarının beyanı mümkün kılınmamıştır.

Ek servet bildirimini ile beyan edilecek devlet tahvilleri ve hazine bonolarının, 31.12.1979 tarihi itibarıyla verilmiş servet bildirimlerinde gösterilen tahvil ve bonolarla birlikte bankalarda bir yıl süreyle bloke edilmiş ve bankalardan alınacak blokeje ait bir yazının vergi dairesine ibrazı da şart koşulmuştur (m.5/b.6). Ayrıca, yurda getirilmesi mecburi olmayan dövizlerin Maliye Bakanlığı'nca yetkili kılınan bankalarda en az bir yıl vadeli Türk Lirasına çevrilmesi ve bunun bankadan alınacak bir yazı ile belgelendirilmesi öngörülmüştür (m.5/b.7).

(123) Madde 5/f.2 de beyan edilebilecek servet unsurları şu şekilde düzenlenmiştir:

- "1. Gayrimenkul mallarla gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
2. Kara, deniz ve hava nakil vasıtaları,
3. İcra veya dava safhasındaki alacaklar,
4. Nama yazılı hisse senetleri ve tahviller,
5. Tasarruf mevduatları,
6. Devlet tahvilleri ve hazine bonoları"
7. Yurt dışından getirilip döviz tevdiat hesaplarına yatırılacak dövizlerin TL. karşılıkları

(124) 360 no'lu TGT.

Diğer taraftan, servet bildiriminde bulunma imkânı belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. 31.8.1981 tarihine kadar bu bildirim yapılması zorunluluğu konulmuştur (m.5/f.1).

Bu şekilde verilen ek servet bildirimlerinde, 1979 takvim yılı için verilmiş bulunan servet bildirimlerine kıyasla ortaya çıkan servet artışları, önceki yılların vergilendirilmemiş geliri olarak %20 oranında vergiye tabi tutulmuştur (m.5/f.3). Eğer yükümlü 31.12.1979 tarihi itibarıyla servet bildiriminde bulunmamışsa, %20 oranında vergilendirmenin tarh zaman aşımı içinde verilen son servet bildirimine göre ortaya çıkacak servet artışları üzerinden yapılacağı öngörülmüştür (m.5/f.4).

Yükümlülerin ek servet bildirimine göre tahakkuk ettirilen bu vergilerin %40'ını 1981, geri kalan %60'ını da 1982 takvim yılları içinde olmak üzere, Maliye Bakanlığınca belirlenen tarihlerde ikişer eşit taksitte ödemeleri gerektiği de kanunda düzenlenmiştir (m.12).

bbb. Stok Bildirimi İçin Öngörülen Koşullar

Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlülerine bir kereye özgü olmak üzere, çeşitli nedenlerle kayıtlarında yer almayan her türlü emtialarını, sabit değerlerini ve demirbaşlarını bir stok beyannamesi ile bildirme imkânı tanınmıştır (m.6). Böylece sözkonusu yükümlülerin kayıt dı-

şı değerlerini maliyet bedelleri üzerinden ve belgelendirme koşulu aranmaksızın defterlerine giriş kaydedebilecekleri öngörülmüştür (125).

Ancak stok bildiriminde gösterilen emtia için maliyet bedeli üzerinden %20 oranında bir vergi ödenmesi koşulu getirilmiştir. Sabit değerler ve demirbaşlar için bir vergi ödenmesi şart koşulmamıştır (126). Bu şekilde hesaplanan verginin, servet bildirimlerinde olduğu gibi, %40'ının 1981 ve %60'ının da 1982 yılında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi öngörülmüştür.

Kanun stok bildiriminde bulunabilmek için kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 60 günlük (21.5.1981'e kadar) bir süre vermiştir (m.6/f.1).

ccc. Vergi Yönetiminin Yükümlülerce Yapılan
Servet ve Stok Bildirimlerinin Doğruluğunu Araştırma Yetkisi

Kanunkoyucu yükümlülerce yasa hükümleri çerçevesinde yapılan servet ve stok bildirimlerinin doğ-

(125) Bilanço esasında defter tutan yükümlülerin, bu şekilde bilançolarının aktifine intikal edecek değerler için iki ayrı karşılık hesabı açmaları öngörülmüştür. Emtia için açılacak karşılık hesabı öz sermayenin bir cüz'ünü oluşturmakla birlikte bir daha vergi ile herhangi bir şekilde ilişkilendirilmemiştir. Sabit değerler ve demirbaşlar için ayrılan karşılık hesabı ise birikmiş amortisman sayılmıştır. İşletme hesabı esasında defter tutanların beyan ettikleri emtiayı defterlerine giriş kaydetmeleri sabit değerler ve demirbaşları ise tamamı amorti edilmiş olarak envanter defterinde göstermeleri gerekmiştir. Bu konuda bkz. 360 no'lu TGT.

(126) Kocahanoğlu, Vergi Affı, s.54.

ruluğunu araştırma yetkisini saklı tutmuştur. (m.5/son; m.6/son). Bu nedenle vergi yönetimi gerek servet, gerekse stok bildirimleri konusunda eskiye tamamen sünger çekmemiştir.

Kanunda öngörülen dönemlerle ilgili olarak vergi yönetimi tarh zaman aşımı içinde üzerinden %20 vergi ödenen servet farkını aşan bir miktarda yeni matrah farkları ortaya çıkardığında genel hükümlere göre cezalı ikmalen tarhiyat yapabilecekti. Yine idare, yaptığı incelemeler sonucunda olduğundan fazla miktarda veya aslından yüksek değerle yapılan stok bildirimlerini normale indirerek, sözgelimi, çok yüksek bedelle bildirimde bulunup, satıştan zarar gösterilerek, normal kârların azaltılmasını önleyebilecekti (127).

ee. Veraset ve İntikal, Emlak Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi Yükümlüleri İçin Öngörülen Koşullar

Kanunun ilk şeklinde, yukarıda sözü edilen vergilerle ilgili olarak 1.1.1981 tarihinden önce beyanname veren yükümlülerin 30.6.1981 tarihine kadar vergi dairelerine dilekçe ile başvurup beyan ettikleri menkul ve gayrimenkul malların değerini %30 oranında arttırmaları ve bu yeni değere tekabül eden verginin 31.8.1981 tarihine kadar ödemesi koşuluyla takdir ve değerlendirme yapılmayacağı ve ceza uygulanmayacağı öngörülmüştü (m.7/f.1).

(127) Özbalcı, "2431 Sayılı Kanunun Getirdikleri", s.98.

Kanunkoyucu daha sonra başlangıçta belirlenen bu süreleri uzatma gereğini duymuştur. Af hükmünden yararlanma isteğini içeren dilekçenin verilme süresi 30.4.1982 ve ödeme süresi de 30.6.1982 olarak belirlenmiştir (128).

2571 Sayılı Kanunla eklenen maddelerden sonra kanunun sözünü ettiğimiz hükümlerinin uygulanma biçimleri de bir ölçüde değişmiştir (129). Değişikliğin getirdiği düzenleme çeşitli durumlar itibariyle şu şekilde olmuştur:

i. 1 Ocak 1981 tarihinden önce beyannamesi verilen ve Takdir Komisyonlarınca da 5 Ocak 1982 tarihinden önce takdir edilen değerlere dayanılarak vergi dairelerince yapılan kesinleşmemiş tarhiyatların yükümlülerin beyan ettikleri değerlerin %30 fazlası esas alınmak suretiyle düzeltileceği,

ii. Takdir komisyonlarınca verilen kararlar üzerine herhangi bir tarhiyat yapılmamışsa, bu kararlar dikkate alınmaksızın yükümlülerin beyan ettikleri değerlerin %30 fazlasının esas alınacağı,

iii. Takdir komisyonlarınca takdir kararı verilmemiş olması halinde ise takdir ve değerlendirme yapılmayacağı öngörülmüştür (ek m.2).

(128) Bkz. "2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında 2571 Sayılı Kanun , geç.m.1", R.G., no:17565, t.5.1.1982.

(129) Yapılan bu değişikliklerle ilgili olarak şu makaleye bakılabilir: Zaloğlu, s.81-84.

Ancak yükümlülerin bu hükümden yararlanmaları 30.4.1982 tarihine kadar vergi dairelerine başvurarak bu konuda istekli olduklarını dilekçe ile bildirmelerine ve yeni değerler üzerinden doğan vergi borçlarının tamamını 30.6.1982 tarihine kadar ödemeleri koşuluna bağlanmıştır. Koşullara uyulduğunda ceza uygulanmayacağı ve önceden kesilen cezaların da terkin edileceği düzenlenmiştir.

C. Uygulama Sonuçları ve Değerlendirme

2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanunun amaçlarının başında, 1981 tarihinden önceki dönemlere ait 100 milyar dolayındaki takipli alacaklar ile Vergi İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay nezdinde birikmiş uyuşmazlıklı dosyaların tasfiye edilmesi geliyordu. Bu arada özellikle, 1.1.1981 tarihinden önceki dönemlere ait Emlâk Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi ile ilgili olarak Takdir ve İtiraz Komisyonlarında bulunan 1,5 milyon civarındaki dosyanın tasfiye edilmesi öngörülmekte idi (130).

Aşağıdaki tablodan da izlenebileceği gibi 2431 Sayılı Kanun ve buna ek olarak çıkarılan 2571 Sayılı Kanunlarla 50 milyar liraya yakın bir gelir sağlanmıştır (Bkz. Tablo IV)

(130) Bu rakamlar 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanunun Genel Gerekçesinin başında yer almıştır. Bkz. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, S.Sayısı:322, B:49.

Bir başka deyişle, %50 oranında bir başarı sağlandığı söylenebilir.

6. madde uyarınca bildirilen vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaşların toplam değeri 39 milyar dolayında gerçekleşmiştir. Servet bildiriminin ise başarılı olduğu söylenemez. Beyan edilen servet miktarı sadece 698.091.318.- TL.dir (Bkz.Tablo). Bunun nedeni, yalnızca %20 oranında vergi alınması değildir. Bunun yanı sıra, servet bildirimine ilişkin hükmün, sadece, zaten bilinen servet unsurlarının beyanını mümkün kılacak şekilde düzenlenmesi sonucun böyle olmasında etkili olmuştur. 5. madde ile yükümlülerin banka mevduatlarını, nama yazılı hisse senetlerini, nama yazılı tahvillerini ve tapuya tescilli gayrimenkullerini beyan etmelerine izin verilmiştir. Onun dışında naktin, hamiline yazılı menkul değerlerin ve nakit dışındaki diğer taşınır unsurların sözcelimi, mücevherat, külçe altın vs. gibi değerlerin beyanı yasada öngörülmemiştir. Öte yandan, blokaaj süresinin bir yıl olarak belirlenmesi de kanaatimizce hükmün işlerliğini yitirmesinde etkili olmuştur.

TABLO IV

2431 Sayılı Kanun ve Buna Bazı Hükümler
Ekleyen 2571 Sayılı Kanun Gereğince Ya-
pılan Tahsilât Miktarı ve Servet ve Stok
Bildirimleri

2431 Sayılı Kanuna Göre Yapılan Tahsilât	46.068.069.174.-
2571 Sayılı Kanunla Eklenen Hükümler Sonucu Yapılan Tahsilât	2.281.711.352.-
2431 + 2571	48.349.780.526.-
Bildirilen Servet Miktarı	698.091.318.-
Bildirilen Stok Miktarı	38.903.985.641.-

KAYNAK: Fikret Sayar: 1960'tan Bu Yana Çıkarılan Vergi
Af Yasaları ve Sonuçları, (yayınlanmamış yeterlik
etüdü), Hesap Uzmanları Kurulu, no:1014, Ankara:
1984, s.75-80'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

TABLO V

2431 Sayılı Kanun ve Buna Bazı Hükümler Ekleyen
2571 Sayılı Kanun Gereğince En Fazla Tahsilâtın,
Servet ve Stok Bildiriminin Yapıldığı On İl
(milyon TL)

İller	Tahsilât Miktarı	Toplam Tahsilâta Oranı (%)	Servet Bildirimi	Top.Ser. Bildirim. Oranı (%)	Stok Bildirm.	Top.Stok Bildirimi. Oranı(%)
İstanbul	24.985,2	51,6	124,9	17,8	5.109	13,1
Ankara	7.626,4	15,7	127,6	18,2	1.663	4,2
Kocaeli	3.361,4	6,9	6,6	0,9	216,3	0,5
Adana	2.283,7	4,7	40,2	5,7	282,3	0,7
İçel	1.150,6	2,3	7,0	1,0	165,9	0,4
İzmir	1.007,9	2,0	60,2	8,6	811,8	2,0
Bursa	878,6	1,8	15,8	2,2	1.515,9	3,8
Kütahya	772,9	1,6	11,8	1,7	77,3	0,2
Samsun	573,2	1,1	6,4	0,9	901,3	2,3
Sakarya	509,6	1,0	3,2	0,5	317,3	0,8
TOPLAM	43.149,5	88,7	403,7	57,5	11.060,1	28,0

KAYNAK: Sayar, s.75-80'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Af uygulamasından elde edilen gelirin yaklaşık %89'u yukarıdaki tabloda görülen on ilde tahsil edilmiştir. İstanbul'un payı %51,6'dır. İstanbul'la birlikte Ankara, Kocaeli ve Adana'dan tahsil edilen miktar toplam tahsilâtın %79'unu oluşturmuştur. Bu dört ilin İzmir'le birlikte toplam servet bildirimindeki payı %51,2 düzeyinde gerçekleşirken, stok bildirimindeki payları ise %20,5 düzeyinde kalmıştır.

TABLO VI

2431 Sayılı Kanun ve Buna Bazı Hükümler Ekleyen
2571 Sayılı Kanun Gereğince Yargı Organlarından
ve Takdir Komisyonlarından Çekilen Dosyalar

	2431 s.K.	2571 s.K.	Toplam
Yargı Organlarından Çekilen Dosya Adedi	51.404	38.436	89.840
Takdir Komisyonlarından Çekilen Dosya Adedi	261.545	673.629	935.174

KAYNAK: Sayar, s.75-80'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Birikmiş uyuşmazlıkları tasfiye etmek yönünden, af uygulaması sonunda takdir komisyonlarında bulunan dosyalardan 935.174 adedi; itiraz komisyonları, temyiz komisyonu ve Danıştay nezdinde uyuşmazlıklı bulunan dosyalardan toplam 89840 adedi tasfiye edilebilmiştir. Bu yaklaşık 2/3 düzeyinde bir başarı sağlandığı göstermektedir. Bu orana ulaşılma-

sında sonradan 2571 Sayılı Kanunla eklenen hükümlerin etkisi tablodan açıkça görülmektedir (Bkz.Tablo VI)

Ancak, bunlara rağmen af uygulamalarının hiç bir soruna gerçek bir çözüm getirmediği kısa bir süre sonra anlaşılacaktır. Biraz sonra, 2801 Sayılı Kanun üzerinde dururken görüleceği gibi aradan iki yıl geçmeden 2431 Sayılı Kanunun bir çözüm getirmeye yöneldiği sorunların hiç hafiflemeyen varlığını sürdürdüğü; bu sefer de yine aynı gerekçelerle 2801 Sayılı Kanunun uygulamaya konulduğu dikkati çekecektir.

3. 2801 SAYILI BAZI KAMU ALACAKLARININ ÖZEL UZLAŞMA YOLU İLE TAHSİLİ HAKKINDA KANUN

2431 sayılı yasanın üzerinden henüz iki yıl geçtikten sonra 1983 yılının başlarında Türkiye'nin gündemine yeni bir af tasarısı geldi (131). Bu seferki şimdiye kadar uygulanan af kanunları içinde en geniş ve kapsamlı olanıydı. 2431 sayılı yasanın uygulama sonuçları hedeflenen amaçlara ulaşmakta yetersiz kaldığını ortaya koymuştu. Bu durum 2801 sayılı kanun tasarısını hazırlayanlarca, beyan ve ödeme sürelerinin kısa tutulmasına bağlanmıştı (132). Öte yandan, 2431 sayılı yasa ile bir ölçüde tasfiye edilen ihtilâflı dosyalar

(131) 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun, R.G., no:17969, 24.2.1983.

(132) Bkz. 2801 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, S.Sayı: 322, C.14, B:49, 31.1.1983.

kısa sürede, yeniden, altından kalkılmaz boyutlara ulaşmıştı. Üstelik vergi mahkemelerinin kurulmaları üzerinden bir yıl geçmediği halde bu mahkemelerde ve Danıştay'da biriken uyuşmazlık dosyaları ikiyüzbine çoktan ulaşmıştı (133). Bu durum karşısında kanunkoyucu yeni bir af denemesine girişmekte tereddüt etmemiştir.

2431 sayılı yasa kara paranın meşru ekonomi sınırlarına çekilmesi konusunda da başarılı olamamıştı. Bu kez daha düşük oranlı bir vergi ile servet beyanlarının yenilenmesi imkânı getirilmeye çalışılmış; böylece varlığını sürdüren sorun aynı yolla bir daha çözülmek istenmiştir.

2801 sayılı yasa ile yükümlülere sağlanan önemli avantajlar içerisinde, özellikle vergi hukuku açısından, asli vergi borçlarına yönelik kısmi af dikkat çekmektedir. Danışma Meclisinde yapılan müzakereler esnasında en çok tartışılan noktalardan biri bu olmuştur.

Bu genel açıklamalardan sonra 2801 sayılı yasanın ortaya çıktığı koşulları ve yapısal özelliklerini incelemeye geçebiliriz.

(133) 2801 Sayılı Kanun Gerekçesi.

A. 2801 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasında
Etkili Olan Nedenler

a. Siyasi Nedenler

2801 sayılı kanun da olağanüstü bir dönemin ürünüdür. 1982 Anayasası kabul edilmekle birlikte, henüz genel seçimler yapılmamış ve normal demokratik yaşama geçilmemiştir. Bundan önceki 2431 sayılı af yasasından farkı bir Danışma Meclisi'nin bulunması ve hükümetçe hazırlanan af tasarısının bu mecliste müzakere edilmesidir. Ancak MGK'nin yasama yetkisi de diğer tarafta varlığını sürdürmekteydi. Danışma Meclisinde kabul edilen tasarılar nihai olarak MGK tarafından onaylanıyordu.

12 Eylül hareketi asayiş açısından toplumda nisbi bir huzur ortamını sağlamakla birlikte ekonomik ve mali alandaki sorunlar varlığını sürdürmekteydi. 2431 sayılı af kanunu da beklenen ölçüde bir katılım olmaması nedeniyle sorunların çözümüne ciddi bir katkı sağlayamamıştı.

2801 sayılı af yasası Danışma Meclisinde görüşülürken üyelerden Akif Erginay tasarı lehinde söz alarak geçmişte yaşanan anarşik olaylarla af tasarısı arasındaki ilişkiyi şöyle dile getirmiştir: "... yetmişlerden sonra büyük bir huzursuzluk, keşmekeş içine giren bir memlekette kendi canını kurtarmak pahasına yaşamak arzusu içinde bulunan mükelleflerin Devlete karşı olan vazifesini yapmaması, bir anlamda

haklıdır. Neden? 'Çünkü, sen Devlet olarak benim canımı da malımı da korumuyorsun ki ben de sana vergi vereyim'" (134).

Öte yandan, tasarının kanunlaştığı 1983 yılı normal demokratik yaşama geçiş sürecinin hızlandığı bir yıldır. Bu bağlamda, genel seçimlerden sonra kurulacak yeni hükümette uyumsuzlıklardan arındırılmış bir vergi yönetimi teslim etme isteği ile tasarı arasında yakın bir ilişki vardır. Nitekim, dönemin Maliye Bakanı bu ilişkiyi, "... yeni bir demokratik rejime gidiyoruz. Yeni demokratik rejime gitmeden evvel Devlet, halkı ile olan ihtilâflarını temizlemek istiyor..." (135) sözleriyle ifade etmiştir (136).

b. Ekonomik ve Mali Nedenler

aa. Ekonomik Nedenler

2801 Sayılı Kanun, 24 Ocak kararlarının ardından bu alanda 2431 Sayılı Kanundan sonra yapılan ikinci

(134) Akif Erginay, "Danışma Meclisinde Yaptığı Konuşma", Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:49, O:2, 31.1.1983, s.117.

(135) Bkz. Maliye Bakanı Adnan Başer Kafaoğlu'nun yaptığı konuşma, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:49, O:2, 31.1.1983, s.128.

(136) Bununla birlikte, Danışma Meclisi Üyelerinden Hayri Seçkin tasarının tümü üzerindeki görüşmeler sırasında Danışma Meclisinin varoluş nedeninin Anayasayı, Siyasi Partiler ve Seçim Kanunlarını yapmak olduğunu hatırlatarak, söz konusu meclisin bu türden bir af çıkarma yetkisinin bulunmadığını savunmuştur. Kendi ifadesiyle, "bu meclis vatandaşıyla hiç bir zaman helâlleşmeye giremez". Bkz. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:49, O:2, 31.1.1983, s.125.

düzenlemedir. 2431 Sayılı Kanunun amacı, daha önce geniş bir şekilde üzerinde durduğumuz gibi, esas olarak "kara para" diye adlandırılan ekonomik değerlerin meşru ekonomi sınırlarına çekilmesiydi. Ancak uygulamada istenilen başarının elde edilememesi aradan iki yıllık bir süre geçtikten sonra aynı amaçlarla benzer bir tasarıyı gündeme getirdi. Bir Danışma Meclisi Üyesi bu yönüyle, incelediğimiz bu yasayı öncekinin bir "türevi" olarak nitelemiştir (137).

2801 sayılı yasanın çıkarılmasında mali ve idari faktörler de önemli rol oynamakla birlikte asıl faktör ekonomiktir. Nitekim, bu husus Mali İşler Komisyonu raporunda da ifade edilerek "bu kanun tasarısıyla, fiskal amaçtan daha çok makro ekonomik hedefin esas alındığı" vurgulanmıştır (138).

Bu nedenle, ekonomik açıdan yasa önceliği "kara para" sorununa vermiştir. Dönemin ekonomik koşullarına bağlı olarak idarenin denetleyemediği resmi ticari sirkülasyonun dışında büyük ve gizli bir servet birikimi oluşmuştu. Bu servetin oluşmasında Türkiye ekonomisinin o âna gelinceye değin geçirdiği safhaların da bir etkisi olduğunu belirtmek gerekir.

(137) Bkz. Beşir Hamitoğulları'nın konuşması, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:51, O:2, 3.2.1983, s.215. Aynı konuşmacı daha önce yaptığı konuşmalarda bu tür af tasarılarını ilginç bir benzetmeyle "hamile" tasarılar olarak nitelemiştir.

(138) Bkz. Mali İşler Komisyonu Raporu, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, S.Sayı:322, B:49, 31.1.1983.

Özellikle, 1977 yılının Şubat ayından itibaren ülkede ithalâtın durdurulup akreditiflerin çalışmadığı hatırlanırsa bu birikimin nedenlerini kavramak kolaylaşır. İş öyle bir noktaya varmıştır ki dönemin iktidarları "herkes malını bulsun, dövizini bulsun, fabrikalar kapalı kalsın" yolunda açıklamalar yapmak zorunda kalmıştır (139).

Bu koşullar çerçevesinde oluşan kara parayı aklamak amacıyla çıkarılan 2431 sayılı yasa servet beyanlarını sınırlı tutması nedeniyle gereken ölçüde katılımı sağlayamamıştı. 2801 sayılı kanun ise bu açıdan daha elverişli koşullarla servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtianın kayıtlara geçirilmesi imkânını getirmiştir.

Servet beyanlarının yenilenmesi imkânının maliyet enflasyonu ile mücadelede etkili bir araç olacağı da savunulmuştur. Maliye Bakanlığı yetkililerinin tahminlerine göre, yaklaşık 200 milyar liraya yakın tasarrufun sırdaş hesap ya da mevduat sertifikası olmaktan çıkarılması yoluyla, işletmelerin yüksek maliyetli krediler yerine, bankalarda bulunan tasarruflarını kullanma imkânlarının doğacağı belirtilmiştir (140). Bu yolla da maliyet enflasyonu yaratan bir etkenin ortadan kaldırılmış olacağı savunulmuştur.

(139) Bu konuda Danışma Meclisinde yapılan tartışmalar için bkz. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, 3.2.1983, s.202-203.

(140) Bkz. Dünya Gazetesi, 12.4.1983.

Öte yandan, yüksek oranlı enflasyon o dönemde enflasyonist gelir büyümelerine yol açmıştır. Bu nedenle, bir kısım yükümlüler ekonomik açıdan bazı gelirlerini gizlemek zorunda kalmışlardır. Aksi takdirde, işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri imkânsızlaşabilirdi. Çünkü enflasyonist gelir büyümeleri üzerinden %60'lara varan oranlarda bir vergi alınması gerçek gelir büyümelerinin tamamını alıp götürmesi sonucuna yol açardı (141).

Son olarak, 2801 sayılı yasanın çıkarılmasında, uygulanan istikrar politikalarının rolüne de değinmemiz gerekir. Bu dönemde 24 Ocak Kararları, sıkı para politikası nedeniyle piyasada bir nakit darlığı yaratmıştı. Bu durum yükümlüleri doğrudan etkilemiş ve vergi borçlarının tahsilinde sorunlar yaratmıştır. İşte 2801 sayılı yasa bu açıdan da bazı kolaylıklar getirmek suretiyle vergi tahsilâtında karşılaşılan tıkanıklığı gidermeyi amaçlamıştır (142).

bb. Mali Nedenler

2801 sayılı yasanın yürürlüğe konulmasında mali amaçlar da etkili olmuştur. Vergi yönetiminin normal tahsil süreci içerisinde vergi alacaklarını toplamada yeter-

(141) Maliye Bakanının bu doğrultudaki açıklamaları için bkz. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:51, O:1, 3.2.1983, s.196.

(142) Bkz. 2801 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, S.Sayı: 322, B:49, 31.1.1983.

siz kalışı af gibi olağanüstü bir araca başvurmayı gerekli kılmıştır. Gerekçede 1981 mali yılı sonu itibariyle takipli alacak miktarınının 260 milyar liraya ulaştığı ifade edilmiştir (143). Gerek kesinleşmiş alacakların, gerekse ihtilafli alacakların olağan hukuki süreç çerçevesinde tahsilinin uzun zaman alması ve yığılmaların önlenememesi idareyi zor durumda bırakmaktaydı. Bu nedenledir ki af idari açıdan pratik bir yol olarak görülmüş ve böylece bir türlü tahsil edilemeyen alacakların tahsil edilerek hazineye gelir sağlanması hedeflenmiştir.

c. Vergi Yönetimine ve Yargısına İlişkin Nedenler

aa. Vergi Yönetimine İlişkin Nedenler

2431 ve buna ek olarak çıkarılan 2571 Sayılı Kanunlarla 1.1.1981 tarihinden önceki dönemlere ait olarak Takdir ve İtiraz Komisyonlarında yığılmış dosyaların tasfiye edilmesi öngörülmüştü. Bu kanunların uygulanması sonucunda birikmiş dosyaların 2/3'ünün tasfiyesi gerçekleştirilmişti. Ancak aradan iki yıl geçmeden Takdir Komisyonları yeniden ağır dosya yükü altında ezilmeye başladı. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere 31.10.1982 tarihi itibariyle büyük çoğunluğu Emlak Vergisi ile Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisine ilişkin 2.072.315 adet dosya takdir için bekliyordu.

(143) Bkz. 2801 Sayılı Kanun Gerekçesi.

TABLO VII

Takdir Komisyonlarında Bulunan Dosyalar
(31 Ekim 1982 tarihi itibariyle)

Emlâk Vergisi	988.000
Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi	836.000
Gelir Vergisi	202.670
Diğerleri	45.645
TOPLAM	2.072.315

KAYNAK: Maliye Bakanının Danışma Meclisinde Yaptığı Açıklama,
Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:49, O:2,
31.1.1983, s.128.

1.1.1983 tarihinden önce gerçekleşen Veraset ve İntikal, Gayrimenkul Kıymet Artış ve Emlâk Alım Vergilerine ilişkin olaylarda vergi dairelerince muhitler itibariyle emsal dosyalar oluşturularak, bu emsallerin altında beyanda bulunan haller takdire sevkedilmekteydi. Vergi daireleri zamanla artık emsal dosyalar oluşturulmasını da bir tarafa bırakmış ve bu üç tür vergiyi ilgilendiren dosyaları doğrudan takdire sevketmeye başlamıştı. Ortada belirli kıstasların bulunmayışı ve yükümlülerin çoğu zaman bu vergilere ilişkin gerçek değerleri beyan etmektan kaçınmaları, vergi dairelerince yapılan bu işlemlere haklılık kazandırmaktaydı. Ancak takdir komisyonlarında yığılan bu dosyalar, bir yan-

dan komisyonlarda tıkanmalara yol açarken öte yandan yargı organlarında da aynı türden tıkanmalara yol açıyordu (144).

Diğer taraftan, 1.1.1983 tarihinden itibaren Emlâk Vergisinde beyanlara esas alınacak kıstasların bina metreka-re maliyet ve arsa rayiç değerleri şeklinde belirlenip, sözü geçen vergileri ilgilendiren hallerde de artık bu değerlerin esas alınacak olması, bu vergiler dolayısıyla takdire sevk işlemini büyük ölçüde durdurmuştur. Bu arada Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ile Emlâk Alım Vergisi de harca dönüştürülmüştür. İşte bu üç tür vergide 1.1.1983 tarihinden sonraki işlemler için gerçekleştirilen yeniden düzenleme, bu tarihten önceki tıkanmaların da tasfiye edilmesi ile bir an-lama kavuşacaktı (145).

Bu amaçla ilk olarak çok eski dönemlere ait (31.12.1977 den önceki) komisyonlarda bulunan Emlâk Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergilerine ilişkin dosyaların re'sen işlem den kaldırılması öngörülmüş (m.10/1); 1.1.1983 tarihinden önce beyannamesi verilmiş olan Veraset ve İntikal, Gayrimenkul Kıymet Artış ve Emlâk Alım Vergilerinde de bildirilen değer-lerin %30 oranında arttırılması suretiyle bir ölçüde otomatik bir usulle bu dosyaların tasfiye edilmesi hedeflenmiştir.

(144) Ahmet Kutsal, "Bazı Kamu Açacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun ve Düşündükleri", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Mayıs 1983, S.4, B:51, O:1, 3.2.1983, s.186.

(145) A. g. m.,

İdarenin tâkip ve tahsil etmekte zorlandığı kamu alacakları bakımından da yükümlüler lehine teşvik edici hükümler konulmak suretiyle, bunların bizzat yükümlülerce idareye getirilip ödenmesi yolu seçilmiştir. Böylece takdir komisyonları dışındaki vergilere ilişkin dosyalar da tasfiye edilmek istenmiştir.

Bu konuda Emlâk Vergisi açısından daha da ileri gidilerek 1.3.1980 tarihine kadar tahakkuk ettirildiği halde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş bulunan vergilerin ve bunlara bağlı cezalarla gecikme zamlarının tahsiline feragat edilmiştir (m.10/2). Bu hükümden yararlanacak yükümlü sayısının 17 milyon üzerinde olduğu tahmin edilmiştir. Buna karşılık terkin edilecek vergi miktarının ise yalnızca 4 milyar civarında olduğu belirtilmiştir. Mali İşler Komisyonu Başkanı bu duruma dayanarak hükmün gerekçesini, "vergi tahsilâtında Devletin verimliliğinin ya da (tahsil) masraflarının elde edilecek tahsilâttan daha fazlası olmaması esasını gözetmek" olarak açıklamıştır (146).

bb. Vergi Yargısına İlişkin Nedenler

Bundan önceki 2431 Sayılı Kanunun bir başka hedefi de kısa bir süre sonra kurulması öngörülen vergi yargısı organlarının daha başlangıçta eski uyumsuzlukların yükü

(146) Bkz. Mali İşler Komisyonu Başkanının Konuşması, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:51, O:1, 3.2.1983, s.186.

altında ezilmelerini önlemektir. Ancak buna rağmen vergi mahkemelerinin kuruluşunun üzerinden çok geçmeden, bu kuruluşların büyük bir iş yükü ile karşı karşıya kalmaları önlenemedi. Uyuşmazlıklı dosyaların önemli bir kısmı da eski itiraz ve temyiz komisyonlarından kalmaydı. Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere vergi mahkemelerinde ve Danıştay'da görülen davaların sayısı ikiyüzünü aşmıştı.

TABLO VIII

Vergi Mahkemelerinde ve Danıştay'da Görülen Davalar İle Uzlaşma Safhasında Bulunan Uyuşmazlıklar (30.10.1982 itibariyle)

Vergi Mahkemeleri	272.738
Danıştay	21.242
Uzlaşma safhasındakiler	14.899

KAYNAK: Fikret Sayar, 1960'dan Bu Yana Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları, Hesap Uzmanları Kurulu, (Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü), 1984, s.114-116.

Bu manzara karşısında yeni kurulmuş yargı organlarını işin başında felçli bir duruma getiren uyuşmazlıkları tasfiye için, 2801 sayılı yasa ile yükümlüler için uyuşmazlıktan vazgeçmeyi çekici kılan hükümler getirme zorunluluğu doğdu ve bu doğrultuda düzenlemeler yapıldı.

B. 2801 Sayılı Kanunun Yapısal Özellikleri

a. Kapsam

2801 Sayılı Kanun, genellikle yapıldığı gibi, Vergi Usul Kanununun uygulandığı vergi, resim ve harçları kapsamına almıştır (m.1). Buna göre, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar 2801 Sayılı Kanun hükümlerinden yararlandırılmıştır. Buna karşılık, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler, belediyelere ödenen katılma payları, ecrimisiller ve benzeri patrimonian gelirleri kapsam dışı kalmıştır.

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi

2801 Sayılı Kanun ilke olarak 1.1.1983 tarihinden önceki dönemleri kapsamıştır. Ancak, beyana dayanan vergilendirmede söz konusu tarihten önceki dönemlere ilişkin vergi, resim ve harçlar bakımından af hükümlerinin uygulanabilmesi için beyanname verme sürelerinin, ek süre dahil 1.1.1983 tarihinden sonraya rastlamaması öngörülmüştür (m.1/3). Bu nedenle, 1982 takvim yılına ait yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tarh ettirilecek vergiler 2801 Sayılı Kanunun kapsamı dışında kalmıştır (147).

(147) Buna karşılık GVK.m.94 gereğince muhtasar beyanname ile bildirilen vergi kesintileri izleyen ayın 20.günü akşamına kadar ya da 15 günlük ek süre içinde beyan edildiğinden Aralık 1982 dönemine ilişkin vergiler hariç 1982 yılının diğer aylarına ait vergiler af kapsamına girmekteydi. Bkz.Özel Uzlaşma Genel Tebliği, Seri no: 1.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

aa. Vergi Asıllarına İlişkin Bağışıklıklar

2801 Sayılı Kanun vergi hukuku alanında pek alışık olunmayan bir biçimde, devletin asli vergi alacaklarından feragat etmesi sonucunu doğuran hükümlere yer vermiştir. Bu hükümleri üç başlık altında inceleyebiliriz:

aaa. Rayiç Bedel Takdiri Gerekmeyen
Kesinleşmemiş Alacaklar

Danışma Meclisinde üzerinde en çok tartışılan konulardan biri, yasanın 3. ve 4. maddeleriyle henüz kesinleşmemiş, bir başka deyişle uyumsuzluk çıkarılmış ya da uyumsuzluk çıkarma olasılığı bulunan vergi alacaklarında vergi aslının 3/4'ünün ödenmesi ve uyumsuzluk yaratılmaması koşuluyla asli vergi borcunun geriye kalan 1/4'ünden ve bağlı cezalardan vazgeçilmesidir (148). Bu hükümler rayiç bedel takdiri gerekmeyen gelir, kurumlar, gider ve işletme vergisi gibi vergiler bakımından çıkan uyumsuzlukların tasfiyesi ve yeni uyumsuzluk yaratılmasını önleme amacına yönelmişlerdi.

(148) Hükümet tasarısında 3. maddede vergi aslının "yarısı" ödendiği takdirde diğer yarısının tahsil edilmemesi öngörülmüştü. Bütçe-Plan Komisyonunda ise madde vergi aslının "tamamının" ödenmesi şeklinde değiştirilerek vergiden af önlenmek istenmiştir. Ancak uzmanlık komisyonu olan Mali İşler Komisyonunda tasarının düzenlenmesi benimsenmiş ve Danışma Meclisinden de söz konusu hüküm bu şekliyle çıkmıştır. Milli Güvenlik Konseyi ise vergi aslının 3/4'ünün ödenmesi koşuluyla 1/4'den vazgeçilmesi doğrultusunda yasalaştırmıştır.

Danışma Meclisinde bazı üyelerin vergi aslından vazgeçilmesine karşı çıkmaları üzerine hükümet ve komisyon sözcüleri tarafından sözkonusu hükümlerin dayanakları şu şekilde savunulmuştur:

i. Bundan önceki 2431 Sayılı Kanun uygulamasında vergi aslı "affedilmemişti". Bu nedenle yükümlüler uyuşmazlıkları sürdürdüler. Uyuşmazlığı sürdürmek vergi aslını ödeyip cezadan kurtulmaktan daha avantajlı gelmişti yükümlülere (149). Bu nedenle vergi aslından kısmen vazgeçilmezse bu hüküm "ölü doğmuş" olacaktı ve işlerliğini yitirecekti. Bu bakımdan affa katılımı teşvik yönünden böyle bir hüküm gerekliydi (150). Aksi takdirde yükümlüler VUK'nun "cezalarda indirim" ve "uzlaşma" gibi hükümlerine başvurmayı tercih edebilirlerdi. Bunu önlemek için daha avantajlı hükümler getirme zorunluluğu vardı (151).

ii. Öte yandan, VUK'da idareye vergi ve cezalarda uzlaşma yetkisi tanınmıştı. Bu da bir çeşit uzlaşmanın genel olarak, Maliye Bakanının ifadesiyle "global" olarak yapılmasından ibaretti (152). Böylece uzlaşma komisyonlarında yığılmış dosyaların tasfiyesi de mümkün olabilecekti (153).

(149) Bkz. Maliye Bakanının Konuşması, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:50, O:2, 2.2.1983, s.164.

(150) Bkz. Mali İşler Komisyonu Başkanının Konuşması, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:51, O:1, 3.2.1983, s.187.

(151) A. g. k.,

(152) Maliye Bakanının Konuşması, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:49, O:2, 31.1.1983, s.127.

(153) Maliye Bakanının Konuşması, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:50, O:1, 3.2.1983, s.167.

iii. Üzerinde durulması gereken bir başka olgu vergi yönetiminin açılan davaların büyük bir çoğunluğunu kaybetmesidir. Maliye Bakanının Gelirler Genel Müdürlüğünce tutulan istatistiklere dayanarak yaptığı açıklamaya göre vergi yönetimi vergi davalarının yalnızca 1/3'ünü kazanmakta 2/3'ünü ise kaybetmektedir. Diğer taraftan, vergi yönetimi %100 haklı olsa bile iki yıl sonra sonuçlanacak uyuşmazlık enflasyon yüzünden yönetimi zarara sokacaktır (154).

Danışma Meclisinde vergi aslından vazgeçmeyi önleyen bazı değişiklik önerileri verilmişti, ancak bu öneriler reddedildi. Milli Güvenlik Konseyi de ödenmesi gereken vergi aslını 1/2 den 3/4'e çıkarmak suretiyle tasarıyı yasalaştırdı.

bbb. Emlâk Vergisi Alacakları

2801 Sayılı Kanun 1.3.1980 tarihine kadar tahakkuk ettirildiği halde yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş bulunan emlâk vergilerinin tahsilinden de vazgeçilmesini öngörmüş ve bunların idarece terkin edilmesini düzenlemiştir (m.10/2).

Bu hükmün gerekçesini de tahsil giderlerinin elde edilecek gelirlerden yüksek olmaması ilkesi oluşturmuştur. Öte yandan Emlâk Vergisi yönünden yeni bir uygulamaya geçilmesi

(154) Maliye Bakanının Konuşması, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:50, O:2, 2.2.1983, s.162-163.

nedeniyle vergi yönetiminin geçmişteki küçük miktarlarla meşgul edilmek istenmediği de ifade edilmiştir (155).

Tahsilinden vazgeçilen Emlâk Vergisi ile yükümlü sayısı bir milyon civarında tahmin edilmiştir. Bu hükme göre vazgeçilen Emlâk Vergisi miktarının ise 2.610.147.060.-TL olduğu belirtilmiştir (156).

ccc. Gider Vergileri Uygulamasından Doğan
Bazı Aşacaklar

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun II numaralı mamül maddeler tablosunun 10. pozisyonunda 2568 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik nedeniyle Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin 44.13 ve 44.23 pozisyonlarında kayıtlı parkelerin 26.1.1983 tarihinden önceki teslimlerinden vergi alınmaması ve yapılmış tarhiyatların terkin edilmesi öngörülmüştür (m.10/6).

bb. Vergi Cezalarına İlişkin Bağışıklıklar

Vergi cezalarını daha önce yaptığımız gibi kamusal ve idari cezalar olarak ayrı ayrı ele alacağız.

aaa. Kamusal Vergi Cezaları

2801 Sayılı Kanun kamusal nitelikteki vergi suçlarından yalnızca Vergi Usul Kanununun 344. madde-

(155) Mali İşler Komisyonu Başkanının Açıklaması, Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:51, O:2, 3.2.1983, s.185.

(156) Bkz. Sayar, s.116.

sinin 1-6. bendlerinde düzenlenmiş "kaçakçılık" suçunu af kapsamına almıştır. Buna karşılık, kaçakçılığa teşebbüs (VUK.m.358), bilgi vermekten çekinmek (VUK.m.361), vergi mahremiyetinin ihlâli (VUK.m.362) ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları (VUK.m.363) affın kapsamı dışında kalmıştır.

Kamusal nitelikteki kaçakçılık suçu af kapsamına alınırken de oldukça sınırlı bir düzenlemeye gidilmiştir. Sadece, kesinleşmemiş vergiler ve cezalar bakımından, 2801 Sayılı Kanunun öngördüğü koşulun yerine getirilmesi kaydıyla aftan yararlanılması mümkün kılınmıştır. Bu takdirde, VUK.m.359'a göre kaçakçılık suçundan dolayı kamu davasının açılmayacağı ve açılmış bulunan davaların da sürdürülemeyeceği ifade edilmiştir (m.3/4 ve 4/3). Görüldüğü üzere, incelediğimiz kanun aynı suçtan dolayı, yalnızca kanunun yürürlüğe girdiği tarihte henüz kesinleşmemiş alacaklar yönünden vergi aslının kısmen ödenmesi ve uyuşmazlık yaratılmaması ya da uyuşmazlıktan vazgeçilmesi koşuluyla, kamusal cezanın da affı ihtimalini öngörmüş; buna karşılık af yasasının yürürlüğe girdiği tarihte kesinleşmiş alacaklar yönünden kamu cezasına ilişkin mahkûmiyet kararının gerek kesinleştiği, gerekse kesinleşmediği kimi durumlar af dışında kalmıştır.

bbb. İdari Vergi Cezaları

2801 Sayılı Kanun, gerek bir vergi aslına bağlı olarak kesilen kaçakçılık, ağır kusur, kusur gibi

idari nitelikteki cezaları, gerekse bir vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük cezalarının affını öngörmüştür (157).

Önceki 2431 Sayılı Kanunun aksine 2801 Sayılı Kanunda affın kısmen ya da tamamen uygulanması bakımından kesinleşmiş alacaklarla, kesinleşmemiş alacaklar arasında bir ayırım yapılmamıştır. Her iki durumda cezaların tümüyle affı öngörülmüştür. Doğal olarak idari cezaların afftan istifade edebilmesi için yasada düzenlenen koşullara ve süre hükümlerine uygun davranılması aranmıştır.

cc. Gecikme Zamlarına İlişkin Bağışıklıklar

2801 Sayılı Kanun tahsilinden vazgeçilen gecikme zamları bakımından bir ayırım yapmıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesinleşmiş alacaklar yönünden gecikme zamlarının yarısından vazgeçilirken (m.2/1) (158), ke-

(157) Hükümet tasarısında bir vergi aslına bağlı olmak-sızın kesilmiş bulunan özel usulsüzlük ve usulsüzlük gibi cezaların yalnızca %50'sinin affı öngörülmüştü. Bütçe-Plan Komisyonu da tasarının bu hükmünü aynen kabul etmiştir. Mali İşler Komisyonunda ise bu tür cezaların %75'inin affedilmesi yolu benimsenmiştir. Danışma Meclisinde Yapılan görüşmeler sırasında daha ağır cezaların tamamı affedilirken nitelik itibariyle daha hafif olan bu cezaların kısmen affedilmesinin adil olmayacağı ifade edilmiş ve bu hükümle ilgili değişiklik önergesi kabul edilerek bu tür cezaların da tümüyle affedilmesi yoluna gidilmiştir. Bkz. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:50, O:2, 2.2.1983, s.156-157.

(158) Hükümet tasarısında da kesinleşmiş alacaklara ilişkin gecikme zamlarının yarısından vazgeçilmesi öngörülmüştü. Mali İşler Komisyonunda ise gecikme zamlarının tamamından vazgeçilmesi şeklinde bir değişiklik yapılmış ve Danışma Meclisinde bu haliyle kabul edilmişti. MGK ise bu hükmü tasarıdaki ilk şekline uygun olarak gecikme zamlarının yarısından vazgeçilmesi doğrultusunda yasalaştırmıştır.

sinleşmemiş alacaklarda gecikme zamlarının tamamından vazgeçilmiştir (m.3/1).

Kanunun yürürlük tarihinden önce kesinleştiği halde ödenmemiş vergi asılları ve gecikme zamlarının yarısının öngörülen süreler içinde ödenmesi durumunda cezalarla birlikte gecikme zamlarının diğer yarısından vazgeçilmesi 2801 Sayılı yasada düzenlenmiştir (m.2/1). Şayet vergi asılları af yasası yürürlüğe girmeden önce ödenmişse yine bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının yarısının terkin edileceği ifade edilmiştir (m.2/3). Ayrıca bu hükümlerden yararlanan alacaklara kanunun yürürlük tarihinden sonraki aylar için gecikme zammı uygulanmamasına da hükmedilmiştir (m.2/4).

Kesinleşmemiş alacaklar yönünden ise daha sonra üzerinde duracağımız koşullar çerçevesinde, belirli süreler içerisinde vergi aslının kısmen ödenmesi ve uyuşmazlıktan vazgeçilmesi ya da uyuşmazlık yaratılmaması kaydıyla gecikme zamlarından tamamen vazgeçilmesi öngörülmüştür (m.3 ve 4).

dd. Pişmanlık Zammına İlişkin Bağışıklıklar

2801 Sayılı Kanun, idarece bilinen matrahların yanısıra idarenin bilgisi dışında kalmış matrahları ya da matrah farklarını ortaya çıkarmak amacıyla, Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan "pişmanlık ve ıslah" (VUK.m.371) kurumunun uygulanmasını teşvik edici bir hükme yer vermiştir. Buna göre, 2801 Sayılı Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak 30.6.1983 tarihine kadar "pişmanlık ve ıslah" hüküm-

lerine uygun bir biçimde beyan edilen matrahlar üzerinden pişmanlık zammı alınmaması öngörülmüştür (m.4/6). Pişmanlık zammından vazgeçilmesinin yanı sıra beyan edilen matrahlar bakımından VUK'a kıyasla daha uygun ödeme imkânları da getirilmiştir. Bu açıdan yasa, yükümlülere pişmanlıkla beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergileri ikişer aylık devrelerle ve dört eşit taksitte ödeme kolaylığı sağlamıştır.

ee. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yükümlülerine
Sağlanan Vergi İnceleme Bağımsızlığı

2801 Sayılı Yasanın "özel pişmanlık" başlığını taşıyan 5. maddesinde gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin 1978, 1979, 1980 ve 1981 yılları için vermiş oldukları yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları belirli süreler içinde ve asgari yasada belirtilen miktar ve oranlar çerçevesinde arttırmaları halinde, arttırmada buldukları yıllar için vergi incelemesi yapılmaması öngörülmüştür. Arttırım yapılmayan yıllar için idarenin vergi incelemesi yapma hakkı ise saklı tutulmuştur (m.5/10).

ff. Servet Beyannamelerini Yenileyenlere
Sağlanan Bağımsızlıklar

2801 Sayılı Kanun, servet beyannamelerinin düşük oranlı bir vergi ile yenilenmesine imkân sağlamıştır (m.12). Bu kanunun servet beyanında bulunanlara sağladığı

önemli avantajlardan biri de, servet beyanı esasına tabi olan yükümlülerin, 1982 takvim yılına ilişkin olarak gelir vergisi beyannamesi ile birlikte servet beyanlarını yenilemeleri durumunda geçmiş yıl servet beyannamelerinin kendilerine iade edilmesidir. Ayrıca, 1981 ve daha önceki yıllara ait vermiş oldukları servet bildirimlerinin vergi incelemesine konu edilmemesi de öngörülmüştür. Öte yandan, bu hüküm çerçevesinde beyan edilen dövizlerin kaynağının yürürlükteki kambiyo hukuku hükümleri yönünden idarece araştırılmaması ve soruşturmaya tabi olmaması esası getirilmiştir.

gg. Stok Bildiriminde Bulunanlara Sağlanan
Bağışıklıklar

Gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerine, bir kereye özgü olmak üzere işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan her türlü emtiayı, sabit kıymetleri ve demirbaşları cins ve vasıflarını belirten bir beyanname ile bağlı buldukları vergi dairelerine bildirerek defterlerine intikal ettirme imkânı sağlanmıştır (m.13).

Söz konusu emtia, sabit kıymet ve demirbaşların ilke olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. Ancak vergi yönetiminin bu beyanları fiili inceleme ve değerlemeye tabi tutma yetkisi saklı tutulmuştur. Bununla birlikte, incelemeler dışında maliyet bedelinin yüksek gösterildiğinin saptanması halinde ceza uygulanmaması öngörülmüştür (m.13/7). Buna göre, bu yasa hükümleri çerçevesinde vesikasız emtia,

sabit kıymet ve demirbaş beyanında bulunan yükümlüler hakkında açılmış davaların TCK'nun 97. maddesi gereğince düşürülmesi, dava açılmadan önce yasanın öngördüğü koşullara uygun hareket eden yükümlü hakkında ise kovuşturma yapılmaması sonucu doğmuştur.

Diğer taraftan, vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanında bulunan yükümlüler hakkında, af yasasının yayımı tarihinden önce kanuni takibe alınmış işlemler hariç olmak ve bu malların ithal rejimine göre Türkiye'ye ithali mümkün cinsten mallardan olması koşuluyla, beyan ettikleri emtia, sabit kıymet ve demirbaşlar dolayısıyla 1918 Sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun, 1567 Sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve bu kanunların ek ve tadilleri hükümlerine göre ceza kovuşturması yapılmamasını öngörmüştür (m.13/son) (159).

hh. Veraset ve İntikal, Emlâk Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergilerinin Yükümlülerine Sağlanan Bağışıklıklar

Sözü geçen vergilerden dolayı takdir komisyonlarında yığılmış dosyaları tasfiye etmek amacıyla, yükümlülerin itiraz hakları saklı tutularak, yükümlülerin bu vergilere ilişkin olarak beyan ettikleri değerlerin, yönetim

(159) Bkz. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 17 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ, Seri: VII, no: 182; R.G., no:1801, t. 9.4.1983.

tarafından re'sen ve genel olarak %30 oranında arttırılması ve vergilendirmeye esas olarak arttırılan bu yeni değerlerin alınması öngörülmüştür. Bu hükümler uyarınca tarhedilecek vergiler için ceza kesilmemesi ve miktarı 500 liranın altında olan vergilerin terkin edilmesi düzenlenmiştir.

d. Koşullar

aa. Kesinleşmiş Alacaklar İçin Öngörülen Koşullar

1.1.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak tarhedilen vergiler ve kesilen cezalar, 2801 Sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 24.2.1983 tarihinden önce uyumsuzluk çıkarılmadan ya da uyumsuzluk sonunda tamamen veya kısmen haksız çıkılması nedeniyle kesinleştiği halde tamamen ya da kısmen ödenmemişse, bu vergilerin 2801 sayılı yasada belirtilen sürelerde taksitlerle ödenerek bunlara bağlı vergi cezalarının tamamının affedilmesi ve gecikme zamlarının yarısından feragat edilmesi öngörülmüştür (m.2/1).

Yasada belirlenen süreler, sözkonusu borçların ilk taksidi en geç 30.6.1983 tarihinde ödenmek üzere ikişer aylık devreler olarak düzenlenmiştir. Yükümlülerin taksitle ödemelerini 31.12.1984 tarihine kadar on eşit taksit halinde yapmalarına da imkân verilmiştir. Ancak taksitleri, borcu 31.12.1983 tarihinde bitecek şekilde tesbit etmeyip, 1984 yılına da taşıran yükümlülerden 1.1.1984 tarihinden itibaren

ödeyecekleri taksitlerden, o dönemde %32 olarak belirlenmiş tecil faizinin istenmesi öngörülmüştür (160).

Yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önce asılları ödenmiş bulunan vergilere ilişkin cezaların tamamı ile bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının yarısının terkin edileceği ifade edilmiştir. Bu durumda daha önce ödenmemişse gecikme zamlarının yarısının yasanın yürürlük tarihinden itibaren 6 ay içerisinde ödenmesi gerekmiştir (m.2/4).

Şayet cezalar ve gecikme zamları 2801 sayılı yasa yürürlüğe girmeden önce ödenmişse, ödenen bu tutarların iade edilmeyeceği açıkça belirtilmiştir (m.11).

Yasanın yürürlük tarihinden önce bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup, yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş bulunan vergi cezalarının ise hiç bir koşula bağlı olmaksızın terkin edilmesi öngörülmüştür (m.2/5). Bu hüküm yasanın yürürlük tarihinden önce kesildiği halde aynı tarih itibarıyla ödenmemiş olan ve uyuşmazlık aşamasında bulunan bu türden cezaları da kapsar niteliktedir (161). Bu nedenle sözünü ettiğimiz uyuşmazlıkların görüldüğü davaları düşürücü bir etkiye sahiptir.

(160) Bu konuda ayrıntılı açıklama ve uygulamaya ilişkin örnekler için bkz. İhsan Ertürk-Hasan Güzel, Özel Uzlaşma Yolu İle Vergi Affı, Ankara: 1983, s.32-35.

(161) Aynı görüş için bkz. Kutşal, s.151.

bb. Kesinleşmemiş Alacaklar İçin Öngörülen
Koşullar

Kesinleşmemiş, bir başka deyişle uyumsuzluk çıkarılmış ya da uyumsuzluk çıkarılma ihtimali bulunan alacaklar yönünden, kanunkoyucu veraset ve intikal; gayrimenkul kıymet artış ve emlak alım vergileri gibi rayiç bedel takdiri gereken vergilerle rayiç bedel takdiri gerekmeyen diğer vergileri ayrı ayrı düzenlemiştir.

aaa. Rayiç Bedel Takdiri Gereken Veraset ve
İntikal, Gayrimenkul Kıymet Artış ve
Emlak Alım Vergileri İçin Öngörülen
Koşullar

1.1.1983 tarihinden önce beyannamesi verilmiş olan Veraset ve İntikal vergisine tabi menkul (para, tahvil, hisse senedi, alacak ve borçlar ile borsada rayici olan kıymetli madenler hariç) ve gayrimenkul mallar ile Emlak Alım Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisine tâbi gayrimenkullere ilişkin olarak değerlendirme yapılması veya rayiç bedel takdiri gereken dosyaların 2801 Sayılı Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla görmesi gereken işlemler değerlemenin ya da tarh işleminin yapılmış olup olmasına göre şöyle sıralanabilir (162):

(162) Bkz. Özel Uzlaşma Genel Tebliği, Seri no: 9, R.G., t: 7.6.1983, S.18070.

i. Takdir Komisyonlarına sevk edilmemiş dosyalar ile Takdir Komisyonlarınca henüz rayiç bedel takdiri yapılmamış dosyalar için, değerlendirme ve rayiç bedel takdiri yapılmayarak, yükümlülerin beyannamelerinde gösterdikleri değerlerin %30 fazlası esas alınmak suretiyle yapılacak tarhiyatla yetinilmesi öngörülmüştür (m.6/1,A).

ii. Takdir Komisyonlarınca karar verilmiş, ancak bu kararlar üzerine henüz bir tarhiyatın yapılmamış olması durumunda ise, bu kararların dikkate alınmayarak, yükümlülerin beyannamelerinde gösterdikleri değerlerin %30 fazlası esas alınmak suretiyle yapılacak tarhiyatla yetinileceği belirtilmiştir (m.6/1,B).

Her iki durumda da beyan edilen değerlerin %30 oranında arttırılması işlemi vergi yönetimince re'sen yapılacak bir işlem olarak öngörülmüştür (163). Bir başka deyişle, bu hükümden yararlanmak için yükümlünün başvurusuna gerek görülmemiştir (164).

iii. Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi dolayısıyla beyanname verme ödevinin yerine getirilmediği durumlarda (165)

(163) Kutsal, s.153.

(164) Hatırlanacağı üzere 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun uygulamasında yükümlüler için başvuruda bulunma koşulu öngörülmüştü.

(165) Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisinde işlem yapılma-
dan önce bir teminat beyannamesi alınmaktaydı. Asıl vergiyi
ilgilendiren beyanname ise 1 ay içerisinde ayrıca verilmesi ge-
rekiyordu. Yükümlüler işlem den önce verdikleri teminat beyan-
namesini ve ödedikleri teminatı bu vergi ile ilişkisinin ke-
silmesi şeklinde anladığından asıl beyanname genellikle veril-
miyordu. Bkz.Kutsal, s.153.

olay takdire sevk edilmiş olsun veya olmasın herhangi bir tarhiyat yapılmamışsa, yükümlülerin 2801 Sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce verdikleri Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi Teminat Bildiriminde gösterdikleri satış bedelinin %30 fazlasının devir bedeli kabul edilmesi ve bu değer üzerinden verginin tarh edilmesi öngörülmüştür (m.6/2).

Yukarıdaki üç durumda da tarh edilecek vergiler için ceza kesilmemesi ve miktarı 500 liranın altında olan vergilerin terkin edilmesi öngörülmüştür (m.6/4).

Şayet yükümlüler beyanlarının %30 fazlası üzerinden yapılan tarhiyatı kabul etmezlerse, ihbarnamenin kendilerine tebliği tarihinden itibaren 1 ay içerisinde bir dilekçe ile vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir. Bu takdirde söz konusu tarhiyatın düzeltileceği ve Takdir Komisyonlarınca takdir edilen veya edilecek değerler üzerinden ilgili yasa hükümleri gereğince işlem yapılacağı öngörülmüştür (m.6/3).

2801 Sayılı Kanunda ayrıca özel bir zamanaşımı süresi öngörülmüş ve Emlak Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergilerinde bu yasaya göre yapılacak tarhiyatların, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takibeden üç yıl içerisinde yükümlülere tebliğ edilmemesi halinde zamanaşımına uğraması düzenlenmiştir. Yükümlülerce kabul edilmeyen vergiler ile ilgili dosyaların yeniden Takdir Komisyonuna sevki için de

bu zamanaşımı süresinin uygulanacağı ifade edilmiştir (m.6/son) (166).

iv. Sözü ettiğimiz vergilere ilişkin olarak Takdir Komisyonlarınca, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önce takdir edilen değer veya rayiç bedellere dayanılarak yapılmış tarhiyatlardan gerek yargı organlarında uyuşmazlık çıkarılmış bulunanlar, gerekse dava açma süresi yasanın yürürlüğe girdiği tarihte geçmemiş olanların yükümlülerin beyan ettikleri değerlerin %30 fazlası esas alınmak suretiyle hesaplanan vergiye göre düzeltilmesi öngörülmüştür (m.7/1).

Ancak bu durumda olan yükümlülerin ilgili vergi dairelerine başvurarak beyan ettikleri değerlerin %30 fazlasını, takdir edilen değer veya rayiç bedel olarak kabul ettiklerini bildirerek, tarh edilen vergileri 30.12.1983 tarihine kadar ödemeleri gerekmiştir.

Bu koşullara uyulmak suretiyle ödenecek olan alacak asıllarına bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarının tahsil edilmeyeceği yasada ifade edilmiştir.

(166) Aslında söz konusu vergilerle ilgili zamanaşımı süresi 198 Sayılı Kanunun 1318 Sayılı Kanunla değişik 15.maddesinde bir yıl olarak düzenlenmişti. Danışma Meclisinde, yükümlülerin lehine bir çok hüküm getirilirken neden bir yıllık zamanaşımının üç yıla çıkarıldığı sorulmuştur. Komisyon sözcüsü cevap olarak, Emlak Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergilerine ilişkin dosya sayısının büyük boyutlara ulaştığını, bunlar üzerinde gerekli %30 arttırmaların yapılarak yükümlülere tebliğ edilebilmesi için bir senelik zamanaşımının yetersiz olduğunu, onun için zamanaşımı süresinin iki yıl uzatılarak vergi idaresinin işinin kolaylaştırılmak istendiğini ifade etmiştir. Bkz. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV.B:51, 0:2, 3.2.1983, s.175.

bbb. Gelir, Kurumlar Vergileri İle Diğer
Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin
Kesinleşmemiş Alacaklar

Rayiç bedel takdiri gerekmeyen bu tür vergiler bakımından aftan yararlanmayı, kanunkoyucu yine vergilendirme sürecinin çeşitli aşamaları yönünden ayrı ayrı düzenlemiştir:

i. İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergilerden 2801 Sayılı Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başladığı halde, yürürlük tarihine kadar tamamlanmamış olan vergi incelemeleri ile takdir ve tarh işlemlerine devam edilmesi öngörülmüştür (m.4/1).

Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin (3/4)'ünün ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren ikişer aylık devrelerde ve altı eşit taksitte ödenmesi koşuluyla sözkonusu vergilerin geri kalan (1/4)'ü ile vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilmesine hükmedilmiştir. Ayrıca yükümlünün uyumsuzluk çıkarmaması da aranmıştır. Bu koşullar yerine getirildiğinde idari cezaların yanı sıra kamusal nitelikteki vergi cezalarının da affı öngörülmüştür (m. 4/3).

ii. 2801 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte dava açma süresi geçmemiş bulunan ikmalen, re'sen ve idarece tarhedilmiş vergiler bakımından da uyumsuzluk yaratılmaması ve sonradan tarhedilen vergilerin (3/4)'ünün, ilk taksit en geç

30.6.1983 gününde ödenmek üzere, ikişer aylık devrelerde ve eşit taksitlerle 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde geri kalan (1/4)'ü ile bunlara bağlı vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilmesi öngörülmüştür (m.3). Ancak bu taksitlerin 1984 yılına sirayet eden kısımlarından kesinleşmiş alacaklarda olduğu gibi tecil faizi alınmasına hükmedilmiştir.

iii. Yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde veya Danıştay'da uyuşmazlık çıkarılmış olması halinde ise, uyuşmazlıklı kısmın (3/4)'ünün yukarıda (ii) de belirttiğimiz şekilde ödenmesi durumunda uyuşmazlıklı kısmın geri kalan (1/4)'ü ile bunlara bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarının tamamından vazgeçileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan kamusal nitelikteki vergi suçları için de dava açılmaması ve açılan davaların sürdürülmemesi öngörülmüştür (m.3/4).

Bu arada doğal olarak yükümlünün uyuşmazlıktan vazgeçmesi de istenmiştir. Uyuşmazlıktan vazgeçme koşulunun iki nüsha olarak düzenlenecek dilekçenin vergi dairesine verilerek yerine getirileceği belirtilmiştir (m.8/3).

Ödenecek vergi aslının tesbitinde yasanın yürürlük tarihi itibarıyla tarhiyatın bulunduğu en son aşamada belirlenmiş miktarın esas alınmasına hükmedilmiştir. En son aşamada bozma kararı bulunması halinde, ödenecek vergi asılları ilk tarhiyata göre belirlenecekti. Tarhiyatın bulunduğu en son

aşamada verilmiş kararın terkin kararı olması halinde ise, yükümlülerce ödenecek bir tutar bulunmamaktadır. Bu durumda idarenin uyuşmazlıktan vazgeçilmesi öngörülmüştür.

cc. Pişmanlık Zammı İçin Öngörülen Koşullar

2801 Sayılı Kanun, VUK.m.371'e göndermede bulunarak af yasasının kapsadığı dönemlerle ilgili olarak 30.6.1983 tarihine kadar, Vergi Usul Kanununun "pişmanlık ve ıslah" ile ilgili hükümlerine uygun bir şekilde, gizlenen matrah ya da matrah farklarını bildiren yükümlülerden pişmanlık zammının da alınmamasını düzenlemiştir (m.4/6).

Ancak 2801 sayılı yasa bu hükme göre pişmanlıkla beyan edilebilecek vergileri sınırlamıştır. Buna göre, Veraset ve İntikal, Emlâk Alım, Gayrimenkul Kıymet Artışı ve Emlak Vergileri bu kanunun uygulaması bakımından pişmanlık hükmü kapsamı dışında tutulmuştur (m.4/7).

Öte yandan, VUK.m.371'e göre daha elverişli ödeme süreleri öngörülmüştür. Bu açıdan, VUK.m.371'e göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin ilk taksidinin en geç 30.6.1983 tarihine kadar ödenmesi koşuluyla ikişer aylık devrelerde ve dört eşit taksitte ödenmesi gerekmiştir. Buna göre, ödeme için 30.6.1983-31.12.1983 tarihleri arasında altı aylık bir süre öngörülmüştür (167).

(167) Ayrıntılı açıklama için bkz. Ertürk-Güzel, s.58-61.

dd. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yükümlülerine
Sağlanan Vergi İnceleme Bağışıklığı İçin
Öngörülen Koşullar (Özel Pişmanlık)

Yasada "özel pişmanlık" diye adlandırılan hükümden yalnızca gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken matrahlar bakımından yararlanmaları öngörülmüştür (m.5/1). Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin 1978, 1979, 1980 ve 1981 yıllarına ilişkin olarak vermiş oldukları yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları, yasanın yürürlüğe girdiği 24.2.1983 tarihinden itibaren altı ay içinde (24.8.1983 tarihine kadar) ve asgari aşağıda belirtilen miktar ve oranlar çerçevesinde arttırılmaları durumunda, arttırmada buldukları yıllar için vergi incelemesi yapılmamasına hükmedilmiştir.

İlgili yıllar için arttırılacak miktar ve oranlar şu şekilde düzenlenmiştir:

<u>Yıllar</u>	<u>Arttırım Oranı</u>	<u>İlgili Yılda Matrah Beyan Edenlerin Arttıracakları En Az Tutar</u>	<u>İlgili Yıllarda Beyanname Verilmemiş Veya Zarar Beyan Edilmişse Arttı.En Az Tutar</u>
1978	% 25	25.000.-	100.000.-
1979	% 20	25.000.-	150.000.-
1980	% 15	25.000.-	200.000.-
1981	% 10	25.000.-	250.000.-

Adi, kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarından arttırimda bulunanlar hakkında da ortaklık için yapılacak incelemelerden doğacak matrah farklarından hisselerine düşecek tutarların aranmayacağı belirtilmiştir (m.5/5).

Yukarıda belirlenen oran ve tutarlarda yapılacak arttırimlarda vergi, gelir vergisi yükümlülerinde %40, kurumlar vergisi yükümlülerinde %50 oranında hesaplanması öngörülmüş ve ayrıca bu matrahlar üzerinden gelir ve mali denge vergileri alınmamasına hükmedilmiştir (m.5/6).

Arttırılan bu matrahlar üzerinden hesabedilecek vergilerin ilk taksiti 31.10.1983'den başlamak üzere, 31.12.1983-29.2.1984-30.4.1984-30.6.1984-31.8.1984 tarihlerinde ve altı eşit taksitte ödenmesi öngörülmüştür (168).

Arttırımın yukarıdaki dört yılın hepsi için ya da birkaçı için yapılmasına da imkân verilmiştir. Arttırım yapılmayan yıllar için idarenin vergi incelemesi yapma hakkı saklı tutulmuştur (m.5/10) (169).

ee. Servet Beyanlarının Yenilenmesine İlişkin Koşullar

2801 Sayılı Kanunun en önemli hükümlerinden biri olan ve "Servet Beyanlarının Yenilenmesi" başlığını ta-

(168) Özel Uzlaşma Genel Tebliği, Seri no:5, R.G., t.6.4. 1983, s.18010.

(169) Ayrıntılı açıklama ve öneriler için bkz.Kutsal, s.158; Ertürk-Güzel, s.62-69.

şıyan 12. maddesinde servet beyanında bulunabilecek gerçek kişiler ve beyan edilebilecek servet unsurları Gelir Vergisi Kanununun, şimdi yürürlükte olmayan 114. maddesine gönderme yapılarak düzenlenmiştir (170).

Buna göre, GVK.m.114 gereğince servet bildiriminde bulunmak mecburiyetinde olan gerçek kişilerin 1982 takvim yılına ait Gelir Vergisi beyannameleriyle birlikte süresinde (31.3.1983 mesai bitimine kadar) veya ek sürede (15.4.1983 mesai bitimine kadar) (171) verecekleri servet bildirimlerinde yazılı safi servetleri üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere %1 oranında vergi ödemeleri halinde 1981 ve daha önceki yıllara ilişkin olarak vermiş oldukları servet bildirimlerinin iade edilmesi ve bu yıllara ait vermiş oldukları bildirimlerin vergi incelemesine konu edilmemesi öngörülmüştür.

2801 sayılı yasada, yenilenen servet bildirimlerinde gösterilecek servet unsurları yönünden özel bir sınırlama getirilmemiştir. Bilindiği üzere, 2431 sayılı yasa uygulamasında beyan edilebilecek servet unsurlarının kapsamı dar tutulmuş; bu da uygulamada hükmün işlerliğini yitirmesine yol açmıştı. Bu sefer daha çok sayıda yükümlünün katılımını sağla-

(170) Servet beyanlarının yenilenmesine ilişkin tebliğ için bkz. Özel Uzlaşma Genel Tebliği, Seri no:2.

(171) Ancak servet bildirimlerinin ek süre içinde verilmesi o zamanki uygulamada VUK.m.352 gereğince 1. derece usulsüzlük cezasının kesilmesine neden oluyordu. Bu konuda bkz. İhsan Akköy, "Servet Beyanlarının Yenilenmesi", Vergi Dünyası, S.20, Nisan 1983, s.8.

mak amacıyla böyle bir sınırlamaya gidilmemiştir. Ancak gerçeğe aykırı olarak yüksek miktarların beyan edilmesini önlemek ve böylece ileride işlenebilecek kaçakçılık fiillerine zemin hazırlamamak için yükümlülerin 31.12.1982 tarihi itibariyle verdikleri servet bildirimlerinde gösterdikleri nakit para, mevduat sertifikası, sırdaş hesap ve dövizleri 15.4.1983 tarihinde bankalarda bloke etmeleri ve bu işlemi bankalardan alınacak bir yazı ile belgelendirmeleri şart koşulmuştur (m.12/3). Bloke edilen bu değerlerin 15.4.1983 tarihinden sonra iade edilmesi öngörülmüştür (172). Bununla birlikte, Maliye Bakanlığınca yayınlanan 2 no'lu Özel Uzlaşma Genel Tebliğinde bloke edilen değerlerin 15.4.1983'ten sonra değil, 18.4.1983 tarihinden itibaren serbest bırakılacağı belirtilmiştir (173).

Yasada ayrıca 31.12.1982 tarihi itibariyle yenilenmiş servet bildirimlerinde yer alan safi servet üzerinden hesaplanacak %1 oranındaki verginin Gelir Vergisi taksitleri ile birlikte 1983 yılının Mart, Haziran ve Eylül aylarında üç eşit taksitle ödenmesi gereği belirtilmiştir. Ancak %1 ora-

(172) Hükümet tasarısında servet bildirimlerinde yer alan nakit para ve dövizlerin 30 gün süre ile bankalarda bloke edilmesi öngörülmüştü. Bütçe-Plan Komisyonu bu süreyi 45 güne çıkarmıştır. Mali İşler Komisyonu ise tasarıdaki blokaj koşulunu kaldırmış ve Danışma Meclisinden de tasarı bu haliyle geçmiştir. Daha sonra, MGK blokaj koşulunu kabul etmiş ancak blokaj süresini 1 günle sınırlayarak tasarıyı yasalaştırmıştır.

(173) Bkz. Özel Uzlaşma Genel Tebliği, Seri no:2, V,9.

nındaki verginin öngörülen süreler içinde ödenmemesi 12. maddeden faydalanmaya engel görülmemiştir. Bu durum yalnızca, tahakkuk eden vergi için 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre cebri icra sürecinin uygulanmasını gerektirmekteydi. Bir başka deyişle, verginin ödenmesi 12. maddeden faydalanmanın bir koşulu değildi. Verginin tahakkuku yeterli görülmüştü (174).

ff. Stok Bildirimine İlişkin Koşullar

2801 Sayılı Kanunun 13. maddesi ile vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaşların beyanı imkânı getirilmekle yükümlülerin özel servet unsurları yanında ticari servet unsurlarını da beyan etmelerine imkân tanınmıştır. Böylece 12. ve 13. maddeler arasında paralellik kurulmuştur (175).

Bu hükümden yararlanarak vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaşlarını beyan edecek yükümlülerin 24.5.1983 günü mesai bitimine kadar vergi dairesine bir beyanname vermeleri gerekli görülmüştür (m.13/1). Beyan edilen emtia, demirbaş ve sabit kıymetler maliyet bedeli ile, maliyet bedeli bilinmiyorsa alış tarihindeki rayice göre tahmin olunan bedel ile değerlendirilerek 1983 yılı kanuni defterlerine intikal ettirilmesi öngörülmüştür (176).

(174) Akköy, s.15.

(175) Ahmet Ö.Şahin, "Servet Beyanlarının Yenilenmesi ve Vesikasız Emtia, Sabit Kıymet ve Demirbaş Beyanı", Vergi Dünyası, S.21, Mayıs 1983, s.48.

(176) Muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı konusunda açıklamalar ve öneriler için bkz.Kutsal, s.163-164; Ertürk-Güzel, s.89-90; Şahin, s.49-50.

Bu şekilde değerlenerek beyan edilecek emtia üzerinden %5 oranında hesaplanan verginin üç eşit taksitte ödenmesi gereği düzenlenmiştir. Ancak buradaki ödeme gereği, servet beyanlarında olduğu gibi 13. maddede hükmünden yararlanmanın bir koşulu değildir (177). Beyan edilecek sabit kıymet ve demirbaşlar üzerinden herhangi bir verginin alınması ise öngörülmemiştir.

Bu beyanlardan ötürü 1918 Sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile 1567 Sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve Kanunların ek ve tadil hükümlerine göre cezai kovuşturma yapılmaması ya da açılmış davanın düşürülmesi için, 2801 Sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 24.2.1983 den önce kanuni kovuşturmaya geçilmemesi ve beyan edilen emtia, sabit kıymet ve demirbaşların işletmelere giriş tarihindeki ithal rejimlerinde yer almaları öngörülmüştür (178).

C. Uygulama Sonuçları ve Değerlendirme

22 Mart 1981 tarihinde yayınlanan 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun ve bu kanuna ek olarak çıkarılan 2571 Sayılı Kanundan gerek kesinleşmiş kamu alacakları, gerekse takdir komisyonlarında bulunan dosyalarla, uyumsuzluklu hale getirilmiş dosyaların tasfiyesi konusunda umulan

(177) Mehmet Sürücü, "2801 Sayılı Yasanın Af Getiren Hükümleri İle İlgili Tartışma", İzmir Barosu Dergisi, C.II, S.4, Ekim 1983, s.22.

(178) A. g. m.,

sonuçların elde edilememiş olması konunun daha köklü olarak ve eskiyi tamamen tasfiye edecek biçimde yeniden ele alınmasını gerektirmişti.

Bu amaçla, özellikle Veraset ve İntikal Vergisi ile, 1.1.1983 tarihi itibarıyla kaldırılarak harca dönüştürülen Gayrimenkul Kıymet Artış ve Emlâk Alım vergilerini ilgilendiren işlemlerden vergi daireleri ve takdir komisyonlarında yığılan dosyaların tasfiyesinin ilke olarak yükümlülerin başvurusuna bırakılmaksızın idarece re'sen yapılması olumlu bir düzenleme olarak nitelendirilebilir. Ancak buna rağmen, sözünü ettiğimiz hükümden yararlanma oranının %59 düzeyinde gerçekleşmesi, bu madde kapsamına giren yükümlülerin %41'inin idarenin yükümlü beyanlarını re'sen %30 oranında arttırma işlemini kabul etmeyerek takdir komisyonlarınca genel hükümler çerçevesinde takdir yapılması yolunu tercih ettiklerini göstermektedir (Bkz. Tablo IX, m.6).

Yine aşağıdaki tablodan da izlenebileceği gibi, sözünü ettiğimiz vergilerle ilgili olarak Takdir Komisyonlarınca 2801 sayılı yasanın yürürlük tarihinden önce takdir edilen değer veya rayiç bedellere dayanılarak yapılmış tarhiyatlardan yargı mercilerinde uyuşmazlık çıkarılanlar ile dava açma süresi henüz geçmemiş olanlar bakımından yükümlülerin büyük oranda (%91) uyuşmazlıktan vazgeçme ya da uyuşmazlık çıkarmama yolunu benimseyerek, beyan ettikleri değerlerin %30 oranında arttırılmasını talep ettikleri gözlenmektedir (Bkz. Tablo IX, m.7).

Buna karşılık "özel pişmanlık" başlığını taşıyan ve gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerini, zamanaşımı süresi içindeki beyan ettikleri matrahları belirli oranlar dahilinde arttırmalarını, böylece vergi inceleme tehditinden kurtulmalarını öngören 5.madde hükmünden yararlanma oranının %30 gibi düşük bir düzeyde kaldığı görülmektedir. Bu durum, muhtemelen yükümlülerin, vergi yönetiminin beyannameleri inceleme konusundaki düşük performansının bilincinde olmasına bağlanabilir (Bkz. Tablo IX , m.5).

TABLO IX

2801 Sayılı Kanun Uygulamasına Yükümlülerin

Katılım Düzeyi

İlgili Madde	Madde Kapsamına Giren Yükümlü Sayısı	Maddeden Yararlanan Yük.Sayısı	Maddeden Yararlanmayan Yükümlü Sayısı	Yararlanma Oranı
m.2: Kesinleşmiş Kamu Alacakları	3.662.080	1.672.552	1.989.528	% 46
m.3: Kesinleşmemiş veya ihtilaf. Kamu Alacakları	158.697	99.474	59.223	% 63
m.4: İnceleme veya Tarhiyat Safhasında Bulunan Vergiler	184.083	104.621	79.462	% 56
m.5: Özel Pişmanlık	1.606.210	599.172	1.007.038	% 30

TABLO IX'un Devamı

İlgili Madde	Madde Kapsamına Giren Yükümlü Sayısı	Maddeden Yararlanan Yük.Sayısı	Maddeden Yararlanmayan Yükümlü Sayısı	Yararlanma Oranı
m.6: Rayiç Bedel Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Sevk Edilmiş Veya Sevki Gereken Dosyalar	2.464.026	1.460.219	1.003.807	% 59
m.7: Rayiç Bedel Takdirine Bağlı Kesinleşmemiş veya İhtilâflı Vergiler	112.563	102.797	9.766	% 91
m.10: İşlemden Kaldırılacak Dosyalar	2.239.288	2.190.746	48.542	% 98
m.12: Servet Beyanlarının Yenilenmesi	-	378.729	-	-
m.13: Vesikasız Emtia, Sabit Kıymet ve Demirbaş Beyanı	359.863	54.873	304.990	% 15

KAYNAK: Fikret Sayar, 1960'tan Bu yana Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları, (Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü), Hesap Uzmanları Kurulu, No:1014, 1984, s.116-118'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

2801 Sayılı Kanunun üzerinde en çok durulan diğer hükümleri servet beyanlarının yenilenmesi ile stok bildirimlerine ilişkin olanlardır. Özellikle, bu hükümlerin Katma Değer Vergisine geçiş sürecinin hızlandığı bir dönemde çıkarılması belge düzeninin kurulabilmesi ve her malın faturalı olması yönünden önemli faydaların umulmasına neden olmuştur. 2801 sayılı yasada servet beyanlarının yenilenmesi konusu düzenlenirken bundan önceki 2431 Sayılı Kanunda hükmün işlevini büyük ölçüde azaltan hataların yinelenmemesine özen gösterilmiştir. Bu açıdan, beyan edilecek servet unsurlarının sınırlanmaması, vergi oranının %1 olarak belirlenmesi, nakit para, sırdaş hesap mevduat sertifikası ve döviz için blokaj zorunluluğunun bir gün olarak öngörülmesi, önceki yıl beyannamelerinin hem iade edilmesi hem de bu yıllarla ilgili olarak servet beyanı yönünden vergi incelemesi yapılmayacağına idare tarafından taahhüt edilmesi sonuçta servet beyanı uygulamasına yükümlülerin katılım düzeyini yükseltmeye yönelikti. Bunda bir ölçüde başarılı olunduğu da söylenebilir. 2431 Sayılı Kanun uygulamasıyla kıyaslandığında 378.729 adet servet beyannamesinin küçümsenmemesi gerekir (179).

(179) Ancak daha sağlıklı bir değerlendirme yapılabilmesi için beyan edilen servetlerin toplam parasal değerlerinin de bilinmesi gerekir. Bu konuda bilgi edinilmesi mümkün olmamıştır. Diğer taraftan beyan edilen değerlerin ne ölçüde gerçeğe uygun olduğu da ayrı bir sorundur.

Bir başka açıdan, servet beyannamelerinin yenilenmesi vergi yönetiminin kendi denetim yetersizliğini kabullenmesinin bir göstergesi olmaktadır (180). Özellikle gayrimenkul, kara, deniz ve hava taşıma araçları, nama yazılı hisse senedi ve tahvil, banka mevduatı gibi normal olarak kaydı tutulan değerlerin yönetimce saptanamaması ve bunun için yükümlünün beyanını talep etmesi Türk Vergi Yönetiminin yapısal bir sorunu olduğu anlamına gelmektedir (181).

Stok bildirimini yönünden ise doyurucu bir sonuç alındığı söylenemez. Vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanında bulunanların sayısının yalnızca 54.873 olması bunu göstermektedir.

Kesinleşmemiş alacaklar bakımından, uyuşmazlıktan vazgeçilmesi ya da uyuşmazlık çıkarılmaması ve vergi aslının kısmen ödenmesi koşuluyla sağlanan vergi cezası, gecikme zammı ve dörtte bir vergi alacağı bağışıklığı yükümlülere bir ölçüde çekici gelmiş olmalı ki 3. madde yönünden katılım oranı %63, 4. maddede ise %56 olarak gerçekleşmiştir.

Uygulamada en çok işlerliği olan hükmün "işlemden kaldırılacak dosyalarla ilgili 10. madde olduğu görülmektedir. Eski dönemlere ilişkin ve çoğunlukla Emlâk, Emlâk Alım ve

(180) Aynı görüş için bkz.Şükrü Kızılot, Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası, Vergi Yayınları, 3.baskı, Ankara:1983, s.279.

(181) A. g. e.,

Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergileri ile ilgili dosyaların idarece re'sen tasfiye edilmesini öngören bu hükmün doğurduğu sonuç doğal karşılanmak gerekir. Bu hüküm çerçevesinde 1.3.1980 tarihinden öncesine ait olup vazgeçilen Emlâk Vergisi miktarı 2.610.147.060.- olarak bildirilmiştir (182).

2801 Sayılı Kanun kapsamına toplam olarak 11.242.936 yükümlü girmiştir. Bunlardan 6.639.604'ü (yaklaşık %60) bu kanundan yararlanmak üzere başvuruda bulunmuştur (183).

III. VERGİ KANUNLARINDA DEĞİŞİKLİK YAPAN KANUNLARDA DÜZENLENEN VERGİ AFLARI

Türk hukukunda af uygulamaları açısından görülen ilginç bir gelişme de 1985 ve 1988 yıllarının sonlarında çıkarılan ve vergi yasalarında oldukça kapsamlı değişiklikler yapan ya da yeni hükümler ekleyen kanunlara geçici birer madde ile af içeren hükümler konulmasıdır.

Bunlardan ilki 4 Aralık 1985 tarihinde Meclis'te kabul edilen ve Vergi Usul Kanunundan Harçlar Kanununa varıncaya değin tam oniki kanunda değişiklik yapan 3239 Sayılı Kanun-

(182) Sayar, s.116.

(183) Bu yasadan yararlanan yükümlülerden tahsil edilmesi gereken toplam vergi miktarı 225,843 milyon TL olarak öngörülmüştür. Bu vergilerden Ağustos 1983 itibariyle yapılan tahsilat miktarı ise 47,101 milyon TL'dir. Kesin tahsilat rakamlarına ilişkin bilgi edinilememiştir. Bkz.Sayar, s.119.

dur (184). Diğeri ise yine çok sayıda vergi kanununda değişiklik yapan 3 Aralık 1988'de kabul edilmiş 3505 Sayılı Kanundur (185).

Şimdi bu yasalarla getirilen affa ilişkin hükümleri her iki yasa bakımından ayrı ayrı inceleyelim.

1. 3239 SAYILI KANUN

A. 3239 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümünün Nedenleri

3239 Sayılı Kanun ile temel vergi kanunlarında oldukça önemli sayılabilecek değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle genel olarak vergi yönetiminin hukuki donanımlar açısından güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bunun yanısıra özellikle Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliklerle belge düzeninin güçlendirilmesi ve yükümlülerin vergi ödevlerine ilişkin hükümlere uygun davranmalarının sağlanması hedeflenmiştir. Bu amaçla vergi sorumluluğunun kapsamı genişletilerek "müteselsil sorumluluk" esası getirilmiş, vergi cezaları arttırılmış (186), belge düzenine uymayanlarla kaçakçılık su-

(184) 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun, R.G., no:18955, t: 11.12.1985.

(185) 3505 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, R.G., no:20015, t: 10.12.1988.

(186) Kaçakçılık suçunda asgari ceza beş kat, usulsüzlük suçlarında ise on kat arttırılmıştır. Bkz. 3239 S.K. m.37.

çu işleyenlere teşhir ve işyerinin kapatılması gibi yeni cezalandırma biçimleri getirilmiştir. Kamusal nitelikte bir cezayı gerektiren kaçakçılığa teşebbüs fiilinin kapsamı da genişletilmiştir (187). Bir başka önemli değişiklik VUK.m. 112'de yapılan değişiklikle gecikme faizi uygulamasının getirilmesidir. Bu değişiklikle re'sen, ikmalen ve idarece vergi tarh edilen yükümlülere vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin vade tarihinden itibaren gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür. Bununla beyanda bulunan yükümlü veya vergi sorumlusu ile beyanda bulunmayarak vergi kaybına neden olan yükümlü veya sorumlulara farklı yaptırım uygulanmak istenmiştir. Bu hükmün ayrıca yargı yolunun kötüye kullanılmasını önleyici bir fonksiyonu da mevcuttur.

Görüldüğü gibi 3239 Sayılı Kanun yükümlü açısından oldukça sıkı hükümler getirmiştir. İşte, kanunkoyucu böylesine sert hükümler içeren bir değişiklik yasasında geçmişte işlenmiş bazı fiiller bakımından nisbeten bir yumuşaklık ya da atıfet işlemi anlamına gelebilecek bir af hükmü ile denge kurmak istemiş olsa gerektir.

(187) 3239 Sayılı Kanunla VUK'da yapılan değişikliklerin topluca bir değerlendirmesi için bkz. Zekâi İzmit, "Mükelleflerin Ödevleri, Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar Konusunda VUK'da Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, S.54, Şubat 1986, s.35-44.

Diğer taraftan, af vergi aslı 300.000 lirayı aşmayan alacaklar bakımından sınırlanmakla, bu tür küçük miktarlı alacakları en düşük idari masraflarla ve kısa sürede tahsil etmek hedeflenmiştir. Affın uygulanması uyuşmazlık yaratmamak ya da uyuşmazlığı sürdürmeme koşuluna bağlanmakla da küçük miktarlı vergi borçları için yargı organlarının iş yükünü ağırlaştırmamak ya da bu tür uyuşmazlıkları kısa yoldan tasfiye etmek amaçlanmıştır.

B. Yapısal Özellikleri

a. Kapsamı

Af hükmünün kapsamına giren vergi türleri için geçici maddede açık bir ifade kullanılmamıştır. Yalnızca genel olarak "vergi" kavramı kullanılmıştır. Bu nedenle, gerek Vergi Usul Kanunu kapsamına giren her türlü verginin gerekse bunun dışında kalan sözgelimi Gümrük Vergilerinin af kapsamında olduğunu söyleyebiliriz.

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi

3239 Sayılı Kanunun geçici 4. maddesi ile getirilen af hükmü zaman bakımından bu yasanın yürürlüğe girdiği tarih olan 11.12.1985 tarihi itibarıyla tarhedilmiş vergileri ve kesilmiş cezaları içermiştir. Vergi yönetimi yasanın bu hükmünü genişletici bir biçimde ele alarak, 11.12.1985 tarihi itibarıyla henüz bir tarhiyatın yapılmadığı ve cezanın kesilmediği kimi durumların da afftan yararlanmasına

imkân vermiştir. Buna göre, 11.12.1985 tarihi itibariyle adlarına cezalı vergi tarhedilmesi gereken (vergi aslına ait 300.000 liralık sınır dikkate alınmak suretiyle) yükümlülere ait tarh işlemlerinin derhal tamamlanması ve bunların da aftan yararlanabilmeleri öngörülmüştür (188). Diğer taraftan, tarh işlemleri tamamlanmış ancak tebliğ edilmiş olan vergi ve ceza ihbarnamelerinin derhal tebliğ edilmesinin sağlanarak bu durumdaki yükümlülerin de affa katılmalarının mümkün kılınması istenmiştir (189).

Aftan yararlanmak için öngörülen vergi aslını ödeme süresi 31.12.1985 olarak saptanmıştır. Bu tarihten sonra af hükmünün uygulanabilirliği mümkün kılınmamıştır. Bir başka deyişle, af dönemi 11.12.1985 ile 31.12.1985 arasındaki 20 gün ile sınırlanmıştır.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

Geçici 4. madde ile 300.000 lirayı aşmayan vergi asıllarına bağlı idari vergi cezalarının affedilmesi, gecikme zamları ile tecil faizinden ise vazgeçilmesi öngörülmüştür.

Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezalar ile ödeme emirlerine itiraz sonucu 6183 Sayılı Kanununun 58. maddesi

(188) Bkz. 371 Seri No'lu TGT, R.G., no: 18960, t:16.12.1985.

(189) A. g. t.,

uyarınca tahsil edilmesi gereken %10 zam affın dışında kalmıştır. Bu nedenle bunların tahsil işlemlerine devam olunmuştur (190).

Kamusal nitelikteki cezalara ilişkin bir hüküm bulunmadığından bunlar da aftan yararlanamamışlardır.

d. Koşullar

aa. Vergi Aslının 300.000 Lirayı Aşmaması

Kanunkoyucu aftan yararlanmayı 300.000 lirayı aşmayan (300.000 lira dahil) vergi asılları ile sınırlandırmıştır. Ancak 300.000 liralık miktarın nasıl belirleneceği yasada düzenlenmemiştir. Maliye Bakanlığının yayınladığı tebliğde çeşitli ihtimaller itibariyle uygulamanın nasıl olması gerektiği şu şekilde düzenlenmiştir (191):

300.000 liralık sınırın hesaplanmasında her vergi mükellefiyet türü itibariyle olan borçların ayrı ayrı dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca aynı tür vergiden birden fazla vergi dairesinin yükümlüsü olanların af hükmünden yararlanabilmeleri için bütün vergi dairelerine aynı türden olan vergi borçlarının asıllarının toplamının 300.000 lirayı aşmaması gerektiği ifade edilmiştir.

Kanunun yayımlandığı tarihten önce idarece tecil edilmiş vergi borcu olan yükümlüler; vergi aslına ait bakiye borçları toplamının 300.000 liralık sınırı aşmaması duru-

(190) A. g. t.,

(191) A. g. t.,

munda aftan yararlandırılmışlardır. Ancak bu durumda yalnızca 300.000 lirayı aşmayan kısma isabet eden ceza, gecikme zammı ve tecil faizinden vazgeçilmesi öngörülmüştür.

Vergi aslının bir kısmının Kanununun yayınlandığı 11.12.1985 tarihinden önce ödenmiş olması halinde bakiye borcun 300.000 liralık sınırın altında kalması koşuluyla bu kısma isabet eden ceza ve gecikme zammı bakımından aftan yararlandırılması öngörülmüştür.

Kanunun yayınlandığı 11.12.1985 tarihine kadar vergi aslının tamamen ödenmiş olması durumunda; bu vergi asıllarının 300.000 liralık sınırın altında kalıp kalmadığına bakılmaksızın aftan yararlanamayacakları ifade edilmiştir.

bb. Vergi Aslının Ödenmesi

Kanunkoyucu aftan yararlanabilmek için yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde belirlenen 300.000 lirayı aşmamış vergi asıllarının %25 fazlası ile 31.12.1985 günü mesai saati bitimine kadar ödenmesi gerektiğini belirtmiştir. Kanunen belirlenmiş bu sürenin idarece uzatılması mümkün olmadığı gibi vergi aslına ve %25 fazlalarına ait tutarların tecil ve taksitlendirilmesine de imkân verilmemiştir.

Yargı yollarına başvuru imkânı bulunmayan kesinleşmiş alacaklar bakımından vergi aslının %25 fazlasıyla ödenmesi dışında bir koşul aranmamıştır. Ancak uyumsuzluklu ya

da uyuşmazlık yaratılma ihtimali bulunan olaylar bakımından vergi aslının ödenmesine ilaveten bir koşul daha aranmıştır.

cc. Uyuşmazlık Yaratılmaması Ya da Uyuşmazlıktan Vazgeçilmesi

Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle dava açma süresi geçmemiş ya da yargı organlarında uyuşmazlık yaratmış yükümlülerin 31.12.1985 tarihine kadar %25 fazlasıyla vergi aslının ödemelerinin yanı sıra uyuşmazlık yaratmayacaklarını ya da yaratılmış uyuşmazlıktan vazgeçtiklerini belirtir bir dilekçe ile ilgili vergi dairelerine başvurmaları öngörülmüştür.

İdarece sürdürülen vergi uyuşmazlıkları bakımından ise uyuşmazlığın tarafı durumundaki yükümlülerin uyuşmazlık konusu vergileri 31.12.1985 tarihine kadar ödemeleri halinde idarenin de uyuşmazlığı sürdürmekten vazgeçeceği belirtilmiştir.

2. 3505 SAYILI KANUN

A. 3505 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Hükümünün Nedenleri

3505 Sayılı Kanun da başta VUK olmak üzere vergi kanunlarında çok sayıda değişiklik yapmıştır (192). VUK'da

(192) Bu değişikliklerle ilgili olarak şu makaleye bkz. Ali Dayıoğlu, "Çeşitli Vergi Kanunlarında Yapılan Son Düzenlemeler", Vergi Sorunları Dergisi, yıl:8, S.1, 1989, s.5-27.

yapılan değişikliklerin önemli bir kısmı belge düzenine ilişkindir. Ayrıca 30.12.1988 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 88/13603 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı VUK'nunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş bulunan ceza miktarları iki kat arttırılmıştır.

3505 Sayılı Kanunun getirdiği bir başka önemli değişiklik de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile ilgilidir. Buna göre, içinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammı ile gecikme faizinin, takip eden yılın başından itibaren, doğmalarına neden olan asıl kamu alacağı gibi addolunması ve gecikme zammına tabi tutulması öngörülmüştür (3505 S.K.'la Değişik m.51/3). Kanaatimizce, bu değişiklikle af hükmü arasında yakın bir ilgi vardır. Kanunkoyucu, yükümlülerin durumlarını ağırlaştıracak bu değişiklikler yürürlüğe girmeden önce yükümlülere son bir fırsat vermek istemiş olsa gerektir (193). Yine af hükmüyle artık geleneksel hale gelmiş bir amacın, daha açık bir deyişle, belirli bir miktara kadar olan kamu alacaklarının süratle tahsil edilmesi, idarede ve yargı organlarında birikmiş dosyaların tasfiye edilmek istenmesinin hedeflendiğini söyleyebiliriz.

(193) Aynı görüş için bkz. Kayhan Armağan, "Vergi Affı Çıkması", Dünya Gazetesi, 20.12.1988.

B. Yapısal Özellikleri

a. Kapsam

3505 Sayılı Kanunda yer alan afa ilgili düzenlemede de genel olarak her tür verginin af kapsamına alındığı anlamına gelebilecek bir ifade kullanılmıştır. Buna göre belediyeler, il özel idareleri ile gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harçlardan borcu olan yükümlüler ile Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinden borcu olan yükümlülerin 3505 Sayılı Kanunun geçici 1. maddesinden faydalanabilecekleri belirtilmiştir (194).

Sözü edilen vergilerin af kapsamına girmesi konusunda bir kuşku bulunmamakla birlikte, vergi yönetimi vergi aslıyla birlikte tahsil edilen bazı fonların da af kapsamına dahil olduğuna hükmetmiştir. Geçici 1. maddenin son fıkrasında affın uygulanmasına ait usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmesi öngörülmüştü. İşte Bakanlık bu yetkiye dayanarak yayınladığı tebliğde, "vergi aslına bağlı 'Savunma Sanayii Destekleme Fonu', 'Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu', 'Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme Fonu' ile 'Toplu Konut Fonu' nun her birinden ayrı ayrı miktarı 500.000 liranın altında borcu olan yükümlülerin bu tür borçları" için de af hükmünün uy-

(194) Bkz. 373 no'lu TGT, R.G., no:20020, t:15.12.1988.

gulanması öngörülmüştür (195). Buna karşılık, bu fonlar dışında kalan diğer fonlar ile fiyat farkları ve para cezalarının af kapsamında bulunmadığı belirtilmiştir (196).

b. Afın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi

3239 Sayılı Kanun gibi 3505 Sayılı Kanun da afın zaman bakımından uygulanmasını yasanın yürürlük tarihi itibariyle düzenlemiştir. Yasanın yürürlüğe girdiği tarih olan 10.12.1988 (bu tarih dahil) tarihine kadar vadesi geldiği halde ödenmemiş vergiler ile bu tarih itibariyle uyumsuzluk çıkarılmış ya da dava açma süresi geçmemiş vergiler aftan yararlanabilmiştir.

Aftan yararlanmak için öngörülen vergi aslının zamlı olarak ödenmesi ya da gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının kısmen ödenmesi koşulu için 31.12.1988 tarihi sonuna kadar süre tanınmıştır. Bu nedenle af hükmünün uygulanması yasanın yürürlük tarihi olan 10.12.1988 ile 31.12.1988 tarihleri arasındaki 21 günlük dönemle sınırlanmıştır.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

Af hükmü ile 500.000 lirayı aşmayan vergi asıllarına bağlı idari vergi cezaları affedilmiş; bunlara bağlı gecikme zammı ile gecikme faizinden vazgeçilmiştir.

(195) A. g. t.,

(196) A. g. t.,

Yasada açık bir hüküm bulunmamasına rağmen tebliğle bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen ve herbir tesbit için miktarı 500.000 lirayı geçmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının affı öngörülmüştür (197).

Kamusal nitelikteki vergi cezaları ise affın dışında kalmıştır.

d. Koşullar

Kanunkoyucunun aftan yararlanabilmek için öngördüğü 500.000 liralık sınırı kanunun yürürlük tarihi itibarıyla vergi aslının hiç ödenmemiş olması, tamamen ya da kısmen ödenmiş olması ve uyumsuzluk aşamasında bulunulmasına göre ayrı ayrı ele almak gerekir. Yalnız burada öncelikle belirtmemiz gereken bir ilke vardır. Kanunkoyucu 500.000 liralık sınırın herbir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi bakımından ayrı ayrı aranmasını öngörmüştür. Buna göre yerine getirilmesi istenen koşulları çeşitli durumlara göre şu şekilde açıklayabiliriz:

aa. Af Hükümünün Yürürlük Tarihinden Önce Vadeleri Geldiği Halde Vergi Asıllarının Hiç Ödenmemiş Olması

Bu durumdaki vergilerin her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibarıyla miktarının 500.000 lirayı aşmaması öngörülmüştür. Hiç ödenmemiş bu ver-

giler %30 fazlasıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar (198) ödenmesi halinde bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilmesine hükmedilmiştir.

Yasada "isabet eden" deyiminin kullanılmış olması vergi aslının kısmen ödenmesine de imkân vermiştir. Bu takdirde yapılan kısmi ödeme oranında gecikme zammı, gecikme faizi ve cezalardan kurtulunacağı belirtilmiştir (199).

bb. Vergi Aslının Af Hükümünün Yürürlük Tarihinden Önce Tamamen Ödenmiş Olması

Bu ihtimalde vergi aslının miktarı önemli değildir. Bir başka deyişle, vergi aslının, yürürlük tarihinden önce tamamen ödenmiş olması halinde ödenen vergi aslı 500.000 lirayı aşmış olsa dahi prensip olarak aftan yararlanma imkânı mevcut kılınmıştır. Ancak bu durumda 500.000 liralık sınırın gecikme zammı, gecikme faizi ve cezalar bakımından ayrı ayrı aranacağı belirtilmiştir. Yine 500.000 lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve cezaların %30'unun 31.12.1988 tarihine kadar ödenmesi gerekmiştir. Bu koşulun yerine getirilmesi durumunda kalan %70'in tahsilinden vazgeçilmiştir.

(198) 31.12.1988 tarihi resmi tatil gününe rastladığı için ödeme süresi VUK. m.18/4 gereğince 2.1.1989 günü sonuna kadar uzamıştır.

(199) Örnekli açıklamalar için bkz. 373 no'lu TGT.

Vergi aslı yürürlük tarihinden önce tamamen ödendiği gibi, vergi asıllarına ait gecikme zammı, gecikme faizi ve cezalar da kısmi ödeme yapmak suretiyle 500.000 liranın altına düşürülmüşse, bu tür borçların da %30'unu 31.12.1988 tarihine kadar ödeyerek geriye kalan %70'inden kurtulma imkânı mümkün kılınmıştır.

cc. Vergi Aslının Af Hükümünün Yürürlük Tarihinden Önce Kısmen Ödenmiş Olması

Vergi aslı affın yürürlük tarihinden önce kısmen ödenmişse, bakiye vergi borcunun 500.000 lirayı aşmaması ve bunun %30 fazlasıyla 31.12.1988 tarihine kadar ödenmesi koşuluyla aftan yararlanma imkânı vardı. Bu halde af hükmüne göre ödenen kısma isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve cezalardan kurtulunabiliyordu. Kanunun yürürlüğe girmesinden önce ödenen kısma ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve cezalar bakımından aftan yararlanılması bunların 500.000 lirayı aşmamasına ve %30'unun yine 31.12.1988'e kadar ödenmesine bağlı tutulmuştur.

dd. Uyuşmazlık Çıkarılmış Ya da Dava Süresi Geçmemiş Vergiler

Af hükmünün yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla uyuşmazlık yaratılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş vergiler bakımından 500.000 liralık miktarın saptanmasında, dava açma süresi geçmemiş olanlar ile uyuşmazlıklı bulunanlar için ilk tarhiyatta belirlenen miktarın,

en son safhada bozma kararı varsa bu durumda da ilk tarhiyatta belirlenen miktarın esas alınması öngörülmüştür. Bu takdirde vergi aslının %30 fazlasıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi ve uyuşmazlıktan vazgeçilmesi ya da dava süresi geçmemişse uyuşmazlık yaratılmaması koşuluyla ödenen vergilere ait gecikme zammı, gecikme faizi ve cezaların tahsilinden vazgeçileceği ifade edilmiştir.

Bu hükümden yararlanmak isteyen yükümlülerin uyuşmazlıktan vazgeçtiklerini ya da uyuşmazlık yaratmayacaklarını dilekçe ile ilgili vergi daireledire bildirmeleri istenmiştir (200).

ee. Bir Vergi Aslına Bağlı Olmayan Cezalar

Vergi yönetimince yayınlanan tebliğde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da her bir tesbit için miktarı 500.000 lirayı aşmamak koşuluyla af kapsamında olduğu belirtilmiştir. Tebliğdeki dolaylı ifadeden bu tür cezalar için de cezanın %30'unun 31.12.1988 tarihine kadar ödenmesi koşulunun arandığı anlaşılmaktadır (201).

3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

3239 ve 3505 Sayılı Kanunlarla getirilen af hükümlerini aralarındaki benzerlikler nedeniyle birlikte değerlendir-

(200) Buraya kadar yapılan açıklamalarla ilgili ayrıntılı açıklama için ilgili tebliğe (373 no'lu TGT) bakınız.

(201) Bkz. 373 no'lu TGT, son kısım.

memiz mümkündür. Her şeyden önce her iki af uygulamasına yöneltilebilecek ilk eleştiri affın kamuoyuna duyurulması için hiç bir çabanın gösterilmemesi ve af döneminin kısalığıdır.

Bilindiği gibi af uygulamasının başarısı büyük ölçüde yükümlülerin affa yaygın bir biçimde katılmalarına bağlıdır. Bu katılımı sağlamanın ilk yolu da af uygulamasını kamuoyuna en etkili şekilde duyurmaktır. Bu konuda her iki yasa açısından başarısız olduğu söylenebilir.

Önce, af hükmü getiren yasaların isimlerinden başlayalım. Gerek 3239 Sayılı Kanunun, gerekse 3505 Sayılı Kanunun oldukça uzun isimlerinde affa ilişkin ya da yükümlülere sağlanan kolaylıklarla ilgili bir çağrışım yaptıracak herhangi bir ifade yer almamıştır (202). Bu durum af kapsamına gire-

(202) 11.12.1985 tarihli R.G.'de yayınlanan 3239 Sayılı Kanunun başlığı şöyledir: "213 Sayılı VUK, 193 Sayılı GVK, 5422 Sayılı KVK, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyeler ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun"; 10.12.1988 tarihli 3505 Sayılı Kanunun başlığı ise şöyledir: "213 Sayılı VUK, 193 Sayılı GVK, 5422 Sayılı KVK, 3065 Sayılı KDVK, 6183 Sayılı AATUHK, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun".

bilecek çok sayıda yükümlünün af hükmünü gözden kaçırmasına, dolayısıyla af uygulamasına katılan yükümlü sayısının peşinen sınırlanmasına yol açmıştır. Her iki uygulamada af döneminin 20 gün gibi çok dar bir süreyle sınırlanması bu gözden kaçırmayı büsbütün önemli kılmaktadır (203). Üstelik her iki yasayla ilgili uygulama esaslarını açıklayan tebliğlerin vergi dairelerine ulaşması 15 Aralık tarihinden sonra gerçekleşmesi kaçınılmaz olarak af hükmünün yayınlanması ile fiilen uygulanabilir hale gelişi arasında bir haftalık gecikmeye neden olmuştur (204).

Vergi yönetimi af uygulamasını kamuoyuna duyurmak için bir çaba da göstermemiştir. Halbuki kitle iletişim araçlarıyla yapılacak kısa fakat amaca uygun duyurular bu konuda etkili olabilirdi. Nisbeten geniş bir okuyucu kitlesine hitap eden günlük gazetelerde de konuya gerekli ilgi gösterilmemiştir. Sözgelimi, 3505 sayılı yasanın getirdiği hükümle ilgili birer tanıtıcı habere yalnızca iki günlük gazete yer vermiştir (205).

(203) Aynı görüş için bkz. Fasih İnal, "Fare Doğuran Dağ", Dünya Gazetesi, 28.12.1988 ve Veysi Seviğ, "Kısmi Vergi Cezası Affının Düşündürdükleri", Dünya Gazetesi, 3.1.1989, s.5.

(204) Seviğ, s.5.

(205) Bkz. "Vergi Affında Eşitsizlik !", Tercüman Gazetesi, 22.12.1988, s.4 ve "Vergi Affında Uzatma Yok" başlıklı Haber, Güneş Gazetesi, 27.12.1988.

Öte yandan, özellikle 3505 Sayılı Kanunda yer alan geçici madde kanunlaştırma teknikleri açısından yetersiz bir tarzda kaleme alınmıştır. Af hükmünü açıklamak amacıyla yayınlanan tebliğ ise maddedeki muğlak ve boşluk taşıyan ifadeleri telafi etmek yerine meseleyi büsbütün karmaşık bir hale sokmuştur. Bu da uygulamada bir takım duraksamalara yol açmıştır. Bazı yükümlüler afftan yararlanmak istedikleri halde idarenin tutumu nedeniyle yararlanamamışlar ve sonuçta ortaya eşitliğe aykırı bir tablo çıkmıştır(206).

3505 sayılı yasanın getirdiği af hükmünün, genel olarak, vergisini daha önce ödeyen yükümlüler aleyhine sonuç doğuracak bir biçimde düzenlenmesi de bu eşitsizliği arttırmıştır.

IV. AFFIN KAPSAMINI VERGİLER YÖNÜNDEN SINIRLAYAN UYGULAMA

Türk vergi hukukunda af konusunda görülen bir başka uygulama biçimi de yürürlükten kaldırılan bazı vergilere ilişkin olarak geçmişte kesilmiş cezaların ve gecikme zamlarının affını öngören hükümler getirilmiş olmasıdır. 1960'tan sonra bu doğrultuda ortaya çıkan af uygulamaları arasında 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanununun geçici 3. maddesiyle getirilen hükmü görmekteyiz. Bu uygulamayla affın kapsamı yürürlükten kaldırılan belirli vergilerle sınırlandırılmıştır.

1. 1319 SAYILI EMLÂK VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 3. MADDESİYLE GETİRİLEN AF

A. Geçici 3. Maddeyle Getirilen Affın Nedenleri

1970 yılında kabul edilen 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu ile gayrimenkullerin vergilendirilmesi alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunla 27.6.1931 tarihli ve 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 4.7.1931 tarih ve 1837 Sayılı Bina Vergileri Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Getirilen affın kapsamında yer alan İktisadi Buhran Vergisi ile Savunma vergisi ise bağımsız vergiler olmayıp Bina Vergisine bir katma niteliğindedir (207). Bunlardan İktisadi Buhran Vergisi 1930 Büyük Ekonomik Bunalımının, Savunma Vergisi II.Dünya Savaşı koşullarının bir ürünüdür (208).

1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu tasarısının ilk şeklinde affa yönelik bir hüküm yer almamıştı. Bu hüküm Millet Meclisindeki müzakereler sırasında Geçici Komisyon tarafından önerilmiş ve genel kurulda kabul edilmişti. Af hükmünün emlâk vergileri alanında yapılan köklü değişikliklerle yakın ilgisi olduğu savunulmuştur. Özellikle, Emlâk Vergisi alanında yeni bir uygulamaya geçilirken yönetimin yürürlük-

(207) Ayrıntılı Bilgi için bkz. M.Kamil Mutluer, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayını, No:105/60, Ankara:1973, s.57-63.

(208) A. g. e., s.57 ve 60.

ten kalkmış vergilere ilişkin ceza ve gecikme zammı alacaklarını bir an önce tasfiye etmesi istenmiştir (209). Bu nedenle, geçici madde ile getirilen affın temelinde yükümlüleri teşvik etmek suretiyle bu tür alacakların kısa sürede tahsil etme arzusunun yattığı söylenebilir.

B. Yapısal Özellikleri

a. Kapsam

Geçici 3. madde ile getirilen affın kapsamına 1319 Sayılı EVK ile yürürlükten kaldırılan bina, (iktisadi) buhran, savunma ve arazi vergileri alınmıştır. Bu nedenle af uygulaması yalnızca sözü edilen vergilerle sınırlı kalmıştır.

Daha önce belirttiğimiz gibi bu vergilerden iktisadi buhran ve savunma vergileri Bina vergisine bir katma niteliğindedir. Bunların yanı sıra Bina vergisi matrahı üzerinden alınan bir başka mali yükümlülük de Temizleme ve Aydınlatma resmidir. Ancak söz konusu resim affın kapsamına alınmamıştır (210). Diğer vergiler affın kapsamına alınırken tarh ve tahsil usulleri açısından onlardan bir farkı bulunmayan bu resmin neden affın dışında bırakıldığını anlamak mümkün görülmemektedir.

(209) Bu konuda Millet Meclisinde yapılan tartışmalar için bkz. Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.VII, B:114, O:2, 28.6.1970, s.311 vd.

(210) Bkz. 336 No'lu TGT, t:1.2.1971.

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve
Af Dönemi

Af, zaman bakımından 28.2.1971 tarihine kadarki dönemlere ilişkin olarak Emlâk Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği tarihte ödenmemiş vergileri içermiştir.

Aftan yararlanmanın bir koşulu olarak öngörülen vergi aslının ödenmesi için ise tahakkuk etmiş alacaklar bakımından en son 31 Ağustos 1971 tarihi belirlenmiştir. Bir başka deyişle, affın EVK yürürlüğe girdikten itibaren 6 aylık bir dönem içerisinde uygulanması öngörülmüştür. Ancak uyumsuzluklu alacaklarda aftan yararlanmak için uyumsuzluktan vazgeçme koşulunun aranmayışı af döneminin belirsiz bir süre için uzamasına neden olmuştur.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

Geçici 3. madde, af kapsamındaki vergi asıllarına bağlı idari nitelikteki vergi cezaları ile gecikme zamları bakımından bazı koşullarla kısmi bir af öngörmüştür. Af kapsamında olmayan Temizleme ve Aydınlatma Resmine ilişkin ceza ve gecikme zamlarına ise affın uygulanmayacağı belirtilmiştir (211).

d. Koşullar

Aftan yararlanmak için öngörülen koşulları yasanın yürürlük tarihinden önce tahakkuk ettiği halde ödenmemiş alacaklar ve uyuşmazlık çıkarılmış ya da uyuşmazlık çıkarılma ihtimali bulunan alacaklar bakımından ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.

aa. Tahakkuk Etmiş Alacaklar İçin Öngörülen Koşul

Kanunkoyucu vergi cezaları ve gecikme zammı için getirilen kısmi aftan yararlanılmasını belirli süreler içinde vergi aslının ödenmesine bağlamıştır. Vergi aslının alabildiğince çabuk tahsil edilmesini sağlamak ve vergisini erken ödeyenlerle geç ödeyenler arasında bir ayırım yapmak amacıyla da vergi cezaları ile gecikme zamlarının affedilecek kısımlarını %90, %80 ve %70 olarak farklılaştırmıştır (212).

Buna göre, 28.2.1971 tarihine kadarki dönemlere ait olarak adına bina, buhran, savunma ve arazi vergisi salınmış olup ta ödeme süresi 1.3.1971 tarihinden evvel geçmiş olan yükümlüler vergi borçlarının aslını;

i. Kanunun yürürlüğünden itibaren geçecek ilk iki ay içerisinde, yani 30 Nisan 1971 tarihine kadar tamamen ödedikleri takdirde bu vergilere uygulanan gecikme zammı ile kesilmiş bulunan vergi cezalarının %90'ının,

(212) Bkz. Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.VII, B:114, 0:2, 28.6.1970, s.311.

ii. Kanunun yürürlüğünden itibaren geçecek ikinci iki ay içerisinde, yani 30 Haziran 1971 tarihine kadar tamamını ödedikleri takdirde bu vergilere uygulanan gecikme zammı ile vergi cezalarının %80'inin,

iii. Kanunun yürürlük tarihinden itibaren geçecek üçüncü iki ay içerisinde yani 31 Ağustos 1971 tarihine kadar tamamen ödedikleri takdirde gecikme zammı ile vergi cezalarının %70'inin affedileceği öngörülmüştür.

Görüldüğü gibi kanunkoyucu aften yararlanmak için yalnızca belirli süreler içinde vergi aslının tamamen ödenmesi koşulunu getirmiştir. Yasanın ifadesinden ayrıca gecikme zammı ve vergi cezalarının affedilmeyen %10, %20 ve %30 gibi kısımlarının ödenmesi gereğine ilişkin bir koşul çıkarılamamaktadır. Bununla birlikte, vergi yönetimi uygulamada vergi aslıyla birlikte gecikme zammı ve cezaların af dışında kalan kısımlarının da ödenmesini aften yararlanmanın bir koşulu olarak değerlendirmiştir (213). Kanaatimizce idarenin bu uygulaması yanlıştır. Yasada açıkça öngörülmemiş bir koşulu idarenin öngörme yetkisi olmasa gerektir (214). İda-

(213) Bkz. 336 No'lu TGT.

(214) Aynı görüş için bkz. Dş. 9.D, E:1973/3034, K:1974/1494 sayılı kr. Danıştay Dergisi, C.V, S.18-19, 1975, s.543. Danıştay bu kararında idarenin tutumunun yanlışığını ayrıca, "mali yükümlülüklerin ancak açık bir kanun hükmüne dayandırılarak tesis edilebileceği" ilkesine dayandırmıştır. Kanaatimizce, buna gerek yoktu. Çünkü ortada yeni bir mali yükümlülüğün getirilmesinden ziyade kanunda yer verilmemiş bir koşulun idarece öngörülmesi durumu mevcuttur.

re vergi cezası ile gecikme zamlarının af dışında kalan kısımları ödenmediği takdirde, yalnızca, bunlar için cebri icra yoluyla takibat yapma yetkisine sahiptir. Bunun dışında aftan yararlandırmamak gibi bir yola sapmamalıydı.

bb. Uyuşmazlıklı Alacaklar İçin Öngörülen
Koşul

Zaman bakımından affın kapsamında bulunup da uyuşmazlık çıkarılmış vergilerin (kanun yürürlüğe girdikten sonra uyuşmazlıklı hale gelenler dahil) "ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren ikişer aylık süreler içerisinde tamamen" ödenmesi durumunda yukarıda açıklanan oranlarda aftan yararlanabilmeleri öngörülmüştür.

Görüldüğü gibi burada genellikle karşılaşıldığı gibi uyuşmazlıktan vazgeçme ya da uyuşmazlık yaratmama aftan yararlanmanın bir koşulu olarak düzenlenmiş değildir. İstenen sadece ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren ikişer aylık süreler içerisinde vergi aslının tamamen ödenmesidir.

Bilindiği üzere bu durumdaki vergilerin ödeme zamanları VUK. m.112'de düzenlenmiştir. Af hükmünün uygulandığı dönemde yürürlükte olan hükme göre, ikmalen tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse, taksit süreleri içinde, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde, ikmalen tarhiyat mahiyetinde olmayıp ta taksit süreleri geçtikten sonra veya idare-

ce tahakkuk ettirilen bina ve arazi vergileri de tahakkuku müteakip yükümlülerine yapılan tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenirdi.

Bu nedenle, 28.2.1971 tarihine kadarki dönemlere ait olarak salınıpta kanunun yürürlüğe girdiği 1.3.1971 tarihinden evvel uyuşmazlıklı bulunan veya 1.3.1971 tarihinden sonra salınıpta uyuşmazlık yaratılmış olan bina, buhran, savunma ve arazi vergileri tahakkuk ettikleri tarihten itibaren yukarıda açıklandığı biçimde saptanacak ödeme süresinin başlandığı tarihten itibaren geçecek ilk iki ay içerisinde ödendikleri takdirde bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezaların %90'ı, ikinci iki ay içerisinde ödendikleri takdirde gecikme zammı ve cezaların %80'i ve üçüncü iki ay içerisinde ödendikleri takdirde de gecikme zammı ve vergi cezasından olan borçların %70'i affa tabi tutulabilecekti (215).

Doğal olarak, burada da gecikme zammı ve vergi cezalarının af dışında kalan %10, %20 ve %30'luk kısımlarının ödenmesi aftan yararlanmanın bir koşulu değildir.

C. Değerlendirme

1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanununun geçici 3. maddesiyle getirilen af hükmü doğrudan yerel yönetim gelirlerini ilgilendirmesi yönünden ilginçtir. Bu af uygulamasıyla yürürlükten kaldırılmış bir kısım vergilerin hızlı bir bi-

çimde tahsili ve böylece idarenin bu vergiler yerine ikame edilen yeni vergileri daha etkin bir şekilde yönetme imkânına kavuşturulması amaçlanmıştır. Diğer taraftan af kapsamındaki vergilerden iktisadi buhran vergisi ile savunma vergisi olağanüstü koşulların bir ürünüdür. Ancak bu vergiler mali nedenlerle olağanüstü koşullar kalktıktan sonra da uzunca bir süre yürürlükte kalmıştır.

Geçici madde ile getirilen af uygulamasında, vergi cezaları ile gecikme zamlarının affedilecek kısımlarının ödeme zamanına göre farklılaştırılması gerek yükümlüleri kısa zamanda ödemeye teşvik yönünden, gerekse zamanında ödeyenle ödemeyen arasında bir ayırım yapmak yönünden olumlu değerlendirilebilir. Bununla birlikte, affın koşulları arasında uyuşmazlıktan vazgeçme ve uyuşmazlık çıkarmama koşulunun yer almayışı uyuşmazlıkların gereksiz yere uzamasına yol açmıştır.

V. AFFIN KAPSAMINI YÜKÜMLÜLER YÖNÜNDEN SINIRLAYAN

UYGULAMALAR

Türk hukukunda af uygulamalarının bir başka biçimi de belirli yükümlü gruplarına özgülenmiş vergi aflarıdır. Bunlardan ilki spor kulüplerinin gelir vergisi kesintisi yapma sorumluluklarından doğmuş vergi borçlarıyla cezalara yönelik af uygulamasıdır. Buna ilişkin yasa 13.6.1963 tarihinde kabul edilmiştir. Diğeri ise 14.6.1989 tarihinde kabul

edilen ve esas olarak bazı vergi kanunlarıyla mali nitelikteki diğer kanunlarda değişiklik yapan 3571 Sayılı Kanundur. Söz konusu kanun ile kamu yararına çalışan derneklerin ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından doğan borçları bazı koşullarla affedilmiştir. Bundan başka, çeşitli tarihlerde KİT'lere ve belediyelere yönelik uygulamalar olmuştur.

İnceleyeceğimiz bu yasaların ortak özelliği af uygulamasının yükümlüler bakımından sınırlandırılmasıdır. Daha önce af kapsamına giren vergiler bakımından sınırlı bir af öngören yasaları incelemiştik. Afın kapsamının vergiler bakımından sınırlandırılması nisbi bir objektifliği içermesine karşın yükümlüler bakımından getirilmiş bir sınırlandırma yapısında kaçınılmaz bir subjektifliği barındırmaktadır. Bu saptamadan sonra söz konusu yasa hükümlerini inceleyebiliriz.

1. SPOR KULÜPLERİNE YÖNELİK AF UYGULAMASI

A. Af Uygulamasının Nedenleri

Spor kulüplerine ilişkin af uygulaması 13.6.1963 tarihli ve 252 Sayılı Kanunla kabul edilmiştir (216). Cum-

(216) 252 Sayılı Spor Kulüplerince Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleriyle Teşvik Primlerinden Mütevelliit Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun, Düstur, 5. tertip, C.II, s.1580, (R.G. No:11432).

huriyet Senatosu üyelerinden biri tarafından hazırlanan kanun teklifi ilk şekliyle transfer ücretlerine sürekli bir vergi muafiyeti tanıyan bir teklif niteliğindedir. Teklif daha sonra Maliye Komisyonunda affa dönüşmüştür (217).

Getirilen af Türk spor hayatında profesyonelliğe geçiş süreci ile yakından ilgilidir. Türk sporunda profesyonelliğin başlangıcı ile 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girişi aynı tarihlere rastlamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 1950 yılından itibaren uygulanmaya başladığında profesyonel sporculara ödenen transfer ücretlerinin, aylıkların ve primlerin gelir vergisine tabi olup olmadığı konusunda vergi yönetimi bir tereddüt dönemi geçirmiştir. Daha sonra vergi yönetimi bu tür ödemelerin de gelir vergisine tabi ücret niteliğinde olduğuna ve ödemeyi yapan kulüplerce stopaj yapılması gerektiğine karar vermiştir. Bunun üzerine samanaşımı sınırları içindeki süre zarfında sözünü ettiğimiz türden ödemeler için vergi sorumlusu durumundaki kulüpler aleyhine cezalı tarhiyat yapılmıştır.

İşte yapılan bu cezalı tarhiyat nedeniyle spor kulüplerinin zor durumda kaldığı; bunların tahsil edilmesi durumunda Türk sporunun bir darbe yemiş olacağı ileri sürülmüştür.

(217) Kanun gerekçesi ve Maliye Komisyonu ile Bütçe Komisyonu raporları için bkz. Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.XVII, S.Sayısı 246.

tür (218). Türk sporunun gelişmesini sürdürebilmesi için bir kereye özgü olmak üzere tarh edilen vergilerin ve cezaların affedilmesi istenmiştir (219).

B. Yapısal Özellikleri

a. Kapsam

Affın kapsamına yalnızca, spor kulüplerince oyunculara ve karşı kulüplere ödenmiş transfer ücretleriyle teşvik primleri ve arızı kazanç niteliğindeki sair ödemeler üzerine tarh edilmiş gelir vergisi alınmıştır.

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması

Af zaman bakımından 31.12.1962 tarihine kadar yapılmış yukarıda saydığımız türden ödemeleri içermiştir.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

Af hükmüyle, af kapsamındaki sporculara yapılan ödemeler dolayısıyla tarh edilen gelir vergisine bağlı cezalar affedilmiştir. Diğer taraftan cezaların yanı sıra asli vergi borçlarınının da terkin edilmesi öngörülmüştür (220).

(218) Bkz. Millet Meclisi Genel Kurulunda yapılan tartışmalar, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.XVII, B:82, O:1, 17.5.1963, s.59 vd.

(219) Bkz. Maliye Komisyonu Raporu.

(220) Dönemin Maliye Bakanı (Ferit Melen) bu hüküm gereğince vazgeçilecek asli vergi alacaklarının iki milyon lira, vergi alacaklarının ise beş milyon lira olarak tahmin edildiğini açıklamıştır. Bkz. Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.XVII, B:82, O:1, 17.5.1963, s.59.

Kanunkoyucu affı hiç bir koşula bağlı kilmamıştır. Bu açıdan spor kulüplerine yönelik af yapılması "koşulsuz affa" bir örnektir.

2. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEKLER İLE VAKIFLARA YÖNELİK AF UYGULAMASI

Kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik af hükmünü içeren 3571 sayılı yasa çeşitli vergi kanunlarıyla bunlar dışındaki bazı kanunlarda değişiklik yapan ve bir kısım hükümleri yürürlükten kaldıran bir kanundur (221). Bu kanunun geçici 2. maddesiyle sınırlı bir yükümlü grubuna af getirilmiştir.

A. 3571 Sayılı Kanunla Getirilen Af Hükümünün Nedenleri

Kamu yararına çalışan dernekler ile vakıflara yönelik af uygulamasıyla bu türden kuruluşların bir anlamda kamu hizmeti niteliğindeki faaliyetlerinde bir kolaylık sağlama isteğinin hakim olduğu söylenebilir. Diğer taraftan, hükmün düzenleniş biçiminden, sağlanan bağışıklıklar yoluyla sözkonusu dernek ve vakıfların vergi borçlarının bir an önce tasfiye edilmek ve bu borçlardan doğan uyumsuzlıklara da son verilmek istendiği anlaşılmaktadır.

B. Yapısal Özellikleri

a. Kapsam

Affın kapsamına vergiler yönünden bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle bütün vergiler af hükmünün kapsamı içindedir. Ancak aftan yararlanmaya elverişli yükümlüler bakımından bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre yalnızca "kamu menfaatine yararlı dernekler" ile "Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların" iktisadi işletmeleri aftan yararlanabileceklerdi.

b. Affın Zaman Bakımından Uygulanması ve Af Dönemi

Affın zaman bakımından 3571 sayılı yasanın yayım tarihi olan 20.6.1989 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmiş olduğu halde ödenmemiş vergi asıllarına uygulanması öngörülmüştür.

Geçici maddenin 2. fıkrası ile affın zaman bakımından uygulanması oldukça genişletilmiştir. Söz konusu fıkroda 20.6.1989 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak kanunun yayım tarihinden sonra tarh edilecek vergiler bakımından da koşulların yerine getirilmesi durumunda af hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

Gerek 20.6.1989 tarihinden önce, gerekse bu tarihten sonra tarhedilmiş vergilerin af koşulları çerçevesinde ödemeleri için tebliğ tarihinden itibaren iki yıllık bir süre öngörülmüştür.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

Öngörülen koşulların yerine getirilmesi halinde vergi asıllarının ödenen kısmına isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve idari nitelikteki vergi cezaları ile 6183 Sayılı Kanununun 51. maddesi uyarınca kamu alacağı-
nın vergi aslına dönüşen kısmının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

d. Koşullar

aa. Vergi Aslının Ödenmesi Koşulu

Aftan yararlanmanın ilk koşulu zaman bakımından af kapsamı içindeki vergi asıllarının %10 fazlasıyla ödenmesi olarak düzenlenmiştir. Kanunun yayımı tarihinden önce tarh ve tebliğ edilmiş vergilerin ödenmesi için aylık eşit taksitler halinde olmak üzere yürürlük tarihini izleyen aybaşından itibaren iki yıllık bir süre öngörülmüştür.

Yürürlük tarihinden sonra tarh edilen vergiler için yine aylık eşit taksitlerle ve tebliğ tarihini izleyen aybaşından itibaren iki yıllık bir süre tanınmıştır.

Getirilen hükümle kısmi ödemeye de imkân verilmiştir. Bu takdirde yapılan kısmi ödeme oranında aftan yararlanılması mümkün kılınmıştır.

bb. Uyuşmazlık Yaratmama ve Uyuşmazlıktan
Vazgeçme Koşulu

Uyuşmazlık çıkarma imkânı bulunmayan vergiler bakımından vergi aslının %10 fazlasıyla ödenmesi aftan yararlanmak için yeterli olmasına karşın, dava aşamasında bulunan ya da henüz dava süresi geçmemiş vergiler yönünden ayrıca, uyuşmazlıktan vazgeçilmesi ya da uyuşmazlık yaratılmaması koşulu da getirilmiştir.

3. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNE YÖNELİK AF UYGULAMASI

1963 yılında çıkarılan 325 sayılı yasa kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesine yönelik bir yasadır (222). Bir kısım yazarlar bu yasayı vergilere ilişkin bir af yasası olarak görme eğilimindedirler (223). Ancak söz konusu yasanın bu niteliği oldukça tartışmalıdır. 325 sayılı yasa esas olarak, kapsamına aldığı KİT'lerin asli vergi borçlarıyla, bunlara bağlı vergi cezalarını, zam cezalarını ve gecikme zamlarını kesin bir şekilde sona erdiren bir hüküm getirmemiştir. Yalnızca bu gibi alacakların ilgili tahsil dairelerinin "tahakkuk kayıtlarından düşülmesini" (m.1/son) ve bunların hazinenin "adi alacağı" sayılmasını öngörmüştür

(222) 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun, R.G., t:12.9.1963.

(223) Bakanız, Ağca, s.40; Önen, s.20.

(m.3/1). Ayrıca bu alacakları ilgili teşebbüslerin genel bütçeden alacaklarına, ödenmemiş sermaye paylarına, Hükümetçe alınan tedbirler dolayısıyla uğramış oldukları zararlara mahsup etmeye ya da ilgili teşebbüsle birlikte tesbit edilecek şekil ve esaslar çerçevesinde tahsil etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır (m.3/son).

Görüldüğü gibi burada afta olduğu gibi kamu alacağının kesin olarak sona erdirilmesinden ziyade adi alacağa dönüştürülmesi söz konusu olmaktadır. Bu durum özel hukuktaki "tecdit" kurumuna benzetilebilir. Bilindiği gibi tecdit mevcut bir borcun, yeni bir borç meydana getirilerek sona erdirilmesidir. 325 sayılı yasa da temelde devletin vergi ilişkisinden doğan kamu alacaklarını adi alacağa dönüştürmek, bir başka deyişle "yenilemek" suretiyle sona erdirmiştir. Ancak devletin alacak hakkı nitelik değiştirmek suretiyle de olsa varlığını sürdürmüştür.

Bu açıdan ele alındığında 325 sayılı yasayı af uygulamaları dışında değerlendirmek düşünülebilirdi. Buna rağmen, biz yasama organının burada incelediğimiz türden diğer düzenlemeleri ile benzerliğini dikkate alarak sözkonusu yasayı da nedenleri ve yapısal özellikleri ile birlikte incelememizin kapsamına dahil etmeyi uygun bulduk.

A. 325 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasında
Etkili Olan Nedenler

325 Sayılı Kanunun gerekçesinde yasa kapsamına alınan KİT'lerin gelir, kurumlar, şeker istihlâk ve gider vergileri ile gümrüklerce alınan vergi ve resimlerden dolayı 1960 ve daha önceki yıllara ilişkin olmak üzere Hazineye 425 milyon lira civarında borçlu olduğu ifade edilmiştir (224).

Bu durumun oluşması, 1958'den beri süren ekonomik durgunluğa, söz konusu kurumlara yeterli mali yardımın yapılmayışına ve özellikle empoze edilen fiyat veya tarifelerin bu kurumları zararlı hale getirmiş olmasına bağlanmıştır. Bu nedenle, işletme ihtiyaçlarını sağlamak için, bu kurumlar, Devlete ödemek durumunda oldukları vergilerin ödenmesini mümkün olduğunca geciktirmek ve bu miktarları finansman ihtiyaçlarında kullanmak yoluna gitmişlerdir (225).

Bu durumun böylece sürüp gitmesi, bir taraftan önemli miktarda vergi artığının yıldan yıla devrederek kayıtlarda tahsilsiz beklemesine ve öte yandan, birikmiş borçların bizzat borçlu kurumlar için bir sıkıntı sebebi olmasına yol açmıştır.

(224) 325 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.XVI, S.Sayı:122.

(225) Bkz. 325 Sayılı Kanun Gerekçesi.

İşte bu duruma son vermek, hem mevcut artıkları tasfiye etmek, hem de kurumları borçlu durumdan kurtarmak amacıyla incelediğimiz kanun çıkarılmıştır.

B. Yapısal Özellikleri

a. Kapsam

325 Sayılı Kanunun kapsamı hem yükümlüler yönünden, hem de vergi türleri yönünden sınırlandırılmıştır. Yükümlüler yönünden yalnızca kanuna ekli listede yazılı kamu iktisadi teşebbüslerinin yasadan faydalanması öngörülmüştür (226).

Vergiler yönünden gelir, kurumlar, şeker istihlâk ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler ve damga resmi yasa kapsamına alınmıştır. Belediyelerce tahsil edilen vergi ve resimler ise kapsam dışı bırakılmıştır (m.1).

b. Zaman Bakımından Uygulanma

Kanun, zaman bakımından yukarıdaki kuruluşların 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ilişkin borçlarına uygulanmıştır.

(226) Listede yer alan kuruluşlar şunlardır: Sümerbank grubuna bağlı yirmi fabrika ve müessese, Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.'ne bağlı on fabrika, Etibank grubuna bağlı Ergani Bakır İşletmesi, TCDD Yolları İşletmesi, Devlet Orman İşletmeleri, T.C. PTT İşletmeleri, Türkiye Petrolleri A.Ş., Azot Sanayi Türkiye A.Ş., MKE ve Çimento Sanayi grubuna bağlı iki fabrika.

c. Sağlanan Bağışıklıklar

Kanunda, sözkonusu kamu iktisadi teşebbüslerinin yukarıda belirtilen vergi ve resimlere ilişkin asli borçları ile bunlara ait vergi cezaları, zam cezaları ve gecikme zamlarının tahakkuk kayıtlarından düşülmesi ve bunların Hazine'nin adi alacağı sayılması öngörülmüştür.

Yasada belirtilen hükümlerden yararlanılması herhangi bir koşula bağlanmamıştır.

4. BELEDİYELERE YÖNELİK AF UYGULAMALARI

Belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin içinde buldukları mali sorunlar af konusunun zaman zaman bu tür kurumlar bakımından da gündeme gelmesine yol açmıştır. Aşağıda bu konuda ilki 1965 yılında diğeri ise 1989 yılında çıkarılmış iki yasa incelenmiştir. Bunlardan 1965 yılında kabul edilen 691 sayılı yasa esas itibarıyla bir tahkim yasasıdır. 1989 yılında çıkarılan ise 1989 mali yılı Bütçe Kanununda yer almış bir af hükmüdür. Şimdi bunları daha yakından inceleyelim.

A. 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı
Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının
Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun

a. 691 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Konulmasında
Etkili Olan Nedenler

691 Sayılı Kanun isminden de anlaşılacağı gibi temelde belediyelerin bir kısım borçlarının silinmesine, bir kısmının ise uzun vade ile tahkim edilmesine yönelik bir kamundur (227). Altmışlı yılların başlarında belediyelerin mali yönden bir darboğaz içine girmeleri bu türden ve süratle sonuç verecek bir yasanın hazırlanmasını zorunlu kılmıştır (228). Belediyelerin kamu hizmetlerini yapabilmeleri ve bozulmuş olan mali durumlarını düzeltebilmeleri sorununun en köklü çözüm yolu meseleye "mali tevzin" çerçevesinde yaklaşmayı gerektirmektedir. Ancak bu yaklaşımın uzun vadeli oluşu kanunkoyucuyu palyatif bir önlem olarak böyle bir yasa çıkarmaya itmiştir (229). Yasa gerekçesinde belediyelerin genel ve katma bütçeli kuruluşlara, özel idarelere ve kamu iktisadi teşebbüslerine toplam 824.586.163,14 lira borçlu olduğu ifade edilmiştir. Genel ve katma bütçeli idarelere olan borçların tamamen ortadan kaldırılması yoluna

(227) 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun, Düster, 5.tertip, C.IV, 3. kitap, s.3137, (R.G. No:12058, t:26.7.1965).

(228) Bkz. 691 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.XLII, S.Sayı: 935.

(229) Bkz. Gerekçe.

gidilirken kamu iktisadi teşebbüslerine olan borçların uzun vade ile tahkim edilmesi öngörülmüştür (230).

Oldukça kapsamlı bu yasa Belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin yükümlü sıfatıyla borçlu buldukları vergi, resim, harç ve cezalar ile kanuni paylar, faizler ve gecikme faizleri, komisyonlar ve banka ve sigorta işlemlerinden alınan gider vergilerini de kapsamına almış ve bunların terkin edilmesini öngörmüştür.

b. Yapısal Özellikleri

aa. Kapsam

691 Sayılı Kanun vergiler yönünden kapsamına bir sınırlama getirmemiş, her türlü vergi, resim ve harç yasanın kapsamına alınmıştır (m.1/f.2).

Yasa hükmünden yararlanabilecek olanlar ise yalnızca belediyeler ve belediyelere bağlı müessese ve işletmeler olarak öngörülmüştür. Ancak bunlar da sadece yükümlü sıfatıyla borçlu buldukları vergiler bakımından yasanın hükümlerinden istifade edebileceklerdi. Bir başka deyişle, belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin sorumlu sıfatıyla borçlu oldukları vergiler bakımından yasa hükmünden yararlanmaları mümkün kılınmamıştır.

(230) KİT'lere ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne olan borçların ilk beş yılı ödemesiz olmak üzere yirmi yılda ve yirmi eşit taksitle (%5 faiziyle birlikte) ödenmesi öngörülmüştür. Bkz. 691 Sayılı Kanun, m.6.

bb. Zaman Bakımından Uygulanma

Yasa, zaman bakımından kanunun yayın tarihi olan 26.7.1965 tarihi itibariyle mevcut borçlara uygulanmıştır.

cc. Sağlanan Bağışıklıklar

691 sayılı yasa belediyelere oldukça önemli imkânlar sağlamıştır. Vergiler yönünden sağlanan bağışıklıklar şunlardır: Bir kere belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin her türlü vergi, resim ve harçlara ilişkin asli borçları terkin edilmiştir. Vergi asıllarının yanı sıra cezalar, faizler ve gecikme faizlerinden de vazgeçilmesi öngörülmüştür.

dd. Koşullar

691 sayılı yasa ilke olarak aftan yararlanmayı maddi nitelikte bir yükümlülüğün yerine getirilmesi gibi bir koşula bağlamamıştır. Bununla birlikte, belediyelere biçimsel bir ödev yüklenmiştir. Bu da belediyeler ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin yasa kapsamındaki borçlarını gösterir cetvelleri yürürlük tarihinden itibaren üç ay içinde dörder nüsha halinde hazırlamaları ve üç nüshasını il ve ilçenin en büyük mülki amirine vermeleridir. Üç aylık süre içinde borcun miktarını, doğuş sebebini ve alacaklısını gösteren bu cetveller verilmediği takdirde, bu ödevi yerine getirmeyen belediyeler ve bağlı mü-

essese ve işletmelerin borçlarının terkin edilmeyeceği yasa-
sada açıkça ifade edilmiştir (m.3).

B. 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu İle
Getirilen Af Hükümü

Belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik olarak kabul edilen bir başka af uygulaması 3512 Sayılı Kanundur. Bu kanunun özelliği 1989 mali yılı Bütçe Kanunu olmasıdır. Böylece Türk hukukunda ilk kez bir Bütçe Kanununda vergi affına ilişkin bir hüküm yer almıştır. Şimdi bu hükümü inceleyelim (231).

a. Bütçe Kanunu İle Getirilen Af Hükümünün
Nedenleri

1989 mali yılı Bütçe Gerekçesinde belediyelere yönelik olarak neden böyle bir af hükmüne gerek duyulduğu konusunda bir açıklama yer almamıştır. Ancak affın 1983 ve daha önceki yıllara ilişkin vergi borçlarıyla sınırlandırılması kanunkoyucunun eski yıllara ilişkin borçları, borçlunun bir kamu kurumu olması özelliğini de dikkate alarak tasfiye etmek istediğini göstermektedir. Af uygulamasının öngörülen koşulların yerine getirilmesine bağlanmış olması ise getirilen hükmün yalnızca belediyelerin mali sorunları açısından düşünülmendiğinin bir işareti sayılsa gerek.

(231) 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu (m.63),
R.G., no: mük. 20033, t:28.12.1988.

b. Yapısal Özellikleri

aa. Kapsam

Af uygulaması bütün vergileri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Yararlanabilecek kişiler yönünden ise 691 Sayılı Kanunda olduğu gibi yalnızca belediyeler ve belediyelere bağlı müessese ve işletmeler belirtilmiştir.

bb. Zaman Bakımından Uygulanma ve

Af Dönemi

Af zaman bakımından 31.12.1983 tarihinden önceki dönemleri kapsamıştır. Vergi aslının ödenmesi için belirlenen son gün ise 30.6.1989' dur.

cc. Sağlanan Bağışıklıklar

Yasa, vergi aslına ilişkin bir bağışıklık öngörmemiştir. Buna karşılık vergi aslının ödenmesi durumunda idari nitelikteki vergi cezalarının affedilmesine ve gecikme zammı ile gecikme faizinden vazgeçilmesine hükmetmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların ise tahsil edilmeyeceği ifade edilmiştir.

dd. Koşullar

Af hükmünü düzenleyen 63. maddede sağlanan bağışıklıklardan yararlanılması af kapsamı içinde olup ta kısmen ya da tamamen ödenmemiş vergi asıllarınının 30.6.1989 tarihine kadar ödenmesine bağlanmıştır.

Yasa henüz yürürlüğe girmeden önce, 31.12.1988 tarihine kadar ödenmiş vergi asılları bakımından da affın uygulanacağı ve bunlara bağlı vergi cezaları ile gecikme zamlarının ve gecikme faizlerinin tahsil edilmeyeceği 63. maddede açıklıkla ifade edilmiştir.

S O N U Ç

Af, hukukun çeşitli dallarıyla yakın ilişkisi olan bir kurumdur. Bunların başında anayasa hukuku gelir. Ceza hukukunun en eski kurumlarından biri olan affın kaynağını anayasalar oluşturur. Vergi afları uygulama sıklığı yönünden ceza hukuku anlamında aflara -özellikle genel aflara- kıyasla, çok daha fazla başvurulan bir araç olmasına karşın, T.C. Anayasasında doğrudan vergi aflarını düzenleyen bir hükme yer verilmemiştir. Bununla birlikte, Anayasanın başta "vergi ödevi" ile ilgili hükmünün ve diğer hükümlerinin af yetkisinin kullanılışı sırasında gözönünde tutulması gereği açıktır.

Affın kaynağını anayasaların oluşturmasına karşılık, affın teknik yönleri ceza kanunları tarafından düzenlenir. Türk Ceza Kanunu da 97. madde de "genel affı", 98. maddede ise "özel affı" düzenlemiştir. Genel af, bir suçun işlenmesi nedeniyle devlet ile fail arasında kurulan ceza ilişkisini ortadan kaldırırken, özel af yalnızca infaz ilişkisini kısmen ya da tamamen sona erdiren bir düşme sebebi niteliğindedir.

Ceza hukukunda affın kişisel ya da toplumsal düzeyde yatıştırma amacının çok açık olması affa bir atıfet işlemi gözüyle bakılmasına yol açmaktadır. Vergi aflarının temel amacı ise vergi toplamayı kolaylaştırmaktır. Bu nedenle, vergi gelirlerinde artış sağlamayı hedeflemeyen ya da tümüyle ahlaki bir bakış açısıyla düzenlenmiş vergi aflarını istisnai uygulamalar olarak kabul etmek gerekir.

Vergi hukukunda yükümlü ya da ceza sorumlusu lehine sonuçlar doğuran kurumlar vergi aflarından ibaret değildir. Bunların yanında, her şeyden önce tamamen idari bir tasarruf olmaları nedeniyle afftan ayrılan ve affın aksine süreklilik taşıyan başka kurumlar da vardır. Hepsi de VUK'da düzenlenmiş bu kurumlar terkin, cezalarda indirim, uzlaşma ile pişmanlık ve ıslahtır. Ancak bu kurumlarla vergi afları arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Ceza hukukunda affın meşruiyeti tartışma konusu yapıldığı gibi vergi hukukunda da affın leh ve aleyhinde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Vergi aflarına karşı çıkan görüşler içerisinde üzerinde en çok durulması gerekenler kuşkusuz, affın adalet ve eşitlik ilkeleri ile yükümlülerin vergi yasalarına itaat düzeyi üzerindeki olumsuz etkilerine ilişkin olanlardır. Ancak, günümüzde vergilendirmenin giderek karmaşık bir hale bürünen çok çeşitli görünümleri karşısında, adalet ölçütlerinin tek başına soyutlanarak ele alınmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, çağdaş vergi yönetimlerinin her

zamankinden daha yaratıcı olmaları gereği de göz ardı edilmemelidir.

Afın vergi yasalarına itaat düzeyi, bir başka deyişle vergi ahlâkı üzerindeki etkileri hem olumlu hem de olumsuz olabilir. Bu sorun büyük ölçüde affın düzenleniş biçimiyle ilintilidir. Bir takım koşullar yerine getirildiğinde olumlu sonuçlar elde edilmesi mümkündür. Son tahlilde, affın vergi yasalarına itaat düzeyi üzerindeki etkilerinin, doğrudan gelir tahsilâtına ilişkin etkiden çok daha önemli olduğunu unutmamak gerekmektedir.

Vergi affı uygulamalarının temelinde siyasi, idari, mali ve ekonomik nedenler yatmaktadır. Af, temelde politik mülâhazalara dayanan bir tasarruf olmakla birlikte, siyasi faktörler özellikle az gelişmiş ülkeler bakımından daha çarpıcı bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan, "kara paranın" büyük sorun oluşturduğu ülkelerle yurtdışına sermaye kaçışının yoğunlaştığı ülkelerde, bu sorunların olumsuz etkilerinin giderilmesinde vergi afları bir araç olarak kullanılabilir. Vergi aflarına mali nedenlerle başvurulduğunda ise amaç, vergi yönetiminin bütün gayretine rağmen tahsil edilemeyen vergileri toplamaktır. Bazen de vergi yönetimi öylesine bunaltıcı bir işyüklü yığılmasıyla karşı karşıya kalır ki, ortaya çıkan tıkanıklığı kısa vadede açmanın bir yolu olarak vergi aflarına başvurulur.

Vergi affından beklenen sonuçların alınabilmesi için bazı koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu koşullar affın başarısı konusunda kesin bir güvence vermemekle birlikte, bunlar sağlanmadan bir vergi affına teşebbüs edilmesi başarısız sonucun olumsuz etkilerini ağırlaştırabileceği gibi siyasi yönetimin imajına da zarar verir.

Başarının ilk koşulu af uygulamasının bir kereye özgü olmasıdır. En azından, vergi afları sıklıkla başvurulmuş bir araç olmamalıdır. İkinci olarak, af yalnız başına değil, vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eşzamanlı yürütülmelidir. Üçüncüsü, sağlanacak bağışıklıkların affa katılımı teşvik edici düzeyde olması gereğidir. Dördüncüsü, af döneminin ne çok kısa ne de gereğinden uzun olmamasıdır. Ve son olarak affın tanıtılmasına ve halkla ilişkilere gereken önem verilmesidir. Çünkü affın başarısı ile affa katılım düzeyi arasında yakın ilişki vardır. Tanıtım faaliyeti kişileri af konusunda bilgilendirerek, hatta bunun da ötesinde tehdit ve teşvik yoluyla motive ederek katılım düzeyini yükseltebilir. Bununla birlikte, katılım düzeyi konusunda önceden bazı tahminler yapabilmek için, affın yöneldiği kişilerin af karşısındaki olası davranış biçimlerinin ekonomik bir bakış açısıyla analiz edilmesi de gerekmektedir. Böyle bir yaklaşım, kaçakçılık fiillerine en çok bulaşmış kişilerin, elde ettikleri büyük faydalar nedeniyle, bir vergi affına katılmakta isteksiz davranabileceklerini göstermektedir. Bu durum ise,

genel olarak vergi sistemini güçlendirici araçların özellikle cebri araçların afa birlikte düşünülmesinin ne kadar zorunlu olduğunu ortaya koymaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan çeşitli ülkelerin vergi affı uygulamalarına bakıldığında göze çarpan ilk özellik, vergi aflarının -üstelik bazılarında oldukça uzun bir süreden beri- uygulama alanı bulduğudur. Bu şaşırtıcı durum, vergi aflarının az gelişmiş ülkelere özgü bir kurum olduğu yolundaki genelde mevcut önyargının doğru olmadığını göstermektedir. Bir başka ilginç nokta da 1980'li yıllarda vergi aflarına gösterilen ilginin giderek artmasıdır. Araştırmamızın kapsamına aldığımız ülkelere gerek gelişmişlerin gerekse gelişmekte olanların neredeyse tamamına yakın bin kısmı 1980 li yıllarda en az bir kez vergi affı yoluna başvurmuştur. Bu da bir yönüyle içerdiği sakıncalara rağmen vergi aflarının halâ pratik bir araç olarak görüldüğünü gösterirken, diğer yönüyle de vergi kaçakçılığı sorununun, farklı boyutlarda da olsa hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde büsbütün üstesinden gelinemediğini göstermektedir. Çünkü, bir vergi affı ancak vergi ahlâkına ilişkin ya da vergi yasalarına itaat düzeyi konusunda ciddi sorunları olan bir ülkede gündeme gelebilir.

Vergi afları gelişmişlik derecesi ne olursa olsun bir çok ülkenin rağbet ettiği bir araç olmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerin bu araca gösterdikleri ilginin çok daha

fazla olduğu söylenebilir. Bu ülkelerde vergi afları geleneksel bir hal almıştır. Bazı ülkelerde periyodik olarak vergi affı çıkarılması, vergi aflarının adeta yeni bir kamu geliri türü olarak görülmesine yol açmıştır. Ancak bu arada Fransa ve İtalya gibi bazı gelişmiş ülkelerde de vergi aflarının tarihi köklerinin 19. yüzyıla kadar geriye gittiğini söylemeliyiz. Bu olgu da Akdeniz ülkelerinde daha gevşek bir vergi ahlâkı anlayışı bulunduğu genel kanaate hak verecek niteliktedir.

Gelişmiş ülkeler içinde dikkati en çok çeken uygulamalar A.B.D.'nde yapılanlardır. Bu ülkede Reagan'ın iktidara gelmesinden sonra eyalet mali yönetimleri uygulanan ekonomik ve mali politikalar nedeniyle, kamu harcamalarını kısmakla vergi oranlarını arttırmak arasında bir tercih yapmak durumunda kalmışlardır. İkinci seçeneğin tercih edilmesi Federal mali yönetimin uyguladığı politikalara ters düşebileceği için mümkün görünmüyordu. Birinci seçenek ise siyasi açıdan riskli olabilirdi. Bu açmazdan kurtulmak için eyalet yönetimleri bazılarınca parlak bir buluş olarak nitelenen vergi aflarına sarıldılar. 1981 yılından bu yana tam 28 eyalet birbirlerinin peşi sıra vergi affı uyguladılar. Bu uygulamalar sonucu bazı eyaletler oldukça yüksek düzeyde vergi geliri elde ettiler. Eyaletlerin aldıkları sonuç vergi affının Federal düzeyde uygulanmasını gündeme getirdi ve Kongre'ye Federal vergi affı içeren 13 adet kanun teklifi sunuldu. Ancak bugüne kadar bunlardan yasalaşan olmadı.

A.B.D. eyaletlerinin yaşadıkları tecrübeler başarılı bir af uygulamasının nasıl olması gerektiği konusunda diğer ülkelere ışık tutacak niteliktedir.

Vergi kaçakçılığının Avrupa'da da sorun haline gelmesi ve bu sorunla mücadelede başarılı olunamaması, vergi aflarının bu ülkelerde de gündeme gelmesine yol açmıştır. Bu konuda oldukça eski bir geçmişe sahip İtalya ve Fransa bir yana bırakılırsa vergi aflarının Batı Avrupa'da özellikle 80'li yıllarda ele alınma zorunluluğu doğmuştur. 1980-1990 yılları arasında uygulanan kimi başarılı kimi başarısız çeşitli vergi aflarının ortak özelliği vergi aflarının tek başına ele alınmayarak, vergi uygulamasını güçlendirici kapsamlı uygulamaların bir parçası olarak düşünülmesidir. Bu uygulamalardan İtalya'nın 1982'de, İrlanda'nın ise 1988'de elde ettiği sonuçlar son derece ilginçtir. İtalya 1982 yılında uyguladığı vergi affından 4.6 milyar dolar gelir elde etmeyi tahmin ederken uygulama sonunda 700.000 dolara dahi ulaşamamıştır. Öte yandan, İrlanda yalnızca 50 milyon dolarlık bir gelir tahmininde bulunurken sonuçta 750 milyon dolar elde etmiştir. Bu sonuçlar bir vergi affının yapısında taşıdığı belirsizlikleri ve sonuç üzerine tahmin yapılmasının güçlüğüne çok çarpıcı bir biçimde ortaya koymaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi aflarının geleneksel bir hal aldığı daha önce ifade edilmişti. Yine bu ülkelerde vergi aflarına yeni bir kamu geliri türü olarak bakıldığına

da işaret edilmişti. Vergi aflarının zaman zaman bütçe yasalarıyla uygulamaya konulması da bu yaklaşımın bir eseri olabilir. Öyle görünüyor ki bu ülkelerin vergi yönetimlerinde normal yollarla toplanmakta aciz kalınan vergiler, af yoluyla yükümlülerin insafına terkedilmek suretiyle tahsil edilmeye çalışılmaktadır.

Türkiye'ye gelince; gelişmekte olan ülkelerin vergi afları bakımından sergiledikleri bazı özelliklerin Türkiye için de geçerli olduğu görülmektedir. Vergi afları Türkiye'de de sıklıkla başvurulan bir kurum durumundadır. Türkiye'de saptayabildiğimiz bugünkü anlamda ilk vergi affı uygulaması 1906 yılında Yol Vergisi ile ilgili olarak düzenlenmiştir. O yıldan sonra çeşitli vergi afları uygulanmakla birlikte, asıl 1960 sonrasında ki vergi afları Türkiye'nin mali gündeminde önemli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. 1960 ile en son vergi affının çıkarıldığı 1989 senesi arasındaki yirmidokuz yıl içinde çeşitli biçimlerde ondört vergi affının uygulanması sorunun ne denli önemli olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Ortalama iki yılda bir vergi affı çıkaran bir ülkenin, vergi aflarının başarısı için gerekli temel koşulların başında gelen "bir kereye özgü olma" koşuluna uymaması, böyle bir ülkede uygulanan vergi aflarının sonucunun ne olmuş olabileceği sorusunun cevabını da kolaylaştırmaktadır.

Türkiye bakımından ilginç başka bir nokta da, 1960 sonrasında uygulanan vergi affına ilişkin en kapsamlı altı yasa-

dan dördünün askeri müdahalelerin yapıldığı olağanüstü dönemlerde çıkarılmış olmasıdır. Söz konusu dört yasanın üçü özel olarak çıkarılmış vergi affı yasalarıdır. Bunlardan 281 Sayılı Yasa Milli Birlik Komitesi döneminde, 2431 ve 2801 Sayılı Yasalar ile Milli Güvenlik Konseyi Döneminde çıkarılmışlardır. Dördüncüsü olan 218 Sayılı Yasa ise bir "genel af" yasasıdır ve o da 27 Mayısın etkilerinin sürdüğü bir dönemde çıkarılmıştır.

Türkiye'de "genel af" yasaları içinde vergi affına ilişkin hükümlere yer verilmesi çeşitli sakıncalara yol açmıştır. Bu tür bir düzenleme herşeyden önce ceza hukukunda affa hakim olan yaklaşım tarzının vergi afları bakımından da etkili olmasına neden olmuştur. Bir başka deyişle, vergi afları da bu yaklaşım içerisinde bir atıfet işlemi olarak görülmüştür. Bu da vergi aflarına, devletçe yükümlülere gösterilen bir merhamet ya da lütuf aracı gibi bakılması sonucunu doğurmuştur. Öte yandan, "genel af" yasalarının çoğunlukla yoğun bir siyasi tartışma ortamı içinde çıkarılmaları bütün dikkatleri ceza hukuku kapsamındaki fiiller üzerinde toplarken, affın vergiye ilişkin yönünün dikkatlerden kaçmasına neden olmuştur. Bu da "genel af" yasaları içinde düzenlenen vergi aflarının başarısını olumsuz yönde etkilemiştir. Üstelik, birikmiş uyuşmazlıkları tasfiye amacına hedefleyen 780 ve 1803 Sayılı Genel Af Yasaları getirdiği isabetsiz hükümlerle mevcut uyuşmazlıklara bir de af hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan yenilerini eklemiştir.

Aslında, Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının esas amacı hemen her zaman vergi yönetimi ile vergi yargısında birikmiş uyuşmazlıkları tasfiye etmek olmuştur denebilir. Bu özellik, özel olarak çıkarılmış vergi aflarında da görülmektedir. Vergi afları bu sorunun çözümünde palyatif bir önlem olmaksızın öteye gitmemiştir. Kısa süreli bir rahatlama sonra aynı sorun ağırlığını yine hissettirmiştir. Nitekim, 2431 Sayılı Özel Af Yasası ile birikmiş dosyaların büyük bir bölümü tasfiye edildiği halde, aradan iki yıl geçmeden aynı amaçla bu sefer 2801 Sayılı Yasayı yürürlüğe koymak gerekmiştir.

Türkiye'de uygulanan vergi aflarının bir başka özelliği de ağırlığın vergi yönetiminin bilgisi dışında kalmış gizli matrahları ortaya çıkarmaya değil de, zaten vergi yönetiminin haberdar olduğu, hatta tahsil süreci içinde belirli bir aşamaya gelmiş, fakat tahsili gerçekleştirilememiş alacaklara verilmesidir. Yalnızca 2431 ve 2801 Sayılı Yasalarda ekonomik nedenlerin zorlamasıyla gizlenmiş servet unsurları ile işletme varlıklarının ortaya çıkarılmasını öngören hükümlere yer verilmiştir. Bir de zaman zaman af hükmüyle "pişmanlık ve ıslah" kurumunun birlikte uygulanması öngörülmüştür. Ancak bu tür hükümlerin gizli matrahları ortaya çıkarmakta ve böylece ülkenin genel vergi matrahını genişletmede pek etkili olduğu söylenemez.

Vergi affı uygulamalarında görülen önemli bir eksiklik de vergi affının tek başına bir araç olarak alınması, bunun

Vergi uygulamasını güçlendirici araçlarla desteklenmemesidir. Öte yandan, vergi affının tanıtılması ve halkla ilişkiler konularına da neredeyse hiç önem verilmemiştir. Halbuki bu iki hususun bir vergi affı uygulamasında ne denli önemli olduğu ortadadır.

Kanaatimizce, Türkiye vergi affı konusunda şansını yeterince denemiştir. Bundan böyle yeni bir denemeyle şansını bir kere daha zorlamaması yerinde olur. Vergi affını palyatif bir araç olarak kullanmak yerine Türk vergi sisteminde vergi affına ihtiyaç duyurmayacak köklü değişikliklerin yapılması yolu seçilmelidir. Bu konuda ilk atılacak adımlardan biri vergi icrası alanında olmalıdır. Tahsil süreci güçlendirilerek devletin tahakkuk etmiş alacaklarının cebri icra araçlarıyla hızla Hazineye akması sağlanmalıdır. Bundan başka, vergi yargısının işleyişini kolaylaştıracak ve hızlandıracak düzenlemelerin yapılması da gereklidir. Diğer taraftan, vergi denetimlerinin daha etkili olabilmesi için gereken hukuki ve idari önlemlerin alınması zorunludur. Burada amaç vergi kaçakçılığının marjinal maliyetini mümkün olduğunca arttıracak düzenlemelerin yapılması olmalıdır. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığını daha az kârlı hale getirmek için vergi oranlarının düşürülmesi üzerinde de durulmalıdır.

KAYNAKÇA

I. KİTAPLAR VE MAKALELER

- Ağca, İlker. "Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi I, II", Sayıstay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk, C.XI, S.64-65. s.13-44; 23-32.
- Akdoğan, Abdurrahman. Gelir Vergisi Açısından Vergi Adale-
tine Teknik Bir Yaklaşım, A.İ.T.İ.A. Yayını, no:137, Ankara: 1980.
- Akköy, İnsan. "Uzlaşma", Vergi Dünyası, S.3, 1982, s.3-19.
- . "Servet Beyanlarının Yenilenmesi", Vergi Dünyası, S.20, Nisan 1983, s.3-18.
- . "2801 Sayılı Kanunun Veraset ve İntikal Vergisi ile Emlâk Üzerinden Alınan Vergiler Yönünden Getirdiği Hükümler", Vergi Dünyası, S.22, Haziran 1983, s.9-17.
- Alacakaptan, Uğur. "780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun", Ankara Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.XXII, S.1-4, 1965, s.21-33.
- Arıkan, Vural. "780 Sayılı Kanuna Göre Vergi Cezalarının Affında İdare İle Danıştay'ın Görüş Ayrılığı", İktisat ve Maliye, C.XVIII, S.9, Aralık 1971, s.360-362.
- . "Vergi Cezalarının Affı", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, C.VIII, S.95, 1974, s.7-8.
- Arkun, Metin. "Mali Af", İstanbul Ticaret Odası Mecmuası, C. LXXXIII, S.11-12, 1966, s.40-45.

Armağan, Kayhan. "Vergi Affı Çıkmazı", Dünya Gazetesi, 20.12.1988.

Azrak, Ülkü. "Yargı ve İdare", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XXIV, S.1-4, 1967, s.209.

Baş, Hasan. "Affa Sitem", Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk, C.V, S.30, Ocak 1975, s.17.

Başar, Mübin. "Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında 218 Sayılı Kanuna Dair", İktisat ve Maliye, C.IX, S.12, Mart 1963, s.541-546.

———. "Vergilerin Teciline Dair Yeni Bir Kanun", İktisat ve Maliye, C.IX, S.8, Kasım 1962, s.344-348.

Başbuğ, Faik. "Kamu Alacaklarında Hızlı Tahsilât Ya da Mali Af", Banka ve Ekonomik Yorumlar, C.XVIII, S.6, Haziran 1981, s.31-36.

Bettioli, Giuseppe. "Suç ve Cezanın Sükûtu Meselesi", Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, çeviren: Faruk Erem, C.XII, S.1-2, s.1-15.

Cantürk, İsmet. "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, C.V, S.59, 1971, s.33-34.

Çaycık, Bülent. "Vergi Hukuku Yönünden Genel Af", İktisat ve Maliye, C.XXI, S.3, Haziran 1974, s.114-117.

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

———. "Vergi Cezalarının Umumi Affını Niçin İstemiştik?" Vergi ve Resimler Dergisi, S.277-278, 1957, s.1.

Dayıoğlu, Ali. "Çeşitli Vergi Kanunlarında Yapılan Son Düzenlemeler", Vergi Sorunları, C.VIII, S.1, 1989, s.5-27.

- Delony, Elise ve Clyde L.Posey. "Federal Tax Amnesty: Is It Appropriate?", CPA Journal, vol.LVII, no:7, July 1987, s.38-44.
- Dikmen, Orhan. Maliye Dersleri-Giriş ve Genel Teorisi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul: 1973.
- Dinç, Güney. "Af Kapsamı ve Anayasa", İzmir Barosu Dergisi, S.1, Ocak 1986, s.20-23.
- Douglas, Carol. "Is A Federal Tax Amnesty The Answer To Our Deficit Problems", Tax Notes, vol.XXX, February 24, 1986, s.711-715.
- Dönmezer, Sulhi ve Şahir Erman. Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.I, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayını, no: İstanbul:
- . Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.II, 6.Bası, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayını, no:2285/519, İstanbul: 1978.
- . Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.III, 8.Bası, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayını, no:2724/612, İstanbul: 1980.
- Eckl, Corina. "Tax Amnesty: A Revenue Alternative", State Legislative Reports, vol.IX, May 1984, s.1-11.
- Erem, Faruk. Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler, C.II, Ankara Hukuk Fakültesi Yayını, no:285, Sevinç Matbaası, Ankara: 1971.
- Erkiner, Kısmet. "Mali ve İktisadi Buhran Halleri İle İlgili Mevzuat ve Hürriyetler Rejimi", Maliye Enstitüsü Konferansları, XX.Seri, yıl:1970, İstanbul:1970, s.365-400.
- Erginay, Akif. Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları (1920-1977), C.I, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara: 1977.

- Erginay, Akif. Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları (1920-1977), C.II, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara: 1977.
- Erman, Sahir. "İktisadi Suçlar Konusunda Avrupa Hukukundaki Son Gelişmeler (ve konunun tartışması)", Avrupa Hukuku Haftası I, (İstanbul, 24-27.1.1978), İstanbul: 1979, s.103-113 ve 223-225.
- Ertürk, İhsan ve Hasan Güzel. Özel Uzlaşma Yolu İle Vergi Affı, Ankara: 1983.
- Ervardar, Fehamettin. "Afedilen Mali Suçlar", Türkiye İktisat Gazetesi, C.XIV, S.694, 18.8.1966, s.4 ve 7.
- . "Maliye Bakanlığınının 780 Sayılı Af Kanunu Tebliğiyle İlgili Yeni Görüşü", Muhasebe ve Maliye Mecmuası, C.XXII, S.260, Nisan 1968, s.35-37.
- Feld, Lawrence ve Leonard R.Rosenblatt. "State, City Tax Amnesty: Panacea or Peril", New York Law Journal, Friday, November 15, 1985, s.1 ve 6.
- Fisher, Ronald C., John H.Gooderis ve James C.Young. "Participation In Tax Amnesties: The Individual Income Tax", National Tax Journal, vol.XLII, no:1, March 1989, s.15-27.
- Fisher, Vickie L. "Recent Innovations In State Tax Compliance", National Tax Journal, vol.XXXVIII, no:3, September 1985, s.365-371.
- Friedhelm, Jacob. "Tax Reform Act 1990: Details of the New Interest Withholding Provisions", European Taxation, vol.XXVIII, no: 11, November 1988, s.370-373.
- . "Tax Reform For The 1990 s: A Status Report", European Taxation, vol.XXVIII, no:2, February 1988, s.50-54.

- Gidwani, M.A. "Tax Evasion, Smuggling, and Black Money", Economic Revolution In India, Editör: D.Punekar, Himalaya Publishing House, Bombay:1977, s.337-349.
- Gören, İnsan. "Vergi Denetiminde Sayıştay", Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk, S.44, 1977.
- Gusberti, Bruno. "Die Schweizer Steueramnestie 1969", Institut Für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, no:122, Wien, im Jun: 1982.
- Helm, Jacquelyn V. ve Anne Meister. "Tax Amnesty: A Guide to the New D.C. Law", The Washington Lawyer, no:5, May-June 1987, s.26-27.
- Heper, Fethi. Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayını, no:2461/166, Eskişehir: 1982.
- Herekman, Aykut. Kamu Maliyesi, C.II, Sevinç Matbaası, Ankara: 1989.
- Hızlı, Yılmaz. Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara: 1984.
- İnal, Fasih. "Fare Doğuran Dağ", Dünya Gazetesi, 28.11.1988.
- International Bureau Of Fiscal Documentation (IBFD). "Austria: New Tax Amnesty Introduced", European Taxation, vol. XXIII, 1983, s.155-158.
- IBFD. "Italy: Tax Amnesty", European Taxation, vol.XXII, 1982, s.369-370.
- IBFD. "Tax Amnesty: Repatriation Of Capital", European Taxation, v.XXII, 1982, s.15-16.
- IBFD. "India: New Tax Amnesty", Bulletin For International Fiscal Documentation, vol.XXXV, no:3, 1981, s.119.
- IBFD. Tax News Service, 31 May 1984.
- IBFD. Tax News Service, 15 February 1985.
- IBFD. Tax News Service, 15 July 1983.
- IBFD. Tax News Service, 31 August 1984.

- İzmit, Zekâî. "Mükelleflerin Ödevleri, Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar Konusunda Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, S.54, Şubat 1986, s.35-44.
- Jackson, Ira. "Amnesty and Creative Tax Administration", National Tax Journal, vol.XXXIX, no:3, 1986, s.317-323.
- Keyman, Selahattin. Türk Hukukunda Af, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, no:199, Ankara: 1965.
- Kirazcı, Deniz. "A.B.D.'de Başkan Reagan Dönemi Vergi Politikasının Ekonomik ve Politik Kökenleri", Vergi Dünyası, S.60, Ağustos 1986, s.32-39.
- Kırk, Richard ve H. Christine Guillerm Kırk. "Carrot and Stick: The French Amnesty Law Of 1982", Tax Planning International Review, vol.IX, no:5, May 1982, s.9-11.
- Kızılot, Şükrü. Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası, 3. Baskı, Vergi Yayınları, Ankara: 1983.
- Kocahanoğlu, Osman S. Vergi Affı-Servet Affı-Stok Affı, Yayıncı Matbaası, İstanbul: 1981
- . "Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Son Değişiklikler", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S.23-24, Şubat-Mayıs 1981.
- Kutay, İlhan. "1803 Sayılı Af Kanununun Mali Hükümleri", Ankara Barosu Dergisi, C.XXXI, S.4, Temmuz-Ağustos 1974, s.668-670.
- Kutsal, Ahmet. "Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun ve Düşündükleri", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.4, Mayıs 1983, s.131-137.

- Lerman, Allen H. "Tax Amnesty: The Federal Perspective", National Tax Journal, vol.XXXIX, no:3, 1986, s.325-332.
- Martin, Susan Work. "Using Amnesty Information To Detect Tax Cheats and Improve Taxpayer Service: Lessons From Michigan", Government Finance Review, October 1988, s.23-27.
- Mc.Dermott, Antony. "ILO Tries To Shed Light On Black Economy", Financial Times, August 8, 1982, s.2.
- Merle, Marcel. "L'amnistie Fiscale", Revue de Science et de Législation Financières, 1953, S.1, s.18-50.
- Mikesell, John L. "Tax Amnesties As A Tool For Revenue Administration", State Government, vol.LVII, no:4, 1984, s.114-120.
- . "Amnesties For State Tax Evaders: The Nature Of And Response To Recent Programs", National Tax Journal, vol.XXXIX, no:4, 1986, s.507-525.
- Mutluer, Kâmil. Vergi Ceza Hukuku, E.İ.T.İ.A. Yayını, no: 214, Eskişehir: 1979.
- . Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayını, no: 105/60, Ankara: 1973.
- Öncel, Mualla, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu. Vergi Hukuku- Genel İlkeler, C.I, Ankara Üniversitesi Yayını, no:477, Ankara: 1984.
- Önen, Z.Sacit. "Af Kavramı, Vergi Cezaları Afının Teorik Yapısı ve Uygulanması", Mali Hukuk, S.17, Eylül-Ekim 1988, s.11-20.
- Özbalcı, Yılmaz. "Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanunun Getirdikleri", İktisat ve Maliye, C.XXVIII, S.2, Mayıs 1981, s.83-101.

- Özek, Çetin. "Umumi Af", İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.XXIV, S.1-4, 1958, s.118 vd.
- Parle, William M. ve Mike W. Hirlinger. "Evaluating The Use Of Tax Amnesty By State Governments", Public Administration Review, vol.XLVI, May-June 1986, s.246-255.
- Pelin, Fazıl. Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, I.Kitap, 3.Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul: 1945.
- Pepper, H. W. T. "Tax Amnesties", Readings On Income Tax Administration, C.II, The Foundation Press, Minneola, New York: 1973, s.544-555.
- Rose, Richard. "The Making Of A Do It Yourself Tax Revolt", Public Opinion, August-September 1980, s.13 vd.
- Ross, Bonnie G. "Federal Tax Amnesty: Reflecting On The States' Experiences", Tax Lawyer, vol.XL, no:1, Fall 1986, s.145-184.
- Sayar, Nihat S. Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları, İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul: 1977.
- Seviğ, Veysi. "Kısmi Vergi Cezası Affının Düşündürdükleri", Dünya Gazetesi, 3.1.1989, s.5.
- Sürmen, Salim. "Muamele Vergisi Tatbikatından Doğmuş ve Halen Kaza Mercilerinde Devam Etmekte Olan Vergi Cezalarının Affı", Muhasebe Dergisi, C.VI, S.22, Kasım 1965, s.78-79.
- Sürücü, Mehmet. "2801 Sayılı Kanunun Af Getiren Hükümleri İle İlgili Tartışma", İzmir Barosu Dergisi, C.II, S.4, Ekim 1983, s.20-22.

- Spofford, William. "Chairman's Letter On Voluntary Disclosure Policy", Readings On Income Tax Administration, C.II, The Foundation Press, Minneola, New York: 1973, s.538.
- Stella, Peter. "Do Tax Amnesties Work", Finance and Development, vol.XXVI, no: 4, December 1989, s.38-40.
- Şahin, Ahmet. "Servet Beyanlarının Yenilenmesi ve Vesikasız Emtia, Sabit Kıymet ve Demirbaş Beyanı", Vergi Dünyası, S.21, Mayıs 1983, s.45-51.
- Tekinay, Selahattin Sulhi. Borçlar Hukuku, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul: 1971.
- Touchy, Deborah Kay. "Wehrly v.U.S: Amnesty For Taxpayers With Pre-ERTA Tax Straddles Reaches The Appellate Court", Houston Law Review, vol.XXIV, s.825-848.
- Turgay, Recep. "Vergi Hukukunda Af Maddesi", Türk Hukuk Ansiklopedisi, C. I, Ankara: 1962, s.312-313.
- Tüğen, Kâmil. "Vergi Affı", Gıda İşveren Dergisi, C.XXII, S.232, Şubat 1990, s.16-17.
- Türkoğlu, Cemal. "Vergi Kaçırılmasını Önleyici Bir Model Işığında Stok Affı Sorunu", İktisat ve Maliye, C.XXVII, S. 7, Ekim 1980, s.258-260.
- Uchitelle, Elliot. "The Effectiveness of Tax Amnesty Programs In Selected Countries", Federal Reserve Bank Of New York Quarterly Review, vol.XIV, no: 3, Autumn 1989, s.48-53.
- Uçul, İhsan, "Vergi Cezalarının Afı Meselesi", Ankara Barosu Dergisi, C.XXIV, S.2, 1967, s.1022-1031.
- Uzunefe, Fahri. "Affın Mali Bölümü ve Sonuç", Cumhuriyet Gazetesi, 10.6.1974.

- Ülkmen, İ.Hakkı. "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezalarının Hukuki Mahiyeti", İktisat ve Maliye, C.III, 1956, s.63-70.
- Van Waardenburg, D.A. "France: New Government Proposal Measures To Stimulate The Economy", European Taxation, International Bureau Of Fiscal Documentation, vol. XXVI, no: 6, June 1986, s.184-185.
- Varcan, Nezih. Karayollarının Finansmanı ve Yollarda Çalışma Yükümlülüğü ile Yol Vergisi (Teori ve Türkiye Uygulaması), Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, no: 323/69, Eskişehir: 1990.
- Wilkenfeld, Harold C. Taxes and People In Israel, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, 1973.
- Yalçın, M.I. "1803 Sayılı Af Kanunu 10. Maddesi Tatbikatı", İller ve Belediyeler Dergisi, C.XXXIII, S.376, Şubat 1977, s.72-75.
- Yoingco, Angel Q. "Philippines: Experience With Tax Amnesty Legislation", Bulletin For International Fiscal Documentation", vol.XLI, no:4, April 1987, s.172-180.
- Zacharias, Ervin, Jürgen Rinnewitz ve Elke Spahn. "Risiken Und Widersprüche bei einer Strafbefreienden Erklärung nach dem Sogenannten Steueramnestiegesetz", Deutsche Stenografenzeitung", no: 4, 1989, s.84-89.
- Zanobini, Guido. İdari Müeyyideler, çeviren: H.Y.Günel, Ankara: 1964.
- Zaloğlu, Nurullah. "Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun Hükümlerinde Yapılan Son Değişiklikler ve Yeni Durum", Vergi Dünyası, C.I, S.6, Şubat 1982.
- . "Mali Affın Uygulama Esasları", Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, C.III, S.7, Haziran 1974, s.393-406.
- . "Mali Affın Kapsamı Ne Olmalıdır?", Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, C.II, S.10, Eylül 1973, s.533-535.

II. RAPORLAR

Hibbs, Elliot J. ve Greg V. Smith. Planning Tax Amnesty Programs, (yayınlanmamış), Arizona Department of Review.

National Tax Research Center. Salient Features Of Income Tax Amnesties In Selected Countries, (yayınlanmamış), Philippines: August 22, 1986.

Talley, Louis Allan ve Wayne M. Morrison. "Tax Amnesty: State And European Experience", Congressional Research Service, The Library Of Congress, 84-603 E at CRS-19 (April 13, 1984).

III. RESMİ YAYINLAR

A. Hükümet Programları

Başbakanlık O ve M Daire Başkanlığı. Türkiye Cumhuriyeti Hükümetleri (1960-1978), C.II, yayın no:111, Başbakanlık Basımevi, Ankara: 1978.

B. Kanun Gerekçeleri ve Komisyon Raporları

281 Sayılı Bir Kısmı Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun Gerekçesi ve Maliye ve Bütçe Komisyonu Raporu. Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, C.I, Sıra Sayısı: 31.

218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Afı Hakkında Kanun Gerekçesi. Millet Meclisi Tutanak Dergisi, Sıra Sayısı: 108.

252 Sayılı Spor Kulüplerince Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmemiş Bulunan Transfer Ücretleriyle Teşvik Primlerinden Mütevellit Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Afı Hakkı Kanun Gerekçesi ve Maliye Komisyonu İle Bütçe Komisyonu Raporları, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.XVII, Sıra Sayısı: 246.

- 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.XVI, Sıra Sayısı: 122.
- 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müesseye ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIII, Sıra Sayısı: 935.
- 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Afı Hakkında Kanun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.VII, 1966, Sıra Sayısı: 79.
- 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Afı Hakkında Kanun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.II, 1974, Sıra Sayısı: 25.
- 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun Gerekçesi ve Bütçe Plân Komisyonu Raporu. Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, 44. Birleşim, 17.3.1981.
- 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma İle Tahsili Hakkında Kanun Gerekçesi ve Mali İşler Komisyonu Raporu. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, Sıra Sayısı: 322.

C. Meclis Müzakereleri

Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, C.I, B:21, O:1, s.431 vd.

Millet Meclisi Tutanak Dergisi, C.VII, B:114, O:2, s.311 vd.; C.XVII, B:82, O:1, s.59 vd.

Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C.XIV, B:49, O:2, s.117-128; C.XIV, B:50, O:2, s.156-167; C.XIV, B:51, O:2, s.185-215.

D. Düsturlar

1. Tertip, C.VIII,
3. Tertip, C.II, XX, XXV, XXVIII, XXIX,
4. Tertip, C.I,
5. Tertip, C.II, IV (3.Kitap)

E. Tahsilât Genel Tebliğleri