

**TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN GÜNÜMÜZE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI
VE BU AFLARIN TRAKYA BÖLGESİNDEKİ VERGİ TAHSİLATLARINDA
ORTAYA ÇIKARDIĞI DEĞİŞMELER**

Semih UYGURALP

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Büşra Karataşer

2019

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN GÜNÜMÜZE ÇIKARILAN
VERGİ AFLARI VE BU AFLARIN TRAKYA BÖLGESİNDEKİ
VERGİ TAHSİLATLARINDA ORTAYA ÇIKARDIĞI
DEĞİŞMELER

SEMİH UYGURALP

MALİYE ANABİLİM DALI

DANIŞMAN: DR. ÖĞR. ÜYESİ BÜŞRA KARATAŞER

TEKİRDAĞ – 2019

Her hakkı saklıdır

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

27/06/2019

Semih UYGURALP

ÖZET

Kurum, Enstitü : Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
ABD : Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı : Türkiye’de 2000 Yılından Günümüze Çıkarılan Vergi Afları Ve
Bu Afların Trakya Bölgesindeki Vergi Tahsilatlarında Ortaya
Çıkardığı Değişmeler
Tez Yazarı : Semih Uyguralp
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Büşra Karataşer
Tez/Yılı : Yüksek Lisans Tezi, 2019
Sayfa Sayısı : 165

Vergi afları günümüzde hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde sıklıkla kullanılan bir araç haline gelmiştir. Bu durumun nedeni, affın kısa vadeli bütçe açıklarını kapatmak ve hazinenin nakit ihtiyaçlarını karşılamak, yargıdaki iş yükünü hafifletmek ve diğer sosyal, teknik ve idari olumlu etkilerle açıklanmaktadır.

Vergi afları; tahsilatları arttırması, vergi sisteminin ortaya çıkardığı sorunları gidermesi, kayıt dışı faaliyet gösteren mükelleflerin kayıt altına alınması, vergi yargı mercilerinde ve vergi dairelerinde biriken dosyaların tasfiyesini sağlaması, insancıl bir müessese olması dolayısıyla savunulmuştur. Vergi afları; vergi adaletine zarar vermesi, mükelleflerin vergiye uyumunu güçleştirmesi, dürüst mükelleflerin vergi ödeme heveslerini ortadan kaldırması, hükümetlerin siyasi hedefleri doğrultusunda vergi affını kullanmaları gibi birçok olumsuz yönüyle eleştirilmiştir.

Bu çalışmada; verginin tarihinden bahsedilmiş, vergi ile ilgili temel kavramlar tanıtılmış, vergi affı hakkında bilgiler verilmiş ve Türkiye Cumhuriyeti’nde 2000-2018 yılları arasında uygulamaya konulan vergi aflarının Trakya Bölgesi vergi tahsilatlarını nasıl etkilediği araştırılmıştır.

ABSTRACT

Institution, Institute : Tekirdağ Namık Kemal University, Institute of Social Sciences
Department : Department of Finance
Title : Tax Amnesties Implemented From 2000 To Present In Turkey
And Changes Emerged by This Tax Amnesties On Tax
Collections In Thrace Region
Author : Semih Uyguralp
Adviser : Asst. Prof. Büşra Karataşer
Type of Thesis/Year : MA Thesis, 2019
Total Number of Pages : 165

Tax amnesties have now become a tool that is frequently used in both developed and developing countries. The reason for this situation is explained by closing the short-term budget deficits of amnesty and meeting the cash needs of the treasury, easing the work load in the judiciary and other social, technical and administrative positive effects.

Tax amnesty was advocated in many positive ways such as increasing collections, eliminating the problems raised by the tax system, registering unregistered taxpayers, ensuring the liquidation of files accumulated in tax offices and courts, being a humanitarian practice. Tax amnesty has been criticized for many negative aspects such as damaging tax justice, obstructing taxpayers' compliance with tax, eliminating the willingness of taxpayers to pay taxes and using tax amnesty in line with the political goals of governments.

In this study; The history of taxation is mentioned, basic concepts about tax are defined, is given information about tax amnesty and has investigated that how it affects the tax amnesty implemented between the years 2000-2018 in Turkey to the tax collection of the Thrace region.

ÖNSÖZ

Vergiler toplum gereksinimlerinin karşılanmasında çok önemli bir yere sahip olan devletin temel finansman kaynaklarıdır. Devlete karşı vergi borcunu yerine getirmekle yükümlü olan mükellefler, kimi zaman kasten kimi zaman da sehven bu konuda devletle ihtilafa düşmektedir. Her ne kadar vergilerin elde edilmesinde ortaya çıkan ihtilaflara birçok farklı sebep kaynaklık etse de vergi affı mekanizması ortak bir çözüm aracı olarak uygulamaya konulmaktadır.

Türkiye’de son yıllarda vergi aflarına başvurma oranı oldukça fazladır. Bu çalışmada da 2000 yılından günümüze değin Türkiye’de çıkarılmış olan vergi aflarının Trakya Bölgesi’ndeki vergi tahsilatları üzerinde ortaya çıkardığı değişikliklere değinilecektir. Aynı zamanda; bu afların hangi amaçlarla uygulamaya konulduğu, gerçekleştirilmek istenen amaçlarla elde edilen sonuçların ne oranda örtüştüğü, Trakya Bölgesi ölçeğindeki vergi tahsilatlarında ortaya çıkardığı olumlu ve olumsuz sonuçlar çalışmamızın esas konusunu teşkil etmektedir.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında desteğini benden esirgemeyen değerli hocam ve danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Büşra KARATAŞER’e çok teşekkür ederim. Ayrıca çalışmalarım sırasında desteğini benden esirgemeyen, her zaman yanımda olan sevgili eşim Ferhan UYGURALP’e ve bu süreçte dünyaya gelerek ailemizin mutluluk kaynağı haline gelen oğlum Mehmet Selim UYGURALP’e sonsuz sevgilerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	x
TABLolar.....	xi
GRAFİKLER.....	xii
ŞEKİLLER.....	xii
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL OLARAK VERGİNİN TANIMI, KAVRAMLARI, VERGİLENDİRME SÜRECİ VE SONA ERME HALLERİ.....	4
I. VERGİNİN TANIMI, TEMEL ÖZELLİKLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
A. VERGİNİN TANIMI.....	4
B. VERGİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ.....	6
C. VERGİNİN TARİHSEL GEÇMİŞİ.....	8
1) Vergi Kavramının Ortaya Çıkışı.....	8
2) İlk Çağda Vergi.....	9
3) Eski Yunanda Vergi.....	10
4) Roma İmparatorluğu Döneminde Vergi.....	11
5) Batı Roma ve Bizans'ta Vergi.....	12
6) Orta Çağ Avrupa'sında Vergi.....	13
7) Osmanlı Devleti'nde Vergi.....	14
8) Türkiye Cumhuriyeti'nde Vergi.....	19
II. VERGİ İLE İLGİLİ BAZI KAVRAMLAR.....	20
A. VERGİNİN KONUSU.....	20
B. VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	21
C. VERGİNİN MATRAHI.....	22

D. VERGİ MÜKELLEFİ (YÜKÜMLÜSÜ)	24
E. VERGİ SORUMLUSU.....	26
F. VERGİ MUAFİYETİ VE İSTİSNASI.....	27
G. VERGİ ORANI VE TARİFESİ.....	29
1) Düz (Tek) Oranlı Tarife.....	30
2) Artan Oranlı Tarife.....	31
2.1. Basit (sınıf usulü) artan oranlılık.....	31
2.2. Dilim usulü artan oranlılık.....	31
2.3. Gizli artan oranlılık.....	32
3) Tersine Artan Oranlı Tarife.....	32
4) Azalan Oranlı Vergi Tarifesi.....	33
4.1. Matrah ve Vergi Oranının Aynı Doğrultuda Azalması.....	34
4.2. Matrahın Artması - Vergi Oranının Azalması.....	34
H. VERGİ YÜKÜ.....	34
I. VERGİ KAPASİTESİ.....	35
J. VERGİ GAYRETİ.....	37
III. GENEL OLARAK VERGİLENDİRME SÜRECİ.....	38
A. TARH.....	39
1) Beyannameye Dayanan Tarh.....	39
2) İkmalen Vergi Tarhı.....	40
3) Re'sen Vergi Tarhı.....	41
4) Verginin İdarece Tarhı.....	44
B. TEBLİĞ.....	45
C. TAHAKKUK.....	47
D. TAHSİL.....	49
IV. VERGİ BORCUNU SONA ERDİREN HALLER.....	50
A. ÖDEME.....	50

B. ZAMANAŞIMI.....	52
C. MAHSUP VE TAKAS.....	55
D. TERKİN.....	58
E. UZLAŞMA.....	60
1) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	62
2) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	64
F. HATA DÜZELTME.....	66
1) Hesaplama Hatalar.....	67
2) Vergilendirmede Hatalar.....	68
G. DAVA AÇMA.....	69
H. CEZALARDA İNDİRİM.....	70
I. MİRASIN REDDİ.....	71
J. AF.....	72
İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI.....	73
I- AF KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI.....	73
A- GENEL OLARAK AF KAVRAMININ TANIMI.....	73
B- MALİ AF KAVRAMININ TANIMI.....	74
C- VERGİ AFFI KAVRAMININ TANIMI.....	75
II- AFFIN HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	76
A- ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	76
B- CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	79
C- VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	83
1) Vergi Affının Kavramsal Sorunu.....	86
2) Vergi Affının Anayasal Sorunu.....	87
III- HUKUK SİSTEMİNDE AF ŞEKİLLERİ.....	88
A. GENEL AF VE ÖZELLİKLERİ.....	88
1) Genel Affın Sadece Fiilleri Dikkate Alması.....	89

2) Genel Affin Geçmişe Ait Olması.....	89
3) Genel Affin Kamu Davasına ve Mahkûmiyete Tesir Etmesi.....	89
4) Genel Affin Toplu Olması.....	89
B. ÖZEL AF VE ÖZELLİKLERİ.....	89
1) Özel Affin Mahkumiyete Etki Etmesi.....	90
2) Özel Affin Mahkumiyetten Sonra Etki Etmesi.....	90
3) Özel Affin Ferdi Olması.....	90
IV- VERGİ HUKUKUNDA AF ŞEKİLLERİ.....	90
A. GENEL AF İÇİNDE VERGİ CEZALARININ AFFI.....	91
B. VERGİ CEZALARININ BAĞIMSIZ OLARAK GENEL AFFI.....	92
C. VERGİ CEZALARININ ÖZEL AFFI.....	92
V- AFFIN VERGİ HUKUKUNDAKİ BENZER KURUMLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	93
A. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN “TERKİN” İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	94
B. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN “CEZALARDA İNDİRİM” İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	97
C. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN “PİŞMANLIK VE ISLAH” İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	98
D. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN “UZLAŞMA” İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	100
VI- VERGİ AFLARINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER.....	101
A. VERGİ AFFINA İLİŞKİN OLUMLU GÖRÜŞLER.....	102
B. VERGİ AFFINA İLİŞKİN OLUMSUZ GÖRÜŞLER.....	105
VII- VERGİ AFLARININ NEDENLERİ.....	107
A. VERGİ AFLARININ SİYASİ NEDENLERİ.....	108
B. VERGİ AFLARININ SOSYAL NEDENLERİ.....	109
C. VERGİ AFLARININ EKONOMİK NEDENLERİ.....	110
D. VERGİ AFLARININ MALİ NEDENLERİ.....	111
E. VERGİ AFLARININ TEKNİK VE İDARİ NEDENLERİ.....	112
F. VERGİ AFLARININ PSİKOLOJİK NEDENLERİ.....	113
VIII- VERGİ AFLARININ BAŞARILI OLMASININ ŞARTLARI.....	114

A. AFFİN TANITILMASI.....	114
B. MÜKELLEFLERİN AFFA KATILIMININ SAĞLANMASI.....	114
C. SÜREKLİ VERGİ AFFI UYGULAMASINA BAŞVURULMAMASI.....	115
D. AFLARIN ÖNCEDEN TAHMİN EDİLMEYEN ÇIKARILMASI.....	116
E. AFFİN UYGULANMA SÜRESİNİN YETERLİ UZUNLUKTA OLMASI.....	116
F. VERGİ AFLARIYLA BİRLİKTE EK TEDBİRLERİN ALINMASI.....	116
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN GÜNÜMÜZE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI VE BU AFLARIN TRAKYA BÖLGESİNDEKİ VERGİ TAHSİLATLARINDA ORTAYA ÇIKARDIĞI DEĞİŞMELER.....	118
I. TRAKYA BÖLGESİ’NİN EKONOMİK YAPISI VE NÜFUS ÖZELLİKLERİ.....	118
A. TRAKYA BÖLGESİ’NİN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	118
B. TRAKYA BÖLGESİ’NİN EKONOMİK YAPISI.....	119
1) Trakya Bölgesi’nde Sanayi Sektörü.....	120
2) Trakya Bölgesi’nde Hizmetler Sektörü.....	120
3) Trakya Bölgesi’nde Tarım Sektörü.....	121
4) Üretim Sektörlerinin Trakya Bölgesi İçindeki Payları.....	122
C. TRAKYA BÖLGESİ’NİN NÜFUS ÖZELLİKLERİ.....	122
II. TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN SONRA ÇIKARILAN VERGİ AFLARININ TRAKYA BÖLGESİ VE İLLERİNİN VERGİ TAHSİLATLARINDA ORTAYA ÇIKARDIĞI DEĞİŞMELER.....	125
A. VERGİ AFLARININ ÇIKARILDIĞI YILLARDA TRAKYA BÖLGESİ İLLERİNDE VERGİ TAHSİLATLARININ DURUMU.....	126
1) Tekirdağ İlinde Vergi Tahsilatlarının Durumu.....	126
2) Edirne İlinde Vergi Tahsilatlarının Durumu.....	127
3) Kırklareli İlinde Vergi Tahsilatlarının Durumu.....	128
B. TÜRKİYE’DE 2000 YILI SONRASINDA ÇIKARILAN VERGİ AFLARI VE BU DÖNEMDE TRAKYA BÖLGESİ GENELİNDEKİ VERGİ TAHSİLATLARININ DURUMU.....	129
1) 06.02.2001 tarih ve 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği.....	131
2) 03.04.2002 tarih ve 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.....	134
3) 27.02.2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu.....	137

4) 22.11.2008 tarih ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun.....	139
5) 25.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.....	141
6) 29.05.2013 tarih ve 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	143
7) 11.09.2014 tarih ve 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun.....	145
8) 19.08.2016 tarih ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun.....	146
9) 27.05.2017 tarih ve 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun.....	148
10) 18.05.2018 tarih ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.....	149
III. TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN SONRA ÇIKARILAN VERGİ AFLARI DÖNEMİNDE TRAKYA BÖLGESİ VE İLLERİNİN TAHAKKUK-TAHSİLAT ORANLARI.....	151
IV. TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN SONRA ÇIKARILAN VERGİ AFLARI DÖNEMİNDE TRAKYA BÖLGESİ VE İLLERİNİN GSYH’YA KATKI ORANLARI.....	153
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	155
KAYNAKÇA.....	160

KISALTMALAR:

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM	: Anayasa Mahkemesi
E.	: Esas
E.T.	: Erişim Tarihi
EVDS	: Elektronik Veri Dağıtım Sistemi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KT.	: Karar Tarihi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
Md.	: Madde
M.Ö.	: Milattan Önce
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
Mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayılı
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TL	: Türk Lirası
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
ÜFE	: Üretici Fiyatları Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
yy	: Yüzyıl

TABLolar

- Tablo-1 : Vergi Hataları
- Tablo-2 : Trakya Bölgesi'nde Sanayi Sektörü (2017)
- Tablo-3 : Trakya Bölgesi'nde Hizmetler Sektörü (2017)
- Tablo-4 : Trakya Bölgesi'nde Tarım Sektörü (2017)
- Tablo-5 : Trakya Bölgesi ve İllerinin Nüfus Yapısı (2018)
- Tablo-6 : Trakya Bölgesi ve İllerinin Nüfus Artış Hızı (%)
- Tablo-7 : Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllarda Tekirdağ İli Vergi Tahsilat Oranları
- Tablo-8 : Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllarda Edirne İli Vergi Tahsilat Oranları
- Tablo-9 : Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllarda Kırklareli İli Vergi Tahsilat Oranları
- Tablo-10 : Türkiye Cumhuriyeti'nde 2000 Yılından Günümüze Çıkarılan Vergi Afları
- Tablo-11 : Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllarda Trakya Bölgesi Genelindeki Vergi Tahsilatları
- Tablo-12 : Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı ile Yİ-ÜFE Artış Oranlarının Karşılaştırılması
- Tablo-13 : Türkiye'de 2001 ve 2002 Yıllarında Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Vergi Tahsilatları
- Tablo-14 : Türkiye'de 2000-2018 Arasındaki Döviz Satış Kuru (ABD Doları)
- Tablo-15 : Vergi Barışı Uygulamasının Trakya Bölgesi ve İlleri ile Türkiye Genelinde Uygulama Sonuçları (Bin TL) (Mayıs-2006)
- Tablo-16 : Trakya Bölgesi ve İlleri ile Türkiye'nin Tahakkuk-Tahsilat Oranları (%)
- Tablo-17 : Trakya Bölgesi ve İllerinin Türkiye'de GSYH'ta Katkısı (Bin TL) (2009 Bazlı)

GRAFİKLER

- Grafik-1 : Trakya Bölgesi'nde Sektörlerin Payları (2017)
Grafik-2 : Trakya Bölgesi ve İl Nüfuslarının Bölge İçindeki Payları (2018)
Grafik-3 : Trakya Bölgesi ve İlleri Nüfus Artış Hızı (%)
Grafik-4 : Trakya Bölgesi ve İllerinin Vergi Tahsilatlarındaki Değişmeler (%)
Grafik-5 : Trakya Bölgesi ve İlleri ile Türkiye'nin Tahakkuk-Tahsilat Oranları (%)
Grafik-6 : Trakya Bölgesi ve İlleri ile Türkiye'nin Tahakkuk-Tahsilat Oranları (%)

ŞEKİLLER

- Şekil-1 : Laffer Eğrisi

GİRİŞ

Devletler, toplumun taleplerine cevap vermek ve ihtiyaçlarını karşılamak için birçok faaliyette bulunur ve harcama gerçekleştirir. Bu harcamaları gerçekleştirmek için de düzenli finansman kaynaklarına ihtiyaç duyarlar. Günümüzde gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde bu finansman kaynağının büyük bir kısmını vergiler teşkil etmektedir.

Vergiler, devlet bütçesi içerisinde en fazla paya sahip olan gelir unsurudur. Dolayısıyla devlet harcamalarının temel finansman kaynağı vergilerdir. Dolaylı ve dolaysız yöntemlerle elde edilen vergilerin tahsilatında ortaya çıkan sorunlar, vergi affı ile neticelenen bir sürecin başlangıcı olabilmektedir. Neticede devlet, vergi affı adı altında çıkarmış olduğu bir yasa ile mükelleflerden tahsil etmesi gereken vergilerin ve cezaların bir kısmından veya tamamından vazgeçme yoluna gitmektedir. Vergi affı uygulaması muayyen vergi ve cezaların affı şeklindeki bir yasayla yapılabildiği gibi, mevcut vergi borçlarının vadeye bağlanması veya ödenmesinin ertelenmesi gibi uygulamalarla, kimi zaman da çıkarılmış olan genel af yasalarının içinde vergi affına ilişkin yapılmış olan atıflarla gerçekleştirilebilmektedir. Böylelikle çeşitli sebeplerle vergi ödevini yerine getirmemiş veya getirememiş olan mükelleflerden verginin tahsili yoluna gidilebilecektir.

Vergi afları, ortaya çıkarmış olduğu neticelere göre olumlu ve olumsuz şeklinde birçok değerlendirmeye konu olmuştur. Yapılan çalışmalar, vergi aflarının etkilerinin yalnızca mükelleflerin yükümlülüklerinde bir değişiklikle sınırlı kalmayıp, siyasi, mali, teknik ve idari birçok nedenle iç içe bulunduğunu göstermiştir. Bu durumda, af uygulamasına gidecek olan vergi idaresinin göz önünde bulundurması gereken olası etkilerin ve sonuçların sayısı oldukça fazladır. Vergi aflarına ilişkin olumsuz görüşe sahip olan kesimler, ortaya çıkarmış olduğu etkiler itibariyle afların mükelleflere, topluma ve devlet mekanizmasına zararlı etkileri olduğunu ileri sürmüşlerdir. Af uygulamasının sıklığı da bunda oldukça etkili olmaktadır. Sadece zorunlu durumlarda başvurulması gereken aflara farklı gerekçelerle sürekli başvurmak afların etkinliğini yitirmesine ve hedeflenen politikaların gerçekleştirilmesine engel teşkil edebilecektir.

Türkiye’de 2000-2018 yılları arasında vergi affı uygulamasına toplam 18 kez başvurulmuştur. Bu dönem itibariyle değerlendirildiğinde neredeyse her 1,8 yılda bir vergi affı çıkarıldığı görülmektedir. Son dönemde sıklıkla başvuru alan vergi aflarının vergi tahsilatları üzerinde ortaya çıkardığı değişiklikler birçok bilimsel çalışmaya konu olmuş ve vergi aflarının bu uygulamaya başvuran ülkeler için önemli bir finansman aracı olduğu ortaya konulmuştur.

Trakya Bölgesi, Avrupa ve Asya arasındaki bölgede yer alması sebebiyle jeostratejik niteliği ve sınır ötesi etkileşimi itibariyle yüksek potansiyele sahip bir bölgedir. İstanbul’un Avrasya Bölgesi’nde merkezi bir konuma sahip olması ve Trakya Bölgesi’nin de onun etkileşimi içinde yer alması, bölgeyi temel gelişme merkezlerinden biri haline getirmesinin yanında aynı zamanda bölgeye önemi yüksek bir geçiş güzergahı niteliği kazandırmıştır. Günümüzde Trakya Bölgesi, bilgi çağının gelişen teknolojisi ile birlikte üreten, değişime ve gelişime açık, verimliliği esas alan, dinamik bir yapıya sahip bir bölge haline gelmiştir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de 2000-2018 yılları arasında uygulanan vergi aflarının Trakya Bölgesi ve illerinin vergi tahsilatlarında ortaya çıkardığı değişimleri analiz etmektir.

Bu çalışmanın sınırları; yıl itibariyle 2000-2018 yılları arasındaki 18 yıllık dönemdir. Araştırmanın bu şekilde sınırlanmasının nedeni, Türkiye’de iller bazında tahakkuk-tahsilat oranlarının Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999 yılından itibaren yayımlanmaya başlamasıdır. Bu çalışma, bölge itibariyle de Trakya Bölgesi ve illerini kapsamaktadır. Trakya Bölgesi’ni temel alan bu şekilde bir çalışmanın literatürde yer almaması, bölgesel sınırlamanın gerekçesini oluşturmaktadır. Bu çalışma; Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Anayasa Mahkemesi (AYM), Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB), Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), Türk Dil Kurumu (TDK), Trakya Kalkınma Ajansı (TRAKYAKA) gibi kamu kurumlarının verilerinden istifade edilmek suretiyle meydana getirilmiştir.

Bu çalışmanın önemi, vergi aflarının vergi tahsilatları üzerindeki etkisini Trakya Bölgesi ölçeğinde analiz eden bölgesel ölçekli özgün bir çalışma olmasıdır.

Aynı zamanda bu çalışma 2000-2018 yılları arasındaki son 18 yıllık dönemi analiz etmesi yönünden de güncel bir çalışmadır. Bu çalışmada elde edilen sonuçların, Trakya Bölgesi'nde elde edilen vergi tahsilatlarının vergi aflarıyla nasıl bir ilişki içinde olduğunun ortaya konulması suretiyle, yapılan değerlendirme ve öneriler ile birlikte bu alana önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada kullanılan yöntem gereğince, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Trakya Bölgesi ve illerine ait vergi tahsilatlarındaki nominal artışlar, TÜİK tarafından yayımlanan 12 aylık Yurtiçi ÜFE oranlarındaki artışlarla mukayese edilmek suretiyle reel tahsilat artışları elde edilmiş ve bu değerler Türkiye'de 2000-2018 yılları arasındaki dönemde vergi aflarının uygulamaya konulduğu yıllarla karşılaştırılarak aralarında anlamlı bir ilişkinin mevcut olup olmadığı araştırılmıştır. Bunun yanında, Trakya Bölgesi ve illerinin tahakkuk-tahsilat oranlarında ortaya çıkan değişimler, affın ilgili olduğu yıllarla birlikte değerlendirilmiş ve elde edilen sonuçlar ortaya konulmuştur.

Türkiye'de 2000-2018 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının vergi tahsilatları üzerindeki etkisini Trakya Bölgesi ve illeri özelinde ele alan bu çalışma üç bölümden müteşekkildir. Çalışmanın ilk bölümünde; verginin tanımı, verginin tarihi, vergiye ilişkin temel kavramlar, vergilendirme süreci ile vergi borcunu sona erdiren hallere değinilmiştir. Burada vergi kavramına etraflıca değinilmiş, verginin tarihsel geçmişi irdelenmiş, vergi ile ilgili olan kavramlara açıklık getirilmiş, vergilendirme sürecinin nasıl gerçekleştiği ve ne şekilde sona erdiği açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; af kavramının tanımı, affın hukuk sistemi içindeki yeri ve hukuki niteliği, af şekilleri, affın vergi hukukundaki benzer kurumlar ile karşılaştırılması, vergi aflarına ilişkin olumlu ve olumsuz görüşler, vergi aflarının nedenleri ve vergi aflarının başarılı olmasının şartları açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise; Trakya Bölgesi'nin ekonomik yapısı ve nüfus özellikleri, Türkiye'de 2000-2018 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının Trakya Bölgesi ve illerinin vergi tahsilatlarında ortaya çıkardığı değişimler, aynı dönemde Trakya Bölgesi ve illerinin tahakkuk-tahsilat oranları ve Trakya Bölgesi ve illerinin GSYH'ya katkı oranlarına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİNİN TANIMI, KAVRAMLARI, VERGİLENDİRME SÜRECİ VE SONA ERME HALLERİ

I. VERGİNİN TANIMI, TEMEL ÖZELLİKLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Birinci bölümün bu ilk kısmında devletlerin temel finansman kaynağı olan verginin tanımı yapılmış, sonrasında ise tarihsel süreçte nasıl bir gelişim gösterdiğine değinilmiş, Osmanlı Devleti dönemindeki uygulamadan bahsedilmiştir.

A. VERGİNİN TANIMI

İnsanların ihtiyaçlarını daha iyi karşılamak için bir arada yaşamaya başlamasıyla birlikte toplumlar ortaya çıkmıştır. Bu toplumların da bir araya gelerek daha düzenli bir örgüt yapısına sahip olmasıyla da devletler şekillenmeye başlamıştır. Bir araya gelen insanların oluşturduğu devlete kendisini bir araya getiren insanlar tarafından toplumun ihtiyaçlarına cevap vermek, toplumda adaleti tesis etmek, can ve mal güvenliğini sağlamak gibi görevler yüklenmiştir. Devletler de bu görevleri yerine getirebilmek için gerekli finansman kaynağını devletin temel unsurunu teşkil eden insanlardan karşılamaya yoluna gitmiştir. Bugün devletler için vazgeçilemez bir finansman kaynağı haline gelmiş olan vergiler birçok devlet bütçesinin başlıca gelirleri arasında yer almaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" kenar başlıklı 73. maddesinde vergi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Mezkur maddede vergilerin öncelikle herkes için bir yükümlülük olduğu ve bu yükümlülüğün ancak kanunla yani devlet eliyle tesis edilebileceği, gerekçesinin devletin devlet olma vasfını yerine getirebilmesini sağlayan kamu giderlerinin karşılanması olduğu belirtilmiştir. Ayrıca devlete bu vergilendirmenin miktarı konusunda sınırsız bir yetki verilmemiş olup bu sınırın mali güce göre belirleneceğine dikkat çekilmiştir. Maliye politikasının sosyal amacı, mükellefler üzerindeki vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağılımının sağlanmasıdır. Vergi ile birlikte; harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerin getirilebilmesi, uygulamadan kaldırılabilmesi ve değiştirilebilmesi ancak kanun ile

yapılabilecektir. Cumhurbaşkanına, bu yükümlülüklerin istisna, indirim, muafiyet ve oranlarına ilişkin hükümler hususunda kanunun işaret ettiği sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi de verilebilecektir.

Literatürde vergiye ilişkin çok çeşitli tanımlar yapılmış olup bunlardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Hukuk sözlüğüne göre vergi; Devletin, kamuya dair hizmetlerin yerine getirilmesi maksadıyla, bireylerden zor kullanılmak suretiyle tahsil ettiği kamu geliridir (Yılmaz, 2005: 735).

Zamanımızda vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere kişilerin mali güçleri nispetinde devlete yapmak zorunda oldukları ödemeler şeklinde anlaşılmaktadır (Bilici ve Bilici, 2017: 204).

Vergiler, kamuya dair hizmetlerin icra edilebilmesi için gerekli olan gider ve kamusal borçlar nedeniyle meydana gelen yükleri ortadan kaldırmak maksadıyla, devletin egemenlik gücüne dayalı ve karşılık gözetilmeksizin, hem gerçek hem de tüzel kişilerden alınan ve zoraki bir özelliğe sahip bulunan parasal ödemelerdir (Akdoğan, 2017: 121).

Vergi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği finansmanı sağlamak ve birtakım sosyal ve ekonomik hedefler ulaşmak için, yükümlülerden hakim kamu idaresi tarafından kamu gücüne dayalı olarak alınan hissedir (Oktar, 2010: 4).

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergiler, devletin egemenlik gücüne dayanılarak ve karşılıksız olarak toplanan gelirlerdir (Eğilmez, 2018: 49).

Vergi, kamu harcamalarının finanse edilebilmesi için devletin hakim gücüne dayalı olarak kişilerden aldığı parasal değerdir (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 184).

Devletin vergiyi ödeyenlere anlık tercih edebilecekleri bir karşılığı bulunmaksızın devletin egemen gücüne ve yaptırımlarına dayalı olarak vergi adı altında aldığı ekonomik kaynaktır (Uluatam, 2014: 297).

En kısa ve genel bir tanımla vergi: Devletin, gerçekleştireceği kamu harcamalarını finanse etmek maksadıyla toplumu oluşturan birey ve kurumlardan,

ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle, karşılığı bulunmaksızın ve cebri olarak elde ettiği iktisadi kaynaklardır (Pehlivan, 2018: 88-89).

B. VERGİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Literatürde yapılmış olan bu tanımlara bakıldığında vergiyi, “Devletin, egemenlik gücüne dayanarak, kamu hizmetleri dolayısıyla ortaya çıkan kamu giderleri ile kamu borçlarını karşılamak ve ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, toplumu bir araya getiren gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçleri nispetinde, karşılığı olmaksızın ve zora dayalı olarak para biçiminde aldığı ekonomik kaynaklardır.” şeklinde tanımlayabiliriz.

Bu tanıma bakarak verginin temel özelliklerini şu şekilde açıklayabiliriz:

➤ **Vergi devlet tarafından toplanır.** Burada devlet kavramıyla ifade edilmek istenen şey, ülkeyi idare eden merkezi devlet örgütü ile beraber yerel yönetim birimlerini ve vergilendirme yetkisini haiz sair kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Örneğin, ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığı, merkezi devlet örgütü yerine vergileri alırken; belediyeler, il özel idareleri ve köyler de mahalli idare statüsüyle vergi toplama yetkisini haizdir. Ayrıca Sosyal Güvenlik Kurumu, Barolar, Ticaret ve Sanayi Odaları, Mühendis Odaları, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları ve benzeri mesleki kuruluşlar, üyesi olan kişilerden parafiskal gelir olarak isimlendirilen vergi benzeri gelirleri alma yetkisini haizdir.

Ülkemizde vergi yükümlülüğü getirme yetkisi yasama organı olan TBMM’ye aittir. TBMM’nin usule uygun olarak görüşüp kabul ettiği yasalarla vergi toplama yetkisi, merkezi hükümet örgütü ile birlikte, yerel yönetim birimlerine ve bunların dışındaki sair kamu tüzel kişilerine de verilebilmektedir (Pehlivan, 2018: 94-95).

➤ **Vergi, kamu harcamalarının finansmanı için toplanır.** Esas itibariyle vergi toplanmasının amacı kamu harcamalarını finanse etmektir. Dolayısıyla devletin alacağı verginin büyüklüğü, kamu harcamalarının büyüklüğü ile doğru orantılı olacaktır (Pehlivan, 2018: 94-95).

➤ **Vergi, toplumu oluşturan birey ve kurumlardan ödeme olanakları ölçüsünde alınır.** Buradaki birey ifadesi ile gerçek kişiler, kurum ifadesi ile tüzel

kişiler ve tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar kastedilmektedir. Verginin birey ve kurumlardan, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın ödeme güçleri nispetinde alınması, vergi adaletinin tabi bir neticesidir. Burada ödeme gücü ile kastedilen birey ve kurumların gelirleri, harcamaları ve servetleridir. Devletin, ödeme gücü fazla olan bireylerden çok; ödeme gücü zayıf olan bireylerden de az vergi alması gerekmektedir. Bu önermenin mantıksal sonucu olarak, ödeme gücü olmayan bireylerden ise hiç vergi almaması gerekmektedir (Pehlivan, 2018: 94-95).

➤ **Vergi, bireyler için karşılığı olmayan bir ödemedir.** Verginin, kamunun yerine getirdiği belirli bir hizmetin karşılığı olarak alınması söz konusu değildir. Yani kamu hizmetlerinden faydalanma karşılığı elde edilen edinim ile vergi arasında doğrudan ilişki yoktur. Bu açıdan bakıldığında verginin karşılıksız olduğu söylenebilir. Ancak, verginin buradaki karşılıksız olma özelliğini, verginin hiç bir karşılığının olmadığı şeklinde anlamak da yanlış olur. Vergi, teorik anlamda faydası bölünemeyen, yani tüm topluma mâl olan toplumsal mal ve hizmetlerin gerekli kıldığı ihtiyaçların karşılanması amacıyla alınır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, şüphesiz vergide dolaylı bir karşılığın bulunduğunu söylemek mümkündür (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 184).

Vergi ödeyen bireyler, ödemiş oldukları vergiye karşılık devletten hiçbir mal ve hizmet talebinde bulunamazlar. Herkes devlet tarafından sağlanan kamu hizmetlerinden eşit ölçüde faydalanır. Toplumdaki bireylerin kamu hizmetlerinden ödemiş oldukları vergi nispetinde faydalanabilmesi söz konusu değildir.

Kamu hizmetlerinden faydalanma sürecinde, bir mükellefin, devletten sağladığı faydaların ödediği vergi tutarından fazla olması halinde, sağlanan faydanın vergi tutarını geçen kısmına mali rant adı verilir. Bunun aksine, kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın ödenen vergi tutarından düşük olması durumunda ise, ödenen vergi tutarı ile sağlanan fayda arasındaki fark mali sömürü olarak adlandırılır (Pehlivan, 2018: 94-95).

➤ **Vergi zora dayalı olan bir ödemedir.** Verginin kavramının temeli devletin egemenlik gücüne dayanır. Bu yönüyle, verginin temel özelliğini ortaya koymak adına, “vergi eşittir egemenlik” ifadesini dahi kullanabiliriz. Verginin

egemenlik gücüne dayalı olarak alınmasının tabii neticesi ise, onun yasaya ve zora dayalı olarak alınmasındandır (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 184).

Buradaki zorunluluk, kuşkusuz yasalardan kaynaklanan hukuki bir zorunluluktur. Devlet, yürürlükteki yasalardan kaynaklı vergi borçlarını ödemeyen mükelleflerden, yine yasalardaki düzenlemelere dayanarak vergiyi zorla alma yetkisini haizdir (Pehlivan, 2018: 94-95).

➤ **Vergi, iktisadi bir değerdir.** Önceleri vergi, genelde aynı olarak alınmıyordu. Günümüzde ise vergi, yalnızca nakit olarak alınmaktadır. Bu açıdan verginin, parasal bir edim olduğu söylenebilir (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 184).

Günümüzde vergi sistemlerinde vergi, çoğunlukla para olarak alınmaktadır. Ancak, az da olsa vergi yerine geçen bazı bedensel yükümlülüklerin varlığı inkar edilemez. Örnek olarak, ülkemizdeki askerlik görevini bedensel bir vergi olarak adlandırabiliriz. Askerlik yükümlülüğü gereği belli şartları taşıyan erkek bireyler, belli bir süre milli savunma hizmetlerine fiili olarak katılmak mecburiyetindedir. Halbuki, bazı batılı devletlerde bireyler, askerlik hizmetlerini, topladığı vergilerle ücretini ödediği kimseler aracılığıyla ifa etmektedir. Söz konusu batılı ülkelerde askerlik hizmetlerine herkes fiilen katılmak mecburiyetinde değildir (Pehlivan, 2018: 94-95).

C. VERGİNİN TARİHSEL GEÇMİŞİ

1) Vergi Kavramının Ortaya Çıkışı

Bugün için devlet bütçeleri içinde çok önemli bir yeri olan vergilerin tarihsel geçmişi oldukça eskilere dayanmaktadır. Tarihsel süreç içerisinde farklı zamanlarda ve coğrafyalarda ortaya çıkan vergilerin kesin olarak belli bir yer ve zamanda ortaya çıktığını söylemek oldukça zordur.

İnsanlar önceleri sürdürdükleri aile ve klan aşamalarını geçip de siyasi topluluklar şeklini almaya başladıkları dönemden itibaren ortak ihtiyaçlar için bireylerden aynı fedakârlıklar talep etmişlerdir. Bireylerin, ilk ilkel toplumlarda şefe kendi istekleri ile verdikleri hediyeler, onun şahsi ihtiyaçları ile birlikte kamusal ihtiyaçlar için de yeterli olmaktadır. Zamanla toplumlar büyüdü, ilkel toplumdaki şeflerin yerini hükümdarlar aldı, kabile mücadeleleri yerini millet savaşlarına bıraktı.

Hükümdarlar, gelirlerini ve nüfuzlarını, savaşlardan elde ettikleri ganimetler ve kendilerine bağladıkları kabile ve milletlerden topladıkları haralarla artırdılar. Bu gelirler de yeterli olmayınca; para cezası almak, sahipsiz mallara el koymak, para basmak gibi yeni gelir kaynakları keşfettiler. Sonunda dini ve ahlaki duygularla, gönüllü olarak verilen hediyeler yerini zorunlu ve yasal bir uygulamaya bıraktı ve bu şekilde vergi de doğmuş oldu (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 69).

Verginin en eski örneklerine Babil Krallığı, Mısır, İran, Arap Yarımadası, Yunanistan, Roma ve Çin gibi farklı devlet ve coğrafyalarda rastlanmaktadır. Vergiler, bazen o toplumun başında bulunan kişinin mutlak iktidarına dayalı olarak, bazen dini toplumlarda ruhani gerekliliklerden kaynaklı olarak, bazen de ödemede bulunan fertlerin kişisel rızasına bağlı olarak toplumdan topluma muhtelif şekillerde ortaya çıkmıştır. Verginin ister bir hediye, ister isteğe bağlı bir eylem, isterse bir lütuf olarak farklı şekillerde ortaya çıkmış olması, onun vergi mahiyetine haiz olmasını, yani topluma hakim olan bir otoritenin kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, toplumun gelirinin bir kısmını kendine özgülemesi durumunu değiştirmemektedir (Eskicioğlu, 2007: 147).

İlk ortaya çıktığı dönemlerden günümüze değin verginin biçim ve tekniğinde de önemli gelişmeler yaşanmıştır. Vergi ilk zamanlar aynî bir niteliğe sahip iken, günümüzde tamamen nakit-para olarak ödenmektedir. Aynı şekilde vergiler önceleri tali bir yol olarak, olağanüstü dönemlerde, ara sıra başvuru olan mali bir araç iken, zaman içinde devletler için vazgeçilemez, sürekli ve normal bir gelir unsuru durumuna gelmiştir. Ayrıca, eskiden bazı dönemlerde toplumda hasıl olan bir ihtiyaca göre uygulamaya konulan vergiler bu ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak tahsis ilkesine göre harcanmakta iken, günümüzde adem-i tahsis ilkesi de denilen önceden belirlenmiş gelirlerin belirli yerlere harcanmaması prensibine dayalı olarak harcanmaktadır (Eskicioğlu, 2007: 150).

2) İlk Çağda Vergi

İlk çağdaki medeniyetlerin ortak özelliği verginin devlete ayni olarak ödenmesi olgusudur. Ancak Helen uygarlığı döneminde para ekonomisi ortaya çıktığı

için bu uygulama terk edilerek devlet gelirleri nakit olarak tahsil edilmeye başlanmıştır (Eskicioğlu, 2007: 151).

Milattan önce yaklaşık olarak 3000–2060 yıllarında hüküm süren Eski Mısır Krallığı'na bütünüyle merkeziyetçi bir devlet yönetimi hakimdi. Bu dönemde vergiler önemli ölçüde angarya-imece ve aynı ödemeler şeklinde tahsil edilmekte ve devlet idaresine ait büyük depolarda muhafaza edilmekteydi. Ön Asya coğrafyasına Sümer, Akad ve Elam gibi medeniyetlerden sonra M.Ö. 2000 yıllarında Babil Krallığı egemen olmuştur. Eski Mısır Krallığındaki merkeziyetçi devlet yapısının aksine Babil ve Asur medeniyetleri güçlü bir kralın idaresinde şehir-site devletleri şeklinde örgütlenmişti. Devlet yönetimindeki bu şehir-site yapılanmasına paralel olarak maliye teşkilatında da bir mahalli idareler sistemi kurulmuştur. Babil Krallığında dış ticarete büyük özel sektör tüccarlarının hakim olması, devletin bu alanı bir ticaret hukuku kaideleriyle düzenlemesi yanında Mısır Krallığından çok daha gelişmiş bir vergi sistemine sahip olmasına katkıda bulunmuştu. Bu sistemde vergi tahsilatları aynı olarak yapılıyor ayrıca bunlara tüccarlara tanınmış olan haklardan temin edilen haraçlar ilave ediliyordu.

Hititlerin yıkılmasından sonra M.Ö. takriben 1200 yıllarında Asurlular egemen güç haline gelmiş ve Babil Krallığına da hakim olmuşlardır. Asurlular da Babil Krallığına benzer şekilde bir haraç sistemi geliştirmekle birlikte angarya şeklinde uyguladıkları bir çalıştırma yöntemini de uygulamışlardır. Ön Asya coğrafyasına Met ve Perslerin egemen olması vergisel anlamda önemli bir farklılığa sebep olmamış, sonrasında bölge Büyük İskender tarafından fethedildikten sonra daha gelişmiş bir uygarlık olan Helen uygarlığının mali sistemi ile bütünleşmiştir (Eskicioğlu, 2007: 152-153).

3) Eski Yunanda Vergi

Eski Yunan medeniyetinde aşar ve oşür benzeri zirai vergiler kadar, bina vergisi, gümrük ve pazar resimleri ile lüks vergilerin uygulandığını gösteren belgeler mevcuttur. Roma İmparatorluğu ilk çağ medeniyetleri arasında vergi sistemi en iyi bilinen devlettir (Eskicioğlu, 2007: 153).

Eski Yunanda bir kısım devlet vazifeleri ücretsiz olarak çalışan memur veya asker vatandaşlar tarafından yerine getirilirdi. En yüksek mertebeye sahip memurdan en düşük olanına kadar hiçbir memur yürüttüğü devlet hizmetinin karşılığı olarak ücret almıyordu. Bu kişiler kendi geçimlerini sağlamak adına yine kendilerinin elde ettiği özel gelirleri kullanıyorlardı. Böylece sahip oldukları özel gelir ve servetlerini devlet hizmetlerinde ücretsiz olarak çalışmak suretiyle bir nevi bedenî çalışma yoluyla dolaylı olarak vergilendirmiş oluyorlardı (Eskicioğlu, 2007: 154-155).

Bu dönemde devlet bütçesinin düzenlenmesi ve dolayısıyla daimi bir vergilendirme mekanizması söz konusu değildir. Vergilendirme müessesesine ancak olağanüstü dönemlerde bir ihtiyaç hasıl olduğu zaman başvurulurdu. Bundan dolayı merkezî bir devlet hazinesinin varlığı da söz konusu olmamıştır. Bu sistem, M.Ö. 338 yıllarında Yunan şehir devletlerinin Makedonya Krallığına ilhak edilmesinden sonra da değişmemiş, Roma İmparatorluğunun egemenliğine kadar sürdürülmüştür (Eskicioğlu, 2007: 155-156).

4) Roma İmparatorluğu Döneminde Vergi

Roma İmparatorluğu'nda verginin, özellikle milattan sonraki dönemlerde, çok önemli bir yeri vardı. Romalıların aldığı vergi otoriter, bir başka deyişle ödenmek zorunda olan bir vergiydi. Roma İmparatorluğu; tekel gelirleri, emlak gelirleri, savaş ganimetleri ile kendisine kattığı topraklardaki milletlerden aldığı haraçlardan başka, bir kısmı mal, diğer kısmı para olarak vergilerden büyük miktarda gelir elde ederdi. Roma'da dolaysız vergilerle birlikte dolaylı vergiler de uygulanmaktaydı. Dolaysız vergiler, baş (insan veya hayvan üzerinden alınan) vergisi ve toprak vergisi olmak üzere ikiye ayrılırdı. Dolaylı vergi olarak ise; sınırlarda ve dahilde alınan gümrük vergisi, miras vergisi, tuz tekeli, alım satım vergisi ve bazı harçlar vardı (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 69).

Roma İmparatorluğunda ilk zamanlarda alınan baş vergisi, şahıs vergisi veya arazi vergileri mağlup ettikleri uluslardan aldıkları bir tür haraç niteliğindedir. Bu vergiler bir bakıma tevzii vergi niteliğinde olup, *toplanması istenen vergi tutarının önceden hesaplanarak bu yükümlülüğün mükellefler arasında paylaşılması*, İmparator tarafından her on beş yılda bir devlete gerekli vergi miktarı olarak

belirlenirdi. Yine bu zaman aralığında verginin konusunu teşkil edecek olan İmparatorluk bünyesindeki insan, evcil hayvan, esir ve arazilerin toplamı tespit edilirdi. Bu vergilerin toplanmasında iltizam usulüne başvuruluyor, vergiler nakit veya tahıl olarak almıyordu.

Eski Roma'da vergilerin hukuki dayanağını oluşturan unsur, mükelleflerinin elde ettiği faydaların bir karşılığı, bir bedeli olmasıdır. Arazi vergisi devletin mülkiyetindeki arazilerden faydalanmanın bedeli, şahıs vergisi ise hakimiyet altına alınan topraklarda mağlup edilmiş olan kişilerin hayatının bağışlanması karşılığında almıyordu (Eskicioğlu, 2007: 160-161).

5) Batı Roma ve Bizans'ta Vergi

Bizans İmparatorluğunda uygulanmış olan vergi sistemi Roma vergi sisteminin devamı niteliğindedir. Bizanstaki başlıca vergi gelirleri, *jugatio* (arazi vergisi), *capitatio* (baş vergisi) ile ticaret ehli kişilerden ve özellikle de bankerlerden alınan *chrysargyron* gibi dolaysız vergiler ile gümrük resimleri ve oktruvarları içeren *portorio* ve *vectigalia* adını taşıyan diğer dolaylı vergilerden meydana geliyordu. Bunların yanında, *aerikon* veya *kapnikon* adıyla bilinen tütün resmi ve *chartiatikon* (mukavele harcı) gibi vergi çeşitleri de mevcuttu. Bizanstaki en ehemmiyetli vergilerin başında *jugatio* (arazi vergisi) gelmektedir. Burada İmparator, Eski Romadakine benzer şekilde, her yıl eyaletlerin ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak değişen ölçülerde takdir ettiği yıllık vergi toplamını tahakkuk ettirir ve devlet teşkilatı içerisinde hiyerarşik durumuna göre köy idarelerine varıncaya kadar bu vergi toplamı pay edilmek suretiyle ödenecek vergilerin taksimi yapılırdı.

Roma İmparatorluğunun hakimiyeti altına aldığı bölgelerde yaşayan insanlardan aldığı diğer bir önemli vergi çeşidi de *tributum capitis* (baş vergisi)'dir. Çeşitli dönemlerde 16-20 dirhem aralığında değişen ölçülerde alınan bu vergi, 14-65 yaş arası erkek ve 12-65 yaş arası kadın nüfustan alınmaktaydı (Eskicioğlu, 2007: 162-163).

İmparatorlukta daha sonra yapılan ıslahat çalışmaları sonrasında, şehirde bulunan meskenlerden alınan bina vergisi ile ehli hayvanlardan alınan hayvan vergisi de vergi sistemine dahil edilmiştir. Bizansta uygulama alanı bulmuş olan vergilerden

bir diğeri de *chrisorgyron*'dur. Günümüzdeki gelir vergisine benzerliğiyle dikkat çeken bu vergi, bir sanatla meşgul olanlar ve ticaretle uğraşan kesimlerin alış ve satış işlemlerinden 1/10 nispetinde alınmaktaydı.

Bu ticari vergilerle birlikte, idaresi mültezimlerce yapılan *portorio* ve *vectigalia* adıyla bilinen gümrük vergileri niteliğinde ülkeye giren ve ülkeden çıkan insan, eşya ve hayvanlar üzerinden yine 1/10 nispetinde alınan vergiler de bulunmaktaydı. Ayrıca dini bir nitelik taşıyan ve tapınaklara sunulan hediyeler üzerinden % 4 nispetinde alınan kurban vergisi mahiyetinde bir vergi de uygulanmaktaydı (Eskicioğlu, 2007: 164).

6) Orta Çağ Avrupa'sında Vergi

Roma İmparatorluğu'nun son dönemlerinde kurulmuş olan güçlü mali sistem bozulmuş, Ortaçağ ile birlikte artık Roma'nın uyguladığı ferdi mülkiyet feodal mülkiyet haline gelmiştir. Toprak mülkiyeti, feodal mülkiyet sisteminde ikiye ayrılmaktadır. Krallar, ona tabi olan vassallar ve senyörler toprağın kuru mülkiyetine sahipti. Toprak sahibi, toprak üzerinde herhangi bir mülkiyet hakkına sahip olmayıp, onun hakkı ancak toprak üzerinden sağlanan menfaatlere ilişkindir. Topraktan tasarruf eden kişi, toprak üzerinden ebedi olarak tasarruf etme ve toprağın intikali haklarına sahip olan bir nevi kiracı konumundadır. Bu haklara sahip olmanın bir karşılığı olarak da kuru mülkiyet hakkına sahip olan senyöre bir pay vermesi gerekmektedir. Kral, Romalılardan gelen vergi koyma ve tahsil etme hakkı ve yetkisini gitgide kaybetmiş ve vergi alma hakkı mülkiyet hakkı içinde gözden kaybolmuştur. Böylelikle, gerçek boyutta bir dolaysız vergi olan toprak vergisi, topraktan istifade etme hakkını kazanmak için kiracının toprak sahibine ödemek zorunda olduğu kira bedeli ile karışmıştır. Bu nedenle, Roma'da elde edilen vergi gelirleri gitgide bir toprak kirası, bir malikane geliri haline gelmiştir. Özetle, Ortaçağ Roma'nın mülkiyet anlamını nasıl parçalamışsa verginin yapısını da onun gibi değiştirmiş ve onu kamusal bir kavram olmaktan çıkararak derebeyinin bir özel geliri, bir malikane geliri haline sokmuştur (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 69). Feodal devletlerin yapısı gereği mahalli olarak parçalanmış ve ekseriyeti özel kişiler tarafından toplanan vergiler ile kamu hizmeti arasında bir bağ da kalmamıştır. Orta Çağ'daki bu durum, vergi kavramının köklü bir

değişim geçirerek özel bir vergi kurumunun ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Çünkü Roma'dakine benzer şekilde verginin kamu hizmeti karşılığında alınan bir karşılık olma vasfı ortadan kalkmış, feodaliter bir mali sistemin doğuşu gerçekleşmiştir (Eskicioğlu, 2007: 165-166).

7) Osmanlı Devleti'nde Vergi

Osmanlı Devleti'nin idari ve mali teşkilat yapısı rastgele bir sistemin külliyen benimsenmesi şeklinde zuhur etmemiş, önceki dönem ve devletlerin getirdiği birikimler bu yapının olgunlaşmasında oldukça önemli bir yer tutmuştur (Eskicioğlu, 2007: 217). Osmanlı Devleti'nden önce var olmuş daha birçok İslâm ve Hristiyan devletlerin vergi usulleri Osmanlı vergi sistemini etkiledikleri gibi, Osmanlı'nın yeni toplumları hakimiyet altına alması ve birçok farklı coğrafi bölgeyi fethetmesi de mevcut vergi sisteminde yeni değişiklikler ve ilavelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. Osmanlı devlet yönetimi, vergi uygulamasında asla tek bir genel kanunu baz alarak bütün tebaaya uygulama yoluna gitmemiştir. Tam aksine ekonomik ve sosyal şartları birbirinden farklı olan bölgeler için yerel mali kanunlar tanzim edilmesine ihtimam göstererek kanunların mahallinde uygulanabilirlik seviyesini artırmıştır (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 72).

Özellikle de birçok Türk ve İslam coğrafyalarında egemenlik altına alınmış ülkelerin ekseriyetinde kimi zaman eski kanunların uygulanmasına olduğu gibi devam edilmiş, hatta eski adlarına dahi dokunulmadan bu muhafazanın yapıldığı gözlemlenmiştir. Bu duruma bakıldığında söylenebilir ki, Osmanlı Devleti'nde uygulama alanı bulmuş olan her kanun, daha eski dönemlerde uygulanmış olan kanunların, hatta sonradan fethedilmiş ve hakimiyet sonrası uyarlanmış en eski kanunların, gelenek ve göreneklerin devamı niteliğindedir (Eskicioğlu, 2007: 218).

Selçuklular ve diğer Müslüman devletlerde olduğu gibi, Osmanlı Devleti'nde de şeriat bireylerden alınan vergilerin hukuki dayanağını teşkil etmektedir. Hükümdar, şer'i vergilerin yetersiz kaldığı hallerde, bu hükümlerle çelişmemek şartıyla, zamanla değişebilecek yeni vergiler getirme yetkisini de haizdi. Bu yönüyle Osmanlı Devleti'nde vergi sistemi, tekalif-i şer'îye de denilen şer'î vergiler ve tekalif-i örfiye

olarak da bilinen örfi vergiler şeklinde ikiye ayrılmaktaydı (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 72-73).

Şer'i vergiler arasında; zekat, sahip olunan koyun ve keçi dolayısıyla uygulanan "ağnam resmi", domuz besleyenlerden alınan "hınzır resmi" ya da diğer ismiyle "canavar resmi", iç ve dış ticaret dolayısıyla uygulanmış olan gümrük vergisi niteliğinde vergiler, mahsulden alınan devlet hissesi niteliğinde bir vergi olan "aşar (öşür)", fethedilen ülkelerde, bir kısım kişilerden, ellerinde bırakılan topraklardan devlet hissesi olarak alınan iktisadi değerleri ifade eden "haraç", müslüman olmayan ahaliden askerlik hizmeti yapmamalarına karşılık olarak alınan bir vergi olan "cizye" örnek olarak belirtilebilir (Akdoğan, 2017: 131). Aşar ve ağnam resmi, 1839 yılında Tanzimat Fermanı ilan edilene değin toplam vergi gelirleri içinde en başta gelen kaynaklar olduğu gibi, sonrasında da önemini korumaya devam etmiştir. Osmanlı Devleti'nde miri arazi sayılan tarım arazilerinin kuru mülkiyeti devlete aittir. Bu arazileri işleyerek ürün elde eden kişiler, bu ürünler üzerinden hesaplanan vergiyi öşür (aşar) adı altında devlete öderlerdi. Verginin hesaplanmasında oran, arazinin verimliliği baz alınarak, %10 ile %50 arasında değişirdi. Hesaplanan vergi mükelleflerden nakit olarak değil, elde edilen üründen belli edilen hisse ayrılmak suretiyle, ayın olarak tahsil edilirdi. Ağnam resmi ise, miri arazilerde beslenen koyun ve keçilerden en başta öşür gibi ayın olarak alınmış, sonraları ise nakit olarak tahsil edilmiştir. Bu resimlerin yanında, hayvanlar üzerinden mera resmi ve geçit resmi adı altında vergiler de alınmıştır. Osmanlı Devleti'nde ağnam genellikle merkezi hazine tarafından tahsil etmiş, aşar ise tımar usulüne göre alınmıştır. Ancak tımar sistemindeki düzenin 17. yüzyıldan sonra bozulmasıyla birlikte, boş kalan birçok tımar arazisi devlete geçmiş ve bu verginin tahsili işi mukataaya, yani bir çeşit iltizam sistemine bağlanmıştır (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 73).

Cizye, aşar ve ağnam resminden sonra, Osmanlı Devleti'nin ikinci önemli gelir kaynağıydı. Bu vergi, İslam devletlerinin egemenlik altına aldığı gayrimüslim tebaanın faal erkek nüfusundan alınan bir baş vergisiydi. Cizye, niteliği itibarıyla Osmanlı Devleti'nde müslümanların üstün olduğu ve gayrimüslimlerin onların idaresine tabi olduğu gibi ideolojik bir anlam taşımakla birlikte, aynı zamanda gayrimüslim tebaanın can ve mal güvenliğinin müslümanlar tarafından korunmasının

bir karşılığı olarak da görülmüştür. Devletin gelir kaynakları içerisinde önemli bir yere sahip olan cizye, özellikle 17. yüzyıldan itibaren bu önemini artırarak bütçe gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmuştur (Tabakoğlu, 2016: 350). Osmanlı Devleti'nde ganimet (pencik vergisi), kazanılan savaşlar sonrasında düşmandan ele geçirilen mal ve esirlerin 1/5'inin devlet Hazinesine ayrılan kısmını teşkil etmekte olup, miktarı ve zamanı önceden kestirilemeyen düzensiz bir vergi türüydü. Osmanlılarda, dahili ve harici gümrükler olmak üzere, iki çeşit gümrük sistemi mevcuttu. Bundan dolayı gümrük resmi, ticari malların devlet sınırlarından geçişi sırasında alındığı gibi, aynı zamanda ülke içinde belirli iskele ve ticaret yollarına getirilen mallar üzerinden de alınırdı. Şehir ve kasabalarda kurulan pazarlardaki esnaftan ise damga, ölçü ve tartı resimleri, pazar resmi (bac), gündelik kazanç vergisi gibi adlarla ihtisap resmi alınırdı. Yeni fetihler sonucu devlete bağlanmış olan bazı beylik ve emirliklerden haraç olarak alınan maktu miktarlar da şer'i vergilerin arasında önemli bir yere sahipti. Haracın miktarı, Osmanlı Devleti ile bağlı beylikler arasındaki antlaşmalar ile belirlenirdi.

17. yüzyıldan itibaren halktan, şer'i vergiler yanında, resmi dilde tekelif-i örfiye (örfi vergiler) olarak bilinen bazı nakdi vergiler de alınmıştır. Örfi vergilere ilk olarak ülkede peyda olan mali sıkıntılar sebebiyle başvurulsa da, bu sıkıntıların devamlılık göstermesiyle birlikte bu vergiler de sürekli bir niteliğe bürünmüş ve zaman içinde sayıları giderek artmıştır. "Avarız" olarak da bilinen bu ek vergiler, önceden belirlenmiş olan toplam vergi tutarının ülkedeki kişi sayısına dağıtılması suretiyle ihdas edilen bir baş vergisidir. Bu usulde, ülkenin genel ve yerel gereksinimleri için her eyalet veya sancaktan talep edilen vergi tutarı toplamı belirlenir, bu vergi yerel yetkililer tarafından önce kasaba, mahalle ve köylere dağıtıldı. Yerel yetkililerce mahalle ve köylere dağıtılan hisseler, bu yerlerin ihtiyar heyetleri tarafından daha sonra, oradaki erkek nüfus veya hane başına eşit olarak paylaştırıldı. Paylaştırma neticesinde tarh edilmiş olan bu vergiler kişilerden subaşı, kocabaşı, imam ve muhtarlar tarafından tahsil edilerek kaza merkezindeki Hazine yetkilisine teslim edilirdi (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 72).

1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı; vergilerin mükelleflerin ödeme durumları dikkate alınmak suretiyle toplanması, vergilerin tahsilinde iltizam yönteminin terk edilmesi, keyfi ve örfi vergilerin kaldırılması, Hazine ve bütçe

birliğinin sağlanarak mali idarede merkezileşmenin gerçekteşirilmesini hedefleyen ıslahatlar öngörmekteydi. Bu hedefler doğrultusunda tımar sistemi (tahsis-i varidat) kaldırılarak, gelirlerin tamamen merkezdeki Hazine'de toplanması ve giderlerin de bütçe yoluyla yine Hazine'den karşılanması ilkesi kabul edilmiştir. Tanzimat öncelikle, çok sayıda ve karışık şer'i ve örfi vergilerden oluşan vergi sistemini sadeleştirmiştir. Bu çerçevede köylülerden tımar sistemine bağlı olarak alınan çok sayıda vergi ve resmi uygulamadan kaldırmış, bunların yerine elde edilen tarım ürünlerinden 1/10 oranında öşür (aşar) ve beslenen koyunlardan da ağnam resminin alınmasını kararlaştırmıştır. Ayrıca gayrimüslimlerden cizye alınması usulüne de devam edilmiştir. Böylelikle dolaysız şer'i vergilerden yalnızca üç tanesi yeniden tertip edilmek suretiyle yürürlükte bırakılmıştır.

Örfi vergiler konusunda ıslahatların ilki, 1840 yılında bütün örfi vergiler ile ihtisap resminin kaldırılması suretiyle gerçekteşirilmiştir. Bu vergilerin yerine, her köy veya mahalle üzerine, vergi veya ancemaatin (komşuca alınan) vergi denilen tek bir vergi uygulaması getirildi. Bu vergi türünde, uygulamasına son verilen örfi vergilerden farklı olarak, gereksinim duyulan verginin herkese eşit olarak değil, kişilerin ödeme güçlerine göre paylaştırılması prensibi kabul edildi. Ödeme gücünün tespit edilmesi amacıyla, kişilerin arazi, hayvan varlığı, emlak ile yıllık ticari kazancı, eyaletlere gönderilen muhassıl (sonraları defterdar) adı verilen maliye yetkilileri gözetiminde mahallinde komisyonlar tarafından tespit edildi ve tahrir defterlerine işlendi. Bu yöntemin benimsenmesiyle birlikte, ödeme gücü dikkate alınmaksızın kişilere eşit olarak paylaştırılan sübjektif nitelikli bir baş vergisi terkedilmiş, yerine kişilerin toplam serveti baz alınarak dağıtılan genel bir vergi getirilmiş oldu (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 73-74).

Ancemaatin vergi 1840-1860 yılları arasında 20 yıl kadar uygulandı. Ancak bu dönemde verginin dağıtımında haksızlıklar yapıldığı görüldü ve 1863 yılından **75** itibaren de peyderpey kaldırılmak suretiyle yerine objektif nitelikli ve nispi oranlı "emlak ve temettü vergileri" adıyla iki ayrı vergi getirildi. Vergilemede gerçekteşirilen bu reform ile birlikte tevzi (dağıtım) usulü terkedilerek tahrir yöntemi getirildi. Temettü ve Emlak vergilerinde matrahın sabit bir değer olarak tayininin tespit edilmesi amacıyla, herkese ait bina ve arazisiler ile sanatkar ve esnafların elde ettikleri

kazançlar yerel komisyonlar aracılığıyla tahrir edildi. Vergilemede uygulamaya konulan tahrir yöntemi, günümüzde uygulanan vergilendirme yöntemlerinin de özü niteliğindedir. Bu usule tabi olan emlak ve temettü vergileri, günümüz emlak ve gelir vergilerinin de özünü teşkil etmektedir. Emlak ve temettü vergileri tevzii (dağıtım tabi) olmayıp nispi oranlı vergilerdi. Emlak Vergisi bina ve arazinin tahrir olunan değeri üzerinden alınırken, Temettü Vergisi ise esnaf ve tüccarın takdir olunan yıllık geliri üzerinden hesaplanarak tahsil edilirdi. Tarımla işgal edenler Temettü Vergisi'nden muaf tutulup, daha önceki sistemde olduğu gibi, öşür ve ağnam resimlerini ödemeye devam ettiler. Ticari ve sınai kazançlar, serbest meslek kazançları ve kısmen ücretlerden alınan Temettü Vergisi 1926 yılında Kazanç Vergisi kabul edilene kadar yürürlükte kaldı. Bina ve araziler, 1860'lı yıllardan II. Meşrutiyet dönemine değin tek bir Emlak Vergisi dahilinde vergilenmiş, Arazi Vergisi konusundaki düzenlemeler daha sonraki dönemlere bırakılarak, binalar için 1910 yılında Musakkafat Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Musakkafat Vergisi Kanunu matrah itibariyle binanın değerini değil yıllık gayrisafi iradını baz almış ve 1931 yılına kadar uygulanmıştır.

Osmanlı Devleti'nin üçüncü önemli vergisi olan cizye, 1856 Islahat Fermanı'ndan sonra Avrupa devletlerinin talepleri dikkate alınarak, askerlik ödevini yapmak istemeyen gayrimüslim erkekler için "bedel-i askeri" adıyla nakdi bir mükellefiyet haline getirildi. Bedenen veya nakden yerine getirilebilen bu yükümlülüğün ifası gereği, 1869 yılında 16-60 yaşları arasındaki erkeklerin beş yılda toplam yirmi gün yol yapımında çalışmaları öngörüldü. Yine bu dönemde, devletin finansman kaynaklarını artırmak için 1845 yılında Damga Vergisi, 1862 yılında tütün ve tuz tekelleri ile mahkeme, nüfus pasaport harçları ve diğer harçlar uygulamaya konuldu. Osmanlı Devleti'nin önemli vergi gelirlerinden olan Gümrük Vergisi'nin oranları, Avrupa devletleri ile 1838 ve 1861 yılında imzalanan antlaşmalarla düşürüldü. Bu dönemde yeniden belirlenen Gümrük Vergisi oranları bütün çabalara karşın, 1907 yılında yapılan küçük bir değişiklik dışında, Osmanlı Devleti'nin sona ermesine kadar değiştirilemedi. Aynı şekilde, Osmanlı ülkesindeki yabancı tüccarlar da Cumhuriyet kurulana kadar kapitülasyonları bahane ederek elde ettikleri gelirler üzerinden devlete Temettü Vergisi ödemediler (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 75-76).

8) Türkiye Cumhuriyeti'nde Vergi

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu 1923 yılında yürürlükte bulunan vergilere dikkat edilirse bunların Osmanlı Devleti'nden kalma öşür, ağnam (hayvanlar), temettü (gelir vergisi), müsakkafat (bina vergisi) gibi vergilerin olduğu görülür. Cumhuriyet dönemi TBMM'nin kabul ettiği ilk kanun, 1 numaralı ve 24 Nisan 1920 tarihli ağnam (hayvanlar) vergisi oranının dört katına çıkarılması ile ilgili kanundur. Bu anlamda TBMM'nin kabul ettiği ilk kanunun vergiyle ilgili bir kanun olması da oldukça ilginçtir (Bilici, 2018: 3).

Türk Vergi Sisteminin günümüzdeki şeklini almasında; Cumhuriyetin ilk yıllarında aşar vergisinin uygulamasına son verilmesi, temettü vergisi, ağnam vergisi ve kazanç vergisi gibi belli başlı vergiler konusunda yapılan yasal düzenlemeler ve 1950 yılından günümüze kadar yapılan değişiklikler oldukça etkili olmuştur. Bu vergisel düzenlemeler arasındaki “Umumi İstihlak Vergisi Kanunu” 1926 yılında kabul edildi. Bu kanunun ertesi yıl kaldırılmasının ardından yerine “muamele vergisi” getirildi. 1931 yılında “muskafat vergisi” kaldırıldı ve yerine “bina ve arazi vergisi” uygulamaya konuldu. Bina ve arazi vergisi, 1936 yılında yerel yönetimlere devredildi, 1970'den sonra ise tekrar merkezi yönetime geçti. 1942 yılında “varlık vergisi” ile “toprak mahsulleri vergisi” kabul edildi. 1949 yılında “kazanç vergisi” kaldırıldı ve bu verginin yerini almak üzere; “gelir vergisi”, “kurumlar vergisi”, “esnaf” vergileri” ve “Vergi Usul Kanunu” kabul edildi. 1952 yılında “yol vergisi” kaldırıldı. 1953 yılında Tahsili Emval Kanunu kaldırılarak onun yerini almak üzere 6183 sayılı AATUHK kabul edildi. Esnaf vergisi kapsamında vergilendirilen kişiler 1956 yılında gelir vergisinin kapsamına alındı. 1957 yılında “muamele vergileri” terkedilerek yerine “Gider Vergileri Kanunu” kabul edildi. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 1959'da uygulamaya kondu. 1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilerek zirai kazançlar gelir unsurları arasına alındı. Türk Vergi Sisteminin çağın koşullarına uygun ve ihtiyaçları karşılar hale getirilmesi için yapılan yasal değişiklikler yanında bu dönemde “motorlu taşıtlar vergisi”, “emlak alım vergisi” “özel tüketim vergisi”, “katma değer vergisi”, “mali denge vergisi” ve benzeri çeşitli vergi uygulamaları ile ilgili olarak önemli vergi düzenlemelerine gidildi. Gelir, servet veya servet transferi ve harcamalar üzerinde çeşitli vergi uygulamalarına yer veren

Türk Vergi Sistemi, benimsediği vergiler, esas ve ilkeler ile yönetim ve uygulamalar dolayısıyla bugün itibarıyla çağdaş bir yaklaşımı hedef almıştır (Akdoğan, 2017: 131).

II. VERGİ İLE İLGİLİ BAZI KAVRAMLAR

Vergi konusunun anlaşılabilmesi için öncelikli olarak vergi ile ilgili kavramların neyi ifade ettiğinin iyi bilinmesi gerekmektedir. Bu kısımda vergi ile ilgili bazı kavramlara açıklık getirilmek suretiyle kavramsal çerçeve ortaya konulmuştur. Bu kapsamda sırasıyla; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi(yükümlüsü), vergi sorumlusu, vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi matrahı, vergi oranı, vergi tarifesi, vergi kapasitesi, vergi gayreti ve vergi yükü kavramları tanımlanmıştır.

A. VERGİNİN KONUSU

Hukuk sözlüğünde verginin mevzuu; “Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve verginin kaynağı olan ekonomik öge.” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 738).

Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verginin membanı teşkil eden iktisadi ögedir. Verginin konusu kavramı, verginin ne üzerinden alınacağını belirtmekle birlikte, vergi yükümlülüğünün hedefini ve maksadını da önemli ölçüde göstermektedir. Verginin konusu denilince ne anlaşılması gerektiği hususunda literatürde birçok tanımlama yapılmıştır. Neumark’a göre, geniş anlamda verginin konusundan maksat, varlığı yasal yükümlülüğün ortaya çıkmasını gerektiren şey, fiil, olay ya da para birimleri ile belirtilen iktisadi değerlerdir (Akdoğan, 2017: 144).

Verginin konusundan maksat; verginin üzerinden alındığı bazdır. Örnek olarak; emlak vergisinin konusunu emlak, gelir vergisinin konusunu gelir, veraset ve intikal vergisinin konusunu ise mirasçılara kalan miras payı oluşturur (Eğilmez, 2018: 54). Bir vergide açıkça belirtilmesi gereken ilk unsur, verginin konusudur (Uluatam, 2014: 300).

Vergi ne üzerinden alınıyorsa, o nesne verginin konusunu meydana getirir (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 222). Bu yönüyle değerlendirildiğinde verginin konusu; maddi veya maddi olmayan iktisadi malları, istisnai durumlarda mükelleflerin fiziksel mevcudiyetini veya sosyal durumunu kapsadığı gibi, iktisadi, ticari ve hukuki işlemleri de belirtmektedir. Verginin konusunu dar anlamda tanımlarsak; geniş anlamda tanım yapılırken belirtilmiş olan olay, iş veya işlemlerin somut halidir denilebilir (Akdoğan, 2017: 144).

Verginin neyin üzerinden alınması gerektiği, kanun koyucu tarafından belirlenmiş olmakla birlikte, kanunlarda belirtilmedikçe herhangi bir öge ya da muamelenin vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bununla birlikte, verginin konusu dikkate alınmak suretiyle, kıyas yöntemiyle diğer birtakım muamele ya da ekonomik ögelerin vergiye tabi tutulması mümkün değildir (Akdoğan, 2017: 144-145).

B. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Hukuk sözlüğüne göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi ilişkilendirdiği durumun meydana gelmesi ya da hukuki durumunun tamamlanması ile doğacaktır (Yılmaz, 2005: 738).

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, vergilendirme sürecinin ilk basamağını teşkil etmektedir. Vergilendirmede her şey, vergiyi doğuran olay ile başlar (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 223). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 19'a göre vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları durumun meydana gelmesi ya da hukuksal durumun olgunlaşması ile ortaya çıkar. Mükellef itibariyle vergi alacağı, vergi borcunu ifade etmektedir.

Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere vergiyi doğuran olayı, vergi yasalarının verginin ortaya çıkması ile ilişkilendirdikleri bir durumun meydana gelmesi ya da hukuksal bir durumun ortaya çıkması şeklinde tanımlayabiliriz. Bir verginin doğması için, vergi kanunlarında vergiye ilişkin düzenlemelerin varlığı tek başına yeterli değildir. Verginin ortaya çıkması, ancak vergi konusu iktisadi öge ya da muamelenin, kanun koyucunun öngöründe bulunduğu ölçüde sağlanması ya da gerçekleşmesiyle mümkündür. Her vergi türünde vergiyi ödemek mecburiyetinde olan bir şahıs vardır. Buradaki mecburiyetin kaynağını, bu şahıs ile verginin konusu

arasında belirli bir münasebetin sağlanması sonucu ortaya çıkan vergi teşkil etmektedir. Yükümlülüğü ortaya çıkaran olay olarak da adlandırılan bu münasebet; bir vergi konusunun mülk edinilmesi, iktisap edilmesi, kullanılması, alış, satışı, değiştirilmesi hallerinde meydana gelebileceği gibi, mirasçılık ve bağış gibi hukuki bir durum neticesinde de gerçekleşebilmektedir. Bu durumlara; bir gerçek kişinin gelir elde etmesi, ithal edilmesi vergiye tabi olan bir maddenin ithalatının yapılması, mal veya hizmetin satılması, bağışlanması ya da miras yoluyla el değiştirmesi örnek olabilmektedir.

Vergi borcunun, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman mı yoksa, vergi idaresince hesaplandığı tarihte mi doğacağı uygulama açısından önemli bir hususu arz etmektedir. Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman doğacak olursa, bu vergiye uygulanacak vergi kanunları söz konusu tarihte yürürlükte olan vergi kanunları olacak ve bu vergi için zamanaşımı süresi hesaplanırken ilgili tarih göz önünde bulundurulacaktır. Ancak vergi borcunun doğduğu tarih olarak, bu borcun vergi idaresince hesaplandığı tarih esas alınacak olursa, bu vergiye tatbik edilecek kanunlar ve zamanaşımı hesabı itibarıyla yapılacak muameleler farklılık arz edecek, ilgili tarihte yürürlükte olan kanunlar esas alınması gerekecektir (Akdoğan, 2017: 152-153). Vergi hukukuna göre zamanaşımı müessesesi, vergi konusunda yetkili idarenin vergi alacağını tahsil etme veya tahakkuk ettirme yetkisini, kanunen belli sürelerin işlem yapılmadan geçirilmesi sebebiyle kaybetmesidir. VUK'un 114. maddesi icabı, vergi alacağının ortaya çıktığı takvim yılından sonra gelen yılın başından başlamak üzere beş yıl içerisinde tarh edilmeyen ve mükellefe tebliği yapılmayan vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Buradaki ifadeden de anlaşılacağı üzere Kanun, zamanaşımı süresinin başlangıç zamanını, vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihi ile bağlantılı olarak düzenlemiştir (Taşkan, 2018: 179).

C. VERGİNİN MATRAHI

Hukuk sözlüğünde verginin matrahi; “*Verginin mevzuunun, verginin hesaplanması için belirlenen değer ve miktarı; üzerinden vergi alınacak konu (meblağ).*” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 738).

Verginin matrahını kısaca; verginin üzerinden hesap edildiği kıymet ya da ölçü şeklinde tanımlamak mümkündür. Kanunlarda; verginin konusunun, verginin alınmasına temel olacak kıymet ve ölçüsünün ne olduğunun, verginin ne şekilde hesaplanması ve ne gibi işlemlere tabi tutulması gerektiğinin açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Her verginin bir matrahı bulunmaktadır. Vergi, bu matrahın üzerine bir vergi tarifesinin uygulanması suretiyle hesaplanır. Bu matrah; sermaye ya da bir emek gelirinın tutarından meydana gelebileceği gibi, tereke veya miras payının değeri, bir emlakın değeri, gümrükten geçen mallar ya da bir harcamanın tutarından da meydana gelebilir. Vergi uygulaması yönünden tek başına verginin konusunun bilinmesi yeterli olmayıp, üzerinden vergi hesaplanacak matrahın da açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Verginin konusu, üzerinden vergi alınan bir ekonomik öge olmasına rağmen; vergi matrahı, verginin konusunun miktarı ya da değeridir. Verginin konusu ve matrahının aynı olduğu durumlara da kimi zaman rastlanabilmektedir. Çoğu zaman baş vergilerinde ortaya çıkan bu vaziyet, verginin matrahı ve konusunun, baş vergisi alınacak bireyin bizzat kendisi olmasından ileri gelmektedir (Akdoğan, 2017: 145).

Devletler, özel kesimden kamu kesimine kaynak transfer etmek istediklerinde iki temel yonteme başvururlar. İlk olarak toplanması planlanan vergi hasılatı başlangıçta peşinen belirlenir, sonrasında bu hasılat, bir veya birkaç ölçüte istinaden bireylere pay edilmek suretiyle yükümlülerin bireysel vergi borçları hesaplanır. İkinci yontemde ise, toplanacak vergi kazancı başlangıçta belirlenmeyip, matraha vergi miktar veya oranları uygulanmak suretiyle yükümlülerin vergi borçları hesaplanır. Literatürde “paylaştırma yontemi” adı verilen ilk yontemin günümüzde uygulaması kalmamıştır. Bugün için en yaygın uygulama, neredeyse bütün vergilerin “nispi vergileme” adıyla ikinci yonteme göre şekillendirilmesidir (Uluatam, 2014: 301-302).

Verginin matrahını parasal bir değer oluşturuyorsa ad valorem vergi, miktara ilişkin bir değer oluşturuyorsa spesifik vergi söz konusudur. Örneğın, gelir vergisi, matrahı parasal bir değer olduğu için, ad valorem bir vergidir. Ancak motorlu taşıtlar vergisinde, matrah olarak alınan değer bir miktar (otomobil motorunun cc hacmi) olmaktadır. Bu yüzden motorlu taşıtlar vergisi spesifik bir vergidir (Eğilmez, 2018, s. 54).

Vergilerin hesap edileceği ölçüt ya da miktarın tespit edilmesine ilişkin çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bunlar; beyan yöntemi, dış göstergeler ve karine yöntemi, idarece takdir yöntemi ve götürü yöntemidir. Beyan yönteminde, matrah mükellef tarafından belirlenir ve belirlenen matrah vergi dairesine beyanname ile bildirilir. Karine ve dış göstergeler usulüne göre matrah tespit edilirken çalıştırılan kişi sayısı, kira tutarları ve kuruluşun yer aldığı şehrin nüfusu gibi belirtilerden yararlanır. Götürü yöntemde vergilemeye temel teşkil edecek ölçüt ya da miktarlar ayrı ayrı belirlenmez, aynı vaziyetteki bütün mevzu ve mükellefler adına genel itibariyle tespit edilir. İdarece takdir usulünde ise, matrahlar idarece takdir edilir. İdare burada matrahları tespit ederken bazı karinelere dayanarak faydalanma yoluna gider. Burada bahsedilen beyan usulü dışındaki yöntemlerin günümüzde uygulama alanı kalmamıştır (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 223).

D. VERGİ MÜKELLEFİ (YÜKÜMLÜSÜ)

Hukuk sözlüğünde vergi yükümlüsü; “Vergi yasaları uyarınca vergi ödemesi gereken gerçek ya da tüzel kişi.” şeklinde ifade edilmiştir (Yılmaz, 2005: 737).

Vergi mükellefi (yükümlüsü), vergiyi ödemekle yükümlü kişi veya kurumdur. Örneğin konutunu kiraya veren kişi elde ettiği gelirin vergisini ödemekle yükümlüdür (Eğilmez, 2018: 55). Mükellefiyet, esas olarak kişisel bir durum olup başkasına devri söz konusu değildir. Ancak, ölüm halinde mükelleflerin vergi borçları kanuni veya atanmış mirasçılara geçmektedir (Uluatam, 2014: 301).

Vergi kanunlarına göre mükellef sıfatını kazanabilmek için hak ehliyetini, bir başka deyişle medeni haklardan faydalanma yeterliğini elinde bulundurmaya yeterlidir. Ayrıca bunun için fiil ehliyeti denilen medeni haklardan faydalanma yeterliğine sahip olmanın lüzumu yoktur. Ancak, fiil ehliyetine sahip olmayanlar ile tüzel kişiliğe sahip mükelleflerin yasal hak ve ödevleri, bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 221).

Mükellef, VUK’un 8. maddesinde tanımlandığı üzere, vergi yasaları uyarınca kendisinin vergi borcu ödemesi gereken gerçek ya da tüzel kişidir. Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere, vergi mükellefi gerçek ya da tüzel kişi olabilmektedir.

Gerçek ve tüzel kişiler yanında, iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar da vergi mükellefi olabilirler. Aynı şekilde, gerçek ve tüzel kişiliği olmamasına rağmen, yatırım ortaklıkları da vergi mükellefidirler.

Verginin esas borçlusu mükellefin kendisi olup, vergi borcunu ödediğinde, kendi mal varlığında eksilme olduğundan, bu yönüyle vergi sorumlusundan ayrılmaktadır.

Verginin esas unsurlarından biri olması ve vergiyi doğuran olayın mükellef ile verginin konusu arasında geçmesi dolayısıyla, vergi mükellefinin vergi yasalarında açıkça gösterilmesi gerekmektedir (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 44). Bu yapılmadığı takdirde, vergisel muamelelerin muhatabını belirlemek mümkün olmayacağından vergi kanunları tatbik edilemez veya kanunlara aykırı keyfi muamelelerin ortaya çıkması kaçınılmaz olur (Akdoğan, 2017: 155-156).

Vergi mükellefi; yasal mükellef ve aracı mükellef şeklinde iki kısma ayrılmaktadır. Yasal mükellef, adına vergi borcu düşen ve kanun koyucu tarafından vergi kanunlarında mükellef şeklinde tanımlanan şahsı ifade etmektedir. Bu mükellefiyet hali şahsa bağlı olup, özel sözleşmelerin yapılması suretiyle de olsa başka birine devri mümkün değildir. Bu sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı kanunlarda açık bir şekilde ifade edilmiştir. Vergi mükellefiyetinin tesisi aslen bireysel bir muamele olmakla birlikte, mükellefiyetin müşterek veya zincirleme bir şekilde ortaya çıkması da mümkündür. Vergi kanunları uyarınca üzerine vergi borcu düşen kişi ve kurumlar, vergi idaresinin çeşitli yaptırımlarına maruz kalmak istemiyorsa mükellefiyetin gerektirdiği vergisel yükümlülükleri eksiksiz ve doğru bir şekilde icra etmek zorundadırlar. Aracı mükellef ise, esasında vergisini ödemiş olan kanuni mükellefin bu vergiyi başkasına aktarması neticesinde karşı karşıya olduğu durumu ifade etmektedir. Başka bir deyişle, vergiyi ödemiş olan şahıs ile neticede mal varlığında eksilme olan şahıs farklı olabilir. Kanunen yükümlü olan şahıs, üzerine düşen vergiyi ödedikten sonra yansıtma vb. yollarla başkasına aktarmış olması halinde aracı mükellef pozisyonunda olacak; yüklenici ise, vergi muamelesi neticesinde mal varlığında eksilme olan şahıs olacaktır (Akdoğan, 2017: 156-157).

E. VERGİ SORUMLUSU

Hukuk sözlüğünde vergi sorumlusu; “*Alacaklı olan vergi dairesiyle verginin ifa edilmesi açısından muhatap olan kişi, gerçek vergi yükümlüsü olmamakla beraber, gerçek vergi yükümlüleriyle olan ilişkileri nedeniyle, vergiyi hesaplamak, kesmek ve vergi dairesine yatırmak zorunda olan kişidir.*” şeklinde tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 737).

Vergi sorumlusu VUK’un 8. maddesine göre; verginin ifa edilmesi itibarıyla, alacaklı pozisyonundaki vergi dairesiyle muhatap olan şahıstır. Vergi sorumluluğuyla ilgili düzenlemelere ise müteakip maddelerde yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde yer alan ve yukarıda değinilen tanım ilk okunduğunda vergi sorumlularına yüklenen ödevin vergiyi ödemekten ibaret olduğu izlenimine yol açmaktadır. Oysa vergi sorumlularına yüklenen ödevler bazen maddi, bazen şekli bazen de hem maddi hem de şekli bir ödev biçiminde olabilir (Bilici, 2016: 43). Yani bu ödevler, sırf verginin ödenmesinden ibaret olabileceği gibi, genel olarak defter tutma ya da belge düzenleme gibi şekli ödevlerden ibaret de olabilir. Bu son duruma örnek olarak motorlu araçların devrini gerçekleştiren noterlerin satıcılardan motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğine dair belgeyi istemek zorunda olması verilebilir (Taşkan, 2018: 119).

Vergi sorumlusu, esasen verginin borçlusu olmamakla birlikte verginin asıl borçlusu olan şahsın vergi borcunu ifa etmek mecburiyetinde kalan şahıstır (Uluatam, 2014: 301). Vergi sorumlusu bu fonksiyonu sebebiyle aracı ödeyici olarak da adlandırılmakta, vergi kanunlarının kendisine vermiş olduğu yetki ve sorumluluğa istinaden, mükellefe yaptığı ödemeler sırasından vergi kesintisi yapmakta ve kanuni süresi içerisinde, usulüne uygun olarak ilgili vergi dairesine ödemektedir. Bu duruma, işletmeleri bünyesinde işçi çalıştıran işverenler örnek verilebilir. İşverenler, kanunlar gereği işletmelerinde çalıştırdıkları işçilere ödeme yaptıkları sırada vergi kesintisi yapmak ve kesmiş oldukları bu vergiyi vergi dairesine yatırmakla sorumludurlar. Esasen burada vergi mükellefi çalıştırılan işçinin kendisi olmakta, bu vergilendirme işlemi sonrasında da bu işçinin mal varlığında eksilme olmaktadır. İşveren de, kendisinin elde ettiği kazanç sebebiyle şüphesiz vergi mükellefi pozisyonundadır.

Bununla birlikte, kanunen yanında çalıştırdığı işçilerin vergisinin kesilip vergi dairesine ödenmesi itibariyle de vergi sorumlusudur (Akdoğan, 2017: 157).

Vergi sorumlusunun, yapmış olduğu aracılık faaliyeti dolayısıyla, başkasına ait vergiyi yatırması vergisel açıdan önemli neticelere sebebiyet vermektedir. Öncelikle, alınması gereken vergi kaynakta kesinti suretiyle elde edildiği için vergi kaybı ihtimali çok düşüktür. Bu vesileyle, hedeflenen vergi hasılatının ve ortaya çıkartılmak istenen etkilerin gerçekleştirilmesi mümkün olabilmektedir. Ek olarak, verginin tahsili aşaması kısa ve etkin bir şekilde tamamlandığı için, zaman kaybından kaynaklı muhtemel olumsuz neticelerin de önüne geçilmektedir. Ayrıca, vergi sorumlusunun yerine getirdiği vazife, vergi maliyetinin azaltılması yönünden de idareye önemli faydalar sağlar. Verginin kaynakta kesilmesi neticesinde, başkalarına ait vergilerin kesilmesi ve yatırılması için yapılması gerekli olan masraflar, vergi sorumlusu tarafından yerine getirilmektedir (Akdoğan, 2017: 157).

Vergi sorumlularına; trafik polisleri ve memurları, tapu memurları, işverenler, saymanlar, şirketler, noterler, yurt dışı menşeli ulaştırma firmalarının ülkemizde bulunan temsilcileri örnek olarak verilebilir. Bahse konu kuruluş ya da kişiler, faaliyet sahalarında yer alan etkinlikleri ifa ederken, ödeme yapılacaksa ödeme yapmadan önce vergi kesilip kesilmediğini kontrol etmek ve ödeme muamelesi için kanunen gerekli olan şartları gözetmekle yükümlüdürler (Akdoğan, 2017: 158).

Vergi sorumlusu kavramı bir yönüyle kanuni temsilciye benziyor olsa da, bu kavram, kanuni temsilci kavramından farklıdır. Vergi sorumluluğu için fiil ehliyetinin varlığına ihtiyaç olmadığı halde, kanuni temsilcilerin fiil ehliyetine sahip olmaları, temsilci olabilmeleri için şarttır (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 221).

F. VERGİ MUAFİYETİ VE İSTİSNASI

Hukuk sözlüğünde muafiyet; “*(Vergide) Gerçek veya tüzel kişileri yasal nedenlerle devamlı veya geçici olarak vergi dışı bırakma.*” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 465).

Hukuk sözlüğünde istisna; “(Vergide) kazanç ve iratlardan bir kısmının veya tamamının vergi alımı dışında bırakılması.” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 328).

Kısaca vergi istisnası ve muafılığı; vergiye tabi olan kimi vergi konuları ve kişilerin verginin kapsamı dışına çıkarılması doğrultusundaki uygulamalardır. Ekonomik, mali, idari, sosyal ve kültürel nedenlere bağlı olarak muafiyet ve istisna uygulamalarına gidilmektedir. Bu durumda, vergi kanunları karşısında adil olarak vergilendirmenin sağlanabilmesi açısından, mükellef ve vergi konuları vergi kapsamına alınmıştır ve vergilendirilmesi gereken bir vergi ödeme gücü de mevcuttur. Fakat muhtelif sebeplerle, bazı kişi veya kişi grupları ile belirli vergi konularından vergi alınmaması uygulamasına gidilebilmektedir. Vergi muafiyeti; vergi kanunları kapsamında vergiye tabi tutulması icap eden kişi veya kişi topluluklarının, aynı ya da sair yasalarla vergi uygulamasının kapsamı dışında bırakılmasıdır. Vergi istisnası ise; vergi kanunları kapsamında vergilendirilmesi icap eden vergi mevzularının aynı ya da sair yasalarla tamamen ya da kısmen vergi uygulaması dışında tutulmasıdır. Muafiyet, kişi veya kişi topluluklarının vergi muameleleri dışında tutulmasına yönelik bir uygulama olmasına rağmen; istisna, vergi mevzularının vergi muameleleri dışında tutulmasına yönelik bir uygulamadır. Her iki kavramı tanımlarken bazı özellikler dikkat çekmektedir. Bunlar;

i. Vergi uygulamasının kapsamı içinde yer almış, vergiye tabi tutulması gereken kişi veya kişi topluluklarının ya da vergi mevzularının bulunması,

ii. Bahsi geçen konu ve kişilerin kanunlar vasıtasıyla vergi uygulamasının kapsamı dışında bırakılmasıdır. Verginin konusuna girmeyen, kendisiyle ilgili olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi mümkün olmayan unsurlar itibariyle vergi istisnasından ya da bu muamelelerin sahibi olan kişilere yönelik olarak muafiyetten bahsedilemez. Diğer bir ifadeyle, verginin kapsamına alınmış, vergilendirilmesi gerekli olan kişi ya da konuların, kanuni düzenlemeler vasıtasıyla vergi uygulaması dışına çıkartılması yoluna gidildiği taktirde muafiyet ya da istisnadan söz edilebilecektir.

Vergi kavramı, kanunla düzenlenen ve Anayasaya göre her kişinin hakkaniyete uygun ve vergi ödeme güçleri nispetinde ifa etmesi lazım gelen bir yüklenimi ifade ettiği için, herhangi bir sebeple vergi uygulaması haricinde tutulacak konu veya kişilerin de yasalarla düzenlenmiş olması şarttır. Muafiyet ve istisna uygulamaları, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi ve muhafazası yönünden çok dikkatli kullanılması gereken araçlardır. Bu uygulamaların sayısı haddinden fazla ve gereksiz olduğu takdirde, vergi idaresi ve mükellefler itibariyle menfi neticelerin ortaya çıkması kaçınılmazdır. Ekonomik, sosyal, kültürel, siyasi ve idari nedenlere bağlı olarak ortaya çıkan muafiyet ve istisna uygulamalarına; esnaflara, el sanatları yapanlara, siyasal açıdan karşılıklı olarak diplomatlara tanınan muafliklar, kiralara, ihracat gelirlerine, bilimsel ve sanatsal faaliyetler sonucu elde edilen kazançlara tanınan istisnalar örnek verilebilir (Akdoğan, 2017: 159-160).

G. VERGİ ORANI VE TARİFESİ

Vergi oranı ve vergi tarifesi kavramları birbiriyle çok sık karıştırılan kavramlardır. Vergi oranı denildiğinde, vergi matrahına uygulanacak %10 veya %20 gibi tek bir yüzdelik sayı kastedilmektedir. Burada tüm vergi matrahına aynı oran uygulanmaktadır. Bu usulde verginin hesaplanması sırasında vergi oranı değişmez ancak matrahın değişmesi neticesinde ödenecek vergi miktarı farklılık göstermektedir.

Vergi tarifesi kavramı ise, vergi matrahına değişik vergi oranlarının uygulandığı oranlar dizisi anlamına gelmektedir. Burada vergi oranları, matraha göre ya azalmakta ya da artmaktadır (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 208). Bazı vergi tarifeleri ise tek oranlı bir yapıya sahiptir. Örneğin Türkiye’de Kurumlar Vergisi tek oranlı (%20) bir tarifeye sahiptir. Bu tür tarifelere sabit tarife de denilmektedir. Bazı vergi tarifeleri ise çok oranlı bir yapıdadır. Örneğin Türkiye’de Gelir Vergisi tarifesi, elde edilen gelir miktarı arttıkça yükselen oranlarla vergilendirilen bir tarife yapısına sahiptir. Buna artan oranlı tarife de denilmektedir. Bazı vergiler ise, artan oranlı tarife kadar sık rastlanmamakla birlikte, azalan oranlı bir tarifeye sahip olabilir (Eğilmez, 2018: 56).

1) Düz (Tek) Oranlı Tarife

Tek oranlılık; vergi oranının, vergi matrahındaki değişmelere rağmen aynı kalması demektir. Eşit (sabit) oranlı vergiler olarak da ifade edilen bu uygulama, verginin matrahı önem arz etmeksizin, marjinal birimin ortaya çıkardığı yararın sabit kalması prensibine dayanmaktadır. Bu uygulamada, marjinal birimin faydasının herkes için aynı olduğu kabul edildiği için, herkesin vergi kapsamına giren iktisadi unsurlarının eşit bir bölümünü vergilendirmenin daha doğru olacağı düşünülmektedir. Bunlara ilaveten eşit oranlı vergilerin olumlu yanlarını; adil görünmesi, uygulanması ve hesaplanmasındaki kolaylıklar nedeniyle mükellefleri zorlamaması, fazla uğraşmayı gerektirmediği için ekonomik bir yapıya sahip olması, tarh, tahakkuk, tahsil ve denetim bakımından kolaylık sağlayıcı etkisinin bulunması şeklinde sıralamak mümkündür. Ayrıca bu tarife; herkes devletin gerçekleştirdiği hizmetlerden eşit oranda yararlanma imkanına sahip bulunduğu ve eşit oranlı vergilemede bir matematiksel tutarlılığın bulunmasından dolayı da savunulmuştur.

Matrahın yükselmesi veya düşmesi halinde, uygulanacak vergi oranının değişmemesi vergi miktarının da değişmeyeceği sonucunu ortaya çıkarmaz. Başka bir ifadeyle; verginin nispeti sabit kalmakla birlikte, vergi matrahının düşmesi ya da yükselmesi neticesinde, söz konusu matrahlar üzerinden hesap edilecek vergi miktarı da şüphesiz farklılık gösterecektir. Ancak bu tarife, oransal olarak eşitliği etkileyen bir uygulama değil, “eşit oranlı fedakarlık” fikrinin bir yansıması görünümündedir. Ancak, mükelleflerin sahibi oldukları verginin konusuna giren iktisadi unsurlarla ilgili olarak vergi matrahı yükseldikçe, vergi ödeme güçlerinin artacağı da şüphe götürmez bir gerçektir. En başta; gelir ve servet düzeyleri farklı olan mükelleflerde, marjinal birime isnat edilen fayda aynı değildir. İstisnalar göz ardı edilecek olursa, matrah yükseldikçe son matrah biriminin faydası daha da azalacaktır. Bu durumda, kişi açısından düşük matrahların marjinal birimi, yüksek matrahların marjinal birimine nazaran daha değerli olduğundan vergi oranı da düşük tutulacak, matrah yükseldikçe vergi oranları da yükseltilecektir. Tek oranlı vergiler, adil görünmekle birlikte, gerçekte mükelleflerin vergi ödeme güçlerindeki değişimleri dikkate almadıkları için vergi adaletine ters düşmektedirler. Günümüzde bu vergiler daha çok objektif yapıdaki vergiler yönünden uygulamaktadır (Akdoğan, 2017: 237-238).

2) Artan Oranlı Tarife

Günümüzde, vergi matrahı arttıkça vergi ödeme gücünün de artması gerektiği anlayışı kabul edilmektedir. Bu anlayışa göre, matrahın marjinal birimlerinin mükellefler için öneminin farklı olduğu, matrah yükseldikçe matrahın marjinal biriminin faydasının azalacağı veya matrahın düşmesi halinde de matrahın son biriminin faydasının artması gerektiği kabul edilmektedir. Matrah yükseldikçe vergi oranının arttığı tarifelere, artan oranlı tarifeler denilmektedir. Matrahın büyüklüğü ve küçüklüğü, artan oranlı tarifelerin uygulanmasında esas alınmaktadır. Bazı vergi türlerinde, veraset ve intikal vergilerinde olduğu gibi, ivazsız intikallerin büyüklüğü yanında ölen veya bir varlığı karşılıksız bırakan kişi ile kendisine mal bırakılan kişi arasındaki akrabalık dereceleri de tarifelerin uygulanmasında önemli rol oynayabilir. Ayrıca motorlu taşıtlar vergilerinde, aracın kilo veya yaşı dikkate alınmak suretiyle tarife düzenlenebilir (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 208).

Artan oranlı tarife; basit (sınıf usulü) artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık ile gizli artan oranlılık olmak üzere üç farklı şekilde düzenlenmiştir.

2.1. Basit (sınıf usulü) artan oranlılık: Bu yöntemde vergi matrahları belli sınıflara (kısımlara) ayrılmakta ve tarifede her bir sınıf için tatbik edilecek vergi oranı işaretlenmektedir. Matrahın tamamına tatbik edilen vergi nispeti bir sınıftan diğer bir sınıfa geçildikçe farklılık göstermektedir.

Bu yöntemde en büyük sorun, sınıf içi matrah değişimlerinde vergi oranı doğal olarak değişmemektedir. Ancak, matrah sınıflar arasında sıçramalar gösterdiğinde bir üst sınıfa giren mükelleflere önemli oranda fazla bir vergi yükü getirilmektedir. Hatta bazı durumlarda üst sınıfa giren mükellefin vergisindeki artış, matrah artışını aşabilir (Uluatam, 2014: 314).

2.2. Dilim usulü artan oranlılık: Sınıf yöntemindeki sorunu gidermek için tarifelerin daha çok dilim yöntemine göre düzenlenmesi tercih edilmektedir. Bu yöntemde genellikle vergi matrahının belli bir miktarı bir üst sınıra kadar belli bir vergi oranıyla vergiye tabi tutulmakta, sınırı aşan matrah kısmı ise, bir üstteki sınıra değin farklı ve daha fazla bir vergi oranıyla vergiye tabi tutulmakta ve vergi tarifesinin

uygulanmasına böylece devam edilmektedir. Bu yöntemle göre düzenlenmiş olan tarifeler özellikle gelir vergilerinde uygulama alanı bulmaktadır. Dilim usulü artan oranlılıkta her bir tarife dilimi içinde marjinal vergileme oranı değişmezken dilimden dilime giderek büyümektedir. Bu yöntemde ortalama vergi oranı sürekli olarak artmaktaysa da bu artış dilim başında daha hızlı olmaktadır ve tarife boyunca bu ilişki sürüp gitmektedir.

Bazen vergi matrahının belirli bir ölçüye kadarlık bölümü vergiden istisna tutulurken, bu ölçünün üstünde yer alan bölümü ise, vergi matrahının değeri önem arz etmeksizin sabit bir nispette vergilendirilmektedir. Bu tür vergilemede marjinal vergi nispeti, her zaman için ortalama vergi nispetinden daha yüksek olacağı için verginin de artan oranlı sayılması gerekmektedir. Artan oranlı vergilerin bu özel türüne aynı zamanda degressif vergi de denilmektedir. Bu tür vergilerde matrah büyüdükçe marjinal vergi oranı ortalama vergi oranına yaklaştığı için bazen tam olarak belirttiğimiz biçimde olmasa da bu son niteliği taşıyan vergilere de degressif denildiği görülmektedir (Uluatam, 2014: 314-315).

2.3. Gizli artan oranlılık: Bu tür artan oranlı tarifeler, aslında bir vergi tarifesi olmaktan ziyade, uygulamalar neticesinde vergi tutarında farklı sonuçların ortaya çıkması durumudur. Matraha tek bir oranın uygulanmasından sonra ortaya çıkan vergi tutarından, kişi ya da matrahın niteliğine göre bazı indirimlerin yapılması neticesinde vergiler birbirinden farklılık göstermektedir. Bu uygulama sonucunda da sanki vergi matrahına farklı oranlar uygulanmış gibi bir durum ortaya çıkmaktadır (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 208).

3) Tersine Artan Oranlı Tarife

Tersine artan oranlılık da gizli artan oranlılıkta olduğu gibi aslında bir vergi tarifesi değildir. Bu tarife, toplam gelir seviyesi ile katlanılan en son vergi yükü arasındaki bir mukayese neticesinde ortaya çıkan ilişkiden doğmaktadır. Esasında tarife tersine artan oranlı bir şekilde ortaya çıkmamıştır. Genel olarak eşit oranlı veya eşit miktarlı olmasına karşın, mükellefler tarafından ödenen verginin gelir düzeyi ile mukayese edilmesi neticesinde reel vergi oranı birbirinden farklı büyüklükte

olabilmektedir. Özellikle de dolaylı vergi niteliğindeki gider vergileri açısından gözlenen bu uygulamaya spesifik nitelikteki vergiler örnek olarak verilebilir. Birim başına ödenmiş olan vergi, yüksek değerli matrahlarda veya yüksek gelirli kişilerde oransal olarak düşük seviyede bir etki gösterirken, düşük değerli matrahlarda ya da düşük gelirli kişilerde ise oransal olarak fazlaca bir vergi yüküne sebep olmaktadır.

Elde edilen gelir düzeyi yükseldikçe, gelire mukayese edildiğinde vergi oranının düşmesine sebep olan bu uygulama bu yönüyle de vergi adaletine aykırıdır. Bu tarifenin uygulanmasında, vergi miktarı belirlenirken matrahın büyüklüğünün göz ardı edilmesi, kazanç, irat, değer, servet ve harcama gibi matraha esas olarak herhangi bir ölçünün alınmaması sebebiyle, ödeme gücündeki değişimler ile vergi arasında da herhangi bir ilişki kurulmamaktadır. Buna bağlı olarak, vergi ödeme gücünde ortaya çıkan değişimler ödenmesi gereken vergi üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadığı için, vergi ödeme kuvveti yükseldikçe, ödenen vergi miktarının vergi ödeme kuvvetine olan nispeti de giderek düşmektedir.

Tersine artan oranlı vergi tarifesi, daha çok gider vergilerinde uygulanmaktadır. Vergi ödeme gücüne ulaşmak için sadece harcamaların baz alınması, potansiyel harcamaların da göz önünde bulundurulması gerektiği şeklinde çeşitli bilimsel görüşler ileri sürülmüş olmasına karşın, mükelleflerin yapmış oldukları harcamaların bir bütün olarak tespit edilmesi ve vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için sahip olunan (artan oranlılık, indirimler, ayırma ilkesi gibi) araçların uygulanmasındaki zorluklar, yapılan giderlerin ayrı ayrı vergilendirilmesi ihtiyacını ortaya çıkartmıştır. Bu uygulamada, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları dikkate alınmadığı gibi, katlanılan vergi yükü de mükelleflerin vergi ödeme güçlerine kıyasla ters yönde gelişmektedir. En çok miktar esasından alınan vergilerde görülen bu duruma; tersine artan oranlılık adı verilmektedir (Akdoğan, 2017: 245-246).

4) Azalan Oranlı Vergi Tarifesi

Azalan oranlı vergi tarifeleri iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İlki; vergi matrahı azalırken vergi oranının da azalmasıdır. İkinci tür ise; matrahın artmasına karşın vergi oranlarının git gide azalma eğiliminde olmasıdır. Bu uygulamalardan ikincisi, azalan oranlı vergi tarifesi özelliğine daha yakındır (Akdoğan, 2017: 246).

4.1. Matrah ve Vergi Oranının Aynı Doğrultuda Azalması

Bu uygulama uyarınca azalan oranlı tarife, en yüksek seviyeden başlamak suretiyle, vergi oranının vergi matrahındaki azalmaya uygun şekilde düşmesi halidir. Esasen artan oranlı bir vergi tarifesinin tersine döndürülmüş hali olan bu uygulama, vergi matrahı düştükçe vergi oranının da küçülmesini hedeflemektedir.

4.2. Matrahın Artması - Vergi Oranının Azalması

Verginin matrahı bu uygulamada belli bir tutardan sonra yükselmektedir. Buna rağmen, birinci sıradaki dilim için yüksek oranlı bir vergi söz konusu olmasına karşın, bundan sonra yer alan matrah dilimlerine ait oranlar giderek azalmaktadır. Kısaca vergi matrahı artıkça, matrah dilimlerine tatbik edilecek olan vergi oranlarının düşmesi şeklinde ifade edilebilecek bu uygulama vergi adaletine de ters düşmektedir (Akdoğan, 2017: 247).

H. VERGİ YÜKÜ

Hukuk sözlüğünde vergi yükü; “Vergiden dolayı, kişinin malvarlığında ortaya çıkan azalma; kamu kesiminin mali mükellefiyet nedeniyle, milli ekonomiden aldığı pay.” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 737).

Vergi yükü; belirli bir dönemde elde edilen vergi gelirlerinin GSYH’ya oranı olarak hesaplanır ($\text{Vergi Yükü} = \frac{\text{Toplam Vergi Gelirleri}}{\text{GSYH}}$) (Eğilmez, 2018: 57).

Vergi yükü, ülke içindeki iktisadi kaynakların, yine ülkenin ortak tüketim ve yatırım harcamalarını finanse etmek üzere ayrılan kısımdır. Başka bir ifadeyle vergi yükü, ülke içindeki iktisadi kaynaklardan devlet ve diğer kamu kuruluşlarının eline geçen bölümdür. Borçlanma yoluyla elde edilen kaynaklar ise vergi yüküne ilave edilmez.

Mükellef yönünden (bireysel açıdan) bakıldığında ise vergi yükü, o kişinin elde ettiği kazanç ile ödediği tüm vergiler arasındaki orantı veya devlet için katlanılan fedakarlık demektir. Bu vergi yükü, kişinin katlandığı objektif vergi yüküdür. Bundan başka, kişilerin psikolojik anlamda hissettikleri vergi baskısı da sübjektif vergi yükü olarak adlandırılmaktadır. Ancak sübjektif vergi yükünün rakamlarla ölçülmesi mümkün olmayıp, kişiden kişiye farklılık göstermektedir.

Vergi yükünden bahsedildiğinde, bazen yalnızca Merkezi Yönetim tarafından toplanan vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı demek olan dar anlamda vergi yükü anlaşılır. Kimi durumlarda ise bu tutara, yerel yönetimlerin topladıkları vergi gelirleri ve sosyal güvenlik kurumlarının topladığı primler de dahil edilir. Bu ikincisi ise geniş anlamda vergi yükünü tarif etmektedir.

Literatürde, vergi yükünün oranının ne olması gerektiği konusunda birçok çalışma yapılmıştır. Bunlardan biri de arz yönlü (klasik) iktisatçı Colin Clark'ın ortaya koyduğu görüştür. Bu iktisatçıya göre, politikacılar toplumun çıkarları için çalışmaz, aksine parti çıkarlarını maksimize etmek için uğraşırlar. Buna görüşe göre, vergi yükünün ve kamu harcamalarının milli gelire oranının en fazla %25 olması gerekmektedir. Vergi oranlarının yüksek olması insanların çalışma hevesini yok eder, üretim düzeyinin de düşmesine neden olur. Üretim düşünce fiyatlar yükselir yani enflasyon ortaya çıkar (Bilici ve Bilici, 2017: 240).

Vergi yükü ile ilgili olarak yapılan bir diğer çalışma da Fizyokratlara aittir. Fizyokratlar, dünyadaki tek üretici sektörün tarım olduğunu, diğer faaliyetlerin üretici nitelikte olmadığını, sadece üretilmiş olan malların şekil ve yer değiştirmesinde rol aldığını ifade etmişlerdir. Dolayısıyla, net hasıla sadece toprak sahipleri tarafından rant olarak elde edildiği için yalnızca bu rantı vergilemenin yeterli olacağı ve vergi oranının da %20'yi geçmemesi gerektiği ileri sürmüşlerdir (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 267).

I. VERGİ KAPASİTESİ

Hukuk sözlüğünde kapasite; “Yetenek; kabiliyet; genişlik; hacim; üretim gücü.” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 356).

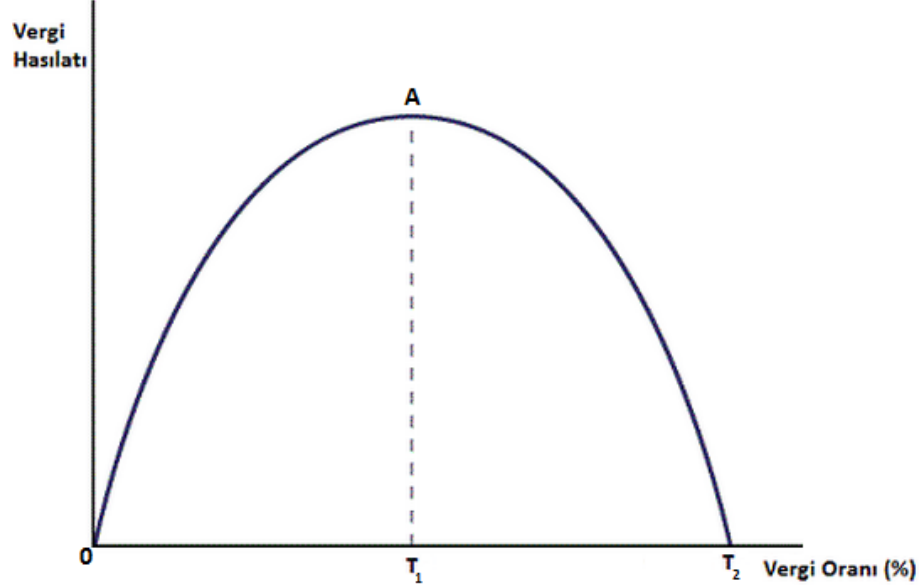
Vergi kapasitesi; toplumun, kamu giderlerinin finanse edilebilmesi yönünden vergiye dayanma gücünün sınırlarını ifade etmektedir. Teorik olarak ise, mükelleflerin kendileri ve ailelerinin hayatlarını devam ettirmeye yetecek finansal gücün üzerindeki kısmı yansıtmaktadır. Vergiye dayanma gücünün belirlenmesi için ne bireysel ne de özellikle toplumsal anlamda ortak bir kriter olmaması dolayısıyla, bazı yaklaşım ve tahminlerde bulunma dışında, vergi kapasitesini kesin olarak tespit etmek mümkün değildir. Vergi kapasitesi, ülke düzeyindeki bütün mükelleflerin toplam vergi ödeme

gücü olarak tanımlanabilir. Toplumun vergi ödeme gücünün başlangıç noktası da esasen bu güçtür (Akdoğan, 2017: 187).

Vergi kapasitesi üzerinde; gelir dağılımı, gelir düzeyi ve gelirin yapısı yanında, fiili vergi hasılatı ile tahmini vergi kapasitesi arasındaki oransal münasebet olarak tanımlanan vergi gayretinin de önemli etkisi bulunmaktadır. Vergilenebilir kapasite, bir ekonomide vergi yükünün etkin bir şekilde dağılımının sağlanması ve sağlıklı bir vergi uygulaması yönünden dikkate alınması gereken bir kavramdır. Karışık bir yapıda olan ve kesin olarak tespit edilmesi mümkün olmayan vergilenebilir kapasite; geniş anlamda, bir ülkenin üzerinde daha fazla vergi yükü taşıyamayacağı sınırı ifade etmektedir. Vergilenebilir kapasitenin, değişmez ve kesin bir miktar veya oranla belirtilmesi mümkün değildir. Bu kapasite, her ekonominin içinde bulunduğu koşullara göre değişmektedir. Bu kapasitenin tespit edilebilmesi yönünden kesin bir ölçüt de yoktur. Ancak vergilenebilir kapasitenin, Hazine'nin elde ettiği vergi gelirlerinde azalma, vergilerin ve vergilerden karşılanan giderlerin bütün ekonomi itibarıyla faydalı ve zararlı etkilerine bir yaklaşım olarak yararı dokunabilir. Ayrıca kullanılan kapasite için de kişi başına gelir ve vergi gelirlerindeki değişme ölçülebilir. Teorik yönden ise marjinal analizle, marjinal sosyal faydaya ve masrafa bakılarak karşılaştırılabilir (Akdoğan, 2017: 188).

Özellikle gelir vergisi ile özel satış vergileri başta olmak üzere vergilerin birçoğu için vergileme sınırı ve optimum bir vergi oranı söz konusudur. Belli bir vergi matrahına sıfırdan başlamak üzere giderek yükselen vergi oranları tatbik edildiğinde vergi hasılatı önce artacak, bir optimum noktasına ulaştıktan sonra da azalmaya başlayacaktır. Vergiden elde edilen hasılatın belli bir vergi oranından sonra sıfıra düşmesi, yani ülke çapında vergi konusunun ortadan kalkması kaçınılmazdır. Şekil-1'de vergi oranı ile vergi hasılatı arasındaki bu ilişki gösterilmiştir.

Şekil-1: Laffer Eğrisi



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Literatürde Laffer eğrisi olarak bilinen bu ilişki, tek tek vergiler düzeyinde şüphe götürmez bir şekilde gerçekleşmektedir. Gelir vergisi oranlarının %100'e çıkartılmasının insanların çalışarak kazanç elde etme heveslerini kıracağı, belli bir mal üzerinden alınan satış vergisi oranı fazla yükseltildiği takdirde talebin diğer ikame mallar üzerine kayarak o maldan elde edilecek vergi hasılatını sıfırlayacağı, veraset ve intikal vergisi oranının aşırı yükseltilmesi halinde insanların ivazsız intikallerle mal edinmekten imtina edeceği vs. gibi gerçekler bir yana, neredeyse bütün vergilerde oranın aşırı yükseldiği kanısının oluşması, vergi mükelleflerini yasa dışı yollara başvurmak suretiyle vergiden kurtulma yollarını aramaya yöneltecek, vergi kaçırma'yı cazip hale getirecektir (Uluatam, 2014: 354).

J. VERGİ GAYRETİ

Vergi gayretinin, fiili vergi hasılatı ile bir ülkede var olduğu değerlendirilen vergi kapasitesi arasındaki oransal münasebet şeklinde tanımlanabilen mali yönetimin etkinliği ile yakın bir ilişkisi vardır. Vergi gayretini; vergi idaresi ile mali mevzuat ve mali yargının etkinlik düzeyi, mükelleflerin vergiye karşı hissettikleri tepkiler ve eğitim seviyesi etkilemektedir. Vergi uygulamasından elde edilmesi beklenen

sonuçların gerçekleştirilebilmesi için vergi gayretinin etkin bir düzeyde tutulması gerekmektedir (Akdoğan, 2017: 189).

Teorik olarak vergi gayreti, bir ülkedeki vergi yükünün (fiilen elde edilen verginin) söz konusu ülkenin vergi kapasitesinin toplamına (toplanması gereken vergiye) oranı anlamına gelmektedir. Ancak, vergi kapasitesi rakamları tahmini rakamlar olmasına karşın, vergi yükü rakamları somut ve kesin rakamlardır.

Gelişmiş ülkelerde hem vergi gayreti hem de vergi yükü oranları, az gelişmiş ülkelere nazaran daha yüksektir (Bilici ve Bilici, 2017: 242).

III. GENEL OLARAK VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergi kanunlarında ifade edilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından, vergi borcunun kanunda öngörüldüğü şekliyle ödenmesine kadar devam eden zaman boyunca gerçekleşen tüm işlemler ve yaşanan merhaleler vergilendirme süreci olarak adlandırılmaktadır.

Vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için kanuni bir altyapının varlığı gereklidir. Bu kanuni altyapının iki önemli şartı; “kanunilik ilkesine uygunluk” olarak adlandırılan vergi alınmasını öngören bir kanuni düzenlemenin bulunması ve “ön izin ilkesine uygunluk” da denilen, vergi alınmasını öngören kanuni düzenlemeye, ilgili mali yılın bütçe kanununda yer verilmiş olmasıdır.

Kanuni altyapının gerçekleştirilmesinden sonra vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için aranan özellik, vergi kanunlarında öngörüldüğü şekliyle bir vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Vergilendirme sürecinin ön şartları, bu üç olgu bir araya geldiğinde tamamlanmaktadır. Sürecin bundan sonraki bölümünde ise vergilendirme sürecinin teknik aşamaları olarak adlandırılan bazı teknik işlem ve aşamalar gerçekleşecektir. Bu aşamalar sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak bilinmektedir (Taşkan, 2018: 175).

A. TARH

Verginin tarhı ile kastedilen, vergi alacağının vergi dairesi tarafından yasal mevzuatında belirtilen oran ve matrahlar üzerinden hesaplanmak suretiyle bu alacak tutarını miktar bakımından belirleyen idari bir işlemdir (VUK md. 20).

İdari bir işlem olan tarh işlemi, esasen vergi daireleri tarafından yapılmaktadır. Vergi dairelerine ait olan bu yetkinin tek istisnai durumu ise, beyannamelerin posta yolu ile gönderilmesidir. Bu yolla gönderilen beyannamelerde, yükümlünün beyan ettiği matraha kanundaki nispetlerin uygulanması suretiyle belirlenecek olan ödenecek vergi, mükellef tarafından hesaplanır. Ancak bu hesaplama nihai bir niteliğe sahip değildir. Çünkü mükellefin daha önce hesaplamasına rağmen vergi, vergi idaresi tarafından tekrar kontrol edilmek suretiyle tarh edilmektedir. Hesaplamalarda herhangi bir yanlışlık yapılmış ise, vergi daireleri tarafından düzeltilir.

Günümüz vergi sistemlerinde birbirinden farklı tarh yöntemleri uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda kabul edilen bu tarh yöntemlerini şu şekilde özetlemek mümkündür: (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 224)

1) Beyannameye Dayanan Tarh

Beyan usulüne tabi olan vergi türlerinde matrah mükelleflerce belirlenir ve belirlenen matrah vergi dairesine beyanname verilmek suretiyle bildirilir. Tarh işlemi, bu şekilde beyan usulü ile toplanan vergilerde vergi dairesince gerçekleştirilir. Bu işlem tahakkuk fişinin kesilmesiyle yapılır (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 224).

Beyan üzerinden toplanan vergiler, vergi kanunlarına göre “tahakkuk fişi” kullanılmak suretiyle tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Tahakkuk fişi, vergi dairesi tarafından beyannamenin alınmasının ardından düzenlenmekte ve bu fişin bir nüshası da mükellefe veya mükellef namına beyannameyi vergi dairesine bırakana teslim edilmektedir. Bu işlem sonucunda verginin tahakkuku gerçekleşmiş olmaktadır. Bununla birlikte, tahakkuk fişinin vergi dairesi tarafından düzenlenerek mükellefe bırakılan nüshası da beyannamenin makbuzu niteliğinde olmaktadır.

Beyana dayalı olarak toplanan verginin tebliği, gerekli bulunduğu takdirde tahakkuk fişi kullanılmak yerine ihbarname yolu ile de yapılabilmektedir (VUK md. 25).

Beyana dayalı tarhiyatta, vergilendirme sürecinin teknik aşamalarından tarh, tebliğ ve tahakkuk aynı anda gerçekleşmektedir. Bu yöntemde tarha esas alınan veriler aslında mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından hazırlanarak vergi idaresine teslim edildiğinden, kural olarak mükellef ya da sorumluların kendi beyanlarına dayanan işlemlere itiraz etmeleri mümkün değildir. Mükelleflerin kendi beyanlarına itiraz edebilmesi, ancak vergi hatalarının söz konusu olması ya da ihtirazi kayıtla beyan durumunda mümkün olmaktadır. Bu nedenle, beyana dayalı tarhiyatta yapılan hesaplamaların sonucunun ilgililere ayrıca tebliğ edilmesi gerekmekte ve mükelleflerin tutum ve tercihlerine dayalı olarak borcun tahakkuku farklı bir aşamada gerçekleşmemektedir (Taşkan, 2018: 187).

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Vergi mevzuatımızda Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi itibariyle beyan esas geçerliken; Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi için ise beyanname verilmemektedir.

Beyan sisteminin başarılı olması için mükelleflerin vergi konusundaki duyarlılığı ve vergi bilinci yüksek olmalıdır. Ancak burada, vergilendirme konusunda mükellefin denetim dışında bırakılması doğru olmaz. Beyan sistemi aynı zamanda etkin bir denetim mekanizmasını da gerektirmektedir (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 98).

2) İkmalen Vergi Tarhı

İkmalen vergi tarhı, bir verginin tarhiyat işlemi gerçekleştirildikten sonra sebebinin ne olduğu farketmeksizin bu vergiye ilişkin olarak vuku bulan ve defter, belge ve kayıtlara ya da yasal ölçüler dikkate alınarak miktarı belirlenen bir matrah ya da matrah farkı itibariyle alınacak verginin tarhiyatının yapılması işlemidir (VUK md. 29). Kısacası, ikmal yoluyla vergi tarhının yapılabilmesi için; öncelikle başlangıçta mutlaka bir tarhiyat işleminin yapılmış olması ve ek vergi salınmasını gerektiren bir matrah veya matrah farkının tespit edilmiş olması şartlarının gerçekleşmesi

gerekmektedir. Ayrıca burada, vergi oran ve tarifelerinin kanuni ölçüler kapsamında olmadığı hususuna da dikkat edilmesi gerekmektedir. Kanuni ölçülere örnek olarak, Vergi Usul Kanunu'nun amortisman oran ve sürelerine ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olan emsal kira bedeli esasında geçerli oranlar verilebilir (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 99-100).

İkmalen tarhiyat yöntemi, tamamlayıcı veya ek vergi tarhiyatı adıyla da bilinmektedir. Bu tarhiyat usulü, beyan yönteminde belirli bir tarhiyatın ardından meydana gelen ve vergi idaresince tespit edilen matrah farkı adına gerçekleştirilen bir vergilendirme usulüdür (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 99).

İkmalen tarh edilen vergiler ihbarname ile yükümlüye tebliğ edilir (VUK md. 34). Tarh işlemi, yükümlünün 30 gün içinde dava açma yoluna başvurup başvurmamasına veya açılmış olan davanın neticesine istinaden tahakkuk etmekte, kesinleşmekte veya terkin edilmektedir. Görüldüğü üzere ikmal yoluyla vergi tarhiyatında verginin tahakkuku, yükümlünün beyanına dayanılarak tarh edilen vergilerden farklı olarak, tarh işleminden ayrı bir aşama şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu farklılığın sebebi, ikmalen tarhiyatta matrahın tespit edilmesi hususundaki inisiyatifin vergi idaresinde olmasıdır (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 100).

İkmalen vergi tarhının uygulanabilmesi için, söz konusu mükellefin defter ve belgelerinin kanuna uygun biçimde düzenlenmiş ve tutulmuş olması şarttır. Çünkü Kanuna göre ikmalen vergi tarhı defter, belge ve kayıtlar ya da yasal ölçüler dikkate alınarak belirlenen bir matrah ya da matrah farkı itibariyle yapılabilecek bir işlemdir. Aksi halde, yani mükellefin defter ve belgelerinin doğru sonuçlar verecek nitelikte olmaması durumunda ise re'sen vergi tarhı söz konusu olacaktır (Taşkan, 2018: 190).

3) Re'sen Vergi Tarhı

Bazı durumlarda vergi matrahının tamamen ya da kısmi olarak defter, belge ve kayıtlar veya yasal ölçüler kapsamında belirlenmesi mümkün olmaz. Bu gibi hallerde, takdir komisyonlarınca değer biçilen ya da vergi incelemesi yapma yetkisini haiz kişiler tarafından hazırlanan vergi inceleme raporlarında tespit edilen matrah ya da matrah kısmı itibariyle vergi tarhiyatının yapılmasıdır. Buna göre, vergi inceleme

elemanlarınca inceleme raporunda tespit edilen matrah ya da matrah farkı res'en takdir edilmiş olmaktadır (VUK md. 30).

Re'sen takdiri gerektiren sebepler VUK'un 30. maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmış olup, bu durumlardan rastgele birinin varlığı halinde, vergi matrahının tamamıyla ya da kısmi olarak defter, belge ve kayıtlar veya yasal ölçüler itibariyle belirlenmesinin mümkün bulunmadığı kabul edilmektedir:

- Yasal müddeti geçmesine rağmen vergi beyannamesi verilmemiş olursa,
- Vergi beyannamesi yasal ya da ek müddet içinde verilmiş olmakla birlikte beyannamede verginin matrahına yönelik veriler belirtilmemişse,
- Mezkur yasa uyarınca tutulması mecburi olan defterlerin tamamı ya da bir kaçı tutulmamış veya tasdikleri yapılmamışsa veya vergi incelenmesi yapmak için yetki sahibi olan kişilere sebebi ne olursa olsun ibraz edilmezse,
- Vergi matrahının kesin ve doğru olarak belirlenmesine yardımcı olamayacak derecede defter kayıtları ve bunlara ilişkin belgeler eksikse, karışıkça ve usulsüzse ve bu durum nedeniyle delil olmaya elverişli olmazlarsa,
- Tutulması mecburi olan defterlerin ya da bildirilen beyannamelerin gerçekteki vaziyeti göstermediğine yönelik delil elde edilirse,
- Mezkur yasanın mük. 227. maddesine göre 3568 sayılı Yasa uyarınca yetki sahibi meslek üyelerine imzalatırılması mecburi olan beyanname ile ekleri imzalatırılmamış ya da tasdik kapsamında yer alan mevzularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibrazı zamanında yapılmazsa.

Re'sen tarhiyatta vergi idaresi, ikmalen tarhiyatta olduğu gibi, inisiyatif kullandığından, tarh işleminin kendiliğinden tahakkuk etmesi söz konusu olmaz. Beyan usulündeki tarhiyattan ayrı olarak re'sen vergi tarhında tebliğ farklı bir derece şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Yükümlünün yargıda dava etme hakkından faydalanabilmesi için re'sen tarhiyatın tebliği ihbarname yoluyla yapılmaktadır (VUK md. 34).

Görüldüğü üzere ikmalen vergi tarhiyatında verginin tahakkuku, yükümlünün beyanına dayanılarak tarh edilen vergilerden farklı olarak, tarh işleminden ayrı bir aşama şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Vergi beyannamesi yasal ya da ek müddetler zarfında verilmekle beraber vergi matrahına yönelik veriler beyannamede gösterilmemişse; mükellefe takdir komisyonunca en az 15 gün süre verilir. Bu süre zarfında mükellef vergi matrahına yönelik verileri bildirmeye ve yasal defterlerini ibraz etmeye çağrılır. Mükellef bu çağrının ardından kendisinden talep edilen verileri bildirir ve yasal defterlerini de ibraz ederse, söz konusu defter ve belgelerin delil olmaya elverişli olması koşuluyla, mükellefe adına takdir olunması gereken matrah defter ve belgelerdeki kayıtlara istinaden belirlenecek tutardan daha fazla olamayacaktır (VUK md. 30).

Yasal müddetinin geçmesinin ardından vergi beyannamesini bildirmiş olan mükelleflere, bu beyannamede belirttikleri matrahın üzerinden yapılması gereken tarh işlemi re'sen yapılır. Bu beyannameler re'sen takdir olunması için ayrıca takdir komisyonuna gönderilmez. Fakat takdir komisyonuna gönderilmesi ya da vergi incelemesine başlanılmasının ardından kendi isteğiyle bildirilen beyannameler adına bu hüküm tatbik edilmez (VUK md. 30).

Burada yer alan açıklamalar uyarınca re'sen tarhiyatı gerektiren bir neden ile birlikte ikmalen tarhiyatı da gerekli kılan bir vaziyet mevcut ise, re'sen takdirin neticesi beklenmeden gerekli olan ikmalen tarhiyat işlemi yapılır. İkmalen tarhiyata mesnet olan matrah farkı re'sen takdir esnasında göz önünde bulundurulmuşsa, vergi tarhiyatı esnasında başlangıçta tarh işlemi yapılmış olan vergi düşülür (VUK md. 30).

Re'sen vergi tarhında hesaplanan vergi tutarı, mükellefin iradesi dışında vergi idaresince tek taraflı olarak tespit edilmiştir. Mükellefin doğal olarak bu işleme itiraz etme veya dava açma hakkı mevcuttur. Dava açma süresi, re'sen tarh ve ceza kesme işlemlerine ilişkin ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gündür (Taşkan, 2018: 194).

Ayrıca re'sen vergi tarhında, aynen ikmalen vergi tarhında olduğu gibi, mükellefin tercih edeceği yola göre gerçekleştirilecek işlemin sonucu şekillenecektir. Buna göre, mükellefin kanunen kendisine verilen 30 günlük vergi davası açma süresi

içinde herhangi işlem yapmaması halinde vergi borcu tahakkuk edecek ve kesinleşecektir. Aksine mükellefin süresi içinde dava açma yoluna gitmesi halinde, davanın neticesine göre borcun tahakkuku veya yargı kararına istinaden iptali nedeniyle terkin edilmesi söz konusu olacaktır (Taşkan, 2018: 194).

4) Verginin İdarece Tarhı

İdarece vergi tarhı; re'sen ve ikmalen vergi tarhiyatı kapsamına girmeyen durumlarda, mükelleflerin vergi yasaları ile belirlenmiş müddetlerde tarhiyat işlemi için başvurmamaları ya da aynı yasalarla kendilerine yüklenen zorunlulukların gereğini yapmamaları nedeniyle zamanında tarhiyatı yapılmayan verginin idare tarafından yasalar uyarınca belirli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir (VUK Mük. md. 30). Bu tarhiyat işleminin idarece gerçekleştirilen sair matrah belirleme yöntemlerinden farkı, beyan usulüne tabi olmayan hallerde uygulanmasıdır (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 101).

İdarece tarhta vergi, yoklama fişine istinaden tarh edilmektedir. Böylelikle tarh edilen vergiler ve bu vergilerin cezalarına yönelik ihbarnameler, VUK'un 101. maddesinde bahsi geçen mükellefin bilinen adresine posta yoluyla gönderilmesinin yanında; mükellefin adını ve soyadını, işini, adresini, hesap numarasını, kesilen cezanın ve tarh edilen verginin tutarını ve türünü belirten bir ilan vergi dairesine asılmaktadır.

Vergi mahkemesinde dava etme süresinin geçmesinin ardından verginin tahakkuku gerçekleşir ve cezalar kesinleşir. Söz konusu süre; mükellefe tebligatın VUK'un 101. maddesi uyarınca bilinen adresinde yapılması durumunda tebligat tarihinden itibaren, aksi taktirde tutanak yoluyla tespit edilen ilan tarihinden itibaren başlamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücretlilerin durumu ve Emlak Vergisi'ndeki düzenlemeler idarece tarhiyata örnek olarak verilebilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesine göre "Diğer ücretler" kapsamına girenler vergi karnelerini zamanında ibraz etmez ve vergilerini tarh ettirmezlerse vergi idarece tarh edilir. Emlak Vergisi Kanunu uygulamasında 32. maddeye istinaden verilen ek süreye karşın Emlak

Vergisi bildiriminde bulunulmaz ise vergi idarece tarh edilmektedir (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 102).

İkmalen ya da re'sen vergi tarhında olduğu gibi, idarece vergi tarhında da tebliğ ayrı bir aşama olarak gerçekleşmektedir. İdarece vergi tarhında da mükellefe vergi cezası kesilip tebliğ edilmektedir. Buradaki hesaplama, mükellefin iradesi dışında vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak yapıldığından, mükellefin bu işleme karşı itiraz ve dava hakkı bulunmaktadır (Taşkan, 2018: 198).

B. TEBLİĞ

Vergilendirme işlemine yönelik ve hukuki netice ortaya çıkarabilecek bütün mevzuların mükellef ya da ceza sorumlusuna bildirilmesi, vergilemedeki genel ilkelerden bir diğerini teşkil etmektedir. Bu yüzden, vergi genel hukukuna ilişkin kanunlarda verginin tebliği konusu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Verginin tebliği, vergilendirme işlemi ilgilendiren ve bir hüküm belirten konuların yetki sahibi makamlarca mükellefe ya da ceza sorumlusuna yazılı olarak bildirilmesi işlemidir. (VUK md. 21) Tebliğ kavramı bu şekilde tanımlandıktan sonra da kanunun ayrı bir bölümünde; tebliğin konusu, tebliğ yapılacak kişiler, tebliğ usulleri ve tebliğin içeriği ile ilgili ayrıntılı hükümlere yer verilmiştir. Buna göre, tarh edilen vergilerin tahakkuk edebilmesi için gerekli bildirim mükellef veya ceza sorumlusuna bahse konu hükümler çerçevesinde yapılması gerekir (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 226).

Tebliğ işlemi esas olarak yazılı şekilde yapılır. Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ yapılabilecek kimseler aşağıdaki gibidir:

- Mükelleflere, bunların yasal temsilcilerine, vergi cezası kesilenlere, mükelleflerin genel vekillerine (VUK md. 94/1),
- Tüzel kişilerde başkan, müdür ya da yasal temsilcilere (VUK md. 94/2),
- Tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idareci veya temsilcilere yapılabilir (VUK md. 94/2). Muhatap bulunmadığı takdirde tebligat, işyerlerindeki hizmetli veya memurlardan ya da ikametgah adresindeki kişilerden birine yapılacaktır. Ancak tebligatın muhatabının yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak olan kişinin açıkça

ehliyetsiz bulunmaması ve görünüş itibarıyla de 18 yaşından küçük olmaması gerekmektedir (VUK md. 94/3).

➤ Kayyım, vasi veya veli gibi mükellef yerine geçen vergi sorumlusu birden çok varsa, tebliğ konusu iş için özellikle bunlardan biri görevlendirilmemiş olmak kaydıyla, tebliğ bu kişilerden yalnızca birine yapılabilir (VUK md. 95).

➤ Hava, deniz, kara ve jandarma erlerine yapılacak olan tebliğler, muhatabına iletmek üzere, müessese amiri veya kıta komutanı gibi en yakın üste yapılır (VUK md. 96).

➤ Yurt dışındaki kişilere yapılacak olan tebliğler; eğer Türk vatandaşı olan bir kişiye tebligat yapılacaksa Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla, resmi görev için orada bulunan Türk memurlarına Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla, oradaki askeri şahıslara ise bağlı oldukları hava, deniz, kara kuvvet komutanlıkları ile Jandarma Genel Komutanlığı aracılığıyla gerçekleştirilir (VUK md. 97).

➤ Kamu müesseselerine ve kamu idarelerine yapılacak olan tebliğ ise en kıdemli amirlere, bunların muavinlerine veya yetki verilen memurlara yapılabilir (VUK md. 98).

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği şekliyle tebliğ usulleri aşağıdaki gibidir:

1. Tebligat, ilgili kişinin razı olması şartıyla vergi dairesinde veya komisyonda yapılabilir (VUK md. 93/2).

2. Tebligat adreste de yapılabilir. Adreste yapılacak olan tebligat VUK md. 99-100'e göre ya posta yolu ile ya da VUK md. 107'e göre memur aracılığıyla yapılır. Vergi Usul Kanunu'nda tebligatın adreste yapılabilmesi için muhatabın bilinen adreslerinin neler olduğu da sayılmıştır. Bunlar; 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu uyarınca sağlanan adres kayıt sistemine kayıtlı olan yerleşim yeri adresleri, iş başlangıcında veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri, yetkili memurlarca bir tutanakla veya yoklama fişinde tespit edilen işyeri adresleridir (VUK md. 101/1). Bu adreslerden, tarih itibarıyla son olarak bildirilmiş ya da ilgili makam tarafından en son belirlenmiş olanı esas alınır ve ilk olarak tebliğ burada yapılır (VUK md. 101/2).

3. Muhatabın adresi bilinmiyorsa, tebliğ bilinen adreste yapılamıyorsa veya adres kayıt sisteminde muhatabın kayıtlı olan bir adresi de yoksa, muhatabın yurt dışında bulunması veya daha başka sebeplerden dolayı tebligatın yapılması mümkün olmuyorsa; ilan yoluyla tebliğ yapılır (VUK md. 103). İlan yazısı, vergi dairesinde ilan koymaya özgü olan yere asılır. Tebliğin mevzuu, her bir durum için farklı farklı olmak üzere, tutar olarak 2.200 TL'den az bir vergi ya da vergi cezasını ilgilendiriyorsa ilan yazısının asıldığı tarihi takip eden 15. gün aynı zamanda ilanın yapıldığı tarih olarak kabul edilir. Eğer ilgili tutar 2.200 - 220.000 TL arasında olursa ilan, ayrı olarak ilgili vergi dairesinin yer aldığı belediye hudutları dahilinde çıkarılan bir ya da birden fazla gazetede yayımlanır. Söz konusu tutarın 220.000 TL'yi geçmesi durumunda ise ilan, ayrıca günlük gazetelerden Türkiye genelinde yayın yapanların birinde yapılır (VUK md. 104). İlanın yapıldığı tarihten başlayarak bir ay içinde muhatabın vergi dairesine başvurmaması ya da adresini bildirmemesi durumunda, bir aylık süre neticesinde tebligat yapılmış kabul edilir (VUK md. 106/3).

4. VUK'un 93. maddesinde sayılan, posta yoluyla, ilan, komisyon ya da dairede tebliğ usullerine bağlı kalınmaksızın, tebliğ yapılacak kimselere, tebligatın yapılmasına uygun elektronik bir adres aracılığıyla elektronik ortamda tebligat yapılabilir. Tebligat, elektronik ortamda muhatabın e-posta adresine iletiildiği tarihi takip eden 5. günün ardından yapılmış sayılır (VUK md. 107/A).

C. TAHAKKUK

Vergi Usul Kanunu'na göre tahakkuk; tarhiyatı ve tebliğ işlemi gerçekleştirilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya ulaşmasıdır (VUK md. 22).

Verginin tebliğinin gerçekleştirilmiş olması, tek başına vergi borcunu ödenmesi zorunlu bir hale getirmez. Verginin ifasının mecburi bir duruma ulaşması için, diğer birtakım şartların da sağlanması gerekmektedir. Burada kendine tebligat yapılan mükellefin iki seçeneği mevcuttur. Bunlardan birincisi, tebliği kabul ederek ödeme yolunu tercih etmektir. Mükellefin vaziyeti kabullenmesi halinde vergi, doğal olarak tahakkuk etmektedir. Yani dava açma yoluna gitmeyen mükellefin vergisi, dava açma süresinin sona ermesinden itibaren hiçbir işleme gerek duyulmaksızın kendiliğinden tahakkuk eder.

Mükellef, ikinci bir seçenek olarak kendisine yapılan tebligata karşı dava açma yolunu tercih edebilir. Mükellef süresi içinde vergi mahkemesinde dava açtığı takdirde, tahakkuk işlemi vergi mahkemesi karar verene kadar ertelenir. Vergi mahkemesinden iki farklı karar çıkabilir. İlki, mahkemeden mükellef lehine bir karar çıkması durumudur. Bu ilk halde, yapılmış olan tarhiyat işlemi sona erer. İkinci durum ise, mahkemeden mükellefin aleyhine bir karar çıkmasıdır. Mükellef bu durumda, ya verilen kararı kabul eder veya bir üst mahkemeye itiraz eder. Mükellefin vergi mahkemesinin kararını kabul etmesi halinde vergi tahakkuk etmiş olur. Verginin itiraz ve temyiz yolu ile bir üst mahkemeye taşınması işlemi, verginin tahakkuk etmesi ve ödenmesine engel teşkil etmez. Ancak ilgili mahkemeler yürütmeyi durdurma kararı vermişse, mahkeme sonuçlanıncaya kadar verginin ödenmesi ertelenir. Vergi öncesinden ifa edilmiş olmak kaydıyla üst mahkemenin vermiş olduğu karar mükellefin lehine çıkarsa, ifa edilmiş olan vergi iade edilir. Aksi halde, vergi alacağı ilgiliden tahsil edilir (Mutluer, Öner, Kesik; 2016: 227).

Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi gibi beyana dayalı olan vergilerde tahakkuk, tarh işlemi ile birlikte gerçekleşmektedir. Beyan usulünün özelliği gereği tahakkuk işlemi burada ayrı bir işlem niteliği taşımamakta, vergi tarh işlemiyle birlikte tahakkuk etmektedir. Beyan usulünde yükümlünün beyanı esas alınıp doğru kabul edildiği için, ödenecek vergi miktarı bakımından da bir tereddüt söz konusu olmamaktadır. Bundan dolayı tahakkuk fişi de tarhiyatın gerçekleştirilmesi ile birlikte hemen düzenlenmektedir. Buna rağmen re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatında, vergi idaresinin kendi inisiyatifıyla gerçekleştirmiş olduğu işlemler bulunduğundan, yükümlü de idarenin tek taraflı olarak gerçekleştirmiş olduğu bu işlemlere karşı belirli hukuki yollara başvurma olanağına sahip olmaktadır. Bu başvuru sonuçlarına göre verginin tahsili tehir edilmekte, kısacası tahakkuk aşaması araya farklı bir aşama olarak yerleşmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 109).

Niteliği yönünden tahakkukunun gerçekleşmesi tahsiline bağımlı olan vergi türlerinde, verginin tahsil edilmesi tahakkuk işlemi de kapsamaktadır (VUK md. 24). Yani tahakkuku tahsile bağımlı olan vergilerde verginin tarhı, tebliği ve tahakkuku ayrı ayrı gerçekleşmemekte, verginin tahsili üzerine vergi borcu da kendiliğinden ortadan

kalkmaktadır. Örneğin Damga Vergisi'nde basılı damga konulmasıyla birlikte verginin hem tahakkuk hem de tahsil aşaması aynı anda gerçekleşmiş olmaktadır.

Türk vergi sisteminde Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi'nde kendiliğinden tahakkuk müessesesi benimsenmiştir (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 110). Bu iki vergi türü bakımından ayrı bir tahakkuk ve kesinleşme aşaması bulunmamakta, her iki aşama burada birlikte gerçekleşmektedir.

İleride değinileceği üzere, mükellefin idare ile uzlaşmaya varması ve uzlaşma tutanağını imzalaması halinde de vergi borcunun tahakkuku ve kesinleşmesi aynı anda gerçekleşmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre adna ceza kesilen kişi ya da mükellef, tutanakla belirlenen ve üzerinde uzlaşma sağlanan konularda dava yoluna gidemez ve bu durumu herhangi bir makama şikayet edemez (VUK Ek md. 6/2). Bu durumda da mükellefin başka bir seçeneği kalmamaktadır. Aynı sonuç tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından da geçerli olacaktır (Taşkan, 2018: 215).

D. TAHSİL

Verginin tahsil edilmesi, vergi borcunun yasa hükümlerine elverişli bir şekilde ödenmesi demektir (VUK md. 23). Tahsil ile ödeme kavramları, verginin alacaklısı ile borçlusunu yönünden bakışı yansıtmaktadır. Ödeme olayında mükellef, vergiyi ödeme çabası içinde iken, tahsil durumunda mükellef vergi idaresi tarafından vergisini ödemesi için zorlanmaktadır.

Verginin tahsili, vergi alacağını sona erdiren hallerden biridir ve en doğal olanıdır (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 111). Tahsil muamelesiyle birlikte vergi borcunun sona ermesinde inisiyatif alacaklı vergi dairesinde veya yükümlüde bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, yükümlü olan kişi ya iradi olarak vadesinde borcunu ifa eder; ya da kendi iradesiyle borcunu vade tarihi geçtikte sonra öder. Ayrıca vadesinden sonra ödenen borç aslına gecikme zammı da ilave edilir. Vergi dairesi, yükümlü tarafından iradi olarak ifa edilmeyen borcun tahsil edilebilmesi adna harekete geçer ve vergi yükümlüden cebren tahsil olunur (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 112). Vergi borcunun mükellef tarafından iradi olarak ödenmemesi halinde cebren tahsil süreci, mükellefe ödeme emrinin gönderilmesi ile başlamaktadır. Ödeme emrine karşı mükellef 15 gün içinde dava açabilir.

Tahsil, hukuki niteliği itibariyle tahakkuktan farklı ve bağımsız bir idari işlemdir. Bu yüzden, tahsil işleminde herhangi bir hukuka aykırılık söz konusu ise, bu aykırılıklara karşı dava açılması mümkün olmaktadır (Taşkan, 2018: 215).

IV. VERGİ BORCUNU SONA ERDİREN HALLER

A. ÖDEME

Hukuk sözlüğünde ödeme; “Tediye; bir borcu yerine getirme; ifa etme.” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 527).

Ödeme, mükellefin yasalar uyarınca vergi borcunun gereğini yapmasıdır (Taşkan, 2018: 248).

Verginin ödenmesi ve tahsili kavramları, aynı hususun verginin her iki tarafı açısından durumunu ortaya koymaktadır. Bu yönden, tahsil işleminde idarenin mükelleflerden olan alacağını alma gayretinde olduğunu; ödeme olayında ise mükelleflerin vergi idaresine olan borcunu ödeme gayretinde olduğunu söylemek mümkündür (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 114).

Vergi borcunu ortadan kaldıran en tabii neden elbette ki ödemedir. Ödeme, yükümlüsü tarafından vergi borcunun yasalara elverişli surette gerçekleştirilmesidir (VUK md. 23). Söz konusu işlem, alacaklı taraf olan idare açısından tahsil aşamasını ifade etmektedir. Tahsil aşaması, vergilendirme sürecinin en son aşamasını teşkil etmektedir. Yükümlü, muaccel bir vergi borcunu vergi idaresine ödemek suretiyle sonlandırır. Bir borç, vadesi geldiği anda muaccel hale gelmiş olur. Bir vergi alacağının muaccel hale gelmesi demek ise, idarenin alacaklı taraf olarak alacağın ifa edilmesini talep edebileceği ve vergiyi idareye karşı borçlanan kişinin de bu yükümlülüğü yerine getirmek mecburiyetinde olduğu durum demektir. Vergi borcunun muaccel hale gelmesindeki kriter verginin tahakkuk etmesidir. Tahakkuk aşaması henüz gerçekleşmemiş, diğer deyişle muaccel hale gelmemiş olan vergilerin prensip icabı ödenmesi mümkün değildir. Vergi borcunun ifa edilmesi için genellikle muacceliyet anına bir ödeme müddeti ilave edilir. Ancak bu durum, verginin muacceliyet zamanını değiştirmemekle birlikte, bu müddet zarfında vergi borçlusuna temerrüdün neticelerini ortaya çıkarmayacak şekilde ödeme yapma imkanı verir. Vade

tarihi, ödeme süresinin son günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu vade tarihinden önce ödeyebilir (6183 s. Kanun md. 37/3-4). Bir verginin tahakkuk etmiş olması, tahsilinin gerçekleştirilebilmesi için öncelikli şarttır. Ancak kimi vergi türlerinde, verginin tahsili yapıldığı anda tahakkuk aşaması da gerçekleşmekte, yani tahakkuk ve tahsilat aşamaları çakışmaktadır. Örneğin, pul yapıştırma yoluyla toplanan damga vergisinde tahakkuk ve tahsilat aşamaları pulun kullanılmasıyla birlikte gerçekleşmektedir. Verginin tahsilinin, tahakkuk aşamasını da içine aldığı bu tür vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denilmektedir (VUK md. 24). Başka bir yönden, vergi uygulamamızda tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi beklenmeksizin yapılan ödemeler de vardır. Örneğin, pişmanlık dilekçesi ile bildirilen vergilerin yükümlünün bu vaziyeti bildirdiği tarihten başlayarak 15 günlük süre zarfında ifa edilmesi gerektiği için (VUK md. 371), verginin tahakkuk etmiş olup olmadığına bakılmaksızın, bu süre içinde yatırılması gerekmektedir. Benzer şekilde, posta yoluyla beyannamenin gönderilmesi durumunda da, beyanın yapılmasının ardından tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi beklenmeksizin vergi süresinde ödenecektir (VUK md. 111) (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 127-128).

Verginin tahsili; mükellefin vergisini vergi dairesine yatırması, yetkili kişilerce verginin toplanması ve tahsil ile ilgili diğer uygulamalar vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.

Verginin ödemesi, taksitler halinde ve yasaların belirlediği devrelerde mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yapılır. Verginin tahsil işlemleri, mükellefin vergi borcunu ülkenin birçok yöresinde kurulan vergi dairelerine yatırması veya ödemeyi posta ya da banka aracılığıyla gerçekleştirmesi sonucu oldukça kolaylaşmaktadır. Sonradan tahakkuk ve tahsil usulü olarak da isimlendirilen ve günümüzde yaygın olarak uygulanan bu yöntemde, verginin gecikmeli olarak salınması ve ayrıca gecikmeli olarak taksitler halinde tahsil edilmesi söz konusu olmaktadır. Verginin ödenme zamanlarının mükelleflerin gelir elde ettikleri dönemler itibariyle en müsait zamanlara tekabül etmesi, taksitlendirme yapılması, verginin ödenmesini kolaylaştıran önemli uygulamalardır. Verginin mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması, ödeme dönemlerinin uzunluğu itibariyle mükelleflere önemli avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajlar arasında; psikolojik olarak kendini

hazırlama, mükellefin kendini planlayabilmesi, tanınan süre kadar vergi olarak ödenmesi gerekli olan tutarın işletilebilmesi, ekonomik koşulların etkisi altında vergi borcunun değerinin düşmesi, vergi yükünü azaltıcı yönde faaliyetlerde bulunulabilmesi vb. sayılabilir.

Verginin, kazancın elde edilmesinden itibaren belirli bir süre geçtikten sonra tahsil edilmesi usulü, idare ve mükellef açısından önemli sorunlar da ortaya çıkarmaktadır. Bir nebze de olsa bu sorunları giderebilmek amacıyla, vergi idaresi tarafından ileride elde edilmesi muhtemel olan verginin peşin olarak tahsil edilmesi ve daha sonra kesinleşen duruma göre düzeltme yapılması yöntemine başvurulabilir. Özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde uygulama alanı bulunan bu yöntem, verginin yılın belirli dönemleri içinde tahsil edilmesine müsaittir. Vergi ile ilgili peşin ödemelerde, genelde önceki yılın veya yılların kazanç beyanları veya tahmini tutarları esas alınmaktadır. Vergilendirme döneminin sona ermesinin ardından, gerçek gelir durumunu gösteren beyana göre peşin ödenmiş vergiler tamamlanmakta veya fazladan ödenmiş olan vergiler iade edilmektedir. Yıl içinde üç veya dört aylık dönemler halinde verilen geçici vergi beyannamelerine göre yapılan vergi ödemeleri, yıl sonundaki kesin hesaplarla karşılaştırılmak suretiyle ödemelerin dengelenmesi yoluna gidilmektedir (Akdoğan, 2017: 165-166).

B. ZAMANAŞIMI

Hukuk sözlüğünde zamanaşımı; yıllanma, müruruzaman, kanunun tespit ettiği şekilde bir müddetin geçmesiyle birlikte bir hakkın sahibi olma ya da bir yükümlülüğün kurtulma yöntemi, olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 767).

Vergi hukukuna göre zamanaşımı, vergi idaresinin kanunlarca tespit edilmiş süre bitmeden evvel tarih ya da tahsil işlemlerini gerçekleştirmemiş olduğu vergileri artık tahakkuk ettiremez ve tahsil edemez duruma gelmesi demektir (Taşkan, 2018: 253).

Ödeme yolu haricinde vergi borcunu sonlandıran en önemli gerekçelerden biri de zamanaşımıdır. Vergi alma yetkisine sahip olan devletin, belirli bir müddetin geçmesinin ardından vergi alacağını talep etme hakkı ortadan kalkmaktadır. Bu yüzden, kanunların gösterdiği süre zarfında alacaklı durumundaki kamu idaresinin

vergiyi tahakkuk ettirmemesi veya vergiyi tahsil etmemesi halinde sonradan bu muameleleri gerçekleştirme imkanını yitirir. Vergi hukukuna zamanaşımı kurumunun getirilmesinin temel nedeni kamu yararadır. Zamanaşımının bundan başka hukuksal olarak alacaklıya ceza vermek şeklinde bir maksadı bulunmamaktadır. Zamanaşımı müddetleri ile devletin vergi toplama hakkının kısıtlanması, vergiden kaynaklanan hukuksal münasebetin uzun bir süre sonuca ulaşmasına engel olur. Çünkü alacakların takibi hususunda vergi idaresi daha özenli olmak zorunluluğu duyar. Böylelikle kamusal yarar ile birlikte, şahısların tek başına yararları da gözetilmiş olur. Kamu yararı yönünden zamanaşımının doğurduğu neticelerden biri de yargı organlarının yükünü hafifletmesidir. Vergi hukukunda bu etki özel hukuka nispetle daha açık şekilde görülür. Çünkü 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113. maddesi, yükümlünün bu konuda herhangi bir başvurusunun varlığına bakılmaksızın zamanaşımının hükmünü doğuracağını belirtmektedir. Borçlar hukuku bakımından zamanaşımı, vergi borçlusunca öne sürülmesi icap eden bir defa olmasına ilaveten, ispat yükünü kolaylaştırması yönüyle de yargı organlarının yükünü hafifletmektedir. Devletin takip ve tahsili uzun müddet gecikmiş olan vergilerin peşinden gitmesi, bunlar için yapılması gereken giderler itibariyle de doğru değildir. Vergi hukukunda zamanaşımı kurumunun yer alması tek tek yükümlülerin de menfaatinde. Vergi borçlarının uzun müddet ödenmemesi, yükümlülerin ticari itibar ve güvenliklerini de tehlikeye atmaktadır. Defter ve belgeler bu müddet zarfında hasar görmüş veya kaybolmuş olabileceğinden ispat zorlukları da ortaya çıkabilecektir. Bütün bu faydalarına rağmen zamanaşımı aynı zamanda borcunu aksatmadan ifa eden mükellefler aleyhine eşitlik ve adalet kaidelerini zedeleyen bir uygulamadır. Ayrıca, uzun vadede yükümlülerin kaçakçılığa yönelmesine sebep olmak suretiyle vergi gelirinde kayıplara da yol açabilir. Bu yüzden zamanaşımına kurumu, kamu yararı da düşünülerek bütün hukuk sistemlerinde yer almamıştır (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 135-136).

Ülkemizde, zamanaşımı ile ilgili olarak tarh ve tahsil zamanaşımı şeklinde iki tür uygulama mevcuttur. Bu uygulamalardan ilki olan tarh zamanaşımı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup; vergilendirme sürecini ifade eden tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının başlangıcı ile alakalıdır. Burada vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmasına rağmen, tarh ve tebliğ işlemi yapılmamış

olduğu için, tahakkuk işlemi gerçekleştirilememektedir. Tarh zamanaşımında; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi izleyen yılın başından itibaren beş yıl içerisinde tarh edilmeyip mükellefe de tebliğ edilemeyen vergi için zamanaşımı söz konusu olmaktadır. Tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenmiş olup vergilendirme sürecinin son aşaması ile ilgilidir. Tahsil zamanaşımına göre, vergi alacağının vadesinin denk geldiği takvim yılını izleyen yılın başlangıcından itibaren beş yıllık mühlet zarfında kamu alacağının tahsil edilmemesi halinde vergi alacağı için zamanaşımına gerçekleşir. Zamanaşımına uğrayan borç her ne kadar vergi idaresi tarafından talep edilemez nitelikte olsa da, mükellefin zamanaşımından sonra kendi rızası ile yaptığı ödemeler kabul edilmektedir (Akdoğan, 2017: 171).

Burada dikkat edilmesi gereken husus; tarh zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olaya bağlanmışken, tahsil zamanaşımı süresinin vergi alacağının vadesine bağlanmış olmasıdır. Tahsil zamanaşımı için süre, vergi alacağının vade tarihinin denk geldiği takvim yılını izleyen takvim yılının başından başlamaktadır (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 118). Bir verginin tarh zamanaşımına uğraması durumunda, artık o vergiyle ilgili olarak tarh ve tebliğ işlemleri yapılamaz, vergi incelemesine gidilemez. Dolayısıyla bir vergi zamanaşımına uğradıktan sonra yapılacak tarh ve tebliğ işlemleri hiçbir anlam ifade etmeyecektir (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 117).

Kanunda belirtilen belli durumların ortaya çıkması halinde zamanaşımı sürelerinin işleyişi durmakta veya kesilmektedir. Zamanaşımı süresinin durması demek, kanunda belirtilen gerekçeler ortaya çıktığında sürenin duraklaması; söz konusu gerekçe yok olduktan sonra ise sürenin nerede kaldıysa aynı yerden işleyişini sürdürmesi demektir. Zamanaşımı süresinin kesilmesi olayı ise, yine kanunda belirtilen gerekçeler ortaya çıktığında sürenin sıfırlanması ve o andan itibaren yeni baştan işlemeye başlaması demektir (Taşkan, 2018: 254).

Tahsil zamanaşımını durduran ve kesen haller ise 6183 sayılı AATUHK'da yer almaktadır.

AATUHK'nın 104. maddesine uyarınca tahsil zamanaşımının durmasına sebep olan durumlar;

- Borçlunun yurt dışında olması,
- Borçlunun hileli bir şekilde iflasının gerçekleşmiş olması,
- Borçlu ile ilgili kovuşturma yapılmasının borçlunun terekesinin tasfiye edilmesi nedeniyle mümkün bulunmamasıdır.

AATUHK'nın 103. maddesinde ise tahsil zamanaşımının kesilmesini gerektiren haller ise aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

- Borcun ifası,
- Haciz işleminin uygulanması,
- Zor yoluyla takip ve tahsil işlemleri neticesinde gerçekleştirilen her türlü tahsilat,
- Ödeme emrinin tebliğ edilmesi,
- Mal edinme, mal bildiri ve mal çoğalmalarının haber verilmesi,
- Buraya kadar bahsi geçen işlemlerden rastgele birinin yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerine veya kefile uygulanması ya da bunlarca yapılması,
- Uyuşmazlık konusu kamu alacaklarının mahkemeler tarafından bozulması,
- Kamu alacağının güvenceye kavuşturulması,
- Mahkemeler tarafından icranın ertelenmesinin kararlaştırılması,
- İki kamu idaresinin aralarında var olan bir borç ilişkisinin gereği olarak, alacaklı kamu idaresince borçlu kamu idaresine borcun ifa edilmesi konusunda yazılı olarak başvurulması,
- Kamu alacağının özel yasalar gereğince ödenmesi için başvurulması ve/veya ödeme planına bağlanmış olması.

C. MAHSUP VE TAKAS

Hukuk sözlüğünde mahsup; “Hesap edilmiş; sayılmış; hesaplaşma; bir alacak tutarının birtakım sebepler dolayısıyla indirim işlemine tabi tutulması; çoğunlukla birbirleriyle ilişkili olan iki alacağın birbiri yerine sayışılması” olarak tanımlanmıştır

(Yılmaz, 2005: 426). Takas ise; “Sayışma; ödeme; aynı türden, her biri muaccel olan karşılıklı olmak üzere iki alacağın birbiri yerine sayışılması.” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 659).

Vergi alacağının sona ermesine neden olan işlemlerden mahsup; hesaplanmış olan bir vergiden, daha önceki aşamalarda ödenmiş olan verginin indirilmesi demektir. Mahsup işlemi, vergilendirme işleminin tarh aşamasında gerçekleştirilir. Örneğin; kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmiş olan bir gelirin beyannamede tekrar gösterilmesinin gerektiği hallerde, hesaplanacak vergi tutarından kaynaktan kesinti yoluyla ödenmiş olan tutarın indirilmesi gerekebilir. Bununla birlikte yurt dışında vergilendirilmiş bir vergi konusunun, ülkemizde beyan edilmesi gereken hallerde; vergi kanunlarına göre hesaplanmış olan vergiden, yurt dışında aynı türden ödenmiş olan bir verginin indirilmesi söz konusu olabilir. Burada önemli olan konu; yüklenilmiş olan bir verginin, aynı türden olan bir vergi tutarından indirilmesidir (Akdoğan, 2017: 170-171).

Takas işlemi, herhangi bir vergi borcu nedeniyle devletin alacaklı olduğu vergi miktarından, mükellefe olan devlet borcunun indirilmesi işlemidir. Takas müessesesinde kesinleşmiş olan iki borcun karşılıklı olarak birbirinin yerine sayılması durumu mevcut olup, vergilendirme sürecinin tahsil aşamasını ilgilendiren bir uygulama söz konusudur. Burada, biri devletin mükelleften diğeri de mükellefin devletten olmak üzere, karşılıklı iki alacak vardır. Bu iki işlemin ayrı ayrı gerçekleştirilmesi yerine, mükellefin devlete ödemesi gereken borç tutarından, devletten olan alacağının indirilmesi yoluyla, alacaklı ve borçlu olan her iki taraf da gerçekleştirilmiş olan takas tutarı kadar alacağını tahsil etmiş, yani birbirlerine olan borçları takas tutarı kadar sonlandırmış olmaktadır (Akdoğan, 2017: 171). Her iki tarafın birbirine karşı borçlu ve alacaklı olduğu takas işlemi, küçük olan alacak oranında borcu sona erdirmektedir (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 123).

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu uyarınca takas talebinde bulunabilmek için karşılıklı olmak üzere “muaccel” ve “özdeş” iki alacağın mevcudiyeti şarttır (TBK md. 139). Karşılıklı olan bu vaziyetteki iki alacağın maliki, birbirlerine karşı borçlarını iki ayrı edimle ödemek yerine, yapmış oldukları bir beyan vasıtasıyla hesapları üzerinden tahsil edip karşılıklı borç münasebetlerini sonlandırırlar.

6183 sayılı AATUHK'un 23. maddesi gereğince, yükümlüsünden kamu idareleri tarafından tahsil edilip de kanuni sebeplerle ret ve iadesi icap eden kamu alacaklarının, istihkak sahibi olan kişilerin ret işlemini gerçekleştirecek olan kamu idaresine karşı muaccel hale gelmiş olan borçlarına mahsup edilmek kaydıyla reddedileceğini belirtmektedir. Mezkur kanunun söz konusu hükmünde mahsup ifadesiyle kastedilen şey aslında takas muamelesidir. Esasında buradaki gibi takas ve mahsup deyimlerinin birbirinin yerine kullanılması son derece yanlıştır. Çünkü hukuki nitelikleri itibariyle mahsup ve takas kavramları aynı şeyi ifade etmez. Takasın söz konusu olabilmesi için tarafların birbirlerinden muaccel ve karşılıklı olarak alacaklı konumunda bulunmaları icap eder. Halbuki mahsup, bir alacaktan bazı kalemlerin indirilmesi neticesinde o alacak tutarının azalması durumunu ifade eder. Burada, takasta olduğu gibi, mahsup edilen miktarlar karşılıklı birer alacak özelliği göstermez. Örneğin, yıllık olarak verilen beyannamede belirtilen toplam vergi tutarından yurt dışında elde edilen gelirler üzerinden yerinde ifa edilmiş olan gelir vergisi düşülür; gerçekleştirilen bu işlem takas işlemi değil mahsuptur. Ayrıca mahsup işlemi, bir verginin hesaplanması sırasında gerçekleştirildiği, yani verginin tarh aşaması ile ilgili olmasına rağmen, takas ödeme aşamasına ilişkin bir uygulamadır.

Vergi hukukunda yükümlünün alacağının kesin bir alacak niteliğinde ve borcunun da muaccel olması tarafların takas isteminde bulunabilmesi için şarttır. Buna göre idare, yükümlüden tahsil edeceği muaccel hale gelmiş olan alacağını, kendisinin halihazırda vergi mahkemesinde görülen ve doğal olarak o zamana kadar tahakkuk etmemiş olan borcuna karşılık takas edemez. Benzer şekilde yükümlü de yanlışlıkla fazladan ifa edip düzeltme dilekçesi vermek suretiyle iadesini idareden talep ettiği, ancak henüz ret ve iadesi karara bağlanmamış olan bir alacağının, idareye karşı muaccel hale gelmiş olan bir vergi borcu ile takas edilmesi talebinde bulunamaz. Ancak yükümlünün vergi idaresinden kesinlik kazanmış bir alacağı mevcut ise, diğer bir ifadeyle kamu alacağı elde edilmiş olup da kanuni sebeplere dayalı olarak iade edilmesi kararlaştırılıp kendisine tebligat yapılmış ve vergi borcu da muaccel hale gelmişse, verginin ödenme müddeti gelmeden evvel talep ettiği takas işleminin kabul edilmesi gerekmektedir. Üstelik idarenin, yükümlü kişinin bu türden bir talebi olmasa dahi, muaccel hale gelmiş olan vergi taksitini ifa etmemesi dolayısıyla yükümlü olan

kişi için ödeme emri hazırlanmadan evvel, kendisinin red ve iadesi kararlaştırılmış muaccel haldeki alacağını vergi taksiti ile mahsup (takas) edebilmesi gerektiği içtihatlar tarafından da uygun bulunmaktadır (Öncel, Kumrulu, ağan; 2018: 150-151).

D. TERKİN

Hukuk sözlüğünde terkin; “Silme; çizme; resmi defter ve kütüklerde yazılı olan bir mevzunun (mesela bir şerhin) çizilmesi” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 691).

Vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biri de terkin müessesesidir. Birtakım şartların mevcudiyeti durumunda terkin, tüm yasal neticeleri ile beraber vergi alacağını yok eden idari bir muameledir. Yükümlü tarafından şekli olarak yapılacak olan bir başvuru bir verginin terkinini için şart olsa da, bu durum terkin kurumunun tek yanlı bir idari muamele olma vasfını değiştirmmez. Terkin kurumu, özel hukukta yer alan borcun var olmadığına onay verilmesi, alacaklı kişinin borçlu bulunduğu kişiye karşı alacak hakkında faydalanmayacağını üstlenmesi, alacaktan feragat edilmesi, ibra, hatta konkordato işlemlerine de benzetilebilir. İbra, alacaklı tarafın alacağını elde etmemiş olduğu halde borçlu tarafı ibra edilen tutar kadar borç ve borcun fer'i alacaklarından kurtarması anlamına gelmektedir. İbra, iki taraflı bir idari işlem olup sözleşme niteliğini haizdir; zımni olarak da olsa borçlunun ibrayı kabulü söz konusudur. Bu sebeple terkin, ibradan ziyade feragate daha yakındır. Aynı zamanda ibra özel hukukta kesinleşmiş bir borcun mevcudiyetini gerekli kılmasına rağmen, vergi hukukunda kamu alacağının tahakkuku ya da kesinleşmesi, terkin müessesesine başvurmak için şart değildir. İdare tarafından tarhiyatı yapılan vergiler için açılmış olan davalarda vergi mahkemelerince neticelendirilen kararların ardından verginin tamamen ya da kısmen ortadan kaldırılması durumunda, o zamana kadar tahakkuku gerçekleşmemiş bir kamu alacağı ortadan kalkmış olur. Tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin edilmiş olan vergiler ise kesinleşmiş ve tahakkuk etmiş kamu alacağı niteliğindedir.

Özel hukukta alacaklı tarafın borçlu tarafa yönelik alacak hakkında faydalanmayacağını üstlenmesi de iki taraflı gerçekleşen bir muameledir. Alacaklı

belli şartlarda, geçici ya da sürekli bir şekilde borcun gereğinin yapılması isteminden vazgeçer; ancak borç bu durumda prensip olarak borç varlığını sürdürür. Halbuki vergi hukukunda terkin borcu kati olarak yok eder. Alacaklının kendisine borçlu durumundaki kişiye karşı alacak hakkından faydalanmayacağını üstlenmesi, bu özelliği yönünden terkinden ayrılmaktadır.

Terkin, özel hukuktaki “borcun bulunmadığının kabulü” müessesesine de benzer özellikler gösterir. Ancak, borcun bulunmadığının kabulünde borcun var olup olmadığı hususu ihtilaflıdır. Her iki taraf anlaşmaya varmak suretiyle, gerek duyulduğunda alacaklı olan kişiye belirli bir ödün sağlanması sonucunda, alacaklı taraf borcun bulunmadığını ikrar eder. Bu yönden borcun bulunmadığının ikrarına; ikmalen ve resen tarhiyatı yapılan vergilerin vergi mevzuunda yetkili mahkemelerin neticelendirdiği kararların ardından kaldırılması ya da yükümlünün aleyhine bir şekilde yapılmış olan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin terkinler benzerlik göstermektedir. Fakat, tabi afetler veya tahsilinin mümkün olmaması sebebiyle gerçekleştirilen terkinlerdeki vaziyet bundan biraz daha değişiktir.. Çünkü bu halde ortada ihtilafsız ve tereddütsüz bir kamu alacağı mevcuttur.

Terkin, af müessesesine vergi idaresinin kamu alacağından vazgeçmesi açısından da benzetilebilir. Fakat burada terkin özel ve subjektif bir muamele olmasına karşın vergi ve cezaların affı genel ve objektif bir muameledir.

Tek yanlı bir idari muamele olan terkin, bu yönüyle özel hukukta yer alan alacaklının feragati kurumuna benzerlik göstermektedir. Ancak buradaki benzerlik yalnızca tabi afetler sebebiyle gerçekleştirilen terkinler yönünden geçerlidir. Çünkü mahkeme kararları neticesinde gerçekleştirilen terkinler veya yükümlü lehine vergi hatalarının düzeltilmesi durumlarında feragat mümkün değildir. Bu gibi hallerde gerçekleştirilen terkin, haksız bir şekilde elde edilen bir şeyin geri verilmesi niteliğindedir.

Bir verginin terkin edilebilmesi için aynı zamanda tahsil işleminin gerçekleştirilmiş olması şartı da yoktur. Tahakkuku yapılmış ancak henüz tahsil işlemi gerçekleştirilmemiş olan vergiler de, kanunlarda yazılı sebeplerin var olması halinde, terkin edilebilecektir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 153-154).

Vergisel yönüyle terkin müessesesi, mükelleflerin doğal afetler gibi nedenlerle vergiyi ödeyemez hale gelmeleri veya önemsiz bir tutardaki verginin tahsilatından vazgeçilmesinin daha yararlı olacağını görülmesi, tahsil zorluğu, mahkemelerin vermiş olduğu kararlar, vergi hatalarının düzeltilmesi gibi sebeplerle vergi alacağının tek taraflı bir tasarrufla idare tarafından silinmesidir. Hangi durumlarda bu yola başvurulabileceği yasalarda düzenlenir ve uygulaması, yasaların belirlediği sınırlamalar çerçevesinde gerçekleştirilir. Vergi uygulamasında etkinliğin sağlanması, mükellef davranışlarının bozulmasına ve erozyona yol açmaması yönünden bahse konu uygulama kaidelerinin sağlıklı tespit edilmesi şarttır (Akdoğan, 2017: 171).

E. UZLAŞMA

Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak hukuk sözlüğünde; “Tarhiyatta, Vergi Usul Kanununda yazılı olan vergi hataları ve her türlü maddi hatanın yer alması, tarhiyat işleminde yanılma halinin varlığının ceza muhatabı ya da mükellef tarafından öne sürülmesi, usulsüzlük eyleminin gerçekleştirilmesinin ya da vergi ziyama neden olunmasının ceza muhatabı ya da mükellef tarafından yasa hükümlerinin yeterince idrak edilememesinden kaynaklandığının öne sürülmesi, belirsiz ve yorum gerektiren hususlarda cezaya muhatap olanların ya da mükelleflerin hata yapmış olmaları, cezanın kesmesi ya da tarh işlemini gerekli kılan nedenler ile Maliye Bakanlığı veya idari mahkemeler tarafından benzer olan durumlarda başka şekilde mütalâa verilmiş olması ve Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan gider esaslı ve ortalama kar oranı hükümlerine istinaden verginin tarh olunması hallerinde, resen ya da ikmalen tarh işlemi gerçekleştirilen vergiler ile bunlarla ilgili vergi cezalarının tahakkuk edecek olan tutarları mevzuunda, idare cezaya muhatap olanlar ya da mükellefler ile uzlaşabilir.” ifadesi yer almaktadır (Yılmaz, 2005: 716-717).

Uzlaşma hakkında Vergi Usul Kanunu’nda herhangi bir tanıma yer verilmemiş olup yalnızca bu kurumun konusu, şekli, kapsamı ile komisyonlarına değinilmiştir. Kısaca uzlaşma, mükelleflerin re’sen, ikmalen ya da idarece tarhiyatı gerçekleştirilen vergiler ve bu vergilerle ilgili vergi ziyası cezalarının tahakkuk edecek olan tutarları mevzuunda vergi idaresiyle anlaşmalarını anlatan bir kavramdır (Taşkan,

2018: 272). Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin karşılıklı görüşmelerle anlaşmaya varmasıdır (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 122).

Uzlaşma kavramını vergisel boyutuyla tanımlarsak; mükellef ile idare arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların yargıda dava açma yoluna gidilmeksizin anlaşmazlığın taraflarınca mütalaa edilmek suretiyle ortadan kaldırılmasını sağlayan, her iki taraf açısından bazen avantajlı olarak görünse de bazen de ödün vermeyi gerektiren bir merhaleyi ifade etmektedir. Mükellef, bu sürecin sulh ile noktalanması halinde, vergi ve cezalarda indirim hakkından faydalanamayacağı gibi vergi cezaları ve verginin aslı hususunda dava yoluna başvurma hakkını da yitirecektir (Karatay, 2013: 35).

Uzlaşma kavramının gerekçesi 205 sayılı kanunda, “vergi anlaşmazlıklarının hızlı bir şekilde çözülmesi ve bu yolla mükelleflerin kararsızlıklarının olabildiğince çabuk ortadan kaldırılarak rahatlamalarının sağlanması, kamu alacağının müddeti içinde hazineye aktarımının gerçekleştirilmesi ve neticede temyiz ve itiraz makamlarının iş yükünü hafifletmek suretiyle yargıdaki uyuşmazlıklar konusunda daha özenli bir şekilde çalışabilmelerine olanak tanınması amacıyla yasaya uzlaşma kurumu eklenmiştir. Böylelikle, idare ile mükellef arasında vergi mevzuunda ortaya çıkacak anlaşmazlıkların yine birbirleriyle görüşmek suretiyle ortadan kaldırılması mümkün hale getirilmiş bulunmaktadır.” şeklinde açıklanmıştır.

Vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma mekanizması vasıtasıyla ortadan kaldırılmasının mükellef ve idare bakımından birçok yararı vardır. Uzlaşmanın sağlanması halinde mükellef, vergi idaresi ile arasındaki anlaşmazlığı ortadan kaldırmanın yanında ödeyeceği vergi ve cezanın büyük bir bölümünü, vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin de bir bölümünü ödemekten kurtulmaktadır. Bunlarla birlikte mükellef, uzlaşmaya yoluna gitmeyip yargıda dava açma yoluna başvurması halinde ödemek zorunda kalacağı avukatlık gideri ve mahkeme masraflarından, harcayacağı emek ve zaman kaybından da kurtulmaktadır. Uzlaşmaya başvurulması, aynı zamanda mükellefin dava açma yoluna gidip kaybetmiş olması halinde ödemek zorunda kalacağı vergi, ceza ve gecikme faizinin de en baştan bertaraf edilmesini sağlayacaktır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2017: 482).

Vergi idaresi yönünden uzlaşma kurumuna bakacak olursak, ilk olarak verginin tahsili mevzuunda şüpheli bir alacak takibinin doğmasına engel olunmakta, dava açma yoluna gidilmemesi sebebiyle avukatlık masrafları, mahkeme giderleri ve en önemlisi de bunlar için harcanacak emek ve zamandan da tasarruf edilmektedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2017: 482).

İkmalen, re'sen ve idare tarafından tarhiyat işlemi gerçekleştirilen vergilerde yükümlüler ile idare yüz yüze görüşerek uzlaşabilirler (VUK. 3. Bölüm, Ek. md. 1). Uzlaşma sağlanması durumunda, idarenin tahsilinden vazgeçtiği tutardaki vergi borcu ve bu vergi borcunun aslına ilişkin vergi cezası belirli tutarlar bakımından ortadan kaldırılmış olur. Uzlaşma için yapılacak olan talebin vergi mahkemesinde dava yoluna başvurma müddeti içinde gerçekleştirilmesi gerektiği için (Ek md. 1), uzlaşma neticesinde, o zamana değin tahakkuk işlemi gerçekleşmemiş olan, yani tarhiyatı yapılmış ancak ödenme aşamasına gelmemiş olan borç ortadan kalkar (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 156).

Uzlaşmanın hangi oranda veya ne miktarda yapılacağı hususunda Kanunda ve ilgili yönetmeliklerde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak uygulamada idarenin genel itibarıyla vergi aslının küçük bir kısmının, vergi cezalarının ise büyük bir kısmının tahsilinden vazgeçtiği görülmektedir (Taşkan, 2018: 273).

1) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'na Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesinin eklenmesi 04.12.1985 tarih 3239 sayılı Kanun'un 33. Maddesi ile dahil edilen Ek-11. madde ile gerçekleşmiş ve bu madde 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek-11. maddesinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kurumunun gerekçesi açıklanmıştır. Buna göre; Maliye Bakanlığı, yapılan vergi incelemeleri uyarınca tarhiyat işlemi gerçekleştirilecek vergiler ve bu vergilere yönelik olarak kesilmesi gereken vergi ziyai cezalarında¹ (VUK'un 359. maddesinde geçen

¹ Vergi Usul Kanunu'nun Ek-11. maddesinin 1. fıkrasında, 7103 sayılı Torba Yasamın 15. maddesi ile değişikliğe gidilmiştir. Buna göre VUK'un Ek-11. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "**vergilerle kesilecek cezalarda**" ifadesinde "**vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında**" biçiminde değişikliğe gidilmiştir. Gerçekleştirilen bu değişiklik neticesinde, zaten tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin içeriğinde yer almayan **usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları** tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin içeriğinden de çıkartılmıştır.

fiillere dayanarak vergi ziyana neden olunması durumunda kesilecek ceza ve tarh edilecek vergi ile bu tür eylemlere ortak olanlara kesilecek olan ceza tutarı hariç olmak üzere) tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleştirilmesine müsaade edilebilir.

VUK Ek-11. maddede belirtildiği üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulabilmesi için;

➤ Vergi incelemeleri uyarınca tarhiyat işlemi yapılacak vergiler ve bu vergilere yönelik olarak kesilmesi gereken vergi ziyayı cezasının bulunması,

➤ Bu vergi ve cezaların, VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık cezasını gerektiren fiiller nedeniyle veya bu fiillere iştirak edilmek suretiyle işlenmemiş olması, gerekmektedir.

VUK Ek-1. maddeye göre; uzlaşma talebinde süre, uzlaşmaya konu vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gündür. Tarhiyattan evvel uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanakla belirlenmiş olan bu duruma ilişkin yargıda dava yoluna gidilemez ve ayrıca herhangi bir makama şikayet edilemez. Burada uzlaşmanın gerçekleştiği vergi tutarı üzerinden VUK'un 112. maddesi uyarınca gecikme faizi hesap edilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleştirilememesi ya da uzlaşma görüşmelerinde anlaşmanın sağlanamaması durumunda cezaya muhatap olan kişiler ya da mükellefler verginin tarhiyatının yapılmasından ve cezanın da kesinleşmesinin ardından uzlaşma talep edemeyeceklerdir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması durumunda uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin bir niteliğe sahiptir. Bu tutanakların icabı vergi daireleri tarafından derhal yerine getirilir. Mükellefler, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında kendilerine ceza indirimi hükümlerinin tatbik edilmesini isteyemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin her ne sebeple olursa olsun sağlanamaması ya da uzlaşmaya varılamamış olması durumunda, mükellefler cezanın kesilmesi ve verginin tarhiyatının ardından tarhiyat sonrası uzlaşma isteğinde bulunamazlar (Taşkan, 2018: 276).

2) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma müessesesinin ilk halinde yalnızca Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kurumuna yer verilmiş olup, bu müessese 28.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun'un 22. maddesinin 3. bölümü ile VUK'un 4. kitabının 3. kısmına girmiştir.

VUK'un Ek-1. maddesinin içeriğinde tarhiyat sonrası uzlaşmanın şekline konusuna, kapsamına ve komisyonlara değinilmiştir. Burada, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilmesi için gerekli şartlar sıralanmıştır. Buna göre, mükellef tarafından, mezkur kanunun 29, 30 ve mükerrer 30. maddelerinde sayıldığı üzere, re'sen, ikmalen ve idare tarafından tarhiyatı gerçekleştirilen vergiler ile bu vergilere yönelik vergi ziyayı cezalarının (VUK'un 359. maddesinde geçen fiillere dayanarak vergi ziyama neden olunması durumunda kesilecek ceza ve tarh edilecek vergi ile bu tür eylemlere ortak olanlara kesilecek olan ceza tutarı hariç olmak üzere) tahakkuk işlemi gerçekleştirilecek tutarları mevzuunda vergi ziyayı suçuna neden olunmasının;

- Yasa hükümlerine gerektiği kadar hakim olamamaktan,
- VUK'un 369. maddesinde yer alan yanılma durumundan,
- VUK'un 116., 117. ve 118. maddelerinde geçen vergi hatalarının varlığından veya bu hatalar dışında diğer başka maddi hataların bulunmasından,
- Uyuşmazlığın söz konusu olduğu olay konusunda yargı kararları ile idare arasındaki görüş farklılığından,

kaynaklanması durumunda Tarhiyat Sonrası Uzlaşma müessesesine başvurulabilecektir.

VUK Ek-1. maddeye göre; uzlaşma talebinde süre, uzlaşmaya konu vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gündür. Uzlaşmanın hiç gerçekleşmemesi ya da sağlanamamış olması durumunda tekrar uzlaşma talep edilemez.

Uzlaşma ile birlikte vergi alacağı kesin olarak ortadan kalkar. VUK'un Ek-6. maddesine göre; Uzlaşma komisyonları tarafından tutulacak olan uzlaşma tutanakları kati olup, uzlaşma vaki olduğu takdirde bu tutanakların icabı vergi daireleri tarafından hemen gerçekleştirilir. Adına ceza kesilen kişi ya da mükellef, üzerinde uzlaştığı ve

bir tutanakla da belirlenmiş olan konulara ilişkin yargıda dava yoluna başvuramaz ve herhangi bir makama şikayet edemez.

Gerçekleştirilen tarhiyat işlemine yönelik olarak uzlaşma ve cezada indirim hükümlerinden yalnızca birinden faydalanılabilir. Mükellef uzlaşma istedikten sonra, uzlaşma isteğinden vazgeçtiğini uzlaşma tutanağını imza edene değin beyan etmek suretiyle kendi adına kesilen cezalar hususunda ceza indirimi tatbik edilmesini isteyebilir. VUK'un 112. maddesi uyarınca da uzlaşmanın gerçekleştiği vergi tutarı üzerinden gecikme faizi hesap edilir.

Vekilinin ya da bizzat mükelleflerin uzlaşma komisyonunun yaptığı çağrıya uymaması, komisyon çağrısına iştirak etmesine rağmen uzlaşma tutanağını imzalamaktan imtina etmesi ya da tutanağı çekincelerini bildirdikleri ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemeleri durumunda, uzlaşma sağlanamamış olur. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda komisyon tarafından mevzu açıklanmak suretiyle üç nüsha tutanak tertip edilir. Bu tutanakların bir nüshası da mükellefe bırakılır. Mükellefin uzlaşma komisyonunun çağrısına iştirak etmemesi ya da uzlaşma tutanağını almak istememesi durumunda, tutanağın iki örneği bu konuda icap eden yerine getirilmek üzere üç günlük süre içinde bu konuda ilgili olan vergi dairesine gönderilir. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, aynı vergi ve ceza tutarı adına tekrar uzlaşma talep edilemez.

Uzlaşmanın hiç gerçekleşmemesi durumunda yani komisyonca yapılan teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesi durumunda; komisyon yaptığı en son öneriyi tutanağa yazdırır. Mükellef, komisyonun yaptığı en son öneriyi onayladığını yargıda dava yoluna başvurma müddetinin son günü akşamına değin bir dilekçe hazırlamak suretiyle vergi dairesine haber vermesi durumunda, bu tarihten itibaren uzlaşma gerçekleşmiş olur ve sonrasında buna göre işlem yapılır (Taşkan, 2018: 280).

Uzlaşma istemini yasal müddeti zarfında yapan mükellef uzlaşma isteminde bulunduğu vergi ve cezaya ilişkin uzlaşmanın hiç gerçekleşmemesi ya da sağlanamamış olması durumunda bu uyuşmazlık için yargıda dava açabilir.

F. HATA DÜZELTME

Hukuk sözlüğünde hata; “Yanılıgı; yanılma; gerçekliği bulunmayan ve hatayı yapan (yanılan) kişi tarafından kati bir şekilde (yani kuşkusuz biçimde) gerçek olarak onaylanan fiil.” olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 263).

Vergi Usul Kanununun 116. maddesi uyarınca vergi hatası, vergilendirmede ya da vergiye ilişkin hesaplarda gerçekleştirilen hatalar sebebiyle haksız şekilde eksik ya da fazla vergi alınması veya talep edilmesidir. Vergi hataları, hesaplamada hatalar ve vergilendirmede hatalar şeklinde iki kısma ayrılmaktadır. Yükümlü kişinin aleyhine olarak tesis edilmiş olan hesaplamada hatalar ve vergilendirmede hataların düzeltilmesi neticesinde, mükellefin vergi borcu düzeltilen miktar kadar sona ermektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 156).

VUK’un 117. ve 118. maddelerinde sayıldığı üzere, hesaplamada hatalar ve vergilendirmede hatalar aşağıdaki tabloda belirtildiği şekildedir.

Tablo-1: Vergi Hataları

HESAPLAMADA HATALAR	VERGİLENDİRMEDE HATALAR
1) Matrah Hataları	1) Mükellefin şahsında Hata
2) Vergi Miktarında Hatalar	2) Mükellefiyette Hata
3) Verginin Mükerrer Olması	3) Mevzuda Hata
	4) Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

*Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi hatası çeşitlerinden herhangi birini içeren sakat bir vergilendirme muamelesine ilişkin olarak yargıda dava açılabilceği gibi, beş yıllık zamanaşımı müddeti kapsamında olmak şartıyla bu hatalar, vergi dairesi tarafından yükümlünün yaptığı başvuru sonrasında veya re’sen de düzeltiler. Yükümlü, yapmış olduğu düzeltme talebinin vergi dairesi tarafından reddedilmesi üzerine üst makama şikayet edebilir. Düzeltme talebiyle yapılan başvuru, bir idari kontrol yöntemi olan istitaf başvurusuna; şikayet yolu ile yapılan başvuru ise hiyerarşik anlamdaki idari başvuruya benzerlik göstermektedir. Yapılan şikayet başvurusunun da reddedilmesi durumunda,

idarenin bu red muamelesine karşılık olarak yargıda dava açma yoluna gidilir; uyuşmazlık artık bu andan itibaren yargının alanına dahil olmuş olur. Burada yapılan muamele, VUK'un işaret ettiği gibi bir vergi hatası ile sakat olmaması halinde, hataların yeni baştan düzeltilmesine yönelik bu özel yöntemle açılmış olan dava, yasal müddeti içinde yargı makamlarına başvurusunun yapılmamış olması sebebiyle usul yönünden reddedilir. Bu duruma bakarak, düzeltme yolunun kullanışlı olması yanında, hata kavramı göz ardı edildiği takdirde, başka şekilde ortaya çıkan sakatlıkların hatalara özel yöntemle yargıya taşınması halinde, açılan davanın reddedilmesi ve sahip olunan hakkın yargı mercilerinde öne sürülme imkanının kaybedilmesi gibi büyük bir soruna sebep olabilecektir.

Vergi hatalarına özel düzeltme yolu, kamu hukuku bütünlüğü kapsamında birçok alanla ilgili dikkate değer bir konumda yer almaktadır. Düzeltme yolu, vergilendirme muamelelerindeki birçok sakatlığı ortadan kaldırdığı için, verginin yasallığı prensibinin sübjektif idari işlemler itibariyle gerçekleşmesini sağlar. Böylelikle Anayasaya uygun hukuk devleti prensibinin yürütülmesinde de önemli bir payı vardır. Bu yöntem aynı zamanda idari merciler nezdinde Anayasaya uygun başvuru hakkı bağlamında gerçekleştirilen teşebbüslerin bir emsalidir. Ayrıca bu yöntem, ilerleyen dönemde anlaşmazlığın yargıya taşınmasının ilk hazırlık aşaması niteliğini haiz olması dolayısıyla, Anayasaya uygun başvuru hakkı kapsamında bulunan, yargı mercilerine başvuru hakkıyla da yakından ilişkilidir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 179-180).

1) Hesaplama Hatalar

Hesaplama hatalar, verginin tutarına tesir eden maddi hatalar ile hesaplama yanlışlıklarından müteşekkildir. Bu tanıma bakıldığında hesap hatalarının rahatlıkla fark edilebilen, aritmetik, basit hatalardan ibarettir. Bu hatalar yükümlünün kendisi tarafından işlenebileceği gibi vergi dairesince de işlenebilir. Kuramsal bir çözümleme yapmak gerekirse, hesaplama hatalarının idari muamelenin konu ögesindeki sakatlığa yönelik olarak ortaya çıktığı belirtilebilir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 184).

VUK'un 117. maddesinde hesaplamada hatalar açıklanmış olup; verginin matrahının, miktarının yanlış hesaplanması veya tekraren hesaplanması durumlarında söz konusu olmaktadır.

Hesaplamada hataların ilki olan matrah hataları; vergilendirmeye ilişkin tekalif cetveli, ihbarname, tahakkuk fişi, beyanname ve kararlarda matraha yönelik indirimlerin veya rakamların fazla veya eksik hesap edilmesi ya da gösterilmesi halidir.

Vergi miktarındaki hatalar; vergi tarifeleri ve oranlarının hatalı tatbik edilmesi, mahsupların hatalı yapılmış veya hiç yapılmamış olması, vergilendirmeye ilişkin tekalif cetveli, ihbarname, tahakkuk fişi, beyanname ve kararlarda verginin fazla veya eksik hesap edilmesi ya da gösterilmesi durumlarında ortaya çıkar.

Verginin mükerrerliği ise; aynı vergi kanununun tatbik edilmesi sırasında aynı matrah üzerinden belirli bir vergilendirme devresi için birden fazla vergi alınması ya da istenmesi durumudur.

2) Vergilendirmede Hatalar

Hesap hatalarına göre, vergiyi doğuran olay ve vergilendirme muamelelerinin özü ile daha yakın bir ilişkisi bulunan vergilendirmede hataları "Vergi yükümlülüğünün belirlenmesindeki değerlendirme hataları" şeklinde tanımlamak da mümkündür. Vergilendirme hataları ile ilgili hususlar, bahse konu özelliği nedeniyle, hesaplamada hatalara göre hukuksal anlaşmazlık mevzuu olarak kabule daha uygundur. Vergilendirme hatalar teorik olarak, idari muamelenin sebep ögesindeki sakatlıklara bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 185).

VUK'un 118. maddesinde vergilendirmede hatalar açıklanmış olup; verginin mevzuunda, mükellefiyette, mükellefin şahsında, muafiyet ya da vergilendirme devrelerinde ortaya çıkan hatalardan kaynaklanmaktadır.

Mükellefin şahsında yapılan hata; asıl borçlu olan kişi yerine verginin bir diğer kişiden alınması ya da istenmesi durumudur.

Mükellefiyette ortaya çıkan hata; vergiden muaf olan ya da açıkça vergi yükümlülüğü bulunmayan şahıslardan vergi alınması ya da istenmesi durumudur.

Verginin mevzuunda hata; vergiden istisna olan ya da açıkça verginin konusunun kapsamında olmayan işlemler, evrak, kıymet, madde, servet ve gelir üzerinden vergi alınması ya da istenmesi durumudur.

Vergilendirme ya da muafiyet döneminde hata ise; alınacak olan verginin ilişkili olduğu vergilendirme devresinin süre olarak fazla veya eksik hesap edilmiş ya da hatalı belirtilmiş olması durumlarında ortaya çıkmaktadır.

G. DAVA AÇMA

Hukuk sözlüğünde dava; “Kişinin (davacının) haklarına müdahale edildiğini öne sürmesi durumunda, yargıya başvurmak suretiyle sahibi olduğu haklarının hukuksal olarak yargı gözetiminde olmasını istemesidir; böylece, hak mahkeme (diğer deyişle, devlet) eliyle korunmuş olur.” şeklinde tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 146).

Yükümlüler süresi içinde, tarhiyatı yapılan vergi ve cezalara ilişkin vergi konusunda yetkili yargı makamlarına başvuru yapabilirler. Bu başvuru üzerine yargı makamlarının kararı vergi cezasının ve borcunun tamamen ya da kısmen yok edilmesine yönelik olursa, gerçekleştirilen idari muamele geri alınacağı için, ceza ya da vergi de aynı nispette sona erecektir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 156).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın kenar başlığı “Hak Arama Hürriyeti” olan 36. maddesine göre; herkes, yasal araç ve yöntemlerden yararlanarak yargı makamları karşısında davalı ya da davacı olarak savunma ve iddia ile hukuka uygun bir şekilde muhakeme edilme hakkına sahip bulunmaktadır. Hiçbir yargı makamı, yetki ve görevi kapsamındaki davayı görmekten imtina edemez.

Mükellef, vergi idaresiyle olan anlaşmazlığın ortadan kaldırılmasında idare ile diyalog kurup barış yapmak suretiyle çözüme ulaşmak, barışın tesis edilememesi veya tercih etmesi durumunda da yargı yoluna başvurmak hakkına sahiptir.

Türkiye’de vergi yargısı alanı esas olarak 20.01.1982 tarihinde resmi gazetede yayımlanmış olan; 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu tarafından tanzim edilmiştir.

H. CEZALARDA İNDİRİM

Vergisel açıdan cezada indirim; mükellefin, vergi idaresinin uyguladığı ilave tarhiyatlar dolayısıyla kestiği vergi cezalarını vergi aslı ile birlikte yargı yoluna başvurmaksızın ödemeyi taahhüt etmesi halinde, vergi idaresinin mükellefe kestiği cezanın bir kısmını almaktan vazgeçmesi, yani cezaları kısmi olarak affetmesi durumudur (Aydın, 2015: 71).

Vergi cezalarının ortadan kalkma sebeplerinden bir diğerini de cezalarda indirim uygulaması teşkil etmektedir. Vergi yükümlüsü veya sorumlusu, vergi mahkemesindeki otuz günlük yargı yoluna başvurma müddeti içinde ikmalen, re'sen ya da idare tarafından tarhiyatı yapılan vergilerde ilgili vergi dairesine başvurmak suretiyle tarhiyatı yapılan vergi ya da vergi farkı ile yasalarda öngörülen indirimlerden geriye kalan usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarını süresi içinde ya da güvence göstermek şartıyla sürenin sona ermesinden başlayarak üç ay içinde ifa edeceğini belirtirse; vergi ziyayı cezasında kesilmiş olan cezanın ilkinde 1/2'si, sonradan kesilmiş olan cezaların da 1/3'ü; usulsüzlük cezalarında ise 1/3'ü düşülür (VUK. md. 376). Sorumlu kişi ya da yükümlünün vergi cezası, indirimden faydalandığı kadarıyla ortadan kalkar (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 157).

Bu açıklamalar ve Vergi Usul Kanununun 376. maddesi göz önünde bulundurulduğunda, cezalarda indirimin kapsamına usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezaları girmektedir. Buna göre, VUK'un 376. maddesinde de belirtildiği üzere, cezalarda indirimden faydalanmak için;

➤ Mükellef adına; re'sen, ikmalen ya da idare tarafından tarhiyatı yapılmış bir vergi, vergi farkı veya usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezasının bulunması,

➤ Vergi sorumlusu ya da mükellefin bu vergi ve cezaları ödemek için bildirimde bulunması,

➤ Bu bildirim ilgili vergi dairesine başvurmak suretiyle yapılması,

➤ Başvurunun ihbarnamenin tebliğinden başlayarak otuz günlük süre zarfında yapılması,

➤ Ödemenin süresi içinde ya da 6183 sayılı Kanunda sayılan cinsten güvence gösterilmek suretiyle sürenin sona ermesinin ardından üç aylık zaman zarfında yapılması,

➤ Vergi sorumlusu ve mükellefin ifa edeceğini belirttiği vergi ile vergi cezasını mahkemede davaya konu etmemesi,

şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir.

Belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları için ayrı, vergi ziyayı cezası için ayrı nispetler uygulanmak suretiyle indirim yapılabilecektir. Buna göre;

1. Usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezalarında 1/2'si,

2. Vergi ziyayı cezasında ise; ilkinde 1/2'si, sonradan kesilmiş olan cezalarda da 1/3'ü,

indirilecektir.

I. MİRASIN REDDİ

Hukuk sözlüğünde mirasın reddi; “Mirasın mirasçılar tarafından kabul edilmemesi; miras, açılmasından itibaren ancak üç ay içinde reddedilebilir; red, sulh mahkemesine yazılı veya sözlü olarak yapılır; ayrıca, miras bırakanın ölümünde murisin alacağından çok borcunun olduğu saptanmış ve herkes tarafından da biliniyorsa, miras kabul edilmemiş sayılmaktadır (hükmen red).” şeklinde tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 460).

Mirasın reddedilmiş olması şartıyla, ölüm halinde de vergi alacağı son bulabilmektedir. Ölüm neticesinde mükellefin ödevleri, esas olarak mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçer. Mirasçılar, miras bırakanın vergi borçlarından miras payları oranında sorumludurlar. Ancak mükellefin ölümü sonucu bıraktığı mirasın reddi de söz konusu olabilmektedir. Bu durumda ölen kişiden kaynaklanmış olan vergi borcu da sona ermektedir (Akdoğan, 2017: 173).

Mirasın reddinde iki duruma çok dikkat edilmelidir. Birinci durum, ölüm halinde vergi aslının değil vergi cezalarının son bulmasıdır. İkinci durum ise, ölüm

halinde sona ermeyen vergi borçlarının mirası reddetmemiş olan kanuni veya mansup (atanmış) mirasçılara geçmesidir (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 114).

J. AF

Hukuk sözlüğünde af; “Bağışlama; suça bulaşan bir şahsın, izlenmesi ve cezalandırılması şeklindeki toplumsal erkin ortaya konulmasından, genel menfaat ve adalet (ve hatta önemli hastalık gibi kişisel) düşüncesiyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır (Yılmaz, 2005: 32).

Vergi cezalarının sona erme nedenlerinden sonuncusu da devletin tek tarafı olarak vergi alacağından vazgeçmesi anlamına gelen af uygulamasıdır. Tarhiyatı yapılmış olan vergilerin belirli süreler zarfında ödenmiş olması şartıyla bunlara yönelik gecikme zamları ya da cezaların affedilmesi söz konusu olabilir. Temel olarak af, vergiye ilişkin kesilen cezaları ortadan kaldıran bir sebep olmanın yanında, cezanın affı birlikte bazen vergi aslının da bir kısmı affedilmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 157). Özetle af, vergi ve cezalarla ilgili olarak uygulanan ve kamu alacağının kısmen ya da tamamen sona ermesine sebep olan bir uygulamadır. Affın gerekçesini; idari, siyasi ve bazen de ekonomik nedenler oluşturabilir. Affın amacı ise, devletin mükelleflerden olan alacağının silinerek ortadan kaldırılmasıdır. Bu yönüyle affın, vergi önünde eşitlik prensibini olumsuz yönde etkileyerek özellikle iyi niyetli olup vergi yükümlülüğünü tam olarak ve zamanında yerine getiren dürüst mükellefler aleyhine vergi adaletini bozucu bir etkisi vardır. Vergi affı uygulamasına kısa zaman aralıklarıyla sık sık başvurulması neticesinde; toplum bu uygulamaya karşı alışkanlık kazanır ve toplumda af benzeri uygulamaların belirli dönemlerde çıkarılacağı beklentisi yerleşir. Bu durum da uzun dönemde vergi gelirlerini azaltıcı yönde etki yaratır (Akdoğan, 2017: 172-173).

Af ile ilgili ayrıntılı bilgilere ikinci bölümde ayrıntılı olarak değinileceği için, bu kısımda yalnızca affın vergi borcunu ortadan kaldıran bir unsur olduğunun bilinmesi yeterli olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI

I. AF KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI

A. GENEL OLARAK AF KAVRAMININ TANIMI

Arapça bir kökene sahip olan “af” sözcüğü; ceza ya da suçu mazur görme, görülme veya bağışlamadır. Yunanca “amnestia” (unutma, esirgeme) anlamı taşıyan af, bugün çoğu batı dillerinde "amnestia" veya “amnesty” biçiminde kullanılmaktadır ki, gerçek anlamı da “yasama organının, bir veya birçok türdeki cezaları unutmaları ve sonuçlarını ortadan kaldırması eylemidir (Palamut, 1992: 6).

Eski Roma'da af, halka ait bir yetki olup, eski hale getirme (restitutio damnatorum) biçiminde kullanılmıştır. İslam hukukunda da bu atıfet işlemi, çok yaygın olarak kullanılmıştır. Affetme yetkisi, bizzat mağdurundu; mağdur ölmüşse affetme yetkisi mirasçılara geçer ve mirasçıları tarafından kullanılırdı (Palamut, 1992: 6).

Türk Dil Kurumu lügatine göre af sözcüğü; bir hatayı, bir kusuru ya da bir suçu bağışlama şeklinde ifade edilmiştir (www.tdk.gov.tr). Etimolojik olarak tanımlamak gerekirse af, yeniden hatırlamamak üzere, cezayı, suçu ve suçluluğu yok eden bir muameledir (Sayar, 1987: 61).

Af; bir suça bulaşan kimseyi izlenmek ve ceza vermek suretiyle umumi fayda ve adalet anlayışı doğrultusunda toplumsal kuvvete taalluk eden haktan yararlanılmasından kısmen ya da tamamen vazgeçilmesidir (Türk Hukuk Lugati, 1991: Af maddesi).

Türk hukuk sisteminde af müessesesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından (1982 Anayasası md. 87) çıkarılan bir yasayla kamu davası ve cezanın ya da yalnızca cezanın ortadan kaldırılması yahut cezalarda indirim yapılması olarak açıklanmıştır (Ağar, 2005: 327).

Bir başka deyişle af; yasalar uyarınca “suç” olarak belirlenen bir eylemin hukuk normları tarafından öngörülebilir bulunmuş olan yaptırımının yargı kurumlarınca

tatbik edilmesine rağmen, bu yaptırımın hukuk haricindeki bir irade tarafından tamamen ya da kısmen yok edilmesidir (Hakeri, 2008: 419).

Af kavramını dar anlamda tanımlamak gerekirse; devletin cezalandırma hakkından, geçici ve sadece belirli suç ve suçluları kapsamak üzere vazgeçmesidir diyebiliriz (Ağa, 2008: 9).

Geniş anlamda af ise, suç teşkil eden vakaların hatırlanmaması doğrultusundaki bir muameledir. Neredeyse her türlü ceza kanununun kapsamında yer alan af kurumu, ceza hukuku açısından cezayı ve kamu davasını düşüren bir neden şeklinde ifade edilebilir. Diğer deyişle, devletin sahip olduğu cezalandırma yetkisini uygulamaktan vazgeçmesi olduğu için, affın ceza ile birlikte kamu davasını ortadan kaldıran bir netice olduğu söylenebilir (Keleş, 2002: 77).

B. MALİ AF KAVRAMININ TANIMI

Mali af kavramı genellikle genel af kavramının kapsamında olmakla birlikte mali affın tam olarak bir tanımının yapılması ve kapsamının belirlenmesi oldukça zordur. Nitekim mali af kavramı, hem Ceza Hukuku hem de Vergi Hukukunda tam olarak izah edilmemiştir. Halbuki bir kamu hukuku işlemi niteliğinde olan af kavramına ceza kanunlarına ilişkin neredeyse bütün kaynaklarda yeterli düzeyde yer verilmiştir.

Genel affın genel ceza hukukundaki sebepleri sayılırken, kural olarak siyasi suçlar ve sosyal patlamalara engel olmak için yürürlüğe konulduğu ayrıca mali ve adi suçlar için de affa başvurulabileceği belirtilmiştir (Sayar, 1987: 62).

Mali af kavramı en geniş anlamda, önceleri kayıt dışı faaliyet ve işlemlerden elde edilen mali kaynakların tamamen veya kısmi olarak yasal hale getirilmesi, bu faaliyetlerde bulunan kişilerin affedilmesi ve ülke sınırları dışına çıkarılmış, yabancı bankalarda, şirketlerde muhafaza edilen yasadışı servetin tekrar ülkeye gelmesinin sağlanması ve daha önceki dönemlerden kalmış vergi borçlarının affedilmesi için uygun ortamın oluşturulması amacı doğrultusunda tüm idari, hukuki ve sosyo-ekonomik önlemlerin bütünü olarak tanımlanabilir (Bağırzade, 2009: 16).

Mali af kavramını kısaca ifade etmek gerekirse, vergi yasalarına aykırı davranan kişilere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması olarak tanımlayabiliriz (Sayar, 1987: 63). Açıkçası devlet, mali af kanunları çıkarmak suretiyle kendisinin düzenlediği kaidelerin ihlal edilmesine karşı uyguladığı ceza yaptırımından vazgeçmektedir (Gediz Oral - Sayın, 2009: 55). Mali af uygulamaları genel olarak vergi zam ve cezalarına ilişkin olarak çıkartılmakta olup, bu uygulamanın amacı vergi borçlarını ortadan kaldırmak değil, vergi borcunun ödenmesini sağlamaktır (Akdoğan, 2017: 172-173).

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

C. VERGİ AFFI KAVRAMININ TANIMI

Vergi affı kavramının ulusal ve uluslararası kaynaklarda çok yaygın bir kullanımı söz konusudur. Vergi affı kavramı İngilizcede “tax amnesty” olarak ifade edilmekteyken, Fransızcada “amnistie fiscale”, Almandada ise “steueramnestie” olarak yer almaktadır” (Taşkın, 2006: 36).

Kısaca ifade etmek gerekirse vergi affı, devletin tamamen veya kısmen hem asli hem de fer’i vergi alacağından vazgeçmesidir. Vergi aflarının en önemli özelliğinin, bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, devletin vergi alacağından vazgeçmesi olduğu söylenebilir. Vergi aflarıyla birlikte devlet kendisinin getirmiş olduğu kaidelerden vazgeçmiş olmakta ve aynı zamanda vergi gelirleri itibariyle de taviz vermiş olmaktadır (Öz, Buyrukoğlu; 2011: 90).

Vergi affı diğer bir ifadeyle politik ve ekonomik sebeplerden dolayı devletin vergi alacağından vazgeçmesi, vergi borcunu ortadan kaldırması, silmesi demektir (Mercan, 2006: 67). Hukuki anlamda değerlendirdiğimizde vergi affı, kendisine ait olan bir yetkiyi kullanmak suretiyle devletin alacağından vazgeçmesi ve böylelikle kamu alacağının sonlandırılması anlamındadır (Kargı, 2011: 3).

II. AFFIN HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Fert için tabi ve zorunlu yaşayış şekli olan toplum hayatı, gerek devamı gerekse amaca varma ve hizmet içi bir düzene ve disipline muhtaçtır. İşte bu düzeni sağlayan belirli kurallar vardır. En basit şekliyle bu kurallara uymamanın müeyyidesi olarak tanımladığımız ceza kavramı kapsamında, kuralların bozulmasını sağlayan baskı ve caydırıcılık unsuru taşır. Ancak kuralın ihlali anından itibaren müeyyide unsuru ön plana çıkar. Söz konusu müeyyidenin şu ya da bu şekilde hiçbir zaman uygulanmaması veya uygulanırken yarım bırakılmasının bir şekli, hukuk sisteminde kendisini af olarak gösterir (Önen, 1988: 11).

Türk hukukunda birçok tartışmaya neden olan af kavramı hakkında akla ilk gelen ceza hukuku kapsamındaki aftır. Ancak, affın ceza hukuku dışında kalan hukuk dallarıyla da ilişkisi vardır. Af, disiplin cezaları ve idari yaptırımların affı nedeniyle idare hukuku, idari yaptırımların bir türü olan vergi afları nedeniyle de vergi hukuku ile yakından ilişkili bir kavramdır (Araç, Erikli; 2006: 25). Af, genel olarak anayasada ve ceza hukukunda düzenlenmiş bir kavramdır. Fakat hem hüküm hem de sonuçları itibarıyla usul hukuku, borçlar hukuku ve idare hukuku alanlarına etki eden çok yönlü bir müessesedir (Eker, 2006: 6).

A. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Anayasa kavramı; devletin esas sistemini, yönetim şeklini, devletin temel organlarını, bu organların birbiri ile olan münasebetlerini, kişilerin devlete, devletin kişilere karşı olan görev ve haklarını düzenleyen en üstün yasadır (Yılmaz, 2005: 54-55). Bu tanımlamaya göre af müessesesinin de esas kaynağı Anayasadır.

1982 Anayasası'nda af kavramı ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. 1982 Anayasası'nın, "TBMM'nin Görev ve Yetkileri" kenar başlıklı 87. maddesine göre; üye tamsayısının 3/5'inin kararı doğrultusunda TBMM özel ve genel af ilan etme yetkisini haizdir (Anayasa, md. 87). Af ile ilgili bir diğer hüküm de Anayasanın

“Ormanların Korunması ve Geliştirilmesi” kenar başlıklı 169. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; ormanlara zarar verilmesine sebep olan siyasi bir propaganda yapılamaz; özellikle orman suçlarına ilişkin olarak özel ve genel af çıkarılamaz. Ormanları ateşe vermek, ormanı daraltmak veya ortadan kaldırmak gayesiyle gerçekleştirilen suçlar özel ve genel af kapsamına dahil edilemez (Anayasa, md. 169). Bu hükümle birlikte genel ve özel af kanunlarının kapsamı orman suçları yönünden kısıtlanmış, bu suçları işleyen af kapsamının dışında tutulmuştur.

Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerinin açıklandığı Anayasanın 104. maddesi hükmüne göre; Cumhurbaşkanı yaşlılık, devamlı hastalık ve sakatlık nedeniyle şahısların cezalarını ortadan kaldırır veya hafifletir (Anayasa, md. 104). Bu hükümde, özel ve genel af ilan etme yetkisi aslen TBMM’ye ait olmakla birlikte Cumhurbaşkanına belirli kişilerin cezalarını sürekli hastalık, sakatlık veya kocama sebepleriyle sınırlı olarak hafifletme veya kaldırma yetkisi verilmiş, böylelikle özel af ilanının TBMM tarafından çıkarılması kaidesine istisnai bir hüküm getirilmiştir.

Anayasa hukukunda affın hukuki niteliğinin saptanması önemli bir hususu teşkil etmektedir. Af tasarrufunun yasama, yürütme ve yargı işlemlerinden hangisinin alanında yer aldığı tayin edilmesi gerekmektedir. Bu hususta üç kıstas bulunmaktadır. Organik nitelikteki birinci kıstasa bakarsak, ancak tasarrufu yapan organın bir yargı organı olması halinde, bir yargı tasarrufunun varlığında bahsetmek mümkün olacaktır (Dönmez, 1990: 4). Ancak bu görüşün tamamiyle isabetli olduğu söylenemez. Çünkü devletin fonksiyonlarının maddi bakımından yapılmış olan üçlü ayrımı (yasama-yürütme-yargı) neredeyse hiçbir hukuk sisteminde mahkemeler, yasama meclisleri ve idare makamları şeklindeki organik ayrıma uymamaktadır. Yasama organı maddi bakımdan idari nitelikte sayılan bazı işlemleri yapabildiği gibi, mahkemeler de maddi anlamda idari işlem olduğu söylenen bazı işlemleri yapabilmektedir. Ayrıca idare organları, bir yandan kural-işlem niteliğinde olan kararname ve yönetmelikler çıkarabilirken, diğer yandan da mahkemelerin yargısal işlem niteliğini taşıyan işlemlerinden hiçbir farkı olmayan işlemler yapabilmektedir (Azrak, 1968: 140-141).

İkinci kıstas maddi içeriği esas almaktadır. Buna göre, yargı tasarrufunun maddi içeriğini, bir hukuki meseleyi çözümlenmek amacı oluşturur. Eğer bunun dışında

bir amaç hedefleniyorsa, örneğin hukuki bir meseleye bulunan çözüm tarzı bir amaç değil bir araç teşkil ediyorsa, yargı tasarrufundan söz etmek mümkün olmayacaktır. Af, maddi içeriği yönünden de bir yargı tasarrufu kabul edilemez. Çünkü yargı tasarrufunun esasını meydana getiren bir hukuki uyuşmazlık hakkında hükme varma özelliği afı bulunmamaktadır (Keyman, 1965: 4).

Organik ve maddi şekle göre yapılan bu ayrımların yanında bir de sadece tasarrufu baz alan üçüncü kıstas vardır. Buna göre, yalnızca yargılama usullerine uyularak çıkarılan tasarruflar yargı tasarrufu niteliğindedir. Usul ölçüsü açısından da affın bir yargı tasarrufu olduğu söylenemez. Çünkü genel affın yargılama usullerine uyulmaksızın çıkartıldığı da görülmektedir (Keyman, 1965: 4).

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda; affın yargısal neticeler ortaya çıkarsa da, özelliği gereği bir yargı muamelesi olmadığını, devlet başkanı veya yasama organınca gerçekleştirilen bir yürütme muamelesi olduğunu belirtmiştir (AYM, E.1985/30, K.1986/10, KT.18.03.1986).

Anayasa'nın 138. maddesi hükmünce; idare ile birlikte yürütme ve yasama organları, yargının vermiş oldukları kararları yerine getirmek zorundadır; idare ve bu organlar, yargı kararlarının yerine getirilmesini geciktiremez ve yargı kararlarını hiçbir şekilde değiştiremez (Anayasa, md. 138). Yine aynı madde hükmünce; hakimler, bağımsız bir şekilde görev yaparlar; Anayasaya, kanunlara ve hukuka uygun bir şekilde vicdani kanaatleri uyarınca karar verirler. Hiçbir kişi, makam, merci ya da organ, yargı yetkisinin kullanılması hususunda hakimlere ve mahkemelere tavsiye veremez, telkinde bulunamaz, emir ve talimat veremez, genelge gönderemez (Anayasa, md. 138). Anayasa'nın bu maddesi ile birlikte, yargı organlarının bağımsızlığı ile yasama, yürütme organları ve idari makamlar için bağlayıcılığı Anayasal güvence altına alınmıştır. Aynı zamanda yargı kararlarının tarafsızlığını sağlamak için mahkeme ve hakimlerin hiçbir organ, makam, merci veya kişi tarafından yönlendirilemeyeceği, görevlerinde bağımsız oldukları hususu vurgulanmıştır.

Anayasa'nın 138. maddesi hükmüyle yasama ve yürütmenin yargı kararlarına müdahalesi yasaklanmıştır. Ancak affın anayasa hukukundaki yerine bakarsak af çıkarma yetkisinin yasama ve yürütmeye organlarına ait olduğu görülmektedir. Af

kurumu ile mahkemelerin bağımsızlığı ve vermiş olduğu kararların bağlayıcılığı ilkelerinin birbiriyle bağdaştırılması, böylelikle bu durumlar arasındaki paradoksun hukuki yönden ortadan kaldırılması adına af kurumunun, yargı organlarının bağımsızlığı ve vermiş olduğu kararların bağlayıcılığı hususunda istisnai bir uygulama olarak normlara ait hiyerarşinin zirvesinde bulunan anayasada doğrudan düzenlenmesi gerekmektedir (Döner, 2008: 36-37).

Duruma pozitif hukuk açısından bakıldığında, af yetkisi ve mahkemelerin bağımsızlığı ilkelerinin, normlar hiyerarşisinin en üstündeki kaynaktan yani anayasada düzenlendiği görülmektedir. Af yetkisi, anayasada düzenlenmiş bir anayasal organa tanınmış olduğundan, artık mahkemelerin bağımsızlığı ilkesi karşısında gayrı meşru bir konuma düşmeyecektir (Keyman, 1965: 2). Böylelikle Anayasal bir statüye kavuşan af, kendisine oldukça sağlam bir hukuki zemin kazandırmıştır.

Sonuç itibariyle af kaynağını anayasadan alır; ancak 1982 Anayasası'nda vergi affına dair hüküm bulunmamaktadır. Fakat bu durum yasamanın vergi ile ilgili af kanunu çıkaramayacağı anlamına gelmez. TBMM cezalar hususunda af kanunları çıkarabiliyorsa, vergi cezaları ve suçlarına ilişkin de af çıkarabilmektedir (Saban, 2009: 152).

B. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi cezalarının ortaya çıkma sebebi, kanunlarda düzenlenen vergi suçlarını vergi sorumluları ya da vergi mükelleflerinin işlemeleridir. Esasında Vergi Ceza Hukuku genel ceza hukukundan farklı bir yapıda olmasına rağmen, ceza hukukunun genel ilkeleri birçok durumda vergi ceza hukukunda uygulama alanı bulmaktadır (Çağan, 1972: 112). Vergi affı ve ceza hukukuna ilişkin prensipler daha çok hapis cezasının öngörüldüğü durumlarla ilgilidir. Tersine vergi cezaları ise, hapis cezasının öngörüldüğü cezalardan farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla hapis cezasının öngörüldüğü cezaların affında uygulanan prensiplerin tamamı, vergi cezalarının affında uygulanmaz. Vergi cezaları yapısı itibariyle daha çok para cezalarına

benzemektedir. Bu sebeple, para ve vergi cezalarını affederken kanun koyucunun ilgili hükümleri ayrıntılı olarak tanzim etmek zorundadır (Önen, 1988: 16).

Vergi cezalarının niteliği, bu cezaların affında tatbik edilecek prensiplerin bilinmesi yönünden önemlidir. Vergi cezalarının niteliği konusunda “Mali Müeyyide” ve “Vergi Cezası” görüşü olmak üzere iki temel görüş mevcuttur. Birinci görüşün tezine göre vergi cezalarının amacı, devletin vergi suçları nedeniyle uğradığı zararların karşılanmasıdır. Bu konudaki ikinci görüşe göre ise, vergi cezaları devletin uğradığı zararın karşılanması değil, cezai nitelikte bir müeyyidedir. Vergi cezalarıyla amaçlanan husus, ortaya çıkan zararı aşan bir tutarda suç işleyeni cezalandırmaktır (Çağan, 1972: 113).

Mali müeyyide görüşünde, vergi suçlarının ortaya çıkması durumunda mali yaptırım tatbik edilir. Mali yaptırımın buradaki hedefi, devlete kazanç sağlamaktan başka bir şey değildir. Buna göre, mali müeyyide genel ceza hukuku prensipleri itibarıyla bir ceza niteliğinde olmayıp, bir misli cezası ve bir vergi zammı niteliğindedir. Mali yaptırım anlayışı bugün için vergi ceza hukukunda geçerliliğini yitirmiş, bunun yerine ceza hukuku prensiplerine uygun olan vergi cezası anlayışı benimsenmiştir. Bu anlayış uyarınca vergi cezası, suçu ortaya çıkaran eylemleri cezalandıran yasaların hilafına bir uygulama, verginin konusuna ilişkin bir mali ceza niteliğindedir. Vergi cezalarının buradaki temel hedefi, şahıslara vergi yasalarını benimsetmektir. Günümüz Türk Vergi Hukuku'nda vergi cezası görüşü temel ilke olarak kabul edilmiştir (Sayar, 1987: 61).

Vergi cezaları, VUK'un 4. kitap 2. kısmında Kaçakçılık, Usulsüzlük ve Vergi Ziyayı Cezası olarak üç bölüm halinde düzenlenmiştir. VUK'un 341. madde hükümlerine istinaden vergi ziyayı cezasına yol açan durumlara neden olunması halinde, vergi sorumlusu veya mükellefe ilişkin ziyayı uğramış olan verginin bir misli kadarıyla kesilen ceza, vergi ziyayı cezasıdır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi ziyayı cezasına 359. maddede düzenlenmiş olan eylemlerle neden olunması halinde vergi ziyayı cezası üç misli, müşterek olarak bu eylemleri gerçekleştirenlere ise bir misli olarak tatbik edilir.

Vergi kanunlarındaki usul ve şekle ilişkin hükümlere aykırı davranılması neticesinde usulsüzlük cezası kesilir. Usulsüzlük cezaları da kendi içinde Özel Usulsüzlükler, I. Derece Usulsüzlükler ve II. Derece Usulsüzlükler şeklinde VUK ile muayyen mertebelere ve göre tatbik edilir. Ayrıca, usulsüzlük eyleminin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda, bu yasaya ilişkin cetvelde geçen cezalar iki misli olarak uygulanır (VUK md. 352).

Kaçakçılık suçları ve buna ilişkin cezalar VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 359. maddesinde belirtilen eylemlerin her birisi sair eylemlerden farklı bir suç ortaya çıkarttığından birden çok eylemde bulunulması halinde her eylem için farklı bir ceza tatbik edilmesi gerekecektir. Buna ek olarak; bahis konusu eylemlerin kanunun aynı maddesinde düzenlenmiş olması, vergi gelirlerini ve kamu idaresinin vergilendirme yetkisini amaç edinmesi, bütün eylemler için manevi ögenin genel kast olması ve “defterlere kaydedilmesi icap eden muamele ve hesapların vergi matrahının düşmesi neticesini ortaya çıkaracak biçimde kısmen ya da tamamen sair belge, defter ya da diğer çeşitli kayıt alanlarına kaydedilmesi” eylemi haricinde neticenin eyleme yapışık olması durumu gibi sebeplerle her eylem öğeleri itibariyle ayrı ayrı düşünülmemiş, tüm eylemler tek bir başlık altında bir araya getirilmek suretiyle düzenleme yapılmıştır (Aydoğdu, 2009: 48).

VUK'un 359. maddesinin son fıkrası hükmü gereğince, vergi kaçakçılığına ilişkin suçlar sebebiyle hapis cezalarının verilmiş olması, vergi ziyası cezasının tatbik edimesine mani olmaz. Ayrıca VUK'un 340. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne istinaden, vergi cezası kesilmesini gerektiren eylemler ayrıca vergi kaçakçılığı suçu niteliğindeyse, vergi cezasının kesilmiş olması 359. madde hükmü doğrultusunda kovuşturulmaya engel teşkil etmez (Aydoğdu, 2009: 128).

Türk Vergi Hukuku'nda düzenlenen cezalar vergi cezalarının niteliği konusunda “Mali Müeyyide” görüşü yerine “Vergi Cezası” görüşünün benimsendiğini göstermektedir. 1982 Anayasasının 38. maddesinde “Ceza sorumluluğu şahsidir.” hükmü yer almaktadır. Bu hükümle ifade edildiği üzere vergi cezalarının şahsi oluşu, “Vergi Cezası” görüşünün benimsendiğine bir başka kanıt teşkil etmektedir. Özel hukukta zarar karşılığı ortaya çıkan borçlar ölüm halinde mirasçılara geçer. Ancak VUK'un 372. maddesine göre, kişinin ölmesi durumunda vergi cezası da ortadan

kalkar. Yani vergi hukukunda vergi cezası ölüm halinde ortadan kalkmakta, mirasçılara geçmemektedir (Akgün, 1994: 13).

Af kurumu genellikle anayasalarda düzenlenmiş olsa da tatbik edilme biçimi ve af kanununun yorumlanması daha çok ceza usul hukuku ile ceza hukukunu alakadar etmektedir. Bundan dolayı af ile ilgili düzenlemelerin büyük bir kısmı ceza kanunlarıyla getirilmiştir (Şenlik, 2008: 6).

Af, ceza hukukunun önem verdiği en eski kurumlarından biridir. Toplum hayatının işleyişi belirli bir düzene ihtiyaç duyar. Bu düzeni sağlayan kuralları ihlal eden kişiler toplum tarafından kimi zaman cezalandırılmış kimi zaman da affedilmiştir. Af müessesesi, belli dönemlerde kötüye kullanılmış ve toplumsal tepkilere sebep olmuş da olsa, bu müesseseye duyulan toplumsal ihtiyaç ondan vazgeçmeyi mümkün kılmamıştır. Zaman içinde af iktidarların sınırsız yetkileri olmaktan çıkmış, hukuk normlarıyla düzenlenerek muayyen hale gelmiştir. Böylelikle af müessesesinin kötüye kullanımının önüne geçilmeye çalışılmıştır (Özek, 1959: 118).

Ceza hukuku açısından ele alındığında af kurumu; kesin nitelikteki bir cezanın tamamen veya kısmen infazına mani olan veya başka bir yaptırıma çeviren ya da kamu davasını ortadan kaldıran, kesinleşmiş bir cezaya ilişkin mahkumiyeti bütün hukuki sonuçlarıyla beraber yok eden, yürütme veya yasama organlarının gerçekleştirdiği bir kamu hukuku işlemidir (Atıla, 2010: 275).

Af, Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinde genel af ve özel af şeklinde iki başlık altında yer almaktadır. Buna madde hükmünde genel af ile ilgili olarak; genel affın söz konusu olması durumunda kamu davası düşeceği, hükme bağlanmış olan cezaların da bütün sonuçları ile beraber ortadan kalkacağı ifade edilmektedir. Yani genel af sonucunda affa uğramış bir fiil artık suç olmaktan çıkmaktadır. Aynı maddede özel af ile ilgili olarak ise; özel af uygulamasıyla birlikte hapis cezasının hapisanede infaz edilmesinden vazgeçilebileceği ya da hapisanede infaz edilecek olan ceza müddetinin azaltılabileceği veya adli para cezasına dönüştürülebileceği hükmü yer almaktadır. Genel affın hükmolunan cezaları bütün sonuçları ile birlikte yok etmesine rağmen özel af yalnızca ceza üzerinde etkilidir. Özel af etkisi, ancak hükmün

kesinleşmesinin ardından belli olur. Genel af durumunda mahkûmiyet artık söz konusu olmadığı için, genel aftan sonra işlenecek suçlardan dolayı tekerrür hükümleri uygulanmaz. Halbuki özel af sadece cezayı etkilediği, mahkûmiyeti etkilemediği için sonrasında işlenmiş olan bir suçun cezası diğer şartların da bulunması halinde tekerrüre müteallik hükümler uyarınca arttırılacaktır (Çağan, 1972: 111). Genel af, esasında ceza ile birlikte suçu da ortadan kaldırmaktadır. Böylelikle özel affa göre daha kesin bir anlam taşır. Özel af, yalnızca cezayı ortadan kaldırdığı halde suçluluk durumunda bir değişikliğe neden olmaz. Buradan da anlaşılacağı üzere TBMM, bir ya da birden çok kimse hakkında genel af çıkarabileceği gibi, bir ya da birden çok kişi için özel af çıkarma yoluna da gidebilir. Burada özellikle özel affın bir tek kişi için, genel affın ise birden fazla kimse için çıkarılabileceği yanlışlığına düşerek bu iki kavramı birbiriyle karıştırmamak gerekir (Arsel, 1965: 94).

Kanunlar ve doktrinde ceza davasını düşüren sebepler, sanığın ölümü, genel af ve zamanaşımı olarak sayılmışken; cezayı düşüren sebep olarak ise yalnızca özel af sayılmıştır (Bettioli, 1955: 3). Buradaki sebeplerden bazıları cezai ilişkinin suçun işlenmesinden sonra ancak infazın gerçekleştirilmesinden önce sona ermesine neden olur. Bazıları ise, devlet tarafından kesin hükme bağlanmış cezaların infaz edilmesine engel olur. Ceza davasını düşüren sebepler, nitelikleri yönünden kamu davasını etkilerler. Yani sanığın ölümü, genel af ve zamanaşımı durumlarının ortaya çıkması halinde kamu davasının açılması mümkün olmayacak, daha önce açılmış olan kamu davalarının ise düşmesine karar verilecektir. Cezayı düşüren bir sebep olarak özel af ise, kamu davasını etkilemeyecek, yalnızca cezanın infazına son verecektir (Keyman, 1965: 6). Bu açıklamalardan da görüleceği üzere af, yasal dayanağı anayasa olan, biçimine göre kamu davasının yanında infaz ilişkisini de ortadan kaldırabilen genel bir düşme nedenidir (Keyman, 1965: 7).

C. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Ceza hukukunda af kavramı, işlenmiş olan bazı suçların siyasal ve sosyal amaçlar doğrultusunda unutulması şeklinde ifade edilmektedir. Vergi hukuku

prensiplerine göre çıkarılmış olan af yasaları ise, belli açılardan ceza hukukunun af yasalarına benzerlik gösterse de, bu iki alanda çıkarılan af yasaları ilke ve uygulama yönünden önemli farklılıklar arz etmektedir. Her ikisi arasındaki tek benzer yön, devletin cezalandırma yetkisini kullanmaktan kısmen veya tamamen vazgeçmesi durumudur (Akgün, 1994: 14-15).

Vergi cezalarında amaç, vergide olduğu gibi devlet harcamaları için kaynak temini değildir. Sadece gerçek ve tüzel kişilerden kaynak transferi yapan vergi kanunlarına riayetsizliği cezalandırmak, kamu alacağının güvenli ve devamlı şekilde tahsilini sağlamak için getirilmiş bir tedbirdir (Kocahanoğlu, 1978/1; 102).

Devlet, vergi aflarıyla kendi koyduğu kurallara aykırı davranarak suç işleyenlere verdiği cezaları yine kendi çıkarttığı kanunlarla affetmektedir. Hem ceza hukuku hem de vergi hukuku dalında çıkarılan aflar belirli amaçlara yönelik olarak çıkarılmaktadır. Ceza hukuku prensiplerine göre çıkarılan aflar bireysel ve toplumsal anlamda yatıştırma amacına hizmet etmektedir. Vergi hukuku prensiplerine göre çıkarılan afların amacı ise vergilerin tahsilatını kolaylaştırmak ve vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktır. Vergi aflarının genel olarak amacı ise kamu yararını artırmaktır (Taşkın, 2006: 36).

Ceza hukukunda yer alan affın kişisel ya da toplumsal düzeyde yatıştırma gayesi çok net bir şekilde görülür. Vergi hukukundaki affın ise tamamen farklı bir amacı mevcuttur. Söz konusu bu fark vergi toplamayı kolaylaştırma amacından başka bir şey değildir (Dönmez, 1990: 13-14).

Devletin vergi affı çıkarmasındaki esas amaç, mali fonksiyonlarını yerine getirebilmek için gerekli finansmanı sağlamaktır. Vergi afları, devletlerin gelir sağlama amacının yanında, siyasi, sosyal, ekonomik, mali, psikolojik, teknik ve idari amaçlarla da çıkarılabilmektedir (Ayrangöl, Tekdere; 2012: 421).

Vergi affı konusunda Türk hukukundaki uygulamalar 20. yy başlarına kadar eski bir geçmişe sahiptir. Tarihimizde vergi affı niteliğinde yürürlüğe konulan ilk uygulama 1906 yılında çıkarılan bir “irade-i seniye” ile yol vergisi mükellefi gerekçesiyle uygulanan cezaların affına yöneliktir (Dönmez, 1990: 213).

Osmanlı Devleti döneminde yol vergisinden kaynaklanan yükümlülük dolayısıyla 1906 yılında çıkarılan irade-i seniye ile birlikte tatbik edilen af, vergi hukuku tarihimizdeki ilk vergi affı uygulamasıdır. Türkiye Cumhuriyeti döneminde ise, 1924 yılında çıkarılan 486 nolu Umuru Belediyeye Muteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun ilk vergi affı olmuş ve o tarihten günümüze değin geniş ya da dar kapsamlı, neredeyse üç yılda bir olmak üzere, otuzun üstünde vergi affı kanunu yürürlüğe konulmuştur (Sekdur, 2012). İlk vergi affının çıkarıldığı bu tarihten itibaren vergi afları Türk Vergi Sisteminde adeta kurumsal bir kimlik kazanarak çoğalmıştır. Vergi affı sorunu giderek kronik bir sorun haline gelmesine karşın bu sorunun çözümüne yönelik eksiksiz bir pozitif düzenlemenin olmaması bir çelişki olarak görülmektedir. Görünen o ki, vergi affının genel ilkelerini belirlemek konusunda kayda değer bir gayret gösterilmemiştir (Dönmez, 1990: 12-13).

Vergi hukukundaki af kurumunun hukuki niteliği konusunu vergi cezaları itibariyle bir ayırım yapmak suretiyle ele almakta fayda vardır. Bilindiği üzere vergi cezaları ceza hukuku prensiplerine dayalı cezalar ve idari nitelikteki cezalar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Dönmez, 1990: 16).

İdari nitelikte olan cezalar, idari usuller uyarınca vergi idaresince kesilen cezaları belirtmektedir. İşyeri kapatma cezası ve idari para cezaları gibi yaptırımlar bu kapsamda tatbik edilir (<http://www.udybelgesi.com>, E.T 26.04.2019). İdari nitelikteki cezaların affedilmesi genel olarak devletin alacağından vazgeçmesi ile mümkündür. Vergi suçlarına yaptırım uygulanmasında vergi idaresinin taraf konumunda bulunması yanında yargıç pozisyonunda olması niteliği de göz önünde bulundurulduğunda idari kabahat, yani vergi zıyaı ve usulsüzlük suçu olarak da nitelendirilmektedir (www.muhasabenet.net, E.T 26.04.2019).

İdare tarafından uygulanan parasal boyuttaki vergi cezalarının affedilmesi durumunun, devletin mevcut bir alacağından vazgeçmesi durumu ile aynı anlamı mı geldiği sorusu merak konusu olmaktadır. Günümüz uygulamasında vergi cezalarının esas amacı devlete kazanç sağlamanın ötesinde ceza hukuku prensipleriyle uyumlu olarak, kişileri suç meydana getiren fiillerden caydırmak düşüncesine dayanıyor olsa da hiç değilse takip hukuku itibariyle vergi cezalarının birer kamu alacağı olduğuna

şüphe yoktur. Neticede af halinde devletin bir kamu alacağından vazgeçmiş olduğu söylenebilir (Dönmez, 1990: 18).

1) Vergi Affının Kavramsal Sorunu

Vergi affı, günümüzde gerek mecliste gerek basında gerekse kamuoyunda sürekli tartışılan bir kavram olmakla birlikte, kanun koyucu tarafından bu kavramın tam olarak benimsendiğini söyleyemeyiz. Bu durum, vergi hukukunda affın net bir şekilde ortaya konulamamış olması dolayısıyla doğal karşılanabilir. Ayrıca, af kavramının vergi alanında olumsuz bir çağrışım yapması ve bu durumun getirebileceği muhtemel tepkiler bu kavramın daha temkinli bir şekilde dile getirilmesine neden olmuştur (Dönmez, 1990: 10).

Kanun koyucu affın getireceği sorunları ve toplumun çıkarılan af kanunu dolayısıyla göstereceği reaksiyonu bertaraf etmek adına af ile ilgili düzenlemeleri direkt af kanunu şeklinde çıkarmayıp; şartlı tahliye, erteleme ya da şarta bağlı af kanunu şeklinde çıkarmayı yeğlemektedir. Kanun koyucu böylelikle af kavramını kullanmaktan kaçınmakla birlikte, belki de suçlu kimselerin şartlı tahliye ya da erteleme sebebiyle durumlarının iyileştirilmesine affa göre daha da fazla olanak tanımış olmaktadır (Şenlik, 2008: 1). Cumhuriyet döneminden günümüze değin uygulamaya konulan kanunlarda af kavramı açık bir şekilde telaffuz edilmemiş de olsa çıkarılan kanunların aslında amacı vergi affıdır. Terminolojide vergi affının yanlış yorumlanmaması için vergi affından kastedilen vergi borcunun affedilmesidir (Yelman, 2013: 15).

Kavram konusunda yanlış anlaşılmalara mahal vermemek adına “vergi affı” kavramıyla yalnızca asli vergi borcunun affedildiği gibi bir durumu kastetmediğimizi ifade etmemiz gerekir. Vergi affı kavramıyla asıl anlatılmak istenen en genel ifadeyle “vergi hukukunda af”tır. Bu açıdan bakıldığında, vergi affı kavramını vergi hukukunda af problemini her yönüyle kapsayan genel bir ifade tarzı olarak kullanılmaktadır. Hem uygulamada ifade kolaylığı sağlanması yönüyle hem de uluslararası literatürde kullanılan “tax amnesty” ifadesiyle paralellik göstermesi itibariyle bu durumda bir sakınca yoktur (Dönmez, 1990: 11-12).

2) Vergi Affının Anayasal Sorunu

Af kavramının kaynağını anayasadan aldığına, Anayasal bir statüye kavuşmuş olması sayesinde artık mahkemelerin bağımsızlığı ilkesi karşısında gayrı meşru bir konuma düşmediğine, bu anlamda kendisine oldukça sağlam bir hukuki zemin kazandırmış olduğuna daha önceki açıklamalarımızda değinmiştir.

1982 Anayasasının 73. maddesi “Vergi Ödevi” başlığını taşımaktadır ve vergi hukuku alanında af yetkisi kullanılırken kanun koyucuya yol gösterecek asli bir kaynaktır. Bu yönüyle yasama organı tarafından çıkarılan vergi ile alakalı af kanunlarının da Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabi olacağına şüphe yoktur. Durum böyle olmakla birlikte, uygulamada 1960 yılından günümüze kadar birçok af kanunu çıkarıldığı halde, bu kanunlardan hiçbiri Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine konu edilmemiştir. Bu dönemde yürürlüğe giren vergi af kanunlarından kapsamlı bir niteliğe sahip olan üç tanesi Milli Birlik Komitesi ve Milli Güvenlik Konseyi’nin yönetiminde olduğu dönemde çıkarıldığı için bu kanunlara karşı Anayasa Mahkemesine Anayasaya aykırı oldukları iddiasıyla başvuru yolu 1962 ve 1982 Anayasalarında düzenlenen geçici hükümlerle engellenmiştir (Dönmez, 1990: 21).

1982 Anayasası’nın geçici 15. maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca, bu dönemde uygulamaya konulan Kanunlar, KHK’lar ile 2324 sayılı Anayasa düzeni hakkında kanun gereğince alınan tasarruf ve kararların Anayasaya aykırı olduğu iddia edilemezdi. Bu hüküm, 07 Mayıs 2010 tarih ve 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 24. maddesi ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, Milli Birlik Komitesi ve Milli Güvenlik Konseyi’nin yönetiminde olduğu dönemde çıkarılan kanunlara karşı Anayasa Mahkemesine başvuru yolunun önündeki engel kaldırılmıştır.

Anayasamızın 73. maddesinin 1. fıkrası hükmü uyarınca herkes, mali gücüne göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödeme yükümlülüğü altındadır. Bu hüküm ile vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri açıklanmaktadır. Buna göre, vergi ödeme yükümlülüğü herhangi bir sınırlama getirilmeksizin herkes için öngörülmüştür. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi ve vergi yükünün adil dağıtılabilmesi için, her

şeyden önce kişilerin iktisadi ve sosyal durumlarına uygun bir vergi konulmalıdır. Yükümlülerin vergi yükü algılaması, onların vergileme konusundaki tavır ve davranışlarını belirleyen faktörlerin başında yer almaktadır. Vergi yükünün adaletsiz dağılımı yükümlülerin olumsuz davranışlar içine girmelerine yol açmaktadır (Taşkın, 2006; 23).

Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrası hükmüne göre; vergi, resim, harç ve bunlara benzer mali yükümlülükler kanunla getirilir, değiştirilir ya da uygulamadan kaldırılır. Anayasanın bu hükmünde verginin kanuniliği prensibi düzenlenmiştir. Verginin kanuniliği prensibinin içine mali yükümlülüklerin getirilmesi, değiştirilmesi ya da uygulamadan kaldırılması da dahildir. Ayrıca vergilendirmenin ölçüsünde önemli bir yere sahip olduğu için vergi ödevinin dışında tutma ve vergiden indirim yapma uygulamaları da kanunilik prensibinin sınırları içerisinde bulunmaktadır (Kaneti, 1986/1987: 34).

III. HUKUK SİSTEMİNDE AF ŞEKİLLERİ

Ceza hukukunda yer alan, suç ve cezanın düşme sebepleri arasında bulunan af müessesesi ikiye ayrılmıştır. Bunlar; kamu davasını ve mahkûmiyeti yok eden “Genel Af” ile yalnızca cezayı ortadan kaldıran “Özel Af”tır.

A. GENEL AF VE ÖZELLİKLERİ

Genel af, toplumda yatışmayı, sulh ve sükûnu sağlamak için sosyal yarar gerekçesiyle bütün muayyen birtakım suçlar ve hükme bağlanmamış cezaları tüm sonuçları ile beraber ortadan kaldıran bir yasama tasarrufudur. Kısaca genel af, devletin ceza vermek hakkını kullanmaktan vazgeçmesidir (Önen, 1988: 18).

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

1) Genel Affin Sadece Fiilleri Dikkate Alması:

Genel af özellikle, bir kanun konusu olduğu anayasal sistemlerde belirli bazı şahısları değil, belirli zamanlarda işlenmiş bir takım suçları göz önünde bulunduran objektif bir kullanma yetkisidir. Neticede genel af, şahıslara hitap etmez, bizzat işlenen fiilleri etkiler (Keyman, 1965: 63-64).

2) Genel Affin Geçmişe Ait Olması:

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

3) Genel Affin Kamu Davasına ve Mahkûmiyete Tesir Etmesi:

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

4) Genel Affin Toplu Olması:

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

B. ÖZEL AF VE ÖZELLİKLERİ

Türk Ceza Kanunu'nun 98. maddesine göre özel af, kesin bir hükümle karara bağlanmış bulunan cezayı bertaraf eden ya da etkisi daha az olan bir cezaya dönüştüren bir kurumdur. Buna göre özel af, etkilerini kesin hükümden sonra gösterir. Sadece hükmedilmiş ve kesinleşmiş olan cezalara yöneliktir (Önen, 1988: 18).

1) Özel Affin Mahkumiyete Etki Etmesi:

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

2) Özel Affin Mahkumiyetten Sonra Etki Etmesi:

Özel af ancak hükümden sonra uygulama imkanı bulur ki tanımı yapılırken cezanın kaldırılması, azaltılması veya değiştirilmesi şeklinde ifade edilmesi de bu yüzdendir. Çünkü ortada kesin bir hüküm yoksa, ceza verilmesi de söz konusu olmaz. Neticede özel af, yalnızca cezai sorumlulukları kesin hükme bağlanmış bulunan kimselere uygulanabilmektedir. Özel affin cezanın infazına etki eden bir kurum olması nedeniyle, özel af çıkarılabilmesi için öncelikle infazı olanaklı bir cezanın varlığı şarttır. Ancak bu anlatılanlardan yola çıkarak, özel af kurumunun her durumda kesin hükümden sonra çıkarılabileceği sonucuna da varmamak gerekir. Özel af, bir kanunla kesin hükümden önce de uygulanma olanağı bulabilir. Böyle bir durum, uygulamanın özel af sayılmasına mani değildir. Ancak bu uygulamalar da yalnızca cezayı dikkate almak ve mahkumiyete dokunmamak şartıyla özel af sayılırlar. Bu durumda af kesin hükümden önce yürürlüğe girmiş olsa dahi, bu af hükümlerine tabi olan kimselere ilişkin yargılama süreci devam edecek, nihayetinde ceza kesin hükme bağlandıktan sonra aftan faydalanmak mümkün olabilecektir. Sonuç itibariyle özel af yine kesin hükümden sonra etkili olacaktır (Keyman, 1965: 72-73).

3) Özel Affin Ferdi olması:

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

IV. VERGİ HUKUKUNDA AF ŞEKİLLERİ

Vergi alanında çıkarılan af yasaları genellikle halk dilinde vergi affı olarak anılmaktadır. Vergi affı dendiğinde aklımıza verginin yani vergi aslının affı gelebilir.

Fakat 1960 yılından günümüze dek çıkarılan vergi af yasalarında ağırlıklı olarak vergi cezalarının affı öngörülmüş, vergi aslına dokunulmamıştır.

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

A. GENEL AF İÇİNDE VERGİ CEZALARININ AFFI

Hukuk sistemimizde affa ilişkin hükümler Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Fakat 213 sayılı VUK'da affa müteallik herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının affı söz konusu olduğunda bir kanun çıkarmak ve hatta bu kanunlarda detaylı düzenlemelere gitmek zorunlu olmaktadır. Çünkü Türk Ceza Kanunu'nda af kurumuna ilişkin olarak yer alan ceza hukuku prensipleri daha çok hapis cezalarına yöneliktir. Halbuki vergi cezaları, yapısı itibariyle hapis cezalarından farklıdır. Affa yönelik olarak TCK'da düzenlenmiş olan ceza hukuku ilkelerinin tamamının vergi cezalarının affında uygulanması mümkün değildir. Vergi cezaları yapısı itibariyle hürriyeti bağlayıcı cezalardan çok para cezalarına benzerler. Bu sebeptendir ki, kanun koyucu vergi cezaları ve para cezalarının affı yoluna giderken benzeri düzenlemeleri uygulamaya koymaktadır. Sonuç itibariyle baktığımızda devlet gerek vergi cezalarının affında gerekse para cezalarının affında kamu alacağından vazgeçmek durumunda kalmaktadır (Çağan, 1972: 114-115).

Vergi cezalarının affının ceza mahkemelerince hükme bağlanması mümkün olmadığı için, genel af içinde bir madde şeklinde veya özel bir bölümünde belirtilmek suretiyle vergi afları düzenlenebilir. Türkiye'de genel af kanunu olarak çıkarılarak vergi cezalarını kapsamına alan ilk kanun 23 Şubat 1963 tarih ve 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun'dur. İlk kez bu af kanunuyla vergi cezalarının affı, diğer cezaların affı ile birlikte düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyi 03 Ağustos 1966 tarih ve 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun takip etmiştir. Bu af kanunu ile birlikte, kanunun uygulanmaya başlandığı tarihten başlayarak altı aylık süre içinde vergi asıllarının ödenmesi durumunda, buna bağlı cezalar ile gecikme zamları affedilmiştir (Dallı, 2006: 17). Vergi cezaları ve gecikme zamları ile ilgili hüküm bu kanunun 8. maddesinde şu şekilde yer almaktadır: Mükellefler veya sorumlular adına

31 Aralık 1965 tarihine kadar olan devrelere ait kesilmiş olup, mezkur kanunun uygulanmaya başlandığı tarihe değin tahsil edilmemiş olan vergi cezaları (mülga edilmiş olan vergi kanunlarına istinaden kesilmiş olanlar dahil) ile tatbik edilen gecikme zamları; ilişkili olduğu vergi asılları kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 aylık süre içerisinde ödenmiş olması halinde (kanunun yürürlüğe girdiği tarihte vergi asılları ödenmiş bulunanlar dahil) affedilmiştir (Çağan, 1972: 118).

B. VERGİ CEZALARININ BAĞIMSIZ OLARAK GENEL

AFFI

Ülkemizde vergi cezalarının affı konusunda 1961 yılına kadar ciddi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu zamana değin çıkarılmış olan af yasaları, vergi cezalarının affını kapsamamaktadır. 3 Mart 1961 tarihinde uygulamaya konulan 281 sayılı “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun” ile birlikte vergi cezalarının affına ilk defa rastlandığı söylenebilir (RG, 03.03.1961/10748). Bu kanundan sonra 23 Aralık 1963 tarihinde yürürlüğe giren 218 sayılı Af Kanunu ve 9 Ağustos 1966 tarihinde uygulamaya konulan 780 sayılı Kanunla birlikte vergi cezalarının affı yoluna gidilmiştir. Bunlardan başka, geçici üçüncü maddesi itibariyle 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu da bir kısım vergi cezalarının affını içermektedir (Çağan, 1972: 116).

281 sayılı Kanun, belirli koşullar altında bazı vergi cezaları ve gecikme zamlarının af ve tecilini öngörmektedir. Bu Kanun, vergi cezalarının sadece belirli bir kısmının birtakım koşulların varlığı halinde affını öngörmekte olup vergi cezalarının tamamının affını kapsamamaktadır. Bu yönü itibariyle mezkur kanunun af konusunda yaptığı düzenlemeler “şartlı af” niteliğine sahiptir (Çağan, 1972: 117).

C. VERGİ CEZALARININ ÖZEL AFFI

Vergi cezalarının özel affı ancak özel af hükümlerinin vergi cezaları hakkında uygulanması halinde söz konusu olur (Taşkın, 2006: 43).

Örnek olarak, 13 Haziran 1963 tarih ve 252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun (RG. 19.06.2013/11432) ile 5 Eylül 1963 tarih ve 325 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun (RG, 12.09.1963/11503) vergi cezalarının özel affı konusunda emsal teşkil etmektedir (Yelman, 2013: 17).

V. AFFIN VERGİ HUKUKUNDAKİ BENZER KURUMLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda af ile birlikte vergi borç ve cezalarını sona erdiren başka kurumlar da mevcuttur. Affın yanında, aftan tamamen idari bir tasarruf olmaları nedeniyle ayrılan vergi hukukuna has kurumların olduğu da görülmektedir. Bu kurumların süreklilik taşımaları en büyük ortak özellikleridir. Başka bir deyişle, bahsettiğimiz kurumların yürürlük süreleri itibariyle bir kısıtlama söz konusu değildir; prensip olarak sürekli bir yapıdadırlar. Oysaki af kanunları istisnai niteliğe sahip kanunlardır; süreklilik taşımazlar.

Bu başlık altında inceleyeceğimiz kurumların tamamı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş kurumlardır. Bundan dolayı sadece Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere tatbik edilirler. Af yönünden, bu denli bir sınırlandırma getirip getirmeme yetkisi prensip olarak tamamen yasama organının takdirine bırakılmıştır. Yasama organı isterse bütün vergi türlerini affın kapsamına dahil edebilir.

Ayrıca bir başka farklılık da şudur: Pişmanlık, uzlaşma, cezalarda indirim ya da terkin talebinde bulunmak ve bu müesseselerin hükümlerden faydalanmayı istemek bir haktır. Ancak yükümlü ya da ceza sorumlusunun, af talebi konusunda sübjektif bir hakka sahip olduğu söylenemez.

Çalışmamızın bu kısmında af ile benzerlik gösteren kurumlardan pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, cezalarda indirim ve terkin kurumlarına değinilmiş, bu kurumların af ile aralarındaki farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır (Dönmez, 1990: 26-27).

A. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN “TERKİN” İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Terkin kavramı sözlükte “Yazılmış bir şeyi çizerek silme” olarak ifade edilmektedir (www.tdk.gov.tr). Hukuk kaynaklarında terkin sözcüğü, “resmi defter ve kütüklerde yazılı olan bir hususun çizilmesi” olarak geçmektedir (Yılmaz, 2005: 691). Vergi hukukunda ise terkin kavramı, birtakım şartların mevcut olması durumunda vergi alacağını tüm hukuki neticeleri ile beraber yok eden idari bir muameledir. Bu yönüyle terkin vergi borçluluğunu sona erdiren hallerden biridir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 174-175).

Terkin işleminin gerekçesini çok farklı hukuki sebepler oluşturabilir. Örneğin, vergi hatalarının düzeltilmesi nedeniyle terkin yapılabilir veya kesinleşen bir yargı kararına dayalı olarak da terkin söz konusu olabilir. Bunun yanında, bir af kanununun uygulanması da terkin işleminin gerekçesini oluşturabilir. Terkin, bu yönüyle umumi bir kapsama sahiptir. Bu nedenle terkinin af müessesesi ile karıştırılmaması gerekir. Burada konu edineceğimiz ve af ile karşılaştıracağımız terkin ise VUK’un 115. maddesinde özel olarak düzenlenmiş olan terkindir.

VUK’un 115. maddesi hükmü; “Kuraklık, su basması, yer kayması, yer sarsıntısı, don, yangın, muzır haşarat ve hayvan istilasası ve bunun gibi durumlar sebebiyle:

1. Sahip oldukları varlıkların en az 1/3’ünü yitiren mükelleflerin bu afetlerin zarara uğrattığı gelir kaynaklarına ilişkin vergi cezaları ve vergi borçları;

2. Ürünlerinin en az 1/3’ünü yitiren mükelleflerin, afete uğrayan arazi için zararın gerçekleştiği hasat ve toplanma dönemine isabet eden seneye ait olarak tahakkuku gerçekleştirilen vergi cezaları ve Arazi Vergisi borçları;

zararla orantılı bir şekilde Maliye Bakanlığı tarafından tamamen veya kısmen terkin edilir (Ek cümle: 28/12/2001-4731/4 md.) ...” şeklindedir (VUK kapsamında olmayan kamu alacakları için 6183 sayılı AATUHK 105. madde hükümleri uygulanır). Bu hüküm, en sonunda yer alan “kısmen veya tamamen terkin olunur” ifadesiyle yol açtığı sonuçlara bakılarak terkin müessesesinin bir çeşit af olarak

değerlendirilmesine neden olmuştur. Ancak iki kurum arasında esaslı farklılıklar vardır (Dönmez, 1990: 28).

İlk fark, yetkili organlarda gözlemlenir. Terkin uygulaması konusunda kararı idare verecek olmasına rağmen, vergi hukukunda af yetkisi kural olarak yasama organınca kullanılır (Dönmez, 1990: 28). Terkin kavramı, idarenin kamu alacağından vazgeçmesi yönüyle af kavramına da benzetilebilir. Fakat cezalar ve vergilerin affedilmesi durumu genel ve objektif bir muamele olmasına rağmen terkin subjektif ve özel bir işlemdir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 152)

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. Bir başka deyişle, af kavramı temelde ceza kavramı ile ilintilidir.

Af, mutlak olarak bir takdire dayanır ve bunun bir sonucu olarak, affeden organın neden affettiğini belirtme yükümlülüğü yoktur. Oysaki cezanın ertelenmesine karar veren yargıç, bu işlem dolayısıyla gerekçe göstermek zorundadır (TCK md. 51). Esas olarak yargıcın hangi durumlarda cezayı erteleyebileceği, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 16. ve 17. maddelerinde önceden kanunla tespit edilmiş bulunmaktadır. Cezanın ertelenmesine karar verilmeden önce bu şartların mevcudiyetinin araştırılması gerekmektedir. Buna rağmen, affedecek organın hangi şartların varlığı durumunda bu yetkisini kullanabileceği daha önceden belirlenmemiştir (Cumhurbaşkanının özel af yetkisi bu konuda bir istisna oluşturur) (Keyman, 1965: 9).

5237 sayılı TCK'nın 51. maddesinde hapis cezalarının ertelenmesi konusuna yer verilmiştir. Bu maddeye göre cezanın ertelenmesi demek, işlenen suç nedeniyle hapis cezasına mahkum olan kişinin bu cezasının infazının belirli bir süre için geri bırakılması demektir. Eski kanunda, kısa süreli özgürlüğü bağlayıcı cezalar ve para cezaları için erteleme söz konusu olmakta iken; 5237 sayılı TCK'da erteleme, yalnızca hapis cezası için öngörülmüştür. Bu düzenlemeden sonra artık para cezalarının ertelenebilmesi durumu ortadan kalkmıştır. Bu düzenleme ile birlikte erteleme, artık

koşullu bir af uygulaması olmaktan ziyade, bir ceza infaz müessesesi şekline bürünmüştür (Denizhan, 2006; 222).

Vergi hukukuna göre de af, mutlak bir yetki olduğu için sonuç olarak affeden organ niçin affettiğini belirtmek zorunda değildir. Ancak idare, bir vergi alacağını ve cezasını terkin etmek isterse, daha evvel kanunda belirlenmiş şartların somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediğini gözetmek durumundadır. Kanunda belirlenmiş olan şartlar gerçekleşmiş olduğu takdirde, idarenin vergi cezası ve vergi alacağının terkinde hususunda takdir yetkisi yoktur. Vergi affında ise af yasasını çıkaracak organın hangi şartlar altında bu yetkisini kullanabileceği önceden belirlenmemiştir (Dönmez, 1990: 29).

Açıklamaya çalıştığımız fark aslında af ile terkin arasındaki amaç ayrılığının bir sonucudur. Vergi hukukunda ayrıksı bir yöntem olan af kurumu, siyasi yanları da bulunan sıra dışı bir vasıta niteliğindedir (Dikmen, 1973: 110). Terkin müessesesi ise bir yanı sıra kaliteli bir vergi düzeninin koşullarından olan verginin kaynağının muhafaza edilmesi prensibine dayanmaktadır.

VUK’da düzenlenen bu terkin sebebi, özel hukukta yer alan ifada imkansızlık sebebiyle borcun ortadan kaldırılmasına benzetilebilir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 154). Türk Borçlar Kanunu’nun “Kısmi İfa İmkansızlığı” kenar başlıklı 137. maddesine göre; borcun yerine getirilmesi borçlunun mesul olmadığı nedenlerle kısmen olanaksız hale gelirse borçlu, borcunun yalnızca ifası olanaksız hale gelen bölümünden kurtulur. Fakat bu kısmi ifa imkansızlığı daha evvel bilinebilseydi sözleşmenin taraflarınca bu şekilde bir anlaşmanın yapılmayacağı açıkça belli oluyorsa, borcun tamamı ortadan kalkar.

Bütün bu açıklamalar neticesinde, benzer yönleri inkar edilemese de af ile terkin müesseseleri arasında esaslı farklılıkların bulunduğunu gözden kaçırmamak gerekmektedir.

B. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN “CEZALARDA İNDİRİM” İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen cezalarda indirim kurumu, hem mükellef hem de vergi idaresini vergi cezasının uzun zaman alan muamelelerinden kurtarmak ve vergilerin mümkün olan en kısa sürede tahsil edilerek bu gelirlere olabildiğince istifade edilmesini sağlamak amacını gütmektedir (Özdemir, 2010; 11). VUK’un “Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme” başlığını taşıyan 376. maddesine göre; re’sen, ikmalen veya idare tarafından tarhiyatı gerçekleştirilen vergi ya da vergi farkını ve aşağıda belirtilen indirimlerden geriye kalan vergi ziyayı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarını vergi sorumlusu veya mükellef ihbarnamelerin tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz günlük süre içinde ilgili vergi dairesine başvurmak suretiyle vadesinde ya da 6183 sayılı AATUHK’da belirtilen türden teminat göstererek vadenin sona erdiği tarihten itibaren üç aylık süre içinde ifa edeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasının ilk kez işlenmesi durumunda 1/2’si, bundan sonra kesilen cezalarda 1/3’ü,

2. Özel usulsüzlük ya da usulsüzlük cezasının ise 1/2’si, indirilir.

Vergi sorumlusu ya da mükellef, ifa edeceğini beyan ettiği vergiyi ve vergi cezasını yukarıda yazılı müddet zarfında ödemez ya da yargıya intikal ettirirse, bu madde hükmünden yararlandırılmaz.”

şeklindedir.

Cezalarda indirim müessesesini bazı yazarlar bir af hükmü şeklinde dikkate almışlardır. Buna sebep olarak ise, cezalarda indirim kurumunun, Vergi Usul Kanunu’nun 376. maddesinde belirtilen şartlar meydana geldiğinde, vergi cezalarının kısmi olarak sonlanması gösterilmektedir. Fakat yalnızca bu netice baz alınmak suretiyle cezalarda indirim kurumunu bir af kurumu şeklinde tarif etmek son derece yanlıştır. Öncelikle af ile cezalarda indirim müessesesi arasında devamlı olma, indirimden faydalanma mevzuunda talepte bulunma imkanı tanıma ve sadece VUK bağlamındaki vergilere tatbik edilme gibi farklılıklar mevcuttur. Bunun yanında,

cezalarda indirim yöntemiyle vergi cezalarında yalnızca kısmi olarak bir indirim mümkün olabilir. Oysaki af müessesesi yöntemiyle vergi cezalarının bütünüyle affı da mümkün olmaktadır.

Öte yandan, cezalarda indirimin asıl fonksiyonu vergi yönetimince saptanmış vergi suçlarına ilişkin cezaların uyuşmazlık 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.

Cezalarda indirim hükmü yalnızca idari nitelikteki vergi cezalarına uygulanabilir. Af aracılığı ile bunların yanı sıra 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. İki kurumun birlikte uygulanması durumunda, yükümlüler af hükümlerinin kendilerine tatbik edilen indirimden geriye kalan tutarı öderlerken VUK'un 376. maddesindeki koşulları taşıyorlarsa bu kez maddede öngörülen indirimin de uygulanmasını isteyebilirler. Bu da gösteriyor ki her iki kurum nitelikleri itibariyle farklıdır (Dönmez, 1990: 30-31).

C. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN “PİŞMANLIK VE ISLAH” İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda af müessesesine benzerlik gösteren bir başka kurum da "pişmanlık ve ıslah" müessesesidir. VUK'un 371. maddesinde düzenlenmiş olan pişmanlık ve ıslah kurumu yol açtığı sonuçlar bakımından özellikle “koşullu af” ile benzerlik göstermektedir. Hem koşullu af uygulaması, hem de pişmanlık ve ıslah kurumunda vergi aslının kanunda belirlenmiş olan süreler içinde ödenmesi halinde suç teşkil eden fiile ceza verilmemektedir. Diğer taraftan, terkin, cezalarda indirim ve uzlaşmada sadece idari nitelikteki para cezaları itibariyle geçerli olan bu sonuç pişmanlık ve ıslah kurumunda kamusal nitelikteki cezalar alanında da uygulanmaktadır. Bir başka ifadeyle, afta olduğu gibi pişmanlık ve ıslah müessesesinde de, belirlenen şartlara uygun olarak, hapis cezasının verilmesine yol açacak bir suç işlediğini ilgili makamlara kendiliğinden bildiren yükümlüler hakkında

kamu davası açılmaz. Fakat af ile pişmanlık ve ıslah arasındaki bu benzerlik yalnızca görünüşte kalmaktadır (Dönmez, 1990: 36). Bu iki müessese arasında görülebilen farklılıkları şöylece sıralayabiliriz:

i. Pişmanlık ve ıslah sürekli olarak uygulanan bir kurum olmasına rağmen, vergi affı prensip olarak sadece bir defa başvurulması icap eden sıra dışı bir araçtır.

ii. Pişmanlık ve ıslah müessesesi hem vergi türleri itibariyle, hem tarh yöntemleri itibariyle, hem de cezalar itibariyle sınırlandırılmıştır. Pişmanlık ve ıslah kapsamına sadece Vergi Usul Kanunu'nun uygulandığı vergiler dahildir. Diğer taraftan, VUK'un 371. maddesinin son fıkrası hükmünce, normalde pişmanlık ve ıslah kapsamında olması gereken Emlak Vergisi pişmanlık ve ıslahın kapsamı dışında tutulmuştur (VUK madde 371/son).

Affin kapsamına ise her türlü vergi dahil olabileceği gibi, kanun koyucu dilerse vergi türleri itibariyle çok farklı sınırlamalar da getirebilir.

iii. Pişmanlık ve ıslah tarh yöntemi itibariyle, sadece beyana dayalı vergilerde uygulama alanı bulur. Başka bir deyişle götürü usulün uygulandığı durumlarda pişmanlık ve ıslah uygulanmaz. Affın bu tarz hallerde dahi uygulanması gayet doğal bir durumdur.

iv. VUK'un 371. maddesinin 1. fıkrasına göre pişmanlık ve ıslah sadece "Beyan usulüne tabi olan vergi türlerinde vergi ziyayı cezasının kesilmesini gerekli kılan eylemleri gerçekleştiren mükelleflerle bu eylemleri ortaklaşa gerçekleştiren diğer kişilere..." uygulanır (VUK madde 371/1). Başka bir deyişle, pişmanlık ve ıslah usulsüzlük cezalarına uygulanmaz. Ayrıca, kaçakçılık suçları hakkında VUK'un 359. maddesinde, "371. maddede yer alan pişmanlık koşullarına elverişli olarak vaziyeti ilgili makamlara haber verenler için bu madde hükmü tatbik edilmez." denilmek suretiyle bu suçlar itibariyle de pişmanlık ve ıslahtan faydalanılabilmesi mümkün olmaktadır. Meseleye af yönünden bakıldığında ise, daha ağır cezalar affedilirken daha hafif cezaların affın kapsamı dışında bırakılması söz konusu olmamaktadır (Dönmez, 1990: 35-36).

v. Son olarak, pişmanlık ve ıslahtan faydalanılabilmesi için gecikme zammının ödenmiş olması gerekmektedir (VUK madde 371/5). Af uygulamasına

bakıldığında ise cezalarla birlikte gecikme zamlarının affi yoluna da gidildiği durumlara çokça rastlanmaktadır.

Bütün bu açıklamalar af ile pişmanlık ve ıslah kurumları arasındaki farkı net bir şekilde ortaya koymaktadır (Dönmez, 1990: 35-36).

D. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN “UZLAŞMA” İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Uzlaşma kavramı kısaca, yükümlü ve vergi dairesinin kesilen vergi cezası ile belirli bir tutardaki vergi tarhiyatı hususunda pazarlık etmeleri neticesinde anlaşmaya varmalarınıdır (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 200). Bu pazarlık genellikle, vergi idaresinin başlangıçta saldıdığı vergi ve cezanın bir kısmından vazgeçmesi ile sonuçlanmaktadır. Uzlaşmanın yol açtığı bu sonuç bazı yazarlarca idarece kullanılan bir tür af yetkisine benzetilmiştir (Ağca: 37). Ancak af ile uzlaşma arasındaki bu benzerlik, karşılaştırdığımız öteki kurumlarda olduğu gibi görünüşten öteye geçmez. Arada bazı önemli farklılıklar vardır.

Af ile uzlaşma arasındaki ilk farklılık, af ile uzlaşmanın özüne ilişkindir. Uzlaşma, esasen vergi anlaşmazlıklarının sonuca bağlandığı bir yöntemdir. Bu sebeple uzlaşmaya varılırken mahkemelerce gerçekleştirilen yargılama etkinliği şeklinde bir yöntem takip edilir. Yükümlü konumundaki kişi burada vergi idaresinin iddialarına karşı kendi iddialarını savunur. Esasen uzlaşma yöntemine başvurulabilecek durumlar kanunda tertip edilirken her şeyden önce, belirli olmayan, yoruma dayalı mevzuların idarenin gerçekleştirdiği işlemlerde temel alınması ve muayyen bir mevzuda idare ile mahkemelerin değişik fikirlerde olmasına benzer durumların önceden anlaşılması, uzlaşma kurumunun, idare tarafından gerçekleştirilmiş olan muamelelerin doğruluklarının tartışılabilir olduğu durumlara karşı hazırlıklı hale getirildiğini göstermektedir. Diğer taraftan, uzlaşma görüşmelerinin nihayetinde anlaşmazlığın kuşkuya yer bırakmayacak bir biçimde çözüme kavuşturulması şart değildir. Ancak uzlaşma bir kez sağlandıktan sonra bahse konu anlaşmazlığa ikinci kez dönmek imkansızdır. Af kurumu ise, niteliği itibariyle bir anlaşmazlığın çözüme kavuşturma faaliyetidir denilebilir. Vergi hukuku alanında af yoluyla zaman zaman yargı organlarında birikmiş anlaşmazlıkların tasfiye edilmesi yoluna gidiliyor olsa da, bu

durumun, uzlaşma yolu ile uyuşmazlığın sona erdirilmesinden farklı bir durum olduğuna şüphe yoktur (Dönmez, 1990: 37-38).

Uzlaşma, vergi dairesi ile yükümlünün pazarlıkları neticesinde anlaşmalarıyla ortaya çıkan bir müessesedir. İdare, vergi cezalarının bir bölümünden uzlaşma müessesesini işletirken gerçekleştirdiği bir çeşit idari mukavele ile vazgeçebilmektedir. Yani uzlaşma müessesesi bir tür idari mukavele niteliğine de sahiptir (Öncel, Kumrulu, Çağan; 2018: 175). Bu şekilde uzlaşma çift yanlı bir muamele niteliğindedir, af ise tek yanlı bir muameledir (Şenlik, 2008: 78).

Af kavramı, genel ve objektif bir işlem sonucu ortaya çıkmasına rağmen, uzlaşma bireysel ve sübjektif bir işlem şeklinde ortaya çıkar (Dönmez, 1990: 38).

Af ile uzlaşma arasındaki bir diğer farklılık da, uzlaşma kapsamında yer alacak olan vergiler ile uzlaşılma imkanı olan vergi ve cezaların üst sınırını tespit etme hakkının idareye tanınmış bulunmasıdır. Bu hak, VUK kapsamında yer alan vergi türlerinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, Belediyeler ve İl Özel İdarelerine tabi olan vergilerde ise İçişleri Bakanlığı'na verilmiştir (VUK Ek Madde 1). Bu konuda af uygulamasına bakıldığında ise, affın vergiler ve cezalar bakımından kapsamının kanunla düzenlendiği görülür (Dönmez, 1990: 38).

Nihayet, vergilere ilişkin bir af yasaının yürürlüğe konulması uzlaşma kurumunu tümüyle gereksiz bir duruma düşürmez. Af yasaı ile uzlaşma kurumunun beraberce uygulanması mümkün olabilir (Akkoy, 1981: 7).

VI. VERGİ AFLARINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Devletler egemenlik gücüne dayalı olarak elde ettikleri vergileri, sosyal ve iktisadi yaşama yaptıkları müdahalelerin bir parçası şeklinde herhangi bir karşılığı olmaksızın, nakdi ve zora dayalı olarak almaktadırlar. Vergiler, günümüzde devletlerin varlığına gereksinim duydukları en önemli kamu gelirleri arasında yer almakla birlikte aynı zamanda devlet bütçesi içerisinde en büyük hisseye sahip olan gelir unsuru konumundadırlar (Arıkan, Yurtsever; 2004: 60).

Vergi aflarının birçok ülkede uygulanması afları kaçınılmaz bir uygulama haline getirmiştir. Birçok sebeple çıkarılan vergi aflarına olumlu ve olumsuz yanları

göz önünde bulundurularak farklı açıdan yorum getirilmiştir. Vergi afları, bir takım siyasi politikalara, toplumsal yapıya, devlet bütçesinin içinde bulunduğu duruma, ekonomik konjonktüre bağlı olarak belli bir amaç doğrultusunda çıkarılabilmektedir. Bu amaçlara ulaşma yolunda da birçok farklı değişken aflara etki edebilmektedir. Dolayısıyla afların yalnızca olumlu veya yalnızca olumsuz yönlerini ön plana çıkararak her durumda aynı sonuca yol açtığını söylemek doğru olmayacaktır.

Genel olarak affın yanında ve karşısında olan görüşlere bakıldığında affı savunanların, olağanüstü dönemlerin ardından toplumsal barışın sağlanabilmesi, vergi gelirlerinin arttırabilmesi, tahsilatın hızlandırılabilmesi, idare ve yargı organlarındaki iş yükünün hafifletilebilmesi gibi amaçlar doğrultusunda affın zaruri olduğunu öne sürdükleri; affa karşı olanların ise, af uygulamasının adalet ve eşitlik ilkelerine zarar verdiği, mükellef psikolojisini olumsuz etkilediği, kamu yararı sağlamadığı, idare ve yargı organlarının da iş yükünü herhangi bir şekilde hafifletmediği gibi nedenlerle affın karşısında yer aldıkları görülmektedir (Besen, 2007: 90).

Genel olarak vergi hukukunda af kurumunu savunanların görüşleri; mali ve iktisadi suçların nitelikleri, af vasıtasıyla vergilerden elde edilen gelirlerde artış sağlanması ve tahsilatlara hız vermek olanağı ile idare ve yargı organlarının iş yoğunluğunun azaltılması noktalarında birleşmiştir. Vergi alanında af kurumuna karşı çıkanlar ise af yetkisinin kötü niyetle kullanılabileceği endişesine kapılmışlar ve af uygulamasının vergi adaleti ile örtüşmeyeceği fikrini öne sürmüşlerdir (Dönmez, 1990: 40).

A. VERGİ AFFINA İLİŞKİN OLUMLU GÖRÜŞLER

Vergi afları için olumlu görüşe sahip olanların bu konudaki ilk savlarını; yürürlükte olan vergi sisteminin iktisadi ve sosyal hakikatlere elverişli olmaması, vergi sisteminde ekonomik hayattaki problemler ve düzensizliklere koşut olarak gerekli yeniliklerin gerçekleştirilmemesi oluşturmaktadır. Af müessesesini savunanlar, vergi sisteminin ortaya çıkardığı dengesizliğin mükellefleri kaçınılmaz bir şekilde vergi suçu işlemeye sevk ettiğini öne sürerek, bu durumu ortadan kaldırmak adına vergi afların gerekli bir uygulama olduğunu söylemektedirler (Yalçın, Başer; 1996: 106). Vergi yasalarındaki kimi hükümlerin, özellikle ekonominin dar boğazda olduğu kriz

dönemlerinde, tavizsiz bir şekilde uygulanması vergi mükelleflerinin zor durumda kalmasına neden olabilecektir. Ekonomik konjonktürün iyiye gittiği dönemlerde mükelleflerin de kazançları iyi durumda olduğu için vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanmazlar. Ancak, ekonomik krizler toplumun her kesimini etkilediği gibi iş dünyasında faaliyet gösteren vergi mükelleflerini de fazlasıyla etkiler. Ekonomik krizlerin etkili olduğu dönemlerde, normal dönemler için tertip edilmiş olan kanunlarla bu krizlerin üstesinden gelmenin zorluğu ortadadır. Krizin olumsuz etkilerinin atlatılabilmesi için, mevcut kriz ortamının niteliklerine ve şartlarına uygun sıra dışı özelliklere sahip af kanunlarının uygulamaya konulması icap etmektedir (Dönmez, 1990: 42). Ayrıca vergi yasalarındaki kimi hükümler zamanla belli sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerin işlerini yapabilmelerine imkan vermeyecek derecede ağır bir külfete dönüşebilir. Bu gibi durumların mükellefler itibariyle ortaya çıkarmış olduğu zor durumun çözüme kavuşturulmasında vergi aflarına başvurulabilmektedir. Vergi afları; gecikme zammı, faiz ve ceza gibi doğru olmayan vergi uygulamaları dolayısıyla meydana gelen, ödemesi gereken vergi borcunu ödeyemez durumda olan yükümlülerin cezalar ile ceza niteliğindeki gecikme zamları ve faizleri af kurumu sayesinde kısmi olarak ifa edebilmesini amaç edinen insancıl bir kurum olarak da kabul edilmektedir (Erimez, 1997: 56).

Af uygulamasının bir diğer olumlu yönü de, aftan önce vergisel ödevlerini yerine getirmeyerek kayıt dışı faaliyet gösteren mükelleflerin kayıt altına alınmasını sağlamasıdır. Böylelikle vergisel yükümlülükler mükellefler arasında paylaşılarak vergi adaletinin de sağlanmasına katkıda bulunulacaktır. Bu durum, aynı zamanda vergi ödevini ziyadesiyle yerine getirmiş olan mükelleflerde de vergi sistemine olan güvenin artmasını sağlayarak gelecekte doğabilecek olası vergi kayıplarının da önüne geçilmesini sağlayacaktır. Ekonomide bütün vergi mükelleflerinin kayıt altında faaliyette bulunduğu inancını taşıyan bir sistemin uygulamada oldukça başarılı sonuçlar ortaya çıkarması sürpriz olmayacaktır.

Vergi aflarının uygulanmasının gerekli olduğunu gösteren bir diğer neden de, bu konuda mükelleflerin istenilen ölçüde eğitilememiş olması ve insanlarda da vergi konusunda yeterli düzeyde bir bilincin oluşmamış olmasıdır. Af kurumunu savunanlarda, vergi aflarının hiç olmazsa insanlar tarafından vergi ahlakı tam

anlamıyla idrak edilene değin kalması gerekli bir uygulama olduğu düşüncesi mevcuttur (Sayar, 1987: 71). Ekonomide faaliyette bulunan yüzlerce iş kolu ve binlerce mükellef bulunmaktadır. Her iş kolunun gerektirdiği belli nitelik ve yasal düzenlemeler de mevcuttur. İşte bu yasal düzenlemeler bazen o iş kolunda faaliyette bulunan mükellefler tarafından yeterince idrak edilemeyebilir. Vergi idaresi de yükümlülükleri konusunda mükellefleri bilgilendirme görevinde eksik kalmış olabilir. Kısacası, vergi kanunlarının kompleks yapısı kimi zaman mükellefler tarafından vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde sehven hataya düşülmesine ve vergi idaresi açısından suçlu bir mükellef profilinin ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Bilinçli bir mükellef profilinin oluşturulması ve kanunların mükelleflerin anlayabileceği bir yalınlığa kavuşturulması oldukça zaman alıcı bir işlem olduğu için mükelleflerin bu durumdan kaynaklanan mağduriyetlerinin giderilmesinde hızlı bir çözüm yoluna ihtiyaç duyulabilmektedir. Bunun için de zaman zaman vergi afları uygulamaya konulmaktadır.

Af uygulamasına olumlu bakan anlayış, vergi inceleme seviyelerinin yetersiz olmasını da vergi aflarının gerekliliği konusunda bir gösterge olarak kabul etmektedir. Vergi inceleme oranlarının yetersiz oluşu, yükümlüler açısından da birtakım farklılıkların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Sayar, 1987: 71). Aksayan vergi denetim sistemi, ekonomide vergisini düzenli bir şekilde ödeyen dürüst mükellefleri cezalandırırken kayıt dışı faaliyet gösteren kişi ve kurumları da ödüllendirmektedir. Bu durum piyasada iki mükellef grubu arasında haksız rekabete neden olarak piyasanın işleyişini bozmaktadır. Bu eşitsizliği ortadan kaldırmak için denetim mekanizmasının etkinliğini arttırıcı yapısal reformlara ihtiyaç vardır. Ancak uzun bir zaman gerektiren bu maliyetli reformlara gitmek istemeyen vergi idaresi, bu haksız rekabeti ortadan kaldırmak, kısa dönemli piyasa dengesini yeniden sağlamak için vergi aflarını kullanabilmektedir.

Vergi aflarının, vergi dairelerinde ve mahkemelerde yığılmış birçok işlem dosyasının sonlandırılması ve vergi tahsilatta bir artış ortaya çıkarması gibi faydaları da mevcuttur. Vergi aflarının bu yönü sayesinde, vergi dairelerinin ve mahkemelerin iş yoğunluğunda azalma olacağı ve mükellefler açısından da vergi daireleri ve mahkemelerdeki ihtilafli dosyalarının tasfiye edilmesi dolayısıyla oldukça faydalı

olacağı ve onların çalışma performansına olumlu katkı sağlayacağı düşünülmektedir (Sayar, 1987: 71). Hükümetler zaman zaman bütçede ortaya çıkan açıkların finansmanında vergi affı mekanizmasına başvurmaktadır. Kısa dönemde bütçede ortaya çıkan açıkların borçlanma yoluyla kapatılması kısa dönem borçlanma faizlerinin yüksek olmasından dolayı hem maliyetli hem de yavaş bir uygulamadır. Bunun yerine hükümetler çok daha hızlı bir yöntem olan vergi aflarını uygulamaya koymaktadır. Böylece bütçe açıklarının ekonomide ortaya çıkaracağı olası krizlerin derinleşmesine engel olunabilmektedir. Yargıda biriken dosyalar hem devlet ile mükellefler arasındaki ihtilafların uzunca bir süre çözümsüz kalmasına hem de tahsilatı geciken vergi gelirlerinin enflasyon etkisi nedeniyle erimesine neden olmaktadır. Ayrıca bu durum mükellef psikolojisini de olumsuz etkilemekte onların iş performanslarını da düşürmektedir. Uygulamaya konulacak yapıcı bir af düzenlemesiyle bu çatışma durumu sona erdirilerek hem mükelleflerin piyasada daha rahat faaliyetlerine devam etmeleri hem de yargıdaki iş yükünün bir nebze azaltılabilmesi sağlanabilecektir. Çeşitli sebeplerle tahsilatında gecikilen vergiler, sürecin uzamasından kaynaklanan enflasyon etkisi ve bu vergilerin tahsilinin gerçekleştirilebilmesi için yapılan masraflarla birlikte düşünüldüğünde vergi idaresi açısından önemsiz meblağlara dönüşebilmektedir. Bu durumda af uygulamasıyla vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafı sona erdirmek, bu vergilerin tahsilinden elde edilecek gelirden daha faydalı ve daha sağlıklı bir çözüm olabilecektir.

B. VERGİ AFFINA İLİŞKİN OLUMSUZ GÖRÜŞLER

TBMM tarafından çıkarılacak af kanunları, kanunda öngörülen affın kapsamı ölçüsünde vergi borcunu sona erdiren bir sebep olarak karşımıza çıkabilmektedir. Ancak vergi affını öngören kanunların vergilendirmede adalet ve kanun önünde eşitlik ilkelerini zedeleyen uygulamalar olduğunu belirtmek gerekir (Taşkan, 2018: 282).

Vergi afları özellikle vergisel yükümlülüklerini kanunlara uygun biçimde yerine getiren mükellefler üzerinde çok olumsuz etkiler yaratmaktadır. Mükelleflerin vergiye uyum sağlamalarını zorlaştırmaktadır (Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar; 2018: 123).

Vergi aflarına karşı çıkan kesimler, aflarla vergilerini aksatmadan ödeyen dürüst mükelleflere karşı haksızlık yapıldığını düşünmektedirler. Bu durumda; vergi aflarının uygulanmasıyla birlikte kendisine düşen vergi tutarını faizsiz bir nakit temini gibi kullanan ve sonrasında yine aynı tutarda vergiyi ödeyerek bu yükümlülüğünden kurtulanlar mükafatlandırılmakta, kendi istekleriyle vergi borçlarını gerektiği şekilde ifa edenler ile stopaj yoluyla vergilendirilen mükellefler ise adeta cezalandırılmaktadır. Böyle bir vaziyetle karşı karşıya bulunan dürüst mükellefler, vergi afları nedeniyle vergi ve cezalarını ödemeyerek yükümlülüğünden kurtulan mükelleflerin bu uygulama dolayısıyla ödüllendirildiklerini düşünmekte, kendileri de ilerleyen zamanlarda aftan faydalanmaya yönelik tavırlar sergileyebilmektedirler (Güner, 1998: 263). Piyasada vergisini ödemeksizin kayıt dışı faaliyette bulunan mükellefler, vergisel ödevlerini layığıyla yerine getiren mükellefler için her anlamda kötü bir örnek teşkil edecektir. Vergi aflarıyla vergisini ödemeyen mükelleflerin aflarla ödüllendirilmesine tanık olan dürüst mükellefler de sisteme olan güvenini kaybedecek, vergisel yükümlülüklere karşı onlar da direnç göstermeye başlayacaklardır. Bu durum ise, af yanlılarının savunduğunun aksine, vergi tahsilatlarında uzun dönemde önemli miktarlarda azalışlar meydana getirebilecektir. Ayrıca vergi aflarına oldukça sık başvurulmuş olması, mükelleflerde tekrar bir af çıkarılacağı inancı oluşturması yanında vergi aflarının bir kereye özgü bir işlem olduğu yönünde kamuoyunda bir algı oluşturulmasını da zorlaştıracaktır. Bu durum da yukarıda belirtildiği şekilde, uzun vadede devletin vergi gelirlerinin düşmesine sebep olabilecektir (Yumuşak, 1997: 43). Af kanunları sıklıkla başvuruldukları oranda etkinliğini yitirirler. Çünkü af kanunlarının mütemediyen çıkarılacağı beklentisinin hakim olduğu bir toplumda, mükellefler vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda istekli davranmazlar.

Vergi afları, aftan faydalanan mükellefler için ortaya çıkardığı haksız faydalar, dürüst mükellefler için sebep olduğu haksız durumlar yanında aynı zamanda piyasanın işleyişinde de haksız bir rekabete yol açmaktadır. Vergiler devlet için bir finansman kaynağı olduğu gibi, vergisini ödemeyen mükellefler için ödemekten imtina ettikleri tutarlar kadar bir finansal kaynak niteliği arz eder. Vergi kaçakçılığı bilindiği üzere, piyasanın iktisadi şartları göz önünde bulundurulduğunda nispeten

daha az risk taşıyan yani büyük oranda güvenceli ve ekonomik finansal gelir elde etme yöntemlerinden birini teşkil etmektedir. Bu şekilde bir tavır sergilenmesi, iktisadi rekabeti olumsuz yönde etkilemesinin yanında vergi kaçakçılığına yönelik eğilimi de artırıcı bir unsur olarak görülmektedir (Sayar, 1987: 72).

Af uygulamalarının, uzlaşma müessesesinin işleyişine de menfi bir etkisi vardır. Bundan dolayı vergi yargılamasını gerçekleştiren organların üstündeki iş yükü de azalmamaktadır. Bunun yanında aflar, vergi denetiminin işlerliğini bozduğu ve vergi idaresinin itibarına zarar verdiği için de denetimleri kötü yönde etkilemektedir. (Çetin, 2005: 28). Mükellefler uzlaşma kurumuna başvurarak vergisini ödemek yerine, af çıkacağı beklentisiyle yükümlülüklerini geciktirme yolunu seçerler. Yapısal bir düzenlemeyle sorunu kökten çözmek yerine, af uygulamasına sürekli başvurarak sorunu erteleme yolunu seçen vergi idaresi, mükellef gözünde itibarını yitirmiştir. Bu yüzden çıkaracağı af uygulamalarının etkisi çok sınırlı kalacak, uygulamaya koyduğu uzlaşma müessesesine mükellefler tarafından itibar edilmeyecektir. Bu durum ise vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların sürmesine, vergi tahsilatlarının gecikmesine ve uzun dönemde vergi gelirlerinin düşmesine sebep olacaktır. Ayrıca, af yanlısı görüşü savunanların aksine, tek başına hiçbir şeyi çözüme kavuşturamayan vergi afları, yargıdaki dosya sayısının azalmasına katkıda bulunmayacağı için iş yükü anlamında da bir fayda sağlamayacaktır.

Vergi aflarına ilişkin olumsuz görüşe sahip olanlar, bütün bu olumsuz etkileri dolayısıyla af uygulamasına gidilmesine karşı çıkmaktadırlar. Vergi aflarının uygulanması affın faydalarını savunanların aksine, adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyecek, mükellef psikolojisini olumsuz yönde etkileyecek, kamu yararı sağlamayacağı gibi idare ve yargı organlarının iş yükünü de hiçbir şekilde hafifletmeyecektir.

VII. VERGİ AFLARININ NEDENLERİ

Günümüzde vergi idaresince siyasi, mali, idari ve teknik başta olmak üzere birçok farklı nedenle af müessesesine başvurulabilmektedir. Vergi afları çok boyutlu bir etki alanına sahip olduğu için, hangi amaçla bu uygulamaya gidileceği hedeflenen sonuçlara ulaşılabilmesi bakımından önem arz etmektedir.

A. VERGİ AFLARININ SİYASİ NEDENLERİ

Toplumların yaşadıkları siyasi krizler onlar üzerinde derin izler bırakır. Bu krizlerin atlatılmasında veya etkilerinin azaltılmasında vergi afları etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Vergi afları; geçmişini geride bırakıp geleceğe odaklanmayı olanaklı hale getirmektedir. Adli aflar yanında mali alanda gerçekleştirilen afların da, sürekli değişen ve yenilenen toplumda insanlık adına çağın ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak kalmış olan kanunların sosyal ve siyasi alanda ortaya çıkardığı hasarları ortadan kaldırmaya yönelik bir teşebbüs olduğu ve prensip olarak siyasi suçlara yönelik olarak uygulamaya konulduğu düşüncesi ön plana çıkmıştır. Vergi affına başvurmak konusundaki inisiyatif veya uygulamaya konulacak vergi affının içeriğinin tespiti tamamiyle politik bir karardır ve politik güçlerin yetkisi dahilindedir (Sayar, 1987: 65). Siyasal güçler bu mekanizmayı, toplum için yeni bir başlangıç yapmak istediklerinde eski yönetimlere ait eksik, etkinlikten yoksun, yanlış ve toplum açısından büyük sorunlara yol açmış olan uygulamalarını ortadan kaldırmak, onların izlerini silmek amacıyla kullanabilmektedirler. Böylelikle yeni bir af düzenlemesiyle vergi idaresiyle mükellefler arasındaki anlaşmazlıklar ortadan kaldırılarak bu alanda yeni sayfa açmak mümkün olabilecektir.

Vergi afları, siyasi yönetim mekanizması için toplum ile arasında siyasi bir bağ kurmanın da en iyi yollarından biridir. Hükümetler mali alanda uygulamaya koyacakları afları, seçmenler ile aralarında toplumsal anlaşma sağlamaya yönelik politik bir yöntem olarak da kullanabilmektedirler. Vergi afları bu yönüyle, siyasi partilerin göz ardı edemeyecekleri bir propaganda ögesi olarak, seçimlerde kazanılacak oyların arttırılmasına da katkıda bulunmaktadır (Bülbül, 2003: 208). Özellikle seçim dönemlerinde hükümetler, tekrar yönetimde kalabilmek için seçmenlere yönelik yoğun siyasi politikalara yönelebilmektedir. Bu politika araçlarından birini de vergi afları teşkil etmektedir. Bu dönemde uygulamaya konulan aflarla toplumun oy tercihlerini mevcut siyasi yönetim lehine kullanması sağlanmaya çalışılmaktadır.

B. VERGİ AFLARININ SOSYAL NEDENLERİ

Vergi affına başvurulmasının sosyal açıdan iki temel nedeni vardır. Birinci neden, vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen ve bu durumda oldukları idare tarafından tespit edilememiş mükelleflerle, vergi idaresi tarafından denetime tabi tutulan ve sayıca daha az olan mükellefler arasında ortaya çıkan ayrımın giderilmek istenmesidir (Ayrangöl, Tekdere; 2012: 430). İkinci gerekçe ise, gerek idaredeki gerekse yargıdaki çeşitli sorunlar sebebiyle, beyana dayalı vergi sistemini etkin olarak kullanamayan devletlerde sıklıkla karşılaşılan, idari hatalar ve özellikle adli hataların meydana getirdiği eşitsizlikleri yok etme gayretidir (Doğan, Besen; 2008: 27).

TCK'nın 4. maddesinde geçen ve ceza hukukunun esas prensiplerinden birini teşkil eden "Ceza kanunlarını bilmiyor olmak özür kabul edilmez." hükmünün ceza hukukunda uygulanması yanında, yapay bir netice olarak adlandırılabilir mali ve iktisadi sonuçlar yönünden tatbik edilmesi de birtakım haksız uygulamalara sebep olabilecektir. Bu haksız sonuçların menfi tesirlerini kısmi olarak da olsa yok etmek adına af müessesesine başvurulması, vergi aflarının bir diğer sosyal gerekçesini oluşturacaktır. Öte yandan, geçmiş dönemlerde bilerek vergi kaçıran veya bazı ekonomik sıkıntılar sebebiyle vergisel yükümlülüklerini yerine getirememesi dolayısıyla elde ettiği gelir için beyanda bulunmamış olan ya da eksik beyanda bulunmuş olan yükümlülere yeni bir başlangıç yapabilmek ve onların mevcut vergi sistemine tabi olmasını sağlayarak, bu şekilde olan yükümlülere kayıtlı hale getirmek gibi sosyal amaçlarla da af kurumuna başvurulabilmektedir (Doğan, Besen; 2008: 27).

Vergi affına başvurulmasını gerektiren sosyal sebeplerin bir diğeri, ceza hukukuna yönelik olarak çıkarılan af uygulamalarının, vergisel yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle yalnızca idare tarafından mali yaptırımlara uğramış mükellefler yönünden yaşanan haksızlığı sona erdirme çabasıdır (Karaosmanoğlu, 2009: 39-40). Öncelikle vergi dolayısıyla kurulan münasebet toplumsal bir diyalogdur ve bu ilişki toplumsal nizamın da bir parçasını teşkil etmektedir. Bu münasebetin hilafına fiillerde bulunulması, ülkenin mali açıdan zarara uğratılması yanında kamu düzeninin bozulmasına da yol açmaktadır (Besen, 2007: 69).

Vergi suçları kamu düzenini bozucu bir nitelikte olduğu için umumi ceza hukukunun sınırları içerisinde yer almakta ve aynı şekilde ceza hukukundaki yaptırımlar dolayısıyla uygulama alanı bulan prensipler bu alanda da aynı şekilde tatbik edilmektedir. Bu durumda, ceza hukuku alanında uygulamaya konulmuş olan af yasasıyla, yalnızca vergi idaresi tarafından uygulanan mali yaptırımlara muhatap olanlar ve bunların yanında toplum nizamını bozdukları gerekçesiyle aynı zamanda ceza mahkemeleri tarafından da verilen yaptırımlara da maruz kalmış olan mükellefler yönünden adaletsiz bir durum ortaya çıkmış olacaktır. Bundan dolayı söz konusu adaletsizliği ortadan kaldırmak amacıyla vergi affının uygulanması daha uygun olacaktır (Karaosmanoğlu, 2009: 40).

C. VERGİ AFLARININ EKONOMİK NEDENLERİ

Devletler yaşadıkları siyasi krizlerin peşi sıra ekonomik krizlere de sürüklenebilmektedirler. Birbiriyle çok yakın etki tepki ilişkisi olan bu iki kriz durumu kimi zaman birlikte ortaya çıkabildiği gibi, kimi zaman da birinin ortaya çıkması diğerinin tetikleyicisi olabilmektedir. Bu buhran dönemlerinin çeşitli yıkıcı etkileri yanında, hatalı tatbik edilen yöntemler ve oldukça yüksek enflasyon oranları sebebiyle yükümlülerin kazançlarının düşmesi ve mali anlamdaki mecburiyetleri süresi içinde gerçekleştirememeleri, yükselen gecikme zamları ve faizleri nedeniyle yükümlülerin ağır bir borç yüküyle karşı karşıya kalmaları da vergi aflarının iktisadi sebepleri içerisinde yer almaktadır (Doğan, Besen, 2008: 53). Ekonomik krizin ortaya çıkardığı sonuçlar, mükellefleri vergi ödevlerini yerine getirmede müşkül durumda bırakabilmektedir. Bu zor dönemlerde piyasanın işlerliğini kaybetmemesi için hükümetler, vergilerini ödeyemeyen mükelleflerin krizin etkisi altında daha fazla zarar görmesini engellemek için af mekanizmasına başvurabilmektedir. Neticede piyasaların krizi en az zararla atlatarak ekonomik aktörlerin ayakta kalması, tahsili gecikmiş vergilerin elde edilmesinden çok daha büyük bir kazanım olacaktır.

Belge düzeninin tam olarak yerleşmemesi nedeniyle saklı kalmış kazançların beyanı ve yurt dışına çıkarılmış olan sermayenin yeniden ülke ekonomisine dahil edilmesinin hedeflenmesi de vergi aflarının iktisadi sebeplerindedir (Doğan, Besen; 2008: 53). Vergi aflarıyla, kayıt dışı faaliyet gösteren veya elde etmiş oldukları

gelirlerinin bir kısmını gizleyen kazanç sahipleri, bu afları, yasal statüde faaliyetlerine devam edebilmek için bir fırsat olarak değerlendirebilirler. Böylelikle vergi idaresi hem kayıt dışı çalışan mükellefleri kayıt altına almış hem de kayıt dışı kazançları vergilendirerek vergi gelirlerini arttırmış olacaktır. Ekonomik kriz dönemlerinde sermaye sahipleri, birikimlerinin krizin etkisiyle ağır bir yükümlülük haline gelmiş olan vergiler karşısında erimesine engel olmak için, onları yurt dışı hesaplarına aktarma yoluna gidebilmektedir. Bu durumda mevcut ekonomik dar boğaz, piyasadaki nakit miktarının azalmasıyla birlikte daha da derinleşerek krizin etkisini arttırmasına neden olabilecektir. Böyle bir durumda vergi afları, sermaye sahiplerinin ellerindeki fonları yurt içinde tutmasını sağlamak ve ekonomik dengelerin yeniden kurulmasına katkı sağlamak amacıyla yürürlüğe konulabilmektedir.

D. VERGİ AFLARININ MALİ NEDENLERİ

Mali nedenler, siyasi nedenlerle birlikte vergi aflarına başvurulmasında uygulamada en çok ön plana çıkan nedenlerdir. Vergi afları, devlet bütçesinde ortaya çıkan açıkların kapatılması ve nakit ihtiyacının karşılanması yolunda adeta bir can simidi olarak kullanılmaktadır. Her ne kadar zararlı birçok sonuca yol açsa da hükümetler bu cazip finansman kaynağını kullanmaktan vazgeçememektedir. Halihazırdaki vergi sisteminde kamu gelirlerinde kısa dönemde bir artış gerçekleştirmek olanaklı değildir. Bu artışı sağlamak adına çoğunlukla, vergi sisteminin sorunlu taraflarının tespit edilip ayrıntılı düzenlemelerin yapılması icap etmektedir. Bu işlem ise oldukça vakit alan bir muameledir. Buna karşın, devletler belli zamanlarda oldukça şiddetli bir şekilde finansmana gereksinim duyabilmektedir. Özellikle, siyasi ve iktisadi durumun vergi nispetlerini yükseltmeye veya bütçenin kısıtlanmasına elverişli olmadığı zamanlarda mesele daha da büyüyebilir (Dönmez, 1990: 78). Bu gibi durumlarda hem mevcut politik ve ekonomik durumun daha da kötüye gitmesine mani olmak, hem de kısa dönemli nakit ihtiyacını finanse ederek krizlerin etkisinin hafifletilmesine katkı sağlamak için vergi affı müessesesine başvurulmaktadır. Ancak bu yöntem, her ne kadar kısa dönemde devletin finansman ihtiyacını giderse de, uzun dönemde vergi ödevlerini düzenli bir şekilde yerine getiren dürüst mükelleflerde, vergilemede adaletin olmadığı inancının yaygınlaşmasına neden

olarak vergi bilincini yok etmekte ve vergi gelirlerini azaltıcı yönde etkide bulunabilmektedir.

E. VERGİ AFLARININ TEKNİK VE İDARİ NEDENLERİ

Vergi aflarına başvurulmasının bir diğer sebebi; vergi yargısı ile vergi idaresinin vergi gelirleri itibariyle oldukça ağır bir iş yükünün olması, çekişmeli kamu alacaklarının yargıdan geçerek tahsil mertebesine gelmesinin, kamu ait olan alacakların takip edilmesi ve tahsilinin oldukça uzun bir süreyi gerektirmesidir. Birtakım vergilerin uygulama alanının çok geniş ve yükümlülerin soyut beyanlarına tabi olması, vergi yasalarının tatbik edilmesine ilişkin düzenlemelerin gerektiği kadar net olmaması mükellef ile idare arasında vergi anlaşmazlıklarına sebep olmak suretiyle, yalnızca vergi yargısının mevcut iş yükünü arttırmamakta ayrıca vergi tahsilatlarında da aksaklıklara yol açmaktadır (Sayar, 1987: 65).

Vergi mevzuatının mükellefler açısından yeterince açık ve anlaşılır olmaması, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde sorunlara yol açabilmektedir. Vergi idaresi mevzuatın açık olmadığı durumlarda, vergisel ödevlerin aksamasını önlemek için mükellefleri çeşitli yollarla bilgilendirme yoluna gitmek durumundadır. Aksi taktirde belirsizliklerden kaynaklanan yanlış anlaşılmalara, vergi idaresi ile mükellefleri karşı karşıya getirebilmektedir. Uzlaşma ile çözümlenemeyen vergi anlaşmazlıklarının yargıya sirayet etmesi durumunda ise, zaten yeterince iş yükü altında olan yargı organlarındaki dosya sayısı daha da artacak ve vergilerden elde edilmesi planlanan gelirlerin tahsilatının gerçekleşmesi uzun zaman alacaktır. Bu süreç sonunda elde edilen vergi gelirleri ise, enflasyon etkisi nedeniyle kendisinden beklenen katkıyı gerçekleştiremeyecektir. Bütün bu durumlar, vergi aflarının teknik ve idari nedenlerini teşkil etmektedir. Böyle bir durumda uygulamaya konulacak bir af kanunu, vergi dairesi ile mükellefler arasındaki anlaşmazlık durumunu sona erdirerek, vergi idaresi ve yargısındaki iş yoğunluğunu azaltabilecek ve vergi tahsilatlarında beklenen artışı sağlayabilecektir.

F. VERGİ AFLARININ PSİKOLOJİK NEDENLERİ

Vergi aflarına müracaat edilmesinin sebeplerinden bir diğeri de yükümlüler üzerinde psikolojik olarak bir etki ortaya çıkarmak suretiyle politik, teknik, ekonomik ve mali amaçları gerçekleştirmektir (Şenyurt, 2008: 91). Bu hedefleri gerçekleştirmek maksadıyla tatbik edilecek olan vergi aflarının psikolojik nedenlerinin birinci sırasında, vergisel yükümlülüklerini kanunlarca belirlenmiş süre zarfında yapmayan ya da eksik yapan yükümlü ve vergi sorumlularının, vergi affına ilişkin hükümlerin uygulanmasının ardından mali anlamdaki yükümlülüklerini yasal süresi içinde ve eksiksiz olarak yerine getirmelerini sağlamak gelmektedir (Ayrangöl, Tekdere; 2012: 432).

Vergi aflarıyla birlikte bir yandan af uygulamasından faydalananların, af sonrasında daha yakından takip edilecekleri kanısıyla aynı hataları tekrarlamaktan kaçınmaları ve yükümlülüklerini yerine getirme konusunda daha özenli davranmaları sağlanacak, diğeri yandan kayıt dışı çalışan mükellefler için günün birinde bu durumlarının vergi idaresince fark edilebileceği, dolayısıyla yürürlükteki vergi affının ortaya çıkarak bu baskıdan kurtulmak için son şans olabileceği düşüncesi yaratılmış olacaktır (Karaosmanoğlu, 2009: 45). Bu sayede, hem sahip olunan malvarlıklarından beyannamesi verilmemiş bulunanlar hem de belgelere dayalı olmadığı için kayıtlara geçmemiş olan mallar ve bu mallardan elde edilen gelirler beyan edilmiş ve bu unsurların iktisadi yaşama kazandırılması gerçekleştirilmiş olacaktır (Keleş, 2002: 76).

Vergi aflarına başvurulmasının bir diğeri psikolojik nedeni ise, vergiye ilişkin borçlarını ifa edemeyen yükümlülerin çeşitli yaptırımlarla karşılaşmaları neticesinde çalışma heveslerinin kaybolması ve vergi sistemine karşı duydukları tepkilerin giderek artmasıdır. Böyle bir durumda uygulamaya konulacak bir af düzenlemesiyle birlikte, hem bu durumdaki insanların vergisel yükümlülükler konusunda doğru dürüst bir mükellefler olarak iktisadi yaşama dahil olmaları adına bir şans tanınmış olacak hem de herhangi bir yaptırım tehdidine gerek duyulmaksızın önceki durumlarından çok daha hızlı vergiye uyum sağlamaları gerçekleştirilmiş olacaktır (Karaosmanoğlu, 2009: 45).

Vergi aflarının bahse konu amaçlarına karşın, mükelleflerde “sonrasında bir şekilde tekrar bir af yasası çıkarılır” beklentisinin yerleşmesi, bu mevzuda siyasi iktidarların da alınması gereken önlemleri almaması, bununla birlikte vergi aflarını politik bir propaganda vasıtası şeklinde algılamaları, vergi aflarının uygulanmasıyla beklenen psikolojik tesiri ortaya çıkarmayabilecektir (Doğan, Besen; 2008: 32).

VIII. VERGİ AFLARININ BAŞARILI OLMASININ ŞARTLARI

Vergi aflarına birçok nedenin kaynaklık edebileceğini ve bu afların birçok farklı neticeye yol açabileceğini belirttik. Olumlu ve olumsuz ortaya çıkarmış olduğu bütün sonuçları itibariyle değerlendirdiğimizde, vergi aflarının uygulama sonuçlarının başarılı olması için düzenli bir reçeteye ihtiyaç olduğu aşikardır. Hedeflenen sonuçlara ulaşmada vergi aflarının taşınması gereken özellikleri temelde şu başlıklar altında toplayabiliriz:

A. AFFIN TANITILMASI

Af yasaları geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirdiğinden af programının, bu af programı ile vergi politikası arasındaki ilişkinin tüm yönleriyle tanıtılması gerekmektedir. Yapılacak tanıtım faaliyetleri, genel olarak mükelleflerin af programına ve bu programın hedeflerine olumlu bir bakış açısıyla bakmalarında etkili olacaktır (Doğan, Besen; 2008: 72). Af konusunda yapılacak gerekli açıklama ve tanıtım faaliyetleri, mükelleflerin merak ettikleri sorulara cevap verebilecek, tereddütlü oldukları hususları aydınlatacak bir niteliğe sahip olmalıdır. Mükellefler uygulamaya konulan af yasasını ne kadar iyi tanırsa o kadar çok benimseyecek ve af uygulamasından faydalanma yoluna gidecektir.

B. MÜKELLEFLERİN AFFA KATILIMININ SAĞLANMASI

Vergi aflarından istenilen sonuçların elde edilebilmesi için mükelleflerin af uygulamasına katılımının sağlanması gerekmektedir. Uygulamaya konulan af

düzenlemesine katılımın sağlanması ise, bir yandan vergi kanunlarının önemli zorluklar çıkaracak işlemler gerektirmeden maliyetin mümkün olduğunca düşük tutulması suretiyle katılımı teşvik edici bir nitelik taşımasına, diğer yandan da vergi idaresinin af uygulamasıyla beraber ve af uygulaması sonrasında tatbik edeceği birtakım sıkı tedbirlerle olanaklıdır (Doğan, Besen; 2008: 72).

Vergi afları, mükelleflerin katılımını teşvik edici, gereksiz prosedürlerden arındırılmış bir yapıya sahip olmalıdır. Vergisel yükümlülüklerinde zaafa düşmüş olan mükelleflere, vergi aflarıyla zor durumda kalacakları bir düzenlemeye gitmekten kaçınmak gerekmektedir. Bu durum, mükelleflerin af düzenlemesine karşı direnç göstermelerine sebep olacak ve affa katılım düzeyini düşürecektir. Ayrıca uygulamaya konulan af yasasıyla birlikte onu tamamlayıcı nitelikte, denetim mekanizmasının etkin bir şekilde çalışması ve tekrar af uygulamasına gidilmeyeceği yönünde cezai tedbirlere başvurulması gerekmektedir. Böylelikle mükelleflerde daha sonra tekrar çıkarılması muhtemel bir af beklentisi oluşmayacak, mevcut af yasası onlar için son bir seçenek olarak tercih sebebi olacaktır.

C. SÜREKLİ VERGİ AFFI UYGULAMASINA BAŞVURULMAMASI

Vergi afları, mevcut vergi ihtilaflarını sonlandırarak tekrar affa gereksinim duyulmayacak şekilde düzenli bir sistem getirmeyi amaçlayan zaruri bir uygulamadır. Dolayısıyla bu uygulamanın sürekli hale gelmesi, aflarla hedeflenen sonuçlara ulaşmayı imkansız kılmaktadır. Sık sık çıkarılan ve ardından sistemdeki çarpıklığı kökten yok edecek değişiklikler getirmeyen vergi afları kısa dönemde kısmi gelir sağlarken, uzun dönemde ise vergi bilincinin azalmasına, kaçakçılığın artmasına ve dolayısıyla gelirlerin azalmasına neden olmaktadır (Eker, 2006: 67).

Vergi afları, kısa dönemli yüzeysel uygulamalar olarak ortaya konmamalıdır. Bir kere çıkarılacak ve affa sebebiyet veren sorunlara çözüm getirecek kapsamlı bir düzenleme niteliğine sahip olmalıdırlar. Vergi aflarının süreklilik kazandığı bir sistemde, mükelleflerin af yasalarına ve vergi idaresine olan güveni sarsılmış demektir. Mükellefler yürürlüğe konulan bir af yasasına, tekrar bir af yasasının çıkarılacağını düşündükleri için itibar etmezler. Vergilerini ödemek yerine,

beklentilerini karşılayacak bir başka af yarasının çıkarılmasını bekleyerek ödemekten imtina ederler. Vergi uygulamalarına çok sık başvurulması, aynı zamanda vergi idaresinin başarısızlığının da bir göstergesi sayılmaktadır. Çünkü uygulamaya konulan bir af yarasıyla belirlenen hedeflere ulaşılamamış olması, sonraki çıkarılan afların gerekçesini oluşturmaktadır.

D. AFLARIN ÖNCEDEN TAHMİN EDİLMEYEN ÇIKARILMASI

Vergi aflarından beklenen verimin alınabilmesi, afların beklenmedik bir anda yürürlük kazanması ile mümkün olabilecektir. Af beklentisinin olduğu bir dönemde mükellefler mevcut vergi yükümlülüklerini yerine getirmek yerine beklemeyi tercih ederek kendilerine daha avantajlı bir durum yaratmaya çalışırlar. Bu durumda af kanunu uygulamaya konulmadan önce bu durumdan haberdar olan mükellefler, vergi suçu niteliğindeki fiilleri işleme eğilimi göstereceklerdir. Bu durum, sonrasında yürürlüğe girecek olan vergi affıyla hedeflenen sonuçlara ulaşılmasını imkansız hale getirecektir.

E. AFFIN UYGULANMA SÜRESİNİN YETERLİ UZUNLUKTA OLMASI

Vergi aflarının uygulanma süresi afların başarılı olmasında bir başka önemli kriteri teşkil etmektedir. Bu süre, mükelleflerin affa ilişkin gerekli malumatı sağlaması ve prosedürleri yerine getirebilmesine imkan verecek kadar yeterli bir süre olmalıdır. Ancak, sistemde affa sebebiyet veren sorunlara ilişkin çıkarılan af yarasının istenilen sonucu verip vermediğini görebilmek ve gerekiyorsa ek tedbirler alma açısından, gereğinden fazla uzun bir süre de olmamalıdır.

F. VERĐİ AFLARIYLA BİRLİKTE EK TEDBİRLERİN ALINMASI

Vergi aflarının ortaya çıkma gerekçesini, esas olarak affa sebep teşkil eden sorunlar oluşturmaktadır. Dolayısıyla tek başına vergi afları bu sorunlara çözüm olmaktan uzaktır. Aflarla birlikte temel sorunlara çözüm getirecek düzenlemelerin

yapılması ve takibi önemli bir husustur. Eğer mükellef vergi affından faydalandıktan sonra herhangi bir değişimin olmadığını, her şeyin eskisi gibi devam ettiğini, vergi suçunun ortaya çıkmasına neden olan etkenlerin ortadan kalkmadığını görürse tekrar vergi suçu işlemek için bir mahzur görmeyecektir. Bu şekilde bir anlayış, af programlarının vergi suçuna karışan mükelleflerin ortaya çıkartılmasını sağlayacak ölçüde hukuki ve idari anlamdaki reformlarla desteklenmesini mecbur kılmaktadır (Şenyüz, 1995: 70). Bu şekilde yapılacak bir düzenleme mükelleflere de olumlu yansıyacaktır. Zira aflarla getirilen düzenlemenin etkili ve kalıcı olacağına olan inanç, vergi affına katılımı artıracak, mükelleflerin af sonrası vergi uyumunun sağlanmasına da yardımcı olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE 2000 YILINDAN GÜNÜMÜZE ÇIKARILAN VERGİ AFLARI VE BU AFLARIN TRAKYA BÖLGESİNDEKİ VERGİ TAHSİLATLARINDA ORTAYA ÇIKARDIĞI DEĞİŞMELER

I. TRAKYA BÖLGESİ’NİN EKONOMİK YAPISI VE NÜFUS ÖZELLİKLERİ

A. TRAKYA BÖLGESİ’NİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Trakya Bölgesi, coğrafi özellikleri itibariyle kuzeyinden Karadeniz ile kuşatılmış olup bölgenin bu kesiminde aynı zamanda Yıldız Dağları yer almaktadır. Ege ve Marmara Denizi de bölgeyi güneyden çevrelemiş olup kıyı şeridinde ise Ganos Dağları bulunmaktadır. Trakya Bölgesi, coğrafi olarak korunaklı haldeki güney ve kuzey kesimleri içerisindeki gelişimini doğu-batı çizgisinde devam ettirmektedir (T.C. Trakya Kalkınma Ajansı TR21 Bölgesi 2014-2023 Bölge Planı, 2017: 35).

Trakya Bölgesi, Avrupa ve Asya arasındaki bölgede yer alması sebebiyle jeostratejik niteliği ve sınır ötesi etkileşimi itibariyle yüksek potansiyele sahiptir. İstanbul’un Avrasya Bölgesi’nde merkezi bir konuma sahip olması ve Trakya Bölgesi’nin de onun etkileşimi içinde yer alması, bölgeyi temel gelişme merkezlerinden biri haline getirmesinin yanında aynı zamanda bölgeye önemi yüksek bir geçiş güzergahı niteliği kazandırmıştır. Trakya Bölgesi konum itibariyle, Marmara Bölgesi’nde bulunan ekonomik merkezler ile ekolojik alanların fazlaca etkileşimi içerisinde yer almaktadır (T.C. Trakya Kalkınma Ajansı TR21 Bölgesi 2014-2023 Bölge Planı, 2017: 23).

Trakya Bölgesi, Marmara’nın güneyi ve İstanbul Metropolitan sahası ile doğrudan doğruya; Eskişehir-Bilecik-Bursa bölgesi ve Marmara’nın doğusu ile de dolaylı olarak etkileşim halindedir. Bölge; Ege Denizi, Marmara ve Karadeniz olmak üzere, üç ayrı deniz tarafından kuşatılan bir yarımada niteliğindedir. Coğrafi sınırlar itibariyle Çanakkale ve İstanbul illerinin de bir bölümünü

kapsamasının yanında Düzey-2 idari sınıflaması içerisinde Tekirdağ, Kırklareli ve Edirne illerinden bir araya gelmektedir. Tekirdağ, bir Metropol Alt Merkez olması münasebetiyle Trakya Bölgesi'nin gelişmiş deniz ve kara bağlantılarının merkezi pozisyonundadır. Edirne ili ise, Trakya Bölgesi'nin turizm merkezi olmasının yanında, sınır kapılarına ev sahipliği yaptığı için Bölgenin de dışarı açılan kapısı olarak göze çarpmaktadır. Trakya Bölgesi'nin bir diğer ili olan Kırklareli ise, ikincil derecede bir sanayi kenti olarak dikkat çekmektedir (T.C. Trakya Kalkınma Ajansı TR21 Bölgesi 2014-2023 Bölge Planı, 2017: 35).

B. TRAKYA BÖLGESİ'NİN EKONOMİK YAPISI

İmalat sanayi ve tarımsal üretim Trakya Bölgesi ekonomisinin temelini oluşturmaktadır. İmalat sanayi Lüleburgaz, Çerkezköy ve Çorlu bölgesinde ağırlık kazanmıştır. Tarımsal üretim etkinlikleri ise Bölge çapında gerçekleştirilmekle birlikte daha çok Bölgenin iç ve batı kesiminde yoğunlaşmaktadır. Bölge ekonomisi kuzey ve güney kesimlerde tarım, hayvancılık ve turizme dayalı olarak gelişmektedir (T.C. Trakya Kalkınma Ajansı TR21 Bölgesi 2014-2023 Bölge Planı, 2017: 35).

Trakya Bölgesi gelişimini, doğu kesiminde yoğun olarak yapılan sanayi üretimi, iç ve batı kesiminde yaygın olarak yapılan tarımsal üretim üzerinden gerçekleştirmektedir. Sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir hayli uluslararası düzeyde şirketi bünyesinde barındıran Trakya Bölgesi, aynı zamanda ülkenin tarımında da en ön sıralarda yer almaktadır. Bölge süt, yağ ve un üretimi başta olmak üzere aynı zamanda tarımsal sanayide büyük bir pay sahibidir. Son otuz yıllık dönemde özellikle E-5 Karayolu'nun etrafında yoğunlaşan sanayi üretimi, ekonomik olarak Bölgenin doğu kesiminin önemli oranda gelişmesini sağlamış ve dikkatleri üzerine çekmeye başlamıştır (T.C. Trakya Kalkınma Ajansı TR21 Bölgesi 2014-2023 Bölge Planı, 2017: 18).

1) Trakya Bölgesi'nde Sanayi Sektörü

Trakya Bölgesi'nde hizmet sektörü ve imalat sanayinin seyri itibariyle esas gelişim odağını İstanbul Metropolitan Alanının uzantısı niteliğinde bulunan Lüleburgaz, Çerkezköy ve Çorlu'nun oluşturduğu görülmektedir. Bu bölgelerdeki sanayileşmenin bölge illerini Türkiye'de getirdiği nokta aşağıdaki tabloda da açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo-2: Trakya Bölgesi'nde Sanayi Sektörü (2017)

Türkiye Sıralaması	Sanayi (Bin TL)		Türkiye'deki Payı
6	Tekirdağ	24.366.057	2,69
27	Kırklareli	5.551.504	0,61
48	Edirne	2.644.811	0,29
Trakya Bölgesi		32.562.372	3,59
Türkiye Toplamı		905.819.274	100

Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo-2'deki bilgilere bakıldığında, Trakya Bölgesi'nin 2017 yılında Türkiye genelinde sanayi sektöründe sahip olduğu %3,59'luk payın %2,69'luk kısmının tek başına Tekirdağ ili tarafından karşılandığı görülmektedir. Tekirdağ 2017 yılında sanayi sektöründeki 24.366.057 TL'lik üretim hacmi ile Türkiye'de 81 il arasında 6. sırada yer almıştır. Bu alanda Trakya Bölgesi düzeyinde Tekirdağ'ı 5.551.504 TL'lik üretim hacmi ile Kırklareli ve 2.644.811 TL'lik üretim hacmi ile de Edirne takip etmektedir.

2) Trakya Bölgesi'nde Hizmetler Sektörü

Trakya Bölgesi'nde hizmetler sektörü de sanayinin yoğunlaştığı alanlarla uyumlu bir dağılım içindedir. Bu durum, aşağıda 2017 yılında Trakya Bölgesi ve illerinin hizmetler sektöründeki paylarını gösteren tablodan da açık bir şekilde anlaşılmaktadır.

Tablo-3: Trakya Bölgesi'nde Hizmetler Sektörü (2017)

Türkiye Sıralaması	Hizmetler (Bin TL)		Türkiye'deki Payı
20	Tekirdağ	15.189.317	0,92
40	Edirne	6.543.582	0,39
48	Kırklareli	5.126.387	0,31
Trakya Bölgesi		26.859.286	1,62
Türkiye Toplamı		1.657.822.396	100

Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu alanda Tekirdağ ili 15.189.317 TL'lik üretim hacmiyle Trakya Bölgesi'nin Türkiye genelinde hizmetler sektöründeki %1,62'lik varlığının %0,92'sini tek başına karşılamaktadır. Tekirdağ, hizmetler sektöründeki üretim hacmiyle Türkiye illeri arasında 20. sırada yer almaktadır. Trakya Bölgesi'nde hizmetler sektöründe Tekirdağ'ı birbirine yakın değerlerle Edirne ve Kırklareli illeri izlemektedir.

3) Trakya Bölgesi'nde Tarım Sektörü

Trakya Bölgesi'nde illeri arasında sanayi ve hizmetler sektöründe ortaya çıkan açık fark tarım sektörü için söz konusu olmamıştır. Tablo-4'deki verilerden de anlaşılacağı üzere, bu alanda bölge illerinin üretim hacmi ve bölge içindeki payları birbirine yakındır.

Tablo-4: Trakya Bölgesi'nde Tarım Sektörü (2017)

Türkiye Sıralaması	Tarım (Bin TL)		Türkiye'deki Payı
35	Edirne	2.113.761	1,12
36	Tekirdağ	2.058.944	1,09
50	Kırklareli	1.431.321	0,76
Trakya Bölgesi		5.604.026	2,97
Türkiye Toplamı		189.000.175	100

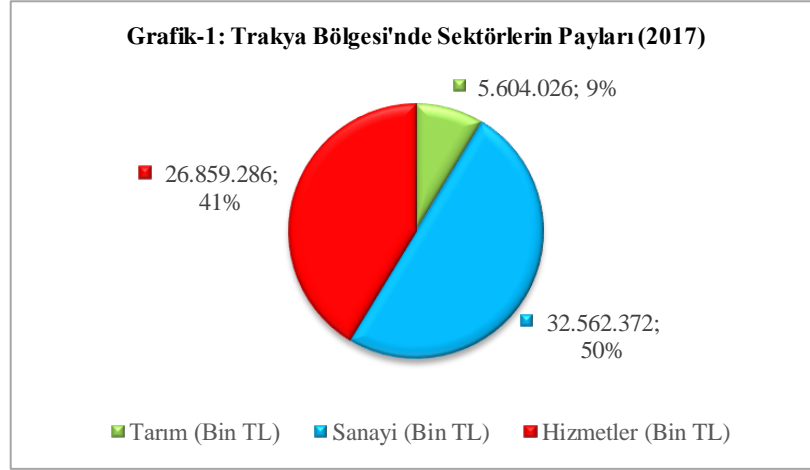
Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tarım, Trakya Bölgesi'nin önemli gelir kaynaklarından birisidir. Tablo-3'deki 2017 yılı verilerinden hareketle bölgenin tarımsal üretimdeki payının %38'ini 2.113.761 TL'lik üretim hacmiyle Edirne, % 37'sini ise 2.113.761 TL'lik üretim hacmiyle Tekirdağ'ın karşıladığı söylenebilir. Kırklareli ilinin bölgenin

tarımsal üretimindeki payı %25, üretim hacmi ise 1.431.321 TL'dir. 189 milyon TL üretimin gerçekleştiği 2017 yılında Trakya Bölgesi'nin ülkenin tarımsal üretimine katkısı ise toplam 5.604.026 TL'lik üretim hacmiyle yaklaşık % 3 olarak gerçekleşmiştir.

4) Üretim Sektörlerinin Trakya Bölgesi İçindeki Payları

Trakya bölgesi özelinde sanayi, hizmetler ve tarım sektörlerinin payları aşağıdaki grafikte yer almaktadır.



Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik-1'deki verilere göre 2017 yılında Trakya Bölgesi'nde sanayi sektörü toplam 32.562.372 TL'lik üretim hacmi ve %50'lik payla sektörler arasında birinci sırada yer almaktadır. Hizmetler sektörü 26.859.286 TL'lik üretim hacmi ve %41'lik payla ikinci, tarım sektörü de 5.604.026 TL'lik üretim hacmi ve %9'luk payla üçüncü sırada gelmektedir.

C. TRAKYA BÖLGESİ'NİN NÜFUS ÖZELLİKLERİ

Trakya Bölgesi'ndeki nüfus artışı esasen Tekirdağ merkezli olarak gerçekleşmektedir. Bölgede nüfusun Tekirdağ ağırlıklı olarak artması, burada yoğunlaşan sanayi ve hizmet üretiminin beraberinde getirdiği ekonomik ve sosyal imkanların bir sonucudur. Tablo-5'de Trakya Bölgesi ve illerinin 2018 yılı toplam nüfuslarının Türkiye toplam nüfusu içindeki dağılımları gösterilmiştir.

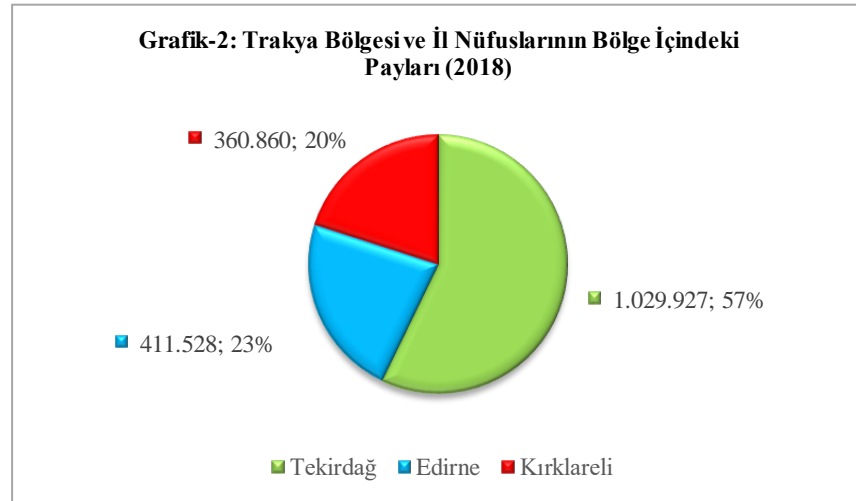
Tablo-5: Trakya Bölgesi ve İllerinin Nüfus Yapısı (2018)

Türkiye Sıralaması	İl	Nüfus	Toplam Nüfus İçindeki Payı (%)
21	Tekirdağ	1.029.927	1,26
48	Edirne	411.528	0,50
54	Kırklareli	360.860	0,44
Trakya Bölgesi		1.802.315	2,20
Türkiye Toplamı		82.003.882	100

Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo-5'deki bilgilere bakıldığında 2018 yılında Trakya Bölgesi içerisinde Tekirdağ nüfusunun belirgin bir şekilde Edirne ve Kırklareli nüfusunun toplamından da fazla olduğu görülmektedir. Bu durum, yukarıda bahsettiğimiz sanayi ve hizmet sektörünün Tekirdağ'da yoğunlaşması ve bu durumun ortaya çıkardığı ekonomik ve sosyal imkanların il dışından göçlere sebep olmasının bir sonucudur. Tekirdağ, 1.029.927 kişi ile 2018 yılı nüfusu itibariyle de Türkiye'de en kalabalık 21. il konumundadır. 2018 yılı itibariyle Trakya Bölgesi toplam nüfusu, Türkiye nüfusu içinde %2,20'lik bir paya sahiptir.

Trakya Bölgesi illerinin 2018 yılı nüfuslarının bölge içindeki payları da aşağıdaki grafikte olduğu gibidir.



Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tekirdağ, Trakya Bölgesi içinde %57 ile nüfusu en kalabalık il durumundadır. Bölgedeki diğer illerden Edirne %23, Kırklareli ise %20 oranında bir nüfus varlığına sahiptir.

Trakya Bölgesi'nde nüfus artış hızı birçok yılda Türkiye ortalamasının üzerinde gerçekleşmiştir. Aşağıdaki tabloda Trakya Bölgesi ve illerinin nüfus artış hızına ait veriler yer almaktadır.

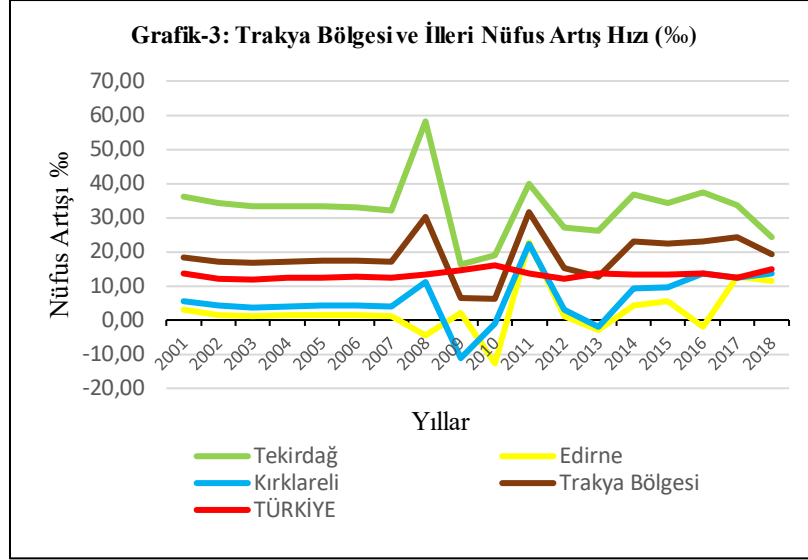
Tablo-6:Trakya Bölgesi ve İllerinin Nüfus Artış Hızı (%)

İLLER YILLAR	Tekirdağ	Edirne	Kırklareli	Trakya Bölgesi	Türkiye Toplamı
2001	36,08	2,95	5,52	18,39	13,50
2002	34,23	1,54	4,14	17,04	12,17
2003	33,41	1,08	3,74	16,67	11,83
2004	33,45	1,35	4,07	17,08	12,25
2005	33,21	1,51	4,28	17,30	12,50
2006	32,92	1,51	4,33	17,40	12,63
2007	32,17	1,05	3,92	17,03	12,28
2008	58,18	-4,59	11,06	30,34	13,19
2009	16,27	2,08	-11,17	6,39	14,60
2010	18,89	-12,73	-1,16	6,20	16,01
2011	39,80	22,76	22,26	31,59	13,58
2012	27,05	0,98	3,00	15,20	12,09
2013	25,99	-2,82	-1,93	12,78	13,76
2014	36,89	4,26	9,29	23,00	13,41
2015	34,39	5,64	9,46	22,22	13,45
2016	37,28	-2,08	13,58	23,02	13,64
2017	33,50	12,83	12,41	24,39	12,47
2018	24,33	11,49	13,51	19,20	14,77

Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle_yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo-6'deki verilere bakıldığında bölgede sanayi ve hizmet sektörünün önde gelen merkezi konumundaki Tekirdağ'ın nüfus artış hızının Trakya Bölgesi ve Türkiye ortalamasının üzerinde yer aldığı görülmektedir. Edirne ve Kırklareli illerinin nüfus artış hızları yıllar içinde zaman zaman göç vermek suretiyle eksilere düşmüştür. 2000'li yılların başında Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli'nin nüfus artış hızı arasındaki fark çok daha belirgin durumdayken 2018 yılına gelindiğinde daha dengeli ve birbirine yakın değerlerdedir. 2001 yılından 2018 yılına kadar Edirne ilinin nüfus artış hızı %2,95'ten %8,54'e, Kırklareli ilinin nüfus artış hızı %5,52'den %13,51'e çıkmışken, Tekirdağ ilinin nüfus artış hızı ise %36,08'den %24,33'e düşmüştür. Trakya Bölgesi nüfus artış hızı ise %18,39'dan %19,20'ye çıkmıştır.

Trakya Bölgesi ve illeri ile Türkiye geneli nüfus artış hızı göstergelerinin yer aldığı grafik aşağıdaki gibidir.



Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik-3'deki verilere bakıldığında, Bölge illeri için 2008 yılına kadar durağan bir seyir izleyen nüfus artış hızında 2008 yılından 2011 yılına kadar genel bir düşüşün olduğu, özellikle Edirne ve Kırklareli illerinin göç verdiği görülmektedir. 2011 yılında yine bir artış ve 2012 yılında bir düşüşün takip ettiği çizgilerin 2018 yılına gelindiğinde birbirine yakın bir düzeye doğru seyrettiği görülmektedir.

II. TÜRKİYE'DE 2000 YILINDAN SONRA ÇIKARILAN VERGİ AFLARININ TRAKYA BÖLGESİ VE İLLERİNİN VERGİ TAHSİLATLARINDA ORTAYA ÇIKARDIĞI DEĞİŞMELER

Bu bölümde, Trakya Bölgesi ve illeri düzeyinde gerçekleştirilen tahsilatlarda meydana gelen artışların enflasyondan arındırılmış oranları vergilerin uygulamaya konulduğu yıllarla karşılaştırılmak suretiyle, vergi aflarının vergi tahsilatlarını nasıl etkilediği konusunda değerlendirmelerde bulunulacaktır.

A. VERGİ AFLARININ ÇIKARILDIĞI YILLARDA TRAKYA BÖLGESİ İLLERİNDE VERGİ TAHSİLATLARININ DURUMU

Trakya Bölgesi'nde yer alan Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde gerçekleştirilen vergi tahsilatları, ilgili yıllardaki Yurt İçi ÜFE değerlerinde gerçekleşen artışlardan arındırılmak suretiyle iller ve bölge düzeyinde daha sağlıklı bir veri seti elde edilmiştir. Buna göre bu üç il düzeyinde gerçekleşen vergi tahsilatları tablolar yardımıyla değerlendirilecek ve son olarak da bölge düzeyinde vergi aflarıyla birlikte yorumlanacaktır.

1) Tekirdağ İlinde Vergi Tahsilatlarının Durumu

Tablo-7: Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllarda Tekirdağ İli Vergi Tahsilat Oranları

Yıllar	Vergi Tahsilatı (TL)	Vergi Tahsilatındaki Artış (TL)	Vergi Tahsilatındaki Artış (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre Yı ÜFE Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre Yı ÜFE Artışı ile Vergi Tahsilatındaki Artış Arasındaki Fark (%)
2000	206.296.000	96.493.000	87,88	51,43	36,44
2001*	324.034.000	117.738.000	57,07	61,63	-4,55
2002*	643.151.000	319.117.000	98,48	50,11	48,38
2003*	778.196.000	135.045.000	21,00	25,56	-4,57
2004	904.710.584	126.514.584	16,26	11,09	5,17
2005	1.009.428.864	104.718.280	11,57	8,24	3,34
2006	1.364.087.556	354.658.692	35,13	9,77	25,37
2007	1.479.699.798	115.612.242	8,48	6,31	2,17
2008*	1.703.157.056	223.457.258	15,10	12,72	2,38
2009	1.759.659.328	56.502.272	3,32	1,23	2,08
2010	2.030.015.722	270.356.394	15,36	8,52	6,85
2011*	2.816.983.913	786.968.191	38,77	11,09	27,68
2012	3.100.810.766	283.826.853	10,08	6,09	3,98
2013*	3.560.017.762	459.206.996	14,81	4,48	10,33
2014*	4.406.138.429	846.120.667	23,77	10,25	13,52
2015	4.852.637.922	446.499.493	10,13	5,28	4,85
2016*	5.059.326.506	206.688.584	4,26	4,30	-0,04
2017*	6.535.599.437	1.476.272.931	29,18	15,82	13,36
2018*	8.852.983.464	2.317.384.027	35,46	27,01	8,45

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999-2018 yılları arasında yayımlanan Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: 1999-2003 yıllarında Milyar TL, 2004 yılında Bin TL, 2005-2008 yıllarında YTL olarak verilerin tutarların tamamı TL'ye dönüştürülmüştür. 1999 Yılı Vergi Tahsilatı 109.803.000 TL'dir.

*Vergi Affı çıkarılan yıl.

Tekirdağ düzeyinde, enflasyon etkisi de göz önünde bulundurulmak suretiyle elde edilen vergi tahsilatlarına bakıldığında, ilk bakışta vergi aflarıyla düzenli bir ilişkinin varlığından bahsetmek mümkün değildir. Söz gelimi tahsilat artışının % 48,38 ile en fazla gerçekleştiği 2002 yılında af kanunu yürürlükteyken, % 36,44 ve % 25,37 artışın yaşandığı 2000 ve 2006 yıllarında af kanunu çıkarılmamıştır. Tahsilatların belirgin bir şekilde düşerek negatif yönde eğilim gösterdiği 2001, 2003 ve 2016 yıllarının af kanunlarının uygulamada olduğu yıllar olması da dikkat çekmektedir.

2) Edirne İlinde Vergi Tahsilatlarının Durumu

Tablo-8: Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllarda Edirne İli Vergi Tahsilat Oranları

Yıllar	Vergi Tahsilatı (TL)	Vergi Tahsilatındaki Artış (TL)	Vergi Tahsilatındaki Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre Yİ ÜFE Artışı %	12 Aylık Ortalamalara Göre Yİ ÜFE Artışı ile Vergi Tahsilatındaki Artış Arasındaki Fark (%)
2000	60.488.000	6.725.000	12,51	51,43	-38,93
2001*	85.418.000	24.930.000	41,21	61,63	-20,41
2002*	341.421.000	256.003.000	299,71	50,11	249,60
2003*	166.746.000	-174.675.000	-51,16	25,56	-76,72
2004	211.509.326	44.763.326	26,85	11,09	15,75
2005	247.232.593	35.723.267	16,89	8,24	8,65
2006	308.007.586	60.774.993	24,58	9,77	14,81
2007	358.088.016	50.080.430	16,26	6,31	9,95
2008*	406.447.337	48.359.321	13,50	12,72	0,79
2009	407.165.475	718.138	0,18	1,23	-1,06
2010	463.489.201	56.323.726	13,83	8,52	5,32
2011*	595.477.623	131.988.422	28,48	11,09	17,39
2012	646.702.339	51.224.716	8,60	6,09	2,51
2013*	711.540.662	64.838.323	10,03	4,48	5,54
2014*	803.289.835	91.749.173	12,89	10,25	2,64
2015	969.073.478	165.783.643	20,64	5,28	15,36
2016*	1.024.041.626	54.968.148	5,67	4,30	1,37
2017*	1.162.600.398	138.558.772	13,53	15,82	-2,29
2018*	1.179.035.174	16.434.776	1,41	27,01	-25,60

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999-2018 yılları arasında yayımlanan Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: 1999-2003 yıllarında Milyar TL, 2004 yılında Bin TL, 2005-2008 yıllarında YTL olarak verilerin tutarların tamamı TL'ye dönüştürülmüştür. 1999 Yılı Vergi Tahsilatı 53.763.000 TL'dir.

*Vergi Affı çıkarılan yıl.

Edirne'de gerçekleştirilen vergi tahsilatları özellikle 2000'li yılların başında oldukça dalgalı bir seyir takip etmiştir. Af kanunlarının uygulamada olduğu 2001

yılında negatif yönde seyreden tahsilatlar, 2002 yılında 256.003.000 TL ile neredeyse bir önceki yıl toplam vergi tahsilatının üç katı tutarda artmıştır. Enflasyon etkisinden arındırıldığında bir önceki yıla göre yaklaşık % 250’lik artış sağlanmıştır. Ancak 2003 yılında bu artışın devamı gelmediği gibi, tahsilatlarda 2002 yılına göre % 50’den daha da fazla bir düşüş görülmüştür. Yine af kanunlarının yürürlükte olduğu 2001, 2003, 2008, 2016 ve 2017 yıllarında Edirne’de vergi tahsilatlarındaki seyir negatif yönlüdür.

3) Kırklareli İlinde Vergi Tahsilatlarının Durumu

Tablo-9: Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllarda Kırklareli İli Vergi Tahsilat Oranları

Yıllar	Vergi Tahsilatı (TL)	Vergi Tahsilatındaki Artış (TL)	Vergi Tahsilatındaki Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre Yİ ÜFE Artışı %	12 Aylık Ortalamalara Göre Yİ ÜFE Artışı ile Vergi Tahsilatındaki Artış Arasındaki Fark (%)
2000	67.080.000	26.995.000	67,34	51,43	15,91
2001*	76.805.000	9.725.000	14,50	61,63	-47,13
2002*	138.379.000	61.574.000	80,17	50,11	30,06
2003*	131.113.000	-7.266.000	-5,25	25,56	-30,81
2004	152.183.184	21.070.184	16,07	11,09	4,98
2005	205.534.875	53.351.691	35,06	8,24	26,82
2006	276.904.250	71.369.375	34,72	9,77	24,96
2007	319.338.500	42.434.250	15,32	6,31	9,02
2008*	446.685.821	127.347.321	39,88	12,72	27,16
2009	485.565.972	38.880.151	8,70	1,23	7,47
2010	470.028.111	-15.537.861	-3,20	8,52	-11,72
2011*	412.539.579	-57.488.532	-12,23	11,09	-23,32
2012	426.259.874	13.720.295	3,33	6,09	-2,77
2013*	459.904.795	33.644.921	7,89	4,48	3,41
2014*	506.191.816	46.287.021	10,06	10,25	-0,19
2015	595.255.950	89.064.134	17,59	5,28	12,31
2016*	635.827.721	40.571.771	6,82	4,30	2,52
2017*	736.508.525	100.680.804	15,83	15,82	0,01
2018*	846.306.730	109.798.205	14,91	27,01	-12,10

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999-2018 yılları arasında yayımlanan Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: 1999-2003 yıllarında Milyar TL, 2004 yılında Bin TL, 2005-2008 yıllarında YTL olarak verilerin tutarların tamamı TL’ye dönüştürülmüştür. 1999 Yılı Vergi Tahsilatı 40.085.000 TL’dir.

*Vergi Affı çıkarılan yıl.

Tablo-9’daki verilere göre, art arda af kanunlarının yürürlüğe konulduğu 2001, 2002 ve 2003 yıllarında Tekirdağ ve Edirne illerinde görülen dalgalı seyrin Kırklareli ili için de söz konusu olmuş; 2001 yılındaki düşüşü 2002 yılında artış takip etmiş, 2003

yılında ise tahsilatlar tekrar negatif yönlü seyretmeye başlamıştır. Benzer şekilde 2011, 2014 ve 2017 yıllarında da vergi tahsilatlarında reel anlamda bir artış olmamıştır. Vergi aflarının çıkarılmadığı dönemlerde de tahsilatların istikrarlı bir seyir izlediğini söylemek mümkün değildir. Zira 2004, 2007, 2009, 2010, 2012 ve 2018 yıllarında tahsilatlardaki düşüşe karşın; 2000, 2005, 2006 ve 2015 yıllarında artış gözlenmektedir.

B. TÜRKİYE'DE 2000 YILI SONRASINDA ÇIKARILAN VERGİ AFLARI VE BU DÖNEMDE TRAKYA BÖLGESİ GENELİNDEKİ VERGİ TAHSİLATLARININ DURUMU

Türkiye'de ülkenin içinde bulunduğu siyasi, sosyal, ekonomik, mali, psikolojik, teknik ve idari şartlara göre kimi yıllarda peş peşe uygulamaya konulan kimi yıllarda ise çıkarılmayan vergi aflarına son 18 yılda toplam 10 kez başvurulduğu görülmektedir.

Tablo-10: Türkiye Cumhuriyeti'nde 2000 Yılından Günümüze Çıkarılan Vergi Afları

Sıra	Tarih	Vergi Affı
1	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
2	07.03.2002	4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
3	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
4	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
5	13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
6	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
7	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
8	19.08.2016	6736 Sayılı Kanun
9	27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu
10	18.05.2018	7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli'ye ait verilerden hareketle oluşturulan Trakya Bölgesi'nin vergi tahsilatlarındaki değişimleri, Yİ ÜFE oranlarındaki artışları da dikkate alarak, af kanunlarının çıkarıldığı yıllarla birlikte değerlendirdiğimizde bölgenin af kanunlarına verdiği tepkiyi görmek mümkün olacaktır.

Tablo-11: Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllarda Trakya Bölgesi Genelindeki Vergi Tahsilatları

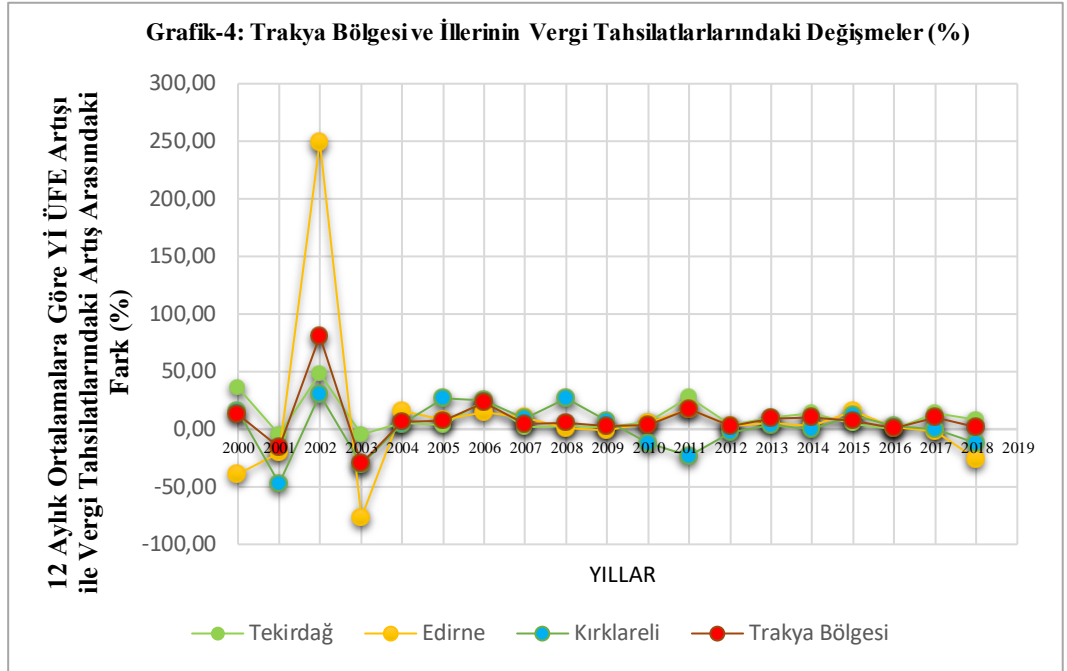
Yıllar	Vergi Tahsilatı (TL)	Vergi Tahsilatındaki Artış (TL)	Vergi Tahsilatındaki Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre Yİ ÜFE Artışı %	12 Aylık Ortalamalara Göre Yİ ÜFE Artışı ile Vergi Tahsilatındaki Artış Arasındaki Fark (%)
2000	333.864.000	130.213.000	63,94	51,43	12,50
2001*	486.257.000	152.393.000	45,65	61,63	-15,98
2002*	1.122.951.000	636.694.000	130,94	50,11	80,83
2003*	1.076.055.000	-46.896.000	-4,18	25,56	-29,74
2004	1.268.403.094	192.348.094	17,88	11,09	6,78
2005	1.462.196.332	193.793.238	15,28	8,24	7,04
2006	1.948.999.392	486.803.060	33,29	9,77	23,52
2007	2.157.126.314	208.126.922	10,68	6,31	4,37
2008*	2.556.290.214	399.163.900	18,50	12,72	5,79
2009	2.652.390.775	96.100.561	3,76	1,23	2,52
2010	2.963.533.034	311.142.259	11,73	8,52	3,21
2011*	3.825.001.115	861.468.081	29,07	11,09	17,98
2012	4.173.772.979	348.771.864	9,12	6,09	3,03
2013*	4.731.463.219	557.690.240	13,36	4,48	8,88
2014*	5.715.620.080	984.156.861	20,80	10,25	10,55
2015	6.416.967.350	701.347.270	12,27	5,28	6,99
2016*	6.719.195.853	302.228.503	4,71	4,30	0,41
2017*	8.434.708.360	1.715.512.507	25,53	15,82	9,71
2018*	10.878.325.368	2.443.617.008	28,97	27,01	1,96

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999-2018 yılları arasında yayımlanan Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: 1999-2003 yıllarında Milyar TL, 2004 yılında Bin TL, 2005-2008 yıllarında YTL olarak verilerin tutarların tamamı TL'ye dönüştürülmüştür. 1999 Yılı Vergi Tahsilatı 203.651.000 TL'dir.

*Vergi Affı çıkarılan yıl.

Trakya Bölgesi vergi tahsilatlarındaki reel değişimler şüphesiz il düzeyinde değerlendirdiğimiz verilerin ortak bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden bölgeye ilişkin verilere bakıldığında ilk dikkat çeken nokta, il düzeyindeki değerlendirmelerde de ortaya çıktığı gibi, vergi affına başvuru olan 2001 ve 2003 yılları tahsilatlarındaki belirgin azalış ve 2002 yılındaki belirgin artıştır. 2000'li yılların başında vergi tahsilatlarındaki bu aşırı dalgalanma il ve bölge değerlerini yansıtan aşağıdaki grafikte de net bir şekilde görülmektedir.



* Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999-2018 yılları arasında yayımlanan Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur..

2001 ve 2003 yılları kadar belirgin olmasa da vergi affının çıkarıldığı 2016 yılında da vergi tahsilatlarında reel olarak bir artış yaşanmamış, hatta bir önceki yıla göre tahsilat miktarları düşmüştür. Bu üç yılın haricinde af uygulamasına başvuru olan 2002, 2008, 2011, 2013, 2014 ve 2017 yıllarında vergi tahsilatlarında bir önceki yıla göre artış gerçekleşmiştir. Vergi affının çıkarılmadığı yıllara bakıldığında ise 2006 yılı haricinde tahsilatlarda önemli bir artış görülmemektedir.

Bu bölümde 2000 yılı sonrasında ülkemizde yürürlüğe giren vergi aflarının temel özellikleri ayrı başlıklar altında belirtildikten sonra bölgesel verilerle birlikte değerlendirilmek suretiyle aralarındaki ilişki durumu ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1) 06.02.2001 tarih ve 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği

414 sayılı Tebliğ ile getirilen uygulamanın amacı, 2001 yılındaki kriz sebebiyle zor durumda kalan ve vergi borçlarını ödeyememiş olan yükümlülere ödeme kolaylığı sağlanması ve böylelikle elde edilecek gelirin Hazineye aktarılmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek için Maliye Bakanlığı'na 6183 sayılı AATUHK'nın 48. maddesi uyarınca verilen yetkiye dayanılarak, vadesi gelmesine rağmen borcunu 31.12.2000 tarihine kadar ödeyememiş olan yükümlülerin; her türlü vergi, harç, fon, resim,

gecikme faizi ve vergi cezası ile borçların aslına tatbik edilen gecikme zammından meydana gelen borçları hakkında, talepte bulunmaları durumunda belirli şartlar altında tecil ve taksitlendirme işlemi uygulanacaktır (414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, 06.02.2001 tarih ve 24310 Nolu Resmi Gazete).

Bu dönemde Tablo-11'deki Trakya Bölgesi vergi tahsilatlarına bakıldığında bir önceki yıla göre 152.393.000 TL tutarında bir artış gözlenmektedir. Tahsilat nispetinde %46'lık bir artışı işaret eden bu tutar, ilgili yıl Yurt İçi ÜFE oranındaki 61,64'lük oranın altında kaldığı için esasında gerçek anlamda bir gelir artışını yansıtmamaktadır. Hatta bu dönemde Trakya Bölgesi vergi gelirlerine enflasyon etkisinden arındırılarak bakıldığında %16 azalışın olduğu dikkat çekmektedir. Halbuki 2000 yılındaki vergi tahsilatının, tahsilat tutarı daha düşük ve herhangi af uygulaması yürürlükte olmamasına rağmen, pozitif anlamda bir vergi gelirini işaret ettiği görülmektedir.

2001 yılında vergi gelirlerindeki azalışın sebebini tek başına vergi affına bağlamak doğru olmayacaktır. Zira 2001 yılında Türkiye'de gerçekleşen siyasi ve ekonomik krizin etkisinin derinden hissedildiği bir yıldır. Türkiye'nin "Kara Çarşamba"sı olarak da bilinen 2001 ekonomik krizi; Körfez Savaşı, 1994 krizinden arta kalanlar, 1998 Rusya krizi, 1999 yılındaki Marmara ve Düzce depremleri, 19.02.2001 tarihindeki MGK toplantısında dönemin Cumhurbaşkanı ve Başbakanı arasındaki siyasi gerginlik ile büyüdükçe büyüyüp, tarihler 21 Şubat 2001'i gösterdiğinde patlak vermiştir.

2001 yılında ortaya çıkan kriz ile birlikte 1 hafta içerisinde Türkiye'de faiz oranları % 7500'e kadar fırlamıştır. İki günde % 57'ye varan devalüasyon yaşanmıştır. 15 bine yakın şirket iflas etmiş ve bankacılık sistemi kilitlenmiştir. Ödemeler sistemi ilk defa arka arkaya dört gün çalışmamıştır. Aşırı yüksek faizler, sıcak para girişini arttırmıştır. Bu geçici paranın arbitraj amacıyla kısa süreliğine ülkeye girip çıkması, mali piyasalarda dalgalanmaya neden olmuştur. Hükümete ve ekonomi yönetimine olan güven sarsılmıştır. Türkiye, güven kaybetmiş ve kredi notu düşürülmüştür. Böylece yabancı yatırımcı da desteğini çekmiştir. Sonraki süreç içerisinde işsizlik oranı büyük artış göstermiş ve 1,5 milyon kişi işini kaybetmiştir. Milli gelir, 200 milyar dolardan 140-150 milyar dolara kadar inmiştir. Kişi başına yıllık gelir, 1083'er dolar azalmıştır. Türk lirasının alım gücü, 3'te 1'e düşmüştür. Ekonomi, % 8,5 oranında

küçülmüştür. Enflasyon % 70’i aşmıştır (paratic.com/2001-krizi).

Vergi affıyla birlikte her ne kadar mükelleflere ödeyemedikleri vergi borçları konusunda önemli avantajlar getirilmiş de olsa vergi tahsilatlarında bu krizin etkilerini görmek şaşırtıcı olmayacaktır. Aşağıda tablo-12’deki verilere bakıldığında 2001 ekonomik krizinin etkisi ülke düzeyinde gerçekleştirilen tahsilatlar düzeyinde de açıkça görülmektedir. 2000 yılında ülke düzeyinde enflasyondan arındırılmış olarak %27,61 artış gösteren vergi tahsilatları, 2001 yılında -11,71’e kadar gerilemiştir. Yani 2001 yılında, 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği’nin sağladığı avantajlara rağmen, Trakya Bölgesi ve illeri ile Türkiye düzeyinde vergi tahsilatlarında reel anlamda bir artıştan bahsetmek mümkün değildir.

Tablo-12: Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı ile Yi-ÜFE Artış Oranlarının Karşılaştırılması

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilat (Bin TL)	Tahsilat Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre Yi-Üfe Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre Yi-Üfe Artışı ile Vergi Gelirleri Tahsilat Artışının Farkı (%)
2000	26.503.698	79,05	51,43	27,62
2001*	39.735.928	49,93	61,63	-11,70
2002*	59.631.868	50,07	50,11	-0,04
2003*	84.316.169	41,39	25,56	15,83
2004	101.038.904	19,83	11,09	8,74
2005	119.250.807	18,02	8,24	9,79
2005	131.948.778	10,65	8,24	2,41
2006	151.271.701	14,64	9,77	4,88
2007	171.098.466	13,11	6,31	6,80
2008*	189.980.827	11,04	12,72	-1,68
2009	196.313.308	3,33	1,23	2,10
2010	235.714.637	20,07	8,52	11,55
2011*	284.490.017	20,69	11,09	9,61
2012	317.218.619	11,50	6,09	5,41
2013*	367.517.727	15,86	4,48	11,37
2014*	401.683.956	9,30	10,25	-0,95
2015	465.229.389	15,82	5,28	10,54
2016*	529.607.901	13,84	4,30	9,54
2017*	626.082.415	18,22	15,82	2,39
2018*	737.954.270	17,87	27,01	-9,14

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999-2018 yılları arasında yayımlanan Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: 1999-2003 yıllarında Milyar TL, 2004 yılında Bin TL, 2005-2008 yıllarında YTL olarak verilerin tutarların tamamı TL’ye dönüştürülmüştür. 1999 Yılı Vergi Tahsilatı 14.802.280 Bin TL’dir.

*Vergi Affı çıkarılan yıl.

Ekonomik krizin yaşandığı yıllarda ve ekonominin toparlanma evresinde olduğu dönemlerde vergi affı ile birlikte hedeflenen sonuçlara ulaşmak mümkün değildir. Zira, vergi affının başarılı olabilmesi için ekonominin canlı ve ekonomik aktörlerin mali açıdan iyi bir düzeyde olması gerekmektedir. Kriz dönemlerinde her ne kadar mükelleflere önemli ölçüde ödeme kolaylıkları getirilmiş de olsa, mükelleflerin ödeme gücü yeterli olmadığı için krizin etkisi altında beklenen başarının sağlanması da çok zor olacaktır. 2001 yılındaki Maliye Bakanlığı verileri de bu tespiti doğrular niteliktedir. Maliye Bakanı Sümer Oral döneminde çıkarılmış olan 414 sayılı Tebliğ ile aftan beklenen gelirin sağlanamadığına dikkat çekilmiş ve bu kapsamda ancak %49'luk bir tahsilat başarısının yakalanabildiği vurgulanmıştır ("Vergi Affı 10.2 Katrilyon, Af Gündemde", 21.11.2002, <http://arsiv.ntv.com.tr/news/188933.asp>).

2) 03.04.2002 tarih ve 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

4751 sayılı Kanun ile birlikte, geçmişte Emlak Vergisi uygulamasına tabi olması gerekirken mükellefiyet kurulmamış olan arazi ve bina vergisi mükelleflerinin, 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak vergi idaresince tespit edilen belirli tutarları vadesinde ödemeleri halinde, bu mükelleflerin önceki yıllara ilişkin emlak vergileri affedilmiştir.

Bu dönemde Trakya Bölgesi vergi tahsilatlarında meydana gelen 636.694.000 TL'lik artış bir önceki yılın tahsilatlarda meydana gelen artışın dört katından daha da fazladır. Trakya Bölgesi ölçüğünde bir önceki yıla göre tahsilat artışı %80'in üzerinde görünmektedir.

Trakya Bölgesi vergi tahsilatlardaki bu artış özellikle de 2002 yılında Edirne ilinde vergi tahsilatlarındaki artışın 85.418.000 TL'den 341.421.000 TL'ye yükselmesi neticesinde ortaya çıkmıştır. Edirne ili için tahsilatlarda gerçekleşen bu artış enflasyondan arındırılmış haliyle yaklaşık olarak %250 gibi oldukça yüksek bir oranı işaret etmektedir. Bu oran, Tekirdağ ili için 48,38 ve Kırklareli ili için 30,06 olarak gerçekleşmiştir. Edirne ilindeki tahsilat artışlarının bu denli yüksek olmasında özellikle 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'nin etkili

olduğunu belirtmek gerekir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde; ÖTV uygulaması ile birlikte belli ve miktar itibariyle az bir mal topluluğu kapsama alınmak suretiyle bir taraftan sözü edilen malların vergiye tabi tutulmasına yönelik olarak epey içinden çıkılmaz bir hale gelmiş olan halihazırdaki sistemin sadeleştirilmesi sağlanmakta diğer taraftan da sadeleşen sistem yardımıyla vergiye karşı mükelleflerin gönüllü uyumunun gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu Tasarıyla birlikte dolaylı vergiler konusunda önemli derecede bir sadeleştirmeye gidilmiş, 16 tane harç, fon, vergi ve pay uygulamadan kaldırılmıştır. ÖTV kapsamına sınırlı sayıda mal alınmıştır. Sınırlı sayıdaki bu mallara yönelik uygulamadan kaldırılan harç, fon, vergi ve payların meydana getirdiği yükün sabit kalması hedeflenmiş, oranların ek bir vergi yükü ortaya çıkarmayacak şekilde belirlenmesine dikkat edilmiştir (www.gib.gov.tr). Kanunun genel gerekçesinden de anlaşıldığı üzere, ÖTV ile birlikte yeni bir yükümlülük getirilmeyip mevcut sistemin basitleştirilmesine çalışılmıştır.

Mezkur Kanununun 4. maddesine göre Özel Tüketim Vergisi'nin mükellefi;

(I), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer alan mallar ile (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescili zorunlu olmayanları ithal edenler ile inşa veya imal edenler, söz konusu malların müzayede yöntemiyle satışını yapanlar,

(II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescili zorunlu olanlar için; kullanmak üzere ithal edenler, müzayede yöntemiyle satışını yapanlar veya motorlu araç ticareti yapanlardır.

ÖTV ve KDV'nin niteliği gereği, ithal edilmiş olan maldan bu iki vergi türünün de alınmasının gerektiği durumda, ilk olarak ÖTV, sonrasında toplam tutar üzerinden KDV hesaplanır ve mükelleften tahsil edilir.

Tablo-13: Türkiye’de 2001 ve 2002 Yıllarında Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Vergi Tahsilatları

Vergi Türleri	2001 Yılı Tahsilatı (1)	2002 Yılı Tahsilatı (2)	2001 Yılına Göre Artış Oranı (%) (2/1)
Gelir Vergisi	11.579.424	13.717.660	18,50%
Kurumlar Vergisi	3.675.665	5.575.495	51,70%
KDV	12.438.860	20.400.201	64,00%
ÖTV	6.781.787	13.648.790	101,30%
Diğer	5.260.192	6.289.722	19,60%
Vergi Gelirleri	39.735.928	59.631.868	50,10%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2002 yılında yayımlanan Faaliyet Raporundan alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

2002 yılında Türkiye’de gerçekleşen vergi tahsilatları 2001 yılına göre %50,10 artmıştır. Vergi türleri itibariyle bu gelirlerin artışına göz atıldığında, 2001 yılında özel vergi gelirleri kapsamında elde edilen tahsilatların tutarı 6.781.787 Milyar TL iken, 2002 yılında ÖTV Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle bu kapsamda tahsil edilen vergiler 13.648.790 Milyar TL’ye yükselerek %100’den daha fazla bir artış göstermiştir. Ayrıca 2002 yılında ÖTV’den elde edilen tahsilat tutarı toplam vergi gelirlerinin %22,89’unu, KDV ile birlikte ise %57,10’unu teşkil etmektedir. Bu vergilere ek olarak ithalatta alınan Gümrük Vergisi, Damga Vergisi, ek mali yükümlülük, fon ve paylar birlikte düşünüldüğünde, vergi gelirlerinin önemli bir kısmının gümrüklerden sağlandığı ortaya çıkmaktadır. Ancak 2001 ve 2002 yıllarında döviz kurundaki aşırı dalgalanma da ithalat üzerinden alınan vergilerin tutarını etkilemiştir. Bu dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişimleri gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo-14: Türkiye’de 2000-2018 Arasındaki Döviz Satış Kuru (ABD Doları)

Yıllar	Kur	Kurdaki Artış (%)
2000	0,63	50
2001	1,23	95,24
2002	1,51	22,76
2003	1,5	-0,66
2004	1,43	-4,67
2005	1,35	-5,59
2006	1,44	6,67
2007	1,31	-9,03
2008	1,3	-0,76
2009	1,55	19,23

2010	1,51	-2,58
2011	1,68	11,26
2012	1,8	7,14
2013	1,91	6,11
2014	2,19	14,66
2015	2,72	24,20
2016	3,03	11,40
2017	3,65	20,46
2018	4,82	32,05

Kaynak: 'evds2.tcmb.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo-14'deki bilgilere bakıldığında, döviz kurunun 2001 yılında %95,24 ve 2002 yılında da %22,76 oranında arttığı görülmektedir. Döviz kurunun hızlı artışı ile birlikte ithal malların da fiyatları hızla yükselmiş, dolayısıyla bu mallar üzerinden alınan ÖTV ve KDV'nin de tutarında önemli oranda artış gerçekleşmiştir.

Türkiye'nin Avrupa'ya açılan penceresi olarak ifade edilen ve Edirne ilinde yer alan Kapıkule sınır kapısı, gümrük sahasının genişliği ve işlem hacmi itibariyle Türkiye'nin en büyük, dünyanın ise ikinci en büyük sınır kapısı durumundadır (www.haberler.com/kapikule-dunyanin-ikinci-buyuk-sinir-kapisi-haberi).

01.08.2002 tarihinde ÖTV konusunda getirilen düzenleme, ithalatta kullanılan döviz kurundaki hızlı artış ve Kapıkule sınır kapısının Edirne ve Türkiye için önemi birlikte düşünüldüğünde, 2002 yılında Edirne ilindeki reel vergi tahsilatlarında gerçekleşen %250, Trakya Bölgesi gelirlerinin de %80'in üzerinde gösterdiği artışın sebebi daha iyi anlaşılmaktadır.

2002 yılında Trakya Bölgesi için gerçekleşen yüksek orandaki vergi tahsilat artışına rağmen ülke düzeyindeki veriler artış değil, toplam tahsilatlarda reel anlamda bir azalışa işaret etmektedir. Tablo-12'deki verilere bakıldığında 2002 yılında Türkiye ekonomisinde %50,1 olarak gerçekleşen enflasyonun, tahsilatlardaki %50,07 oranındaki artışı tersine çevirerek ekonomiye katkısını sıfırladığı görülmektedir.

3) 27.02.2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun amacı, üst üste yaşanan ekonomik krizler sonrasında değişen hükümet tarafından ödemeler konusunda sorun yaşayan mükelleflere nefes aldirmek ve ekonomik krizin yıpratıcı etkilerini hafifletmektir.

Yasanın çıktığı dönemin şartları, yasanın çıkış gerekçesini de açıkça ortaya koymaktadır. Zayıflayan alım gücüne paralel olarak tüketim talebindeki düşüş, istihdamın ve üretimin düşmesi, işletmelerin mali yapılarının zayıflaması ve faaliyetlerini sonlandırması işsizliğin artmasına yol açmıştır. Mükellefler, vergi borçları en başta olmak üzere kamuya olan borçlarını ödemede zorluk çekmişlerdir. İktisadi alanda meydana gelen krizin neticesi olan ödenmemiş vergi borçlarının tahsil edilebilmesi için tekrar bir af çıkarılmasına gerek duyulmuştur. (Taşkın, 2006: 116).

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu mükelleflere yönelik birçok fırsat sunmaktadır. Bunlar (4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Örneklî-Açıklamalı Sirküler, 2003);

- Kesinleşmiş kamu alacaklarına yönelik olarak geliştirilmiş olan ödeme kolaylığı,
- Halen yargı safhasında olan anlaşmazlıkları ortadan kaldırmak için yapılan düzenlemeler,
- Matrah artırımına başvurabilme imkanı,
- Mükelleflere değer ve miktar bazında stoklarını düzeltme imkanı sunan düzenlemeler ve sair uygulamalardır.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun uygulanması sonucu Trakya Bölgesi ve illeri ile Türkiye genelinde gerçekleştirilen tahsilat tutarları aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo-15: Vergi Barışı Uygulamasının Trakya Bölgesi ve İlleri ile Türkiye Genelinde Uygulama Sonuçları (Bin TL) (Mayıs-2006)

İl/Bölge	Ödenecek Toplam Tutar	Ödenen Toplam Tutar	Tahsilat Oranı (%) (2/1*100)
Tekirdağ	41.871.317.583	24.893.551.016	59
Edirne	23.775.151.406	14.884.193.016	63
Kırklareli	11.418.885.930	5.344.507.279	47
Trakya Bölgesi	77.065.354.919	45.122.251.311	59
TÜRKİYE TOPLAMI	6.710.535.394	4.499.915.899	67

Kaynak: "4811 sayılı Vergi Barışı Yasası'nın Mali Açından Değerlendirilmesi, Atilla DALLI, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Mayıs-2006, sayfa: 115-116" adlı Yüksek Lisans Tezinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Maliye Bakanlığı verilerine göre, Vergi Barışı Kanunu hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerin oluşturduğu toplam başvuru dosyasının sayısı 3.475.144 olmuştur. Başvuruların toplam tutarı ise 7,9 katrilyona ulaşmıştır. Toplam başvuru tutarının 7,9 katrilyon olduğu Vergi Barışı uygulaması neticesinde 4,7 katrilyon TL tahsilat yapılmıştır. (Dallı, 2006: 111-112).

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'ndan daha önce uygulamaya konulan vergi aflarına nazaran oldukça başarılı sonuçlar alındığını söylemek mümkündür. Vergi aflarının ülkemiz genelinde başarı ortalamasının %50'lerde olduğunu dikkate alacak olursak %67'lik tahsilat oranının bu anlamda önemli olduğunu söyleyebiliriz. Ancak Tablo-15'de yer alan Trakya Bölgesi ve illeri düzeyindeki tahsilat oranlarına bakıldığında bu oranın %59 ile Türkiye ortalamasının altında gerçekleştiği göze çarpmaktadır. Vergi Barışı Kanunu çerçevesinde yapılan tahsilatlarda Trakya Bölgesi illerinin hiçbirinde Türkiye ortalaması yakalanamamıştır.

2003 yılında Türkiye genelinde elde edilen tahsilatlar göz önünde bulundurulduğunda, Trakya Bölgesi ve illerinin aksine, bir önceki yıla göre reel olarak %15,79'luk bir artış olduğu görülmektedir. Ülke düzeyindeki veriler pozitif anlamda bir reel vergi tahsilat artışını işaret ederken Trakya Bölgesi'nin tam tersi bir seyir izlemesi özellikle Edirne ili verilerindeki aşırı dalgalanmalardan kaynaklanmaktadır. 2002 yılında Edirne ilinde gerçekleşen %250 oranındaki reel artışa rağmen 2003 yılında bu oran tam tersine bir seyirle -76,76 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumun ortaya çıkmasında, ekonomik krizin gölgesinde döviz kurlarında 2001 ve 2002 yıllarında görülen hızlı yükselişin etkisini kaybederek gerilemeye başlamasıyla birlikte Edirne ilinde, özellikle de Kapıkule sınır kapısından elde edilen vergi gelirlerinin düşmesinin etkili olduğu söylenebilir.

4) 22.11.2008 tarih ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

5811 sayılı Kanun'un amacı; gerçek veya tüzel kişilere ait olmakla birlikte ülke dışındaki menkul kıymet, para, döviz, altın ve sair sermaye piyasası araçlarının ekonomiye dahil edilmesi ve taşınmaz malların kayıt altına alınması, ülke içinde yer alan fakat şirketlerin özkaynakları içinde bulunmayan bu tür malvarlıklarının sermaye

olarak konularak işletmelerin mali açıdan güçlendirilmesidir. 5811 sayılı Kanun'un bu anlamda özellikle 2008 yılında ortaya çıkan finansal krizin piyasalarda yarattığı sermaye sıkıntısından kurtulmak ve ekonomiyi canlandırmak gibi hedeflerle çıkarıldığını söylemek mümkündür. 2008 yılı sonunda çıkarıldığı için, bu Kanunu tahsilatlarında ortaya çıkarabileceği değişiklikler yönünden 2009 yılı verileri ile birlikte değerlendirmek daha doğru olacaktır. Ayrıca seçimlerin ülkemizde vergi aflarının çıkarılmasındaki etkisi inkar edilemeyeceği için, 29 Mart 2009 yerel seçimlerinin 5811 sayılı Kanun'un çıkarılmasındaki etkisini de dikkate almak gerekir.

Dönemin Maliye Bakanı Mehmet Şimşek, 07.04.2010 tarihinde yapmış olduğu açıklamada 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu kapsamında toplamda 33.2 milyar liralık beyanda bulunulduğunu, beyan edilen tutar üzerinden yaklaşık olarak 1 milyar 146 milyon lira vergi tahakkuk ettirildiğini, bunun da açıklama tarihi itibariyle yaklaşık 855 milyon lirasının tahsil edildiğini söylemiştir. (<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/48-1-milyar-lira-baris-a-geldi-7-1-milyarliralik-rekor-kirildi-14340439>). Buna göre, 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu kapsamında tahakkuk eden vergilerin tahsilat oranı %75 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Bu dönem Trakya Bölgesi vergi tahsilatlarına bakıldığında 2008 yılında gerçekleşen 399.163.900 TL tutarındaki artışa karşın, 2009 yılında krizin etkilerinin daha yoğun yaşanması ile birlikte elde edilen vergi tahsilatının 96.100.561 TL ile bu tutarın ¼'ünden de daha az bir tutarda gerçekleştiği göze çarpmaktadır. 2008 yılı sonunda yürürlüğe giren 5811 sayılı Kanun uygulamasına rağmen Trakya Bölgesi'nde 2009 yılı vergi gelirlerindeki artışın %5,79'dan %2,53'e düştüğü görülmektedir. Trakya Bölgesi illeri düzeyindeki verilere bakıldığında bu durumdan en fazla Edirne'nin etkilenmiş; 2007 yılında reel anlamda %16'lık bir artış gösteren vergi tahsilatları, 2008 yılında önce %13,5'ye, 2009 yılında ise 5811 sayılı af Kanunu yürürlükte olmasına rağmen eksi değerlere düşmüştür. Yine de Tablo-12'deki Türkiye geneli verileri ile karşılaştırıldığında Trakya Bölgesi vergi tahsilatlarındaki artışın, ülke genelinde 2008 ve 2009 yıllarındaki tahsilat artışının üstünde gerçekleştiğini söylemek mümkündür.

5) 25.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

6111 sayılı Kanun kamuoyunda “Torba Yasa” olarak da bilinmektedir. Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı af Kanunu olarak adlandırılan 6111 sayılı Kanun; iktisadi kalkınmanın devamlılığını temin etmek, daha iyi bir yatırım ortamı oluşturmak, kamuya olan borç yükünün özel sektöre ait olan kısmını düşürmek, para politikası ve maliye politikalarının daha etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamak gibi gerekçelerle hazırlanmıştır. Kanun, ekonomik krizden kötü etkilenmiş vergi mükelleflerinin kamuya olan borçlarını yapılandırmak suretiyle mali açıdan zor durumda bulunan firmaları rahatlatacak düzenlemeler içerdiği gibi, küresel finansal krizle birlikte gelen birçok olumsuzluk nedeniyle artık gerçeği yansıtmayan mali tabloları aslına uygun hale getirmeye fırsat veren hükümlerle birlikte mali açıdan yeni bir dönemin başladığını göstermektedir (Yaz, 2011). Bu Kanun ile birlikte (www.gib.gov.tr);

- Mükelleflerin birikmiş olan borçlarına ödeme kolaylığı,
 - Mükelleflerin, matrah ve vergi artırımında bulunmaları şartıyla, vergi incelemesine tabi tutulmaması,
 - İşletmelerindeki kayıtlarını ve emtialarını birbirine uygun hale getirmek isteyen mükelleflere kolaylık sağlanması,
 - Mükellef ile vergi idaresi arasındaki yargıya intikal etmiş anlaşmazlıkların sulh yoluyla ortadan kaldırılması,
 - Yapılandırılmış olan vergi borçlarının düşük nispetli katsayı ile taksitler halinde ödenebilmesi,
 - Pişmanlıkla beyan uygulamasının teşvik edilmesi,
 - İnceleme ve tarhiyat aşamasındaki borçlar için Kanun hükümlerinden yararlanma,
- gibi imkanlar getirilmiştir.

6111 sayılı Kanun, gerçek ve tüzel kişilerin devlete olan vergi ve diğer bazı borçlarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin hükümler yanında vergi ve matrah artırımına yönelik düzenlemeler de ihtiva etmektedir. Bu Kanun ile birlikte getirilen düzenlemelerden yararlanmak suretiyle vergi ve matrah artırımına giden mükelleflere olası bir tarhiyat ve vergi incelemesine karşı güvence verilmektedir (Bilgili, 2011). 6111 sayılı Kanunla getirilen düzenlemelerle birlikte gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükellefleri istemde bulunmaları halinde 2006, 2007, 2008 ve 2009 hesap dönemleri için gelir ve kurumlar vergisi, gelir ve kurumlar stopajı vergi veya matrah artırımını fırsatından yararlanabileceklerdir. Ayrıca bu yıllara yönelik olarak katma değer vergisi mükellefleri de KDV vergi ya da matrah artırımına gidebileceklerdir. Mükellefler, vergiye esas alınan matrahlarını mezkur Kanunda belirlenen asgari tutarlardan az olmamak üzere vermiş oldukları beyannamelerde artırımları durumunda, haklarında artırımda buldukları seneler için vergisi incelemesi ve daha sonra da bu yıllara yönelik olarak vergisi tarhiyatı yapılamayacaktır.

6111 sayılı Kanun da ülkemizde çıkarılan diğer af kanunlarının takvimine benzer şekilde 12 Haziran 2011 tarihindeki genel seçimlere az bir süre kala uygulamaya konulmuştur. Dönemin Maliye Bakanı Mehmet Şimşek tarafından 6111 sayılı af kanunu ile ilgili olarak 02.07.2011 tarihinde yaptığı açıklamada; Kanun'dan faydalanmak için başvuru yapan mükellef sayısının 5 milyonun üzerinde olduğunu, bu Kanun kapsamında yapılandırılan dosya sayısının 6.179.441 adet olduğunu ve bu yapılandırmanın da 39.432.963 TL alacağa tekabül ettiği belirtilmiştir. Yapılandırılan 39.432.963 TL tutarındaki alacağın ise; 27.123.400 TL'lik kısmının kesinleşmiş alacaklar, tecil, taksim; 5.641.700 TL'lik kısmının ihtilafli, inceleme, tarhiyat aşamasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanlarından meydana geldiği; 1.545.300 TL'lik kısmının stok beyan tutarı ve 5.122.600 TL'lik kısmının da matrah artırım tutarı olarak gerçekleştiği bilgisi kamuoyuna açıklanmıştır (Aydemir, 2011). Ayrıca 2016 yılında dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal tarafından yapılan basın toplantısında 39,4 milyar TL tutarındaki alacağın yapılandırıldığı bu Kanun kapsamında 26,5 milyar TL tahsilatın gerçekleştiği, dolayısıyla yapılandırılan alacak tutarının %67,17'lik kısmının Hazineye intikal ettiği açıklanmıştır (Şanver, 2018: 49).

Trakya Bölgesi bazında 2011 yılı vergi tahsilatlarına bakıldığında, bir önceki yıla göre enflasyondan arındırılmış şekilde %17,98 oranında bir artışın yaşandığı görülmektedir. Uluslararası finansal krizin etkilerinin sürmesine rağmen, 2010 yılında %3,21 ve 2012 yılında %3,02 düzeyinde olan reel vergi tahsilatlarındaki artış oranlarının 6111 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 2011 yılında neredeyse %18'lere yükselmesi af uygulamasının Trakya Bölgesi tahsilatlarında etkili olduğunu göstermektedir. Bu dönemde Türkiye geneli tahsilatlarının da %9,60 oranında arttığını görmekteyiz.

6) 29.05.2013 tarih ve 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6486 sayılı Kanun kamuoyunda "Varlık Barışı" olarak da bilinmektedir. Kanun'un amacı; 15.04.2013 tarihinden itibaren gerçek ya da tüzel kişilerin yurt dışında sahip olduğu ve yurt dışında mevcut bulunan; menkul kıymet, döviz, altın, para ve diğer sermaye piyasası araçlarının ülkeye getirilmesi, sahip olunan bahsi geçen değerlerin vergi dairelerine ya da banka ve aracı kurumlara iletilmek ve cüz'i bir nispette vergi tahsil edilmek şartıyla kayıt altına alınarak milli ekonomiye dahil edilmesi, bu Kanun kapsamındaki beyanlar dolayısıyla mükelleflerin soruşturulmaması ve incelenmemesi, mükelleflerin sair sebeplerle incelenmesi veya matrah farkının takdir komisyonu kararına dayanılarak belirlenmesi durumunda tespit edilen matrah farklarından mükelleflerce beyan edilen değerlerin indirilmesidir. (Gökoğlu, 2013: 134-135)

Kanuni düzenleme gereğince, 15.04.2013 tarihinden itibaren gerçek veya tüzel kişiler ülke dışında sahibi buldukları ve bu Kanun çerçevesinde bildirdikleri ya da beyan ettikleri değerler üzerinden, hiçbir şekilde vergi incelemesine tabi tutulmayacak ve haklarında vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Bunun yanında, 6486 sayılı Kanun'un uygulamaya konulduğu 29.05.2013 tarihinden itibaren başlayan 01.01.2013 tarihinden önce gelen yıllarla ilgili olarak, bildirim ya da beyan dışındaki herhangi bir nedenle takdir komisyonu kararlarına ya da vergi incelemesine istinaden, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV ile ilgili olarak belirlenen matrah farklarından bildirilen veya beyan edilmiş olan varlıkların değeri mahsup edilebilir (Gökoğlu, 2013: 140).

Her ne kadar 2014 yılındaki yerel seçim ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri öncesinde yürürlüğe konulmuş bir yasa da olsa, 6486 sayılı Kanun ile birlikte yapılan değişiklikler ülke dışından sağlanan kazançlar itibariyle vergilendirme ve ceza yaptırımını ihtimalini ortadan kaldırması yönüyle ciddi bir ekonomik fırsat olarak değerlendirilmektedir (Bingöl, 2013: 4). Vergi mevzuatı uyarınca; gerçek kişiler tarafından ülke dışından sağlanan kazançlar ülkemizde “yıllık beyan” esasına göre beyan edilmeli ve ilgili yıllar için geçerli olan tarifeye göre %35’e varana kadar hesaplanacak olan vergisi ödenmelidir. Kurumlar için de bu oran %20 olarak hesaplanmaktadır. Yurt dışındaki vergi otoriteleri, Türk vatandaşları ve firmaların ülke dışında elde ettikleri kazançlar hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı’nı bilgilendirmekte, bu durum da mükelleflerin vergisini cezalı olarak ödeme riskini ortaya çıkarmaktadır. Bunun yanında diğer ülkelerle vergi konusunda yapılan ikili anlaşmalar gereğince devletlerin birbirleriyle karşılıklı olarak bilgi aktarımında bulunması ve vergi kaçaklarının önlenmesi için çaba gösterilmesi mevzuunda işbirliği gayretleri giderek artmaktadır. Dolayısıyla, yükümlüler tarafından bu Kanun hükümlerinden faydalanılması halinde, yurt dışında elde edilen bu gelirlere ilişkin cezalı ve gecikme faizi tatbik edilmiş bir vergi ödeme riski de ortadan kalkmış olacaktır (Bingöl, 2013: 7).

Dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal, 04.07.2018 tarihinde yaptığı açıklamada 6486 sayılı Varlık Barışı Kanunu kapsamında 70 milyar TL’ye yakın varlık beyanında bulunulduğunu, beyan edilen bu tutarın 1.4 milyar lirasının tahakkuk ettirildiğini, ancak tahakkuk eden bu tutarın ancak 209 milyon lirasının tahsil edildiğini söylemiştir (www.milliyet.com, İşte Türkiye’nin 4. Varlık Barışı). Buna göre, 6486 sayılı Varlık Barışı Kanunu’nun tahsilat oranının %15’de kaldığı görülmektedir.

6486 sayılı Varlık Barışı Kanunu’nun tahsilat oranlarındaki düşüklüğe rağmen 2013 yılında Trakya Bölgesi tahsilatlarındaki reel artış oranının %8,88 seviyesinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu dönemde Yurt İçi ÜFE’deki ortalama artışın %4,48 düzeyinde olduğuna da dikkat edilmelidir. 2013 yılı Türkiye genelinde yapılan tahsilatların reel artış oranı ise %11,38 olarak gerçekleşmiştir.

7) 11.09.2014 tarih ve 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

6552 sayılı Kanun birçok farklı alanda düzenlemeler getirdiği için kamuoyunda “Torba Kanun” olarak bilinmektedir. Söz konusu kanun ile birlikte mükelleflere (6552 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun Rehberi, 2014: 2);

- Yapılandırılan borçların taksitler halinde ödenmesi,
 - Kanun kapsamındaki borçların yapılandırılabilmesi için teminat gösterilmesi şartının bulunmaması,
 - Borçları yapılandırılan mükellefler için yeni cebri icra takibinin yapılmayacak olması,
 - Vergi alacağının aslına tabi olmayan özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının %50’lik kısmının ödenmesi durumunda, bu yaptırımların geriye kalan %50’lik kısmının tahsilinden vazgeçilecek olması,
 - Birikmiş vergi borçlarının enflasyon oranında güncellenmesi, zam ve faizlerin silinmesi,
 - 31 Aralık 2007 tarihinden önceki dönemlere ilişkin 50 TL ve altındaki borçların silinmesi,
- gibi birçok fırsat tanınmıştır.

2015 yılındaki genel seçimlerin öncesinde uygulamaya konulmuş olan 6552 sayılı Kanun hakkında dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal 05.08.2016 tarihinde yaptığı açıklamada; 2014 yılında çıkarılan 6552 sayılı Kanun'a ilişkin taksit sürelerinin devam ettiğini, bu Kanun kapsamındaki hükümlerden faydalanmak için 4,5 milyon kişinin başvurduğunu, bu yapılandırma Kanunu kapsamında 43,7 milyar liranın yapılandırıldığını ve açıklamayı yaptığı tarih itibariyle de 10,2 milyar TL’nin tahsil edildiğini ifade etmiştir (Şanver, 2018: 49). Açıklama tarihi itibariyle 6552 sayılı Kanun gereğince yapılan tahsilat oranı %23,3 olarak gerçekleşmiştir.

Trakya Bölgesi'nde 2014 yılında yapılan reel tahsilatlardaki artış %10,55 olmuştur. Bu dönemde Türkiye geneli tahsilat oranlarının eksi değerleri düşmesine rağmen Trakya Bölgesi'ndeki reel tahsilatların %10'un üzerinde bir artış göstermiş olması dikkat çekmektedir.

8) 19.08.2016 tarih ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

6736 sayılı Kanun ile birlikte, yatırımların arttırılması suretiyle kalkınmanın gerçekleştirilmesine yönelik kararlara destek olmak ve müteşebbislerin yatırım ve iş alanlarına yönelik kararlarını daha sağlam bir şekilde alabilmeleri için, özel sektöre kamuya olan borç yükünü azaltarak borçlarını taksitler halinde ödeme imkanı getirilmiştir. 6736 sayılı Kanun mükelleflere (www.gib.gov.tr);

➤ 30 Haziran 2016 tarihinden itibaren gecikmiş olan vergi borçları için Yurt İçi ÜFE nispetinde güncelleme,

➤ Yurt İçi ÜFE nispetinde hesap edilen tutardan, peşin ödenmesi şartıyla, ilaveten %50 iskonto,

➤ Vergi anlaşmazlıklarının sulh yoluyla neticelendirilmesi halinde %80'e varan iskonto,

➤ Trafik Para Cezaları ve Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde iskonto,

➤ Vergi ve matrah artırımında bulunulması durumunda vergi incelemesinden muaf tutulma,

➤ İnceleme ve tarhiyat aşamasındaki borçlar konusunda yapılandırma imkanı,

➤ 6552 sayılı Kanun çerçevesinde süregelen borçların tekrar yapılandırılması,

➤ Vergi aslına tabi bulunmayan özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının %50'lik kısmının silinmesi,

➤ Vadesi 31 Aralık 2011 tarihinden evvel gelen 50 TL ve altındaki vergi borçlarının silinmesi,

➤ İşletme kayıtlarının faizsiz ve cezasız olarak gerçek duruma uygun hale getirilmesi,

➤ Mükelleflerin beyan etmemiş oldukları gelir ve kazançlarını pişmanlıkla faizsiz ve cezasız bir şekilde beyan edebilmesi,

gibi birçok önemli fırsat sunmuştur.

Dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal, 13.11.2017 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda yaptığı konuşmada 6736 sayılı Kanun çerçevesinde taksitli ödemelerin devam ettiğini, şimdiye kadar yapılandırılan tutarın 80,4 milyar TL olduğunu, tahsil edilen tutarın ise 22,5 milyar TL olduğunu, tahakkuk tahsilat oranının %28 civarında olduğunu belirtmiştir (TBMM Tutanak Dergisi, Dönem:26, Yasama Yılı:3, Birleşim:21, Tarih: 13.11.2017).

Dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal 28.11.2016 tarihinde yapmış olduğu açıklamada 6736 sayılı Kanuna ilişkin uygulama sonuçlarının 2011'de uygulamaya konulan 6111 sayılı Kanun ile mukayese edildiğinde; toplam başvuru sayısının %64,2 oranında arttığını, yapılandırılan tutarda ise bu artışın %96,3 olarak gerçekleştiği ifade edilmiştir. Bunun yanında, bu tarihe kadar yapılandırılmış olan tutarın 46 milyar TL'lik bölümünün, yani %51'lik kısmının vergi alacağı aslının yapılandırılması ile ortaya çıktığı belirtilmiştir. Bu bilgilere istinaden yapılandırılan toplam tutarın neredeyse 31 milyar liralık bölümünün faiz ve cezalar, matrah artırımı ve kayıtların düzeltilmesinden ileri geldiği görülmektedir. Ayrıca Bakanlık borçlu vatandaş sayısının 6,3 milyon kişi olduğunu, bu vatandaşlardan 4,8 milyonunun yapılandırma için başvuruda bulunduğunu, başvuru oranının vatandaş sayısı itibarıyla %76 olduğunu açıklamıştır (www.vergi.alki.net).

Trakya Bölgesi'nde 2016 yılında elde edilen vergi tahsilatlarındaki reel değişimlere bakıldığında pozitif anlamda bir artıştan bahsetmemiz mümkün değildir. Türkiye genelinde 2016 yılı vergi tahsilatlarında reel anlamda %9,54 civarında bir artış gerçekleşmesine rağmen, Trakya Bölgesi'nde reel anlamda tahsilat oranları azalmıştır.

9) 27.05.2017 tarih ve 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

7020 sayılı Kanun ile birlikte mükelleflere (www.gib.gov.tr);

- Yapılandırılacak olan tutarların 36 aya varan taksitlerle ve ikişer aylık dönemler halinde ödenmesi,
- Vergi borçları ve diğer borçların Vergi Dairelerine ödenmesi icap eden faizleri ve gecikme zamlarında Yurt İçi ÜFE nispetinde güncelleme yapılacak olması,
- Peşin ödemeler için Yurt İçi ÜFE nispetinde hesaplanacak olan tutarlara ek olarak %50 iskonto uygulanması,
- Vergi aslına tabi bulunan cezaların (vergi ziyayı) bütünüyle silinmesi,
- Vergi aslına tabi bulunmayan özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının %50'lik kısmının silinmesi,

gibi önemli fırsatlar verilmiştir.

6736 sayılı Kanun öncesinde ülkemizin yönetim sisteminde büyük bir değişiklik meydana gelmiş, 16 Nisan 2017 tarihinde yapılan Anayasa referandumu ile birlikte parlamenter sistemden Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmiştir. Dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal, 13.11.2017 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda yaptığı konuşmada 7020 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan borçların ödemelerinin devam ettiğini, bu tarihe kadar yapılandırılan tutarın 13,7 milyar TL olduğunu, tahsil edilen tutarın ise 1,6 milyar TL olduğunu, tahakkuk tahsilat oranının %11,88 olduğunu belirtmiştir (TBMM Tutanak Dergisi, Dönem:26, Yasama Yılı:3, Birleşim:21, Tarih:13.11.2017).

Bu dönemde Trakya Bölgesi'nde elde edilen vergi gelirlerinde bir önceki yıla göre reel olarak %9,71'lik artış olmuştur. Türkiye genelindeki vergi gelirlerinde %2,40 düzeyindeki reel vergi artışına rağmen Trakya Bölgesi'nde %10'a yakın bir artış görülmüştür.

10) 18.05.2018 tarih ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

7143 sayılı Kanun'un gerekçesi, tasarısının ekinde yer alan genel gerekçenin imar barışı dışındaki, vergi kanunlarına ilişkin olan kısmında gerekçe şu şekilde açıklanmıştır (Gökçe Altınbaş, 2018: 107-108):

Ülkemiz, tatbik edilen iktisadi yöntemler ve mali disiplinden dolayı gelişmiş ve de gelişme durumundaki ülkelerden daha çabuk büyüme göstermiş, neticede kişi başına 10 bin doların üzerinde bir milli gelir düzeyine ulaşmıştır. Bu süre zarfında üretim, istihdam, ihracat ve yatırımın artırılmasına, ülkemizin cazip bir yatırım merkezi haline getirilmesine ve araştırma-geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine yardımcı olan birçok düzenleme uygulamaya geçmiş, yapılan işlemlerin maliyetleri azaltılmak suretiyle iktisadi büyüme pekiştirilmiştir.

Ülkenin ekonomik olarak büyüme eğilimini güçlendirmek ve bu şekilde kalkınmanın sürdürülmesini sağlamak amacıyla dünyada yaşanan siyasi ve iktisadi krizler ile birlikte sınırlarımıza yakın bölgelerde gerçekleşen durumların vatandaşlarımızı kötü etkilemesini önlemek ve girişimcilerin yatırım ve iş alanlarına yönelik sağlıklı kararlar alabilmelerine yardımcı olmak adına;

- Yapılandırılmak suretiyle kamuya olan borçların ödenmesini,
- Halihazırda ve olası anlaşmazlıkların sulh ile neticelendirilmesini,
- Vergi ve matrahın artırılması suretiyle öngörülebilir bir vergileme ortamı yaratılarak geçmişteki vergilendirme devrelerine ilişkin muhtemel rizikoların bertaraf edilmesini,
- Kayıtlı ekonomiye geçiş işleminin, işletmeye ait kayıtların işletmedeki fiili durumla tutarlı hale getirilmesi yoluyla desteklenmesini,

hedefleyen bu Tasarı tertip edilmiştir.

7143 sayılı Kanunla birlikte, beyan edilmemiş ve/veya ödenmemiş olan kamu alacaklarının Kanun hükümlerinden yararlanmak suretiyle ödenmek istenmesi

durumunda mükelleflere önemli avantajlar sağlanmaktadır. Söz konusu avantajlar şu şekilde sıralanabilir:

- Gerek vergi aslına gerekse vergi cezalarına ilişkin vergi cezaları, gecikme zammı ile gecikme faizinin tahsilatından vazgeçilmesi,
- Bunların yerine vergi aslı üzerinden hesaplanan Yİ-ÜFE tutarının tahsil edilmesi,
- Peşin ödeme halinde Yİ-ÜFE tutarının %90'ının tahsilinden vazgeçilmesi,
- Vergi aslı ile Yİ-ÜFE tutarının peşin veya en çok 36 ayda ödenebilmesi.

Bununla birlikte, alacağın türüne ve ödeme şeklinin nasıl olduğuna bakılmaksızın, alacağın aslında herhangi bir terkin veya indirim yapılamayacaktır. Ayrıca 31.07.2018 tarihine kadar başvuruda bulunulmuş olması, bu Kanun çerçevesinde yapılandırılan alacaklarla ilgili mükellefler tarafından dava açılmaması veya açılan davaların geri çekilmesi gerekmektedir (Arslan, 2018: 124).

7143 sayılı Kanun, 24 Haziran 2018 tarihine alınmış olan genel seçimlerin arifesinde çıkarılmış bir kanundur. Hazine ve Maliye Bakanı Berat Albayrak, 30.10.2018 tarihinde TBMM Plan Bütçe Komisyonu'nda yaptığı konuşmada 7143 sayılı Kanun kapsamında, şimdiye kadar yaklaşık 5.950.136 mükellefin başvuruda bulunduğunu, bu çerçevede 69.932.102.383 TL'nin yapılandırıldığını, yapılandırılan bu tutarın da yaklaşık 10,8 milyar TL'sinin tahsil edildiğini belirtmiştir (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi, 2018: 114).

2018 yılında Trakya Bölgesi reel tahsilat oranlarına bakıldığında bir önceki yıla göre yaklaşık %2'lik bir artış gözlenmektedir. Bu dönemde %27 olarak gerçekleşen Yurt İçi ÜFE oranı reel tahsilatların da önemli derecede düşmesine sebep olmuştur. Yurt İçi ÜFE 2018 yılı Türkiye genelindeki reel tahsilatları da -%9,4 seviyesine kadar düşürmüştür. Yani bu dönemde enflasyon oranının yüksek gerçekleşmesi vergi affına rağmen reel vergi tahsilatlarını düşürmüş, ancak Trakya Bölgesi Türkiye genelindeki düşüşten daha az miktarda etkilenmiştir.

III. TÜRKİYE'DE 2000 YILINDAN SONRA ÇIKARILAN VERGİ AFLARI DÖNEMİNDE TRAKYA BÖLGESİ VE İLLERİNİN TAHAKKUK-TAHSİLAT ORANLARI

Tahakkuk-tahsilat oranı, vergi idaresi tarafından tahakkuk ettirilerek mükelleften aranacak olan verginin ne kadarlık bir kısmının tahsil edildiğini gösteren bir orandır. Bir ekonomide vergilendirme sürecini ifade eden mükellefiyet halinin tespiti, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil derecelerinin gerçekleşmesi kadar tahakkuk-tahsilat oranlarının durumu da önem taşımaktadır. Çünkü mükelleflerin çeşitli sebeplerle vergi idaresine karşı yükümlülüklerini yerine getirememiş olması çoğunlukla vergi aflarının gerekçesini oluşturmaktadır.

Türkiye'de vergi aflarının uygulandığı yıllar ve Trakya Bölgesi ve illeri ile Türkiye genelinde tahakkuk edilen vergilerin tahsil edilen vergilere oranlarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

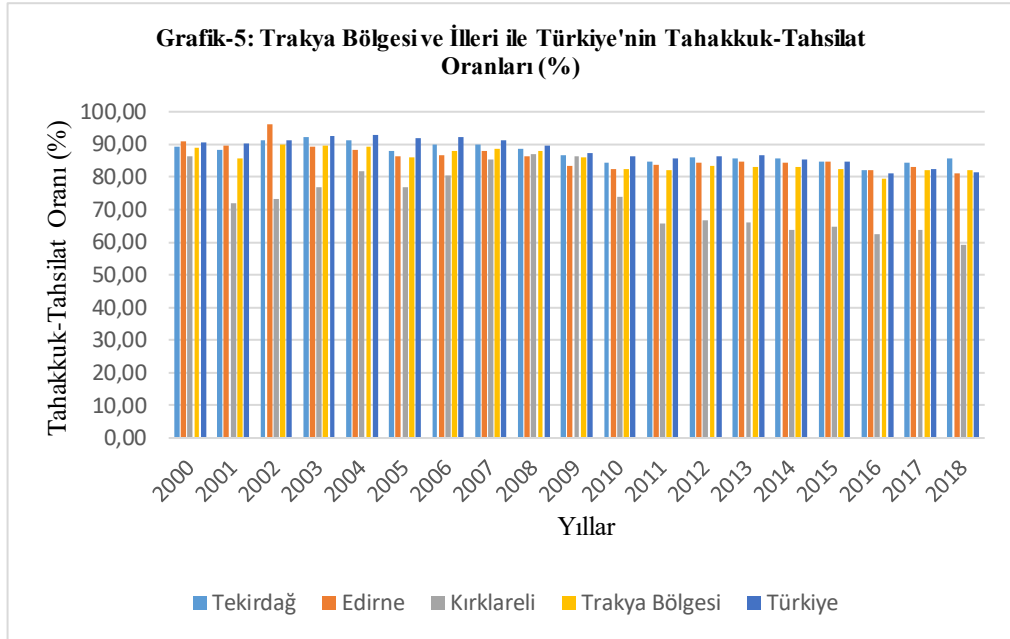
Tablo-16: Trakya Bölgesi ve İlleri ile Türkiye'nin Tahakkuk-Tahsilat Oranları (%)

İLLER YILLAR	Tekirdağ	Edirne	Kırklareli	Trakya Bölgesi	Türkiye Toplamı
2000	89,37	90,87	86,24	88,99	90,54
2001*	88,45	89,75	71,93	85,57	90,34
2002*	91,14	96,04	73,37	89,85	91,40
2003*	92,34	89,26	76,96	89,68	92,64
2004	91,12	88,22	81,61	89,38	92,96
2005	87,89	86,38	76,70	85,87	92,04
2006	89,78	86,79	80,47	87,86	92,18
2007	89,80	87,84	85,39	88,79	91,12
2008*	88,72	86,32	87,03	88,03	89,66
2009	86,75	83,52	86,37	86,17	87,44
2010	84,39	82,46	74,02	82,26	86,19
2011*	84,63	83,78	65,90	81,99	85,57
2012	86,03	84,45	66,71	83,33	86,44
2013*	85,79	84,77	66,02	83,21	86,79
2014*	85,85	84,50	63,80	83,12	85,21
2015	84,77	84,65	64,79	82,40	84,69
2016*	82,01	82,03	62,35	79,64	81,20
2017*	84,50	83,16	63,85	82,00	82,28
2018*	85,60	81,00	59,30	82,25	81,42

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999-2018 yılları arasında yayımlanan Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: 1999-2003 yıllarında Milyar TL, 2004 yılında Bin TL, 2005-2008 yıllarında YTL olarak verilerin tutarların tamamı TL'ye dönüştürülmüştür. 1999 Yılı Vergi Tahsilatı 14.802.280 Bin TL'dir.
*Vergi Affı çıkarılan yıl.

Tablo-16'deki bilgilere bakıldığında 2000'li yılların başında, özellikle de 4751 sayılı ve 4811 sayılı af Kanunları'nın çıkarıldığı 2002 ve 2003 yıllarında, Trakya Bölgesi ve illeri bazında %90'lara yaklaşan tahakkuk-tahsilat oranlarının 2004 yılından sonraki hiçbir yılda bu oranlara yaklaşmadığı görülmektedir. Tahakkuk-tahsilat oranları 2000 yılından 2018 yılına kadarki süreçte; Tekirdağ'da %89,37'den %85,60'a, Edirne'de %90,87'den %81'e, Kırklareli de ise %86,24'den %59,30'a düşmüştür. Trakya Bölgesi bazında %89'lardan %82'lere kadar düşen tahakkuk-tahsilat oranları Türkiye genelinde de %90'lardan %81'lere kadar gerilemiştir. Zamanla hem Trakya Bölgesi ve illeri hem de Türkiye genelinde tahakkuk-tahsilat oranlarında yaşanan düşüş aşağıdaki grafikte de net bir şekilde görülmektedir.



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1999-2018 yılları arasında yayımlanan Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Burada elde edilen oran ve göstergelerden hareketle, vergi afları ile sağlanan gelirler her ne kadar kısa dönemde idare için bir finansman kaynağı olsa da, bu afların esasında vergi tahsilatlarının arttırılmasında herhangi bir faydasının olmadığı, hatta

uzun dönemde tek başına vergi aflarından kaynaklanmasa da tahsilat oranlarını düşürdüğünü söylemek mümkündür.

IV. TÜRKİYE'DE 2000 YILINDAN SONRA ÇIKARILAN VERGİ AFLARI DÖNEMİNDE TRAKYA BÖLGESİ VE İLLERİNİN GSYH'YA KATKI ORANLARI

GSYH, bir ülkede belirli bir devrede üretimi yapılan nihai mal ve hizmetlerin o ülkenin piyasa fiyatları cinsinden ifadesidir. GSYH'da meydana gelen değişiklik, ülke ekonomisinin gelişim seyrini gösteren önemli ölçütlerden biridir.

Trakya Bölgesi ve illeri bazında GSYH verilerinin yer aldığı tablo aşağıdaki gibidir. Burada iller bazında GSYH verilerinden hareketle Trakya Bölgesi toplam GSYH'sı ve artış oranı hesaplanmış, yıllar itibariyle Türkiye'nin GSYH'sından aldığı paylara yer verilmiştir.

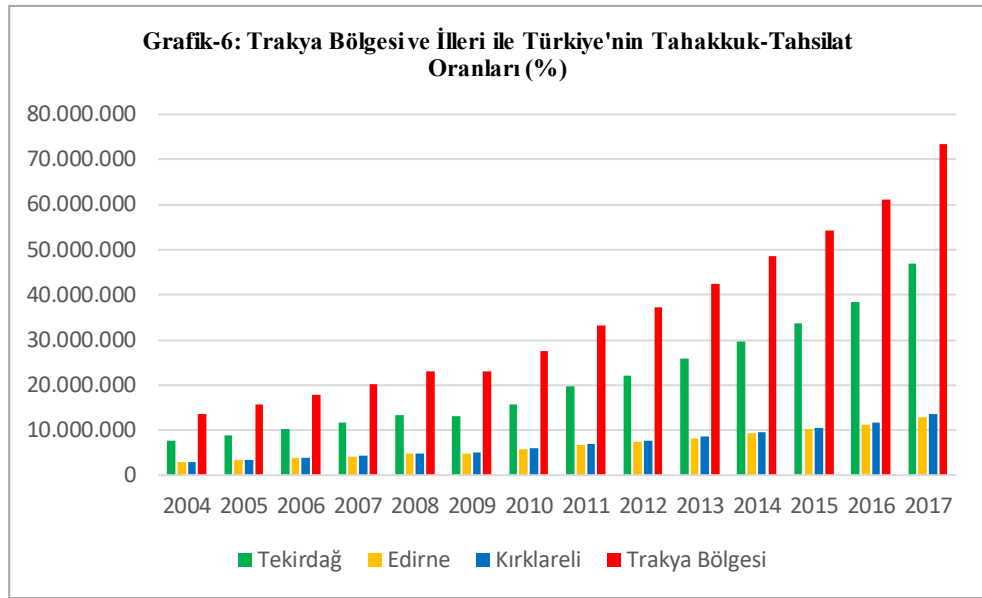
Tablo-17: Trakya Bölgesi ve İllerinin Türkiye'de GSYH'ta Katkısı (Bin TL) (2009 Bazlı)

Yıllar	Tekirdağ	Edirne	Kırklareli	Trakya Bölgesi	Artış Oranı (%)	Türkiye'de GSYH'ya Katkı Oranı (%)
2004	7.720.058	2.904.187	2.901.047	13.525.292	16,75	2,34
2005	8.899.961	3.346.303	3.355.315	15.601.579	17,15	2,32
2006	10.221.091	3.745.115	3.821.826	17.788.032	11,56	2,25
2007	11.639.097	4.171.701	4.280.696	20.091.494	12,98	2,28
2008*	13.271.801	4.793.139	4.858.198	22.923.138	0,44	2,30
2009	13.175.929	4.873.421	4.939.367	22.988.717	16,10	2,30
2010	15.761.396	5.853.478	5.942.918	27.557.791	20,21	2,38
2011*	19.680.358	6.605.722	6.859.950	33.146.030	12,56	2,38
2012	22.136.307	7.383.429	7.724.705	37.244.441	15,29	2,37
2013*	25.769.068	8.191.231	8.577.784	42.538.084	12,97	2,35
2014*	29.620.421	9.324.917	9.535.339	48.480.676	14,39	2,37
2015	33.585.052	10.194.183	10.495.761	54.274.996	11,54	2,32
2016*	38.295.122	11.179.992	11.632.481	61.107.594	19,09	2,34
2017*	46.964.486	12.755.222	13.666.040	73.385.747	16,75	2,36

Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo-17'deki bilgilere bakıldığında, Trakya Bölgesi GSYH'nın 2004 yılından 2017 yılına gelinceye değin yaklaşık beş kat artmış olmasına rağmen Türkiye'nin GSYH'sına katkı oranının fazla değişmediği görülmektedir. Ancak Trakya

Bölgesi'nde sanayileşmenin en yoğun olduğu alanlara sahip olan Tekirdağ ilinin, Bölge GSYH'sı içinde de önemli bir paya sahip olduğu göze çarpmaktadır. İller bazında GSYH'nın seyrini gösteren aşağıdaki grafik bu durumu açıkça ortaya koymaktadır. 2017 yılında Tekirdağ'ın GSYH'sı; Trakya Bölgesi'nin GSYH'sının %64'ünü, Türkiye'nin toplam GSYH'sının ise yüzde 1,26'sını tek başına üretmektedir. Trakya Bölgesi ise Türkiye'nin toplam GSYH'sının yüzde 2,36'sını karşılamaktadır.



Kaynak: 'www.tuik.gov.tr' ve 'www.tcmb.gov.tr' adlı internet adresinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo-17'deki veriler ve Grafik-6'daki seyir incelendiğinde, yıllar itibariyle il bazında GSYH'nın sürekli arttığı ancak 2009 yılında bu artışın uluslararası finansal krizin de etkisiyle, 5811 sayılı af Kanunu'nun getirmiş olduğu fırsatlar yürürlükte olmasına rağmen, önemli oranda azaldığı görülmektedir. 2009 yılında Edirne ve Kırklareli illerinde GSYH'daki artışın %2'lere kadar düştüğü, Tekirdağ'da ise 2008 yılı GSYH değerinin de altına düştüğü görülmektedir.

Genel anlamda Trakya Bölgesi ve illeri bazında GSYH verilerine bakıldığında, GSYH tutarlarının vergi aflarının çıkarıldığı yıllarda herhangi bir artış veya azalış yönünde tutarlı bir eğilim gösterdiğinden bahsetmek mümkün değildir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi; devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu hizmetleri dolayısıyla ortaya çıkan kamu giderleri ile kamu borçlarını karşılamak ve ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, toplumu bir araya getiren gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçleri nispetinde, karşılığı olmaksızın ve zora dayalı olarak para biçiminde aldığı ekonomik kaynaktır.

Devletler bir taraftan toplumun kendisinden talep ettiği ihtiyaçları karşılamaya ve devlet olmanın gereklerini yerine getirmeye çalışırken, diğer taraftan da bu faaliyetleri gerçekleştirecek finansman kaynağının önemli bir bölümünü teşkil eden vergileri yükümlülük altındaki tebaasından elde etmeye çalışmaktadır. Vergi borçlarının elde edilmesindeki vergilendirme süreci ise; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından meydana gelmektedir.

Vergi affı; devletin siyasi, sosyal, ekonomik, mali, teknik ve idari, psikolojik birçok faklı nedenle ve vergi borcunun ödenmesini sağlamak amacıyla vergi yasalarına aykırı davranan kişiler ve kurumlardan olan asli ve fer'i vergi alacağından kısmen ya da tamamen vazgeçmesidir.

Vergi aflarıyla devlet, vergi borçluları için yasalarla getirilmiş olan yükümlülükleri yine yasalarda öngörüldüğü şekilde yerine getirmeyen/getiremeyen mükelleflerden olan alacaklarından kısmen ya da tamamen vazgeçmektedir. Vergi afları bu yönüyle; ödeme, zamanaşımı, terkin, uzlaşma, hata düzeltme, dava açma, cezalarda indirim, mirasın reddi, mahsup ve takas gibi vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılmaktadır.

Vergi afları; vergi sisteminin etkin, sosyal ve ekonomik gerçeklere uygun olmaması nedeniyle ortaya çıkan sorunları gidermesi, olağanüstü ekonomik kriz dönemlerinin ortaya çıkardığı istikrarsızlıklar ve sorunlara karşı vergi sisteminde eşzamanlı düzenlemelerin yapılamaması, kayıt dışı faaliyet gösteren mükelleflerin kayıt altına alınmasını sağlaması, vergi tahsilatlarında artış yaratması, yargı mercilerinde ve vergi dairelerinde biriken dosyaların tasfiyesini sağlaması, toplumlarda vergi bilinci tam olarak yerleşmediği ve mükellefler yükümlülükleri

konusunda yeterince eğitilemediği için getirilen insancıl bir müessese olması dolayısıyla savunulmuştur. Vergi afları aynı zamanda; vergilendirmede adalet ve kanun önünde eşitlik ilkelerini zedeleyen bir uygulama olması, vergisel yükümlülüklerini kanunlara uygun biçimde yerine getiren dürüst mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratması, vergi yönetiminin otoritesini zarar vermesi ve vergi denetiminin etkinliğini azaltması, piyasanın işleyişinde de haksız bir rekabete yol açması, mükelleflerin vergiye uyum sağlamalarını zorlaştırması, uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkilemesi, vergi tahsilatlarını azaltması, kamu yararı anlamında bir fayda sağlamaması yanında idare ve yargı organlarına iş yükü anlamında bir katkısının olmaması yönleriyle de eleştirilmiştir.

Vergi aflarının, vergi tahsilatlarını herhangi bir şekilde etkileyip etkilemediği yönünde iki farklı görüş mevcuttur. Vergi affını savunanlara göre, aflar vergi yükümlülüklerini yerine getirememiş olan mükelleflere sağlamış olduğu taksitlendirme ve yapılandırma gibi ödeme kolaylıklarıyla birlikte vergi tahsilatlarında artış yaratmaktadır. Vergi aflarını karşı olanlar ise, vergi aflarıyla sağlanan gelirlerin aslında tahsili gecikmiş olan vergilerin kısmen elde edilmiş tutarlarından başka bir şey olmadığını, gerçekte bir tahsilat artışı söz konusu olmadığını öne sürmüşlerdir.

Bu çalışmamızın konusunu, Türkiye’de 2000-2018 yılları arasında uygulamaya konulan vergi aflarının Trakya Bölgesi ve illerinin vergi tahsilatları üzerinde ortaya çıkardığı değişimler oluşturmaktadır. Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinden müteşekkil Trakya Bölgesi 2017 yılında, 32.562.372 Bin TL’lik üretim hacmi ile Türkiye’nin toplam sanayi üretiminin %3,59’unu; 26.859.286 Bin TL’lik üretim hacmi ile Türkiye’nin hizmetler sektöründeki toplam üretiminin %1,62’sini; 5.604.026 Bin TL’lik üretim hacmi ile Türkiye’nin toplam tarımsal üretiminin %3,59’unu karşılamaktadır. Bölge, 1.802.315 kişi ile 2018 yılında Türkiye’nin toplam nüfusunun %2,20’sini de bünyesinde barındırmaktadır.

Türkiye’de 2000 yılından itibaren çıkarılan vergi aflarının ilgili olduğu yılların, Trakya Bölgesi ve illeri düzeyinde elde edilen reel vergi tahsilatları ile karşılaştırılarak aralarındaki ilişkinin ortaya konulmasının hedeflendiği bu çalışma neticesinde, vergi afları ile Trakya Bölgesi’nde elde edilen vergi tahsilatları arasında doğrudan ve düzenli bir ilişkinin olmadığı belirlenmiştir. Af uygulaması sonucunda bazı yıllarda vergi

tahsilatları artarken bazı yıllarda ise azalışlar meydana gelmiştir. Vergi tahsilatlarındaki bu artış ve azalışları tek başına vergi aflarına bağlamak mümkün değildir. Çünkü vergi afları her zaman mali sebeplere bağlı olarak ortaya çıkmamış dönemin ekonomik, siyasi, sosyal, psikolojik ve teknik nedenleri dolayısıyla da vergi aflarına başvurulmuştur. Bunun yanında, araştırma yapılırken karşılaşılan en büyük sorunlardan biri ülkemizde çıkarılan her af yasası sonrasında, o af yasasının uygulama sonuçlarının bilgisini veren istatistiki verilerin vergi idaresi tarafından yayımlanmaması olmuştur. Bu değerlendirmenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için hangi vergi affı kapsamında ne kadar tahsilatın yapıldığını ve belirlenen hedeflere ne oranda ulaşıldığını gösteren verilerin vergi idaresi tarafından tutulması ve yayımlanması gerekmektedir. Böylece af uygulamasının vergi tahsilatları konusunda ne kadar başarılı ya da başarısız olduğu daha doğru bir şekilde görülebilecektir.

Türkiye’de 2000-2018 yılları arasında vergi aflarının çıkarıldığı bazı yıllarda Trakya Bölgesi ve illerindeki vergi tahsilatlarında da kısa vadede hızlı bir artış ortaya çıkmıştır. Bu anlamda vergi afları devlet için kısa vadeli bir alternatif gelir kaynağı niteliğine bürünmüştür. Ancak vergi afları söz konusu dönemde Trakya Bölgesinde devlete kısa süreli ve ani bir tahsilat artışı sağlasa da bu artış kalıcı olmamış, hatta uzun dönemde bölgede tahakkuk-tahsilat oranlarının düşmesine neden olmuştur. 2000-2018 yılları arasındaki dönemde Trakya Bölgesi ve illerine ait tahakkuk-tahsilat oranlarına bakıldığında bu oranın; Tekirdağ ilinde %89’dan %85’e, Edirne ilinde %90’dan %81’e, Kırklareli ilinde %86’dan %59’a, Trakya Bölgesi genelinde ise %89’dan %82’ye düştüğü görülmektedir. Yani vergi afları uzun dönemde tahakkuk-tahsilat oranlarının düşmesine sebep olmak suretiyle devleti gelir kaybına uğratmaktadır.

Her af kanunu, kendisinden önce çıkarılan af kanunlarının çözemediği sorunları ortadan kaldırmaya yönelik olarak çıkarıldığı için af kanunları kısa vadede çoğu zaman sorunları çözmekte, ancak uzun vadede ise adeta bir çözümsüzlük sürecini ifade etmektedir. Bu yüzden; vergi afları devletler için kısa dönemli alternatif bir finansman kaynağı olarak görülmemeli, vergi affı öncesinde vergi sistemindeki eksiklikler tam olarak tespit edilerek ihtiyaca cevap verecek bir düzenleme yapılmalıdır. Affın amacı, kapsamı, sınırları, süresi, vergi affıyla hedeflenen sonuçlar, vergi affının kısa ve uzun dönemde ortaya çıkaracağı etkiler iyi analiz edilmelidir.

Vergi affı çıkarıldıktan sonra vergi sistemi de reformlarla desteklenerek güçlü bir otokontrol mekanizması kurulmalı, verginin tahsil sürecini güçlendirecek önlemler alınmalı ve böylece tekrar vergi affına başvurulmasını gerektirecek sebepler ortadan kaldırılabilmeli suretiyle bu kısır döngüye bir son verilmelidir. Ayrıca önceki uygulamaların başarı düzeyleri, ülkedeki mevcut vergi sistemi ve ekonominin içinde bulunduğu konjonktür de göz önünde bulundurulmalıdır.

Türkiye’de 2000-2018 yılları arasındaki 18 yıllık dönemde toplam 10 vergi affı uygulamaya konulmuştur. Bu dönemde her 1,8 yılda bir vergi affına başvurulduğu görülmektedir. Vergi aflarının daha anlamlı ve kalıcı olması için bu uygulamaya ancak geniş ölçekli vergi sistemi değişikliği ya da büyük vergi reformları neticesinde gidilmelidir. Periyodik olarak ve popülist kaygılarla çıkarılan ve önceden tahmin edilebilen aflar mükelleflerin vergi suçu işleme konusundaki eğilimlerini arttırmaktadır. Vergi affının çıkarılmasından sonra bir daha böyle bir uygulamaya başvurulmayacağı, bunun rutin bir uygulama olmadığı ve af sonrasında sıkı denetimlerin yapılması ciddi ve katı yaptırımların uygulanacağına mükellefler inandırılmalı, aynı zamanda vergi aflarının çıkarılmasını zorlaştıracak yasal tedbirler de alınmalıdır. Çünkü mükellefler afftan sonra hiçbir şeyin değişmediğini görürse, davranışlarını değiştirmek için de bir neden görmeyeceklerdir.

Mali suçlar, ülke için büyük kayıplara sebebiyet veren kasti niteliği haiz suçlardır. Vergi aflarına çok sık başvurulması; mükelleflerde sürekli af çıkacak beklentisinin oluşmasına, vergi ödeme bilincinin yok olmasına, vergi ahlakının bozulmasına, cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun azalmasına, vergi suçlarının tekrarlanmasına, vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına, vergi adaletine ve kanunlara olan güvenin sarsılmasına neden olmaktadır. Vergi aflarının temel hedeflerinden biri kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak iken, aksine sık sık başvuru alan vergi afları yine bir sonraki vergi aflarına zemin hazırladığı için, esasında vergilendirilmesi gereken gelirlerin de kayıt dışına çıkmasına yol açmaktadır.

Sürekli çıkarılan vergi afları, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler için bir mağduriyet ortaya çıkarmakta, böylelikle dürüst mükellefler cezalandırılmış vergi kaçırıcılar ise ödüllendirilmiş olmaktadır. Vergi afları, aynı zamanda vergisini

tam ve zamanında ödeyen mükelleflerle ödemeyenler arasında haksız bir rekabet de ortaya çıkarmaktadır. Bu haksızlığa bir son verilmediği takdirde, Trakya Bölgesi ve illeri tahakkuk-tahsilat oranlarının yıllar içindeki seyrinin de bize gösterdiği üzere, vergi afları dürüst mükellefler açısından vergi adaletini bozucu bir unsur olarak kendini gösterecek ve tahsilat oranları sürekli düşecektir.

KAYNAKÇA

AĞA, Harun. “Af Yasaları ve Polis: Ankara Asayiş ve Terörle Mücadele Polisinin Af Algılaması”, Yüksek Lisans Tezi, Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü Suç Araştırmaları Anabilim Dalı, 2008.

AĞAR, Serkan. “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, TBB Dergisi, Sayı: 59, 2005.

Ağca, İlker. “Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Bakımından Değerlendirilmesi”, Sayıştay Denetçileri Mali Hukuk Dergisi, Yıl: 11, S. 64, s. 13-44.

AKDOĞAN, Abdurrahman. “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitabevi, 18. Baskı, Ankara-2017.

AKGÜN, Dilek. “Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 1994.

AKKÖY, İhsan. “Uzlaşma”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım-1981.

ARAÇ, İbrahim; ERİKLİ, Hasan. “Anayasanın 87’nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları”, Yasama Dergisi, Sayı: 1, Nisan-Mayıs-Haziran 2006.

ARIKAN, Zeynep; YURTSEVER, Hatice. “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri Etkileri ve Sonuçları I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 136, 2004.

ARSEL, İlhan. “Türk Anayasasının Umumi Esasları”, (Birinci Kitap: Cumhuriyetin Temel Kuruluşu), Ankara, Mars Matbaası, 1965. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/329/3312>.

ARSLAN, Ahmet. “Belediye Alacaklarının 7143 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 445, Eylül-2018.

ATİLA, Mesude. “Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku’nda Af Kurumu”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 1, 2010.

AYDEMİR, İsa. “6111 sayılı Kanundan Yararlanma Talebinden Vazgeçilebilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 362, Ekim 2011.

AYDIN, Birben. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği”, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, 2015.

AYDOĞDU, F. İsmail Hakkı. “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2009.

AYRANGÖL, Zülküf; TEKDERE Mustafa. “Ana Hatlarıyla Vergi Afları”, International Symposium, Faculty of Economics and Administrative Sciences, İzmir Üniversitesi, 2011.

AZRAK, Ülkü. “Yargı ve İdare”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 34, Sayı: 1-4, 1968.

BAĞIRZADE, Elşen. “Eski Sovyet Cumhuriyetlerinde Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Çerçevesinde Mali Af Uygulamaları”, BDD, C. 3, Sayı: 32, 2009.

BESEN, Ramazan. “Devletin Vergi Alacağı Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, 2007.

BETTİOL, Giuseppe. “Suç ve Cezanın Sükutu Meselesi”, Çev. Faruk EREM, Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, S. 1-2, Ankara, 1955.

Beyanname Düzenleme Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017.

BİLGİLİ, Adem. “6111 sayılı Kanun Kapsamında Katma Değer Vergisi Artırımı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 355, Mart 2011.

BİLİCİ, Nurettin. “Türk Vergi Sistemi”, Savaş Yayınevi, 42. Baskı, Ankara, Ekim-2018.

BİLİCİ, Nurettin; BİLİCİ, Adem. “Kamu Maliyesi”, Savaş Yayınevi, 8. Baskı, Ankara, Mart-2017.

BİNGÖL, Mehmet. “Varlık Barışı Uygulaması ve “Sıkça Sorulan Sorular”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 383, Temmuz-2013.

BÜLBÜL, Duran. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 131, 2003, ss. 1-5.

ÇAĞAN, Nami. “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, Sayı: 1, Ankara, 1972.

ÇETİN, Güneş. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, 2005.

DALLI, Atilla. “4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açından Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne, 2006.

- DENİZHAN, Hüseyin. “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Erteleme Kurumu Üzerine Bir İnceleme”, TBB Dergisi, Sayı: 65, 2006.
- DİKMEN, Orhan. “Maliye Dersleri Giriş ve Genel Teorisi”, Fakülteler Matbaası, 4. Baskı, İstanbul: 1973.
- DOĞAN, Zeki; BESEN, Ramazan. “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”, MVVUD, C.1, Sayı: 1, Ankara, 2008.
- DÖNER, Ayhan. “Cezai ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM’nin Af Yetkisi”, EÜHFD, C. 12, Sayı: 3-4, 2008.
- DÖNMEZ, Recai. “Teoride ve Uygulamada Vergi Afları”, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, 1990.
- EĞİLMEZ, Mahfi. “Kamu Maliyesi”, Remzi Kitabevi, 4. Baskı, İstanbul, Mart-2018.
- EKER, Cemali. “Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2006.
- ERİMEZ, Rüştü. “Vergi Affı Üzerine”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 50, 1997.
- ESKİCİOĞLU, Osman. “Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Mart-2007.
- GEDİZ ORAL, Burcu; SAYIN, Ferhan. “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi”, İÜİFMAMK, Seri 52, Yıl 2009.
- GÖKÇE ALTINBAŞ, Öznur. “7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Kapsamındaki Vergisel Değişiklikler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 442, Haziran-2018.
- GÖKOĞLU, Fırat. “Yeni Varlık Barışı -Örnek Muhasebe Uygulamaları ve Soru Cevaplarla-”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 383, Temmuz 2013.
- GÜNER, Ayşe. “Vergi Affı Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”, Marmara Üniversitesi Maliye Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Yayın No: 10, 1998.
- HAKERİ, Hakan. “Ceza Hukuku Genel Hükümler”, 7. Baskı, Ankara 2008.
- KANETİ, Selim. “Vergi Hukuku”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını: 3434/698, Özdemir Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/1987.

KARAOSMANOĞLU, Hande. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009.

KARATAY, Ahmet. “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2013.

KARGI, Veli. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, ZKÜSBED, C. 17, Sayı: 13, 2011.

KELEŞ, Yusuf. “Yine mi Af? Mükellefler ne Zaman Vergi Öderler?”, VDD, Sayı: 249, Mayıs 2002.

KEYMAN, Selahattin. “Türk Hukukunda Af”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 1965.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim. “Vergi Cezalarında İndirim Prensibi ve Uygulama Sorunları”, Vergi Sorunları Dergisi, 1978/1.

MERCAN, Saygın. “Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2006.

MUTLUER, M. Kamil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet. “Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, Ekim-2016.

OKTAR, S. Ateş. “Vergi Hukuku”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami. “Vergi Hukuku”, C. 1, Ankara, 2018.

ÖNEN, Z. Sacit. “Af Kavramı, Vergi Cezaları Affının Teorik Yapısı ve Uygulanması”, Mali Hukuk, Sayı: 17, Eylül-Ekim 1988.

ÖZ, Ersan; BUYRUKOĞLU, Selçuk. “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, VSD, Sayı: 272, 2011.

ÖZDEMİR, Serap. “Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2010.

ÖZEK, Çetin. “Umumi Af”, İÜHFİM, C. 24, No: 1-4, 1959.

PALAMUT, Mehmet E. “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Kanun”, Ekonomik Görüşler Dergisi, Nisan-Mayıs 1992.

PEHLİVAN, Osman. “Kamu Maliyesi”, Celepler Matbaacılık, 1. Baskı, Trabzon, Ağustos-2018.

SABAN, Nihal. “Vergi Hukuku”, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul 2009.

SARAÇOĞLU, Fatih; PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif. “Vergi Hukuku”, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, Ekim-2018.

SAYAR, Fikret. “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, VDD, Sayı: 73, 1987.

SEKDUR, Mahmut. “Bir Vergi Affının Ardından”, <http://www.esashukuk.org/Makale.aspx> (05.09.2012).

ŞANVER, Cahit. “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2018, Cilt: 18, Sayı: 2.

ŞENLİK, Kenan. “Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008.

ŞENYURT, İdris. “Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları I”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 319, Mart 2008.

ŞENYÜZ, Doğan. “Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi”, Bursa, 1995.

TABAKOĞLU, Ahmet. “Osmanlı Mali Tarihi”, Dergah Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Kasım-2016.

TAŞKAN, Yusuf Ziya. “Vergi Hukuku”, Adalet Yayınevi, Ankara, Eylül-2018.

TAŞKIN, Yasemin. “Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2006.

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi, Dönem:27, Yasama Yılı:2, Toplantı:5, Tarih:30.10.2018, sayfa:114.

TBMM Tutanak Dergisi, Yasama Yılı:3, Birleşim:21, Tarih:13.11.2017.

“T.C. Trakya Kalkınma Ajansı TR21 Bölgesi 2014-2023 Bölge Planı”, Tekirdağ, Eylül 2017.

Türk Hukuk Lügati, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 3. Baskı, 1991.

ULUATAM, Özhan. “Kamu Maliyesi”, İmaj Yayınevi, 13. Baskı, Ankara, Ekim-2014.

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

YAZ, Dursun Ali. “Gerçek Dışı Kasa Mevcutlarının Torba Yasa Kapsamında Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 355, Mart 2011.

YELMAN, Ercan. “Türkiye’de Vergi Af Uygulamaları ve 6111 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Üniversitesi, 2013.

YILMAZ, Ejder. “Hukuk Sözlüğü”, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Yetkin Basımevi, Ankara, 2005.

YUMUŞAK, İbrahim. “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 1997.

“arsiv.ntv.com.tr/news/188933.asp”, Vergi Affı 10.2 Katrilyon, Af Gündemde Erişim: 06.05.2019.

“paratic.com/2001-krizi”, Erişim: 22.05.2019.

“414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği”, 06.02.2001 tarih ve 24310 Nolu Resmî Gazete.

“4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Örnekli-Açıklamalı Sirküler”, İSMMMÖ, Mart-2003.

“6552 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun Rehberi”, Ekim 2014.

“www.udybelgesi.com”, E.T. 26.04.2019.

“www.muhasabenet.net”, E.T. 26.04.2019.

“www.tdk.gov.tr”, Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük.

“www.vergialgi.net”, Erişim Tarihi: 06.05.2019.

“www.milliyet.com”, İşte Türkiye’nin 4. Varlık Barışı, Erişim:11.05.2019.

“www.hurriyet.com.tr/ekonomi/48-1-milyar-lira-baris-a-geldi-7-1-milyar-liralik-rekor-kirildi-14340439”, Erişim:10.05.2019.

“www.haberler.com/kapikule-dunyanin-ikinci-buyuk-sinir-kapisi-haberi”, Erişim: 22.05.2019.