

Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

T.C. İstanbul Arel Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Öğretim Üyesi

# Yeni Bir Vergi Affı: Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Amacıyla Yapılan Düzenlemenin Uygulama Esasları

## 1. GİRİŞ

29.05.2013 tarihinde yayımlanan 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>1</sup> ile yeni bir vergi affı getirilmiştir.

“Vergi affı” ya da “mali af”, devlet tarafından bir yasayla konulan verginin aslı, vergi aslına bağlı cezalar ve gecikme zamlarından, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren bir başka yasayla kısmen veya tamamen tek taraflı olarak vazgeçilmesi olarak tanımlanabilir.<sup>2</sup>

Anayasa'nın 87. maddesine göre genel ve özel af çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir. Anayasa'da vergi ile ilgili af çıkarılamayacağı konusunda bir yasak yoktur. Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da vergi affı konusunda bir hüküm bulunmamaktadır<sup>3</sup>. Anayasamızın 73/3. maddesi vergi, resim, harç ve mali yükümlülüklerin yasayla konacağını, de-

ğiştirileceğini ve kaldırılacağını emretmektedir. Bu hüküm “vergide yasallık ilkesi”nin gereğidir. Bu nedenle vergi ve mali yükümlülükler yasayla konacağı gibi ancak yasayla kaldırılabilmektedir.

Cumhuriyet tarihinde vergi ile ilgili ilk af kanunu 17 Mayıs 1924'te çıkarılmıştır<sup>4</sup>. O günden günümüze kadar vergi af kanunlarının sayısı 42'yi bulmuştur. Doksan yıllık Cumhuriyet tarihinde ortalama iki yılda bir mali af çıkarılmıştır<sup>5</sup>. “Vergi affı” terimi bilimsel ya da gündelik hayatta kullanılmasına rağmen vergi yasalarında bu terimin sık kullanılmadığı görülmektedir<sup>6</sup>. Vergi hukukunda af kavramına sıcak bakılmadığı için yasa koyucu terim olarak “af” değil ama, kavramın içeriğinin örtüştüğü başka terimleri tercih etmektedir<sup>7</sup>. Nitekim 2003-2013 yıllarını kapsayan son on yıla baktığımızda vergi affı niteliğinde olmasına rağmen adında af ifadesi yer almayan 6 kanun çıkarılmıştır. Bunlar; 4811 sayılı Vergi Barışı<sup>8</sup>, 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Yoluyla Tahsili<sup>9</sup>, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılma-

## Bir vergi uygulamasının isabetliliği açısından belirleyici olan temel vergi ilkelerinden aşama aşama uzaklaşmasına da yol açabilen vergi afları konusunda çok titiz davranılması gerekmektedir.

sı<sup>10</sup>, 5917 sayılı Varlık Barışını Uzatma<sup>11</sup>, 6111 sayılı Yeniden Yapılandırma<sup>12</sup> ve en son 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair kanunlarıdır. Bu kanunlar, adı konulmamış dolaylı-dolaysız; gizli-örtülü; geniş kapsamlı-dar kapsamlı af yasalarıdır<sup>13</sup>.

Devletler siyasi, ekonomik, mali ve vergi idaresinden kaynaklanan sebeplerle vergiye ve/veya vergi kabahati cezalarına ilişkin mali aflar çıkarabilmektedirler<sup>14</sup>. Vergi aflarının,

- Birikmiş ve tahsili giderek güçleşen vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkân sağlaması,
- Sonuçlandırılmamış ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi
- İdarenin birikmiş iş yükünün azaltılması

bakımından faydalar sağladığı savunulmakla birlikte

- Eşitlik ilkesine aykırı olması,
- Cezaların caydırıcılığını ve etkinliğini azaltması,
- Özellikle vergi yükümlülüklerini yasalara uygun şekle getirilmiş olanlar aleyhine eşitlik ve rekabet şartlarını bozması ve
- Vergi psikolojisi açısından önemli sarkıncalar doğurması bakımından eleştirilmektedir<sup>15</sup>.

Bir vergi uygulamasının isabetliliği açısından belirleyici olan temel vergi ilkelerinden aşama aşama uzaklaşmasına da yol açabilen vergi afları konusunda çok titiz davranılması gerekmektedir<sup>16</sup>.

Buna rağmen ekonomik, siyasi ve sosyal gerekçelerle vergi aflarına özellikle ülkemizde sıkça başvurulmaktadır. Bu durum vergi cezalarının önleyiciliğini azaltacağı için çok zorunlu olmadıkça bu yola başvurulmaması gerekmektedir<sup>17</sup>.

Maliye Bakanlığı, 29.05.2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6486 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 85. maddenin uygulama esaslarını açıklamak üzere 1 Seri No.lu Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliği<sup>18</sup> çıkarmıştır.

Bu yazımızın konusunu, Tebliğ'deki açıklamalar doğrultusunda 6486 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemenin uygulama esasları oluşturmaktadır.

## II. DÜZENLEMENİN GETİRDİKLERİ

6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 85. madde eklenmiştir. Geçici 85. madde, 15.04.2013 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların banka veya aracı kurumlara bildiri veya vergi dairesine beyan edilmesini ve bazı yurt dışı kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesini kapsamaktadır.

Bu kıymetler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihini takip eden ay sonuna kadar kanuni defterlere kaydedilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu geçici 85. madde hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde ise vergilendirilmez. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dik-

kate alınmaz (GVK geçici madde 85/2).

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir (GVK geçici madde 85/3).

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 01.01.2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları uyarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu madde kapsamında beyan edilen tutarlar, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılır (GVK geçici madde 85/5).

Bildirim ve beyana konu edilen varlıklarla ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun amortismanlara ilişkin hükümleri uygulanmaz. Bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez (GVK geçici madde 85/7).

Bildirildiği veya beyan edildiği hâlde, 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu geçici madde 85/5. fıkra hükmünden yararlanılamaz (GVK geçici madde 85/8).

Bildirim veya beyanın yapıldığı tarihi takip eden ay sonuna kadar Türkiye'ye getirilmeyen veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmeyen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu geçici madde 85/5. fıkra hükmünden yararlanılamaz (GVK geçici madde 85/9).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kontrol edilen yurt dışı iştiraklerinin kurum kazancı ile ilgili düzenlemelerini içeren 7. maddesine göre, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum

kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirâî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.
- Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.
- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 85. maddesi ile yapılan düzenlemeyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine göre kurumlar vergisi alınması gereken kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,
- Yurt dışında bulunan iş yeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

31.10.2013 tarihine kadar elde edilenler de dâhil olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır (GVK geçici madde 85/10).

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır (GVK geçici madde 85/11).

### III. YURT DIŞINDA SAHİP OLUNAN VARLIKLARA İLİŞKİN BİLDİRİM, BEYAN VE BUNLARA İLİŞKİN VERGİNİN ÖDENMESİ

#### 1. Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Bildirim veya Beyan

1 Seri No.lu Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ'e göre, gerçek veya tüzel kişilerce 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan ve kapsama giren varlıklar, maddenin yürürlüğe girdiği 29.05.2013 tarihinden itibaren 31.07.2013 tarihi akşamına kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelleriyle bildirilecektir.

Kanunda ve Tebliğde "beyan" ve "bildirim" terimleri farklı anlamlar taşımaktadır.

"Bildirim";

- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca faaliyette bulunan bankalara veya
- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca faaliyette bulunan aracı kurumlara yapılacaktır.

"Beyan" ise gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı olunan vergi dairesine yapılacaktır.

Bankalara bildirim yapılırken iki nüsha olarak hazırlanan "bankalara yapılacak bildirimle ilişkin form" (Tebliğ Ek-1), aracı kurumlara menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bildirim yapıldığında iki nüsha olarak hazırlanan "aracı kurumlara yapılacak bildirimle ilişkin form" (Tebliğ Ek-3) kullanılacaktır. Gerçek veya tüzel kişilerce yapılacak bu bildirimlerin yetkili kılınmış vekilleri veya kanuni temsilcileri tarafından da yapılabilmesi mümkündür.

Vergi dairelerine beyan ise "193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 85. maddesi kapsamında yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin beyanname" ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine yapılacaktır. Beyanname 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen usul ve

esaslar doğrultusunda elektronik ortamda da verilebilecektir. Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, vergi dairelerine verilecek beyannamelerini de 340 ve 346 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Gerçek veya tüzel kişilerin, yurt dışında sahip oldukları bu türden varlıklarını Tebliğ ekinde yer alan formlar ile banka veya aracı kurumlara bildirmeleri halinde, bu bildirimlere ilave olarak vergi dairelerine de beyanda bulunulmayacaktır.

Yurt dışında bulunan varlıkların, vergi dairelerine beyan edilmesi ile banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde ya da yasal defterlere kaydedilmesinde, bu varlıkların rayiç bedelinin Türk Lirası karşılığı esas alınacaktır. Rayiç bedel, söz konusu varlıkların sahiplerince bildirim veya beyan tarihi itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir. Döviz ve döviz cinsinden varlıklarda, T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak Türk Lirası karşılığı bildirim ve beyana konu edilecektir.

#### 2. Bildirim veya Beyan Süresi İçinde Bildirim veya Beyanlara İlişkin Yapılacak Düzeltme Talepleri

Bildirim ve beyan süresi Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 85. maddesinin yürürlüğe girdiği 29.05.2013 tarihinden 31.07.2013 tarihine kadardır.

Tek bir bildirim veya beyan verilmesi esas olmakla birlikte, maddenin uygulamasında bildirim veya beyanın yapıldığı her ay farklı bir vergilendirme dönemi olarak kabul edildiğinden birden fazla bildirim veya beyanda bulunması mümkündür.

Bir bildirim veya beyanda bulunulduktan sonra aynı ay içerisinde, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirim veya beyana konu edilen varlıkları azaltıcı ya da artırıcı yeni bir bildirim veya beyanda bulunulmak istenilmesi halinde, ilk bildirim veya beyanın düzeltilmesi gerekmektedir. Banka ve aracı kurumlara

yapılan bildirimlerde, düzeltmenin ilgili banka ve aracı kurum tarafından yapılması gereklidir.

Bildirim veya beyanda bulunulduktan sonraki aylarda, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirim veya beyana konu edilen varlıkları azaltıcı bir bildirim veya beyanda bulunulmak istenilmesi halinde de önceki bildirim veya beyanın düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda, banka ve aracı kurumlarca “banka ve aracı kurumlarca sorumlu sıfatıyla verilecek beyanname” (Tebliğ Ek-4) ile vergi dairesine bildirilen varlıklara ilişkin düzeltme talebinin banka ve aracı kurum aracılığıyla yapılması esastır.

Bildirim veya beyanda bulunulduktan sonraki aylarda, bildirim veya beyana konu edilen varlıkları artırıcı bir bildirim veya beyanda bulunulmak istenilmesi halinde ise önceki bildirim veya beyanın düzeltilmesi söz konusu olmayacak, ilave olarak bildirilmek veya beyan edilmek istenilen varlıklar için yeni bir bildirim veya beyan yapılacaktır.

Düzeltilme kapsamı dışında verilen tüm bildirim veya beyannameler yeni bir bildirim veya beyan olarak kabul edilecek ve önceki bildirim veya beyanla ilişkilendirilmeyecektir.

Örnek: Mayıs ayında 100.000 TL karşılığı döviz beyanında bulunan bir gerçek kişinin, aynı ay içerisinde beyan ettiği tutarı 50.000 TL’ye düşürmek ya da 150.000 TL’ye çıkarmak istemesi halinde ilk beyanına ilişkin düzeltme beyanname vermesi gerekecektir. Bankaya veya aracı kuruma bildirimde bulunulmuş olması halinde ise banka veya aracı kuruma verilen ilk bildirim düzeltililecektir.

Mayıs ayında 100.000 TL karşılığı döviz beyanında bulunan bir gerçek kişinin, Haziran veya Temmuz ayı içerisinde, beyan ettiği tutarı 50.000 TL’ye düşürmek istemesi halinde, Mayıs ayındaki beyanına ilişkin düzeltme beyanname vermesi gerekecektir. Banka ve aracı kurumlarca banka ve aracı kurumlarca sorumlu sıfatıyla verilecek beyanname ile vergi dairesine bildirilen varlıklara ilişkin düzeltme talebi ise banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılacaktır.

Mayıs ayında 100.000 TL karşılığı döviz beyanında bulunan bir gerçek kişinin, Haziran veya Temmuz ayı içerisinde, beyan ettiği tu-

tarı 150.000 TL’ye çıkarmak istemesi halinde ise, Haziran veya Temmuz ayına ilişkin 50.000 TL’lik yeni bir bildirim veya beyanname vermesi gerekecektir. Yeni verilen bildirim veya beyannameler önceki bildirim veya beyanname ile ilişkilendirilmeyeceğinden, sadece ilave olarak beyan edilecek tutarın bildirilmesine veya beyan edilmesine dikkat edilecektir.

Bildirim veya beyan süresi sona erdikten sonra bildirim veya beyanlara ilişkin yapılan düzeltme talepleri ise dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, 31.07.2013 tarihine kadar yapılan bildirim veya beyanların bu tarihten sonra düzeltilmesi mümkün olmayacaktır.

### 3. Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Verginin Ödenmesi

15.04.2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar, Türk Lirası cinsinden rayiç bedelleriyle vergi dairelerine verilecek beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir. Vergi dairelerine beyan edilen varlıklara ilişkin olarak herhangi bir belge istenmeyecektir. Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince % 2 oranında tarh edilen vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kişiler yurt dışında bulunan varlıklarına ilişkin olarak

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü,
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Be-yoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne beyanda bulunmaları ve tahakkuk eden vergileri ödemeleri mümkündür.

Banka veya aracı kurumların, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak varlıkların bildirim değerleri üzerinden % 2 oranında hesapladıkları vergiye ilişkin beyannameyi, banka ve aracı kurumlarca sorumlu sıfatıyla verilecek beyanname ile aylık olarak vergi sorumlusu sıfatıyla bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz.

oldukları vergi dairelerine, 340 ve 346 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermeleri gerekmektedir. Tahakkuk eden vergiler ise aynı sürede ödenecektir.

#### IV. ŞİRKETLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİ, ORTAKLARI VEYA VEKİLLERİ ADINA GÖRÜNEN VARLIKLARIN DURUMU

Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına madde kapsamına giren varlıkları, 15.04.2013 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden tasarruf etmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarının, Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilerek Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi halinde, bu varlıklara ilişkin olarak şirketin madde hükümlerinden yararlanabilmesi mümkündür.

Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde yukarıda belirtilenler dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıkların madde hükümleri çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilebilmesi ve maddenin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılabilmesi için bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle inceleme veya takdir komisyonu kararına istinaden yapılacak tarhiyatlar esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ait olduğunun izah ve ispat edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar gerçek kişilerin yurt dışında başkaları adına görünen varlıkları için de geçerlidir.

#### V. BİLDİRİLEN VEYA BEYAN EDİLEN VARLIKLARIN YASAL DEFTER KAYITLARINA İNTİKAL ETTİRİLMESİ

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, banka veya aracı kurumlara bildirildiği ya da vergi dairelerine beyan edildiği tarih itibarıyla belirlenen Türk Lirası karşılığı rayiç bedelleriyle, bildirim ve beyan tarihini takip eden ay sonuna kadar yasal defterlere kaydedilecektir.

Bu düzenlemenin getirdiği avantajlardan ise yurt dışında bulunan varlıkların şirket adına beyan edilmesi durumunda ilgili şirket; gerçek kişiler adına beyan edilmesi halinde ise bu gerçek kişilerin kendileri yararlanacaklardır. Şirket adına bildirim veya beyana konu edilen varlıkların anılan şirketin yasal kayıtlarına intikal ettirilmesi zorunludur.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu düzenleme gereğince yasal defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap sermayenin cüz'ü addolunacak ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamayacaktır. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri uyarınca gerçekleşecek devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca göstereceklerdir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yukarıda yapılan açıklamalara göre yasal defterlere kaydedilen bu varlıklar, dönem kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

#### VI. GİDER VE AMORTİSMAN UYGULAMASI

Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince % 2 oranında tarh edilen ve ödenen vergilerin, hiçbir suretle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak

dikkate alınması ya da başka bir vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Bildirilerek veya beyan edilerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında Vergi Usul Kanununda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

Kayıtlara alınan bu varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir.

## VII. YURT DIŞINDA SAHİP OLUNAN VARLIKLARIN TÜRKİYE'YE GETİRİLMESİ

Beyan edilen veya bildirilen varlıkların; 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu ve gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunduğunun belgelenmesi kaydıyla taşınmazlar dışındaki varlıkların, beyan veya bildirim tarihini takip eden ay sonuna kadar Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 85. maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, bildirim veya beyandan önce Türkiye'ye getirilen ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılan bir hesaba transfer edilen varlıklara ilişkin olarak maddede öngörülen sürede bildirim veya beyanda bulunulması ve diğer şartların da yerine getirilmesi kaydıyla madde hükümlerinden yararlanılabilecektir.

Bu koşulların gerçekleşmemesi halinde, maddenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılması mümkün değildir. Söz konusu madde hükmü şunları içermektedir:

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz.

Diğer nedenlerle bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 01.01.2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları uyarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu madde kapsamında

## İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedeldir.

beyan edilen tutarlar, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılır.

İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedeldir. Şu kadar ki, indirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi hâlinde mahsup edilecek matrah tutarı, %18 katma değer vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanır.

Bu nedenle, söz konusu varlıkların 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu, bu varlıklara yurt dışında sahip olunduğunun ve ilgili (kambiyo, gümrük, yabancı sermaye gibi) mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildiğinin kanaat verici belgelerle ispat yükümlülüğü mükelleflere ait olacaktır.

Bu tarih itibarıyla madde kapsamına giren varlıkların, bu tarihten 31.07.2013 tarihine kadar yine kapsama giren başka tür varlıklara dönüşmesi halinde, en son varlığın bildirim veya beyana konu edilerek Türkiye'ye transfer edilmesi mümkündür.

## VIII. BİLDİRİM VE BEYANIN VERGİ İNCELEMESİ KARŞISINDAKİ DURUMU VE MAHSUP İŞLEMİ

### 1. Bildirim ve Beyanın Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 85. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

Bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, 29.05.2013 tarihinden sonra 01.01.2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararı uyarınca ge-

lır, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilmesi gerekmektedir.

01.01.2013 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak 29.05.2013 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri veya takdire sevk işlemleri ile 01.01.2013 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri veya takdir işlemleri nedeniyle yapılacak tarhiyatlar açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 85. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen mahsup hükmünün uygulanması mümkün değildir. Mahsup imkânından yararlanılabilmesi için, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi şarttır. Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi veya maddede yer alan diğer şartların yerine getirilmemesi nedeniyle mahsup imkânından yararlanılmaması durumu, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, bildirim veya beyanlar nedeniyle tahsil edilen vergiler ret ve iade edilmeyecektir.

## 2. Matrah Farkları ve Mahsup İşlemi

Bildirilen veya beyan edilen tutarlar; gelir, kurumlar ve katma değer vergisi tevkifatı yapmak ve ödemekle sorumlu olanlar adına, diğer nedenlerle yapılan vergi incelemeleri sonucu bulunan gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tevkifatı matrah farklarından da mahsup edilecektir.

Varlıklarını bildirim veya beyana konu eden ve defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri ile ilgili olarak, diğer nedenlerle inceleme yapılması durumunda bulunan matrah farklarının hangi gelir unsuru ile ilgili olduğunun önemi olmaksızın, beyan edilen tutarlar bulunan matrah farklarından mahsup edilecektir.

## 3. Vergi Farkları ve Mahsup İşlemi

Bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, 29/05/2013 tarihinden sonra 1/1/2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen mat-

rah farklarının yanı sıra indirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin matrahtan, bildirilen veya beyan edilen tutarlar mahsup edilebilecektir.

İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedel olarak dikkate alınarak mahsup uygulaması yapılacaktır.

Örneğin, bir faturadaki 10.000 TL'lik bir bedel üzerinden %8 oranında hesaplanan 800 TL katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi durumunda, katma değer vergisi indirimi reddinden dolayı mahsuba konu olacak katma değer vergisi matrahı 10.000 TL olacaktır.

İndirimi reddedilen katma değer vergisinin hangi orana karşılık geldiğinin bilinmemesi ya da bedelin tespit edilememesi halinde ise mahsup uygulamasında dikkate alınacak matrah tutarı %18 KDV oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

Örnekte, indirimi reddedilen 800 TL katma değer vergisinin hangi orandan kaynaklandığının belirlenmemesi durumunda, mahsup imkanından yararlanabilecek matrah farkı  $(800/0,18=) 4.444,44$  TL olarak hesaplanacaktır.

## 4. Diğer Vergi ve Cezalar ile Haksız İadeden Kaynaklanan Tarhiyatlar ve Mahsup İşlemi

Haksız iadeden kaynaklanan tarhiyatlar ile gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki diğer vergilere yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatlar, mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları da mahsup uygulaması kapsamında değildir.

## IX. VERGİ İNCELEMESİ VE VERGİ TARHİYATI YAPILMAMASI ŞARTLARI

Gelir Vergisi Kanunu Geçici 85/5. maddesiyle getirilen düzenlemeden faydalanmak için şartlardan biri, yurt dışında sahip olduğu varlıkları banka veya aracı kurumlara bildiren veya vergi dairelerine beyan eden gerçek veya tüzel kişilerce, söz konusu varlıkların 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu ve sahibi olduğunun kanaat verici vesikalarla tevsik



edilmesidir. Ayrıca, yurt dışında bulunduğu ve sahip olduğu tevsik edilen varlıkların, bildirim veya beyanın yapıldığı tarihi takip eden ay sonuna kadar Türkiye'ye getirilmesi veya bu sürede Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlar da açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Diğer bir şart ise, bildirim veya beyandan kaynaklanan vergilerin vadesinde ödenmesidir. Mahsup imkânından yararlanılabilmesi için, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi şarttır. Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi veya maddede yer alan diğer şartların yerine getirilememesi nedeniyle mahsup imkânından yararlanılmaması durumu, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, bildirim veya beyanlar nedeniyle tahsil edilen vergiler ret ve iade edilmeyecektir.

## X. YURT DIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNA UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 85. maddesinin on ve on birinci fıkraları ile yurt dışından elde edilen bazı kazançlar, gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

"Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,
- Yurt dışında bulunan iş yeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

31.10.2013 tarihine kadar elde edilenler de dâhil olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır."

İstisna uygulamasından Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler dahil), bu kazançlarını Türkiye'ye transfer etmeleri şartıyla yararlanabileceklerdir.

İstisna kapsamına;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin yurt dışında satışından doğan kazançlar,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları,
- Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar

girmektedir.

31.10.2013 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen bu kazançlar ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan ve 31.12.2013 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır.

Yurt dışından elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için; yurt dışı iştirak kazancı, yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı, yurt dışı şube kazancı ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın 31.12.2013 tarihine kadar, Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir.

Maddenin yürürlüğe girdiği 29.05.2013 tarihinden itibaren 31.10.2013 tarihine kadar elde edilen ve maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, 2013 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen şube kazançlarının, 31.10.2013 tarihine kadar elde edilen kısmı tespit edilecek ve bu kazanç, 2013 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi

beyanına konu edilmiş olsa dahi, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek şartıyla, 2013 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumların yani dar mükellef kurumların, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31.12.2013 tarihine kadar gerçekleşen tasfiyelerinden doğan ve 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançları da 2013 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler, belirtilen tarihler arasında elde ettikleri kazançlarını, hesap dönemlerine göre 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil etmek ve beyannamelerin ilgili satırında göstermek suretiyle istisnaya konu edebileceklerdir.

01.01.2013 tarihinden önce elde edildiği halde kayıtlara intikal ettirilmeyen ve beyan dışı bırakılan iştirak kazançları, iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yurt dışı şube kazançları ile bu tarihten önce elde edilen yurt dışı tasfiye kazançları ile ilgili olarak bu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kazançların maddenin birinci fıkrasında belirtilen hükümden yararlanarak Türkiye'ye getirilme imkânı bulunmaktadır.

## XI. SONUÇ

Vergi hukuku alanında vergi aflarına sıcak bakılmamasının pratikte çok önemsenmediği en son 6486 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle bir kez daha görülmektedir. Bu düzenlemenin gerekçesi ne olabilir diye sorduğumuzda Kanun'un madde gerekçesinden amacı çok net anlaşılmamaktadır. Ancak basına yansıdığı şekliyle G20 ve IMF-Dünya Ban-

kası bahar toplantılarında 2013 yılının 2012 yılına göre ekonomik açıdan daha sıkıntılı bir yıl olacağı<sup>19</sup> ve Avro bölgesindeki krizin devam etmesiyle Güney Kıbrıs kaynaklı sıkıntıların artabileceği beklentilerinin etkili olduğu anlaşılmaktadır. Bu krizlerden ülkemizin en az düzeyde etkilenmesi amacıyla yurtdışındaki tasarrufların Türkiye'ye getirilmesi amaçlanmıştır<sup>20</sup>. Yurt dışındaki bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması için hazırlık çalışmaları sırasında Türklerin yurtdışındaki varlıklarının 130 milyar dolar civarında olduğu açıklanmış, bunun da 50 milyar dolara yakınının ABD Hazine bonosunda olduğu belirtilmiştir. ABD'de faizlerin düşüklüğü nedeniyle Türklerin varlıklarını Türkiye'ye yönelteceği beklentisi ağır basarken, Hükümet kanadından da bu düzenlemeden 30 milyar dolar civarında kaynak girişinin olması beklendiği yönünde açıklamalar gelmiştir. Ancak ülkemizde son zamanlarda yaşanan siyasi gelişmelerin etkisiyle aracı kurumlarla görüşme yürüten çok sayıda Türk'ün parasını getirmekten vazgeçtiği ifade edilmektedir. Bir kısım yatırımcıların da bu düzenlemeden faydalanarak varlıklarını kayıt altına aldırıp, %2 vergi ödedikten sonra yurt dışına çıkaracağı belirtilmektedir<sup>21</sup>.

Son söz olarak sevgili hocam Prof. Dr. Billur Yaltı'nın söylediği gibi "Ne vergiler öğrettik, zaten yoktular..."<sup>22</sup>.

## DİPNOTLAR

- 1 R.G. 29.05.2013, 28661.
- 2 S. Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012, s.168; Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2012, s.143; Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Yetkin Yay., Ankara 2011, s.552; Şükrü KIZILOĞ/Doğan ŞENYÜZ/ Metin TAŞ/Recai DÖNMEZ, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara 2008, s.165.
- 3 Nihal SABAN, Vergi Hukuku, 5. Baskı, Beta Yay., İstanbul 2009, s.152; ; M. Kamil MUTLUER, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.244.
- 4 Ankara Ticaret Odası, Aflar Tarihi Raporu, Ankara 2004. <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=198&l=1> (Erişim 17.06.2013)
- 5 Billur YALTI, "Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı

- 272, Mayıs 2011. (<http://www.vergisorumlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=272>); Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, 31. Baskı, Seçkin Yay., Ankara 2013, s.162.
- 6 Nihal SABAN, "Vergi Suçlarında Affi Anayasa İle Sorunsallaştırmak", Anayasa Yargısı, Cilt 18, Yıl:2001, Anayasa Mahkemesinin 39. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara. s.455. ([http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF) Erişim: 15.06.2013)
- 7 SABAN, "Vergi Suçlarında Affi Anayasa İle Sorunsallaştırmak", s.455.
- 8 R.G. 27.02.2003, 25033.
- 9 R.G. 27.02.2008, 26800.
- 10 R.G. 22.11.2008, 27062.
- 11 R.G. 10.07.2009, 27284.
- 12 R.G. 25.02.2011, Mükerrer 27857.
- 13 YALTI, "Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar", <http://www.vergisorumlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=272>.
- 14 Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yay., Bursa 2011, s.250.
- 15 OKTAR, s.168; Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2011, s.97; ŞENYÜZ, s.251; Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Külçüoğlu Matbaası, Afyonkarahisar, 2006, s.232.
- 16 AKDOĞAN, s.97.
- 17 Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/ Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 20. Baskı, Ankara 2011, s.220; MUTLUER, s.244.
- 18 R.G. 11.06.2013, 28674.
- 19 <http://www.sabah.com.tr>, 30.04.2013 (Erişim, 11.06.2013)
- 20 Yahya ARIKAN, "Varlık Barışı Ne Getiriyor?", Cumhuriyet, 25.04.2013.
- 21 Hülya GÜLER, "Bıyıklı Yatırımcımız Ürktü, Barışmıyor", Hürriyet, 19.06.2013.
- 22 YALTI, "Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar" (<http://www.vergisorumlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=272>).
- GÜLER, Hülya: "Bıyıklı Yatırımcımız Ürktü, Barışmıyor", Hürriyet, 19.06.2013.
- KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Yetkin Yay., Ankara 2011.
- KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2012.
- KIZILOĞLU, Şükrü/Doğan ŞENYÜZ/Metin TAŞ/Recai DÖNMEZ: Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara 2008.
- MUTLUER, M. Kamil: Vergi Hukuku, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- OKTAR, S. Ateş: Vergi Hukuku, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012.
- ÖNCEL, Mualla/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN: Vergi Hukuku, 20. Baskı, Ankara 2011.
- SABAN, Nihal: "Vergi Suçlarında Affi Anayasa İle Sorunsallaştırmak", Anayasa Yargısı, Cilt 18, Yıl:2001, Anayasa Mahkemesinin 39. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara. ([http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF) Erişim: 15.06.2013)
- SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 5. Baskı, Beta Yay., İstanbul 2009.
- ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yay., Bursa 2011.
- YALTI, Billur: "Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 272, Mayıs 2011. (<http://www.vergisorumlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=272>).
- <http://www.sabah.com.tr>, 30.04.2013 (Erişim, 11.06.2013).

## KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2011.
- ANKARA TİCARET ODASI, Aflar Tarihi Raporu, Ankara 2004. <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=198&l=1> (Erişim 17.06.2013)
- ARIKAN, Yahya: "Varlık Barışı Ne Getiriyor?", Cumhuriyet, 25.04.2013.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Külçüoğlu Matbaası, Afyonkarahisar, 2006.
- BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Seçkin Yay., Ankara 2013.