



VERGİ AFLARINDA VERGİ BORCUNU SONA ERDİREN BİR SEBEP OLARAK “YENİLEME”

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ*

Öz

Ülkemizdeki vergi borçlarına (kamu alacağı) ilişkin vergi affı düzenlemelerine bakıldığında mevcut vergi borçlarının sonlandırılmasını ifade etmek üzere genel olarak vazgeçme kavramı kullanılmasına rağmen hukuki nitelikleri itibarıyla vazgeçmeden farklı sona erme sebeplerine yer verildiği görülmektedir. Bu nedenle vergi affı kapsamında ortaya çıkan vergi borcunun sona erme sebeplerinin hukuki nitelendirilmesi, işleyişi ve sonuçları üzerinde durulması gerekir.

Vergi affı düzenlemelerinde vergilerin sona erme sebeplerinden biri de -ismen belirtilmese de- yapılandırma içeriğinde ortaya konan yeni bir idari işlemle (yeni borcun) eski idari işlemin (eski borcun) etkisinin ortadan kaldırılması şeklinde karşımıza çıkan “yenileme” sebebidir. Özel hukuktaki yenilemenin kendine has kuralları vergi hukukunun kendine has kuralları çerçevesinde yorumlanarak “vergide yenileme” vergi borçlarının sonlanmasında bir sebep olarak da değerlendirilebilecektir.

Yenilemeyle oluşan borcun gereği gibi ifa edilmemesine bağlı sonuçların eski işlem (borcun) üzerindeki etkileri, zamanaşımı ve fer’ileri konularının ortaya konmasına ihtiyaç gösterir. Vergide yenileme vergi borcunu sonlandırma çeşitli sebeplere benzer yanları olsa da kendine has bir sona erme sebebi olarak değerlendirilmelidir.

* Prof. Dr. Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Bursa, Türkiye | Prof., Bursa Uludağ University, Faculty of Law, Department of Financial Law, Bursa, Turkey.

✉ dsenyuz@uludag.edu.tr • ORCID 0000-0002-3337-4485

📄 **Atıf Şekli** | Cite As: ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme””, *SÜHFD.*, C. 29, S. 3, 2021, s. 1591-1621.

📄 **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

Anahtar Kelimeler

Vergi Borcu • Yenileme • Vergi Afları • Vergi Borcunun Sona Ermesi • Vergide Yenileme

RENEWAL AS A REASON THAT ENDS THE TAX LIABILITY IN TAX AFFAIRS

Abstract

Considering the tax amnesty regulations regarding tax debts in our country, it is seen that although the concept of withdrawal is generally used to express the termination of existing tax debts, different reasons for termination without waiver are included in terms of legal characteristics. For this reason, it is necessary to focus on the legal characterization, functioning and consequences of the reasons for the termination of the tax debt arising within the scope of tax amnesty.

In the tax amnesty regulations, one of the reasons for expiration of taxes although not specified - is the reason for "renewal"; which is the elimination of the effect of the old administrative transaction (the old debt) with a new administrative transaction (new debt) introduced in the structuring context. Many unique rules of renewal in private law can be interpreted within the framework of specific rules of tax law, and "tax renewal" can be evaluated as a reason for the termination of tax debts.

The effects of the consequences of not performing the debt due to the renewal on the old transaction (debt), the statute of limitations and its accessories need to be put forward. Termination of renewal tax debt in tax should be considered as a specific reason for termination, although there are similar aspects to various reasons.

Key Words

Tax Debt • Renewal • Tax Amnesty • Expiration of Taxes • Renewal in Tax

GİRİŐ

Hukuk sistemimizde özel hukuk alanındaki borçların sona erme sebeplerine Türk Borçlar Kanunu'nda (TBK) yer verilirken, vergi borçlarının sona erme sebeplerine ise Vergi Usul Kanunu (VUK) ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) yer verilmiştir. VUK ve AATUHK'daki kamu alacaklarını sona erdirme sebeplerinden farklı olarak, ülkemizde sıklıkla başvuru vergi affı düzenlemelerinde borcun birden fazla sona erme sebebine yer verildiği görül-

mektedir. Ancak, vergi affı düzenlemelerinde sona erme sebeplerine hukuki niteliklerine göre isimlendirilerek yer verilmesi yerine tüm sona erme nedenleri vazgeçme kavramı altında formüle edilme yoluna gidilmiştir.

Vergi affı düzenlemeleriyle amaç şüphesiz kişilerin devlete olan çeşitli borçlarının tasfiyesidir¹. Vergi affı kanunlarının standart bir kapsamı olmamakla birlikte vergiler bakımından mevcut vergi borçlarının yapılandırması yanında stok affı, kasa affı ve matrah artırımı şeklinde verilen imkanlarla yeni vergi borçları da ortaya çıkabilmektedir.

Çalışmanın konusu **mevcut vergi borçlarının** vergi affı düzenlemeleri kapsamındaki yapılandırmalar çerçevesinde sona erme sebeplerinin belirlenmesi ile sınırlıdır. Bu kapsamda çalışmada, özel hukukta borcun sona erme sebebi olan yenilemenin kamu hukukundaki genel kabul görmüş idari işlem ilke ve kuralları gözetilerek vergi hukukundaki görünümü, geçerliliği ve uygulaması hakkında değerlendirmelere yer verilecektir.

Yenilemeden söz edebilmek için her şeyden önce mevcut bir borç olmalıdır. Özel hukukta borç hukuki işlemde, haksız fiilden veya sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmış olabilir. Borç, borçlar hukuku veya aile hukuku, miras hukuku gibi bir özel hukuk alanından da doğabilir². Yenileme ile oluşan yeni borç eski borcun yerine geçer.

¹ Affa yönelik düzenlemenin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile ek mali yükümlülük dışında kalan gelirleri de kapsayacak şekilde çıkartılması durumunda kanunun vergi dışındaki kamu alacaklarının kapsamı nedeniyle “vergi affı” yerine “mali af” kavramının kullanılması isabetlidir. Vergi affı ile mali affı ayıran temel kıstas kapsama giren gelirlerin nitelikleri ile ilgilidir. Bu açıdan mali af kavramı kapsamı, konusu ve sonuçları dikkate alındığında vergi afları için de şemsiye kavram görevi yapmaktadır. Ayrıca kanuni düzenlemelerin vergiler dışındaki amme alacaklarını (sosyal güvenlik primleri, elektrik borçları, su borçları trafik cezaları, öğrenim kredileri, kaçak köprü geçişleri, çiftçilerin tarım kredi kooperatiflerine olan borçları vd) kapsamı içine alması vergilerle ilgili kısmın af olarak nitelenmesine engel oluşturmaz.

² YÜCER İpek, “Yenileme (Tecdit)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 9, Sayı: 1, 2007, s. 233-259, <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/DergiMiz9-1/iyucer.pdf> (Erişim: 03.04.2021). s.238

Vergilerde genellikle eski borcun ortadan kalkması yeni borcun gereği gibi ifası Şartına bağlanmaktadır. Bununla birlikte Şart ihlal edildiğinde canlanan eski borca rağmen, yenileme ve sonrası kanuni temsilcinin eski dönemdeki kanuni temsilciden farklı olması halinde sorumluluğunun devam edip etmeyeceği hukuki bakımdan olduğu kadar pratik bakımdan da önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı konu sosyal güvenlik prim borçları için de sorunlu bir alanı oluşturmaktadır.

Çalışmada yapılacak olan açıklamalarda belirli bir af düzenlemesinin ele alınıp değerlendirilmesi yerine vergi affı düzenlemelerindeki ortak husus ve hükümler ele alınarak analiz yapılacaktır. Gerektiğinde örnekler, en son vergi affı düzenlemesi olan 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'daki düzenlemelere atıf yapılarak verilecektir.

Eski idari işlemlerle oluşturulan borcun sona erme sebebi olarak "yenileme" sebebinin vergi hukuku açısından yeterince ele alınmadığına ilişkin düşüncemiz bu çalışmanın yapılmasında ana etken olmuştur. Bu çalışma, özel hukuk, idare hukuku ve vergi hukukunun birlikte dikkate alınması suretiyle bazı kavramları hukuken yerine oturtabilmek bakımından sorulara cevap arayan bir deneme olarak da değerlendirilebilir. Nitekim, hukukun tarihsel gelişim süreci içinde özel hukuk ilişkilerinin başı çektiği onu takiben kamu-idare-vergi hukukunun gelişme sağladığı görülür. Bu nedenle çalışmada yer alan konuların özellikle idare hukuku ve vergi hukukunun kendilerine has özellikleri açısından geliştirilmesi gereken yanlarının bulunduğu kabul edilmelidir.

I. VERĐİ BORÇLARININ GENEL SONA ERME SEBEPLERİ

İrade serbestisi, karşılıklı rıza ve taraflar arasındaki eşitliğin geçerli olduğu özel hukukta (Türk Borçlar Kanunu) borcun sona erme sebeplerine ifa, ibra, birleşme, ifanın imkânsızlığı, yenileme ve zamanaşımı olarak yer verilmiştir. Vergi hukukunda ise sona erme sebepleri ödeme, vazgeçme, zamanaşımı, terkin³, takas, mahsup ve cezalarda indirim (in-

³ Burada kullanılan terkin kavramı VUK (m.115) ve AATUHK (m.105'teki) gerekçelerle bağlı vergi borcunun sona ermesini içermektedir. Bununla beraber bazı gerekçe ve sebeplere bağlı olarak vergi borcunun sonlandırılmasını ifade etmek üzere literatürde "hataların düzeltilme nedeniyle terkin", "mahkeme kararı üzerine ter-

dirilen kısım bakımından) olarak belirtilmiştir. Bu sebepler genel sona erme sebepleri olarak ifade edilebilir. Dikkat edildiğinde bazı sebepler bakımından farklılıklar olsa da özel hukuk ve vergi hukuku bakımından borcun sona erme sebeplerinin bazılarının örtüştüğü, bazılarının da birbirine benzerlik arz ettiği görülmektedir. Borcun kaynağının vergi olduğu durumda vergi borcunun sona ermesinde adına “**vergide yenileme**” denecek şekilde uygulanabilmesi mümkün olduğu düşünülmektedir. Öğretide, af düzenlemeleri kapsamında yenileme özel hukuktaki yenilemeye benzetilerek vergi borcunun bir sona erme sebebi olarak değerlendirilmiştir⁴.

Vergi borcu, ilgili kanunlarda öngörülen vergiyi doğuran olayla doğar, tarh işlemiyle somutlaşır, tahsilatla Hazineye intikal ederek sona erer. Vergi borcunu sona erdiren sebeplerin bazılarında VUK bazılarında ise AATUHK’da yer verilmiştir. Belirtilen kanunlardaki borcun genel sona erme sebeplerine vergi affı düzenlemeleriyle hukuki niteliği itibarıyla yenileme şeklinde ifade edilebilecek özel bir sona erme sebebinin eklendiği de görülmektedir.

II. VERGİ BORÇLARININ AF DÜZENLEMELERİNE BAĞLI SONA ERME SEBEPLERİ

Anayasaya göre vergiler ve cezalar için kanunilik ilkesi geçerli olduğundan vergi yükü ile cezaları değiştirecek veya ortadan kaldıracak düzenlemelerin kanunla yapılması esastır. Bu açıdan bakıldığında vergi affı kanunlarıyla yapılan düzenlemeler geçici süre için uygulanmak üzere çıkartılan ve vergi hukukunun yerleşik (olağan) düzenlemelerinin dışında kalan istisnai hukuksal düzenlemeler olmaktadır.

Anayasa Mahkemesine göre “*Kanun koyucu, Anayasa’ya aykırı olmamak kaydıyla, vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olduğu gibi bu vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin kuralları belirleme yetkisine de sahiptir. Bu bağlamda kanun koyucunun kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tamamının veya bir kısmının tahsi-*

kin”, “tahsil imkansızlığı nedeniyle terkin” ve “zamanaşımı nedeniyle terkin” kavramları da kullanılmaktadır.

⁴ ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan; Vergi Hukuku, (Genel Hükümler) 12. b., Ekin Kitabevi, Bursa-2021, s.225.

linden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uygulama yetkisine sahip olduğu yaptırımlardan vazgeçebilmek ve buna ilişkin koşulları belirlemek konusunda anayasal sınırlar içinde kalmak şartıyla takdir yetkisi bulunmaktadır”⁵.

Anayasa Mahkemesinin bu kararında vergi affı kanunlarında yer alacak düzenlemelerin kapsamı, şartları vb. hususların belirlenmesinin kanun koyucunun takdirinde olduğu belirtilmekle birlikte kararda “*Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir*” şeklinde temel bir ilkeye de yer verilmiştir.

A. Vergi Affının Tanımı

Af kavramı mevzuatımızda esas itibarıyla ceza hukukunun bir müessesesi olarak karşımıza çıkar. Ceza hukukunda aflar (Anayasa m.87’de) genel ve özel af olarak ikiye ayrılmıştır Ceza hukuku bakımından af ibaresi beraberinde suçu ve/veya suça verilmiş bir cezayı getirir. Nitekim genel af hem suçu hem cezayı, özel af ise suçu değil sadece cezayı ortadan kaldırır⁶.

Vergi hukukunda af ismi kullanılmamakla birlikte vergiler ve cezaları konusunda getirilen “geçmişe etkili” benzer amaçlı düzenlemeler uygulamada “vergi affı” ibaresiyle ifade edilir olmuştur. Vergi affı tam

⁵ AYM, Esas No: 2019/100, Karar No: 2020/62, Karar Tarihi: 22.10.2020, Resmî Gazete Sayısı: 31356.

⁶ Genel ve özel af da kendi içinde “toplu” ve “bireysel” olmak üzere iki ayrı türe ayrılabilir. Yani genel affın “toplu genel af” ve “bireysel genel af” olmak üzere iki çeşidi vardır. *Toplu genel af*, belirli suçları işlemiş herkesi kapsar. *Bireysel genel af* ise, isim olarak belirlenmiş bir veya birden fazla kişiyi kapsar. Keza özel affın da “toplu özel af” ve “bireysel özel af” olmak üzere iki çeşidi olabilir. *Toplu özel af*, belirli suçlardan mahkûm olan herkesin cezasını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran veya cezasını başka bir cezaya dönüştüren aftır. *Bireysel özel af* ise, isim olarak belirlenmiş bir veya birden fazla mahkûmun cezasını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran veya cezasını bir başka cezaya dönüştüren af çeşididir Buna göre, “genel af” bir veya birden fazla kimseleri kapsayabileceği gibi, “özel af” da bir veya birden fazla kimseleri kapsayabilir. (GÖZLER Kemal, “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, *Anayasa Yargısı*, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayını, 2001, Cilt 18, s.298-330 (www.anayasa.gen.tr/af.htm; 1.5.2004); Erişim 20.03.2021.

olarak hukuki bir kavram olarak ifade edilemez. Vergi (mali) aflarına ilişkin düzenlemeler kanun düzeyinde geçici hükümler şeklinde yürürlüğe girer. Bu yapıları gereği vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer alır.

Makale konusu bakımından vergi borcunun kısmen veya tamamen sona erdirilmesini konu alan yönüyle vergi affı ele alınmaktadır. Bununla beraber vergi aflarının kimi zaman kabahat oluşmamış ve/veya ceza kesilmemiş durumları kapsayacak şekilde çıkarılmasının teorik açıdan vergi affı kavramıyla uyumlu olmadığını ifade etmek gerekir⁷.

Vergi aflarının kanuni bir tanımı bulunmamasına rağmen ilgili yazında ve kamuoyunda vergi affı olarak bilinen düzenlemelerin vergi borcunu sonlandırması özelliği nedeniyle bir tanımının yapılmasına ihtiyaç vardır. Afların sonuçları itibarıyla devletin vergi tarh ve ceza kesme, yetki ve infazından kısmen veya tamamen vazgeçmesi sonucunu doğurduğu söylenebilir. Her ne kadar vergi affı düzenlemelerinde “af” ismi kullanılmayıp alacakların yapılandırılması⁸, tahsilatın hızlandırılması⁹, vergi barışı¹⁰, varlıkların milli ekonomiye kazandırılması¹¹ gibi kavramlar kullanılsa da bu düzenlemeler sonuç olarak mükelleflerin mevcut borçlarının reel olarak daha azına isabet eden bir yüke maruz bira-

⁷ Anayasa Mahkemesi suçta ve cezada kanunilik ilkesini düzenleyen Anayasanın m.38/1 ve 3’ü kabahatleri düzenleyen normların anayasal denetimi bakımından da kullanılmaktadır (KANGAL Zeynel T., Kabahatler Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, 2011, İstanbul, s.32.) Kabahatlere verilen cezaların azaltılmasının veya affedilmesinin Anayasanın 38’nci maddesi kapsamına girdiği kabul edildiğinde af için Anayasa’nın 87. maddesi gereği TBMM’de nitelikli çoğunluk aranması gerekir.

⁸ - Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ... Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 6111, Resmî Gazete 25.02.2011 tarih ve 27857 (mükerrer) sayı.

- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, Kanun No: 6736, Resmî Gazete 19.8.2016 tarih ve 29806 sayı.

- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, Kanun No:7256, Resmî Gazete 17.11.2020 tarih ve 31307 sayı.

- “.... Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, Kanun No:6552, Resmi Gazete 11.09.2014 tarih ve sayı 29116 (mükerrer).

⁹ - Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun, Kanun No: 3787, Resmî Gazete 3.4.1992 tarih ve 21191 sayı.

¹⁰ - Vergi Barışı Kanunu, Kanun No: 4811, Resmî Gazete 27.2.2003 tarih ve 25033 sayı.

¹¹ - Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, Kanun No: 5811, Resmî Gazete 22.11.2008 tarih ve 27062 sayı.

kılmaları esasý üzerine oturur. Bir vergi affý, *af öncesi dönemdeki vergi (fer'iler ve cezalar dahil) borcunu reel olarak azaltan her türlü kanuni düzenlemeler* olarak tanımlanabilir. Vergi borçlusunun af öncesi ile af sonrası yükümlülükleri karşılaştırıldığında mükellef af sonrası maddi ve/veya usuli açıdan daha avantajlı hale getirilir. Vergi affıyla amaçlanan da budur.

Ülkemizde özellikle son zamanlarda vergi aflarının sık çıkarıldığına şahit olmaktayız. Hatta dönem bakımından bir mali affın uygulama dönemi sonuçlanmadan diğersinin çıkarılması birden fazla afların iç içe geçmiş şekilde uygulanmasına sebep olmaktadır¹². Afların bu çıkarılma sıklığı mükellefleri "*nasıl olsa af çıkar*" beklentisine sürükleyerek af kolayan psikolojiye sokmaktadır. Vergi affı düzenlemeleri yapısı gereği geriye yürümeye sebep olması nedeniyle geçmiş dönem (ler)deki vergi ilişkilerini de geriye doğru etkiler. Bu etkileşim aynı zamanda affa dayalı yapılacak idari işlemlerin sebebini oluşturması bakımından da önemlidir. Bu nedenle yenilemeyle ortaya çıkan işleminin geçerliliği için tarafların yeni bir borç meydana getirirken eskisini ortadan kaldırmak iradesine sahip olmalıdırlar¹³. Kanaatimizce vergi aflarıyla devletin iradesinin bu yönde olduğunun kabulü gerekir. Nitekim borcun sona ermesi ile borçlu bu borçtan sorumlu olmaktan kurtulur. Yenisi ortaya çıkan bir borç, önceki borcu etkileyen eksiklikleri kaldırır. Örneğin vadesi geçen vergilere yeni vade yapılması eski borç bakımından eksikliği de ortadan kaldırmaktadır.

Ülkemizde vergi aflarına başvurma sebeplerine; genel ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel durum, kamunun kaynak ihtiyacı, mükelleflerin borç taksitlerinin ifa edilebilecek bir zamana yayılması, vergi ihtilaflarının azaltılması, siyasal anlamda oy tercihlerinin etkilenmesi ve mükelleflerin vergisel uyumunun arttırılması isteği verilebilir. Vergi aflarının başta vergi sisteminin işleyişı ve ekonomik rekabet üzerindeki

¹² 7256 sayılı kanun 3-(9)-b) 11/5/2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanuna göre yapılandırılan ve bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla anılan Kanun kapsamında ödemeleri devam eden alacaklar açısından, borçlular talep etmeleri hâlinde bu Kanun hükümlerinden yararlanabilir.

¹³ YÜCER, s.246.

etkisi olmak üzere siyasi, sosyal ve ticari alanda sonuçlarının olması da kaçınılmazdır. Özellikle vergilerini zamanında beyan eden ve ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz psikolojik etki yaratabileceği gibi vergilerini zamanında ödeyen mükellef ile ödemeyerek işletmesinde değerlendiren mükellefler yönünden de haksız rekabete yol açacak ve mükelleflerin daha sonraki vergisel davranış ve tercihlerini olumsuz yönde etkileyebilecektir¹⁴. Vergi aflarının gerekliliği, yararlı ve sakıncalı yanları ile ticari faaliyetlerdeki rekabet eşitliğini bozucu etkileri bu makalenin dışında tutulmuştur.

B. Vergi Affı Kanunlarında Yer Verilen Vergi Borcunun Sona Erme Sebepleri

Vergi affı kanunlarında borçların sona erme sebeplerine yer verilerek yerine sonucu esas alan şekilde “...*tahsilinden vazgeçilir*” demek suretiyle tüm sona erme sebepleri için torba ve çerçeve kavram olarak “*vazgeçme*” kavramı kullanılmaktadır¹⁵. Bununla beraber, düzenlemeler içinde birden fazla sona erme sebebine yer verildiği görülmektedir. Tek başına “*vazgeçme*” kavramı farklı sona erme sebeplerini karşılamaktan uzak kalmaktadır. Hiç şüphesiz kanun koyucunun belirli bir kavramı kullanması zorunluluğu bulunmamakla birlikte farklı durumlar için hukuken aynı kavramın kullanılması kanun yazma ve yapma tekniğine aykırılık oluştururken kanun maddesinin diğer maddelerle bağlantı kalitesini düşürerek amaçsal ve sistematik yoruma darbe vurur.

¹⁴ BALCI Mustafa, “Güncel Yargı Kararları Işığında Yapılandırmanın Hukuki Durumu ve İhlali Sonrasında Yaşanan Hukuki Tartışmalar”, <https://vergialgi.net/guncel-yargi-kararlari-isiginda-yapilandirmanin-hukuki-durumu-ve-ihlali-sonrasinda-yasanan-hukuki-t> (Erişim Tarihi:03.03.2021).

¹⁵ 7256 sayılı Kanun **MADDE 2 – (1)**

- a) ... dâhil olmak üzere asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının,
 - b) ... cezaların kalan %50’sinin ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının,
 - c) ... cezaya bağlı fer’ilerin tamamının,
 - ç) ... faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer’i amme alacaklarının tamamının,
 - d) ... faiz alacaklarının tamamının,
- tahsilinden vazgeçilir.**

Vergi affı düzenlemelerinde yapılandırma kavramı ile ifade edilen ancak içeriği itibarıyla vazgeçmeden tamamen farklı olan ve nitelik itibarıyla “yenileme” niteliğinde bir müesseseye yer verildiği görülmektedir. Vazgeçme ile yenileme hukuki nitelikleri ve şartları birbirinden farklılık arz etmektedir.

1. Borcun Sona Erdiren Bir Sebep Olarak Vazgeçme

Her alacaklı gibi Devlet de alacaklarından vazgeçebilir. Bu kapsamda Devletin kanuni düzenlemeler çerçevesinde vergi ve ceza alacaklarını karşılık beklemeksizin sonlandırması durumu “vazgeçme” demektir. Esasen mevzuatta *tahakkuktan ve ceza kesmeden vazgeçme* (VUK m. 115)¹⁶ ile *tahsilden vazgeçme* (AATUHK m.106)¹⁷ olmak üzere iki müessese bulunmaktadır. Vazgeçme ile borçlunun yerine getirmesi gereken edim ortadan kalkar. Vazgeçmede devlet tek taraflı olarak herhangi bir karşılık beklemeksizin borçluyu borcundan kurtararak alacağından vazgeçer. Vergi tarhına ilişkin idari işlem şartları oluşmasına karşın idare ya bu işlemleri yapmaz veya yapmışsa da geri alır.

Vergi affı kanunlarındaki vazgeçme, genel sona erme sebebi olarak yer verilen vazgeçmenin parasal tutar olarak genişletilerek uygulanmasından ibarettir. Nitekim, 7256 sayılı Kanun’un 4’ncü (1) maddesinde; *Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilmekte olan ve vadesi 31.12.2014 tarihinden (bu tarih dâhil) önce olduğu hâlde bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla ödenmemiş olan ve 6183 sayılı Kanun kapsamına giren her bir alacağın türü, dönemi, asılları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle tutarı 100 Türk lirasını aşmayan asli alacakların ve tutarına bakılmaksızın bu asıllara bağlı fer’i alacakların, aslı ödenmiş fer’i alacaklardan tutarı 200 Türk lirasını aşmayanların tahsilinden vazgeçilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Oysa VUK

¹⁶ Vergi Usul Kanunu; *Tahakkuktan vazgeçme: Mükerrer Madde 115 – İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı (2020 yılı için, 40 TL dahil) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıın tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.*

¹⁷ Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, *Tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin: Madde 106 – Yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında (2020 yılı için, 10 TL dahil) ... amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zaman aşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir.*

ve AATUHK’daki vazgeçme sebebine bağlı tutarlar çok daha düşük tutarlardır. **

VUK ve AATUHK’daki vazgeçme ile afla gelen vazgeçmenin her ikisinde de borç sona erer. Borcun sona ermesi için borçlunun idareye başvurma zorunluluğunun bulunmaması her ikisinin ortak ve benzer yanını ifade eder. Ancak aralarında fark yok da değildir.

VUK ve AATUHK’daki vazgeçme belirli şartlara bağlanmış ve vazgeçme konusundaki takdir idareye bırakılmıştır. Oysa vergi affi kanunlarındaki vazgeçmede idareye takdir hakkı verilmemiştir, kendiliğinden sonuç doğurur.

VUK ve AATUHK’daki vazgeçmede alacaklar alacaklı daire bakımından bir bütün olarak uygulanırken, vergi affi düzenlemelerindeki vazgeçmede vazgeçilecek tutar her bir alacağın türü, dönemi, dairesi, asılları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle uygulanabilmektedir.

Af düzenlemelerindeki vazgeçme ile özel hukukta yer alan ibra ile karşılaştırılmasında yarar vardır. Vazgeçme özellikle “*ivazsız ibra*”ya benzeyen yanları bulunur. İbra, alacaklı ile borçlu arasında yapılan bir sözleşme ile alacaklının hakkından vazgeçerek borçluyu edim yükümlülüğünden kurtarmasıdır¹⁸. Vazgeçmede alacaklının tek taraflı iradesiyle alacağından vazgeçmesi yeterli iken ve bu kapsamda alacaklının başvurusuna gerek olmamasına rağmen, ibrada tarafların anlaşmasına gerek vardır. Bir başka ifadeyle ibra, tarafların karşılıklı anlaşmalarına dayanan bir sona erme sebebiyken vazgeçmede böyle bir anlaşmaya ihtiyaç yoktur. Bu bakımdan ibra, tek taraflı feragatten farklılık arz eder¹⁹. Özel hukuktan kaynaklanan borçlar bakımından tam ibra borcu kesin olarak ortadan kaldırırken, kısmi ibrada borcun ibra edilen kısmı sona erer²⁰. Af düzenlemelerindeki vergi ve/veya cezaların sona ermesi borçlunun başvurusuna bağlanmasının söz konusu olması halinde özel hukuktaki ibra ile aynı sonuçları doğurur. Borçlunun başvurusunu gerektirmeyen

¹⁸ REİSOĞLU Safa, Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), 14.b., Beta Basım Yayıncılık, İstanbul-2000, s.325.

¹⁹ OĞUZMAN Kemal, Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), C. I, 11.b., Vedat Kitapçılık, İstanbul-2013, s.554.

²⁰ EREN Fikret, Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), 10.b., Beta Basım Yayıncılık, İstanbul-2008, s. 1225.

kanunla kendiliğinden sonuç doğuran vergi ve/veya ceza borçları vazgeçme şeklindeki sona ermeye uygun düşer.

Vergiler (VUK m.115) ve kamu alacaklarıyla (AATUHK m. 105) ilgili ve tabii afetler sebebiyle terkin müessesesi de vazgeçmeye benzer. Ancak, terkinde gerekçeler sınırlı olarak belirtilmiş olmakla vazgeçmenin özel olarak bir gerekçeye bağlanması söz konusu değildir.

2. Borcu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak Yenileme

Vergi affı kanunlarındaki yapılandırma kavramı ile vergi borcunun sona ermesi bakımından bir hukuki durum oluşturulmaktadır. Yapılandırma hakkının verilmiş olması tek başına borcu sona erdirme sebebi değildir. Bu anlamda yapılandırma borcun sona erdirme sebebinden farklı olarak borcun sona ermesini değil, aynı kök borcun sona ermeye giden yoldaki vade ve şartlar ortaya koyar.

Yapılandırma sürecinde ismen belirtilmese de örtülü sonuç olarak yapılacak yeni idari işlemle borçların yenilenmesi söz konusu olur. Bu nedenle yenilemenin yapılandırma süreci çerçevesinde fiilen uygulanmak suretiyle vergi hukukunda borcu sona erdiren bir sebep olarak tanınmış olduğu söylenebilir.

Bir borcun yenilenmesi çeşitli hukuki işlemleri kapsar. Bir hukuki ilişkinin doğması, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması sonuçlarının bir veya birkaçını içerir²¹. Yapılandırma suretiyle yaratılan yeni borçla eski borcun sonlandırılması hali vergi hukukunda belirli ölçüde özel hukukta var olan “yenileme”ye isabet eder. Danıştay ve istinaf dairelerine hâkim olan görüşe göre yapılandırma yeni bir hukuki durum yarattığı ve nitelik değiştirerek yeni bir borç haline geldiği kabul edilmektedir²². Aksi yöndeki görüş olarak “Yapılandırma kanununun gereklerinin

²¹ YÜCER, s.238.

²² Yapılandırma yeni bir hukuki durum yarattığı ve nitelik değiştirerek yeni bir borç haline geldiği yönündeki kararlar için bkz; BALCI, <https://vergialgi.net/guncel-yargi-kararlari-isiginda-yapilandirmanin-hukuki-durumu-ve-ihlali-sonrasinda-yasanan-hukuki-t> (Erişim Tarihi:03.03.2021).

- Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 04/06/2020 tarih ve E:2016/17479, K:2019/1839 sayılı kararı,

- Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 19/12/2019 tarih ve E:2016/1433, K:2019/7297 sayılı kararı,

yerine getirilmediğinden yapılandırmanın iptal edildiği durumlarda yapılandırmanın yeni bir hukuki durum olduğunu ve yapılandırılan borçtan bağımsız yeni bir borç doğurduğunu söylemenin hukuken mümkün olmadığı” ileri sürmüştür²³.

-
- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24/02/2020 tarih ve E:2016/12176, K:2020/903 sayılı kararı,
 - Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 19/12/2019 tarih ve E:2019/2906, K:2019/9375 sayılı kararı,
 - Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 11/06/2020 tarih ve E:2017/3908, K:2020/2099 sayılı kararı,
 - Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 30/10/2019 tarih ve E:2017/997, K:2019/5245 sayılı kararı,
 - Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 02/03/2020 tarih ve E:2019/4676, K:2020/1148 sayılı kararı,
 - Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 23/12/2019 tarih ve E:2016/17794, K:2019/7375 sayılı kararı,
 - Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 08/10/2020 tarih ve E:2020/272, K:2020/163 sayılı kararı,
 - İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 03/07/2020 tarih ve E:2020/239, K:2020/546 sayılı kararı,
 - Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2.Vergi Dava Dairesi'nin 07//10/2020 tarih ve E:2020/244, K:2020/341 sayılı kararı,
 - Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 08/10/2020 tarih ve E:2020/272, K:2020/163 sayılı kararı,
 - Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 24/09/2020 tarih ve E:2020/958, K:2020/894 sayılı kararı,
 - İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi'nin 18/06/2020 tarih ve E:2020/588, K:2020/859 sayılı kararı,
 - İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi'nin 18/06/2020 tarih ve E:2020/588, K:2020/859 sayılı kararı,
 - İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 03/07/2020 tarih ve E:2020/239, K:2020/546 sayılı kararı,
 - Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 02/07/2020 tarih ve E:2020/805, K:2020/405 sayılı kararı,
 - Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2.Vergi Dava Dairesi'nin 30/9/2020 tarih ve E:2020/145 sayılı kararı,
 - Samsun Bölge İdare Mahkemesi 30/9/2020 tarih ve E:2020/143, K:2020/335 sayılı kararı.

²³ BALCI Mustafa, <https://vergialgi.net/guncel-yargi-kararlari-isiginda-yapilandirmanın-hukuki-durumu-ve-ihlali-sonrasında-yasanan-hukuki-t> (Erişim Tarihi :03.03.2021).

Vergi aflarıyla yeni bir hukuki durum ortaya çıkması ve borcun nitelik değiştirmesine bağlı olarak bunun hukuksal sonuçlarının ve borcu sonlandırma konumunun isimlendirilmesi gerekir. Vergi aflarının yeni borç ile eski borcun arasındaki farka isabet eden borçların sonlanma sebebi bize göre, tam anlamıyla özel hukuk anlamındaki yenileme olmasa da vergi hukuku anlamında vergi hukukunun kural ve ilkelerine göre “vergide yenileme” olarak kabulü gerekir. Bu sonuç vergi aflarının hukuki durum veya nitelik değiştirmesi sonucuyla uyumlu olup borçların sona erme sebebi olarak değerlendirilir. Aksi yöndeki görüşe öncelikle vergi aflarına ilişkin kanunların yapılandırma kanunları olarak kabul edilemeyeceği nedeniyle katılmak mümkün değildir. Vergi aflarıyla eski borcun yerine geçen ve eski borçtan bağımsız yeni bir borç vardır. Nitekim yeni borcun ödenmesi halinde eski borcun varlığı da ortadan kalkmaktadır. Bu yönüyle vergi aflarıyla ortaya çıkan durum yapılandırma olarak nitelendirilemez. Yeni borca ilişkin kanunun Şartlarının yerine getirilmemesi, yeni borcun iptal yaptırımına bağlanması vergi affıyla eski borçtan bağımsız yeni bir borç doğmadığını söylemek mümkün değildir kanaatindeyiz.

Yenilemeye vergi borçları bakımından uygulama alanı yaratılmış olması pek tabiidir ki nitelendirmelerin de kamu hukukunun kendine ait özellik ve kuralları içinde ele alınmasını zorunlu kılar. Ancak bu durum yenilemenin özel hukuk bakımından geçerli olan bazı esaslarının kamu hukukunda dikkate alınmasına engel oluşturmaz. Bu kapsamda yenilemenin vergi borçları için ek bir sona erme sebebi olarak ele alınıp değerlendirilmesi gerekir. Zaten alışma da yeni borca göre ifa yapıldığında eski borçla arasındaki fark borçların hangi nedenle sona erdiği açıklanmaya çalışılmaktadır.

Yapılandırma başvurusunun alacaklı daire tarafından idari işleme dökülerek yeni borcun ortaya çıkarılması gerekir. Aksi takdirde bireyselleşmiş bir hukuki sonuçtan bahsetmek mümkün olmaz. İşlemlerin hukuki sebebi yapılandırmaya ilişkin kanuni düzenlemedir. İdarenin geekleştirdiği bu işlemler sonrası hesaplanan borç miktarı konusundaki borcun bir kısmının daha önceden denmiş olduğu gibi daha çok önceki uygulamalardan kaynaklanan hukuka aykırılık iddialarını içeren uyuşmazlıklar, yargı denetimine götürülebilir.

Vergi affı düzenlemelerindeki yapılandırma ile yeni borcun ve dolayısıyla yeni idari işlemin nasıl oluşacağına ilişkin süre, taksit miktarı ve fer’ilerin oranları belirlenir. Yaratılan yeni bir borç ilişkisinin eski borcun ortadan kaldırılmasını öngörmesi bir çeşit yenilemedir. Yapılandırma ile borcun yeni vadelere yayılması kavramıyla örtüştüğü söylenebilirse de vergi affı kanunlarıyla yapılan şey eski borcun vadesinin uzatılmasından ibaret değildir. Yapılandırma sonucu oluşan yeni borcun eski borcu kaldırması neticesini doğuran hukuki durum yapılandırma sonucu yeni bir borç hesaplanmasını özel hukuktaki yenilemenin vergi hukukundaki görünümünü haline getirmiştir. Vergi affı düzenlemelerinde yeni borcun oluşumu ile eski borcun ortadan kalkacağı “...yerine...” ibaresi ile ortaya konmaktadır²⁴.

Özel hukukta yenileme (tecdit) suretiyle borcun sona ermesi TBK m. 133/1’de “*Yeni bir borçla mevcut bir borcun sona erdirilmesi, ancak tarafların bu yöndeki açık iradesi ile olur*” demek suretiyle düzenlenmiştir. Yenileme tarafların mevcut (eski) bir borcu geçerli ve yeni başka bir hukuksal işlemle ortadan kaldırmalarını konu alan ve bu niyet ve amaçla karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla yaptıkları anlaşmayla olur. Alacaklı yenileme sözleşmesiyle yeni borçla bağlantılı olarak borçluyu eski borçtan kurtarmayı üstlenir. Yeni borç eski borcun devamı veya

²⁴ 7256 sayılı Kanun md. 4/1-a-b:

a) Vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan gümrük vergilerinin ödenmemiş kısmının tamamı ile bunlara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer’i amme alacakları **yerine** 17/11/2020 tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; ödenmemiş alacağın sadece fer’i alacaktan ibaret olması hâlinde fer’i alacak **yerine** Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla gümrük vergilerine bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer’i amme alacakları ve aslı 17/11/2020 tarihinden önce ödenmiş olanlar dâhil olmak üzere asla bağlı olarak kesilen idari para cezalarının tamamının,

b) Vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan ve bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş vergi cezaları ile iştirak nedeniyle kesilmiş vergi cezalarının %50’si ve bu tutara gecikme zammı **yerine**, bu Kanunun yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; ödenmemiş alacağın sadece gecikme zammından ibaret olması hâlinde gecikme zammı **yerine** Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %50’sinin ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının, ... tahsilinden vazgeçilir.

kısımlara ayrılmış Şekli değildir. Yeni borcun meydana gelmesiyle eski borç sona erer ve yeni borç eski borçtan bağımsız niteliğe bürünür²⁵. Yeni borç eski borçla bağlantılı olmasına karşın eski borçtan bağımsız yapıya sahip olur. Böylece yenileme mevcut bir borcun sona erdirilip ardından ayrı bir işlemlerle yeni bir borç kurulması ihtimalinden ayrılır²⁶. Bir işlemin yenileme sayılmasında önemli olan yeni borcun eski borçla ilişkisini kesme yani yenileme iradesidir. Böylelikle eski borçla yeni borç arasındaki ilişki ortadan kalkar. Yenilemenin önemli sonuçlarından bir diğerisi de, eski borcun sona ermesi ve yeni bir borcun doğması ile eski borca bağlı olan feri hakların da aksi kararlaştırılmadığı takdirde sona ermesidir²⁷.

Vergi affı düzenlemeleri çerçevesindeki yenilemede yeni borç eski borcu sona erdirirken, alacaklı idare yeni borç karşılığında yeni bir alacak hakkı kazanır. İdare yeni alacağı karşılığı eski borcu ibra etme borcu altına girer. Eski borcun sona ermesinin, aşağıda açıklanacağı üzere, koşula bağlanması mümkündür. Yenilenen borç için ödenmeme halinde eski borcun canlanacağına ilişkin bir hüküm bulunmaması halinde her bir vade esas alınarak başlayacak tahsil zamanaşımı süresi geçerli olur. Yenilenen borcun vadesinde ödenmemesine ilişkin eski borcun canlanması ve zamanaşımına ilişkin uygulamanın nasıl yapılacağı ve sonuçları ilerde açıklanmıştır.

Özel hukuktaki yenilemenin Şartlarından ilki mevcut bir borcun varlığı, ikincisi mevcut borcu ortadan kaldıran, onun yerine geçen bağımsız ve yeni bir borç ilişkisinin kurulması, üçüncüsü ise yeni borç ile eski borç arasında illiyetin varlığıdır. Aynı Şartlar vergi affı düzenlemeleriyle vergi/vergi cezası borçları için de sağlanmaktadır. Őöyle ki; vergi affı düzenlemeleri çerçevesindeki yenilemedeki Őartlardan ilki affın konusunu oluşturan mevcut bir vergi borcunun bulunması, ikincisi mevcut borcu ortadan kaldırarak yapılacak idari işlemlerle onun yerine geçen bağımsız ve yeni bir borç ilişkisinin kurulması, üçüncüsü ise yeni idari işlemlerle eski idari işlemler arasında illiyetin bulunmasıdır. Vergi affı kanu-

²⁵ EREN, s.1218; RESİOğLU, s 326.

²⁶ ÖNAY Işık, Yenileme, Onikilevha Yayıncılık, 2016, İstanbul, s.54.

²⁷ YÜCER, s. 257.

nuyla gerçekleşen idari işlemle oluşturulan borç eski borcun hukuki etkisini ortadan kaldırmaktadır. Eski borcun ortadan kalkmasının ise yeni borcun gereği gibi ifası şartına bağlı tutulduğu görülmektedir. Gereği gibi ifa etmeme halinde eski borcun canlanması konusuna ileride değinilecektir. Şu kadarını belirtelim ki eski borcun canlanmadığı veya yeni borcun şarta bağlanmadığı vergide yenileme borçlar hukukundaki yenilemeye çok yaklaşmış olur.

III. VERGİDE YENİLEMENİN BENZER MÜESSESELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Borç üzerinde etkili olan yenilemeye benzeyen çeşitli müesseseler vardır. Yenilemeyle benzer müesseselerin karşılaştırmanın yapılması konunun anlaşılması bakımından yararlı olacaktır.

A. Yenilemenin Vazgeçmeden Farkı

Yenilemeyi vazgeçmeden ayıran önemli farklılıklardan biri yenilemeden yararlanmak için başvuru zorunluluğunun olmasıdır. Vazgeçmede borçlunun başvurusunu aramaya gerek olmaksızın borç kanun hükmü olarak sona erer. Diğer farklılık, yenilemede eski borç ortadan kaldırılarak onun yerine geçen yeni bir borç oluşturulurken vazgeçmede tek borç olup o da vazgeçilmek suretiyle borç olma vasfını kaybeden ve ortadan kalkan borçtur.

B. Yenilemenin İbradan Farkı

İbra özel borç ilişkileri bakımından borçların sona erme sebeplerinden biri olarak mevcut bir borcu kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaya ve bu suretle borçluyu borçtan tamamen veya kısmen kurtarmaya yönelik borcun tarafları arasında yapılan bir sözleşmedir (TBK m.132). AATUHK m.105²⁸ kapsamında mükellefin başvurusuna bağlı oluşacak terkin hali özel hukuktaki ibraya yakındır.

²⁸ “Tabii afetler sebebiyle terkin:

Madde 105-Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları Cumhurbaşkanlığı kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur.

Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır.

Vergi affı düzenlemelerinde idare ile vergi borçlusu arasında teknik anlamıyla bir sözleşmeden bahsetmek mümkün değilse de kanun tarafından verilmiş bir hakkın kullanılması için borçlu tarafından idareye başvuru yapılması şeklinde bir durum söz konusudur. Başvuru bir anlamıyla özel hukuktaki sözleşmenin unsurlarından olan “*kabul*”ün idare hukukundaki karşılığı olarak düşünülebilir. Böylelikle alacaklı konumundaki devlet borçluyu borcundan kurtarmaya razı olmakta borçlu da bunu kabul etmektedir. Dolayısıyla özel hukukta borçlunun kabul etmediği bir ibradan söz edilemeyeceđi²⁹ gibi vergi affı kanunlarıyla verilen hakkı kullanmak istemeyen bir borçlunun borcunun ortadan kalkacağı da söylenemez.

Bununla birlikte yenilemenin ivazsız ibra vaadi niteliğinde olduğu söylenemez. Zira yenilemenin şartlarından biri sona erdirilen borcun yerine yeni borç kurulmasıdır. Halbuki ivazsız ibra vaadinde sadece alacaklı borçluyu ibra etme borcu altına girer³⁰. Yenilemenin bünyesinde alacaklının yenileme sözleşmesi uyarınca kazandığı alacak hakkı karşılığında eski borcu sona erdirmesi yükümlülüğü bulunur. Bu yönüyle yenileme sözleşmesi “*ivazlı ibra*”ya benzer. Fakat yenilemede ivazlı ibradan farklı olarak karşı edimin yenileme sözleşmesinden sonra yerine getirilmesi ve borçların yenileme hukuki sebebiyle birbirine bağlı olması söz konusudur³¹.

Vergi affı kanunlarıyla oluşan yenilemede ibradan farklı olarak eski borcu ortadan kaldırma iradesiyle yükümlülük doğuran yeni bir borç oluşturulur. Yeni borç eski borçtan bağımsız şekilde ifa edilir. Bu nedenlerle vergi borçları için yapılandırma sonucundaki idari işlemin yenileme sonucu ortaya çıkan yeni borcun unsurlarını taşıdığı söylenebilir.

C. Yenilemenin Yapılandırmadan Farkı

Yapılandırma nitelik olarak bir borç sona erme sebebi kabul edilemez. Yapılandırma ile borçluya borcu daha geniş bir zaman diliminde

²⁹ KILIŐOĐLU Ahmet M., Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), 22. b., Turhan Kitabevi, Ankara-2018, s.1069.

³⁰ ÖNAY, s.252.

³¹ ÖNAY, s.251.

ödeme imkânı verilir. Yapılandırmadan amaç; tahsil edilmeyen amme borçlarının tahsilini sağlamak olup, yapılandırma kanunları verginin tahsili boyutuna ilişkindir. Borçlunun ödeme güçlüğü içine düşmesi sebebiyle mevcut borçların mevcut haliyle yeni bir ödeme planı kapsamındaki yapılandırmaya gidilmesi yenileme sayılmaz. Çünkü mevcut borç varlığını sürdürmektedir. Yapılandırmada kök borç ortadan kalkmadığı gibi farklı vadelerle varlığını korur. Oysa, yenilemede eski borç bütünüyle ortadan kaldırılmakta ve eski borçtan bağımsız yeni bir borç ilişkisi yaratılmaktadır. Genel anlamıyla yapılandırma tek borç üzerinden tek yönlü çalışırken yenileme yeni borç ve eski borç için olmak üzere iki yönden sonuç doğurmaktadır.

Amme alacakları için mevcut bir borcun yapılandırması AATUHK m.48’de **tecil** müessesesi ile ifadesini bulmaktadır. Tecil suretiyle yapılandırmada ödeme güçlüğü içine düşen bir borçlunun borcu tecil zammı oranı üzerinden belirli vadelere bağlanır. Yapılandırılan borç bütünüyle varlığını sürdürmekte olup, borç tecil öncesi ve sonrasında aynı borçtur. Tecilde sebeplerinin değerlendirilmesi ve taksitlerin belirlenmesine ilişkin takdir hakkı idareye verilmiştir. Tecil edilen borcun ödenmemesi/ödenmemesi halinde eski şartlara dönüş söz konusu olmaksızın borcun tecilli haliyle cebri yolla tahsili cihetine gidilir. Bu nedenle borcun varlığını koruyarak vadesinin ertelenmesi ya da borcun taksitlere bağlanması bir yenileme sayılmaz.

Vergi affı düzenlemelerindeki yapılandırmanın hukuki sonucu olarak yapılan idari işlemle ise yeni bir borç oluşturulmakta ve bu borcun eski borç ile bağı kesilmektedir. Yapılandırmalarda borçlunun başvurusu gerekli olmakla beraber yapılandırmadan yararlanıp yararlanılmayacağı hususunda idareye bir takdir hakkı verilmemiştir. İdare kendisine yapılan başvuruları sadece yapılandırma kapsamına girip girmediği ve başvuru şartlarının bulunup bulunmadığı yönünde sınırlı bir değerlendirme yapma yetkisine sahiptir. ****

Bu nedenle vergi affı kanunlarındaki yapılandırmada eski borçtan bağımsız bir borç ortaya çıkması yapılandırmayı hukuki niteliği itibarıyla yenilemeye taşır. Yeni borcun eski borcu ortadan kaldırmasıyla eski borç ile yeni borç arasındaki bağ kopartılmaktadır. Böylelikle yeni borç

eskisinden bağımsız olarak vade ve fer'ileriyle birlikte ortadan kalkan eski borcun yerine geçer.

Af düzenlemeleriyle birlikte yenilenen borç bir defada ödenebileceği gibi kanundaki gecikme faizlerine uygun olarak taksitli bir Şekilde de ödenmesi mümkündür. Ödemenin taksitler halinde değerlendirilmesinin bir kendi içinde yapılandırma sayılmayacağı sadece yeni borca tanınan bir ödeme kolaylığı olduğu kanaatindeyiz.

Vergi affı kanunlarındaki yapılandırmalara bakıldığında tecilden farklı olarak alacaklının mevcut borç ve fer'ilerini ortadan kaldırma taahhüdüne bağlı olarak yeni vade ve fer'ileriyle yeni bir borç oluşturulmaktadır. Vergi affı kanunlarındaki yapılandırmayla yeni borcun oluŐturulmasıyla ortadan kalkan eski borçlar için "*vazgeçilir*" denmektedir. Ortaya çıkan yeni borcun her bakımdan bağımsız bir borç kimliğinde olması eski borcun yapılandırılma olarak nitelendirilmesine engel olur. İdare, yeni borcun gereği gibi ifası halinde eski borcu sona erdirmeye yükümlülüğü altına girmektedir.

D. Yenilemenin DeđiŐtirmeden Farkı

Yenilemeye en çok benzeyen müesseselerden biri borcun deđiŐtirilmesidir. Borcun deđiŐtirilmesinde mevcut bir borç sona erdirilmeden içeriği deđiŐir³². DeđiŐtirmede eski borcun ayniyeti ve devamlılığı söz konusuysen yenilemede bir kesinti meydana gelir³³. Amaç mevcut borcu sona erdirmeye yönelik ise o işlem yenileme olarak nitelendirilir. DeđiŐtirmenin amacı ve konusunun yenilemeye benzemesi aralarındaki ayrımanın zorluğunu beraberinde getirir. Yenileme mevcut borcun miktar ve vadelerinin uzatılması veya ertelenmesi olmadığından "*değiştirme*" olarak nitelendirilemez. Bu nedenle yenilemeyi, mevcut borçta bir deđiŐiklik yapılması ile karıŐtırmamak gerekir. Yenileme ile birlikte kural olarak eski alacağa bağlı haklar da sona erdirilmektedir. Değiştirme sözleŐmelerinin konusu borç ilişkisinin bir unsurunun ortadan kaldırılması veya yeni bir unsur konulmasıdır. Örneğin alacağın devri (temliki) bir değiştirme sözleŐmesidir. Bu sözleşme neticesinde borç iliŐkisindeki alacaklı

³² NAY, s.206.

³³ NAY, s.208.

taraf değişir. Bununla beraber yeni oluşan borcun eski borcu sona erdirmeye iradesi söz konusuysa yenilemeden söz edilir.

IV. YENİLEME İLE İLGİLİ ÖZEL DURUMLAR

A. Yapılandırılmayla Oluşan Yenilemede Menfaat Dengesi

Yenileme kanunla verilen bir hakkın borçlu tarafından kullanılmasıyla meydana gelen iki taraflı ilişki temeline dayanır. Yenilemenin meydana gelmesi, borçlunun menfaatinin yansıması olan rızasının bulunmasına bağlıdır.

Yenilemenin devlet açısından olduğu kadar borçlu mükellefler bakımından da sonuçları olur. Bu yeni ilişkide kanun koyucu tarafından takdir edilmiş bir menfaat dengesinin gözetildiği kabul edilmelidir. Kanun koyucunun borcun yenilenmesi düşüncesinin özünde devletin yeni oluşan borçla kazançlı çıkacağı fikri yatar. Borçlunun borcun ödenmesinde güçlük içinde olması ve borçlunun ödemeye zorlanması halinde üretim faaliyetlerinin sonlandırılması riski arzulan bir sonuç değildir. Yenilemeyle oluşan borç bir ölçüde eski borçla gerçekleştirilmek istenen amaca da hizmet eder. Devletin vergi borcunun ödenebilmesi sağlamak amacıyla eski borcun ortadan kaldırılması suretiyle borçluya yeni şartları içeren bir borç yapısıyla ödeme planı sunarak belli bir zaman diliminde ödeme imkânı sunması anlamına gelen yenileme menfaatler dengesinin korunması bakımından geçerli bir yol olarak görülmektedir. Hafifletilmiş ifa rejimiyle önünü daha net görebilen borçlunun menfaatine uygun bir durum ortaya çıkar. Borçlu kendi menfaatine hizmet ediyorsa “yenileme hakkını” kullanır, yoksa kullanmaz. Bu nedenle vergi aflarının mantığında beklenen yararın elde edilmesi için daima borçlunun menfaatinin gözetilmesi esastır. Devlet, yenilemeyle tahsil edilebilecek miktara karşılık mevcut alacağını elde etmekten vazgeçmektedir.

B. Yenilemede Borçlunun Başvurusunun Hukuki Niteliği

Özel hukukta borcun yenilenmesi, alacaklı ve borçlu arasında yapılan bir sözleşme ile gerçekleşir. Buna “yenileme sözleşmesi” denir³⁴. Nasıl özel hukukta yenilemede taraflar arasında bir anlaşmanın varlığı aranıyorsa vergi borçları için de aynı sonucun doğması borçlunun yapı-

³⁴ YÜCER, s.235.

lacak idari işlemlerle somutlaŐacak Şartları kabul ettiğini içeren bir başvuru yapılması Şartı aranmaktadır. İdare borunun başvurusu üzerine iŐlemler yapmak zorundadır. Bu nedenle borunun baŐvurusuyla bir anlamda yenileme kendiliğinden meydana gelir. Yenileme, tarafların anlaşarak eski bir borcu sona erdirirken, yeni bir borcu kurmaya yönelik bir iŐlemler dayanmaktadır. Bu iŐlemler tarafların yenileme iradesini içermesi önemlidir. Nitekim, borcu sona erdiren nedenlerden birisi olan yenilemenin geçerli olabilmesi, tarafların yenileme iradesine sahip olmalarına bağlı olup iradenin varlığı yenilemenin unsurlarından birisidir³⁵. Bu unsurun vergi affı kanunlarıyla oluŐturulup oluŐturulmadıđı üzerinde Şu değerlendirme yapılabilir. Şüphesiz vergi affı kanundaki düzenlemeler sözleşme olarak kabul edilemez. Ancak kanun koyucunun afla açıkça belirtilmese de borunun yeni durumda oluşan borcu gereği gibi borcu ödediğinde eski borç veya borçlarından kurtulacağı iradesine sahip olduğu görülür. Bu durum en azından örtülü bir irade beyanını da içerir. Vergi affı düzenlemelerinden yararlanan borçlu yeni bir borç ilişkisini meydana getirirken eskisini ortadan kaldırmak ve bu borçlardan kurtulmak iradesine sahip olarak başvurusunu yapmaktadır. Vergi affı düzenlemelerinin içeriği ve amacının yeni bir borç kurulurken eskisini ortadan kaldırmak olduğu ve borunun bu amaçla hareket ettiğinin iŐlemler içeriğinden ve özelliklerinden çıkarılması mümkün olduğu söylenebilir. Bu kapsamdaki ilişki taraflar arasında süregelen önceki borç ve hukuki ilişkileri yok ederek yerine yeni ve bağımsız iliŐkiler kurar. Yeni borç ilişkisinin eskisinden kopartılmıŐ ve bağımsız hali yenileme iradesi sayesinde mümkün olmaktadır. Bu durumda “vergide yenileme” baŐlı başına borcu sona erdirmede bir hukuki sebep olarak karşımıza çıkar.

Borunun vergi afları kapsamında alacaklı idareye başvuru tarihinin önemli bir yanı yeni borcun doğduğu tarih olarak kabul edilip edilemeyeceğinde kendisini gösterir. Bu tarihin belirlenmesi özellikle zamanaşımı sürelerinin hesaplanması bakımından önem arz eder. Kanaatimizce borcun doğduğu an yeni borçlanmanın hukuk dünyasında var olduğu anlamına gelen idari iŐlemler yapıldığı andır.

³⁵ YÜCER, s.242.

Yapılandırmaya ilişkin kanun hükmünün yürürlüğe girmesi kendiliğinden sonuç doğurmaz. Sonucun doğması borçlunun eski borcu yapılandırmayla oluşacak yeni borçla değiştirme iradesini açıklamasına bağlıdır. Şüphesiz başvuru sonucunda yapılacak idari işlemin yapılmasının istenmesi borçlunun yükümlülük altına girme iradesini ifade eder. Yenileme hakkının yazılı başvuruya bağlanması önemli olup bizzat borçlunun açık iradesini yansıtmaması bakımından önem arz eder. Borçlunun başvuru sırasındaki mali durumunun ne olduğunun önemi yoktur. Borçlu kanunla verilen bir hakkı kullanmaktadır. Ancak kanun koyucunun başvuru için açılmış davalardan feragat edilmesini, kanun yollarından vazgeçilmesi, belirli güvencelerin sağlanması ya da bilanço değerlerinin belirli rasyoları sağlaması gibi şartlar getirmesine engel yoktur.

Vergi aflarında yapılandırmanın ve dolayısıyla idari işlemin kapsam ve şartlarının ne olacağı hiç şüphesiz kanun koyucunun takdirindedir. Bu cümleden olmak üzere kanun koyucu vergi aslının bir kısmı, işlemiş faizler ve vergi cezaları (vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları) için ayrı düzenlemeler yapabilir. Borçlu kanunda çerçevesi çizilmiş idari işlemin koşulları içinde hukuki sonuç doğuracak bir başvuru yapmayı ister kabul eder isterse kabul etmez. Ederse kendisine yeni borca ilişkin idari işlem yapılır. Borçlu kanundaki şartları değiştirerek bir başvuru yapmak imkanına sahip değildir.

Daha önce de izah edildiği üzere idareye başvuru, özel hukuktaki sözleşmelerin kurucu unsuru olan kabul beyanı ile örtüşen nitelik arz eder. Bu durumda yenileme borçlunun özel hukuktaki görünümüyle kabul niteliği arz eden başvurusu üzerine meydana gelen bir sonuçtur. Ancak yenilenen borcun alacaklı idare bakımından hukuk alemindeki sonuçlarının doğması borçluyu muhatap alan bireysel idari işlemin yapılmasıyla gerçekleşir. Şüphesiz bu işlemleri gerçekleştirecek olan alacaklı vergi idaresidir.

İdare de kanundaki kapsam ve şartları değiştiremez. Başvuruyu kabul edip etmeme konusunda idarenin takdir hakkı yoktur. İdarenin takdiri sadece başvuranın şartları sağlayıp sağlamadığının tespiti ile sınırlı olup bu tespiti bağlı olarak idare duruma göre yenilemeye ait idari işlem ve düzenlemeleri gerçekleştirir ya da gerçekleştirmez.

C. Yenilemenin (Yeni Borcun) Şart/Şartlar İçermesi

Yapılandırma sonucunda oluşacak yeni borç dolayısıyla idari işlem şarta bağlanabilir mi? Bu soruya verilecek cevap, bazı idari işlemlerin bozucu (infisahi) şarta bağlanmalarının mümkün olduğu şeklindeki ilkedan hareketle verilebilir³⁶. Bozucu şartın gerçekleşmesi durumunda yeni idari işlem kendiliğinden ortadan kalkar³⁷. Buradaki şart yeni borcun kendisi dışındaki olgulara bağlanmasını ifade eden koşul kavramından farklıdır³⁸. Bir başka ifadeyle TBK'da (m.170-176) yer verilen anlamda bir koşul değildir. Çünkü, yeni borç ilişkisini ifade eden idari işlemin ortadan kalkıp kalkmamasının kendisi dışında gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmayan bir olguya bağlanması söz konusu değildir.

İdari işlem şeklinde ortaya çıkan yeni borç ilişkisinin ödeme biçimi, ödeme süreleri, uygulanacak faiz oranı, eski borcun dönemi, niteliği, kaynağı ile yan ve yedek edim yükümlülükleri idari işlemin şartlarını oluşturur. Kısaca şart, idari işleme bağlı olarak oluşan yeni borcun ifa hükümlerinden biridir. Vergi aflarıyla oluşturulan yeni işlemin ifa şartının gerçekleşmemesi halinde geri alınmasına veya ilga edilmesine gerek yoktur.

Yenilemenin koşula bağlanıp bağlanmayacağı kanun koyucunun takdirindedir. Yenileme hakkının kullanımında eski borcun şarta bağlanmış olup olmamasının bir önemi yoktur. Bununla beraber vergi affı düzenlemelerinde, idari işlem haline dönüşen yeni borcun gereği gibi ifa

³⁶ 5256 Sayılı Kanun m. 3-(6): *Bu Kanuna göre ödenmesi gereken taksitlerin ilk ikisinin süresinde ve tam ödenmesi koşuluyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında iki veya daha az taksitin, süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti (peşin ödeme seçeneğinin tercih edilmesi hâlinde ilk taksiti) izleyen ayın sonuna kadar, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi şartıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanılır. İlk iki taksitin süresinde tam ödenmemesi ya da süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen diğer taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde bu Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilir.*

³⁷ GÖZLER Kemal, İdare Hukuku, C.I, 3. b., Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa-2019, ss.1251-1252.

³⁸ Borçlar hukuku anlamında yeni borcun hukuki koşula bağlı olarak kurulması mümkündür. bkz. ÖNAY, s.87, 106.

edilmesinin, eski borcun ortadan kalkma şartı olarak belirlendiği görülmektedir. Bir başka ifadeyle eski borcun ortadan kalkması yeni borcun gereği gibi ifasına bağlı olarak ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Yeni borç gereği gibi ifa edilmediğinde yani idari işlemin şartlarına uyulmaması hâlinde, borçlular eski borcun ifasından kurtulma şeklinde kendilerine sağlanan imkânlardan yoksun bırakılmaktadır.

Vergi affı düzenlemelerinde yeni idari işlemin hükümleriyle ifadesini bulan şart veya şartların ihlali yeni borç ilişkisini geçersiz hale getirir ve eski borç ilişkisini canlandırır. Yeni borç hiç kurulmamış gibi eski borcun işlemlerine devam edilir³⁹.

D. Fer’ilerin ve Cezaların Durumu

Kural olarak eski borçla birlikte gecikme faizi veya gecikme zammı şeklindeki fer’iler de ortadan kalkar ve borca ilişkin rehin ve teminatlar da sona erer. Bu hususların aksinin belirlenmesi veya farklı şekilde düzenlenmesi kanun koyucunun takdirindedir. Nitekim vergi affı düzenlemelerinde yenileme ile eski borç, bağlı cezalar (vergi ziyayı) ile fer’ilerinin kalkacağı “*vazgeçilir*” ifadesiyle açıkça hüküm altına alınmaktadır. Yeni borcun şartların ihlaliyle hükümsüz hale gelmesiyle bu defa eski borç, bağlı cezalar ve fer’ileriyle birlikte canlanır.

Asli borç niteliğinde olan vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarının (usulsüzlükler) af düzenlemeleriyle vergi ve vergiye bağlı ceza ile fer’ilerinden bağımsız olarak yenilemeye tutulmaları mümkündür.

E. Yenilemenin Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu Üzerindeki Etkisi

Vergi borçlusu gerçek veya tüzel kişi **kanuni temsilci** tarafından temsil edilebilir. Bu durumda yenileme başvurusunun da kanuni temsilci tarafından yapılacağı açıktır. Yenileme öncesi ve sonrası dönemde kanuni temsilciler aynı kişiler olabileceği gibi farklı kişiler de olabilir. Özellikle kanuni temsilcilerin mükellefin (asıl borçlu) borcundan sorum-

³⁹ 7256 Sayılı Kanun m.3. 8).....Kanun kapsamında yapılandırıldığı hâlde bu Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmeyen alacakların yapılandırma öncesi türü ve vadesi dikkate alınarak takip işlemleri ilgili mevzuat kapsamında yapılır ve bu Kanunun yayımı tarihinden önce başlamış olan takip işlemleri geçerliliğini koruyarak kaldığı yerden **devam eder**.

luluğunun ikinci (fer'i) derecede olması ve yenileme öncesi ve sonrası farklı kişilerden meydana gelmesi halinde kanuni temsilcilerin sorumluluklarının ayrıca değerlendirmesi gerekir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğu bağlamında gerçek kişi mükelleflerde vergiler için ilk aşamada mükellefe başvurulur, alınmazsa kanuni temsilci sorumlu olur (VUK m.10). Cezaların muhatabı ise doğrudan kanuni temsilcilerdir (VUK m.332). Tüzel kişi mükelleflerde ise vergi ve cezalar ilk aşamada ve doğrudan tüzel kişilere kesilir (VUK m.10 ve 333). Kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükellef veya sorumluların varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklardan kanuni temsilciler sorumlu tutulmuştur (VUK m.10/2). Yani kanuni temsilcilere ikinci aşamada başvurulur.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde gerçek kişilerin yenileme sırasında fiil ehliyetini kazanmış olmalarının söz konusu olması halinde borç doğrudan mükellef tarafından yenilenir. Bu durumda yeni borcu ödeme yükümlülüğu de yenilemeden yararlanan mükellefe düşer.

Diğer taraftan yenilenen borç içinde mükellefin eski kanuni temsilcinin temsilcilik dönemi kapsamında sorumlu olduğu borçlar varsa yenileme sonrasında asıl borçlu olan mükellef adına ve hesabına yeni kanuni temsilci tarafından yerine getirilmelidir. Asıl borçlunun yeni borcun şartlarını ihlal etmesi durumunda askıda olan eski borç canlanır. Bu durumda cevaplanması gereken soru eski borcun canlanmasının eski borç dönemindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğunu da canlandırıp canlandırmayacağdır?

Yenilemeden yeni kanuni temsilcisi aracılığıyla yararlanan kişinin yeni borcu ifa etmemesi durumunda eski kanuni temsilcinin sorumlu tutulmaya devam edilmesi hakkaniyete uygun değildir. Çünkü eski kanuni temsilcinin yeni borçla ilgili yerine getirmediği bir ödevin varlığından bahsedilemez. VUK m.10'da kanuni temsilcinin sorumluluğu ödevlerin yerine getirilmemesine bağlandığından eski borcun canlanması durumunda eski kanuni temsilcinin sorumluluğunun canlanması da söz konusu olmaz. Bu sonuca öncelikle eski borç ile onun yerine geçen yeni borcun birbirinden bağımsız olması ve aralarında yenileme iradesinin

varlığı ile ulaşılır. Nitekim, Danıştay 9. Dairesi verdiği 21.12.2009 tarih ve E. 2008/1621, K:2009/5105 sayılı kararında⁴⁰ “*Davacının, kanuni temsilcilikten ayrıldığı tarihten sonra yapılan inceleme sonucu, kanuni temsilci olduğu dönemlere ilişkin olarak tarh edilen ve yeni kanuni temsilci tarafından 4811 sayılı yasadan yararlanılması ve ödenmemesi suretiyle kesinleşen ve borçlu şirketten tahsil edilemeyen vergi ve cezaların ödenmesinden, eski kanuni temsilcinin sorumlu tutulamayacağı*” yönünde karar vermiştir. Kararda eski kanuni temsilci dönemine ilişkin sorumluktan yeni kanuni temsilcinin kendi fiiline bağlı bir sorumluk oluşacağı belirtilmiştir. Anılan yargı kararıyla yenilemenin vergi hukuku bakımından borçtan sorumluluğu ortadan kaldıran ve borcu sorumluluk anlamıyla sona erdiren bir sebep oluşturduğu söylenebilir.

⁴⁰ (Kararın bir kısmı buraya alınmıştır) Uyuşmazlıkta, davacının, kanuni temsilcisi olduğu ... A. Ş.'nin ödenmeyen vergi borçlarının tahsili amacıyla adına, 213 sayılı Kanunun 10. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir. ... Anılan Kanunda, tüzel kişilerin vergilendirme ödevlerinin tüzel kişiliği temsile yetkili olanlar tarafından yerine getirilmesini zorunlu kılmıştır. Temsilcilerin, temsil ettikleri tüzel kişilerin vergilendirme ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle bir vergi ve vergiye bağlı borç doğmuşsa, bu borç öncelikle tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil edilir. Ancak temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için temsilcinin üzerine düşen vergilendirme ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanması gerekmektedir.

Olayda, davacının kanuni temsilci olduğu 1997/Ocak-Şubat dönemlerine ait olan ancak, 17.08.1998 tarihinde davacının kanuni temsilcilikten ayrılması ve yeni kanuni temsilcilerin aynı tarihte Ticaret Sicili Gazetesinde tescil edilmesinden sonra, 2002 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu tarh edilen ve dava konusu edildiği safhada yeni kanuni temsilciler tarafından 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun yararlanılıp ödenmeyerek kesinleşen kamu alacağından, söz konusu Kanundan yararlan, ancak bu Kanunun gereğini yerine getirmeyen, başka bir anlatımla, kendi fiilleri ile oluşan yeni hukuki durumun gereğini yerine getirmeyen yeni kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması gerekmekte olup, söz konusu vergi borçlarından artık davacının sorumlu tutulması mümkün değildir.

Bu durumda, **davacının şirkete ait vergilendirme ödevlerini yerine getirmemesinden doğan bir vergi borcunun varlığından söz edilemeyeceğinden**, dava konusu ödeme emirlerinde ve yazılı gerekçeyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamıştır.

Sonuç: Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 27.12.2007 tarih ve E:2007/862, K:2007/1313 sayılı kararının bozulmasına, 21.12.2009 tarihinde oyçokluğu ile karar verildi.

Bunlarla birlikte eski borcun takibine devam edilseydi tahsil edilebilecek bir borcun yeni hukuki durum süresince bu gücünü kaybetmiş olacağı da ihtimalden uzak değildir.

F. Yenilemenin Zamanaşımı Üzerindeki Etkisi

Zamanaşımı bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesinde kanunun kabul ettiği sürenin sona ermesi anlamına gelir. Kanunda öngörülen sürede gerekli işlemleri yapmayan alacaklı idarenin bu davranışının sonuçlarına katlanmasını da gerektirir.

VUK m.113 ve 374'teki zamaşıımı "tarh etme ve ceza kesme" bakımından idarenin işlem yapma yetkisini zaman bakımından ortadan kaldırması nedeniyle hak düşürücü süre etkisi yapar. Ancak, AATUHK m.102'deki "tahsil zamaşıımı" için aynı şeyler söylenemez. Tahsil zamaşıımına uğramış bir borç eksik borç niteliği arz eder. Zamaşıımına uğramış bir borç için ödeme emri düzenlenmesini yasaklayan bir hüküm yoktur. Nitekim AATUHK m.58 kapsamında ödeme emrine karşı açılacak davada borcun zamaşıımına uğramış olduğunu ileri sürülebileceğinin belirtilmesi ile AATUHK m.102/son'a göre zamaşıımına uğramış bir borcun ödenebileceği hükmü bu sonucu doğrulamaktadır.

Zamaşıımından sonra "mükellefin rızaen yapacağı ödemelerin kabul olunacağı" şeklindeki 102/son fıkra hükmü dikkate alındığında bir borç tahsil zamaşıımına uğramış olsa bile yenilemeden yararlanılabileceğinin kabulü gerekir. Yeter ki borcun kaynağında olan vergilendirme dönemleri af kapsamında kalsın. Borçlunun eski borca ait def'i niteliğinde savunmalara sahip olması yenilemenin geçerliliğini etkilemez⁴¹. Bu durum yeni borcun eski borçtan tamamen bağımsız bir borç olmasının sonucudur. Zamaşıımına uğramış olsa da bir defa ödeme yapıldığında bu ödeme geçerlidir. Yapılan ödeme zamaşıımına uğramış olduğu iddiasıyla geri istenemez. Ancak yenilenen borç ihlal edilir, eski borç canlanırsa bu defa eski borç için tekrar zamaşıımı süresinin işleme başlar.

Eski borç yenilenmişse eski borca ilişkin zamaşıımı AATUHK'nın 104. maddesindeki "...hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamaşıımı işlemez." hükmü gereği

⁴¹ ÖNAY, s.150.

durur. Vergi affı kanunlarında sürenin duracağına ilişkin özel hükümlere yer verilmesi bile AATUHK anılan madde uygulama alanı bulur⁴². Yenilemeyi maddedeki takibat yapılmasını engelleyen sebep olarak kabul etmek gerekir. Yenilenen borcun şartlarının ihlali halinde zamanaşımının işlemesine engel olan sebep ortadan kalkmış olacağından zamanaşımı zamanaşımının işlemesine engel olan sebebin kalktığı günün bitmesinden itibaren tekrar başlar. Böylelikle canlanan eski borç için toplam zamanaşımı süresinin bulunmasında zamanaşımının durduğu ve yeniden işlemeye başladığı tarihlerin tespiti önem arz eder.

Burada zamanaşımının AATUHK'nın m.103/11'deki “amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması” hükmü kapsamında kesilerek yeniden başlayacağı ileri sürülebilirse de yenileme sonucunda borç eskisinden ayrılıp yeni bir borç haline geldiğinden aynı ve kök borca ilişkin anılan bentteki düzenlemenin uygulanamayacağı kanaatindeyiz.

V. SONUÇ

Son yıllarda sıklıkla başvurulmuş ve kamuoyunda vergi afları adıyla anılan, kanunlardaki genel ifadesiyle “yeniden yapılandırma” uygulamaları VUK ve AATUHK kapsamında mükellef ve sorumlular üzerinde çeşitli hukuki sonuçlar meydana getirmektedir. Bu sonuçlardan en geneli vergi affı düzenlemelerinin karakteristik özelliğine bağlı olarak ilgililer üzerindeki borcun reel etkisinin azaltılmasıdır. Bir başka ifadeyle borçlunun elde ettiği menfaat eski borçla yeni borç arasındaki fer'iler dahil parasal tutarlar arasındaki reel fark kadar olur.

Vergi affına ilişkin kanunlarda borcun sonlanmasına ilişkin hukuki nitelikleri farklı sebeplere yer verilmekle birlikte bütün bu durumları kapsama almak üzere genel bir ifade olarak vazgeçme kavramı kullanılmış ve borcun her sona erme hali vazgeçme kavramı içinde eritmeye çalışılmıştır. Vazgeçme, devletin alacağının sınırı kanunla çizilmiş kısmından tek taraflı ve karşılıksız olarak feragat etmesidir. Oysa vergi affına ilişkin kanunlarda yapılandırma olarak belirtilen fakat ismi zikre-

⁴² 7256 sayılı kanun; m.3/(14) Bu Kanun kapsamındaki alacaklara ilişkin ilgili mevzuatta yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla taksit ödeme süresince zamanaşımı süreleri işlemez.

dilmese de hukuki niteliği itibarıyla Türk Borçlar Kanunu'ndaki (m.133) yenileme sonucu doğuran bir sebebe yer verildiği söylenebilir. Böylelikle özel hukuktaki yenileme sebebi vergi hukukuna aktarılmıştır. Nitekim borçlar hukukunda eski borç-yeni borç iradesiyle gerçekleşen yenileme vergi tahsilatı için eski işlem-yeni işlem şeklinde gerçekleşmektedir. Bunun sonucunda eski vergi borcu sona ererken ondan bağımsız yeni bir borç doğmaktadır.

Vergi affı düzenlemeleriyle sınırlı olarak VUK ve AATUHK'daki genel sona erme sebeplerine özel bir sona erme sebebi olarak **vergide yenileme** eklenmiştir. Vergi borçlarının yenilenmesi alacaklı vergi idaresi ile borçlu mükellef arasında yapılan bir sözleşme değildir. Borçlunun hakkını kullanma kapsamındaki başvurusu kanuni şartların kabulü anlamına gelir. Alacaklı idarece bu kabule uygun idari işlem tesis edilir.

Yenileme bazı müesseselere benzese de aynı durumları ifade etmez. Yenilemenin en önemli sonuçlarından biri kanuni temsilcilerin yenileme öncesi ve sonrası farklı kişilerden meydana gelmesi halinde kanuni temsilci sorumluluğunun tayininde kendini göstermektedir. Yeni borcun gereği gibi ifa edilmemesi bozucu bir şart olarak yeni borç ilişkisini kendiliğinden ortadan kaldırmaktadır. Yeni borcun ihlali eski borcun canlanmasını gerektiren kanuni bir şart olarak düzenlenmiştir. Yenilemeyle oluşan borca yönelik eski kanuni temsilcinin üzerine düşen bir ödev bulunmaz. Bu nedenle eski kanuni temsilcinin yerine getirmesi gereken ödev ve ihlali söz konusu olamayacağından canlanan eski borçtan da eski kanuni temsilci sorumlu tutulamaz.

KAYNAKLAR

- BALCI Mustafa, “Güncel Yargı Kararları Işığında Yapılandırmanın Hukuki Durumu ve İhlali Sonrasında Yaşanan Hukuki Tartışmalar” <https://vergialgi.net/guncel-yargi-kararlari-isiginda-yapilandirmanin-hukuki-durumu-ve-ihlali-sonrasinda-yasanan-hukuki-t> (Erişim Tarihi: 03.03.2021).
- EREN Fikret, Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), 10.b., Beta Basım Yayıncılık, İstanbul-2008.
- GÖZLER Kemal, İdare Hukuku, C.I, 3. b., Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa-2019.
- GÖZLER Kemal, "Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi", Anayasa Yargısı, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayını, 2001, Cilt 18, s.298-330 (www.anayasa.gen.tr/af.htm; 1.5.2004); Erişim 20.03.2021.
- KANGAL Zeynel T., Kabahatler Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul-2011.
- KILIÇOĞLU Ahmet M., Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), 22. b., Turhan Kitabevi, Ankara-2018.
- REİSOĞLU Safa, Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), 14.b., Beta Basım Yayıncılık, İstanbul-2000.
- OĞUZMAN Kemal, Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), C. I, 11.b., Vedat Kitapçılık, İstanbul-2013.
- ÖNAY Işık, Yenileme, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul- 2016.
- ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan; Vergi Hukuku, (Genel Hükümler) 12. b., Ekin Kitabevi, Bursa-2021, s.225.
- YÜCER İpek, “Yenileme (Tecdit)” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 9, Sayı: 1, 2007, s. 233-259, <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/DergiMiz9-1/iyucer.pdf>(03.04.2021)
- AYM, Esas No: 2019/100, Karar No: 2020/62, Karar Tarihi: 22.10.2020, Resmî Gazete Sayısı: 31356.