

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ AFFININ ANAYASAL
VERGİLENDİRME İLKELERİ İŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Esra KESKİN

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Pelin MASTAR ÖZCAN

MANİSA-2020

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Vergi Affının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Deđerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2020

Esra KESKİN

İmza

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ AFFININ ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi affı ile geçmiş dönemlere ilişkin vergi borçlarının tamamı veya bir kısmı affedilmektedir. Literatürde vergi affı, vergi borcunu sona erdiren sebepler içerisinde yer almaktadır. Bu konuda yapılan çalışmaların genellikle vergi affının ekonomik etkileri ve sonuçları üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Buna karşın vergi aflarının, mali hukuk alanında daha ayrıntılı ve özenli bir şekilde araştırılması gerekir. Bu noktada çalışmanın konusu, vergi affı uygulamalarının hukukî yönden incelenmesidir. Çalışmanın amacı ise, vergi affının anayasal vergilendirme ilkeleri ile uyumlu olup olmadığını değerlendirmektir.

Yapılan değerlendirmeler ışığında vergi affının, Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklanan birçok ilkeye aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi affı özellikle vergi adaleti ilkelerinden; “verginin genelliği ilkesi”, “verginin eşitliği ilkesi”, “mali güce göre vergilendirme ilkesi” ve “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi” bağlamında anayasal açıdan birçok noktada çelişmektedir. Öte yandan “verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi”, vergi affı konusunda farklı şekillerde değerlendirilebilir. Burada önemli olan, uygulanan vergi affının mali açıdan başarılı olup olmadığıdır. Bu sebeple çalışmanın genel değerlendirme ve sonuç bölümünde, vergi affının anayasal açıdan daha doğru ve başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için çeşitli öneriler sunulmaktadır.

ABSTRACT

THE EVALUATION OF TAX AMNESTY IN TURKISH TAX LAW IN LIGHT OF CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES

With tax amnesty, all or some of the tax liabilities of the previous periods are forgiven. In the literature, tax amnesty is among the reasons that end tax debt. It is seen that studies on this subject generally focus on the economic effects and results of tax amnesty. However, tax amnesties need to be investigated more thoroughly and carefully in the field of financial law. At this point, the subject of the study is the legal examination of tax amnesty implementations. The aim of the study is to evaluate whether tax amnesty is compatible with constitutional taxation principles.

In the light of the evaluations made, it was concluded that tax amnesty is against many principles arising from article 73 of the Constitution. tax amnesty, especially from the principles of tax justice; In the context of “tax generality principle”, “tax equality principle”, “taxation principle according to financial power” and “principle of distribution of the tax burden in a fair and balanced manner” it contradicts many points of the constitutional perspective. On the other hand, “the principle that tax is the income of public expenditures” can be evaluated in different ways in terms of tax amnesty. The important thing here is whether the tax amnesty applied is financially successful. For this reason, in the general evaluation and conclusion part of the study, various suggestions are presented for the assessment of tax amnesty to be applied more accurately and successfully in terms of the constitutional.

TEŞEKKÜR

Çalıőmamın her aşamasında bana destek olan ve bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Pelin MASTAR ÖZCAN'a ve tez savunması sırasında yapmış oldukları değerli katkılarından dolayı Sayın Prof. Dr. Tülin CANBAY ve Dr. Öğr. Üyesi Umut TEPEKULE' ye ve bilgi ve tecrübeleri ile lisansüstü öğrenim hayatımın her aşamasında desteğini esirgemeyen Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyelerine teşekkür ederim.

Çalıőmam için elzem olan kaynaklara daha rahat bir şekilde erişebilmeme olanak sağlayan ve bu anlamda araőtırmam için katkısı büyük olan hocam Dr. Öğr. Üyesi Kadir AYYILDIRIM' a teşekkür ederim.

Çalıőmam sırasında manevi desteğini yakından hissettiğim Arő. Gör. Öznur AKYOL BULUT, Arő. Gör. Deniz ALÇİN ŐAHİNTÜRK ve sevgili arkadaşlarım Mustafa Doğukan ÇAKMAK ile Şükrü Çağrı ÇELİK'e yürekten teşekkür ederim.

Bana koşulsuz sevginin ne demek olduğunu öğreten ve hayatım boyunca her an yanımda olan biricik aileme ve son olarak ailemizin en küçük üyesi sevgili yeğenim İPEK'e tüm kalbimle teşekkür ederim.

Esra KESKİN

Manisa, 2020

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
TEŞEKKÜR	viii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFI VE HUKUKÎ NİTELİĞİ

I- AF KAVRAMI.....	3
A- Af Kurumunun Tanımı	4
B- Af Kurumunun Hukukî Niteliği ve Türk Hukukunda Af Kurumu.....	6
C- Af Kurumunun Çeşitli Hukuk Dalları İçindeki Yeri	11
1. Anayasa Hukuku Açısından Af Kurumu	11
2. Ceza Hukuku Açısından Af Kurumu	14
3. Vergi Hukuku Açısından Af Kurumu	16
II- VERGİ AFFI KAVRAMI	19
A- Vergi Affının Tanımı ve Genel Özellikleri	19
B- Vergi Affının Hukukî Niteliği	22
C- Vergi Affının Amacı.....	25
D- Vergi Affının Mali Af ile Karşılaştırılması	27
E- Vergi Affı Kurumunun Eleştirisi	28
F- Vergi Affının Türleri.....	32
G- Vergi Affının Gerekçeleri.....	33
H- Vergi Affının Sonuçları	39
1. Mükellef Açısından Vergi Affı	39
2. Vergi İdaresi Açısından Vergi Affı.....	40
3. Fayda ve Maliyetler Açısından Vergi Affı	42

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

I- TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	43
A- 1923-1938 Döneminde Uygulanan Vergi Afları	46
B- 1939-1950 Döneminde Uygulanan Vergi Afları	48
C- 1951-1960 Döneminde Uygulanan Vergi Afları	53
D- 1961-1980 Döneminde Uygulanan Vergi Afları	54
E- 1981-2000 Döneminde Uygulanan Vergi Afları	60
F- 2001 Yılı ve Sonrasında Uygulanan Vergi Afları.....	68
II- GELİŞMİŞ ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	84
A- Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Affı Uygulamaları.....	85
B- Almanya'da Vergi Affı Uygulamaları.....	89
C- Fransa'da Vergi Affı Uygulamaları	91
D- İtalya'da Vergi Affı Uygulamaları	93
E- İsviçre'de Vergi Affı Uygulamaları.....	95
III- GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	97
A- Rusya'da Vergi Affı Uygulamaları	97
B- Endonezya'da Vergi Affı Uygulamaları.....	99
C- Yunanistan'da Vergi Affı Uygulamaları	100
D- Arjantin'de Vergi Affı Uygulamaları	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İŞİĞİNDE VERGİ AFLARI

I- VERGİ KANUNLARININ TÂBİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER.....	105
A- Genel İlkeler	106
1. Hukuk Devleti İlkesi	106
2. Sosyal Devlet İlkesi.....	110
3. Hukukî Güvenlik İlkesi	113
a- Verginin Belirliliği İlkesi	115
b- Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi	117
c- Kıyas Yasağı İlkesi.....	120

4. Ölçülülük İlkesi.....	121
B- Anayasa'nın 73'üncü Maddesinden Kaynaklanan İlkeler	126
1. Verginin Kanuniliği İlkesi.....	126
2. Vergi Adaleti İlkesi	131
a- Verginin Genelliği İlkesi	136
b- Verginin Eşitliği İlkesi	140
c- Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi.....	145
d- Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	150
3. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi.....	152
II- VERGİ AFFININ ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İLE İLİŞKİSİ	155
A- Verginin Kanuniliği İlkesi Açısından Vergi Affı.....	158
B- Vergi Adaleti İlkesi Açısından Vergi Affı.....	163
1. Verginin Genelliği İlkesi Açısından Vergi Affı.....	167
2. Verginin Eşitliği İlkesi Açısından Vergi Affı	172
3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Vergi Affı.....	182
4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi Açısından Vergi Affı ...	187
C- Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Açısından Vergi Affı	189
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	193
KAYNAKÇA	200

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

Yİ-ÜFE Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi

TEFE Tüketici Fiyat Endeksi

TBMM Türkiye Büyük Millet Meclisi

M. Ö Milattan Önce

M. S Milattan Sonra

Bkz. Bakınız

Çev. Çeviren

RG. Resmî Gazete

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Vergi Affı Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'ne Başvurulabilecek Durumlar...	22
Tablo 2. Vergi Affının Fayda ve Maliyetleri.....	40
Tablo 3. Türkiye'de 1923-1938 Döneminde Vergi Afları.....	45
Tablo 4. Türkiye'de 1939-1950 Döneminde Vergi Afları.....	48
Tablo 5. Türkiye'de 1961-1980 Döneminde Vergi Afları.....	54
Tablo 6. Türkiye'de 1981-2000 Döneminde Vergi Afları.....	60
Tablo 7. Türkiye'de 2001 Yılı ve Sonrasında Uygulanan Vergi Afları.....	68
Tablo 8. Amerika Birleşik Devletleri'nde Eyaletler Kapsamında Vergi Affının Unsurları.....	86

GİRİŞ

Toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin üretilmesi ile ekonomik, mali ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için toplanan kamu gelirlerinden biri de vergilerdir. Devlet hazinesi açısından önemli bir yere sahip olan vergilerin; bazı zamanlarda vergi affı ve yeniden yapılandırma gibi uygulamalarla tahsil edilmediği görülür. Vergi afları özellikle devlet bütçesinin sıkıntılı olduğu dönemlerde acil gelir ihtiyacının karşılanması için uygulanır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi aflarının, genellikle ekonomik gerekçelere dayandırılarak çıkarıldığı söylenebilir.

Vergi affı, vergilendirme yetkisinin gelişimi ile beraber kullanılmaya başlanan eski bir uygulamadır. Yasama organının vergi koyabilme yetkisi olduğu gibi; geçmiş dönemlere ilişkin vergi borçlarını da affetme gücü vardır. Bu açıdan bakıldığında vergi afları zararsız bir uygulama gibi görünebilir. Buna karşın vergi cezalarının affedileceğine ilişkin bir gündem oluştuğunda; toplumun bu duruma tepkisi genellikle olumsuz yöndedir. İlk bakışta vergilemeye ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirmeyen kişilerin affedilmesinin rahatsız edici bir yanı yoktur. Ancak bu afların sık sık tekrarlanması ve kötü niyetli kişilerce suistimal edilmesi, vergi affına yönelik bu sert tutumun en önemli gerekçesidir.

Vergi affı ile ilgili önemli olan bir diğer konu, affın hukukî açıdan yeri ve uygunluğu ile ilgilidir. Bu bağlamda Anayasa'nın ayrı bir konumu ve önemi vardır. Zira vergilendirmeye ilişkin temel esaslar anayasal vergilendirme ilkeleri ile saptanır. Dolayısıyla vergileme ile ilgili tüm uygulamaların anayasal ilkelere uyması zorunludur. Bu açıdan Anayasa'yı ilgilendiren tüm konularda olduğu gibi; vergi affı ile ilgili hukukîlik denetimi de Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır.

Bu tez çalışmasının amacı, vergi affına ilişkin hukukî değerlendirmenin ayrıntılı bir şekilde yapılmasıdır. Bu açıdan bakıldığında, literatürde vergi affının hukuki boyutu ile ilgili konulara gereken önemin verilmediği görülmektedir. Nitekim maliye biliminde vergi affı ile ilgili yapılmış çalışmaların çoğunluğu; affın ekonomik açıdan getirisi ve vergi uyumu üzerindeki etkisine yöneliktir. Buna karşın vergi affının anayasal açıdan uygunluğu ve vergilendirme ilkeleri ile olan ilişkisi çoğunlukla göz ardı edilmektedir. Bu nedenle sözü edilen konunun daha ayrıntılı bir şekilde araştırılması önemlidir.

Çalışmanın birinci bölümünde; vergi affının iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için affa ilişkin teorik bilgiler üzerinde durulmuştur. Burada izlenen yöntem sonucunda, literatürde yer alan af tanımlarına yer verilmiş ve hukuk dalları içinde affın nasıl değerlendirildiği araştırılmıştır. Bu noktada temel amaç; affın özel bir türü olan vergi affının nereden kaynaklandığını ve hangi kaynaklardan beslendiğini kavrayabilmektir. Daha sonra vergi affının tanımı, genel özellikleri, hukukî niteliği, vergi affına ilişkin eleştiriler ve vergi affının türleri üzerinde durulmuştur. Birinci bölümün sonunda ise, vergi affının gerekçeleri ve sonuçları araştırılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; Türkiye ve seçilmiş ülkeler kapsamında vergi aflarının tarihçesi ve uygulanış şekli araştırılmıştır. Bu nedenle vergi afları öncelikle Türkiye Cumhuriyeti özelinde farklı dönemlere ayrılarak değerlendirilmiş ve çıkarılan tüm vergi affı düzenlemelerine ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. Daha sonra gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasından, mali politikalarında vergi aflarına yer veren bazı ülkeler seçilerek; bu örnekler ilgili çalışma kapsamında incelenmiştir. Ülke seçiminde; gelişmişlik seviyesi, vergi affının kullanım sıklığı ve vergi aflarının uygulanmasında yürütülen ekonomik politikalar gibi kısıtlar dikkate alınmıştır. Böylece ekonomik açıdan Türkiye'ye yakın veya daha iyi durumda olan ülkelerde affın nasıl uygulandığı araştırılmış ve başarılı ile eksik yönlerimizi daha kolay bir şekilde tespit edebilmemizin önü açılmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde; vergi affı ile vergilendirme ilkeleri arasındaki bağlantıyı kurabilmek için anayasal vergilendirme ilkeleri araştırılmıştır. Bu kapsamda ilk aşamada vergi kanunlarının tâbi olduğu Anayasanın temel ilkeleri incelenmiş; daha sonra Anayasa'nın 73'üncü maddesinden doğan anayasal vergilendirme ilkelerine yer verilmiştir. Bu teorik bilgilerden sonra; çalışmanın ana konusu olan vergi aflarının anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilmesine geçilmiştir. Vergi affı ile anayasa arasındaki uyum üzerinde durulmuş; genel değerlendirme ve sonuç bölümünde çeşitli öneriler sunularak tez çalışması sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFI VE HUKUKÎ NİTELİĞİ

Devlet tarafından uygulanacak mali politikalar belirlenirken ekonominin içinde bulunduğu durum dikkate alınır. Ekonomik konjonktürde dalgalanmaların yoğun olduğu dönemlerde, olağanüstü mali araçların kullanılması gündeme gelebilir. Özellikle devlet bütçesinin açık verdiği zamanlarda ilk akla gelen çözüm yöntemlerinden biri vergi aflarıdır. Borçlanmaya kıyasla gelecek dönemlerde daha rahat hareket edebilme fırsatı tanıyan vergi afları, ülkelerin kullanmayı sevdiği politikalar arasında yer alır. İçerisinde “af” olan bir politikanın kamu gelirlerini nasıl arttırdığı ilk etapta anlaşılabilir. Buna karşın vergi affının tam olarak ne anlama geldiği ve hangi koşullarda uygulandığı anlaşıldığında, bu kafa karışıklığı giderilecektir. Bu bağlamda vergi affının iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için, öncelikle affa ilişkin teorik bilgilere ve affın uygulama esaslarına hâkim olunması gerekir. Dolayısıyla çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle af kurumu üzerinde durulacak ve daha sonra vergi affının tanımı, kapsamı, amaçları ve genel özellikleri, hukukî bakımdan değerlendirilmesi, vergi affı hakkında yapılan eleştiriler ve vergi affının olası sonuç ve etkileri hakkında bilgi verilecektir.

I- AF KAVRAMI

Yapılan hatalara karşılık verilen cezaların affedilmesi, hukukun tüm dallarında tartışılan özel bir konudur. Bununla birlikte aflar yalnızca hukuk bilimini değil; bunun yanında sosyoloji ve psikoloji gibi insan bilimlerini de yakından ilgilendiren bir uygulamadır. Sosyal bilimlerde birçok farklı bilim dalına araştırma konusu olan aflar, maliye biliminde de özel bir yere sahiptir. Bu anlamda affın maliye alanında özel bir türü olan “vergi affı”, vergi hukuku açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Sözü edilen ilişkileri kavrayabilmek için afların ayrıntılı bir şekilde irdelenmesi gerekir. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde, affa ilişkin teorik bilgilere yer verilecek ve bu şekilde kavramsal çerçevenin sınırları belirlenmeye çalışılacaktır. Bu bağlamda öncelikle af kavramının üzerinde durulacak ve genel özellikleri hakkında bilgi verilecektir. Araştırmanın ilerleyen kısımlarında ise; af kurumunun hukukî niteliği tartışılarak, ilgili kurumun çeşitli hukuk dalları bakımından yeri değerlendirilecektir.

A- Af Kurumunun Tanımı

Af uygulaması özellikle anayasa ve ceza hukuku kapsamında düzenlenmesine rağmen, meydana getirdiği sonuçlar bakımından özel hukuku da yakından ilgilendirir¹. Bu açıdan değerlendirildiğinde, hukukun birçok dalı ile ilişkili olan af kavramının ayrıntılı bir şekilde tanımlanması gerekir.

Ceza hukukunda af, dini, hukukî ve felsefi anlamda güncelliğini koruyan ve niteliği gereği birçok tartışmaya sebebiyet veren bir uygulamadır. Affetme yetkisine sahip kişilerin bu yetkiyi kötüye kullanmaları, affin toplum nazarında hoş karşılanmamasına neden olmuştur. Buna karşın affa ilişkin gösterilen bu sert tepkiler, af uygulamasının ortadan kaldırılmasına sebep olamamıştır. Günümüzde af çıkarabilme yetkisinin belirli hukukî kaidelere bağlı olarak kullanılması ve bu kapsamda keyfi ve aşırıya kaçan uygulamaların önlenmesi amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Sonuç itibariyle, af uygulamalarının günümüz şartlarına uygun bir yapıya dönüşmesi ve şu anki haliyle uygulanması, eski bir tarihsel geçmişe dayanmaktadır².

Af kavramına tarihsel bir perspektifle bakıldığında, ilgili kelimenin kökeninin Antik Yunan'a kadar uzandığı ve "*emnestos*" kelimesine dayandığı görülür. Batı dillerinde kullanılan "*amnestie*" ise, daha çok genel af için kullanılmakta ve buna karşın özel af için "*grace*" sözcüğü tercih edilmektedir. Bu kelimelerin genel ve ortak anlamı ise, unutmak, bağışlamak veya affetmek şeklinde açıklanabilir³. Kelime anlamı itibariyle bir haktan vazgeçmeyi temsil eden af kavramı, kesinleşmiş ya da kesinleşmesi muhtemel cezaların, ilgili yetkililer tarafından azaltılması veya tamamen sonlandırılmasıdır. Öte yandan af, suça neden olan eylemler için ceza verebilme hakkına son veren veya önceden verilmiş cezaları kısmen veya bütünüyle ortadan kaldıran hukukî bir tasarruftur⁴.

¹Ercan Yelman, "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi", **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 15, Aralık 2017, s. 69.

² Adem Sözüer, "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ile Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 18, 2001, s. 219-220.

³ Hasan Ece, **Mukayeseli Hukukta Af Kurumu ve Türkiye'de Af Sorunu**, Strateji Düşünce ve Analiz Merkezi, İstanbul, 2019, s. 8.

⁴ Güneş Çetin, "Afların Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, s.172.

Türk Dil Kurumunun sözlüğünde af kavramı, “*bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama*” şeklinde açıklanmaktadır⁵. Bu bağlamda af kavramının kullanılabilmesi için; kurallara aykırı bir suçun, kusurun veya kabahatin olması gerekmektedir. Türk Dil Kurumu tarafından yapılan bu tanım, af kavramının dar anlamda açıklanması olarak da değerlendirilebilir.

Geniş anlamda af kavramı, gerçekleştirilmekte veya gerçekleştirilecek olan bir suç kovuşturmasından ve cezaların bir kısmının veya tamamının yerine getirilmesinden, adalet ve toplum yararı endişesiyle vazgeçilmesidir⁶. Görüldüğü üzere, afların uygulanma sebebinin altında birtakım amaç ve endişelerin önemli rol oynadığı söylenebilir.

Türk Hukuk Lûgatı’nda af kavramı, meydana gelen olayların işleyiş tarzından ve sahip olunan haklardan vazgeçmeyi kabul eden bir duygu açıklaması ya da bireyin şahsına ilişkin haklardan vazgeçmesini ifade eden bir irade beyanı şeklinde açıklanmıştır⁷.

Af; hukukî kaynağını çoğunlukla anayasalardan alan, teknik özellikleri bakımından genellikle ceza kanunları tarafından düzenlenen, bazı durumlarda kamu davalarını veya kesinleşmiş ceza mahkumiyetlerini tamamen ortadan kaldıran⁸, bazı durumlarda ise kesinleşmiş cezaların yalnızca bir kısmını sonlandıran veya başka bir cezaya dönüştüren ve yetkili organların tasarrufu sonucunda ortaya çıkan bir uygulamadır⁹.

Af, ceza kanunlarında suç olarak nitelendirilen bir eylemi gerçekleştiren ya da gerçekleştirdiği iddia edilen birine verilen cezanın, bir kısmının veya tamamının ortadan kaldırılması ya da çektirilmesi; belirli bir şarta veya zamana bağlanan cezaların ilgili şartın gerçekleşmesi veya yeni bir suç işlenmeden ilgili sürenin geçmesi durumunda infazından vazgeçilmesidir. Özellikle “hukuk devleti” ve “eşitlik ilkesi” bakımından birçok tartışmaya konu olan af kavramı, toplumsal düzene zarar veren ve mağduriyet oluşturan bireyler için ceza kanunlarının öngördüğü hükümlerin uygulanmaması ve bunun yerine

⁵ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, 2019, <http://sozluk.gov.tr/> (22.07.2019).

⁶ Sevinç Yaraşır, “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, 2013, s. 176.

⁷ Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lûgatı**, 1991, <https://bozbel.files.wordpress.com/2013/01/tc3bcrk-hukuk-lc3bcgatc4b1.pdf>, (25.07.2019).

⁸ Sözüer, s. 223.

⁹ Çetin Özek, “Umumi Af”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 24, Sayı: 1-4, 1959, s. 119.

kişilere yeni bir şans verilmesi olarak da ifade edilebilir¹⁰. Tüm bu değerlendirmeler ışığında affın temel özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir¹¹:

-Önceden belirlenmiş bir cezanın tamamını veya bir kısmını ortadan kaldırır.

-Esas olarak anayasa ve ceza hukuku tarafından düzenlenmiş olup, bunun yanında idare hukuku, borçlar hukuku ve vergi usul hukuku gibi alanlarda da önemli sonuçlar doğurur.

-Ceza hukukunda affa başvurulmasının temel amacı, siyasi ve sosyal ortamı yumuşatmak ve sorunları gidermek iken; vergi affı ve diğer mali afların temel amacı, devlet bütçesine gelir sağlamak ve birtakım ekonomik amaçları gerçekleştirmektir.

-Afların uygulanabilmesi için yürürlüğe konulan af kanunları, “geçmişe yürümezlik ilkesinin” başlıca istisnalarından biridir. Af kanunları genel kuralın aksine geçmişe yürümekte ve bu bakımdan daha önceden gerçekleştirilen işlemleri de etkilemektedir.

B- Af Kurumunun Hukukî Niteliği ve Türk Hukukunda Af Kurumu

İnsanlık tarihi açısından oldukça eski bir uygulama olan afların, cezalandırma kurumuyla aynı zamanlara değinen bir tarihi bulunmaktadır. Cezalandırma gücü ve kudretini elinde bulunduran yetkililerin, bunun doğal sonucu olarak af yetkisine de sahip olacağı yadsınamaz bir gerçektir.¹²

Eski dönemlerde özellikle Batı toplumlarında; yasama, yürütme ve yargı erkini elinde bulunduran kral ve prensler, geçmiş ve gelecek dönemleri kapsayacak şekilde suçluları kanunlardan muaf tutma gücüne sahip olmuş ve bu suretle genel ve özel af uygulamaları birbirine karıştırılarak uygulanmıştır. İlerleyen dönemlerde “*kuvvetler*

¹⁰ Ersan Şen, “Af, Bir Hak ve Ödül Değil, Lütüftür. Af, Yapılan Hataların Karşılıklı Kabulü de Değildir”, 06.03.2013, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/998205-af>, (26.07.2019).

¹¹ Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, 2013, s. 100; Zeynep Müftüoğlu Hoş, **Vergi Cezalarının Affı**, Prof. Dr. Nevzat Toroslu’ya Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, Ankara, 2015, s. 801; Ali Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s. 139.

¹² Doğan Soyaslan, “Af”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, 2001, s. 414.

ayrılığı prensibinin” benimsenmesi ile birlikte, suç ve cezadan muaf tutabilme yetkisi sonlandırılmış ve ortaya çıkan sonuçlar itibariyle af uygulamaları birbirinden ayrılarak uygulanmaya başlamıştır¹³.

Türk hukuk tarihi özelinde, Osmanlı Devleti’nin ilk yasal düzenlemelerinde affa ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. İlgili dönemde genellikle İslam hukukunda yer alan uygulamalara başvurulmuş; bireysel ve toplu şekilde suçluları affedebilme yetkisi ise devletin başı olan hükümdar tarafından kullanılmıştır¹⁴. Öte yandan bu dönemde kul hakkı kapsamında gerçekleştirilen suçlara yönelik af yetkisi, ilgili eylemler sonucunda mağduriyet yaşayan kişilere verilmiş; Allah hakkına ilişkin gerçekleştirilen suçlarda ise bu yetki hükümdar veya kadı tarafından kullanılmıştır¹⁵.

Osmanlı Devleti’nde af ile ilgili ilk yasal düzenleme, 1858 tarihli *Osmanlı Ceza Kanunu*’nun 47’nci maddesinde yer almakta ve bu düzenleme ile af yetkisi hükümdara verilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde hükümdara verilen af yetkisi, hükümdar adına cezalandırma konusunda yetkili olan kadıların, cezalandırma yetkisi vekaletinin geri alınması olarak da değerlendirilebilir. İlerleyen dönemlerde *1876 Anayasası* ile genel ve özel af ilan edebilme yetkisi yine hükümdara bırakılmıştır. 1909 yılında gerçekleştirilen anayasa değişikliği sonucunda, Türk hukuk tarihinde ilk defa “genel af” terimi kullanılmış ve bu değişikliklerle beraber parlamentonun yetkileri arttırılırken, hükümdarın yetkileri ise büyük ölçüde kısıtlanmıştır. Gerçekleştirilen değişiklik kapsamında özel af yetkisi hükümdar tarafından kullanılırken; genel af yetkisi ise hükümdar ile birlikte parlamentonun onayı dahilinde kullanılmıştır¹⁶.

Cumhuriyet döneminde yürürlüğe giren anayasalarda da af hükümlerine yer verilmiştir. Bu bakımdan anayasa, af yetkisinin hangi organa ait olacağını belirleyen ve af uygulamalarının esas kaynağını oluşturan yasal düzenlemedir. Anayasadan doğan her müessese gibi, af müessesesi de anayasa hukukuna ilişkin çeşitli tartışmalara sebebiyet veren bir uygulamadır. Bu tartışmalardan birincisi, hangi anayasal organın af çıkarabilme yetkisine sahip olacağını belirlenmesi ile ilgilidir. Bu konuya ilişkin bir diğer tartışma da

¹³ Soyaslan, s. 414.

¹⁴ Mesude Atila, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku’nda Af Kurumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 68, Sayı: 2010/1, 2010, s. 275.

¹⁵ Semiha Yılmaz, **Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşakların Bakış Açısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 9.

¹⁶ Soyaslan, s. 414-415.

affin mahkemeler tarafından verilip kesinleşmiş olan hükümlere, bazen özü bazen de yalnızca cezanın infazı özelinde etki etmesi nedeniyle “mahkemelerin bağımsızlığı ilkesinin”¹⁷ nasıl tesis edileceği ile ilgilidir¹⁸.

1921 tarihli *Teşkilâtı Esasiye Kanunu*’nda¹⁹ (1921 Anayasası), affa ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Öte yandan ilgili Anayasanın 7’nci maddesi gereğince, genel af çıkarabilme yetkisinin parlamentoya ait olduğu sonucuna varılabilmektedir. Söz konusu hükümde, “... *ahkâmı şer’iyyenin tenfizi, umum kavaninin vazı, tadili, feshi ve muahede ve sulh akti ve vatan müdafaası ilânı gibi hukuku esasiye Büyük Millet Meclisine aittir.*” ifadesi ile açık bir şekilde genel aftan bahsedilmemesine karşın; ilgili dönemde meclis hükümeti sisteminin kabul edilmesi gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, af yetkisinin de parlamentoya ait olduğu anlaşılmaktadır²⁰.

1924 tarihli *Teşkilâtı Esasiye Kanunu*’nda²¹ (1924 Anayasası), af konusuna ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilmiş (genel ve özel af, takibat, cezanın tecili) ve söz konusu bu üç konuda af çıkarabilme yetkisi parlamentoya bırakılmıştır, 1924 Anayasası’nda Cumhurbaşkanıya yalnızca hastalık, yaşlılık ve benzeri durumlar için özel af çıkarabilme yetkisi verilmiştir²².

1961 tarihli *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*’nda²³ af kurumu, genel ve özel af olmak üzere iki şekilde düzenlenmiş ve söz konusu unsurlara ilişkin af ilan edebilme yetkisi parlamentoya bırakılmıştır. İlgili Anayasa’nın 131’inci maddesinde, orman suçlarına yönelik genel af uygulanamayacağı öngörülmüş; ancak daha sonra 1970 yılında

¹⁷ Anayasa’nın 9’uncu maddesine göre, “*Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılır.*” Bu madde hükmü “mahkemelerin bağımsızlığı ilkesinin” anayasal açıdan teminat altına alındığını gösterir. Mahkemelerin bağımsızlığı ilkesi gereğince; yargı organları görevlerini yerine getirirken hiçbir kişi, makam veya organdan emir ve talimat alamaz. Bu husus Anayasa’nın 138’inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“*Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz. Görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz. Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.*”

¹⁸ Selahattin Keyman, **Türk Hukukunda Af (Genel Af – Özel Af)**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 199, Ankara, 1965, s. 1-2.

¹⁹ 20.01.1337 tarih ve 85 sayılı *Teşkilâtı Esasiye Kanunu*, (RG. 07.02.1337).

²⁰ Keyman, s. 86.

²¹ 20.04.1340 tarih ve 491 sayılı *Teşkilâtı Esasiye Kanunu*, (RG. 24.05.1340).

²² Atila, s. 276.

²³ 09.07.1961 tarih ve 334 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, (RG. 20.07.1961).

gerçekleştirilen anayasa değişikliği ile bu kısıtlama kaldırılmıştır²⁴. Öte yandan 1961 Anayasası'nda sürekli hastalık, sakatlık ve benzeri konularda Cumhurbaşkanına ait özel bir af yetkisi bulunmaktadır.

Günümüz koşullarında Türk hukuk sisteminde af kurumu hukukî dayanağını 1982 tarihli *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*'ndan²⁵ almaktadır. Bu bağlamda, Anayasa'nın 87'nci maddesi, Türkiye Büyük Millet Meclisine ilişkin görev ve yetkilerin düzenlendiği bir maddedir. Söz konusu madde hükmü şöyledir:

“Genel olarak

Madde 87- Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası andlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir.”

Görüldüğü üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi, üye tam sayısının beşte üç çoğunluğu ile genel ve özel af kararı alabilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, Türk hukukunda parlamentodan başka hiçbir makam veya organ genel af çıkarma konusunda yetkilendirilmemiştir. Bununla birlikte Türk af kurumunda, özel af ilanı hususunda yetkili olan iki organ bulunmaktadır. Sözü edilen organlardan ilki, ilgili madde hükmünde de açıklandığı üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi²⁶; ikincisi ise Cumhurbaşkanıdır. Bu husus Anayasa'nın 104'üncü maddesinde, *“Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebiyle kişilerin cezalarını hafifletir veya kaldırır.”* hükmü ile açıklanmıştır. Buna göre özel af çıkarılma hususunda Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanı yetkilendirilmiştir.

Görüldüğü üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi özel af ilan ederken, Anayasa'dan aldığı yetkiye dayanarak üye tam sayısının çoğunluğu sağlandığı takdirde herhangi bir sınırlama ile karşılaşmamaktadır. Cumhurbaşkanı ise özel af konusunda, kişinin sürekli hastalık, sakatlık ve kocama olmak üzere yalnızca bu üç unsurun varlığı halinde

²⁴ Keyman, s. 93.

²⁵ 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, (RG. 9.11.1982).

²⁶ Hasan Dursun, “Af Kavramına Genel Bir Bakış”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 85, 2009, s. 386.

yetkilendirilmekte ve böylece Anayasa, Cumhurbaşkanına tanınan özel af yetkisini yalnızca sözü edilen insani nedenler doğrultusunda sınırlandırmaktadır²⁷.

Türkiye Büyük Millet Meclisinin af ilan edebilme hususunda yetkisinin bulunmadığı tek konu, Anayasa'nın 169'uncu maddesinde düzenlenmiştir:

“Ormanların korunması ve geliştirilmesi

Madde 169- ... Ormanlara zarar verebilecek hiçbir faaliyet ve eyleme müsaade edilemez. Ormanların tahrip edilmesine yol açan siyasî propaganda yapılamaz; münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz. Ormanları yakmak, ormanı yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar genel ve özel af kapsamına alınamaz.”

Buna göre Türkiye Büyük Millet Meclisi, ormanlara zarar vermektan dolayı suçlu bulunan kişiler için genel ve özel af kararı alamamakta ve bu durum parlamentonun af konusunda sınırlandırıldığı tek husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anayasa'nın 87'nci maddesinde düzenlendiği üzere, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunu sağladığı takdirde genel ve özel af kararı alabilmektedir. İlgili madde hükmünde *“karar vermek”* ifadesi kullanılsa da Meclis, affa ilişkin yetkilerini kanun yolu ile gerçekleştirmelidir. Bu bakımdan ilgili hükümde yer alan *“karar vermek”* ifadesi, konunun niteliğine uygun düşmeyen bir ifadedir²⁸. Öte yandan 584 sayılı *Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü*'nün²⁹ 92'nci maddesi, ilgili konu üzerinde önemli bir ayrıntıya ışık tutmaktadır. Buna göre ilgili madde hükmü şöyledir:

“Genel veya özel af ilanını içeren kanun teklifleri

Madde 92- Genel veya özel af ilanını içeren tekliflerin Genel Kurulda kabulü Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile mümkündür. Gerekli çoğunluk, söz konusu tekliflerin aflu ilgili maddelerinde ve tümünün oylanmasında ayrı ayrı aranır. Teklif hakkında verilen genel veya özel af ilanını içeren değişiklik önergesinin kabulü halinde, kabul için gerekli beşte üç çoğunluğun tespiti için bu önerenin oylanması açık oylama suretiyle tekrarlanır.”

Af kurumunun hukukî niteliği iki yönlü bir özelliğe sahiptir. Bu bakımdan af, maddi ceza hukuku açısından cezayı sona erdiren ve usul hukuku bağlamında ise, kamu

²⁷ Dursun, s. 387.

²⁸ Servet Armağan, “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı**, 2001, s. 350-351.

²⁹ 05.03.1973 tarih ve 584 sayılı *Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü*, (RG. 13.04.1973-14506).

davasını ortadan kaldıran bir sebep olarak değerlendirilebilir. Tüm bu değerlendirmeler ışığında af, yasama ya da yürütme organından doğan bir tasarruf olarak nitelendirilebilir. Öte yandan af, sonuçları nedeniyle yargı alanında geniş yansımalara neden olmasına karşın, bir yargı tasarrufu olarak değerlendirilememektedir. Kural olarak yargılama, meydana gelen bir uyuşmazlığın belirli ilke ve kaideler kapsamında çözümlenmesidir. Bu bağlamda afta herhangi bir uyuşmazlık söz konusu olmamakta ve organik anlamda meclis ya da Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan af yargı tasarrufu olarak nitelendirilmemektedir³⁰.

C- Af Kurumunun Çeşitli Hukuk Dalları İçindeki Yeri

Araştırmanın bu kısmında af kurumunun çeşitli hukuk dalları içindeki yeri ve önemine değinilecektir. Bu bağlamda öncelikle anayasa hukuku, daha sonra ceza hukuku ve vergi hukuku kapsamında ilgili konu değerlendirilecektir.

1. Anayasa Hukuku Açısından Af Kurumu

Anayasa hukuku devletin yapısı ve organları, işleyişi ve bu unsurların birbirleriyle olan ilişkileri ile kişilerin devlet karşısındaki tutum ve davranışlarını düzenleyen bir hukuk dalıdır. Türkiye’de anayasa hukukunun en temel kaynağı, *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*’dır. Hiçbir yetkili makam veya organ, kaynağını anayasadan almayan bir yetkiyi kullanamamakta ve anayasal kurallar tüm kamu kuruluşları ve kişileri bağlayan temel hukukî kurallar olarak değerlendirilmektedir³¹.

Af kurumu teknik yönlerinin ceza kanunlarınca düzenlenmiş olması nedeniyle, daha çok ceza hukuku kapsamında araştırılmaktadır. Öte yandan af kaynağını anayasadan alan bir kurum olduğundan, anayasa hukuku bağlamında da ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesi gereken bir kurumdur. Zira af kararını verecek ve gerekli yasal düzenlemeleri gerçekleştirecek olan yasama veya yürütme organı, anayasa hukukunun temel düzenleme konularından biri olduğundan, af ve anayasa hukuku arasındaki ilişki bir kez daha önem kazanmaktadır³².

³⁰ Ece, s. 8-9.

³¹ Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 29.

³² Atila, s. 279.

Kaynağını anayasadan alan her kurumda olduğu gibi; af kurumunun da anayasa hukukuna ilişkin bazı sorunlar oluşturması doğal bir durum olarak değerlendirilebilir. Bu sorunlardan ilki, affa karar verme konusunda hangi organın yetkili olacağıın belirlenmesidir³³. Bu hususta anayasa, genel ve özel af ilanı ile ilgili hangi organların yetkili olduğunu belirlemekte ve söz konusu duruma ilişkin herhangi bir karışıklığa neden olmamaya çalışmaktadır.

Af kurumunun anayasa hukukuna ilişkin meydana getirdiği ikinci sorun, af yetkisinin kapsamının ne olacağı ve usule ilişkin tartışmalardır. Bu hususa ilişkin Gözler'in, yirmi iki ülke özelinde gerçekleştirdiği araştırmanın sonuçlarına göre; İtalya ve Yunanistan gibi ülkelerde parlamentonun af konusunda katı kısıtlamalarla karşılaştığı görülmektedir. Buna karşın sözü edilen yirmi iki ülkenin büyük bir kısmında, parlamentonun af konusunda sınırlandırılmadığı ve bu hususta parlamentoya geniş serbestlikler tanındığı görülmektedir. Araştırmaya ilişkin dikkat çeken bir diğer husus; Türkiye hariç olmak üzere sözü edilen ülkelere ilişkin devlet başkanlarının hiçbirinin, af yetkisinin kullanımına ilişkin sınırlandırılmamış olmasıdır³⁴.

Kuvvetler ayrılığı prensibi ile af kurumu arasında oldukça yakın bir ilişki bulunmaktadır. Söz konusu ilişkinin çelişkili bir hal almaması için, af ile mahkemelerin bağımsızlığı ilkesinin normlar hiyerarşisi bakımından en üstün kaynak olan anayasada yer alması gerekir. Bu bağlamda Anayasa'nın 87'nci ve 104'üncü maddelerinde, af yetkisinin hangi organlar tarafından kullanılacağı belirlenmiştir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde af kurumu kaynağını anayasadan aldığı için, mahkemelerin bağımsızlığı prensibi bağlamında aykırı bir kurum olarak değerlendirilemez³⁵.

Öte yandan affın çıkarılmasına karar verilirken; Anayasa'nın 7'nci maddesi gereğince parlamento veya 104'üncü maddesi gereğince Cumhurbaşkanı söz konusu işlemi "*Türk Milletinin temsilcisi*" sıfatıyla gerçekleştirmektedir. Buna göre her iki organın da affa karar verirken bu yetkiyi anayasadan ve anayasa hukuku geleneklerinden aldığı söylenebilir. Parlamento tarafından verilen af kararı kanunlarla yürürlüğe konmakta

³³ Keyman, s. 2.

³⁴ Kemal Gözler, "Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi", **Anayasa Yargısı**, Cilt: 18, 2001, s. 329.

³⁵ Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1990, s. 2.

ve affa ilişkin hazırlanan kanunlar da diğer kanunlar gibi meclis komisyonlarından geçmekte ve kanun teklifleri için hazırlanan prosedüre tabî tutulmaktadır. Öte yandan Cumhurbaşkanının affa ilişkin karar yetkisini kullanması tek taraflı gerçekleştirilen bir eylem olarak değerlendirilebilir³⁶.

Anayasa'nın 138'inci maddesinde “... *Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.*” hükmü ile yasama ve yürütme erklerinin, hiçbir koşulda yargı kararlarına etki edemeyeceği açık bir şekilde ortaya konmuştur. İlk bakışta af kurumu Anayasa'nın 138'inci maddesi gereğince, söz konusu hükme aykırı bir uygulama gibi gözükebilir. Ancak af kurumunun mahkeme kararlarına olan etkisi, yargı organları adına karar vermek veya mahkeme kararlarını değiştirmek şeklinde gerçekleşmemektedir. Zira affa karar verebilme yetkisi anayasa tarafından yasama ve yürütme erkine verilmiş olduğundan; affın anayasaya aykırı bir uygulama olduğunu ileri sürmek yanlış bir değerlendirme olacaktır³⁷.

Affa ilişkin verilecek kararlar, kanun koyucunun ya da af konusunda yetkili organların iradesine bağlı bir şekilde gerçekleşir. Bu husus af tasarrufunun farklı şekillerde değerlendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bazı durumlarda, bir düzenleyici işlemin af niteliğinde olup olmadığını ayırt edebilmek oldukça zordur. Böyle bir durum vuku bulduğunda, gerçekleştirilen işlemin şeklen yapısına ve yetkililerin bu işleme verdiği isme değil; o işlemin hukukî niteliğine ve sonuçlarına bakılmalıdır³⁸.

Anayasa hukukunda devletin hukukî fonksiyonları; yasama, yürütme ve yargı erkleriyle ifade edilir. Bu fonksiyonların birbirinden ayırt edilmesinde, maddi ve şekli (organik) kriter dikkate alınır. Af tasarrufu ilk bakışta bir yargı tasarrufu gibi görünse de esas olarak hem maddi hem de şekli kriter bakımından bu durum mümkün değildir. Zira af tasarrufu ile hukukî bir uyuşmazlık veya herhangi bir hukuka aykırılık ile ilgili hüküm verilmemekte ve bu af kararı yasama veya yürütme organlarınca verilmektedir³⁹.

³⁶ Armağan, s. 352.

³⁷ Cemali Eker, **Türkiye’de Vergi Affının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006, s. 5.

³⁸ Sözüer, s. 226.

³⁹ Atila, s. 278.

Öte yandan af kanunları da yasal anlamda diğer kanunlar ile aynı prosedüre tabî tutulduğundan, Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası için konu olabilmektedir. Bu husus Anayasa'nın 148'inci maddesinde, “*Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar.*” hükmü ile açıklanmaktadır⁴⁰. Burada önemli olan, Anayasa Mahkemesi'nin af kanunlarına olan bakış açısı ve bu düzenlemeleri ne şekilde okuduğudur. Buna ilaveten Anayasa Mahkemesi özellikle vergi affı kanunlarını “kamu yararı” ve “hazine yararı” gibi gerekçelerle değerlendirmekte ve bu tür düzenlemeleri genellikle anayasaya uygun bulmaktadır.

2. Ceza Hukuku Açısından Af Kurumu

Hukukî kurallar ve düzenlemeler, zaman içinde sosyal hayatın gereklerine ve toplumsal yaşamın sürdürülmesine uygun olmayabilir. Hukuk kuralları bazı zamanlarda devamlı bir gelişme sürecinde olan toplumsal hayata uyum sağlayamayabilir. Bunun nedeni kanunların genel ve soyut olması ile ilgilidir. Bu durumda kuralların güncel yaşama ve dünya şartlarına uygun bir hale getirilmesi gerekecektir. Ceza kanunları da hukukun bütünü için geçerli olan bu kural dahilinde değerlendirilmelidir. Dolayısıyla bazı durumlarda, suçluluğun gerektirdiği hafifletici sebeplerin daha çok dikkate alınması ve suçların affedilebilmesi için af kanunlarına ihtiyaç doğabilir⁴¹.

Türk hukukunda önemli bir yeri olan af kurumu, teknik yönleri bakımından esas olarak ceza hukuku tarafından ele alınmaktadır⁴². Af kurumu; 5237 sayılı *Türk Ceza Kanunu*'nun⁴³ 4'üncü bölümünde, “*Dava ve Cezanın Düşürülmesi*” başlığı altında düzenlenmektedir. Af kurumu hakkında, ilgili Kanun'un 65'inci maddesinde şu hüküm yer almaktadır:

⁴⁰ Sibel Can, Türk Hukukunda Af Kurumu, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65(4), 2016, s. 1301.

⁴¹ Dönmez, s. 6-7.

⁴² İbrahim Araç ve Hasan Erikli, “Anayasanın 87'nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 1, 2006, s. 25.

⁴³ 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı *Türk Ceza Kanunu*, (RG. 12.10.2004-25611).

“Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir.”

İlgili madde hükmünden anlaşıldığı üzere ceza hukukunda, “genel af” ve “özel af” olmak üzere ikili bir ayırım vardır. Buna göre genel afta, kamu davası ve buna ilişkin hükmolunan cezalar tüm sonuçları ile beraber sona ermekte; özel afta ise ilgili ceza ortadan kalkmakta, azalmakta veya adli para cezasına çevrilebilmektedir⁴⁴. Kısacası genel afta suç ve ceza sona erdirilirken; özel afta yalnızca ceza ortadan kalkmaktadır. Çünkü genel af, mahkumiyetin tüm cezai sonuçları ve gerçekleştirilen eylemin suç olarak kabul edilme niteliğini sonlandıran bir af türüdür. Buna karşın özel af, eylemin suçluluk niteliğini değil, sadece hükmolunmuş cezayı sona erdirmekte, azaltmakta veya başka bir cezaya dönüştürmektedir⁴⁵.

Genel af ceza mahkumiyetini tüm sonuçları ile beraber sonlandırdığından; aftan faydalanan kişilerin adli sicilinde söz konusu suçu işlediğine ilişkin bir kayıt yer almamaktadır. Dolayısıyla genel aftan faydalanan kişilere aynı suçtan dolayı tekerrür hükümleri de uygulanmamakta ve işlenen suç nedeniyle elinden alınan hakları iade edilmektedir. Uygulamada genellikle “af” kavramı ile kastedilen şey; genel aftır. Özel af uygulamasında ise mahkumiyet tüm sonuçları ile beraber sonlanmadığından; aftan faydalanan kişilerin adli sicilindeki suç kaydı silinmez. Bunun yanında özel aftan faydalanan kişilerin tekrar aynı suçu işlemesi durumunda tekerrür hükümleri uygulanmaktadır⁴⁶.

Genel ve özel aftan bahsedilmek için, öncelikle bir ceza mahkumiyetinin varlığı ya da tehdidi olması gerekir. Ceza mahkumiyetine konu edinilecek eylemler ise yalnızca teknik bakımdan konusu suç teşkil edecek eylemlerdir. Dolayısıyla bir af tasarrufundan

⁴⁴ Tahir Erdem, “6111 Sayılı Kanun’un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2012, s. 97.

⁴⁵ Gözler, s. 298.

⁴⁶ Ece, s. 9-10.

söz edebilmek için öncelikle suçun var olması gerekir. Bu noktada hangi eylem ve fiillerin suç kapsamına gireceği konusu önem kazanmaktadır⁴⁷.

Öte yandan genel af sonucunda kamu davası tüm hukukî sonuçları ile beraber ortadan kalksa da bu durum ilgili suçun işlenmediği anlamına gelmemektedir. Kişiler hakkında başlatılan adli takibat ve benzeri uygulamalar, ilgili kişiler üzerinde bir suçluluk karinesi yarattığından; beraat kararı ile af her bakımdan aynı anlamı karşılamamaktadır. Dolayısıyla hüküm kesinleşmeden çıkarılacak bir af kanunu nedeniyle kendinin suçsuz olduğuna inanan ve yargılama sonucunda beraat etmek ve toplum karşısında aklanmak isteyen bir kişi, çıkarılan af kanunundan yararlanmama hakkına sahip olmalıdır. Buna karşın Anayasa’da veya *Türk Ceza Kanunu*’nda kişilerin affı reddetme hakkı veya suçlu bulunan kişilerin af isteme hakkına sahip olup olmadığı hakkında bir düzenleme yoktur⁴⁸. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında⁴⁹ bu durum şu şekilde ifade edilmiştir:

“Anayasamızda fertlerin temel hak ve hürriyetleri arasında afftan yararlanma diye bir hak gösterilmiş değildir. Bu sebeple suçlular, affedilmelerini bir hak olarak isteyemezler. Anayasa’nın affa yetkili kıldığı merci affın kapsamını da belli etmeye yetkilidir.”

3. Vergi Hukuku Açısından Af Kurumu

Vergi hukuku, vergilendirme ile ortaya çıkan hak ve ödevler ile bunların belirlenmesi, gözetilmesi ve gerçekleştirilmesini düzenleyen kurallar bütünüdür⁵⁰. Ceza hukukunda kamu davasını ve buna ilişkin cezayı sona erdiren af; vergi hukukunda ayrı bir kurum olarak düzenlenmemesine karşın vergileme alanında aktif bir şekilde uygulama alanı bulmuştur⁵¹. İdari veya mali nitelikteki vergi suçlarına yönelik verilen para cezalarının affedilmesi, “devletin alacağından vazgeçmesi” şeklinde değerlendirilir. Bununla birlikte vergi cezaları da esas olarak kamu alacağı olduğuna göre, vergi afları sonucunda kamu alacaklarının bir kısmı veya tamamından vazgeçilmektedir. Öte yandan vergilemeye ilişkin temel kanunlardan biri olan, 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*’nda⁵² affa

⁴⁷ Araç ve Erikli, s. 32.

⁴⁸ Can, s. 1298.

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, 09.06.1964 tarih ve E: 1964/12, K: 1964/47 sayılı karar, (RG. 21.09.1964-11812).

⁵⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, s. 5.

⁵¹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s.186.

⁵² 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*, (RG. 10.01.1961-10703-10705).

ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Bu sebeple vergi affi, ayrı bir kurum olarak vergi hukuku içinde yer almamakta ve vergi ile buna ilişkin cezaların affi yürürlüğe konulan af kanunları içinde gerçekleşmekte veya bazen de ayrı kanunlar dahilinde yapılmaktadır⁵³.

Vergi afları, *Vergi Usul Kanunu* kapsamındaki terkin, pişmanlık ve ıslah müessesesi ve uzlaşma gibi diğer uygulamalara kıyasla oldukça farklıdır. Öncelikle vergi afları diğer vergi borcunu sona erdiren sebeplerde olduğu gibi süreklilik arz etmemektedir. Buna karşın diğer uygulamaların yürürlük süresi kısıtlanmamaktadır. Buna ilaveten vergi affi kanunları parlamento tarafından çıkarılırken; diğer uygulamalar ise vergi mükellefinin talebi doğrultusunda uygulanabilmektedir. Bu bağlamda vergi afları, vergi borcunu sona erdirmesine karşın diğer uygulamalardan birçok açıdan ayrışmaktadır⁵⁴.

Vergi hukuku ve ceza hukuku kapsamında, devletin cezalandırma yetkisinin kullanımı hususunda benzerlikler olmasının yanında; bu konu dahilinde ciddi farklılıklar da vardır. Hukukun bu iki dalında da devlet, kurallara uymayarak suç işleyen bireylere ceza vermekte ve af kapsamında bu cezalar daha sonra affedilebilmektedir. Ceza hukuku kapsamında çıkarılan af, suçlu bireylerin psikolojik ve sosyal anlamda desteklenmesini sağlayacak bir unsur iken; vergi hukukunda ise en temel amaç vergilerin tahsilatını gerçekleştirmek ve kamu gelirlerini arttırmaktır⁵⁵. Benzer bir şekilde ceza hukukunda uygulanan aflarda temel amaç, siyasi ve sosyal anlamda toplumsal bir barış ortamı sağlamak iken; vergi hukuku bağlamında çıkarılan aflarda ise temel öncelik, hazinenin ihtiyaç duyduğu acil kamu gelirlerini sağlamaktır⁵⁶.

Hukukî düzenlemelerde “suç” olarak kabul edilen eylemlere ilişkin verilen cezaların tamamının veya bir kısmının affedilmesi esas olarak bir ahlâki bir sorundur. Ceza hukukunda uygulanan aflar, genellikle bireysel veya toplu bir şekilde gerçekleştirilmekte ve daha çok geçmiş problemleri çözüme ve yatıştırma amacı taşımaktadır. Vergi aflarında ise temel hedefler bütünüyle değişmektedir. Vergi aflarının en önemli amacı vergi tahsilatını hızlandırmak ve kolaylaştırmaktır. Öte yandan vergi aflarının uygulama şekli de ceza hukukundan farklıdır. Uygulanacak vergi aflarından önce

⁵³ Yasemin Taşkın, “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2010, (2), s. 123.

⁵⁴ Dönmez, s. 26.

⁵⁵ Yasemin Taşkın, **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 36.

⁵⁶ Edizdoğan ve Gümüş, s. 102.

vergi incelemesi ve denetimlerinin aftan sonra daha ağır şekillerde yapılacağı bildirilmekte ve böylece mükelleflere kısmen de olsa bir tercih hakkı sunulmaktadır⁵⁷. Ceza hukukunda ise uygulamada aftan faydalanmama gibi bir durum mümkün değildir.

Türk hukukunda af uygulamaları *Türk Ceza Kanunu* ve *1982 Anayasası* dahilinde gerçekleştirilmektedir. *Vergi Usul Kanunu* ve 6183 sayılı Kanun'da vergi affına ilişkin herhangi bir hükmün olmaması; vergi aflarının da ceza hukuku ve anayasa hukuku bağlamında değerlendirileceği anlamına gelmektedir. Bunun yanında vergi aslı ve buna bağlı cezaların affı, ancak bir kanunla uygulanmak zorunda olduğundan; vergi affı kanunlarında yapılacak ayrıntılı düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Zira ceza hukuku ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilen aflar, genellikle hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkindir. Bu sebeple vergi hukukunun ceza hukukundan farklı bir disiplin olması ve vergi affının nitelik itibarıyla kendine özgü koşulları olması, vergi hukuku bağlamında afların farklı şekillerde düzenlenmesi gerekliliğini doğurmaktadır⁵⁸.

Öte yandan bilimsel ve gündelik yaşamda sıkça kullanılan bir terim olan vergi affı, affın çıkarılmasına yönelik hazırlanan kanunlarda tercih edilen bir kavram değildir⁵⁹. Türkiye'de vergi afları genellikle: “*bir kısım vergi cezaları ile gecikme zamlarının tecil ve tasfiyesine dair kanun*”, “*tahsilatın hızlandırılması hakkında kanun*” ile “*vergi barışı*” ve “*varlık barışı*” gibi isimlerle çıkarılmaktadır⁶⁰. Bu durumun psikolojik, hukukî ve siyasi sebepleri vardır. Af kavramının tercih edilmemesindeki psikolojik sebep, vergi aflarına ilişkin olumsuz bakış açısı sebebiyle toplumsal bir tepkinin önüne geçebilmektir. Buna ilaveten vergi affı kanunlarında af kavramının yer almamasının hukukî ve siyasi sebebi ise; çıkarılan vergi affı kanunlarında nitelikli çoğunluk kuralına uygun hareket etmemektir. Bu bağlamda yürürlüğe giren vergi affı kanunu, parlamentoda normal bir vergi kanunu gibi görüşülecek ve böylece meclis üye tam sayısının beşte üç çoğunluğu sağlanmamış olacaktır. Bu durum anayasa ve verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

⁵⁷ Dönmez, s. 13-14.

⁵⁸ Nami Çağan, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1, 1972, s. 114-115.

⁵⁹ Nihal Saban, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, **Anayasa Dergisi**, Cilt: 18, 2001, s. 455.

⁶⁰ Saban, s. 455.

II- VERGİ AFFI KAVRAMI

Af genellikle “genel af” ve “özel af” şeklinde ikili bir ayrıma tâbi tutulmaktadır. Buna karşın uygulamanın mali boyutunda vergi afları da özel bir af türü haline gelmiştir. Günümüzde Anayasa’da vergi affına ilişkin özel bir düzenleme olmadığından; vergi affı kanunları parlamentoya verilen af yetkisi dahilinde çıkarılmaktadır. Bu noktada Cumhurbaşkanının yalnızca belirli konular ile sınırlı şekilde sahip olduğu özel af yetkisi ile vergi affı çıkarabilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla yalnızca parlamento kararı ile çıkarılacak olan vergi aflarının ayrıntılı bir şekilde araştırılması önem kazanmaktadır. Bu sebeple çalışmanın bu kısmında; vergi affının genel özellikleri, hukukî niteliği, amaçları, mali af kavramı ile karşılaştırılması, vergi affı kurumunun eleştirisi, vergi affının türleri, gerekçeleri ve sonuçları hakkında bilgi verilecektir.

A- Vergi Affının Tanımı ve Genel Özellikleri

Günümüz modern devlet anlayışında, vergi sisteminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için iyi bir planlama yapılmalı ve bu amaca ulaşabilmek adına bazı fedakârlıklar yapılmalıdır. Buna karşın bazı durumlarda, söz konusu hedefe ulaşmayı engelleyen birtakım engeller ortaya çıkabilmektedir. Bu engeller; vergi mükelleflerinin vergi sistemine uyum sağlayamamalarına ve vergi kaçakçılığı gibi yanlış eğilimlere yönelmelerine sebep olabilmektedir. Mükelleflerin üzerine düşen vergi borçlarını zamanında ödeyememeleri dolayısıyla biriken kamu alacakları, devleti af uygulamalarına başvurma konusunda teşvik edebilmektedir⁶¹.

Genel anlamda vergi affını tanımlamaya yardımcı olan üç bileşen bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan “*uygunluk*”, vergi aflarının özellikle vergi gelirleri ve mükellef grupları ile uyum içerisinde olması gerektiğini açıklamaktadır. Diğer bir unsur olan “*kapsam*” ise, vergi affının hangi vergi türlerini kapsayacağını belirlenmesi üzerine odaklanmaktadır. Son olarak “*teşvik ve fırsatlar*”, hükümetlerin vergi affı vasıtasıyla mükelleflere sunduğu fırsatları ve ödenmemiş vergi ve cezaların tahsili hususunda sunduğu teşvikleri konu edinmektedir⁶².

⁶¹ Ertunç Aksümer, “Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:129, 2014, s. 1.

⁶² Miguel A. Sanchez Villalba, “On the Effects of Repeated Tax Amnesties”, **Journal of Economics and Political Economy**, Cilt:4, Sayı:3, 2017, s. 287.

Vergi affını, vergi kanunlarına aykırı bir şekilde hareket eden kişilere uygulanan hukukî ve idari yaptırımların sona erdirilmesi olarak tanımlayabilmek mümkündür⁶³. Başka bir açıdan vergi affı, devletin egemenlik yetkisine dayanarak; kamu hizmetlerinin finansmanında kullanmak üzere bireylerden topladığı vergi ve benzeri gelirlerin tahsilinden ve vergisel sorumlulukların yerine getirilmemesi nedeniyle doğan yaptırımlardan vazgeçmesidir⁶⁴.

Hukukî anlamda vergi affı; devletin kamu gücü ve yetkilerine dayanarak, kamu alacaklarına ilişkin haklarından vazgeçmesi olarak değerlendirilebilir. Diğer bir deyişle vergi affı, devletin cezalandırma hakkından ve buna ilişkin elde edeceği gelirden vazgeçmesidir⁶⁵. Bu bağlamda af, vergi kanunlarına aykırı bir şekilde hareket eden vergi mükelleflerine ilişkin vergi ve cezaların affedilmesidir⁶⁶.

Argyropoulou'ya göre vergi affı; vergi mükelleflerinin önceki dönemlere ait vergi borçlarının affedilmesi karşılığında, belirli bir miktarda vergi ödemeleri için sunulan sınırlı bir süre olarak değerlendirilmiştir⁶⁷. Lerman ise vergi affını, önceden belirlenmiş kısa bir süreyi kapsayan ve gelecek dönemler itibariyle tekrarlanması beklenmeyen tek seferlik bir program olarak tanımlamıştır⁶⁸.

Vergi hukukunda ayrı bir müessese olarak düzenlenmeyen vergi affı, kanunlar vasıtasıyla vergi cezalarını ortadan kaldıran ve genellikle vergi aslını kapsam dahiline almayan ve bu uygulamadan faydalanacak bireyleri vergisel sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde yerine getiren bireylere karşı avantajlı konuma getiren bir kurumdur⁶⁹.

Türk vergi hukukunda af, *Türk Ceza Kanunu*'nda yer alan affa ilişkin hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmekte ve bu bakımdan vergi affı, 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*

⁶³ Volkan Yurdadoğ ve Neslihan Coşkun Karadağ, "Türkiye'de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", **Eurasian Business & Economics Journal**, Sayı:8, 2017, s. 136.

⁶⁴ Edizdoğan ve Gümüş, s. 99-100.

⁶⁵ Aksümer, s. 2.

⁶⁶ Veli Kargı ve Cihan Yüksel, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefleri Üzerine Etkileri", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri: 54, 2010, s. 30-31.

⁶⁷ Venetia Argyropoulou, "Coming in from the Cold: The Latest Tax Amnesty in Greece and Lessons for the Future", **U.C. Davis Journal of International Law & Policy**, Cilt:24, Sayı:2, 2018, s. 128.

⁶⁸ Allen H. Lerman, "Tax Amnesty: the Federal Perspective" **National Tax Journal**, Cilt:39, Sayı:3, 1986, s. 325.

⁶⁹ Mehmet Alpertunga Avcı, "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Sonrası Vergi Aflarının Merkezi Yönetim Bütçesi Üzerindeki Mali Etkisi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 118, 2014, s. 4.

ve 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*⁷⁰ ile düzenlenmemektedir. Bu bakımdan vergi cezalarının affı, affın uygulanması için hazırlanan kanunlar vasıtasıyla gerçekleştirilmekte ve bu kanunlarda vergi affına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır⁷¹.

Vergi suç ve cezaları, vergi hukuku içerisinde düzenlenmesine rağmen ilke ve esaslar bakımından ceza hukuku kapsamında değerlendirilmektedir. Bu unsurlar vergi hukuku ile sıkı bir bağ içerisinde olsa da ceza hukuku kapsamında var olan af kurumunun nitelik ve esasları doğrultusunda değerlendirilmektedir. Vergi suçu ile kabahatleri arasındaki en keskin ayrım; vergi suçlarının hürriyeti bağlayıcı cezalar kapsamında yaptırıma tabî tutulurken, vergi kabahatlerinin ise daha çok idari anlamda para cezalarıyla cezalandırılmasıdır. Bu bakımdan vergi suçları ceza yargılaması usulleri kapsamında değerlendirilmekte iken, literatürde “vergi cezası” terimi ise daha çok idari para cezaları için kullanılmaktadır⁷².

Türk vergi hukukunda vergi affı ile ilgili ilk hukukî düzenleme, 1906 yılında *İrade-i Seniye* kapsamında yol vergisine ilişkin cezaların sona erdirilmesi ile gerçekleşmiştir. Zaman içerisinde vergi sistemimizde sıkça uygulanmaya başlanan aflar ciddi bir probleme dönüşmeye başlamış ve kurumsal bir hal almıştır. Öte yandan af sorununun kronikleşmesine karşın affın genel işleyişine yönelik ciddi bir iyileşme gerçekleştirilememiş ve kanun koyucu dönemin şartları doğrultusunda hareket etmeye devam etmiştir⁷³.

Günümüz vergi sistemlerinde görülen problem ve eksilikler karşısında, kapsamlı bir araştırma ve planlama yapılmadan gerçekleştirilen vergi afları, mevcut sorunların geleceğe taşınmasından başka bir anlama gelmemektedir. Vergi mükellefi ile idare her zaman aynı koşullar altında muhatap olacakları için vergi sisteminde ihtiyaç duyulan unsur af değil, hukuka uygun hareket eden etkin bir vergi idaresidir. Bu noktada esas barış, mükellef ile idare arasında karşılıklı güven ortamının tahsisi ile oluşacaktır⁷⁴.

⁷⁰ 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (RG. 28.07.1953-8469).

⁷¹ Çağan, “Türk Hukukunda Vergi...”, s. 114-115.

⁷² Ercan Sarıcaoğlu, “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi?”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2018, s. 225.

⁷³ Dönmez, s. 12-13.

⁷⁴ Hakan Üzeltürk, “Bizimkisi Bir Af Hikayesi (Vergi Barışı Kanunu)”, **Legal Hukuk Dergisi**, Sayı:5, 2003, s. 1.

Günümüzde vergi affı, sıkça başvurulanan en temel müesseselerden biri konumuna gelmiştir. Sahip olduğu genel kriter ve özellikler ile beraber vergi affı, ceza hukukunda düzenlenen af kavramına kıyasla oldukça özel koşullar barındırmaktadır. Bu doğrultuda vergi affının sahip olduğu temel özellikler şu şekilde özetlenebilir⁷⁵:

- Vergi affı kanun ile düzenlenir.
- Vergi affında gönüllülük esası vardır.
- Vergi affı geçici süreliğine yürürlükte kalmaktadır.
- Vergi affı ile devlet, kamu alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi affı genellikle mali ve ekonomik bunalımlar sonucunda çıkartılır.
- Vergi affı geçmişe yürüyen bir uygulamadır ve etkileri geçmiş olaylar üzerinedir.
- Devlet vergi affı ile cezalandırma yetkisinden kısmen veya tamamen vazgeçmektedir.
- Vergi affı, vergiye ilişkin temel kanunlarda düzenlenmediğinden *sui generis*⁷⁶ niteliğe sahiptir.

Vergi affı, sahip olduğu özellikler ve diğer af türlerine kıyasla yapısında bulunan farklılıklar nedeniyle özel bir af türü olarak değerlendirilebilir. Özellikle geçici bir süreliğine uygulanması, geçmiş olaylara etki etmesi nedeniyle “geçmişe yürümezlik ilkesinin” bir istisnası olması, vergilemeye ilişkin temel kanunlarca düzenlenmemesi vergi affının en dikkat çekici özellikleri arasında gösterilebilir.

B- Vergi Affının Hukukî Niteliği

Vergi affının hukukî niteliğini açıklayabilmek için, vergi affının kapsamının belirlenmesi gerekir. Bu bağlamda vergi affının kapsamında verginin aslı ve fer’ileri

⁷⁵ Sarıcaoğlu, s. 227; Avcı, s. 5; Yelman, s. 70; Burhanettin Onur Kireçtepe ve Orçun Avcı, “Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanun’un İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:339, 2016, s. 149; İdris Şenyurt, “Türkiye’de Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:319, Mart, 2008, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4949>, (28.07.2019).

⁷⁶ Latince bir kavram olan *sui generis*, hukuk biliminde özel bir kullanıma sahiptir. Bu kavram Türkçede; “kendine özgü”, “kendine has” veya “nev’i şahsına münhasır” gibi kavramlarla benzer bir şekilde kullanılabilir.

bulunduğu için, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergi ödevinin açıklanması önemlidir⁷⁷:

“VI. Vergi ödevi

Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

İlgili madde hükmü gereğince, herkes üzerine düşen vergi borcunu mali gücüne göre ödemekle yükümlüdür. Öte yandan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip veya kaldırılacağı belirtilmiş ve böylece bu işlemlerin kanunsuz gerçekleştirilmemesi amaçlanmıştır. Bu bakımdan parlamento ve Cumhurbaşkanının, vergi affını yalnızca kanunlar ile gerçekleştirebilmesi; bu hükmün sağlanması bakımından oldukça önemli bir husustur.

Anayasa'nın 87'nci maddesinde parlamentonun genel ve özel af çıkarabilme yetkisi ve 104'üncü maddesinde ise, Cumhurbaşkanına verilen sınırlı af yetkisi düzenlenmektedir. Söz konusu maddelerde af ilan etmeye yetkili kurumsal kimlikler belirlenmiş ve 169'uncu maddede ise af yetkisinin sınırları çizilmiştir. Anayasa'nın söz konusu hükümlerine bakıldığında, vergi affına ilişkin özel bir düzenlemenin olmadığı dikkat çekmektedir. Bu bağlamda vergi affı, Anayasa'nın 87'nci maddesi kapsamında düzenlenen genel ve özel af ilanı içerisinde değerlendirilmektedir. Bu durumun temel nedeni, Anayasa'da vergi affı ile ilgili yasaklayıcı bir hüküm bulunmamasıdır. Bu bakımdan parlamento herhangi bir ceza konusunda af kararı verebiliyorsa, vergi suç ve cezaları da bu kapsamda değerlendirilecektir⁷⁸.

Vergi hukukunda vergi affı, devletin kamu alacağından vazgeçmesi anlamına gelmekte ve bu husus borçlar hukukundaki ibra kurumuna benzetilmektedir. Söz konusu benzerlik, özellikle vergi aslının affedilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. İbra kavramı, borcun ifa edilmediği durumlarda borçlu kişinin söz konusu yükümlülüğünden kurtulması

⁷⁷ Sibel Yılmaz, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 66(1), 2017, s. 265.

⁷⁸ Saban, s. 457-458.

anlamına gelmektedir. Öte yandan ibra kurumunda karşılıklı bir sözleşme bulunmakta ve borçlunun ibrayı kabul etmesi durumunda söz konusu yükümlülük ortadan kalkmaktadır. Vergi affında ise, devlet ile mükellef arasındaki vergi borcu çıkarılan af kanunu ile sona ermesine rağmen; mükellefe vergi affı ile ilgili hususların belirlenmesinde seçim hakkı verilmemiştir. Devlet, yürürlüğe konulan af kanunu ile vergi affının kapsamı, faydalanma şartları ve faydalanacak mükellefleri belirlemekte ve mükelleflerin bu hususta önemli bir etkisi bulunmamaktadır⁷⁹.

Öte yandan, Anayasa'nın 11'inci maddesi gereğince, "*Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.*". Bu bakımdan vergi afları da kanunlar ile uygulandığından bu hususta Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine başvurabilmek mümkündür⁸⁰. Çıkarılan vergi affı dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilecek durumlar Tablo 1'de özetlenmiştir:

Tablo 1: Vergi Affı Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'ne Başvurulabilecek Durumlar

İlgili Anayasa Maddesi	Anayasa Mahkemesi'ne Başvurulabilecek Durumlar
-Anayasa'nın 2'nci maddesi gereğince	-Cumhuriyetin sosyal hukuk devleti niteliğinin ihlal edilmesi
-Anayasa'nın 5'inci maddesi gereğince	-Devletin, bireylerin ve toplumun refahını sağlamak ve bireylerin temel haklarını sosyal hukuk devleti ve adalet prensipleriyle uyumsuz bir şekilde sınırlamak suretiyle, görevlerini ihlal etmesi
-Anayasa'nın 10'uncu maddesi gereğince	-Herkesin kanun önünde herhangi bir ayırım gözetmeksizin eşit sayılacağı ilkesinin ihlal edilmesi
-Anayasa'nın 11'inci maddesi gereğince	-Anayasa hükümlerinin yürütme erkini bağlama ve kanunların, Anayasa'ya aykırı olamayacağı hususunun ihlal edilmesi
-Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereğince	-Herkesin ödeme gücüne göre, kamu hizmetlerini karşılamak üzere vergi ödeyeceği ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu esasının ihlal edilmesi ve benzeri

Kaynak: Kamil Ateş, "Vergi Af Yasalarının Anayasaya Aykırılık Gerekçesiyle İptali İstenilebilir mi?", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:85, 2011, s. 4.

⁷⁹ Taşkın, s. 123-124.

⁸⁰ Taşkın, s. 125.

Görüldüğü üzere Tablo 1’de yer alan hallerin var olması durumunda, diğer kanunlarda olduğu gibi vergi affı kanunları için de Anayasa Mahkemesi’ne başvurulabilir. Bu noktada Anayasa Mahkemesi’nin vergi affı kanunlarını “yerindelik denetimi” yapmadan; “hukukîlik denetimi” çerçevesinde incelemesi gerekecektir.

C- Vergi Affının Amacı

Devlet bazı dönemlerde ekonomik ve siyasal durum ile vergi yönetiminden kaynaklanan bazı sebepler nedeniyle vergi aflarına başvurabilmektedir. Bu bakımdan vergi afları, devletin yararına olabilecek her türlü işlemin gerçekleştirilmesinde etkin bir araç olarak kullanılabilir⁸¹. Bu bağlamda vergi affının temel amacını, vergi borçlarının ve fer’ilerinin belirli bir seviyesinde ya da tamamında indirim yapmak üzere, kamu alacaklarının tahsilatını hızlandırmak olarak açıklayabilmek mümkündür⁸².

Tarihsel olarak değerlendirildiğinde hükümetler, üç temel amaç doğrultusunda vergi affına başvurmaktadır. Bunlardan ilki, vergi affının hızlı bir gelir sağlama aracı olarak kullanılabilmesi hususudur. İkinci amaç ise, gelecek dönemlere ilişkin vergi uyumunun arttırılmak istenmesidir. Son olarak vergi affı ile amaçlanan bir diğer unsur, acil bir şekilde gelir sağlamanın ötesinde, ödemeler dengesi, yerel yatırımlar ve finansal sistemdeki unsurlar gibi önemli konularda vergi affının kolaylaştırıcı bir araç olarak kullanılmak istenmesidir⁸³.

Öte yandan vergi affı, birikmiş ve tahsilatı güç durumda olan vergi alacaklarının, kısmen de olsa tahsilatına imkân sağlaması, herhangi bir sonuca varılmamış vergisel işlemlerin eritilmesi ve idarenin iş yükünün azaltılabilmesi için oldukça önemli faydalar sunmaktadır⁸⁴.

Vergi affı, kamu gelir ve kaynaklarının etkin kullanılması amacıyla da başvuru olan özel bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Bu bakımdan vergi affı ile tahsil imkânına

⁸¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 250-251.

⁸² Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 161.

⁸³ Katherine Baer ve Eric Le Borgne, **Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives**, International Monetary Fund, Washington, DC, 2008, s. 6.

⁸⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 106.

kavuşan kamu gelirleri, geleneksel vergi toplama yöntemlerine kıyasla daha az maliyetle devlet hazinesine aktarılabilir⁸⁵.

Başka bir açıdan vergi afları, vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerini beyan etme hususunda gelecekte meydana gelebilecek kötü ihtimalleri düşünmeden hareket etmeleri sonucunda çıkartılmaktadır. Bu bakımdan hükümetler vergi aflarını kullanarak, mükelleflere geçmiş hatalarını telafi edebilmeleri hususunda bir şans vermeyi amaçlayabilir⁸⁶.

Devlet, vergi affı ile gerçekleştirmek istediği temel amaçlara ulaşabilmek için birtakım koşullar çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Bu bakımdan vergi affının başarılı olabilmesi için gerekli koşullar, aşağıdaki gibi özetlenebilir⁸⁷:

- Vergi affı sık aralıklarla başvurulmuş bir müessese olmamalı,
- Vergi affının tanımı ve kapsamı iyi bir şekilde belirlenmeli,
- Vergi affı, vergi sistemini iyileştirmeye yönelik diğer tedbirlerle uyumlu olmalı,
- Vergi affı dolayısıyla sunulan fırsatlar affa katılımı teşvik etmeli,
- Vergi affına ilişkin dönem yeterli süreyi kapsamalı,
- Vergi affından faydalan mükelleflerin kişisel bilgilerine ve buna ilişkin gizliliğe özen gösterilmeli ve benzeri.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında, bir vergi affının genel anlamda başarılı olarak değerlendirilebilmesi için af uygulaması sonucunda vergi gelirlerinin artması veya aftan yararlanan mükelleflerin vergi matrahlarının yükselmesi gerekir. Bu bakımdan vergi gelirlerinin artışı, vergi affının başarılı olup olmamasında oldukça önemli bir kriter olarak değerlendirilebilir⁸⁸.

⁸⁵ William M. Parle ve Mike W. Hirlinger, “Evaluating the use of Tax Amnesty by State Governments”, **Public Administration Review**, Cilt:46, Sayı:3, 1986, s. 247.

⁸⁶ Ralph C. Bayer, Harald Oberhofer ve Hannes Winner, “The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence”, **Journal of Public Economics**, 2015, s. 71.

⁸⁷ Dönmez, s. 81-89; Edizdoğan ve Gümüş, s. 109-111; Zülküf Ayrangöl ve Mustafa Tekdere, “Potansiyel Etkileri ve Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (EÜSBED)**, 6(2), s. 255-257.

⁸⁸ Pinaki Bose ve Michael Jetter, “Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy”, **Economic Modelling**, 2012, s. 761.

D- Vergi Affının Mali Af ile Karşılaştırılması

Literatürde bazı zamanlarda, vergi affı ile mali affın birbirinin yerine kullanıldığı görülse de aslında bu iki kavram aynı anlama gelmemektedir. Mali af genellikle genel af kapsamında yer alan ve kesin tanımının yapılması zor olan bir kavramdır. Söz konusu kavram en yalın haliyle, vergi ve benzeri gelirlere ilişkin düzenlemelere aykırı şekilde davranan kişilere uygulanan yaptırımların sona erdirilmesidir⁸⁹.

Diğer bir açıdan mali af, devletin af yetkisini kullanmak suretiyle kendi belirlediği kuralların bozulmasına yönelik kullanacağı cezalandırma hakkından vazgeçmesi şeklinde açıklanabilmektedir⁹⁰.

Mali afta yalnızca vergi borçları affedilmemektedir. Mali affın kapsamında bunun yanında; vergi dışında kalan ve bütçe uygulamasından başlayıp, devletin özel hukuktan doğan ilişkilerine varan parasal ilişkiler yer almaktadır. Vergi dışında kalan diğer unsurları af bünyesinde sistematik bir şekilde incelemek zor olduğundan; diğer unsurlara kıyasla vergi affı sınırları daha net ve belirgin olan bir uygulamadır. Bu bakımdan mali affın, “mali hukuk-vergi hukuku” ayrımında da olduğu üzere, vergi affından daha kapsamlı bir uygulama olduğu varsayılabilir⁹¹. Sonuç itibarıyla mali af, vergi affına kıyasla daha geniş ve kapsamlı bir af müessesesi olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda mali afların kapsamında yer alan potansiyel kamu gelirleri iki grupta değerlendirilebilir. Birinci grupta, mali idare tarafından belirlenmiş mali yükümlülüklerden ve bunlara ilişkin yaptırımlardan veya incelemeye alınmış hesaplardan elde edilen gelirler yer almaktadır. İkinci grup ise, mali affın etkin bir şekilde uygulanabilmesi için getirilen ek önlemlerden, af uygulamasına başvurulmadan da sağlanabilecek olan gelirlerden oluşmaktadır⁹².

Vergi affının kapsamında sınırlı da olsa vergi aslı, vergi borcuna ilişkin ceza, gecikme zammı ve faizi gibi unsurlar yer almaktayken; mali affın kapsamında yukarıdaki şekilde özetlendiği üzere vergi affını da kapsayan birçok mali unsur bulunmaktadır. Buna

⁸⁹ Yusuf Keleş, “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, 2002, s. 75.

⁹⁰ Hasan Yalçın ve Arif Başer, “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1996.

⁹¹ Taşkın, s. 124.

⁹² Murat Özden, “Mali Af Uygulama Sonuçlarında Etkinliği Belirleyen Kriterler ve Alınabilecek Önlemler”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 1994, s. 110.

göre, Türkiye’de uygulanan mali af düzenlemeleri uygulamaya konuluş şekilleri bakımından aşağıdaki gibi özetlenebilir⁹³:

- Genel af kanunları içerisinde yer alan mali af düzenlemeleri,
- Özel olarak yürürlüğe konan vergi kanunları ile getirilen aflar,
- Vergi aslını kapsamayan, yalnızca vergi cezalarını affeden düzenlemeler,
- Yalnızca belirli vergi ve buna ilişkin cezalara yönelik af düzenlemeleri,
- Kısa vadeli ve bir kereye mahsus af düzenlemeleri,
- Uzun vadeli ve sık aralıklarla tekrar eden af düzenlemeleri,
- Spesifik nitelikli konularda gerçekleştirilen aflar,
- Vergi suçları ve bunlara ilişkin hürriyeti bağlayıcı yaptırımlara yönelik af düzenlemeleri,
- Borçların taksitler halinde ödenmesine fırsat veren düzenlemeler ve benzeri.

Görüldüğü üzere mali af, vergi affına kıyasla nicelik ve kapsam bakımından oldukça geniş bir af türü olarak değerlendirilebilir.

E- Vergi Affı Kurumunun Eleştirisi

Vergi affı *sui generis* bir uygulama olduğundan, vergi affını savunma veya eleştirme hususunda birçok farklı görüş bulunmaktadır. Vergi affının faydalı bir uygulama olduğunu düşünenlere göre af, vergisel sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflere yönelik sunulan bir fırsat olarak değerlendirilebilir⁹⁴. Öte yandan bu görüşü savunan kişilerin bir diğer argümanı ise, vergi affı sonrasında büyük ve ciddi nitelikli bir yaptırım uygulandığında; vergilemeye ilişkin uyumun aftan önceki döneme kıyasla daha çok

⁹³ Gamze Yıldız Şeren ve Emin Dedebeğ, “Yeni Varlık Varışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, **International Anatolia Academic Online Journal**, 1(1), 2013, <https://iaaoj.org/dergi/sbd0101.pdf> (02.08.2019).

⁹⁴ Mustafa Korkmaz, “Vergi Affı ve Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 332, 2016, s. 80.

artacağına ilişkindir⁹⁵. Tüm bu bilgiler ışığında vergi affını savunanların temel argümanları aşağıdaki gibi özetlenebilir⁹⁶:

- Vergi affı, vergi gelirlerini arttırır.
- Vergi affı, vergi tahsilatını daha kolay hale getirmekte ve hızlandırmaktadır.
- Vergi affı, idare ve yargı organlarının iş yükünün azaltılmakta ve daha verimli hale getirmektedir.
- Vergi affı, bilinçli veya bilinçsiz olarak vergi kaybına yol açmış kişilerin, temiz ve yeni bir kimliğe kavuşmasını sağlar.
- Vergi affı, affa konu olan eylemi gerçekleştiren kişilerin, vergi sistemine uyumlu hale getirilmesini teşvik eder.
- Vergi affı, siyasi, ekonomik ve mali bunalımlar sonrasında gerekli bir uygulamadır.
- Vergi affı, vergi sisteminin karışıklığı için yardımcı bir uygulamadır ve benzeri.

Öte yandan bir diğer görüşe göre vergi affı, özellikle ekonomi ve vergilendirmenin tarafları üzerinde oldukça ciddi zararlara sebebiyet veren bir uygulamadır. Batı hukukunda yer alan pozitif hukukçular, vergi affının zararlı bir uygulama olduğunu düşünenler arasındadır. Pozitif hukukçulara göre af; suistimal edilmeye açık, mahkemelerin bağımsızlığı ilkesine aykırı ve cezaların caydırıcılığına zarar veren bir kurumdur⁹⁷. Vergi affının zararlı bir uygulama olduğunu düşünenlerin temel argümanları aşağıdaki gibi özetlenebilir⁹⁸:

- Vergi affı adalet ve eşitlik olmak üzere temel vergilendirme ilkelerini zedeler.
- Vergi affı mükellefleri vergi kaçakçılığı hususunda özendirir.
- Vergi affı, vergi kanunlarına uyumu azaltır.

⁹⁵ James Alm ve William Beck, “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis”, **National Tax Journal**, Cilt: 46, Sayı: 1, Mart 1993, s. 53.

⁹⁶ Veli Kargı, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:7, Sayı:13, 2011 s. 105-106; Ece, s. 5-6; Yurdadoğ ve Coşun Karadağ, s. 138.

⁹⁷ Ece, s. 7-8.

⁹⁸ James Alm, “Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty”, International Studies Program, 1998, https://www.researchgate.net/publication/4983800_Tax_Policy_Analysis_The_Introduction_of_a_Russian_Tax_Amnesty, (05.08.2019); Kargı, s. 106-107; Ece, s. 6-7; Yurdadoğ ve Coşun Karadağ, s. 138.

- Vergi suçları tasarlanarak işlendiğinden affedilmeye lâayık bir unsur değildir.
- Vergi affi, idarenin ve yargı organlarının iş yükünü hafifleten bir uygulama değildir.
- Vergi affi uzun vadede gelirlerin artması hususunda katkı sağlayamaz.
- Vergi affi devlete olan güveni zedelemekte ve gelecek dönemlerde yeni bir affin olmayacağına ilişkin inancı azaltmaktadır ve benzeri.

Öte yandan bu görüşü savunanlara göre vergi affi; kimin, neye, ne kadar vergi ödediğini ölçmeyi güçleştiren mevzuat unsurlarından biridir. Bu bakımdan vergi affi, vergi adaletini zedeleyen ve neredeyse dürüst mükellefleri dahi vergi ödememeye teşvik eden bir uygulama haline gelmiştir. Diğer bir açıdan vergi affi; vergi adaletini bozan, vergi gayretini zedeleyen, vergi idaresinin tahsil gücünü zorlaştıran, vergi ahlâkını erozyona uğratan ve vergi yargısının iş yükünü arttıran bir uygulamadır. Türkiye’de mükellefler özellikle son zamanlarda, normal vergi borçlarını ödemekten ziyade; vergi yapılandırma borçlarını ödemenin telaşı içine düşmüşlerdir. Bu bakımdan mükellefler, daha bir önceki yapılandırma bitmeden bir sonraki yapılandırma taksitlerine başladığı için, güncel vergi borçlarının tahsil kabiliyeti azalmıştır⁹⁹.

Vergi affi kısa vadede vergi gelirlerinde artış sağlama ve idare ile yargı organlarının iş yükünü hafifletme gibi yararlar sağlamak ile birlikte uzun vadede, mükelleflerin vergi ödeme bilincini azaltmakta ve vergi kaçaklarının artmasına yol açmaktadır. Öte yandan vergi affi, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefleri cezalandıran ve buna karşın vergisini ödemeyen mükellefleri ise ödüllendiren bir uygulama olarak görülebilir. Bu durum “vergilemede adalet prensibini” zedelemekte ve mükelleflerin vergilemeye yönelik bakış açılarını olumsuz etkileyerek, vergi uyumuna zarar vermektedir¹⁰⁰.

Öte yandan mahalli baskılar ve zorlamalar, hatır-gönül ilişkilerine göre yapılan mali düzenlemeler ve mükelleflerin üç beş yılda bir af çıkacağına ilişkin beklentileri, vergi tahsilatını oldukça güç durumlara sokmaktadır¹⁰¹.

⁹⁹ Ozan Bingöl, **Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu (Bir Halkın Vergi ile İmtihanı)**, Tekin Yayınevi, Ankara, 2019, s. 30-31.

¹⁰⁰ Yasin Sarıkaya, “Mükelleflerin Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler Nelerdir?”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 140, 2015, s. 2.

¹⁰¹ Münir Bellek, “Afta Keramet Olsa Gerek”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 52, 2008, s. 4.

Diğer bir açıdan vergi aflarına sık aralıklarla başvurmak, bir nevi suça teşvik aracı olarak da değerlendirilebilir. Bu bağlamda yakın zamanda af çıkacağı düşüncesi ile hareket eden kişiler, temel görev ve sorumluluklarını yerine getirmemeye başlayabilir. Bu hususta önemli olan Bentham'ın da dediği gibi; *“iyi kanunlar yapın ve fakat onları iptal edebilecek kudrette bir sihirbaz değneği yaratmayın”* düşüncesiyle hareket edebilmektir. Bu bağlamda bir kanunun düzeltilmeye ihtiyacı varsa bu ihtiyaç giderilmeli; fakat bu kanunları etkisiz hale getirecek şekilde sık aralıklarla “af kanunu” adı altında birtakım uygulamalara başvurulmamalıdır¹⁰².

Öte yandan sık aralıklarla vergi affına başvurulmasını engellemek için, bu durumu anayasal bakımdan güvence altına almak sağlıklı bir çözüm olabilir. Türkiye’de vergi affı, yasal dayanağını Anayasa’nın 87’nci maddesinden almakta ve ilgili maddede vergi affının çıkarılmayacağına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bağlamda vergi affının sınırlarını net bir şekilde belirleyecek kesin hükümler ortaya konularak, bu uygulamanın suistimal edilmesine fırsat sağlayan meşru zemin ortadan kaldırılabilir. Böylece vergi affı yalnızca ihtiyaç duyulan ekonomik ve siyasal buhran dönemlerinde başvurulabilecek bir araç olarak kullanılabilir¹⁰³.

Son olarak; Türkiye açısından, vergi affının mevcut durumuna ilişkin bir değerlendirme niteliğinde olan Saban’ın¹⁰⁴, *“Her siyasi iktidar değişikliğinin ardından, yasa değişikliği, özellikle af gelmesi ya da geleceği mesajının verilmesi, yasa değişikliği bekleyen potansiyel suçlular yaratmaktadır. Siyasi iktidarların hukuka aykırı davranışlarının göstergesi olarak algıladığımız böyle mesajlar vermek zorunda kalmaları ise, vergi mükelleflerinin vergi ödememek gibi bir sivil itaatsizlikten daha öte bir yerde durduklarını göstermektedir”* sözleri, durumun önemini açıklar niteliktedir.

¹⁰² Yılmaz Günel, “Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun Tasarısı”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:21, Sayı: 2, 1959, s. 298.

¹⁰³ Ozan Bingöl, **Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 136-137.

¹⁰⁴ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 226.

F- Vergi Affının Türleri

Literatürde vergi affının farklı şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Buna karşın vergi afları genellikle; “süre”, “kapsam” ve “düzeltme, inceleme ve kovuşturma” gibi unsurlar dahilinde incelenmektedir.

Süre açısından vergi affı sınıflandırmasında temel kriter olarak, vergi affının uygulanış süresi dikkate alınmaktadır. Vergi affı kanunlarının hangi döneme ilişkin borçları af kapsamına alacağı, affın başlangıç ve bitiş dönemleri ve geçmişe dönük vergi borçlarının af kanununun yürürlüğe girmesinden itibaren belirli bir süre içinde affedilmesi gibi unsurlar, bu sınıflandırma için oldukça önemlidir. Öte yandan vergi affının süreli veya süresiz olabilme ihtimali de bu sınıflandırma altında yorumlanabilir. Af uygulamaları genellikle iki veya üç aylık kısa dönemler itibariyle uygulanmaktadır. Türkiye’de son dönemlerde uygulanan vergi aflarının süresinin birçok kez uzatıldığı ve hatta “affın affı” şeklinde uygulamaların gerçekleştirildiği de görülmektedir¹⁰⁵.

Kapsam açısından vergi affı sınıflandırmasında temel kriter olarak, vergi affının hangi tür vergileri kapsayacağı hususu dikkate alınmaktadır. Bu sınıflandırmada önemli olan bir diğer ölçüt vergi affının; vergi aslı, gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları gibi unsurlardan hangilerini kapsayacağına ilişkindir¹⁰⁶. Literatürde vergi affının yalnızca vergi cezaları ve vergi aslına ilişkin gecikme faizi gibi unsurları konu edinmesi ve vergi aslının af kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği savunulmaktadır. Bu durumun gerekçesi, vergi aslının kısmen veya tamamen affedilmesi hususunun anayasaya uygun olmadığı düşüncesi ile açıklanmaktadır¹⁰⁷.

Vergi affı, kapsamı içinde olan vergi türleri bakımından önemli sonuçlar doğuran bir uygulamadır. Bu bakımdan vergi affı uygulamalarında özellikle Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kapsamında yer alan kazançların ya da ülke sınırları dışında bulunan sermaye ve benzeri unsurların affedildiği görülmektedir¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, s. 139.

¹⁰⁶ Nagihan Özkanca Andıç, “Türkiye’de Vergi Afları ve Afların Gönüllü Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi”, **Mali Kılavuz**, 2014, s. 56.

¹⁰⁷ Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım**, Sayı:136, Nisan 2004, s. 2.

¹⁰⁸ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, 2006, s. 44.

Düzeltilme, inceleme ve kovuşturma affında vergi afları, kurumsal bakımdan ayrı bir tasnife tabî tutulmaktadır. Düzeltilme affı ile vergi mükelleflerinin hesapları yeniden kontrol edilmek üzere, eksik beyan ettikleri veya gizledikleri matrahların belirli şartlar altında ve genellikle ceza ödemedi beyan etmelerine fırsat sağlanmaktadır. Düzeltilme affında devletin, kişilerin hesapları nazarında inceleme ve denetim yetkisini sınırlandıran veya sona erdiren herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Buna göre düzeltilme affı sonucunda, devletin mükellefler üzerindeki inceleme ve denetleme hakkı hiçbir zaman ortadan kalkmamaktadır¹⁰⁹.

Vergi affının bir diğer sınıflandırma türü olan inceleme affında devlet, aften faydalanan mükelleflerin vergi matrahlarını belirli şartlar dahilinde düzeltmelerine izin vermektedir. İnceleme affında devlet, mükelleflerin söz konusu döneme ilişkin hesaplarını inceleyebilmekte; ancak ortaya çıkacak herhangi bir matrah gizleme ya da vergi kaçakçılığı eylemini cezalandıramamakta ve vergi ve benzeri unsurları da talep edememektedir¹¹⁰. Öte yandan inceleme affında mükelleflerin, en son dönemde bildirdikleri beyannamelerin doğru olması şartıyla; geçmişe ilişkin hesapların da incelenmeyeceği garantisini veren af düzenlemeleri de yapılabilmektedir¹¹¹.

Kovuşturma affında devlet, uygulamaya konulan vergi affından faydalanan mükellefler için bazı ödeme fırsatları sunmakta ve bu fırsatlar dahilinde kamu alacağının belirli bir kısmından vazgeçmekte ve daha önceden başlamış olan vergi incelemelerine hukukî bakımdan son vermektedir¹¹². Kovuşturma affında en önemli unsur, devletin birikmiş ve tahsilatı zora düşmüş kamu alacaklarını tahsil edebilmek için mükellefler hakkında başlatılmış olan kovuşturmalara son vermesidir¹¹³.

G- Vergi Affının Gerekçeleri

Devlet için vergi afları, çözümlenmesi gereken sorunların telafi edilmesinde kullanılan bir araç haline gelmiştir. Bu bakımdan özellikle ekonomik konjonktürden kaynaklanan problemlerin giderilmesi için vergi afları sıkça kullanılmaktadır. Devletin

¹⁰⁹ Ahmet Erol, **Vergi Felsefesi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, s. 142.

¹¹⁰ Ahmet Erol, "Vergi Afları ve Parlamento Etkisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:24, 2005, s. 4.

¹¹¹ Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, s. 139.

¹¹² Yıldız Şeren ve Dedebeğ, s. 9-10.

¹¹³ Erol, "Vergi Afları ve Parlamento Etkisi", s. 4.

vergi affi uygulamalarını kullanmasındaki temel gerekçe, kamu hizmetlerinin gerektirdiği finansmana gönüllü katılımın yeterli olmaması nedeniyle mevcut gelir ihtiyacının karşılanabilmesidir. Bunun yanında; vergi denetimlerinin yetersizliği, bilgi toplama mekanizmasının etkisizliği ve iç kontrolü sağlayacak bir belge düzeninin olmaması gibi sebepler, vergi affının temel mali gerekçeleri arasındadır¹¹⁴. Buna karşın vergi afları yalnızca ekonomik ve mali nedenlerle kullanılan bir araç değildir. Bunun yanında vergi afları; özellikle sosyal ve siyasal amaçların gerçekleştirilmesi ve çatışmaların önlenmesi için kullanılabilir bir uygulamadır. Öte yandan vergi affının hangi gerekçelere istinaden uygulandığı önemli değildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi affının yerinde ve doğru şekilde uygulanmasıdır. Bu bilgiler ışığında; vergi aflarının uygulanmasına sebep olan mali, ekonomik, siyasal, sosyal, idari ve teknik sebeplerin araştırılması ve bu sebepler kapsamında ilgili konunun değerlendirilmesi önemlidir.

Devlet, yaşanan mali krizler ve ekonomik problemler nedeniyle gelir sıkıntısı yaşadığında başta bütçe açığı olmak üzere birçok sorun ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu bağlamda devlet, bütçe açığının giderilmesi için kamu harcamalarının azaltılması ve vergi gelirlerinin artırılması gibi yöntemlere başvurmakta ve söz konusu problemleri çözmeye çalışmaktadır. Buna karşın kamu harcamalarının azaltılması veya vergilerin artırılması gibi yöntemler, politikacıların tekrar seçilme şansını azaltan ve halkın tepkisini çeken uygulamalar olarak kabul edilmekte ve bu nedenle ilgili yöntemlere çok sık başvurulmamaktadır. Bu bağlamda devletin ihtiyaç duyduğu ek gelirin sağlanabilmesi ve yeni gelir kaynaklarının oluşturulabilmesi için, vergi affı ve benzeri uygulamalara sıklıkla başvurulmaktadır. Bu yöntemle devlet vergi oranlarını artırma yoluna başvurmadan, vergisel sorumluluklarını yerine getirmeyen mükellefleri sisteme entegre etmekte ve böylece vergi gelirlerini arttırmaktadır¹¹⁵.

Vergi affının mali gerekçesi, tahsil imkânı zora girmiş veya zayıflamış olan kamu alacaklarının yürürlüğe konulan af kanunları ile tahsil edilmesi, zamanında tahsil edilemeyen vergilerin af uygulaması süresince toplanması ve bütçe açıklarının telafi edilebilmesi gibi unsurlardan oluşmaktadır. Özellikle enflasyonun her dönem yüksek

¹¹⁴Naci Birol Muter ve Pelin Mastar Özcan, “Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, (Ed. Ahmet Kemal Çelebi), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Yayın No: 2012/418, 2012, s. 26.

¹¹⁵ Yaraşır, s. 180.

olduğu ve borç miktarının normal seviyenin üzerinde seyrettiği gelişmekte olan ÷lkelerde, vergi affına başvurulmasının en önemli gerekçeleri arasında mali sebepler yer almaktadır¹¹⁶.

Devlet vergi aflarını uygulayarak, tahsilinden umut kesilen kamu alacaklarının en azından belirli bir kısmını tahsil etmeye çalışmaktadır. Vergi affının bir diğer mali gerekçesi, vergi kaçıran ancak henüz yakalanmayan mükelleflerin, kendi rızası ile bu durumu beyan etmelerini sağlamak ve böylece vergiye gönüllü uyumu arttırmaya çalıřmaktır¹¹⁷.

Çıkarılan vergi afları sayesinde, vergi mükelleflerine ödeme açısından kolaylık sağlanmakta ve vergi borç/alacakları iki taraf özelinde de ödenebilir/tahsil edilebilir duruma gelmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus vergi affının, yalnızca kısa vadede olumlu etkiler yaratacağı ve uzun vadede gerekli önlemler alınmazsa ekonomik açıdan sıkıntılar yaşanacağı gerçeğinin unutulmamasıdır¹¹⁸.

Diğer bir açıdan, vergi affı ile ekonomi için oldukça zararlı sonuçlara yol açan kara paranın ÷lke ekonomisinde değerlendirilmesi amaçlanabilmektedir. Bu bağlamda vergi affı ile oldukça düşük oranlarda vergilendirilecek olan kayıt dışı varlıklar beyan edilecek ve devletten gizlenen varlıklar ortaya çıkarılacaktır¹¹⁹.

Öte yandan vergi affının vergi gelirlerini arttırıp arttırmayacağı hususu, literatürde sıkça tartışılan bir konudur. Gerçekleştirilen çalışmalar ışığında bu durum, özellikle affın uygulanacağı dönem ve söz konusu ÷lkenin ekonomik ve mali konjonktürüne bağlı olarak değişmektedir. Bu konuya ilişkin değerlendirmelerin birçoğu, vergi aflarının yalnızca kısa dönemde etki edecek bir finansman kaynağı olduğu ve uzun vadede ciddi olumsuzluklar doğuracağı fikri üzerinde yoğunlařmaktadır¹²⁰.

Vergi affı uygulamalarında ekonomik sebepler, affın temel amacı ve gerekçeleri bakımından oldukça önemli bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Özellikle kayıt dışı varlıkların ekonomiye kazandırılması bakımından vergi afları, aktif bir şekilde kullanılan araçlardan biri haline gelmiştir. Ekonomik hayatta kayıt dışı ekonomi ile kayıt altına

¹¹⁶ Ayrangöl ve Tekdere, s. 258-259.

¹¹⁷ Zeki Doğan ve Ramazan Besen, “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2008, s. 29-30.

¹¹⁸ Fatih Rüştü Özbek, “Vergi Afları ve Yansımaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:310, 2014, s.103.

¹¹⁹ Çetin, s. 173.

¹²⁰ Kireçtepe ve Avcı, s. 150.

alınan ekonomi arasında, hiç durmayan bir rekabet vardır. Söz konusu bu rekabet, kayıt altına alınan ekonomi özelinde vergileme açısından çeşitli adaletsizlikler doğurmaktadır. Bu bağlamda kayıt dışı ekonomi ile mücadele edebilmek için vergi afları sıkça kullanılan bir uygulama haline gelmiştir. Nitekim ülkemizde 1980’li yıllarda yürürlüğe giren vergi affı kanunları, esas olarak ekonomik gerekçeler ile çıkarılmıştır. Örneğin; 2431 sayılı *Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun*¹²¹ ile beyan edilmemiş servet unsurlarının, vesikaya bağlanmadığından kayıt altına alınmamış emtianın ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır¹²².

Bir ülkede yaşanan ekonomik ve siyasal istikrarsızlıklar, ekonomide yer alan varlıkların büyük bir çoğunluğunun vergi dışı kalmasına neden olabilmekte ve bu durum vergi aflarının ekonomik gerekçelerinden birini oluşturmaktadır. Türkiye’de uzun yıllardır mücadele edilmeye çalışılan enflasyon ve benzeri ekonomik sıkıntılar, küçük ve orta ölçekli çoğu işletmeye çok büyük düzeyde zarar vermiştir. Bu durumun sonucunda, vergi borcunu ödeyemeyen mükelleflere yönelik gecikme zammı ve faizi uygulanmakta ve vergi mükellefleri ağır bir borç yükü ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu mükelleflerin, vergi borçlarının fazlalığı sebebiyle ekonomik faaliyetlerini durdurma kararı almaması için vergi afları etkin bir mücadele aracı olarak kullanılabilir¹²³.

Bu değerlendirmeler ışığında vergi affının ekonomik gerekçeleri; belge düzenine uyulmaması nedeniyle saklanan kazançları, beyan edilmemiş servet unsurlarını ve yasal olmayan şekillerde ülke dışına çıkarılan sermayeyi ülke ekonomisine kazandırmak ve bu unsurları yatırıma dönüştürmeye dayanmaktadır. Vergi affının bir diğer ekonomik gerekçesi ise, mükellef özelinde temiz bir sayfa açmak ve böylece kayıt dışı ekonomi ve kara para ile mücadeleye yardımcı olabilmektir¹²⁴.

Vergi aflarının büyük bir çoğunluğu, siyasi kriz ve bunalımlar neticesinde oluşan gergin ortamı yumuşatmak için uygulanmaktadır. Bu özelliği dolayısıyla vergi afları sıkça başvurulan bir uygulama olmakla birlikte; siyasiler tarafından uzlaştırıcı bir köprü

¹²¹ 20.03.1981 tarih ve 2431 sayılı *Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun*, (RG. 22.03.1981-17287).

¹²² Taşkın, s. 126.

¹²³ Duran Bülbül ve Hülya Kabakçı Karadeniz, “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, Mayıs 2004, s. 803-804.

¹²⁴ Cahit Şanver, “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2018, s. 40.

niteliğinde aktif bir şekilde kullanılmaktadır. Bu bağlamda söz konusu şartlar içerisinde çıkarılan vergi afları, adeta bir “oy toplama mekanizması” şekline dönüştürülmektedir¹²⁵.

Vergi affının siyasi sebeplerinden bir diğeri, askeri darbe ve devrim gibi siyasi karışıklıklardan sonra eski yönetimin ekonomik bakımdan tasfiye edilmek istenmesidir. Örneğin Türkiye’de uygulanan en kapsamlı vergi aflarının çoğunluğu, genellikle bu tür olağanüstü dönemlerde çıkarılmıştır¹²⁶.

Öte yandan vergi afları, politikacılar tarafından siyasi bir araç olarak kullanılabilir. Nitekim Türkiye’de af, her seçim döneminde tartışmaya açılan ve kamuoyunu meşgul eden öncelikli konulardan biridir. Bu dönemlerde vergi afları, seçmenlerin oylarını kazanabilme uğruna siyasi bir araç olarak kullanılmaktadır. Türkiye’de özellikle 1960 ve 1980 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının çoğunluğu, genel af kanunları ile yürürlüğe girmiş ve siyasi sebepleri ağır basan af uygulamalarından oluşmuştur¹²⁷.

Özellikle 1960 yılında gerçekleşen askeri müdahale sonrasında siyasal bakımdan bozulan düzenin sağlanması, rejim değişiklikleri ve iç karışıklıklar nedeniyle toplumsal huzurun sağlanması, hızlı bir şekilde kamusal gelir elde edebilmek ve diğer sorunların çözümlenebilmesi adına birçok af yasası çıkarılmış ve afların kapsamına vergi afları da dahil edilmiştir¹²⁸.

Vergi affına başvurulmasının sosyal sebepleri, iki temel unsura dayanmaktadır. Bunlardan ilki, vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirmeyen ve bu durumu vergi idaresinden gizlemeyi başarabilen mükellefler ile vergi idaresinin denetiminden kurtulamayan mükellefler arasındaki eşitsizliği sona erdirmektir. Bir diğer sebep ise, vergi sistemi beyan usulü tarhiyata dayanan ülkelerde sıkça görülen, idari ve yargısal anlamdaki mükellefler arasındaki eşitsizlikleri ortadan kaldırmaya çalışmaktır¹²⁹.

Öte yandan vergi affının sosyal gerekçeleri, vergi mükelleflerine geçmiş hatalarını telafi edebilmek için şans vermek, idari ve yargı organlarından doğan haksızlıkları ortadan

¹²⁵ Kireçtepe ve Avcı, s. 150.

¹²⁶ Doğan ve Besen, s. 25-26.

¹²⁷ Bülbül ve Karadeniz, s. 804.

¹²⁸ Doğan ve Besen, s. 26.

¹²⁹ Yelman, s. 71.

kaldırmak, geçmiş dönemlerde vergi kaybına yol açan kişilerin tekrar topluma kazandırılmasını ve vergiye gönüllü bir şekilde uyum sağlayabilmelerini teşvik edebilmek gibi unsurlardan oluşmaktadır¹³⁰.

Vergi affının idari ve teknik gerekçeleri arasındaki en önemli unsurlardan biri, vergi uyuşmazlıkları nedeniyle yargı organlarının üzerindeki ağır iş yüküne ilişkindir. Özellikle Türkiye’de ilk derece mahkemesi olarak adlandırılan Vergi Mahkemeleri, istinaf merci olan Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz merci olan Danıştay üzerinde oldukça ağır bir iş yükü bulunmaktadır. Bu bakımdan söz konusu yargı mercileri geçmişte meydana gelen olaylar ile uğraşmaktan, içinde buldukları dönemle ilgilenemez hale gelmişlerdir. Bu durumun sonucunda, ilgili mercilerin nitelikli ve doğru karar almasına yönelik birçok engelin bulunduğu yadsınamaz bir gerçekliktir¹³¹.

İdari ve teknik sebepler dolayısıyla vergi affına başvurulurken; denetimlerin yetersiz olması nedeniyle vergi kayıp ve kaçaklarının artması, vergi sisteminin karışıklığı, vergi idaresi ve yargısının yetersizliği ve güncel gelişmelere ayak uyduramaması, ihtilaflı kamu alacaklarının tahsil sürecinin çok uzun olması gibi unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır¹³².

Öte yandan vergi afları, vergi sisteminde mevcut olan yapısal problem ve sorunları düzeltmek amacıyla da kullanılabilir. Bu şekilde geçmiş dönemde gerçekleştirilen hata ve yanlışların tasfiyesi gerçekleştirilecek ve vergilendirmenin tarafları açısından yeni bir sayfa açılmış olacaktır¹³³.

Türkiye’de özellikle 1980 sonrasında uygulanan vergi aflarının çoğunluğu, vergi gelirlerinin arttırılmasına yönelik teknik ve ekonomik sebeplere dayanmaktadır. Bu bakımdan söz konusu vergi aflarının ortak amaçları; gelir tahsilatının hızlandırılması, yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi ve vergilemeye yönelik beyan edilmemiş unsurların ortaya çıkartılması gibi unsurlardan oluşmaktadır¹³⁴.

¹³⁰ Yılmaz, s. 17.

¹³¹ Ersan Öz ve Selçuk Buyrukoğlu, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:272, 2011, s. 4.

¹³² Taşkın, s. 126; Yılmaz, s. 15-16.

¹³³ Çetin, s. 173.

¹³⁴ Bülbül ve Karadeniz, s. 805.

H- Vergi Affının Sonuçları

Vergi affı vergilendirmenin taraflarını ayrı şekillerde etkileyen bir uygulamadır. Bu bakımdan af, vergi idaresinin vergi tahsilatına ilişkin politikalarında ve vergi mükelleflerinin üzerine düşen vergi yükümlülüğünde önemli değişikliklere neden olmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın bu kısmında vergi affı; mükellef, vergi idaresi ve ortaya çıkan fayda ve maliyetler açısından araştırılacak ve affın söz konusu unsurlar üzerindeki etki ve sonuçları değerlendirilecektir.

1. Mükellef Açısından Vergi Affı

Vergi affı, vergilendirmeye ilişkin görevlerini yerine getirmeyen mükellefler özelinde oldukça önemli bir fırsat olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda vergi affı ve mükellef arasındaki ilişkiyi inceleyebilmek adına, söz konusu mükellefleri iki gruba ayırabilmek mümkündür. Buna göre ilk grupta yer alan mükellefler, vergiye gönüllü uyum bakımından sorun yaşamayan bireylerden oluşurken; diğer grup ise vergisel görev ve sorumluluklarını yerine getirirken uyum problemi yaşayan mükelleflerden oluşmaktadır. İlk grupta yer alan mükellefler için vergi affı, mükellefler arasında haksızlığa neden olan bir uygulamadır. Bu mükelleflere göre, ödenen vergiler sonrasında kişisel gelir azalmakta ve vergisini ödemeyen mükellefler aftan faydalandığında ise bu kişilerin gelirlerinde dürüst mükelleflere kıyasla kayda değer miktarda bir azalma yaşanmamaktadır. Bu bakımdan söz konusu mükellefler hissettikleri haksızlık duygusu nedeniyle, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukları konusunda eskisi kadar dikkatli davranmayabilir¹³⁵.

İkinci grupta yer alan ve vergi uyumsuzlukları bulunan mükellefler açısından vergi affı, geçmiş hataların telafisi ve daha uyumlu bir mükellef olabilme şansı olarak değerlendirilebilir. Vergi affından yalnızca bir kez faydalanan mükellefler, ileride gerçekleştirilebilecek olası denetim ve incelemeleri düşünerek daha uyumlu bir mükellef olmaya çalışabilir. Buna karşın vergi affından faydalandığında vergilemeye ilişkin görevlerine yerine getirmeyen mükellefler, gelecek dönemde yakalanma riskinin artacağını düşünerek aftan yararlanmamayı da tercih edebilmektedir¹³⁶.

¹³⁵ Fatih Savaşan, “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalanyor?”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2006, s. 153-154.

¹³⁶ Savaşan, “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: ...”, s. 153-154.

Diğer bir açıdan vergi afları, birey ve toplum özelinde gerçekleştirilen hataların beyan edilmesine izin veren ve artık geçmişe ait fikirlerin değiştiğinin dile getirilerek yeni bir sayfa açılması hususunda fırsat sağlayan bir uygulamadır¹³⁷.

Öte yandan vergilendirmeye yönelik sorumluluklarını yerine getiren dürüst mükelleflere göre vergi affı, vergi suçlarının sık bir şekilde tekrarlanmasına yol açmakta ve bu sebepten dolayı yalnızca kriz dönemlerinde uygulanmalıdır. Ayrıca sözü edilen mükelleflere göre vergi affı, vergi kaçakçılığını teşvik eden zararlı bir uygulamadır¹³⁸. Vergi kaçakçılığı ile vergi affı arasındaki ilişki, 1993 yılında Manisa ili özelinde gerçekleştirilen bir anket çalışmasında konu edinilmiş ve bu çalışmanın sonuçlarına göre, vergi kaçakçılığına tepki gösteren mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun vergi affı uygulamalarına da olumsuz baktığı görülmüştür¹³⁹.

Diğer bir açıdan vergi affının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi ve mükellefler özelinde benimsenebilmesi için, affın vergi denetimini olumsuz bir şekilde etkilemesine izin verilmemesi gerekir. Bu nedenle öncelikle vergi affının mükelleflere çok iyi bir şekilde anlatılması, vergi affından sonra tekrar bir af uygulamasına gidilmemesi ve vergi affının bireyler arasında eşitsizliğe neden olmayacak şekilde uygulanması gerekir. Öte yandan uygulanan vergi affından sonra vergi denetimlerinin daha yoğun bir şekilde gerçekleştirilmesi ve bireylerin vergi denetim algısına zarar verebilecek herhangi bir uygulamadan uzak durulması önemlidir¹⁴⁰.

2. Vergi İdaresi Açısından Vergi Affı

Devlet kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için, vergiler başta olmak üzere birçok finansman kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Bu finansman kaynakları içerisinde vergiler, devlet mekanizmasının ortaya çıktığı ilk tarihten beri, en önemli kamusal

¹³⁷ Herman B. Leonard ve Richard J. Zeckhauser, “Amnesty, Enforcement and Tax Policy”, **National Bureau of Economic Research**, 1986, s. 10.

¹³⁸ Selçuk İpek, İlknur Kaynar ve Mehmet Öksüz, “Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2012, s. 252-253.

¹³⁹ Naci Birol Muter, Süreyya Sakınç ve Ahmet Kemal Çelebi, **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması: Manisa İli Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Manisa, 1993, s. 47.

¹⁴⁰ Mustafa Taytak ve Tuğba Akyüz Dalkıran, “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 6(1), 2019, s. 128-129.

gelirlerden biri olmuştur. Bu sebeple kamusal gelir açısından sıkıntılar yaşanan dönemlerde karar alıcılar, tahsilatı zor olan kamu alacaklarının tahsilini sağlamak ve vergi gelirlerini arttırabilmek için sık sık vergi affi uygulamalarına başvurmuştur¹⁴¹.

Vergi affi bir ülkenin vergileme politikasından kaynaklanan hatalar sonucunda, vergi gelirlerine yönelik ortaya çıkan engellerin ortadan kaldırılması hususunda oldukça önemli bir uygulamadır¹⁴². Bu bakımdan vergi affi ülkelerin gelişmişlik seviyesinden farklı olarak, birçok ülke tarafından kullanılan bir gelir aracı olarak görülmektedir. Vergi affi ile kısa vadede kamu gelirlerini arttırmak, vergi tabanını genişletmek, vergi idaresinin tahsil maliyetlerini azaltmak; uzun vadede vergi denetim maliyetlerini ve hata yapan mükelleflerin suçluluk duygusunu azaltmak ve yaşanan krizlerin tazminini gerçekleştirmek gibi amaçlar güdülmektedir¹⁴³.

Vergi idaresinin, vergi affına ilişkin tüm bu beklentilerine karşı uygulamada çok farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Özellikle mükellefler arasında vergi affi çıkarılacağına yönelik beklentiler oluştuğu zaman, vergi borcunu ödemeyen mükellefler bu hususta daha özensiz davranmakta ve hatta görev ve sorumlulukları konusunda hassasiyet sahibi mükellefler dahi vergilerini ödememe yoluna gidebilmektedir¹⁴⁴.

Diğer bir açıdan değerlendirildiğinde, vergi afları kısa vadede vergi gelirleri hasılatını arttırmakta; fakat bu husus çıkarılan her vergi affi sonrasında daha fazla vergi geliri elde edileceği anlamına gelmemektedir. Zira vergi aflarının sık aralıklarla çıkarılması sonucunda mükellefler sürekli bir af beklentisi içine girmekte ve yükümlülükleri altındaki vergi borçlarını ödemeyi ertelemektedir. Bu durumun sonucunda vergi gelirleri ciddi düzeyde azalmakta ve kamu gelirleri açısından bir zaman uyumsuzluğu söz konusu olmaktadır¹⁴⁵.

¹⁴¹ Turgay Berksoy ve Gizem Elif Kırççek, “Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası”, **Journal of Life Economics**, Cilt:5, Sayı:3, 2018, s. 151.

¹⁴² M. Djafar Saidi, “Tax Amnesty as Policy in the Field of Taxation”, **Journal of Law, Policy and Globalization**, Cilt: 63, 2017, s. 86.

¹⁴³ Kargı, “Türkiye’de Vergi Aflarının...”, s. 112.

¹⁴⁴ Uçar Demirkan, “Vergi Tahsilatı Neden Geriliyor?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:119, Kasım 2002, s. 1.

¹⁴⁵ Abdülkerim Eroğlu, “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi” **Journal of Economics Business and Political Researches**, 3(5), 2018, s. 59-60.

3. Fayda ve Maliyetler Açısından Vergi Affı

Vergi affı sonucunda ortaya çıkan fayda ve maliyetler, vergilendirmenin unsurlarını farklı açılardan ilgilendirmektedir. Bu bağlamda uygulanan bir vergi affı sonrasında oluşabilecek fayda ve maliyetler Tablo 2’de özetlenmektedir:

Tablo 2: Vergi Affının Fayda ve Maliyetleri

Vergi Affının Faydaları	Vergi Affının Maliyetleri
-Vergi gelirleri hızlı bir şekilde artış gösterir	-Vergi gelirleri, kısa vadede düşük seviyede artış gösterirken; buna karşın uzun vadede azalmaktadır
-Yönetim maliyetleri önemli derecede azalır	- Af sonrası mükelleflerin yeni bir af beklentisi içine girmesi ve dürüst mükelleflerin hissettiği adaletsizlik duygusu vergi uyumunu azaltır
-Vergi affı sonrasında, daha güçlü vergi politikaları ile vergiye gönüllü uyum artabilir	-Vergileme kapasitesi üzerinde kısa vadede olumlu; uzun vadede ise olumsuz etkiler meydana getirir
-Hatalı davranarak vergi suçu işleyen mükelleflere yönelik, iyimser ve yumuşak bir uygulamadır	-Vergi affı sonucunda hükümet, güçlü bir vergilendirme sistemi olmayan, zayıf bir idare olarak görülebilir

Kaynak: Alm, s. 4; Benno Torgler, Christoph A. Schaltegger ve Markus Schaffner, “Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties”, **Swiss Journal of Economics and Statistics (SJES)**, 139(3), 2003, s. 376; Eroğlu, s. 129; İpek, Kaynar ve Öksüz, s. 252-253.

Tablo 2’de görüldüğü üzere; vergi affının, mükellef, vergileme psikolojisi ve ahlâkı, vergi idaresi ve vergi politikaları gibi unsurlar üzerinde birçok etkisi bulunmaktadır. Bu etkilerden bazıları, vergi gelirlerinin kısa vadede arttırılması ve yönetim maliyetlerinin azaltılması gibi faydalı unsurlardan oluşmakta iken; bazıları ise uzun vadede vergi gelirlerinin azalması, dürüst mükelleflerin eşitsizlik ve adaletsizlik hissine kapılması, vergi kaçakçılığını özendirme ve vergileme kapasitesinin zarar görmesi gibi çeşitli unsurlardan oluşmaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi affı; ekonomik, mali ve sosyal bakımdan birçok fayda ve maliyeti bünyesinde barındıran, geniş ölçekli bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Vergi affı hususunda gerçekleştirilen çalışmalar ve hukukî düzenlemeler, ilgili uygulamanın nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin aydınlatıcı bir ışık görevi görmektedir. Bu doğrultuda literatürde yer alan bilgilere uygulama safhasında ne kadar başvurulduğu hususu önem kazanmaktadır. Bu durumun tespitinin yapılabilmesi ve ülkelerin vergi affı enstrümanını nasıl ve hangi şekillerde kullandığı, ilgili konunun araştırılması bakımından önemlidir. Bu amaç kapsamında çalışmanın bu bölümünde, Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan itibaren uygulanan vergi aflarının genel bir değerlendirilmesi yapılacaktır. Daha sonra, bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler kapsamında vergi aflarının durumu incelenecek ve bu şekilde Türkiye özelinde karşılaştırma yapabilme şansı doğacaktır.

I- TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Tarihsel bir perspektifle bakıldığında, bir devletin kuruluşuna ilişkin en önemli gerekçelerden birinin vergilendirme olduğu görülmektedir. Bu husus Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşunda 1 numaralı Kanunun, *Ağnam-ı Resmîyye Kanunu* adında bir vergi kanunu olmasının nedenini açıklamaktadır. Ağnam kelimesinin karşılığı “koyun” olup; sözü edilen verginin konusunu ise küçükbaş hayvanlar oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere Türkiye Cumhuriyeti de diğer tüm devletler gibi, vergilendirmeye yönelik bir kanun ile doğmuştur¹⁴⁶.

Vergilendirmeye yönelik bir kanun ile doğan Türkiye Cumhuriyeti'nin, birtakım fiskal ve ekstra fiskal amaçları gerçekleştirmek için sıkça kullandığı araçlardan biri de vergi aflarıdır. Özellikle 1950 yılı ve sonrasında ekonomik anlamda yaşanan zorluklar ve vergi gelirlerinin arttırılmasına yönelik alınan kararlar nedeniyle vergi afları, mali anlamda kullanılan en önemli araçlardan biri haline gelmiştir¹⁴⁷.

Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar, sayısı kırka yakın birçok mali af uygulanmış ve bu afların neredeyse üçte biri son on altı yılda çıkarılmıştır. Bu bağlamda

¹⁴⁶ Bingöl, s. 25.

¹⁴⁷ Mehmet Özbirecikli ve Ayşegül Atay Coşkun, “Vergi Affı Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı mı? 4811 Sayılı VBK Çerçevesinde Bir İnceleme: Hatay Örneği”, **Muhasebe Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi**, 2008, s. 41.

Türkiye ekonomisinin son on altı yılı göz önünde bulundurulduğunda, ortalama iki yılda bir bu tür afların çıkarıldığı görülmektedir¹⁴⁸. Bu durum Türkiye’de vergi ve diğer kamu gelirlerine ilişkin tahsilatın yetersizliği ve vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyum derecesinin düşük olduğu hakkında önemli ipuçları vermektedir¹⁴⁹.

Türkiye’de vergi afları ilk vergi affından günümüze kadar gelinen süreçte, vergi aslı ve cezası ile gecikme zammı ve faizini kısmen ya da bütünüyle sona erdiren, çeşitli ödeme kolaylıkları sunan ya da daha hafif nitelikte yeni mali yükümlülükler doğuran bir kurum vazifesi görmüştür¹⁵⁰.

Türkiye’de özellikle 1960 yılına kadar uygulanan aflarda, vergi affı kavramı yerine genellikle terkin veya tasfiye gibi toplum tarafından daha makul karşılanacak terimler kullanılmıştır. 1980’li yıllara bakıldığında vergi affı uygulamalarına ilişkin olarak, önceki dönemlere kıyasla daha farklı ölçütler ön planda olmuştur. Günümüzde vergi ve diğer kamu alacaklarının affına yönelik çıkarılan kanunlar için “*yeniden yapılandırma*”, “*vergi ve varlık barışı*”, “*bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması*” gibi isimler tercih edilmektedir¹⁵¹. Öte yandan bu durum, yalnızca Türkiye’de görülen bir uygulama değildir. Örneğin Almanya’da bu tür mali aflara yönelik düzenlenen kanunlar, “*Vergi Dürüstlüğü Teşvik Kanunu*” gibi isimlerle adlandırılmaktadır¹⁵².

Türkiye’de uygulanan mali aflar kapsam bakımından incelendiğinde; afların içeriğinde yalnızca vergi ve buna ilişkin cezalar bulunmamakta; sosyal güvenlik primleri, öğrenim kredileri, spor kulüplerine ilişkin verilen vergi cezaları, bazı devlet işletmelerinin belirli vergilerden muaf tutulması ve trafik cezaları gibi, birçok mali unsurun da sözü edilen aflar neticesinde değerlendirildiği görülmektedir¹⁵³. Öte yandan Türk vergi hukukunda vergi cezaları, 1961 yılında yürürlüğe konulan 281 sayılı *Bir Kısım Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun*¹⁵⁴ ile affedilmeye

¹⁴⁸ Ozan Bingöl, “Yeni Bir Vergi Affı Çıkar mı?”, 22.03.2019, <http://vergivedair.com/2019/03/22/yeni-birvergi-affi-cikar-mi/>, (03.12.2019).

¹⁴⁹ Mehmet Mollaismailoğlu, “Türkiye’de Vergi Afları”, 03.11.2018, <https://mollaismailoglu.com/hesaplamalar/turkiyede-vergi-aflari/>, (03.12.2019).

¹⁵⁰ Hasan Yeşilyurt, “Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirlî Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Cilt: 122, 2016, s. 248.

¹⁵¹ Sarıcaoğlu, s. 228.

¹⁵² Martin Kellner, “Tax Amnesty 2004/2005- An Appropriate Revenue Tool”, *German Law Journal*, Cilt:5, Sayı4, 2004, s. 339.

¹⁵³ Sarıcaoğlu, s. 228.

¹⁵⁴ 28.02.1961 ve 281 sayılı *Bir Kısım Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun*, (03.03.1961-10748).

başlamıştır. Bu tarihe kadar uygulanan vergi aflarında ödenmeyen vergilere ilişkin ceza ve gecikme zamları, vergi affının kapsamına dahil edilmemiştir¹⁵⁵.

Türkiye’de uygulanan vergi afları çıkarıldığı dönemler itibariyle incelendiğinde; hangi ideolojiye sahip olursa olsun iktidar olabilme fırsatını yakalayan birçok siyasi partinin, vergi aflarından faydalandığı görülmektedir. Ayrıca vergi ve benzeri aflar, yalnızca seçilen hükümetlerin kullandığı bir araç olmamış; aynı zamanda askeri darbe dönemlerinde yürütme erkini elinde bulunduran karar vericiler tarafından da kullanılmıştır¹⁵⁶.

Öte yandan Türkiye’de uygulanan her vergi affı sonrasında yetkililer, bir daha vergi affı olmayacağını ve söz konusu affın, mükellefler açısından son bir şans olarak değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Fakat uygulamada bu durum söylenenlerin tam aksi şekilde gerçekleşmiş ve her vergi affı, gelecekteki vergi aflarının habercisi olarak görülmüştür¹⁵⁷. Örneğin; dönemin Maliye Bakanı¹⁵⁸ Naci Ağbal, 2017 yılında gerçekleştirdiği bir konuşmada “*Bundan sonra kimse yeni bir yapılandırma kanunu beklemesin*” ifadelerini kullanırken¹⁵⁹; bir yıl sonra hazırlanan yeni bir mali yapılandırma için, “*Yapılandırma kanunu, devlete borcu olan vatandaşlarımız için kaçırılmaz, tarihi fırsatlar sunuyor. Tüm vatandaşlarımızı bundan yararlanmaya davet ediyorum*” sözlerini kullanmıştır¹⁶⁰. Bu durum Cumhuriyet tarihinin her döneminde benzer şekilde gerçekleşmiştir. Bu sebeple vergi aflarının bir daha uygulanmayacağına ilişkin beyanların ideolojik açıdan farklılaştırılması doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında kamu maliyesinin her dönemini yakından ilgilendiren bir uygulamanın, Türkiye özelinde incelenmesi önem kazanmaktadır. Bu bölümde Cumhuriyet döneminde uygulanan vergi afları, dönemler itibariyle ayrılarak ayrıntılı bir şekilde değerlendirilecektir.

¹⁵⁵ Çağan, s. 116.

¹⁵⁶ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori...”, s. 54.

¹⁵⁷ Berksoy ve Kırçıçek, s. 141.

¹⁵⁸ İlgili Bakanlığın ismi, 09.07.2018 tarihinde yayımlanan 30473 numaralı (3’üncü Mükerrer) ve 703 sayılı *Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname* ile “Hazine ve Maliye Bakanlığı” olarak değiştirilmiştir.

¹⁵⁹“Maliye Bakanı Ağbal: KDV’de Sadeleştirme Planlıyoruz”, **Dünya Gazetesi**, 23.08.2017, <https://www.dunya.com/gundem/maliye-bakani-agbal-kdvde-sadelestirme-planliyoruz-haberi-378816> (03.12.2019).

¹⁶⁰“Ağbal’dan Yapılandırma Çağrısı”, **Dünya Gazetesi**, 05.06.2018, <https://www.dunya.com/ekonomi/agbal-dan-yapilandirma-cagrisi-haberi-418278> (03.12.2019).

A- 1923-1938 Döneminde Uygulanan Vergi Afları

Türkiye’de 1923-1938 döneminde uygulanan vergi politikaları genellikle kamu geliri sağlama üzerine odaklanmakta ve bu dönem sistematik bir vergi reformunun gerçekleştirilmesi için erken bir zaman olarak görülmektedir. Bu bağlamda söz konusu yıllar, mevcut sistemde iyileştirmeler yapabilme ve yeni vergi gelirleri yaratabilme üzerine odaklanılan bir dönem olarak değerlendirilebilir¹⁶¹.

Türkiye’de 1960 yılına kadar uygulanan vergi aflarına yönelik kanunlar, uygulamaya son verilen vergilere ilişkin tasfiyelerin gerçekleştirilmesine yönelik çıkarılmıştır. Öte yandan söz konusu aflardan faydalanmak için her zaman belirli bir şart aranmamış; vergi aslı ve buna yönelik gecikme zammı ve cezalar hakkında herhangi bir ayırım da gözetilmemiştir¹⁶². Bu bağlamda Türkiye’de 1923-1938 döneminde uygulanan vergi afları, Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3: Türkiye’de 1923-1938 Döneminde Vergi Afları

Tarih	Kanun
05.08.1928	145 sayılı Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
22.03.1934	2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun

Kaynak: Ali Volkan Özgüven, “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, 2018, s. 37-38; Yelman, s. 76-77; Yılmaz, s. 55.

Tablo 3’te görüldüğü üzere, Türkiye’de 1923-1938 döneminde vergi aflarının uygulanabilmesi için üç farklı kanun çıkarılmıştır. Çalışmanın bu kısmında, söz konusu döneme ilişkin çıkarılan vergi affı kanunları hakkında bilgi verilecektir.

- 145 sayılı Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun: İlgili Kanun Rumi takvime göre 11 Ağustos 1337’de; Miladi takvime göre ise 5 Ağustos 1928 tarihinde çıkarılmıştır. Bu Kanun ile Kars, Ardahan ve Artvin vilayetleri ile Iğdır ve Sürmeli kazalarında, Rus yönetimi zamanında uygulanan maktu vergilerin toplanılması amaçlanmıştır. Bu vergiler toplanırken; bir rublenin altmış kuruşa denk geldiği varsayılmış ve söz konusu vergilerin tarh ve tahakkuk işlemleri bu şekilde

¹⁶¹ Gül Kayalıdere ve Pelin Mastar Özcan, **Atatürk Dönemi’nde (1923-1938) Uygulanan Vergi Politikaları**, Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Matbaası, İzmir, 2014, s. 10.

¹⁶² Dönmez, s. 215.

gerçekleştirilmiştir. Öte yandan Kars, Ardahan ve Artvin vilayetlerinde, ilgili Kanunun yürürlüğe girmesinden önce uygulanan; Aşar, Arazi ve Emlak vergilerine ilişkin tüm işlemler hükümsüz kabul edilmiş ve bütün sonuçları ile birlikte uygulamadan kaldırılmıştır¹⁶³.

-2395 sayılı *Kazanç Vergisi Kanunu*: İlgili Kanun, 22 Mart 1934 yılında; sedüleri bir gelir vergisi olarak nitelendirilebilecek Kazanç Vergisi'nin iyileştirilmesi ve daha güncel bir hale getirilmesi amacıyla çıkarılmıştır. Bu bağlamda söz konusu Kanun, geçmiş dönemlerde uygulanan 755 sayılı *Kazanç Vergisi Kanunu*'nu yürürlükten kaldırmış ve dönemin şartlarına uygun bir şekilde hazırlanmıştır. Öte yandan bu Kanunun vergi affına ilişkin birtakım hükümler içermesi, çalışmanın kapsamında incelenmesi gerekliliği hususunu ortaya çıkarmıştır. Buna göre, 1934 tarihli *Kazanç Vergisi Kanunu*; yürürlükten kaldırılan eski Kanuna göre hesaplanmış, fakat tahsili henüz gerçekleştirilmemiş vergi cezalarını ortadan kaldırmıştır. Ancak bu vergi affından faydalanılabilmemesi için birtakım koşullar aranmıştır. Buna göre söz konusu vergi affından 1926, 1927 ve 1928 yıllarında, 1924 yılında ödenen temettü vergilerinin üç katını ödeyerek görevlerini yerine getirmiş olan mükellefler faydalanmıştır¹⁶⁴.

-2566 sayılı *Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun*¹⁶⁵: Bu Kanun 1960 yılına kadar uygulanan vergi afları içerisinde, en kapsamlı ve detaylı şekilde hazırlanan af düzenlemesi olarak değerlendirilebilir. İlgili Kanun 4 Temmuz 1934 tarihinde kabul edilmiş ve 12 Temmuz 1934 tarihinde *Resmî Gazete*'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. *Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun*; vergi affına ilişkin düzenlemeleri içeren on yedi maddeden oluşmaktadır. Bu husus söz konusu Kanunun, bu tarihe kadar hazırlanan vergi affı kanunları içerisinde en kapsamlı düzenleme olduğunu bir kez daha kanıtlamaktadır. İlgili Kanunun 1'inci maddesinde, “*Cumhuriyetin ilân edildiği 1339 malî senesi sonuna kadar (1923 yılı) seneler için Devlete, hususî idarelerle belediyelere ait tahakkuk etmiş bilûmum vergi ve resim ve harçlar ve bunların munzam kesirleri ve misil ve teahhur zamları ve vergi tezkeresi esmanî bakayasının kayıtları terkin olunur.*” hükmü

¹⁶³ Necmettin Şahin ve Akif Yılmaz, **Millî Mücadele Stratejisinin Mali İktisat Boyutu ve Sosyo-Ekonomik Dinamikleri**, (Ed. Necmettin Şahin), Vergi Müfettişleri Derneği, 2015, s. 113; Kargı, “Türkiye’de Vergi Aflarının...”, s. 108-109.

¹⁶⁴ Semih Öz ve Dilek Özkök Çubukçu, “Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 66, Sayı:2, 2011, s. 248; Dönmez, s. 216.

¹⁶⁵ 04.07.1934 tarih ve 2566 sayılı *Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun*, (RG. 12.07.1934-2750).

yer almaktadır. Buna göre ilgili hüküm gereğince; 1923 yılı sonuna kadar tahakkuku gerçekleşmiş tüm vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin munzam kesir, misil ve gecikme zamları, vergi affı kapsamında affedilmiştir. Öte yandan vergi affında yer alan bu unsurlar; yalnızca merkezi hükümet tarafından toplanacak kamu gelirlerini kapsamamış; ayrıca mahalli idareler kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşlar bünyesinde de affedilmiştir. Diğer yandan ilgili Kanunun 2'inci maddesi gereğince; tahakkuk edilme yılı ne olursa olsun mülga edilmiş ve artık toplanmayan birçok vergi, hiçbir koşul ve şart aranmadan terkin edilmiştir. *Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun* ile vergi affı konusunda yapılan bir diğer düzenleme; bazı vergilere ilişkin vergi aslının bir kısmının ödenmesi koşuluyla, bu vergiye ilişkin ödenmeyen kısım, ceza ve faizlerin affedilebileceği hususudur. Bu bağlamda hangi vergilerin, ne şekilde ve hangi oranda affedileceği hususu Kanunda farklı şekillerde düzenlenmiştir. Örneğin; Harp Kazançları Vergisi için % 40 ile % 60 oranında değişen şekilde kısmi ödeme koşulu aranmışken; Eğlence Vergisi için aranan kısmi ödeme koşulu % 80'e varmaktadır¹⁶⁶.

B- 1939-1950 Döneminde Uygulanan Vergi Afları

Türkiye'de 1939 ile 1950 yılları, özellikle İkinci Dünya Savaşı'nın patlak verdiği ve savaş ekonomisinin, tüm ülkeler ile beraber Türkiye'de de yoğun bir şekilde etkisini sürdürdüğü yıllar olarak bilinir. Zira Türkiye Cumhuriyeti söz konusu savaşa katılmamış; ancak etki ve sonuçlarını özellikle ekonomik ve siyasal anlamda çok yoğun bir şekilde hissetmiştir¹⁶⁷. Söz konusu bu unsurlar ülke ekonomisini derin bir şekilde etkilemiş ve özellikle maliye politikalarının konjonktüre göre şekil almasında önemli bir rol oynamıştır.

Türkiye'de 1939-1950 döneminde uygulanan vergi afları; yürürlükten kaldırılan vergi kanunlarına ilişkin toplanan vergilerin tasfiyesini gerçekleştirme ve bazı devlet kurumlarının vergisel sorumluluklarını azaltmaya dayalı uygulamalardan oluşmaktadır. Bu dönemde uygulanan vergi aflarına yönelik hazırlanan af kanunları, Tablo 4'te gösterilmektedir:

¹⁶⁶ Dönmez, s. 217.

¹⁶⁷ Osman Murat Koçtürk ve Meryem Gölalan, "1923-1950 Türkiye Ekonomisinin Yapısal Analizi", *Üçüncü Sektör Kooperatifçilik*, Cilt:45, Sayı: 2, 2010, s. 59.

Tablo 4: Türkiye’de 1939-1950 Döneminde Vergi Afları

Tarih	Kanun
26.01.1939	3586 sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun
15.03.1944	4530 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun
05.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun
21.05.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
06.07.1948	5240 sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısmının Alınmaması Hakkında Kanun

Kaynak: Özgüven, s. 37-38; Yelman, s. 76-77; Yılmaz, s. 55; Dönmez, s. 220; Çetin, s. 177.

Tablo 4’te görüldüğü üzere; Türkiye’de 1939-1950 döneminde, vergi aflarının uygulanabilmesi için beş farklı kanun çıkarılmıştır. Çalışmanın bu kısmında söz konusu döneme ilişkin çıkarılan vergi affi kanunları hakkında bilgi verilecektir.

-3586 sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun¹⁶⁸: İlgili Kanun bu tarihe kadar uygulanan diğer vergi aflarına benzer bir şekilde, vergi ve diğer alacakların affedilmesi hususunda herhangi bir şart bulundurmamaktadır. *Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun*, toplam beş maddeden oluşan ve Arazi Vergisi’nin 1935 mali yılı sonuna kadar tahakkuk etmiş; ancak tahsili gerçekleşmemiş kısım, ceza ve zamlarına uygulanan bir vergi affi düzenlemesidir. Bu husus ilgili Kanunun 1’inci maddesinde, “1935 malî yılı sonuna kadarki senelere ait olarak tahakkuk ettirilmiş ve bu kanunun meriyeti tarihine kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi bakayasının munzam kesirleri ve cezalar ile birlikte kayıtları terkin olunur.” hükmü ile açıklanmıştır. Bu Kanun itibarıyla uygulanacak olan vergi affının icrasından Dahiliye (İçişleri) ve Maliye vekilleri sorumlu tutulmuştur.

¹⁶⁸ 26.01.1939 tarih ve 3586 sayılı *Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun*, (RG. 07.02.1939-4126).

-4530 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun¹⁶⁹: Varlık Vergisi, sahip olduğu temel özellikler ve kamu maliyesine olan etkileri bakımından Türkiye Cumhuriyeti'nin en tartışmalı vergilerinden biridir. Varlık Vergisi, savaş koşulları nedeniyle finansman kaynaklarının yetersizliği ve savaş sonrasında nüfusun azalması sebebiyle ekonomik üretimin eksikliği gibi nedenlerle uygulanan bir vergidir¹⁷⁰. Türkiye Cumhuriyeti bu yıllarda tarihinin en önemli ekonomik bunalımlarından birini yaşamaktadır. İkinci Dünya Savaşı'na girilmemesine rağmen savunma harcamalarının artması, tarımsal üretimin ciddi düzeylerde azalması ve temel gıda maddelerinin bile karne usulüyle dağıtılması, sözü edilen dönemde görülen uygulamalardan yalnızca birkaçıdır¹⁷¹. 4304 sayılı *Varlık Vergisi Kanunu*, İkinci Dünya Savaşı'nın tüm ülke ekonomilerini derin bir şekilde sarstığı yıllarda, 11 Kasım 1942 tarihinde parlamento tarafından kabul edilmiştir. Varlık Vergisi uygulanış biçimi, kanunun hazırlanması ve parlamento tarafından kabulü, basın ve yayın organları tarafından desteklenmesi, matrah tespit komisyonlarının çalışma şekilleri, kimlerin vergi mükellefi olduğu ve ne kadar vergi ödeneceğinin ilân yolu ile duyurulması, ödemenin en fazla bir ay içinde gerçekleştirilme zorunluluğu, yasal süre içerisinde vergisini ödemeyen mükelleflerin mallarının haczedilerek icra yoluyla satılması; ancak mükellef vergi borcunu hâlâ ödememişse, bu borcun karşılığı olarak mükelleflerin çalışma kamplarına götürülerek beden yolu ile borçlarını ödemek zorunda bırakılmaları gibi birçok yönden özel koşulları bulunan bir vergi türüdür¹⁷². Varlık Vergisi esas olarak dönemin şartları gereği kamu harcamalarının oldukça yüksek olması ve bu harcamalara kaynaklık edecek kamu gelirlerinin, söz konusu giderleri karşılamada yetersiz kalması sonucunda toplanılmıştır. Bu dönemde sahip olunan mal ve servet bakımından daha üstün olan gayrimüslim bireyler, toplumun diğer bireyelerine kıyasla daha ağır şartlarda ve yüksek oranlarda vergilendirilmiş ve bu durum ilgili verginin Gayrimüslim bireyelerin mal varlıklarına el koymak için çıkarıldığına ilişkin

¹⁶⁹ 15.03.1944 tarih ve 4530 sayılı *Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun*, (RG. 17.03.1944-5657).

¹⁷⁰ Birol Kovancılar ve Gül Kayalıdere, "Türkiye'de Varlık Vergisi Uygulamasının Sosyo-Politik ve Ekonomik Sonuçları", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, (Ed. Ahmet Kemal Çelebi), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Yayın No: 2012/418, 2012, s. 156.

¹⁷¹ Ramazan Gökbunar, Muzaffer Çandır, Ahmet Arslan ve Pelin Mastar Özcan, "Varlık Vergisinin Türk Romanında Yansıması", **Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:78, 2016, s. 231.

¹⁷² Ayhan Aktar, "Varlık Vergisi ve İstanbul", **Toplum ve Bilim**, Cilt:71, Kış 1996, s. 97.

eleştirilere yol açmıştır¹⁷³. Öte yandan Varlık Vergisi'nin tarh aşamasında kolaylık sağlanması için vergi mükelleflerinin, “Gayrimüslim”, “Müslüman”, “Ecnebi” gibi etnik ve dinsel açıdan kategorilere ayrılması, bu verginin tarafsızlığı ve demokratikliği hususunda bazı tartışmalara sebep olmuştur¹⁷⁴. Varlık Vergisi on altı ay süren kısa bir uygulama döneminden sonra, 15 Mart 1944 tarih ve 4530 sayılı *Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun* kapsamında mükelleflere ait tahsil edilememiş tüm vergi borçları ile birlikte terkin edilmiştir¹⁷⁵. Bu husus ilgili Kanun'un 1'inci maddesinde, “4305 sayılı kanuna göre tarhedilmiş olan vergilerin henüz tahsil edilmemiş bulunan bakiyeleri terkin edilmiştir.” hükmü ile açıklanmıştır.

-4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun¹⁷⁶: İlgili Kanun gereğince devlete ait olan tüm ormanlar, Orman Genel Müdürlüğü ve buna bağlı olan orman işletmelerinin sahip oldukları ya da intifa ettikleri arazi, bina ve tesisler; Arazi, Bina, İktisadi Buhran ve Müdafaa vergilerinden muaf tutulmuştur. Ancak bu vergi muafiyetinin gerçekleştirilebilmesi için söz konusu devlet işletmelerinin sahip oldukları veya intifa ettikleri mal varlıklarının kira ile tutulmaması şartı öne sürülmüştür. Öte yandan *Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun*'da yer alan bir diğer önemli düzenleme, bu işletmelerde çalışan işçilerin gündelik kazançlarına yönelik muafiyet ile ilgilidir. Bu husus ilgili Kanun'un 3'üncü maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: “*Orman İşletmelerinin ağaçlama, kesim, tomruklama, ölçme, imal yerine taşıma, her türlü orman yolları ve köprüleri ve su işleri ve su nakliyatı yapma, orman temizleme ve kökleme, odun, kömür yapma ve taşıma gibi ormancılık işlerinde çalıştırılan işçilerin gündelikleri her çeşit vergi ve resimden muaftır.*”. İlgili Kanun'un 4'üncü maddesi, vergi affı hususunda önemli olan bir başka düzenlemeye yer vermektedir. Buna göre, “*Orman Genel Müdürlüğü ve buna bağlı Devlet Orman İşletmeleri, 1950 yılı sonuna kadar kazanç, buhran vergileriyle ruhsat*

¹⁷³ Furkan Kılınç ve İsmail Ercan Börü, “Varlık Vergisi Uygulamasına Dair Bir Değerlendirme”, **International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies**, Cilt:3, Sayı:4, 2017, s. 393.

¹⁷⁴ Nevin Coşar, “Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:58, Sayı:2, 2003, s. 10.

¹⁷⁵ Necati Nurcalı, “Varlık Vergisi Kanunu Uygulaması Üzerine Hukuki-Ekonomik ve Mali Bir İnceleme”, **Asya Studies/Akademik Social Studies**, Sayı:8, 2019, s. 88.

¹⁷⁶ 05.06.1946 tarih ve 4920 sayılı *Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun*, (RG. 13.06.1946-6332).

tezkeresi harcından ve zamlarından ve bu vergilerin kaldırılması halinde yerlerine konulacak vergilerden muaft olduğu gibi bu vergileri 1951 yılında % 80, 1952 yılında % 60, 1953 yılında % 40, 1954 yılında % 20 noksaniyle öder.”.

-5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun¹⁷⁷:

Toprak Mahsulleri Vergisi; tarım ürünleri üzerinden alınan ve özellikle köylüler üzerinde önemli bir etkisi olan Aşar Vergisi'nin kaldırılmasıyla beraber uygulanmaya başlamıştır. Bu bağlamda söz konusu vergi, Türkiye'nin ilk dolaysız tarım ürünleri vergisi olarak kabul edilmektedir¹⁷⁸. Bu vergi, toplum nazarında aldığı tepki ve eleştiriler ve İkinci Dünya Savaşı'nın gerekleri doğrultusunda toplanılması bakımından, Varlık Vergisi ile birçok konuda ortak özelliği bulunan bir vergi türüdür. Söz konusu vergiye yönelik yapılan eleştirilerin birçoğu, bu verginin antidemokratik hükümlerin çoğunlukta olduğu bir kanun ile uygulandığı iddiası üzerinde yoğunlaşmaktadır¹⁷⁹. İlerleyen süreçte Toprak Mahsulleri Vergisi; 23 Ocak 1946 tarih ve 4840 sayılı *Toprak Mahsulleri Vergisi Kanununun Kaldırılması Hakkında Kanun* ile kaldırılmıştır. 21 Mayıs 1947 tarih ve 5050 sayılı *Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun* ile bu vergiye ilişkin henüz tahsili gerçekleşmemiş olan unsurlar, tüm cezai sonuçları ile birlikte ortadan kaldırılmıştır.

-5240 sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun¹⁸⁰: İlgili Kanun Türkiye'de 1939-1950 döneminde vergi affına yönelik gerçekleştirilen son düzenleme olmuştur. Bu Kanun gereğince bitkisel yağ üretimi gerçekleştiren işletmelerin; 1 Eylül 1947 tarihine kadar tahakkuku gerçekleşmiş ancak tahsil edilememiş olan Muamele Vergisi'ne yönelik cezalarının tahsilinden vazgeçilmiştir.

¹⁷⁷ 21.05.1947 tarih ve 5050 sayılı *Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun*, (RG. 27.05.1947-6616).

¹⁷⁸ Şafak Ertan Çomaklı, Fatih Koç ve Kürşad Emrah Yıldırım, “Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi: Toprak Mahsulleri Vergisi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2012, s. 62.

¹⁷⁹ Dönmez, s. 219.

¹⁸⁰ 06.07.1948 tarih ve 5240 sayılı *Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun*, (RG. 12.07.1948-6955).

C- 1951-1960 Döneminde Uygulanan Vergi Afları

Türkiye’de 1950’li yıllar, tüm toplumu başta siyasi ve ekonomik olmak üzere birçok açıdan etkileyen ve ülke çapında önemli bir değişim sürecinin başlangıcı olan yıllar olarak değerlendirilir. 1950 yılında gerçekleştirilen iktidar değişikliği ile Türkiye Cumhuriyeti, kurulduğu tarihten bu yana ilk kez farklı bir siyasi parti tarafından yönetilmeye başlamıştır. İktidarın yeni sahibi Demokrat Parti’nin kuruluş felsefesinde yer alan liberalizm anlayışı, hükümetin gerçekleştirdiği ekonomik faaliyet ve uygulamalarda kendini göstermiş ve dönemin şartları da bu anlayışa göre hareket edilmesi hususunda yardımcı bir faktör olmuştur¹⁸¹.

Bu yıllarda ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilebilmesi için özel sektörün desteklenmesi gerektiği düşüncesi savunulmuştur. Bu kapsamda özellikle, ithalata yönelik kısıtlamalar kaldırılmış ve kredi faizleri düşürülerek piyasanın daha fazla kredi kullanabilmesinin yolu açılmıştır¹⁸². Öte yandan bu dönemde uygulanan vergi politikalarına bakıldığında, ilgili dönem için kesin bir değerlendirme yapabilmek kolay değildir. Bu dönemde tarımdan elde edilen kazançlar vergilendirilmemiş ve Muamele Vergisi’nin yerine, sadece belirli imalat faaliyetlerine yönelik uygulanan Gider Vergisi kullanılmıştır. Öte yandan bu dönemde etkisini ciddi düzeyde hissettiren enflasyon problemi, vergi yükünün adil dağılımı hususunda istenmeyen sonuçlara yol açmıştır¹⁸³.

Türkiye’de 1951-1960 döneminde, yalnızca 113 sayılı *Af Kanunu* çıkarılmıştır. Bu durum söz konusu döneme ilişkin vergileme anlayışı ve politikaları hakkında önemli bir gösterge olarak değerlendirilebilir.

-113 sayılı *Af Kanunu*¹⁸⁴: İlgili Kanun, 1960 yılında gerçekleştirilen askeri ihtilal sonrasında yönetime el koyan Milli Birlik Komitesi tarafından çıkartılan ve vergi affına yönelik hükümler içeren tek af kanunudur¹⁸⁵. Bu Kanun kapsamında oluşturulan *Af Kanunu Tasarısı ve Sosyal İşler Komisyonu* raporunda ilgili affın gerekçeleri; askeri ihtilal

¹⁸¹ Yaşar Baytal, “Demokrat Parti Dönemi Ekonomi Politikaları”, **Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi**, Sayı:40, Kasım 2007, s. 551.

¹⁸² Abdullah Takım, “Demokrat Parti Döneminde Uygulanan Ekonomi Politikaları ve Sonuçları”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:67, Sayı: 2, 2012, s. 159.

¹⁸³ Ahmet Kumrulu, “Türkiye’de Vergi Politikası ve Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:1, 1988, s. 195.

¹⁸⁴ 26.10.1960 tarih ve 113 sayılı *Af Kanunu*, (RG. 28.10.1960-10641).

¹⁸⁵ Seyfullah Çakmak, “Türk Hukukunda Af Sorunu”, **Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Af Sorunu Sempozyumu** İstanbul, 2011, s. 43.

sonrasında ülke özelinde meydana gelen olağanüstü değişikliklere uyum sağlamak, eski iktidarı hatırlatacak uygulamalara son vermek ve 1950’li yılları hatırlatan olayları geçmişte bırakarak yeni bir sayfa açabilmek gibi unsurlara dayandırılarak açıklanmıştır¹⁸⁶. 113 sayılı *Af Kanunu*, on maddeden oluşan ve içeriğinde birçok farklı kabahat ve suça yönelik düzenlemeler barındıran bir kanun olarak bilinmektedir. Bu Kanun kapsamında 27 Mayıs 1960 tarihine kadar işlenmiş bazı suçların tamamı veya bir kısmı affedilmiştir. İlgili Kanun’da vergi affı hususunda henüz tahsil edilememiş idari para cezalarının tamamının affedilmesine karar verilmişken; vergi cezaları ve buna yönelik zamlar konusunda herhangi bir affın olmayacağı belirtilmiştir¹⁸⁷. Bu husus Kanun’un 7’nci maddesinde, “*Hususi kanunlara göre mercilerince verilmiş olan ve bu kanunun neşri tarihinde infaz edilmemiş bulunan para cezaları da birinci madde hükmüne tabidir, vergi cezaları ve misil zamları bu hükümden hariçtir.*” hükmü ile ifade edilmiştir.

D- 1961-1980 Döneminde Uygulanan Vergi Afları

Türkiye’de 1961-1980 dönemi; askeri ihtilalin izlerinin silinmesi, önceki yıllara ilişkin ekonomik problemlerin çözümlenmesi ve planlı kalkınma modeli ekseninde ekonominin iyileştirilmesi gibi hedeflerin belirlendiği bir dönem olarak değerlendirilebilir. Öte yandan bu döneme ilişkin ekonomik hedeflerin başında; ithalat ile mal ve hizmet temin etmek yerine, yerli üretime dayalı milli bir ekonominin oluşturulması fikri yer almaktadır. Buna karşın küresel konjonktürün gerekleri ve ülke ekonominin içinde bulunduğu durum dikkate alındığında, özellikle teknoloji ve enerji sektörlerindeki dışa bağımlılık devam etmiştir. Bu durumun sonucunda ülkenin kendi iç kaynaklarının yetersiz kaldığı durumlarda, uluslararası kurum ve kuruluşlardan borçlanılmaya devam edilmiştir¹⁸⁸.

Türkiye’de 1961-1980 döneminde vergi affına ilişkin birçok düzenleme yer almakta ve bu düzenlemelerin kapsamı ve içeriğinde önceki dönemlere kıyasla önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu dönemde gerçekleştirilen vergi afları, özellikle nicelik bakımından dikkat çekmekte ve çıkarılan af kanunlarının birçoğunun, idari nitelikte olan

¹⁸⁶ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Af Kanunu Tasarısı ve Sosyal İşler Komisyonu Raporu, s. 1.

¹⁸⁷ Öz ve Özkök Çubukçu, s. 249.

¹⁸⁸ Adem Sakarya, “Türkiye’de Ekonomi Politikaları ve Ülke Mekânında Değişim”, **Megaron**, Cilt: 9, Sayı: 4, 2014, s. 245-246.

vergi cezalarını da affettiği görülmektedir. Tablo 5’de, 1961-1980 döneminde çıkarılan ve vergileme alanında da çeşitli hükümler getiren af kanunları gösterilmektedir:

Tablo 5: Türkiye’de 1961-1980 Döneminde Vergi Afları

Tarih	Kanun
28.02.1961	281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun
29.07.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun

Kaynak: Özgüven, s. 37-38; Yelman, s. 76-77; Yılmaz, s. 64; Çetin, s. 177.

Tablo 5’de görüldüğü üzere; Türkiye’de 1961-1980 döneminde vergi aflarının uygulanabilmesi için sekiz farklı kanun çıkarılmıştır. Çalışmanın bu kısmında söz konusu döneme ilişkin çıkarılan vergi affi kanunları hakkında bilgi verilecektir.

-281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun¹⁸⁹: Bu Kanun toplam yedi maddeden oluşan ve kendine has birtakım koşulları bulunan bir vergi affi düzenlemesidir. Bu tarihe kadar uygulanmış aflarda vergi cezaları genellikle kapsam dışında tutulmuşken; ilgili Kanun ve daha sonrasında uygulanan aflarda ise vergi cezaları tamamen veya kısmen de olsa affedilmeye başlamıştır. *Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun* belirli şartlar dahilinde,

¹⁸⁹ 28.02.1961 tarih ve 281 sayılı *Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun*, (RG. 03.03.1961-10748).

bazı vergi cezaları için af ve tecil hükümleri barındırmaktadır¹⁹⁰. İlgili Kanun, genel bütçe ile özel idare ve belediye bütçelerine ilişkin tüm vergi cezalarını sona erdirmiştir. Bu husus 1'inci maddede, “*Genel bütçe ile özel idare ve belediyeler bütçelerine irat kaydedilen bilûmum vergi, resim ve harçlara mütaallik olup, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar kesilmiş veya kesinleşmiş vergi cezaları ile zam cezaları ve uygulanan gecikme zamları 5 yılda ve 5 eşit taksitte tahsil olunur.*” hükmü ile açıklanmıştır.

-218 sayılı *Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun*¹⁹¹: Bu Kanun, 27 Mayıs 1960 İhtilali'nden sonra sivil bir hükümet tarafından hazırlanan ilk af düzenlemesidir. İlgili Kanunun gerekçesinde, yaşanan askeri ihtilal sonrası ülkenin yeniden demokratik bir rejim ekseninde yönetilebilmesi için bu af düzenlemesine gereksinim duyulduğu belirtilmiştir¹⁹². *Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun* bu yıllardan itibaren sıkça görülen, “genel af kanunları içerisinde vergi affına ilişkin hükümler bulundurma” döneminin öncülükleri arasında yer alan bir düzenlemedir. Bu Kanun özelinde dikkat çeken bir diğer husus, aftan faydalanacak bireylere yönelik hiçbir koşul ve şartın aranmamasıdır¹⁹³. Öte yandan ilgili Kanun gereğince usulsüzlük cezalarının tamamı affedilmişken; vergi kaçakçılığı suçlarının ise yalnızca yarısı af kapsamına alınmıştır. Bu husus söz konusu Kanunun 9'uncu maddesinde “*1961 yılı sonuna kadarla dönemlere ait olarak mükellefler veya sorumlular adına kesilmiş olup, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan vergi cezalarından, usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir.*” hükmü ile açıklanmıştır. Son olarak; 218 sayılı Kanun ile 281 sayılı Kanun arasında önemli bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre 218 sayılı Kanun kapsamında gecikme zamlarına yer verilmemişken; 281 sayılı Kanun ile gecikme zamları da vergi affi doğrultusunda affedilmiştir¹⁹⁴.

-252 sayılı *Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun*¹⁹⁵: İlgili Kanun 1963 tarihinde yürürlüğe girmiş ve toplam üç maddeden oluşan bir vergi affi düzenlemesi olarak hukukî kaynaklarımızda yerini

¹⁹⁰ Çağan, s. 116-117.

¹⁹¹ 23.02.1963 tarih ve 218 sayılı *Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun*, (RG. 23.02.1963-11342).

¹⁹² Recep Aygün, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:369, Mayıs 2012, s. 90.

¹⁹³ Dönmez, s. 225.

¹⁹⁴ Çağan, s. 118.

¹⁹⁵ 13.06.1963 tarih ve 252 sayılı *Spor Kulüplerine Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleriyle Teşvik Primlerinden Mütevellit Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun*, (RG. 19.06.1963-11432).

almıştır. Söz konusu Kanunun 1'inci maddesi, vergi affına ilişkin şu düzenlemeye yer vermektedir; “193 sayılı *Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 3 ve 4 üncü fıkralarındaki istisnalar dışında Spor Kulüplerince 31/12/1962 tarihine kadar oyunculara ve karşı kulüplere ödenmiş bulunan transfer ücretleriyle teşvik primleri ve arızı kazanç mahiyetindeki sair ödemeleri üzerine tahakkuk ettirilip de henüz tahsil edilmemiş olan Gelir Vergisi ile cezaları terkin olunmuştur.*” Buna göre spor kulüplerine ilişkin; 31 Aralık 1962 tarihine kadar tahakkuku gerçekleşmiş ancak tahsili sağlanamamış Gelir Vergisi ve cezaları, vergi affı kapsamında affedilmiştir.

-325 sayılı *Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun*¹⁹⁶: Bu Kanun toplam beş maddeden oluşan ve Kamu İktisadi Kuruluşları'na ilişkin vergi borçlarının affedilmesini konu edinen bir düzenlemedir. Söz konusu Kanunun hazırlanmasındaki temel gerekçe, Kamu İktisadi Kuruluşları'nın içerisinde bulunduğu ekonomik ve mali durum neticesinde, vergi borçlarını ödeyemeyecek hale gelmelerinden kaynaklanmaktadır. Öte yandan ilgili Kanun'un hazırlanmasında; 1958 yılında gerçekleşen durgunluğun sonucunda söz konusu kuruluşlara yeteri kadar mali yardım yapılamaması ve bu kuruluşlara yönelik empoze edilen fiyatlar nedeniyle, ekonomik açıdan ciddi zararların meydana gelmesi gibi gerekçeler yer almaktadır¹⁹⁷. İlgili Kanunun 1'inci maddesinde vergi affına ilişkin şu hükme yer verilmiştir: “*Bu kanuna bağlı listede yazılı kamu iktisadi teşebbüslerinin, mükellefi veya sorumlusu sıfatıyla gelir, kurumlar, şeker istihlak ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerden (Belediyelere ait olanlar hariç) ve damga resminden ve bunlarla ilgili vergi cezaları ile zam cezalarından, 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ait olmak üzere borçlu oldukları miktarlar bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar hesaplanacak gecikme zamları faizleri ile birlikte; ilgili tahsil dairelerinin tahakkuk kayıtlarından düşülür.*”

¹⁹⁶ 05.09.1963 tarih ve 325 sayılı *Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun*, (RG. 12.09.1963-11503).

¹⁹⁷ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Ticaret, Maliye ve Plân Komisyonları Raporları, s. 1.

-691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun¹⁹⁸: Bu Kanun toplam sekiz maddeden oluşan ve kapsamında başta belediye idareleri olmak üzere; *Sümerbank, Petrol Ofisi, Devlet Malzeme Ofisi* ve *Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası* gibi birçok kuruluşu bulduran bir af düzenlemesidir. Bu Kanun gereğince belediye ve bu belediyelere bağlı işletmelerin, devlete ve katma bütçeli idarelere olan borçları silinmiş iken; Kamu İktisadi Teşebbüslerine ilişkin borçları ise yalnızca tahkim edilmiştir. Bu husus Kanununun 1'inci maddesinde şu şekilde yer almıştır: “*Belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin bu kanunun yayımı gününde Devlete ve katma bütçeli idarelere olan borçları terkin ve aynı tarihte bu kanuna bağlı cetvelde gösterilen Kamu İktisadi Teşebbüslerine olan borçları tahkim olunur. Belediyeler ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin mükellef sıfatıyla borçlu buldukları vergiler, resimler, harçlar ve cezalar ile kanuni paylar, faizler ve gecikme faizleri, komisyonlar ve banka ve sigorta işlemlerinden alınan Gider vergileri bu kanunda sözü geçen borç deyimine dâhildir.*”. Kanun maddesi gereğince, özellikle diğer kuruluşlardan farklı olarak kâr amacı güden Kamu İktisadi Kuruluşlarının, vergi borçlarının silinmesi yerinde bir karar olarak görülmemiş ve bu borçların tahkimine yönelik bir karar verilmiştir. Bu bağlamda söz konusu kuruluşlara ilişkin vergi borçları hazine tarafından tahkim edilecek ve bu borçlar belirli bir süre sonunda faiziyle birlikte geri ödenecektir.

-780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun¹⁹⁹: İlgili Kanun toplam yirmi maddeden oluşan ve Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en dikkat çeken ve tartışılan af düzenlemelerinden biridir. Bu Kanunun toplum nazarında bu kadar tartışılmasının nedeni, düzenlemenin siyasi bakımdan getirdiği aflara yönelik olmuş; vergi aflarına yönelik hükümler ise aynı derecede ilgi görmemiştir²⁰⁰. Söz konusu Kanun gereğince vergi ceza ve zamları vergi affı kapsamına alınmış ve mükelleflerin vergi affından faydalanabilmesi için vergi aslının ödenmesi şart koşulmuştur²⁰¹. *Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun* kapsamında vergi affına ilişkin hükümler, ilgili düzenlemenin 8'inci maddesinde

¹⁹⁸ 16.07.1965 tarih ve 691 sayılı *Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun*, (RG. 26.07.1965-12058).

¹⁹⁹ 03.08. 1966 tarih ve 780 sayılı *Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*, (RG. 09.08.1966-12370).

²⁰⁰ Dönmez, s. 230.

²⁰¹ Çağan, s. 118.

şu şekilde açıklanmıştır: “*Mükellefler veya sorumlular adına 31 Aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ait olarak kesilmiş olup, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bulunan vergi cezaları (Mülga vergi kanunlarına göre kesilmiş olanlar dâhil) ile uygulanan gecikme zamları; taallûk ettikleri vergi asılları Kanunun mer'iyetinden itibaren altı ay içerisinde ödendiği takdirde (Kanununun mer'iyetinde vergi asılları ödenmiş olanlar dâhil) affedilmiştir.*”

-1319 sayılı *Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af*²⁰²: 29 Temmuz 1970 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilen *Emlak Vergisi Kanunu* kapsamında, önceki döneme ait uygulamadan kaldırılmış vergi borçlarına ilişkin bazı aflar getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeler *Emlak Vergisi Kanunu*'na ilişkin eklenen geçici maddeler ile gerçekleştirilmiş ve böylece temel amaç, hazinenin gelir eksikliğinin kapatılması ve vergi affının teşvik edici bir araç olarak kullanılmasıdır²⁰³.

-1803 sayılı *Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*²⁰⁴: Bu Kanun ile belirli bir tarihe kadar gerçekleşmiş bazı suçlar af kapsamına alınmıştır. İlgili dönemde bu af yasasına ilişkin birçok eleştiri getirilmiş ve özellikle affın gerekliliği hususunda yoğun tartışmalar yapılmıştır. İlgili Kanun için, Cumhuriyetin 50'nci yılı nedeniyle bu tür bir affa ihtiyaç duyulduğu söylene de 1973 seçimlerinden önce af meselesi neredeyse tüm siyasi partilerin propaganda aracı haline gelmiş ve iktidar partisi tarafından seçim öncesi verilen vaatler hazırlanan bu düzenleme ile yerine getirilmiştir²⁰⁵. İlgili Kanunun vergi affına ilişkin dikkat çekici özelliklerinden biri, bu düzenlemenin yalnızca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin uygulanması değil; aynı zamanda sigorta primlerine yönelik cezalar ile gecikme zammı ve faizlerinin de dikkate alınmasına yöneliktir. Öte yandan ilgili Kanun gereğince vergi ve benzeri unsurların af kapsamında değerlendirilebilmesi için, vergi asıllarının ilgili af düzenlemesinden önce veya bu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren sekiz ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

²⁰² 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı *Emlak Vergisi Kanunu*, (RG. 11.08.1970-13576).

²⁰³ Yılmaz, s. 73.

²⁰⁴ 15.05.1974 tarih ve 1803 sayılı *Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*, (RG. 18.05.1974-14890).

²⁰⁵ İbrahim Hakkı Seydioğulları, “Türkiye’de Ceza Afları: Ankara’da Af Konulu Alan Tartışması”, **Polis Bilimleri Dergisi**, Cilt:8 (3-4), 2006, s. 7.

E- 1981-2000 Döneminde Uygulanan Vergi Afları

Türkiye’de 1980 yılı sonrasında küreselleşmenin etkisi yoğun bir şekilde hissedilmeye başlamıştır. Bu yıllarda özellikle dış ekonomilere açılma ve finansal serbestleşme hareketleri, maliye politikasının en temel hedeflerinden biri haline gelmiştir. Bu bağlamda sözü edilen hedeflere ulaşabilmek için, devletin küçültülmesi adına birtakım önlemler alınmış; kamu bütçesi içerisinde harcamaların payı azaltılmaya çalışılmış ve özellikle sermayeye yönelik vergi yükünün düşürülmesi için çalışıldığı gözlemlenmiştir²⁰⁶.

Türkiye’de 1981-2000 döneminde, bir önceki döneme benzer şekilde birçok vergi affı uygulanmış ve dönemin şartları itibariyle 1980 yılında gerçekleşen askeri ihtilalin gölgesi altında birçok af düzenlemesi yapılmıştır. Tablo 6’da bu dönemde hazırlanan vergi affına ilişkin düzenlemeler gösterilmektedir:

²⁰⁶ Gül Kayalidere ve Pelin Master Özcan, **Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri: 1980 Sonrası Bir Değerlendirme**, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi, Es Yayınları, Eylül 2011, s. 130.

Tablo 6: Türkiye’de 1981-2000 Döneminde Vergi Afları

Tarih	Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
04.12.1985	3239 sayılı Kanununun Geçici 4’üncü Maddesi ²⁰⁷
03.12.1988	3505 sayılı Kanununun Geçici 1’inci Maddesi ²⁰⁸
23.12.1988	3512 sayılı 1989 Malî Yılı Bütçe Kanunu
15.12.1990	3689 sayılı Kanununun Geçici 1’inci Maddesi ²⁰⁹
21.03.1992	3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
22.07.1998	4369 sayılı Kanun ²¹⁰

Kaynak: Özgüven, s. 37-38; Yelman, s. 76-77; Yılmaz, s. 78; Çetin, s. 177.

Tablo 6’da görüldüğü üzere; Türkiye’de 1981-2000 döneminde vergi aflarının uygulanabilmesi için dokuz farklı düzenleme yapılmıştır. Çalışmanın bu kısmında söz konusu döneme ilişkin çıkarılan vergi affı düzenlemeleri hakkında bilgi verilecektir.

²⁰⁷ 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun*, (RG. 11.12.1985-18955).

²⁰⁸ 03.12.1988 tarih ve 3505 sayılı *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 10.12.1988-20015).

²⁰⁹ 15.12.1990 tarih ve 3689 sayılı *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 Sayılı Araçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 20.12.1990-20731).

²¹⁰ 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı *Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 29.07.1998-23417).

-2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun²¹¹: İlgili Kanun 1980 askeri ihtilalinden sonra Milli Güvenlik Konseyi tarafından hazırlanan en kapsamlı vergi affı düzenlemelerinden biridir. İlgili Kanunun hazırlanmasına ilişkin genel gerekçede, vergi idaresi ve yargı organlarının çok büyük bir iş yükü altında ezildiği, ihtilafli kamu alacaklarında ortalama altı yıl içinde tahsil aşamasına geçilebildiği ve bu nedenle birçok kamu kaynağının etkinsiz bir şekilde kullanıldığı belirtilmiştir²¹². Söz konusu Kanun toplam on dört maddeden oluşan ve yalnızca vergilemeye yönelik hazırlanan bir af kanunudur. *Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun*'un 1'inci maddesinde, “*Vergi Usul Kanununun kapsamına giren vergi, resim ve harçların bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması veya 31/8/1981 tarihine kadar ödenmesi halinde, bu alacak asıllarına bağlı vergi cezalarının % 90'ı tahsil edilmez.*” hükmü yer almaktadır. Bu hükümden yola çıkılarak, ilgili Kanunun yalnızca *Vergi Usul Kanunu* kapsamında yer alan kamu alacaklarına uygulanacağı sonucuna varılmaktadır. Bu bağlamda söz konusu vergi affının kapsamında, Gümrük Vergisi'ne ilişkin gelirler ve diğer kamu alacakları yer almamaktadır. Öte yandan söz konusu madde hükmü gereğince, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin kesilen cezaların affedilmesi için kanunca belirlenmiş bir süre tanınması; mükelleflere sunulan bir avantaj olmuş ve bu durum af kapsamına giren kamu alacaklarının tahsilatını kolaylaştırmıştır.

-2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun²¹³:2431 sayılı *Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun*'un yürürlüğe girmesinden iki yıl sonra hazırlanan bu Kanun, bu tarihe kadar uygulanan vergi afları içerisinde en kapsamlı af düzenlemesi olarak değerlendirilebilir. Öte yandan 2431 sayılı Kanunun hedeflenen amaçlara ulaşamaması, yeni bir af düzenlemesinin gerekliliği hususunu doğurmuştur. Bu bağlamda yeni af düzenlemesini hazırlayanlara göre bu durumun en temel nedenleri arasında, eski düzenlemenin beyan ve ödeme sürelerine ilişkin sürenin kısa tutulması hususu yer almaktadır²¹⁴. Öte yandan ilgili düzenlemenin hazırlanmasında; vergi idaresinin yeni ve daha sağlıklı bir yapıya kavuşturulması, yeni

²¹¹ 20.03.1981 tarih ve 2431 sayılı *Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun*, (RG. 22.03.1981-17287).

²¹² **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyan Edilmesine İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu Raporu, s. 1.

²¹³ 22.02.1983 tarih ve 2801 sayılı *Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun*, (RG. 24.02.1983-17969).

²¹⁴ Dönmez, s. 303.

kurulan Vergi Mahkemelerinin geçmiş dönemlere ilişkin ağır iş yükünün hafifletilmesi ve gelecek dönemlere yönelik daha etkin ve verimli bir sistemin oluşturulması gibi hedefler yer almaktadır²¹⁵. İlgili Kanun toplam on beş maddeden oluşan, geniş kapsamlı bir vergi affı düzenlemesidir. Söz konusu Kanunun 1'nci maddesinde, *“Bu Kanun hükümleri, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanı hakkında uygulanır. (2) Bu Kanunda geçen vergi tabiri, resim ve harçları da ifade eder. (3) Bu Kanunun vergi ile ilgili hükümleri 1.1.1983 tarihinden önceki dönemleri, beyana dayanan vergilendirmede ise, ek süre dahil, bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameleri kapsar.”* hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere ilgili düzenlemenin kapsamı yalnızca vergilerden oluşmamakta; ayrıca vergi ve benzeri gelirlerin yanı sıra, gecikme zammı ve bazı servet unsurlarını da ilgilendirmektedir. Öte yandan bu düzenlemeye ilişkin dikkat çekici bir diğer husus, Kanunun öngördüğü koşullarla ilgilidir. Buna göre ilgili Kanunun 2'nci maddesinde bu durum, *“Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce asılları ödenmiş bulunan vergilerin cezalarının tamamı ile bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının yansı terkin edilir.”* hükmü ile açıklanmıştır.

-3239 sayılı Kanunun Geçici 4'üncü Maddesi: Bu Kanun ile birçok vergi türüne ve vergilemeye ilişkin unsurda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanunun asıl konusu vergi affı olmamakla birlikte; söz konusu düzenlemeye eklenen geçici bir madde ile vergi affına ilişkin birtakım hükümler getirilmiştir. Öte yandan Türkiye'de bu dönemde vergi affına ilişkin düzenlemelerin, diğer vergi kanunlarına eklenen geçici maddeler ile yapılmaya başlandığı ve bu durumun ilk olarak 3239 sayılı Kanun ile gerçekleştirildiği görülmektedir. 3239 sayılı Kanunun Geçici 4'üncü maddesinde vergi affına ilişkin şu hükümler yer almaktadır: *“Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 (dahil) lirayı aşmayanlar, vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31.12.1985 tarihine kadar ödedikleri takdirde haklarında kesilen cezalar terkin edilir ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmaz. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte vergi borcu aslı üç yüz bin lirayı aşmayan mükelleflerden bu vergi borcu*

²¹⁵ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan ve Malî İşler Komisyonları Raporları, s. 2.

ile buna bağlı cezaları ihtilaf konusu yapanlar, ihtilaflarından vazgeçerek 31.12.1985 tarihine kadar vergi aslını % 25 fazlası ile ödemeleri halinde, bunlar hakkında da kesilen cezalar terkin olunur ve gecikme zammı alınmaz.”

-3505 sayılı Kanunun Geçici 1’inci Maddesi: İlgili Kanun bu dönemde, 3239 sayılı Kanundan sonra yürürlüğe giren ve geçici bir madde ile vergi affına ilişkin düzenlemeler yapan başka bir kanun olarak değerlendirilebilir. Sahip olduğu özellikler bakımından bu düzenleme, 3239 sayılı Kanuna benzetilmektedir. Söz konusu Kanunun, vergi affına ilişkin hükümleri, geçici 1’inci maddede şu şekilde yer almaktadır: “*Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dahil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 500 000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergiler ile bu tarih itibariyle ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin % 30 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilir.*” Öte yandan ilgili Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki dönemler için farklı bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre, “*Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan ve her vergi türü itibariyle miktarı 500 000 lirayı aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 30’unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, kalan % 70’inin tahsilinden vazgeçilir.*”

-3512 sayılı 1989 Malî Yılı Bütçe Kanunu²¹⁶: Bu Kanunun Türk vergi hukuku açısından önemi; ilk kez bir bütçe kanunu vasıtasıyla vergi affına ilişkin düzenlemeler yapılmasıdır. Söz konusu Kanun, belediye ve belediyelere bağlı işletmelerin vergi borçlarına ilişkin af hükümleri getirmiş; ancak bu durumun nedeni ve temel gerekçesi ilgili Kanunda açıklanmamıştır. Bu bağlamda 1989 Malî Yılı Bütçe Kanunu’nun 63’üncü maddesinde yer alan af hükmü şu şekildedir: “*Belediyelerin ve Belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup kısmen veya tamamen ödenmemiş bulunan vergi borçlarının 30.06.1989 tarihine kadar ödenmesi halinde, bunlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri alınmaz. Bu vergi*

²¹⁶ 23.12.1988 tarih ve 3512 sayılı 1989 Malî Yılı Bütçe Kanunu, (RG. 28.12.1988-20033 Mükerrer).

borçlarından 31.12.1988 tarihine kadar ödenmiş olanlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri ile bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan cezalar tahsil edilmez.”. Buna göre, 1989 Malî Yılı Bütçe Kanunu; yalnızca belediye ve belediyelere bağlı müesseselere yönelik getirilen ve bu nedenle kapsamı oldukça sınırlı ve dar tutulan bir af düzenlemesidir.

-3689 sayılı Kanunun Geçici 1’inci Maddesi: İlgili Kanun bu dönemde sıkça görülen, normal vergi kanunları arasında vergi affına ilişkin hükümler barındırmanın örneklerinden biridir. Söz konusu Kanun ile Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Damga Vergisi olmak üzere farklı vergi türlerinde değişiklikler yapılmış; Kanuna eklenen geçici bir madde ile birtakım vergi affı hükümleri getirilmiştir. Bu bağlamda ilgili Kanunun geçici 1’inci maddesi gereğince; düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren tüm vergi türleri için belirlenen miktarlar karşılığında; vergi borçlarının bir kısmı, gecikme zammı ile faizleri ve vergi cezalarının belirli bir kısmı affedilmiştir. Bu husus, Kanunun Geçici 1’inci maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve mükelleflerin vergi borçlarını ihtilaf konusu yapıp yapmamalarına göre ayrı hükümler belirlenmiştir.

-3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun²¹⁷: İlgili Kanun dönemin Cumhurbaşkanı Turgut Özal tarafından tekrar görüşülmek üzere geri gönderilmesi ve hakkında yapılan birçok eleştiri bakımından Türk vergi hukukunda özel bir yere sahiptir. Bu Kanunun tekrar görüşülmek üzere iade edilmesinde; kapsam açısından sınırsız miktar açısından ise limitsiz bir şekilde düzenleme olması, vergi borcunu zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin mağdur olacağı; buna karşın vergiye ilişkin sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflerin ise bu uygulama ile ödüllendirileceği ve bu durumun Anayasa’nın “eşitlik ilkesine” aykırı olduğu, yıllardır itina ile oluşturulmaya çalışılan belge düzeni sisteminin bozulacağı, kamu maliyesi açısından ağır bir yük getireceği ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımına zarar vereceği gibi unsurlar yer almıştır²¹⁸. Öte yandan söz konusu Kanunun bazı hükümleri için, Anayasa’nın birçok hükmüne aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa

²¹⁷ 21.03.1992 tarih ve 3787 sayılı *Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun*, (RG. 03.04.1992-21194).

²¹⁸ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında 20.2.1992 Tarihli ve 3373 Sayılı Kanun ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 3.

Mahkemesi'ne başvurulmuştur²¹⁹. Görüldüğü üzere ilgili Kanun, hukuk disiplini ve kamuoyu ilgisi bakımından dikkat çeken bir düzenleme olarak kayıtlara geçmiştir. Bu Kanun toplam yirmi dört maddeden oluşmakta ve kapsam bakımından *Vergi Usul Kanunu* içerisinde yer alan tüm vergileri düzenlemektedir. Öte yandan söz konusu Kanunda, vergi ve buna ilişkin diğer unsurların affedilmesine yönelik bazı şartlar bulunmaktadır. Bu husus Kanunun 1'inci maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: “*Bu Kanunun, yürürlüğe girdiği tarih itibariyle (bu tarih dahil) vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçların tamamı ile bu alacak asıllarına isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'unun 4 eşit taksitte Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçilir.*” Buna göre vergi mükelleflerinin söz konusu vergi affından yararlanabilmeleri için; ödememiş oldukları vergi asıllarının tamamının ödenmesi ve gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları gibi borcun fer'ilerinin de % 30'unun ödenmesi gerekmektedir. Öte yandan ilgili Kanunun 22'nci maddesinde yer alan, “*Bu Kanun hükümleri, Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve birinci derecedeki yakınları ve bunların hissedarı buldukları ortaklık ve şirketler için uygulanmaz.*” hükmü, düzenlemenin en dikkat çeken noktalarından biri olmuştur. Özellikle bu husus Anayasa'nın “eşitlik ilkesine” aykırı olduğu düşüncesiyle yoğun bir şekilde eleştirilmiş ve Anayasa Mahkemesi'ne bu maddenin iptal edilmesi için konu olmuştur²²⁰. Öte yandan 3787 sayılı Kanun'un başka maddeleri de “kanun önünde eşitlik ilkesi” ve anayasal vergilendirme ilkeleri özelinde Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmiştir.

-400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği²²¹: Bu Genel Tebliğ ile vergilendirme hususunda herhangi bir af düzenlemesi yapılmamış; ancak vergi mükelleflerine yönelik getirilen kolaylıklar nedeniyle bu düzenleme “vergi affı” ile eş değer bir uygulama olarak

²¹⁹ Yusuf Burak Aslanpınar, “Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 104, 2013, s. 305.

²²⁰ Yaraşır, s. 183.

²²¹ 05.09.1997 tarih ve 400 sayılı *Tahsilât Genel Tebliği*, (RG. 05.09.1997-23101).

görülmüştür²²². Bu düzenlemenin temel amacı, ekonomik sıkıntılar sebebiyle maddi anlamda zor durumda olan mükelleflerin, vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeyebilmeleri için çeşitli kolaylıklar sunmaktır. 400 sayılı *Tahsilât Genel Tebliği* ile belirli şartlar sağlandığında, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin taksitlendirme ve tecil işlemleri gerçekleştirilmiştir. Öte yandan söz konusu fırsatlardan yararlanabilmek için; vergi mükelleflerinin bağlı oldukları vergi idarelerine zor durumda olduklarına ilişkin bilgilendirme yapmaları şartı getirilmiştir.

-4369 sayılı Kanun: İlgili Kanun, vergilendirme hususunda köklü değişiklikler yapması ve kapsam bakımından çok geniş bir içeriğe sahip olması nedeniyle önemli bir düzenleme olarak görülebilir. Bu yönden değerlendirildiğinde söz konusu Kanun, vergi otoriteleri tarafından “*vergi reformu*” olarak da adlandırılmıştır. Özellikle gelir kavramının yeniden ele alınması, “*mali milat*” ve “*nereden buldun*” uygulaması, ilgili Kanunun en dikkat çekici yönleri arasında değerlendirilmektedir. Öte yandan söz konusu Kanun, yalnızca bir yıl uygulama olanağı bulması ve kaldırıldıktan sonra eski uygulamalara geri dönülmesi bakımından vergilendirme hususunda özel bir yere sahiptir²²³. Kanun kapsamında getirilen mali milat uygulaması, içeriğinde bulunan hususlar doğrultusunda vergi affi niteliği taşımaktadır. Bu uygulama ile önemli miktarlara ulaşan para, menkul kıymet, döviz ve çek gibi unsurlar banka hesaplarında en az bir gün tutulmak şartıyla; gelecek dönemlere ilişkin vergi soruşturmaları kapsamında servetin kaynağına yönelik blokaj tutarları, yasal bakımdan meşru kabul edilmiştir. Bu dönemde mali milat uygulaması ile yaklaşık yirmi bir milyar dolar banka hesaplarında tutulmuş; daha sonraki süreçte birçok yeni şirket kurulmuş ve mevcut büyük şirketlerin önemli bir kısmı sermaye artırımını talebinde bulunmuştur²²⁴. Öte yandan mali milat uygulaması; içeriğinde bulunan boşluklar ve eksik yönleri ile beraber, mal varlığını beyan etmekten kaçınan kişiler tarafından ciddi bir şekilde desteklenmiş ve diğer vergi mükellefleri için de “ileride tekrar uygulanabilir” umudunun aşılmasına sebep olmuştur²²⁵. 4369 sayılı Kanun ilk etapta; vergi kabahati, vergi suçları ve bunlara ilişkin verilecek cezalar özelinde

²²² Aksümer, s. 11.

²²³ Yaraşır, s. 184.

²²⁴ Kamil Güngör, “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:5, Sayı:55, Ağustos 2002, <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/03.htm>.

²²⁵ Münir Bellek, “Mali Milat ya da Af”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:69, 1998 Eylül, s. 6.

önemli bir düzenleme olarak görülmüştür. Bu bağlamda “ekonomik suça-ekonomik ceza” anlayışına uygun bir şekilde; cezaların daha etkili ve caydırıcı olması için birtakım çalışmalar yapılmıştır²²⁶. Buna karşın söz konusu Kanun, belirtilen amaçlara ulaşamaması ve uygulama süresinin kısalığı bakımından başarılı bir düzenleme olarak görülmemektedir

F- 2001 Yılı ve Sonrasında Uygulanan Vergi Afları

Türkiye özelinde 2001 yılı ve bunu takip eden dönem, ekonomik ve siyasal açıdan oldukça sıkıntılı bir süreç olarak değerlendirilebilir. Özellikle 2001 yılında patlak veren finansal kriz, tahminlerin ötesinde bir ekonomik daralmayı beraberinde getirmiş ve Türkiye'nin orta vadeli hedeflerini ciddi düzeyde etkilemiştir. Öte yandan bu yıllarda Türkiye, kronik hale gelen yüksek enflasyon problemini ortadan kaldıramamış sayılı ülkeden biridir. Dolayısıyla bu yıllar, Türkiye ekonomisine ciddi zararlar veren unsurların ortadan kaldırılması ve kurumsal yenilenmenin daha sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi için çalışılan bir dönem olarak görülebilir²²⁷.

Türkiye ekonomisi için 2001 yılının ne kadar zor bir dönem olduğu, bu yılın istatistiki verilerinden açık bir şekilde görülebilir. Bu bağlamda ilgili yılda büyüme oranı % -9,5 enflasyon oranı % 68,53 ve faiz harcamalarının bütçe içerisindeki payı % 47,2 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye’de ilerleyen süreçte finansal krizin etkilerinden kurtulabilmek için, uluslararası düzeyde destek alarak ciddi reformlar gerçekleştirilmiş ve ekonomiyi daha etkin, esnek ve verimli bir hale getirmeye yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir. İlerleyen süreçte ekonomik bakımdan ciddi bir toparlanma dönemi başlamış; gelecek yıllarda devam eden siyasal ve ekonomik istikrar ortamının da yardımıyla ülke ekonomisi önemli bir iyileşme sürecine girmiştir²²⁸.

Türkiye’de vergi aflarının çok sık kullanılan bir mali araç haline gelmesinde, ülkenin özellikle son on altı yılının özel bir yeri vardır. Bu bağlamda Türkiye

²²⁶ Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici ve Mahmut İnan, “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2010, s. 78.

²²⁷ Merih Celasun, “2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Mikroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme”, 2002, <http://content.csbs.utah.edu/~ehrbar/erc2002/pdf/i053.pdf>.

²²⁸ Fatih Acar, “Türkiye Ekonomisine Genel Bakış (2001-2013)”, **Çalışma Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Ekim-Aralık 2013, s. 16-17, 32.

Cumhuriyeti'nin kuruluşundan itibaren birçok vergi affi uygulanmış; ancak bu afların yaklaşık üçte biri son yıllarda çıkarılmıştır. Bu dönemde uygulanan afların gerekçeleri arasında; bütçe açıklarının kapatılması, kamu gelirlerinin artırılması, ülkeye has ekonomik sorunların ve kayıt dışılığın çözümlenmesi gibi hususlar yer almaktadır²²⁹. Türkiye'de 2001 yılı ve sonrasında uygulanan vergi ve benzeri unsurlara ilişkin aflar Tablo 7'de gösterilmektedir:

Tablo 7: Türkiye'de 2001 Yılı ve Sonrasında Uygulanan Vergi Afları

Tarih	Kanun
06.02.2001	414 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
03.04.2002	4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un Geçici 21'inci Maddesi
25.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
13.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
13.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
21.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
03.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.05.2018*	7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
17.07.2019*	7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kaynak: Yelman, s. 76-77; Yılmaz, s. 89.

* Tabloda faydalanılan kaynakların dışında tarafımızca eklenmiştir.

²²⁹ Bingöl, "Yeni Bir Vergi...", <http://vergivedair.com/2019/03/22/yeni-birvergi-affi-cikar-mi/>, (06.11.2019).

Tablo 7’de görüldüğü üzere; Türkiye’de 2001 yılı ve sonrasında vergi ve benzeri unsurlara ilişkin aflarının uygulanabilmesi için on bir farklı düzenleme yapılmıştır. Çalışmanın bu kısmında söz konusu döneme ilişkin hazırlanan düzenlemeler hakkında bilgi verilecektir.

-414 sayılı Tahsilât Genel Tebliği²³⁰: İlgili Genel Tebliğ ile bazı ekonomik ve mali problemler sebebiyle mükelleflerin ödeyemediği ve ödeme hususunda zorluklar yaşadığı vergi borçlarının, uygun bir şekilde tahsil edilebilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda söz konusu Tebliğ, maddi anlamda zor durumda olan vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetlerine devam edebilmesi ve ödenmemiş kamu borçlarının tahsilinin sağlanabilmesi için önemli bir düzenlemedir²³¹. İlgili Tebliğ kapsamında; 31 Aralık 2000 tarihine kadar vadesi dolduğu halde vergi borcunu ödememiş olan mükelleflerin, *Vergi Usul Kanunu* kapsamına giren her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri ve bu kapsamda yer alan vergi cezaları, gecikme zammı ve faizleri belirli koşullar altında tecil edilmiş veya taksitlendirilmiştir. Söz konusu düzenleme ile vergi mükelleflerine ait birikmiş vergi borçlarının, Mart 2001 tarihinden başlamak üzere eşit taksitler ile toplam on sekiz ayda ödenmesi şartı getirilmiştir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde 414 sayılı *Tahsilât Genel Tebliği*, vergi borçlarını tamamen ortadan kaldıran bir af düzenlemesi olarak kabul edilmemekte; ancak ödenmemiş vergi borçları ve cezaların mükellefin lehine bir tutumla tahsil edilmeye çalışılması ve tecil ve taksitlendirme gibi kolaylıkların sunulması bakımından af benzeri bir düzenleme olarak değerlendirilebilir.

-4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun Geçici 21’inci Maddesi²³²: İlgili Kanun bazı kamu gelirleri özelinde değişiklikler yapan ve Cumhurbaşkanlığı tarafından yeniden görüşülmek üzere meclise gönderilen tartışmalı düzenlemelerden biridir. Bu Kanun ile özellikle Emlak Vergisi’ne ilişkin köklü değişiklikler yapılmış ve ilgili vergiye ait beyan esasının kaldırılmasına karar verilmiştir. Bu bağlamda söz konusu Kanun ile Emlak Vergisi özelinde gerçekleştirilen değişiklikler göz önünde bulundurularak; geçmiş

²³⁰ 06.02.2001 tarih ve 414 sayılı *Tahsilât Genel Tebliği*, (06.02.2001-24310 Mükerrer).

²³¹ Aydın Kıratlı, “414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği Kapsamında Vergi Borçlarının Tecil ve Taksitlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2001, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2586>.

²³² 03.04.2002 tarih ve 4751 sayılı *Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*, (RG. 09.04.2002-24721).

dönemlere ilişkin vergi borçlarına yönelik bazı aflar getirilmiştir. İlgili Kanunun geçici 21'inci maddesi vergi affının nasıl uygulanacağına ilişkin ayrıntıları düzenlemektedir. Buna göre: “1.1.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlasıyla 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki vergilendirme dönemlerine ait emlak vergileri aranmaz, 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi uygulanmaz...” İlgili madde hükmünden görüldüğü üzere, kanunca belirlenen bu koşulları yerine getiren Emlak Vergisi mükellefleri, söz konusu vergiye ilişkin aftan yararlanmışlardır.

-4811 sayılı *Vergi Barışı Kanunu*²³³: İlgili Kanun, kapsam ve içeriğinin genişliği ve kanun hükümlerinin çeşitli tartışmalara sebebiyet vermesi bakımından af kanunları arasında özel bir yere sahiptir. Bu Kanun ilk etapta 4792 sayılı *Vergi Barışı Kanunu* ismiyle hazırlanmış ve parlamento genel kurulunda bu isimle kabul edilmiş olup, daha sonra dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından tekrar görüşülmek üzere meclise gönderilmiştir. Bu Kanun'un meclise iade edilmesinde; düzenlemenin “af kanunu” olduğu halde nitelikli çoğunluğa uygun bir şekilde kabul edilmediği, ortalama iki yılda bir çıkan vergi aflarının vatandaşların adalet duygusunu incittiği ve mükellefleri vergi suçu işlemeye teşvik ettiği gibi gerekçeler yer almaktadır²³⁴. İlerleyen süreçte söz konusu Kanun 27 Şubat 2003 tarihinde *Resmî Gazete*'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili Kanunun genel gerekçesinde; ülkenin 2000 ve 2001 yıllarında ekonomik bakımdan ciddi sıkıntılar içerisinde olduğu, yaşanan ekonomik krizin sonucunda üretimin azaldığı, işletme ve firmaların kapandığı ve işsizliğin kayda değer seviyede artış gösterdiği ve vergi mükelleflerinin bu şartlar altında vergi borçlarını ödeyemediği vurgulanmıştır. Ayrıca söz konusu düzenleme ile devletin, geçmiş olayların izlerinin silinmesi ve mevcut tahribatların onarılması adına bu tür önlemleri almak zorunda olan bir organizasyon

²³³ 25.02.2003 tarih ve 4811 sayılı *Vergi Barışı Kanunu*, (RG. 27.02.2003-25033).

²³⁴ Recep Bıyık, “7193 Sayılı Kanun Yeniden TBMM Gündeminde”, **Dünya Gazetesi**, 06.12.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/7193-sayili-kanun-yeniden-tbmm-gundeminde/458213>, (15.04.2020).

olduğu savunulmuştur²³⁵. Öte yandan bu Kanun ile mükelleflere kolaylık sağlayabilecek ve ödenmemiş vergi borçlarının tahsilini gerçekleştirebilecek; süre, taksit sayısı, borcun belirli bir kısmının affı gibi yardımcı araçlar geliştirilerek, ekonominin iyileştirilmesi amaçlanmıştır²³⁶. Söz konusu Kanunun tekrar görüşülmek üzere geri gönderilmesinde, özellikle 14'üncü maddenin önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bu madde hükmü gereğince, “*Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri 31.8.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaz, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmaz, açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılır ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararları infaz edilmez.*”. Bilindiği üzere *Vergi Usul Kanunu*'nun 359'uncu maddesi, kaçakçılık gibi suçları düzenleyen bir madde olup; söz konusu Kanun kapsamında bu tür vergi suçları için ağır hapis cezaları uygulanmaktadır. Ancak parlamentoda kabul edilen *Vergi Barışı Kanunu*'nun 14'üncü maddesi ile bu tür suçlara yönelik bir af getirildiği görülmektedir. Bu bağlamda Anayasa'nın 87'nci maddesi gereğince, Türkiye Büyük Millet Meclisinin genel ve özel af kararı alabilmesi için üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kabulü şartı arandığından ve söz konusu *Vergi Barışı Kanunu*'nun af kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden; bu düzenleme için de aynı çoğunluğun aranması gerekmektedir. Ancak *Vergi Barışı Kanunu* ile ilgili tutanaklarda, bu Kanunun nitelikli çoğunlukla kabul edildiğine ilişkin bir ifadenin yer almaması, ilgili düzenlemeye yönelik getirilen en önemli eleştirilerden biri olmuştur²³⁷. İlgili Kanun kapsamında vergi mükelleflerine yönelik birçok fırsat sunulmuştur. Bu fırsatlar genel olarak; kesinleşmiş kamu alacaklarına yönelik ödeme kolaylıkları sunulması, matrah artırımını hakkı sağlanması, yargı aşamasında olan ihtilafli dosyaların çözümlenmesi için yapılan düzenlemeler ve vergi mükelleflerine ait stoklara ilişkin düzenleme şansı veren uygulamalardan oluşmaktadır. Öte yandan bu Kanun, vergi ve benzeri gelirler ile sosyal sigorta ve Bağ-Kur borçlarını da kapsayan geniş bir içeriğe sahiptir²³⁸. Söz konusu Kanun

²³⁵ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Vergi Barışı Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/342).

²³⁶ Mehmet Erkan, “4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'na Göre Hesaplanan TEFİ Faizi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Olarak Kabul Edilebilir Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2003, s. 7.

²³⁷ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, 16.1.2003 Tarihli ve 4792 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/520).

²³⁸ Öz ve Buyrukoğlu, s. 9.

kesinleşmiş kamu alacakları ve yargı aşaması devam eden ihtilaflı alacaklar için ayrı düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Bu bağlamda kesinleşmiş kamu alacaklarına ilişkin vergi asıllarına yönelik indirim hakkı sağlanmamış; ancak bu vergilere yönelik hesaplanan gecikme zammı ve faizleri affedilmiş ve bunun yerine aylık TEFE oranı dahilinde ödeme bakımından daha uygun şartlar içeren bir faiz uygulaması tercih edilmiştir. İlgili düzenleme ile vergi cezalarına ilişkin hesaplanan tüm faizler af kapsamına alınmıştır. Öte yandan bu düzenleme ile vergi mükelleflerine, yargı aşaması devam eden ihtilaflı kamu alacaklarına yönelik önemli avantajlar sunulmuştur. Buna göre söz konusu ihtilaflı vergi alacaklarının yarısı affedilmiş; kalan yarısı için de çeşitli ödeme kolaylıkları sunulmuştur. Bir diğer önemli konu, söz konusu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihte vergi incelemesi devam eden dosyalara ilişkin düzenlemeler ile ilgilidir. Bu bağlamda söz konusu vergi incelemeleri sonuçlandığı zaman, vergi asıllarının yarısı ve bu vergilere ilişkin cezaların tamamı af kapsamına alınmıştır. *Vergi Barışı Kanunu*'na ilişkin dikkat çeken bir diğer düzenleme, matrah artırımını uygulamasına yöneliktir. Buna göre vergi mükellefleri; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve ücret gelirinine ilişkin matrah artırımını yaptığında, 1998 ile 2001 dönemine ilişkin vergi incelemesi yapılmayacağı ve bu konuda idare tarafından herhangi bir tarhiyatın gerçekleştirilmeyeceği belirtilmiştir²³⁹. Öte yandan ilgili Kanun, içeriğinde bulunan bazı düzenlemeler bakımından ciddi eleştirilere maruz kalmıştır. Bunlardan ilki, söz konusu düzenleme ile “sahte belge düzenleyen” mükelleflerin af kapsamına alınmamasına karşın; “sahte belge kullanan” mükelleflerin ise af hükümlerinden yararlanmasına izin verilmesi ile ilgilidir. Bu bağlamda Kanun özelinde sahte bir belgenin düzenlenmesi ve kullanılması bakımından getirilen böyle bir ayırım gereksiz bulunmuş ve ilgili düzenleme hukukî açıdan eleştirilere maruz kalmıştır²⁴⁰. Söz konusu Kanuna ilişkin bir diğer eleştiri, düzenlemenin temel amaçlarından birinin devletin kamu gelirlerini arttırmak ve tahsili zora düşen alacakların tahsilatını gerçekleştirmek olduğu halde; *Vergi Barışı Kanunu*'nun bu hedefin uzağında kalması ile ilgilidir. İlgili Kanunun uygulama sonuçlarına bakıldığında; söz konusu dönemde beyana dayalı vergilerin tahsilat/tahakkuk oranlarının önemli seviyede azaldığı dikkat çekmekte ve bu durum söz konusu düzenlemenin etkinliği hususunda bazı

²³⁹ Şükrü Kızılot, “Vergi Barışı Ne Getiriyor Ne Götürüyor”, 18.01.2003, <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-barisi-ne-getiriyor-ne-goturuyor-122464>, (08.01.2020).

²⁴⁰ Üzeltürk, s. 1.

şüpheler uyandırmaktadır²⁴¹. Son olarak af kanunlarının gerekçelerinde yer alan “yargının iş yükünü azaltmak” ifadesinin samimiyetiyle ilgili eleştiriler vardır. Yargı organlarının iş yüküne ilişkin iyileştirme çalışmaları, anlık çözümler ile kısa sürede halledilebilecek bir mesele değildir. Nitekim 4811 sayılı Kanun ve diğer birçok vergi affı düzenlemesinin gerekçesinde, bu konuya ilişkin değinilen ifadelerin samimiyeti tartışmalıdır. Zira 4811 sayılı Kanun; vergi mahkemelerinin iş yükünün diğer dönemlere kıyasla hafif olduğu ve bu sebeple bazı vergi mahkemelerinin kaldırıldığı bir dönemde çıkarılmıştır. Dolayısıyla kanun gerekçesinde iş yüküne ilişkin böyle bir hedefin konması, kimi yazarlar tarafından eleştirilmiştir. Aslında burada eleştirilen konu yalnızca 4811 sayılı Kanun değil; bu doğrultuda çıkarılan tüm vergi affı kanunlarının “yargının iş yükünü hafifletmek” amacına değinmesi ile ilgilidir. Buna karşın af kanunlarının; vergi ödememe hususunda teşvik edici bir araç haline gelmesi ve mükellefleri vergi kayıp ve kaçakçılığına özendirilmesi neticesinde doğan uyuşmazlıklar; yargının iş yükünü eskiye kıyasla daha çok arttırmıştır²⁴².

-5811 sayılı *Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*²⁴³:

Bu Kanun ekonomik ve mali bakımdan meydana getirdiği etkiler sebebiyle “varlık barışı” olarak da adlandırılmakta ve bazı madde hükümleri gereğince kısmi bir vergi affı olarak da görülmektedir²⁴⁴. Öte yandan ilgili Kanun, zaman bakımından geniş bir uygulama süresi bulamamış ve daha sonra çıkarılan 5917 sayılı Kanun ile ilgili düzenlemenin uygulama süresi uzatılmış ve kapsamı genişletilmiştir²⁴⁵. Söz konusu Kanun, Türkiye ekonomisinin 2001 ve 2008 krizleri nedeniyle çok ciddi problemler yaşaması ve kalıcı güven ve istikrar ortamının sağlanamaması gibi nedenler dolayısıyla yurt dışına çıkarılan ekonomik varlıkların, tekrar ülkeye dönmesi amacıyla çıkarılmıştır²⁴⁶. Öte yandan ilgili

²⁴¹ Ahmet Tekin, Güner Tuncer ve Ersin Nail Sağdıç, “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, **Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2013, s. 24.

²⁴² Turgut Candan, Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 298-299.

²⁴³ 13.11.2008 tarih ve 5811 sayılı *Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*, (RG. 22.11.2008-27062).

²⁴⁴ Selami Er, “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, 2010, s. 263.

²⁴⁵ Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin, “Türkiye’deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:140, Mart-Nisan 2017, s. 36.

²⁴⁶ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/657), s.1.

Kanunun 1'inci maddesi, söz konusu düzenlemenin temel amacını şu şekilde ifade etmektedir: *“Bu Kanunun amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır.”*. Söz konusu Kanun, ekonomik varlık ve unsurların ülkeye tekrar kazandırılması için; vergi mükelleflerine yönelik birçok avantaj sağlayan bir düzenleme olarak görülmektedir. Kanun özelinde sağlanan vergisel avantajlardan ilki, düzenlemeye uygun bir şekilde ekonomik varlıklarını beyan eden veya bildirimini yapan kişiler nezdinde, 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir vergi incelemesi ve tarhiyatın yapılmayacağına garanti edilmesidir²⁴⁷. Ancak ilgili Kanunun 3'üncü maddesi, bu durumun kötüye kullanılmasının önüne geçilebilmesi için şöyle bir düzenleme yapmaktadır: *“... Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır.”*. İlgili madde hükmünden görüldüğü üzere, vergi incelemesi ve tarhiyatın yapılamayacağı hususu, Kanun'un yürürlüğe giriş tarihinden sonraki dönemlerde meydana gelen olaylar için daha farklı bir şekilde düzenlenmiştir. Özetle; *Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*'un vergisel bakımdan sağladığı en büyük avantaj, beyan edilen ya da bildirilen ekonomik varlıkların inceleme kapsamına alınmaması ve diğer sebepler ile ilgili tarihten sonra vergi incelemesi yapıldığında da bu tür varlıklara mahsup imkânının sağlanmasıdır²⁴⁸. Öte yandan ilgili Kanunun, mevcut vergilendirme koşulları ve oranlarına kıyasla daha cazip fırsatlar sunması; ilgili düzenlemenin “örtülü bir af” olduğu düşüncesine sebep olmaktadır²⁴⁹. Bu sebeple 5811 sayılı Kanun'un çıkarılış amacı; yurt dışında bulunan varlıkların milli ekonomiye kazandırılması ve ülke içindeki işletmelere ait sermayelerin güçlendirilmesi

²⁴⁷ Tahir Erdem, “Varlık Barışı Af Mı Getirdi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:62, Şubat 2009, s. 2.

²⁴⁸ Erdem, “Varlık Barışı...”, s. 5.

²⁴⁹ Sedat Apak, “Varlık Barışı Kanunu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:50, 2009, s. 8.

olarak belirtilse de ilgili düzenlemenin temel amacının “gelir sağlamak” olduğu çok açıktır²⁵⁰

-6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁵¹: Bu Kanun, günümüzde son dönemlerde sıkça görülen “torba kanun” uygulamasının en önemli örneklerinden biridir. Söz konusu düzenleme ile toplam altmış altı kanun ve yedi adet kanun hükmünde kararnamede önemli değişiklikler yapılmıştır²⁵². İlgili Kanun’un ilk yirmi bir maddesi, geçici 3’üncü maddesi ve yetki ile ilgili hususları düzenleyen 168’inci maddesi, vergi affi olarak nitelendirilebilecek kısımları içermektedir²⁵³. Söz konusu Kanunun genel gerekçesinde bu düzenlemenin hazırlanış amacı; ekonomik kalkınmanın sürekliliğini sağlamak, yatırım ortamını daha iyi bir hale getirmek, özel sektörün devlete olan borçlarını azaltmak ve maliye ve para politikalarının etkinliği ve verimliliğini sağlamak gibi unsurlara dayandırılmıştır²⁵⁴. 6111 sayılı Kanun, zamanında tahsil edilememiş birçok kamu alacağını kapsayan oldukça geniş bir düzenleme olduğundan, toplu bir özel af şeklinde de adlandırılmaktadır. Bu bağlamda söz konusu düzenlemenin kapsamında; tahsili gerçekleştirilememiş kamu alacakları, trafik cezaları ve idari para cezaları, seçimlere katılmama nedeniyle verilen cezalar, nüfus işlemleri nedeniyle doğan cezalar, Maliye Bakanlığınca alınan idari ve adli para cezaları, Gümrük Vergileri, sigorta primleri, ödemesi gerçekleştirilmemiş elektrik ve su faturaları ve benzeri birçok unsur bulunmaktadır. Görüldüğü üzere söz konusu Kanun bu yönüyle, devlete ilişkin kamu alacaklarını yeniden yapılandırma kapsamına alan, geniş içerikli bir af kanunudur²⁵⁵. Bu bağlamda ilgili Kanun ile asıl gerçekleştirilmek istenen, geniş anlamda bir mali yapılandırmanın sağlanmasıdır.

²⁵⁰ Er, “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının...”, s. 276.

²⁵¹ 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 25.02.2011-27857 Mükerrer).

²⁵² Şeref İba, “Ülkemizde Torba Kanun ve Temel Kanun Uygulamaları”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2011, s. 200.

²⁵³ Murat Başaran, “6111 Sayılı Yasa’nın Getirdiği Vergisel Olanakları Anlama Kılavuzu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:7, Sayı:77, 2011, s. 1297.

²⁵⁴ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, 23’üncü Dönem, 606 Sayılı Komisyon Raporu, s. 4. (Söz konusu komisyon raporunun ismi dipnota sığmayacak ölçüde uzun olduğundan, ilgili rapora ilişkin künye bilgileri verilmiştir)

²⁵⁵ Onur Eroğlu, “Bir Vergi Affi Uygulaması: 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Vergi Cezalarında İndirim”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:7, Sayı:78, 2011, s. 1553.

Nitekim söz konusu düzenleme ile Türkiye’de yıllardır kronikleşmiş bir sorun haline gelen, vergi ve sosyal güvenlik primlerinin ödenmemesi hususunda önemli değişiklikler yapılmıştır²⁵⁶. Öte yandan söz konusu Kanunun, kamu ve vergi alacakları ile idari nitelikli para cezalarına yönelik yapılandırmalar gerçekleştirirken; hürriyeti bağlayıcı cezalara yönelik düzenlemeler içermemesi, bu Kanunun genel bir af kanunu olmadığı ve yalnızca genel ilkelere bağlı bir düzenleme olduğu düşüncesine de neden olmaktadır²⁵⁷. 6111 sayılı Kanun ile alacaklı kurumlar nezdinde borçların tahsilat olanağı arttırılmış, mükelleflerin subjektif özellikleri dikkate alınarak söz konusu borçların ödenmesinde daha kolay bir ödeme planı oluşturulmuş ve böylece vergilendirmenin tarafları açısından, her iki tarafın da olumlu kazanımlar edindiği bir düzenleme yapılmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, özellikle vergi ve sigorta primleri olmak üzere birçok kamu kurum ve kuruluşlarına ait alacaklar düzenleme kapsamına alınmış ve mükelleflere borçların vadeleri ve ödeme koşulları bakımından birçok kolaylık sağlanmıştır²⁵⁸. Öte yandan ilgili Kanun kapsamında, vergi mükellefleri nezdinde matrah artırımını fırsatı sağlanmış; bazı emtia gruplarına yönelik stok affı getirilmiş ve dava ya da tarhiyat aşamasında olan vergi ve benzeri unsurların bir kısmının tahsilinden vazgeçilmiştir²⁵⁹. Söz konusu Kanun kapsamında getirilen matrah artırımını uygulaması, bazı vergi otoriteleri tarafından “devletin geçmiş yıllara ilişkin denetim tehdidi” olarak da değerlendirilmiştir²⁶⁰.

-6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁶¹: Bu Kanun kapsamında, 1960 tarih ve 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*’na²⁶² eklenen geçici 85’inci madde ile yurt dışında bulunan milli varlıkların ekonomiye kazandırılması için bazı düzenlemeler yapılmıştır.

²⁵⁶Yusuf Kıldış, “Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun’da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi”, 03.06.2011, <https://www.adaletbiz.com/mali-aflar-ve-6111-sayili-kanunda-gecen-stok-beyani-konusunun-degerlendirilmesi-makale,173.html>, (24.11.2019).

²⁵⁷ Akın Gencer Şentürk, “Vergi Borçlarının Yapılandırılmasında Yargılamının Bulunduğu Aşamalara Göre Farklı Uygulama Yapılması Temel İlkelere Aykırılık Teşkil Etmez”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:88, Nisan 2011, s. 8.

²⁵⁸ Ayrangöl ve Tekdere, s. 268.

²⁵⁹ Fatih Gündüz, “Af Kanununda Dava Safhasında Bulunan ve İnceleme, Tarhiyat Aşamasındaki Alacaklara İlişkin Düzenlemeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2011, s. 193.

²⁶⁰ Halis Kalmış, “Vatandaş Sorunsallığının Cazibesi ve 6111 Sayılı Af Yasasının Getirdikleri ve Muhasebe İşlemleri”, **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Cilt:6, Sayı:6, 2011, s. 287.

²⁶¹ 21.05.2013 tarih ve 6486 sayılı *Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, (RG. 29.05.2013-28661).

²⁶² 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*, (RG. 06.01.1961-10700).

Bu bağlamda ilgili düzenleme ile gerçekleştirilmek istenen bir “varlık barışı” uygulaması olup; söz konusu Kanunda sayılan ve gerçek ve tüzel kişilere ait olan ekonomik varlıkların hiçbir inceleme ve araştırma yapılmadan, çok düşük vergi oranları dahilinde milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır²⁶³. Bu Kanun ile varlık barışı uygulamasının kapsamına giren varlıklar, *Gelir Vergisi Kanunu*’na eklenen geçici 85’inci madde ile “Gerçek veya tüzel kişilerce, 15/4/2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar” şeklinde belirlenmiştir. İlgili düzenleme ile Türkiye’ye getirilerek, vergi dairesine beyan edilen varlıklar üzerinden % 2 oranında bir verginin tarh edileceği ve bu verginin tarhiyat yapılan ayın sonuna kadar ödeneceği belirlenmiştir.

-6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun²⁶⁴:

İlgili Kanun, birçok farklı konuyu bünyesinde barındıran ve alacakların yeniden yapılandırılmasına yönelik hükümleri gereğince, mali af olarak değerlendirilen bir düzenlemedir. Bu Kanun ile Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan idarelerce tahsil edilecek olan kesinleşmiş kamu alacakları yeniden yapılandırma kapsamına alınmıştır. Öte yandan ilgili düzenlemenin kapsamında yalnızca vergi ve benzeri kamu alacakları yer almamış; ayrıca gecikme zammı ve faizi, vergi ziyayı ve genel usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları da yapılandırma dahilinde ele alınmıştır. İlgili Kanun gereğince gerçekleştirilen bir diğer düzenleme, belirli bir sınırın altında kalan idari para cezaları ile ilgilidir. Buna göre 31 Aralık 2013 tarihinden önce kesilen ve yüz yirmi Türk lirasının altında olan idari para cezaları affedilmiştir. Bu Kanun kapsamında dikkat çeken bir diğer düzenleme, Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarına ilişkindir. Buna göre ilgili düzenleme kapsamında, 2014 yılı Nisan ayından önce tahakkuk eden tüm Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları af kapsamında yeniden yapılandırılmış; bu alacaklara ilişkin gecikme zammı ve cezaları affedilmiştir²⁶⁵. 6552 sayılı Kanun özelinde en dikkat çeken konu; yalnızca

²⁶³ Yıldız Şeren ve Dedebeğ, s. 18.

²⁶⁴ 10.09.2014 tarih ve 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, (RG. 11.09.2014-29116).

²⁶⁵Koray Ateş, “2014 Mali Af Hakkında Merak Edilenler”, 05.06.2014, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/koray/088/>, (28.11.2019).

kesinleşmiş kamu alacaklarına ilişkin düzenleme yapılmasıdır. Buna ilaveten ilgili düzenlemenin kapsamında, önceki kanunlarda yer alan matrah artırımını gibi uygulamalar bulunmamaktadır. Bu nedenle literatürde bazı yazarlar 6552 sayılı Kanun'u, vergi affi niteliğinde bir düzenleme olarak görmemektedir²⁶⁶.

-6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun²⁶⁷: İlgili Kanun, özel sektörün devlete olan borç yükünün azaltılması ve bu borçlara ilişkin taksitle ödeme kolaylığı sağlanması, uyuşmazlıkların sulh yoluyla sonlandırılması, vergi incelemesinden geçen konuların yargı yoluna başvurulmadan çözümlenmesi, geçmiş yıllara ilişkin olası risklerin önüne geçilebilmesi ve işletme kayıtları ile fiili durum arasında uyum sağlanabilmesi gibi amaçlarla hazırlanmıştır²⁶⁸. Bu Kanun, geçmiş yıllarda olduğu gibi yeniden yapılandırma ismiyle yayımlansa da düzenlemenin getirdiği şartlar itibariyle af kanunu niteliği taşımaktadır. İlgili Kanun, kesinleşmiş kamu alacakları ve buna ilişkin ceza ve faizleri ve kesinleşmemiş kamu alacaklarının asıllarının bir kısmı ve faizlerini affetmektedir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, söz konusu düzenleme ile hem kesinleşmiş kamu alacakları hem de ihtilafli kamu alacaklarına ilişkin birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Söz konusu düzenleme, kamu borcundan ve buna ilişkin cezalardan vazgeçme niteliği taşıması sebebiyle af hükümleri içermektedir. Bu bağlamda kesinleşmemiş kamu borçları özelinde vergi mükelleflerine ödeme kolaylığı imkânı sağlanmış; ihtilafli borçlarda da adeta bir yasal uzlaşma sağlanarak, indirim yapılarak veya bir kısım ceza, faiz ve zamlar affedilerek, tahsilatın hızlandırılması amaçlanmıştır²⁶⁹. İlgili Kanunun hazırlanmasındaki bir diğer amaç, çok yakın bir tarihte vuku bulan *15 Temmuz Darbe Teşebbüsü*'nün sonlandırılması ile devlet ve vatandaşlar arasındaki karşılıklı güven ortamının tahsisini sağlamak ve geçmiş yıllara ilişkin bir sünger çekilerek, ekonomik anlamda yeni bir sayfanın açılmak istenmesidir. Bu bağlamda ilgili Kanun çok sayıda kamu alacağını kapsayan, geniş bir af kanunu olarak değerlendirilebilir. Kanunun

²⁶⁶ İmdat Türkay, "Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6552 Sayılı Kanun Uygulaması", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:9, Sayı:99, Kasım 2014, s. 76.

²⁶⁷ 03.08.2016 tarih ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, (RG. 19.08.2016-29806).

²⁶⁸ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekili Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş ve Isparta Milletvekili Süreyya Sadi Bilgiç'in Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi (2/1310) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 5.

²⁶⁹Elif Sonsuzoğlu, "6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:286, Ekim 2016, https://www.yaklas_m.com/Duyuru/yap_land_rma-_le-_lg_1_-tum-detaylar_16674.

içeriğine bakıldığında; *Vergi Usul Kanunu* kapsamında 30 Haziran 2016 tarihinden önceki vergiler ve bunlara ilişkin ceza, gecikme zammı ve faizleri, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin aslı ve fer'ilerine yönelik indirimler, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının bir kısmı, beyan edilmemiş gelir ve varlıklar için faiz alınmadan ve ceza kesilmeden bu unsurların beyan edilmesinin önünün açılması, trafik cezalarına ilişkin indirimler, 31 Aralık 2011 tarihinden önce elli Türk lirası altındaki tüm kamu alacaklarının affedilmesi, Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları ve buna ilişkin faiz ve cezalarda indirim, vergi uyumsuzluklarının dava edilmeden çözümlenmesi şartıyla borçlar özelinde % 80'e varan indirimler ve matrah artırımını uygulaması gibi birçok imkân bulunmaktadır²⁷⁰. Öte yandan söz konusu Kanunun 7'nci maddesi ile geçmiş yıllarda uygulanan bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması uygulamasına yeniden yer verilmiştir. Buna göre yurt dışında bulunan para, altın, döviz ve benzeri varlıklarını 31 Aralık 2016 tarihine kadar Türkiye'ye getiren mükellefler, söz konusu mali varlıkları serbestçe tasarruf edebilme imkânına kavuşmuştur²⁷¹. Öte yandan mükellefler bu varlıkları işletme hesaplarına aktarabilecek ve bu işlemler nedeniyle herhangi bir vergilendirme yapılmayacak veya söz konusu varlıklar Türkiye'ye getirilmeden, yurt dışında kullanılan kredi borçlarının ödenmesinde kullanılabilir²⁷².

-7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁷³: İlgili Kanun, 6736 sayılı Kanun kapsamında yer alan kamu idarelerine ilişkin kesinleşmiş kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması, Maliye Bakanlığının mücbir sebep olarak kabul ettiği hallerde faizsiz veya çok düşük oranlarda faiz uygulayarak borçlara tecil imkânı sağlanması ve normal şartlarda vergisel sorumluluklarını yerine getiren; ancak öngörülemeyen sebepler sonucunda son bir yıl içerisinde vergi borçlarını ödeyememiş mükellefler için uygun şartlarda taksitlendirme imkânı sunulması gibi amaçlar

²⁷⁰ Kireçtepe ve Avcı, s. 153-154; Ahmet Murat Yıldız, "6736 Sayılı Mali Af Kanunu Uygulamasının Muhasebe Kayıtlarına ve Dönem Sonu İşlemlerine Yansımaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:339, Aralık 2016, s. 44.

²⁷¹ Murat Başaran, "6736 Sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Vergi Mükelleflerine Tanınan Olanaklar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:336, Eylül 2016, s. 253.

²⁷² Mehmet Yücel, 6736 Sayılı Mali Af Kanunu'nun Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:154, 2016 Ekim, s. 9.

²⁷³ 18.05.2017 tarih ve 7020 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, (RG. 27.05.2017-30078).

doğrultusunda hazırlanmıştır²⁷⁴. Söz konusu Kanun esas olarak, Maliye Bakanlığı tarafından tahsil edilen amme alacakları ile belediye ve il özel idarelerine ait kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasını kapsamaktadır. 7020 sayılı Kanunda yapılandırılacak kamu alacakları; “alacaklı idareler” ve “alacak türleri” şeklinde ayrı ayrı açıklanmış ve düzenlemenin kapsamında yalnızca kesinleşmiş kamu alacakları dikkate alınmıştır. İlgili Kanun kapsamında yer alan kesinleşmiş kamu alacakları arasında; 31 Mart 2017 tarihinden önceki dönemlere ait vergi, resim, harç ve benzeri unsurlar ve bunlara ilişkin ceza, gecikme zammı ve faizleri, askerlik para cezaları, seçim, nüfus ve trafik para cezaları, otoyol ve köprülerden ihlalli geçiş cezaları, Türkiye Radyo Televizyon Kurumu tarafından verilen cezalar, 27 Mayıs 2017 tarihinden önceki dönemlere ait ecrimisil ve öğrenim ve katkı kredisi alacakları gibi birçok unsur bulunmaktadır²⁷⁵. İlgili Kanun kapsamında mükelleflere sağlanan imkânlar arasında; vergi ve diğer kamu borçlarının gecikme zammı ve faizlerinin daha uygun bir şekilde ödenmesi, vergi ziyai cezalarının tamamı ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısının affedilmesi, borçların otuz altı aya varan taksitler şeklinde ödenebilmesi ve peşin ödemeler için daha çok indirim yapılması gibi unsurlar yer almaktadır²⁷⁶. Öte yandan 7020 sayılı Kanun; matrah artırımını uygulamasına yer verilmemesi, kesinleşmemiş ve ihtilaflı alacakların düzenleme kapsamında yer almaması ve pişmanlık müessesesi, vergi incelemesi ya da tarhiyat aşamasında olan kamu alacaklarına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmaması bakımından, 6736 sayılı Kanundan farklılaşmaktadır²⁷⁷.

-7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun²⁷⁸: İlgili Kanun kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsil edilebilmesi, vergilendirme hususunda oluşan ihtilafların barışçıl bir şekilde sona erdirilmesi, matrah ve vergi artırımını yoluyla geçmiş dönemlere ilişkin

²⁷⁴ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekili Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş'ın Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/1703) ve İstanbul Milletvekili Tülay Kaynarca ve 13 Milletvekilinin Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/1622) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 5.

²⁷⁵ Mehmet Yücel, “7020 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Alacakların Ödeme Süresi ve Ödeme Şekilleri”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:13, Sayı:153, 2017, s. 2135-2137.

²⁷⁶ Yücel, “7020 Sayılı Kanun...”, s. 2148.

²⁷⁷ Yılmaz, s. 110.

²⁷⁸ 11.05.2018 tarih ve 7143 sayılı *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*, (RG. 18.05.2018-30425).

risklerin ortadan kaldırılması, işletme kayıtlarının gerçeğe uygun hale getirilmesi ve mali yükümlülüklerine uygun hareket edilmeden yapılan kaçak yapı ve binaların kayıt altına alınması gibi amaçlar ile hazırlanmıştır²⁷⁹. Kanunun kapsamına bakıldığında; 31 Mart 2018 tarihinden önceki dönemlere ait *Vergi Usul Kanunu* kapsamına giren tüm vergiler ve vergi aslından bağımsız vergi cezaları, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Damga Vergisi, Özel İşlem Vergisi ve eğitime katkı payı borçları, söz konusu tarihten önce yükümlülüğü doğan Gümrük Vergileri ile buna ilişkin cezalar ve Sosyal Güvenlik Kurumuna ait prim borçları gibi unsurlar yer almaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, ilgili Kanunun geniş bir içeriğe sahip olduğu sonucuna varılabilmektedir. Öte yandan söz konusu Kanun ile vergi mükelleflerine yönelik matrah artırımı uygulaması yeniden tesis edilmiştir. Bu bağlamda, 2013 ile 2016 yılları arasında Gelir ve Kurumlar Vergisi ve 2013 ile 2017 yılları arasında da Katma Değer Vergisi ve stopaj vergilerine ilişkin matrah artırımı yapan mükellefler, vergi incelemesi dışında tutulmuştur. Söz konusu Kanun kapsamında sunulan bir diğer imkân, işletmelerde fiziki anlamda var olan ancak kayıtlarda yer almayan ya da kayıtlarda bulunmasına rağmen işletmede var olmayan mallara ilişkin defter kayıtlarının düzeltilebilmesidir. Öte yandan ilgili düzenleme ile vergi mükelleflerine yönelik birtakım ödeme kolaylıkları sunulmuştur. Buna göre ilgili borçların taksitler halinde otuz altı ayda ödenebilmesi olanağı sunulmuş; borçların ilk taksit süresi içinde peşin olarak ödenmesi halinde de gecikme faizi yerine hesaplanacak olan Yİ-ÜFE faizinin neredeyse tamamına yakını affedilmiştir²⁸⁰. Söz konusu Kanun genel anlamda; vergi aslının yargı yoluna başvurulmayarak önceden ödenmesi ya da yargı yoluna başvurulmadığı için kesinleşmiş borç şeklinde yeniden yapılandırılması durumunda, vergi aslına bağlı cezaların tamamını affetmektedir. Öte yandan vergi aslına bağlı olmayan cezalar ise, oldukça düşük bir miktarda ödeme karşılığında affedilmektedir²⁸¹. İlgili Kanun, diğer vergi affi kanunlarında olduğu gibi olumlu veya olumsuz anlamda birçok açıdan eleştirilmiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde 7143 sayılı

²⁷⁹ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 4-5.

²⁸⁰ Bumin Doğrusöz, “Yeni Vergi Barışına Kısa Bir Bakış”, **Dünya Gazetesi**, 03.05.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-vergi-barisina-kisa-bakis/413985>, (27.12.2019).

²⁸¹ Bumin Doğrusöz, “İhtilafli Borçlarda Vergi Barışı”, **Dünya Gazetesi**, 10.05.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihtilafli-borclarda-vergi-barisi/414976>, (05.01.2020).

Kanun, vergi borcu olan ve işletme kayıtlarına güvenmeyen mükellefler için eş bulunamaz bir fırsat olarak değerlendirilmektedir. Öte yandan ilgili düzenleme eski vergi affı kanunlarına benzer bir şekilde hazırlandığından; bu tür kanunların Türk vergi sisteminin vazgeçilmez unsurlarından biri geldiği yorumuna zemin hazırlamaktadır²⁸². Son bir değerlendirme olarak; 7143 sayılı Kanun kapsamında bazı konulara yeterince açıklık getirilmemesi dikkat çekici bir durumdur. Örneğin; vergi affı kanunlarının adeta demirbaşı haline gelen “*vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı sözü*” bu düzenlemede de yer almaktadır. İlgili Kanun özelinde; bildirilen ya da beyan edilen varlıklar dışında başka konulara ilişkin bir denetimin yapılıp yapılmayacağı hususunda bir hüküm yoktur. Söz konusu bu belirsizlik, verginin belirliliği ilkesine uygun düşmeyen bir durumdur²⁸³.

-7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁸⁴: İlgili Kanunun kapsamında; belirli sektör ve meslek gruplarına yönelik hasılat esaslı kazanç tespiti yoluyla vergilendirilme olanağı sağlanması, vergi kanunlarında bulunan bazı maktu tutar ve nispi oranlara ilişkin yetki düzenlemeleri yapılması, yurt dışına çıkış harcı tutarının artırılması hususunda Cumhurbaşkanına yetki verilmesi ve yurtdışında bulunan varlıkların milli ekonomiye kazandırılması gibi birçok düzenleme bulunmaktadır²⁸⁵. Çalışmanın esas konusu gereği bu kısımda, kamuoyunda “varlık barışı” ismiyle adlandırılan bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması hususu incelenecektir. İlgili Kanunun 2’nci maddesi kapsamında, *Gelir Vergisi Kanunu*’na eklenen geçici 90’ıncı madde ile bir kez daha varlık barışının yolu açılmıştır. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir: “*Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, bu maddedeki hükümler çerçevesinde, 31/12/2019 tarihine kadar Türkiye’deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilirler. Banka ve aracı kurumlar, kendilerine*

²⁸² Doğrusöz, “Yeni Vergi Barışına...”, **Dünya Gazetesi**, 03.05.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-vergi-barisina-kisa-bakis/413985>, (06.01.2020).

²⁸³ Recep Bıyık, “Varlık Barışında Cevaplanan/Cevaplanmayan Sorular”, **Dünya Gazetesi**, 08.06.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/varlik-barisinda-cevapanancevapanmayan-sorular/418594>, (18.04.2020).

²⁸⁴ 17.07.2019 tarih ve 7186 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 19.07.2019-30836 Mükerrer).

²⁸⁵ **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Aydın Milletvekili Mustafa Savaş ile 75 Milletvekilinin Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/2019) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 6-7.

bildirilen varlıklara ilişkin olarak %1 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler.”. İlgili madde hükmünden de görüldüğü üzere, yurt dışında bulunan varlıklarını Türkiye’ye getiren mükelleflere vergisel açıdan çok önemli avantajlar sunulmaktadır. Öte yandan ilgili düzenleme ile banka ve aracı kurumlar, söz konusu varlıklara ilişkin vergiler hususunda vergi sorumlusu olarak görevlendirilmiştir. İlgili düzenleme ile dikkat çeken bir diğer konu, bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin hiçbir şekilde vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamaması hususudur. Kanunun bu hükümden yararlanılabilmesi için, “...*bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi ve birinci fıkra uyarınca bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye’ye getirilmesi veya Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi*” şartının sağlanması gerekmektedir²⁸⁶. İlgili Kanunun hazırlanması, önceki dönemlerde uygulanan varlık barışı uygulamalarından istenilen sonuçların alınmadığı ve Türk şirketlerinin yurt dışında bu tür ekonomik varlıkları buldurmaya devam ettiği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Öte yandan söz konusu Kanunun hazırlanması ile önceki varlık barışı kanunlarında yer alan, servetini Türkiye’ye getirmeyen kişilere uygulanacak yaptırımların fiilen etkisiz kaldığı sonucuna varılabilmektedir²⁸⁷. Buna ek olarak; Türkiye’de son dönemde çıkarılan vergi aflarının neredeyse hepsinde yer alan “*vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı sözü*”, başta anayasal vergilendirme ilkeleri olmak üzere birçok açıdan sakıncalı bir uygulamadır. Bu konu özellikle çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı bir şekilde incelendiği için, bu kısımda ayrıca ele alınmamıştır.

II- GELİŞMİŞ ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Vergi affı son yıllarda dünya genelinde yoğun bir şekilde kullanılsa da tarihi serüveni oldukça eski bir uygulamadır. Tarihte vergi affına ilişkin ilk yazılı belgeler Mısır’da M.Ö 200 yıllarında, toplumsal karışıklıkların sonlandırılması için vergiyi

²⁸⁶ Mehmet Yücel, “7186 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Varlık Barışı Uygulamasının Usul ve Esasları”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:15, Sayı:176, 2019, s. 1771.

²⁸⁷ Bumin Doğrusöz, “Yine Yeniden Yeni Varlık Barışı”, **Dünya Gazetesi**, 30.07.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yine-yeniden-yeni-varlik-barisi/450971>, (13.01.2020).

reddedenlerin affedilmesini konu edinen *Rosetta Stone* kayıtlarında yer almıştır. Öte yandan vergi affının Roma İmparatorluğu'nda M.S 401, 411, 434, 445, 450 ve 458 yıllarında da uygulandığı bilinmektedir²⁸⁸.

Günümüzde vergi afları, ülkeler çapında ulusal af uygulamaları kapsamında yaygın bir şekilde kullanılmaktadır²⁸⁹. Bu doğrultuda tüm ülkeler için önemli bir uygulama olan vergi affının, Türkiye dışında diğer ülkelerde nasıl uygulandığı konusu önem kazanmaktadır. Bu bağlamda ilgili çalışmada dünyanın farklı bölgelerinden gelişmişlik seviyesine göre dokuz farklı ülke seçilmiştir. Ülke seçiminde; vergi aflarının uygulanma sıklığı ve nasıl uygulandığı, af öncesi ve sonrası mali politikaların durumu ve vergi affının kullanılış biçimi gibi kriterler dikkate alınmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın bu kısmında; gelişmiş ve gelişmekte olan bazı ülkeler açısından vergi affı uygulamalarına yönelik bilgi verilecektir.

A- Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Affı Uygulamaları

Amerika Birleşik Devletleri, eyalet düzeyinde vergi affını en sık uygulayan ülkelerden biridir. Özellikle 1980'li yıllardan itibaren birçok eyaletin mali programlarında vergi aflarına yer verildiği görülmektedir. Bu yıllarda otuz eyalet tarafından sayısı otuz beşe yakın birçok vergi affı uygulanmış ve bunlardan özellikle Florida, Illinois ve Louisiana vergi affını aktif bir araç olarak sıklıkla kullanmıştır. 1990'lı yıllara gelindiğinde, vergi affının uygulama sıklığı kayda değer bir şekilde azalmış ve söz konusu dönemde vergi affı uygulamalarına on sekiz kez başvurulduğu görülmüştür. Bu durumun aksine 2000'li yıllar, vergi affı açısından önemli bir dönem olmuş ve bu süreçte sayısı altmışa yakın birçok vergi affı uygulanmıştır. Bu yıllarda çıkarılan afların üçte birinin, 2010 ile 2012 yılları arasında uygulanması da dikkat çekici bir durumdur²⁹⁰. Bunun en önemli gerekçesi, *2008 Ekonomik Krizi* nedeniyle ekonominin içinde bulunduğu zor durumdur. Bilindiği üzere vergi afları, genellikle ekonomik ve mali nedenlerle

²⁸⁸ Benno Torgler, **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Basel Üniversitesi, 2003, s. 619-620, https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf.

²⁸⁹ Arindam Das-Gupta ve Dilip Mookherjee, "Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices", **Journal of Law, Economics, & Organization**, Cilt: 12, Sayı: 2, 1996, s. 409.

²⁹⁰ John L. Mikesell ve Justin M. Ross, "Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems", **National Tax Journal**, Cilt:65, Sayı: 3, 2012, s. 533-534.

uygulanmaktadır. Bu sebeple sözü edilen yıllarda uygulanan vergi aflarının nedenlerinden biri, gerekli olan acil gelir ihtiyacının karşılanmasıdır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi afları, özellikle eyalet düzeyinde tercih edilen bir uygulamadır. Bu bağlamda özellikle Arizona ve Massachusetts, 1980'li yıllardan itibaren vergi affı uygulamalarında öne çıkan iki eyaletten biridir. Arizona eyaleti yaşanan bir bütçe krizi sonucunda ilk vergi affını 1982 yılında uygulamış ve bunun sonucunda yaklaşık altı milyon dolar gelir elde etmişken; Massachusetts eyaleti ise 1983 yılında, dönemin en başarılı vergi affı uygulamalarından birini gerçekleştirerek, yaklaşık seksen dört milyon dolar gelir elde etmiştir. Öte yandan aynı dönem aralığında (1985-1986) altı eyalet daha vergi affı uygulamalarına başvurarak; çeşitli ekonomik kazanımlar elde etmeye çalışmıştır. Tablo 8'de Amerika Birleşik Devletleri'nde bazı eyaletler kapsamında vergi affı uygulamaları özetlenmektedir²⁹¹:

²⁹¹ Parle ve Hirlinger, s. 246-249.

Tablo 8: Amerika Birleşik Devletleri'nde Eyaletler Kapsamında Vergi Affının Unsurları

Alabama	Vergi affı, vergi kaçırma hususunda hukukî ve cezai yaptırımları arttıran yeni vergi uygulamaları ile beraber uygulanmaya başladı.
Arkansas	Vergi affı, vergiye uyumu bozmayacak ve mevcut vergi tahsilatı politikalarının daha sert bir şekilde uygulanmasına fırsat sağlayacak uygulamalarla gerçekleştirildi.
California	Vergi affı, vergi kanunlarına uyumu daha güçlü bir hale getirmek için hazırlanan programların ilk adımı olarak görüldü.
Idaho	Vergi affı mevcut politikaların daha sert bir şekilde uygulanmasını desteklemek üzere kullanıldı. Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerini vermeyenleri belirleyebilmek için özel bir “Vergi Keşif Birimi” oluşturulmaya çalışıldı.
Illinois	Yeni mevzuat ile hukukî ve cezai yaptırımlar % 50 arttırıldı ve bu yeni düzenlemeler, vergi affı sona erdikten bir gün sonra yürürlüğe girdi.
Kansas	Vergi affı, Gelir Vergisi ödemeyenleri belirlemeye yardımcı olacak bir program ile beraber uygulandı.
Massachusetts	Vergi affı, vergi kaçakçılığını ağır bir suç olarak tanımlamaya yardımcı olacak “geliri güçlendirme ve koruma programının” bir parçası olarak görüldü. Vergi affından önce ve sonraki döneme ait planların daha güçlü bir şekilde gerçekleştirilmesi amaçlandı.
Minnesota	Af kapsamında, bir işletme lisansı kabul politikası oluşturuldu. Buna göre, bin dolar üzerinde satış veya stopaj vergisine tabî olan lisanslı bir işletmenin, bu vergiler ödeninceye kadar lisanslarının iptal edilmesine karar verildi.
Missouri	Vergi affı daha sert ve güçlü yaptırım politikaları ile uygulandı.
North Dakota	Vergi affı, denetim ve uyumu arttıracak daha sert ve kapsamlı yeni politikalar ile beraber uygulandı.
Oklahoma	Vergi affı, mevcut uygulamaları daha sert bir şekilde uygulanmasına fırsat sağlayacak şekilde uygulandı. Bu kapsamda, ek denetim ve uyum çalışmaları gerçekleştirildi.
Pennsylvania	Ödenmemiş vergilere ilişkin faiz oranlarının arttırılması, vergi denetimine katkı sağladı.
Texas	Vergi affı mevcut politikaların daha güçlü ve sert bir şekilde uygulanması ile gerçekleştirildi.

Kaynak: Parle ve Hirlinger, s. 249.

Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan vergi aflarında, kanun koyucu genellikle üç amaç üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu amaçlar genel itibariyle; “bir defaya mahsus olmak üzere gelir elde edebilmek”, “vergi beyannamesi vermeyenlerin tespitinin sağlanması sonucunda gelecek dönemlerdeki vergi gelirlerini arttırmak” ve “vergiye gönüllü uyumu desteklemek” üzerinde durmaktadır. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için yükümlülüklerini belgeleme konusunda zorluk çeken veya bu hususları hiç anlayamayan mükelleflerin ödenmemiş vergi borçlarını ödemesi şartıyla, bu kişilere yönelik hukukî ve cezai yaptırımlar kayda değer bir şekilde hafifletilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde birçok eyalet vergi aflarını tüm vergileri kapsayacak şekilde uygularken; California gibi bazı eyaletlerde bu durum yalnızca gelir ve satış vergileri gibi sınırlı alanlarda gerçekleşmektedir. Öte yandan bazı eyaletlerde ise vergi affının, daha önce hiç vergi iadesi almamış kişilere uygulanan sınırlı bir uygulama olduğu görülmektedir²⁹².

Eyalet düzeyinde uygulanan af programlarında; elde edilen gelir miktarı, katılımcı sayısı, mükelleflerin uygunluğu, dahil edilen vergi türleri ve ödenecek miktarın büyüklüğü gibi konular açısından birçok farklılık bulunmaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde eyalet düzeyinde gerçekleştirilen vergi afları, üç temel unsur çerçevesinde kıyaslanmalı ve analiz edilmelidir. Bu unsurlar; “vergi affının amaçları”, “vergi affını güçlendirmeye yönelik programlar” ve “tanıtım, bütçe ödenekleri ve affın süresi bakımından vergi affının durumu” olarak özetlenebilir²⁹³.

Amerika Birleşik Devletleri'nde afların ekonomik ve politik belirleyicilerini ölçmeyi hedefleyen bir araştırma; vergi düzeyinin yüksek olduğu eyaletlerde vergi affı uygulamalarına sıkça başvurulduğu gözlemlenmiştir. Ancak daha önce gerçekleştirilen çalışmaların aksine bu araştırmada; devlete ilişkin borçların artmasıyla beraber, uygulanan vergi aflarının da arttığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla ilgili çalışmada, vergi aflarının gelir arttırıcı bir kaynak olduğu hususuna vurgu yapılmaktadır. Öte yandan politik faktörlerin, vergi affının başlangıcı ve zamanlaması üzerinde önemli bir etken

²⁹² Leo P. Martinez, “Federal Tax Amnesty: Crime and Punishment Revisited”, **Virginia Tax Review**, Cilt:10, 1991, s. 543-544.

²⁹³ Bonnie G. Ross, “Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States Experiences”, **The Tax Lawyer**, Cilt:40, Sayı:1, 1986, s. 151-152.

olduğu saptanmış ve vergi affının eyalet yöneticileri tarafından “vergi arttırmanın alternatifi” olmaktan ziyade, “yeni bir gelir kaynağı” olarak görüldüğü tespit edilmiştir²⁹⁴.

Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanan aflardan sonra gerçekleştirilen programlar sayesinde; vergiden kaçınma konusunda eskiye nazaran daha az tolerans gösterilmiş ve birçok eyalet buna ilişkin idari ve adli cezaları arttırmıştır. Örneğin; New York’ta vergi aflarına ilişkin veriler kayıt altına alınmaya başlamış ve bu bireysel profiller, yeni denetim tekniklerinin geliştirilmesinde kullanılmış; Colorado’da ise yeni çapraz kontrol teknikleri geliştirilmiş ve eyalette kazanılan tüm gelirlerin vergileme açısından değerlendirilmesi ve tahsilatı için raporlar oluşturulmuştur. Dolayısıyla bu noktada “cezalandırma” ve “yaptırım”, vergi affı hususunda kilit taşı görevi görmektedir. Vergi sisteminde uygulanan ağır yaptırımların, af gelirleri üzerinde oldukça güçlü bir etkisi vardır. Çünkü vergi affı sonrasında hiçbir şeyin eskisi gibi olmayacağını ve denetimlerin çok daha katı kurallarla gerçekleştirileceğini bilen mükellefler, vergi affından faydalanma hususunda acele edecektir. Öte yandan etkin bir cezalandırma sisteminin kurulmasıyla birlikte, gelir tahsilatının yaklaşık on milyon dolar arttığı görülmüştür²⁹⁵.

B- Almanya’da Vergi Affı Uygulamaları

Günümüzde vergi affı uygulamalarına yönelik politik ilginin Almanya ve İtalya gibi gelişmiş ülkelerde de görülmesi, bu konunun önemini daha çok arttırmaktadır²⁹⁶. Buna karşın Almanya gibi vergi uyumu bakımından güçlü bir ülkenin; diğer ülkelere kıyasla çok sık olmasa da vergi aflarına başvurması dikkat çekici bir unsurdur. Dolayısıyla vergi affının bu ülke özelinde nasıl uygulandığı, bir kez daha önem kazanmaktadır.

Almanya’da vergi affı geçmişten beri uygulanan politiklardan biri olmuştur. Birinci Dünya Savaşı’ndan hemen önce 1913 yılında, “*Savaşa Katkı Yasası (Wehrbeitragsgesetz)*” kapsamında; 1914 yılında gelir ve servetini beyan eden mükellefler için vergi aslı ve cezalarına ilişkin vergi affı uygulanmıştır. İlerleyen yıllarda özellikle *Nasyonal Sosyalizm* diktatörlüğünde birçok vergi affı uygulanmıştır. 1949

²⁹⁴ Eric Le Borgne, “Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S States”, **Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Cilt:98, 2005, s. 448.

²⁹⁵ James Alm ve William Beck, “Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties”, **Southern Economic Journal**, Cilt:57, Sayı:4, Nisan 1991, s. 1050-1052.

²⁹⁶ Torgler, “Theory and Empirical...”, s. 661.

yılında kurulan Federal Almanya Cumhuriyeti döneminde bu durum değişmemiş ve bu yıllarda iki farklı vergi affı uygulaması görülmüştür. Buna karşın söz konusu vergi affı programları kamuoyu nezdinde beklentileri karşılayamamış ve 1988 yılına kadar yeni bir vergi affı uygulanmamıştır. 1988 yılında uygulanan vergi affı, önceki aflara kıyasla oldukça sınırlı bir kapsamda hazırlanmış ve yalnızca sermaye kazançları hususunda af getirilmiştir. Dolayısıyla bu vergi affının geçmiş uygulamalara kıyasla başarılı olduğunu söyleyebilmek oldukça zordur²⁹⁷.

İlerleyen yıllarda, 1990 yılında yürürlüğe giren af kanunu ile faiz gelirini daha önce beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş mükelleflerin, görevlerini yerine getiren dürüst mükellefler arasına katılabilmeleri amaçlanmıştır. Söz konusu hedefe ulaşabilmek adına, Türk vergi sistemindeki “*pişmanlık ve ıslah*” müessesine benzeyen bir düzenleme yapılmıştır. Buna karşın söz konusu vergi affı pişmanlık müessesesini aşan, çok boyutlu bir uygulama haline dönüşmüştür. Örneğin; 1986 yılı öncesinde vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilen vergi asılları dahi af kapsamına alınmıştır. Öte yandan vergi affından yararlanabilmek için verilen af beyannameleri çift yönlü şekilde değerlendirilebilir. Bu beyannameler sayesinde işlenen vergi suçları cezasız bırakılmakta ve 1986 yılından önceki döneme ait gelir ve servet vergileri affedilmektedir²⁹⁸.

2003 yılında vergi kaçırın mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırabilmek adına hazırlanan bir kanun ile bu kişilere yönelik bir vergi affı uygulanmıştır. Söz konusu affın uygulanabilmesi için; 1993 ile 2002 yılları arasında kara para aklayıp bu unsurları yüksek faizler karşılığında işleten ve vergilendirilmemek için Almanya dışına aktaran kişilerin, bu maddi varlıkları yurt içine getirmesi ve buna ilişkin vergilerin bazı indirimler dahilinde ödenmesi şartı koyulmuştur²⁹⁹.

Almanya’da uygulanan vergi aflarının genel özelliklerine bakıldığında; afların genellikle on beş ay gibi uzun süreler ile uygulandığı dikkat çekmektedir. Öte yandan mükelleflerin geçmiş dönemlerde ödemediği vergilere ilişkin verilen cezalar, diğer ülkelere kıyasla oldukça ağır şartlar içermektedir. Söz konusu ceza oranları genellikle % 35 oranında uygulanmakta ve dolayısıyla Almanya’da vergi aflarının, katı kurallar

²⁹⁷ Kellner, s. 340.

²⁹⁸ Dönmez, s. 169-171.

²⁹⁹ İsmail Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, 2004, s. 47.

çerçevesinde uygulandığı bir kez daha görülmektedir³⁰⁰. Öte yandan vergi aflarının Almanya’da özellikle 1990’lı yıllara kadar belirli aralıklarla uygulandığı; ancak daha sonra bu tür uygulamaların çok fazla tercih edilmediği bilinmektedir. Bununla birlikte çıkarılan vergi afları da kapsam olarak sınırlı bir kazanç grubuna yöneliktir. Bu bakımdan Almanya, gelişmiş ülkeler arasında vergi affi uygulamalarını en az kullanan ülkeler arasındadır.

C- Fransa’da Vergi Affi Uygulamaları

Fransa’da vergi affi uygulamalarının tarihi oldukça eski zamanlara dayanır. Bu noktada Fransa’da ilk vergi affi kanununun 1800’lü yıllarda hazırlanması bu iddiayı desteklemektedir. Bu tarihten sonra vergi afları Fransa için kurumsal bir niteliğe dönüşmüş; ancak afların genel yapısı itibariyle günümüzde uygulanan vergi aflarından uzak bir görüntü çizilmiştir³⁰¹. Öte yandan Fransa özelinde; 1948, 1982 ve 1986 yıllarında uygulanan vergi aflarının da ülke ekonomisinde özel bir yeri vardır.

Fransa’da, 1948 yılında uygulanan vergi affında Maliye Bakanı, ülke dışında bulunan maddi kaynakların % 25 oranında vergilendirilmesi şartıyla yurt içine dönüşüne izin vermiştir. Buna göre söz konusu uygulama, milli varlıkların ekonomiye kazandırılması adına önemli bir adımdır³⁰². Benzer bir sebeple 1982 yılında hazırlanan vergi affi programına göre; yurt dışında yasadışı şekilde tutulan sermayenin yurt içine kazandırılması amaçlanmıştır. 1982 yılında uygulanan vergi affi programı genel af şeklinde hazırlanmış ve tüm Gelir ile Katma Değer Vergilerine uygulanmıştır. Ancak söz konusu vergi affi uygulamasına yalnızca 2786 kişi katılmış ve bu programdan yaklaşık on dokuz milyon dolar gelir elde edilmiştir. Aynı yıl ülke genelinde ikinci bir af programı hazırlanmış ve bu programa sadece 276 kişi katılmıştır. Söz konusu vergi affi programından yaklaşık yirmi iki milyon dolar elde edilmiştir. Buna karşın 1982 yılında uygulanan bu iki program da Fransa’da uygulanan yüksek oranlı servet vergisi nedeniyle başarılı olamamıştır³⁰³.

³⁰⁰Wouter Devroe, “Tax Amnesty and Community Law”, Maastricht Journal of European and Comparative Law, Cilt:12, Sayı:3, s. 219.

³⁰¹ Dönmez, s. 139-140.

³⁰² Jacques Malherbe (Ed.), **Tax Amnesties**, Kluwer Law International, Hollanda, 2011, s. 72.

³⁰³ Hari S. Luitel, **Is Tax Amnesty Good Tax Policy?: Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States**, Lexington Books, Birleşik Krallık, 2014, s. 16.

1986 yılında hazırlanan vergi affı programı da diğer af uygulamalarında olduğu gibi yurt dışında bulunan varlıkların ülkeye kazandırılması amacıyla hazırlanmıştır. Ancak bu af programında; söz konusu varlıkların ülkeye getirilmesinde uygulanacak olan vergilendirme oranı % 10 olarak belirlenmiştir. Buna göre önceki yıllarda uygulanan vergi afları, servet vergisine ilişkin yüksek oranlar nedeniyle başarısız olduğu için; ilgili verginin oranında indirim gidilerek affa katılımın yüksek olması amaçlanmıştır³⁰⁴.

Fransa Anayasa Mahkemesi'ne 1986 yılında uygulanan vergi affı özelinde başvuru yapılmış ve ilgili Mahkeme bu düzenlemenin hukukî açıdan uygulanabilir olduğuna karar vermiştir. Ayrıca ilgili kararda söz konusu kanunun “verginin eşitlik ilkesine” aykırı olduğu; ancak bu uygulamanın kamu yararı için yapıldığı gerekçesiyle sakıncalı bir duruma yol açmadığı belirtilmiştir. Burada belirtilen kamu yararı ile vergiye gönüllü uyum konusunda sorun yaşayan mükelleflerin daha dikkatli olması ve yurt dışında bulunan varlıkların ulusal ekonomiye kazandırılması kastedilmektedir³⁰⁵.

Çoğu ülkede olduğu gibi, Fransa'da da vergi affına yönelik özel bir mevzuat bulunmamaktadır. Ancak yurt dışında bulunan kayıt dışı varlıkların mükellefler tarafından gönüllü olarak beyan edildiği durumlarda; vergi cezalarının azaltılması idari bir politika olarak uygulanmaktadır. Buna ek olarak 20 Nisan 2009'da Fransa Maliye Bakanlığı, bu kayıt dışı varlıkların beyanını teşvik etmek için, vergi cezaları ve buna ilişkin faizlerde indirim kararı almıştır. Ancak bu kararın tam anlamıyla bir vergi affı uygulaması olduğunu söylemek yanlış bir değerlendirme olacaktır³⁰⁶. Öte yandan Fransa özelinde uygulanan vergi aflarının ortak özelliklerine bakıldığında; genellikle yurt dışında bulunan varlıkların ülke ekonomisine kazandırılmasını konu edindikleri söylenebilir. Bu bakımdan Türkiye'de “*varlık varışı*” olarak isimlendirilen bu uygulamaların, Fransa'nın vergi politikasında da önemli bir yer tuttuğu söylenebilir.

³⁰⁴ George Guttman, “Tax Indulgences: the Scope and Effect of Tax Amnesty”, Tax Administration Review, Sayı:11, Eylül 1992, s. 66; Joint Committee on Taxation, **Tax Amnesty**, U.S Government Printing Office, Washington, 1998, s. 32; Luitel, s. 16.

³⁰⁵ Malherbe, s. 73.

³⁰⁶ Malherbe, s. 73.

D- İtalya’da Vergi Affı Uygulamaları

İtalya’da ilk vergi affı, 11 Kasım 1900 tarihinde bir *Kraliyet Kararnamesi* ile uygulanmış ve bununla birlikte ülke ekonomisinde vergi afları kalıcı bir politika haline gelmiştir. Bu bağlamda, ulusal düzeyde ortalama iki yılda bir vergi affının çıkarılması da bu iddiayı kanıtlar niteliktedir. Bunun sonucunda normal şartlar dahilinde olağanüstü bir araç olan vergi afları, İtalya vergi sisteminde sabit ve sürekli bir uygulama haline dönüşmüştür³⁰⁷.

İtalya’da 1973 tarihinden itibaren vergi afları genellikle kararnameler ile yürürlüğe girmekte ve birçoğu “özel vergi affı” şeklinde hazırlanmaktadır. Buna karşın İtalya’da “genel vergi affı” yalnızca; 1973, 1982, 1991 ve 2003 yıllarında uygulanmış ve bu aflar sayesinde daha önceden beyan edilmemiş vergiler eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmiştir. Öte yandan uygulanan bu dört vergi affının, oldukça benzer özelliklere sahip olduğu bilinmektedir³⁰⁸.

1991’de uygulanan genel vergi affı, hem affa katılım oranı hem de tahsil edilen gelir bakımından oldukça başarılı bir af olarak değerlendirilir. Bu af ile hükümet yetkililerinin tahmininin üstünde gelir elde edilmiş ve affa genellikle serbest meslek mensupları ve işletme sahipleri katılırken; ücretlilerin katılım oranı ise diğerlerine kıyasla yetersiz kalmıştır³⁰⁹.

İtalya’da özellikle 1991 ile 2014 yılları arasında birçok vergi affı uygulanmıştır. Bu af programlarında, mükelleflerin mevcut vergi borçlarını daha düşük oranlarda ödeyebilmeleri amaçlanmış ve her af uygulamasından sonra hükümet yetkilileri, bir daha vergi affı olmayacağını ve bunun son bir fırsat olduğunu dile getirmişlerdir. Ancak uygulamada görüldüğü üzere bu durum söylendiği şekilde gerçekleşmemiş ve vergi afları sistemin kalıcı bir unsuru haline gelmiştir. 2001 yılında *Berlusconi Hükümeti* tarafından, Avrupa Birliği mali düzenlemelerini ihlal etmeyecek bir şekilde hazırlanan ve İtalya’da beyan etmemek için yurt dışına aktarılan mali kaynakların tekrar yurt içine

³⁰⁷ Malherbe, s. 17-18.

³⁰⁸ Norbertus Purnomolastu, “Comparison of Tax Amnesty Implementation in Developing Countries”, **Jurnal Bisnis Terapan**, Cilt:1, Sayı:1, s. 79; Luitel, s. 18.

³⁰⁹ Carla Marchese ve Fabio Privileggi, “Taxpayers Attitudes Toward Risk and Amnesty Participation: Economic Analysis and Evidence for the Italian Case”, **POLIS Working Papers, Institute of Public Policy and Public Choice – POLIS**, 1999, s. 5.

kazandırılmasına yönelik bir af kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu vergi affı ile devlet hazinesine yaklaşık iki milyon euro kaynak girişi sağlanırken; aslında yurtdışında bulunan kaynakların yalnızca % 11'i ülkeye tekrar kazandırılabilmiştir³¹⁰.

2014 yılında uygulanan vergi affında, yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların ülke içerisinde gönüllü bir şekilde beyan edilmesi amaçlanmıştır. Bu vergi affı sayesinde vergi mükellefleri, yurt dışında bulunan varlıklara ilişkin raporlar sunmuş ve daha sonra bu varlıklar için hesaplanan vergi borçlarını ödemişlerdir. Bu uygulama ile mükelleflere, ödemeleri gereken vergi borcunu hafifleten cezalar kesilmiş ve böylece af sonrası ödedikleri vergi ve cezalar, affın yerine yapılacak vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkacak miktardan daha az olmuştur³¹¹.

İtalya'da vergi afları sık aralıklarla tekrarlanan bir mali politika olduğu için, affın etkinliği hususunda istenmeyen sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin; 1982 yılında uygulanan vergi affında yaklaşık beş milyar dolar değerinde bir kazanç elde edileceği öngörülürken, uygulamada yalnızca yedi yüz bin dolar tahsil edilebilmiştir. Buna karşın İtalya, vergi aflarını uygulama hususunda karar değişikliğine gitmemiştir. Bu durum ulusal vergi uyumu seviyesinin düşük olmasında, vergi aflarının çok önemli bir faktör olmasının temel nedenleri arasında gösterilmektedir³¹².

Öte yandan İtalya'da vergi aflarının, oldukça farklı isim ve şekillerde uygulandığı dikkat çekmektedir. Örneğin; bekleyen davaların düzenlenmesi, transfer vergileri³¹³, muhasebe kayıtlarının yeniden düzenlenmesi ve döviz üzerinden alınan vergilere ilişkin aflar, bu uygulamalara örnek olarak gösterilebilir³¹⁴. Buna ek olarak vergi affı, vergilerini gönüllü olarak beyan etmeyen mükelleflere yönelik bir koruma gibi görüldüğü için, “*vergi kalkanı*” olarak da adlandırılmaktadır. Ayrıca vergi affının vergi kalkanı olarak

³¹⁰ Mokhamad Khoirul Huda ve Yudha Hernoko, “Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges”, **Asian Social Science**, Cilt:13, Sayı:7, 2017, s. 60.

³¹¹ Huda ve Hernoko, s. 60.

³¹² Joint Committee on Taxation, s. 33.

³¹³ Burada transfer vergileri ile; Veraset ve İntikal Vergisi'ne benzeyen servet transferlerini konu edinen vergiler, Hediye Vergisi, Kadastro Vergisi ve gayri menkullerin kıymet takdirine ilişkin vergiler kastedilmektedir.

³¹⁴ Francesco Florenzano ve Barbara Faini, “How to Get the Most out of the Italian Tax Amnesty”, **International Tax Review**, Cilt:14, 2003, s. 36.

adlandırılmasına, vergi mükelleflerine yönelik sunulan bazı dokunulmazlıklar da neden olmaktadır³¹⁵.

E- İsviçre’de Vergi Affı Uygulamaları

İsviçre’de vergi afları genellikle kantonlar (eyalet) düzeyinde kullanılan bir uygulama iken; özellikle İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra ulusal düzeyde gerçekleştirilen vergi afları da bulunmaktadır. Kantonlarda uygulanan vergi aflarına bakıldığında, ilk affın 1917 yılında Zürich kantonunda uygulandığı görülmektedir. İlerleyen dönemlerde 1938 yılına kadar; Graubünden, Fribourg, Valais (3 kez), Lucerne, Cenevre (2 kez) ve Basel, Glarus gibi birçok kantonun, vergi aflarını bir mali araç olarak kullanmaya başladığı dikkat çekmektedir. Öte yandan İsviçre kantonlarında uygulanan vergi aflarının başarısı, ulusal düzeyde gerçekleştirilen vergi aflarına bağlıdır. Bu durum mükelleflerin kantonlarda yer alan vergi affından faydalanmadan önce, ulusal düzeyde hazırlanan vergi affına katılmaları ile ilgilidir. Mükelleflerin bu davranışlarının altında, kanton vergi idareleri tarafından kişilere ilişkin mükellefiyet bilgilerinin, federal vergi idaresine bildirilmesi korkusu yatmaktadır. Bu düşünce ile beraber mükellefler hem kanton hem de federal düzeyde uygulanan vergi aflarının ikisine de katılmak zorunda kalmaktadır³¹⁶.

İsviçre’de 1940 yılında, İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra ortaya çıkan savunma harcamalarını finanse edebilmek amacıyla yeni bir vergi arayışı başlamıştır. Bu bağlamda söz konusu yıllarda hükümet yetkilileri, yalnızca bir seferlik alınacağı duyurulan olağanüstü bir Emlak Vergisi uygulamasına başlamıştır. Ülke kanunlarına göre normal şartlarda referanduma gidilerek koyulması gereken bu tür vergiler, savaş yıllarına özel bir durum nedeniyle hükümetin genişletilmiş yasal yetkisine dayanarak, referandum yapılmadan uygulamaya konulmuştur. Söz konusu uygulamada, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik edebilmek amacıyla yalnızca kaçırılan emlaklara ilişkin genel bir vergi affı uygulanmış; ancak bu vergilere ilişkin cezalar hakkında herhangi bir af getirilmemiştir. Buna karşın söz konusu vergi affından beklenen gelir elde edilememiştir³¹⁷.

³¹⁵ Paolo Panico, “An Appraisal of Trusts Under the Italian Tax Amnesty”, **Trusts & Trustees**, Cilt:16, Sayı:4, Mayıs 2010, s. 247-248.

³¹⁶ Benno Torgler ve Christoph A. Schaltegger, “İsviçre’de ve Dünyada Vergi Afları”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:9, 2005, s. 6.

³¹⁷ Luitel, s. 21-22; Torgler ve Schaltegger, s. 6.

1944 yılına gelindiğinde ulusal düzeyde yeni bir af programı hazırlanmış ve bu uygulama bir önceki vergi affına kıyasla oldukça başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Bu vergi affının sonucunda devlet hazinesine önemli derecede kaynak tahsisi sağlanmış ve vergi affının mükellefler üzerinde olumsuz bir etki bırakmaması ve vergilemenin altında yatan temel fikrin kaybolmaması nedeniyle vergi oranı % 15'ten % 25'e çıkarılarak uygulanmıştır. Bu uygulama ile daha önce ekonomik varlıklarını beyan etmeyen mükellefler teşvik edilmeye çalışılmış ve vergi affı sıkı kontrol ve denetimler altında gerçekleştirilerek, kantonlar arasında etkin bir bilgi alışverişi sağlanmaya çalışılmıştır³¹⁸.

1960'lı yıllarda, ülkenin genel ekonomik koşulları gereğince yeni bir vergi affı uygulaması gündeme gelmiştir. 1962 yılında federal parlamento yeni bir vergi affı tasarısı üzerinde çalışmaya başlamış; ancak bu çalışmalar federal hükümet tarafından destek bulamamıştır. Bu durumun temel nedeni olarak hükümet yetkilileri, gelişmiş uygulamalar olmadan güncel bir vergi affına gerek olmadığını savunmuş ve bu nedenle söz konusu tasarıyı eleştirmiştir. Bu tartışmalar altında söz konusu tasarı ile 1964 yılında referanduma gidilmiş ve referandum sonucunda ilgili vergi affı tasarısı halk oylamasından geçememiştir³¹⁹. Bu bağlamda değerlendirildiğinde İsviçre, vergi affı tasarısının halk tarafından reddedildiği gelişmiş bir ülke örneği olarak karşımıza çıkmaktadır³²⁰. Ancak 1968 yılında söz konusu tasarı için bir kez daha referanduma gidilmiş ve bu tasarıda önceki uygulamalara benzer bir taslak hazırlanmış ve mevcut denetim uygulamaları değiştirilmemiştir. Buna karşın referandum sonucunda, vergi affı tasarısı halk oylamasından geçmeyi başarmıştır³²¹.

İsviçre'de ilerleyen yıllarda meydana gelen ekonomik problemler neticesinde, yeni bir vergi affına gerek duyulup duyulmadığı uzun bir süre tartışılmıştır. Bununla birlikte yeni bir vergi affına ilişkin bu tartışmalar, genel bir vergi affının çıkarılmasını destekleyecek önemli bir halk çoğunluğuna ulaşamamıştır. Bu durumun temel nedeni, genel vergi aflarının mükellefler üzerinde olumsuz ahlâki sonuçlar oluşturacağı endişesinden kaynaklanmaktadır³²².

³¹⁸ Torgler, "Theory and Empirical...", s. 626; Torgler ve Schaltegger, s. 10.

³¹⁹ Werner W. Pommerehne ve Peter Zweifel, "Success of a Tax Amnesty: At the Polls, for the Fisc?", **Kluwer Academic Publishers**, Cilt:72, 1991, s. 132.

³²⁰ H. W. T. Pepper, "Tax Amnesties", **British Tax Review**, Cilt:5, 1966, s. 290.

³²¹ Pommerehne ve Zweifel, s. 132.

³²² Malherbe, s. 40.

III- GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Vergi affının hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin mali ve idari politikalarında oldukça önemli bir yapı taşı olduğu bilinmektedir. Vergi affı özellikle son otuz yılda ortaya çıkardığı sonuçlar ve ülkelerin vergi sistemlerinde meydana getirdiği değişiklikler bakımından, ciddi tartışmalara sebebiyet veren bir uygulamadır. Bir önceki bölümde; gelişmiş ülkelerin vergi affını hangi gerekçe ve yasal dayanaklara dayandırarak, hangi koşullar altında uyguladığı araştırılmıştır. Bu kısımda ekonomik, sosyal ve kültürel açıdan gelişim ve kalkınma düzeyini henüz tamamlayamamış bazı ülkelerin; vergi affını nasıl uyguladığı ve bunu yaparken hangi noktalar üzerinde durdukları araştırılacaktır. Bu bağlamda araştırmaya konu olan ülkeler; Rusya, Endonezya, Yunanistan ve Arjantin'dir. Söz konusu bu ülkeler, vergi affını uygulama biçimi ve kullanma sıklığı bakımından Türkiye'ye benzer durumdadır. Özellikle vergi sistemlerindeki temel sorunlara karşın; vergi aflarını sıkça kullanılan bir araç haline getirmeleri bakımından ilgili ülkelerin birçok yönden ortak özelliği bulunmaktadır. Buna ilaveten Endonezya, son dönemlerde uyguladıkları başarılı vergi afları nedeniyle incelenen örnekler arasındaki en başarılı ülke olarak değerlendirilebilir.

A- Rusya'da Vergi Affı Uygulamaları

Rusya, 1990 ile 2000'li yıllar arasında yoğun bir şekilde vergi kaçırılan ve vergi tahsilatının yapılmasında sorunlar yaşayan bir ülke olarak değerlendirilebilir. Rusya'da vergi otoriteleri, sözü edilen bu problemleri ortadan kaldırmak için çabalasa da ülkenin vergi sisteminde yer alan problemler 2000 yılında Cumhurbaşkanı seçilen Vladimir Putin'den sonra kısmen de olsa çözümlenmeye başlamıştır. Bu bağlamda Rusya'nın vergi sisteminde bulunan problemlerin çözümünde kullanılan araçlardan biri de vergi afları olmuş; özellikle 1993 yılından itibaren birçok vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir³²³.

Rusya ilk vergi affını 1993 yılında, 27 Ekim ile 30 Kasım tarihleri arasında uygulamıştır. Söz konusu bu vergi affına; şirketler, özel girişimciler ve diğer kurum ve kuruluşlar katılmış ve 1993 yılı ve öncesine ilişkin ödenmemiş vergiler af kapsamına

³²³ James Alm, Jorge Martinez-Vazquez ve Sally Wallace, "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation", **Economic Analysis & Policy**, Cilt: 39, Sayı: 2, 2009, s. 241; Alexander Morozov, "Tax Administration in Russia", **East European Constitutional Review**, 1996, s. 44.

alınmıştır. Öte yandan bu vergi affından sonra tespit edilen vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin verilen cezalar, ödenmemiş vergi borçlarına verilen cezaların üç katı kadar arttırılmıştır. Buna karşın söz konusu vergi affı, başarısız bir af uygulaması olarak görülmüş ve birçok açıdan eleştirilmiştir. Özellikle af süresi olarak belirlenen 27 Ekim – 30 Kasım aralığı, vergi borçlarının beyan edilmesi ve ödenmesi bakımından oldukça kısa bir süre olarak değerlendirilmiştir³²⁴.

19 Ocak 1996 yılında yürürlüğe giren bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile ulusal düzeyde bir vergi affı daha çıkarılmıştır. Söz konusu vergi affı kapsamında işletme ve diğer kuruluşlara; vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak ödemek şartıyla, bu borçları bir mühlet daha ödememe hakkı getirilmiştir. Bu erteleme hakkından yararlanan mükellefler, 1998 yılının Ekim ayına kadar toplam vergi borcunun % 50'sini ödemek ile yükümlü tutulmuş ve borcun ödenmeyen kısmı için de yıllık % 30 oranında faiz işleneceği duyurulmuştur. Buna ek olarak kalan vergi borcunun yarısının, beş yıl boyunca eşit taksitlerle ve faizsiz olarak ödeneceği belirtilmiştir. Söz konusu bu uygulama, ilgili dönem şartlarında yüksek maliyetli ve mükellefler için büyük sorumluluklar yüklenen bir vergi affı olarak değerlendirilmiştir³²⁵.

Öte yandan 1996 yılında uygulanan vergi affı sonucunda vergi borçlarında kayda değer bir düzenleme yapılmamış ve hatta vergi borçlarındaki artış, ülkenin ekonomik sisteminde sorunlar meydana getirmiştir. Vergi borçlarının ulusal düzeyde bu derece artması, hükümetin uyguladığı indirimle dayalı vergi affının bir sonucu olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca bu vergi affı ile beraber vergilemeye ilişkin yapılan mahsuplar ve indirimler, ülkenin bütçe uygulamalarında aktif bir şekilde kullanılmaya başlamıştır. Öte yandan ilgili dönemde bu tür vergi afları, uzun vadeli borçları finanse edebilmek ve ülke büyümesine katkı sağlayabilmek için önemli bir araç olarak görülmüştür³²⁶.

Rusya ilerleyen yıllarda da vergi affının daha iyi bir şekilde uygulanması için herhangi bir gelişme gösterememiştir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde Rusya'nın vergi affı konusunda başarılı bir ülke olduğu söylenemez. Özellikle vergi idaresinin nitelik

³²⁴ Luitel, s. 19.

³²⁵ Alm, Martinez-Vazquez ve Wallace, s. 241.

³²⁶ Jorge Martinez-Vazquez ve Sally Wallace, "The Ups and Downs of Comprehensive Tax Reform in Russia", **Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Cilt:92, 1999, s. 12.

itibariyle yetersiz olması nedeniyle vergi afları, vergi kaçakçılığı gibi suçlarla başa çıkabilmenin kolay bir mücadele yolu olarak kabul görmüştür. Ayrıca ulusal düzeyde neredeyse her yıl çıkarılan vergi afları, bu uygulamanın sürekli bir şekilde devam edeceği hususunda endişeler yaratmaktadır³²⁷.

B- Endonezya'da Vergi Affı Uygulamaları

Endonezya'da vergi afları çeşitli dönemler itibariyle uygulanmış (1964, 1984, 2008 ve 2016); ancak bu af uygulamalarının hepsi başarılı olarak görülmemiştir. Özellikle bu yıllarda çıkarılan vergi affı programları, oldukça katı kurallar çerçevesinde dizayn edilse de affın gerçekleştirilme sürecinde daha yumuşak ve ılımlı bir şekilde hareket edilmiştir. Öte yandan 1964 ve 1984 yılında uygulanan vergi aflarının başarısızlıklarından ders alınarak 2016 yılına kadar, Endonezya vergi idaresi yetkililerinin güçleri yasal anlamda kademeli olarak arttırılmıştır. Buna karşın Endonezya vergi sisteminde uygulanan vergi aflarının çoğunlukla, mevcut yasal veya yasal olmayan gelir kaynaklarını dikkate almaktan daha çok; ek vergi koyabilme arayışları içerisinde olan programlar olduğu ifade edilmektedir³²⁸.

Endonezya'da 1964 yılında uygulanan vergi affı, bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yürürlüğe girmiştir. Söz konusu af programı ile ulusal çıkarların korunması ve genel olarak ülke büyüme ve kalkınmasına destek olunması ve 1963 yılında hazırlanan ekonomik programların daha kolay bir şekilde uygulanması hedeflenmiştir³²⁹. Bu vergi affında 17 Ağustos 1965 yılından önce kayıt altına alınmayan ve bu af sayesinde yetkili kurumlara bildiri yapılan maddi varlıklara ilişkin Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Servet Vergileri kapsamında vergi indirimleri yapılmıştır. Öte yandan bu vergi affı kapsamında, vergi idaresinin çalışma alanına giren gelir kaynaklarına ilişkin inceleme ve denetim hakkına yönelik herhangi bir kısıtlama ve müdahale olmamıştır³³⁰.

1984 yılında uygulanan vergi affı programı ile ülkenin büyüme ve kalkınmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanan yeni vergi sisteminin daha kolay bir şekilde

³²⁷ Luitel, s. 20.

³²⁸ Made Sudarma ve Nyoman Darmayasa, "Does Voluntary Tax Compliance Increase After Granting Tax Amnesty?", **Accounting and Finance Review**, Cilt:2, Sayı:3, 2017, s. 13.

³²⁹ Huda ve Hernoko, s. 54-55.

³³⁰ Agus Darmawan, "Indonesia's Tax Amnesty Law Based on the Perspective the Law as an Allocative System", **Yustisia Journal Hukum**, Cilt:5, Sayı:3, 2016, s. 516.

uygulanabilmesi amaçlanmıştır. Buna ek olarak söz konusu uygulama ile ülke mevzuatında yer almadığı için vergilendirilemeyen potansiyel gelirin kayıt altına alınması hedeflenmiştir. Öte yandan bu kayıp gelir kaynaklarının, mükelleflerin söz konusu maddi varlıkları daha düşük vergi oranı olan ülkelere aktarması sonucunda oluştuğu bilinmektedir³³¹.

Endonezya’da 2016 yılında uygulanan vergi affının amaçları arasında; 2016 ile 2017 yılları arasında vergi gelirlerini ve gelecek dönemlere ilişkin vergi uyumunu arttırmak, yurt dışına transfer edilen maddi varlıkların ülke içerisine geri dönüşünü teşvik edebilmek, yeni vergi sistemine uyumu arttırmak ve ülke içerisinde bir uzlaşma ortamı sağlamak gibi unsurlar bulunmaktadır. 2016 yılında uygulanan vergi affı, geçmiş dönemdeki uygulamalara kıyasla oldukça başarılı bir af uygulamasıdır. Bunun temel nedeni söz konusu af programı sayesinde; 2016 yılında toplanılması hedeflenen gelir miktarının % 74’ünün toplanarak, yaklaşık iki yüz otuz milyar dolar vergi tahsilatı yapılmasıdır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde Endonezya, güncel şartlar altında vergi affı konusunda başarılı ülkeler arasında değerlendirilebilir³³².

C- Yunanistan’da Vergi Affı Uygulamaları

Yunanistan, Osmanlı Devleti’nden ayrılışı ile beraber bağımsızlığını kazanan ve bu tarihten itibaren birçok yönden sıkıntı yaşayan bir ülkedir. Yaşanan problemlere bakıldığında, en zorlu mücadelelerin verildiği alanlardan birinin ekonomik konular olduğu görülmektedir. Bu bağlamda söz konusu ekonomik problemlerin çözülme sorunu ortaya çıkmaktadır. Yunanistan bu tür sorunların çözülmesi adına, vergi tabanını genişletmek ve vergi tahsilatından elde edeceği potansiyel geliri arttırabilmek için başta vergi affı olmak üzere birçok uygulamayı kullanmaktadır. Nitekim resmî kaynaklara göre, 1978 yılından itibaren on bir kez vergi affı çıkarılmış olması da bu iddiayı destekler niteliktedir³³³.

Vergi affı, Yunanistan vergi sisteminin temel uygulamalarından biri haline gelmiştir. Ülke geçmişine bakıldığında, vergi affı veya af benzeri birçok uygulamanın ilk

³³¹ Huda ve Hernoko, s. 55.

³³² Muhammad Alishahdani Ibrahim, Rita Myrna, Ira Irawati ve J. B. Kristiadi, “A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries”, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Cilt:7, Sayı:3, 2017, s. 222.

³³³ Argyropoulou, s. 126.

zamanlardan beri sıkça kullanıldığı görülmektedir. Her vergi affından sonra Yunanistan Maliye Bakanlığının bir kez daha af olmayacağına ve bunun son bir şans olduğuna ilişkin dolaylı bir tehdidine rağmen, yıllar içerisinde düzenli olarak yeni vergi afları çıkarılmıştır. Yunanistan’da vergi afları genellikle; vergi kaçakçılığı ile mücadele edebilmek, vergi denetim sistemindeki yapısal problemleri çözümlenmek, yargı organlarında dosyalar çok uzun sürede çözümlendiği için vergilemeye ilişkin uyuşmazlıkları yargı aşamasına gelmeden sonlandırmak gibi nedenlerle uygulanmaktadır³³⁴.

Yunanistan’da uygulanan vergi aflarının kapsamını anlayabilmek adına, 2010 yılında uygulanan af bu konuda güzel bir örnek olabilir. Bu vergi affı ile beraber önceden beyan edilmemiş gelirlerin mükellefler tarafından gönüllü bir şekilde bildirilmesi ve vergi kaçakçılığı sonucunda tahsil edilemeyen gelirlerin toplanılması amaçlanmıştır. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için hazırlanan vergi affı programı, geniş çaplı birçok vergisel önlem ile beraber uygulanmaya başlamıştır. Bu vergi affı ile genel olarak, gerçek veya tüzel kişilere yurt dışında bulunan maddi varlıkların yurt içine kazandırılması ve beyan edilmesi için vergisel anlamda birçok avantaj sunulmuştur³³⁵.

2010 yılında uygulanan bu vergi affı, ülke genelinde birçok siyasi tartışmaya neden olmuş ve temel ekseninde vergi kaçakçılığı ve kara para aklama suçlarıyla mücadeleye yönelik uygulamalarla donatılmıştır. Ancak söz konusu vergi affı, kayda değer bir gelir tahsilatı sağlayamamış ve vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik yalnızca küçük miktarlarda para cezaları verildiği için birçok yönden eleştirilmiştir³³⁶. Görüldüğü üzere Yunanistan; mali programlarında aflara geniş bir yer ayırmasına karşın; bu politikaları iyi bir şekilde yönetme konusunda başarılı bir ülke değildir. Özellikle; vergi affından beklenen tahmini gelirin elde edilememesi, af sonrası denetimlerin etkin bir şekilde yürütülememesi ve vergi kaçakçılığına ilişkin cezaların yeterince caydırıcı olmaması; vergi affının uygulanmasındaki başarısızlık nedenlerinden birkaçıdır.

³³⁴ Malherbe, s. 82.

³³⁵ Argyropoulou, s. 127, 133-134.

³³⁶ Sappho Xenakis ve Leonidas K. Cheliotis, “Crime and Economic Downturn: The Complexity of Crime and Crime Politics in Greece since 2009”, **British Journal of Criminology**, Cilt:53, Sayı:5, 2013, s. 726.

D- Arjantin’de Vergi Affı Uygulamaları

Arjantin, birtakım ekonomik ve mali amaçların gerçekleştirilmesi için vergi aflarını sıkça kullanan Güney Amerika ülkelerinden biridir. Bu amaçla 1987 yılında uygulanan vergi affında temel hedef, yasa dışı yollarla yurt dışına transfer edilen ekonomik varlıkların yurt içine kazandırılmasını teşvik edebilmektir. Bu vergi affı ile beraber, daha önce vergi idaresine beyan edilmemiş ve yatırım amacıyla kullanılmış tüm kazançlar vergiden muaf tutulmuş ve bu düzenleme yerli ve yabancı tüm yatırımcılara uygulanmıştır. Öte yandan bu vergi affı kapsamında, daha önce gerçekleştirdiği işlemler nedeniyle suçlu olan mükelleflere yönelik hiçbir inceleme ve soruşturma yapılmayacağı da belirtilmiştir³³⁷.

1987 yılında uygulanan bu af programı, bünyesinde birçok vergisel avantaj ve teşvik bulunmasına rağmen ekonomik açıdan başarısız olarak kabul edilmektedir. Af sonrasında devlet hazinesine kayda değer miktarda gelir aktarılamamış ve programın uygulanmasında birçok olumsuz durum ile karşılaşmıştır. Arjantin’de çeşitli dönemler itibariyle birçok vergi affı programı hazırlansa da 1987 yılında gerçekleştirilen af ile beraber, sistemin iyileştirilmesi ve sorunların çözümlenmesi adına herhangi bir gelişme olmamıştır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde, Arjantin’de vergi sisteminin yapısal problemleri çözülmeden getirilen vergi aflarının, sorunları giderme hususunda etkisiz olacağı düşünülmektedir³³⁸.

Arjantin’de uygulanan vergi aflarına yönelik en güncel örneklerden biri de 2016 ile 2017 yılları arasındaki mali dönemi kapsayan vergi affı programıdır. Bu vergi affından 1987 yılında uygulanan vergi affının tersine, yalnızca Arjantin vatandaşları yararlanmıştır. Söz konusu vergi affından faydalanılacak süre, vergi indirimi oranının belirlenmesinde önemli bir faktör olmuştur. Buna göre vergi mükellefleri, 31 Mart 2017 tarihine kadar söz konusu af programının şartlarını yerine getirirse % 15 oranında; ancak bu tarihten sonra 31 Aralık 2017 tarihine kadar bu uygulamadan faydalanırsa % 10 oranında vergi indirimi hakkına sahip olmuştur³³⁹.

³³⁷ Alm, “Tax Policy Analysis...”, s. 5; Luitel, s. 14.

³³⁸ Alm, “Tax Policy Analysis...”, s. 5.

³³⁹ Nicolas Malumian, “Argentine Tax Amnesty and Foreign Trust”, **Trusts & Trustees**, Cilt:23, Sayı:2, Mart 2017, s. 170.

Öte yandan bu vergi affı programı ile dikkat çeken en önemli husus, yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların Arjantin'e getirilmesi hususunda mükelleflere seçim hakkı sağlanmasıdır. Buna göre mükellefler istedikleri takdirde, yurt dışında bulunan varlıklarını yurt içine transfer etmek zorunda kalmayacaktır. Buna ek olarak yurt dışında bulunan vergi mükelleflerine, söz konusu vergi borçlarını yurt dışındaki bankalar aracılığıyla ödenmesi hususunda kolaylık da sağlanmıştır³⁴⁰. Görüldüğü üzere Arjantin'de uygulanan vergi afları; genellikle ülke sınırları dışında bulunan ekonomik varlıkların ülke ekonomisine kazandırılmasına yönelik çıkarılmıştır. Buna karşın uygulanan vergi afları ile ekonomik anlamda istenen hedeflere ulaşıldığını söylemek kolay değildir. Genel olarak bakıldığında; gelişmekte olan ülkelerin vergi affı uygulamalarında başarılı sonuçlar elde edemediği görülmektedir. Çalışma kapsamında incelenen gelişmekte olan ülkelerin vergi affı uygulamalarında sorunlar yaşamasının nedeni; vergi sistemlerindeki mevcut yapısal problemlerin bir türlü çözülmemesi ile ilgilidir.

³⁴⁰ Malumian, s. 170.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İŞİĞİNDA VERGİ AFLARI

Hukuk devleti kavramı, toplumu oluşturan bireylerin sahip olduğu hak ve özgürlüklerin korunabilmesi adına, siyasi iktidarların sınırlandırılması gerektiği düşüncesi ile ortaya çıkmıştır. Hukuk devleti olarak nitelendirilen bir ülkede; yasama, yürütme ve yargı erklerinin tüm işlem ve faaliyetleri hukuk kuralları dahilinde gerçekleştirilir. Bir hukuk devletinde kişilerin temel hak ve özgürlükleri, anayasa ile güvence altına alınmıştır³⁴¹. Bu durumda kişilerin ekonomik faaliyetlerine ilişkin konuların anayasa ile belirlenmesi hususu önem kazanmıştır. Ekonomik alanın işleyişinin temel hukuk kurallarına bağlı olması gerekliliği, anayasanın ekonomik ilişkilerin temelini oluşturmasını zaruri kılmış ve böylece, “Devletin Ekonomik Anayasası” olgusu mali hukuk disiplininde önem kazanmıştır. Nitekim özellikle İkinci Dünya Savaşı’ndan itibaren hazırlanan anayasalar, ekonomik hayatın düzenlenmesine yönelik kuralların çeşitliliği ile dikkat çekmektedir³⁴².

Devlet toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmet sunumunu gerçekleştirirken, çeşitli finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Anayasalar, toplumun ihtiyacı olan güvenlik, sağlık, eğitim ve bayındırlık gibi temel gereksinimlerin karşılanması için; hak, hürriyet, eşitlik, adalet ve iktisat gibi konulara ilişkin kurallar koymaktadır. Bu hususta anayasaların mali konulara ilişkin görev üstlenmesi, tarihi ve sosyal olayların bu ihtiyacı doğurması ile ilişkilidir. Fransız İhtilali’nin nedenleri arasında ekonomik sorunların da yer alması, İngiltere’de temsili demokrasiye geçilmesinin mali nedenlerle olan yakın ilişkisi ve Amerika Birleşik Devletleri’nde “*temsilsiz vergi olmaz*” seslerinin yükselişi, anayasanın mali konularda düzenleme yapma gerekliliğine ilişkin temel örneklerden birkaçıdır³⁴³.

Vergileendirme, bir taraftan bireylerin özgürlük alanlarına ve maddi varlıklarına ilişkin bir müdahale iken; diğer taraftan devletin harcamalarını finanse eden ve siyasi iktidarların fiskal ve ekstra fiskal politikalarının gerçekleştirilmesini sağlayan önemli bir

³⁴¹ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergileendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, s. 137.

³⁴² Turgut Tan, “Anayasal Ekonomik Düzen”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:7, 1990, s. 161.

³⁴³ Akif Erginay, “Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Maliye Enstitüsü Konferansları 9. Seri**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1964, s. 19-20.

araçtır. Bu bağlamda vergilendirme ile ilgili hükümlerin anayasalarda yer alması demokratik sistemin benimsenmesi ile önem kazanmıştır. Modern anayasaların hepsinde, vergilendirmeye ilişkin hükümlerin yer alması ve mutlak iktidarın elinde bulunan vergilendirme gücünün sınırlandırılması, günümüz şartlarının kaçınılmaz bir sonucudur³⁴⁴.

Vergilendirme ile ilgili hususların anayasalarda yer alması, bu konuya ilişkin sınırların belirlenmesi ile yakından ilgilidir. Anayasa'nın vergi ödevini düzenleyen 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü yer almaktadır. Bu madde, "verginin kanuniliği ilkesinin" yasal dayanağını oluşturmakta ve vergilendirmeye ilişkin sınırın net bir şekilde belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi afları, başta ilgili madde hükmü olmak üzere birçok açıdan vergi hukuku disiplini altında tartışmalı bir konudur. Çalışmanın ana bölümünü oluşturan bu kısımda vergi affı, vergi kanunlarının tâbi olduğu genel ilkeler ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklanan ilkeler ışığında değerlendirilecektir.

I- VERGİ KANUNLARININ TÂBİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER

Vergilendirme ile ilgili temel kurallar belirlenirken, her vergiye ilişkin özel bir kanunun yanında anayasalardan da faydalanılmaktadır. Türkiye'de bu durum, gümrük idareleri tarafından alınan vergiler hariç tüm vergilerin tâbi olduğu *Vergi Usul Kanunu* ve her vergi türüne ait özel vergi kanunları ile gerçekleştirilmektedir. Bunun yanında anayasa, vergilendirmeye ilişkin hükümlerin belirlenmesinde aydınlatıcı bir ışık vazifesi görerek; siyasi iktidarların ve parlamentonun hangi noktalarda sınırlandırılması gerektiğini hatırlatmakta ve bu işlemlerin nasıl gerçekleştirileceği hususunda yardımcı olmaktadır. Araştırmanın bu kısmında, söz konusu ilişkinin daha iyi anlaşılabilmesi ve vergi affının anayasal açıdan değerlendirmesinin yapılabilmesi için, vergi kanunlarının hazırlanması ve vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesinde tâbi olunan anayasal ilkelere yer verilecektir.

³⁴⁴ Nami Çağan, "Anayasa Tasarılarında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 1982, s. 1.

A- Genel İlkeler

Anayasa'nın 2'nci maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri, “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.*” şeklinde sayılmıştır. Bu madde hükmü, devletin gerçekleştirdiği tüm eylem ve faaliyetlerde gözetilmesi gereken temel anayasal ilkelere kaynaklık etmektedir. Bu bağlamda vergilendirmenin, Anayasa'nın genel ilkeleriyle olan bağlantısı önem kazanmaktadır. Anayasa'nın ilgili madde hükmü gereğince vergilendirmeye ilişkin ilkelerin belirlenmesinde, “*hukuk devleti ilkesi*”, “*sosyal devlet ilkesi*”, “*hukukî güvenlik ilkesi*” ve “*ölçülülük ilkesi*” önemli bir yere sahip olduğundan; bu prensiplerin ayrıntılı bir şekilde araştırılması gerekir.

1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti kavramı, bireylerin sahip olduğu hak ve özgürlüklerin korunması adına devletin sınırlandırılmasıyla ortaya çıkmış ve günümüzde demokratik rejimin hakimiyeti ile beraber gelişmiştir³⁴⁵. Hukuk devleti kavramı ilk başlarda, “*polis devlet*”³⁴⁶ kavramının karşıt ifadesi olarak kullanılmıştır. Polis devlet anlayışı zaman içerisinde yerini “*hazine teorisi*”³⁴⁷ anlayışına bırakmış ve daha sonra bu anlayış da hukuk devleti kavramının benimsenmesi ile beraber güncelliğini yitirmiştir³⁴⁸.

Hukuk devleti ilkesi, hukuk dallarının tamamını kapsayan genel bir ilkedir. Bu ilke ile vurgulanmak istenen şey; hukukun üstünlüğünün, devleti ve toplumu oluşturan her

³⁴⁵ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk...”, s. 137.

³⁴⁶ *Polis devlet* kavramı, 17'nci ve 18'inci yüzyılda Kara Avrupası ülkelerinde uygulanan rejimleri açıklamak üzere kullanılmaktadır. Bu kavram ilk kez Almanya'da ortaya çıkmış ve esas olarak; devletin refahı ve selameti için tüm önlemleri alabilen ve bunun için bireylerin hak ve özgürlüklerine yoğun bir şekilde müdahale edebilen, onlara külfetler yükleyebilen ve bunları yaparken hukuka bağlı olma zorunluluğu olmayan yönetimleri açıklamaktadır. Bu anlayışa göre, devletin eylem ve faaliyetleri hiçbir yargı organı tarafından denetlenmemektedir (Gözler, 2012: 208).

³⁴⁷ Hazine teorisi, 19'uncu yüzyılın başlarında Almanya'da ortaya çıkan ve devletin faaliyetleri nedeniyle bazı hakları ihlâl edilen bireylere yargısal yoldan mali bir menfaat sağlanmasına fırsat verilen bir uygulamadır. Hazine teorisine göre devlet hazinesi, hükümdardan bağımsız ve özel hukuk kurallarına bağlı ayrı bir tüzel kişilik olarak görülüyordu. Örneğin; devlet tarafından bireylere ait özel taşınmazlara yönelik hak ihlallerinde, söz konusu haksızlığa uğrayan kişiler devlet hazinesine karşı dava açıp, tazminat elde edebiliyordu (Gözler, 2012: 208).

³⁴⁸ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş: Temel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos 2012, s. 208.

organ ve birey tarafından benimsenmesi ve gerçekleştirilen eylem ve faaliyetlerde hukuka bağlı kalınması/kılınmasıdır. Bu bağlamda yasama ve yürütme erklerinin gerçekleştirdiği eylemlerin yargı organları tarafından denetlenmesi, hukuk devleti ilkesinin önemli bir koşuludur³⁴⁹.

Hukuk devleti ile “*kanun devleti*” kavramları birbirinden farklıdır. Kanunlar, hukuk disiplini içinde yer alan birçok unsurdan yalnızca biriye; kanun devleti kavramı da hukuk devleti özelinde daha dar bir kapsama sahiptir. Bu bağlamda hiyerarşik düzende hukuk devleti ilkesi, kanun devletinin üstünde yer alır. Öte yandan kanunların hâkim olduğu her hukukî sistem, mutlak bir şekilde hukukun üstünlüğüne ve koruyucu ilkelere uygun olarak değerlendirilemez. Zira herhangi bir kanun da baskıcı ya da adaletsiz olarak görülebilir. Örneğin; diktatörlükle yönetilen bir ülkede de kanunlar yapılabilir; ancak bu ülke hukuk devleti olarak değerlendirilemez. Bu bağlamda dayandığı değerler özelinde hukukun üstünlüğü, kanunun üstünlüğünden daha koruyucudur³⁵⁰.

Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan, “*Türkiye Cumhuriyeti...sosyal bir hukuk Devletidir.*” hükmü, Anayasa'nın hukuk devleti ilkesine verdiği önemi vurgulamaktadır. Söz konusu madde hükmü ile kastedilen şey, devletin gerçekleştirdiği tüm eylem ve faaliyetlerde hukukun egemen bir güç olmasıdır. Bir hukuk devletinde hukukun üstünlüğü ve güvenliğini sağlayacak bir düzenin kurulması oldukça elzemdir. Hukuk devleti ilkesini benimseyen bir ülkede vatandaşların devlete güvenmesi, bu ilkenin olmazsa olmaz koşullarındandır. Toplumun huzurlu ve güvenilir bir ortamda yaşaması için yasama organının yaptığı düzenlemeler, bireylerin hak ve özgürlüklerine dokunmamalı ve bu bireyler devlet tarafından mağdur edilmemelidir³⁵¹.

Anayasa Mahkemesi hukuk devletini, “*Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların*

³⁴⁹ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, s. 1263-1264.

³⁵⁰ Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Eylül 2004, s. 90.

³⁵¹ Utkan Araslı, **Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Açısından Anayasal Temel İlke ve Kavramlar**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Ocak 2015, s. 47.

üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.” şeklinde açıklamıştır³⁵². Bu karar, Anayasa Mahkemesi'nin hukuk devleti ilkesine verdiği öneme vurgu yapmaktadır. Öte yandan bu tanımlamada, hukuk devleti kavramı içinde Anayasa'da yer almayan bazı evrensel kuralların da olduğu vurgulanmıştır. Örneğin; kendini hukuk devleti olarak tanımlayan bir ülkede, devletin koyduğu kurallara öncelikle devlet organları uymak zorundadır³⁵³.

Hukuk devleti ilkesi, kendi içinde birçok alt ilkeyi barındıran oldukça geniş bir kavramdır. Bunlardan bazıları; “kanuni idare ilkesi”, “kanunların genelliği ilkesi”, “kanun önünde eşitlik ilkesi”, “temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması”, “kazanılmış haklara saygı ilkesi”, “yargı organlarının tarafsızlığı ve bağımsızlığı ilkesi”, “idari eylem ve işlemlerin yargı denetimine tâbi tutulması” ve “devletin mali sorumluluğu” gibi faktörlerden oluşmaktadır. Tüm bu unsurlar, hukuk devleti ilkesinin tam ve eksiksiz bir şekilde tesis edilebilmesine yardımcı olmaktadır³⁵⁴.

Hukuk devleti ilkesi hukukun tüm dallarıyla ilişkili olduğu gibi, vergi hukukunu da yakından ilgilendirmektedir. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesine aykırı bir şekilde gerçekleştirilecek vergisel bir düzenleme, anayasa açısından da çeşitli aykırılıklar oluşturacaktır. Hukuk devleti ilkesinin vergi hukukuna olan yansımaları sonucunda, Anayasa'da yapılan bazı düzenlemelere örnek olarak şunlar gösterilebilir³⁵⁵:

- Kuvvetler ayrılığı ilkesi bağlamında verginin konulması, uygulanması ve denetlenmesi ile vergilemeye ilişkin görevlerin devletin farklı organlarına verilmesi,
- Vergi kanunlarının ülke ekonomisini temsil eden her kişi ve kuruma uygulanması,
- Tahsil edilen vergilerin, yalnızca mevzuata uygun kamusal amaçlar için kullanılması,

³⁵² Anayasa Mahkemesi, 27.03.1986 tarih ve E: 1985/31, K: 1986/11 sayılı karar, (RG. 09.05.1986-19102).

³⁵³ Doğan Şenyüz, “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku” **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:44, 2008, s. 2.

³⁵⁴ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk...”, s. 137; Karakoç, s. 1264.

³⁵⁵ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007, s. 168.

- İdarenin vergi kanunlarına bağılı olması ve kıyas yasağı ilkesinin varlığı,
- Vergilemede yetki devrinin hangi koşullarda yapılacağıının kurallara bağılı olması,
- Yasama organı tarafından çıkarılan vergi kanunlarının, Anayasa denetimine tâbi olması ve benzeri.

Vergilendirme, modern bir hukuk devletinde anayasal düzenin ve siyasal rejimin olgunlaşmasında önemli bir faktördür. Vergilendirmeye ilişkin hususların belirlenmesinde, vergilendirme yetkisi ve hukuk devleti ilkesinin önemli bir belirleyici olması, Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir kararda da kendini göstermektedir³⁵⁶. Buna göre ilgili kararda, *“Anayasa Mahkemesi, "hukuk Devleti" ilkesini birçok kararında; yönetilenlere en güçlü en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlanması, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması biçiminde yorumlamıştır. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği bir ortamda hukuk devletinden söz edilemez. Gelir elde etmek amacıyla da olsa, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti nitelikleri göz ardı edilemez.”* yorumuna yer verilmiştir³⁵⁷.

Bir hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin kanun izninde kullanılması ve sınırlandırılması, vergileme ile mülkiyet hakkı gibi birçok hak ve özgürlüğün yakın bir ilişki içerisinde olmasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda vergi hukukunun kanuni düzenlemelerin en yoğun yapıldığı hukuk dallarından biri olması nedeniyle; bir hukuk devletinde vergilendirme gücü, hukukun belirlediği sınırlar ve verdiği imkânlar sayesinde kullanılmaktadır. Hukuk devleti ilkesi ile vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme erkleri tarafından keyfi ve sınırsız bir şekilde kullanılmasının önüne geçilmektedir³⁵⁸.

Öte yandan vergi hukukunda kanunların geriye yürütülmemesi, hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkelerinin temini açısından önemli bir konudur. Bu bağlamda,

³⁵⁶ İsmail Özgür Aslan, **Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 112.

³⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991 tarih ve E: 1991/7, K: 1991/43 sayılı karar, (RG. 23.07.1992-21293).

³⁵⁸ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye için Çıkarımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı:1, 2014, s. 97.

Anayasa’da vergi kanunlarının geriye yürütülmeyeceğine ilişkin açık bir hükmün bulunmaması, hukuk devleti ilkesi bakımından önemli bir eksiklik³⁵⁹.

2. Sosyal Devlet İlkesi

19’uncu yüzyılda ortaya çıkan³⁶⁰ ve 20’nci yüzyılda gelişen sosyal devlet kavramı, sosyal refah anlayışının hâkim olmasını ve kamu hizmetlerinin yoğun bir şekilde sunulmaya başlamasını beraberinde getirmiş ve özellikle sanayi toplumlarında yer alan yoksul kesimlerin, insan onuruna yakışan bir yaşam standardına sahip olmasını amaçlamıştır. Bu açıdan değerlendirildiğinde sosyal devlet, kapitalizmin yeniden düzenlenmesi ve yoksul bireylerin siyasal, ekonomik ve toplumsal olaylara uyum sağlayabilmesi açısından önemli bir olgudur. Sosyal devlet genel itibariyle, bir devletin ülke vatandaşlarının sosyal durumlarıyla ilgilenmesi ve bu kişilere asgari düzeyde bir yaşam standardı sağlaması şeklinde tanımlanabilir³⁶¹.

Sosyal devlet olgusu özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında, sanayileşme açısından gelişimini tamamlamış ülkelerde işveren, işçi ve devlet ilişkisinde uzlaşmanın sağlanabilmesi amacıyla önem kazanmıştır. Bu uzlaşma bağlamında, devletin sosyal politikalara verdiği önem artmış ve toplumun korunmaya muhtaç bireyleri ve ülke çalışanları önemli kazanımlar elde etmiştir. Nitekim bu döneme, “*daha çok devlet*” anlayışı damga vurmuş ve bu bağlamda devletin ekonomik ve sosyal olaylara daha fazla müdahale etmeye başladığı görülmüştür³⁶².

Sosyal devlet olgusu esas olarak, devlet müdahaleciliği ekseninde geliştirilen bir düşüncedir. Ekonomiye yön veren serbest piyasa uygulamalarının sebep olduğu gelir dağılımındaki eşitsizlik, devlet müdahalesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Burada müdahale kavramı ile kastedilen şey, devletin sosyal sorumluluklarının bilincinde olarak, milli gelirden yeterince pay alamayan kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılaması ve bu

³⁵⁹ Mustafa Sevgin, “Vergi Ödevinin Anayasadaki Yeri ve Muhtevası Üzerine Bir Değerlendirme”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:158, Şubat 2017, s. 9.

³⁶⁰ Sosyal devlet anlayışının tarihsel kökenine bakıldığında, bu anlayışın çok eski zamanlara dayandığı görülmektedir. Ancak ilgili kavram, özellikle 19’uncu ve 20’nci yüzyılda devlet yasama organlarınca çıkarılan kanunlar ile daha kurumsal bir hale bürünmüş ve bu dönemlerde asıl kimliğine kavuşmuştur (Kayalidere ve Şahin, 2014: 60).

³⁶¹ Nihal Bulut, “Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu?”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:52, Sayı:2, 2003, s. 173-174.

³⁶² Ali Tarık Gümüş, “Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2010, s. 120.

hususta bazı garantiler vermesidir. Buna; işsizlik sigortası, aile ve çocukların korunması için yapılan yardımlar ve sağlık sigortası örnek olarak verilebilir³⁶³.

Anayasa Mahkemesi sosyal devleti, “*Sosyal devlet sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir. Ekonomik ve malî politikalar, çalışma hayatını etkileyen düzenlemeler, sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır.*” şeklinde tanımlamaktadır³⁶⁴. Anayasa Mahkemesi’nin bir başka kararında³⁶⁵ sosyal devlete ilişkin şu değerlendirme yapılmıştır: “*Sosyal devlet, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, çalışma hayatını geliştirmek ve ekonomik önlemler almak suretiyle çalışanlarını koruyan, onların insan onuruna uygun hayat sürdürmelerini sağlayan, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, sosyal güvenlik hakkını yaşama geçirebilen, sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetken devlettir. Çağdaş devlet anlayışı sosyal devletin tüm kurum ve kurallarıyla Anayasa’nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurularak işletilmesini, bu yolla bireylerin refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasını gerekli kılar.*”

Anayasa’nın 2’nci maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri sayılırken, “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.*” hükmü yer almaktadır. Bu bağlamda Anayasa; Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal bir devlet olduğunu, devletin temel nitelikleri arasında vurgulamıştır. Bu husus Anayasa’nın sosyal devlet ilkesine bağlılığının anlaşılması bakımından önemli bir ipucudur.

Bir devletin “sosyal devlet” olarak nitelendirilmesi için, bazı konulara daha fazla özen gösterilmesi gerekir. Bu konular arasında; sosyal haklara saygılı davranmak, vergilemede sosyal adalet ilkelerine uygun bir şekilde hareket etmek, planlama aracılığıyla kalkınma ve sosyal dengenin tesisine yardımcı olmak, kamulaştırma veya

³⁶³ Mustafa Kemal Aydın ve Eyüp Ensar Çakmak, “Sosyal Devletin Temelleri”, **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, 2017, s. 4.

³⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, 15.05.2019 tarih ve E: 2017/156, K: 2019/37 sayılı karar, (RG. 25.07.2019-30842).

³⁶⁵ Anayasa Mahkemesi, 14.07.2016 tarih ve E: 2015/105, K: 2016/133 sayılı karar, (RG. 11.10.2016-29854).

devletleştirme politikalarının kullanılarak mülkiyet hakkı ve özel teşebbüs hürriyetini kamu yararına sınırlandırmak gibi unsurlar yer alır. Buna ilaveten, sosyal bir devletin bazı görevleri ve koruma yükümlülükleri vardır. Örneğin; ailenin, çocukların, yaşlı ve muhtaç bireylerin, eğitim aşamasındaki bireylerin, üreticiler ve çalışanların, sporcuların, ücret gelirinde adaletin, eğitim ve sağlık hakkının korunması gibi unsurlar bu yükümlülükler arasında yer alır³⁶⁶.

Sosyal devletin temel hedefleri arasında; toplumsal adalet, sosyal güvenlik ve toplum refahının sağlanması gibi unsurlar yer almaktadır. Bu bağlamda sosyal devlet, toplumda ekonomik açıdan zor durumda olan dezavantajlı kişileri korumalı ve ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasına yönelik fırsatlar sunmalıdır. Bu bağlamda sosyal devletin ekonomik anlamda en önemli araçlarından biri vergilendirme dir. Sosyal devlet vergilendirmeyi; sosyal adaletin sağlanması, gelir ve servetin yeniden dağıtılması ve ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi için elzem olan özendirici teşviklerin sunulmasında kullanabilir³⁶⁷.

Sosyal devletin vergilendirme hususunda en dikkat ettiği konulardan biri, “*vergi ödeme gücü*” dür. Vergi ödeme gücü, bir kişinin ödemesi gereken vergi borcunun hesaplanmasında gelir, servet ve tüketimin baz alınmasıdır³⁶⁸. Sosyal devlet ilkesinin ödeme gücü ile olan yakın ilişkisi, Anayasa Mahkemesi’nin bir kararına³⁶⁹ şu şekilde konu olmuştur: “*Gelirin gerçek tutarının vergilendirilmesi, adil bir vergilendirmeyi gerçekleştirmekle yükümlü sosyal devlet olmanın ve verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlamaya yönelik malî güce göre vergilendirme ilkesinin bir gereğidir...*”. İlgili kararda görüldüğü üzere, vergilendirmenin adil bir şekilde yapılması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, sosyal devletin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır.

Sosyal devlet ilkesi ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi anlamaya çalışırken, konuya sadece mali güce göre vergilendirme ile değil; vergi yükünün adil dağılımı meselesi ile de yaklaşmak gerekir. Bilindiği üzere Anayasa’nın 73’üncü maddesinin ilk

³⁶⁶ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 89.

³⁶⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 54.

³⁶⁸ Cuma Çataloluk, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:20, 2008, s. 216.

³⁶⁹ Anayasa Mahkemesi, 11.06.2003 tarih ve E: 2001/375, K: 2003/61 sayılı karar, (RG. 24.12.2003-25326).

fıkrası, vergilendirmenin mali güce göre yapılmasını emreder. Buna göre, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*”. Ancak aynı maddenin üçüncü fıkrasında, vergilendirmenin sosyal amacından bahsedilmekte ve bu amaç sosyal devlet olmanın gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir: “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*”. Bu bağlamda sosyal devlet, bireylerin insan onuruna yakışır bir şekilde yaşamalarına fırsat sağlayan, korunması gereken kişileri güçlü kesim karşısında destekleyen, çalışanları koruyan, birey ve toplum arasındaki dengeyi gözetmekle sorumlu olan devlet olarak tanımlanabilir³⁷⁰.

Sosyal devlet ilkesi sosyal politikaların yardımıyla, vergilerin doğrudan bir müdahale aracı olarak kullanılmasında etkin bir rol oynayabilir. Vergi sisteminin oluşturulmasında uygun vergilerin seçilmesi, vergi sistemi içerisinde kişisel faktörlerin ağırlıklı olup olmaması, emek ve sermaye gelirlerinin ayırma ilkesine göre farklı vergi uygulamalarına tâbi tutulması, en az geçim indirimi, artan oranlı vergileme politikaları ve benzeri uygulamalar, sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanında uygulanmasında önemli örnekler arasındadır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde, bir ülkedeki vergi sisteminin vergi yükünün adil dağılımında ne derece rol oynadığı, sosyal politikaların etkinliği hususunda aydınlatıcı bir ışık görevindedir³⁷¹.

3. Hukukî Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti, hukuk kurallarına tâbi olan ve bireylere hukukî güvenlik sağlamakla görevli olan devlettir. Hukuk devleti içinde “*hukukî güvenlik ilkesi*” olmazsa olmaz faktörlerden biridir. Bir ülkede hukukî güvenlik ilkesinin tesis edilmesi sonucunda “öngörülebilirlik” artmakta ve devlet ve bireyler arasındaki güven duygusu pekişmektedir³⁷².

³⁷⁰ Doğan Şenyüz, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **TESAM Akademi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Temmuz 2014, s. 88.

³⁷¹ Yakup Karabacak, “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:62, Sayı:2, 2012, s. 227; Cenker Göker, “Yönlendirici Vergileme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (MÜHF-HAD)**, Cilt:17, Sayı:3-4 (Özel Sayı), 2011, s. 21.

³⁷² Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2017, s. 103.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında³⁷³ hukukî güvenlik ilkesi şu şekilde açıklanmaktadır: “*Hukuki güvenlik, kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları demektir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince, her birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Kişi ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve buna göre davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.*”.

Hukukî güvenlik ilkesi, temel haklar bağlamında korunması gereken ortak bir değer olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda söz konusu ilke, Anayasa'nın tümüne hâkim olan temel ilkelerden biridir. Hukukî güvenlik ilkesi, hukukî düzenlemelerde sürekli değişiklikler yapılmak suretiyle istikrarı ve belirsizliği zedeleyen unsurların var olmaması ve kazanılmış hakların korunarak, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını sağlayan bir ilkedir³⁷⁴.

Modern hukuk sistemlerinde hukukî güvenliğin sağlanabilmesi için, o ülkeye özgü hukuk kuralları resmî bir gazete vasıtasıyla yayımlanmakta ve bu şekilde yayımlanmayan hiçbir düzenleme kanun yolu ile yürürlüğe girmiş sayılmamakta ve böylece bireyleri hukuksal açıdan bağlamamaktadır. Bu şekilde bireyler bağlı oldukları hukukî düzenlemeleri önceden bilmekte ve buna dayanarak gelecek planlamalarını güven içerisinde yapmaktadır³⁷⁵.

Bir ülkede hukukî güvenliğin sağlanması, devletin belirlediği kurallara öncelikle kendisinin uyması ile başlamaktadır. Hukukî güvenlik ilkesi, vergilendirme özelinde oldukça önemli bir ilkedir. Buna göre söz konusu ilke ile bireyler, devletin kişisel hak ve özgürlüklere müdahale ederek topladığı vergileri önceden tahmin edebilmekte ve

³⁷³ Anayasa Mahkemesi, 18.06.2013 tarih ve E: 2013/71, K: 2013/77 sayılı karar, (RG. 26.07.2013-28719).

³⁷⁴ Mehmet Altundış, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Yasama Dergisi**, Sayı:10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2018, s. 61.

³⁷⁵ Yasin Söyler, “Karşılaştırmalı Hukukta Resmi Gazeteler ve Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2016, s. 110.

geleceğe yönelik planlarını bu koşullar çerçevesinde yapmaktadır. Bu durum vergilemede keyfi davranışların sergilenmesini engelleyebilecek yegâne faktörlerden biridir³⁷⁶.

Vergilendirmede hukukî güvenliğin sağlanabilmesi için vergi kanunları; kesin, anlaşılabilir, açık ve sade olmalıdır. Öte yandan bu ilkenin gerektirdiği koşulların var olması için vergi kanunlarının, belirsiz ve soyut olmaması ve kıyas yapılarak vergi hukukunda yorum sınırının aşılması gerekmektedir³⁷⁷.

Hukukî güvenlik ilkesinin vergi hukukundaki yansıması, vergi kanunlarının veya herhangi bir düzenleyici işlem karşısında verilen yargı kararlarının, vergi mükellefi ve idare açısından güvenilir olması ile ilgilidir. Burada güvenlik ile kastedilen şey; vergi kanunları, düzenleyici işlemler ve yargı kararları arasında çelişki olmaması ve bu unsurların önceden belirlenen kurallar dahilinde öngörülebilir olmasıdır. Bu bağlamda vergi hukukunda hukukî güvenlik ilkesi, “*verginin belirliliği ilkesi*”, “*vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesi*” ve “*kıyas yasağı ilkesi*” olmak üzere üç şekilde değerlendirilmektedir³⁷⁸:

a- Verginin Belirliliği İlkesi

Devlet faaliyetlerinin belirli sınırlar dahilinde önceden belirlenmiş³⁷⁹ olması, hukuk devleti ilkesi açısından zaruri bir unsurdur. Hukukî güvenlik ilkesi gereğince

³⁷⁶ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk...”, s. 141.

³⁷⁷ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk...”, s. 141.

³⁷⁸ Temel Gürdal ve Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, Ağustos 2018, s. 206.

³⁷⁹ Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında belirlilik ilkesi, “*Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.*” şeklinde açıklanmıştır (Anayasa Mahkemesi, 06.06.2013 tarih ve E: 2013/22, K: 2013/73 sayılı karar, RG. 22.11.2013-28829).

kişilerin kendilerini güvende hissedebilmeleri için, hukuk kurallarının önceden belirlenip kamuoyuna duyurulması ve herkes tarafından bilinmesi gereklidir³⁸⁰.

Hukukî belirlilik ilkesinde önemli olan konu, bir hukuk normunun uygulanması sonucunda ortaya çıkan sonuçların, o hukuk düzeni içerisinde herkes tarafından öngörülebilir olmasıdır. Dolayısıyla belirlilik ilkesinde önemli olan; sadece mevzuata hâkim olmak değil, geniş anlamda bir hukukî belirliliğin olmasıdır³⁸¹.

Verginin belirliliği ilkesi, Adam Smith'in geleneksel vergilendirme ilkeleri arasında yer alan en eski ilkelere biridir³⁸². Bu ilke gereğince; verginin miktarı, tarh ve tahsil zamanı ve bunların nasıl yapılacağı, kişiler ve idare açısından önceden belirlenmiş ve kesinleştirilmiştir. Vergilendirmeye ilişkin kurallar açık ve herkes tarafından anlaşılabilir olduğunda keyfi davranışların önüne geçilebilir. Bu bağlamda hukukî güvenlik ilkesi, geleneksel bir vergilendirme ilkesi olan belirlilik ilkesine yeni bir anlam ve boyut kazandırmıştır. Verginin belirliliği ilkesi, vergi yükümlülerinin hukukî güvenliğini koruyan ve vergi idaresi bünyesinde istikrar sağlayan önemli bir ilkedir³⁸³.

Vergi hukukunda belirlilik ilkesinin tesis edilebilmesi için, vergi kanunlarında ve diğer hukukî düzenlemelerde kullanılan dil ve terimler basit, açık ve net olmalıdır. Öte yandan seçilen cümlelerin düzgünlüğü ve ifade gücünün yüksekliğine dikkat edilmeli ve Türkçe cümle yapısı ve imlâ kurallarına özen gösterilmelidir. Bu kurallara uygun bir şekilde hazırlanan herhangi bir hukukî düzenleme, herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir ve yanlış yorumlamalara sebebiyet vermeyecektir³⁸⁴.

Verginin belirliliği ilkesi, vergi kanunlarının sık aralıklarla ve keyfi bir biçimde değiştirilmemesini ifade eden ve bu bağlamda istikrarın sağlanabilmesi için gerekli olan

³⁸⁰ Doğan Bozdoğan ve Elif İlk, "Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi", **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, Cilt:4, Sayı:2, 2016, s. 31.

³⁸¹ Hakan Üzeltürk, "Anayasa Mahkemesi'nin 2015/122 Sayılı Kararı Üzerine Düşünceler", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:12, Sayı:135, 2016.

³⁸² Adam Smith'e göre verginin belirliliği ilkesi, "eşitlik ilkesinden" bile daha önemlidir. Zira, verginin belirliliği ilkesine uyulmadığı zaman, vergi sisteminde büyük ölçüde bir eşitsizlik durumundan bile daha kötü sonuçlara neden olunabilir. Smith'in belirlilik ilkesine bu derece önem vermesinin nedeni, 18'inci yüzyıl şartlarında vergi idaresinin örgütlenemediği, vergilerin iltizam usulüyle tahsil edildiği ve vergi toplama sırasında rüşvet ve benzeri davranışların sıkça görüldüğü bir dönemde, vergilemeye ilişkin unsurların oldukça belirsiz olması ile yakın ilişkilidir (Turhan, 1998: 191-192).

³⁸³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 48.

³⁸⁴ Neslihan Coşkun Karadağ, **Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşındığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme**, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009.

bir ilkedir³⁸⁵. Buna göre vergileme alanında sürekli değişiklikler yapılması ve vergi kanunlarının ve uygulama esaslarının herkes tarafından kolay bir şekilde benimsenmemesi, verginin belirliliği ilkesine tezatlık oluşturacaktır.

Vergi afları, verginin belirliliği ilkesi özelinde uygun bir uygulama değildir. Verginin belirliliği ilkesi gereğince mükellefler ödeyecekleri vergi borcuna ilişkin ayrıntıları ve hukukî anlamda tabî oldukları prosedürleri önceden bilir ve buna uygun şekilde davranırlar. Buna karşın vergi afları sonucunda mükelleflerin geğmiş dönemlerle ilişkin vergi borçlarının bir kısmı affedilmekte; bu sebeple önceden belirlenmiş kural ve kaidelerin dışına çıkılmaktadır. Bu noktada vergi borcunun ödenmesi ve şekli ödevler açısından belirsizlik doğmakta ve böylece verginin belirliliği ilkesi ihlal edilmektedir.

b- Vergi Kanunlarının Geğmişe Yürümezliği İlkesi

Hukuk düzeninde kural olarak tüm kanunlar, yürürlüğe giriş tarihinden başlayarak yürürlükten kaldırılma zamanına kadar uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle bir kanun, yürürlüğe girmeden önce gerçekleşen olaylar ve durumlar için uygulanamamakta ve bu husus kanunun, “geğmişe (geriye) yürümemesi” şeklinde adlandırılmaktadır³⁸⁶. Geğmişe yürümezlik ilkesi, hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanmasında geçerli olan temel bir ilkedir³⁸⁷.

Vergi hukukunda geçerli olan “*vergi kanunlarının geğmişe yürümezliği ilkesi*”, bir vergi kanununun geğmişe meydana gelen ve vergilemeyi ilgilendiren konulara, işlemlere ve eylemlere uygulanmamasıdır. Başka bir deyişle bu ilke gereğince vergi kanunları, “*makable şamil*”³⁸⁸ olamayacaktır³⁸⁹.

Hukukî güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geğmişe vuku bulan olaylar için uygulanmamasını gerektirir. Bu nedenle bireyler geleceğe dönük plan ve programlarını,

³⁸⁵ Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı: 2012), s. 136-137.

³⁸⁶ şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013, s. 25.

³⁸⁷ Selami Er, “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:43, Ocak 2015, s. 135.

³⁸⁸ Makable şamil (*makable teşmil/şümul*) kavramı, kanun ve diğer hukukî düzenlemelerin geğmişe yönelik uygulanması, bir hükmün geriye yürütülmesi anlamını taşımakta olan hukukî bir terimdir (Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, 2020, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Makable%20c5%9eamil> (28.02.2020).

³⁸⁹ Aktan, s. 108.

yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre yapmaktadır. Sonradan yürürlüğe giren kanunlar ile geçmiş dönemlere ilişkin vergi yükünün arttırılması; vergi yükümlülerinin devlete ve hukuk sistemine karşı güvensizlik duymasına neden olmakta ve ekonomik işleyişte olması gereken belirlilik ve istikrara zarar vermektedir³⁹⁰. Zira vergi yükümlülerinden, mevcut dönemde bilinmeyen ve gelecekte yürürlüğe girecek vergi kanunlarına uygun bir şekilde hareket etmeleri beklenemez³⁹¹.

Hukukun genelinde olduğu gibi vergi hukukunda da vergi kanunları geçmişe yürütülemezdir. Bu husus vergi kanunları özelinde oldukça önemli bir kuraldır. Zira vergi kanunlarının geçmiş olaylara uygulanması, önemli ölçüde haksızlık ve adaletsizlik yaratacaktır. Böyle bir durum, bireylerin ekonomik karar ve tercihlerini kötü bir şekilde etkileyecek ve söz konusu bireylerin mali açıdan zor durumda kalmasına neden olacaktır. Bu kurala dikkat edilmeyen bir ülkede, ekonomik büyüme ve kalkınma bu durumdan olumsuz etkilenebilmekte ve geriye doğru vergileme sonucunda gelir kaynaklarını arttırmayı hedefleyen yönetim, uzun vadede mevcut gelir kaynaklarını da kaybedecek duruma düşebilmektedir³⁹². Öte yandan bir vergi kanunu geçmişe yürütüldüğünde; vergi sistemi istikrarını kaybetmekte, ülke yatırım ve üretimi zedelenmekte ve vergi yükümlüleri bu durumdan ekonomik ve psikolojik açıdan etkilenmektedir³⁹³.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesini haklı kılan gerekçe, vergi mükelleflerinin ekonomik karar ve tercihlerde bulunurken, ülkenin içerisinde bulunduğu mevcut koşulları ve hukukî düzenlemeleri dikkate almasıdır. Öte yandan mükelleflerin hangi koşullar altında nasıl bir ekonomik duruma sahip olduğu her dönemde değişen esnek bir durumdur. Bu nedenle kanunların hangi tarihler aralığında uygulanacağı, kişilerin ekonomik hayatlarında oldukça önemli bir ayrıntıdır³⁹⁴.

Türkiye özelinde geçmişe yürümezlik ilkesi, Anayasa'da sadece suç ve cezalara ilişkin olarak kabul edilmiştir. Buna göre Anayasa'nın 38'inci maddesinde bu durum,

³⁹⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 49.

³⁹¹ Nurettin Bilici ve Turgut Candan, "Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu", **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, s. 906.

³⁹² Coşkun Can Aktan ve Ufuk Gencel, "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 2003, s. 7-8.

³⁹³ Yasin Özyolcu, "Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:102, Haziran 2012.

³⁹⁴ Frans Vanistendael, "Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri", (Çev., Murat Yıldırım), **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2006, s. 115.

“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” hükmüyle açıklanmıştır³⁹⁵. Görüldüğü üzere Anayasa’da vergi kanunlarının geçmişe yürümeyeceğine ilişkin açık bir ifade bulunmamakta; hukuk düzeni içerisinde genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

Anayasa’da vergileme alanında geçmişe yürümezlik hakkında yasaklayıcı bir ifade bulunmamakla birlikte; uygulamada vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesine özen gösterilmektedir. Ancak bazı zamanlarda özellikle vergi mükelleflerinin lehine gelişebilecek olaylarda vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü görülmektedir³⁹⁶. Örneğin; *Vergi Usul Kanunu* ve Veraset ve İntikal Vergisi ile ilgili bazı düzenlemelerde, ek vergi uygulamalarında ve hayat standardı esasları ile ilgili bazı hususlarda, zaman zaman bu kuralın uygulanmadığı görülmüştür³⁹⁷. Bu bağlamda bu tür uygulamalar, vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesini ortadan kaldıran hususlar şeklinde yorumlanmamalıdır³⁹⁸. Vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü uygulamalardan biri de vergi aflarıdır. Bilindiği üzere vergi affı kanunları geçmişte etki eden olayları konu edinir. Bu sebeple söz konusu ilkenin uygulanmasında feragat edilen konulardan biri de af kanunlarıdır. Vergi affı kanunları temel niteliği itibarıyla geçmiş dönemleri ilgilendiren bir düzenleme olduğu için; bu kanunlar geçmişe yürütüldüğü gerekçesiyle hukukî açıdan bir eleştiri konusu olmamıştır.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesinin Anayasa’da özel olarak yer almaması, bu ilkenin uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir. Zira söz konusu ilke, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay’ın içtihadı birleştirme kararlarında³⁹⁹ sıklıkla yer

³⁹⁵ Yaşar Ayyıldız ve Kadir Ayyıldırım, “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1, 2015, s. 64.

³⁹⁶ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 40-41.

³⁹⁷ Türkiye’de vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesine ilişkin daha açık örnekler verilmek istendiğinde: 1) Kurumlar Vergisi özelinde 30 Aralık 1960 tarih ve 192 sayılı Kanun vergi oranını % 10’dan % 20’ye yükseltmiş ve bu yeni oran, 1960 yılı kazançlarını da kapsamıştır. Daha sonra bu oran 27 Mart 1969 tarih ve 1137 sayılı Kanun ile % 25’e yükseltilmiş ve yine bu oran 1968 yılı kazançları için de geçerli sayılmıştır. 2) 4 Ocak 1961 tarih ve 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu* tahakkuk zamanaşımı süresini arttırmış ve önceki kanun özelinde üç yıllık süreyi doldurmeyen vergi konularına da uygulanmıştır ve benzeri (Ayaz, 1996).

³⁹⁸ Kızılot ve Taş, s. 31.

³⁹⁹ (1) Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında geçmişe yürümezlik ilkesi, “Kural olarak hukuk güvenliği kanunların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturur. “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu

almakta ve bu husus söz konusu ilkenin önemi ve gerekliliğini bir kez daha vurgulamaktadır⁴⁰⁰. Öte yandan Anayasa Mahkemesi'nin, geçmişe yürütülen vergi kanunlarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük prensibi bakımından yargısal denetime tabi tutabilme hakkı vardır. Bu bağlamda, Türk vergi hukukunda kanunların geçmişe yürütülmesi sonucunda haksız bir şekilde vergi yükünün arttırılması, Anayasa Mahkemesi tarafından uygun görülmediği takdirde iptal edilebilir⁴⁰¹.

c- Kıyas Yasağı İlkesi

Hukuk biliminde kıyas; bir olayla ilgili kanunda yer alan bir kuralın, nitelikleri ve özellikleri itibariyle ona benzeyen ancak kanunda düzenlenmemiş olan başka bir olaya uygulanmasıdır. Bazı durumlarda kanunda yer alan boşlukların doldurulması için kıyasa başvurulduğu görülse de esasen vergilendirme işlemlerinde kural olarak kıyas yasağı bulunmaktadır. Aksi halde vergilendirme açısından yetkilendirilmeyen organlar, yeni bir vergiyi doğuran olayın oluşmasına sebep olabilir ve bu durum mevcut vergi yükünde değişiklikler yaratabilir. Bu bağlamda vergi hukukunda “kıyas yasağı ilkesi” kabul edilmiş olup; bu ilke hukukî güvenlik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi bağlamında önemli bir yapı taşıdır⁴⁰².

düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindedir. Ancak kanun koyucunun kişilerin lehine haklar sağlayan kanuni düzenlemeleri geçmişe etkili olarak yapma konusunda takdir yetkisine sahip olduğuna kuşku yoktur.” şeklinde açıklanmıştır (Anayasa Mahkemesi, 28.12.2017 tarih ve E: 2016/150, K: 2017/179 sayılı karar, RG. 15.02.2018-30333).

(2) Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun bir kararında geçmişe yürümezlik ilkesi, “*Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün arttırılmasına imkan vermez.”* şeklinde açıklanmıştır (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 03.07.1989 tarih ve E:1988/5, K: 1989/3 sayılı karar, RG. 27.10.1989-20325).

⁴⁰⁰Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, 30.03.2006, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/014/> (02.03.2020); Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:163, Temmuz-Aralık 2012, s. 138.

⁴⁰¹ Garip Ayaz, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:184, Aralık 1996.

⁴⁰² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 31.

Hukukî güvenlik ilkesinde önemli olan, yeni bir vergiyi doğuran olayın vuku bulmasına ya da vergi yükünün artmasına neden olan kıyasın vergi hukukunda bir yöntem olarak kullanılmamasıdır. Bu bağlamda Anayasa’da verginin kanuniliği ilkesinin açıkça hükme bağlanması, kıyasın vergi hukukunda kullanılmasını reddetmektedir. Bunun sonucunda, vergi kanunlarında yer alan eksiklikler yasama süreci dahilinde hukuka uygun bir şekilde doldurulacaktır. Öte yandan belirlilik ilkesi, yargıcın hukuka bağlılığı ve devlet müdahalesi için gerekli olan kanunilik şartını da beraberinde getirmiştir. Bu nedenle, hukuk kuralları ve kanun hükümleri dışında vergi hukukunda kıyas yoluyla hukuk oluşturmaya imkân verilmeyecektir. Aksi halde bu durum, kamu hukuku bağlamında fonksiyon (işlev) gaspına sebep olacaktır⁴⁰³.

Vergi hukukunda geçerli olan kıyas yasağı ilkesi, yalnızca vergi mükellefinin aleyhine olan durumlarda değil, mükellefin lehine olan durumlarda da geçerlidir. Bu sebeple vergilendirme işlemlerinde bu derece gerekli olan söz konusu ilkeye; mükellef, vergi idaresi ve yargı organlarının duyarlı olması oldukça önemli bir husustur. Zira bu duruma hassasiyet gösterilmediğinde, Anayasanın temel prensipleri ve hukukî belirlilik ilkesi kapsamında aykırılıklar oluşması kaçınılmazdır⁴⁰⁴.

Vergilendirmede hukukî güvenlik ilkesi içinde değerlendirilen kıyas yasağı ilkesi, vergi kanunlarının Anayasa’ya uygunluğunun yargısal denetimi ile ilgilenmemekte; asıl konu olarak vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi üzerinde yoğunlaşmaktadır⁴⁰⁵. Bu bağlamda vergilendirmede kıyas yasağı ilkesi, parlamento tarafından kabul edilen kanunların yürütme erki tarafından uygulanması ya da vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarınca çözümlenmesinde dikkate alınan bir ilkedir⁴⁰⁶.

4. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi özelinde diğer ülke uygulamalarına bakıldığında, bu ilkenin öncelikle idare hukuku içinde doğup geliştiği ve daha sonra anayasa hukuku bağlamında ele alındığı görülmektedir. Buna karşın Türkiye’de bu süreç tersine ilerlemiş ve ölçülülük

⁴⁰³ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu...”, s. 145.

⁴⁰⁴ Yiğit Yıldız, “Kıyas Yasağı İlkesinin Vergi Hukukundaki Yansımaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:191, 2019 Kasım, s. 5.

⁴⁰⁵ Yusuf Karakoç, “Türk Hukuku’nda Vergi Kanun’larının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Dergisi**, Cilt:13, 1996, s. 311.

⁴⁰⁶ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu...”, s. 145.

ilkesi öncelikle anayasa yargısında kullanılmaya başlamış ve ilerleyen zamanlarda idare ve kamu hukuku alanlarında da benimsenmiştir⁴⁰⁷.

Türk hukuk literatüründe ölçülülük ilkesini ilk tanımlayanlardan biri olan Sağlam'a⁴⁰⁸ göre bu ilke, “Somut bir temel hak sınırlamasının amacı ile sınırlama önlemi arasındaki ilişkinin denetlenmesini, hukuk devletinin gerektirdiği rasyonel esaslara bağlayarak, keyfî sınırlamaları önleyici bir fonksiyon yerine getirmek” şeklinde açıklanmaktadır. Görüldüğü üzere bu tanımda ölçülülük ilkesi bağlamında dikkat çeken unsurlar; temel hakların sınırlandırılmasındaki amaç ve bu sınırlandırmanın şekli ve niteliğidir⁴⁰⁹.

Ölçülülük ilkesi, devlet ve birey arasındaki temel hak ve özgürlüklere dayanan her türlü ilişkinin olmazsa olmaz prensiplerinden biridir. Bu sebeple anayasada ve diğer hukukî düzenlemelere ilişkin metinlerde, ölçülülük ilkesine açık bir şekilde atıf yapıp yapılmadığı önemli değildir. Zira modern hukuk sistemlerinde anayasanın güvencesi olarak ölçülülük ilkesinin uygulanması bir gereklilik haline gelmiştir. Dolayısıyla belirli bir hukukî durum karşısında; kanunların yorumlanmasında ve takdir yetkisinin kullanımında, ölçülülük ilkesine uyulması önem arz etmektedir⁴¹⁰.

Ölçülülük ilkesi genel itibariyle, kanun koyucu veya yürütme organı tarafından gerçekleştirilen işlemlerin, varılmak istenen hedef için uygun olup olmadığı ve bu amaçla kullanılan araçların ölçülü bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ile ilgilidir. Bu bağlamda ölçülülük ilkesi, ulaşılmak istenen amaçlar için tercih edilen araçların denetlenmesi olarak açıklanabilir. Söz konusu ilke gereğince, kanun koyucu veya yürütme organınca gerçekleştirilen eylemlerde en az yükümlülük getiren araçlar kullanılmalıdır⁴¹¹.

Devlet ve birey arasındaki ilişkilerde ölçülülük ilkesinin işlevi, karar verme sürecinin sağlam temellere dayandırılması bakımından oldukça önemlidir. Özellikle birey

⁴⁰⁷ Jülide Gül Erdem, “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:62, Sayı:4, 2013, s. 980.

⁴⁰⁸ Fazıl Sağlam, **Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1982, s. 128.

⁴⁰⁹ Engin Saygın, “Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt:75, Sayı:2, 2017, s. 66.

⁴¹⁰ Philip Kunig, “Alman Kamu Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, (Çev., Burak Çelik, Gökçen Doğan ve Ahmet Çağrı Yıldız), **Türk Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Haziran 2019, s. 164, 169.

⁴¹¹ Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2017, s. 6.

ve devlet arasındaki hukukî konum farklılığından dolayı ölçülülük ilkesi, bu iki tarafın menfaat çatışmalarında dengenin kurulabilmesi için elzemdir⁴¹².

Türkiye’de ölçülülük ilkesi anayasal bakımdan güvence altına alınmadan önce⁴¹³, söz konusu ilkenin evrensel bir yargı ilkesi olmasından dolayı Anayasa Mahkemesi kararlarında göz önünde bulundurulmaktaydı. Bu durumun temel nedeni, Türkiye’nin *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*’ni imzalayan ülkelerden biri olmasıdır. Söz konusu sözleşme gereğince ölçülülük ilkesi, hukuka yön veren ve taraflar arası ilişkileri düzenleyen en önemli ilkelerden biridir. İlerleyen dönemlerde 2001 yılında, Anayasa’nın bazı maddelerinde gerçekleştirilen değişiklikler⁴¹⁴ ile beraber ölçülülük ilkesi Anayasa’da kendine yer bulmuştur⁴¹⁵.

Ölçülülük ilkesi Anayasa’nın 13’üncü maddesinde şu şekilde yer almaktadır: *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”*. Görüldüğü üzere bu hükümde, temel hak ve hürriyetlere ilişkin yapılacak müdahalenin sınırı belirlenmiş ve bu sınırlandırmanın yapılabilmesi için söz konusu müdahalenin nedenlerinin Anayasa’da açıkça düzenlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Öte yandan gerçekleştirilecek müdahaleler için belirlenen sınırlardan birinin ölçülülük ilkesi olduğu açıkça ortaya konmuştur⁴¹⁶.

Literatürde ölçülülük ilkesi genellikle üç alt ilke ile bağdaştırılarak açıklanmaktadır. Söz konusu bu alt ilkeler, Anayasa Mahkemesi tarafından şu şekilde açıklanmaktadır⁴¹⁷: *“Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı*

⁴¹² Christian Rumpf, “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:10, 1993, s. 45.

⁴¹³ Ölçülülük ilkesi, 1961 Anayasası’nda yer almamakta ve Anayasa’nın 11’inci maddesinde yalnızca *“Kanun temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunamaz”* hükmü yer almaktaydı. 2001 yılında gerçekleştirilen Anayasa değişikliği ile beraber, Almanya Anayasası’ndan ilham alınarak ölçülülük ilkesi benimsenmiştir (Can, 2013: 101).

⁴¹⁴ 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun*, (RG. 17.10.2001-24556 Mükerrer).

⁴¹⁵ Onur Uçar ve Ahmet Burçin Yereli, “Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak Ölçülülük İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:176, Ocak-Haziran 2019, s. 578.

⁴¹⁶ Günay ve Tekir, s. 717.

⁴¹⁷ Anayasa Mahkemesi, 10.04.2019 tarih ve E: 2018/136, K: 2019/21 sayılı karar, (RG. 20.06.2019-30807).

gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını ve aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, orantılılık ise getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öngörülen tedbirin ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında maliki olağan dışı ve aşırı bir yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez.”

Ölçülülük ilkesinin vergi hukukunda özel bir yeri vardır. Buna göre vergi hukuku bağlamında ölçülülük ilkesi, vergi politikalarına ilişkin alınan tedbirler ile varılmak istenen hedefler arasında makul bir ilişkinin olması gerektiğini ifade eder. Eğer vergi kanunları, bireylerin sahip olduğu temel hak ve özgürlükleri aşırı ve ölçsüz bir şekilde sınırlandırmaya kalkarsa; bireylerin anayasal bakımdan korunması hususunda sıkıntılar oluşabilir. Bu bağlamda, vergileme ile bireylerin temel hak ve hürriyetlerinin özüne dokunulmaması gerekmektedir. Bu nedenle vergi oranları, denetim yolları ve güvenlik önlemleri başta olmak üzere vergilemeye ilişkin unsurlarda ölçülülük ilkesine uygun bir şekilde hareket edilmelidir⁴¹⁸.

Türk vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, “*mali güce göre vergilendirme ilkesi*” ile yakından ilişkilidir⁴¹⁹. Bu bağlamda mali güce göre vergilendirme ilkesi; vergileme yetkisinin mükellefler özelinde ne ölçüde kullanılacağını belirlemekte ve ölçülülük ilkesi ile birbirini tamamlar niteliktedir⁴²⁰. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında yer alan, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü, ölçülülük ilkesinin vergi hukukuna dolaylı yoldan yansımaları olarak değerlendirilebilir. Görüldüğü üzere ölçülülük ilkesi Anayasa’da vergilendirme ilkeleri bağlamında açıkça düzenlenmese de mali güce göre vergilendirme ilkesi bağlamında değerlendirilmeli ve bu ilkeye uygun hareket edilmelidir. Buna göre vergilerin vergi

⁴¹⁸ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri...”, s. 1282-1283.

⁴¹⁹ Caner Koyuncu, **Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s.193; Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri...”, s. 1283.

⁴²⁰ Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1997, s.121’den aktaran Gözde Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:3, 2012, s. 244.

yükümlüsünün mali gücüne göre alınması, vergilendirmede ölçülülük ilkesi açısından bir gerekliliktir⁴²¹.

Öte yandan, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrası, ölçülülük ilkesi ile bağdaştırılan başka bir unsurdur. Buna göre ilgili madde hükmünde, "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*" denilmekte ve bu durum ölçülülük ilkesinin pozitif hukuktaki karşılığı olarak değerlendirilmektedir⁴²². Nitekim burada bahsedilen "dengeli dağılım", ölçülülük ilkesinin gereklerine uygun bir şekilde hareket edilmesi yorumuna da sebep olabilir.

Ölçülülük ilkesi, yalnızca vergi kanunlarında yer alan hükümler sonucunda vergi yükünün oluşmasında değil; buna ek olarak vergilendirmenin tüm sürecinde ve vergi yargısının her aşamasında dikkate alınması gereken kapsamlı bir ilkedir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde ölçülülük ilkesi; verginin oranı ve miktarı belirlenirken mali güce göre vergilendirme ilkesi ile bağlantılıyken, temel hak ve özgürlüklere ilişkin müdahalelerde de anayasal başka ilkeler ile bağdaştırılabilir⁴²³.

Son bir değerlendirme olarak; Danıştay'ın vergilemede ölçülülük ilkesine ilişkin yaklaşımına bakıldığında, ilgili karar⁴²⁴ bu konuda yol gösterici olacaktır: "*Anayasa temel hak ve özgürlüklerin korunması bağlamında öncelikle referans alınması gereken bir hukuk kaynağıdır. Anayasa'da mülkiyet hakkı güvence altına alınmış ve vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulabilmesinin şartları Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel unsurlarının ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekli anlamda bir kanun hükmüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca müdahale kamu yararına dayalı meşru bir amaç gözetmeli ve ölçülü olmalıdır.*"

⁴²¹ Günay ve Tekir, s. 720.

⁴²² Hamit Görür, "Vergi Hukukunda Adalet İlkesi", İzmir, 2010, s. 35.

⁴²³ Yıldırım Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, s. 150.

⁴²⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 02.10.2019 tarih ve E:2019/1078, K: 2019/666 sayılı kararı.

B- Anayasa'nın 73'üncü Maddesinden Kaynaklanan İlkeler

Vergilendirmenin anayasal boyutu incelendiğinde, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin bu konu özelindeki yeri tartışılmazdır. Bu bağlamda Anayasa'nın dördüncü bölümü “*Siyasal Haklar ve Ödevleri*” düzenlemekte olup; vergilendirmeye ilişkin hükümler bu bölümün 73'üncü maddesinde, “*Vergi ödevi*”⁴²⁵ başlığı ile açıklanmaktadır. Söz konusu madde hükmü dört fıkradan oluşmakta ve Anayasa'nın vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerinin belirlenmesinde kılavuz görevi görmektedir. Bu bağlamda çalışmanın bu kısmında, vergilendirme ilkelerinin Anayasa'da yer alan hükümler bağlamında değerlendirilmesi için, “*verginin kanuniliği ilkesi*”, “*vergi adaleti ilkesi*” bağlamında “*verginin genelliği ilkesi*”, “*verginin eşitliği ilkesi*”, “*mali güce göre vergilendirme ilkesi*”, “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi*” ve son olarak “*verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi*” araştırılacaktır.

1. Verginin Kanuniliği İlkesi

Kanunilik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve sosyal devlet ilkesinin bir uzantısı olarak; sosyal ve ekonomik hakların gerçekleştirilmesi için önemli bir ilkedir. Bu ilke Anayasa'da bağımsız bir prensip olarak yer almamasına karşın; ilişkili olduğu konularla beraber düzenlenmekte ve yasal düzenlemelerde belirlenen usul ve esaslara bağlı kalma zorunluluğu getirmektedir⁴²⁶. Kanunilik ilkesi anayasal boyutuyla, “*suç ve cezanın kanuniliği ilkesi*”⁴²⁷ ve “*verginin kanuniliği ilkesi*” gibi farklı boyutlarda incelenmektedir. Böylece

⁴²⁵ “VI. Vergi ödevi

Madde 73

(1) Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

(2) Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

(3) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

(4) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

⁴²⁶ Berrin Günay ve Asım Furkan Tekir, “Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt:24, Sayı:2, Aralık 2018, s. 712.

⁴²⁷ 1) Suçta kanunilik ilkesi; kanunun açıkça suç olarak nitelendirmediği bir fiilden dolayı, hiçbir kişiye ceza verilemeyeceğini ifade eder.

2) Cezada kanunilik ilkesi; kanunda suç olarak tanımlanan bir fiil için nasıl bir yaptırım uygulanacağı ve bu yaptırım miktarının ne olması gerektiğinin kanun tarafından belirlenmesidir (Eroğlu, 2013: 160).

kişiler ve devlet organları, temel hak ve özgürlüklerin gerektirdiği ve hukuk devletinin sağladığı güvenin ötesinde bir etkinliğe kavuşmaktadır. Bu sebeple “özel önem”, “güvence”, ve “istikrar” gerektiren konularda, anayasal açıdan hüküm altına alınacak kanunilik ilkesi, hayatın doğal işleyişi bakımından çok önemlidir⁴²⁸.

Kanunilik ilkesi yalnızca kişisel hak ve özgürlükleri koruyan bir ilke değildir. Daha geniş anlamda bu ilke, devlet mekanizması ve uluslararası ilişkiler için de faydalı bir unsurdur. Kanunilik ilkesinin devlet açısından faydası, keyfiliğin önüne geçilerek devletin devamlılığını sağlamak ve kuvvetler ayrılığı noktasında sınırları belirlemektir. Bu bağlamda parlamento kanunları hazırlayıp onaylayacak ve yargı organları ise bu kanunların uygulanmasını denetleyecektir. Bu ilkenin uluslararası ilişkiler açısından faydası ise, ülke kanunlarının karşılıklı olarak bilinmesi nedeniyle suçlarla mücadele edebilmek için uluslararası anlamda daha başarılı olunacağıdır⁴²⁹.

Demokratik hukuk sistemlerinde kuvvetler ayrılığı prensibi çerçevesinde, vergilendirme yetkisi yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu bağlamda vergi hukuku, vergilendirmeye ilişkin bir konuda kanunla düzenleme yapma zorunluluğu bulunan, kapsamlı ve ayrıntılı kuralları olan ve kesim hükümler içeren bir hukuk dalıdır. Kanunilik ilkesinin vergi hukukuna hakîm olması sonucunda bir vergi kanunu çıkarılmadan önce, devlet ve kişiler arasında herhangi bir vergi ilişkisi doğamaz. Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin tüm unsurların kanunlar ile önceden belirlenmesi gerekmektedir⁴³⁰.

Tarihsel bir perspektifle bakıldığında; verginin kanuniliği ilkesinin geçmişi *Magna Carta*'ya dayanmakta ve bu sebeple vergi hukukunun en eski ve önemli ilkelerinden biri

3) Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, 29.09.2004 tarih ve 5237 sayılı *Türk Ceza Kanunu*'nda şu şekilde açıklanmaktadır:

“Suçta ve cezada kanunilik ilkesi

Madde 2-

(1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez.

(2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.

(3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”

⁴²⁸ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2014, s. 7.

⁴²⁹ Çınar Can Evren, “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:69, Sayı:1-2, s. 976.

⁴³⁰ Özgür Biyan, “Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Çevre Temizlik Vergisinde Belediye Meclislerinin Yeri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2014, s. 79.

olarak kabul görmektedir. Vergilemeye yönelik işlemlerin belirli bir kanuna dayandırılarak yapılması, verginin hukukî bakımdan zeminini oluşturmakta ve herkes tarafından benimsenmesini ve meşruiyetini sağlamaktadır⁴³¹. Bu bağlamda verginin kanuniliği ilkesi; vergilendirme yetkisinin, genel, soyut, öznel olmayan ve vergilemeye ilişkin temel unsurları kapsayan kanunlar ile kullanılmasıdır. Bu kanunların yasama organı tarafından usulüne uygun olarak çıkartılması, kanunilik ilkesi özelinde çok önemlidir⁴³².

Verginin kanuniliği ilkesi, yürütmenin keyfi ve takdiri uygulamalarını önlemeye çalışan ve kişilerin özgürlüklerini koruyarak devlete karşı güvenlik sınırı çizen bir ilkedir⁴³³. Burada devlete karşı güvenli olmaktan kasıt; devletin keyfi uygulamalara dayanarak haksız bir şekilde vergi yükünü arttırması ihtimaline karşı, kişilerin yasal yollarla korunmasıdır.

Güçler ayrılığı prensibi çerçevesinde verginin kanuniliği ilkesi, vergi koyma yetkisi ve gücünün yalnızca yasama organı tarafından kullanılmasını öngörür. Bu açıdan bakıldığında yürütme organının vergilendirmeye ilişkin yetkileri; verginin tarhi, tahakkuku ve tahsili ile sınırlandırılmış olarak değerlendirilebilir. Ancak yasama ve yürütme organları arasında keskin bir ayrım yerine, iş birliği ve uzlaşma ortamının varlığı önemlidir. Bu bağlamda güçler ayrılığı prensibinin, yürütme organı yararına yumuşatılmasına gerek duyulmuştur. Nitekim verginin kanuniliği ilkesinin katı bir şekilde uygulanması, demokratik anayasal sistemlerin gelişimi ile beraber eski önemini kaybetmiştir⁴³⁴.

Birey ve devlet açısından verginin kanuniliği ilkesi farklı anlam ve boyutlara sahiptir. İlk etapta konuya birey açısından bakmak gerekirse; verginin kanuniliği ilkesinin “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesi ile yorumlanması gerekecektir. Bu ilke gereğince vergi yükümlüleri, yasama organında parlamenterler aracılığıyla temsil edildiğinden; vergi kanunları parlamentoda açık görüşme ve tartışma yöntemleriyle hazırlanacak ve böylece

⁴³¹ Miraç Çelik, **Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği ve Kurumun Anayasada Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Fakültelerine Armağanı, Ankara, 2008, s. 4.

⁴³² Müge Vatansever Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihî Gelişimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı, 2014, s. 4836.

⁴³³ Güneş, s. 14.

⁴³⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 109.

özgürlüklerin düzenlenmesi ve sınırlandırılması, kamuoyunun denetimi altında gerçekleşecektir. Bu bağlamda yasama organı tarafından temsil edilen bireyler, hangi vergilerden ne şekilde sorumlu tutulacağına kendileri karar verecektir. Birey açısından verginin kanuniliği ilkesi, “*yasasız vergi olmaz*” ilkesi ile yakından ilişkilidir. Buna göre vergiler hukukî bir tasarruf aracı olduğundan; yalnızca kanunlar ile anlam kazanmaktadır⁴³⁵.

Devlet açısından verginin kanuniliği ilkesi, “*verginin alınması zorunluluğu ilkesi*” ile açıklanmaktadır. Bu ilke gereğince devlet, gerçekleştirmek zorunda olduğu kamu hizmetleri karşılığında vergi toplama görevini yerine getirmek zorundadır. Verginin kanuniliği ilkesi bu şekilde, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi ve alacakların hızlı ve etkili bir şekilde tahsil edilmesinde kolaylık sağlamaktadır. Zira bir verginin kanunla konulması, kişilerin hukuk karşısında kurallara uyması gerektiğini hatırlatan önemli bir uyarıcıdır⁴³⁶.

Verginin kanuniliği ilkesi; bir verginin yalnızca kanunla konulup, değiştirilip veya kaldırılacağını öngörür. Buna göre bir verginin kanunla konulduğunun kabul edilebilmesi için, vergilendirmenin unsurları olarak kabul gören; verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, vergiyi doğuran olay, oran ve matrah, tahsil edileceği zaman ve zamanaşımı gibi faktörler kanun tarafından düzenlenmelidir. Burada kanun tarafından düzenlenmek ile kastedilen şey, bir vergiye ilişkin ana unsurların aynı vergi kanunu içerisinde düzenlenmesi değildir. Bu nedenle, bir vergiyi ilgilendiren kuralların başka bir kanuna atıf yapılarak düzenlenmesinde herhangi bir anayasal engel yoktur⁴³⁷. Öte yandan bu ilke gereğince, vergilemeye ilişkin işlemlerin vergi kanunlarında düzenlendiği şekilde zamanında ve eksiksiz bir biçimde yapılması gerekmektedir⁴³⁸.

⁴³⁵ Güneş, s. 15.

⁴³⁶ Güneş, s. 21.

⁴³⁷ Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında bu durum:

“*Verginin kanuniliği ilkesi gereği, kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri bir mali yükümlülük alınmasına izin vermesi bununla kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Getirilen mali yükümlülüğün miktar ve oranının da kanunda gösterilmesi gerekir. Ancak vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede konuya ilişkin kanunla belirlenmesi zorunlu olan unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir.*” şeklinde açıklanmıştır (Anayasa Mahkemesi, 28.12.2017 tarih ve E: 2016/150, K: 2017/179 sayılı karar, RG. 15.02.2018-30333).

⁴³⁸ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri...”, s. 1266.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi hukukunda irade özgürlüğü ve sözleşme serbestliğine izin vermemektedir. Bu durum *Vergi Usul Kanunu*'nun 8'inci maddesinde, "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*" hükmü ile açıklanmıştır. Bu durum vergi mükelleflerinin vergi idaresi tarafından izlenmesinde kolaylık sağlamak ve verginin tahsilinin imkânsız hale gelmesinin önüne geçebilmektedir⁴³⁹.

Türk hukukunda verginin kanuniliği ilkesi, *Tanzimat Fermanı*'ndan bu yana tüm anayasalarda yerini almıştır. Günümüzde ise Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası, verginin kanuniliği ilkesinin yasal dayanağını oluşturmaktadır⁴⁴⁰. Buna göre "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" Görüldüğü üzere Anayasa'da verginin kanuniliği ilkesine açık ve net bir şekilde atıf yapılmıştır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde, yürütme organının bir verginin konulmasına etki edecek gücü ve yetkisi yoksa; aynı zamanda o verginin kaldırılması ve değiştirilmesi hususunda da yetkisiz bırakıldığı görülmektedir. Öte yandan Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan kanunilik ilkesi, yalnızca vergileri değil; resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri de kapsamaktadır. Diğer bir deyişle söz konusu madde hükmü, kamusal güce dayalı tüm yükümlülükler için geçerlidir⁴⁴¹.

Verginin kanuniliği ilkesinin Anayasa tarafından benimsendiğini gösteren bir başka ipucu, Anayasa'nın 7'nci ve 87'nci maddelerinde yer almaktadır. Buna göre Anayasa'nın 87'nci maddesinde geçen, "*Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak...*" hükmü ile yasama organının kanun koyma hakkı ve yetkisine sahip olduğu anlaşılmaktadır. Aynı şekilde Anayasa'nın 7'nci maddesinde yer alan, "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.*" hükmü, "*yasama yetkisinin devredilmezliği*"⁴⁴²

⁴³⁹ Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1-2, 2003, s. 265.

⁴⁴⁰ Şafak Ertan Çomaklı ve Mehmet Gödekli, **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, Aralık 2011, s. 42.

⁴⁴¹ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 56.

⁴⁴² 1)Yasama yetkisinin devredilmezliği kuralı gereğince; şekli kanunla yapılması gereken bir düzenleme, başka bir organ tarafından yapılamaz. Bu bağlamda, Anayasa'da açık bir şekilde kanun ile düzenleneceği belirtilen konulara ilişkin düzenlemeler, başka bir organ tarafından gerçekleştirilemez (Teziç, 2005: 16).

prensibine atıf yapmaktadır. Özetle; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yalnızca parlamento tarafından konulup, değiştirilip veya kaldırılabilir; öte yandan yasama organı bu hak ve yetkisinden vazgeçemeyecek ve bunu yürütme organına devredemeyecektir⁴⁴³.

Son bir değerlendirme olarak; verginin kanuniliği ilkesine karşı Anayasa Mahkemesi'nin tutumuna bakıldığında bu durum⁴⁴⁴, “... *Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır. Vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Kanun koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda kişileri vergi dışında tutabileceği gibi verginin tümünden ya da bir bölümünden de vazgeçebilir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muaflik, istisna ve indirimler tanınması, kanun koyucunun takdirine bağlı bir konudur.*” şeklinde ifade edilmiştir.

2. Vergi Adaleti İlkesi

Hukuk biliminde en tartışmalı konulardan biri adalet kavramıdır. Bununla beraber adaletin, herkes tarafından benimsenen bir tanım olmamakla birlikte; geçmişten günümüze birçok filozof, düşünür ve hukukçu tarafından açıklanmaya çalışılmıştır. Bunlara; Yunanlı filozof *Aristoteles*, Roma hukukçusu *Ulpian*, İngiliz düşünür *Hobbes* ve Alman filozof *Kant* örnek olarak verilebilir. Adalet kavramı tarihi süreç içinde, “*herkese kendi payına düşeni vermek için devamlı çabalamak*” ve “*söze bağlı olmak*” gibi ifadelerle tanımlanmıştır⁴⁴⁵. Öte yandan adaletin belki de en gerekli olduğu konulardan

2) Yasama yetkisinin devredilmezliği, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olması ve bu yetkinin başka bir organa devredilememesi demektir. Bu prensip, kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereğidir (Eren, 2019: 46).

⁴⁴³ Bumin Doğrusöz, “Verginin Yasallığı İlkesi”, **Dünya Gazetesi**, 31.10.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/verginin-yasalligi-ilkesi/388840>, (20.02.2020).

⁴⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 29.03.2017 tarih ve E: 2016/1, K: 2017/81 sayılı karar, RG. 20.04.2017-30044).

⁴⁴⁵ Adnan Güriz, “Adalet Kavramı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:7, 1990, s. 14.

biri vergilendirmedir⁴⁴⁶. Bu bağlamda vergi adaleti kavramı, vergilendirme prensipleri bakımından öne çıkmaktadır.

Devlet vergilendirmeyi; birtakım mali, ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için etkin bir maliye politikası aracı olarak kullanabilir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde, verginin mali, ekonomik ve sosyal olmak üzere üç fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan verginin mali (fiskal) fonksiyonu, vergilendirmeye ilişkin en temel amaç olan gelir sağlama unsuruna dayanmaktadır. Verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonu ise, literatürde “*ekstra-fiskal fonksiyon*” şeklinde de adlandırılmakta ve bu bakımdan vergilemenin ikincil fonksiyonları olarak da değerlendirilmektedir⁴⁴⁷. Bu fonksiyonlardan biri olan sosyal fonksiyonun, özellikle vergi adaletinin sağlanması hususunda çok önemli bir yeri vardır. Devletin, iktisadi ve sosyal hayata müdahale etmesindeki en önemli gerekçelerden biri vergi adaletidir⁴⁴⁸. Vergi adaletinin sağlanması hususunda, verginin sosyo-politik amaçlarla kullanılabilmesi hususu, ilk kez *Adolph Wagner* tarafından ileri sürülmüştür⁴⁴⁹.

Wagner; gelir ve servet dağılımında piyasa koşulları sonucu doğan haksız rekabetin ve farkların ortadan kaldırılması veya mümkün olduğu sürece en aza indirgenmesi hususunda vergi sisteminin uygun şekilde düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedir⁴⁵⁰. Bu prensiple yola çıkan Wagner, vergi adaletinin tesis edilebilmesi için özellikle “*verginin genelliği*” ve “*verginin eşitliği*” ilkeleri üzerinde önemle durmaktadır. Wagner’e göre verginin eşitliği, verginin kişilerin gelirleriyle eşit oranlı olmasıdır. Bu nedenle emek ve sermaye gelirleri, birbirinden farklı oran ve koşullarda vergilendirilmelidir⁴⁵¹. Verginin genelliği ilkesi ise, vergi ödeme gücüne sahip her kişinin; mevki, sınıf, din, dil, ırk ve benzeri hiçbir iktisat dışı kriter dikkate alınmadan vergilendirilmesi esasına dayanır⁴⁵².

⁴⁴⁶ Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun...**, s. 185.

⁴⁴⁷ Naci Birol Muter, Ahmet Kemal Çelebi ve Süreyya Sakıncı, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2016, s.131-132.

⁴⁴⁸ Henry Laufenburger, **Mukayeseli Maliye**, (Çev., Bedi Necmettin Feyzioğlu ve Süleyman Barda), İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, No: 687, 1956, s. 200.

⁴⁴⁹ Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, (Çev., Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, No:2149, 1976, s. 69.

⁴⁵⁰ Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, No:118, 1950, s. 145.

⁴⁵¹ Wagner’e göre emek ve sermaye gelirleri arasındaki bu ayırım; emek gelirinin sermaye gelirine kıyasla daha düşük ve uygun koşullarda vergilendirilmesi gerektiği esasına dayanır.

⁴⁵² Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 206.

Vergi adaleti; sosyo-ekonomik anlamı baskın olan ve bulunduğu konum, zaman, değer yargıları ve mevcut ideolojiye göre farklı anlamlar kazanan bir kavramdır. Dolayısıyla bu kavramın hukukî içeriği, anayasa kuralları çerçevesinde belirlenir. Öte yandan bu kavram, sosyal hukuk devleti ile birlikte düşünüldüğü zaman modern anayasal vergi adaleti kavramına ulaşılacaktır⁴⁵³.

Adalet ve eşitlik kavramlarının zaman zaman birbirinin yerine kullanıldığı bilinse de vergi adaleti ve verginin eşitliği kavramları açısından da bu durum farklı değildir. Buna karşın söz konusu bu iki kavram farklı içerik ve anlamlara sahiptir. Ancak verginin eşitliği ilkesi, vergi adaletinin sağlanması için gerekli olan alt ilkelerden biri olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda vergi adaleti; soyut, öznel ve toplumsal değer yargılarına göre inşa edilen ve toplum nazarında herkes tarafından istenen temel bir hedeftir⁴⁵⁴.

Vergi adaleti ile vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılacağı belirlenmekte ve verginin ekonomik ve sosyal bir politika aracı olarak nasıl kullanılması gerektiğine karar verilmektedir. Öte yandan modern demokratik yönetimlerde, parlamentoda sayıca üstün bulunan grubun siyasal karar alma mekanizmasında egemen olması; vergi adaletini ekonomik, hukukî ve siyasal anlamda şekillendirebilir. Zira böyle bir durumda vergi adaleti, siyasal gücü elinde bulunduran iktidarın değer yargıları çerçevesinde belirlenecektir⁴⁵⁵.

Vergi adaleti, kapsamı değişik şekillerde doldurulabilecek çok yönlü bir kavramdır. Bu kavram devlet tarafından, daha fazla kamusal gelir elde edebilmek amacıyla vergi yükünün artmasını haklı gösterebilmek için kötüye kullanılabilir. Öte yandan ilgili kavram siyasi partiler tarafından, temsil ettikleri çıkar gruplarının faydası için de kullanılabilir. Bu durum, vergi adaleti kavramının her toplum ve kültürde farklı içeriklere sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple vergi adaletinin küresel anlamda sağlanabilmesi için öncelikle temel değerler üzerinde ortak bir paydada buluşulması gerekir⁴⁵⁶.

⁴⁵³ Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, 1984, s. 177.

⁴⁵⁴ Zeynep Ağdemir ve Ceyhan Gürkan, “Adam Smith’ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:74, Sayı:2, 2019, s. 471.

⁴⁵⁵ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 191.

⁴⁵⁶ Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, **8. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, 14-16 Mayıs 1998, s. 3.

Hangi kişilerin vergi yükümlüsü olacağı, ne kadar vergi alınacağı, oranların nasıl belirleneceği ve bu işlemlerde yükümlülerin kişisel durumlarının dikkate alınıp alınmayacağı; tüm vergileme ilkelerinin vergi adaleti üzerinde odaklanmasına sebep olmuştur. Çünkü vergi sisteminde adaletin sağlanamadığı ve sorumluların bu konuda adil davrandığına inanılmadığı bir ülkede, başarılı bir vergi politikası yürütülemez. Bu bağlamda vergi adaleti, vergi yükünün yükümlüler arasında adil bir biçimde dağıtılması esasına dayanır⁴⁵⁷.

Vergi adaleti, toplumu oluşturan bireylerin mali güçlerine göre vergi yüküne katılmalarıdır. Adalet kavramının herkes açısından tek ve kesin bir tanımı olmadığı gibi; vergi adaleti kavramının da ortak bir tanımı ve uygulama aracı yoktur. Buna karşın günümüzde genellikle; “artan oranlı vergileme”, “ayırım ilkesi”, “en az geçim indirimi” ve benzeri uygulamalar, vergi adaletinin tesisinde yaygın bir şekilde kullanılan araçlar arasındadır. Buna ilave olarak; vergi kaçakçılığı ve çifte vergileme ile mücadele, gelir, servet ve vergi yükünün adil dağılımı, bireylerin şahsi durumlarına göre vergileme yapılması gibi unsurlar vergi adaleti bakımından önemlidir⁴⁵⁸.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” hükmü yer almaktadır. Bu bakımdan vergilemenin maliye politikası araçlarından biri olduğu düşünüldüğünde; ilgili madde hükmü gereğince vergi sistemine karşı “*adaletli ol*” vurgusu yapılmış ve bunun sebebi olarak sosyal adalet ilkesi gösterilmiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde modern vergilemede adalet ilkesi, vergilemeye ilişkin tüm prensiplere etki eden genel bir prensip haline gelmiştir⁴⁵⁹.

Anayasa'nın 10'uncu maddesi, “*kanun önünde eşitlik ilkesini*” şu şekilde tanımlamaktadır: “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*”. Bir hukuk devletinde kabul edilen eşitlik anlayışı, “kanun önünde eşitlik” olmasına karşın; sosyal bir devletin benimsediği eşitlik anlayışı ise “sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir”. Bu

⁴⁵⁷ Ahmet Burçin Yereli ve Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s. 24.

⁴⁵⁸ Mahmut Kılıçoğlu, “Vergi Adaleti ve Vergi Etiği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:340, Ocak 2017, s. 77.

⁴⁵⁹ A. Savaş Demircan, “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:116, Ocak 2015, s. 261.

bağlamda hukuk devleti, vergi adaletinin “yatay adalet” yönünü benimsemekte; sosyal devlet ise maddi açıdan ve birtakım unsurlara göre birbirinden farklı durumda olan bireylerin farklı şekillerde vergilendirilmesini, yani “dikey adaleti” önemsemektedir. Buna karşın vergi adaleti konusunda, hukuk devleti ile sosyal devlet arasında bir çatışma değil; tam tersine birbirini tamamlama vardır⁴⁶⁰.

Anayasa Mahkemesi’nin vergi adaletine ilişkin görüşüne bakıldığında, ilgili karar⁴⁶¹ bu konuda yol gösterici olacaktır: “*Vergilendirmede, gelirin niteliğine göre, farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gerekli olup en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, bazı gelir unsurlarının farklı oranda vergilendirilmesi (ayırma ilkesi) ve mali güce göre vergi ödeme vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının araçlarıdır.*”. Yine aynı kararda yer alan başka bir ifadeye göre, “*Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştirmez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir.*”

Tüm bu değerlendirmeler ışığında, konuya başka bir açıdan da yaklaşmak gerekir. Devletin vergilemede adaletin sağlanması için gerçekleştirdiği uygulamaların, vergi mükelleflerine karşı tarafsız ve objektif olması gerekir. Bu doğrultuda devlet, toplumun adalet duygusunu sarsmamak ve kendisine duyulan güveni zedelememek için şiddetli ve taraflı muamelelerden uzak durması ve sermaye birikimi ve reel gelirlere zarar vermeyecek uygulamalara başvurması gerekmektedir⁴⁶².

Özetle, vergi adaleti ilkesi genellikle, “*verginin genelliği ilkesi*”, “*verginin eşitliği ilkesi*”, “*mali güce göre vergilendirme ilkesi*” ve “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi*” ile birlikte araştırılmaktadır⁴⁶³. Bu doğrultuda söz konusu ilkelerin açıklanması, vergi adaletinin daha iyi bir şekilde anlaşılması bakımından faydalı olacaktır.

⁴⁶⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 54.

⁴⁶¹ Anayasa Mahkemesi, 09.02.2012 tarih ve E: 2010/93, K: 2012/20 sayılı karar, (RG. 26.07.2013-28719).

⁴⁶² Ali Rıza Gökbunar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 1998, s. 9.

⁴⁶³ Yıldırım Genç ve Recep Yaşar, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:338, Ekim 2009, s. 40; Kılıçoğlu, s. 77; Ufuk Gencel, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:101, Haziran 2005, s. 151.

a- Verginin Genelliği İlkesi

Genellik ilkesi geniş anlamda; vergi ve harcama politikalarının gerçekleştirilmesinde, herhangi bir kişiye veya kesime özel ayrıcalıklar tanınmaması demektir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde genellik ilkesi yalnızca vergi ve benzeri kamu gelirleri için geçerli olan bir ilke değildir. Özellikle kamu harcamaları açısından genellik ilkesi, merkezi yönetim tarafından mahalli idarelere yapılan kaynak transferinde eşit dağıtım yapılması üzerinde önemle durmaktadır. Bu bağlamda Hayek'e⁴⁶⁴ göre *“Bütün hukuk kuralları genel olmalı ve vatandaşlar arasında ayırım yapmayacak şekilde uygulanmalıdır.”*

Hukuk devleti ilkesinin bir unsuru olan “yasaların genelliği ilkesi”, vergi kanunlarının yalnızca biçimsel anlamda değil; aynı zamanda maddi anlamda da kanun özelliği taşımasını zorunlu kılar. Bu bağlamda bir vergi kanunu; genel, nesnel ve şahsi özellikler barındırmayan hükümlerden oluşmalıdır. Hukuk devleti ilkesi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine dokunan kanunların genel olmasını gerektirir. Bu nedenle kanun koyucu, biçimsel anlamda bir kanun ile yalnızca belirli bireylere yönelik mali yükümlülükler getiremeyecektir. Dolayısıyla verginin genelliği ilkesi, verginin eşitliği ilkesinin ön koşuludur⁴⁶⁵.

Verginin genelliği ilkesi, vergilemenin mali yönden temel amacı olan optimal düzeyde bir gelir hasılatı sağlanması hususunda önemli bir ilkedir⁴⁶⁶. Genellik ve eşitlik ilkesi, özellikle 18'inci yüzyıldan başlamak üzere vergi hukukuna hâkim olan geleneksel vergilendirme ilkeleridir. Bu anayasal vergilendirme ilkeleri, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile beraber vergi adaletinin sağlanmasının temel unsurlarıdır. Verginin genelliği ilkesi en basit tanımıyla, bir ülkede yaşayan ve mali gücü olan her bireyin vergi yükümlüsü olmasını ifade eder. Bu bakımdan bireyler arasında; din, dil, ırk, cinsiyet ve siyasi düşünce gibi ekonomik olmayan farklılıklar nedeniyle vergilendirme yapılması, verginin genelliği ilkesi ile bağdaşmaz⁴⁶⁷.

⁴⁶⁴ Coşkun Can Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 105.

⁴⁶⁵ Çağan, “Türk Anayasası Açısından...”, s. 178.

⁴⁶⁶ Filiz Giray, “Düz Oranlı Vergi Uygulamaları”, 15.06.2006, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/020/>, (10.03.2020).

⁴⁶⁷ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 147.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" hükmünde yer alan "herkes" ifadesi verginin genelliği ilkesine atıf yapar. Buradan çıkarılacak en temel sonuç, vergi kanunlarının yalnızca ülke vatandaşlarına değil; aynı zamanda yabancı uyruklu kişilere de uygulanacağıdır⁴⁶⁸. Verginin genelliği ilkesi doğrultusunda şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır⁴⁶⁹:

- Sadece belirli kişileri kapsayacak şekilde birtakım vergiler konulamaz.
- Mali güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirmek için vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmaya çalışılması dışında, vergi yükü toplumun belirli bir kesimi üzerine yoğunlaştırılmaz.
- Vergilemeye ilişkin muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamaların, ilgili verginin özelliklerine ve anayasal ilkelere uygun bir şekilde nesnel ölçütlere dayandırılarak yapılması gerekir.
- Vergi kanunlarında yer alan vergiyi doğuran olayın, ilgili verginin getiriliş amacını ve tüm unsurları kapsayacak şekilde tanımlanması gerekir.
- Mali güce göre vergilendirme ilkesi ile güdülen amaçlar istisna olmak üzere, vergi oranlarının belirlenmesinde hiçbir kişinin vergi dışı bırakılmaması gerekir ve benzeri.

Verginin genelliği ilkesi gereğince herkes; sosyal sınıf farkı dikkate alınmaksızın, sahip olduğu gelir, servet ve harcama unsurları dolayısıyla vergi ödemek zorundadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen bu ilke sonucunda şu iki yorum yapılabilir. Bunlardan ilki; bir ülkede bulunan herkesin (vatandaş veya yabancı uyruklu) belirli sınırlar dahilinde vergi ödemesi zorunludur. İkincisi ise, yabancı uyruklu kişilerin vergi kanunlarında vergi yükümlüsü olabilmek için gerekli şart ve koşulları taşıması durumunda, ülke içerisinde elde ettiği gelir veya servet unsurları dolayısıyla vergilendirilmesi gerekir⁴⁷⁰.

⁴⁶⁸ Çomaklı ve Gödekli, s. 47; Aykut Tavşancı, Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, s. 137.

⁴⁶⁹ Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, s. 49-50.

⁴⁷⁰ Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, Kasım 2017, s. 131.

Anayasa Mahkemesi'nin bu konuya ilişkin bir kararında⁴⁷¹ verginin genelliği ilkesi, “*Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir... Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın, mali gücü olanların kamu hizmetleri giderlerini karşılamak için vergi yüküne katılımını ifade eder. Bu durum gözetildiğinde gelir ve malı olan herkesin ekonomik gücü ile orantılı olarak vergi vermek zorunluluğu bulunmaktadır. Yalnızca belli konulardan ve belli kişilerden vergi alınmasıyla bu ilkenin amacı gerçekleştirilmiş sayılamaz.*” şeklinde açıklanmıştır. Genellik ilkesine ilişkin başka bir kararda⁴⁷² ise şu ifadeler yer almaktadır: “*Bu ilke uyarınca, vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek yurtda yaşayanların tümüne dağıtılması, vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde özellikle yoğunlaştırılmaması (mali güçle orantılı olarak vergi yükünün dağıtılması ilkesinin gerçekleştirilmesi amacı dışında) gerekmektedir.*”

Verginin genelliği ilkesi, vergilemeye ilişkin hak ve ödevlerin herkese ait olduğunu vurgulayan bir ilkedir. Bu ilke gereğince kamu hizmetlerinden faydalanan tüm bireylerin bu hizmetlerin finansmanına katılması gerekir. Verginin genelliği ilkesi “herkesin vergilendirilmesini” öngörürken; bunun her bireyin ödeme gücüne göre gerçekleştirilmesini beklemektedir⁴⁷³. Buna ek olarak, her bireyin vergi kanunlarında yer alan “vergi konusu” kapsamına giren işlemleri gerçekleştirdiği takdirde vergilendirilmesi, bu ilke açısından önemli bir unsurdur⁴⁷⁴.

Verginin genelliği ilkesi, özellikle bütçe hakkının gelişimi ile beraber anayasalarda vergisel konuların yer almaya başlaması ile önem kazanmıştır. Devletin hakimiyet alanı kapsamında yer alan tüm ekonomik öznelerin, gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetler sonucunda vergi ödemek zorunda olması, bu ilkenin çıkış noktalarından biridir⁴⁷⁵. Öte yandan verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün toplumun her kesimine dağıtılması ile ilgilenen ve verginin kanuniliği ilkesi ile yakın ilişkili olan bir prensiptir. Ancak

⁴⁷¹ Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003 tarih ve E: 2003/48, K: 2003/76 sayılı karar, (RG. 11.09.2004-25580).

⁴⁷² Anayasa Mahkemesi, 18.07.1995 tarih ve E: 1994/91, K: 1995/34 sayılı karar, (RG. 09.01.1995-22872).

⁴⁷³ Fatih Saraçoğlu, **Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım 2013, s. 46.

⁴⁷⁴ Kahan Onur Arslan, “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:127, 2016, s. 227.

⁴⁷⁵ Ufuk Selen ve Ercan Özen, “Türkiye’de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s. 151.

uygulamada, bazı ekonomik ve sosyal sebepler neticesinde muafiyet ve istisna gibi uygulamalar söz konusudur. Bu tür uygulamalar belirli sınırların dışına çıktığında, verginin genelliği ve kanuniliği ilkesi zedelenebilir⁴⁷⁶.

Verginin genelliği ilkesi, egemenliğin halk tarafından kullanılmasının neticelerinden biridir. Egemenlik hakkının kullanımında toplumun söz sahibi olduğu günümüz koşullarında her birey, herhangi bir ayrıcalık tanınmadan kamusal giderlerin karşılanması için konulan yükümlülöklere uymak zorundadır. Bu doğrultuda herkesin vergilendirildiği bir ortamda vergilemeye ilişkin kararların, toplumun temsilcisi olan yasama organı tarafından alınması gerekir. Aynı şekilde, bazı sebepler neticesinde vergileme dışı bırakılacak unsurları belirleme yetkisi de yasama organına aittir⁴⁷⁷.

Mali sömürünün engellenebilmesi için alınacak tedbirler, verginin genelliği ilkesinin gerçek anlamda uygulanmasına bağlıdır. Bir vergi sistemi içinde, verginin ödeme gücünü yansıtan ekonomik unsurların tümünün değil de yalnızca birkaçının vergilendirilmesi, verginin genelliği ilkesi ile bağdaşmaz. Verginin genelliği ilkesi dışında kalan bu unsurları, “özellik ilkesi” içinde yorumlamak mümkündür. Bu bağlamda özellik ilkesi, herhangi bir kişi veya belirli bir kesime ayrıcalık tanıdığı için, verginin genelliği ilkesinin tersi bir uygulamadır⁴⁷⁸.

Günümüzde verginin genelliği ilkesinin, mutlak ve katı bir şekilde uygulandığı görülmemektedir. Bu doğrultuda genellik ilkesi, sosyal adaleti sağlamak ve ekonomik hedeflere ulaşmak için daha yumuşak bir halde uygulanmaktadır. Devletin temel görevleri arasında sayılan; gelir dağılımında adaletin ve kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması ve ekonomik istikrarın tesis edilmesi için birtakım uygulamalara başvurulabilir. Bunlara; “esnaf muafılığı”, “engellilik indirimi”, “asgari geçim indirimi”, “telif kazancı istisnası” ve “serbest bölgeler” gibi birçok örnek gösterilebilir. Bu tür uygulamalar genel anlamda verginin genelliği ilkesine aykırı değildir. Ancak bu durum, ekonomik ve sosyal nedenlerle uygulanan her türlü muafiyet ve istisna uygulamasının anayasaya tamamen

⁴⁷⁶ Selma Demirtaş Aydoğan, “Türkiye’de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi”, **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:3, 2017, s. 40.

⁴⁷⁷ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu...”, s. 151.

⁴⁷⁸ Coşkun Can Aktan, Özgür Saraç ve Dilek Dileyici, “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi”, **Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, 2001, s. 38.

uygun olduğu anlamına gelmemektedir⁴⁷⁹. Bu şekilde vergi yükümlülerine sağlanan vergi kolaylıkları, kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak idarenin düzenleyici bir işlemiyle uygulanıyorsa; bu kolaylıklar için aranan koşulların “genel” olması zorunludur⁴⁸⁰.

b- Verginin Eşitliği İlkesi

Günümüzde eşitlik ilkesi, neredeyse tüm ülkelerin anayasalarında ve diğer hukukî düzenlemelerinde yer alan önemli bir ilkedir. Eşitlik ilkesi bu özelliğiyle, çağdaş hukuk sistemlerinin olmazsa olmaz niteliklerinden biri haline gelmiştir. Söz konusu ilke, hukuk devleti anlayışının gelişmesi ile beraber bugünkü konumuna gelse de eşitlik kavramına ilişkin ilk düşünceler çok eski tarihlere dayanmaktadır. Her dönem ve toplumda eşitlik anlayışı, bireylerin değer yargıları ve toplumun genel kurallarına uygun olarak farklı şekillerde ifade edilmiştir. Örneğin; Antik dönemde “vatandaşlar arası eşitlikten” bahsedilirken, Orta Çağ’da “tanrı önünde eşitlikten”, burjuva devrimi ile beraber “kanun önünde eşitlikten” ve günümüzde daha çok “fırsat eşitliği ve kanun önünde eşitlikten” söz edilmektedir⁴⁸¹.

Eşitlik ilkesi kamu hukuku bağlamında değerlendirildiğinde, Anayasa’nın 10’uncu maddesi bu konunun hukukî dayanağını oluşturmaktadır. Buna göre, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz... Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”. Görüldüğü üzere Anayasa’da “kanun önünde eşitlik” başlığıyla düzenlenen eşitlik ilkesi, kamu gücünü kullanan devlet

⁴⁷⁹ Metin Taş, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **Anayasal Mali Düzen, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, 14-16 Mayıs 1998, s. 279-280.

⁴⁸⁰ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk...”, s. 139.

⁴⁸¹ Sibel İnceoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2001, s. 41-42.

organlarının görevlerini yerine getirirken, bu prensibe uygun hareket etmesine önem verir⁴⁸².

Anayasa Mahkemesi'ne göre eşitlik ilkesi şu şekilde açıklanmıştır⁴⁸³:
“Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen "yasa önünde eşitlik ilkesi" hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.” Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi'ne göre eşitlik, herkese aynı kuralların uygulanması anlamına gelmemekte ve kişiler subjektif özelliklerine göre farklı uygulama ve kurallara tâbi olabilmektedir.

Bir devletin, vergi ve diğer mali yükümlülükleri düzenleyen kanunların uygulanmasında; vergi yükümlüleri arasında ayırım gözetmemesine verginin eşitliği ilkesi denir. Kanun önünde eşitlik ilkesi gereğince kamu hizmetlerinden faydalanan bireylerin, vergi kanunları karşısında farklı uygulamalara tâbi tutulmamaları gerekir. Bu doğrultuda kanun önünde eşitlik ilkesi sadece anayasa hukukunun değil; aynı zamanda vergi hukukunun da en temel ilkelerinden biridir. Vergilemede ayrımcılık yasağının, vergi hukukunun temel dayanaklarından biri olması; vergilendirme gücünün sınırlarının belirlenmesi ile yakından ilgilidir⁴⁸⁴.

Verginin eşitliği ilkesi, özgürlükçü demokratik sistem içinde adaletin tesis edilebilmesi için geliştirilmiştir. Vergi adaleti gereğince eşit koşullara sahip bireylere eşit; farklı koşullara sahip bireylere ise, ortadaki eşitsizlik seviyesine uygun bir şekilde farklı davranılması gerekir. Bu durum verginin eşitliği ilkesi bağlamında, “yatay adalet” ve “dikey adalet” ayrımıyla açıklanmaktadır. Yatay adalet; vergilendirmeyi ilgilendiren

⁴⁸² Devrim Ulucan, “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, s. 371-372.

⁴⁸³ Anayasa Mahkemesi, 12.06.2008 tarih ve E: 2005/28, K: 2008/122 sayılı karar, (RG. 13.11.2008-27053).

⁴⁸⁴ Çomaklı ve Gödekli, s. 53-54.

konularda (mali güç ve aile yükü gibi) benzer durumlarda olan bireylere, belli bir vergi hakkında aynı işlemlerin uygulanmasını gerektirir. Dikey adalet ise, vergilemeye ilişkin konularda farklı koşullara sahip olan bireylerin, farklı şekilde vergilendirilmesidir. Bu doğrultuda yatay adalet, kanun önünde eşitlik ilkesinin bir sonucu olup; hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biridir. Buna karşın dikey adalet, kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre şekillenir⁴⁸⁵.

Genel olarak verginin eşitliği ilkesi, şartlar itibarıyla eşit ya da benzer durumda olan bireylerin ilgili vergi konusunda aynı işleme tâbi tutulmalarıdır⁴⁸⁶. Bu tanım özelinde verginin eşitliği ilkesi, yatay ve dikey adalet kavramları dikkate alınarak yorumlanmıştır. Öte yandan bu ilke, bireylerin ödeme güçleriyle orantılı bir biçimde genel vergi yüküne katılmaları şeklinde de tanımlanabilir⁴⁸⁷.

Verginin eşitliği ilkesi, Anayasa Mahkemesi tarafından şu şekilde açıklanmıştır⁴⁸⁸: *“Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin “malî güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.”* Bu bakımdan Anayasa Mahkemesi’nin literatürde yer alan tanımlara uygun bir değerlendirme yaptığı açıkça görülebilir.

Verginin eşitliği ilkesi, vergi adaletinin sağlanması için önemli bir ilkedir. Zira bu ilke gereğince vergi yükü, toplumu oluşturan bireylerin kişisel özellikleri ve maddi durumları dikkate alınarak “eşit bir şekilde” dağıtılacaktır. Burada dikkate alınacak en önemli ölçütlerden biri, vergi ödeme gücüdür. Ancak vergi ödeme gücünü tespit edebilmek oldukça zor bir meseledir. Bu doğrultuda vergi ödeme gücünün belirlenmesinde, vergi ödendiği için katlanılan fedakârlıktan da bahsetmek gerekir⁴⁸⁹.

⁴⁸⁵ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 147-148.

⁴⁸⁶ Turhan, s. 206.

⁴⁸⁷ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 47.

⁴⁸⁸ Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995 tarih ve E: 1994/80, K: 1995/27 sayılı karar, (RG. 02.02.1996-22542).

⁴⁸⁹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s. 257.

Verginin eşitliği ilkesi çerçevesinde adil bir vergileme yapılmak istendiğinde, vergi yükümlülerinin vergiden dolayı katlandıkları fedakârlığın eşit olması gerekmektedir. Burada bahsedilen eşitliğin ne olduğu, “*eşit fedakârlık*”, “*en az toplam fedakârlık*” ve “*eşit oranlı fedakârlık*” görüşleriyle açıklanmaktadır⁴⁹⁰.

Eşit fedakârlık anlayışı, vergi borcunun ödenmesi sonucunda vergi mükelleflerinin toplam fayda düzeylerindeki azalışın birbiriyle eşit olmasıdır. Bunun sonucunda her mükellefin katlandığı fedakârlık düzeyi eşit olacaktır. En az toplam fedakârlık anlayışı; vergileme ile elde edilen hasılatın toplum üzerinde yarattığı toplam fedakârlığın en az düzeyde olmasıdır. Eşit oranlı fedakârlık anlayışı ise, vergilemenin mükellefler üzerinde oluşturduğu gerçek vergi yükünün, bireylerin ekonomik refah düzeyleriyle orantılı olmasını ifade eder. Bu anlayışa göre mali gücü yüksek bireyler, toplumun diğer kesimine kıyasla daha çok fayda elde ettikleri için, daha fazla vergilendirilmelidir⁴⁹¹.

Eşit koşullara sahip bireylerin, eşit vergi yükümlülüklerine tâbi olması şeklinde özetlenen verginin eşitliği ilkesi ile vurgulanmak istenen şey, “*vergi kanunları önünde eşitlik*”. Verginin eşitliği ilkesi, hukukî ve mali olmak üzere iki boyutta incelenebilir. Verginin eşitliği ilkesinin hukukî yönü, bireylerin vergi kanunları önünde eşit hak ve yükümlülükler sahibi olmasıdır. Söz konusu ilkenin mali açıdan anlamına bakıldığında, ödeme gücü kriteri karşımıza çıkmaktadır⁴⁹².

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” ifadesi ile verginin ödenmesi bakımından vergi yükümlülerine eşit muamele yapılacağı ve kişilerin dil, din, ırk, cinsiyet gibi unsurlar nedeniyle kanun önünde farklı kabul edilmeyeceği sonucuna varılabilir. Ancak bu noktada, hangi kişilerin aynı ve hangi kişilerin farklı durumda olduğuna yasama organı karar verecektir⁴⁹³. Dolayısıyla vergilemede eşitlik ve genellik ilkelerini gerçekleştirme konusunda parlamentoya büyük görev düşmektedir. Örneğin; kanun yapma gücünü elinde bulunduran parlamento, vergi yükümlüleri arasında veya vergi konuları hakkında ortaya çıkacak eşitsizlikleri dikkate alarak, bu unsurlara

⁴⁹⁰ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1983, s. 363.

⁴⁹¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Kasım 2017, s. 212-214.

⁴⁹² Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:36, Sayı:1, 1979, s. 156.

⁴⁹³ Erkin, s. 1125-1126.

ilişkin düzenleme yapabilir⁴⁹⁴. Ancak yapılan bu düzenlemeler; anayasal sınırın aşılması, takdir yetkisinin yerinde kullanılması ve eşitlik ilkesinden uzak bir kararın haklı gerekçelere dayandırılması bakımından Anayasa Mahkemesi'nin denetiminden geçmektedir⁴⁹⁵.

Öte yandan Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan hüküm, verginin eşitliği ilkesi ile ilgili özel bir açıklım vermemektedir. Buna göre ilgili maddede yer alan "mali gücüne göre" ifadesi ile verginin ödenmesine ilişkin bir kural belirlenmektedir. Dolayısıyla verginin eşitliği ilkesi anayasal bakımdan esas olarak, 10'uncu maddede düzenlenen "kanun önünde eşitlik" ilkesi ile bağdaştırılmakta ve bunun doğal bir sonucu olarak değerlendirilmektedir. Bu bakımdan Anayasa'nın 73'üncü maddesi eşitlik ilkesini, "mali güç" kavramı ile beraber okumakta ve değerlendirmektedir⁴⁹⁶.

Tüm bireylerin, hiçbir ayırım yapılmadan aynı vergi oranına göre vergilendirilmesi kanun önünde eşitlik olarak görülebilir; ancak bu durum adil bir vergileme yapılmadığı için verginin eşitliği ilkesi ile bağdaşmaz. Bu doğrultuda her bireye eşit davranmak, adil olduğu anlamına gelmez. Vergilemede adil olmak; her mükelleften aynı oranda veya aynı miktarda vergi almak değildir. Bu sebeple verginin eşitliği ilkesi, vergi adaletinin sağlanmasında kişilerin şahsi durumlarına göre davranılması gerekliliğini vurgular⁴⁹⁷.

Verginin eşitliği ilkesine; ekonomik, sosyal ve kültürel politikaların gerçekleştirilmesi ve vergi tekniği ile ilgili kolaylaştırıcı çözümlerin üretilmesi gibi nedenlerle bazı istisnalar getirilebilir. Eğer bu istisnalar, Anayasa'nın diğer hükümlerini gerçekleştirmek için hukuka aykırı bir şekilde yapılmamışsa kabul edilebilir düzeydedir. Örneğin; Anayasa'nın 166'ncı maddesinde⁴⁹⁸ yer alan ekonomik büyüme ve kalkınmanın

⁴⁹⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 43.

⁴⁹⁵Yunus Emre Yılmazoğlu, "Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet ilkeleri Bağlamında Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesinde Hukuki Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:306, Mart 2014, s. 83.

⁴⁹⁶Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım 2010, s. 66.

⁴⁹⁷Harun Özdemir, "Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:202, Temmuz 2005, s. 175.

⁴⁹⁸ "I. Planlama; Ekonomik ve Sosyal Konsey

Madde 166

(1) Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayi ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak Devletin görevidir."

teşvik edilebilmesi ve 45'inci maddede⁴⁹⁹ yer alan tarımın ve çiftçilerin korunması gibi anayasal hedefler doğrultusunda, verginin eşitliği ilkesi ile bağdaşmayan uygulamalar yapılabilir⁵⁰⁰.

Öte yandan vergi hukukunda yer alan tahakkuk ve tahsil zamanaşımı süreleri, vergi muafiyeti ve istisnaları⁵⁰¹ ve uzlaşma gibi uygulamalar, vergi borcunu zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeyen vergi yükümlülükleri için eşitsiz bir durum olarak değerlendirilebilir. Bu konuya başka bir örnek, ücret geliri elde eden yükümlüler ile ilgilidir. Bilindiği üzere ücretliler vergi borçlarını, stopaj usulüyle gelirin elde edildiği yıl içerisinde aylık olarak öderler. Buna karşın beyan usulü ile vergilendirilen mükellefler vergi borçlarını, gelirin elde edildiği yılı izleyen ertesi yıl içerisinde iki eşit taksit halinde öderler. Ancak bu eşitsizliğin önüne geçilebilmek için geçici vergi uygulaması getirilmiş ve böylece iki grup arasındaki adaletsizlik giderilmeye çalışılmıştır⁵⁰².

c- Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak kamusal gelirin “adil” olarak nitelendirilmesi için, bireylerin ekonomik ve sosyal durumlarındaki farklılıkların dikkate alınması gerekir. Özellikle çağdaş vergi sistemlerinin bel kemiğini oluşturan gelir vergisinin tarifesinin belirlenmesinde hangi kriterin göz önünde bulundurulacağı önemli

⁴⁹⁹ “C. Tarım, hayvancılık ve bu üretim dallarında çalışanların korunması
Madde 45

Devlet, tarım arazileri ile çayır ve mer'aların amaç dışı kullanılmasını ve tahribini önlemek, tarımsal üretim planlaması ilkelerine uygun olarak bitkisel ve hayvansal üretimi artırmak maksadıyla, tarım ve hayvancılıkla uğraşanların işletme araç ve gereçlerinin ve diğer girdilerinin sağlanmasını kolaylaştırır. Devlet, bitkisel ve hayvansal ürünlerin değerlendirilmesi ve gerçek değerlerinin üreticinin eline geçmesi için gereken tedbirleri alır.”

⁵⁰⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 43

⁵⁰¹ Anayasa Mahkemesi'nin, vergi muafiyet ve istisnaları hakkında verdiği kararlara örnek olarak:

(1) “Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesi suretiyle mümkündür. Bu ilkeler gereğince yasalarda, sosyal, ekonomik, malî ve kültürel amaçlarla yer verilen istisna ve muafiyetlerle ayrı yükümlülükler belirlenmesi, söz konusu ilkelerin uygulamaya geçirilmesini sağlamaya yardımcı olup, bunların kapsamının belirlenmesi ise yasa koyucunun takdirine bağlıdır.” (Anayasa Mahkemesi, 01.04.2010 tarih ve E: 2008/110, K: 2010/55 sayılı karar, (RG. 21.06.2010-27619).

(2) “Yasa Koyucu Anayasa ilkelerine aykırı olmamak üzere ülkenin ve toplumun gerek ve gerçekleri uyarınca kimlerin, hangi kurum ve kuruluşların harçtan bağışık tutulacağını serbestçe takdir edebileceğini kabul etmek yerinde olur. Çünkü bu gerek ve zorunlulukları en iyi bilecek durumda olan Yasa Koyucudur. Bu durum eşitlik ilkesine aykırı değildir.” (Anayasa Mahkemesi, 27.03.1984 tarih ve E: 1983/12, K: 1984/5 sayılı karar, (RG. 07.08.1984-18482); Güneş, s.129).

⁵⁰² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 44.

bir konudur. Bu bağlamda bireylerin ödemesi gereken verginin, kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine bakılmaksızın, “kişisel ödeme güçlerine” göre alınması adaletin tesisi için önemlidir⁵⁰³.

Literatürde mali güç ile ödeme gücü kavramı sıklıkla birbirinin yerine kullanılsa da aslında bu iki kavram birbirinden farklıdır. Ödeme gücü ile bireylerin sahip olduğu geliri ifade eden ödeme kabiliyeti kastedilirken; mali güç kavramı ise bireyin gelir, servet ve harcamalarını yani “vergilendirme kapasitesini” kapsamaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde ödeme gücünün, mali güce kıyasla daha dar bir anlamı vardır. Buna karşın 1961 Anayasası’nda olduğu gibi, 1982 Anayasası’nda da mali güç kavramı kullanılmıştır⁵⁰⁴.

Devlet kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaları finanse edebilmek için vergi toplamaktadır. Bir kişinin vergi yükümlüsü olabilmesi için mali güce sahip olması gerekir. Bu bağlamda vergi yükümlülüğünün varlığı mali güce bağlıdır. Dolayısıyla ödeme gücüne sahip olan her birey, vergi yükümlüsü olup olmadığına bakılmaksızın vergilemenin ilgi alanına girer⁵⁰⁵. Buna karşın bireylerin vergi yükümlüsü olmak için vergi ehliyetine sahip olması ve kanunlar gereğince verginin konusu dahilinde bir işlem gerçekleştirmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Günümüzde bireylerin mali gücünü tespit edebilmek için genellikle; gelir, servet ve harcama ölçütü kullanılmaktadır. Vergi bireylerin “gelir elde etmesi”, “servete sahip olması” veya “elde ettiği geliri tüketmesi” nedeniyle alındığı için, bu ölçütler vergi ödeme gücünü temsil etmektedir. Bunlardan ilki olan gelir, *Gelir Vergisi Kanunu*’nda şu şekilde tanımlanır: “*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” İkinci ölçüt olan servet ise, gelirin birikmiş şekli olarak tanımlanabilir. Servetin vergilendirilmesi için gelir getirip getirmediğinin bir önemi yoktur. Zira servet, sahibine verdiği güvenlik hissi ve potansiyel gelir olabilme özelliği nedeniyle mali gücün ölçütlerinden biridir. Son olarak harcama ya da tüketim, bir bireyin sahip olduğu geliri ya da serveti elden çıkarmasıdır⁵⁰⁶.

⁵⁰³ Turhan, s. 216.

⁵⁰⁴ Budak, s. 2, 8.

⁵⁰⁵ Göker, s. 11-12.

⁵⁰⁶ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974, s. 377-378.

Vergi hukukunda mali güce göre vergilendirme ilkesinin anlaşılabilirliği için, şu iki konunun netlik kazanması gerekir. Bunlardan ilki, “mali gücün tanımının ne olacağı ve vergi yükümlüsünün mali gücünün ne şekilde ölçüleceğine” ilişkindir. İkincisi ise, “bir verginin, vergi yükümlüsünün mali gücüyle orantılı olup olmadığını, yükümlünün mali gücünü aşan derecede vergilendirip vergilendirilmediğinin tespiti” ile ilgilidir⁵⁰⁷.

Anayasa Mahkemesi mali güç kavramını şu şekilde açıklamaktadır⁵⁰⁸: *"Malî gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü" ..., kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatmaktadır. Bu ilkenin uygulanmasıyla, malî gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. "Malî güç", "ödeme gücünün" kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan malî güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir. Gelir türlerinde vergi oranları, vergi dilimleri, bağımsızlık ve indirimler bu ölçüt gözetilerek kurallaştırılır."*

Yasama organının mali güce göre vergilendirme ilkesinin tesis edilmesinde takdir yetkisi bulunmaktadır; ancak kanun koyucu vergilendirmenin unsurlarını belirlerken vergi yükümlülerinin ekonomik ve şahsi durumlarını dikkate almak zorundadır. Bu durumda böyle bir vergi sisteminin inşa edilmesinde, hangi hukukî ölçülere uyulması gerektiği konusu önem kazanmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarından yola çıkılarak bu hususa ilişkin şu sonuçlara varılabilir⁵⁰⁹:

- Mali güç ilkesi, açık bir direktif verecek şekilde vergi kanunlarında yer almalı ve kanunları uygulayan sorumluların anlayışına ve yorumuna bırakılmamalıdır.
- Verginin konusu, oranı ve matrahı mali güce uygun bir şekilde belirlenmelidir.
- Vergi mükellefinin şahsi durumunun ilgili kanunda yer alması gerekir.

⁵⁰⁷ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **Anayasal Mali Düzen, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, 14-16 Mayıs 1998, s. 93.

⁵⁰⁸ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 tarih ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı karar, (RG. 06.04.1990-20484).

⁵⁰⁹ Yaltı Soydan, s. 94-95.

- Vergi mükellefinin mali gücü doğrultusunda vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin belirlenmesi gerekir.
- Vergileme tekniği, vergi adaletini yansıtacak şekilde oluşturulmalıdır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi adaletinin sağlanmasına ilişkin uygulama araçlarından biridir. Literatürde bu ilkeye, “*vergilemede iktidar ilkesi*” de denilmektedir⁵¹⁰. Bu ilke gereğince mali güç, vergilendirmede dikkate alınan temel ölçütlerden biri olmasına karşın; harç, resim ve diğer mali yükümlülüklerde ise faydalanma ve karşılık esası geçerlidir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi özelinde hangi araçların bu doğrultuda kullanılabileceğine bakıldığında; “en az geçim indirimi”, “artan oranlı vergileme”, “ayırım ilkesi bağlamında emek gelirin sermayeye kıyasla daha uygun şartlarda vergilendirilmesi”, “sosyal nitelikli vergi indirimleri”, “vergi muafiyeti ve istisnaları” ve benzeri uygulamalar, bu duruma örnek olarak gösterilebilir⁵¹¹.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan, “*Herkes ... mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü, mali güce göre vergilendirme ilkesinin anayasal dayanağıdır. Buna göre mali gücün ne olduğuna ilişkin bir tanım Anayasa'da yapılmamış; ancak temel vergilendirme prensiplerinden biri olduğu açıkça vurgulanmıştır. Bu bilgiler ve Anayasa Mahkemesi kararları⁵¹² ışığında, mali gücü fazla olan bireylerin, mali gücü zayıf olan bireylere kıyasla daha fazla oranda vergilendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu durum, devletin sosyal ve adil bir hukuk devleti olmasının kaçınılmaz bir sonucudur⁵¹³.

⁵¹⁰ Ceyhan İnaltong, “Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:369, Mayıs 2012, s. 16.

⁵¹¹ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk...”, s. 145.

⁵¹² “*Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Yasa koyucunun vergi koyulan yükümlülerin ekonomik durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerekir. Vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Mali güç de ödeme gücünü belirler. Vergilendirmede, “hayat standardı esası, ortalama kâr haddi, basit usulde vergi gibi” çeşitli yöntemlerle vergi güvencesi sağlanmaya ve yükümlünün gerçek mali gücüne ulaşılmaya çalışılır ... Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik ilkesinin de uygulama aracıdır.*” (Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 tarih ve E: 2002/133, K: 2006/91 sayılı karar, (RG. 09.12.2006-26371).

⁵¹³ Gülden Şişman, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, 2009, s. 44; Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 tarih ve E: 2002/133, K: 2006/91 sayılı karar, (RG. 09.12.2006-26371).

Ülke örneklerine bakıldığında, vergilemede adaletin tesisi ve mali güce göre vergilendirme prensibini anayasal bakımdan güvence altına alan ülkeler arasında; Fransa, İtalya, İspanya, Yunanistan ve Türkiye gibi ülkeler yer almaktadır. Bu durumun aksine, söz konu ilkelere ve vergilendirmeye ilişkin esaslara ülke anayasalarında hiçbir şekilde yer vermeyen ülkelere; İngiltere, Slovakya ve Yeni Zelanda gibi ülkeler örnek olarak verilebilir⁵¹⁴.

Mali güce göre vergilendirme esas anlamıyla, kamu hizmetleri özelinde herhangi bir karşılık ya da fayda göz önünde bulundurulmadan; her bireyin kendisini ve ailesini geçindirebilecek miktarın üstünde elde ettiği gelir veya servet unsuruna göre vergi yüküne katlanmasıdır. Harcamalardan bağımsız bir şekilde, bir bireyin geliri veya servetine göre ödeme gücünün ölçüleri şu üç kural çerçevesinde belirlenmektedir⁵¹⁵:

- Bir bireyin yaşamını idame ettirmek ve üretim imkânlarını sürdürebilmek için kullanacağı gelir, o bireyin ihtiyaç duyduğu en az gelir düzeyidir. Bu gelir düzeyi için, vergileme özelinde vergi yükümlüsünün ödeme gücü yok sayılmalı ve vergileme dışı bırakılmalıdır. Bu bağlamda en az geçim indirimi gibi uygulamalar, vergi ödeme gücü hususunda dikkate alınmalıdır.
- Gelirin elde edilmesinde, emek ve sermaye gelirinin birbirinden bağımsız şekilde değerlendirilmesi gerekir. Bu doğrultuda, vergilemede ayırım ilkesi kuralının uygulanması önemlidir.
- Bireylerin gelir ve servet düzeyi arttıkça, bu unsurlardan daha fazla oranda vergi almak artan oranlı vergileme anlayışı bağlamında önemlidir. Ancak bu uygulamanın aşırıya kaçarak uzun vadede ülke tasarruflarının azalmasına sebebiyet vermemesi gerekir.

Bir vergi sisteminin “adil” olarak değerlendirilebilmesi için; bireylerin mali gücüne göre eşit bir vergileme yapılması gerekir. Bu durumda mali gücü eşit olan bireylerin eşit düzeyde; mali gücü farklı olan bireylerin ise farklı düzeylerde vergi

⁵¹⁴ Musa Gök, Özgür Biyan ve Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Bir Değerlendirme”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:34, Sayı:1, 2013, s. 279.

⁵¹⁵ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 53, 75.

ödemesi gerekir. Bu doğrultuda adaletli bir vergi sisteminin temelinde, mali güce dayalı farklılaşmaya izin verilmelidir. Örneğin; bazı özel konu ve kişilere yönelik getirilen vergi muafiyeti ve istisnası uygulamalarında mali gücün dikkate alınmaması, adil vergi sistemini ve dolaylı olarak hukuk devleti ilkesini zedeler. Bu bağlamda söz konusu unsurlara ilişkin tanınan ayrıcalığın, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile çatışmaması gerekir⁵¹⁶.

d- Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, anayasanın genel ilkelerinden biri olan “sosyal devlet ilkesinin” vergi hukukuna yansımasıdır. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 2’inci fıkrasında bu ilke şu şekilde açıklanmaktadır: “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*”. İlgili madde hükmü gereğince, vergi yükünün toplum nazarında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması, kamu ekonomisinin sosyal amaçlarından biri olmalıdır. Vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını hedefleyen bir vergi sisteminde; tüm mükelleflerin belirlenebilmesi, kayıt dışı ekonomiye imkân verilmemesi, kimlerin ne kadar vergi ödeyeceğinin belli olması ve vergilemede subjektif ölçütlerin ne olacağı hususu önemlidir⁵¹⁷.

Vergilemede sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi önemli bir yere sahiptir. Hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesi arasındaki eşitlik anlayışı konusundaki farklılık; bu ilke özelinde kendini göstermektedir. Hukuk devleti ilkesinde eşitlik anlayışı ile “*kanun önünde eşitlik*” kastedilirken; sosyal devlet ilkesinin benimsediği eşitlik anlayışı ise “*sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir*”. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesi vergilemede adaletin “yatay adalet” yönünü savunurken; sosyal devlet ilkesi ise vergilemede, kişilerin subjektif durumları ve maddi koşulları doğrultusunda davranılmasını, yani “dikey adaleti” savunur⁵¹⁸. Bu bağlamda vergi yükünün bireyler arasında dikey adalete uygun şekilde gerçekleştirilmesi, sosyal devlet ilkesi açısından önemli bir koşuldur.

⁵¹⁶ Şenyüz, “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku”, s. 3; Tamer Budak ve Soner Yakar, “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:16, Sayı:1, 2007, s. 141.

⁵¹⁷ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 210.

⁵¹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 54.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve sosyal devlet ilkesi arasındaki ilişki, devletin ekonomiye müdahale etme sebeplerinden biridir. Sosyal devlet ilkesi gereğince, toplumda gelir ve servet dağılımının adil ve dengeli bir duruma getirilmesi için ekonomik ve sosyal anlamda devlet müdahalesine ihtiyaç vardır. Dolayısıyla sosyal devlet ilkesinin uygulanabilmesi için, devletin ekonomide daha çok rol aldığı ve vergileme alanında sistemde yer alan haksızlıkların giderildiği bir politika uygulanmalıdır. Nitekim vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı meselesinin, Anayasa tarafından güvence altına alınmasının sebeplerinden biri de budur. Özellikle Anayasa'nın 73'üncü maddesinde bu konunun düzenlenmesi, sosyal devlet ilkesinin somutlaştırılmaya çalışıldığı düşüncesine sebep olmuştur⁵¹⁹.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, Anayasa Mahkemesi'ne göre sosyal bir hukuk devletinde olmazsa olmaz koşullardan biridir. Bu husus ilgili kararda⁵²⁰ şu şekilde açıklanmıştır: “*Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir.*”.

Öte yandan literatürde bu ilkenin, anayasa tarafından güvence altına alınmasının gereksiz olduğunu düşünen görüşler de vardır. Bu görüşe göre vergi yükünün adil dağılımı meselesi, mali güce göre vergilendirme ilkesinin kapsamında yer alan alt ilkelerden biridir. Nitekim vergilemede mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun bir şekilde hareket edildiğinde, vergi yükünün adil dağılımı da gerçekleştirilmiş olacaktır. Dolayısıyla bu ilkenin anayasada ayrıca düzenlenmesine ihtiyaç yoktur. Bunun yanında 73'üncü maddede geçen “maliye politikasının sosyal amacı” ifadesinin de belirsizliği ile

⁵¹⁹ Çomaklı ve Gödekli, s. 70-72.

⁵²⁰ Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985 tarih ve E: 1984/9, K: 1985/4 sayılı karar, (RG. 26.06.1985-18793).

beraber; söz konusu ilke “gereklilik” konusunda bazı kesimlerce şüphe ile karşılanmaktadır⁵²¹.

3. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Devletin benimsediği siyasi felsefe ve iktisadi anlayışa bakılmaksızın, devlet olmanın zorunlu kıldığı fonksiyonları yerine getirebilmesi ve sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmesi için verimli, sürekli ve istikrarlı bir gelir kaynağına ihtiyaç vardır. Söz konusu özelliklere sahip en önemli kamu geliri ise şüphesiz vergilerdir. Bu sebeple vergiler, geleneksel kamu giderlerinin karşılanması ve ekonomik ve sosyal politikaların yürütülmesi için kullanılan temel bir araçtır⁵²².

Toplumun kamusal nitelikli ihtiyaçları, kamu hukuku disiplini altında “*kamu hizmeti*” olarak adlandırılır. Hangi hizmetin kamu hizmeti olarak değerlendirileceği, geçmişten günümüze tartışılan bir konudur. Kamu hizmeti olarak kabul edilen bir unsurun, toplumu oluşturan bireylerin istek ve taleplerine uygun olması gerekir. Diğer yandan her bireyin kişisel anlamda talep ettiği hizmetlere yönelmek ve buna uygun şekilde kolektif hizmetin bulunması, kamu ekonomisi özelinde mümkün değildir. Bu bağlamda bireylerin kişisel taleplerine bakılmaksızın, yetkili siyasi organlar tarafından toplum için faydalı olacağı düşünülen mal ve hizmetler, “kamu hizmeti” olarak sunulur. Bir kamu hizmetinin bu şekilde belirlenmesi, ilgili hizmetlerin gerçekleşmesi için gereken finansmanın toplum tarafından karşılanmasını gerektirir⁵²³.

Devletin hangi kamu hizmetlerini üreteceğine siyasal otorite karar verir. Bu noktada devlet, ulusal savunma ve güvenlik gibi bazı hizmetlerin sunumunu bizzat kendisi gerçekleştirir. Buna karşın devlet, piyasanın uygun koşullarda sunmadığı veya sunmakta yetersiz kaldığı hizmetlerin sunumunu da üstlenebilir. Bu duruma örnek olarak; eğitim ve sağlık hizmetleri verilebilir. Bu doğrultuda, bir hizmetin kamu hizmeti olarak değerlendirilebilmesi için; “*hizmetin faydasının bölünememesi*”, “*hizmet karşılığı bedel*

⁵²¹ Üstün, s. 261-262.

⁵²² Mehmet Yüce, “Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:2, Sayı:21, Eylül 1999, s. 1.

⁵²³ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 11.

ödenmemesi”⁵²⁴, “hizmette birbirine rakip olmama”, hukuki cebir kullanma” ve “hizmetin vergilerle finanse edilmesi” gerekmektedir⁵²⁵.

Kamu hizmetinin gerçekleştirilmesi için yapılan “kamu giderleri”; 2003 tarih ve 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*’nda⁵²⁶, “Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu gideri kavramı, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı şekilde de tanımlanabilir. *Dar anlamda kamu gideri* tanımı, genellikle klasik maliyeciler tarafından yapılmıştır. Onlara göre kamu gideri, başta devlet olmak üzere tüm kamu tüzel kişileri tarafından, toplumsal ihtiyaçların karşılanması için yapılan harcamalardır. Bu tanımdan yola çıkarak dar anlamda kamu giderinde; harcamayı yapan kuruluşun öne çıktığı söylenebilir. Bu tanım gereğince gerçek ya da özel hukuk tüzel kişilerin yapıları tüm harcamalar, niteliğine bakılmaksızın “özel harcamadır”. *Geniş anlamda kamu gideri* ise, modern maliyeciler tarafından tercih edilen bir tanımlamadır. Buna göre kamu gideri, devletin kamusal ihtiyaçları karşılamak ve ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek için yaptığı harcamalardır. Görüldüğü üzere bu tanımda ön plana çıkarılan şey; “kamu gücü” ve “devletin ekonomik ve sosyal hayata ilişkin yaptığı müdahalelerdir”⁵²⁷.

Kamu gideri, devletin sunmak zorunda olduğu kamu hizmetleri için yapılan harcamalar ise; bu noktada “kamu hizmeti” kavramı önem kazanmaktadır. Kamu hizmeti

⁵²⁴ Burada hizmet karşılığında bedel ödenmemesinden kastedilen şey; kamu hizmetlerinde birebir karşılığın olmaması ve kamusal hizmetlerin fiyatlandırılmaması sorunu ile ilgilidir. Buna göre bir vergi mükellefi ödemiş olduğu verginin karşılığında, devletten kendisine yönelik bir kamu hizmeti sunmasını isteyemez. Kamu hizmetlerinden kimin, ne kadar faydalandığını ölçmek neredeyse imkânsız olduğundan; kamu maliyesi özelinde ödenen vergi miktarıyla sunulan kamu hizmeti arasında ilişki kurmak yanlış olacaktır. Bu noktada devlet, bir kişiden aldığı vergi miktarının üzerinde veya altında bir değerle kamu hizmeti sunabilir. Öte yandan kamusal malların fiyatlandırılmaması da bu noktada önemli bir husustur. Örneğin; savunma ve güvenlik hizmetinden kimin ne kadar faydalandığını belirleyerek her mükellef özelinde fiyatlandırma yapabilmek neredeyse imkânsızdır (Akdoğan, 2017: 139; Mutluer, Öner ve Kesik, 2016: 95).

⁵²⁵ M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ekim 2016, s. 95.

⁵²⁶ 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, (RG. 24.12.2003-25326).

⁵²⁷ Yusuf Karakoç, **Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın’a Armağan, Yıl:2015, Cilt:21, Sayı:2 (Özel Sayı), s. 437-438.

kavramı Anayasa Mahkemesi tarafından şu şekilde açıklanmaktadır⁵²⁸: “*Toplumun genel ve ortak gereksinimlerini karşılamak üzere topluma sunulan sürekli ve düzenli etkinlikler olarak tanımlanan kamu hizmeti, Devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından yerine getirildiği gibi bunların gözetim ve denetimleri altında özel hukuk kişileri tarafından da yerine getirilmektedir. Bu çerçevede kamu kurumlarının olduğu gibi kamu hizmeti sunan diğer tüzel kişilerin de doğru ve güvenilir bilgiye en kısa sürede ulaşması, kamu hizmetinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşmesi için büyük bir önem taşımaktadır.*”

Anayasa’da kamu hizmetinin ne olduğu tanımlanmamıştır. Ancak 73’üncü maddenin 1’inci fıkrasında yer alan “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere ... vergi ödemekle yükümlüdür.*” ifadesi ile verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine açık bir şekilde atıf yapılmıştır. Bu madde hükmünden yola çıkarak; Anayasa’ya göre “kamu gideri” olarak kabul edilmeyen hiçbir hizmet için vergi toplanamayacaktır⁵²⁹. Bu bağlamda herhangi bir hizmet için bütçeden ödenek ayrılması, o hizmetin kamu hizmeti olduğunu ve bunun da kamu gideri olarak kabul edileceği sonucunu doğurmaktadır. Kamu gideri, devletin ekonomik ve sosyal amaçlar için yaptığı giderleri de içine alan geniş bir kavramdır. Bu bağlamda, kamu yararına olmayan harcamaları finanse edebilmek için çıkarılan vergi kanunları keyfi bir nitelik taşıyacaktır⁵³⁰.

Verginin kamu hizmetlerini finanse edebilmek için alınması ve herkesin vergi ödevi ile sorumlu tutulması temel anayasal ilkelerden biridir. Vatandaşlık görevleri içinde en önemlilerden biri olarak görülen vergi ödevinin amacı, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için gereken gelir kaynağını oluşturmaktır⁵³¹. Buna göre vergileme, vergi yükümlüsünün belirli bir hizmet karşılığında faydalanma derecesine göre ödediği parasal değerler değil; devletin tüm kamu hizmetlerinin finanse edilmesi için vergi ödevi sonucu

⁵²⁸ Anayasa Mahkemesi, 06.12.2018 tarih ve E: 2017/180, K: 2018/109 sayılı karar, (RG. 23.01.2019-30664).

⁵²⁹ “61. madde vergi ödevi ile kişinin ilişkisini düzenlemektedir. Maddenin getirdiği ilke herkesi, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılmış, ancak yükümlü kamu giderlerinin karşılanması koşuluna bağlamıştır. Bu, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması demektir. Görülüyor ki vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Burada belirli bir kimsenin belirli kimi hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde gene de tüm kamu giderlerinin karşılanmasında kendi payını katması durumu vardır.” (Anayasa Mahkemesi, 26.03.1974 tarih ve E: 1973/32, K: 1974/11 sayılı karar, (RG. 21.06.1974-14922).

⁵³⁰ Güneş, s. 115.

⁵³¹ Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011 tarih ve E: 2010/80, K: 2011/178 sayılı karar, (RG. 29.05.2012-28307).

desteklenen bir katılma payıdır. Bu bağlamda, verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesinden çıkarılacak sonuçlar şu şekilde özetlenebilir⁵³²:

- Verginin alınış amacı, “kamu giderlerine kaynak sağlamak” olmalıdır. Vergilemeye ilişkin bunun dışındaki tüm amaçlar, önem bakımından ikinci düzeydedir.
- Kamu gelirleri yalnızca kamu giderlerini finanse edebilmek için kullanılmalıdır. Burada önemli olan husus; devlete ilişkin harcamaların esas itibarıyla vergilerin ağırlıklı olduğu genel nitelikli kamu gelirleri ile karşılanmasıdır⁵³³.

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, verginin mali fonksiyonu ile birbirini tamamlamaktadır. Verginin mali fonksiyonu; kamu giderlerinin karşılanması için herkesten mali gücüne göre vergi alınmasını, tam rekabet koşulları ve piyasa mekanizmasını bozmayacak şekilde davranılmasını ve vergileme işlemlerinin mümkün olan en az maliyetle gerçekleştirilmesini ifade eder⁵³⁴. Öte yandan bu ilke verginin mali fonksiyonunun, “kamu hizmetlerinin vergilerle karşılanması” yönünden Anayasa’ya yansımalarıdır.

II- VERGİ AFFININ ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İLE İLİŞKİSİ

Affin gerekliliği hakkında herkes tarafından benimsenen ortak bir fikir yoktur. Bu durum affin konusu ve niteliği ne olursa olsun değişmemektedir. Bu bağlamda vergi affi özelinde de durum aynıdır. Affin faydalı bir uygulama olduğunu savunanlar, bu konuya “kamu yararı” perspektifinden yaklaşırken; affin zararlı bir uygulama olduğunu

⁵³² Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, s. 53.

⁵³³ Anayasa Mahkemesi bu konuya ilişkin bir kararında, devletin kamu gelirleri ile karşılamak zorunda olduğu bir hizmeti, prim ve benzeri uygulamalarla kişilerden finanse etmeyi çalışmasını Anayasa’ya aykırı bulmuştur. Söz konusu örnek kararda, Sosyal Sigortalar Kurumu bütçesinden Gecekondu Kanunu’nda yer alan hizmetlerin gerçekleştirilmesi için ödenek ayrılması, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa’ya aykırı bulunmuştur. Aykırılığın gerekçesi olarak; bu tür hizmetlerin “kamu hizmeti” olduğu ve bu nedenle başta vergiler olmak üzere genel kamu gelirleri ile finanse edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu bağlamda, Sosyal Sigortalar Kurumu’nun işçi ve işverenlerden topladığı primlerle, söz konusu gecekondu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi “verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesi” ve “eşitlik ilkesi” ile bağdaşmaz. Çünkü vergiler esas olarak, bu tür kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için toplanmaktadır (Anayasa Mahkemesi, 26.06.1971 tarih ve E: 1971/19, K: 1971/61 sayılı karar, (RG. 10.02.1972-14095).

⁵³⁴ Aksoy, s. 182.

düşünenler ise, toplumdaki adalet ve güven duygusunun zedeleneceğini ve cezaların caydırıcılığının azalacağını düşünmektedir.

Affin faydalı bir uygulama olduğunu savunanlar, kamu yararının sağlanmasında bu uygulamanın önemli bir araç olduğunu düşünmektedir. Bahsedilen kamu yararının yanında kamu maliyesinin çıkarları da göz önünde bulundurulduğunda, özellikle vergi affının ne kadar cazip bir uygulama haline geldiği anlaşılabilir. Şüphesiz vergi affına başvurulmasının en önemli nedeni, hazinenin gelir ihtiyacının bir an önce karşılanmasıdır⁵³⁵. Bunun yanında kamu maliyesi açısından vergi affı; ekonomik, sosyal, idari ve siyasi sebeplerle başvurulmuş bir uygulama aracıdır⁵³⁶.

Affin kötü sonuçlara yol açan bir uygulama olduğunu düşünenler, bu uygulamayı genellikle hukukî bağlamda adalet ve eşitlik prensipleri ile değerlendirmektedir. Kanunlar ve doktrin gereğince bir kişi hakkında; ölüm, zamanaşımı ve genel af mevzu bahis olduğunda ceza davası düşmekte iken; özel af söz konusu olduğunda ise ceza ortadan kalkmaktadır⁵³⁷. Yalnızca bu durum dahi, affın hukukî boyutu özelinde düşündürücü bir etki bırakmaktadır. Zira belirli aralıklarla getirilen her türlü affın ve af beklentisinin kişileri suça teşvik ettiği öne sürülmektedir. Bu bağlamda af, toplum özelinde suçluların cezalandırılmayacağı düşüncesini uyandırmaktadır⁵³⁸.

Af kurumuna karşı çıkan ilk düşünür olan Cesare Beccaria, “*Suçlar ve Cezalar Hakkında*” adlı eserinde, affa ilişkin şu değerlendirmeleri yapmaktadır⁵³⁹: “*Unutulmamalıdır ki, suçların affa uğrayabileceklerini ve cezanın suçların kaçınılmaz sonucu olmadığını göstermek, suçlularda cezasız kalma umudunu ve düşünüyü kıskırtmak demektir. Bu durum, aynı zamanda affedilmemiş olan kimselerin uğradıkları cezaların yargıdan, adaletten değil, daha çok zorbalığın gücünün baskısından ve şiddetinden kaynaklandığına insanları inandırmak demektir. Kral, yetkisini kullanarak bir cezayı*

⁵³⁵Ahmet Kumrulu, “Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-19885)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:1, Ocak 1988, s. 13.

⁵³⁶Fatih Saraçoğlu, “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:7, 2004 Temmuz, s. 1.

⁵³⁷G. Bettiol, “Suç ve Cezanın Sukutu Meselesi”, (Çev., Faruk Erem), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, 1955, s. 3.

⁵³⁸Timur Demirbaş, “Af Tartışmaları ve 4616 Sayılı 23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartla Salıverilmeye Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:18, 2001, s. 80.

⁵³⁹Cesare Beccaria, **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, (Çev., Sami Selçuk), İmge Kitabevi, Yayınları, Ankara, Haziran 2016, s. 218-219.

affettiği, yani halkın güvenlik ve esenliğini bireyin güvenlik ve esenliğine kurban ettiği zaman, kör bir iyilikseverliğin etkisi altında özel bir işlem sonucu cezadan vazgeçmekle ilgili resmi ve genel bir kararname çıkardığını ona kimse haykırmayacak mı?”.

Almanya’da 1990 yılında hazırlanan bir vergi reformu nedeniyle; vergi affi kanunlarının anayasaya uygun olup olmadığına ilişkin tartışmalar başlamıştır. Söz konusu yıllarda bu durum hakkında, ülkenin ileri gelen üç anayasa hukukçusundan görüş bildirmeleri istenmiştir. Bunun sonucunda görüş istenen ilk hukukçu *Arndt*’a göre vergi affi kanunları, anayasaya aykırı düzenlemelerdir. Arndt bu görüşünü; “dürüst mükelleflere karşı yapılan bir haksızlık” ve “vergi aslının affedilmesinin yanlış olması” gerekçelerine dayandırmıştır. Ona göre pişmanlık ve ıslah müessesesi gibi, vergi suçu işleyen mükelleflerin temiz bir sayfa açmasına vesile olan bir uygulama varken; vergi aflarına başvurmak gereksizdir. Görüş istenen ikinci hukukçu *Friauf* ise bu gerekçelerin tam tersini savunmuştur. Ona göre vergi cezalarının affi ve kaçırılan gelirin tahsilinden vazgeçilmesi gibi uygulamalar anayasaya aykırı değildir. Son olarak *Birk* ise vergi cezalarının affi ve kaçırılan gelirlerin tahsilinden vazgeçilmesini farklı şekillerde değerlendirmiştir. Ona göre vergi cezalarının affedilmesi anayasaya aykırı bir uygulama değildir. Buna karşın kaçırılan vergilerin tahsil edilmemesini, vergi yönetiminin hukuk devletine karşı gelmesi şeklinde yorumlamıştır⁵⁴⁰.

Vergi affinin anayasal vergilendirme ilkeleri özelinde değerlendirilmesi, bu uygulamanın mali hukuk disiplini altında tekrar yorumlanması açısından önemlidir. Ancak bu değerlendirmenin yapılabilmesi için, Anayasa Mahkemesi’nin şu kararının⁵⁴¹ göz önünde bulundurulmasında fayda vardır: “*Suçlar ve cezalar hakkında gerekli gördüğü önlemleri almak yasakoyucunun yetkisi içinde kalmaktadır. Anayasa, suç ve cezaya ilişkin olarak belirlediği bu ilkeler dışında kalan, özellikle, ne tür eylemlerin suç sayılacağı, suç sayılan eylemlere ne kadar ve ne tür ceza verileceği, nelerin cezayı ağırlaştıracağı veya hafifletici neden sayılacağı gibi konularda bir kural koymamış, bunların saptanmasını yukarıdaki ilkeler içinde Yasakoyucuya bırakmıştır. Şu halde Yasakoyucu, Anayasa’ya göre kendi yetki alanına giren bu konularda takdir hakkına sahiptir.”.*

⁵⁴⁰ Dönmez, s. 22-23.

⁵⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 19.07.1990 tarih ve E: 1989/35, K: 1990/22 sayılı karar, (RG. 21.03.1991-20821).

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi, suçların azaltılması veya hafifletilmesi noktasında kanun koyucunun yetkili olduğunu vurgulamaktadır. Bu husus, Anayasa Mahkemesi'nin vergi affına ilişkin yaklaşımı konusunda ipucu vermektedir. Tüm bu değerlendirmeler ışığında, vergi affının anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve Anayasa Mahkemesi kararlarıyla bu konunun irdelenmesi çalışma açısından en önemli amaçtır. Bu bölümde söz konusu amacın gerçekleştirilmesi ve vergi affı uygulamasının anayasal bakımdan incelenmesi için çeşitli değerlendirmeler yapılacaktır.

A- Verginin Kanuniliği İlkesi Açısından Vergi Affı

“Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, anayasal demokrasinin gelişimiyle paralellik arz eder. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının en temel aracından birisi olan verginin yasallığı ilkesi, tarihi süreç içerisinde demokratik mücadelenin bir sonucu olarak bugünkü anayasal konumunu kazanmıştır. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin halkoyu ile seçilen parlamento tarafından kanunla yapılması ile vergilemede keyfiliğin yerini temsil, hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik almıştır. Başka bir deyişle, verginin yasallığı ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması zorunluluğunu getirerek bireyin temel hak ve hürriyetlerini devlete karşı korur. Bu kapsamda; vergide yasallık ilkesi, vergiyi doğuran olayın, verginin konusunun, matrahının ve oranının kanun ile belirlenmesini gerektirmektedir.”⁵⁴²

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin, toplumun temsilcisi olan parlamento tarafından; belirgin, açık, kesin ve anlaşılır şekilde yapılmasını gerektirir⁵⁴³. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde bu ilke, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmüyle güvence altına alınmıştır. Bu madde hükmü verginin ve vergilemeye ilişkin tüm unsurların, yalnızca kanunlar ile düzenleneceğini ifade

⁵⁴² Anayasa Mahkemesi, 26.01.2011 tarih ve E: 2009/42, K: 2011/26 sayılı karar, (RG. 14.05.2011-27934).

⁵⁴³ Mehmet Tosuner ve Ahmet İnneci, “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, Mart 2018, s. 13.

etmektedir. Bu bağlamda Anayasa’da bahsi geçen birkaç istisna⁵⁴⁴ dışında, vergilemeye ilişkin düzenlemeler yürütme organına bırakılamaz.

İlk bakışta, vergi affı ile verginin kanuniliği ilkesi arasında anayasal açıdan göze çarpan bir aykırılık bulunmamaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin her türlü düzenlemenin kanunla yapılması şartını öne sürerken; diğer taraftan vergi afları da usulüne uygun bir şekilde hazırlanan af kanunları ile uygulanmaktadır⁵⁴⁵. Bunun en temel nedeni, bir suçun kanunla konulmuş olmasıdır. Bu sebeple bir kanunun koyduğu hükmü, ancak başka bir kanun kaldırabilir⁵⁴⁶. Bu bağlamda değerlendirildiğinde vergi affı, yasama organı tarafından kabul edilen⁵⁴⁷ bir af kanunu ile yürürlüğe girmek zorunda olduğundan, verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmaktadır. Ancak vergi affı ile kanunilik ilkesi arasındaki anayasal denkliğin sağlanması için, vergi affının kanun ile yürürlüğe girme özelliği tek başına yeterli değildir.

Verginin kanuniliği ilkesi, devlet ve birey açısından iki farklı şekilde yorumlanmaktadır. Bu ilkenin devlet açısından anlamı, vergi toplama görevinin mutlak surette yerine getirilmesidir. Bu açıdan değerlendirildiğinde devletin sık aralıklarla vergi affı çıkartması, “*verginin kanunlarla alınması zorunluluğuna*” aykırı bir durumdur. Vergi affı her ne kadar “kanun” ile şekilleniyor olsa da bu af kanunları, bir verginin değiştirilmesi veya kaldırılması hakkında hüküm ifade edemez. Devlet vergi affı kanunları ile vergi tahsilatındaki sorunlar veya başka nedenlerle kamu alacaklarının bir kısmından

⁵⁴⁴ Bu istisnalara; Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasında yer alan şu husus örnek olarak gösterilebilir: “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” Bu konuya ilişkin bir diğer örnek ise; olağanüstü hal dönemlerinde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile vergisel konularda düzenleme yapabilmesidir.

⁵⁴⁵Nazlı Demirtaş, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Aflarının Vergileme İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 177, 2019, s. 2035.

⁵⁴⁶ Soyaslan, s. 416.

⁵⁴⁷ Modern hukuk sistemlerinde genel af yetkisi, büyük çoğunlukla yasama organına bırakılmıştır. Yasama organı bu yetkiyi, ülke anayasa ve kanunlarına uygun bir şekilde hazırlanan bir af kanunu ile kullanmaktadır. Affın daha çok siyasi nitelikli bir tercih olması, affa karar verme yetkisinin yasama organına bırakılmasının en temel sebepleri arasındadır. Bunu uygulayanlar arasında; İsviçre, Fransa, Almanya ve İtalya gibi ülkeler bulunmaktadır. Buna karşın, Amerika Birleşik Devletleri, Danimarka ve Belçika gibi ülkelerde genel af yetkisi yürütme organına bırakılmıştır. Özel af ilanında ise genellikle bu yetkinin yürütme organına bırakıldığı dikkat çekmektedir. Türk hukukunda parlamentodan başka hiçbir makam veya organ, genel af çıkarma konusunda yetkilendirilmemiştir. Bununla birlikte, Türkiye’de özel af ilanı hususunda yetkili iki organ bulunmaktadır. Sözü edilen organlardan ilki Türkiye Büyük Millet Meclisi; ikincisi ise belirli koşullar dahilinde Cumhurbaşkanındır (Sözür, 2001: 236-237). Bu bağlamda yasama organı tarafından çıkarılan af, “kanun” ile; Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan af ise “Cumhurbaşkanlığı kararı” ile uygulanır (Armağan, 2001: 350-351).

vazgeçmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi, kamu gelirlerinin toplanmasını zorunlu kıldığından; vergi affı veya vergi denetimindeki zayıflıklar bu ilke özelinde kırılma yaratmaktadır⁵⁴⁸. Bu durum verginin kanuniliği ilkesi ile vergi affının ters düştüğü durumlardan ilkidir.

Vergi affı uygulamalarının “vergi ve varlık barışı” ve “yeniden yapılandırma” gibi isimlerle adlandırılması, onun vergi affı olduğu gerçeğini değiştirmez. Zira bir düzenlemenin af kanunu olup olmadığı; o düzenlemeye verilen isimle değil⁵⁴⁹, taşıdığı özellikler ve içeriğine bakılarak anlaşılabilir. Buna göre bir düzenleme sonucunda; düzenlemeden faydalanan bireyler için vergi ve vergi cezası ödenirken avantajlı bir durum oluşmuşsa, söz konusu düzenlemenin adı ne olursa olsun bu bir “vergi affıdır”. Öte yandan Türkiye’de zaman zaman çıkarılan varlık barışı kanunlarında⁵⁵⁰ yer alan “geçmişe dönük inceleme muafiyeti” getirilmesi, “örtülü bir vergi affı” olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda vergi affı ile ilgili bu tür düzenlemeler; verginin kanuniliği ilkesi başta olmak üzere birçok anayasal vergilendirme ilkesine aykırıdır⁵⁵¹.

⁵⁴⁸ Gülsen Güneş, **Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı**, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, Ankara, 2009, s. 542-543.

⁵⁴⁹ Bu konuya ilişkin; Türkiye Büyük Millet Meclisinin 24’üncü dönem, 4’üncü yasama yılı, 125’inci birleşimde, İstanbul Milletvekili Müslim Sarı’nın ilgili dönemde tartışılan torba yasa hakkındaki şu değerlendirmesi örnek olarak verilebilir: “Aslında bu torba yasanın en önemli maddelerinden biri 75’inci madde, bir vergi affı. Her ne kadar Sayın Hükümet ile Sayın Bakan bunun bir af olmadığını söylüyorsa da teknik anlamda kamu eğer bir alacağından vazgeçiyorsa bu aftır. Bunu nasıl yapılandırırınız yapılandırın, bunlar için hangi kelimeleri kullanırsanız kullanın aslında biz burada bir aftar söz ediyoruz. Yaklaşık 8,5 milyon mükellefi ilgilendiren ve 67 milyar liralık bir büyüklüğe ulaşan bir vergi yapılandırmasından, bir vergi affından söz ediyoruz. Dolayısıyla, bunun bir defa af olduğunu tespit edelim.” (https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_sd.birlesim_baslangic?P4=22219&P5=H&PAGE1=145&PAGE2=&web_user_id=18388442). Yine aynı dönem ve yasama yılının 126’ncı birleşiminde Adana Milletvekili Ümit Özgümüş şu değerlendirmeyi yapmıştır: “...sık sık bu şekilde vergi afları çıkarılıyor ve zaman zaman da itiraz ediliyor: "Hayır, bu vergi affı değil, bu yeniden yapılandırma." Bir başkası çıkıyor "Bu ödeme kolaylığı." Bir başkası çıkıyor "Tahsilatı hızlandırma kanunu." Bir başkası çıkıyor "Vergi barışı." diye. Ama sonuç olarak devlet alacağının belli bir kısmından vazgeçtiği için bu da diğerleri gibi bir af.”

(https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_sd.birlesim_baslangic?P4=22221&P5=H&PAGE1=41&PAGE2=&web_user_id=18388438).

⁵⁵⁰ Bu kanunlara; 13.11.2008 tarih ve 5811 sayılı *Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun* ve 17.07.2019 tarih ve 7186 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* örnek olarak verilebilir.

⁵⁵¹ Alperen Asım Koruk, “Mali Eylem Görev Gücü’nün Gönüllü Vergi Uyumuna İlişkin Prensipleri ve Türkiye’de Varlık Barışı’nın Değerlendirilmesi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:1, 2019, s. 118; Şükrü Kızılot, “Varlık Barışı ve Vergi İncelemesi Tartışmaları”, **Hürriyet Gazetesi**, 08.11.2008, <https://www.hurriyet.com.tr/varlik-barisi-ve-vergi-incelemesi-tartismalari-10311087>, (18.03.2020).

Anayasa'nın 73'üncü maddesi, vergi affının kanunilik ilkesi özelinde değerlendirilmesinde farklı bir yöne dikkat çeker. Bu madde hükmü gereğince vergi borcu, herkes tarafından yerine getirilmek zorunda olan siyasal bir ödevdir. Bu suretle, hazırlanan bir vergi affı kanunu ile anayasada yer alan siyasal bir ödevin kanun koyucu tarafından kaldırılması, verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmaz. Öte yandan Anayasa'nın 73'üncü maddesi, bireyler özelinde herkese vergi ödeme yükümlülüğü öngörürken; devlet açısından da herkesten vergi alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bakımdan devlet, ülke mevzuatında yer alan kurallara göre vergi alacaklarını tahsil etme hususunda bağlı yetkilidir. Dolayısıyla devletin, kamu gelirlerini tahsil etmeme gibi bir yetkisi yoktur⁵⁵². Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi affı; verginin kanuniliği ve genelliği ilkeleriyle hukukî açıdan örtüşmemektedir.

Topluma hâkim olan genel anlayışa bakıldığında vergi affının, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan, "*Vergi... kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü açısından engel teşkil etmediği düşünülebilir. İlk bakışta insanlar, "bir vergiyi kaldırmak" ile "ödenmemiş bir vergiyi affetmenin" aynı şeyler olduğunu düşünebilir. Ancak daha dikkatli düşünüldüğünde iki uygulamanın çok farklı sonuçlara yol açtığı anlaşılabilir⁵⁵³. Bu doğrultuda çıkarılan bir af kanunu ile affedilen vergilerin; "verginin kanunla kaldırılmasını" da kapsayan kanunilik ilkesi ile örtüştüğünü söylemek yanlış olacaktır.

Vergi affı ile kanunilik ilkesi arasında dikkat edilmesi gereken en önemli konu, affa ilişkin hazırlanan kanunun Anayasa'da belirlenen şartları taşıyıp taşımadığıdır. Türk hukukunda af yetkisi hukukî dayanağını, Anayasa'nın 87'nci ve 104'üncü maddelerinden almaktadır. Anayasa'nın 87'nci maddesi gereğince; Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin genel ve özel af ilan edebilmesi için, bu kararın meclis üye tam sayısının beşte üç çoğunluğuyla alınması gerekir⁵⁵⁴. Buna karşın genellikle, vergi affı düzenlemelerinin kanunlaşma sürecinde bu koşula dikkat edilmediği görülmektedir. Özellikle; 2003

⁵⁵² Bumin Doğrusöz, "Vergi Barışı, Hazine'ye Varlık Barışından Daha Çok Gelir Getirir", **Referans Gazetesi**, 23.11.2009, <https://bumindogrusoz.com/article/vergi-barisi-hazineye-varlik-barisindan-daha->, (20.03.2020).

⁵⁵³ Ertuğrul Akçaoğlu, "Vergi Affı Anayasal mıdır?", 22.10.2005, <https://www.akcaoglu.com/2005/10/23/vergi-affi/>, (20.03.2020).

⁵⁵⁴ Güneş, **Vergisel ve Anayasal Yönden...**, s. 5.

tarihinde ilk etapta 4792 sayılı *Vergi Barışı Kanunu*⁵⁵⁵ ismiyle hazırlanan düzenleme ile başlamak üzere; bu tarihten itibaren kabul edilen tüm af kanunlarında aynı çoğunluğun eksikliği mevcuttur. Anayasa'ya uygun bir vergi affi kanununun yürürlüğe girebilmesi için; şu an 589 olan Meclis üye tam sayısının beşte üç çoğunluğuna ihtiyaç vardır. Sonuç itibariyle; buna uygun bir şekilde kanunlaşmayan ve içeriğinde af hükümleri bulunan her türlü düzenleme, Anayasa'ya aykırıdır⁵⁵⁶.

Verginin kanuniliği ilkesi ile vergi affi arasındaki uygunluğun incelenmesinde, nitelikli çoğunluğun⁵⁵⁷ aranması çok önemlidir. Zira verginin kanuniliği ilkesi, bir vergi ile ilgili tüm işlemlerin kanunla düzenlenmesi gerektiğini öngörmekte; böylece vergi yükümlülerinin ödemesi gereken vergi ve vergi cezalarının affedilmesi de mutlak surette kanun ile yapılmalıdır. Ancak Türkiye'de özellikle 2003 yılı ve sonrasında getirilen vergi ve benzeri aflarda, Meclis üye tam sayısının beşte üç çoğunluğuna uygun bir şekilde hareket edilmemesi, verginin kanuniliği ilkesi ile çelişmektedir. Çünkü Anayasa'da yer alan kural vergi affi kanunlarında uygulanmamış ve böylece söz konusu düzenlemelerin "af kanunu" olabilmesi için gerekli koşullar yerine getirilmemiştir. Bu bağlamda; Meclis çoğunluğuna uygun olmayan şekilde yapılan her türlü af düzenlemesi, kanunilik ilkesine

⁵⁵⁵ Bu düzenleme ilk etapta, 4792 sayılı *Vergi Barışı Kanunu* ismiyle hazırlanmış ve parlamento genel kurulunda bu isimle kabul edilmiş olup, daha sonra dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından tekrar görüşülmek üzere meclise gönderilmiştir. İlerleyen süreçte söz konusu Kanun, 27 Şubat 2003 tarihinde *Resmî Gazete*'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenlemenin Cumhurbaşkanı tarafından Meclis'e iade edilmesinin nedeni şöyle açıklanmaktadır:

"İncelenen 4792 sayılı Yasa'nın 14. maddesiyle getirilen düzenleme af niteliğinde olduğu için, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun oyu ile kabul edilmesi anayasal gerekliliktir. Belirtilen bu hukuksal duruma karşın, tutanaklarda, bu maddenin üye tamsayısının beşte üçünün oyu ile kabul edildiğine ilişkin bir kayıt bulunmaması maddenin nitelikli çoğunlukla kabul edilmediğini göstermektedir. Anayasada, genel kuruldun ayrılarak toplantı ve karar yetersayısı için özel düzenlemeler bulunan durumlarda, herhangi bir itiraz olmasa da, sonradan ortaya çıkacak duraksama ve tartışmalara neden olmamak için toplantı ve karar yetersayılarının tutanaklara geçirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, incelenen 4792 sayılı Yasa'nın 14. maddesi biçimsel yönden Anayasanın 87. maddesiyle bağdaşmamaktadır." (Türkiye Büyük Millet Meclisi, 16.1.2003 Tarihli ve 4792 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanı'nca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/520), s. 3).

⁵⁵⁶ Hakan Üzeltürk, "Birinci ve İkinci Boğaz Köprülerinden Geçiş Ücretlerinde Af", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:1, 2019, s. 187-188.

⁵⁵⁷ Anayasa'nın 87'nci maddesinde düzenlenen nitelikli çoğunluk koşulu; Anayasa'nın 96'ncı maddesinde yer alan toplantı ve karar alma yeter sayısına ilişkin getirilmiş bir istisnadır. Toplantı ve karar yeter sayısı ilgili maddede şöyle düzenlenmiştir: "Türkiye Büyük Millet Meclisi, yapacağı seçimler dahil bütün işlerinde üye tamsayısının en az üçte biri ile toplanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Anayasada başkaca bir hüküm yoksa toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verir; ancak karar yeter sayısı hiçbir şekilde üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamaz.". Bu bağlamda; genel ve özel af ilanı mevzubahis olduğunda söz konusu madde, Anayasa'nın 87'nci maddesinde yer alan nitelikli çoğunluğa uygun olarak dar bir şekilde yorumlanmalıdır (Araç ve Erikli, 2006: 43).

aykırıdır. Bu düzenlemelerin isminde “af” kavramı yerine; “barış, yapılandırma, uzlaşma” gibi kavramların tercih edilmesinin bu sonuca etkisi yoktur. Zira içerisinde afla ilgili hüküm bulunduran her düzenleme af niteliğindedir.

Sonuç itibariyle Anayasa Mahkemesi’nin, incelediği düzenlemenin adına bakmaksızın; bu düzenlemenin affa ilişkin hüküm getirip-getirmediği ile ilgilenmesi gerekir. Bununla ilişkili olarak Anayasa Mahkemesi’ne göre, vergi cezaları ve para cezalarının tahsilinden kısmen veya tamamen vazgeçilmesi, bu uygulamaların af olduğunu gösterir⁵⁵⁸. Bu doğrultuda affın uygulanmasına ilişkin anayasal koşulların yerine getirilmesi ve Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu koşulların sağlanıp sağlanmadığını tespit etmesi, verginin kanuniliği ilkesi bağlamında önemli bir gerekliliktir.

B- Vergi Adaleti İlkesi Açısından Vergi Affı

Adalet kavramının herkes tarafından kabul edilen ortak bir tanımı yoktur. Ancak öğretilerde adaleti anlamaya ilişkin birtakım araçların varlığı, “adil olma arayışına” yardımcı olmaktadır. Bu doğrultuda en iyi yardımcılarından biri “denkleştirici adalet” ve “dağıtıcı adalet” ayrımıdır. Denkleştirici adalet, bireyler arasındaki uyumsuzluklara dikkat ederek; hukuk karşısında her bireyin eşit muamele görmesinden yanadır. Öte yandan denkleştirici adalette eşitlik; önemli ve bağımsız bir değer olarak kabul edilir. Dağıtıcı adalet ise; birey, toplum ve devlet arasındaki ilişkiyi konu edinir. Bu adalet türünde de eşitlik önemli bir unsurdur; ancak denkleştirici adaletteki kadar mutlak değildir. Bu doğrultuda dağıtıcı adalette bireylerin hakları ve ödevleri; toplumda yer aldığı konum ve yeteneklerine göre farklı şekillerde belirlenebilir. Ancak maliye ve mali hukuk öğretisinde vergi adaleti kavramı daha çok “yatay adalet” ve “dikey adalet”⁵⁵⁹ kavramları ile açıklanmaktadır⁵⁶⁰.

Vergi affı ile ilgili en yoğun tartışmalar, affın vergi adaletine ilişkin olumsuz etkileri üzerinedir. Bunun temel nedeni vergi affının, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri başta olmak üzere; vergi adaletinin sağlanması için önemli olan uygulamalarla örtüşmemesidir. Buna karşın vergi affının, toplum nazarında her zaman

⁵⁵⁸ Hakan Üzeltürk, “Vergilerin Kanuniliği-Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, **25. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 24-28 Mayıs 2010, s. 132.

⁵⁵⁹ Yatay ve dikey adalet kavramları; çalışmanın “verginin eşitliği ilkesi” başlığında açıklanmıştır. Daha ayrıntılı bilgi için bkz: s. 140.

⁵⁶⁰ Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının...”, s. 335-336.

adaletsiz bir sonuç yaratacağı önyargısı ile hareket etmek bilimsel bir yaklaşım değildir. Bu doğrultuda; literatürde yer alan düşünceler, hukukî yaklaşımla değerlendirme, Anayasa Mahkemesi kararları ve vergi mükelleflerinin bu konuya ilişkin bakış açısı çerçevesinde ilgili konu tarafsız bir şekilde araştırılmalıdır.

Vergi affının adaletsiz bir uygulama olduğunu düşünenler, affın genellikle dürüst mükellefler üzerindeki etkisine değinir. Özellikle siyasi iktidarların popülist amaçlarla çıkardığı vergi afları, vergi ödevini doğru bir şekilde yerine getiren yükümlülerin aleyhine bir uygulama iken; vergiye ilişkin sorumluluklar konusunda gerekli hassasiyeti göstermeyen kişilerin lehine bir uygulamadır. Bu nedenle vergi afları; Anayasa'nın ruhuna, sosyal devlet ilkesine, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkesine ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı amacına aykırı uygulamalardır. Ancak sık aralıklarla çıkarılan vergi aflarına karşı kamuoyunun tepkisiz kalması; affın ekonomik, mali ve sosyal tahribatlarına kıyasla daha vahim bir durumdur⁵⁶¹.

Vergi afları, adaleti keyfi bir merhamet aracı haline getirebilir. Bunun yanında, vergi ödevini yerine getirmeyen ve bunun sonucunda cezalandırılacak yükümlülerin affedilmesi nedeniyle, her suçun ceza göreceği prensibi zedelenmektedir. Bu durum bireylerde yaptıkları hatalar sonucunda ceza görmeyecekleri ümidi yaratmakta, vergi adaleti ilkesine zarar vermekte ve kanunlara karşı güvenin sarsılmasına yol açmaktadır. Sonuç itibariyle bu unsurlar; kaçakçılık suçunun meşru hale gelmesini kolaylaştırır. Öte yandan afların vergi mevzuatının olağan bir parçası gibi sık aralıklarla çıkarılması; denetim yetersizlikleri ve sorgulanamayan kamu harcamaları ile birleştiği zaman, vergisel sorumluluklarını yerine getirmeyen bir mükellef kesimi yaratmaktadır. Bu durum vergi affı ile adalet arasındaki ilişki bağlamında önemli bir yapı taşıdır⁵⁶².

Vergilemede mutlak adalete ulaşmak güçtür. Ancak bu zorluğu arttıran, başta vergi afları olmak üzere birçok uygulama bulunmaktadır. Özellikle vergi aflarının seçim dönemlerine yakın zamanlarda çıkarılması, vergi ödemelerini olası bir af çıkıp çıkmayacağına ilişkin erteleyen bir mükellef kesimi yaratmaktadır. Bu tür olumsuzlukların giderilmesi adına, vergi aflarının mutlaka anayasal ilkeler ile çelişmeyen şekilde hazırlanması gerekir. Öte yandan vergi affına ilişkin kanunların nasıl

⁵⁶¹ Kamil Ateş, s. 5-6.

⁵⁶² Saraçoğlu, "Vergi Afları, Vergiye Uyum...", s. 4.

düzenleneceği, *Vergi Usul Kanunu*'nda da yer almalıdır. Bu şekilde affa ilişkin keyfi uygulamaların da önüne geçilebilir⁵⁶³. Öte yandan bu durum, affa ilişkin dürüst mükelleflerin bilinçaltında oluşan “*afadaletsizliktir*” düşüncesinin bertaraf edilmesine de yardımcı olabilir.

Vergi aflarına karşı olanlar bu uygulamanın; dürüst mükellefler nezdinde devletin kendisini aldatanlar için getirdiği bir imtiyaz olarak algılanacağını ve bu durumun onların da gelecekte hata yapma ihtimalini arttıracığını düşünmektedir. Böyle bir durumda mükellefler, dürüst olmanın kendileri için bir getirisi olmadığını düşünerek; vergi yükümlülüğü konusunda hatalar yapabilir. Bu durumun sonucunda ülke genelinde vergi kayıp ve kaçakları ciddi düzeyde artabilir⁵⁶⁴. Bunun temel nedeni; dürüst mükelleflerin haksızlığa uğradığını, vergi yüklerinin yüksek ve vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünmeleridir⁵⁶⁵.

Görüldüğü üzere vergi afları ile adalet ilişkisinde, mükellefin bu konuda ne düşündüğü ve ne hissettiği, ülke ekonomisinin ve sosyal yapının iyiliği için önemlidir. Bu noktada mükellefin vergi affına yönelik tutumunu inceleyen bazı ampirik çalışmalara değinmek, konunun daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır:

-1993 yılında; Muter, Sakinç ve Çelebi tarafından Manisa ilinde gerçekleştirilen “*Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması: Manisa İli Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*” isimli çalışmada, ankete katılanların çoğunluğu (% 62,8), “bir defaya mahsus olmak üzere vergi affı çıkarılabilir” demiştir⁵⁶⁶.

-2004 yılında; Yeniçeri tarafından vergi yükümlüleri için yapılan “*Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*” isimli çalışmada, ankete katılanların büyük bir çoğunluğu (% 75), vergi affına dair beklentilerin vergi ödeme hususunda isteksizlik yarattığını söylemiştir⁵⁶⁷.

-2007 yılında; Çetin tarafından Manisa ilinde vergi mükelleflerine yönelik yapılan “*Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi*” isimli

⁵⁶³Doğan Bozdoğan, “Vergide Adalet İlkesinin Önünde Engel: Vergi Afları”, 28.09.2015, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/doganbozdogan/003/>, (28.03.2020).

⁵⁶⁴ Taşkın, “Vergi Aflarının Hukuki...”, s. 127.

⁵⁶⁵ Gülay Akgül Yılmaz, Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 41, 47.

⁵⁶⁶ Muter, Sakinç ve Çelebi, **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki...**, s. 15.

⁵⁶⁷ Harun Yeniçeri, Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenleri, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 1009.

çalışmada, vergi affının vergiye gönüllü uyumu azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmaya katılan mükelleflerin % 91'i Türkiye'de vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünmektedir. Vergi sisteminin adil olmadığını düşünenlerin % 22,9'u bu durumu, vergi aflarının sık aralıklarla çıkarılmasına bağlamaktadır. Araştırmaya katılan mükelleflerin % 52,4'ü, dürüst mükelleflerin vergi affı ile cezalandırıldığını düşünmektedir. Çalışmada dikkat çeken iki husus daha vardır. Bunlardan ilki, mükelleflerin % 52,8'inin vergi affına tamamen karşı olmasıdır. İkinci ise, katılımcıların % 37,5'inin vergi affı çıkacağına ilişkin beklentiler oluştuğunda, vergilerini tam ve doğru bir şekilde ödemediklerini belirtmesidir⁵⁶⁸.

-2012 yılında; İpek, Kaynar ve Öksüz tarafından Trakya Bölgesi'nde gerçekleştirilen “*Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği*” isimli çalışmada, vergi yükümlülerinin büyük bir çoğunluğu (% 75), çevrelerindeki çoğu kişinin vergisini düzenli olarak ödemediğini düşünmektedir. Aynı zamanda yükümlülerin yaklaşık % 60'ı, vergi affının vergi suçlarının tekrarlanmasına sebep olduğunu söylemiştir. Çalışmada vergi affının, vergi adaletini zedelediğini düşünenlerin oranı ise % 80,4'tür. Öte yandan dikkat çeken bir diğer sonuç; katılımcıların yarısına yakınının (% 45,8) vergi aflarını bazı yükümlüleri kayırmak için çıkarılan bir uygulama olarak görmesidir⁵⁶⁹.

-2016 yılında; Demir, Demirgil, İtik ve Deniz tarafından Sivas'ta yapılan “*Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma*” isimli çalışmada, katılımcıların % 64,6'sı “bir mükellefin en fazla iki defaya mahsus olmak üzere vergi affından faydalanması” gerektiğini söylemiştir. Aynı çalışmada dikkat çeken bir diğer husus, vergi affının mükellef nezdinde temiz bir sayfa açacağına ilişkin inanışın % 5,38 olmasıdır. Katılımcıların % 26,64'ü vergi aflarının adil olmadığını düşünmektedir⁵⁷⁰.

Görüldüğü üzere, farklı zaman dilimlerinde vergi yükümlülerinin affa ilişkin görüşlerini ölçen çalışmalar⁵⁷¹, dürüst mükelleflerin affın genellikle adaletsiz bir

⁵⁶⁸ Çetin, s. 181.

⁵⁶⁹ İpek, Kaynar ve Öksüz, s. 248-249.

⁵⁷⁰ Mehmet Demir, Bünyamin Demirgil, Ülkü Mazman İtik ve Yasin Deniz, “Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2016, s. 298-299.

⁵⁷¹ Vergi affına ilişkin ampirik çalışmalar hakkında daha ayrıntılı bir bilgi için bkz. Volkan Yurdadoğ ve Neslihan Coşkun Karadağ, “Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Eurasian Business & Economics Journal**, Sayı:8, 2017.

uygulama olduğu konusunda hem fikir olduğunu ortaya koymaktadır. Vergi affı ile ilgili yapılan bu tür ampirik çalışmaların sonucunda, vergilemede adalet arayışının kaygı verici bir durumda olduğu anlaşılabilir. Vergi sisteminin en önemli paydaşlarından biri olan mükelleflerin; vergi affı ile ilgili bu tür düşüncelere sahip olması, devletin af konusunda daha dikkatli olmasını gerektirir. Vergi yönetimi aflara yalnızca tahsilatı zora giren kamu alacaklarının toplanması, yani “gelir elde etme” amacıyla bakarsa; dürüst mükelleflerin de gelecekte vergi kaçırma gibi birçok hataya meyil edebileceği ihtimalini göz ardı etmemelidir.

Sonuç itibariyle vergi aflarının sık aralıklarla çıkarılması, mükellef nezdinde vergi ödeme bilinci ve alışkanlığına ciddi zararlar verir. Vergi affının en büyük olumsuzluğu; ulaşılması ve hatta yaklaşıması bile zor olan vergilemede adaleti yok etmesidir. Vergi afları, anayasal bir ödev olan vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeyenler lehine rekabet üstünlüğü sağlamakta ve kayıt dışı ekonomiyi özendirilmektedir⁵⁷². Vergilemedeki bu kayıt dışılığın azaltılması adına; sık aralıklarla vergi affı çıkarılmamalı, vergi denetimleri yaygınlaştırılmalı ve dürüst mükellefler korunmalı; buna karşın vergi kaçırıcılar en ağır şekilde cezalandırılmalıdır⁵⁷³.

1. Verginin Genelliği İlkesi Açısından Vergi Affı

Verginin genelliği ilkesi hukukî dayanağını, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan “*Herkes... vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmünden alır. Verginin genelliği ilkesi, vergileme konusuna giren işlemleri gerçekleştiren herkesin eşit olması ve bir ülke sınırları içinde bulunan herkesin toplam vergi yüküne katılmasını ifade eder⁵⁷⁴. Buna karşın vergi sistemi içinde verginin genelliği ilkesine aykırı gibi görünen bazı uygulamalar da vardır. Ancak bu uygulamalar, genellikle vergilemenin sosyal amacını gerçekleştirmek için çağdaş bir sosyal hukuk devletinde olması gereken unsurlardır. Bunlara verilebilecek en güzel örnek; vergi muafiyeti ve istisnalarıdır. Genellik ilkesi, vergi adaletinin sağlanmasında gerekli olan alt ilkelerden biri olduğundan; muafiyet ve istisna gibi

⁵⁷² Yusuf Karakoç, Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama), **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 109.

⁵⁷³Şükrü Kızılot ve Şafak Ertan Çomaklı, Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 172.

⁵⁷⁴ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 207.

uygulamalar sonucunda bazı kişi ve konuların vergileme dışında tutulması, vergi adaleti ilkesine aykırılık teşkil etmez⁵⁷⁵.

Verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri, vergi adaleti ilkesinin alt bileşenleri arasındadır. Genellik ilkesine göre; bir toplumda mali gücü olan herkes vergi yükümlüsü olmalıdır. Herkesten vergi alınabilmesi için, vergi yükünün en adil şekilde dağıtılması ve böylece tüm birey ve gruplara yaygınlaştırılması gerekir. Verginin genelliği ilkesinin temel amacı, toplumun bazı kesimleri üzerinde vergi yükünün birikmemesidir. Bu bağlamda sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkes, elde ettiği gelir, servet veya tüketimi üzerinden vergilendirilmelidir⁵⁷⁶.

Vergi affi ile verginin genelliği ilkesi, bazı konular dahilinde çelişmektedir. Verginin genelliği ilkesi, herkesin vergi ödemesi gerektiğini öngörmekte; ancak vergi affi sonucunda bazı birey ve kurumların geçmiş dönemlerde vergilemeye ilişkin yükümlülüklerine son verilmektedir. Vergi ödevi, maddi ve şekli olmak üzere iki şekilde değerlendirilir. Maddi anlamda vergi ödevinin gerçekleştirilmesi, verginin tam ve zamanında ödenmesine bağlıdır. Ancak bir kişinin vergi yükümlülüğü bununla sınırlı değildir. Şekli anlamda vergi ödevinin yerine getirilebilmesi için, belge ve kayıt düzenine uyma, defter tutma ve beyanname verme gibi unsurların yerine getirilmesi gerekir⁵⁷⁷. Bu anlamda vergi yükümlülüğünün kapsamında vergi ödemenin yanında; gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları gibi borcun fer'ileri⁵⁷⁸ de vardır. Günümüzde vergi affi

⁵⁷⁵ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu...”, s. 152.

⁵⁷⁶ Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının...”, s. 337.

⁵⁷⁷ İnci Solak Akman, “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, 2016, s. 276.

⁵⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, vergi yükümlülüğü kapsamında değerlendirilen borcun fer'ilerini şu şekilde açıklamaktadır:

“Devletin verileme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Öte yandan, yasalarda verginin ödenmemesi durumunda da gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezası gibi ek yükümlülükler öngörülerek devlet alacağı güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 73. Maddesine göre, vergi koymaya, kaldırmaya ve değiştirmeye yetkili olan yasakoyucu, buna bağlı gecikme zammı faizi ve cezalarına ilişkin düzenlemeler yapmaya da yetkilidir. Ancak, bu tür yasal düzenlemeler yapılırken, Anayasa'da belirtilen ilkelere uygun davranılması anayasal bir zorunluluktur. Vergi borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alınan gecikme zammı, asıl alacağına bağlı olarak ortaya çıkan fer'i nitelikte belli oran ve miktardaki ek yükümlülüklerdir... Gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı verginin zamanında ödenmesini sağlamak ve ödenmemesi durumunda Hazine'nin kaybını önlemektir... Vergi cezaları, mükelleflerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda uygulanması gereken yaptırımlardır. Gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı hazinenin uğradığı zararı karşılamak iken, vergi cezalarının amacı ise vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmaktır.” (Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 tarih ve E: 1992/29, K: 1993/23 sayılı karar, (RG. 23.12.1999-23915).

kanunlarının, vergi aslını kapsam dışında tutup; borcun fer'ilerine ilişkin af hükümleri getirmesi, vergi yükümlülüğüne son verildiği gerçeğini değiştirmez. Bu sebeple af sonucunda; bireylerin vergi aslının, gecikme zammı ve faizlerinin veya vergi cezalarının affedilmesi, verginin genelliği ilkesi ile bağdaşmaz.

Vergi affi, çeşitli nedenlerle vergi borcunu ödemeyen bireyleri affederken; vergi bilinci ve ahlâkına sahip dürüst mükellefler ise bu uygulamadan faydalanmamaktadır. Bu nedenle vergi affından sadece vergi borcunu ödemeyen belirli bir kesim yararlanmaktadır. Bu noktada vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen bireylerin, hangi gerekçelerle vergi ödemediği önemli değildir. Vergi kanunları gereğince mükellef adına hesaplanan verginin, onun mali gücü ile orantılı olduğu varsayılır. Buna karşın vergi affi ile belirli şartlar altında vergi borcunun tamamı veya bir kısmı affedilir. Bu doğrultuda normal şartlarda vergi ödeme gücüne sahip bireylerin vergi affi sonucunda, genellik ilkesinin temel argümanı olan “herkes” sınıfından çıkarıldığı açıktır.

Vergi affi ile genellik ilkesi, af kanunlarında yer alan bazı hükümler sonucunda da örtüşmeyebilir. Buna verilebilecek en iyi örnek; özellikle son dönem af kanunlarında sıkça görülen “*vergi incelemesi/incelenmemesi*” durumudur. Bu durum özelinde en güncel örnek, 2019 yılında yürürlüğe giren 7186 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*'dur. Bu Kanun gereğince, yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların bildirilmesi veya beyan edilmesi halinde, bu mükelleflere yönelik vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Bu durum başta genellik ilkesi olmak üzere, Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklanan birçok ilkeye aykırıdır. Normal şartlarda vergi incelemesinden geçen mükellefler eğer hatalı bulunursa, “herkese” uygulanmak zorunda olan cezalarla karşı karşıya kalır. Ancak “*Varlık Barışı*” olarak da isimlendirilen 7186 sayılı Kanun, sözü edilen kişileri vergi incelemesi ve tarhiyatı bağlamında diğer mükelleflerden ayırmaktadır⁵⁷⁹.

Verginin genelliği ilkesine aykırı olan bir diğer düzenleme; 2003 tarihinde yürürlüğe giren 4811 sayılı *Vergi Barışı Kanunu*'dur. Bu Kanun gereğince, vergi mükelleflerine matrah artırımı yaptıkları takdirde önemli ayrıcalıklar tanınmıştır. Buna göre vergi mükellefleri, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve ücret

⁵⁷⁹ Güneş, *Vergisel ve Anayasal Yönden...*, s. 4-6; Yusuf İleri, “Varlık Barışı Dışında Tutulan Vergi İncelemelerinin Anayasa Hükümleri ve Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Değerlendirilmesi-II”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı:206, s. 2.

gelirine ilişkin matrah artırımını yaptığıında, 1998 ile 2001 dönemine ilişkin vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmiştir. Normal şartlar altında vergi incelemesine alınan yükümlüler, vergi kanunları karşısında eşit ve aynı kurallara tâbidir. Türk vergi hukukunda yükümlüleri vergi incelemesi karşısında farklı işlemlere tâbi tutan bir kural yoktur. Buna karşın adına “*Vergi Barışı*” denen; ancak aslında bir vergi affi olan bu kanunla birlikte vergi yükümlüleri farklı gruplara ayrılmıştır. Bu açıdan 4811 sayılı Kanun, verginin genelliği ve kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir düzenlemedir⁵⁸⁰.

Vergi affi ile genellik ilkesi arasındaki uyumun incelenmesinde, Anayasa Mahkemesi kararları da önemli bir kaynaktır. Örneğin; 1996 tarih ve 4213 sayılı *Kıymetli Maden ve Ziyet Eşyası Beyanı Hakkında Kanun*’un 1’inci maddesi ile Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri için, bir defaya mahsus olmak üzere işletmelerinde var olan ancak işletme kayıtlarında yer almayan kıymetli maden ve ziyet eşyası için “stok affi” getirilmiştir. Bunun üzerine Anayasa Mahkemesi’ne, 4213 sayılı Kanun’un Anayasa’ya aykırı olduğu savı ile başvurulmuştur. Söz konusu aykırılığın gerekçesi olarak; “*Madde metninden anlaşılacağı, yasa gerekçesinde de açıkça görülebileceği üzere; bir kısım vergi mükellefinin yürürlükteki vergi yasalarına aykırı davranmak suretiyle vergi kaçakçısı durumuna düştüğü, bu fiili de değeri artan stoklarını gizlemek, gizlenen stoklarla ilgili satışlarını da göstermemek suretiyle yaptıkları kabul edilmekte ve bu kesime belge düzeni içerisine geçirmedikleri kıymetli maden ve ziyet eşyaları için stok affi getirilmektedir... Bu özellikleri ile 4213 sayılı Yasa, anayasal vergi adaleti kuralları olan "genel vergilendirme" ve "vergilendirmede eşitlik" ilkelerine, dolayısıyla da Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı düşmektedir. Vergi yasası önünde eşitlik ilkesinden ve mali güce göre vergilendirme ilkesinden ayrılmayı haklı kılan bir neden, kuyumcu tüccar için söz konusu değildir.*” denilmiştir.

Anayasa Mahkemesi 4213 sayılı Kanun’un Anayasa’nın aykırılık iddiasını şöyle değerlendirmiştir⁵⁸¹:

“Dava dilekçesinde, enflasyon nedeni ile değerleri artan stoklardan ötürü doğan zahiri kârdan vergi alınması gerekçesiyle kuyumcu tüccarın belge düzeni içine geçirmedikleri kıymetli maden ve ziyet eşyaları için stok affi getirildiği, ancak, bunun

⁵⁸⁰ İleri, s. 6.

⁵⁸¹ Anayasa Mahkemesi, 12.03.1998 tarih ve E: 1996/76, K: 1998/6 sayılı karar, (RG. 21.09.2002-24883).

yalnızca kuyumcu tüccarın sorunu olmayıp ticarî ve sınaî faaliyetleri nedeniyle gelir ve kurumlar vergisi yükümlüsü olan herkes yönünden geçerli olduğunun gözardı edildiği... bu nedenle iptali istenen kuralların Anayasa'nın 2., 5., 10., 13., 17., 48. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

.....

İptali istenen kurallarla belgesiz alış-satış ve kayıt dışı stokların yaygın olduğu, kıymetli maden ve kıymetli taşlarla bunlardan yapılmış ziynet eşyasının alım-satım ve imaliyle uğraşan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, kayıt dışı stoklarından belli oranda vergi alınmak suretiyle bunları kayıtlara geçirme olanağı ve belge düzeni sağlandığı, bazı mükelleflerin vergilendirilemeyen kimi kaynaklarının ileriye dönük olarak vergilendirilmesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Böylece Yasa'nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, mükelleflerin malî gücüne ulaşılarak vergide genellik, eşitlik ve adalet ilkelerinin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle, dava konusu kuralların Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı söz konusu değildir.”

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi bu aykırılık iddiasını, Anayasa'nın 73'üncü maddesi özelinde yerinde bulmamıştır. Buna gerekçe olarak; 4213 sayılı Kanun'un geçmişte kayıt dışı bırakılan birtakım ekonomik varlıkların kayıt altına alınmasında önemli bir düzenleme olduğu, belge düzeninin sağlanmasına yardımcı olacağı ve gelecekte vergilendirilebilecek yeni kaynaklara aracı olduğu belirtilmiştir. Ancak verginin genelliği ve vergi adaleti gibi önemli ilkelerin, yalnızca bu gerekçeler kapsamında değerlendirilmesi eksik bir yorumdur. Söz konusu kararda bu çalışmada yer verilen kısımdan farklı olarak daha ayrıntılı değerlendirmeler de vardır; ancak burada belirtilen gerekçelerle söz konusu ilkelere aykırılığını tespit etmek kolay olmayacaktır. Kaldı ki stok affi uygulaması ile bireylerin mali gücüne ulaşılabilmesi ilk bakışta mantıklı görünebilir; ancak bu durum söz konusu bireylerin vergi ödevlerini yerine getirmediği ve dürüst mükelleflere kıyasla daha makul koşullarda yeniden vergilendirileceği gerçeğini değiştirmez.

Sonuç itibarıyla vergi affi ve diğer düzenlemelerde hukukî açıdan rahatsızlık oluşturan tüm unsurlar, Türkiye'de var olan “vergi hukuku algısı” üzerinedir. Türkiye'de vergi yükümlülerinin, vergi idaresinin ve vergi yargısının, vergi hukukuna bakış açısı aynı değildir. Çoğu zaman verginin kanuniliği ilkesinden feragat etmeye çalışılarak; idari

çözüm yolları öne çıkarılmaktadır. Bu noktada temel amaç, vergi affını aktif bir araç olarak kullanarak vergi tahsilatını artırmaya çalışmaktır. Vergi yükümlüleri de bu durumu kurnaz bir şekilde kullanarak, vergi affını vergi ödememek için bir araç olarak suistimal etmektedir. Bu durumun sonucunda çoğu zaman anayasal vergileme ilkeleri ihlâl edilmektedir⁵⁸².

2. Verginin Eşitliği İlkesi Açısından Vergi Affı

Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereğince vergilemede adaletin sağlanmasındaki en önemli koşul; tüm bireylerin kanun önünde eşit olması ve vergi yükümlülüğünün herkesin mali gücüne göre belirlenmesidir⁵⁸³. Verginin eşitliği ilkesi vergilemeye ilişkin düzenlemelerde dikkat edilmesi gereken en önemli ilkelerden biridir. Vergi affına ilişkin en yoğun eleştiriler; vergi adaleti ve verginin eşitliği ilkesine aykırılığı üzerinedir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi'ne vergi affı kanunları ile ilgili yapılan aykırılık iddialarının çoğu eşitlik ilkesi ile ilgilidir. Anayasa Mahkemesi bu aykırılık iddialarını değerlendirirken çoğunlukla; Anayasa'nın 10'uncu maddesinde yer alan "*kanun önünde eşitlik ilkesini*" dikkate almaktadır.

Vergi affı, devletin tek taraflı olarak kamu alacağı hakkında vazgeçerek; vergi mükelleflerinin geçmişte yaptıkları hatalar nedeniyle ödemedikleri vergi borçlarını belirli bir süre içerisinde telafi etmelerine olanak sağlar. Bu nedenle vergi affı sayesinde vergi kaçırınan mükelleflere ilişkin verilen cezalar da affedilebilir. Ancak bu durum, vergi borcunu zamanında ödeyen ve diğer vergisel yükümlülüklerini kuralların öngördüğü şekilde yerine getiren kişiler nezdinde adaletsiz bir uygulamadır. Bu bağlamda vergi ödeyen ve ödemeyen mükellefler arasında ortaya çıkan bu durum verginin eşitliği ilkesi ile bağdaşmaz⁵⁸⁴.

Türk vergi hukukunda vergi adaletinin önündeki en büyük engellerden biri, dürüst mükelleflerin aleyhine; vergisini ödemeyen ve bu anlamda vergi ödevini yerine getirmeyenlerin ise lehine olan af uygulamalarıdır. Vergi affının tercih edilmesindeki siyasi neden, affın oy endişesi ile politik bir yatırım aracı olarak kullanılmasıdır. Bu durum

⁵⁸² Mustafa Akkaya, "Vergi Hukuku Eğitimi ve Vergi Hukuk Algısı Üzerine", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3-4, s. 179.

⁵⁸³ Özbek, "Vergi Afları ve Yansımaları", s. 105.

⁵⁸⁴ Burcu Demirbaş, **Vergi Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri**, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 4-5.

vergi ödememek için her yola başvuranların beklentisi ile birleştiğinde; Türkiye’de vergi affının neden bu derece revaçta olan bir uygulama olduğu anlaşılacaktır. Ancak bu unsurlar, vergi ödevini büyük bir fedakârlık göstererek yerine getiren kişiler için büyük bir adaletsizliktir. Zira vergisini ödeyenleri cezalandıran ve kurallara uygun davrandıkları için neredeyse pişman eden bir uygulamanın adilliği tartışmalıdır. Vergi affı nedeniyle vergi borcunu ödemeyenler ekonomik anlamda avantajlı olur. Ancak hukuka aykırı her davranışın mutlak surette bir yaptırımını olmalıdır. Kaldı ki kendini “hukuk devleti” olarak tanımlayan bir ülke, her türlü adaletsizlik ve haksızlığa karşı hukuka uygun düzenlemeler yapmak zorundadır⁵⁸⁵.

Vergi yükümlülerinin vergilemeye ilişkin tutum ve davranışları, vergi sisteminin adil olup olmamasına göre şekillenir. Vergilemede adalet ilkesine uygun davranılmadığında, vergi yükümlülerinin davranışlarındaki değişiklik dikkat çekmektedir. Zira böyle bir durumda, dürüst vergi yükümlüleri de hissettikleri haksızlık duygusunun etkisiyle hata yapabilir. Bunun sonucunda ortaya çıkan kötü davranışlar, vergiye gönüllü uyumu kötü yönde etkilemektedir. Öte yandan vergi affı sadece dürüst mükellefler nezdinde adaletsiz bir uygulama değildir. Vergi affı uygulanmadan önce kanunlara aykırı hareket ederek cezalandırılan ve bu cezayı ödeyen mükellefler özelinde de bir haksızlık söz konusudur. Görüldüğü üzere vergi affı, vergi kaçırın ve görevlerini yerine getirmeyen kişilerin; vergisini zamanında ödeyen veya yaptığı hata sonucunda bu borcu cezalı ödeyen kişilere karşı adaletsiz bir şekilde kayırılmasıdır⁵⁸⁶.

Vergi affının eşitlik ilkesine aykırılığı, aftan yararlanacak bireylerin diğerlerine kıyasla farklı uygulamalara tâbi olması ile başlar. Vergi affı kanunları, zamanında herkes gibi vergi borcunu ödemeyen ve bu anlamda aslında vergi kaçırın mükelleflere yönelik af hükümleri getirir. Bu mükellefler normal şartlarda vergi ödevini yerine getirmedikleri için birtakım yaptırımlarla karşı karşıya kalır. Bu yaptırımın ne olacağı, söz konusu hatanın vergi suçu veya vergi kabahati olmasına göre değişir. Sonuç itibariyle normal şartlarda cezalandırılması gereken mükellefler af kanunları ile neredeyse ödüllendirilir. Bu nedenle vergi affının, vergi borcunu ödeyen belirli bir kesimi dışarıda tutup; sorumluluklarını yerine getirmeyen diğer bireyler için uygulanması verginin eşitliği ilkesine uygun

⁵⁸⁵ Şenyüz, “Hukuk Devleti Perspektifinden...”, s. 92-93.

⁵⁸⁶ Kargı ve Yüksel, s. 39.

düşmez⁵⁸⁷. Öte yandan vergi affı sonucunda cezaların caydırıcılığı ve etkinliği zarar görmekte ve böylece toplum nazarında güvensiz bir ortam oluşmaktadır⁵⁸⁸.

Af kanunları ile eşitsizlik kavramı herkesin zihninde bütünleşmiştir. Af kanunları ile belirli bir tarihe kadar işlenen suç ve cezalar affedilirken; bu tarihi yıl, gün veya saat farkıyla kaçırmış kişiler ise yaptıkları hataların bedelini öder. Yalnızca bu sebepten dolayı bile af kanunları; kanun önünde eşitlik ve adalet ilkeleri ile bağdaşmaz. Burada olması gereken; herkesin yaptığı hatanın sonucunda kanunların öngördüğü cezalar ile karşı karşıya kalmasıdır. Bu durum cezaların caydırıcılığı prensibine de uygun düşecektir. Bu bakımdan af kanunlarının Anayasa'nın 10'uncu maddesinde yer alan "*kanun önünde eşitlik ilkesine*" uygun olması gerekir⁵⁸⁹.

Af kanunları vasıtasıyla kişilere verilen cezaların affedilmesi, kanun koyucunun ceza adaletine müdahalesi olarak görülmekte ve literatürde yoğun bir şekilde eleştirilmektedir. Kanun koyucunun ceza adaletine ilişkin bu müdahalesi, "kamu menfaati" ve "insanilik" gibi ölçütlere dayanır. Ancak afların sık aralıklarla tekrarlanması, ceza adaleti hususunda kötü sonuçlar doğurur. Bunun nedeni cezalandırmaya ilişkin ölçütlerin ve hukukî kuralların, tüm toplumun güvenini ve huzurunu korumak için geliştirilmesi ile ilgilidir. Bu bağlamda hukuk devletine karşı duyulan güven ve inanç zedelenirse, herkes kendi çıkarını korumak için önlemler almaya çalışacaktır⁵⁹⁰.

Vergi affının vergi ahlâkı ve vergi bilinci üzerinde meydana getirdiği tahribat, vergi mükelleflerinin hissettiği adaletsizlik duygusu ile yakından ilişkilidir. Vergi affı, vergi sisteminin değişmez bir enstrümanı olarak kullanıldığında; henüz yakın bir zamanda aftan yararlanan mükellefler yeni bir vergi affı geleceğinin beklentisi içine girmekte ve vergi ödevine ilişkin bağlılık neredeyse kalmamaktadır. Bu durum vergi ödevine sadakatsizlik eden mükellefler nezdinde vergi uyumunu düşürürken; vergisini ödeyen diğer kişiler tarafından da haksızlık olarak görülmektedir⁵⁹¹.

⁵⁸⁷ Edizdoğan ve Gümüş, s. 108.

⁵⁸⁸ Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016, s. 174.

⁵⁸⁹ Uğur Alacakaptan, "780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, 1966, s. 22-23.

⁵⁹⁰ Demirbaş, s. 80-81.

⁵⁹¹ Mehmet Yücel, **Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, Mayıs 2016, s. 98; Tuğçe Akdemir ve Abdullah Çavdar, **Vergi Suçu Kavramı ve Mükellefleri Vergi Suçu İşlemeye Yönelten Etkenler**, Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan Cilt: II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, Ankara, 2015, s. 3-4

Vergi affını, “vergi kaçıran ve devleti aldatan kişiler için tanınan bir imtiyaz” olarak değerlendiren dürüst mükellefler; afların neredeyse iki yılda bir çıkarılma sıklığını da göz önünde bulundurarak vergi kaçırma yoluna gidebilir. Bu durum, kayıt dışı ekonomi açısından önemli sinyaller verecek ve ülkelerin af beklentisini kırmaya yönelik programları faaliyete geçirememesi durumunda, vergi kayıp ve kaçakları ciddi düzeyde artacaktır. Bunun temel nedeni, sık çıkarılan af kanunları nedeniyle mükelleflerin vergi ödeme isteğinin azalması ve nihayetinde vergi borçlarını ödememeyi tercih etmesidir⁵⁹². Gelecek dönemlerde bu durum, dürüst mükelleflerin kendilerini vergisel sömürü altında hissetmelerine ve vergilemeye karşı her zaman olduğundan daha fazla tepki göstermelerine neden olacaktır⁵⁹³.

Vergi affının olağan bir araç haline gelmesi, ülke açısından önemli sonuçlar doğurur. Böyle bir durumda; kayıt dışı ekonomi ile mücadele zayıflamakta, af nedeniyle toplumda eşitsizlik düşüncesi hâkim olmakta, hukuka ve kurallara olan saygı yok olmakta ve suçların cezasız kalması nedeniyle adalet sistemine olan güven zedelenmektedir. Tüm bunlar, toplumda rahat bir şekilde suç işlenmesinin önünü açmakta ve hukuk kurallarının kişilerin isteği ve arzusuna göre değişebileceği düşüncesine neden olmaktadır. Bu noktada aflar, hukukun üstünlüğü ve suçlarla mücadele gibi önemli kavramları gölgelemekte ve toplumsal adalet duygusunu yok etmektedir⁵⁹⁴.

Diğer bir açıdan vergi affı, vergi borcunu zamanında ödeyenler ile af sonrasında sadece vergi aslını ödeyip vergi cezası affedilenler arasında, paranın değer kaybından dolayı eşitsizlik yaratmaktadır. Zira vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefler bu süre zarfında, vergi ödeyenlere kıyasla daha avantajlı olacak ve bunu bir yatırım aracı olarak kullanabilecektir. Bu durumda; vergi borcuna sadık kalan dürüst mükellefler rekabet avantajını kaybedecek ve vergi affı nedeniyle başka bir yönden daha eşitsizliğe uğrayacaklardır⁵⁹⁵.

⁵⁹² Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II”, **Yaklaşım** Sayı:137, Mayıs 2004, s. 1-2; Zübeyr Yıldırım ve Serkan Açar, **Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği**, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 7-8.

⁵⁹³ Arıkan ve Yurtsever, Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I”, s. 3.

⁵⁹⁴ Üzeltürk, “Birinci ve İkinci...”, s. 187.

⁵⁹⁵ Er, “Varlık Barışı Kanunu...”, s. 271.

Vergi affi yalnızca olağanüstü ekonomik koşullarda uygulanabilen bir araç olmalıdır. Bu koşullara en güzel örnek; ülkenin içinde bulunduğu bir ekonomik kriz ortamıdır. Böyle durumlarda dahi vergi affının uygulanabilmesi için haklı gerekçeler olmalıdır. Sözü edilen haklı gerekçeler arasında; ekonomik kriz nedeniyle duyulan acil gelir ihtiyacı ve toplanamayan kamu gelirlerinin tahsilatının hızlandırılması gibi unsurlar vardır. Ülkenin içinde bulunduğu bu tür olağanüstü haller dışında, vergi affına başvuru her durum nispi eşitlik anlayışına aykırıdır. Kaldı ki, vergi aflarının gerçekten kamu yararı için uygulandığı hususunda kanıtlanmış somut bir örnek yoktur. Devletin görevleri arasında, teşebbüs özgürlüğü bağlamında haksız rekabetin önlenmesi gibi anayasal sorumluluklar vardır. Bunun aksine, vergi affı nedeniyle ortaya çıkan haksız rekabet koşulları herkes tarafından bilinmektedir. Bu bağlamda özellikle matrah artırım gibi uygulamaların af kanunlarına dahil edilmesi, kayıt dışılığı özendirir⁵⁹⁶.

Vergi affını eşitlik ilkesi bağlamında değerlendirirken çoğunlukla gözden kaçırılan ve aslında uygulamanın en başında düşünülmesi gereken bir konu vardır. Bilindiği üzere vergi afları, genellikle beyanname üzerinden vergilendirilen mükelleflere yönelik uygulanır. Zira kaynakta kesinti (stopaj) usulüyle vergilendirilen mükelleflerin, teknik olarak vergi affından faydalanması neredeyse imkânsızdır. Öte yandan stopajla vergilendirilen mükelleflerin büyük bir çoğunluğu, ücret geliri elde eden dar veya orta gelirli kişilerden oluşmaktadır. Bu bağlamda daha ücretleri eline geçmeden stopaj yoluyla vergilendirilen mükelleflerin, vergi sistemi içinde dürüst olmaktan başka çaresi de kalmamıştır. Buna karşın daha çok ticari ve benzeri kazanç türlerini elde eden ve bu nedenle beyan usulüyle vergilendirilen mükellefler, vergi affının esas muhatapları olmaktadır. Bu kişilerin ücretlilerle kıyaslanamayacak düzeyde kazanç elde ettiği ve vergi ödemediği için aftan yararlandığı düşünüldüğünde, iki taraf arasındaki eşitsizlik daha belirgin olmaktadır⁵⁹⁷.

Araştırmanın bu kısmında, literatürde vergi affı ile eşitlik ilkesi arasındaki ilişkinin nasıl değerlendirildiği üzerinde durulmuştur. Ancak konuya sadece bu perspektiften bakmak yeterli değildir. Bu bağlamda vergi affı ile eşitlik ilkesinin, toplumun temsilcilerinden oluşan yasama organınca nasıl değerlendirildiği de önemli bir konudur.

⁵⁹⁶ Şenyüz, “Hukuk Devleti Perspektifinden...”, s. 93-94.

⁵⁹⁷ Akçaoğlu, s. 3-4.

Bu bağlamda; 2003 tarihli *Vergi Barışı Kanunu Tasarısı*'nın Plan ve Bütçe Komisyonunda nasıl değerlendirildiği iyi bir örnek olacaktır. Söz konusu kanun tasarısı için bazı komisyon üyeleri, bu tasarının verginin eşitliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle karşı oy kullanmıştır. Karşı oy yazısında şu ifadeler yer verilmektedir⁵⁹⁸:

“Vergi Barışı Kanunu Tasarısı kapsamı itibariyle bir malî af kanunu tasarısıdır. Ancak tasarıda af kelimesi kullanılmamıştır. Önceki malî af kanunlarında da hükümetler “af” kelimesini kullanmaktan kaçınmışlardır. Ancak “vergi barışı” oldukça iddialı bir isimdir. Vergi afları vergide eşitlik ilkesine aykırı düşmektedir. Affın vergide eşitlik ilkesi yanında hukuksal ve ekonomik boyutlarıyla da değerlendirilmesi gerekir. Aflar hukuksal boyutuyla devlet-vatandaş ilişkisinin vergilendirme alanındaki yansımaları olan vergi alacaklısı-vergi borçlusunu ilişkisinin zamanında düzgün kurulmadığı gibi bir kabulü içermektedir. Ekonomik boyutuyla değerlendirildiğinde ise vergilerle gerçekleştirilemeyen kamu giderlerinin finansmanı nasıl sağlanmaktadır, ya da vergi mükelleflerinin finanse etmediği kamu giderlerini kim finanse etmektedir sorularına cevap aramak gerekecektir. Bunlar afların sorunlu ve olumsuz yanlarıdır.”

Vergi affı kanunlarını eşitlik ilkesi özelinde değerlendirirken; Anayasa Mahkemesi'nin bu konuya ilişkin bakış açısı ve tutumu çok önemlidir. Anayasa Mahkemesi'nin kanun önünde eşitlik prensibine karşı yaklaşımı, şu kararda net bir şekilde görülebilir⁵⁹⁹:

“...Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları -eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka

⁵⁹⁸ Türkiye Büyük Millet Meclisi, Vergi Barışı Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 11.

⁵⁹⁹ Anayasa Mahkemesi, 12.01.1989 tarih ve E: 1988/4, K: 1989/3 sayılı karar, (RG. 10.01.1990-20398).

haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz. O halde, Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarına göre, eşitliği bozduğu iddia edilen kural haklı bir nedene dayanmakta veya kamu yaran amacıyla yürürlüğe konulmuş ise bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez.”

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi'ne göre, “*haklı bir nedene dayanmak*” ve “*kamu yararı gütmek*” koşuluyla⁶⁰⁰; bazı durumlarda bireylerin farklı muameleler görmesi eşitlik ilkesini zedelemeyebilir. Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi'ne göre eşitlik ilkesi, “*aynı hukukî durumda olanlara aynı, farklı hukukî durumda olanlara farklı muamele yapmak*” demektir⁶⁰¹. Bugüne kadar Anayasa Mahkemesi'ne, vergi affi kanunlarının Anayasa'ya aykırılığı ile ilgili birçok itiraz yapılmıştır. Bu itirazlar arasında en çok karşılaşılan konu, vergi affinin eşitlik ilkesine aykırılığı üzerinedir. Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi'nin vergi affi konusuna nasıl yaklaştığı ve eşitlik ilkesi açısından vergi affini nasıl değerlendirdiği konusu önem kazanmaktadır:

1) Anayasa Mahkemesi'ne 1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un⁶⁰² Geçici 4'üncü maddesiyle ilgili Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla başvurulmuştur. Aykırılık iddiasına

⁶⁰⁰ Anayasa Mahkemesi başka bir kararında “kamu yararı” ve “haklı neden” ölçütlerine ilişkin şu değerlendirmeyi yapmıştır: “... *"kamu yararı" ve "haklı nedenin" a) ANLAŞILABİLİR b) AMAÇLA İLGİLİ c) MAKUL ve ADİL olması gerekir. Getirilen düzenleme herhangi bir biçimde birbirini tamamlayan, birbirini doğrulayan ve birbirini güçlendiren bu üç ölçütten birine uymuyorsa, eşitlik ilkesine aykırı bir yön vardır denilebilir. Çünkü eşitliği bozduğu öne sürülen kural haklı bir nedene dayanmamakta ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmamış olmaktadır. Başlangıçta var olan uyum içindeki bu koşullar, zamanla aralarındaki bağın çözülmesi halinde de Anayasa kuralına aykırı hale gelebilirler.*” (Anayasa Mahkemesi, 19.02.1992 tarih ve E: 1991/13, K: 1992/10 sayılı karar, RG. 17.11.1994-22114).

⁶⁰¹ Anayasa Mahkemesi eşitliği, “mutlak eşitlik” ve “nispi eşitlik” olmak üzere iki şekilde değerlendirir. Nitekim Anayasa Mahkemesi birçok kararında nispi eşitliğe açık bir şekilde atıf yapar. Bu konu şöyle açıklanmaktadır: “*Mutlak eşitlikten kastedilen husus, kanunların herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Kişilerin kişisel ve özel durumlarına bakılmaz. Nitekim mutlak eşitlik, muhtevastaki anlam esas alınarak kimi yazarlar tarafından; şekli hukukî eşitlik, aritmetik eşitlik olarak da ifade edilmektedir. Nisbî eşitlik denince ise, aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme tâbi tutulması anlatılmak istenmektedir. Bu şu anlama gelmektedir; farklı durumlarda bulunan kişiler, farklı işlemlere tâbi tutulabilirler. Diğer bir ifadeyle, nisbî eşitlik anlayışına göre, eşit olmayanlara farklı kuralların uygulanması eşitlik ilkesine aykırı değildir. Bu ilkeye göre, kişinin hakları ve ödevleri, yetkileri ve sorumlulukları, durumunu, niteliğine yaptığı işe göre değişebilmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin farklı kararlarında nisbî eşitlik ilkesine vurgu yaptığı bilinmektedir.*” (Anayasa Mahkemesi, 25.11.2015 tarih ve E: 2015/13, K: 2015/108 sayılı karar, RG. 15.12.2015-29563).

⁶⁰² 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi

neden olan söz konusu madde hükmü şöyledir: “*Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 (dahil) lirayı aşmayanlar, vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31.12.1985 tarihine kadar ödedikleri takdirde haklarında kesilen cezalar terkin edilir ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmaz.*”. Söz konusu bu madde hükmü, Anayasa Mahkemesi tarafından “sınırlı bir af” olarak görülmüştür⁶⁰³. Anayasa Mahkemesi bu durumu, Anayasa’nın 10’uncu maddesi özelinde şu şekilde değerlendirmiştir⁶⁰⁴:

“...Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında söz konusudur. Dava konusu Geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11/12/1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o taktirde zedelenirdi. Ancak, maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir ayla bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir. Bu nedenlerle söz konusu maddenin Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı bir yönü yoktur.”

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi, mükellefler arasında uygulanacak farklı bir uygulama hakkında “farklılaştırma” kavramını kullanmış ve bu farklılaştırmanın (aslında eşitsizliğin) haklı nedeni olarak “kamu yararını” ön plana çıkarmıştır. Bu karar gereğince 3239 sayılı Kanun özelinde kamu yararı; “*vergi ihtilaflarını azaltmak*,” “*gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak*” ve “*idarenin ve yargının yükünü azaltmak*” gibi unsurlardan oluşmaktadır. Burada üzerinde durulması gereken en önemli konu, Anayasa Mahkemesi’nin haklı neden olarak saydığı bu unsurlar neticesinde

ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, (RG. 11.12.1985-18955).

⁶⁰³ Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak 2005, s. 298.

⁶⁰⁴ Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarih ve E: 1986/5, K: 1987/7 sayılı karar, (RG. 12.11.1987-19632).

yaptığı denetim türüdür. Anayasa Mahkemesi bu kararıyla birlikte; aslî görevi olan “hukukîlik denetimi” yerine “yerindelik denetimi”⁶⁰⁵ yaptığı izlenimi vermektedir. Zira haklı neden olarak sayılan bu unsurlar, Anayasa’da temellendirilmiş gerekçelerden biri değildir⁶⁰⁶.

Söz konusu kararda, bireyler arasındaki eşitsizliğin haklı gerekçesi olarak “kamu yararı” gösterilmiştir. Buna karşın vergi hukukunda eşitlik ilkesi, “mali güç” ile ilişkilendirilir. Anayasa Mahkemesi bu kararında, 3239 sayılı Kanun’da belirtilen üç yüz bin lirayı ölçüt olarak almıştır. Buna göre Anayasa Mahkemesi, “vergiyi ödemeyenler arasındaki eşitliği” değerlendirmiştir. Nitekim bu tutum, verginin eşitliği ilkesi ile bağdaşmaz. Burada Anayasa Mahkemesi’nin değerlendirmesi gereken asıl konu, “vergi ödeyenler” ile “vergi borcunu ödemeyip aftan yararlananlar” arasındaki eşitsizliğin durumu olmalıydı. Buna karşın söz konusu kararda; vergi borcunu ödemeyip vergi kanunlarına ve Anayasa’ya karşı gelen mükelleflerin, “aftan yararlanıp yararlanmama durumlarından dolayı birbirleri arasındaki eşitliğe” bakılmıştır. Bu durum Anayasa Mahkemesi’nin, vergi afları konusunda eşitlik ilkesini yorumlama şeklinin “hukukîlik denetiminden” uzak olduğu düşüncesine yol açmaktadır⁶⁰⁷.

Anayasa Mahkemesi bu kararla, vergi affı ile vergileme arasındaki ilişki açısından eşitlik ilkesini yorumlamaktan kaçınmıştır. Zira ilgili karar özelinde Anayasa Mahkemesi’nin, yatay ve dikey eşitlik kavramlarından bahsetmemesi ilginçtir. Öte yandan Mahkeme söz konusu itirazı incelerken, eşitlik ilkesinin kimler arasında değerlendirileceğini anlamamış gibi davranmaktadır. Buna karşın Anayasa Mahkemesi gibi tecrübeli bir yüksek mahkemenin, söz konusu itiraza ilişkin sorunu anlamaması imkânsızdır. Burada gerçekleşen durum; Anayasa Mahkemesi’nin “vergi hukuku açısından eşitlik ilkesini” ve “vergi affı müessesesini” eleştirmekten kaçınmış olmasıdır⁶⁰⁸.

⁶⁰⁵ Bu konu hakkında daha ayrıntılı bir bilgi için bkz. Yusuf Şevki Hakyemez, “Anayasa Mahkemelerinin Geleneksel İşlevi Bağlamında Günümüzde Ortaya Çıkan İki Sorun: Yerindelik Denetimi Tartışmaları ve Ulusalüstü Örgüte Üye Devletlerdeki Anayasa Yargısının Konu Bakımından Sınırlandırılması”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:24, 2007.

⁶⁰⁶ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2017, s. 314; Saban, “Vergi Suçlarında Affı...”, s. 461.

⁶⁰⁷ Saban, “Vergi Suçlarında Affı...”, s. 462, 463; Müftüoğlu Hoş, s. 6.

⁶⁰⁸ Sibel Yılmaz, s. 286-287.

2) Anayasa Mahkemesi'nin vergi affı ile eşitlik ilkesi arasındaki aykırılık iddiasını incelediği bir başka karar, 1992 tarih ve 3787 sayılı *Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun* ile ilgilidir. Öte yandan 3787 sayılı Kanun, neredeyse bütün anayasal vergileme ilkeleri özelinde Anayasa'ya aykırılık düşüncesi taşıyan bir düzenlemedir. Söz konusu aykırılık iddiaları; eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, kanunilik ilkesi ve kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesi ile ilgilidir⁶⁰⁹. Burada konumuz gereği söz konusu Kanun'un, eşitlik ilkesi ile olan aykırılık iddiası değerlendirilecektir⁶¹⁰:

“Anayasa'nın 10. maddesindeki, eşitlik ilkesiyle aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise farklı kurallara bağlı tutulması öngörülmektedir. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler için değişik kuralları ve uygulamaları gerekli kılabilir. Başka bir anlatımla, durum ve konumlarındaki farklılıkların doğurduğu zorunluluklarla, Anayasa'da öngörülen kamu yararı ya da başka nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilemez... Aynı hukuksal konumda olmalarına karşın vergi borcunu ve diğer yükümlülüklerini zamanında yerine getirenlerle, getirmeyenlerin kamu yararı amacıyla farklı kurallara bağlı tutuldukları anlaşıldığından iptali istenen kurallar eşitlik ilkesine aykırı görülmemiştir.”

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi; bireyler arasındaki hukukî farklılıklarda, farklı kuralların uygulanabileceğini savunmuştur. Nitekim bu bakış açısı Anayasa Mahkemesi'nin “nispi eşitlik” anlayışını benimsediğini gösterir. Buna göre farklı durumda olan bireylerin, farklı uygulamalara tâbi tutulması eşitlik ilkesi açısından tezatlık oluşturmaz. Ancak söz konusu kararda, *“aynı hukuksal konumda olanlar arasında yapılan farklı bir uygulamadan”* bahsedilmektedir. Burada aynı durumda olanlar için yapılan farklı uygulama, ilgili Kanun özelinde getirilen af hükümleridir. Normal şartlarda bu durum, Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında bahsedilen nispi eşitlik anlayışı ile bağdaşmaz. Söz konusu kararda Anayasa Mahkemesi, “kamu yararı” için bireyler arasında farklı uygulamaların yapılabileceğini savunmuştur. Özetle bu kararda, ilgili düzenleme nedeniyle doğan eşitsizliğin haklı gerekçesi olarak “kamu yararı”

⁶⁰⁹ Gerek ve Aydın, s. 402.

⁶¹⁰ Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 tarih ve E: 1992/29, K: 1993/23 sayılı karar, (RG. 23.12.1999-23915).

gösterilmiştir. Bu durumda Anayasa Mahkemesi, nispi eşitlik prensibi ve önceki kararları bağlamında kendi içerisinde çelişkiye düşmektedir. Nitekim bu durumun, “bilinçli” bir şekilde yapılması da dikkat çekici bir diğer unsurdur⁶¹¹.

Anayasa Mahkemesi’nin vergi affi kanunları ile ilgili kamu yararı unsurunu öne çıkararak; eşitlik ilkesi özelinde farklı bir tutum sergilediği yadsınamaz bir gerçektir. Bu durumun temel nedeni, Anayasa Mahkemesi’nin vergi kanunlarını “devlet açısından” yorumlamasıdır. Burada esas anlamda yapılması gereken, yalnızca mükellef ile devlet arasındaki ilişkinin değil; aynı zamanda mükelleflerin kendi aralarındaki ilişkinin irdelenmesidir. Kaldı ki vergi aflarının, vergi ödevini yerine getiren ve getirmeyen mükellefler arasında nasıl bir eşitsizliğe neden olduğunu incelemek daha önemlidir. Ancak Anayasa Mahkemesi çoğu kararında ne yazık ki bu ilişkiye yer vermemektedir. Öte yandan vergi affi kanunlarını “devletçe” okuyan Anayasa Mahkemesi’nin, kamu yararını gerçek anlamda gözetmesi için; af kanunlarını hazine yararına okuması gerekir. Buna karşın ilgili kararlarda çoğunlukla hazinenin değil; mevcut vergi sistemi ve politikasının korunması dikkat çekicidir⁶¹².

3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Vergi Affi

Vergilemenin adaletli bir şekilde gerçekleştirilmesinde mali güce göre vergilendirme ilkesi önemli bir yere sahiptir. Verginin eşitliği ilkesinin tam anlamıyla sağlanabilmesi için, bireylerin mali gücünün dikkate alınması önemlidir. Anayasa’nın 73’üncü maddesi gereği; herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Bu bağlamda genel kaide olarak; vergi mükellefi olabilmek için bireylerin ekonomik koşullarına bakılmamaktadır.

⁶¹¹ Sibel Yılmaz, s. 290.

⁶¹² Rençber, s. 312-313; Saban, “Vergi Suçlarında Affi...”, s. 468.

*Anayasa Mahkemesi’nin vergi affi kanunları ile ilgili, Anayasa’nın 10’uncu maddesi kapsamında verdiği kararlara ilişkin diğer örnekler için bkz:

(1) 2003 tarih ve 4811 sayılı *Vergi Barışı Kanunu* ile ilgili yaptığı değerlendirmeler; (Anayasa Mahkemesi, 12.06.2008 tarih ve E: 2004/99, K: 2008/120 sayılı karar, RG. 29.01.2009-27125); (Anayasa Mahkemesi, 26.05.2004 tarih ve E: 2004/35, K: 2004/64 sayılı karar, RG. 10.02.2005-25723); (Anayasa Mahkemesi, 12.05.2004 tarih ve E: 2003/106, K: 2004/59 sayılı karar, RG. 03.11.2004-25632).

(2) 2011 tarih ve 6111 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* ile ilgili yaptığı değerlendirme; (Anayasa Mahkemesi, 27.10.2011 tarih ve E: 2011/46, K: 2012/145 sayılı karar, RG. 19.05.2012-28297).

(3) 2016 tarih 6736 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun* ile ilgili yaptığı değerlendirme; (Anayasa Mahkemesi, 29.11.2017 tarih ve E: 2017/150, K: 2017/162 sayılı karar, RG. 24.01.2018-30311).

Ancak konu verginin ödenmesine geldiğinde, bu durum değişmektedir. Anayasa gereğince herkes “mali gücüne göre” vergilendirilmek zorundadır. Bu bakımdan bireyler verginin ödenmesi hususunda “kanun önünde eşit değillerdir”. Bu bağlamda kanun yapmakla görevli olan parlamentonun en aslî görevlerinden biri, mali güce göre vergilemeye uygun düşen kanunlar yapmaktır⁶¹³.

Vergi affı, verginin eşitliği ilkesi ile birçok açıdan çeliştiği gibi; mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından da farklı bir sonuç yaratmamaktadır. Vergi affı sonucunda, normal şartlarda ödenmesi gereken vergi borçlarının tamamının veya bir kısmının affedilmesi; bireyler arasında ekonomik anlamda haksızlık yaratır. Vergi borcuna sadık kalan ve gelirinden önemli bir pay ayırarak bunu ödeyen bir mükellefin hissettiği vergi yükü, sözü edilen haksızlığın en önemli ispatıdır. Türkiye gibi vergi gelirlerinin daha çok orta gelirli bireylerden toplandığı ülkelerde; vergi affı sonucunda ortaya çıkan adaletsizliğin boyutu tahmin edilebilir. Bu durumda vergisini ödeyen mükellefin mali gücü azalmakta iken; af sonucunda vergi ödemeyen veya ödemesi gerekenden daha az vergi ödeyen bireyler ise, ekonomik anlamda daha güçlü bir hale gelir. Bu durum mali güce göre vergilendirme ilkesine zarar vermektedir. Bu bağlamda belirli bir döneme ilişkin vergi borçlarının affedilmesi, anayasal eşitlik ilkesini zedelemekte ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına engel olmaktadır⁶¹⁴.

Vergi mükelleflerinin aynı veya farklı statüde olduğunu belirlemeye yönelik en önemli kriter “mali güçtür”. Anayasa Mahkemesi mali güç ölçütünü genellikle nispi eşitlik bağlamında değerlendirse de; burada önemli olan nokta farklı statüdeki bireyler arasında mali güce göre eşit bir vergilendirme yapılmasıdır. Bu bağlamda mali gücü eşit olan iki farklı kazanç grubunu incelemek, konunun daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Örneğin; normal şartlarda bir mali yıl içerisinde eşit düzeyde gelir elde eden ücretliler ile ticari kazanç sahipleri; vergilendirme yöntemi olarak farklılaştırılmıştır. Ücretliler yıllık gelir vergisi borçlarını stopaj yoluyla ücret daha ellerine geçmeden ödemekteyken; ticari kazanç sahipleri ise beyanname usulüyle yılda iki eşit taksit halinde bu borcu öderler. Bu durumda ücretlilerin vergi ödememek gibi bir şansı kalmamakta iken; beyanname usulüyle vergilendirilen mükellefler ise bu görevlerini kolay bir şekilde aksatmaktadır. Bu

⁶¹³ Akçaoğlu, s. 2, 4.

⁶¹⁴ Dönmez, s. 24.

noktada ücretliler, vergi affından yararlanma konusunda adeta sistemin dışına çıkarılmıştır. Bu durum mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkesiyle bağdaşmaz⁶¹⁵.

(1) 1992 tarih ve 3787 sayılı *Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun*, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş düzenlemelerden biridir. Bu Kanun'un 3'üncü, 7'nci, 8'inci ve 9'uncu ve 14'üncü ve 15'inci maddeleri özelinde; mali güce göre vergilendirme ilkesi bağlamında Anayasa'ya aykırılık iddiaları ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. İlgili kararda iptal edilmesi gereken konuların gerekçesi şu şekilde özetlenmiştir⁶¹⁶:

"...Dava dilekçesinde özetle, Anayasa'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda sosyal devlet olduğunun belirtildiği, hukuk devletinin ileri aşamasına ancak bu ilke ile ulaşılabileceği, sosyal devletin temel amaç ve görevinin, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamak olduğu, vergi düzenlemelerinin tüm hak ve özgürlükleri etkileyici niteliğinin bulunduğu, devletin vergi koyma kaldırma ve değiştirmede sosyal hukuk devleti tanımında ifade edilen ilkelere uyması gerektiği belirtilerek 1. ve 2. maddelerin uygulanmasında "başvurulacak mercii" ve "başvuru süresi"nin yasa ile belirlenmemiş olmasının Anayasa'nın 87. maddesine aykırı olduğu, yasaların öngördüğü hakların kullanılmasının süreye bağlandığı durumlarda, bu sürenin yasalarda gösterilmesinin hukuk devletinin bir gereği bulunduğu, vergi mükelleflerine tanınan hakların kullanılmasını sınırlayan hak düşürücü sürelerin yasada yer verilmemesinin Anayasa'nın 2. ve 8. maddelerine aykırı olduğu, vazgeçilen faiz, zam ve cezaları zamanında ödeyen mükelleflerin iyi niyetlerinin cezalandırıldığı, ödemeyenlerle aralarında eşitsizlik yaratıldığı, bu durumun Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen malî güce göre vergi ödeme ilkesine de ters düştüğü, bu nedenlerle Yasa'nın iptal edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür."

Görüldüğü üzere, 3787 sayılı Kanun özelinde Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilen hususlar bu şekilde özetlenmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda yaptığı değerlendirme ise şu şekildedir:

⁶¹⁵Bumin Doğrusöz, "Yeni Yılın Başında "Af" ve Uyanması Beklenen Adalet", 08.01.2011, <http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=564>, (03.04.2020).

⁶¹⁶ Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 tarih ve E: 1992/29, K: 1993/23 sayılı karar, (RG. 23.12.1999-23915).

“...İptali istenen yasa, bazı kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılmasını sağlamak amacıyla kimi kolaylaştırıcı ve özendirici kurallar içermektedir. Yasa'nın gerekçesi ile TBMM'nde yapılan görüşmelerde de belirtildiği gibi bu kuralların hukuksal yönden olmasa bile fiilen büyük ölçüde tahsil kabiliyetini yitirmiş kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılarak Hazine'ye aktarılması; ihtilaflı kamu alacakları ile ihtilaf doğması muhtemel alacaklara ilişkin dava dosyalarının azaltılması; alacağın takibi için alacak bedelinden daha fazla gider yapılmasının engellenmesi; büyük oranlarda gerçekleşen enflasyonun doğurduğu zararın bir ölçüde giderilmesi ve kamu giderleri için kamu finansmanın en kısa sürede sağlanması amacıyla getirildiği anlaşılmaktadır.

...

Maddelerde vazgeçilen kamu alacağına ilişkin düzenlemeler verginin aslıyla ilgili olmayıp bunun fer'i nitelikteki uzantıları olan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarıyla ilgilidir. Belirlenen kamu alacaklarında indirim yapılabilmesi, vergi aslının tamamen ödenmesi koşuluna bağlanmıştır. Başka bir anlatımla, malî güce göre alınan vergi aslının, bir bölümünden vazgeçilmesi ya da affedilmesi söz konusu değildir.

Yukarıda açıklandığı gibi gecikme zammı ve gecikme faizi ile vergi cezaları, verginin zamanında ödenmesini sağlayan yaptırımlardır. İptali istenen maddelerde vergi aslında herhangi bir indirim öngörülmemekte aksine tamamının ödenmesi koşuluyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının bir bölümünden vazgeçilmektedir. İptali istenen kurullarla Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen malî güç ilkesi ile yürütme yetkisi ve görevine ilişkin 8. madde ve TBMM'nin görev ve yetkilerine ilişkin 87. maddesi arasında bir ilgi kurulamamıştır.”

İlgili karardan anlaşıldığı üzere; Anayasa Mahkemesi'ne göre bu düzenleme bir vergi affı değildir. Bunun nedeni olarak; gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarının af kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak bu yaklaşım Anayasa Mahkemesi'nin bu incelemesinde, “yerindelik denetimi” yaptığını göstermektedir. Hazinesinin vergi ile ilgili kamu alacakları arasında yalnızca vergi aslının olmadığı; buna bağlı olan borcun fer'ilerinin de vergi yükümlülüğü arasında olduğu

açıktır. Nitekim bu unsurları birbirinden ayıran Anayasa Mahkemesi'nin, hazine yararı kavramını vergilendirme ilkeleri bağlamında okumadığı açıktır⁶¹⁷.

Gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları gibi unsurlar; vergi borcunun zamanında ödenmesini sağlayan önemli yaptırımlardır. Vergi yükümlülüğünü yerine getiren dürüst mükelleflerin en önemli amacı, bu yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaktır. Ancak söz konusu karardan anlaşıldığı üzere; vergi yükümlülüğü yerine getirmeyenler için belirlenen bu yaptırımların affedilmesi, “vergi affi” olarak değerlendirilmemiştir. Bu durum eşitlik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun bir değerlendirme değildir. Zira bu mükellef grupları arasındaki söz konusu eşitsizlik haksız rekabet yaratmakta ve bu durum Anayasa Mahkemesi tarafından göz ardı edilmektedir⁶¹⁸.

(2) Anayasa Mahkemesi tarafından vergi affi ile mali güce göre vergilendirme ilkesi arasındaki ilişkinin incelendiği bir diğer düzenleme; 5811 sayılı Kanun'dur. 2008 tarih ve 5811 sayılı *Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*'un 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Söz konusu madde hükmü şöyledir: “*Vergi dairelerine birinci fıkraya göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2, ikinci fıkraya göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 5 oranında vergi tarhedilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir.*” Burada “birinci fıkraya göre” ifadesi ile kastedilen şey; yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların beyanı, “ikinci fıkraya göre” ifadesi ise yurt içinde bulunan ekonomik varlıkların beyanı ile ilgilidir. Yani 5811 sayılı Kanun, beyan edilmemiş varlıkları “yurt içi” ve “yurt dışı” olmak üzere iki farklı şekilde değerlendirmiş ve farklı oranlar belirlemiştir. Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itirazda söz konusu durumun, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin bu konu özelinde değerlendirmesi şu şekildedir⁶¹⁹:

“...*Türkiye'de bulunan sermaye piyasası araçları ve taşınmazlar ulusal sermayeye zaten dâhil olup, ulusal ekonominin gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Daha önce beyan edilerek işletmelerin defter kayıtlarına geçirilmiş olması gereken bu kaynaklar, vergi matrahı dışında bırakılmış, dolayısıyla vergisi tahsil edilememiş matrah farklarıdır. Bu*

⁶¹⁷ Saban, “Vergi Suçlarında Affi...”, s. 466-468.

⁶¹⁸ Sibel Yılmaz, s. 291.

⁶¹⁹ Anayasa Mahkemesi, 24.06.2010 tarih ve E: 2008/116, K: 2010/85 sayılı karar, (RG. 30.11.2010-27771).

durumda, bu miktarların yasa koyucu tarafından belli usuller çerçevesinde işletmelerin sermayelerine dâhil edilmelerinin sağlanması sonucunda % 5 oranında vergilendirilerek yurtdışında bulunan sermaye piyasası araçlarından farklı oranda vergilendirilmesinin haklı bir nedene dayanmakta olduğu görülmektedir.

...

Kuralla getirilen vergi oranlarının ölçüsüz olmadığı, bu oranların yasayla belirlendiği, yurtdışında bulunan sermaye piyasası araçlarıyla yurt içinde bulunan sermaye piyasası araçlarının farklı özelliklere sahip bulunduğu gözetildiğinde, kuralın Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.”

Anayasa Mahkemesi bu kararında; yurt içi ve yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların, farklı vergi oranlarına tâbi tutulmasında herhangi bir sakınca görmemiştir. Buna gerekçe olarak; yurt içi ve yurt dışı sermaye piyasası araçlarının nitelik itibarıyla birbirinden farklı olması gösterilmiştir. Ancak söz konusu varlıkların, ekonomik anlamda farklı muamele görmesinin nedeni açık bir şekilde ortaya konmamıştır. Bu durum, yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların ayrıcalıklı bir konuma getirildiği düşüncesi yaratmaktadır. Zira mali güce göre vergilendirme ilkesine göre; herkes mali gücüne göre eşit koşullarda vergilendirilmek zorundadır. Buna rağmen 5811 sayılı Kanun gereğince; aynı veya benzer durumda olan kişiler % 5 ve % 2 olmak üzere farklı oranlarda vergilendirilmektedir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi'nin verdiği karar, eşitlik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından uygun düşmemektedir.

4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi Açısından Vergi Affı

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile vergi affı arasındaki ilişkide, “sosyal devlet” vurgusu çok önemlidir. Bu doğrultuda vergi affının anayasaya uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde, sosyal devlet ilkesinin temel dinamikleri dikkate alınmalıdır. Bilindiği üzere sosyal devlet, toplumda yaşayan her bireyin sosyal durumuyla ilgilenen ve onlara asgari bir yaşam standardı sunmakla görevli olan devlettir. Bu bağlamda sosyal bir devlet, toplumun sosyal ve ekonomik anlamda daha iyi bir yere gelebilmesi için çeşitli müdahaleler yapmak zorunda kalacaktır⁶²⁰.

⁶²⁰ Bulut, s. 174.

Sosyal devlet anlayışının gelişimi ile beraber vergilemenin fiskal fonksiyonu tek başına yetersiz kalmış; bunun yanında verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonu da ön plana çıkmaya başlamıştır. Dolayısıyla sosyal devlet anlayışı ile beraber “verginin tarafsızlığı” kuralı yerine; bazı ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için vergilerin tarafsızlığından ödün verilebileceği düşüncesi ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda sosyal devletin temel hedefleri arasında, sosyal adaletin sağlanabilmesi için gelirin ve servetin yeniden dağıtılması konusu önem kazanmıştır⁶²¹.

Sosyal devlet anlayışının ekonomik yansımada, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı konusu önemlidir. Zira sosyal devlet, vergilemenin mali güç ile uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmesi yanında; toplam vergi yükünün de sosyal adalete uygun bir şekilde dağıtılmasına özen gösteren bir devlettir. Bu bağlamda vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması ile vergi adaleti ilkesi daha anlamlı bir hale gelecektir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile vergi affi arasındaki uyumun incelenmesinde, vergi adaleti ilkelerinin tümünün göz önünde bulundurulması gerekir. Bunun nedeni, vergi adaleti ilkelerinin birbirini tamamlayıcı ilkeler olması ve bu sebeple bağımsız bir değerlendirmenin yanlış olacağı düşüncesidir. Anayasa gereğince sosyal bir hukuk devletinde vergileme: genel, eşit, mali güce göre ve vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması ile gerçekleşir. Bu unsurlardan herhangi biri eksik olduğunda, ekonomik anlamda sosyal devlet anlayışına uygun hareket edilmediği sonucuna ulaşılabilir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılmasında; kişilerin şahsi ve ailevi durumlarının yanında, ekonomik ve mali koşullarının da dikkate alınması gerekir. Vergi afları ile sosyal devletin öngördüğü vergi yükü dağılımında değişiklikler meydana gelir. Af sonucunda bazı kişi ve kurumların vergi borcu affedildiğinden; artık bu mükellefler vergi yüküne katlanma konusunda dürüst mükellefler kadar fedakâr olmayacaktır. Dolayısıyla sosyal kaygılarla gerçekleştirilen gelir, servet ve vergi yükünün yeniden dağılımı, vergi afları sonucunda zarar görecektir ve aftan faydalanamayan kişiler üzerinde daha ağır bir vergi yükü oluşturacaktır.

Anayasa Mahkemesi vergi aflarını “sosyal devlet” açısından okurken; vergi aflarının haklı gerekçesi olarak genellikle kamu ve hazine yararı anlayışını öne sürmektedir. Örneğin 3787 sayılı Kanun’un Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle

⁶²¹ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk...”, s. 145.

yapılan başvuruda; ilgili düzenlemenin Anayasa'nın 2'inci maddesinde düzenlenen sosyal devlet ilkesini ihlal ettiği savunulmuştur. Bu durum iptal isteminin gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir⁶²²:

“Devlet vergi koyarken, vergiyi kaldırırken, vergiyi değiştirirken "Sosyal Hukuk Devleti" nin tanımında ifade edilen unsurları dikkate alacak ve bu unsurlara ters düşmeyecektir... Anayasamızın yukarıda bahsi geçen 73. maddesinin öngördüğü "Mali güce göre vergilendirme" ilkesi, "Sosyal devlet" telakkisinin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Zira ancak bu ilkeye uyulmakla vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı sağlanabilir. İptalini istemekte olduğumuz Kanun, ileride maddelerinin üzerinde ayrıntılı bir biçimde arz ve izah edeceğimiz şekilde Anayasamıza, genel hukuk kurallarına, "Hukuk Devleti" ve "Sosyal Devlete" olan güveni sarsacak, vergi ahlâkını bozacak, mükelleflerde periyodik af beklentisine yol açacak, vergi denetimini zedeleyecek ve vergi cezalarının caydırıcı etkinliğini azaltacak sonuçlara neden olacak, yükümlülerde huzursuzluk yaratacaktır.”.

Buna karşın Anayasa Mahkemesi ilgili düzenlemeyi yine “kamu yararı” açısından değerlendirmiş; gerek duyulduğu takdirde vergi aslına bağlı borcun fer'ilerinin kamu yararı için affedilebileceği belirtilmiştir. Ancak iptal isteminin gerekçesinde yer verilen “sosyal devlet ilkesine aykırılık” açısından değerlendirme yapılmamış ve ilgili başvuru yalnızca kamu yararı ve eşitlik ilkesi bağlamında değerlendirilmiştir. Bu noktada Anayasa Mahkemesi'nin ilgili karar özelinde vergi aflarını sosyal devlet ilkesi bağlamında değerlendirmekten kaçındığı açıktır.

C- Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Açısından Vergi Affı

Devletin aslî görevlerinden biri, toplumun ortak nitelikli ihtiyaçlarına uygun mal ve hizmet sunumunu gerçekleştirmektir. Bu ihtiyaçların “kamu hizmeti” ile karşılanması sonucunda ortaya çıkan finansman açığı vergilerle karşılanır. Geçmişten günümüze vergiler, kamu gelirleri içerisindeki üstünlüğünü hiç kaybetmemiştir. Bu bağlamda kamu maliyesi için bu derece önemli bir finansman kaynağının, hukukî anlamda en iyi şekilde düzenlenmesi gerekir. Günümüzde vergiler mali, ekonomik ve sosyal anlamda etkin bir araç olarak kullanılsa da verginin en önemli alınış sebebi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği

⁶²² Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 tarih ve E: 1992/29, K: 1993/23 sayılı karar, (RG. 23.12.1999-23915).

harcamaları karşılamaktır. Bu husus Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere... vergi ödemekle yükümlüdür.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır⁶²³.

Vergi affı ilk bakışta; kamu alacaklarından vazgeçilmesi nedeniyle devletin gelir kaynaklarının azalacağı düşüncesi yaratabilir. Aslında bu düşüncenin tam anlamıyla yanlış olduğu da iddia edilemez. Zira af sonucunda; genellikle vergi aslına ilişkin müdahale olmasa da gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezası gibi unsurlar affedilmektedir. Vergi borcunun kapsamında vergi aslı ile beraber bu unsurların da yer aldığı düşünüldüğünde; af sonucunda kamu alacaklarının bir kısmından vazgeçildiği ortadadır. Nitekim Türkiye’de çıkarılan vergi affı kanunlarının en temel gerekçesi, tahsili imkânsız veya zor hale gelen kamu alacaklarının toplanmasıdır. Vergi idaresinin af ile gerçekleştirmek istediği yegâne amaç; hazinenin acil gelir ihtiyacına cevap verebilmektir. Bu bağlamda af sonucunda devlet; vergi alacağına ilişkin bazı unsurları affetse bile vergi aslını tahsil edebilme şansı elde etmektedir.

Türkiye’de özellikle 2016 yılı ve sonrasında uygulanan vergi affı kanunları; tahsil edilemeyen kamu alacaklarının ve beyan edilmeyen kayıt dışı varlıkların tespiti amacıyla çıkarılmıştır. Bu noktada söz konusu kanunların ortak özelliği; hazinenin gelir ihtiyacının hızlı bir şekilde karşılanmasıdır. Bunlara; 2016 tarih ve 6736 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun*, 2017 tarih ve 7020 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 2018 tarih ve 7143 sayılı *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun* ve 2019 tarih ve 7186 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* örnek olarak verilebilir.

Vergi affı ile verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, “kamu yararı” ölçütü ile birlikte değerlendirilmelidir. Anayasa Mahkemesi kararlarına bakıldığında, vergi affı kanunlarının genellikle kamu yararı ile okunduğu görülmektedir. Bu bağlamda verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi açısından da bir değişiklik yoktur. Anayasa Mahkemesi’ne göre; kamu yararı veya başka bir haklı neden söz konusu

⁶²³ Yüce, s. 1; Güneş, s. 115; Aksoy, s. 182.

olduğunda, anayasal ilkelere uyma konusunda tavizler verilebilir⁶²⁴. Ancak bu durumun, insan hakları ve hukukun üstünlüğü bağlamında ne derece doğru olduğu tartışmalıdır. Vergi affını her koşulda hazinenin yararına değerlendirmek, her şeyden önce vergisini büyük bir özenle ve vatandaşlık bilinciyle ödeyen mükellefler nezdinde büyük bir adaletsizlik yaratmaktadır.

Toplumunu oluşturan her birey ve kurum, verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesi sonucunda; kamu harcamalarının finansmanına katılmalıdır. Buna karşın Anayasa'nın 87'inci maddesi gereğince; yasama organının vergi affı çıkarabilme ve bunun neticesinde bazı birey ve kurumları affetme yetkisi vardır. Yasama organı bu yetkiyi kullandığı zaman; belirli bir kesime kamu giderlerine katılmama konusunda ayrıcalık tanımaktadır. Bu noktada Anayasa'nın 73'üncü maddesi ve 87'inci maddesi, "verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesi" bağlamında çelişmektedir. Öte yandan Anayasa Mahkemesi vergi affı ile ilgili neredeyse her kararında aftan yana bir tutum sergilemekte ve af kanunlarına ilişkin Anayasa'ya aykırılık görmemektedir⁶²⁵. Toplum nazarında bu durum, vergileme ilkelerine sadık kalındığı hususunda şüpheler uyandırmaktadır.

Öte yandan son dönemde çıkarılan vergi affı kanunlarında sıkça görülen; belirli şartlar karşılığında geçmiş dönemlere ilişkin vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı garantisini, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine aykırıdır. Bu durumda devlet; vergi incelemesi ve tarhiyatı nedeniyle elde edeceği olası kamu gelirlerinden feragat etmektedir. Nitekim uygulanacak olan vergi affı ile bazı vergi unsurlarının da affedileceği düşünüldüğünde; söz konusu durum daha kötüye gitmektedir. Bir vergi sisteminin temel denetim araçlarından biri olan vergi incelemelerinin, ekonomik amaçla kullanım dışı bırakılması kabul edilemez bir durumdur. Bu uygulama neticesinde bazı mükellefler nezdinde yaratılan ayrıcalıklar; anayasal vergilendirme ilkeleri ile bağdaşmaz⁶²⁶.

Özetle; vergi affı ile verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesi iki farklı şekilde değerlendirilebilir. Bu değerlendirmelerin hangi yönde olacağı, vergi affına ilişkin

⁶²⁴ Üzeltürk, "Bizimkisi Bir Af Hikayesi...", s. 2.

⁶²⁵ Nihal Saban, **Adaletsiz Hak Kurgusu: Güncel Performans Örneği**, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 3.

⁶²⁶ Güneş, **Vergisel ve Anayasal Yönden...**, s. 6.

bakış açısıyla ilgilidir. Vergi affı ilk etapta, devletin tahsil etmesi gereken vergilerin gözden çıkarılması olarak değerlendirilebilir. Konuya bu açıdan yaklaşırsa; affın kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak olan kamu gelirlerine zarar verdiği düşünülebilir. Bu doğrultuda vergi affı ile verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesinin çeliştiği söylenebilir. Buna karşın; vergi kanunlarındaki boşluklardan profesyonel bir şekilde yararlanan kişiler nedeniyle tahsili imkânsız hale gelen kamu alacakları için vergi affı doğru bir uygulama olabilir. Bu şekilde değerlendirildiğinde, vergi borcunun bir kısmı affedilse dahi; en azından vergi aslı devlet hazinesine aktarılacaktır. Bu doğrultuda vergi affı ile verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesinin anayasal açıdan uyumlu olduğu söylenebilir.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Devletin görev ve sorumluluklarının belirlenmesinde, toplumun bir arada yaşamasının büyük bir önemi vardır. Toplum refahının sağlanması ve insan onuruna yakışır bir hayatın sürdürülebilmesi için; devlet tarafından sunulması gereken mal ve hizmetler vardır. Geçmişten günümüze bu mal ve hizmetlerin sunumu “zorunlu” bir hale gelmiştir. “Kamu hizmeti” olarak adlandırılan bu mal ve hizmetlerin gerektiği şekilde sunulabilmesi için kamu gelirlerine ihtiyaç vardır. Sözü edilen bu kamu gelirleri içinde “vergilerin” yeri ve boyutu önemlidir. Zira devletin kamu harcaması yapabilmesi için devlet hazinesinde yer alan gelirlerin büyük bir çoğunluğu vergilerden oluşmaktadır. Bu noktada, devletin ekonomik faaliyetlerinde vergilerin ne derece önemli bir gelir kaynağı olduğunu vurgulamaya gerek yoktur.

Devlet hazinesi için vazgeçilmez bir kaynak olan vergilerin, bazı amaçların gerçekleştirilmesi nedeniyle tahsil edilmediği görülebilir. Bu durum ilk bakışta; verginin “vazgeçilmezliği” ile “tahsil edilmemesi” kavramlarının aynı cümlede yer alması nedeniyle yadırganabilir. Buna karşın uygulamada sıkça görülen vergi afları, en basit anlamda vergi gelirlerinden vazgeçmek anlamına gelmektedir. Günümüzde vergi veya mali af olarak adlandırılan bu uygulamalar ile devlete ait birçok kamu alacağının tahsilinden vazgeçildiği görülmektedir. Bu noktada vergi yönetiminin, vergi aflarına hangi gerekçelerle başvurduğu meselesi önem kazanmaktadır.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi afları, vergi politikasının olağan uygulamalarından biri haline gelmiştir. Özellikle Türkiye’de ortalama iki yılda bir yürürlüğe giren vergi affı kanunları, vergilendirmenin alacaklı ve borçlu tarafı özelinde herhangi bir şaşkınlık yaratmamaktadır. Vergi affının bu derece sık aralıklarla uygulanması, vergi borcunu ödeme hususunda isteksiz olan mükelleflerde “*nasılsa yine af çıkar*” düşüncesine sebep olmaktadır. Bu durum, Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olmasının nedenlerinden yalnızca biridir.

Günümüzde vergi yönetiminin, içerisinde yer alan “af” kelimesi nedeniyle “vergi affı” kavramını kullanmadığı dikkat çekmektedir. Hangi konuda yapılacağı önemli olmamakla birlikte; bir düzenlemenin adında “af” kelimesi yer aldığı anda, toplum bu düzenlemeye karşı olumsuz bir tutum sergilemektedir. Bu durum, hukuka ve kanunlara karşı gelmeyen insanların affı haksız bir uygulama olarak görmesinden

kaynaklanmaktadır. Vergi affi kanunlarında af kavramının yer almamasının bir diğer nedeni; Anayasa'nın af kanunlarına özel getirdiği nitelikli çoğunluk şartıdır.

Literatürde bazı kaynaklarda, vergi aflarında nitelikli çoğunluğun aranmayacağı belirtilmekle beraber; aslında bu söylem hukukî açıdan doğru değildir. Zira Anayasa'da af kanunlarına özel aranan nitelikli çoğunluğun, vergi affi kanunlarında aranmayacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Öte yandan vergilemeye ilişkin af hükümleri getirmesine rağmen; *“alacakların hızlandırılması, vergi barışı, varlık barışı”* gibi isimlerle adlandırılan düzenlemelerin amacı; parlamentonun bu düzenlemelere “af kanunu” muamelesi yapmamasıdır. Çünkü normal kanunlar ile af kanunları arasında kabul sayısı bakımından farklılık bulunmaktadır. Af kanunları için aranan, Meclis üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunu sağlamak zor bir koşuldur. Nitekim burada önemli olan bir düzenlemenin adının ne olduğu değil; o düzenlemenin ne getirdiği ve etkilerinin ne olacağıdır.

Vergi affi ile anayasa arasındaki ilişkinin anlaşılabilmesi için, vergilemeye kaynaklık eden ilkelerin incelenmesi gerekir. Bu noktada anayasa, vergilemeye ilişkin temel unsurların belirlenmesinde önemli bir yapı taşıdır. Zira normlar hiyerarşisi gereğince, bir kanunun veya herhangi bir hukukî düzenlemenin anayasaya aykırı olmaması gerekir. Dolayısıyla vergi affi kanunlarının da anayasaya aykırı olmaması temel bir kuraldır. Bir vergi affi kanununun anayasaya uygunluğunun değerlendirilmesinde en önemli ölçüt, anayasal vergilendirme ilkeleridir. Anayasal vergileme ilkeleri her ülkenin kendi anayasasına göre farklılık göstermekle birlikte; genellikle benzer konuları düzenlemektedir.

İlk bakışta vergi affi ile verginin kanuniliği ilkesi arasında; vergi affi kanunlarına verilen isim nedeniyle Anayasa'ya karşı bir aykırılık görülmemektedir. Ancak verilen bu isimlerin bilinçli bir şekilde konulduğu açıktır. Bu durum, af kanunlarına ilişkin anayasal koşulların vergi affi düzenlemelerinde de aranmaması için yapılmaktadır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi; hukukî düzenlemelerin adının ne olduğu bu noktada önem arz etmemektedir. Burada önemli olan, söz konusu düzenlemelerin affa ilişkin bir sonuç doğurup doğurmadığıdır. Bu bağlamda verginin kanuniliği ilkesi ile vergi affinin anayasal açıdan bağdaştığı söylenemez.

Verginin kanuniliği ilkesi esas olarak; vergilemeye ilişkin her unsurun kanunla belirlenmesini ifade eder. Bu bağlamda bir verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnızca kanun ile olur. Buna karşın vergi affını, “bir vergiyi kaldırmak” şeklinde değerlendirmek yanlıştır. Zira vergi affı kanunlarında vergi ve benzeri unsurlar kaldırılmamakta; yalnızca bazı vergi yükümlülerine ilişkin vergi borçları affedilmektedir. Dolayısıyla “verginin kaldırılması” ile “verginin affedilmesi” aynı kavramlar değildir. Bu farklı kavramları benzer şekilde okuyarak; vergi affının kanunilik ilkesine uygun bir uygulama olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Bu bağlamda vergi affı ile verginin kanuniliği ilkesi anayasal açıdan çelişmektedir.

Vergi adaleti ilkeleri kendi arasında; “verginin genelliği ilkesi”, “verginin eşitliği ilkesi” ve “mali güce göre vergilendirme ilkesi” olmak üzere üç şekilde sınıflandırılabilir. Bunlardan ilki olan verginin genelliği ilkesi, herkesin vergi ödemesi gerektiğini öngörür. Bu bağlamda çeşitli sebepler öne sürülerek bazı bireylerin ve kurumların vergileme dışında bırakılması bu ilkeye aykırıdır. Buna ilaveten literatürde “vergi istisnası” şeklinde adlandırılan bazı ekonomik konuların vergilendirilmemesi de bu ilke ile bağdaşmaz. Ancak vergi muafiyeti ve istisnaları, genellikle Anayasa’nın “sosyal devlet ilkesi” sonucunda ekonomik açıdan dezavantajlı bireyler için kullanıldığından; toplumun adalet duygusuna vergi afları kadar zarar vermez. Dolayısıyla vergi aflarının, vergi adaleti ilkesi açısından zararlı bir uygulama olduğu açık bir şekilde söylenebilir.

Verginin genelliği ilkesi, vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren herkesin vergi ödemesi gerektiğini ifade eder. Vergi affı kanunları ise, ekonomik açıdan göz önünde bulundurulmuş nedenlere dayanılarak; bazı birey ve kurumların vergi yükümlülüğüne esas teşkil eden borçları ortadan kaldırır. Bu çerçeveden bakıldığında; “*herkesin vergi ödemesi gerektiğini*” ifade eden genellik ilkesi ile “*bazı bireylerin vergi borcunu ödemeyeceğini*” öngören vergi affı, anayasal açıdan çelişmektedir. Vergi sisteminde genellik ilkesine uygun düşmeyen uygulamaların varlığı inkâr edilemez. Ancak önceden belirtildiği üzere bu tür uygulamalar, gelir dağılımındaki eşitsizlikle mücadele edebilmek için; verginin sosyal fonksiyonuna uygun düşen uygulamalardır. Bu nedenle vergi affının aksine, muafiyet ve istisna uygulamaları “vergilemede adaletin sağlanması” için önemli unsurlardır.

Vergi affı ile verginin eşitliği ilkesi, literatürde en çok tartışılan konulardan biridir. Vergi affının Anayasa'ya aykırılığı açısından, genellikle eşitlik ilkesi ile ilişki kurulduğu görülmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin incelediği başvurularda, vergi affı ile ilgili Anayasa'ya aykırılık iddialarının büyük bir çoğunluğu kanun önünde eşitlik ilkesi ile ilgilidir. Bu bağlamda Anayasa'nın 10'uncu maddesinde yer alan "kanun önünde eşitlik ilkesi" ile 73'üncü maddede yer alan "verginin eşitliği ilkesi" arasında, bütünleştirilmiş bir değerlendirme yapılmaktadır. Fakat bilindiği üzere bu iki ilke, hukukî bakımdan tamamen aynı anlama gelmemektedir. Öte yandan kanun önünde eşitlik ilkesi, hukukun tüm dallarına yansıyan genel bir ilke olduğundan; bu ilkenin vergi hukukundaki karşılığı verginin eşitliği ilkesi olarak kabul edilebilir.

Vergi affı ile verginin eşitliği ilkesi, her açıdan birbiriyle çelişmektedir. Vergi affı, vergi borcuna sadık kalarak; vergisel sorumluluklarını yerine getiren mükellefler nezdinde büyük bir adaletsizliktir. Öte yandan vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen ve bunun sonucunda birtakım yaptırımlarla karşı karşıya kalan mükelleflerin affedilmesinin, eşitlik ilkesi bağlamında savunulacak bir yanı yoktur. Ekonomik amaçlarla uygulanan vergi affı sonucunda, dürüst mükelleflerin vergi sistemine karşı hissettiği güven duygusu zedelenir. Bu noktada devlet vergi aflarını, vergi ahlâkı ve bilinci yüksek olan dürüst mükelleflere tercih etmektedir. Ancak ekonomik koşulların gerektirdiği düşüncesiyle vergi aflarının sık aralıklarla tekrarlanması; zamanla dürüst mükelleflerin de vergi kaçakçılığına yönelmesi ile beraber anlamsız kalacaktır. Zira ortalama iki yılda bir vergi affı çıkarılan bir ülkede, mükelleflere "vergi borcunuzu ödeyin" demek bir noktadan sonra hiçbir şey ifade etmeyecektir.

Vergi aflarının sık aralıklarla tekrarlanmasının dürüst mükellefler üzerindeki etkisi böyle iken; vergi sistemi içerisinde daha kötü durumda olan bir mükellef grubu daha bulunmaktadır. Bu noktada vergi affının adaletsizliğinden en çok etkilenenler, ücret geliri elde eden kişilerdir. Vergi affını kendileri için yapılan büyük bir haksızlık gören mükelleflerin zamanla vergi uyumunu kaybettiği açıktır. Ancak bu durumda vergi affına karşı ücretlilerin yapabileceği hiçbir şey yoktur. Zira bu kişiler, ücretleri daha ellerine bile geçmeden stopaj usulüyle vergilerini düzenli olarak ödemek zorundadır. Bu nedenle verginin eşitliği ilkesi açısından, vergi affının en çok zarar verdiği kesimlerden biri de stopaj usulüyle vergilendirilen kişilerdir. Dolayısıyla stopaj usulüyle vergilendirilen

kişilerin, vergi affından faydalanma ihtimalleri bile söz konusu olmadığından; bu kişilere yönelik bir düzenleme yapılması eşitlik ilkesi bağlamında zaruri bir hale gelmiştir.

Vergi affı kapsamında değerlendirilen bir diğer ilke, mali güce göre vergilendirme ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme, vergi adaletinin sağlanması için verginin eşitliği ilkesi ile birbirini tamamlayan bir ilkedir. Bu noktada verginin eşitliği ilkesi özelinde yapılan değerlendirmeler, mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından da geçerlidir. Vergi affının bu ilke özelinde de Anayasa'ya uygun olmadığı açıktır. Bunun en önemli gerekçesi Anayasa gereğince; bireylerin ödemesi gereken vergi borcunun, mali güçle orantılı olması kuralıdır. Bu doğrultuda bir vergi mükellefinden ödemesi istenen vergi borcunun; onun mali gücüne uygun olduğu ve bu sebeple rahat bir şekilde ödeyebileceği kabul edilmektedir. Buna karşın vergi affı sonucunda; normal şartlarda vergi borcunu öderken zorlanmayacak bireyler affedilmektedir. Bu durum mali güce göre vergilendirme ilkesi ile bağdaşmaz.

Verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesinin, vergi affı özelinde diğer ilkelere farklı bir durumu vardır. Bu ilke gereğince vergiler, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için tahsil edilmek zorundadır. Dolayısıyla devletin, vergileri tahsil etmemek yönünde ihtiyari bir tercih hakkı bulunmamaktadır. Vergi affı ile verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesi, iki farklı boyutta ele alınabilir. Bunlardan ilki; vergi affının söz konusu ilke özelinde Anayasa'ya uygun olmamasıdır. Zira vergi affı sonucunda vergi borcunun tamamı veya bir kısmı affedilmektedir. Bu durum kamu gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesi anlamına gelir.

Başka bir açıdan değerlendirildiğinde, vergi affı özelinde bu ilke açısından çelişkili bir durum yoktur. Bunun nedeni, vergi affı neticesinde tahsili zora düşen veya imkânsız hale gelen kamu alacaklarının yeniden düzenlenmesidir. Bu bakımdan vergi affı ile ödenmeyen vergi borcuna ilişkin borcun fer'ileri affedilmekte iken; vergi aslı büyük bir oranda tahsil edilmektedir. Dolayısıyla normal koşullarda hazine açısından adeta gözden çıkarılan vergi alacakları, belirli kayıplar dahilinde tahsil edilecektir. Böylece vergi affına uğrayan borcun fer'ileri, vergi aslının tahsil edilebilmesi için verilen tavizler olarak da değerlendirilebilir.

Görüldüğü üzere; vergi affı ile anayasal vergilendirme ilkeleri arasında hukukî açıdan birçok çelişki bulunmaktadır. Bu durumda vergi aflarının, Anayasa'ya ve toplum

vicdanına uygun bir şekilde uygulanabilirliği tartışmalı bir konudur. Sonuç itibariyle, çalışmada yer alan değerlendirmeler neticesinde şu önerilere yer verilebilir:

1) Af kanunlarının hangi koşullar altında çıkarılacağı Anayasa’da düzenlenmiştir. Anayasa’nın 87’inci maddesinde af kanunları için diğer kanunlardan farklı olarak nitelikli çoğunluk aranacağı açıkça belirtilmiştir. Buna ilaveten Anayasa’da, vergi affı kanunlarına ilişkin özel bir düzenleme yapılmamaktadır. Bu sebeple vergi affı kanunlarının “af kanunu” değilmiş gibi gösterilerek çeşitli suistimallere açık hale getirildiği ortadadır. Bu bağlamda Anayasa’nın 87’nci maddesinde yer alan genel ve özel affa ilişkin hükümlerin yanında; vergi affına özel düzenlemeler de yapılabilir. Dolayısıyla vergi affı kanunlarının başka isimlerle çıkarılarak, nitelikli çoğunluğun aranmaması durumu da bertaraf edilecek ve bu nedenle verginin kanuniliği ilkesine uygun bir şekilde hareket edilecektir.

2) Anayasa’da vergi affına ilişkin düzenlemeler yapıldığı takdirde; bazı önemli konulara özellikle yer verilmelidir. Örneğin; vergi affının hangi gerekçeler ile çıkarılabileceği ve vergi affının koşullarda uygun bir araç olduğu, Anayasa’da ayrıntılı bir şekilde belirlenebilir. Öte yandan Anayasa’da yer alacak düzenleme ile beraber; bir mükellefin sürekli olarak her vergi affından faydalanmasının da önüne geçilebilir. Böylece vergi afları, verginin eşitliği ilkesi özelinde daha doğru bir şekilde kullanılabilir bir araç olacaktır.

3) Vergi suçlarına ilişkin verilen cezaların af kapsamına alınması, hukukun temel düzeni ve toplum vicdanı açısından yanlış bir uygulamadır. Vergi suçları karşılığında idari para cezasının yanında hapis cezasının da verilmesi, vergi suçlarının ağır kusurlardan oluştuğunun bir göstergesidir. Dolayısıyla vergi kaçırmak ve sahte belge düzenlemek ve kullanmak gibi ağır kusurlu hareketlerin hiçbir şekilde vergi affına konu olmaması gerekir. Aksi takdirde toplumun vergi ahlâkı ve vergi bilincine zarar verilecek ve özellikle cezaların caydırıcılığı ve yaptırım gücü azalacaktır.

4) Literatürde vergi affının yol açtığı adaletsizliğin telafisi olarak; vergi yükümlülüğünü yerine getiren mükelleflere karşı bazı ayrıcalıkların tanınması yönünde fikirler vardır. 2017 yılında uygulanmaya başlanan “*vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi*” uygulamasının da bu düşüncelere istinaden getirildiği açıktır. Buna karşın bu tür düzenlemelerin hukukî bakımdan doğruluğu tartışmalıdır. Zira vergi yükümlülüğü, Anayasa’da siyasal bir hak ve ödev olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla Anayasa tarafından

verilmiş görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi nedeniyle “*mükellefleri ödüllendirme*” fikri yanlıştır. Bu durum vergi mükelleflerinin, vergi ödeme yükümlülüğüne ve vatandaşlık bilincine zarar verecektir. Sonuç itibariyle vergi affı nedeniyle doğan haksızlıklar; dürüst mükelleflere tanınan ayrıcalıklarla ortadan kaldırılamaz. Bu tür uygulamalar özellikle verginin kanuniliği ve genelliği ilkesi bağlamında sakıncalıdır.

5) Vergi affı yerinde ve doğru şekilde uygulandığı takdirde olumlu sonuçlar verebilir. Amerika Birleşik Devletleri’nde eyalet düzeyinde vergi afları başarılı bir şekilde uygulanmaktadır. Bunun en önemli nedeni; uygulanan vergi affı ile beraber vergi denetimlerinin daha katı kurallarla gerçekleştirilmesidir. Böylece vergi mükelleflerine hatalarını telafi edebilmek için verilen şans ile birlikte; bir daha benzer hatalara düşmemeleri için bir gözdağı verilmektedir. Bu sebeple vergi aflarından sonra denetim ve incelemelerinin artması ile birlikte vergi afları başarılı bir şekilde uygulanabilecek ve bunun sonucunda uzun bir süre yeni bir affa ihtiyaç duyulmayacaktır.

6) Vergi affı kanunlarında birtakım şartların yerine getirilmesini öne sürerek; geçmiş dönemlere ilişkin vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağına ilişkin sözler verilmemelidir. Özellikle son dönemde çıkarılan af kanunlarında bu tür uygulamalara sıkça rastlanmaktadır. Buna karşın vergi affı kanunlarının gerekçelerinde, “tahsilatı imkânsız hale gelmiş alacakların toplanması” gibi ifadeler yer almaktadır. Bu durumun esas nedeni, zamanında vergi denetim ve incelemelerinin etkin bir şekilde yapılmamasıdır. Durum böyle iken; vergi affı kanunları ile verilen “*vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı sözü*”, gelecekte uygulanacak yeni vergi aflarının ilânı gibidir. Bu nedenle af kanunlarında bu tür hükümlere yer verilmemeli; bunun aksine bundan sonraki dönemde vergi denetimlerinin daha katı kurallarla yapılacağı açıkça ifade edilmelidir. Böylece vergi incelemesi açısından mükellefler arasındaki eşitlik prensibi korunmuş olacaktır.

KAYNAKÇA

Acar, Fatih. “Türkiye Ekonomisine Genel Bakış (2001-2013)”, **Çalışma Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Ekim-Aralık 2013, s. 15-32.

“Ağbal’dan Yapılandırma Çağrısı”, **Dünya Gazetesi**, 05.06.2018, <https://www.dunya.com/ekonomi/agbal-dan-yapilandirma-cagrisi-haberi-418278>, (03.12.2019).

Ağdemir, Zeynep ve Ceyhan Gürkan. “Adam Smith’ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:74, Sayı:2, 2019, s. 465-510.

Akçaoğlu, Ertuğrul. “Vergi Affi Anayasal Mıdır?”, 22.10.2005, <https://www.akcaoglu.com/2005/10/23/vergi-affi/>, (20.03.2020).

Akdemir, Tuğçe ve Abdullah Çavdar. **Vergi Suçu Kavramı ve Mükellefleri Vergi Suçu İşlemeye Yönelten Etkenler**, Prof. Dr. Nevzat Toroslu’ya Armağan Cilt: II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, Ankara, 2015, s. 1-10.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Kasım 2017.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Akgül Yılmaz, Gülay. “Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 16-55.

Akkaya, Mustafa. “Vergi Hukuku Eğitimi ve Vergi Hukuk Algısı Üzerine”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3-4, s. 177-179.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.

Aksümer, Ertunç. “Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:129, 2014, s. 1-16.

Aktan, Coşkun Can ve Ufuk Gencel. “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 2003, s. 1-21.

Aktan, Coşkun Can, Özgür Saraç ve Dilek Dileyici, “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi”, **Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, 2001.

Aktan, Coşkun Can. “Anayasal İktisat ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2017, s. 101-116.

Aktan, Coşkun Can. **Anayasal Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Aktar, Ayhan. “Varlık Vergisi ve İstanbul”, **Toplum ve Bilim**, Cilt:71, Kış 1996, s. 97-149.

Alacakaptan, Uğur. “780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, 1966, s. 21-33.

Alishahdani, Muhammad, Ibrahim, Rita Myrna, Ira Irawati ve J. B. Kristiadi. “A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries”, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Cilt:7, Sayı:3, 2017, s. 220-225.

Alm, James ve William Beck. "Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis", **National Tax Journal**, Cilt: 46, Sayı: 1, Mart 1993, s. 53-60.

Alm, James ve William Beck. "Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties", **Southern Economic Journal**, Cilt:57, Sayı:4, Nisan 1991, s. 1043-1053.

Alm, James, Jorge Martinez-Vazquez ve Sally Wallace, "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation", **Economic Analysis & Policy**, Cilt: 39, Sayı: 2, 2009, s. 235-253.

Alm, James. "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty", **International Studies Program**, 1998, https://www.researchgate.net/publication/4983800_Tax_Policy_Analysis_The_Introduction_of_a_Russian_Tax_Amnesty.

Altundiş, Mehmet. "Hukuki Güvenlik İlkesi", **Yasama Dergisi**, Sayı:10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2018, s. 61-94.

Apak, Sedat. "Varlık Barışı Kanunu Üzerine Bir Değerlendirme", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:50, 2009, s. 1-8.

Araç İbrahim ve Hasan Erikli. "Anayasanın 87'nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları", **Yasama Dergisi**, Sayı: 1, 2006, s. 25-44.

Araslı, Utkan. **Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Açısından Anayasal Temel İlke ve Kavramlar**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Ocak 2015.

Argyropoulou, Venetia. "Coming in from the Cold: The Latest Tax Amnesty in Greece and Lessons for the Future", **U.C. Davis Journal of International Law & Policy**, Cilt:24, Sayı:2, 2018, s. 125-134.

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları”, **Yaklaşım**, Sayı:136, Nisan 2004, s. 1-4.

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II”, **Yaklaşım**, Sayı:137, Mayıs 2004, s. 1-4.

Armağan, Servet. “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı**, 2001, s. 347-363.

Arslan, Kahan Onur. “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:127, 2016, s. 223-244.

Aslan, İsmail Özgür. **Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı**, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Aslanpınar, Yusuf Burak. “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 104, 2013, s. 300-320.

Ateş, Kamil. “Vergi Af Yasalarının Anayasaya Aykırılık Gerekçesiyle İptali İstenilebilir Mi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:85, 2011, s. 1-9.

Atila, Mesude. “Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku’nda Af Kurumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 68, Sayı: 2010/1, 2010, s 275-284.

Avcı, Mehmet Alpertunga. “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Sonrası Vergi Aflarının Merkezi Yönetim Bütçesi Üzerindeki Mali Etkisi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 118, 2014, s. 1-12.

Ayaz, Garip. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:184, Aralık 1996.

Aydın, Mustafa Kemal ve Eyüp Ensar Çakmak. “Sosyal Devletin Temelleri”, **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, 2017, s. 11-19.

Aydoğan, Selma Demirtaş. “Türkiye’de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi”, **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:3, 2017, s. 37-50.

Aygün, Recep. “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:369, Mayıs 2012, s. 88-92.

Ayrançöl, Zülküf ve Mustafa Tekdere. “Potansiyel Etkileri ve Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (EÜSBED)**, 6(2), s. 250-270.

Ayyıldız, Yaşar ve Kadir Ayyıldırım. “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1, 2015, s. 57-74.

Baer, Katherine ve Eric Le Borgne. **Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives**, International Monetary Fund, Washington, DC, 2008.

Başaran, Murat. “6111 Sayılı Yasa’nın Getirdiği Vergisel Olanakları Anlama Kılavuzu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:7, Sayı:77, 2011, s. 1297-1341.

Başaran, Murat. “6736 Sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Vergi Mükelleflerine Tanınan Olanaklar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:336, Eylül 2016, s. 65-286.

Bayer, Ralph C., Harald Oberhofer ve Hannes Winner. “The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence”, **Journal of Public Economics**, 2015, s. 70-82.

Baytal, Yaşar. “Demokrat Parti Dönemi Ekonomi Politikaları”, **Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi**, Sayı:40, Kasım 2007, s. 545-567.

Beccaria, Cesare. **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, (Çev., Sami Selçuk), İmge Kitabevi, Yayınları, Ankara, Haziran 2016.

Bellek, Münir. “Afta Keramet Olsa Gerek”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 52, 2008, s. 1-5.

Berksoy, Turgay ve Gizem Elif Kırçıçek. “Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası”, **Journal of Life Economics**, Cilt:5, Sayı:3, 2018, s. 138-152.

Bettioli, G. “Suç ve Cezanın Sukutu Meselesi”, (Çev., Faruk Erem), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, 1955, s. 1-19.

Bıyık, Recep. “7193 Sayılı Kanun Yeniden TBMM Gündeminde”, **Dünya Gazetesi**, 06.12.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/7193-sayili-kanun-yeniden-tbmm-gundeminde/458213>, (15.04.2020).

Bıyık, Recep. “Varlık Barışında Cevaplanan/Cevaplanmayan Sorular”, **Dünya Gazetesi**, 08.06.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/varlik-barisinda-cevapanancevapanmayan-sorular/418594>, (18.04.2020).

Bilici, Nurettin ve Turgut Candan. “Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, s. 871-908.

Bingöl, Ozan. “Yeni Bir Vergi Affi Çıkar mı?”, 22.03.2019, <http://vergiyedair.com/2019/03/22/yeni-birvergi-affi-cikar-mi/>.

Bingöl, Ozan. **Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

Bingöl, Ozan. **Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu (Bir Halkın Vergi ile İmtihanı)**, Tekin Yayınevi, Ankara, 2019.

Biyan, Özgür. “Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Çevre Temizlik Vergisinde Belediye Meclislerinin Yeri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2014, s. 77-93.

Bose, Pinaki ve Michael Jetter. “Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy”, **Economic Modelling**, 2012, s. 761- 765.

Bozdoğan, Doğan ve Elif İlk. “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, Cilt:4, Sayı:2, 2016, s. 28-38.

Bozdoğan, Doğan. “Vergide Adalet İlkesinin Önünde Engel: Vergi Afları”, 28.09.2015, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/doganbozdogan/003/>, (28.03.2020).

Budak, Tamer ve Soner Yakar. “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:16, Sayı:1, 2007, s.133-144.

Budak, Tamer. **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım 2010.

Bulut, Nihal. “Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu?”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:52, Sayı:2, 2003, s. 173-197.

Can, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, 2004, s. 37-96.

Can, İsmail. “Türk Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri ve Yeni Anayasa için Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:292, Ocak 2013, s. 94-108.

Can, Sibel. “Türk Hukukunda Af Kurumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65(4), 2016, s. 1291-1312.

Candan, Turgut. Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 281-308.

Celasun, Merih. “2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Mikroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme”, 2002, <http://content.csbs.utah.edu/~ehrbar/erc2002/pdf/i053.pdf>.

Coşar, Nevin. “Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:58, Sayı:2, 2003, s. 2-27.

Coşkun Karadağ, Neslihan. **Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme**, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009.

Çağan, Nami. “Anayasa Tasarılarında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1982.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, s. 130-151.

Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, 1984, s. 171-182.

Çağan, Nami. “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1, 1972, s. 111-122.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çakmak, Seyfullah. “Türk Hukukunda Af Sorunu”, **Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Af Sorunu Sempozyumu**” İstanbul, 2011.

Çataloluk, Cuma. “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:20, 2008, s. 214-228.

Çelik, Miraç. **Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği ve Kurumun Anayasada Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Fakültelerine Armağanı, Ankara, 2008, s. 1-9.

Çetin, Güneş. “Afların Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, s. 172-187

Çomaklı, Şafak Ertan ve Mehmet Gödekli. **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, Aralık 2011.

Çomaklı, Şafak Ertan, Fatih Koç ve Kürşad Emrah Yıldırım. “Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi: Toprak Mahsulleri Vergisi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2012, s. 61-70.

Darmawan, Agus. “Indonesia’s Tax Amnesty Law Based on the Perspective the Law as an Allocative System”, **Yustisia Journal Hukum**, Cilt:5, Sayı:3, 2016, s. 509-527.

Das-Gupta, Arindam ve Dilip Mookherjee. “Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices”, **Journal of Law, Economics, & Organization**, Cilt: 12, Sayı: 2, 1996, s. 408-431.

Demir, Mehmet, Bünyamin Demirgil, Ülkü Mazman İtik ve Yasin Deniz. “Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2016, s. 275-302.

Demirbaş, Burcu. **Vergi Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri**, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 953-985.

Demirbaş, Timur. “Af Tartışmaları ve 4616 Sayılı 23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartla Salıverilmeye Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:18, 2001, s. 78-98.

Demircan, A. Savaş. “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:116, Ocak 2015, s. 259-274.

Demirkan, Uçar. “Vergi Tahsilatı Neden Geriliyor?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:119, Kasım 2002, s. 1-3.

Demirtaş, Nazlı. “Türkiye’de Uygulanan Vergi Aflarının Vergileme İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 177, 2019, s. 2025-2038.

Devroe, Wouter. “Tax Amnesty and Community Law”, **Maastricht Journal of European and Comparative Law**, Cilt:12, Sayı:3, s. 217-225.

Doğan, Zeki ve Ramazan Besen. “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2008, s. 23-39.

Doğrusöz, Bumin. “İhtilafli Borçlarda Vergi Barışı”, 10.05.2018, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihtilafli-borclarda-vergi-barisi/414976>, (05.01.2020).

Doğrusöz, Bumin. “Vergi Barışı, Hazine’ye Varlık Barışından Daha Çok Gelir Getirir”, 23.11.2009, **Referans Gazetesi**, <https://bumindogrusoaz.com/article/vergi-barisi-hazineye-varlik-barisindan-daha->, (20.03.2020).

Doğrusöz, Bumin. “Verginin Yasallığı İlkesi”, 31.10.2017, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/verginin-yasalligi-ilkesi/388840>, (20.02.2020).

Doğrusöz, Bumin. “Yeni Vergi Barışına Kısa Bir Bakış”, **Dünya Gazetesi**, 03.05.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-vergi-barisina-kisa-bakis/413985>, (27.12.2019).

Doğrusöz, Bumin. “Yeni Yılın Başında “Af” ve Uyanması Beklenen Adalet”, 08.01.2011, <http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=564>, (03.04.2020).

Doğrusöz, Bumin. “Yine Yeniden Yeni Varlık Barışı”, 30.07.2019, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yine-yeniden-yeni-varlik-barisi/450971>, (13.01.2020).

Dönmez, Recai. **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1990.

Duran, Bülbül ve Hülya Kabakçı Karadeniz. “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, Mayıs 2004, s. 801-812.

Dursun, Hasan. “Af Kavramına Genel Bir Bakış”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 85, 2009, s. 373-402.

Ece, Hasan. **Mukayeseli Hukukta Af Kurumu ve Türkiye’de Af Sorunu**, Strateji Düşünce ve Analiz Merkezi, İstanbul, 2019.

Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, 2013, s. 99-119.

Egeli, Haluk ve Mehmet Dağ. “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:163, Temmuz-Aralık 2012, s. 130-146.

Eker, Cemali. **Türkiye’de Vergi Affının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006.

Er, Selami. “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, 2010, s. 261-278.

Er, Selami. “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:43, Ocak 2015, s. 133-141.

Erdem, Jülide Gül. “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:62, Sayı:4, 2013, s. 971-1005.

Erdem, Tahir. “6111 Sayılı Kanun’un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2012, (271), 92-133.

Erdem, Tahir. “Varlık Barışı Af Mı Getirdi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:62, Şubat 2009, s. 1-5.

Eren, Abdullah. “Anayasa Mahkemesinin Kanun Hükümünde Kararnamelere İlişkin İçtihadı Doğrultusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:36, Sayı:1, 2019, s. 1-72.

Erginay, Akif. “Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Maliye Enstitüsü Konferansları 9. Seri**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1964, s. 20-28.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.

Erkan, Mehmet. “4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’na Göre Hesaplanan TEFE Faizi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Olarak Kabul Edilebilir Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2003.

Eroğlu, Abdülkerim. “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi” **Journal of Economics Business and Political Researches**, 3(5), 2018, s. 56-69.

Eroğlu, Onur. “Bir Vergi Affı Uygulaması: 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Vergi Cezalarında İndirim”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:7, Sayı:78, 2011, s. 1547-1561.

Eroğlu, Onur. “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3, Aralık 2013, s. 157-179.

Erol, Ahmet. “Vergi Afları ve Parlamento Etkisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:24, 2005.

Erol, Ahmet. **Vergi Felsefesi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul.

Evren, Çınar Can. “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:69, Sayı:1-2, s. 967-1002.

Florenzano, Francesco ve Barbara Faini. “How to Get the Most out of the Italian Tax Amnesty”, **International Tax Review**, Cilt:14, 2003.

Gencel, Ufuk. “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:101, Haziran 2005, s. 150-201.

Genç, Yıldray ve Recep Yaşar. “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:338, Ekim 2009, s. 34-40.

Gerçek, Adnan, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye için Çıkarımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı:1, 2014, s. 81-130.

Gerçek, Adnan. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, 30.03.2006, <http://www.muhasetr.com/ozelbolum/014/> (02.03.2020).

Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak 2005.

Giray, Filiz. “Düz Oranlı Vergi Uygulamaları”, 15.06.2006, <http://www.muhasetr.com/ozelbolum/020/>, (10.03.2020).

Gök, Musa, Özgür Biyan ve Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Bir Değerlendirme”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:34, Sayı:1, 2013, s. 269-292.

Gökbunar, Ali Rıza. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 1998, s. 1-23.

Gökbunar, Ramazan, Muzaffer Çandır, Ahmet Arslan ve Pelin Mastar Özcan. “Varlık Vergisinin Türk Romanında Yansıması”, **Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:78, 2016, s. 231-251.

Göker, Cenker. “Yönlendirici Vergileme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi** (MÜHF-HAD), Cilt:17, Sayı:3-4 (Özel Sayı), 2011, s. 9-30.

Görür, Hamit. “Vergi Hukukunda Adalet İlkesi”, İzmir, 2010.

Gözler, Kemal. “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, Cilt:18, Ankara, 2001, s. 298-329.

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukuna Giriş: Temel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos 2012.

Gözübüyük, Şeref. **Hukuka Giriş**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Guttman, George. “Tax Indulgences: the Scope and Effect of Tax Amnesty”, **Tax Administration Review**, Sayı:11, Eylül 1992.

Gümüş, Ali Tarık. “Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2010, s. 118-158.

Günel, Yılmaz. “Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun Tasarısı”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:21, Sayı: 2, 1959, s. 298-311.

Günay, Berrin ve Asım Furkan Tekir. “Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:24, Sayı:2, Aralık 2018, s. 711-742.

Gündüz, Fatih. “Af Kanununda Dava Safhasında Bulunan ve İnceleme, Tarhiyat Aşamasındaki Alacaklara İlişkin Düzenlemeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2011, s. 193-203.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2014.

Güneş, Gülsen. **Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı**, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 537-556.

Güngör, Kamil. “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:5, Sayı:55, <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/03.htm>.

Gürdal, Temel ve Şebnem Ekeryılmaz. “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, Ağustos 2018, s. 205-226.

Güriz, Adnan. “Adalet Kavramı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:7, 1990, s. 13-20.

Huda, Mokhamad Khoirul ve Yudha Hernoko. “Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges”, **Asian Social Science**, Cilt:13, Sayı:7, 2017, s. 52-61.

İba, Şeref. “Ülkemizde Torba Kanun ve Temel Kanun Uygulamaları”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2011, s. 197-202.

İleri, Yusuf. “Varlık Barışı Dışında Tutulan Vergi İncelemelerinin Anayasa Hükümleri ve Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Değerlendirilmesi-II”, **Yaklaşım Yayınları**, Sayı:206, s. 275-285.

İnaltong, Ceyhan. “Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:369, Mayıs 2012, s. 16-30.

İnceoğlu, Sibel. “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2001, s. 41-70.

İpek, Selçuk, İlknur Kaynar ve Mehmet Öksüz. “Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2012, s. 245-253.

Joint Committee on Taxation, **Tax Amnesty**, U.S Government Printing Office, Washington, 1998.

Kalenderoğlu, Mahmut. **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, Kasım 2017.

Kalmış, Halis. “Vatandaş Sorunsallığının Cazibesi ve 6111 Sayılı Af Yasasının Getirdikleri ve Muhasebe İşlemleri”, **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Cilt:6, Sayı:6, 2011, s. 271-288.

Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Karabacak, Yakup. “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:62, Sayı:2, 2012, s. 223-252.

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, s. 1259-1308.

Karakoç, Yusuf. “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 100-126.

Karakoç, Yusuf. “Türk Hukuku’nda Vergi Kanun’larının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Dergisi**, Cilt:13, 1996, s. 249-373.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın’a Armağan, Yıl:2015, Cilt:21, Sayı:2 (Özel Sayı), s. 413-455.

Kargı, Veli ve Cihan Yüksel. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefleri Üzerine Etkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri:54, 2010, s. 23-44.

Kargı, Veli. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:7, Sayı:13, 2011 s. 101-115.

Kayalidere, Gül ve Hande Şahin. “Sosyal Devlet Anlayışı Çerçevesinde Türkiye’de Sosyal Koruma Harcamalarının Gelişimi ve Yoksulluk” **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Yıl:2, Cilt:2, Sayı:2, 2014, s. 57-75.

Kayalidere, Gül ve Pelin Mastar Özcan. **Atatürk Dönemi’nde (1923-1938) Uygulanan Vergi Politikaları**, Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Matbaası, İzmir, 2014.

Kayalıdere, Gül ve Pelin Mastar Özcan. **Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri: 1980 Sonrası Bir Değerlendirme**, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi, Es Yayınları, Eylül 2011.

Keleş, Yusuf. “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, 2002.

Kellner, Martin. “Tax Amnesty 2004/2005- An Appropriate Revenue Tool”, **German Law Journal**, Cilt:5, Sayı4, 2004, s. 339-346.

Keyman, Selahattin. **Türk Hukukunda Af**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 199, Ankara, 1965.

Kılıçoğlu, Mahmut. “Vergi Adaleti ve Vergi Etiği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:340, Ocak 2017, s. 71-85.

Kılınç, Furkan ve İsmail Ercan Börü. “Varlık Vergisi Uygulamasına Dair Bir Değerlendirme”, **International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies**, Cilt:3, Sayı:4, 2017, s. 393-399.

Kıratlı, Aydın. “414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği Kapsamında Vergi Borçlarının Tecil ve Taksitlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2001, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2586>.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013.

Kızılot, Şükrü ve Şafak Ertan Çomaklı. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 127-172.

Kızılot, Şükrü. “Varlık Barışı ve Vergi İncelemesi Tartışmaları”, 08.11.2008, **Hürriyet Gazetesi**, <https://www.hurriyet.com.tr/varlik-barisi-ve-vergi-incelemesi-tartismalari-10311087>, (18.03.2020).

Kızılot, Şükrü. “Vergi Barışı Ne Getiriyor Ne Götürüyor”, 18.01.2003, <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-barisi-ne-getiriyor-ne-goturuyor-122464>, (08.01.2020).

Kireçtepe, Burhanettin Onur ve Orçun Avcı. “Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanun’un İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:339, 2016, s. 146-158.

Koçtürk, Osman Murat ve Meryem Gölalan. “1923-1950 Türkiye Ekonomisinin Yapısal Analizi”, **Üçüncü Sektör Kooperatifçilik**, Cilt:45, Sayı: 2, 2010, s. 48-65.

Korkmaz, Mustafa. “Vergi Affı ve Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 332, 2016, s. 79-84.

Koruk, Alperen Asım. “Mali Eylem Görev Gücü’nün Gönüllü Vergi Uyumuna İlişkin Prensipleri ve Türkiye’de Varlık Barışı’nın Değerlendirilmesi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:1, 2019, s. 112-131.

Kovancılar, Birol ve Gül Kayalidere. “Türkiye’de Varlık Vergisi Uygulamasının Sosyo-Politik ve Ekonomik Sonuçları”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, (Ed. Ahmet Kemal Çelebi), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Yayın No: 2012/418, 2012, s. 133-158.

Koyuncu, Caner. **Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Kumrulu, Ahmet. “Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-19885)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:1, Ocak 1988, s. 1-18.

Kumrulu, Ahmet. “Türkiye’de Vergi Politikası ve Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:1, 1988, s. 194-235.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:36, Sayı:1, 1979, s. 1301-1308.

Kunig, Philip. “Alman Kamu Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, (Çev., Burak Çelik, Gökçen Doğan ve Ahmet Çağrı Yıldız), **Türk Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Haziran 2019, s. 159-178.

Lang, Joachim. “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, **8. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, 14-16 Mayıs 1998, s. 3-64.

Laufenburger, Henry. **Mukayeseli Maliye**, (Çev., Bedi Necmettin Feyzioğlu ve Süleyman Barda), İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, No: 687, 1956.

Le Borgne, Eric. “Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S States”, **Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Cilt:98, 2005, s. 443-449.

Leonard, Herman B. ve Richard J. Zeckhauser, “Amnesty, Enforcement and Tax Policy”, **National Bureau of Economic Research**, 1986, s. 1-44.

Lerman, Allen H. “Tax Amnesty: the Federal Perspective” **National Tax Journal**, Cilt:39, Sayı:3, 1986, s. 325-332.

Luitel, Hari S. **Is Tax Amnesty Good Tax Policy?: Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States**, Lexington Books, Birleşik Krallık, 2014.

Malherbe, Jacques. **Tax Amnesties**, Kluwer Law International, Hollanda, 2011.

Maliye Bakanı Ağbal: KDV’de Sadeleştirme Planlıyoruz”, **Dünya Gazetesi**, 23.08.2017, <https://www.dunya.com/gundem/maliye-bakani-agbal-kdvde-sadelestirme-planliyoruz-haberi-378816> (03.12.2019).

Malumian, Nicolas. “Argentine Tax Amnesty and Foreign Trust”, **Trusts & Trustees**, Cilt:23, Sayı:2, Mart 2017, s. 170-174.

Marchese, Carla ve Fabio Privileggi. “Taxpayers Attitudes Toward Risk and Amnesty Participation: Economic Analysis and Evidence for the Italian Case”, **POLIS Working Papers, Institute of Public Policy and Public Choice – POLIS**, 1999, s. 1-14.

Martinez, Leo P. “Federal Tax Amnesty: Crime and Punishment Revisited”, **Virginia Tax Review**, Cilt:10, 1991, s. 535-584.

Martinez-Vazquez, Jorge ve Sally Wallace. “The Ups and Downs of Comprehensive Tax Reform in Russia”, **Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Cilt:92, 1999, s. 5-14.

Metin, Yüksel. “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2017, s. 1-74.

Mikesell, John L. ve Justin M. Ross. “Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems”, **National Tax Journal**, Cilt:65, Sayı: 3, 2012, s. 529-562.

Mollaismailoğlu, Mehmet. “Türkiye’de Vergi Afları”, 03.11.2018, <https://mollaismailoglu.com/hesaplamalar/turkiyede-vergi-aflari/>, (03.12.2019).

Morozov, Alexander. “Tax Administration in Russia”, **East European Constitutional Review**, 1996, s. 39-47.

Muter, Naci Birol, Ahmet Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç. **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2016.

Muter, Naci Birol ve Pelin Mastar Özcan. “Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, (Ed. Ahmet Kemal Çelebi), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Yayın No: 2012/418, 2012, s. 15-32.

Muter, Naci Birol, Süreyya Sakınç ve Ahmet Kemal Çelebi, **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması: Manisa İli Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Manisa, 1993.

Mutluer, M. Kâmil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ekim 2016.

Müftüoğlu Hoş, Zeynep. “Vergi Cezalarının Affı”, Prof. Dr. Nevzat Toroslu’ya Armağan, **Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459**, Ankara, 2015.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1983.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974.

Neumark, Fritz. **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, No:118, 1950.

Nurcalı, Necati. “Varlık Vergisi Kanunu Uygulaması Üzerine Hukuki-Ekonomik ve Mali Bir İnceleme”, **Asya Studies/Akademik Social Studies**, Sayı:8, 2019, s. 83-95.

Oktar, Salim Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016.

Orkunoglu Şahin, Işıl Fulya. “Türkiye’deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:140, Mart-Nisan 2017, s. 31-55.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Öz, Ersan ve Selçuk Buyrukoğlu, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:272, 2011, s. 1-17.

Öz, Semih ve Dilek Özkök Çubukçu, “Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 66, Sayı:2, 2011, s. 248-254.

Özbek, Fatih Rüştü. “Vergi Afları ve Yansımaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:310, 2014, s. 99-108.

Özbirecikli, Mehmet ve Ayşegül Atay Coşkun. “Vergi Affı Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı Mı? 4811 Sayılı VBK Çerçevesinde Bir İnceleme: Hatay

Örneği”, **Muhasebe Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi**, 2008, s. 39-49.

Özdemir, Harun. “Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:202, Temmuz 2005, s. 168-181.

Özden, Murat. “Mali Af Uygulama Sonuçlarında Etkinliği Belirleyen Kriterler ve Alınabilecek Önlemler”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 1994, s. 109-130.

Özek, Çetin. “Umumi Af”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 24, Sayı: 1-4, 1959 s. 118-175.

Özgüven, Ali Volkan. “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, 2018, s. 34-46.

Özgüven, Ali Volkan. **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006.

Özkanca Andıç, Nagihan. “Türkiye’de Vergi Afları ve Afların Gönüllü Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi”, **Mali Kılavuz**, 2014, s. 56-69.

Özyolcu, Yasin. “Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:102, Haziran 2012.

Panico, Paolo. “An Appraisal of Trusts Under the Italian Tax Amnesty”, **Trusts & Trustees**, Cilt:16, Sayı:4, Mayıs 2010, s. 247-249.

Parle, William M. ve Mike W. Hirlinger, “Evaluating the use of Tax Amnesty by State Governments”, **Public Administration Review**, Cilt:46, Sayı:3, 1986, s. 246-255.

Pepper, H. W. T. “Tax Amnesties”, **British Tax Review**, Cilt:5, 1966, s. 284-296.

Pommerehne, Werner W. ve Peter Zweifel. “Success of a Tax Amnesty: At the Polls, for the Fisc?”, **Kluwer Academic Publishers**, Cilt:72, 1991, s. 131-165.

Purnomolastu, Norbertus. “Comparison of Tax Amnesty Implementation in Developing Countries”, **Jurnal Bisnib Terapan**, Cilt:1, Sayı:1, s. 77-85.

Rençber, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2017.

Ross, Bonnie G. “Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States Experiences”, **The Tax Lawyer**, Cilt:40, Sayı:1, 1986, s. 145-184.

Rumpf, Christian. “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:10, 1993, s. 25-48.

Saban, Nihal. “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, **Anayasa Dergisi**, Cilt: 18, 2001, s. 451-475.

Saban, Nihal. **Adaletsiz Hak Kurgusu: Güncel Performans Örneği**, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 1-6.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

Sağlam, Fazıl. **Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1982.

Saidi, M. Djafar. “Tax Amnesty as Policy in the Field of Taxation”, **Journal of Law, Policy and Globalization**, Cilt: 63, 2017, s. 86-96.

Sakarya, Adem. “Türkiye’de Ekonomi Politikaları ve Ülke Mekânında Değişim”, **Megaron**, Cilt: 9, Sayı: 4, 2014, s. 243-254.

Saraçoğlu, Fatih. “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:7, 2004 Temmuz, s. 1-7.

Saraçoğlu, Fatih. **Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım 2013.

Sarıcaoğlu, Ercan. “Vergi Affından Yararlanan Mükellef için Mütalaa Geri Alınabilir mi?”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2018, s. 218-255.

Sarıkaya, Yasin. “Mükelleflerin Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler Nelerdir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 140, 2015, s. 1-8.

Savaşan, Fatih. “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, 2006, s. 41-65.

Savaşan, Fatih. “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalanıyor?”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2006, s. 149-171.

Saygın, Engin. “Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt:75, Sayı:2, 2017, s. 57-88.

Schmölders, Günter. **Genel Vergi Teorisi**, (Çev., Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, No:2149, 1976.

Selen, Ufuk ve Ercan Özen. “Türkiye’de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s. 148-166.

Sevgin, Mustafa. “Vergi Ödevinin Anayasadaki Yeri ve Muhtevası Üzerine Bir Değerlendirme”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:158, Şubat 2017, s. 1-13.

Seydioğulları, İbrahim Hakkı. “Türkiye’de Ceza Afları: Ankara’da Af Konulu Alan Tartışması”, **Polis Bilimleri Dergisi**, Cilt:8 (3-4), 2006, s. 1-28.

Solak Akman, İnci. “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, 2016, s. 267-285.

Sonsuzoğlu, Elif. “6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Hakkında Değerlendirmeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:286, Ekim 2016, https://www.yaklas_m.com/Duyuru/yap_land_rma-le-lg_1_tum-detaylar_16674.

Soyaslan, Doğan. “Af”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, 2001, s.412-437.

Söyler, Yasin. “Karşılaştırmalı Hukukta Resmi Gazeteler ve Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2016, s. 109-133.

Sözüer, Adem. “Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ile Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 18, 2001, s. 219- 253.

Sudarma, Made ve Nyoman Darmayasa. “Does Voluntary Tax Compliance Increase After Granting Tax Amnesty?”, **Accounting and Finance Review**, Cilt:2, Sayı:3, 2017, s. 11-17.

Şahin, Necmettin ve Akif Yılmaz, **Millî Mücadele Stratejisinin Mali İktisat Boyutu ve Sosyo-Ekonomik Dinamikleri**, (Ed. Necmettin Şahin), Vergi Müfettişleri Derneği, 2015.

Şanver, Cahit. “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2018, s. 35-63.

Şen, Ersan. “Af, Bir Hak ve Ödül Değil, Lütüftür. Af, Yapılan Hataların Karşılıklı Kabulü de Değildir”, 06.03.2013, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/998205-af>, (26.07.2019).

Şentürk, Akın Gencer. “Vergi Borçlarının Yapılandırılmasında Yargılamamın Bulunduğu Aşamalara Göre Farklı Uygulama Yapılması Temel İlkelerle Aykırılık Teşkil Etmez”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:88, Nisan 2011, s. 1-10.

Şenyüz, Doğan. “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **TESAM Akademi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Temmuz 2014, s. 81-96.

Şenyüz, Doğan. “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku” **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:44, 2008, s. 1-25.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.

Şişman, Gülden. “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, 2009, s. 31-48.

Takım, Abdullah. “Demokrat Parti Döneminde Uygulanan Ekonomi Politikaları ve Sonuçları”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:67, Sayı: 2, 2012, s. 157-187.

Tan, Turgut. “Anayasal Ekonomik Düzen”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:7, 1990, s. 161-178.

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Eylül 2004.

Taş, Metin. “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **Anayasal Mali Düzen, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, 14-16 Mayıs 1998, s. 275-300.

Taşkın, Yasemin. “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, 2010, (2), s. 122-128.

Taşkın, Yasemin. **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Tavşancı, Aykut. Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, s. 134-151.

Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, s. 138-176.

Taytak, Mustafa ve Tuğba Akyüz Dalkıran. “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 6(1), 2019, s. 109-132.

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı: 2012), s. 123-191.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007.

Tekin, Ahmet, Güner Tuncer ve Ersin Nail Sağdıç, “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, **Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2013, s. 1-26.

Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ekim 2005.

Torgler, Benno ve Christoph A. Schaltegger. “İsviçre’de ve Dünyada Vergi Afları”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:9, 2005, 1-13.

Torgler, Benno, Christoph A. Schaltegger ve Markus Schaffner. “Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties”, [Swiss Journal of Economics and Statistics \(SJES\)](#), 139(3), 2003, s. 375-396.

Torgler, Benno. **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Basel Üniversitesi, 2003, s. 619-620, https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf.

Tosuner, Mehmet ve Ahmet İnneci. “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, Mart 2018, s. 1-15.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, 2019, <http://sozluk.gov.tr/> (22.07.2019).

Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lûgatı**, 1991, <https://bozbel.files.wordpress.com/2013/01/tc3berk-hukuk-lc3bcgatc4b1.pdf>, (25.07.2019).

Türkal, Hasan, Mehmet Sena Ekici ve Mahmut İnan. “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2010, s. 45-83.

Türkay, İmdat. “Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6552 Sayılı Kanun Uygulaması”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:9, Sayı:99, Kasım 2014, s. 66-76.

Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, 2020, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Makable%20%c5%9eamil> (28.02.2020).

Uçar, Onur ve Ahmet Burçin Yereli. “Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak Ölçülülük İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:176, Ocak-Haziran 2019, s. 575-598.

Ulucan, Devrim. “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, s. 369-383.

Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1-2, 2003, s. 251-271.

Üzeltürk, Hakan. “Anayasa Mahkemesi’nin 2015/122 Sayılı Kararı Üzerine Düşünceler”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:12, Sayı:135, 2016.

Üzeltürk, Hakan. “Birinci ve İkinci Boğaz Köprülerinden Geçiş Ücretlerinde Af”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:1, 2019, s. 183-188.

Üzeltürk, Hakan. “Bizimkisi Bir Af Hikayesi”, **Legal Hukuk Dergisi**, Sayı:5, 2003, s. 1-4.

Üzeltürk, Hakan. “Vergilerin Kanuniliği-Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, **25. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 24-28 Mayıs 2010, s. 117-139.

Vanistendael, Frans. “Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri”, (Çev., Murat Yıldırım), **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2006, s. 117-152.

Vatansaver Öztürk, Müge. “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihî Gelişimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı, 2014, s. 4815-4841.

Villalba, Miguel A. Sanchez. “On the Effects of Repeated Tax Amnesties”, **Journal of Economics and Political Economy**, Cilt:4, Sayı:3, 2017, s. 286-301.

Xenakis, Sappho ve Leonidas K. Cheliotis. “Crime and Economic Downturn: The Complexity of Crime and Crime Politics in Greece since 2009”, **British Journal of Criminology**, Cilt:53, Sayı:5, 2013, s. 719-745.

Yalçın, Hasan ve Arif Başer, “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1996.

Yaltı Soydan, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **Anayasal Mali Düzen, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, 14-16 Mayıs 1998.

Yaraşır, Sevinç. “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, 2013, s. 175-187.

Yelman, Ercan. “Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 15, Aralık 2017, s. 67-84.

Yeniçeri, Harun. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenleri, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 990-1011.

Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata. “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s. 21-32.

Yeşilyurt, Hasan. “Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 122, 2016, s. 236-258.

Yıldırım, Zübeyr ve Serkan Ağar. **Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği**, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, Ankara, 2009, s. 1-18.

Yıldız Şeren, Gamze ve Emin Dedebeğ. “Yeni Varlık Varışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu işe Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, **International Anatolia Academic Online Journal**, 1(1), 2013, s. 3-23.

Yıldız, Ahmet Murat. “6736 Sayılı Mali Af Kanunu Uygulamasının Muhasebe Kayıtlarına ve Dönem Sonu İşlemlerine Yansımaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:339, Aralık 2016, s. 43-52.

Yıldız, Yiğit. “Kıyas Yasağı İlkesinin Vergi Hukukundaki Yansımaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:191, 2019 Kasım, s. 1-7.

Yılmaz, Semiha. **Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşakların Bakış Açısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.

Yılmaz, Sibel. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 66(1), 2017, s. 263-301.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet ilkeleri Bağlamında Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesinde Hukuki Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:306, Mart 2014, s. 80-89.

Yurdadoğ, Volkan ve Neslihan Coşkun Karadağ. “Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Eurasian Business & Economics Journal**, Sayı:8, 2017, s. 134-164.

Yüce, Mehmet. “Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:2, Sayı:21, Eylül 1999, s. 1-14.

Yücel, Mehmet. “7020 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Alacakların Ödeme Süresi ve Ödeme Şekilleri”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:153, 2017, s. 2135-2148.

Yücel, Mehmet. “7186 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Varlık Barışı Uygulamasının Usul ve Esasları”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:15, Sayı:176, 2019, s. 1767-1781.

Yücel, Mehmet. 6736 Sayılı Mali Af Kanunu'nun Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:154, 2016 Ekim, s. 1-10.

Yücel, Mehmet. **Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, Mayıs, 2016.

DİĞER KAYNAKLAR

A- KANUNLAR

03. 04. 2002 tarih ve 4751 sayılı *Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*, (RG. 09.04.2002-24721).

03. 08. 1966 tarih ve 780 sayılı *Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*, (RG. 09.08.1966-12370).

03. 08. 2016 tarih ve 6736 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun*, (RG. 19.08.2016-29806).

03. 10. 2001 tarih ve 4709 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun*, (RG. 17.10.2001-24556 Mükerrer).

03. 12. 1988 tarih ve 3505 sayılı *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 10.12.1988-20015).

04. 01. 1961 tarih ve 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*, (RG. 10.01.1961-10703-10705).

04. 07. 1934 tarih ve 2566 sayılı *Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun*, (RG. 12.07.1934-2750).

04. 12. 1985 tarih ve 3239 sayılı *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye*

Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, (RG. 11.12.1985-18955).

05. 03. 1973 tarih ve 584 sayılı *Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü*, (RG. 13.04.1973-14506).

05. 06. 1946 tarih ve 4920 sayılı *Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun*, (RG. 13.06.1946-6332).

05. 09. 1963 tarih ve 325 sayılı *Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun*, (RG. 12.09.1963-11503).

05. 09. 1997 tarih ve 400 sayılı *Tahsilât Genel Tebliği*, (RG. 05.09.1997-23101).

06. 07. 1948 tarih ve 5240 sayılı *Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun*, (RG. 12.07.1948-6955).

09. 07. 1961 tarih ve 334 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, (RG. 20.07.1961).

10. 09. 2014 tarih ve 6552 sayılı *İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun*, (RG. 11.09.2014-29116).

10. 12. 2003 tarih ve 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, (RG. 24.12.2003-25326).

11. 05. 2018 tarih ve 7143 sayılı *Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*, (RG. 18.05.2018-30425).

13. 02. 2011 tarih ve 6111 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 25.02.2011-27857 Mükerrer).

13. 06. 1963 tarih ve 252 sayılı *Spor Kulüplerine Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleriyle Teşvik Primlerinden Mütvellit Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun*, (RG. 19.06.1963-11432).

13. 11. 2008 tarih ve 5811 sayılı *Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*, (RG. 22.11.2008-27062).

15. 03. 1944 tarih ve 4530 sayılı *Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun*, (RG. 17.03.1944-5657).

15. 05. 1974 tarih ve 1803 sayılı *Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun*, (RG. 18.05.1974-14890).

15. 12. 1990 tarih ve 3689 sayılı *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 Sayılı Araçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 20.12.1990-20731).

16. 07. 1965 tarih ve 691 sayılı *Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun*, (RG. 26.07.1965-12058).

17. 07. 2019 tarih ve 7186 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 19.07.2019-30836 Mükerrer).

18. 05. 2017 tarih ve 7020 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, (RG. 27.05.2017-30078).

18. 10. 1982 tarih ve 2709 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, (RG. 9.11.1982).

20. 01. 1337 tarih ve 85 sayılı *Teşkilâtı Esasiye Kanunu*, (RG. 07.02.1337).

20. 03. 1981 tarih ve 2431 sayılı *Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun*, (RG. 22.03.1981-17287).

20. 04. 1340 tarih ve 491 sayılı *Teşkilâtı Esasiye Kanunu*, (RG. 24.05.1340).

21. 03. 1992 tarih ve 3787 sayılı *Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun*, (RG. 03.04.1992-21194).

21. 05. 1947 tarih ve 5050 sayılı *Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun*, (RG. 27.05.1947-6616).

21. 05. 2013 tarih ve 6486 sayılı *Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, (RG. 29.05.2013-28661).

21. 07. 1953 tarih ve 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (RG. 28.07.1953-8469).

22. 02. 1983 tarih ve 2801 sayılı *Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun*, (RG. 24.02.1983-17969).

22. 07. 1998 tarih ve 4369 sayılı *Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 29.07.1998-23417).

23. 02. 1963 tarih ve 218 sayılı *Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*, (RG. 23.02.1963-11342).

23. 12. 1988 tarih ve 3512 sayılı *1989 Malî Yılı Bütçe Kanunu*, (RG. 28.12.1988-20033 Mükerrer).

25. 02. 2003 tarih ve 4811 sayılı *Vergi Barışı Kanunu*, (RG. 27.02.2003-25033).

26. 01. 1939 tarih ve 3586 sayılı *Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun*, (RG. 07.02.1939-4126).

26. 09. 2004 tarih ve 5237 sayılı *Türk Ceza Kanunu*, (RG. 12.10.2004-25611).

26. 10. 1960 tarih ve 113 sayılı *Af Kanunu*, (RG. 28.10.1960-10641).

28. 02. 1961 tarih ve 281 sayılı *Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun*, (RG. 03.03.1961-10748).

29. 07. 1970 tarih ve 1319 sayılı *Emlak Vergisi Kanunu*, (RG. 11.08.1970-13576).

31. 12. 1960 tarih ve 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*, (RG. 06.01.1961-10700).

B- ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

Anayasa Mahkemesi, 01.04.2010 tarih ve E: 2008/110, K: 2010/55 sayılı karar, (RG. 21.06.2010-27619).

Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995 tarih ve E: 1994/80, K: 1995/27 sayılı karar, (RG. 02.02.1996-22542).

Anayasa Mahkemesi, 09.06.1964 tarih ve E: 1964/12, K: 1964/47 sayılı karar, (RG. 21.09.1964-11812).

Anayasa Mahkemesi, 06.12.2018 tarih ve E: 2017/180, K: 2018/109 sayılı karar, (RG. 23.01.2019-30664).

Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 tarih ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı karar, (RG. 06.04.1990-20484).

Anayasa Mahkemesi, 09.02.2012 tarih ve E: 2010/93, K: 2012/20 sayılı karar, (RG. 26.07.2013-28719).

Anayasa Mahkemesi, 10.04.2019 tarih ve E: 2018/136, K: 2019/21 sayılı karar, (RG. 20.06.2019-30807).

Anayasa Mahkemesi, 11.06.2003 tarih ve E: 2001/375, K: 2003/61 sayılı karar, (RG. 24.12.2003-25326).

Anayasa Mahkemesi, 12.01.1989 tarih ve E: 1988/4, K: 1989/3 sayılı karar, (RG. 10.01.1990-20398).

Anayasa Mahkemesi, 12.03.1998 tarih ve E: 1996/76, K: 1998/6 sayılı karar, (RG. 21.09.2002-24883).

Anayasa Mahkemesi, 12.06.2008 tarih ve E: 2005/28, K: 2008/122 sayılı karar, (RG. 13.11.2008-27053).

Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991 tarih ve E: 1991/7, K: 1991/43 sayılı karar, (RG. 23.07.1992-21293).

Anayasa Mahkemesi, 14.07.2016 tarih ve E: 2015/105, K: 2016/133 sayılı karar, (RG. 11.10.2016-29854).

Anayasa Mahkemesi, 15.05.2019 tarih ve E: 2017/156, K: 2019/37 sayılı karar, (RG. 25.07.2019-30842).

Anayasa Mahkemesi, 18.06.2013 tarih ve E: 2013/71, K: 2013/77 sayılı karar, (RG. 26.07.2013-28719).

Anayasa Mahkemesi, 18.07.1995 tarih ve E: 1994/91, K: 1995/34 sayılı karar, (RG. 09.01.1995-22872).

Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarih ve E: 1986/5, K: 1987/7 sayılı karar, (RG. 12.11.1987-19632).

Anayasa Mahkemesi, 19.07.1990 tarih ve E: 1989/35, K: 1990/22 sayılı karar, (RG. 21.03.1991-20821).

Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003 tarih ve E: 2003/48, K: 2003/76 sayılı karar, (RG. 11.09.2004-25580).

Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 tarih ve E: 1992/29, K: 1993/23 sayılı karar, (RG. 23.12.1999-23915).

Anayasa Mahkemesi, 24.06.2010 tarih ve E: 2008/116, K: 2010/85 sayılı karar, (RG. 30.11.2010-27771).

Anayasa Mahkemesi, 26.01.2011 tarih ve E: 2009/42, K: 2011/26 sayılı karar, (RG. 14.05.2011-27934).

Anayasa Mahkemesi, 26.03.1974 tarih ve E: 1973/32, K: 1974/11 sayılı karar, (RG. 21.06.1974-14922).

Anayasa Mahkemesi, 26.06.1971 tarih ve E: 1971/19, K: 1971/61 sayılı karar, (RG. 10.02.1972-14095).

Anayasa Mahkemesi, 27.03.1984 tarih ve E: 1983/12, K: 1984/5 sayılı karar, (RG. 07.08.1984-18482).

Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985 tarih ve E: 1984/9, K: 1985/4 sayılı karar, (RG. 26.06.1985-18793).

Anayasa Mahkemesi, 27.03.1986 tarih ve E: 1985/31, K: 1986/11 sayılı karar, (RG. 09.05.1986-19102).

Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 tarih ve E: 2002/133, K: 2006/91 sayılı karar, (RG. 09.12.2006-26371).

Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 tarih ve E: 2002/133, K: 2006/91 sayılı karar, (RG. 09.12.2006-26371).

Anayasa Mahkemesi, 29.03.2017 tarih ve E: 2016/1, K: 2017/81 sayılı karar, (RG. 20.04.2017-30044).

Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011 tarih ve E: 2010/80, K: 2011/178 sayılı karar, (RG. 29.05.2012-28307).

C- DANIŞTAY KARARLARI VE MECLİS KOMİSYON RAPORLARI

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 03.07.1989 tarih ve E:1988/5, K: 1989/3 sayılı karar, (RG. 27.10.1989-20325).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 02.10.2019 tarih ve E:2019/1078, K: 2019/666 sayılı kararı

Türkiye Büyük Millet Meclisi, 16.1.2003 Tarihli ve 4792 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/520).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, 23'üncü Dönem, 606 Sayılı Komisyon Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss606.pdf>, (Erişim Tarihi 23.11.2019).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekili Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş ve Isparta Milletvekili Süreyya Sadi Bilgi'in Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi (2/1310) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss409.pdf>, (Erişim Tarihi 30.11.2019).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekili Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş'ın Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/1703) ve İstanbul Milletvekili Tülay Kaynarca ve 13 Milletvekilinin Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/1622) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss475.pdf>, (Erişim Tarihi 03.12.2019).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Af Kanunu Tasarısı ve Sosyal İşler Komisyonu Raporu, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK /d00/c002/mbk_00002028ss0116.pdf (Erişim Tarihi 12.12.2019).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Aydın Milletvekili Mustafa Savaş ile 75 Milletvekilinin Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/2019) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss102.pdf> (Erişim Tarihi 12.01.2020).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında 20.2.1992 Tarihli ve 3373 Sayılı Kanun ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c005/tbmm19005048ss0053.pdf>, (Erişim Tarihi 01.01.2020).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/657), <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss302.pdf>, (Erişim Tarihi 20.11.2019).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan ve Malî İşler Komisyonları Raporları,

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM_/d02/c014/dm_02014049ss0322.pdf, (Erişim Tarihi 01.01.2020)

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Ticaret, Maliye ve Plân Komisyonları Raporları, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c016/mm_01016078ss0122.pdf, (Erişim Tarihi 16.12.2019)

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyan Edilmesine İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu Raporu.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Vergi Barışı Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/342).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Vergi Barışı Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, [4https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c003/b023/tbmm220030230205.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c003/b023/tbmm220030230205.pdf), (Erişim Tarihi 12.04.2020).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss557.pdf>, (Erişim Tarihi 13.12.2019).