

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

VERGİ AFLARININ ANAYASAL İLKELERE UYGUNLUĞU

Seda KARAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Furkan BEŞEL

MAYIS - 2024

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ AFLARININ ANAYASAL İLKELERE UYGUNLUĞU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Seda KARAN

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk**

**“Bu tez 24/05/2024 tarihinde yüz yüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulanan
jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”**

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI
Doç. Dr. Furkan BEŞEL	Başarılı
Doç. Dr. Veysel İNAL	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi İsmail KOÇ	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☐

Hayır ☒

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Seda KARAN
24/05/2024

ÖN SÖZ

Tez süreci boyunca desteklerini eksik etmeyen sevgili aileme ve Doç. Dr. Gonca GÜNGÖR GÖKSU hocama teşekkür ederim. Katkılarından dolayı tez danışmanım Doç. Dr. Furkan BEŞEL hocama teşekkür ederim.

Seda KARAN
24/05/2024



İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iii
TABLO LİSTESİ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: VERGİ AFFIYLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER	3
1.1. Af Kavramı	3
1.2. Vergi Affı Kavramı ve Kapsamı	4
1.3. Vergi Affının Türleri	6
1.4. Vergi Affına Başvurmanın Gerekçeleri.....	8
1.5. Vergi Affının Hukuk İçindeki Yeri	13
1.5.1. Vergi Affının Anayasa Hukuku Açısından Değerlendirilmesi	13
1.5.2. Vergi Affının Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi	15
1.5.3. Vergi Affının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi	17
1.6. Vergi Affıyla İlgili Görüşler.....	19
1.6.1. Af İlgili Olumlu Görüşler	19
1.6.2. Af İlgili Olumsuz Görüşler.....	21
1.7. Vergi Affının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Koşullar	22
1.8. Vergi Affının Sonuçları	25
2. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ AFLARI VE VERGİ KANUNLARININ VERGİ HUKUKUNDA HAKİM OLDUĞU ANAYASAL İLKELER	27
2.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları	28
2.1.1. 1960 Öncesi Dönemde Uygulanan Vergi Afları	29
2.1.2. 1960 Sonrası Dönemde Uygulanan Vergi Afları	31
2.1.3. 06/02/2023 Depreminden Sonra Mükelleflere Sağlanan Vergi Kolaylıkları	34
2.2. Vergi Hukuku ve Anayasa Hukuku Arasındaki İlişki	37
2.3. Hukuk Devleti İlkesi.....	38
2.4. Sosyal Devlet İlkesi	40
2.5. Hukuki Güvenlik İlkesi	42

2.5.1. Belirlilik İlkesi	43
2.5.2. Önceden İzin İlkesi	43
2.5.3. Geriye Yürümezlik İlkesi.....	44
2.5.4. Kıyas Yasağı İlkesi	46
2.6. Ölçülülük İlkesi	46
3. BÖLÜM: VERGİ AFLARININ ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ	
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ	48
3.1. Türk Anayasalarının Vergi Ödeviyle İlgili Hükümleri	48
3.2. Anayasa'nın 73. Maddesine Hâkim Olan İlkelerin Vergi Affıyla İlişkisi.....	51
3.2.1. Vergi Adaleti İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi.....	52
3.2.1.1. Verginin Genelliği İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi	54
3.2.1.2. Verginin Eşitliği İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi.....	58
3.2.1.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi	60
3.2.1.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesinin Vergi Affıyla	
İlişkisi	64
3.3. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi.....	65
3.4. Verginin Kanuniliği İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi	68
SONUÇ	73
KAYNAKÇA.....	76
ÖZ GEÇMİŞ	86

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
AYM	: Anayasa Mahkemesi
GV	: Gelir Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YİKOB	: Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı
Yİ-ÜFE	: Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: 1924-1960 Döneminde Uygulanan Vergi Afları	30
Tablo 2: 1961-2023 Döneminde Uygulanan Vergi Afları	32
Tablo 3: Depremin Tahmini Toplam Maliyeti Tablosu	35



ÖZET	
Başlık: Vergi Aflarının Anayasal İlkelerle Uygunluğu	
Yazar: Seda KARAN	
Danışman: Doç. Dr. Furkan BEŞEL	
Kabul Tarihi: 24/05/2024	Sayfa Sayısı: vi (ön kısım) + 86 (ana kısım)
Kamusal hizmetlerden faydalanabilmek ve devamlılığın sağlanabilmesi için devletin yegane gelir unsuru olan vergilerin, vakitlice tahsil edilmesiyle mümkündür. Fakat bazı nedenlerden ötürü vergiler zamanında tahsil edilememektedir. Nedeni ise, yükümlünün ihmali ya da uluslararası ve siyasi alanda ekonomik bunalımların ortaya çıkmasıyla oluşmaktadır. Fakat devletin esas amacı, sebebi farketmeksizin kamusal harcamalarını elde edebilecek kadar vergilerin tahsil edilmesidir. Bu tahsil gerçekleştirilirken tahsilin kaynağına herhangi bir yıkıcı etkide bulunulmamalıdır. İktidarlar bu ve bunun gibi çeşitli maliyetlerden kurtulabilmek için mükelleflere vergilerini ödeyebilmeleri adına çok sayıda kolaylıklar getirmektedir. Bunun en güzel örneği, bir seçim vaadi olan vergi aflarıdır. Anayasal ilkelerin vergi affıyla beraber uyumlu işleyebilmesi ve yürürlüğe konulması yasamanın sınırlarını da belirlemektedir. Kanun koyucu bu ilkelerle vatandaşlar üzerinde mali yükümlülüklerin şekillenmesini belirlerken, Anayasal ilkeleri yok saymamalıdır. Çünkü bu ilkelerin var olması vatandaşın hukuki ve mali açıdan bir güven duymasına yardımcı olurken, kanun koyucunun sınırlarını belirlemektedir. Vergi affıyla ilgili Anayasal ilkeler çerçevesinde uygunsuz bir durum oluştuğunda, denetim yetkisi olan Anayasa Mahkemesi müdahalede bulunmaktadır. Vergi afları, hukukumuzda ve günümüzde hala tartışma niteliğinde olup, Anayasa'daki konumu ve Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde değerlendirilip çözüme kavuşturulması gereken bir konu niteliğindedir. Anayasamızın 73. maddesinde Anayasal vergilendirme ilkelerine genişçe yer verilmiştir. Bu tez çalışmasında, vergi affına ilişkin incelemeler madde 73 kapsamında değerlendirilmiştir. Ek olarak, Anayasa Mahkemesi'nin vergi affıyla ilgili vermiş olduğu ekonomik gerekçeler ve kamu yararı kararları da bu değerlendirmelerin içindedir.	
Anahtar Kelimeler: Vergi Affı, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Vergi Ödevi	

ABSTRACT	
Title of Thesis: Compliance of Tax Amnesty with Constitutional Principles	
Author of Thesis: Seda KARAN	
Supervisor: Assoc. Prof. Furkan BEŞEL	
Accepted Date: 24/05/2024	Number of Pages: vi (pretext) + 86 (main body)
In order to benefit from public services and to ensure continuity, it is possible to collect taxes, which is the only income element of the state, in a timely manner. However, due to some reasons, taxes cannot be collected on time. The reason is the negligence of the obligor or the emergence of economic crises in the international and political arena. However, the main purpose of the state is to collect enough taxes to be able to obtain public expenditures regardless of the reason. While this collection is being carried out, no destructive effect should be made on the source of the collection. In order to get rid of these and other various costs, the governments bring many conveniences to the taxpayers in order to pay their taxes. The best example of this is tax amnesties, which are an election promise. The legislator should not ignore the constitutional principles while determining the formation of financial obligations on the citizens with these principles. Because the existence of these principles helps the citizen to have a legal and financial confidence and determines the limits of the legislator. When an inappropriate situation arises within the framework of the constitutional principles regarding tax amnesty, the Constitutional Court, which has supervisory authority, intervenes. Tax amnesties are still controversial in our law and today and are an the harmonious functioning and enforcement of constitutional principles together with tax amnesty also determines the limits of legislation. issue that should be evaluated and resolved within the framework of its position in the Constitution and constitutional taxation principles. Article 73 of our Constitution includes the principles of constitutional taxation. In this thesis, investigations on tax amnesty were evaluated within the scope of article 73. In addition, the economic reasons and public interest decisions given by the Constitutional Court regarding tax amnesty are also included in these evaluations.	
Keywords: Tax Amnesty, Constitutional Principles of Taxation, Tax Due	

GİRİŞ

Verginin konusu, geçmişten günümüze kadar toplumların bir arada yaşamayı öğrenmesiyle ve çeşitli isimlendirilmelerle bugünlere evrilerek ulaşmayı başarmıştır. Bunun nedeni, toplu olarak yaşamının birtakım faaliyetlere duyulan ihtiyacı beraberinde getirmesidir. Toplumun yönetiminin ve güvenliğinin sağlanması bu ihtiyaçların en birincil örneklerindedir. Bu örgütlü faaliyetlerin ortaya çıkması ve kamusal ihtiyaçların karşılanabilmesi adına, toplumları oluşturan vatandaşların elde ettiği kazanç ve diğer maddi kaynaklarının belirli bir bölümünün devlete bırakılmasıyla mümkün olmaktadır. Sunulan bu katkının zaman geçtikçe farklılaşması, devletinde bu farklılaşmayı dikkate alarak, devlet olmanın gerekliliği olan vergi toplama işini cebri kontrole dayandırmasıyla mümkündür.

Devletler vergilendirme konusunu bir nizamaya uydurabilmek için hukuki düzenlemelerde bulunmakta, egemenlik gücüne dayanarak kurumlardan ve vatandaşlardan vergisini tahsil etmekte, öte yandan ihtiyaç dahilinde vergi afları çıkartarak alacak hakkından vazgeçebilmekte veya vergiyi erteleyebilmektedir. Şüphesiz yapılmakta olan bu düzenlemeler vergi affı kapsamında değerlendirildiğinde borcun ertelenmesi, yapılandırılması veya tahsilinden vazgeçilmesi gibi çeşitli isimlendirmelerle siyasi, hukuki ve maddi açıdan olumsuz sonuçları da beraberinde getirmektedir.

Tezin amacı, vergi affının Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde olumlu ve olumsuz sonuçlarını bir bütün halinde değerlendirip gerekli çıkarımları yapabilmektir.

Araştırmanın Konusu

Çalışmanın konusu, Anayasal vergilendirme ilkelerinin vergi affıyla herhangi bir uygunluğu var mı ya da yok mu sorularına cevap aramak üzere hazırlanmıştır. Bu açıdan Anayasa Mahkemesi'nin de vergi aflarıyla ilgili vermiş olduğu birtakım kararlar sorulan sorulara cevap niteliği taşımaktadır. Tez bu aşamada üç bölümden oluşmaktadır; ilk bölümde vergi aflarıyla ilgili genel bilgiler, ikinci bölümde vergi kanunlarının vergi hukukunda hakim olduğu Anayasal ilkeler, son bölümde ise, vergi aflarının anayasal vergilendirme ile ilişkisi değerlendirilmiştir.

Araştırmanın Önemi

Anayasada af konusuna yer verilmesine rağmen bu durum hukukumuzda tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Bu tartışmalarla birlikte Anayasa'daki konumu ve Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde değerlendirilip açıklığa kavuşturulması gereken bir konu hükmündedir. Vergi affıyla ilgili literatürde genel itibariyle vatandaş üzerinde bıraktığı olumsuz ekonomik etkilerden bahsedilmektedir. Bu nedenledir ki vergi aflarının Anayasal ilkelere uygun olup olmadığı konusu genelde yok hükmündedir. Öte yandan diğer önemli konu, vergi ödevini eksiksiz ve zamanında yerine getirenlerin, vergi afları konusunda devlete duymuş olduğu güvenlerinin zedelenmesidir. Bu ve bunun gibi pek çok konunun detaylıca araştırılıp değerlendirilmesi gerekmektedir.

Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, uygulanmakta olan vergi aflarının vatandaşlar açısından ne gibi yarar ya da zararlara sebebiyet verdiğinin Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde analiz edilmesidir.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın amacı ve öneminde de belirtildiği üzere, vergi aflarının getirileri/götürüleri nelerdir ve vergi afları anayasal ilkelere uygun mudur sorularının cevapları ikincil kaynaklardan faydalanılarak hazırlanmıştır. Bahsi geçen ikincil kaynaklar; makale, tez, bildiri, kitap ve Anayasa Mahkemesi kararlarından oluşmaktadır.

1. BÖLÜM: VERGİ AFFIYLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. Af Kavramı

Affin eskiye dayanan bir geçmişi olmasıyla birlikte cezalandırma kurumuyla da yaşıt durumdadır. Çünkü cezalandırma hükmüne sahip olan makam, netice itibariyle af hükmüne de sahiptir (Soyaslan, 2001: 414). Devlet kavramının dahi ortaya çıkmadığı dönemlerde, insanlar bazı durumları suç sayarak yaptırım uygulamaya başlamıştır. Devletin otoriter olmadığı dönemlerde işlenen suçlara karşı yaptırımı, suçtan zarar görenin kendisi uygulamaktaydı. Mağdurun yakınları tarafından aileye bir yaptırım uygulanmaktaydı. Devlet otoritesinin ortaya çıkmasıyla bu dönem sona ermiştir ve bu yetkiyi devlet adına yetkili bir el kullanmıştır (Centel, Zafer ve Çakmut, 2011: 15).

Af yetkisini kullanmak Roma hukukunda prence ve senatoya verilmiştir (Özek, s.123). Eski Yunanda af özellikle savaş dönemlerinde kullanılmıştır. O dönemin en belirgin cezalarından olan sürgün affedilerek, komutanlar savaşa hazırlanmak için şehre geri çağırılmışlardır. Tarihteki ilk yazılı af 4.yy'da Atinalı komutan tarafından ilan edilmiştir. Komutanın ilan ettiği bu affa “Geçmiş Şeyleri Unutma Yasası” denilmiştir. Roma hukukunda ise “Indulgetra Principis” adıyla af kurumunun benimsendiği kabul görmüştür. Roma hukukuyla beraber Avrupa’da hukuk sistemlerine geçmiştir (Seydioğulları, 2004: 13).

Orta çağdaki feodal bey ve baronlar tarafından kullanılmakta olan af yetkisi, iktidarların güç kazanmasıyla hükümdarların daimi tasarruf alanı içerisine dahil olmuştur. Kralın elinde bulunan af yetkisi, çıkardığı fermanla birlikte suçun ve cezanın affedilmesi için kullanılmaktaydı (Şenlik, 2008: 9).

Osmanlı hukukunda meclisin bütün yetkileri padişahın elinde bulunduğundan örfi hukuk gereğince, bireysel ya da toplu suçları af yetkisine sahipti. Fakat af konusunun İslam ve batı hukukuyla benzerlik içerisinde olduğunu söylemek doğru değildir. Kul hakkı ve Allah’ın hakkına ilişkin suçların temelinde af yetkisi suç mağdurunda ya da mirasçılarında, Allah’ın haklarına ilişkin suçlarda affın yetkisi ulema ve kadıya aitti (Soyaslan, 2001: 414). Cezaları kaldırıp düşük bir cezaya çevirme yetkisi Padişahındaydı. Kanunda bu konuyla ilgili açıkça bir hüküm bulunmaması sebebiyle cezaların af ile değiştirilmesi de mümkün değildi (Şenlik, 2008: 10). Osmanlı devletinde İslam Hukuk’una göre cezalandırma yapılmaktaydı ve şahıslara karşı işlenen suçlarda

mağdurunda af yetkisi bulunmaktaydı. Osmanlı Devleti'nde Tanzimat sonrasında Anayasa ile ilgili faaliyetlerde gelişme yaşanmaya başlanmıştır. 1876'da Kanuni Esasi'nin ilk Anayasa olması Osmanlı tarihinin gelişimi açısından önemli konumdadır. Bu yasa ile af yetkisi Anayasal güvenceye alınmıştır (Keyman, 1965: 85).

Cumhuriyetin ilanından önce 1921'de çıkarılan Anayasa'da af kavramıyla ilgili bir hüküm bulunmamaktaydı. Fakat meclis hükümet sistemi geçerli olduğu için meclisin af yetkisi bulunmaktaydı. 1921 Anayasası'ndan sonra af, genel ve özel olarak sınıflandırılmıştır. 1924 Anayasası'nın 26. maddesi, 1961 Anayasası'nın 64. maddesi ve 1982 Anayasası'nın 87. maddeleri af yetkisi ile ilgilidir. Bu maddeler ışığında genel/özel af çıkarma yetkisi meclisin elinde bulunmaktadır. Ek olarak, Cumhurbaşkanıya verilmiş olan özel af yetkisi, 1924'ten itibaren bütün Anayasalarımızda bulunmaktadır (Süzülmüş, 2020: 20).

TDK'nin sözlüğünde belirtildiği üzere af kavramı, Arapçada “afv” olarak, geçmiş dönemlerde kullanılmakta olup zamanla günümüz Türkçe' sine evrilerek “af” adını almıştır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde affin tanımı; suçu, kusuru ya da bir hatayı affetme şeklinde ifade edilmektedir (TDK Sözlük). Hukuk Lügatinde af kavramı, birtakım olayların meydana gelmesi nedeniyle, bireylerin kendilerine ait haklarından tek yönlü bir şekilde vazgeçmesi olarak tanımlanmıştır (Türk Hukuk Lügati, 1991: 6).

1.2. Vergi Affi Kavramı ve Kapsamı

Vergi affıyla ilgili genel bir tanım yapılmamasıyla birlikte bu konuda farklı görüşlerde bulunmaktadır. Ceza hukukunda af kavramını genel itibariyle tanımlamasına rağmen, vergi affıyla ilgili açık bir tanım yapılmamıştır. Bu kapsamda vergi kanunları incelendiğinde af kelimesiyle ilgili bir kavram bulunmamaktadır (Şenlik, 2008: 7). Vergi affı, bireyin üzerine düşen vergi borcunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirememesinden kaynaklanan, vergiye tabi borçların tamamının veya belirli kısmının ortadan kalkması durumudur. Hukuki kapsamda vergi affı, devletin elinde bulunan esas yetkisini kullanmak koşuluyla vergi yasalarından kaynaklanan alacaklarından tek taraflı vazgeçip ortadan kalkması durumudur (Kargı, 2011: 103).

Yürürlükte bulunan kanun hükümlerine dayanılarak tahakkuk ettirilen vergilerin, resimlerin ve harçların, tahsilinin gerçekleşmemesi sonucunda gecikme faizi ve zamlarının, devletin şartlı ve şartsız olarak belli bir kısmı veya tamamından vazgeçmesi,

mali açıdan da verginin affına karşılık gelmektedir (Akgün, 1994: 11). Af kavramı Anayasa ve Ceza hukukları içerisinde yer alsa dahi ortaya çıkan sonuçlar bakımından özel hukuku da ilgilendirmektedir. Fakat olumsuzlukların önüne geçebilmek adına vergi affı, vergi hukukunda verginin terkinini, verginin ertelenmesini, verginin tasfiyesini ve kamu alacaklarının uzlaşma yoluyla tahsil edilmesi olarak ifade edilmektedir (Yelman, 2017: 69).

Daha geniş bir ifadeyle, kaynağı itibariyle Anayasa’da olan, fakat diğer yönleriyle de ceza kanunlarında düzenlenen af, kesinleşmiş olan cezanın belirli bir kısmının ya da tamamının ortadan kaldırılmasını, bazen de bunun başka bir cezaya dönüştürülmesini sağlayan, yasama erki ya da yürütme organının yapmış olduğu kamu hukuku tasarrufu olarak nitelendirilebilir (Özek, 1958: 119).

Vergi affı kavramı mali af kavramıyla beraber kullanılmıştır. Fakat mali af ve vergi affının aynı olmadığı, mali affın vergi affını da içerisine alan geniş bir kapsam halinde olduğu karşımıza çıkmaktadır. Vergi afları genel itibariyle mükelleflerin vergi borçlarını ve bu borçlarla ilgili gecikme zamlarını vergi aflarının kanunları içerisine alırken, mali affın kapsamında ise, vergiyle ilgili borçların yanı sıra bu borçların yanında kamu kurumlarına ait olan idari ve para cezaları, özel hukuk gereğince kurulan teşebbüs ve mülk gelirleri, sosyal güvenlik kurumlarına ait olan prim borçları, belediyelere ait olan borç ve cezalar gibi geniş bir alanı içine almaktadır (Yelman, 2017: 69).

Af esasında ahlaki bir meseledir ve niteliği gereğince birçok tartışmaya zemin hazırlamaktadır. Affetme yetkisine sahip olan kişi, kurum ve kuruluşların elinde bulundurdıkları bu yetkiyi kötü amaçlarla kullanmaları, affın toplumun genelinde iyi karşılanmamasına sebep olmaktadır. Affa karşı bu kadar sert ve olumsuz tepkiler olmasına rağmen kaldırılması içinde herhangi bir girişimde bulunulmamıştır. Günümüz sistemi içerisinde af çıkarma yetkisi, belirli hukuk kurallarına dayanmaktadır ve bu sayede keyfi uygulamaların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Sözüer, 2001: 220).

Günümüzde af hukuki dayanağını 1982 Anayasası’nın 87.maddesinden almaktadır. “...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.” ifadesi yer almaktadır (Anayasa, md. 87). Bu madde hükmünce, hukuk sistemi içerisinde yasama erkinden başka makam ya da organ genel af çıkarma yetkisine sahip değildir. Özel af ilanında ise yetkili iki kurum

bulunmaktadır. Bunlardan ilki TBMM, ikincisi ise Cumhurbaşkanı'dır. Fakat Cumhurbaşkanı'nın özel af ilanı konusunda yetkileri yaşlılık, hastalık ve engellilik gibi daha insani durumlara dayandırılmıştır (Dursun, 2009: 386).

Türk vergi sistemimizde vergi yükümlülerinin vergiye uyumu konusunda vergi aflarının adaletsizliği ortaya çıkardığı görülmektedir. Ortaya çıkmakta olan bu adaletsizlik hissi bazen değişebilmektedir. Vergi, esasında yükümlünün yükünü kısmen etkisiz hale getirirken, cezalardaki caydırıcılığı da azaltmakta olan, vergi sisteminde asli ve sürekli bir düzenleyici konumunda olan vergi afları, yükümlüler arasındaki yatay eşitliğinde bozulmasına sebep olabilmektedir (Şenyüz, 2014: 92).

1.3. Vergi Affının Türleri

Vergi afları literatüründe, yasaların kapsam ve içerikleri genişledikçe, affın türleri konusunda yapılan çalışmalarda genişlemiştir. Vergi aflarında sınıflandırma yapılırken en çok kullanılan sınıflandırma türleri; kapsam, süre ve yönelmiş olduğu mükelleflerdir. Fakat daha sonraları aflara ilişkin getirilen kolaylıklar teknik çerçevede değerlendirildiğinde düzeltme, inceleme ve kovuşturma afları şeklinde de sınıflandırılabilir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 138).

Kapsam Affı: Vergi affının hangi tür vergileri içerisinde barındırdığını gösteren bir sınıflandırma çeşididir. Bu af türü; kurumlar, emlak ve gelir vergileri gibi belirli vergi türlerini içine alacak biçimde çıkartılabilir. Yine bu sınıflandırmada verginin aslını, verginin cezalarını, gecikme faizi ve zammının da içinde bulunup bulunmadığına yer vermektedir (Alm, 1998: 2). Vergi affı uygulamada vergi sistemi içindeki bütün vergilerin yerine yalnızca gelir ve kurumlar vergisi gibi vergi türlerini af kapsamının içine alırken, ülke dışında bulunan sermayede (örneğin servet vergileri), af kapsamı içine alınmaktadır (Savaşan, 2006: 44). Literatürde vergi aflarının kısmen ya da tamamen affedilmesi durumunun Anayasaya uygun olmadığı düşüncesi hakimdir. Vergi aflarının sadece vergi cezalarına ya da verginin aslına ait gecikme faizi gibi nedenleri içinde barındırması ve verginin aslının da af kapsamı içinde değerlendirilmemesi görüşü savunulmaktadır (Arıkan ve Yurtsever, 2004: 2).

Süresi Açısından Vergi Afları: Bu af sınıflandırmasının en temel niteliği affa ilişkin uygulamaların hangi dönemle ilgili borçlarının af uygulaması içinde olacağını, bunların başlangıç ve bitiş sürelerinin geçmişe yönelik vergi borçlarında vergi affına ilişkin

yasaların yürürlüğe girmesiyle birlikte belli süre içinde affedilmesi olarak sınıflandırılmaktadır. Fakat afların süreli veya süresiz olması konusu bu sınıflandırma türü içerisinde değerlendirilebilir. Genel itibariyle affa ilişkin uygulamalar iki ya da üç aylık kısa dönemleri kapsarken, tersine durumlarında meydana gelmesi olası bir durumdur. Türkiye’de ise son zamanlarda af uygulamalarına başvuru sürelerinin çok kez uzatıldığı ve “affin affi” şeklinde uygulamaların yer ettiği görülmektedir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 139; Kargı, 2011: 102).

Örnek üzerinden değerlendirildiğinde, Amerika’nın vergi sisteminde 1929 ve 1952 tarihleri arasında gelir vergisinin süresi açısından herhangi bir kesinti olmaksızın vergi affi uygulanmıştır (Alm, 1998: 3).

Mükellef Affi: Buradaki önemli nokta affın hangi mükelleflere yönelik olacağı sınıflandırma türüdür. Vergi affından tam ve dar mükelleflerin yararlanmasının yanında tam mükellefiyete tabi olanlarda yararlanabilmektedir. Bu sayede yerli ve yabancı mükelleflerinde bu kanundan yararlanıp yararlanamayacağını belirten sınıflandırmadır (Kargı, 2011: 102).

Düzeltilme Affi: Bu affa birlikte mükelleflere belli dönemleri kapsayan beyannamelerini yeniden inceleme fırsatı sunulur. Düzeltme afları devlet tarafından mükelleflerin geçmiş beyanlarını incelemesi, eksik bildirimleri varsa ya da gizlemiş oldukları matrahlarını belirlenen şartlar çerçevesinde cezasız beyan etmelerine olanak sağlayan af türüdür. Fakat mükellefler, vergi idarelerinin denetim ve inceleme uygulamalarından muaf değildirler (Franzoni, 1996: 4-5).

Kovuşturma Affi: Devlet tarafından uygulamaya konulan ve mükellefler açısından ödeme imkanı oluşturan, yine bu imkanlar açısından kamu alacağının belli kısımlarından vazgeçen, daha önce başlamış olan vergi incelemelerine ise hukuki açıdan son veren bir af türüdür. (Yıldız Şeren ve Dedebe, 2013: 9-10). Kovuşturma affındaki diğer önemli etken ise, bu afftan yararlanmakta olan mükelleflerin haklarında başlatılan kovuşturmaların devletin birikmiş ve tahsilatında sıkıntıya düşmüş kamu alacaklarını sonlandırmasıdır (Erol, 2011: 143).

İnceleme Affi: Devletin mükelleflerle yaptığı af anlaşmasının, mükelleflerin matrahlarının belli koşullar gereğince düzeltmelerine izin vermekte ve vergi affından faydalanan mükelleflerin afftan yararlanmakta olunan dönemlerdeki hesap ve işlemlerini incelemekten vazgeçer. Affa ilişkin dönemdeki hesap ve işlemler incelenebilir, fakat bu

dönemde bulunan matrah gizleme ya da vergi kaçakçılığı gibi sebepler cezalandırılmaz. Kaçırılan verginin ödenmesi talep edilmez (Erol, 2011: 143). Mükelleflerin son dönemlerde vermiş oldukları beyannamelerin doğru olması koşuluyla önceki dönemlerinin incelenmemesine garanti veren af düzenlemeleri de yapılabilmektedir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 139).

1.4. Vergi Affına Başvurmanın Gerekçeleri

Vergi afları hükümet değişiklikleri ve iç karışıklıkların hakim olduğu zamanlarda bunalım halinden kurtulabilmek adına iyileştirici bir görev konumunda olabilir. Siyasi krizlerin yanında ekonomik ve mali bunalımlarda affın gerekliliği için düşünülebilir. Ekonomik ve mali bunalımların hüküm sürmekte olduğu dönemler için hazırlanan ve normal dönemler için hazırlanan kanunlarla değil, içinde bulunulan kanunlarla bunalım dönemlerinin atlatılması sağlanabilir (Kargı ve Yüksel, 2010: 31).

Vergi affı uygulamalarına gidilmeden önce, affa yetkisi bulunan organların affa ilişkin kararlarını etkileyen çeşitli gerekçelerin bulunduğu bilinmektedir. Bunların en başında ise siyasi gerekçeler bulunmaktadır. Fakat bununla birlikte önem arz eden ekonomik ve mali gerekçeleri de yok saymamak gerekir (Dönmez, 1990: 71).

Vergi afları, yapılmamalı değildir. Fakat, tümüyle sakıncalı ve yararlı bir araç konumunda da değildir. Bu nedenle afların gerekli koşullarının tam anlamıyla gerekçesini belirterek oluşması gerekmektedir. Herhangi bir gerekçe olmadan yapılan aflar, yarardan çok zarara sebebiyet verebilir. Bu tür aflar kısa sürelide olsa hükümetleri rahatlatabilir, fakat uzun vadede sistemi zedeler, güveni sarsar, vergisini düzenli ve zamanında ödeyenlerin aleyhine haksız rekabet ve adaletsizliğe neden olur, vergi ve hukuk sistemini zedeleyici etki yapar, ekonomik açıdan vergi kaçırmaı teşvik edebilir (Erol, 2011: 145).

Vergi aflarıyla ilgili bütün gerekçelerin sağlam bir zemine oturtulması halinde bu konuların tartışılmasına da gerek görülmeyecektir. Yükümlülerin kendilerince gerekçe gösterip vergilerini ödemeye gönüllü olmaması, hükümetlerin karar alma sürecini değiştirebilmektedir. Hazırda bulunan yasal imkanlar doğrultusunda hükümetlerin çeşitli yolsuzlukları gidermeye çalışmasında kolayca kaçarak daha çok af uygulamasını kullanmaktadır (Yeniçeri ve Avcı, 2021: 320). Bu kapsamda, vergi aflarının nasıl ve ne şekilde yürürlüğe girmesinin dışında, vergi aflarının doğru bir şekilde nasıl faaliyet göstereceği önem teşkil etmektedir. Bu bilgiler dahilinde siyasi, ekonomik ve mali

gerekçelerin yanında sosyal, psikolojik, idari ve teknik gerekçelerde değerlendirilmesi gereken konulardır.

Ekonomik Gerekçeler: Vergi affının çıkarılmasına neden olan ekonomik gerekçelerin iki sebebi bulunmaktadır. İlki, siyasi çıkarların dışında buradaki önemli etken, düzene oturtulmuş bir belge sisteminin olmaması nedeniyle sermayenin yeniden ülkenin ekonomisine kazandırılması amaçlanmaktadır (Yaraşır, 2013: 180). 70’li yıllarda enflasyonun yüksek olması, döviz sıkıntıları, ekonomi ve siyasetteki istikrarsızlıklar, herhangi bir servet beyanının olmaması, beyan edilmeyen ve ülke dışına çıkarılan, vergilendirilmeyen sermayelerin olmasına sebep olmuştur. Ekonomi üzerinde olumsuz etki oluşturmalarının yanında vergilendirmede adalet ilkesini de olumsuz yönde etkilemiştir. Bu bağlamda vergi aflarıyla birlikte vergilendirilemeyen bu sermayelerin negatif etkileri azaltılmaya çalışılmıştır ve vergi affı yasalarındaki teşvik edici hükümlerin ve ceza tehdidinin azalmasıyla bunun gibi gizli servetlerin ortaya çıkarılarak ülke ekonomisine kazandırılması amaçlanmıştır (Doğan ve Besen 2008: 28).

Vergi affının çıkarılmasına neden olan gerekçelerin ikincisi ise enflasyonun yüksek seyirde olması, uygulanmakta olan yanlış ekonomi politikaları nedeniyle yükümlülerin gelirlerinde bir azalma meydana gelmesi, ekonomik yükümlülüklerini zamanında yerine getirememeleri, gecikme faizlerinin ve gecikme zamlarının artmasıyla ciddi borç yükü altında kalmalarına ve ekonomik hayattan vazgeçmek zorunda kalmalarına neden olmuştur. Belirtilen bu sebeplerin sonucunda ödev ve sorumluluklarını yerine getiremeyen mükelleflerin bazı yükümlülüklerinin belirli bir kısmının bağışlanıp ekonomik hayattan geri durmalarını önleme amacı, vergi affının ekonomik gerekçesi arasında yerini almıştır. Örnek olarak, ülkemizde 1980 sonrasında sırasıyla çıkarılan 2431 ve 2801 sayılı af yasaları bahsi geçen gerekçelerin ekonomik unsurlarından biridir. 2431 sayılı yasa ile beyan dışı kalan servet unsurlarının, kayıtlarda yer almayan değerli kaynakların yeniden kayıtlara alınarak ülkenin ekonomisine katkı sunması amaçlanmıştır. 2801 sayılı yasa ile geçmişte uygulanan istikrarsız ekonomi politikaları sonucunda mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirememesinden doğan borçların, faizsiz olarak tahsil edilmesi amaçlanmıştır (Doğan ve Besen, 2008: 29).

Mali Gerekçeler: Devletin vergi aflarına başvurmasının önemli gerekçesi kamusal ihtiyaçların karşılanmasında gönüllü katılımın yetersizliği nedeniyle artan gelir ihtiyacını karşılayabilmektir. Bunun yanında denetimlerin yetersiz olması, etkili bir bilgi toplama

aracının olmaması, belgelerin düzenli şekilde kontrol edilmemesi gibi nedenler vergi affının mali gerekçeleri arasında bulunmaktadır (Muter ve Mastar Özcan, 2012: 26).

İktidarlar belirli dönemlerde bütçedeki açıkları giderebilmek, bütçe dengesini sağlayabilmek adına harcamalarını azaltabildiği gibi vergilerde artış yoluna da gidebilmektedir. Fakat bu uygulama iktidarların yeniden seçilebilme olanağını azalttığı için politik açıdan tercih edilmemektedir. Buna karşılık hükümetler ek gelir oluşturma fikrine yönelmektedir. Hatta bu uygulamaya sıklıkla başvurulduğu görülmektedir. Hükümetler af uygulamalarıyla sadece vergi oranlarını arttırmayarak, vergisini mükellefler için sisteme dahil etmeyi hedeflemektedir (Yaraşır, 2013: 180). Mali amaçla uygulanan af yasaları, yakalanmakta sıkıntı çıkaran vergi kaçırانların gönüllü bir şekilde ortaya çıkmasını hedeflemektedir. Diğer taraftan geçmiş dönemlerde kaçırılmış olan vergilerin beyan edilmesiyle cezaların silineceği bildirilmekte ve vergi gelirlerinin bir kısmın tahsil edilmesi hedeflenmektedir (Doğan ve Besen, 2003: 29).

Siyasi Gerekçeler: Siyasi çıkar çatışmalarının da tartışmalara zemin hazırlaması sebebiyle affa başvurulmasında sık karşılaşılan bir durumdur. Seçmen tarafından seçilen politikacıların aldıkları oyların bedelini ödemeleri, gelecek dönemdeki seçimler için hazırda bulunan oylarını garanti altına alma istekleri ya da baskıcı grupların göstermiş olduğu çabayla vergi aflarıyla ilgili kanunlar çıkarabilmektedir. Toplumda siyasi istikrarsızlıklar sonucu ortaya çıkan ve yatıştırıcı etkisi bulunan bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Af, geçmişini silip geleceğe yönelme amacı taşımaktadır. Mali ya da adli afların değişmekte olan toplumun yeni koşullarının gerisinde kalması, çoğu yasanın ortaya çıkardığı siyasi ve sosyal açıkları kapamaya yönelik bir etkileşim halinde olduğundan bahsedilmektedir. Afların çıkıp çıkmaması tamamen siyasi mekanizmaların elindedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103). Neticede kamu kesiminin en güncel sorunlarından olan, hükümetlerin oy beklentisinde olması ve bu durum kişilerin menfaatleriyle bir araya geldiğinde affın zemini de hazırlanmış olmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 259).

1960 ve sonrasında yaşanan siyasi bozukluklar, iç karışıklıkların çıkması, sıklıkla değişen hükümetler toplumun dengesini bozduğu gibi mali kurumlarında dengesini bozmuştur. Bu nedenle toplumun yeniden huzura kavuşması, gelir akışının hızlanması ve başka meseleleri az zamanda çözebilmek adına bu dönemde birçok af yasası, siyasi sebepler

gerekçe gösterilerek olağanüstü durum hali olarak çıkartılmıştır (Doğan ve Besen, 2003: 26).

Türkiye’de çıkartılan vergi afları değerlendirildiğinde ekonomik ve mali etkiler açısından vergi afları içerisinde üç tanesinin olağanüstü dönemlerdeki yönetimler tarafından çıkartıldığı görülmektedir. 12 Eylül döneminde çıkartılan 2431 ve 2801 sayılı Kanunlar ve 27 Mayıs döneminde çıkartılan 281 sayılı Kanun’lardır (Dönmez, 1990:74-75). Vergi affı konusu ülkemizde sıklıkla uygulandığı için kamuoyunu her daim işgal etmiş, seçim zamanlarında siyasi partilerin vazgeçilmez bir parçası olmuştur. Vergi cezalarının sıklıkla affedilmesi kanunlara olan güveni de zedeleyebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103).

Sosyal Gerekçeler: Sosyal gerekçelerin temelinde iki unsur bulunmaktadır. İlk gerekçe, vergiyle ilgili sorumluluklarını zamanında yerine getiremeyen yükümlüler, idarece bu durumları tespit olunmayan mükellefler ile idare tarafından denetlenmekte olan az sayıdaki mükellefler arasındaki eşitsizlikler af ile ortadan kalkabilmektedir. İkinci gerekçe ise, beyan usulüne dayanan vergi sistemlerinde idare ve yargı organlarınca farklı sebeplerden ötürü adli ve idari yönden hataları telafi etmeye yöneliktir (Yelman, 2017: 71). Diğer yandan verginin sosyal gerekçesinde, geçmiş dönemlerde bilinçli olarak vergi kaçıran ya da birtakım zorluklardan ötürü ödev ve sorumluluklarını zamanında yerine getiremeyen ya da eksik beyanda bulunun yükümlülere temiz sayfa açarak gelecek dönemlerde bilinçli ve sorumluluk sahibi mükellef konumuna getirerek, aynı durumdaki mükellefleri de kayıt altına alabilmek gibi sosyal amaç doğrultusunda vergi affı yoluna gidilebilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 259).

Bunlara ek olarak, vergi affının bir başka sosyal gerekçesi, ceza hukuku çerçevesinde değerlendirilen vergi affı uygulamalarının, vergiyle ilgili sorumluluklarını yerine getirememeleri nedeniyle sadece idare tarafından verilen mali yaptırımlara uğrayan mükellefler açısından yaşanmakta olan haksızlığı ortadan kaldırma amacı içinde olabilir. Hepsinden önce vergi ilişkisi toplum düzeninin bir parçasını oluşturmaktadır. Kurallara uyulmadığında devletin mali açıdan zarara uğramasının yanında, kamusal düzeninde bozulmasına sebep olmaktadır (Karaosmanoğlu, 2009: 39-40).

İdari ve Teknik Gerekçeler: Vergi afları vergi sisteminden kaynaklı olan bazı sorunları düzeltmek amacıyla faaliyet gösterebilmektedir (Çetin, 2007: 173). Amaç, idare ve yargının iş yükünü hafifletip etkinlik sağlayabilmektir. Ülkedeki vergi sisteminde başarı

yakalanabilmesi için vergi kanunlarında günün koşullarına uyulmalı, vergi idaresi etkili şekilde işlem yapabilmelidir. Örnek olarak, yeterli ve donanımlı insan gücüne, teknolojik faaliyetler ve düzenli bir vergi denetim mekanizmasının bulunması gerekmektedir (Eker, 2006: 31).

Vergi sistemi içerisindeki karışıklıkları kaldırmak, aksamakta olan yapıyı düzenlemek ve kökten bir değişim uygulayabilmek adına bazen vergi affıyla beraber geçmiş dönemlerin temizlenmesi gerekmektedir. Bu durum idari ve teknik gerekçelere zemin hazırlamaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 260). 1980’den sonra çıkartılan afların, vergi tahsilatında artışa yardımcı olması sebebiyle ekonomik ve teknik nedenlere dayandığı belirtilmektedir. Bu dönemden sonraki aflar incelendiğinde, aslında kamuya kaynak tasarrufu sağlamak ve herhangi bir sosyal amaca hizmet etmediği belirtilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104).

Psikolojik Gerekçeler: Vergiyle ilgili sorumluluklarını vaktinde yerine getiremeyen yükümlüler açısından gönüllü uyumun sağlanabilmesi diğer gerekçelerle birlikte daha sağlam bir zemin oluşturabilecektir. Vergi affı uygulamasından yararlanmakta olan mükelleflerin af sonucunda sıklıkla denetlenecekleri düşüncesiyle, geçmişte yaptıkları hatalarda tekrara düşmemeleri, yükümlülüklerini yerine getirmede daha dikkatli hareket etmelerini sağlayabilecektir. Affın bir diğer psikolojik gerekçesi ise, vergiyle ilgili sorumlulukları zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin çeşitli cezalarla karşılaşmamaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleriyle çalışmaya gönüllülüklerinin azalması, sistemin getirmiş olduğu olumsuzlukları gidererek yükselmesi gösterilebilir. Bu durumda uygulamaya eklenecek olan bir afla aynı durumdaki yükümlülerin dürüst olarak ekonomik hayata yeniden kazandırılmaları açısından bir şans niteliğinde olacak, aynı zamanda ağır bir ceza ile karşılaşmayacakları için kendileri eskisinden daha fazla vergiye gönüllülük göstermek açısından zorunlu hissetmeleri de sağlanmış olacaktır. Bu kadar gerekçeye rağmen yükümlülerin gelecekte mutlaka yeni bir af çıkar düşüncesinde olmaları, siyasilerin bu konuda herhangi bir önlem almayışı, üstelik affı siyasi çıkar aracı olarak görmeleri, affın istenen psikolojik etkenlerde yok sayılabilecektir (Doğan ve Besen, 2008: 31-32).

1.5. Vergi Affının Hukuk İçindeki Yeri

Af, hukuk bilimi içerisinde en tartışmalı konulardan biri konumundadır. Bu tartışmalar af kurumunun yasal olmadığı, özellikle siyasi çatışmalar uğruna devam etmekte olan adalet yönünden eksik bir kurum olması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Af denildiği zaman akla ilk gelenin ceza hukuku olmasına rağmen diğer hukuk dallarıyla da yakından ilgisi bulunmaktadır. Özellikle konu vergi hukukunun içerisinde yer alan vergi affı olduğunda daha zor durumlarla karşılaşmaktadır. Ceza hukukuna kıyasla en çok başvuru alan af, vergi hukukuyla ilgilidir (Dönmez, 1990: 1). Af, disiplin ve idari yaptırımlar neticesinde idare hukuku içerisinde, vergi afları nedeniyle vergi hukuku içerisinde incelenmektedir (Araç ve Erikli, 2006: 25).

Af genel olarak kaynağını Anayasa'dan almasına rağmen idari ve teknik yönden ceza hukukuyla düzenlenmiştir. Afta ceza yargılaması yapılırken, ortada olan bir suçun işlenip işlenmediğinin ve işlendiyse buna uygulanmak istenen yaptırım belirlenmektedir. Af ile ortaya çıkan hukuki uyumsuzluklar hakkında kesin bir yaptırım uygulanmamakta ve işlenmiş bir suçtan dolayı daha sonra ortaya çıkan ceza ya da infaz kaldırılmaktadır. Zaten affın hem yasama hem de yürütme kurumları tarafından gerçekleştirilmesi, af kurumunun bir yargı tasarrufu halinde olmadığını göstermektedir (Sözüer, 2001: 223).

Vergi yasaları gereğince vergi affına gerekli hiçbir hükmün yer verilmemesi gibi afla ilgili yapılan düzenlemelerde vergi affı yerine, varlık barışı, vergi barışı, borçların yeniden yapılandırılması gibi farklı isimlerle iyi gösterilmeye çalışılmaktadır. Yasalarda vergi affına yer verilmemesi ve isminin farklı hallerde kullanılması sadece bizim ülkemize özgü bir özellik olmamakla birlikte Amerika gibi gelişmiş ülkelerde de bu kavramlara yer verilmektedir (Saban, 2001: 455). Bu başlıkla birlikte affın Anayasa, Ceza ve Vergi Hukuku içerisindeki yerleri analiz edilecektir.

1.5.1. Vergi Affının Anayasa Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Af kurumu kaynağını esas itibarıyla Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sından almaktadır. Kaynağını Anayasa'dan almakta olan her kurum gibi, affında bazı olumsuz sonuçlar ortaya çıkarması doğal bir durum olarak görülmektedir. Bu olumsuz sonuçların ilki, hangi Anayasa organının affa karar verme konusunda hangi kurumuna yetki vereceğiyle ilgilidir. Fakat Anayasa'da genel/özel af çıkarma yetkisinin kimlerin yetki dahilinde olduğu açık bir şekilde belirtilmemiştir ve çıkabilecek sorunlarda önlenmeye

çalışılmaktadır (Keyman, 1965: 2). Anayasa hukuku çerçevesinde af kurumunun ikinci sorunu ise affin kapsamının ve usulünün nasıl olacağına dair yapılan tartışmalardır. Bu konuya ilişkin Gözler 'in Türkiye'de dahil olmak üzere 22 ülkeyi kapsayarak uyguladığı araştırmanın sonuçları değerlendirildiğinde, ülkelerin geneline bakıldığında parlamentonun af konusunda bir kısıtlama yapmadığı ve geniş bir yetki tanıdığı görülmektedir. Af yetkisi bakımından Türkiye dahil olmamak üzere diğer ülkelerin başkanlarının hiçbirinin af ile ilgili yetkilerinde bir sınırlandırma yapılmamış olmasıdır (Gözler, 2001: 329).

Affin Anayasa'daki yerini daha net anlayabilmek için kuvvetler ayrılığına da değinmemiz gerekmektedir. Nitekim kuvvetler ayrılığı ve af kurumu arasında yakın bir durum bulunmaktadır. Bu yakınlığın herhangi bir olumsuzluğa dönüşmemesi için pozitif hukukun yanında, mahkemelerin bağımsızlığının normlar hiyerarşisi açısından üstün bir kaynak niteliğinde olan Anayasa'da yer alması gerekmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde af yetkisinin 87. ve 104. maddelerinde hangi organlar tarafından düzenleneceği belirtilmiştir. Af kurumu kaynağını Anayasa'dan alması nedeniyle mahkemeler açısından herhangi bir bağımsızlık ilkesi karşısında yasadışı bir kurum olarak kabul edilmemektedir (Dönmez, 1990: 2).

Anayasa'nın 138. maddesi gereğince; idarenin yasama ve yürütme organlarıyla mahkemenin vermiş olduğu kararlara uymak zorunda olduğu, bu kararların hiçbir şekilde değiştirilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Affi böyle değerlendirdiğimizde, ilk bakışta ilgili maddeye aykırı gibi gözükebilir. Fakat affin mahkeme kararlarına olan doğrudan etkisi mahkemeler yerine karar almak ya da bu kararları değiştirmek olarak değerlendirilmemektedir. Affa karar verme yetkisi yasama ve yürütme erkine ait olduğundan, affin Anayasa açısından bir aykırılık oluşturduğunu söylemek yanlış bir düşünce olabilir (Eker, 2006: 5).

Anayasa'da devletin hukuki niteliği yasama, yürütme ve yargı organlarıyla ifade edilmektedir. Bu organların birbirinden ayrılması ise organik kriterler dikkate alınarak uygulanır. Affa ilk baktığımızda yargı tasarrufu gibi gözükmemesine rağmen organik anlamda bu mümkün görünmemektedir. Çünkü af planı ile hukuki uyumsuzluk ya da hukuka aykırılık ile ilgili bir hüküm verilmemektedir ve bu af planı yasama ve yürütme organlarınca verilmektedir (Atila, 2010: 278).

Yukarıda belirtilen özellikler değerlendirildiğinde bu durumu daha geniş kapsamda üç kıstasla açıklamak mümkündür. Bunlardan ilki olan organik (maddi ve şekli) kıstas, tasarrufu yapmakta olan organ bir yargı organı olması durumunda, bu yargı durumunun olması halinden bahsedilebilecektir (Dönmez, 1990: 4).

Bunlardan ikincisi olan ve maddi içeriği ele alan kıstasta, hukuki bir meseleyi çözüme ulaştırmak amaçlanmaktadır. Fakat hukuki bir soruna bulunan çözüm amaçtan ziyade bir araç durumundaysa, yargının tasarrufundan bahsetmek doğru olmayabilir. Maddi içeriği sebebiyle af bir yargı tasarrufu niteliğinde değildir. Çünkü yargı tasarrufunun esasını oluşturmakta olan hukuki uyumsuzluk hakkında bir hüküm verme özelliği af altında bulunmamaktadır. Üçüncü ve son kıstas ise sadece yargılama tasarrufuna karşı çıkarılan usuldür. Buna göre sadece yargılamaya uyularak çıkartılan tasarruflar bir yargı tasarrufu niteliğini kapsamaktadır. Usul yönünden ise affın bir yargı tasarrufunda olduğu söylenemez. Çünkü af planı çıkartılırken yargılama usullerine uyulmamaktadır (Keyman, 1965: 4).

Af kanunlarıyla ilgili Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlardan ziyade bunları nasıl bir bakış açısıyla değerlendirdiği ve yapılan düzenlemeleri ne şekilde okuduğuyla ilgilidir. Anayasa Mahkemesi kararlarını vergi affıyla ilgili konularda, özellikle hazine ve kamu yararı gerekçeleriyle değerlendirmekte ve bunları Anayasa'ya uygun bulmaktadır (Keskin, 2020: 14).

1.5.2. Vergi Affının Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Sıklıkla çıkartılan af kanunlarının, siyasal çıkarlar doğrultusunda olması vergi cezalarının önleyiciliğini azaltmaktadır. Başka bir ifade ile devletin kamu gelirlerinde bir azalma meydana getirmektedir. Bu durumu fazla büyütmemekle birlikte bahsedilen cezaların kamu gelirleri içerisindeki yeri oldukça küçüktür. Vergi cezaları hürriyeti bağlayıcılık kavramından tamamen farklı bir konumda olduğundan, kanun koyucunun bu özellikleri dikkate alarak yeni ve anlaşılır hükümler getirmesi gerekmektedir (Çağan, 1972: 122).

Sosyal ve ekonomik bunalımın yüksek olduğu dönemlerde, hukuki kuralların ve yapılan düzenlemelerin zaman içinde sosyal hayatın ihtiyaçlarını sürdürebilmesine olanak sağlayamayabilir. Bunun bir diğer sebebi, kanunların genel ve soyut olmasının bir sonucudur. Kuralların, toplumsal hayatın sürdürülmesini olumsuz bir şekilde etkilemeden yeniden düzenlenmesi ceza kanunları açısından daha geçerli bir hale getirecektir. Bu

kapsamda, ortaya çıkabilecek olan bazı hafif nitelikteki suçların dikkate alınması ya da affedilmesi için af kanunlarına ihtiyaç olabilir (Dönmez, 1990: 7).

Afla ilgili yapılan düzenlemeler ceza hukukunun tartışmalı konularından olmasına rağmen sıklıkla çıkartılan vergi afları sebebiyle esasında vergi hukukunda tartışma gerektiren bir konu durumundadır. Vergi hukuku içerisinde afla ilgili düzenlemelerin olmaması nedeniyle ceza hukuku ilkeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Vergi affında bir ceza uygulanabilmesi için özellikle vergi cezalarının kapsamının tespit edilmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2017: 269).

Türk Ceza Kanunu'nda af, genel/özel af olarak iki şekilde değerlendirilmektedir. TCK'nın 65. maddesinin 1. fıkrası genel affı içerisine almaktadır. Bu madde hükmünce, genel affın olması durumunda kamu davasının düşeceği, kesinleşen cezaların ise sonuçlarıyla beraber ortadan kalkacağı ifade edilmektedir. (TCK, md.65/1). Türk ceza kanununun 65. maddesinin 2. fıkrası ise özel affı içerisine almaktadır. Bu madde hükmünce, özel affın olması durumunda hapis cezalarının son bulmasına veya sürenin kısaltılmasına ya da para cezasına çevrilmesi durumları ifade edilmektedir (TCK, md.65/2). Genel af, cezaları ve suçları kaldırırken, özel af sadece cezayı ortadan kaldıran kavram olarak değerlendirilmektedir. Genel afla birlikte sadece cezai sonuçlar değil, fiilin suç olma kapsamını da ortadan kaldırmaktadır. Özel afta ise, suçluluktan ziyade, hüküm konulan ceza kaldırılabilir, azaltılabilir ya da farklı bir cezaya çevrilebilir (Gözler, 2001: 298).

Genel afta cezalar sonuçlarıyla beraber kaldırıldığında, adli sicilde ilgili suçların işlendiğiyle ilgili bir kayıt yer almamaktadır. Suçun yeniden tekrar etmesi durumunda tekrerrüt etmez ve daha önceden elinden alınmış olan hakları da iade edilir. Özel afta ise, cezalar tüm sonuçlarıyla beraber kaldırılmadığından işlenen suç, adli kayıtlardan silinmemekte ve suç işlendiğinde önceden affedilmiş olsa dahi yeniden tekrerrüt etmektedir (Ece, 2019: 9-10). Bu tanımlamalarla birlikte genel veya özel affa değinebilmek için ortada öncelikle bir ceza fiilinin olması gerekmektedir. Cezaya konu olabilecek suçlar ise teknik bakımdan konusu itibariyle suç oluşturmakta olan eylemlerdir. Bu bağlamda af tasarrufundan bahsedebilmek için ortada bir suçun var olması gerekmektedir (Arac ve Erikli, 2006: 32).

Genel ceza hukukunda affın nedenleri belirtilirken öncelikli amacın sosyal reformların önüne geçilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Aflar toplumun neredeyse tamamını kronikleşen

bir hastalık gibi saran ekonomik, sosyal ve siyasi krizlerin yaşanmakta olduğu dönemlerde değişim göstererek, var olan kurallara uyum sağlamanın normalleştirilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Çetin, 2007: 172).

1.5.3. Vergi Affının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda af, vergilerin dışında cezalar için kullanılmaktadır. Sıklıkla vergi aflarıyla karşılaşmış olsa da esas uygulama alanı vergi cezalarıdır. Devlet alacaklarından vazgeçerken gecikme zamlarına ve vergilere de erişmiş olur. Bu sayede hazineye girme ihtimali düşük olan vergiler alınmış olur. Cezalara uygulanan aflarla birlikte zamanında Kanun'un belirtmiş olduğu hükümlere göre yükümlölüklerini yerine getirenler aleyhine eşitlik ve ekonomik rekabet de bozulacaktır. Daha tehlikeli durum ise, af sebebiyle beklentiye girecek olan mükellefin ödev ve sorumluluklarını zamanında yerine getirmesine bir engel oluşturabilir (Bayraklı, 2015: 171).

Vergi cezalarının sona ermesinde etkili olan aflar, devletin alacağından tek yönlü olarak vazgeçmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Tarh edilmekte olan vergilerin belirlenen süreler içinde ödenmesi şartıyla, vergi cezalarının ya da gecikmeye konu olan zamların, kısmen ya da tamamen affedilmesiyle ilgilidir (Öncel vd., 1985: 180).

Vergi hukukunda bulunan suç ve cezalar, ceza hukukunun da ilkeleri dikkate alınarak hazırlanmış olmakla beraber, vergi hukukunun kendine has kurallarıyla birtakım değişiklikleri içerisinde bulundurmaktadır (Saban, 2001: 457). Vergiye konu olan cezaların affı, kanunla mümkün olduğundan, gerekli düzenlenmeler yapılmak zorundadır. Çünkü afla ilgili uygulanmakta olan ceza ilkeleri, genel olarak hürriyeti bağlayıcı nitelikteyken, vergi cezalarında bu ilkelerin tamamı uygulanmamaktadır. Vergi cezalarının konusu genel olarak para olduğu için düzenleme yapılırken kanun koyucu vergi affıyla ilgili ceza ilkelerinde yer alan benzer düzenlemelere gitmek durumundadır (Çağan, 1972: 115). Ceza hukukunda uygulanmakta olan afların temel amacı, siyasi ve sosyal alandaki yoğunluğu refaha ulaştırmak iken, vergi hukuku kapsamında çıkartılmakta olan afların amacı, hazinenin ihtiyacı olan kamu gelirlerini tamamlamaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda afla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK'ta düzenlemenin olmaması bu müesseseyi ihmal ettiğinden kaynaklanmamakta olup, mükellefin afla ilgili bir beklenti içinde olmasını engellemeye çalışmaktadır

(Saygın, 2013:160). Kanun'da böyle bir düzenleme olması durumunda, vergi affi konusunda mükellefte sürekli bir beklenti oluşabilir ve devlette bu konuda uygulamaya koyduğu yasaları sürekli bir halde kabul etmiş olacaktır. Bu bağlamda mükellefteki beklenti yok olmamasına rağmen, devletin af konusunda kendini kısıtlaması olumlu bir durum olarak değerlendirilebilir (Yıldırım, 2019: 11).

Vergi afları VUK kapsamında yer alan uzlaşma, terkin, ıslah ve pişmanlık gibi diğer uygulamalara kıyasla farklılık göstermektedir. Bu kurumlar, vergi afları gibi süreklilik taşımamaktadır. Diğer uygulamalarında yürürlükteki süreleri kısıtlanamamaktadır. Vergi afları parlamento tarafından çıkarılmakta ve diğer uygulamalar mükelleflerin talepleri doğrultusunda uygulama alanı bulabilmektedir. Vergi aflarında borcun sona ermesine karşılık diğer uygulamalarla pek çok açıdan ayrılmaktadır (Dönmez, 1990: 26-27).

Yasalarla beraber geriye yürümezlik ilkesi de etkin konumdadır. Geriye yürümezlik ilkesinin önemli istisnalarından biri lehe karşı uygulanan kanunlardır. Af kanunları lehe karşı bir sonuç verdiğinden vergilendirme işlemlerini etkileyip geriye doğru yürütür. Af kanunları geçmişteki uygulamaları yok saydığından, gelecekte işlenmesi muhtemel olan fiiller içinde kullanılması mümkün değildir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, hukuk ve vergi affi birbirleriyle tamamen zıt mantıktadır. Bu nedenle af kanunları geriye yürütülerek hangi tarihe kadar işlenmekte olan suçlarda uygulanacağı açıklanmaktadır (Kaya, 2014: 127; Aktaran: Yıldırım, 2019: 11).

Suçluların ve cezalarının kısmen veya tamamen affedilmesi, esasında ahlaki bir mesele olarak karşımıza çıkmaktadır. Ceza hukukundaki af, toplumsal sorunların yatıştırılması amacı taşırken, vergi hukukundaki af, tamamen vergilerin toplanmasının kolaylaştırılması amacını taşımaktadır. Bu uygulamanın sıklıkla işleme sunulması, vergi gelirlerinde bir artış yakalamayı hedeflese de ahlaki olarak vergi afları istisnai bir konumdadır. Bu bağlamda bir af uygulaması yapılırken, vergi denetimlerinin aftan sonra ağır bir şekilde yapılacağı ve mükelleflere kısmen de olsa bir tercih hakkı sunulacağı belirtilmektedir (Dönmez, 1990: 13-14).

İdare tarafından uygulanmakta olan, mali boyutunun yüksek olduğu vergi cezalarının affedilmesi, bu durum sonucunda devletin alacağından vazgeçmesi mi sorusunu yeniden gündeme getirmektedir. Günümüzde uygulanmakta olan vergi cezalarının asıl amacı, devlete kaynak tasarrufu sağlamanın dışında ceza hukukunun ilkeleriyle ilişkili olarak, kişilerin işlemekte olduğu suç fiillerinden onları vazgeçirmek düşüncesini hedef alsada da

takip hukuku açısından değerlendirildiğinde, vergi cezalarının kamu alacağı olduğuna şüphe bulunmamaktadır. Sonuç itibarıyla devlet her koşulda kamu alacağından vazgeçmektedir (Dönmez, 1990: 18).

1.6. Vergi Affıyla İlgili Görüşler

Af kurumu, geçmişten günümüze kadar sıklıkla doğruluğu konusunda tartışmalara sebep olmuştur. Bir kısım ceza hukukçuları, kanunların sosyal yaşama ayak uydurmasını sağlamak, bunların neticesinde oluşan gereksiz şiddeti önlemek ve uygulamadan kaynaklanan, hukuka uymayan durumları önlemek gibi koşullarla affı savunmuşlardır. Bunun karşılığında diğer ceza hukukçuları ise belirtilen gerekçelerin yeterli olmadığını, “cezaların kesinliği” ve “ceza kanunlarının suçları önleme özelliği” tezini savunarak affın karşısında olmuşlardır (Dönmez, 1990: 39).

Gelirleri arttırıcı özelliğine sahip olması nedeniyle tartışılması gereken en geniş konulardan biridir. Af lehine hareket edenler, mükelleflerin geçmişte ödemediği vergilerini ödemelerine fırsat sunacağını bir avantaj olarak görmekte, gelirden bir yükselişe gidileceğini savunmaktadır. Ek olarak, gelecekte vergi uyumuna nasıl etki edeceği konusu da değerlendirilmektedir. Buna karşın vergi affının aleyhine olan görüşü savunanlar, afların gelirleri fazla yönde etkilemediğini ve vergi ödevini zamanında yerine getirenlerin vergiye olan uyumunu olumsuz yönde etkileyeceğini savunmaktadırlar (Yaraşır, 2013: 177).

Vergi hukuku sistemi içerisinde affı savunanlar genellikle, ekonomik ve mali suçların gerekçeleri kapsamında afla beraber vergi gelirlerinin artması, idarenin ve yargının iş yükünün en aza indirilmesi görüşündedir. Bu düşüncenin karşısında olanların ortak noktası, uygulamaya konulan vergi aflarının adalet duygusunu ve vergi ödeme isteğini kötü yönde etkileyeceğidir (Çetin, 2007: 174). Bu nedenledir ki sistem içerisindeki afla ilgili olumsuz eleştirilerin çok fazla olması, affın karşısında olan görüşlerin ülkenin gerçeklerini daha net yansıttığının önemli örneğidir (Besen, 2007: 90).

1.6.1. Afla İlgili Olumlu Görüşler

Af, değişim sürecinde bulunmakta olan toplumlarda iç karışıklıkların, devleti zedeleyici eylemlerin ve mali sıkıntıların yaşandığı dönemleri atlatabilmek adına iyileştirici bir görev üstlenmektedir. Siyasi bunalımların hakim olduğu dönemlerde olduğu gibi

ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da af uygulamasının yapılması faydalı olabilir. Çünkü kriz dönemlerinde, olağan dönemler için hazırlanan yasalar değil, içinde bulunulan şartlara uygun şekilde hazırlanan yasalarla kriz dönemleri atlatılabilir. Buna benzer kriz dönemlerinde af uygulamasına gidilmesi, geçmiş dönemlerdeki hataları ve adaletsizlikleri telafi ederek toplumsal huzura katkı sunabilecektir. Affın yanında olan diğer düşünce ise, vergi uyum konusunda sorun yaşayan, geçmiş dönemlerde vergi kaçırmayı sebebiyle kendisine yüklenebilecek yaptırımlardan çekinen birçok mükellef bulunmaktadır. Bir kısmı kendi iradesiyle, diğer kısmı mali zorluklar sebebiyle vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getiremediğinden gelirlerini beyan edemeyip geç beyan etmek durumunda kalmış olabilirler. Bu sebeple mükelleflerin yeniden sisteme kazandırılmaları için temiz bir sayfa açmaya ihtiyaç vardır. Bu sayede kayıt altına alınan mükellefler, gelecek dönemlerde vergi gelirlerinde yasal olarak daha düşük vergi oranlarına ulaşılmasını sağlayarak, dürüst mükelleflerinde vergi affından faydalanmasını sağlayabilecektir (Çetin, 2007: 174).

Af yanlısı başka bir görüşte, vergi aflarının sık sık tekrarlanması, vergi incelemelerinin az olmasına bağlanabilmektedir. İncelemelerin sıklıkla gerçekleştirilmemesi mükelleflerin arasında da bir farklılığa sebep olacaktır. Vergi affıyla birlikte vergi cezalarının asılları ödenerek tahsilatın artmasının yanında, afla birlikte vergi incelemelerinin az olması sonucunda mükelleflerin arasındaki farklılık azalabilecektir (Yaraşır, 2013: 178). Fakat, denetimi gerçekleştirecek olanların yetersiz olması, denetimlerin sınırlı olması, beyana dayalı olan vergilerde denetlenen ya da denetlenemeyen mükellefler arasında adaletsizliğe sebep olabilecektir. Bu nedenle; vergi sisteminin etkili olabilmesinin yanında, mükellefte vergi ahlak ve bilincinin de var olması, denetim eksikliği sebebiyle ortaya çıkabilecek olan adaletsizliklerin azalması için vergi aflarına başvurulması etkili bir yöntem olabilir (Çağan, 1972: 115).

Afla ilgili son görüşler ise, cezaların affedilerek bu yola sıklıkla başvurulmaması ve vaktinde uygulanması koşuluyla mükellefin üzerinde olumlu etkiye sebep olacağı gibi vergi kaçırmayı da önleyebilir. Vergi gelirlerinde artış olması ve vergi kaçırmanın önüne geçilmesi adına vergi ahlakı ve bilincinin oluşması, bunun yaygın hale gelmesi gerekmektedir. Ülkemizde henüz vergi ahlakı tam anlamıyla oluşmadığından, vergi aflarının uygulanması doğru bir hamle olacaktır. Vergi kanunları uygulanırken bazen de adil olmayan sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Kamu yararına olmayan bu sonuçların

temizlenebilmesi adına vergi aflarının uygulanması gerekli görülmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 107).

1.6.2. Afla İlgili Olumsuz Görüşler

Vergi hukukunda affın aleyhine olan görüşlerin başında pozitivistlerin düşünceleri yer almaktadır. Bu düşüncelere göre; baskı, kayırma ve seçim dönemlerinde oy elde etme gibi sebeplerle yapılmasına dayandırılmaktadır. Ödeme gücünde hiçbir engel olmamasına rağmen vergisini ödemekte zorluk çıkaran mükelleflerin vergi cezalarının affedilmemesi, ödemesi gereken tutarı ödemeyip başka çıkarlar uğruna kullanmaları sebebiyle takdir edilmeyeceği ve bunun adalet ve eşitlik ilkelerine hiçbir koşulda uymadığı görüşünü savunmaktadırlar (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 108).

Vergi afları diğer yönüyle haksız rekabete de neden olmaktadır. Çünkü vergiye ilişkin sorumluluklarını vakitlice yerine getiren mükelleflerin sermayeleri azalmakta, buna karşılık ahlak yönünden yetersiz olan mükellefler ödemesi gereken tutarları işletmelerinde tutarak yatırımlarını daha da artırma eğiliminde bulunabilmektedirler. Bu durum ahlaklı mükelleflerin vergi kaçıranlara karşı bir ödül sunduğunu, kendilerinin ise yok sayıldığı düşüncesiyle vergi sistemi içerisinde bulunan adalet ve eşitlik ilkelerine olan güveni ciddi anlamda zedeleyebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 108). Bir diğer ifade ile verginin tahsil edilmesinde kamu kesiminin zayıf durumda olduğu düşüncesini ortaya çıkarmakta, vergi kaçırmanın önemsiz ve affedilebilir bir suçla dönüştürebilmekte, devletin gelirlerinde azalışa sebep olmakta, ahlaklı mükelleflere zarar verirken, vergi kaçıranların suçluluk duygusunu azaltmakta ve mükelleflerin gönüllü uyumdan uzak durmalarına sebebiyet verildiğini belirtmektedirler (Koç, 2019: 165).

Affın karşısında olan görüşlerde adaletsizlik ilkesinin yanında uzun dönemde ortaya çıkan etkilerin üzerinde durmakta fayda vardır. Vergi afları, af uygulandıktan sonra gerekli çabanın gösterilmesine karşın gelecek dönemler için pozitif etki oluşturabilecektir. Af sonrasında vergi uyumunun azalması ihtimalinin olması, ahlaklı mükelleflerin vergi ödeme gayretini azaltarak vergiden kaçınmanın önemli bir gerekçe gibi gösterilmesine sebep olabilmektedir. Dürüst mükelleflerin af beklentisi içinde bulunması, uzun vadede vergi gelirlerinde ve uyumunda bir gerilemeye gidilmesine neden olacaktır. Bütün bu olumsuzlukların neticesinde, affın karşısında bulunan görüşlere göre vergi afları hiçbir koşulda uygulama alanı bulmamalıdır (Yaraşır, 2013: 179).

1.7. Vergi Affının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Koşullar

Vergi afları bazen ekonomik krizlerin hüküm sürdüğü dönemlerde, vergi mükelleflerinin çeşitli vergi yükümlülüklerinin karşılayamayacakları korkusu olduğunda, kur devalüasyonları olduğunda ve hükümet değişikliklerinde sunulur. Tarihsel süreçte, hükümetlerin afla ilgili programlarını uygulamaya koyabilmek için sunmuş olduğu gerekçeler üç kategoride sınıflandırılmaktadır. Bunlardan ilki, geliri hızlı bir şekilde arttırmak, ikincisi ise gelecekte vergiye uyumu arttırmak, sonuncusu ödemeler dengesi, yurtiçi yatırım veya finansal sistemdeki düzenlemeler gibi vergi aflarını kolaylaştırıcı bir araç olarak kullanılması istenilmektedir (Baer ve Le Borgne, 2008: 6). Bu kapsamda vergi affının esas amacı, gecikme zamlarının belli bir seviyesinde olan vergi borçlarının tamamında indirim yapılması, kamu alacakları konusunda tahsilatın hızlandırılması olarak açıklanabilir (Öner, 2012: 162).

Başka bir ifade ile vergi afları, mükelleflerin gerçek gelirlerini beyan etmede ortaya çıkabilecek olan zararlı durumları ölçmeden hareket etmeleri durumunda çıkartılmaktadır. Bu kapsamda hükümetler afları kullanarak, mükelleflerin geçmişte yaptığı hataları bir defaya özgü olmak üzere telafi etmeleri konusunda şans vermeyi amaçlayabilir (Bayer, Oberhofer ve Winner, 2015: 71).

Vergi aflarının başarıya ulaşabilmesi için devletin birtakım şartlar çerçevesinde ilerlemesi gerekmektedir. Fakat burada bir istisna vardır. Vergi affı uygulamalarında gerekli olan bütün şartlar sağlansa dahi başarılı olmasının bir garantisi bulunmamaktadır. Başarısız bir vergi affı uygulaması genelde siyasi yönetimin, özelde ise vergi yönetiminin imajına iyi bir uygulamaya kıyasla zarar verebilmektedir (Dönmez, 1980: 81-82).

Vergiye konu olan af kanunlarında gerekli düzenlemeler yapılmadan önce kamu kesimin dikkat etmesi gereken hususlar bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak, mükelleflerin vergiye ne derece uyum gösterdiği, yürütülen vergi politikalarının kalitesi ve bunun sonucunda yapılan değişikliklerdir. Önemli olan bir diğer unsur ise vergi sisteminin esas probleminin belirlenmesidir. Çünkü problem belirlenmediği takdirde, kamu kesimi üzerinde uzun dönemli olumsuzluklara sebep olabilmektedir. Problemin belirlenip çözüme ulaştırılmaması ve bunun bir sonucu olarak sürekli affa başvurulmasına ilişkin bir algı oluşabilmektedir. Bu bağlamda mükellef, af beklentisi içinde olabilir ve geleceğe yönelik ödev ve sorumluluklarını yerine getirmede devamlılık göstermeyebilir (Alm, 1998: 1-3).

Konuya ilişkin genel bilgilerden sonra vergi affında başarıya ulaşılabilmesi için gerekli koşullar şu şekilde açıklanmaktadır:

Vergi Affının Tek Seferlik Olması: Vergi aflarının uygulanmasına ilişkin yapılan çalışmalarda, az ama sık sık tekrar edilerek uygulandığında başarılı olabileceğine ve bunun mükellefler üzerinde olumsuz durumlara sebep olacağını göstermiştir. Sık aralıklarla af yoluna gidilmesi, vergi ödemek konusunda ödev ve sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükellefleri daha da cesaretlendirecek, vergisini zamanında ödeyen mükellefler arasında ise vergilendirmede adalet ve eşitliğe olan güveni zedeleyebilecektir. Bu durum vergi mükelleflerinin vergi suçlarına daha çok yönelebileceklerini göstermektedir. Bu bağlamda, vergi aflarının ileriki dönemlerde herhangi bir olumsuzluğa yer vermemesi ve vergi suçlarına zemin hazırlamaması için bunun mükelleflere tanınan son bir şans olduğunun açıkça aktarılması faydalı olacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109-110).

Vergi Sistemin Güçlendirici Önlemlerle Vergi Aflarını Eş Zamanlı Yürütmesi: Vergi affında başarıya ulaşabilmek için bazı ek önlemlerin alınması gerekmektedir. Aftan yararlanan mükellef, herhangi bir değişme olmaması durumunda, vergi suçlarının işlenmesini teşvik edici durumları gördüğü taktirde kendi davranışlarını düzeltmek için bir gerekçe görmeyecektir. Bu düşünce af uygulamalarında vergi suçu işleyenlerin yakalanması hususunda hukuki ve idari yönden gerekli uygulamaların faaliyet göstermesi bir zorunluluk oluşturmaktadır (Dönmez, 1990: 84). Aftan sonraki süreçte katı yaptırımların uygulanması mükellef üzerinde olumlu bir etki oluşturabilecektir. Hukuki ve idari yönden ek önlemlerin alınmaması durumunda mükelleflerin affa katılmalarında gerekli teşvik de oluşmayacaktır. Vergi suçlarına ilişkin gereken denetimlerin arttırılması ve yakalanma ihtimallerinin yüksek olmasına ilişkin düzenlemelerin yapılması, mükellefler üzerinde aftan sonraki yükümlülüklerini yerine getirmeleri hususunda onların çaba göstermesini sağlayabilecektir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 110).

Vergi Affı ile Sağlanacak Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Nitelikte Olması: Vergi aflarının başarılı olabilmesi esasında mükelleflerin de affa katılımıyla mümkündür. Affa katılımın sağlanabilmesin için, vergi kanunlarında ağır yaptırımlar uygulanmadan mümkün olan en az maliyetle idarenin afla birlikte ve sonrasında çeşitli önlemler uygulanmasına bağlıdır. Bu bağlamda denetimlerin arttırılması ve yeniden affa gidilmeyeceği hususunda gerekli önlemlerin alınması ve bunun sonucunda

mükelleflerinde vergi aflarına katılması teşvik edici nitelikte olacaktır (Dönmez, 1992: 28; Aktaran: Demirci, 2015: 42).

Afların teşvik edici nitelikte olmasının bir diğer unsuru ise, afla birlikte mükelleflerin borçlarını ödeme konusunda yeterli kolaylıkların sağlanmasıdır. Borcun ödenmemesi sonucunda ortaya çıkan faiz ve cezaların silinip anaparayı ödemelerinin yeterli olması, bunun taksitler halinde ödenmesine imkan verilmesi, mükelleflerin affa katılmalarını daha cazip hale getiren avantajlardan olmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 111).

Vergi Affına İlişkin Dönemin Yeterli Uzunlukta Olması: Vergi affının ne kadar süre yürürlükte kalacağını ve bu sürenin ne kadar uzunlukta olacağı affın başarılı olması için önemli koşullardan biridir. Belirlenecek olan süre, mükelleflerin gerekli araştırmaları yapabilmeleri ve vergi kaçırانların gereken cesareti bulup ortaya çıkmalarına zaman tanıyacak uzunlukta olmalıdır. Vergi aflarının uygulanma süreci, af uygulama alanı bulmasından önce ülkenin ve idarenin imkanları göz önüne alınarak az ya da çok olmayacak şekilde belirlenmelidir. Az olması durumunda yasadışı faaliyet gösterenlerin ortaya çıkmasını engellerken, çok olması durumunda; afların mükelleflere bildirilmesi hususunda önemli olan haberleşme ve iletişimde gündem değişikliğine gidilmesine yol açabilmektedir. Bu sebeple ideal af süresi, ülkelerin vergi yönetimleri tarafından gerekli koşullar dikkate alınarak belirlenmelidir. Bu konuyla ilgili bazı yazarlar ideal af süresinin üç ve altı hafta arasında olabileceğini belirtirken, bazıları ise bu sürenin on haftayı geçmemesi gerektiğini belirtmiştir (Dönmez, 1990: 89-90).

Vergi Affının Yeterince Tanıtılması ve Af Uygulamasından Yararlananların Gizlenmesi: Affın kamuoyuna yeterli düzeyde tanıtılması, mükelleflerin af uygulamalarına katılmaları konusunda önemli etkileri içerisinde barındırmaktadır. İyi tanıtılması durumunda başarı şansı da artmaktadır. Tanıtım yapılırken gerekli iletişim araçları kullanılarak açık ve net şekilde insanlar bilinçlendirilmelidir. Bu sayede affa katılımın artmasının yanında, suçlu olmasına rağmen affa katılmayanlarında onlara uygulanacak yaptırımların sürekli halde tekrar edilmesi gerekmektedir. Vergi aflarının başarılı olmasında bir diğer unsur ise, affa katılacak olan mükelleflerin gizleneceği koşulunun af uygulaması yapılmadan önce yürürlüğe girmesi ve bunun kamuoyu tarafından açıklanması gerekmektedir. Geçmiş dönemlerde vergiyle ilgili sorumluluklarını yerine getiremeyen mükelleflerin pişmanlık duyması, sosyal ve iş hayatlarında kötü damga yememeleri için affa katılmalarının gizlenmesini isteyebilirler (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 111).

Bütün bu değerlendirmeler çerçevesinde vergi aflarında başarılı olması sonucunu çıkartabilmek için, af uygulamaları sonucunda aftan yararlanmakta olan mükelleflerin vergi matrahlarında bir artışa gidilmesi beklenmektedir. Bu kapsamda vergi gelirlerinin artışı vergi affında başarıya ulaşıp ulaşılmadığının en önemli unsurlarından biri olarak değerlendirilebilir (Bose ve Jetter, 2012: 761).

1.8. Vergi Affının Sonuçları

Vergi affı, vergiyle yükümlülüklerini vakitlice yerine getiremeyenler için bir şans niteliğindedir. Bu kapsamda mükellef ve vergi affı arasındaki bağlantı iki gruba ayrılarak incelenebilir. Bu durumda ilk grupta vergiye uyum konusunda sorun çıkarmayan mükellefler yer alırken; ikinci grupta vergiye uyum konusunda sorun çıkartan mükellefler yer almaktadır. İlk grupta yer alan dürüst mükelleflere göre vergi affı, haksızlık olarak algılanmaktadır. Ödenen vergilerden sonra kişisel gelirler azalmakta ve vergisini düzenli ödemeyen mükellefler aftan faydalanma açısından dürüst mükelleflere kıyasla gelirlerinde herhangi bir azalışa gidilmemektedir. Bu durumda dürüst mükelleflerin hissettikleri haksızlık duygusu sebebiyle, vergiye ilişkin yükümlülüklerinde eskisi kadar duyarlı davranmayabilirler. İkinci grupta yer alan ve vergiye uyum konusunda herhangi bir düzeni olmayan mükellefler açısından vergi affı, geçmişteki hataların telafi edilmesi ve uyumlu bir mükellef olma fırsatı olarak da değerlendirilebilir. Vergi affından bir defaya mahsus olarak yararlanan yükümlüler, ileride gerçekleşmesi gereken denetimleri düşünerek uyumlu bir mükellef olma gayreti içinde bulunabilir. Bunun neticesinde vergi affından faydalandığı halde vergiye ilişkin sorumluluklarını vaktinde uygulamayan mükellefler, gelecek dönemlerde yakalanma ihtimalini göz önünde bulundurarak, aftan yararlanmama konusunu değerlendirebilir (Savaşan, 2006: 153-154).

Başka bir açıdan vergi affının mükellefler üzerinde daha olumlu bir etki oluşturabilmesi için afların vergi denetimine ilişkin algıyı olumsuz yönde etkilemesinin önüne geçmesi gerekmektedir. Bu kapsamda vergi aflarının mükelleflere detaylı bir şekilde anlatılması, herhangi bir af uygulaması yapıldıktan sonra yeniden tekrarlanmayacağı, af uygulamalarının mükellefler arasında herhangi bir adaletsizliğe zemin hazırlamayacak şekilde uygulama alanı bulması gerekmektedir. Bunlara ek olarak, vergi affı uygulamalarından sonra denetimlerin daha sık gerçekleştirilmesi ve kişilerin vergi

denetim düşüncesine zarar verecek uygulamalardan uzak durması gerekmektedir (Taytak ve Akyüz Dalkıran, 2019: 128-129).

Devletin kamu ihtiyaçlarını karşılayabilmesi adına en birincil kaynağını gelir oluşturmaktadır. Bu nedenle kamusal ihtiyaçlar gereğince krizlerin yaşandığı dönemlerdeki karar alıcılar, tahsili imkansız olan alacakların tahsil edilmesi ve vergi gelirlerini artırabilmek adına sıklıkla affa başvurmaktadır (Berksoy ve Kırççek, 2018: 151). Bu kapsamda vergi afları ülkelerin gelişmiş düzeylerinden farklı olarak, çoğu ülkede etkili bir finans kaynağı olarak görülmektedir. Afla birlikte kısa vadede gelirleri artırmak, vergi idarelerinin kapsamında bulunan tahsillerin maliyetlerini en aza indirmek, vergi tabanını genişletmek; uzun vadede denetim maliyetlerini azaltacağı ve mükelleflerin hatalarından ötürü hissettiği suçluluğu azaltmak ve yaşanan kriz dönemlerin zararlarını azaltacağı görüşleri ön plandadır (Kargı, 2011: 112).

Vergi afları fayda ve maliyetler açısından da değerlendirilmektedir. Fayda açısından vergi affı, sosyal çerçevede incelendiğinde, mükellef üzerinde temiz bir sayfa açarak vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktadır. Bunlara ek olarak kriz dönemlerindeki mali yükselişleri, yargının artan iş yükünü hafifletmesi, idarenin maliyetlerinden görülen azalma gibi nedenler affın faydaları arasında değerlendirilebilir. Maliyet açısından vergi aflarında ise, hükümetlerin ve vergi aflarında sağlam bir zemin hazırlayan vergi idarelerinin üzerinde durması gereken bir konudur. Vergi gelirlerinin kısa dönemde artması ve uzun dönemde azalması, aflardan sonra vergiye gönüllü uyumda azalma, adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesi, idarenin denetim konusunda yetersiz kalması ve vergi kaçakçılığında af sebebiyle oluşan rahatlık; maliyetler arasında sıralanabilir. Bunların neticesinde ortaya çıkacak olan sonuçlar ise, kısa dönemde düşük vergi geliri, afların başarıya ulaşmasından sonra katılımın çok olması ya da hiç olmaması, son olarak yasama organının yürürlüğe koyduğu af faaliyetlerinde affın güvenilirliğinin artması ya da azalması şeklinde değerlendirilebilir. Vergi aflarının etkili sonuçlar ortaya çıkarabilmesi adına bahsedilen bu kavramlar dikkate alınarak uygulanırsa amacına ulaşabilir (Tekin, Tuncer ve Sağdıç, 2013: 9-10).

2. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ AFLARI VE VERGİ KANUNLARININ VERGİ HUKUKUNDA HAKİM OLDUĞU ANAYASAL İLKELER

Hukuk devleti kavramı, siyasi iktidarlara karşı toplumun hak ve özgürlüklerini korumak amacıyla ortaya çıkan bir düşünce yapısıdır. Hukuk devleti olarak kabul edilen bir ülkede; yasamanın, yürütmenin ve yargının tüm eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Çağan, 1980: 137). Bu kapsamda kişilerin ekonomik faaliyetlerine yönelik çalışmaları anayasa ile güvence altına alınması önemli konuma gelmiştir. Ekonomik alanın örgütlenerek işlemesi, hukuk kurallarına bağlı olması, Anayasa’nın ekonomik faaliyetlerinin temelini zorunlu kılarak “Devletin Ekonomik Anayasası” kavramı mali hukuk disiplini açısından önem kazanmıştır. Sonuç olarak, İkinci Dünya Savaşı’nın sonrasında düzenlenen anayasalar, ekonomik hayatın düzenlenmesine dönük kurallarıyla önem arz etmektedir (Tan, 1990: 161).

Tarihte önemli geçmişe sahip olan vergileme ilkeleri, günümüzde birçok yasanın yanında Anayasaya da ilham kaynağı olmuştur (Tekin ve Gümüş, 2014: 244). Bu açıdan ilkelerin yasal bir zemine oturtularak güvence altına alınması sağlanmıştır. Vergilendirme işlemlerinin daha güvenli olabilmesi için Anayasa’nın 73. maddesi bazı güvenli ilkeleri içerisinde bulundurmaktadır (Kumrulu, 1979: 151). Bu ilkeler mükelleflerinde vergilendirme işlemlerinin işleyişinde sağlam bir güvence kaynağıdır.

Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin içerisinde Anayasal vergilendirme ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkelerin dışında vergi kanunlarının vergi hukukunda hakim olduğu ve Anayasa’nın bazı özel hükümlerinden ve genelinde çıkarılan “hukuk devleti, sosyal devlet, ölçülülük ve hukuki güvenlik ilkeleri” gibi birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır. Kişilerin vergilendirilmesi aşamasında, vergiye ilişkin düzenlemeler hazırlanırken bu ilkelere sadık kalınması, vergilendirme işlemleri yapılırken adil ve etkin olması açısından önemlidir. İlkelerin hedefi, kamu harcamaları yapılırken finansal kaynaklarda eksiklik olmaması ve tahsil edilecek miktarın maksimum düzeyde olması yönündedir (Koyuncu, 2016: 101). Temel hak ve özgürlükler ile vergi hukuku arasındaki bağ dikkate alındığında, vergilendirmenin anayasal ilkeler çerçevesinde sınırlandırılmasını anlayabilmek daha kolay olacaktır (Tekbaş, 2009: 199).

2.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

Ülkemizde Cumhuriyet tarihinden günümüze kadar siyasi, teknik ve ekonomik gerekçeler bir neden olarak gösterilerek birçok af kanunu uygulamaya konulmuştur. Çıkarılmış olan kanunların bir kısmı vergi ve cezalarıyla ilişkili, diğer kısmı ise genel af kanunlarına ekli maddeler ve vergi kanunlarına ekli geçici maddelerden oluşmaktadır (Martin, 2013: 45). Türkiye’de 1960’a kadar vergi affı kavramı yerine terkin ve tasfiye gibi toplumca kabul gören kavramlar kullanılmaktaydı. 1980’li yıllardan sonra, önceki dönemlere nispeten farklı kavramlar kullanılmıştır. Son dönemlerde çıkartılan kanunlarda af kelimesi yerine “yeniden yapılandırma, varlık barışı ve bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması” gibi kavramlar tercih edilmektedir (Sarıcaoğlu, 2018: 228).

Türkiye’de her af kanunu çıkartıldıktan sonra, yeniden bir af uygulamasına gidilmeyeceği ve son uygulama olacağı belirtilmektedir. Fakat bu durum beklenen etkinin tam tersine dönerek gelecekteki vergi aflarına zemin hazırlamasına neden olmuştur (Martin, 2013: 45). Örnek olarak, 2017 yılında dönemin Maliye Bakanı yaptığı konuşmasında, yeniden bir yapılandırma Kanun’u olmayacağını belirtmiştir (Ağbal, 2017). Fakat bir sonraki yıl hazırlanan yeni af yapılandırması için devlete borcu olanların bu fırsattan yararlanması gerektiğini ifade eden sözleri bulunmaktadır (Ağbal, 2018). Görüldüğü üzere, geçmişten günümüze her dönemde af uygulamaları benzer durumda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergi aflarının yeniden uygulanmaması gibi söylemlerin savunulması doğru bir ifade olmayabilir.

Ülkemizdeki vergi afları dönemler itibariyle değerlendirildiğinde, hangi düşünce yapısında olduğu fark etmeksizin iktidar olabilme şansını bulan siyasi partilerin çoğunun vergi aflarından yararlandığı görülmektedir. Vergi afları ve vergi aflarıyla benzerlik gösteren diğer af uygulamaları, hükümetlerin kullandığı bir araç olmayıp, darbe zamanlarında da yürütme yetkisini elinde bulunduran karar organları tarafından kullanılmıştır (Savaşan, 2006: 54).

Tarihsel perspektifte değerlendirildiğinde, 1960’tan önceki ve sonraki dönemlerde uygulanan aflar amaçları ve nitelikleri açısından farklıyken, 1980 sonrası dönemlerde kullanılmakta olan yöntem açısından değişiklik göstermektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113).

Bütün bu değerlendirmeler çerçevesinde geçmişten günümüze kamu maliyesini yakından ilgilendiren birçok af kanunu yürürlüğe girmiştir ve bu kanunların gerekçeleri de

birbirinden farklı özelliklere sahiptir. Çalışmanın bu kısmında, Türkiye’de çıkartılan af uygulamaları 1960 öncesi ve 1960 sonrası dönem olarak iki başlıkta değerlendirilecektir.

2.1.1. 1960 Öncesi Dönemde Uygulanan Vergi Afları

Ülkemizde 1960 öncesi ve sonrasındaki af uygulamalarında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. 1960 öncesindeki aflar genel olarak vergilerin tasfiyesi niteliğindeydi ve yararlanmak için herhangi bir koşul bulunmamaktaydı. Öte yandan gecikme zammı, verginin aslı, gecikme faizi gibi asli ve fer’i bir ayırım gözetilmemiş; vergiye ilişkin borçların bütün halde tasfiye edilmesi öngörülmüştür. Bütün bu uygulamaların yanında affın koşula bağlı olduğu durumlarda mevcuttur. Örneğin, 1934 yılında çıkartılan 2566 sayılı yasanın, 1960’tan sonra çıkarılan bazı yasalarla aynı özelliği göstermesi, bazı vergi cezalarının affına ve verginin aslının ödenmesi koşuluna bağlanmıştır (Dönmez, 1990: 215).

Türkiye’de 1923 ve 1938 dönemleri arasında uygulanan vergi politikalarında kamu geliri sağlama amacı bulunmamaktaydı. Sistematik olarak vergi reformlarının gerçekleştirilebilmesi için erken bir dönem olarak da görülmekteydi. Söz konusu dönemler, mevcut sistemin iyileştirilmesi ve yeni vergi sistemleri üzerine gerekli çalışmaların yapılmak istendiği dönemler olarak değerlendirilebilir (Kayalıdere ve Mastar Özcan, 2014: 10).

1939 ve 1950 dönemlerinin ekonomik ve siyasi durumu değerlendirildiğinde; İkinci Dünya Savaşı’nın olduğu ve savaş ekonomisinin de getirileriyle beraber, dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de olumsuz yönde etkilenmiştir. Çünkü Türkiye bu savaşa katılmamış; fakat ekonomik ve siyasi açıdan etkilerini yoğun şekilde hissetmiştir (Koçtürk ve Gölalan, 2010: 59). Bu nedenlerle birlikte ülkenin ekonomisi önemli yönde etkilenmiş ve maliye politikaları o dönemin şartlarından etkilenerek şekillenmiştir. Bu dönemde uygulanan vergi aflarına bakıldığında, bazı devlet kurumlarının vergiye ilişkin sorunlarını hafifletme ve yürürlükten kalkan kanunlara ilişkin toplanan vergilerin tasfiyesini gerçekleştirme faaliyetlerinden oluşmaktadır.

1950’li yıllar ülkemizde, ilk olarak ekonomik ve siyasi yönden tüm toplumu etkisi altına alan değişim sürecinin başladığı yıllar olarak değerlendirilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti kurulduğu tarihten itibaren ilk defa iktidar değişikliğine giderek farklı siyasi parti olan Demokrat Parti tarafından yönetilmeye başlamıştır. Demokrat Parti’nin kuruluşundaki

liberalizm anlayışı, iktidarın gerçekleştirmekte olduğu ekonomik uygulamalarda da etkili olmuştur (Baytal, 2007: 551). Liberalizmin hakim olduğu ilgili dönemde ekonomik büyümenin sağlanması için özel sektöre destek sağlanması amaçlanmıştır. Özellikle, ithalat kısıtlamaları kaldırılarak kredilerin faizleri düşürülmüş piyasada daha çok kredi kullanılmasının yolu açılmıştır (Takım, 2012: 159). Bu döneme ilişkin vergi politikaları incelendiğinde net bir değerlendirme yapmak doğru olmayabilir. Bu dönemde tarımdan elde edilen kazançlar vergilendirilmediği gibi Muamele Vergisi yerine bazı imalat faaliyetlerine yönelik Gider Vergisi kullanılmıştır. Bu dönemdeki enflasyon sıkıntısı, vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı konusunda olumsuz sonuçlara sebep olmuştur (Kumrulu, 1988: 195). Bu dönemde uygulanan vergi afları aşağıda yer alan tabloda kronolojik olarak sıralanmıştır.

Tarih	Uygulanan Af kanunu ve Kapsamı
17.05.1924	486 Sayılı Umuru Belediyeye Mütcellik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun (İlk Vergi Affı)
05.08.1928	145 Sayılı Elviyei Selasede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun (Kars-Ardahan-Batum vilayetleri için çıkarılan vergi affıdır)
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun
22.03.1934*	2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun (Genel Vergi Affı)
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun (Arazi Vergisi Affı)
26.01.1939	3568 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun
15.03.1944	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
05.06.1946	4920 Sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun
21.05.1947	5050 Sayılı Tarıma Dayalı Vergilerin Affı
06.07.1948	5420 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun
26.10.1960	113 Sayılı Genel Vergi Affı

Tablo 1: 1924-1960 Döneminde Uygulanan Vergi Afları

Kaynak: Güler 2020: 264; Edizdoğan ve Gümüş: 2013: 114; Dönmez 1990.

*Tabloda yer alan kaynakların dışında tarafımızca eklenmiştir.

2.1.2. 1960 Sonrası Dönemde Uygulanan Vergi Afları

Cumhuriyet tarihimizin ilk yıllarından itibaren uygulanan af kanunları, dönemin ihtiyaçlarına yönelik siyasi ve sosyal çıkarlar için uygulanmaktaydı. Ülkenin yeniden kuruluyor olması bazı düzenlemelerin yapılması açısından önem arz etmekteydi. 1960 sonrasında uygulama alanı bulan af uygulamaları, 1960 öncesi döneme kıyasla daha fazladır. 1960 sonrasında uygulama alanı bulan aflar günümüze kadar çıkartılan aflarla değerlendirildiğinde, biçimsel açıdan genel af kanunlarının içerisinde yer almaktadır. Bazıları ise özel olarak çıkartılan vergi affı yasası olarak düzenleme alanı bulmuştur. Kapsam olarak değerlendirildiğinde ise bazı kanunların vergi affı uygulamalarını belli vergilerle sınırlandığı, bazılarının ise aftan yararlanacak mükellefler açısından sınırlama getirildiği görülmektedir (Dönmez, 1990: 221-222).

Ülkemizde, 1961 ve 1980 dönemleri incelendiğinde; askeri darbelerin ülkeyi sürüklediği çıkmazların silinmesi, önceki döneme ait ekonomik sıkıntıların çözüme kavuşturulması ve planlı kalkınma hedefleri çerçevesinde ekonominin yeniden ayağa kaldırılması gibi amaçların hedeflendiği dönem olarak değerlendirilmektedir. Bu dönemdeki ekonomi politikalarının başında, ithalat yerine yerli üretime dayanan bir ekonomi anlayışı hakimdir. Buna karşılık küresel konjonktürün getirdikleri ve ülke ekonomisi dikkate alındığında, enerji ve teknoloji alanındaki dışa bağımlılığımız devam etmiştir. Ülkenin iç kaynaklarının yetersiz kalması sebebiyle dış borçlanmaya devam edilmiştir (Sakarya, 2014: 245-246).

1980 sonrası dönemlere gelindiğinde uygulanmakta olan vergi aflarının nedenleri farklılık göstermeye başlamıştır. Çünkü 1980 öncesi dönemlerde hüküm süren ekonomik ve siyasi istikrarsızlıklar, döviz kıtlığı ve artan enflasyon nedeniyle birçok fon vergi dışı kalmıştır. Bunların milli ekonomiye yeniden geri kazandırılması için 1980 ve sonrasında sıklıkla vergi aflarına başvurulmuştur (Öz ve Özkök Çubukçu, 2012: 249). Özellikle bu yıllarda finansal serbestlik ve dışa açılma hedefleri öncelikli durumdadır. İlgili hedefler çerçevesinde maliye politikaları ile devletin küçültülmesine gidilerek farklı önlemler alınmıştır. Bu önlemlerin neticesinde; sermayeye dönük vergi yükünün düşürülmesi ve artan vergi politikaları kapsamında harcamaların payının azaltılmaya çalışıldığı görülmektedir (Kayalıdere ve Mastar Özcan, 2011: 130).

Ülkemiz 2001 ve sonrasındaki yıllarda ekonomik ve siyasi yönden zor süreçlerden geçmiştir. 2001 finansal krizinin baş göstermesiyle birlikte ekonomide ciddi daralmalar

meydana gelmiştir. Kronikleşen enflasyon probleminden kurtulamayan nadir ülkelerden biridir. Bu bağlamda, Türkiye ekonomisinin uğradığı zararların ortadan kaldırılması ve yeni ekonomi politikalarının belirlenip uygulama alanı bulması dönemlerini içermektedir. Türkiye ekonomisinin 2001 ve sonrasında ne kadar zorlayıcı süreçten geçtiğini istatistiki veriler çerçevesinde de değerlendirebilmemiz mümkündür. Bu dönemde büyüme oranı eksi değerleri görmüştür, enflasyon iki haneli rakamlara çıkmıştır ve faiz harcamalarının bütçe içindeki payı ise %47,2 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye ilerleyen dönemlerde ekonomik daralmalarından kurtulabilmek için önemli adımlar atarak, uluslararası kurumlardan finansal destek alıp gerekli reformları gerçekleştirerek, ekonomiyi daha esnek bir yapıya kavuşturmaya çalışmıştır. Daha sonraki yıllarda ekonomik açıdan ciddi toparlanmalar yaşanmış, gelecek yıllarda siyasal ve ekonomik istikrarın dengede olmasıyla ülkenin ekonomisinde ciddi iyileşme süreçleri başlamıştır (Acar, 2013: 16-17). Bu dönemde uygulanan vergi afları aşağıda yer alan tabloda kronolojik olarak sıralanmıştır.

Tarih	Uygulanan Af Kanunları ve Kapsamı
28.02.1961	281 Sayılı Vergi Cezalarında Gecikme Zamlarına İlişkin Vergi Affı
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Vergi Suç ve Cezalarının Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarına İlişkin Affı
05.09.1963	325 Sayılı Devlete Ait İşletmelerin Vergi Borçlarına İlişkin Affı (1960 ve daha önceki bir kısım borçlar)
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 Vergi Suç ve Cezalarının Affı
29.07.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na İlişkin Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Vergilerde Suç ve Cezalara İlişkin Af
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışında Kalan Servet Unsurlarının ve Vesikasız Emtianın Beyanıyla İlgili Kanun
02.03.1982	2431 Sayılı Kanun'a Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
04.12.1985	3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişikliğe Dair Kanunun Geçici 4. Maddesi

03.12.1988	3505 Sayılı Kanun'un Geçici 1. Maddesi
23.12.1988	3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu
15.12.1990	3689 Sayılı Kanun'un Geçici 1. Maddesi
21.03.1992	3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarında Tahsilatın Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Emlak Vergisi Affı
03.04.2002	4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun Geçici 21. Maddesi
25.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
13.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına Dair Kanun
13.02.2011	6111 sayılı kanun, bazı kamu alacaklarının yapılandırılması, birikmiş borçlara yönelik ödeme kolaylığı, mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların barış içerisinde çözüme kavuşturulmasını içeren kanundur.
21.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Bazı Yasalarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Sigorta primlerinin ödenmesi konusunda teşvik edilmektedir, 2. Varlık Barışı)
10.19.2014	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 Kanun'la, 31.03.2018 tarihinden itibaren geciken vergi borçlarında Yİ-ÜFE oranlarında güncelleme yapılması, MTV de ödeme kolaylığı, trafik ve diğer idari cezalarda indirim, peşin ödenmesi halinde Yİ-ÜFE oranıyla hesaplanan tutarın dışında %90 indirim kapsar.
17.07.2019*	7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
17.11.2020*	7256 sayılı kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olan tahsil dairelerinin takip ettiği amme alacakları, yerel yönetimler ve YİKOB'a ait alacakların yapılandırılmasına ilişkin kanunu içermektedir.

03.06.2021*	7326 Sayılı Kanun'la, 30.04.2021 tarihinden önce Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar çerçevesinde Ticaret Bakanlığına bağlı olan tahsil dairelerinin takip ettiği 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre; gümrük vergileri, idari para cezaları, gecikme faiz ve zamlarının alacaklarında kesinleşen, kesinleşmeyen ya da dava aşamasında olanların yapılandırılmasına ilişkin kanunu içermektedir.
12.03.2023*	7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Tablo 2: 1961-2023 Döneminde Uygulanan Vergi Afları

Kaynak: Güler, 2020: 264.

*Tabloda yer alan kaynakların dışında tarafımızca eklenmiştir.

Vergi afları kronolojik olarak incelendiğinde, kriz dönemleri başta olmak üzere, kamu harcamalarındaki finansmanın hızlı olarak sağlanması, tahsili imkansızla yakın olan vergilerin belirli kısmının tahsil edilmesi, ekonominin hareketlendirilmesi gibi mali amaçları hedeflediği görülmektedir. Aynı zamanda siyasi açıdan veya vergi idaresinin yükünü hafifletecek yönden de af kurumuna başvurulduğu görülmektedir. Ülkemizde uygulama alanı bulan vergi affının ilgili zaman dilimindeki ihtiyaca göre içeriği şekillenmiştir. Özellikle son dönemlerde çıkartılan af kanunlarında ekonomik unsurlara ek olarak, anlaşmazlıkların sulh yoluyla çözüme kavuşturulması, uyuşmazlıkların hızlı ve kolay bir biçimde sonuçlanması gibi bazı önemli faktörlerin vergi af kanunlarının gerekçelerinde yer bulması dikkate değerdir (Sarıcaoğlu, 2018: 228).

2.1.3. 06/02/2023 Depreminden Sonra Mükelleflere Sağlanan Vergi Kolaylıkları

Depremi ülke ekonomisi üzerindeki toplam yükünün en büyük payını konutların hasarı oluşturmaktadır (1.073,9 milyar TL/56,9 milyar dolar). Diğer ağır hasar kalemi ise hizmet binalarındaki yıkım ve kamu altyapısı yer almaktadır (242,5 milyar TL/12,9 milyar dolar). Konut dışındaki özel kesim hasarı ise bir diğer önemli hasar kalemidir (222,4 milyar TL 11,8 milyar dolar). Bu kalem içerisinde imalat sanayii, enerji, haberleşme, turizm, sağlık ve eğitim sektörleri, küçük esnaf ile ibadethanelere ilişkin hasar yer almaktadır. Depremden etkilenen illerin merkezi yönetim bütçesinin içindeki payı 2022 yılı itibariyle 4,8'dir. Deprem öncesinde, 2023 yılı için ise bölge illerinden yaklaşık olarak 180 milyar TL bütçe geliri elde edilmesi öngörülmüştür. 2022 yılında bölgede tahsil edilen vergi gelirleri yaklaşık 121 milyar TL'ye ulaşarak Türkiye

toplamının yüzde 5,1'ine karşılık gelmektedir (Akgül, 2023: 19). Aşağıdaki tabloda ise 06/02/2023 depreminden sonra hazırlanan tahmini hasar maliyetleri yer almaktadır.

Toplam Maliyet Tahmini	Milyar TL	Milyar USD	GSYH Oranı
Acil Harcama	128,0	6,8	0,6
Kamu Kesimi Hasar Tahmini	242,5	12,9	1,1
Özel Kesim Hasar Tahmini	222,4	11,8	1,0
Konut Zarar Tahmini	1.073,9	56,9	5,0
Ev içi Eşya Maliyeti	58,5	3,1	0,3
Hafriyat Maliyeti	41,9	2,2	0,2
Özel Motorlu Araç Hasarı	6,1	0,3	0,0
Motorlu Taşıt Sigorta Ödemesi Maliyeti	1,2	0,1	0,0
DASK	36,4	1,9	0,2
Esnaf Gelir Kaybı	13,9	0,7	0,1
GSYH Çıktı Kaybı	130	6,9	0,6
Toplam	1.955	103,6	9,0

Tablo 3: Depremin Tahmini Toplam Maliyeti Tablosu

Kaynak: Akgül, 2023: 19.

12/03/2023 tarihinde yürürlüğe giren 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kamu alacaklarına ilişkin deprem bölgelerinde bulunan vatandaşlara bir takım istisna/muafiyet getirilmiştir.

Kanunun konusu; kesinleşen alacakların, kesinleşmeyen ya da dava aşamasındaki alacaklara inceleme, tarh aşamasındaki vergilere, matrah artırımına ve işletme kayıtlarındaki eksikliklerin düzeltilmesine ilişkin kanunu içermektedir. Fakat bu düzenlemelere ek olarak; depremler neticesinde mücbir sebep ilan edilen yerdeki mükelleflere ilişkin düzenlemeler, kurumların indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi getirilmesine ilişkin düzenlemeler, Cumhurbaşkanına verilen %75'e kadar artırma yetkisinin teknoloji geliştirme ve tasarım ile AR-GE alanları dışında teşvik kapsamında çalışabilecek süreye ilişkin yetkisinin %100'e çıkarılması, genç girişimcilerin gelir vergisi istisna tutarlarının artırılmasına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir (7440 Sayılı

Kanun). İlgili kanun kapsamında 31/03/2023 tarihine kadar uzatılmış olan varlık barışına ilişkin düzenleme de bulunmamaktadır.

26/02/2023 tarihi itibarıyla Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar 7440 sayılı Kanunun 10. maddesinin 27. fıkrası ile kurumlara getirilen ek kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

7440 sayılı Kanunla, mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde, ağır hasarlı ve kullanılamaz durumdaki taşıtlarla ilgili olup 06/02/2023 tarihinden önce tahakkuk eden ve bu Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan vergi, vergi cezası, gecikme faizi, gecikme zammının terkin edilmesi, hacizlerin kaldırılması sağlanmıştır. Ayrıca bu imkan, trafik cezası, idari para cezaları, geçiş ücreti ile gecikme zammı alacakları için de uygulanacaktır.

7440 sayılı Kanunla, 06/02/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremler nedeniyle vefat edenlerin mirasçılarına veraset yoluyla intikal eden mallar ile vefat eden hizmet erbabının eş, çocuk, anne ve babasına işverenler tarafından belli tarihler arasında yapılan yardımlar 06/02/2023 ile 31/07/2023 tarihleri arasında veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur.

26/07/2023 tarihli ve 7405 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki vergi dairelerine borçlu olanların 7256 ve 7326 sayılı Yapılandırma Kanunları kapsamında; Mart, Mayıs, Temmuz, Eylül, Kasım 2023 aylarında ödemeleri gereken taksitlerinin ödeme süreleri sırasıyla; Aralık 2023, Şubat, Nisan, Haziran ve Ağustos 2024 aylarına ertelenmiştir.

09/08/2023 tarihli ve 32274 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun ile; 7440 sayılı Kanunun 9. maddesinin 19. fıkrasına istinaden, mücbir sebep hali 30/11/2023 tarihinde sona erecek olan; Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki dairelere, ilgili Kanun kapsamında 29 Şubat 2024 tarihine kadar başvuru yapılabileceği, yapılandırılan tutarların ilk taksitinin 31 Mart 2024 tarihine kadar ödenmesi gerektiğiyle ilgili açıklamalara değinilmiştir.

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 9. maddesinin 10. fıkrası gereğince; mücbir sebep halinin

devamına karar verilen Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki vergi dairelerine borçlu olanlar; 7440 sayılı Kanun kapsamında başvurularını 29 Şubat 2024 Perşembe günü sonuna kadar yapmaları ve ilk taksitlerini 31 Mart 2024 tarihine kadar, diğer taksitlerini de bu taksiti takip eden aylık dönemler hâlinde ödemeleri gerekmektedir (Akgül, 2023: 22).

Adana, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep (İslahiye ve Nurdağı ilçeleri hariç), Kilis, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ili Gürün ilçesinde mücbir sebep hali 31/07/2023 tarihinde sona ereceğinden, bu yerlerde bulunan dairelere 7440 sayılı Kanun kapsamında yapılacak başvuruların 31/10/2023 tarihine kadar yapılması ve ödenecek ilk taksitin 30/11/2023 tarihine, ikinci taksitin 31/12/2023 tarihine kadar, diğer taksitlerin ise takip eden aylarda ödenmesi gerektiği ifade edilmektedir (GİB, 2023).

7456 Sayılı Kanunun 1. maddesiyle Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine ilişkin olarak 06/02/2023 tarihinde Kahramanmaraş merkezli meydana gelen depremler nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa, Elazığ illerinde ve Sivas ilinin Gürün ilçesinde; deprem tarihi itibarıyla kayıt ve tescilli taşıtlar, deprem nedeniyle yıkılan, ağır veya orta hasarlı hale gelen binaların maliklerine ait taşıtlar, depremlerde ağır hasar görerek kullanılamaz duruma gelen taşıtlar, deprem nedeniyle eşini veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybeden mükelleflere ait taşıtlar ek MTV'den istisna tutulmuştur (HMB, 2023).

Deprem bölgelerde meydana getirdiği maddi ve manevi hasarın telafi edilmesinin uzun bir dönemi kapsayacağı düşünüldüğünden 06/02/2023 depreminden sonra uygulanan muafiyetlerin yeterli olup olmadığı tartışmaya açık bir konudur. Deprem kuşağında olan ülkemizin bunun gibi olağanüstü durumları her an yaşayabileceği düşünüldüğünde, depremin etki ettiği bölgelerde sosyal ve ekonomik kararlar alınırken bölgenin mevcut durumunun dikkate alınması ve uygulanan politikaların bölgelerin yeniden kalkınmasına destek sağlayacak nitelikte olmasına dikkat edilmelidir.

2.2. Vergi Hukuku ve Anayasa Hukuku Arasındaki İlişki

Anayasa hukukunun kapsamını ve konusunu devlet oluşturmaktadır. Anayasa'da yer alan ilkeler diğer hukuk dallarını etkileyerek bir takım Anayasal ilkeler üzerinde şekillenmektedir. Vergi ve Anayasa Hukuku arasındaki bağlantıda tam bu noktada

kendisini göstermekte ve devletin vergilendirme yetkisi ile bazı vergilendirme ilkeleri de Anayasa’da bulunmaktadır. Vatandaşların hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendiren ve vergilendirmeye ilişkin temel ilkeleri normlar hiyerarşisinin en üstüne koyan Anayasalarda temel ilkelerin yer bulması tesadüfi değil, tamamen zorunlu bir niteliktir (Koyuncu, 2016: 5).

Vergi hukuku ve mali hukuk arasındaki tezatlık, mali hukukun niteliği itibariyle yürürlükteki kanunların tamamını oluşturması, vergi hukukunun ise kamu gelirlerinin karşılıksız ve zora dayalı tahsilinden dolayı meydana gelmektedir (Koyuncu, 2016:5). Bu nedenle vergi hukuku, devletin hak ve özgürlüklere müdahalesini düzenlemekte olan bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkmaktadır (Çağan, 1980: 137).

Vergi hukuku özelinde mülkiyet hakkını içine alarak, temel hak ve hürriyetlerde yakın bir ilişkide olup mali hayatı genel anlamda etkilemektedir. Vergi hukukunun hukuk devleti açısından değerlendirilebilmesi Anayasa hukukun çevresinde olmalıdır. Devletin gücüne sınır getiren Anayasalar, vergilendirmede sınırsız bir yetkiye sahip olmadığını, bireylerin haklarının hukuk devleti ilkesine uygun bir şekilde sınırlandırarak güvence altında tutmaktadır. Vergilerin, vergilendirme ilkeleri dikkate alınarak toplanmasıyla beraber adaletli bir tahsil aracı olması ve ekonominin dengesini bozmayarak devletin harcamalarını finanse etmesi daima tartışma konusu olmuştur (Yılmaz, 2017: 275-276). Sonuç itibariyle vergi afları da bu tartışmalara dahil olmaktadır. Bu bağlamda, vergi aflarının Anayasa’ya uygun olmasının incelenebilmesi için Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde bir tartışma yapılması gerekmektedir. Affin sadece belirli bir gruba yönelik uygulanması vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerine tezatlık oluşturabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 108).

2.3. Hukuk Devleti İlkesi

Tarihteki yönetim biçimleri incelendiğinde ilk olarak hükümdar, derebeyler, kilise ve ayrıcalıklı grupların iktidarın verdiği güçle hareket ettiği, hukukta bir sınır olmadığı için kamu ve özel şeklinde bir ayrımın olmaması, kamu gücünün iktidara dayanan bir hak olması ve bununda miras yoluyla devredildiği, iktidarı elinde tutanların kendi mahkemeleriyle yargılama yetkisini kendisine hak görmesi “mülk devleti” düşüncesinden “polis devleti” düşüncesine geçerek olmuştur. 17. ve 18. yy.’a bakıldığında; sınırsız yetkiyi elinde bulunduranlar ve toplumda refahı sağlayabilmek için,

ihtiyaç duyulduğunda kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunan hükümdarlıklar polis devleti olarak tanımlanmıştır. Zamanla iktidarların bu sınırsız yetkiyle keyfi düzenlemeler yaparak kişilerin hukuki güvenlikleri zedelenmiş, bu süre içerisinde hukuk devleti kavramı ortaya çıkmıştır (Koyuncu, 2016: 152).

Hukuk devleti, bireylere ait olan hakların korunması amacıyla ortaya çıkan ve günümüze kadar demokratik rejimini sürdürerek ilerlemiştir (Çağan, 1980: 137). Hukuk devleti ilkesi, hukuk sisteminin tamamını içine alan bir ilkedir. Bu ilkeyle hedeflenen; hukukun üstünlüğünün, devleti ve toplumu oluşturanlar tarafından benimsenerek gerçekleştirilmekte olan eylem ve faaliyetlerde hukuka bağlı kalınmasıdır. Yasama ve yürütme ile işlemlerin yargısal denetim içine alınması hukuk devletinin önemli bir unsurudur (Karakoç, 2013: 1263-1264).

1982 Anayasası'nın 2. maddesinde belirtildiği üzere, Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik ve sosyal yapısından bahsedilmektedir. Devlet, elindeki vergilendirme yetkisiyle, bireylerin haklarına karşı müdahalede bulunduğu hukuk devleti ilkesi bir sınır özelliği taşımaktadır (Öncel vd., 2021: 45). Hukuk devletinde hukukun üstünlüğünü ve güvenliğine yardımcı olacak mekanizmanın yer alması oldukça önemlidir. Hukuk devletinin hakim olduğu bir ülkede vatandaşların devlete güvenmesi bu ilkenin önemli koşullarındandır. Toplumda güven ve huzurun devam edebilmesi için yasama erkinin yaptığı düzenlemeler, kişilerin hak ve özgürlüklerini zedelememeli ve bu kişiler mağdur edilmemelidir (Araslı, 2015: 47). Anayasa Mahkemesi hukuk devletini 1986 yılında vermiş olduğu bir karar neticesinde aşağıdaki biçimde tanımlamıştır (AYM, E:1985/31, K:1986/11):

“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 ... devlettir.”

Bu karar, Mahkemesi'nin hukuk devletine olan önemini göstermektedir. Anayasa Mahkemesi'nin bu açıklamasında hukuk devleti kavramı içinde yer almayan bir takım evrensel kurallarında olmadığı belirtilmektedir. Örnek olarak, kendini hukuk devleti olarak kabul eden ülkenin öncelikle devletin koyduğu kurallara kendisinin uyması gerekmektedir (Şenyüz, 2008: 2).

Hukuk devleti ilkesinin diğer hukuk dallarıyla bağlantısı olduğu gibi vergi hukukuyla da yakından ilgilidir. Kuvvetler ayrılığı kapsamında verginin konulması, uygulanması ve

denetlenmesiyle vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerin devletin ilgili birimlerine bırakılması, tahsil edilmiş olan vergilerin yalnızca mevzuatta belirtilen kamu ihtiyaçlarında kullanılması, idarenin kanunlara bağlı kalarak kıyas ilkesinin yasak olması, yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının Anayasa'nın denetimine tabii olması şeklinde düzenlenen bu esaslar; hukuk devleti kavramının Anayasalara yansımalarının önemli sonuçlarındandır (Tekbaş, 2009: 200).

Vergiler ve hukuk devleti arasındaki ilişki, bireylerin kendine özgü kişisel hakları etrafında hüküm sürmektedir. Örnek olarak, devletin yürürlüğe koymuş olduğu bir vergi kanunu ile kişilerin mülkiyet haklarına müdahale edilmiş olmaktadır. Anayasa'da güvence altında bulunan mülkiyet hakkı, devletin zorla vergi alması ile ters düşmektedir. Bu kapsamda hukuk devleti ilkesinin güvenilir olabilmesi için tahsil edilecek vergilerin keyfi olmayarak, kurallara uygun şekilde sürdürülmesi gerekmektedir. Bu durumun tersi olması halinde, sınırları belli olmayan ve yetkiyi elinde bulunduran devlet, vatandaşların hak ve özgürlüklerini ihlal edebilecektir (Pehlivan, 2011: 20).

Sonuç itibariyle, kanuni düzenlemelerin yoğun şekilde yapıldığı vergi hukukunda; vergilendirme gücü, kanunun çizdiği sınırlar ve yetki verdiği ayrıcalıklar dahilinde kullanılmaktadır. Vergilendirme işlemleri hukuk devletiyle beraber uygulanırken yasama ve yürütmenin keyfi işlem yapmasının önüne geçmektedir (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır ve Asa, 2014: 97)

2.4. Sosyal Devlet İlkesi

20. yy.'da batı demokrasilerinde gelişen sosyal devlet kavramı, sosyal barışın ve adaletin sağlanabilmesi için devletin, toplum içinde devamlılığın sürdürülebilmesi için ekonomik ve sosyal hayata karşı yapabileceği müdahalenin bir sonucudur. Sosyal adaletin sağlanmasıyla beraber herkes için insan onuruna uygun yaşam alanının oluşturulması sosyal devletin görevleri içinde yer almaktadır (Bulut, 2003: 173).

Sosyal devlet kavramı, II. Dünya Savaşı sonrasında özellikle sanayileşmesi tamamlanan ülkelerde işçi, işveren ve devlet arasında sağlanan uzlaşma ile anlam kazanarak ortaya çıkmıştır. Bu uzlaşma neticesinde devletin sosyal amaçlarında ciddi artış ve toplumunda korunma ihtiyacında olanlar ve çalışanlar önemli kazanımlar elde etmiştir. Sonuç itibariyle bu döneme “daha çok devlet” düşüncesi damga vurmuş ve bununla birlikte

sosyal ve ekonomik açıdan devletin daha çok müdahalede bulunduğu görülmüştür (Gümüş, 2010: 120).

1982 Anayasası, 1961 Anayasası'nda olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti'ni yalnızca “hukuk devleti” olarak değil, “sosyal bir hukuk devleti” olarak isimlendirmiőtir. Sosyal devlette amaç; sosyal adaletin, refahın ve güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar kapsamında devlet hem ekonomik açıdan zayıfları koruyacak, onları sosyal güvenliğine kavuőturacak, hem de ekonomik açıdan kalkınmayı sağlayacaktır. Sosyal devlet kavramı vergilendirmeyi, gelir ve servetin yeniden dağıtılması, sosyal adaletin tesis edilmesi, ekonomik kalkınma ve büyümenin sağlanabilmesi için özendirici teőviklerin uygulanmasında kullanılabilir (Öncel vd., 2021: 60-61).

Sosyal devlet kavramı esasında devletin müdahalesi çerçevesinde geliştirilen düşünce sistemidir. Serbest piyasaların neden olduğu gelir dağılımında eşitsizlik, devletin müdahalede bulunması gerekliliğine sebep olmuştur. Müdahaleyle amaçlanan; sosyal sorumlulukların gereği olarak devletin, gelirden yeterli miktarda pay sahibi olamayan vatandaşların ihtiyaçlarının karşılanması ve bu konuda vatandaşlara güvence verilmesidir. Örnek olarak, ailenin ve çocukların korunması açısından sağlanan yardımlar, işsizlik sigortası ve sağlık sigortasıdır (Aydın ve Çakmak, 2017: 4).

Sosyal devlet kavramı ile vergilendirme arasındaki bağlantıyı anlamlandırırken konunun sadece mali güce göre vergilendirmeye değil; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı konusunu da değerlendirmek gerekir. Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrasında, vergilendirme işlemlerinin mali güce göre yapılması emredilir. Bu maddeye göre, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Fakat aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, vergilendirme işleminin sosyal amacından söz edilmekte ve bu amaçla birlikte sosyal devlet olmanın gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Söz konusu maddeye göre “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” Bu kapsamda sosyal devlet, bireylerin insan haysiyetine yakıőır bir biçimde yaşamalarına imkan tanıyan, korunma gerekliliği olanları ezdirmeyen, toplum ve birey arasındaki denge denetim mekanizmasından sorumlu devlet olarak açıklanabilir (şenyüz, 2014: 88).

2.5. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi mevcut düzenlemelere vatandaşların güven duyarak hayatlarını ve işlerini düzenleyebilmesi; önceden kazanılmış haklarına dokunulmamasıdır (Karakoç, 2013:1289). Bu bağlamda devlet öncelikle kendi koyduğu hukuk kurallarına uymak durumundadır. Bu ilke çerçevesinde güvenlikten yararlanacak olan birey; Anayasa ile hak ve özgürlüklerini güvence altına almış olur. Çünkü hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin birey bazında düşünüldüğünde daha somutlaştırılmış halidir (Tekbaş, 2009: 207).

Bu durum hukuk devletinin bir gereği olduğu kadar Anayasa'nın 5. maddesiyle beraber devletin sorumluluğunda olan, vatandaşların huzur ve refahını sağlamaları, maddi ve manevi açıdan varlıklarını geliştirebilmeleri için gerekli ortamı hazırlaması gerekmektedir. Bu açıdan hukuki güvenlik ilkesi, belirli sınırlar dahilinde, sadece düzeni kapsamayan, devletin bütün faaliyetlerinin önceden öngörülebilir olması anlamını taşımaktadır. Bu bağlamda bireyin yalnızca devletin faaliyetlerine güven duyması değil, aynı zamanda yürürlükte bulunan mevzuatın devamlılık sağlayacağına duyulan güveni de içermektedir (Altundiş, 2008: 62). Anayasa Mahkemesi hukuki güvenlik ilkesini 2015 yılındaki bir kararında şu şekilde açıklamıştır (AYM, E.2015/63, K.2015/106):

“... Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletinde yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”

Hukuki güvenlik ilkesi vergileme kapsamında özel bir öneme sahiptir. Söz konusu ilke çerçevesinde vatandaşlar, devletin hak ve özgürlüklere müdahalede bulunup toplamış olduğu vergileri önceden tahmin etmekte ve ileriye dönük planları bu çerçevede yapmaktadır. Bu durum vergileme kapsamında keyfiliğin önüne geçmektedir. Vergilemede hukuki güvenliğin olması için vergi kanunlarının anlaşılabilir, kesin, sade ve açık olması gerekmektedir. Bu ilkenin getirmiş olduğu koşulların sağlanıp vergi kanunlarının var olabilmesi için belirsizlik ve kıyas yapılmayarak, vergi hukukundaki yorum sınırının aşılmaması gerekir (Çağan, 1980: 141).

Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukundaki karşılığı, vergi kanunlarının ya da herhangi bir işlem neticesinde verilen yargı kararlarının mükellef ve idare açısından güvenilir olmasıdır. Burada güvenlikle ilgili belirtilen durum; kanunlar, düzenleyici işlemler ve

yargı kararları arasında zıtlık olmayarak önceden belirlenen kurallar çerçevesinde öngörülmesidir. Bu kapsamda hukuki güvenlik ilkesi; geriye yürümezlik, kıyas ve belirlilik ilkeleri olarak değerlendirilmektedir (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 206).

2.5.1. Belirlilik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesinin tamamlayıcısı olarak görülen önemli ilkelerden biri belirliliktir. Bu ilke Kanun ve diğer düzenleyici işlemlerin anlaşılır olmasını sağlayarak hukukun güvenliğini tesis etmektedir (Tekbaş, 2009: 208). Anayasa Mahkemesi 2015 yılında vermiş olduğu bir kararında belirlilik ilkesini şu şekilde tanımlamıştır (AYM, E.2015/63, K.2015/106):

“Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.”

Adam Smith’in geleneksel vergilendirme ilkesi olarak değerlendirilen belirlilik ilkesinde amaç; vergilerin miktarlarında, tarh ve tahsil zamanlarının biçimsel yönden idare ve kişiler açısından açık ve anlaşılır olması olarak tanımlanabilir. Kurallar ne kadar açık olursa keyfilik o derece önlenebilecektir. Hukuki güvenlik ilkesi, belirlilik ilkesine yeni bir anlam kazandırmıştır. Belirlilik ilkesi bir taraftan bireylerin hukuki güvenliğini sağlarken, diğer taraftan idaredaki istikrarı sağlar (Öncel vd., 2021: 53). Hukuki güvenlik ilkesinde bireylerin kendini güvende hissetmeleri için hukuk kurallarının önceden belirlenerek kamuoyu ile paylaşılması ve herkes tarafından bilinmesi gerekmektedir (Bozdoğan ve İlk, 2016: 31).

2.5.2. Önceden İzin İlkesi

Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesinin başka bir tamamlayıcısı olan önceden izin ilkesinden de bahsedilmesi gerekmektedir. Önceden izin ilkesi, bütçe kanunu ile hükümete ve idareye, kamu geliri ve vergi toplamaya, harcama yapılmasına izin ve yetki verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bütçe yılı kapsamında kamunun mali yükümlülüklerini talep edebilmek için bunların dayanağını oluşturan vergi kanunlarının olması gerekmektedir. Ek olarak bütçe kanununda C cetvelinde yer alması gerekmektedir.

Fakat Resmi Gazetede bütçe kanununun yürürlüğe girdikten sonra yayımlanması, kanunun C cetvelinde yer almasını imkansız hale getirmektedir. Bu kapsamda bir bütçe yılı içerisinde yapılan düzenlemelerin ön izin ilkesini uygun bir biçimde yapılmadığı açıktır. Bu durumda güvensizlik ve belirsizlik ortamına zemin hazırlamaktadır (Karakoç, 2013: 1293).

Vergi kanunlarının hangi durumlarda geriye yürüyebileceğinin açık ve anlaşılır biçimde Anayasa’da bulunması gerekmektedir. Bununla birlikte bütçe hukukunda yer alan önceden izin ilkesine de uygun davranılacaktır. Çünkü vatandaşlar, hala yürürlükte bulunan mevzuata göre gelecek yıllara ilişkin işlemlerini yürütmektedirler. Bütçe yılı içerisinde yürürlüğe giren bu kanunlar vatandaşların planlarını bozabilmektedir. Bu durum vatandaşların hukuka olan güvenlerini zedeleyebilmektedir (Karakoç, 2013: 1291).

2.5.3. Geriye Yürümezlik İlkesi

Toplum içerisinde yaşamakta olan bireylerin hangi yoldan yürümesi gerektiğini öneren kurallar yolun biten kısmıyla değil; yolun devam eden kısmıyla ilgili olmalıdır. Çünkü yolun biten kısmı ne şekilde geride bırakılırsa bırakılsın onun hesabı sonradan ortaya çıkan kurallarla görülmez (Balkar, 1960: 20).

TBMM tarafından kabul edilerek yürürlüğe konulan kanunların, tekrar bu kanun içerisinde yer alan yürürlük tarihinden sonra veya yayımlandıkları gün itibariyle geçerli olması kabul görmüş bir durumdur. Vergi kanunlarının genel itibariyle yürürlüğe girdikten sonra gerçekleşen olay ve işlemler için uygulanması beklenmektedir. Bu ilkenin önemli özelliklerinden biri de vergi kanunlarının geçmişte tamamlanmış olan olaylar üzerinde etki gösterecek şekilde uygulanmamasıdır (Kaya, 2019: 1).

Hukuki güvenlik ilkesi gereğince kanunlara karşı güven önemli unsurlardan biridir. Bu ilke kapsamında vergi kanunlarının geçmişteki olaylar neticesinde uygulanmaması gerekmektedir. Bireyler ileriye yönelik plan ve programlarını, yürürlükteki vergi kanunlarına göre düzenlemektedir. Kanunların daha sonra yürürlüğe girmesiyle verginin geçmiş dönemlere yönelik yükünü de arttırmaktadır. Sonuç itibariyle, vatandaşın hukuka ve devlete karşı güvensizlik duyarak ekonomik işleyişte gerekli olan istikrarı ve belirliliğini zedeleyebilmektedir (Öncel vd., 2021: 54). Çünkü vergi yükümlülerinden

mevcut döneme ilişkin bilinmeyen ve gelecek dönemde de yürürlüğe girmesi beklenen kanunlara uygun şekilde hareket etmeleri beklenemez (Bilici ve Candan, 2015: 906).

Vergi hukukunda vergi kanunlarının, hukukun genelinde olduğu gibi geriye yürütülememesi vergi kanunları açısından önemlidir. Çünkü vergi kanunlarının geçmişe yönelik uygulanması adaletsizlik ve haksızlığı beraberinde getirecektir. Bu durum vatandaşların ekonomik kararlarına kötü yansıtacak ve mali açıdan zorda kalmasına sebebiyet verecektir. Ülkede bu hususa dikkat edilmediğinde, ekonomik büyüme ve kalkınma olumsuz etkilenecek, geçmişe yürütülen vergileme sonucunda gelir kaynaklarında artış olmasını hedefleyen yönetimler, uzun vadede elinde bulundurduğu gelirlerini kaybetme riski taşımaktadırlar (Aktan ve Gencel, 2003: 7-8). Bu bağlamda vergi kanunlarının geriye yürütmesinin gerekçesi olarak; vergi mükelleflerinin geleceğe dönük şekilde vereceği ekonomik kararlarında, ülkenin bağlı bulunduğu mevcut koşulları ve kanunlarını dikkate alması gerekmektedir. Yürürlüğe girecek olan kanunların hangi dönemleri kapsayacağı, vatandaşların ekonomik hayatlarında istikrarı sağlamaları açısından oldukça önemlidir (Vanistendael, 2006: 115).

Geriye yürümezlik ilkesinin bütçe ile yakından ilişkisi bulunmaktadır. Bütçe ilkesinin içerisinde yer alan önceden izin ve mali yıldan önce kanunlaşma ilkeleri bir sonraki dönem için hazırlanan bütçeye, ileride tahsil edilecek kamu gelirleri ve yapılacak olan harcamalar için parlamentonun yetki vermesidir. Kanunlarda ve Anayasa’da mali yıldan önce bütçenin kanunlaşması için izin verilse dahi bütçenin uygulanması ancak mali yıla girildiği takdirde mümkün olacaktır. Herhangi bir vergi kanununun geçmişe yürütmesi halinde C cetvelinde bulunmayacağından ön izin ilkesinde ihlale neden olacaktır. Bu bağlamda ön izin ilkesinde vergi kanunlarının geçmişe yürütmesi açısından engel oluşturmaktadır (Koyuncu, 2016: 132).

Vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü ve önemsiz gibi görünen uygulamalarından bir diğeri ise vergi aflarıdır. Aflar geçmişe etki eden konuları kapsamaktadır. Bu nedenle vazgeçilen konulardan diğeri ise af kanunlarıdır. Vergi affı kanunları konusu itibarıyla geçmiş dönemleri kapsadığından, bu kanunların geçmişe yürütüldüğü gerekçesiyle herhangi bir hukuki eleştiriye konu olmamıştır (Keskin, 2020: 119). Anayasa Mahkemesince geçmişe yürüten vergi kanunlarında, hukuk devleti ve ölçülülük ilkeleri açısından yargısal denetleme hakkı bulunmaktadır. Bu kapsamda, Türk vergi yasalarında

geçmişe yürütülen kanunlar neticesinde vergi yükünün haksız şekilde artması, Anayasa Mahkemesi'nin uygun görmesi halinde iptal edilebilir (Ayaz, 1996).

2.5.4. Kıyas Yasağı İlkesi

Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın nitelikleri ve kuruluşuyla ilgili ona benzeyen ancak kanunda düzenlenmeyen farklı bir olaya uygulanmasıdır. Kıyasa bazen kanunda yer alan yasa boşluklarının doldurulması amacıyla başvurulmaktadır. Aksi durumda vergilendirme açısından yetkisiz olan yasama ve yürütme organları yeni bir vergi doğurucu olaya neden olabilir ya da mevcut vergi yükünde değişikliklerin oluşmasına sebep olabilir (Öncel vd., 2021: 33).

Hukuki güvende önem oluşturan, vergiyi doğuran yeni bir olayın ortaya çıkması veya vergi yükünde artışa sebep olan kıyasın, vergi hukukunda yöntem olarak kullanılmamasıdır. Bu çerçevede verginin kanuniliğinin Anayasa'da açık bir şekilde karara bağlanması, vergi hukukunda kıyasın kullanılmasını yok saymaktadır. Bunun neticesinde, vergi kanunlarındaki eksiklikler yasama süreci kapsamında hukuken uygun bir şekilde doldurulma alanı bulacaktır. Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde değerlendirilen kıyas yasağı; esas itibarıyla vergilendirme işlemlerinde yargısal denetim kapsamında yoğunluk göstermektedir. Bu çerçevede kıyas yasağı, parlamento tarafından kabul gören kanunların yürütme organı tarafından uygulanması veya vergisel uyumsuzlukların yargı organları tarafından çözüme kavuşturulmasında dikkate değer bir ilkedir (Tekbaş, 2009: 217-218).

2.6. Ölçülülük İlkesi

Demokratik sistemlerin vazgeçilmez unsurlarından biri temel hak ve özgürlüklerin tanınarak korunmasıdır. Anayasa'nın temel yapı taşı olan temel hak ve özgürlüklerin soyut bir kavram olarak kalmaması, bireylerin günlük hayatlarında önemli konuma gelmesi ve bireylerin bu haklardan yararlanırken kural ve usullerin açık olması gerekmektedir. Önemli olan sonuçlardan biri ise sınırın ve sınırlandırmanın hangi ölçüler etrafında ve kim tarafından yapılacağıdır. Bu bağlamda, bireyler için önemli olan bu kavramların tanınması, korunarak devamlılığını sağlaması ölçülülük ilkesi ile güvence altındadır (Metin, 2017).

Ölçölülük ilkesi için diğer ülkelerin hukuk sistemlerine bakıldığında, idare hukukuyla meydana gelip Anayasa Hukuk'una geçerken, Türkiye'de ise tam tersi şekilde gelişmiş; öncelikle Anayasa'da geniş anlamda yer bulup kullanılırken, daha sonra idare hukukunda önemli bir yer almıştır (Erdem, 2013: 980).

Ölçölülük ilkesi genel olarak yürütme organı ya da kanun koyucu tarafından yapılan işlemlerin elde edilmek istenen hedeflere için uyup uymadığı ve bunun için kullanılan araçların ölçülü olarak kullanılıp kullanılmamasıyla ilgili bir durumdur. Bu kapsamda ölçölülük ilkesiyle beraber hedeflenen amaçlar için tercih edilmekte olan araçların denetlenmesi olarak değerlendirilebilir. Ölçölülük ilkesi ile yürütme organı ya da kanun koyucunun gerçekleştirmek istediği eylemlerde az yükümlülük gerektiren araçların kullanılması gerekmektedir (Metin, 2017: 6).

Ölçölülük ilkesinin vergi hukuku özelinde önemli bir yeri bulunmaktadır. Vergi politikalarıyla ilgili alınmak istenen tedbirler ve elde edilmek istenen hedefler arasında yerinde bir bağlantının olması gerektiğini ifade etmektedir. Vergi kanunları, vatandaşların hak ve özgürlüklerini ölçüsüz olarak sınırlandırmak isterse, vatandaşların anayasal açıdan korunmasında birtakım sıkıntılar baş gösterebilir. Bu kapsamda, vergilemeyle beraber vatandaşların hak ve özgürlüklerinin özüne dokunulmaması gerekmektedir. Bu nedenle güvenlik, denetim ve vergi oranlarına ilişkin uygulamalar yapılırken ölçölülük ilkesine göre hareket edilmesi gerekir (Karakoç, 2013: 1282-1283). Vergi hukukunda ölçölülük ilkesinin varlığı, mali güce göre vergilendirme ilkesiyle açıklanmaktadır. Fakat ölçölülük ilkesi, yargısal düzenleme ve uygulama aşamalarında dikkate alınması gereken bir ilkedir. Vatandaşın yükümlülüklerini yerine getiremeyeceği kadar mali yük yüklenmesi veya sık denetime maruz kalması, ölçölülük ilkesinin varlığıyla beraber engellenebilecektir (Karakoç, 2013: 1283).

Türkiye'de ölçölülük ilkesi Anayasal açıdan güvence altına alınmadan önce, evrensel bir yargı ilkesi olması sebebiyle Anayasa Mahkemesi'nin kararları da dikkate alınmaktaydı. Bunun temel gerekçesi, Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni imzalayan ülkelerden biri olmasıdır. Sözleşme gereğince hukuka yön verip tarafların arasındaki ilişkileri düzenleyen ilkelerden biri olmasıdır. 2001 yılında Anayasa'nın bazı maddelerinde gerçekleştirilmiş olan değişiklikle ölçölülük ilkesi Anayasa'ya dahil olmuştur (Uçar ve Yereli, 2019: 578).

3. BÖLÜM: VERGİ AFLARININ ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Affin gerekli olmasıyla ilgili genel kabul gören ortak bir beyan bulunmamaktadır. Bu durum esasında affin konusu ne olursa olsun değişen bir durum değildir. Bu bağlamda affin faydalı olduğunu düşünenler, konuya kamu yararı açısından yaklaşırken; zararlı olduğunu savunanlar ise toplumun adalet ve güven duygusunda kırılmaya ve uygulanması gereken cezalarda caydırıcılığın önemi kalmayacağını düşünmektedir (Keskin, 2020: 156).

Affin yararlı olduğuyula ilgili yorum yapanlar kamu yararının sağlanabilmesi için af uygulamasının önemli bir araç niteliğinde olduğunu belirtmektedir. Kamu yararına ek olarak kamu ekonomisinin de çıkarları düşünüldüğünde özellikle vergi affı hususunda cazip bir araç olduğu kolaylıkla anlaşılabılır. Kuşkusuz devletin af çıkarmasındaki en önemli etken hazinenin gelir ihtiyacını karşılamaktır (Kumrulu, 1988: 193).

Affin sakıncalı olduğunu düşünenler, bu uygulamanın daha çok hukuki açıdan eşitlik ve adalet duygularını zedeleyerek, sık aralıklarla çıkarılan afların ve af beklentilerinin bireyleri sorumluluklarından alıkoymaya ve suça teşvik etmeye ittiği görüşünü savunmaktadırlar. Bunun neticesinde af çıkarıldığı taktirde, suçluların cezalandırılmayarak ödüllendirileceği dahi düşünülmektedir (Demirbaş, 2001: 80).

Vergi ödevinin Anayasal boyutu incelendiğinde 1982 Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan “Vergi Ödevi” başlıklı konusu hükmünce devletin demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti şeklinde finansmanının vergiler aracılığı ile sağlanacağı; yani adaletli bir vergi düzeniyle finansmanın sağlanacağı anlaşılmaktadır (Yılmaz, 2017: 276).

3.1. Türk Anayasalarının Vergi Ödeviyle İlgili Hükümleri

Türk Anayasacılık hareketleri, devletin tarihi gelişimi açısından önemli yol ayrımlarından geçmiştir. Çünkü bir devletin ilk ve son Anayasasıyla arasında sürekli olarak görünen ve görünmeyen bir bağ bulunmaktadır. Bu nedenle Türk Anayasacılık tarihine bakıldığında ilk yazılı Anayasa'nın 1876 tarihli Kanuni Esasi'de düzenlenmekte olan mali güce göre vergi ödenmesi ve kanunilik ilkesi açısından önemli bir köşe taşı niteliğinde olup, ilk defa keyfi olarak vergilendirilmenin önüne geçilmesi öngörülmüştür (Tunaya, 2009a: 3).

1876 tarihli Kanuni Esasi'nin Vergi Ödevine ilişkin 20. maddesinde “Tekâlifî mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfikân kâffeî tebaa beyrinde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve

tevzi olunur.” hükmüyle genellik ve ödeme gücü ilkelerine yer verilmiştir. Aynı kanunun 96. maddesinde ise “Tekâlifi Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve tahsil olunamaz.” ifadeleriyle kanunilik ilkesine yer verilmiştir (Karakoç, 2014: 1261). Kanuni Esasi’de vergi ödevinin kanun dışında alınmayacağı, bunun yanında angarya ve müsaderehin yasaklanması hüküm altına alınmıştır. Bunlarla birlikte Osmanlı tebaasına kanunilik ve eşitlik hakkı tanınmıştır. Kanunilik ilkesi ilk kez Anayasal açıdan Kanuni Esasi’de 17. maddede kanun önünde herkesin eşit olacağı vergiler açısından, ayrıca 20. maddede de yer bulması toplumun kendini güvende hissetmesini sağlamıştır (Koyuncu, 2016: 69).

1924 Anayasası, yeni kurulan Türk Devleti’nin bir işareti olan 1921 Anayasası’nda istenilen gereksinimleri karşılayamaması nedeniyle hazırlanarak kabul görmüştür. Bununla beraber, 1924 Anayasası’nın kabul görene kadar ki sürecinde 1876 Anayasası’nın 1921 Anayasası’na aykırılık oluşturmayan ifadeleri de yürürlükte bulunduğu için, ülkede iki anayasa şekillenerek tamamen yeni bir Anayasaya geçilmesi ihtiyacı oluşmuştur (Koyuncu, 2016: 72).

1921 Anayasası gibi güçler birliği ilkesi ile meclis hükümeti yapısını özümsemiş olan ve parlamenter yapı ile bütünleşmiş olan 1924 Anayasası, kişisel hak ve özgürlüklere yer vermesinin yanında, bunlarla ilgili siyasal ve yargısal güvencelere yer vermemiştir (Kuzu, 2015: 27).

Cumhuriyet tarihimizde vergiyle ilgili ilk Anayasal hükümler 1924 Anayasası’nda yer bulmuştur (Kumrulu, 1979:150). Bu açıdan 1924 Anayasası’nın vergi ödeviyle ilgili 84. maddesinde “Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.” ifadeleri yer almaktadır. Aynı kanunun vergi ödeviyle ilgili 85. maddesinde ise “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınmaya devam edilebilir.” ifadeleri yer almaktadır (Karakoç, 2014: 1261-1262).

Buradan anlaşılacağı üzere aynı 1876 Anayasası’nda olduğu gibi 1924 Anayasası’nın 85. maddesinde de kanunilik ilkesine yer verilmiştir. Fakat 1924 Anayasası’nın geçmiş dönemlerdeki Anayasalardan farkı, kanunsuz ve temsilsiz vergi olmaz düşüncesinin bir

bütün halinde yer almasıdır. Ancak bu maddenin ikinci fıkrası kanunilik ilkesi açısından bir istisna niteliğindedir (Koyuncu, 2016: 74-75).

1961 Anayasası'nın vergiye ilişkin yasaları şekillenirken devletin toplumda kanunsuz bir şekilde vergi almasını önleyerek parlamentonun topluma vergi yükünü yüklemek konusunda önemli bir yetkiye sahip olmaları tartışmalara sebep olmuştur. Bununla paralel olarak vergilerin geçmişe yürümemesi konusu da değerlendirilmiştir. Daha sonra 1924 Anayasası'nda kabul gören vergilendirmeye ilgili ilkeler 1961 Anayasası'na aktararak şekillenmiştir (Koyuncu, 2016: 78).

1961 Anayasası'nın Vergi Ödevi başlıklı 61. maddesi şu şekildedir (1961 Anayasası):

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.”

Asıl amacının demokratik bir hukuk devletinin kurulması olan, devletin hukuki ve sosyal yönünü yansıttığı bu Anayasa ile “kanunsuz ve temsilsiz vergi olmaz” ilkeleri sağlanarak, kanunilik ilkesiyle vergilendirme yetkisini kullananların iradeleri sınırlandırılarak, mükelleflerinde sınırlarının ihlal edilmesi halinde itiraz hakları ortaya çıkmıştır (Kumrulu, 1979: 150). İdarenin uygulamakta olduğu vergisel işlemler idari yargı açısından istenildiği gibi hızlı olamasa da uygulamada başarıya ulaşılmıştır (Çağan, 1980: 144).

1924 ve 1961 Anayasa'ları arasındaki temel fark, verginin tanımına yer verilmeyerek, halk tabiri yerine herkes tabirini kullanıp, toplumun tamamının birer vergi yükümlüsü olduğunu vurgulamıştır. Bu açıdan maliye tarihi boyunca Anayasal kapsamda vergi ödevi başlığı kullanılarak devletin konuya ilişkin olumlu yaklaşımı daha da belirginleşmiştir (Koyuncu, 2016: 79).

1982 Anayasası'nın Vergi Ödeviyle ilgili 73.maddesi aşağıdaki biçimde düzenlenmiştir (1982 Anayasası):

“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.”

73. maddeyle beraber vergi ödevi ve Anayasal vergilendirme ilkeleri de Anayasa’da yer bulmuştur. İlkelerin Anayasa’da düzenlenmiş olması toplumdaki her bir vatandaşın hak ve menfaatlerinin korunması adına hukuki güvenliklerinin sağlanmasına aracılık etmektedir. Ayrıca bu ilkeler Anayasa Mahkemesi’nin önüne gelen kararları incelemesi hususunda önemli bir yetkiye sahiptir. Vergi kanunlarının, Anayasal vergilendirme ilkeleriyle uyumlu bir halde ilerlemeyip bir ihlale yol açması, kanunun mahkemece iptaline kadar gidebilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 19).

Bu maddede yer alan fıkraları şu şekilde özetleyebiliriz; ilk fıkroda verginin mali güce göre alınması gerektiği ve verginin kamu giderlerini karşılaması ilkeleri yer almaktadır. 2. fıkroda, adaletli ve dengeli dağılım ilkesi, 3 ve 4. fıkralarda ise kanunilik ilkesine yer verilmiştir. Fakat 1982 Anayasası’nın 1961 Anayasası’ndan temel farkı “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” değişimiyle alakalı belli sınırlar çerçevesinde yetkinin Cumhurbaşkanı’nın elinde olduğudur.

Bütün bu değerlendirmeler çerçevesinde Türk Anayasa’larının tamamında vergi ödeviyle ilgili hükümler yer almaktadır. Ortak amaçları ise, vergilerin kamu giderlerini karşılaması, mali yükümlülüğün kanun çerçevesinde düzenlenmesi ve mali güce göre ödemenin Anayasal vergilendirme ilkeleriyle bağlantılı olmasıdır. (Karakoç, 2014: 1263).

3.2. Anayasa’nın 73. Maddesine Hâkim Olan İlkelerin Vergi Affıyla İlişkisi

Vergilendirmeye ilişkin gerekçeler, devlete karşı hukuki ilişkilerin sağlam zemine oturtulmasıyla ilgilidir. Başka bir ifade ile kaynağını Anayasa Hukuku oluşturmaktadır (Tekbaş, 2009: 252).

Vergi aflarının daha makul bir süreç içerisinde gerçekleştirilmesi, idare ve mükellef açısından dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur. Anayasal vergilendirme ilkeleri; ekonomik, sosyal ve mali gerekçelerin başarıya ulaşabilmesi adına vergi sisteminden beklenen temel amaçlardandır. Bu nedenle vergilendirmede uyulması gereken Anayasal ilkeler vergi affı uygulamaya konulduğunda örnek alınması gereken temel öncüllerdendir.

Vergi aflarında başarıyı yakalayabilmek bu öncüllere uyum dahilinde gerçekleşir. Fakat Anayasal vergilendirme ilkelerinin yok sayılması durumunda vergi uygulamaları açısından olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda vergi aflarının; adalet, genellik ve eşitlik, mali güç, dengeli dağılım ve kanunilik ilkeleri ile uyum halinde ilerlemesi gerekmektedir. Böyle bir uyumun olmaması neticesinde yürürlüğe konulan vergi afları ve Anayasal vergilendirme ilkeleri arasındaki denge denetim mekanizmasını tartışmak yersiz olabilir (Yeniçeri ve Avcı, 2021: 327).

3.2.1. Vergi Adaleti İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi

Adalet kavramının herkesçe kabul gören ve net bir tanımının yapılması pek mümkün değildir. Farklı zamanlarda farklı kişiler tarafından ilgi çekici tanımlamalar yapılmıştır. Bunlardan biri “herkese payına düşenin verilmesi” şeklindedir. Adalet düşüncesinin sürekliliği bulunmayan eşitlik, kişiye uygulanması gereken kuralların önceden belirlenmesi ve keyfiliğe yer vermeyen gerçekçi unsurlar yer almaktadır (Güriz, 1990: 14-15).

Adaletin sağlanabilmesi açısından vergi alanında önemli bir yere sahip olan vergi adaleti, vergilendirmenin hakça olması şeklinde tanımlanmaktadır. Hakkın neye dayanarak elde edileceği konusuna zaman içerisinde hukukun cevap vermesi beklenebilir veya hukuk, hakça vergilendirme konusundaki boşlukları kendi belirlediği kavramlarla dolduracaktır. Fakat buradaki en önemli unsur, vergi adaletiyle ilgili salt ve mutlak bir tanım yapabilmenin zor olduğu gerçeğidir (Tekbaş, 2009: 220).

Vergi adaleti; sosyo ekonomik açıdan ağırlıklı olan ve bulunduğu zamana göre değişim gösteren, mevcut ideolojiye farklı anlam kazandıran bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa kuralları çerçevesinde bu kavramın hukuki içeriği belirlenmektedir. Başka bir açıdan bu kavram, sosyal hukuk devletiyle beraber değerlendirildiğinde, çağdaş Anayasal vergi adaleti kavramına da ulaşılması mümkün bir hal almaktadır (Çağan, 1984: 177).

Anayasanın 73. maddesinin ikinci fıkrasında “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” ifadesi bulunmaktadır. Bu açıdan vergilendirmenin maliye politikasının aracı olduğu düşünüldüğünde Anayasal açıdan “vergilendirmede adaletli ol” vurgusu yapılarak bunun sebebinin ise sosyal adalet ilkesi olduğu belirtilmiştir (Demircan, 2015: 261).

Vergi adaleti; vergilerin mali bir araç olarak kullanılmasında vergi yükümlülüğünün bireyler arasında nasıl dağıtılması gerektiği ile ilgilenir. Bu nedenle adalet kavramını dağıtıcı ve denkleştirici adalet olarak iki şekilde incelemek mümkündür. Dağıtıcı adalette, farklı özelliklerine göre bireyler için ayrı işlemlerin uygulanmasına; denkleştirici adalette, bireyler için aynı işlemlerin uygulanması şeklinde ifade edilmektedir. Vergi adaleti ilkesini değerlendirdiğimizde mali güç ve fayda yaklaşımı olarak iki faktör karşımıza çıkmaktadır. Fayda yaklaşımı, bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanarak kamu giderlerine katkıda bulunmalarıdır. Mali güç yaklaşımı, herkesin mali gücü oranında vergi ödemesi ve bireylerin mali güçleri ölçüsünde ayrıma tabi tutulması şeklinde değerlendirilebilir. (Karakoç, 2013: 1285).

Vergi adaleti kavramıyla beraber, bazı çağdaş demokratik yönetimlerde görülmekte olan ve parlamentoda sayıca fazla olan grupların siyasal açıdan karar almalarında egemenliği ellerinde bulundurması; vergi adaletini hukuki, siyasi ve mali açıdan şekillendirebilmektedir. Bu tarz yönetim anlayışının hakim olduğu bir sistemde siyasi güç unsurunu elinde bulunduran iktidarların kendi değerleri çerçevesinde uygulanacaktır (Çağan, 1982: 191).

Vergi aflarının vergisini düzenli ödeyenler açısından adaletsizliğe sebep olmaları literatürde tartışma konusu iken, uygulanan vergi aflarının neticesinde kayıt altına alınmayan, tahsil edilmesi neredeyse imkansız yakın olan vergi alacaklarının tahsil edilebilmesi ve gizli kalan ödeme gücü unsurlarının vergi sistemine dahil edilmesi adaletsizlik olarak nitelendirilemez. Fakat, gelirinde artış olduğu halde vergi tahsilinde sıkıntı çıkaran mükelleflerin vergi affından faydalanması, mali güç ilkesi açısından aykırılığa neden olabilir. Bu kapsamda herkesten vergi affı uygulamasıyla beraber ödeme gücündeki farklılık da dikkate alınarak vergi alınması dağıtıcı adaleti mümkün kılabilir (Şenyüz, 2014: 85).

Vergilemede mutlak adaletle ulaşabilmek elbette güçlük oluşturmaktadır. Fakat bu durumun bu kadar zor olmasında vergi aflarıyla beraber birçok uygulamada bulunmaktadır. Vergi aflarının seçim dönemleri yaklaşırken çıkarılmaları, affın çıkıp çıkmamasında olası bir duruma karşı mükelleflerin vergi ödemelerini ertelemelerine sebep olmaktadır. Buna benzer olumsuzlukların yaşanmaması adına, vergi aflarının Anayasal ilkelerle çelişmeden hazırlanması gerekmektedir. Diğer taraftan vergi affıyla

ilgili kanunların VUK'da da yer alması gerekmektedir. Bu sayede vergi affına ilişkin keyfiliğinde önüne geçilmesi sağlanabilir (Bozdoğan, 2015).

Bütün bu değerlendirmeler çerçevesinde vergi aflarının sık sık tekrarlanması, mükellef açısından bakıldığında ödeme alışkanlığında ciddi zararlara neden olabilir. Vergi affının en temel sorunu; ulaşılması güç olan vergi adaletini yok saymasıdır. Vergi afları, Anayasal açıdan ödev niteliğinde olan ve vergi ödeme görevini yerine getirmeyenler açısından rekabet üstünlüğünü sağlayarak kayıt dışılığı da teşvik etmektedir (Karakoç, 2004: 109). Vergilemede kayıt dışılığın önüne geçilebilmesin için sıklıkla vergi affı çıkartılmamalı, vergi denetimleri arttırılmalı ve vergisini düzenli ödeyen mükellefler korunarak vergisini kaçırana ise ağır yaptırımlar uygulanmalıdır (Kızılot ve Çomaklı, 2004: 172).

Vergi adaleti kavramı genel itibariyle “verginin genelliği ve eşitliği, mali güce göre ödeme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkeleriyle beraber değerlendirilmektedir (Gencel, 2005: 151).

3.2.1.1. Verginin Genelliği İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi

Vergilendirmede genellik ilkesi, toplumda yaşayan her bir birey arasında, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın Kanun'da yer alan ve vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunduğu takdirde vergi yükümlüsü olması gerekmektedir. Hiç kimseye sosyo ekonomik durumu ve kendine ait bireysel özelliklerinden ötürü istisna/muafiyet uygulanmamalıdır (Gürpınar ve Yıldız, 2009: 874). Bu ilke gereğince sadece belli bir kesimi ilgilendiren vergi konulamaz. Vergi yükünün belirli kesimler için uygulanması doğru olmaz. Buna ek olarak vergi oranlarının, yükümlülerin, sadece belirli bir bölümünün fiili olarak vergi dışı bırakılmalarına sebep olacak biçimde de uygulanmaması gerekir (Üstün, 2003: 257).

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yüklerin herkese dağıtılmasının yanında, verginin kanuniliği kavramıyla da vergilerin kanunla konulup kaldırılması açısından “kanunların genelliği” anlayışıyla bağlantılıdır. Maddi kanunun sonucu olarak değerlendirilen genellik ilkesi, kanunun elverişliliği kapsamında dikkate alınması gereken bir ilke konumundadır. Anayasa'da yer alan eşitlik ve hukuk devleti ilkelerinin bir tamamlayıcısı olarak genellik ilkesi, hakların tanınmasında ve yükümlülüklerin yerine getirilmesinde gerekli olan bir ilkedir. (Çağan, 1980: 138).

Vergilendirmede genellik ilkesinin Anayasal bir ilke olarak yer bulmasının bazı sonuçları da bulunmaktadır. Bir takım özel veya tüzel kişilerin vergiye tabi olmasının ve bunun neticesinde vergi yüküne tabi tutulmalarının önüne geçilecek, vergi mükellefiyetlerinde, muafiyet ve istisnalarda kısıtlamaya gidilecektir. Bununla beraber, devlet elinde bulundurduğu güce dayanarak ülke içinde kendi uyruğunda bulunan veya yabancı uyruklu bütün vatandaşları vergilendirme kapsamına almaktadır. Ancak vergide genellik ilkesi, günümüz koşullarında değerlendirildiğinde, adalete yönelik uygulamalarda zarar görebilmektedir. Örnek olarak, maddi yönden iyi durumda olmayan bireylere yönelik uygulanan bazı muafiyetler veya sosyo ekonomik, mali ve idari sebepler bir gerekçeymiş gibi gösterilerek toplum içinde belirli grupların veya vergiye tabi diğer konuların mükellefiyet kapsamına alınmaması, amaçları her ne kadar yararlı gibi görünse de vergide genelliği ve dolayısıyla adaleti olumsuz yönde etkileyecek durumlar oluşturabilmektedir (Koyuncu, 2016: 88).

Genellik ilkesi, egemenliğin halk tarafından kullanılmasının sonuçlarından sadece biridir. Günümüzün demokratik toplumlarında, her bireyin egemenlik konusunda söz sahibi olması, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın kamu giderlerinin karşılanması hususundaki yükümlülükler uyması gerekmektedir. Bu kapsamda herkesin vergilendirilmesi gereken bir ortamda vergilemeyle ilgili kararların ve vergilemenin dışında tutulacak bazı unsurların yasama organı tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir (Tekbaş, 2009: 223).

Verginin genelliği ilkesi günümüzde sert bir biçimde uygulanmamaktadır. Bu nedenle genellik ilkesi, sosyal adaletin sağlanması açısından ve ekonomik amaçları gerçekleştirebilmek adına yumuşak şekilde uygulanmaktadır. Devletin esas görevleri arasında bulunan; kaynak dağılımında etkinlik ve gelir dağılımındaki adaletin tesis edilerek ekonomik istikrarın sağlanması açısından bazı uygulamalara başvurulmaktadır. Örnek olarak, serbest bölgeler, asgari geçim indirimi, esnaf muaflığı vb. uygulamalar gösterilebilir. Bunun gibi uygulamalar verginin genelliği ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Fakat sosyal ve ekonomik gerekçelerle muafiyet ve istisnaların uygulanması, bu durumun Anayasaya uygun olduğu anlamını taşımamaktadır (Taş, 1998: 279-280). Bunun gibi birtakım uygulamaların vergi yükümlülerine sağlanan kolaylıkları, kanun ya da kanunun vermiş olduğu yetkiyle idarenin düzenleyici işlemiyle beraber uygulanıyorsa, aranan koşulların genel olması şarttır (Çağan, 1980: 139).

Verginin genelliği ve vergi affı bazı konularda birbiriyle çelişki gösterebilmektedir. Verginin genelliği ilkesi kapsamında, herkes ödeme gücü ölçüsünde vergi ödemekle yükümlüdür. Fakat vergi affı uygulandıktan sonra bazı bireylerin ve kurumların geçmiş dönemlerdeki vergi yükümlülüklerine son verilmesi genellik ilkesi ve vergi affı ile çelişki oluşturmaktadır. Vergi ödevini maddi ve şekli olmak üzere iki biçimde değerlendirebiliriz. Vergi ödevinin maddi açıdan gerçekleştirilmesi verginin zamanında ve tam bir şekilde ödenmesiyle ilgilidir. Vergi ödevinin şekli açıdan gerçekleştirilmesi için defter tutma, beyanname verme, kayıt ve belge düzenine uyma unsurlarının yerine getirilmesiyle gerçekleşir (Akman, 2016: 276). Bu kapsamda vergi yükümlülerinin vergi ödemelerinin yanında vergi cezaları, gecikme zammı ve faizi gibi borcun fer' ileri de yer almaktadır. Günümüzde uygulanmakta olan vergi aflarının verginin aslını uygulama dışında tutarak, af hükümlerinin borcun fer' ilerine getirmesi, vergi yükümlülüğünün son bulduğu anlamına gelmez. Bu nedenle afların uygulanmasının bir sonucu olarak yükümlülerin; vergi cezaları, gecikme faiz ve zamlarının affedilmesi, genellik ilkesi ile tezatlık oluşturur. Anayasa Mahkemesi 1993 yılında vermiş olduğu bir kararında borcun fer' iliğini aşağıdaki biçimde detaylandırmıştır (AYM, E:1992/29, K:1993/23):

“... Anayasa'nın 73. maddesine göre, vergi koymaya, kaldırmaya ve değiştirmeye yetkili olan yasa koyucu, 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 alacağa bağlı olarak ortaya çıkan fer' i nitelikte belli oran ve miktardaki ek yükümlülüklerdir... gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı hazinenin uğradığı zararı karşılamak iken, vergi cezalarının amacı ise vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmaktır.”

Genellik ilkesi ve vergi affı, af kanunlarındaki bazı hükümlerle de çelişki gösterebilmektedir. Örnek olarak son dönemlerde sıklıkla görülen verginin incelenmesi ve incelenmemesi durumlarıdır. 2003 yılında yürürlüğe konulan 4811 sayılı Varlık Barışı Kanunu hükmünce, vergi mükellefleri matrahlarında bir arttırmaya gittikleri taktirde bazı ayrıcalıklara tabi tutulmuştur. Ücret gelirleri, GV, KV ve KDV'ye ilişkin bir matrah arttırımı yaptığı taktirde 1998 ve 2001 yılları arasında tarhiyat ve incelemeye gidilmeyeceği belirtilmiştir. Normal şartlarda vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler, vergi kanunlarına karşı herkesle eşit konumdadır. Türk vergi hukukunda mükelleflerin

farklı olarak vergi incelemesine alan herhangi bir uygulama bulunmamaktadır. Fakat Vergi Barışı olarak isimlendirilen, esasında vergi affı olan uygulamayla beraber vergi yükümlülüğü bulunanlar da ayrı gruplara bölünmüştür. Bu kapsamda 4811 sayılı kanun genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir (İleri, s.6).

Verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri vergi affı yoluna gidilirken başarısının benimsenmesi açısından önem arz etmektedir. Genellik ve eşitlik ilkeleri birbirleriyle iç içe olduğundan mali güce göre ödeme ilkesiyle de ilişkili durumdadır. Vergi affından faydalanan olan mükelleflerin öncelikle mali gücünün birincil faktörü olan servet, harcama ve gelirine bakılması gerekmektedir. Harcama ve servetinde gözle görülür bir artışı bulunan mükellefin mali güç ilkesine göre aykırılığı bulunduğundan vergi affından yararlanması doğru bir yaklaşım olmaz. Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesine yer verilmektedir. Burada geçen “herkes” kelimesinden genellik ilkesi anlaşılırken, verginin tahsili için de mali güç ölçütü aranmaktadır. Vergilendirme açısından mali amacın dışındaki diğer hedeflerin yerine getirilmesi durumunda, ekonomik ve sosyal nedenlerle getirilen istisna ve muafiyetlerin bu ilkenin temeline zarar verdiği düşünülse de vergi aflarıyla beraber vergilendirmenin mali ve mali olmayan hedeflerinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Vergi affının mükellefiyetinin sağlanması ve mali amaçta istenilen hedefe ulaşılabilmesi için genellik ve eşitlik ilkeleriyle tezatlık içinde olduğunu söylemek doğru olmayabilir. Fakat ekonomik durumlar gerektirmedikçe, politik amaçlarla yapılan vergi afları vergiye gönüllü uyum, adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz etkileyerek vergi yasalarına uymayı azaltabilecektir (Yeniçeri ve Avcı, 2021: 325).

Netice itibariyle, vergi affı uygulamalarında ve bazı düzenlemelerde hukuki anlamda anlaşmazlığa sebep olan unsurlar ülkemizdeki vergi hukuku algısı üzerinde şekillenmektedir. Türkiye’de vergi mükelleflerinin, idare ve yargının vergi hukukuna bakışı kaygı verici durumdadır. Genel itibariyle kanunilik ilkesinden fedakarlık yapmaya çalışılarak, idari yönden çözüm yollarına ulaşılmaya çalışılmaktadır. Burada amaç, vergi affını araç olarak kullanıp tahsilatı arttırmaktır. Vergi mükelleflerinin ise bu durumu çıkarları doğrultusunda kullanarak, affı vergi ödememek için bir araç haline getirmektedir. Bunun sonucunda genel itibariyle anayasal vergilendirme ilkelerine uyulmadığı görülmektedir (Akkaya, 2011: 3-4).

3.2.1.2. Verginin Eşitliği İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi

Türk Pozitif Hukuk’unda eşitlik ilkesi 1961 Anayasası’nın 12. maddesinde ve 1982 Anayasası’nın 10. maddesinde yer almaktadır. 10. maddenin birinci fıkrasında “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” ifadesi bulunmaktadır. Anayasa’nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinin ilk fıkrasında ise “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeler birlikte değerlendirildiğinde; vergi ödenmesi açısından herkesin kanun önünde eşit olacağı, vergi yükümlülüğü açısından ise düşünce ve kendilerine ait kişisel özellikleri sebebiyle farklı bir muameleye maruz kalmayacaklardır (Tekbaş, 2009: 228).

Eşit koşullarda bulunan vatandaşların, vergi yükümlülükleri açısından eşit işleme tabi tutulmaları şeklinde özetlenen verginin eşitliği ilkesinde vurgu yapılmak istenen kavram “vergi kanunları önünde eşitliktir.” Vergilendirmede eşitlik ilkesi, hukuki ve mali olarak iki şekilde değerlendirilebilir. Eşitlik ilkesine hukuki açıdan bakıldığında, vatandaşların vergi kanunları önünde eşit hak ve yükümlülüklerle tabi olmasıdır. İlke mali açıdan değerlendirildiğinde ise ödeme gücü şartı önümüze çıkmaktadır (Kumrulu, 1979: 156). Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında eşitlik ilkesini aşağıdaki biçimde açıklamıştır (AYM, E:2013/41, K:2013/124):

“Anayasa’nın 10.maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunla aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere kanunlar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektedir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik ilkesi herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olmaz.”

Vatandaşların ayırım gözetilmeksizin aynı vergi oranına göre vergilendirmeye tabi tutulması kanun önünde eşitlik olarak değerlendirilebilir. Fakat, bu durum vergilendirmede adaletli bir düzen içinde izlenmediğinden eşitlik ilkesiyle ilişkilendirilemez. Bu nedenle her vatandaşa eşit davranmak, adaletli olunduğu anlamını taşımamaktadır. Vergilendirme işlemi yapılırken adil olmak; herkesten aynı miktarda ya

da aynı oranda vergi almak anlamı da taşımamaktadır. Bu nedenle vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergide adaletin sağlanması açısından mükellefleri kişisel durumları göz önüne alınarak hareket edilmesi kavramını vurgulamaktadır (Özdemir, 2005: 175).

Mükellefler arasındaki yatay eşitlik, vergi afları aracılığıyla kanun ölçüsünde bozulabilmektedir. Vergi sorumluluğunu vaktinde yerine getirmeyenler, getirenlere nazaran ekonomik açıdan daha avantajlı bir konumda bulunmaktadır. Vergiye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin ticari açıdan haksız rekabetle uğraşmak zorunda oldukları bu adaletsiz durum, devletin idari yaptırımlarda özgürlüğünü sağlamak için haksız rekabetin önüne geçerek anayasal açıdan yükümlülüklerine aykırılık oluşturabilmektedir (Yılmaz, 2017: 281). Vergi aflarına yönelik getirilen en sert eleştiriler genellikle adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu yönündedir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi'ne af kanunlarıyla ilgili yapılan itirazların çoğu eşitlik ilkesiyle tezatlık oluşturduğuyula ilgilidir.

Vergi yükümlülerinin vergi karşısındaki duruşlarının belirgin olmasındaki en temel etken adil bir sistemin varlığıdır. Adil bir vergilendirme olması durumunda, yükümlülerin duruşlarında da önemli ölçüde farklılık görülmektedir. Fakat adil olmayan bir vergi düzeninde vergiye olan gönüllü uyum zarar görmektedir. Sosyal ve ekonomik gerekçeler neticesinde başvurulmuş vergi afları, vergi adaleti açısından sıkıntılı durumlara neden olmaktadır. Vergi affına ilişkin bir kanun çıkartılmadan önce vergiye ilişkin ödevini zamanında yerine getiren yükümlüler ve vergi cezasına maruz kalan yükümlüler açısından bir adaletsizliğe neden olabilir. Bu kapsamda vergi affı, vergisini ödemeyen veya vergi kaçıran kişilerin; vergiye ilişkin sorumluluklarını zamanında yerine getirenlerin ya da yapmış olduğu bir hata neticesinde borcunu cezalı olarak ödeyen yükümlülere karşı adaletsiz bir şekilde ayrıma tabi tutulması şeklinde yorumlanabilir. Bu durumda vergide eşitlik ilkesi açısından olumsuz sonuç oluşturmaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010: 39).

Vergi affı denildiğinde öncelikle vatandaşın aklına gelen eşitsizlik olduğu düşüncesidir. Af kanunlarıyla belli bir döneme kadar işlenmiş olan suç ve cezalar affedilirken; bu dönemi ufak bir zamanlama nedeniyle kaçırarak yükümlüler ise yapmış oldukları hataların bedelini ağır şekilde ödemek durumunda kalmaktadırlar. Sadece bu sebepler göz önüne alınarak af kanunlarının adalet ve eşitlik ilkelerine uyduğunu söylemek doğru olmaz. Burada izlenilmesi gereken yol, herkesin yapmış olduğu hatalarının sonucunu kanunun

sunduğu cezalar ile ödemesidir. Bunun neticesinde ise af kanunlarının Anayasanın 10. maddesine uyması gerekmektedir (Alacakaptan, 1966: 22-23).

Vergi affı sadece ekonomik açıdan olağanüstü koşulların ortaya çıkmasıyla uygulama alanı bulmalıdır. Bunun en iyi örneği ülkenin sıklıkla içine düştüğü ekonomik krizdir. Bu gibi durumlarda dahi vergi affının uygulanması için haklı gerekçelerin olması gerekmektedir. Bahsi geçen gerekçelerin içerisinde; ekonomik kriz sebebiyle tahsilatı gerçekleştirilemeyen kamu gelirlerinin hızlıca toplanması ve gelire ihtiyaç duyulması gibi unsurlar sıralanabilir. Bu olağanüstü koşulların dışında vergi affına başvurulması nispi eşitliğe aykırılık oluşturmaktadır. Vergi aflarının kamu yararı oluşturduğuyla ilgili elle tutulur bir örnek de bulunmamaktadır. Devletin görevleri içinde teşebbüs özgürlüğü açısından haksız rekabetin önüne geçilmesi anayasal sorumluluğundan biridir. Fakat bunun tersi olarak ortaya çıkmakta olan haksız rekabet ortamı da herkes tarafından bilinmektedir. Bu kapsamda öncelikle matrah artırımına gidilmesi gibi bazı uygulamaların af kanunları kapsamında değerlendirilmesi kayıt dışılığın özendirilmesine neden olduğu düşünülmektedir (Şenyüz, 2014: 93).

Vergi affının vergi sistemi içerisinde kolaylıkla ulaşılabilecek bir araç olarak görülmesi ülke açısından birtakım sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sonuçlardan bazıları; afla birlikte toplumda eşitsizlik düşüncesinin ortaya çıkması, kayıt dışılıkla mücadelenin zedelenmesi, hukuka olan saygının yok olarak suçlarında cezasız kalması adalet sistemine olan güveni yok edebilmektedir. Bunların neticesinde toplumda işlenen suçların kolaylaşmasını sağlayarak hukuk kurallarının bireylerin şahsi durumlarına göre ortaya çıkabileceği düşüncesini oluşturmaktadır. Çıkartılmakta olan vergi afları, suçlarla mücadele edilmesi ve hukukun üstünlüğü gibi önemli aşamaları zedeleyerek toplumdaki adalet duygusunun yavaş yavaş körelmesini de beraberinde getirebilir (Üzeltürk, 2019: 187).

3.2.1.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi

Mali güce göre vergilendirmede öncelikle iki hususun değerlendirilmesi gerekir. Bunlardan ilki, mali gücün tanımı ve yükümlünün mali gücünün nasıl ölçülmesi gerektiğiyle ilgilidir. İkinci konu ise yükümlünün mali gücünü aşan bir oranda vergilendirilip vergilendirilmediğiyle ilgilidir (Tekbaş, 2009: 232).

Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrası mali güce göre vergilendirme ilkesinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bunun neticesinde Anayasa'da mali gücün ne olduğuyla ilgili bir tanım yapılmamış; fakat vergilendirmenin temel amaçlarından biri olduğu açıkça belirtilmiştir. Bu bilgiler ve aşağıda yer alan Anayasa Mahkemesi kararı çerçevesinde, mali gücü yüksek olan vatandaşların, düşük olanlara göre daha çok oranda vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu amaç, devletin esasında adaletli ve sosyal bir hukuk devleti olmasının sonucu olarak ortaya çıkmaktadır (Şişman, 2009: 44). Anayasa Mahkemesinin ilgili kararı (AYM, E:2002/133, K:2006/91):

“Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Yasa koyucunun yükümlülerin ekonomik durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerekir. vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasada 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.”

Mali güç ve ödeme gücü kavramları her ne kadar birbirlerinin yerine kullanılsa da esasında ikisi de farklı kavramlardır. Mali güç kavramı ile bireyin geliri, serveti ve harcaması değerlendirilirken; ödeme gücü kavramı ile vatandaşların sahip oldukları geliri nasıl ödediklerini ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında ödeme gücü unsuru mali güce nazaran dar bir anlam taşımaktadır (Tekbaş, 2009: 302).

Mali güce göre vergilendirmenin dayanağı esasında geçmiş dönemlere dayanmaktadır. Fransız İnsan Hakları Yurttaşlık Bildirisi ve Fransız Anayasası'nda bulunan, ayrıca İnsan Hakları Bildirgesine de dayanan bu ilke, kamusal yükümlülüklerin bireylerin mali güçleri ölçüsünde dağıtılması gerekliliğini ifade etmektedir. Ayrıca Adam Smith'in “Milletlerin Zenginliği” isimli kitabında, yönetilmekte olanların yöneticilerin yüklerine mali güçleriyle orantılı bir şekilde katılmaları gerektiğini belirtmiştir. Bahsi geçen iki belge günümüz Anayasalarındaki mali güç anlayışıyla devamlılık sağlamaktadır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde, mali gücün esas olarak liberal vergilendirme anlayışıyla uygulandığı görülmektedir. Bu duruma sosyal devletin katkısı, mali güce göre verginin oluşturulmasından sonra vergi yükleri arasındaki farklılıkların sosyal gerekçelerle bir arada kullanılmasına dayanak oluşturmuştur (Tekbaş, 2009: 235).

Mali güç ilkesinin sosyal devlete dayanak oluşturmamasından sonra; mali güce göre vergilendirme belirlenirken vatandaşların ekonomik durumlarının değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda en az geçim indirimi, ayırma kuramı kavramı ve artan oranlı vergi tarifeleri karşımıza çıkmaktadır. Bireyin yaşamında devamlılık sağlayabilmek ve üretime katkı sunabilmesi için kullanması gereken gelir; bireyin ihtiyacı olan en az gelir düzeyidir. Bu gelir için, vergilemede yükümlünün ödeme gücü yok sayılarak vergilemenin dışında bırakılmalıdır. Bunun neticesinde de en az geçim indirimi uygulamaları verginin ödenmesi kapsamında dikkate alınmalıdır. Gelirin elde edilmesi için; emeğin ve sermayenin birbirinden ayrı bir biçimde yapılması gerekmektedir. Bu durumda ayırma kuramının uygulanması önem oluşturmaktadır. Vatandaşların gelir ve servetinde artış olduğunda bu faktörlerden daha çok oranda vergi almak artan oranlı vergileme açısından önemli bir konudur. Fakat bu uygulamada aşırılık söz konusu olduğunda ülke tasarruflarında uzun vadede ciddi bir azalmaya neden olmaması gerekmektedir (Karakoç, 2014: 1288).

Vergi affına ilişkin kanunların çıkartılması mali güce göre vergilendirme açısından birtakım haksızlık ve olumsuzlukları da beraberinde getirebilir. İlgili dönemde ödenmesi gereken vergi borcunun tamamının ya da bir kısmının affedilmesi vatandaşlar arasında haksızlığın oluşmasına sebep olmaktadır. Gelirinden önemli bir pay ayırarak vergi borcunu vaktinde ödeyen mükelleflerin hissetmekte olduğu vergi yükünü örnek olarak gösterebiliriz. Yükümlünün vergi ödevini zamanında yerine getirip mali gücünün azalması; af neticesinde vergisini ödemeyen ya da ödemesi gereken miktardan daha az ödeyen yükümlüler ise ekonomik açıdan daha güçlü hale gelebilmektedirler. Bu kapsamda belli dönemi kapsayan vergi borçlarının affedilmesi, Anayasal eşitsizlik ilkesinin zedelenmesine zemin oluşturmaktadır (Dönmez, 1990: 24).

Anayasa Mahkemesi vergi affıyla ilgili vermiş olduğu kararları genel itibariyle kamu yararı olarak sonuca bağlamaktadır. Fakat kamu yararı ölçütünün dayanağının kime, neye ya da hangi norma dayandığıyla ilgili somut bir kanıt bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir kararında Anayasa'nın 73. maddesinde bulunan mali güce göre vergi ödeme yükümlülüğüne değinerek aşağıda belirtilen yorumlarda bulunmuştur (AYM, E:1998/9, K:1988/28).

“Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya

harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. (...) ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cari harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır.”

“Enflasyonist ortamda vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinde gecikme faizi adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla devlet maliyesinin korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olacaktır.”

Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu kararlardan anlaşılacağı üzere yükümlünün ödeme yapmaması halinde parayı başka amaçlar dahilinde kullanacağını farkında olmasıdır. Fakat söz konusu olan bu kamu yararının devletin aleyhine olduğu belirtilmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin kararı, vergisini düzenli olarak ödeyenlerinde aleyhine olmasının yanında eşitsiz olması hususunda suskun kalması olarak değerlendirilebilir. Anayasa Mahkemesi’nin enflasyonu gerekçe göstererek devletin bazı kamu alacaklarından vazgeçmesini, borcunu zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin aleyhine eşitsizliğe sebebiyet verdiğini göstermektedir. Fakat mahkeme, vergi afları konusunda herhangi bir değerlendirmede bulunmayarak borcunu ödeyen ve ödemeyen mükellefleri ayırarak bunu da bir kamu yararı olarak yorumlamaktadır (Yılmaz, 2017: 294-295).

Bütün bu değerlendirmeler çerçevesinde, vergi kanunları işin içine girdiğinde Anayasa Mahkemesi’nin sergilemiş olduğu tutum, Devlet’le okumadır. Mahkemelerin kamu yararı görüşünün neye ya da kime yarar sağladığının savunulması ise tamamen ayrı bir tartışma konusudur. Fakat vergiyle ilgili düzenlemelerdeki farklılıkların eşitlik ilkesine tezatlık oluşturmaması için bireylerin hukuksal açıdan da farklılıklarının yorumlanması gerekmektedir. Ancak kamu yararının, vergisini ödemekten kaçınan yükümlülerin hukuksal durumlarının ödeyenlerden herhangi bir farkı olmadığına ilişkin somut bir bağlantı bulunmamaktadır. Bu sebeple vergi affıyla ilişkili olarak mahkemenin vermiş olduğu kararında eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırılığa sebep olduğunun belirtilmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2017: 295).

Bir vergi sisteminin adaletli olduğu sonucuna ulaşabilmek için vatandaşların eşit vergilemeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda mali güçleri aynı olanların aynı oranda; farklı olanların ise farklılıkları ölçüsünde vergi ödemesi gerekmektedir. Bunun neticesinde adil bir vergi sisteminin oluşabilmesi için mali güç ölçütünde farklılaşmaya alan açılması gerekmektedir (Budak ve Yakar, 2007: 141).

3.2.1.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi

Türk pozitif hukukunda teorik açıdan vergi adaleti ve vergi yükünün adil bir biçimde dağılımını birbirinden ayıran özellik ilkenin hazırlanış şeklidir. 1961 Anayasası'nda yer bulamayan bu ilkeye 1982 Anayasası'nda yer verilmiştir. Anayasanın 73/2'de "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır." şeklinde ifade edilmektedir (Tekbaş, 2009: 238). Bu ilke hükmünce vergi sorumluluğunun toplum açısından adaletli bir şekilde işlemesi kamu maliyesinin sosyal amaçları arasında olmalıdır. Bir vergi sisteminde adaletli dağılım olabilmesi için; bütün yükümlülerin önceden belirlenmesi, kayıt dışı olabilecek bütün faaliyetlerin önüne geçilmesi, vatandaşın ödeyeceği vergi miktarının belirgin olması hususlarının düzenlenmesi önemlidir (Akdoğan, 2019: 210). Anayasa Mahkemesi bir kararında mali güç ve adil dağılım ölçütünü aşağıdaki biçimde ifade etmiştir (AYM, E:2011/138, K:2012/94 ve E:1999/51, K:2001/63):

"Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder."

Anayasa Mahkemesi'nin kararından anlaşılacağı üzere, verginin mali güç unsuru göz önüne alınarak alınmasında adalet ve eşitlik zorunluluk şeklinde ifade edilmektedir. Mali güç ölçütünün servet, harcama ve gelirle belirleneceği ve bu kaynağın mali gücün varlık koşulu ve dayanağı olduğu vurgulanmaktadır. Vergi yükünün daha adil olmasının koşulu ise mali güç unsurunun doğru anlaşılmasıyla çözüme kavuşturulmasından geçer (Biyar, Yurtlu ve Deniz, 2020: 2737).

Sosyal devlet düşüncesinin gelişmesiyle birlikte verginin sosyal ve ekonomik amacı da ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu anlayışla beraber vergideki tarafsızlığın yerine, bazı sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşabilmek adına tarafsızlıktan vazgeçilebileceği durumu

ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda sosyal devletin amaçları arasında, sosyal adaletin yeniden tesis edilmesi için servet ve gelirin yeniden dengeli dağılımı düşüncesi ortaya çıkmıştır (Çağan, 1980: 145).

Vergi affı ve vergi yükünün adil dağılımı arasındaki bağlantıda sosyal devlet hamlesi önemli bir unsurdur. Sosyal devlet, toplumda yaşamakta olan her bir ferdin sosyal durumuyla ilgilenip onlara insan onuruna yaraşır bir yaşam alanı sunmakla mükellef bir devlet olarak tanımlanabilir. Bu açıdan vergi affının anayasaya uygun mu değil mi sorularının incelenmesinde sosyal devletinde yapısı dikkate alınmalıdır (Bulut, 2003: 174).

Vergi affı ve vergi yükünün daha adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması hususundaki bağlantı değerlendirildiğinde, vergilendirmede adalet ilkleri bir bütün halinde yorumlanmalıdır. Çünkü bu ilkelerin birbirlerinin tamamlayıcısı olması ve birinin yorumlanmadığı takdirde diğerinin yorumlanmasının doğru olmayacağı düşüncesidir. Anayasa'ya göre sosyal bir hukuk devletinde devamlılığın sağlanabilmesi; vergi yükünün adil dağılımı, genel, eşit ve mali güç ölçütünde vergilendirilmesiyle gerçekleşmektedir. Bunlardan birinin eksik olması sosyal devlet düşüncesine uyulmadığı anlamı taşımaktadır. Adil ve dengeli bir dağılımda yapılması gereken; bireylerin kişisel ve ailevi durumlarının yanı sıra ekonomik koşullarının da göz önünde bulundurulması gerektiğidir. Bu açıdan bakıldığında vergi aflarıyla birlikte sosyal devletin vurguladığı vergi yükünün dengeli bir şekilde dağıtılmasında birtakım farklılıklar meydana gelebilmektedir. Afla birlikte birçok kişi ve kurumun borcunun affedilmesi, bu mükelleflerin vergi yüküne katlanması açısından dürüst olan mükellefler gibi herhangi bir fedakarlıkta bulunmayacağıdır. Sosyal kaygılardan ötürü gerçekleştirilmekte olan vergi yükünün yeniden dağıtılması, gelir ve servet, vergi aflarının uygulanmasıyla beraber zedelenerek aften yararlanamayan bireylerin üzerinde vergi yükünün daha ağır bir şekilde yüklenmesine sebep olabilir.

3.3.Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi

Bu ilke tarihi eskilere dayanan ve yöneticilerin keyfi vergilendirme yoluna başvurmaması için ortaya çıkmıştır (Çetinkaya, 2014: 14). 17. yy.'dan günümüze kadar gelen süreçte vergilendirme işlemleri çeşitli teorik aşamalardan geçmiştir. Bunun neticesinde ise iktisadi düşüncedeki değişimle beraber faydalanma kuramı ortaya çıkmıştır. Bu

düşünceye göre devlet sunmuş olduğu hizmetin karşılığını alarak vergisini tahsil etmektedir. Başka bir düşünceye göre toplum bir üretici birliğidir ve devlette doğa gibi üretime benzemektedir, vergiler ise üretim gideri olarak yorumlanmaktadır. Tarihi ve sosyal bir yapıya sahip olan devletin toplumun ihtiyaç ve taleplerini gerçekleştirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu ihtiyaçların doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi adına milli ekonomiden, devlet tarafından vergiler toplanmaktadır. Vergilerin hangi sebeple toplanmakta olduğunun cevabı ise kamusal yükümlülüklerin gerçekleştirilmesi için ortaya çıkmıştır (Erginay, 1994: 35-36).

Anayasanın 73. maddesinin ilk fıkrasında verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine yer verilmiştir. Bu ilke hükmünce verginin kamu giderlerinin karşılanması dışında herhangi bir amaçla talep ya da tahsil edilmemesi; tahsil edildiği takdirde kamu hizmetlerinin dışında başka bir alanda kullanılmaması anlamı taşımaktadır (Karakoç, 2014: 1296).

Bu ilke kapsamında kamu giderlerinin karşılığı olan vergiler dar ve geniş anlamda yorumlanmaktadır. Dar anlamda kamu gideri, klasik maliyeciler tarafından tercih edilen ve ilk sırada devlet olmak üzere bütün kamu tüzel kişilerince toplumdaki ihtiyaçların karşılanması hedefiyle gerçekleştirilmekte olan harcamalar bütünüdür. Geniş anlamda kamu gideri, modern maliyeciler tarafından kabul gören ve devletin kamusal ihtiyaçlarını karşılamak üzere sosyo-ekonomik hayata müdahalede bulunmak için yapmış olduğu harcamaların bütünüdür. Geniş anlamda kamu giderinin yorumlanmasından da anlaşılacağı üzere devletin hedefleri arasında kamu gücünü bir amaç olarak gösterip sosyal ve ekonomik hayata istediği gibi müdahaleyi normal hale getirebilmektir (Karakoç, 2015: 437).

Dar ve geniş anlamda vergilerin ayrımı yapılırken öncelikli olarak Anayasa'nın 73. maddesi önemli bir aşamadır. Bunun nedeni ise ilk fıkrada dar, ikinci ve üçüncü fıkralarda vergilerin geniş anlamda ifade edilmesidir. Dar anlamda vergide mali güç ölçütü ön plandayken; geniş anlamli vergilerde herhangi bir yararlanma bulunmamaktadır (Çağan, 1984: 172).

Bu ilkenin bir sonucu olarak, devletin toplamakta olduğu vergilerin belli kişilere veya gruplara aktarılmasızın, sadece kamu harcamaları için kullanılması ve bunun neticesi olarak toplanmış olan vergilerin vergisini ödemiş olan mükelleflere olumlu bir şekilde dönüşümünü sağlayabilmektir. Bu sonuca ulaşıldığı takdirde, verginin varlığını oluşturan

bu ilkenin toplum tarafından doğru bir şekilde anlaşılmış olması vergi sistemindeki başarı açısından önem oluşturmaktadır (Koyuncu, 2016: 101).

Vergi affı ve bu ilke değerlendirilirken kamu yararı kavramının da katılması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi genel itibarıyla afla ilgili kararlarının sonucunu kamu yararına bağlamaktadır. Bu kapsamda verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesince herhangi bir farklı durum bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre; kamu yararı ya da başka bir haklı gerekçenin söz konusu olması halinde Anayasal ilkelerden taviz verilebilir (Üzeltürk, 2003: 2). Fakat bu durum hukukun üstünlüğü ve insan hakları açısından doğru bir karar mı tartışmaya açıktır. Vergi affının her defasında hazineye yarar sağlayacağı koşulunu öne sürmek dürüst mükellefler açısından adaletsizliğe sebep olabilir.

Vergi affı kavramı ilk düşünüldüğünde, devletin kamu alacaklarından feragatte bulunarak hazine kaynaklarında ciddi bir düşüşe sebep olacağı düşüncesi hakim olmaktadır. Ancak bu düşünce yapısının da yanlış olmadığı bir gerçektir. Vergi borcunun içerisinde verginin aslıyla beraber bu unsurlarında olduğu varsayıldığında, afla birlikte kamu alacaklarının belirli bir bölümünden vazgeçildiği kesindir. Fakat vergi affının çıkarılmasındaki esas hedef, tahsil edilemeyen ya da tahsil edilmesi imkansız yakın olan alacakların yürürlüğe kanun koyularak alınmasıdır. Af kanunları çıkartıldıktan sonra beklenen sonuç, hazinenin gelir ihtiyacının acil olarak karşılanabilmesidir. Bununla birlikte aftan sonra devlet; vergi alacağına dair bazı faktörlerden feragat etse bile esasında verginin aslını tahsil edebilme imkanı elde etmektedir.

Yürürlüğe konulan af kanunları ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi iki açıdan incelenebilir. Fakat bu incelemelerin nasıl ilerlemesi gerektiği bakış açılarındaki farklılıklarla bağlantılıdır. Vergi affı ilk olarak, devletin tahsil etmesi gereken vergilerden feragatte bulunarak vazgeçmesi olarak incelenebilir. Konuya bu perspektiften bakıldığında; affın kamu gelirlerini azaltarak zedelediği düşünülebilir. Bunun neticesinde de vergi affı ve bu ilkenin birbiriyle çelişkili durumda olduğunu söylemek yanlış bir tutum olmaz. Bununla birlikte vergi affı vergi kanunlarındaki aksaklıklardan sistematik bir biçimde faydalanmakta olan bireyler sebebiyle tahsili neredeyse imkansız bir hal alan alacaklar için vergi affı doğru bir alternatif olabilir. Bu açıdan incelendiğinde, vergi borcunun belirli kısmı affedilse bile; verginin esas kısmı hazineye geçebilecektir. Bu

kapsamda verginin kamu giderlerini karşılığı olması ilkesi vergi affıyla birlikte incelendiğinde anayasal kapsamla birbiriyle uyumlu bir yapıdadır.

3.4.Verginin Kanuniliği İlkesinin Vergi Affıyla İlişkisi

Tarihsel süreç olarak Türkiye’deki kanunilik ilkesinin gelişimi; dünyadaki gelişmelerle paralellik göstererek, demokratik mücadelelerin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Günümüz 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde yer alan kanunilik ilkesinin geçmişi, 1839 tarihli Gülhane Hattı Hümayunu’na dayanmaktadır. Osmanlı Devleti’nde, Tanzimat ve sonrasında çıkartılan Islahat Fermanı ile teokratik yapının hakim olduğu devlet düşüncesi yerini, hukuk devleti düşüncesine bırakmıştır. Bununla birlikte vergilerin kanuna dayandırılması ortaya çıkmıştır (Günay ve Tekir, 2018: 712).

Vergi yükümlülüğünü keyfi olmaktan uzak tutan, vatandaşın hak ve özgürlüklerini devlete karşı koruyan, vergilendirmenin halkı temsil edenler tarafından uygulanma amacı taşıyan kanunilik ilkesi; toplumların bunca yıllık vermiş olduğu demokratik mücadelelerin bir sonucudur (Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2015: 268).

Verginin kanuniliği ilkesi vatandaşlar açısından vergilerin kanunla belirlenmesi, kaldırılması ve değiştirilmesi anlamını ifade ederken; devlet için yürürlükte yer alan yasalara rağmen borç doğduğu halde, borcun hukuki zora dayanarak tahsilini ifade etmektedir (Karakoç, 2014: 1267).

Çağdaş demokrasinin hakim olduğu hukuk sisteminde kuvvetler ayrılığı etrafında vergilendirme yetkisi yasama organınca kullanılmaktadır. Bu açıdan vergi hukuku vergiyle ilişkili konuları kanunla düzenlemek zorunda olan, detaylı kurallara yer veren ve kesin hükümleri içerisinde barındıran hukuk dalıdır. Kanunilik ilkesinin vergi hukukunun içerisinde olmasının bir sonucu olarak, vergi kanunları çıkartılmadan önce vatandaşlar ve devlet arasında herhangi bir kişisel vergi çıkarı doğamaz. Bu nedenle vergilendirmeye ilgili bütün hükümler kanunlarla önceden belirlenmelidir (Tekbaş, 2009: 244-245).

Vergilerin kanuniliği ilkesi; vergilerin kesin olarak kanunla konulup kaldırılacağını veya değiştirileceğini ifade etmektedir. Verginin kanunla konulmuş olması için, verginin temeli olarak kabul gören mükellef, konu, matrah, oran gibi aşamalarında kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Fakat burada bahsi geçen kanunla düzenleme, vergiyle alakalı bütün konuların tek bir vergi kanunu içerisinde düzenleneceği anlamı taşımamaktadır. Kanunların anayasaya uygun bir şekilde konulup kaldırılmasının yanı

sıra tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilinin de kanun ya da kanuna uygun düzenleyici işlemlerden geçmesi gerekmektedir (Karakoç, 2014: 1266).

Anayasa Mahkemesi 1977 yılında vermiş olduğu bir kararında kanunilik ilkesini aşağıdaki biçimde tanımlamıştır (AYM, E:1977/109, K:1977/131):

“... Kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlünün ilgililerine yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümlünün matrah ve oranı, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. (...) mali yükümler, belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunla düzenlenmelidir.”

Kanunilik ilkesinin yararı sadece bireyin hak ve menfaatlerini koruyan bir ilke olarak değerlendirilmemektedir. Daha farklı ve daha geniş anlamda, devletlerarası topluluklar açısından da faydalıdır. İlkenin devlet açısından yararı, keyfi bir işlem yapılmasını önleyerek sürekliliği sağlayıp kuvvetler ayrılığı konusunda sınır çizebilmektir. Bu kapsamda yasama, kanunu belirleyecek ve mahkemelerde bu kanunların denetimini üstlenecektir. Kanunilik ilkesinin milletlerarası yararı ise, ülkelerarasındaki kanunların karşılıklı olarak bilinmesi sebebiyle, suçlarla mücadelede uluslararası alanda başarılı bir tutum izleneceğidir (Evren, 2011: 976).

Vergilendirme yetkisinin esas sahibinin parlamento olması günümüz koşullarında tartışma konusu haline gelmiştir. Kanunilik ilkesinin dokunulmaz olduğunun düşünülmesi, zamanla birtakım istisnaların ortaya çıkmasına ve yumuşak bir ilke olma yolunda değişime uğramıştır. Bu anlayış neticesinde ortaya çıkmakta olan değişiklikler şu şekilde özetlenebilir; ekonomik istikrarsızlıklar nedeniyle karar alma sürecinde hızlandırılmaya gidilmesi ihtiyacı, vergilendirme işlemleri için belli bir uzmanlığın gerekliliği, parlamentonun ilgili konular üzerinde detaylı işlem yapmasının zorluğu, etkin bir dış ticaret politikasının uygulanmak istenmesi, olağanüstü dönemlerde ihtiyaç duyulan tedbirler ve milletlerarası ekonomik anlaşmaların mümkün olan en kısa sürede uyum içerisinde çözüme kavuşturulmasıdır (Doğrusöz, 2000: 136; Üstün, 2006:222-225).

Geçmişten günümüze yürütme organının vergilendirme yetkisi genişleyerek yasamanın yürütme üzerinde kontrolü işlevsiz bir hal almaya başlamıştır. Bu durumun neticesinde de maliye politikasının araçları karışıklığa sebep olmuştur. Vergilendirme yetkisinin böyle bir değişim sürecine girmesi katı olan bu ilkeyi biraz da olsa yumuşatmıştır (Yürekli, 1997:282). Anayasa'nın 73/4'te Cumhurbaşkanı'na ait geniş yetkiden

bahsedilmektedir. İlgili hükümle beraber verginin yasallığı az da olsa yumuşatılarak yürütmeye ait belli sınırlar dahilinde vergiye ait işlemlerde bulunma yetkisinin verilmesi, kanunilik ilkesi çerçevesinde tartışma konusu olmaya devam etmektedir (Bozdoğan ve Çataloluk, 2017: 435).

Mükellefin vergi ödeviyle ilgili sorumluluğu mali gücü ölçüsünde beyanda bulunduğu ve vergi idaresince tarh edilmiş olan vergiyi ödemesidir. Mükellef vergi ödevini yerine getirmediği zamanlarda devletin bilgisi dahilinde olmayan kayıt dışı vergi alacaklarının da olduğu bilinmektedir. Devletin finansman açığını karşılamak üzere; kayıt dışılığın önlenmesi, vergi denetimlerinin sıklaştırılması konusu önemlidir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 251).

Olması gereken süre içerisinde alınamayan vergiler ve kayıt dışılığın önüne geçebilmek adına sıklıkla vergi affına başvurulduğu görülmektedir. Kanun koyucunun iradesi dışında boşluk oluşabileceği gibi, yürütmenin de iradesi dışında gelişen durumlardan ötürü vergilerin tahsilatında sıkıntı oluşabilmektedir. Bunun gibi durumlarda affa başvurulmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Gücünü Anayasa'dan alarak yasal bir düzenleme sonucu uygulanan vergi afları kanunilik ilkesiyle ters düşmemektedir (Yeniçeri ve Avcı, 2021: 326).

Anayasa'nın 91. maddesi gereğince, olağanüstü dönemlerde çıkarılabilen Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yapılması öngörülen vergi affı düzenlemeleri haricinde, af ve kanunilik ilkesiyle ilgili Anayasa'da bulunan düzenlemeler, vergi affının yasama organı tarafından kabul gören yasa ile yapılmasını zorunlu tutmaktadır. Günümüz koşullarında ticari ve ekonomik faaliyetlerin hızlıca el değiştirmesi vergiye olan tutumu da değiştirmiştir. Verginin konusunda hukuki yaklaşımın yanına ekonomik yaklaşımda eklenmiştir. Fakat, hukuki yapının sağlam olmaması ve Anayasal vergilendirme ilkeleriyle özdeşleştirilmemesi durumunda başarılı olması söz konusu değildir. Bu kapsamda çıkartılmakta olan vergi afları da dahil olmak üzere her türlü vergisel düzenlemelerin Anayasal ilkelerle bağlantılı olması gerekmektedir (Yeniçeri ve Avcı, 2013: 326).

Vergi affı ve kanunilik ilkesi beraber değerlendirildiğinde genel olarak bir tezatlık bulunmamaktadır. İlke gereğince vergilendirmeye ilişkin bütün yükümlülüklerin kanunla yürürlüğe girmesi şartı aranırken; vergi aflarının da usulünce hazırlanarak af kanunlarıyla beraber uygulanması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi affı, parlamento tarafından

kabul edilen vergi affı kanunuyla beraber yürürlüğe girdiğinden kanunilik ilkesiyle bütünleşmektedir. Fakat kanunilik ve vergi affı arasındaki Anayasal eşitliğin sağlanabilmesi için vergi affının kanunla yürürlüğe girebilmesi tek başına yeterli değildir. Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesi kanunilik ilkesi açısından vergi affının incelenmesinde farklı bir yöne dikkat çekmektedir. İlgili madde hükmünce vergi borcu toplum tarafından yerine getirilme zorunluluğu bulunan siyasal ödev niteliğindedir. Bu nedenle, yürürlüğe konulan vergi affı yasası ile Anayasa'da bulunan siyasal ödevin kanun koyucu tarafından kaldırılması kanunilik ilkesiyle örtüşmez. 73. madde, herkesin vergi ödemesini belirtirken; devlet tarafından da bu verginin herkesten alınmasını zorunlu tutmaktadır. Özetle devlet, mevzuattaki kurallara uygun olarak vergi alacağının tahsilinde bağlı yetkili durumundadır. Devletin kamu gelirlerinin finansmanı için tahsilde bulunmama gibi bir yetkisi yoktur. Bu nedenle vergi affı; kanunilik ve genellik ilkeleriyle hukuki yönden ters düşmektedir (Doğrusöz, 2009).

Vergi aflarıyla ilgili Anayasa Mahkemesi kararlarını genel olarak kamu yararı şeklinde sonuçlandırmaktadır. Bunlardan bir tanesi 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'dur. İlgili mahkeme kararınca (AYM, E:2004/35, K:2004/64):

“Hukuk devletinde yasa koyucu, kuşkusuz Anayasa ve caza hukukunun ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla kamu yararı, kamu düzeni gibi nedenleri gözeterek hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezanın türü ve miktarı saptayabileceği gibi, kimi suçları işleyenlere verilen cezanın paraya veya tedbire çevrilmemesini, kesinleşmiş mahkumiyet kararlarında da kimilerinin çektirilmemesini de şarta bağlı olarak öngörebilir.”

3239 sayılı başka bir af kanununda Anayasa Mahkemesi, vergi kaçırmanın önlenmesi, en azından asgari bir düzeyde azaltılması açısından kanundaki düzenlemeleri bir kamu yararı olarak değerlendirilip, uygulanan aflarında kamunun yararına olduğu belirtmiştir. Vergi affıyla ilgili düzenlenmiş olan ilgili karar (AYM, E:1985/5, K:1987/7):

“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 afa bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektedir.”

Mahkemenin vermiş olduğu kararlardan anlaşılacağı üzere, vergi kaçırmanın önlenip azaltılması hususunu da bir kamu yararı olarak sonuca bağlamıştır. Anayasa Mahkemesi

vergiyle ilgili bir düzenlemenin affa yönelik hüküm gerektirip gerektirmediği konusunu detaylıca inceledikten sonra bir karara bağlaması gerekmektedir. Örnek olarak, vergi cezalarının tahsilinden kısmen ya da tamamen vazgeçilmesi durumu vergi affı uygulamasıdır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde, vergi affının uygulanabilmesi için gerekli olan anayasal şartların yerine getirilmesi ve Anayasa Mahkemesinin de bu şartların doğru olup olmadığının tespitinde bulunması kanunilik ilkesi açısından önem oluşturmaktadır.



SONUÇ

Vergi affı genel itibariyle ödeme gücü açısından mağduriyet yaşayan mükelleflerin bir nebze olsun rahatlatılması ve bununla birlikte hazineye en kısa sürede gelir sağlanması amacı taşımaktadır. Fakat, bu amaca ulaşılmadığı gibi bu durum toplumda genel bir tedirginliğe sebep olmaktadır. Sıklıkla tekrarlanmakta olan vergi afları, mükelleflerin her defasında mutlaka yeni bir af gelir düşüncesine itmekte ve bununla birlikte vergi borçlarını ödemekten kaçınmalarına sebep olabilmektedir.

Devletin mağduriyet yaşayan mükelleflerini rahatlatmasında elbette bir sakınca yoktur. Bu durum hukuka ve vicdana uygun bir şekilde yapılmalıdır. Bu uygulamanın neticesinde devletin ve toplumun çıkarları gözetilerek kamuoyunda herhangi bir kargaşaya sebep olunmamalıdır. Fakat vergi yükü ve anayasal vergilendirme ilkelerinden vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkeleri anlayışına uygun bir ortamda işlem yapılmaması her daim tartışma konusu yapılabilmektedir. Vergi affına başvurulmasının neticesi olarak vergi suçlarını işleyenlerin cezalandırılmak yerine ödüllendirildiği düşüncesi vergi ödevini zamanında yerine getirenler için olumsuz bir hava oluşturmaktadır.

Vergi aflarının istenilen hedefe ulaştırılabilmesi için affın tek seferlik uygulanması ve yeni bir af gelmeyeceğinin net bir şekilde vurgulanması affı olumsuz görenlerin ortak düşünceleridir. Vergi sistemindeki boşlukları fırsat bilip aftan önceki uygulamalardan yararlananlarında tekrar umutlanmaması adına gerekli tedbirlerin alınarak bunun kamuoyunda kesin bir şekilde vurgulanması gerekmektedir.

Tarihsel süreçte vergiler, kamusal ihtiyaçların karşılanabilmesi adına devletin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirerek elde etmiş olduğu parasal değerlerin bütünüdür. Kamunun her geçen gün artmakta olan sorumluluklarıyla vergi gelirlerine duymuş olduğu ihtiyaç da artış gösterebilmektedir. Bu nedenle de kamusal ihtiyaçların karşılanabilmesi için sıklıkla vergi politikaları uygulanmaktadır. Uygulanmakta olan vergi politikaları genel olarak kamudaki harcamaların kısılması, yeni vergilerin yürürlüğe girmesi, vergi oranlarında artışa gidilmesine yönelik çalışmalardır. Uygulanmakta olan vergi politikaları mali açıdan da kamuya yük oluşturabilmektedir. Öte yandan vergi oranlarının arttırılması, mükellefin davranışlarında da bir takım negatif etkilere sebep olarak mükellefin vergi kaçırmasına neden olduğu görülmektedir. Vergilerin vakitlice tahsil edilememesi sonucunda bütçe açıkları meydana gelmektedir. Bu durumda kamu kesimi ihtiyaçlarını karşılayabilmek için sıklıkla vergi aflarına başvurmaktadır.

Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar ülkemizde sık aralıklarla vergi affına başvurulmuştur. Gerekçe olarak ise kamu ihtiyaçlarının düşük maliyetlerle gerçekleştirilmesi, kayıt dışında bulunan ekonominin kayıt altında tutulması, idarenin iş yükünün hafifletilmesi, yaşanan ekonomik krizler sebebiyle zor durumda bulunan mükelleflerin yeniden ekonomik hayata katılmaları vergi aflarının bir diğer gerekçeleri olarak gösterilmektedir. Fakat bu gerekçelerin sağlam bir zemine oturtulması için hükümetlerin öncelikle vergi affı uygulamasının amacını ve zamanını doğru şekilde belirleyerek, kısa ya da uzun dönemde getiri/götürülerini de tespit ederek vergi affının uygulamaya konulup konulmayacağı konusunda bir sonuca ulaşması gerekmektedir.

Vergi affına ilişkin uygulamaların sorumluluklarını zamanında yerine getiren vatandaşların üzerinde oluşturmuş olduğu negatifliklerinin sıklıkla tekrarlanmasını önlemek, niyeti iyi olan mükelleflerin diğerleri gibi sorumsuz davranışlar sergilememesi ve herhangi bir af beklentisinde olan mükelleflerin bir beklenti içinde bulunmamaları ve sorumluluklarını vakitlice yerine getirebilmeleri adına, tıpkı Anayasa'nın 169. maddesinde ormanlara ilişkin suçlarda genel/özel affın çıkartılmayacağı yönündeki kesin hüküm gibi, vergiye ilişkin de genel/özel af gerektiren keyfi uygulamaların hiçbirine yer verilmeyeceğinin kesin olarak belirtilmesi gerekmektedir.

Vergi afları her ne kadar ahlaki ve vicdani bir mesele olarak görülse de uygulanmasında herhangi bir sakınca olmadığı doğru bir yaklaşım olabilir. Fakat bu uygulamanın sıklıkla tekrarlanmaması konusunda devletin gerekli önlemleri alarak bir sınır koyup aynı hedef kitlesinin vergi affından yararlanmaması, vergisini düzenli ödeyen vatandaş açısından olumlu sonuçlanabilir. Örneğin, aynı hedef kitlesinin bugün yararlandığı vergi affı uygulamasından, birkaç yıl sonra daha düşük oranda yararlanması vergi ödemesi konusunda sorumluluk bilincini de arttırabilir.

Vergi sistemi içerisinde adil bir verginin oluşabilmesi için devletin gelir ihtiyacı sebebiyle aflara başvuruyor düşüncesinden vazgeçmesi doğru bir yaklaşım olabilir. Çünkü vergiler, hukuk devleti genelinde ve anayasada yazılı bulunan vergilemenin de özelde olduğu sistemi kabul edilirse belki de tartışmalar daha aza indirgenebilir. Türkiye'de sık aralıklarla vergi affı uygulamalarına başvurulması vergi sistemi içerisinde genel bir eşitsizliğe neden olabilmektedir.

Affin normal dönemlerde, anayasal vergilendirme ilkeleriyle uyum göstermeyen bir vergi sistemi içerisinde, vergi affının tartışma konusu yapılması yersiz olabilir. Fakat vergi

affına ilişkin uygulamaların normal dönemlerin dışında ortaya çıkması açısından anayasal vergilendirme ilkeleriyle bir uyum içerisinde olduğunu savunmak doğru olmadığı gibi herhangi bir uyumsuzluk olduğu görüşünü de savunmak doğru olmaz. Vergi aflarının uygulanmasıyla birlikte ödeme gücü olduğu halde kaydı bulunmayan mükellefleri kayıt altında tutabiliyorsa mali güç ve genellik ilkelerine uygun olduğu görüşü savunulabilir. Öte yandan, kayıtlı olmasına ve mali gücü bulunmasına rağmen aften faydalanabilmek için vergi sorumluluğunu vaktinde yerine getirmeyenlerin vergi affına başvurusu, mali güç ilkesine aykırılığa neden olabilir. Ekonomik krizler neticesinde ödeme gücünde zarara uğrayanların yararlanması için af yasalarının düzenlenmesi anayasal vergilendirme ilkesi olan eşitliği zarara uğratmaz.

Vergi aflarının doktrinde, vergi sorumluluğunu düzenli bir şekilde yerine getirenler açısından adaletsizliğe sebep olduğu net bir görüştür. Fakat, vergi affıyla beraber tahsilatı neredeyse mümkün olmayan vergilerin alınması ve gizli kalan ödeme gücü unsurlarının sistem içine eklenerek vergilendirilmiş olması dikey/yatay adalet açısından önemli bir gelişmedir. Vergi affına ilişkin yetkinin TBMM’de bulunması ve yasa ile düzenleniyor olması kanunilik ilkesiyle özdeşleştiği anlamı taşımaktadır.

Sonuç itibarıyla vergi affında başarı yakalayabilmek için sık tekrara düşmeyen ve ihtiyaçlar dahilinde, toplumu olumsuz etkilemeyecek gerekli değerlendirmelerden sonra vergi aflarının çıkartılması gerekmektedir. Durgunluk, ekonomik bunalım, afetler gibi önemli nedenler olmadığı sürece vergi aflarına başvurulmamalı ve mükellef üzerindeki olumlu etkileşim dağıtılmamalıdır. Bu sebeple vergi afları, tahakkuk eden vergi alacaklarının ve idarenin bilgisi dahilinde olmayan gizli matrahların gün yüzüne çıkmasına yönelik bir amaç taşımamalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, F. (2013). Türkiye Ekonomisine Genel Bakış (2001-2013). ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi, 2(1), 15-32.
- Ağbal, N. (2017). KDV'de Sadeleştirme Planlıyoruz. 01.05.2023 tarihinde [www.dunya.com: https://www.dunya.com/ekonomi/agbal-dan-yapilandirma-sadelestirme-planliyoruz-haberi-418278](https://www.dunya.com/ekonomi/agbal-dan-yapilandirma-sadelestirme-planliyoruz-haberi-418278) adresinden alındı. “Erişim Tarihi 01/05/2023”
- Ağbal, N. (2018). Ağbal'dan Yapılandırma Çağrısı. 01.05.2023 tarihinde [www.dunya.com: https://www.dunya.com/gundem/maliye-bakani-agbal-kdvde-sadelestirme-planliyoruz-haberi-378816](https://www.dunya.com/gundem/maliye-bakani-agbal-kdvde-sadelestirme-planliyoruz-haberi-378816) adresinden alındı. “Erişim Tarihi 01/05/2023”
- Akdoğan, A. (2019). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, M. (2023). Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve 6 Şubat 2023 Kahramanmaraş Depremi. Journal of Pure Social Sciences Pak Sosyal Bilimler Dergisi, 4(7), 15-24.
- Akgün, D. (1994). Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İzmir.
- Akkaya, M. (2011). Vergi Hukuku Eğitimi ve Vergi Hukuk Algısı Üzerine. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 17(3-4), 177-179.
- Akman, İ. S. (2016). Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş "Yetkilendirme" Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler. Ankara Barosu Dergisi, 267-285.
- Aktan, C. C., & Gencel, U. (2003). Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), 1-21.
- Alacakaptan, U. (1966). 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 22(1), 21-33.
- Alm, J. (1998). International Studies Program. Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=471321 adresinden alındı. “Erişim Tarihi 01/05/2023”
- Altundiş, M. (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. Yasama Dergisi(10), 60-94.
- Araç, İ., & Erikli, H. (2006). Anayasanın 87’nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları. Yasama Dergisi(1), 25-45.

- Araslı, U. (2015). Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Açısından Anayasal Temel İlke ve Kavramlar. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Atila, M. (2010). Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku'nda Af Kurumu. Ankara Barosu Dergisi(68), 275-284.
- Aydın, M. K., & Çakmak, E. (2017). Sosyal Devletin Temelleri. Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi(34), 1-19.
- Ayrançöl, Z., & Tekdere, M. (2013). Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler (EÜSBED), 6(2), 249-270.
- Baer, K., & Borgne, E. (2008). Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives. International Monetary Fund, Washington, DC.
- Balkar, K. (1960). İdari Kararlarda Makale Şumul Meselesi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 15(2), 210-212.
- Bayer, R.-C., Oberhofer, H., & Winner, H. (2015). The Occurrence of tax Amnesties: Theory and Evidence. Journal of Public Economics(125), 70-82.
- Baytal, Y. (2007, Kasım). Demokrat Parti Dönemi Ekonomi Politikaları (1950-1957). Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi(40), 545-567.
- Berksoy, T., & Kırçiçek, G. (2018). Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası. Journal Of Life Economics, 5(3), 137-152.
- Besen, R. (2007). Devletin Vergi Alacağının Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Niğde.
- Bilici, N., & Candan, T. (2015). Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu. 30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı, (s. 871-908). Antalya.
- Bıyan, Ö., Yurtlu, V., & Deniz, V. (2020). Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım İlkesi: Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Kavramsal İçerik. Mali Hukuk Dergisi, 16(190), 2721-2740.
- Bose, P., & Jetter, M. (2012). Liberalization and tax amnesty in a developing economy. Economic Modelling, 29, 761-765.
- Bozdoğan, D. (2015). Vergide Adalet İlkesinin Önündeki Engel: Vergi Afları. Erişim Tarihi: 25.06.2023 tarihinde <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/doganbozdogan/003/> adresinden alındı. “Erişim Tarihi 25/06/2023”

- Bozdoğan, D., & Çataloluk, C. (2017). Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi. Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 7(3), 433-444.
- Bozdoğan, D., & İlk, E. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi. Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives, 4(2), 28-38.
- Budak, T., & Yakar, S. (2007). Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(1), 133-144.
- Bulut, N. (2003). Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu? Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 52(2), 173-197.
- Buyrukoğlu, S., & Bozdoğan, D. (2015). Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 10(1), 263-282.
- Çağan, N. (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 29(1), 111-122.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37(1), 130-151.
- Çağan, N. (1984). Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi. Anayasa Yargısı Dergisi, 1, 171-182.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. Yönetim ve Ekonomi, 14(2), 171-187.
- Demirbaş, T. (2001). Af Tartışmaları ve 4616 Sayılı 23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartla Salıverilmeye Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun. Anayasa Yargısı Dergisi, 18, 78-98.
- Demircan, A. S. (2015). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. Türkiye Barolar Birliği Dergisi(116), 259-274.
- Demirci, Z. (2015). Türkiye'de Vergi Afları İle Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Bursa.
- Doğan, Z., & Besen, R. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 23-39.
- Doğrusöz, B. (2000). Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniligi İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen" (s. 135-160). Bodrum: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi.

- Doğrusöz, B. (2009). Vergi Barışı, Hazine'ye Varlık Barışından Daha Çok Gelir Getirir. 04.06.2023 tarihinde [www.vergiburosu.com: http://www.vergiburosu.com/basin/vergi-barisi-hazineye-varlik-barisindan-daha-cok-gelir-getirir-bumin-dogrusoaz](http://www.vergiburosu.com/basin/vergi-barisi-hazineye-varlik-barisindan-daha-cok-gelir-getirir-bumin-dogrusoaz adresinden alındı.) adresinden alındı. "Erişim Tarihi 04/06/2023"
- Dönmez, R. (1990). Teoride ve Uygulamada Vergi Afları. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış Doktora Tezi). Eskişehir.
- Dursun, H. (2009). Af Kavramına Genel Bir Bakış. Türkiye Barolar Birliği Dergisi(85), 373-402.
- Ece, H. (2019). Mukayeseli Hukukta Af Kurumu ve Türkiye'de Af Sorunu. İstanbul: Strateji Düşünce ve Analiz Merkezi.
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi(164), 99-119.
- Eker, C. (2006). Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Bursa.
- Erdem, J. G. (2013). Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yekisinin Kullanımındaki Yeri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 62(4), 2013.
- Erginay, A. (1994). Kamu Maliyesi. Ankara: Savaş Yayınları.
- Erol, A. (2011). Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi). İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Evren, Ç. C. (2011). Kabahatlerde Kanunilik İlkesi. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, XIX(1-2), 967-1002.
- Franzoni, L. A. (1996). Punishment and Grace: On the Economics of Permanent Amnesties. Public Finance/Finances Publiques(3), 353-368.
- Gencel, U. (2005). Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti. Vergi Sorunları Dergisi, 28(201), 150-162.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E., & Asa, S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 63(1), 81-130.
- Gözler, K. (2001). Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi. Anayasa Yargısı, 18, 298-329.
- Güler, H. (2020). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi. Gaziantep University Journal of Social Sciences, 19(1), 256-273.
- Gümüş, A. T. (2010). Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 117-158.

- Günay, B., & Tekir, A. (2018). Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 24(2), 711-742.
- Gürdal, T., & Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 13(2), 205-226.
- Güriz, A. (1990). Adalet Kavramı. Anayasa Yargısı Dergisi, 7, 13-20.
- Gürpınar, B., & Yıldız, F. (2009). Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt-II.
- İleri, Y. Varlık Barışı Dışında Tutulan Vergi İncelemelerinin Anayasa Hükümleri ve Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Değerlendirilmesi-II. Yaklaşım Yayınları(206), 275-285.
- Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama). 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (s. 100-126). Antalya: Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü.
- Karakoç, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi . Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 413-455.
- Karaosmanoğlu, H. (2009). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilendirmede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kargı, V. (2011). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(13), 101-115.
- Kargı, V., & Yüksel, C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri:54, 24-44.
- Kaya, F. (2019). Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kayalıdere, G., & Mastar Özcan, P. (2011). Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirleri: 1980 Sonrası Bir Değerlendirme. Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan, Okan Üniversitesi.
- Kayalıdere, G., & Mastar Özcan, P. (2014). Atatürk Dönemi'nde (1923-1938) Uygulanan Vergi Politikaları, Prof. Dr. Fevzi Devrim'e Armağan. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Matbaası.

- Keskin, E. (2020). Türk Vergi Hukukunda Vergi Affının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Keyman, S. (1965). Türk Hukukunda Af. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Kızılot, Ş., & Çomaklı, Ş. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (s. 126-172). Antalya: Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü.
- Koç, E. (2019). Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma. Maliye Araştırmaları Dergisi, 5(2), 159-174.
- Koçtürk, O. M., & Gölalan, M. (2010). 1923-1950 Türkiye Ekonomisinin Yapısal Analizi. Üçüncü Sektör Kooperatifçilik, 45(2).
- Koyuncu, C. (2016). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kumrulu, A. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 36(1), 147-162.
- Kumrulu, A. (1988). Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985). 40(1), 1-18.
- Kuzu, S. (2015). Vergi Hukuku ve Anayasa Hukuku Arasındaki İlişkiler ve T.C. Anayasalarında Vergi Ödevine İlişkin Düzenlemeler. Vergi Raporu(189), 19-32.
- Martin, A. (2013). Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler.
- Metin, Y. (2017). Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir? Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7(1), 1-74.
- Muter, B. N., & Mastar Özcan, P. (2012). Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı. (K. Çelebi, Dü.) Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu, A. (1985). Vergi Hukuku Cilt-I. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548.
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A., & Göker, C. (2021). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2012). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Öz, S., & Özkök Çubukçu, D. (2011). Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 66(2), 248-254.
- Özdemir, H. (2005). Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık. Vergi Sorunları Dergisi.
- Özek, Ç. (1959). Umumi Af. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 24(1-4), 118-175.
- Pehlivan, O. (2011). Vergi Hukuku. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Saban, N. (2001). Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak. Anayasa Dergisi, 18, 451-475.
- Sakarya, A. (2014). Türkiye’de Ekonomi Politikaları ve Ülke Mekânında Değişim (1980-2012). Megaron, 9(4), 243-254.
- Sarıcaoğlu, E. (2018). Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi? Türkiye Barolar Birliği Dergisi(134), 217-256.
- Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları). Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, VIII(1), 41-65.
- Savaşan, F. (2006). Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalanyor. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 149-171.
- Sayın, Ö. (2013). Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi. Yayımlanmış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Seydioğulları, İ. H. (2004). Türkiye'de Ceza Afları ve Afların Toplum Üzerindeki Etkileri. Polis Bilimleri Dergisi, 8(3-4), 1-28.
- Soyaslan, D. (2001). Af. Anayasa Yargısı Dergisi, 412-437.
- Sözüer, A. (2001). Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelenmeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu. Anayasa Yargısı Dergisi, 18, 219-253.
- Süzülmüş, S. (2020). Türk Hukukunda Af Kavramı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Mersin: Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şenlik, K. (2008). Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şenyüz, D. (2008). Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku. Legal Mali Hukuk Dergisi(44), 1-25.

- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2015). *Vergi Hukuku-Genel Hükümler*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şeren, G. Y., & Dedebeke, E. (2013). Yeni Varlık Barışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. *International Anatolia Academic Online Journal*, 1(1), 3-23.
- Şişman, G. (2009). Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 31-48.
- Takım, A. (2012). Demokrat Parti Döneminde Uygulanan Ekonomi Politikaları ve Sonuçları. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 67(2), 157-187.
- Tan, T. (1990). Anayasal Ekonomik Düzen. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 7, 161-178.
- Taş, M. (2000). Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen" (s. 275-300). İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi.
- Taytak, M., & Akyüz Dalkıran, T. (2019). Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109-132.
- Tekbaş, A. (2009). Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı.
- Tekin, A., & Gümüş, Ö. (2014). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(39), 243-258.
- Tekin, A., Tuncer, G., & Sağdıç, N. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2), 1-26.
- Tunaya, T. Z. (2009a). Türkiye'de Siyasal (1876-1938)-Birinci Kitap: Kanun-i Esasi ve Meşrutiyet Dönemi (1876-1918"). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Türk Hukuk Lügati. (1991). Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Uçar, O., & Yereli, A. (2019). Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak "Ölçülülük" İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 575-598.
- Üstün, Ü. S. (2003). Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal ilkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 251-271.

- Üstün, Ü. S. (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 217-285.
- Üzeltürk, H. (2003). Bizimkisi Bir Af Hikayesi. Legal Hukuk Dergisi(5), 1-4.
- Üzeltürk, H. (2019). Birinci ve İkinci Boğaz Köprülerinden Geçiş Ücretlerinde Af. Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(1).
- Vanistendael, F. (2006). Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri. (Ç. M. Yıldırım, Dü.) Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1(1), 107-152.
- Vergi Hukukunda İlkeler. (2014). 05.05.2023 tarihinde cetinkaya.av.tr: <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf> adresinden alındı. “Erişim Tarihi 05/05/2023”
- Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. Vergi Dünyasi(379), 175-187.
- Yelman, E. (2017). Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, 7(15), 67-84.
- Yeniçeri, H., & Avcı, O. (2021). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 12(29), 317-329.
- Yıldırım, E. (2019). Vergi Afları ve Mersin Halkının Vergi Aflarına Bakış Açısı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Mersin: Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 66(1), 263-301.
- Yurdadoğ, V., & Coşkun, N. (2017). Türkiye'de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. Eurasian Business & Economics Journal (8), 134-164.
- Yürekli, S. (1997). Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1(2), 281-292.

Anayasa Mahkemesi Kararları

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

Anayasa Mahkemesi, 25.11.2015 tarih ve E: 2015/63, K: 2015/106 sayılı karar, (RG. 04.12.2015-29552).

Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 tarih ve E: 1992/29, K: 1993/23 sayılı karar, (RG. 23.10.1999-23915).

Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013 tarih ve E: 2013/41, K: 2013/124 sayılı karar, (RG. 28.12.2023-28865).

Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 tarih ve E: 2002/133, K: 2006/91 sayılı karar, (RG. 09.12.2006-26371).

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1998 tarih ve E: 1998/9, K: 1988/28 sayılı karar, (RG. 26.12.1988-20031).

Anayasa Mahkemesi, 18.07.1995 tarih ve E: 2011/138, K: 2012/94 sayılı karar, (RG. 13.10.2012-28440).

Anayasa Mahkemesi, 28.03.2001 tarih ve E: 1999/51, K: 2001/63 sayılı karar, (RG. 29.03.2002-24710).

Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977 tarih ve E: 1977/109, K: 1977/131 sayılı karar, (RG. 08.03.1978-16222).

Anayasa Mahkemesi, 26.05.2004 tarih ve E: 2004/35, K: 2004/64 sayılı karar, (RG. 10.02.2005-2573).

Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarih ve E: 1985/5, K: 1987/7 sayılı karar, (RG.12.11.1987-19632)

ÖZ GEÇMİŞ

Ad Soyad: Seda KARAN	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Anadolu Üniversitesi
Fakülte	İktisat Fakültesi
Bölümü	Maliye
Makale ve Bildiriler	
1. Karan, S. & Beşel, F. (2024). Kesin Hesap Kanunu ve Tamamlayıcı Ödenek Üzerine Bir Değerlendirme. Maliye Araştırmaları Dergisi, 10(1), 1-20.	