

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ KAPSAMINDA VERGİ AFFI

TAX AMNESTY IN THE CONTEXT OF THE CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES

Doç. Dr. Harun YENİÇERİ¹

Dr. Öğr. Üyesi Orçun AVCI²

ÖZ

Anayasa’da af ile ilgili hükümlere yer verilmesine rağmen, af konusu hukukun tartışmalı konularından biri olmaya devam etmektedir. Vergi affı her ne kadar vergi yasalarında yer almasa da, Türkiye’de en çok düzenlenen af konusu olması nedeniyle sürekli gündemde yer almaktadır. Bu bakımdan literatüre katkı sağlayabilmek adına vergi affı, anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında birey ve devlet açısından ele alınmıştır. Vergi affı, dayanağını yasalardan aldığı için konu; anayasa hukuku, ceza hukuku ve vergi hukuku bağlamında incelenmiştir. Ayrıca vergi affı konusunun siyasi, ekonomik, sosyolojik gerekçeleri ve hukuki anlamda doğurduğu sonuçlar bulunmaktadır. Her ne kadar siyasi, ekonomik ve sosyolojik gerekçeler vergi affının gerekliliğini ortaya koysa da getirilen vergi affından istenilen sonuçların elde edilebilmesi için hukuksal temellerinin ve dayanaklarının sağlam oluşturulması gerekir. Böylece, getirilecek bir vergi affının anayasal vergilendirme ilkelerini esas alması büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, vergi affı uygulamalarının anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından değerlendirilmesidir. Çalışma kapsamında ilk olarak vergi affının kavramsal çerçevesi ve vergi affının gerekçeleri hakkında bilgi verilmektedir. Daha sonra vergi affının hukuk içindeki yeri ve anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Affı, Mali Af, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Vergi Tahsilatının Hızlandırılması.

JEL Sınıflandırma Kodları: H29, K34.

ABSTRACT

Although the Turkish Constitution gives coverage to amnesty provisions, amnesty continues to be one of the controversial issues of law. Tax amnesty is the main topic in Turkey, since it is the most regulated amnesty issue, despite it does not take place in tax law. In this respect, in order to contribute to the literature, tax amnesty is handled for individuals and the state in the context of constitutional taxation principles. Since tax amnesty is based on laws, it is examined in the context of constitutional law, criminal law, and tax law. Additionally, the issue of tax amnesty has political, economic, sociological reasons, and legal consequences. Although political, economic, and sociological reasons reveal the necessity of tax amnesty, legal basis and foundations must be established in order to obtain the desired results from tax amnesty. Thus, a tax amnesty that is to be legislated is subject to the constitutional taxation principles. In this context, the aim of the study is to evaluate tax amnesty practices in terms of constitutional taxation principles. Within the scope of the study, firstly, information about the conceptual framework of tax amnesty and the reasons for tax amnesty is detailed. Then, the place of the tax amnesty in the law and the constitutional taxation principles is evaluated.

Keywords: Tax Amnesty, Fiscal Amnesty, Constitutional Taxation Principles, Acceleration of Tax Collection.

JEL Classification Codes: H29, K34.

¹  Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, harunyeniceri@gmail.com

²  Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, orcun.avci@outlook.com

EXTENDED SUMMARY

Purpose and Scope:

Since tax amnesty is one of the controversial issues in the law, it is an issue that should be explained in the context of its place in the Constitution as the highest legal norm and constitutional taxation principles. Constitutional taxation principles are included in the 73rd article of the Constitution. As the most regulated amnesty issue, tax amnesty remain on the agenda in Turkey, despite it does not take place in tax law. In this respect, in order to contribute to the literature, tax amnesty is handled for individuals and the state in the context of constitutional taxation principles. Since tax amnesty is based on laws, it is examined in the context of constitutional law, criminal law, and tax law. Additionally, the issue of tax amnesty has political, economic, sociological reasons, and legal consequences. The aim of the study is to evaluate tax amnesty practices in terms of constitutional taxation principles. Within the scope of the study, firstly, some information about the conceptual framework of tax amnesty and the reasons for tax amnesty is given. Then, the place of the tax amnesty in the law and the constitutional taxation principles is evaluated.

Design/methodology/approach:

If the state cannot collect enough taxes to cover public expenditures, it can add new taxes to the system to meet its income needs, increase tax rates, go into borrowing, or limit public expenditures. All of these come at a political cost to the power. In order to avoid this political cost, governments provide taxpayers with various benefits in terms of paying the tax. In this study, evaluations on tax amnesty have been discussed within the scope of many principles, especially the principles in Article 73 of the Constitution. In addition, the Constitutional Court has been evaluated in the context of principles such as the principle of legal security in tax, public interest and economic conditions as tax law principles included in the judgment criteria.

Findings:

Before using tax amnesty, it is necessary to analyze the functioning of the tax system. As a result of this analysis, it is necessary to reveal the legal problems, administrative problems, inadequacies of audit, problems regarding the collection, the adverse effects of the judicial process, and its consequences in the system as a whole. If the deficiencies in the tax system and efforts to eliminate these deficiencies in the short term do not yield results, reform is required to correct these deficiencies. While positive results can be obtained from a tax amnesty that will also clear old problems, it may also be possible to prevent possible problems expected to arise. While evaluating the tax amnesties brought in our country in the context of constitutional taxation principles, it is necessary to look at their compliance with these principles. In this respect, our tax system does not fully comply with the constitutional taxation principles such as justice, equality, generality, and fiscal power, nor can it be said that it fully complies with the principle of legal security. For example, the fact that 70 % of tax revenues consist of indirect taxes is an indicator that our tax system is not fair. In our tax system, tax collection procedures, the existence of many exemptions and derogations, and the practice differences in expense allowance are also indicators. In this sense, the taxation principles included in tax laws, especially in the Constitution, should not be neglected in the tax amnesty regulations introduced by law.

Conclusion and Discussion:

Considering the constitutional taxation principles is of great importance for both the taxpayer and the administration in order to apply tax amnesties optimally. Constitutional taxation principles are the basic principles that ensure the successful implementation of the fiscal, economic, and social functions expected from the tax system. For this reason, these constitutional principles, which must be followed in tax practices, should be taken as the basic criteria in tax amnesty. The success of tax amnesties is ensured by compliance with these criteria. Violation of these principles may have unexpected consequences for tax practices. In this sense, tax amnesties should comply with constitutional taxation principles such as justice, equality, generality, fiscal power and legality. It would be pointless to discuss whether amnesty is compatible with these principles in a tax system that does not comply with constitutional taxation principles in the ordinary period before tax amnesty. Since tax amnesty practices are a process that develops outside of the ordinary process, it cannot be expected to be fully compatible with the constitutional taxation principles, nor can it be said that they do not fully comply with these principles. If the tax amnesty practice can register those who have the ability to pay but do not have a taxpayer record, it can be said that it is compatible with both the generality and the fiscal power principle. The enactment of a tax amnesty law in order to benefit those whose ability to pay was damaged due to economic crises does not harm the principle of equality, which is a constitutional principle. In the literature, there is a prevalent view that tax amnesties create injustice for those who pay their taxes regularly. However, the collection of tax receivables, which we can say as impossible to collect thanks to tax amnesty, and the taxation of hidden solvency elements into the system contribute to the realization of horizontal and vertical justice. To be able to talk about a successful tax amnesty, there should be a tax amnesty that is not repeated frequently and is calculated by performing an optimal analysis when necessary. At this point, it would not be right to take shelter only in the public interest. Unless there are compulsory reasons such as economic crisis or stagnation that will require tax forgiveness, making amnesty regulation may lead to distortion of the purpose of forgiveness by creating an environment of uncertainty and the negativity on compliant taxpayers. For this reason, tax amnesty should be aimed at revealing the hidden bases that are not known by the tax administration rather than the accrued tax receivables.

1. GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi, devletin en sağlam gelir kaynağı olan vergilerin zamanında tahsilatının gerçekleştirilebilmesine bağlıdır. Ancak, çeşitli nedenlerden dolayı vergileri her zaman süresi içinde tahsil edebilmek mümkün olmamaktadır. Vergilerin tahsilatı bazen gecikmeli olarak gerçekleştirilirken, bazen de imkânsız hale gelebilmektedir. Bu durum, bazen mükellefin kendi ihmalinden kaynaklanırken bazen de rızası dışında ulusal/uluslararası ekonomik krizler ve siyasi istikrarsızlıklardan kaynaklanabilmektedir. Nedeni her ne olursa olsun devlet için önemli olan, kamu harcamalarını karşılayacak kadar verginin tahsil edilebilmesidir. Daha da önemlisi, vergi tahsilatı gerçekleştirilirken kaynağına zarar verilmemesidir. Eğer devlet kamu harcamalarını karşılayacak kadar vergi tahsil edemezse, gelir ihtiyacını karşılayabilmek için sisteme yeni vergiler ekleyebileceği gibi, vergi oranlarını arttırabilir, borçlanma yoluna gidebilir veya kamu harcamalarını sınırlandırabilir. Bunların hepsi, iktidar açısından siyasi bir maliyet getirmektedir. Hükümetler, bu siyasi maliyetten kaçınabilmek için verginin ödenmesi bakımından mükelleflere çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır. Bu kolaylıklardan biri de, özellikle seçim öncesi ve seçim vaadi olarak getirilen vergi aflarıdır.

Özellikle seçim öncesi ve seçim vaadi ile getirilen vergi aflarının vergi cezalarını önleme, caydırma görevini etkisizleştirdiği, hukuka güven ve adalet duygusuna zarar verdiği söylenebilir. Bu anlamda hukuka güvenin sarsılmasının getirdiği olumsuzlukları hiçbir uygulama ile düzeltmek mümkün olmayacaktır. Hukukun ekonomik ve politik nedenlere feda edilmemesi gerektiği gibi iradesi dışındaki ekonomik ve politik nedenlerden dolayı mali gücü zayıfladığı için vergisini ödeyemeyen mükellefin yüksek cezalarla vergi ödemeye zorlanmaması da gerekir. Zaman zaman ortaya çıkan bu nedenlerden dolayı vergisini ödeyemeyecek duruma düşen vergi mükelleflerine alternatif çözüm yolları yerine cezalandırma yoluna gidilmesi vergilendirmenin hem mali hem de mali olmayan amaçlarına ulaşılmasını imkânsız hale getirebilir. Burada, devletin vergi affına başvurmasını devletin acizyeti olarak düşünmemek gerekir. Devletin zor kullanma gücü ve yetkisi olduğu gibi koruyucu kollayıcı bir görevi de bulunmaktadır. Bu nedenle vergilendirmenin amaçlarının gerçekleştirilmesi bakımından teknik verilerden hareketle alınacak siyasi, ekonomik ve idari tedbirlerin yanında af yoluna da başvurulabilir.

Vergi affı, hukuk içinde tartışmalı konulardan biri olması nedeniyle başta en üst hukuk normu olarak Anayasa'daki yeri ve anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında açıklanması gereken bir konudur. Anayasal vergilendirme ilkeleri, Anayasa'nın 73. maddesinde yer almaktadır. Bu çalışmada, vergi affı konusuna yönelik değerlendirmeler Anayasa'nın 73. maddesindeki ilkeler başta olmak üzere, vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, verginin mali güce göre alınması ilkesi, verginin genellik ve eşitliğe uygun olarak alınması ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında ele alınmıştır. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi yargılama kriterleri içinde yer alan vergi hukuku ilkeleri olarak vergide hukuki güvenlik ilkesi, kamu yararı ve ekonomik koşullar gibi ilkeler bağlamında değerlendirilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: VERGİ AFFI

Vergi affı, vergi yasalarını ihlal eden mükelleflere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. (Çetin, 2007: 173). Diğer bir deyişle *“vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle vergisel ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmemiş/eksik getirmiş veya zamanında yerine getirmemiş mükelleflere, yerine getirilmemiş veya eksik getirilmiş ödev ve yükümlülüklerin tamamlanması adına imkân tanınması ve kolaylık gösterilmesidir”* (Özbek, 2014: 100).

Vergi aflarıyla, verginin toplanmasının kolaylaştırılması hedeflenmektedir. Vergi affı ile birlikte eski uygulamaların sebep olduğu uyumsuzlıklardan arınmış bir zemin yaratılarak vergi idaresi ve vergi yargısının iş yükü hafifletilmek suretiyle güncel işlerin takibi kolaylaştırılabilir. Ekonomik açıdan ise, vergi affı uygulamasıyla tahsili imkânsıza dönüşmek üzere olan vergi alacakları ile çeşitli sebeplerle gizli kalan mali güç unsurları ekonomik dolaşıma sokulabilmektedir (Çetin, 2007: 173).

Ülke koşullarının gerektirdiği mali, ekonomik, teknik, sosyal, politik ve psikolojik hedeflere ulaşılabilmesi amacıyla; vergi mükelleflerinin, yükümlülük ihlallerinin veya bu ihlallere yönelik müeyyidelerin bağışlanmasını esas alan vergi affı uygulamaları ancak hukuksal bir tasarruf ile mümkündür. Bu yapısı ile vergi affı, vergi yükümlülükleri ve yaptırımların, başka bir deyişle maddi vergi yükümlülükleri ile şekli vergi yükümlülüklerinin ortadan kalkması sonucunu doğurmaktadır. Bu sebeple, vergi affı çıkarma yetkisi “maddi” ve “şekli” yükümlülük getirme konusunda yetkili olan yasama organına verilmiştir. Bu yetkinin yürürlük kaynağını ulusal sınırlar içinde anayasalar, uluslararası alanda ise uluslararası anlaşmalar oluşturmaktadır (Şenyurt, 2008).

Vergi afları yoluyla vergi borcunu ödeyemeyen mükelleflerin, vergi sistemi içinde kalması sağlanabilir. Bu durum, “pareto iyileştirme” olarak ifade edilebilmektedir. Bunun sebebi ise, bir mükellefin vergi borcunu ödemesi neticesinde gerçekleşen optimal dağılıma, başka bireylerin koşullarını kötüleştirmeden ulaşılabilmesidir. Başka bir ifadeyle, vergi affı ile diğer mükelleflerin refahında bir kayıp olmaksızın pareto iyileştirme gerçekleştirilebilmektedir (Yaraşır, 2013: 177). Vergi aflarına genel bir perspektiften bakmak gerekirse, üç genel özelliği dikkat çekmektedir. İlk olarak, vergi aflarının genellikle belirli bir periyodu kapsadığı ve uygulamada iki, üç ay sürdüğü görülmektedir. İkinci olarak vergi affında, gönüllü bir katılımdan bahsedebilmek mümkündür. Mükellefler bu uygulamadan yararlanmayabilir. Bu uygulamadan yararlanmak istemeyen mükellefler mevcut yasalar çerçevesinde vergi borç ve cezalarını ödemek zorundadırlar. Üçüncü olarak ise, devlet af ile birlikte genellikle vergi cezalarından vazgeçmektedir. Af ile birlikte, ödenmesi gereken ana parayı tahsil etmektedir (Luitel ve Sobel, 2007: 20).

İktidarlar, mali programların bir gereği olarak vergi aflarına çok sık başvurmaktadır. Ancak her ne olursa olsun vergi afları, tartışmalı bir mali araç konumundadır. Konunun olumlu ve olumsuz etkileri olmakla birlikte uygulama, vergi gelirlerinin artışına yol açması sebebiyle politik bakımdan tercih edilmektedir. Özellikle dürüst mükellefler açısından konuya baktığımızda, vergisini düzenli ödemeyenlerin gördüğü özel muamele ya da afların bir kereliğine olmadığına dair inançları olduğu takdirde vergi affı uygulamalarının olumlu etkisi sorgulanmaya başlanmaktadır (Alm, Martinez-Vazquez ve Wallace, 2009: 235). Ancak çeşitli mali krizlerden sonra kamu açıklarının artmasıyla beraber, vergi aflarının sıklaştığı görülmektedir. Kamu harcamalarını finanse etmenin kolay yolu gibi gözükse de uygulama sonuçlarının iyi bir biçimde analiz edilmesi ve af sonrası sıkı bir denetimle af kaynaklı yaşanabilecek olumsuzluklar azaltılabilir (Bayer, Oberhofer ve Winner, 2015: 70).

Çıkarılan yasalarda vergi affının tanımı yapılmamış olmakla birlikte tanım ve unsurlarından ziyade, dikkatleri sonuçları üzerine çeken bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk vergi sisteminde vergi aflarının uyumlu vergi mükellefleri üzerinde adaletsizlik yarattığı algısı ortaya çıkmaktadır. Bu algı affın gerekçelerine göre değişmektedir. Vergi aslının reel yükünü kısmen etkisizleştiren, cezaların caydırıcılığını azaltan, vergi sisteminin neredeyse asli ve sürekli düzenleyicisi haline dönüşmüş vergi afları iyi uygulanmadığı takdirde vergilendirmede yatay eşitliğin kanun tarafından bozulmasını da içinde barındırmaktadır (Şenyüz, 2014: 92).

3. VERGİ AFFININ GEREKÇELERİ

Geçmişten günümüze literatürde tartışma konusu olan vergi afları ile ilgili lehe ve aleyhe görüşler oluşmuştur. Bunun en büyük sebebi, gerek vergi gelirlerinde ani bir artışa sebep olabilmesi gerekse de bazı maliyetlerin azalabilmesidir. Ancak en önemlisi, vergilerini zamanında ödeyemeyenlere bir geri dönüş yolu açılmasıdır. Bu durum, özellikle karmaşık vergi sistemi olan ülkeler için doğru beyanın zor olması durumunda büyük önem arz etmektedir. Ayrıca vergi affı ile vergi uyumunun artırılmasına katkı sağlanabileceğine dair bir görüşte hakimdir (Torgler ve Schaltegger, 2005: 405). Vergi affının aleyhine olan görüşlere baktığımızda, vergi suçu işleyen mükellefler, af yoluyla tespit edilen bilgilerin gelecekte idare tarafından aleyhlerine kullanılabilmesi düşüncesine girebilmektedirler. Ayrıca, bir ülkede vergi aflarının çok sık çıkarılması aftan beklenen faydanın da sağlanmasını engelleyebilir. Tahsilatın hızlandırılması amacıyla getirilen af yasaları, ilk başta vergi tahsilatını arttırsa da affa yönelik tepkiler nedeniyle gelecekte vergi tahsilatında azalmalara neden olabilecektir (Kireçtepe ve Avcı, 2016: 151).

Vergi affının gerekçeleri sağlam bir zemine oturtulduğu takdirde konunun gerekliliğinin tartışılmasına gerek kalmayacaktır. Mükelleflerin çeşitli gerekçelerle vergi ödeme konusundaki isteksizliği, iktidarın politik karar alma mekanizmasını harekete geçirmektedir (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017: 118). Mevcut yasal imkânlar ve araçlar doğrultusunda iktidarların çeşitli istikrarsızlıkları gidermeye çalışmada af uygulamasını araç olarak kullanmaları popüler bir yaklaşımdır. Hükümetlerin uygulanan yanlış vergi politikalarını bertaraf etmek adına da siyasi gerekçelerle vergi affına başvurduğunu görmekteyiz.

Vergi affına başvurulmasının bir diğer gerekçesi ise, kayıt ve belge düzenindeki aksaklıklar nedeniyle kayıt dışı kalmış bir kısım servet unsurları ile stok malların ekonomik sürece dahil edilmek istenmesidir. Kayıt dışı bu unsurların kayda alınması neticesinde ekonomik yapının sağlamaştırılması hedeflenmektedir. Örneğin, ülkemizde

2431³, 2801⁴ ve 4811⁵ sayılı Yasa'ların çıkarılması ekonomik gerekçelere dayanmaktadır. Diğer taraftan vergi afları, kara para aklanması açısından da önem teşkil etmektedir. Bu anlamda vergi affı, siyasi gerekçelerle kara para olarak adlandırılan yer altı ekonomisini yasal ekonomiye kazandırılması amacıyla da yapılmaktadır. Kanunen yasaklanmış faaliyetlerden elde edilen gelirlerin başlangıçta vergiden muaf veya çok düşük vergi alınan off-shore merkezlerine götürülmesi, parayı yasadışı kaynağından uzaklaştırmak ve izlenemez duruma getirmek içindir. Fakat, kazancın sermaye olarak kullanılması veya bankaya yatırılması durumunda, vergi affı ile bu gelirlerin vergilendirilmeyeceği şeklinde bir düzenlemeye gidilmesinin kara para aklayıcıların kararları üzerinde etki doğuracağı beklenmektedir (Şenyurt, 2008). Ekonomik gerekçeler sebebiyle de vergi affı uygulamalarına yer verildiği görülmektedir.

Hükümetler bazı dönemlerde bütçe açıklarını giderebilmek ve bütçe dengesini sağlayabilmek adına, harcamalarda kısıntıya gitme veya vergilerde artış yolunu seçebilmektedirler. Fakat harcamaları azaltma veya vergileri artırma yolu hükümetlerin tekrar seçilme şansını azalttığı gerekçesiyle politik olarak pek tercih edilmemektedir. Onun yerine hükümetler, ek gelir yaratma fikrine daha sıcak bakmaktadırlar. Hatta bu uygulamaya, çok sık başvurulduğu da görülmektedir. Hükümetler vergi oranlarını arttırmak yerine, af uygulaması ile vergisini ödeyemeyen mükellefleri sisteme entegre etmek suretiyle gelirlerini arttırmayı hedeflemektedir (Yaraşır, 2013: 180).

Vergi aflarının bir diğer gerekçesi, sosyal nedenlerdir. Daha önceden bilinçli olarak vergi kaçırmış olan veya bir kısım mali zorluklar sebebiyle gelirlerini beyan edememiş veya eksik beyanda bulunmuş olan mükelleflere yeni bir sayfa açabilmek ve gelecekte uyumlu birer mükellef haline getirerek kayda alabilmek gibi sosyal amaçlarla da vergi affı yoluna başvurulduğu görülmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 259). Vergi affının diğer bir sosyal gerekçesi olarak, ceza hukuku alanında ilan edilen af uygulamalarının vergiyle alakalı sorumluluklarını gerçekleştiremediğinden yalnızca idare tarafından sunulan mali yaptırımla karşılaşan mükellefler açısından gelişen haksızlığı ortadan kaldırma çabası da gösterilebilir. Vergisel ilişki her şeyden önce toplumsal bağdır ve sosyal yapının bir ögesini meydana getirmektedir. Bu ilişkiye riayet edilmemesi, devleti mali açıdan zarara uğrattırken aynı zamanda kamusal düzenin sarsılmasına da yol açmaktadır (Ovaz, 2019: 8-9).

Vergi affı uygulamalarının ortaya çıkmasında teknik ve idari gerekçeler de büyük önem arz etmektedir. Özellikle vergi idaresi ve vergi yargısı kaynaklı sorunlar bu aşamada karşımıza çıkmaktadır. Vergi idaresi ve yargısının yoğun ve büyük iş hacmi sebebiyle vergiyi doğuran olaydan vergi tahsilatına kadar olan vergisel süreçte birçok aksaklık meydana gelebilmektedir. Bu yüzden de, vergi affı uygulamasına ihtiyaç duyulmaktadır. Zaman içerisinde biriken vergi borçlarının tahsilatını kolaylaştırmayı hedefleyen vergi affı uygulaması ile idarenin ve yargının birikmiş iş yükünün hafifletilmesi de mümkündür. Ayrıca, bir vergi reformu düşünüldüğü zaman da eski borçların ödenmiş olması idarenin işlerini kolaylaştıracaktır (Şenyurt, 2008).

Son olarak psikolojik gerekçeler göz önüne alındığında ise, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler açısından gönüllü uyumun sağlanması daha sağlıklı bir vergi sistemini ortaya koyacaktır. Mükellef ile idare arasında herhangi bir çatışma olmaksızın barışçıl yollarla sorunların çözülmesi her daim ilişkilerin sağlıklı yürütülmesine sebep olacaktır. Af uygulamasından yararlanan vergi mükelleflerinin, af sonrasında daha sıkı takip edilecekleri düşüncesiyle aynı hataları tekrar etmemeleri, görev ve sorumluluklarını yerine getirmede daha temkinli davranmaları sağlanabilecektir. Vergi affının başka bir psikolojik gerekçesi de, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin ağır müeyyidelerle karşı karşıya gelmeleri ve yeni yükümlülükler altına girmeleri nedeniyle çalışma arzularının azalması, sisteme karşı olan olumsuzluklarının da giderek artması gösterilebilir. Bu durumda getirilecek bir afla hem bu tür kişilerin sisteme uyum sağlamaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları için bir şans tanınmış olacak hem de ağır bir müeyyide ile karşı karşıya kalmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergi bilinci ile hareket etmek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır. Söz konusu bu amaçlara rağmen, mükelleflerin "gelecekte nasıl olsa yeni bir af çıkar" ümidiyle hareket etmeleri ve hükümetlerin de bu konuda gerekli tedbirleri almayı, üstelik vergi affını siyasi bir propaganda aracı olarak kullanmaları aftan beklenen psikolojik etkiyi ortadan kaldıracaktır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 260).

³ 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun, 22.03.1981 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun, 23.02.1983 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 27.02.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4. VERGİ AFFININ HUKUK İÇİNDEKİ YERİ

Yasalar birer öngördür. Hayatın akışını kurallara bağlar. Bu kurallar, hayatın olağan akışı devam ettiği sürece olması gerekeni esas alarak toplumsal yaşamın düzenini sağlar. Zaman zaman öngörü yetersizliği sebebiyle, zaman zaman hayatın olağan akışındaki değişimler sebebiyle mevcut yasaların insan ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığı durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumların ortaya çıkabileceği öngörüsü ile Anayasa'ya af ile ilgili hükümler konulması af konusunu anayasal bir kurum haline getirmiştir. Bunun yanında ceza yasalarında da af konusuna ilişkin daha ayrıntılı düzenlemelerin yapılması, suç olarak tanımlanan ve cezayı gerektiren bazı davranışların birtakım şartlar oluştuğunda affedilebileceğini ortaya koymaktadır.

Af bir kanun konusudur ve kanun ile düzenlenir. Affin kapsamını belirlemeye yasama organı yetkilidir. Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), çıkardığı af kanunu ile affan yararlanma koşullarını, hangi suçların af kapsamına alındığını, cezaların ne kadarının indirileceğini ve ne kadar geçmişe yürüyeceğini açıkça belirtir (Armağan, 2001: 350). Af genel olarak kaynağını Anayasa'dan almakla birlikte teknik yönleri itibariyle de ceza yasalarında düzenlenmiştir (Sözür, 2001: 223). Af; hukuki anlamda kesinleşmiş bir yaptırımın kısmen veya tamamen uygulanmasını durduran ya da hafifleten veyahut kamu davasını düşüren, hükmolunan cezanın bütün hukuki neticelerini kaldıran bir kamu hukuku tasarrufudur (Atıla, 2010: 275).

Af konusu ağırlıklı olarak ceza hukuku alanında yazılıp çizilen bir konudur. Literatürde cezaların affi, ceza hukuku alanına giren konular arasında yer almaktadır. Bu sebeple literatürde daha çok ceza hukukçularının konu üzerinde durduğu görülmektedir (Araç ve Erikli, 2006: 26). Ceza yasalarında affin teknik yönü itibariyle gerekli hükümlere yer verilirken vergi affına yönelik hükümlere yer verilmemiştir (Şenyurt, 2008). Vergi aflarına ilişkin düzenlemeler, genel af yasalarının içinde birkaç maddeyle yer aldığı görülmektedir (Yılmaz, 2017: 268). Vergi affı kavramı çoğu kez mali af kavramı ile aynı anlamda kullanılmıştır. Ancak mali af ile vergi affının aynı anlama gelmediği, mali af vergi affını da içine alan daha geniş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 136). Vergi affı yasaları, mükelleflerin vergi borçlarının aslı ve bu borçlara ilişkin gecikme zamları ve gecikme faizlerini kapsarken, mali af yasaları ise; vergiye ilişkin borçların yanında kamu kurumlarına ait idari ve para cezaları, sosyal güvenlik kurumuna ait prim borçları ve bu borçlara ilişkin cezalar, özel hukuk çerçevesinde kurulan ilişki sonucunda oluşan mülk ve teşebbüs gelirleri, ecrimisil, belediyelere ait borç ve cezalar, il özel idareleri ve diğer kamu kurumlarına ait borç ve cezalar, vakıfların kira alacakları, öğrenim kredisi alacakları, elektrik, su ve atık su bedeli alacakları, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler ve gecikme faizleri gibi geniş bir alanı kapsamaktadır (Yelman, 2017: 69).

Vergi yasalarında vergi affına yönelik hiçbir hükme yer verilmediği görülmektedir. Vergi affına yönelik düzenlemelerin de af adıyla değil daha çok vergi barışı, varlık barışı, matrah arttırımı, vergi borçlarının yeniden yapılandırılması, ödeme kolaylığı ve tahsilatın hızlandırılması gibi isimler ile yasalaştırıldığı görülmektedir. Yasalarda vergi affı kavramının kullanılmasının tercih edilmemesi sadece bizim ülkemize mahsus bir uygulama değil, ABD gibi gelişmiş ülkelerde de yasalarda bu kavrama yer verilmediği görülmektedir (Saban, 2001: 455). Vergi yasalarında yer almayan bu kavram, ceza hukukunda düzenlenmesi nedeniyle genellikle ceza hukukçularının çalışma alanına girmekle birlikte Türkiye'de en sık başvurulan af konusu vergi afları olması nedeniyle mali hukuk akademisyenlerinin de çalışma alanına girmektedir. Bu anlamda çalışma kapsamında vergi affının anayasa, ceza ve vergi hukuku içindeki yeri incelenmiştir.

4.1. Vergi Affının Anayasal Dayanağı

Çıkarılan afların en temel kaynağını, Anayasa oluşturmaktadır (Atıla, 2010: 278). Anayasa'da af yetkisi TBMM ve yürütmenin başı olan Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Anayasa'nın 87. maddesi, genel ve özel af çıkarma yetkisini TBMM'ye vermiştir. TBMM af yetkisini kanun çıkarmak suretiyle kullanırken, TBMM'ye göre daha sınırlı af yetkisine sahip olan Cumhurbaşkanı ise, bu yetkisini tek taraflı idari bir işlem şeklinde kullanmaktadır (Armağan, 2001: 351). TBMM tarafından yapılan af kanunu da diğer kanunların tabi olduğu prosedüre uygun bir şekilde komisyondan geçerek hazırlanmakta ve kabul edilmektedir.

Vergi affı yetkisini kullanan TBMM, bu yetkiyi kullanırken başta Anayasa hükümleri olmak üzere, ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasi gerçeklerini dikkate almak durumundadır. Anayasa'nın 5. maddesine göre, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak devletin görevidir. Devlet uygun zamanda vergi affı uygulamasıyla vergisini ödeyemeyecek

duruma düşen mükelleflerin önündeki engelleri kaldırmak suretiyle kişinin mükellef olarak varlığını sürdürmesini sağlamaktadır.

TBMM ve Cumhurbaşkanı'nın af konusunda mutlak olmayan geniş bir takdir hakkı vardır. Yasama organı, anayasal hükümlere aykırı olmamak şartıyla her konuda olduğu gibi af konusunda da gerekli düzenlemeyi yapabilir. Yeterli çoğunluğa sahip olmak şartıyla yasama organının anayasal sınırlar içinde geniş bir düzenleme yetkisi vardır. Vergilendirme açısından ortaya çıkan fiili durumlar veya haklılık gerektiren durumlara göre, yasama organı düzenleme yapma yetkisini kullanabilir (Şenyüz, 2014: 86). Yasama organının bu yetkisi sınırsız bir yetki değildir, Anayasa'ya uygunluk denetimine tabidir. TBMM bu yetkiyi kullanarak çıkarmış olduğu af kanunu ile hangi suçları affedeceğine, cezaların ne kadarını indireceğine ve affin ne kadar geriye yürüyeceğine karar verir. Her ne kadar aflar bir hukuki tasarruf olsa da yeni dava açılmasına, davanın sürdürülmesine, hükmün infazına engel olmak bakımından yargısal sonuçlar doğurabilir. Vergi affi ile bir hukuki uyumsuzluk veya hukuka aykırılık iddiası hakkında hüküm verilmemekte (Atıla, 2010: 278), sadece kanuni ihlallerin veya bu ihallere yönelik müeyyidelerin bağışlanması söz konusu olmaktadır (Şenyurt, 2008).

4.2. Vergi Affının Ceza Hukuku Açısından Ele Alınması

Geçmişten beri üzerinde fikir birliği oluşturulamayan af düzenlemeleri ceza hukukunun tartışmalı konularından biri olsa da, çok sık çıkarılan vergi afları nedeniyle vergi hukukunda da tartışılması gereken bir konudur. Vergi hukukunda affa ilişkin düzenlemelere yer verilmemesi nedeniyle vergi aflarının da ceza hukukunun genel ilkeleri kapsamında ele alınmasını gerekli kılmıştır. Vergi affında uygulanacak ilkelerin belirlenebilmesi için affa konu vergi cezalarının temel niteliklerinin tespiti gerekir (Yılmaz, 2017: 269).

5237 sayılı Türk Ceza Yasası'nın 65. maddesinin 1. fıkrasında, "*Genel af hâlinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar*" şeklinde ifade edilmiştir. Genel ceza hukukunda affın nedenleri sayılırken adi mali suçlar için de af çıkarılabileceği belirtilmiştir. Ceza hukukunda yer alan affın, sosyal patlamaları önlemeye yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Aflar toplumsal yaşamı sarsan siyasi, ekonomik, sosyal krizlerin yaşandığı dönemlerde değişen şartlara uygun olarak hukuku olağanüstüleştirme bir yolu olarak kullanılmaktadır (Çetin, 2007: 172). Getirilen vergi aflarıyla devlet cezalandırma yetkisinden vazgeçmek suretiyle mükellefte vergisini ödemeye yönelik bir istek uyandırmak isterken, kamu bütçesine de bir gelir sağlamayı amaçlamaktadır.

4.3. Vergi Affının Vergi Hukuku Açısından Ele Alınması

Vergi affı, vergi hukukunda vergi borcunu ortadan kaldıran nedenlerden biri olarak sayılmaktadır. Vergi yükümlülüğünün ihlaline yönelik müeyyidelerin bağışlanmasını konu edinen vergi afları, mali amaçlı olan ve olmayan bir yasama tasarrufu şeklinde gerçekleştirilmektedir (Şenyurt, 2008). Vergi yasalarında yer alan hükümlere aykırı olarak kanunda suç ya da kabahat olarak nitelendirilen fiilleri işleyenler yasada yer alan mali nitelikli suç ve cezalar ile ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar (Taşkın, 2010: 123). Vergilendirmede ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar vergi affı kapsamında yer almamaktadır. Vergi hukukunda af denildiğinde verginin aslı, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi kabahatleri anlaşılmaktadır. Ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar, ceza hukuku kapsamındaki aflar içinde yer almaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 223).

Vergi tahsilatına yönelik yapılan düzenlemelerde af kavramı kullanılsa da burada işlemi yapan makamın yaptığı düzenlemeye verdiği isme değil hukuki niteliği ve doğurduğu sonuçlara bakarak karar vermek gerekir (Sözüt, 2001: 226). Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenen pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, terkin ve uzlaşma gibi uygulamalar vergi affına benzeyen uygulamalar olsa da bunların vergi affıyla karıştırılmaması gerekir (Yılmaz, 2017: 268). Bu uygulamalar kaynağını olağan yasalardan alan ve sürekliliği olan idari tasarruflar (Yelman, 2017: 69) iken, vergi afları sürekliliği olmayan yasal tasarruflardır.

Çıkarılan af yasalarında ceza hukukuna ilişkin genel ilkeler kapsamında düzenlemelere gidilmektedir. Her ne kadar ilkelerde, amaç ve kapsam bakımından farklılıklar bulunsun da ceza ve vergi hukukundaki afların her ikisinde de devlet kısmen ya da tamamen cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir (Yılmaz, 2017: 269). Ceza hukukundaki aflar sosyal ve politik amaç taşıırken, vergi hukukundaki aflar ise; mali, ekonomik, politik, sosyal ve idari amaçlara yöneliktir. Vergi affı, vergi toplamayı kolaylaştırdığı gibi geçmiş uygulamalardan kaynaklı uyumsuzlukların giderilerek mükellef ile vergi yönetiminin arasında bir barış ortamı yaratarak gizli kalmış vergilendirilebilir

varlıkların vergilendirilmek üzere ekonomik sürece dahil edilmesini sağlar (Çetin, 2007: 173). Bu yolla vergilerin toplanması amaçlanmaktadır.

Vergi hukuku sadece usule yönelik bir hukuk dalı olmanın ötesinde, öncelikle mülkiyet hakkı gibi temel hak ve hürriyetlerle karşılıklı ve yakın ilişki içerisinde ekonomik hayat üzerinde önemli etkisi olan bir hukuk dalı olarak bilinmektedir. Vergilendirmenin hukuk devleti açısından değerlendirilmesi pek tabidir ki hukuk devletinin ana unsurlarının ortaya konduğu eksen kapsamında ele alınmasını zorunlu kılar (Şenyüz, 2014: 82).

Vergi konuları ekonomik süreçle doğrudan ilgili konulardır. Dolayısıyla ekonomik süreçteki değişimler, vergi mükelleflerinin ödeme gücünü doğrudan ya da dolaylı olarak etkilemektedir. Ekonomide meydana gelen irade dışı gelişmeler nedeniyle vergi mükelleflerinin darboğaza girdikleri, ya da iş ilişkisi içinde buldukları mükelleflerin ekonomik konjonktürden olumsuz etkilenmeleri piyasada domino etkisi yaratabilmektedir. Bu gibi durumlarda mükellefler ödevlerini yerine getiremediği gibi vergilerin tahsilinde de aksamalar meydana gelebilmektedir. Vergilerin bazı mükelleflerden hiçbir şekilde toplanamama riski oluşmaktadır. Vergi ödeme gücü bulunmasına rağmen, bu durumu vergi idaresinin bilgisi dışında bulunduran vergi mükelleflerinin af yoluyla kayıt altına alınması vergi gelirlerinin arttırılmasına ve kayıt dışılığın azalmasına yardımcı olacaktır (Savaşan, 2006: 44).

5. VERGİ AFFININ ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirme ilkeleri bir vergi sistemini oluşturan farklı vergilerin seçiminde ve uygulanmasında esas teşkil eden temel prensipler olarak kabul edilir (Pehlivan, 2020: 147). “*Etkin bir vergi sisteminin oluşturulması sistemin temelini oluşturan normların bir başka deyişle vergileme ilkelerinin esas alınmasını gerektirmektedir. Olandan çok olması gerekeni ifade eden ve normatif karakterli bu ilkeler, vergilerin keyfi uygulamalara maruz kalmasını önlediği gibi, içinde bulunduğu toplumun ekonomik, siyasi, hukuki, sosyal koşullarına göre oluşur ve değişikliğe uğrarlar*” (Yılmaz, 2015: 88).

Tarihi bir geçmişe sahip olan vergilendirme ilkeleri, günümüzde birçok yasaya hatta Anayasa’ya ilham vermiştir (Tekin ve Gümüş, 2014: 244). Teorik temelli bu ilkelerin anayasal normlarla yasal bir temele oturtulması sistemin işleyişini güven altına almıştır. Vergilendirme işlemlerinin doğru yürütülmesinin sağlanması için Anayasa’nın 73. maddesi de bazı güvence ilkelerini içinde barındırmaktadır (Kumrulu, 1979: 151). Bu anlamda anayasal vergilendirme ilkeleri mükellef haklarının en sağlam garantisidir. Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesi:

“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” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu madde, anayasal vergilendirme ilkelerini de barındıran bir maddedir. Söz konusu maddeye göre vergilendirme ilkeleri; verginin kamu giderlerini karşılaması ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi ve kanunilik ilkesinden oluşmaktadır.

Anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında vergilendirme işlemi, sağlam temellere oturtulmadığı takdirde vergi uygulamalarında belirlilik ve verimlilik sağlanabilmesi mümkün olmayacaktır (Karakoç, 2013: 1260). Bu nedenle bir vergi yükümlülüğünün kimlerden ne kadar tahsil edileceği, vergi yükünün nasıl dağıtılacağı, hangi vergilendirme ilkelerinin geçerli olacağı hususlarının açıkça belirtilmiş olması gerekir (Öztürk, 2015: 128).

Devletin üstün gücünün sınırları, anayasal hükümlerle belirlenmektedir (Şenyüz, 2014: 82). Çağdaş demokratik hukuk devletlerinde anayasalar vergilendirme konusunda devletin yetkilerini sınırlandırdığı gibi bireylere tanınan hakları da hukuk devleti ilkesi gereği güvence altına almaktadır. Anayasal bir ilke olarak hukuk devleti, devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır (Erkin, 2012: 238). Bu anlamda vergilendirme ilkelerinin gerek olağan işleyiş sürecinde gerekse vergi affi uygulamaları sürecinde ihlal edilmesi vergi uygulamaları açısından ortaya ciddi sorunlar çıkaracaktır (Yılmaz, 2017: 275).

Vergi affi yoluna gitmeden önce vergi sisteminin işleyişinin bir analizini yapmak gerekir. Bu analiz neticesinde yasal aksaklıklar, idari sorunlar, denetim yetersizlikleri, tahsilata yönelik aksaklıklar, yargılama süreci ve

sonuçlarının bir bütün olarak sistemde yarattığı olumsuzlukların bir şekilde ortaya konulması gerekir. Vergi sistemindeki eksiklikler ve bu eksikliklerin kısa vadede giderilmesine yönelik çalışmalar sonuç vermediği takdirde bu aksaklıkların düzeltici bir reformla birlikte eski sorunları da temizleyecek bir vergi affından olumlu sonuçlar alınabileceği gibi ortaya çıkması beklenen muhtemel sorunları önlemek de mümkün olabilir (Savaşan, 2006: 61).

Ülkemizde getirilen vergi aflarının, anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında değerlendirmesini yaparken bu ilkeler ile uyumuna bakmak gerekir. Bu bakımdan vergi sistemimiz adalet, eşitlik, genellik ve mali güç gibi anayasal vergilendirme ilkelerine tam manasıyla uyum göstermediği gibi, hukuki güvenlik ilkesine de tam manasıyla uyum gösterdiği söylenemez. Örneğin, vergi gelirlerinin %70'inin dolaylı vergilerden oluşması vergi sistemimizin adil olmadığına bir göstergesidir. Vergi sistemimizde vergi tahsilat usulleri, çok sayıda muafiyet ve istisnaların varlığı, gider indirimlerindeki uygulama farklılıkları da birer göstergedir. Bu anlamda başta Anayasa olmak üzere, vergi yasalarında yer alan vergilendirme ilkelerinin bir yasa ile getirilen vergi affı düzenlemelerinde de ihmal edilmemesi gerekir.

Vergi affı yoluna gidilirken verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri affın benimsenmesi ve başarısı bakımından önemlidir. Vergide genellik ilkesi herhangi bir ayırım yoluna gidilmeksizin mali güce sahip olan herkesin vergi ödemesini ifade ederken, eşitlik ilkesi mükelleflerin vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesini ifade eder. Genellik ve eşitlik ilkeleri birbiriyle çok ilişkili oldukları gibi, mali güce göre vergilendirme ilkesiyle de ilişkilidir. Aftan yararlanacak olan mükelleflerin mali gücünün bir göstergesi olan gelir, harcama ve servetinde değişimin olup olmadığına bakmak gerekir. Harcama ve servetinde artış olan bir mükellefin, vergi affından yararlanması mali güç ilkesine aykırılık oluşturabilir. Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" ifadesinde "herkes" kelimesinden verginin genelliği anlaşılırken, vergi alınabilmesi için de mali güç şartı aranmaktadır. Vergilendirmede mali amaç dışındaki amaçlara ulaşmanın hedeflenmesi halinde, ekonomik ve sosyal gerekçelerle getirilen muafiyet ve istisnalar gibi vergi kolaylıklarının da bu ilkenin özüne zarar verdiği ileri sürülse de vergi aflarıyla vergilendirmenin hem mali hem de mali olmayan amaçları gerçekleştirilmek istenmektedir. Özü itibarıyla vergi affının, mali amacın gerçekleştirilmesi ve mükellefiyetin sürdürülebilmesi bakımından bir amaç taşıması sebebiyle genellik ve eşitlik ilkeleriyle çeliştiği söylenemez. Ancak ekonomik şartlar gerektirmedikçe, politik düşüncelerle yapılan vergi afları adalet, eşitlik ilkelerini ve vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyerek vergi yasalarına itaati azaltabilmektedir (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 134).

Vergilendirmede eşitlik ilkesinin anlamını Anayasa'nın 10. maddesinde bulmak mümkündür. Bu maddeye göre, hukuksal durumları aynı olanlar yasa önünde eşittirler. Bu ilkeye göre, aynı durumda bulunan kişiler yasalar karşısında aynı işleme tabi tutulmalıdır. Bu kişiler arasında ayırım yapılamayacağı gibi ayrıcalık da tanınmaz. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulmasını gerektirmez. Ancak durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, farklı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlanması halinde anayasal eşitlik ilkesi zedelenmez. Bu sebeple farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirmeye tabi tutulması, Anayasa'nın 10. maddesine aykırılık oluşturmaz (Gürpınar ve Yıldız, 2009: 876). Vergilendirmede istenilen, vergilendirmeye has özellikleri esas alan ve buna bağlı oluşan haklı sebeplere dayanan farklılaştırmaların gerçekleştirilmesidir (Şenyüz, 2014: 86). Örneğin gelir vergisinin subjektif karakterli olması, kişilerin şahsi, ailevi ve medeni hallerini dikkate alarak vergilendirme yoluna gitmesi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.

Vergilendirmede adalet denildiğinde karşımıza "yatay adalet" ve "dikey adalet" kavramları çıkmaktadır. Vergilendirmede adalet ilkesi ile, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulması ve verginin ödeme gücü ile orantılı olması anlatılmak istenmektedir. Bu ilkeyle uyuşmayan hiçbir düzenleme ve uygulamanın uzun vadede başarı şansı bulunmamaktadır. Literatürde vergi aflarının, vergisini düzenli ödeyenler açısından adaletsizlik yarattığı söylene de aflar sayesinde kayıt dışı kalmış tahsili imkânsız diyebileceğimiz vergi alacaklarının tahsil edilebilir hale getirilmesi ve gizli kalmış ödeme gücü unsurlarının sisteme dahil edilmesinin adaletsizlik yarattığını söylemek doğru olmaz. Ancak gelir, harcama ve servetinde artış olmasına rağmen vergisi tahsil edilemeyen mükelleflerin, vergi affından yararlanması mali güç ilkesine aykırılık oluşturabilir. Bu bakımdan vergi affı uygulaması ile herkesten ödeme gücü farklılığı ölçüsüne göre vergi alınarak dağıtıcı adalet sağlanabilir (Şenyüz, 2014: 85).

Verginin kanuniliği ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacıyla bireyin özgürlüklerini devlete karşı korumak için güvenlik sınırlarını çizen anayasal bir ilkedir (Güneş, 2008: 12). Vergi alınması bir yasaya dayandırılmadığı takdirde kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarının yanı sıra temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara da yol açması mümkündür (Arslan, 2016: 239). Vergilerin kanuniliği ilkesi

bireyler bakımından, vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi, kaldırılması anlamına gelirken; devlet açısından ise, yürürlükte bulunan yasalara göre doğmuş olan vergiyi almak zorunda olmasını ve ödenmeyen verginin hukuki cebre dayanarak tahsil edilmesi anlamına gelmektedir (Karakoç, 2013: 1267). Mükellefin ödevi, mali gücüne göre beyan ettiği ve vergi idaresi tarafından tarh edilen vergiyi ödemektir (Erol, 2011: 141). Mükellefin vergi yükümlülüğünü yerine getirmede devlet bilginisi dışında tahsil edilemeyen vergi alacakları olduğu bilinmektedir. Devletin finansman ihtiyacını karşılamak için; vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi, vergi denetiminin artırılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması oldukça önemlidir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 251). Olağan süreçte tahsil edilemeyen vergilerin, kayıt dışı kalmış varlıkların kayıt altına alınmasını sağlamak adına zaman zaman af yetkisinin kullanıldığı görülmektedir. Nasıl ki kanun koyucunun öngöremediği durumlarda yasal boşluklar olabiliyorsa, yürütme organının da iradesi dışındaki gelişmelerden dolayı vergilerin tahsilatı sıkıntıya girebilmektedir. Böyle durumlarda, irade dışı olumsuzlukların giderilmesinde af uygulamasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Gücünü Anayasa'dan alan ve yasal bir düzenlemeyle getirilen vergi aflarının verginin kanuniliği ilkesiyle ters düşen bir boyutu bulunmamaktadır (Öz ve Buyrukoğlu, 2011).

Vergi affı, idari bir düzenleme ile yapılamaz. Anayasa'nın 91. maddesine göre, olağanüstü ve sıkıyönetim dönemlerinde çıkarılabilecek Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yapılacak vergi affı düzenlemeleri hariç vergilerin kanuniliği ilkesi ve afa ilgili Anayasa'da yer alan düzenlemeler, vergi affının TBMM tarafından kabul edilen bir yasa ile yapılmasını zorunlu kılar. Hatta son dönemlerde bazı akademisyen ve hukukçular arasında, gerek bireyler aleyhine işlenen suçlar, gerekse toplumun tamamını ilgilendirmesi nedeniyle vergi kabahat ve suçlarının affı konusunda parlamentoların dahi yetkisizleştirilerek referanduma sunulmak suretiyle kabul edilmesi yönünde tartışmalar yaşanmaktadır (Erol, 2011: 143). Günümüzde ekonomik ve ticari faaliyetlerin hızlı değişimi, vergiye yaklaşım tarzını da değiştirmiştir. Vergi konusuna, hukuki yaklaşımın yanında ekonomik yaklaşım da benimsenmiştir. Ancak, hukuki alt yapısı sağlam olmayan ve anayasal ilkelerle desteklenmeyen yaklaşımların başarı şansı bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi afları da dahil vergi ile ilgili düzenlemelerin anayasal ilkelerle uyumlu olması gerekir.

Vergi aflarına ilişkin kararlarda, gerekçe olarak kamu yararı kavramı gösterilerek düzenlemelerin uygulandığı görülmektedir. Bu bağlamda kamu yararı, *"kamunun gereksinimleriyle veya ulusal birliğin, devletin gereksinimleriyle ilgili olan ve bunları karşılayan, topluma, ulusa, devlete istifadeler sağlayan yarar"* (Yılmaz, 2005: 630) biçiminde açıklanmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarında da vergi afları konusunda kamu yararının bir gerekçe olarak kullanıldığı görülmektedir. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile ilgili Anayasa Mahkemesi kararında⁶:

"Hukuk devletinde yasa koyucu, kuşkusuz Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla kamu yararı, kamu düzeni gibi nedenleri gözeterek hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezanın türü ve miktarını saptayabileceği gibi, kimi suçları işleyenlere verilen cezanın paraya veya tedbire çevrilmemesini, kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarından da kimilerinin çektilirmemesini de şarta bağlı olarak öngörebilir".

Diğer bir Vergi Barışı Kanunu'na ilişkin Anayasa Mahkemesi kararında⁷ da iptali istenen hükmün, *"Vergi tahsilatının hızlandırılması, uyumsuzlukların ortadan kaldırılması ve dolayısıyla kamu yararı ile hukuk güvenliği arasındaki dengenin sağlanması amacıyla getirildiği anlaşılan bu düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırı bir yönü görülmemiştir"* (Saraçoğlu, 2013: 127-128).

Başka bir af düzenlemesine yönelik 3239 sayılı Kanun ile yapılan bazı düzenlemelere ilişkin Anayasa Mahkemesi kararında⁸ vergi kaçığının önlenmesi, hiç değilse azaltılması oldukça önemli bir kamu yararı olarak değerlendirilmiş ve çeşitli gerekçelerle yapılan vergi aflarının kamu yararına olduğu ifade edilmiştir. Kararın vergi affı düzenlemesine ilişkin kısmında:

"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 etmektir" ifadeleri yer almaktadır.

⁶ 26.05.2004 tarihli ve E. 2004/35, K. 2004/64 (RG. 10.02.2005-2573).

⁷ 12.05.2004 tarihli ve E. 2003/106, K. 2004/59 (RG. 03.11.2004-25632).

⁸ 19.03.1987 tarihli ve E. 1986/5, K. 1987/7 (RG. 12.11.1987-19632).

Görüldüğü üzere, vergi kaçığının önlenmesi veya azaltılması mahiyeti kamu yararı olarak değerlendirilmiştir (Saraçoğlu, 2013: 128-129). Kamu yararının sağlanmasına yönelik uygulamaların mevcut yasalar kapsamında çözüme ulaştırılabilmesi beklenmektedir. Ancak, bazı olağanüstü yaşanan süreçler yeni düzenlemeleri gerektirebilir. Bu kapsamda olağanüstü düzenlemeler gerektirdiği takdirde vergi affı uygulaması yoluna gidilebilir.

6. SONUÇ

Hükümetler geçmişe yönelik vergisel sorunları en kolay yoldan gidermek için değişen siyasal, ekonomik, sosyal ve toplumsal psikolojiye göre politikalarında yeni düzenlemelere yer verirler. Bu nedenle hükümetler, eleştirilere rağmen birikmiş mali, idari, yargısal ve sosyal sorunlardan temizlenmiş yeni bir sayfa açılabilmesi adına vergi affı uygulamalarına başvurmaktadır. Birikmiş vergi sorunlarının çözümünde idari ve yargısal yollardan sonuç almanın kısa sürede mümkün olmaması sorunları iyice içinden çıkılmaz hale getirmekte, sorunlarına idari çözüm bulamayan mükellefler, yargı sürecinde de geciken bir adaletle karşı karşıya kalmaktadır. Hükümetlerin vergi denetimi, vergi idaresi ve yargıdaki yetersizlikleri giderme yerine kısa vadede çözüm bulma arzusu ile sürekli af uygulamasına başvurmaları, vergi sorunlarının uzun vadede devam etmesine neden olmaktadır. Bu nedenle hükümetlerin af yetkisini kullanabilmesi belli oranda denetim verileri, tahsilat oranları ve yargılama sonuçları gibi bazı teknik verilere dayandırılmalıdır.

Siyasal ve ekonomik süreçlerde yaşanan olağanüstü durumlardan etkilenen mükellefler, sektörler ve bölgeler söz konusu olabilmektedir. Olağanüstü süreçlerin yaşandığı durumlarda ekonomik olarak bu süreçten etkilenenlere, olağan dönem yasalarının uygulanmasının getireceği adaletsizlikleri de önlemek gerekir. Vergilerin tahsilatında yaşanan sorunlar, her zaman mükelleflerin kötü niyetine bağlanamayacağı gibi vergi idaresinin basiretsizliğine de bağlamak doğru değildir. Zaman zaman irade dışı ortaya çıkan doğal afetler, ekonomik krizler, uluslararası sorunlar gibi mücbir nedenlerden kaynaklanan sorunların giderilememesi halinde mükelleflerin karşı karşıya kaldıkları ekonomik sıkıntıdan kurtarılması adına vergi affı yoluna gidilmesi bir zorunluluk olarak kabul edilmektedir. Bu gerekçeyle, vergilendirmede idari ve yargısal sorunları giderdikten sonra olağanüstü durumlardan kaynaklanan vergi sorunları ve vergi affı dışında tespiti mümkün olmayan ödeme gücüne sahip kişilerin kayıt altına alınmasını gerçekleştirmek için vergi affı yoluna gidilebilir. Ancak, idari yetersizliklerden kaynaklanan nedenlerle vergi affına başvurulması dürüst olmayan mükelleflere tanınan bir ayrıcalık olarak görülebilir ki, bu durumda vergi affı uygulaması hem dürüst hem de dürüst olmayan mükelleflerin vergi uyumunda bir azalma yaratabilir. Dürüst olmayan mükellefler için yeni vergi affı beklentisi artarken, dürüst mükellefler için ise adil olmayan vergi uygulamasından kaynaklı uyumsuzluk söz konusu olur. Bu anlamda aften yararlanan mükelleflere sağlanan avantajlar karşısında, vergiye uyumlu mükelleflere de vergi indirimi arttırılmalıdır.

Vergi aflarının optimal uygulanabilmesi adına gerek mükellef gerekse de idare açısından anayasal vergilendirme ilkelerinin dikkate alınması büyük önem arz etmektedir. Anayasal vergilendirme ilkeleri, vergi sisteminden beklenen mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonların başarı ile uygulanmasını sağlayan temel prensiplerdir. Bu nedenle vergi uygulamalarında uyulması gereken bu anayasal ilkeler, vergi affı uygulamasında da temel ölçüler olarak alınmalıdır. Vergi aflarının başarısı bu ölçülere uyumlu olması ile sağlanır. Bu ilkelerin ihlal edilmesi vergi uygulamaları açısından beklenmeyen sonuçlar doğurabilir. Bu anlamda getirilen vergi aflarının adalet, eşitlik, genellik, mali güç ve kanunilik gibi anayasal vergilendirme ilkelerine uyum göstermesi gerekir. Vergi affı öncesi olağan dönemde anayasal vergilendirme ilkeleriyle uyumlu olmayan bir vergi sisteminde affın bu ilkelerle uyumlu olup olmadığını tartışmak anlamsız olur. Vergi affı uygulamalarının olağan sürecin dışında gelişen bir süreç olması bakımından anayasal vergilendirme ilkeleriyle tam anlamıyla uyumlu olması beklenemeyeceği gibi tam anlamıyla bu ilkelerle uyum sağlamadığı da söylenemez. Eğer vergi affı uygulaması, ödeme gücü olup da mükellefiyet kaydı olmayanları kayıt altına alabiliyorsa hem genellik, hem de mali güç ilkesiyle uyumlu olduğu söylenebilir. Diğer taraftan, kayıtlı olup da mali gücü olmasına rağmen aften yararlanmak için vergisini zamanında ödemeyenlerin affa başvurusu ise, mali güç ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ekonomik krizler nedeniyle ödeme gücü zarar görenlerin faydalanması için vergi affı yasasının çıkarılması anayasal bir ilke olan eşitlik ilkesini zedelemeyebilir. Literatürde vergi aflarının, vergisini düzenli ödeyenler açısından adaletsizlik yarattığı görüşü hakimdir. Ancak, vergi affı sayesinde tahsilatı imkânsız diyebileceğimiz vergi alacaklarının tahsil edilmesi ve gizli kalmış ödeme gücü unsurlarının sisteme dahil edilerek vergilendirilmesi yatay ve dikey adaletin gerçekleşmesine katkı sağlamaktadır. Vergi affı yetkisinin yasama organında olması ve affın yasa ile düzenlenmesi verginin kanuniliği ilkesiyle de bütünleştiği anlamına gelmektedir.

Başarılı bir vergi affı uygulamasından bahsedilebilmesi için çok sık tekrarlanmayan ve ihtiyaç noktasında optimal bir analiz gerçekleştirilerek çıkarılan bir vergi affı olması gerekmektedir. Bu noktada yalnızca kamu yararına sığınmak da doğru olmayacaktır. Vergi affını gerektirecek ekonomik kriz, durgunluk gibi zorunlu nedenler olmadıkça af düzenlemesi yapılması bir belirsizlik ortamı oluşturması ve uyumlu mükellefler üzerinde yaratacağı olumsuzluk ile affı amacından saptırabilir. Bu nedenle vergi affı uygulaması, tahakkuk etmiş vergi alacaklarından ziyade vergi idaresinin bilgisi dışında kalmış, gizli matrahların ortaya çıkmasına/çıkarılmasına yönelik olmalıdır.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Alm, J., Martinez-Vazquez J. ve Wallace, S. (2009). Do tax amnesties work? The revenue effects of tax amnesties during the transition in the Russian federation. *Economic Analysis and Policy*, 39(2), 235-253.
- Anayasa Mahkemesi, 12.05.2004 tarihli ve E. 2003/106, K. 2004/59 (RG. 03.11.2004-25632).
- Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarihli ve E. 1986/5, K. 1987/7 (RG. 12.11.1987-19632).
- Anayasa Mahkemesi, 26.05.2004 tarihli ve E. 2004/35, K. 2004/64 (RG. 10.02.2005-2573).
- Araç, İ. ve Erikli H. (2006). Anayasa'nın 87'nci maddesine göre kabulünde nitelikli çoğunluk aranması gereken af kanunları. *Yasama Dergisi*, (1), 25-45.
- Armağan, S. (2001). Anayasa hukuku açısından af yetkisinin değerlendirilmesi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18, 347-363.
- Arslan, K. O. (2016). Vergilendirme yetkisinin meşruluk kaynakları: Optimal vergilendirme ilkeleri ve kamu yararı. *TBB Dergisi*, (127), 223-244.
- Atila, M. (2010). Türkiye Cumhuriyeti anayasa hukuku'nda af kurumu. *Ankara Barosu Dergisi*, 68(1), 275-284.
- Ayrangöl, Z. ve Tekdere, M. (2013). Potansiyel etkileri ve gönüllü uyum açısından vergi afları: 6111 sayılı kanunun irdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 249-270.
- Bayer, R-C., Oberhofer, H. ve Winner, H. (2015). The occurrence of tax amnesties: Theory and evidence. *Journal of Public Economics*, 125, 70-82.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), 171-187.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 235-249.
- Erol, A. (2011). *Vergi felsefesi (devlet ve vergi)*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Güneş, G. (2008). *Verginin yasallığı ilkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Gürpınar, B. ve Yıldız, F. (2009). Türk anayasal sistemindeki vergilendirme ilkelerinin Anayasa Mahkemesi kararları perspektifinden analizi. E. Akçaoğlu ve İ. Solak Akman (Ed.), *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt-II* içinde (861-886), Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Kireçtepe, B. O. ve Avcı, O. (2016). Teorik ve tarihsel çerçevede vergi afları: 6736 sayılı kanun'un incelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (339), 146-158.
- Kumrulu, A. G. (1979). Vergi hukukunun bir kısım anayasal temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), 147-162.

- Luitel, H. S. ve Sobel, R. S. (2007). The revenue impact of repeated tax amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 19-38.
- Ovaz, F. (2019). *Türk vergi hukukunda vergi affı ve 6736 sayılı kanunun mali yönden değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Öz, E. ve Buyrukoğlu S. (2011). Cumhuriyet tarihinde vergi afları: Maddi ve manevi erozyonlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, (272), Erişim adresi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/cumhuriyet-tarihinde-vergi-aflari-maddi-ve-manevi-erozyonlar/4381>, (02.04.2020).
- Özbek, F. R. (2014). Vergi afları ve yansımaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, (310), 99-108.
- Öztürk, N. (2015). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Pehlivan, O. (2020). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.
- Saban, N. (2001). Vergi suçlarında affı Anayasa ile sorunsallaştırmak. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18, 451-475.
- Saraçoğlu, F. (2013). *Anayasa mahkemesinin vergiye ilişkin kararlarında kamu yararı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Savaşan, F. (2006). Vergi afları teori ve Türkiye uygulamaları (“Vergi barışı” uygulama sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Sözüer, A. (2001). Türk hukukunda af, 4454 ve 4616 sayılı kanunlarda öngörülen şartla salıverilme ve ertelemeye ilişkin hükümlerin hukuksal niteliği ile bu hükümlerin Anayasa’ya uygunluğu sorunu. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18, 219-253.
- Şenyurt, İ. (2008). Türkiye’deki vergi aflarının nedenleri ve sonuçları I. *Vergi Dünyası Dergisi*, (319), Erişim adresi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4640>, (11.02.2020).
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk devleti perspektifinden adil vergileme ve vergi afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020). *Vergi hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi aflarının hukuki niteliği ve gerekçeleri. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (2), 122-128.
- Tekin, A. ve Gümüş, Ö. (2014). 1982 Anayasası’nda yer alan vergileme ilkelerinin felsefi temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39), 243-257.
- Tekin, A. ve Sökmen Gürçam, Ö. (2017). Vergi affı uygulamalarının vergiye gönüllü uyum ile ilişkisi: Iğdır ili üzerine bir araştırma. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, (6), 116-126.
- Torgler, B. ve Schaltegger, C. A. (2005). Tax amnesties and political participation. *Public Finance Review*, 33(3), 403-431.
- Yaraşır, S. (2013). Vergi afları ve Türkiye’deki vergi aflarının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (379), 175-187.
- Yelman, E. (2017). Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının nedenleri ve 6736 sayılı kanun’un mali yönden incelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, (15), 67-84.
- Yılmaz, B. E. (2015). *Maliye*. İstanbul: Der Yayınları.
- Yılmaz, E. (2005). *Hukuk sözlüğü*. Ankara: Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde vergi affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 263-301.
- Yurdadoğ, V. ve Coşkun Karadağ, N. (2017). Türkiye’de yapılan ampirik çalışmalar ışığında vergi aflarının değerlendirilmesi. *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, (8), 134-164.