

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ AFFI

*Tax Amnesty Within The Framework Of The Constitutional
Taxation Principles*

Sibel YILMAZ*

ÖZET

Bu çalışmada vergi affının, anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğu değerlendirilmiştir. Bunun için öncelikle vergi affının hukuki niteliği ile vergi affıyla bağlantılı olduğu düşünülen anayasal vergilendirme ilkeleri tespit edilmiştir. Ardından vergi affı içeren bir yasanın, hangi anayasal vergilendirme ilkelerini ihlal edebileceği tartışılmış, Anayasa Mahkemesinin ilgili kararlarına yer verilmiştir. Ele alınan ilkeler özellikle eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri olmuştur. Vergi affına ilişkin nihai açıklamalara sonuç kısmında yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Anayasa, eşitlik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, vergi affı.

ABSTRACT

This study analyzes the compatibility of tax amnesty with constitutional taxation principles. To this end, the study firstly determines the legal nature of tax amnesty and the constitutional taxation principles related to tax amnesty. Secondly, it debates which constitutional taxation principles may be violated by legislation concerning tax amnesty and examines the decisions of the Constitutional Court on the subject. The study primarily focuses on the principles of equality and legal certainty.

* Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi.

Makalenin geliş tarihi: 04.05.2016. Makalenin kabul tarihi: 03.04.2017.

The author's final comments regarding tax amnesty are included at the end of the study.

Keywords: Constitution, the principle of equality, the principle of legal certainty, tax amnesty.

GİRİŞ

Devletlerin vergilendirme yetkisi dâhilinde, kendi sınırları içinde¹ yaşayan bireylerden hukuki zor altında aldıkları zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak tanımlanan vergiler, kamu gelirleri içinde büyük paya sahiptir. Vergiler, bu zorlayıcı unsuruyla diğer kamu gelirlerinden ayrılmaktadır. Bu nedenle vergilendirmenin, hukuk devleti içerisinde bireyin, yani yükümlünün hakları bakımından nasıl gerçekleştirildiği önemlidir.

Bireyin, Devletin egemenlik yetkisini kullanarak aldığı vergiye uyumunu etkileyen çeşitli faktörler vardır. Bu faktörlerden biri de vergi sistemi içinde oldukça eski bir geçmişe sahip olup, her dönemde farklı gerekçelerle uygulanan af kurumudur. Ülkemizde özellikle kriz dönemlerinde olmak üzere, kamu harcamalarının finansmanının hızlı bir şekilde sağlanması, toplanamayan vergi alacaklarının bir kısmının toplanabilmesi, piyasanın canlandırılması, kayıt dışı bazı unsurların kayda alınması gibi mali amaçlarla veya kimi zaman siyasi saiklerle ya da vergi idaresini rahatlatacak teknik ve idari nedenlerle af kurumuna başvurulmaktadır.²

Hukukun en tartışmalı konularından biri olan af yetkisi, meşruluğundan bu yetkiye sahip olan organa kadar, geniş bir yelpazede tartışılmaktadır.³ Disiplin cezaları ve idari yaptırımların affı açısından idare hukuku, idari yaptırımların bir türü olan vergi afları açısından vergi hukuku ile ilişkili olan af kurumunun, ceza hukuku dışındaki disiplinlerde, teorik esasları ve temel ilkeleri tam anlamıyla yerleşmemiştir.⁴ Siyasi, sosyolojik ve hukuki yönden farklı sonuçlar doğuran affın, bu çalışma kapsamında, bizi ilgilendiren yönü ise hukuki yönüdür.

Bu çalışmada af kurumunun, devletin vergilendirme yetkisi karşısında bireyi koruduğu söylenebilecek, anayasal vergilendirme

¹ Elbette günümüzde sınırları aşan vergiler de söz konusudur.

² Edizdoğan ve Gümüş, s. 102-103.

³ Dönmez, s. 3.

⁴ Araç ve Erikli, s. 25; Armağan, s. 347; Keyman, s. 1.

ilkelerine uygunluğu ele alınacaktır. Öncelikle genel olarak affın ve vergi affının içeriği ve hukuki niteliği, ardından anayasal vergilendirme ilkelerinden vergi affıyla doğrudan bağlantılı olduğu belirlenenler, hukuk devleti ilkesi ile vergilendirme arasındaki ilişki de dikkate alınarak incelenecek, sonrasında vergi affının bu ilkelere uygunluğu değerlendirilecektir. Bu ilkeler esasında tüm ilkelerin temeli olan hukuk devleti ilkesi, vergi adaleti ilkesi kapsamında eşitlik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesidir. Nihayetinde Anayasa Mahkemesinin vergi aflarına ilişkin başvurulardaki değerlendirmesi ve bahsettiğimiz bu ilkeleri nasıl yorumladığı incelenecek, ardından vergi affı kurumuna yönelik sonuç kısmına geçilecektir.

VERGİ AFFININ AF KURUMU İÇERİSİNDEKİ YERİ, HUKUKİ NİTELİĞİ

Af kurumu, meşruluğu ve dayandığı siyasi temeller başta olmak üzere birçok yönden, hukukun en tartışmalı kurumlarından birini oluşturmaktadır. Vergi hukukunda ise bu tartışma daha karmaşık bir hal almaktadır.⁵ Vergi hukukunda affın niteliğinin anlaşılabilmesi için öncelikle genel olarak af kavramının anlaşılması, Türk hukuk sisteminde af kurumunun değerlendirilmesine ihtiyaç vardır. Böylece vergi hukukunda af kavramının hukuki niteliği ve ceza hukukundaki af kavramından farkı anlaşılabilir.

1. Af Kavramı

Dar anlamda af kavramı bir suçun, kusurun veya hatanın bağışlanması anlamına gelirken; geniş anlamda af ise yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın bir bölümünün ya da tümünün yerine getirilmesinden adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi şeklinde ifade edilebilir.⁶

2. Vergi Hukukunda Af Kurumu ve Niteliği

Vergi affının niteliğini anlayabilmek için affın kapsamına bakılmalıdır. Vergi affının kapsamına, verginin aslı ve ferileri girdiği için öncelikle vergi ödevi kavramı tanımlanacaktır.

⁵ Dönmez, s. 3.

⁶ Yaraşır, s. 176.

i. Vergi Ödevi

Günümüzde, devletin kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yararlandığı gelirlerin büyük çoğunluğu vergilerden elde edilmektedir.⁷ Vergi, kamu hizmetinin karşılanması için devletin, birey ya da kurumlardan egemenlik yetkisine dayanarak, vergi yükümlülerine bir karşılık vaadinde bulunmaksızın, kanunla aldığı parasal tutardır.⁸ Bu nedenle vergi, devletin hem finansman kaynağı hem de iktisadi ve sosyal görevlerini yerine getirirken kullandığı önemli bir araçtır.⁹ TBMM'ye ait olan vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücünü yansıtmaktadır.¹⁰

Türk vergi hukukunda verginin tanımı yapılmamıştır.¹¹ Ancak Anayasanın 73'üncü maddesinde "Vergi ödevi" başlığı yer almaktadır. Maddenin birinci fıkrasına göre, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." Maddenin üçüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülmüştür.

ii. Vergi Affı

Vergi affı, devletin tek tarafı olarak alacağından vazgeçmesiyle gerçekleşen, vergi cezalarının tamamen veya kısmen sona erme nedenlerinden biridir.¹² Vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uğradığı yaptırımlardan vazgeçmesi olarak tanımlanabilir. Bu anlamda "vergi afları, vergisini ödemeyen yükümlülere idareler tarafından sunulan bir fırsattır. Bu uygulama ile cezalara ve faizlere yönelik sorumluluklarını yerine getirmeyen yükümlüler hükümetlerle bir kontrat içine girmektedirler."¹³ Böylece vergi afları, çeşitli nedenlerle vergiye uyum konusunda sıkıntı yaşayan yükümlülere, ödemedikleri vergi borçlarını, bu

⁷ Karakoç, 2007, s. 62.

⁸ Kargı ve Yüksel, s. 25; Karakoç, 2007, s. 62

⁹ Kargı ve Yüksel, s. 25.

¹⁰ *Ibid.*, s. 28; Saban, 2014, s. 3.

¹¹ Kargı ve Yüksel, s. 25.

¹² Karakoç, 2007, s. 438; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 153; Edizdoğan ve Gümüş, s. 102.

¹³ Yaraşır, s. 176.

borçlarla ilgili parasal veya cezai kovuşturmalardan tamamen ya da kısmen kurtulma vaadi ile yapılan ödeme çağrısı olarak nitelendirilebilir.¹⁴

Vergi affı, esasen vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte, cezanın yanında vergi aslı da affedilebilmektedir.¹⁵ Vergi affını düzenleyen yasalarda, tarhedilmiş vergilerin belli bir süre içinde ödenmesi şartıyla, bunlara ilişkin cezalar veya gecikme zammı ya da gecikme faizlerinin affedileceği öngörülebilmektedir.¹⁶

Vergi affının genel özellikleri olarak şunlar sıralanabilir: Vergi affının kanunla düzenlenmesi, vergi affı sonunda devletin alacağından vazgeçmesi, affın geçmişe yürüyerek etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirmesi¹⁷ ve vergi affının genel olarak devletin ödenmeyen cezalardan vazgeçmesi anlamına gelmesi.¹⁸ Afların 2-3 ay gibi kısa yürürlükte kalma sürelerinin olması,¹⁹ kişilerin aftan yararlanma ve affa katılımlarında gönüllülük esasının mevcut olması da vergi affının genel özellikleri arasında sayılabilir.

Vergi affı; vergi borcu ve cezalarını sona erdiren Vergi Usul Kanunundaki terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve uzlaşma gibi uygulamalardan farklı olarak bir sürekliliğe sahip değildir.²⁰ Ayrıca aflar yasama organı tarafından çıkarılırken, diğer uygulamalar yükümlünün talebi halinde uygulanabilen hak niteliğindedir.²¹

iii. Vergi Affının Kapsamı

Devletler çıkarttıkları vergi af kanunlarıyla affın kapsamını, yararlanma koşullarını ve aftan yararlanacak olanları tek taraflı olarak belirlemektedirler.²² Bu nedenle vergi afları, katılım şartları, affın kapsamı, düzenlenişi ve süresi bakımından farklılık gösterebilir.²³ Vergi afları kısmi ve genel vergi afları olarak ikiye ayrılabilir.²⁴ İçerik itibarıyla

¹⁴ Savaşan, s. 42.

¹⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 153.

¹⁶ Karakoç, 2007, s. 438; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 153.

¹⁷ Edizdoğan ve Gümüş, s. 102.

¹⁸ Yaraşır, s. 177; Edizdoğan ve Gümüş, s. 102.

¹⁹ Genellikle süreli olarak uygulanmakla beraber, affın kesintisiz olarak işletilebildiği de görülmektedir. Savaşan, s. 45.

²⁰ Çetin, s. 173; Edizdoğan ve Gümüş, s. 111-112.

²¹ *Ibid.* Vergi affı ile diğer kurumlar arasındaki farkların ayrıntıları için bkz. *Ibid.*, s. 112-113; Dönmez, s. 22-29.

²² Taşkın, s. 124.

²³ Savaşan, *op. cit.*, s. 44.

²⁴ *Ibid.*

vergi afları, vergi ve vergiye bağlı alacakların (faiz ve cezalar) bir kısmı ile inceleme ve kovuşturmadan vazgeçmek demektir.²⁵ Affın kapsamına giren alacakların hesap yöntemi ise amaca göre değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin faiz oranları düşürülebilmekte ya da faiz alacağından tamamen vazgeçilebilmektedir.²⁶

Vergi afları, genel af yasaları içerisindeki mali aflara ilişkin birkaç maddeyle, özel olarak çıkarılan vergi kanunlarıyla, vergi aflarına mahsus düzenlemelerle, belirli vergi ve cezaları kapsayan af kanunlarıyla, borçların zamana yayıldığı veya taksitlendirildiği ödeme kolaylıklarını sağlayan düzenlemelerle gerçekleştirilebilmektedir.²⁷ Bununla bağlantılı olarak bilimsel ve gündelik hayatta kullanılsa da vergi yasalarında vergi affı kavramına başvurulmamaktadır. Bunun yerine af içeren kanunlar değişik adlarla çıkmaktadır. “Ödeme kolaylığı”, “vergi borçlarının yeniden yapılandırılması”, “tahsilatın hızlandırılması” gibi adlarla genellikle verginin aslından çok ferilerinden kaynaklanan borçlar için affa başvurulmaktadır.²⁸ Bu aflar geçici kanun niteliğine sahip olsalar da, mevzuatın asli parçası haline gelerek kalıcı kurumsal bir kurum niteliğine dönüşmektedir.²⁹

Vergi affı kavramının içeriğini net olarak ortaya koymak, vergi affının hukuki niteliğini anlayabilmek açısından da önemlidir. Vergi hukukundaki af kavramı; vergi aslı, vergi cezası ve gecikme faizi kavramlarını birlikte içerdiği için ceza hukukundaki aftan farklı bir şekilde değerlendirilmelidir.³⁰ Anayasanın 73’üncü maddesindeki “vergi ödevi”yle devlet ile yükümlü arasında parasal bir borç (akçalı) ilişkisi

²⁵ *Ibid.*, s. 44-45; Yaraşır, s. 177; Edizdoğan ve Gümüş, s. 101. Nihal Saban’ın makalesinde değindiği şu kategorizasyon da vergi affının kapsamının anlaşılması açısından faydalıdır: Vergi affıyla;

“1. Geçmişteki vergi asılları ve gecikme faizleri ödendiğinde, cezalar,
2. Geçmişteki vergi asıllarının tamamı (veya kısmı) ile gecikme faizlerinin tamamı (veya bir kısmı) ödendiğinde idari ve adli cezalar,
3. Geçmişteki vergi asılları, gecikme faizi, idari ceza nitelikli cezalar affedilir.” Saban, 2001, s. 455.

²⁶ Savaşan, s. 45; Çetin, s. 173. Affın kapsamına ilişkin bu çeşitliliği anlamak için bakılabilecek, Cumhuriyetin kuruluşundan 1991 yılına kadarki vergilerin kapsamının değerlendirildiği çalışma için bkz. Narinoğlu, s. 28-39.

²⁷ Yaraşır, s. 176-177.

²⁸ Öz ve Çubukçu, s. 247.

²⁹ Şenyüz, 2015, s. 353.

³⁰ Saban, 2011, s. 455.

tanımlandığı için bu akçalı ödevle ilişkin affin, ceza hukukundaki aftan farklı olması da doğaldır.³¹

Af kurumu vergi hukukunda düzenlenmemiş olmakla beraber, kendisine uygulamada yer bulmuştur. Vergi hukukunda af kurumuna, ceza hukuku kapsamındaki “af”fa nazaran daha sıklıkla başvurulduğu görülmektedir. Bununla birlikte; vergi affi, ceza hukuku anlamındaki aftan teorik çerçeve ve temel ilkeler bakımından daha belirsiz niteliktedir.³² Ceza hukukuna ilişkin kaynaklarda af kuruma yeterince yer verildiği halde, vergi affına tam bir açıklık getirilmemiştir.³³ Ceza hukukunun genel ilkeleri kabul edilerek kurulmuş olan vergi suç ve ceza kavramları, alanın kendine özgü yapısı nedeniyle farklı özelliklere sahiptir.³⁴ Ceza hukuku ile vergi hukukundaki af, her ikisinde de devlet kısmen veya tamamen cezalandırma yetkisinden vazgeçse de, birbirlerinden ilke ve amaçlar yönünden ayrılmaktadır.³⁵

Vergi kanunlarında af ile ilgili bir düzenlemenin mevcut olmaması, vergi affi incelenirken anayasa, vergi ve ceza hukukunun genel kurallarının dikkate alınmasını gerektirir.³⁶ Bu nedenle vergi hukukunda affin niteliği tartışılırken, anayasa ve ceza hukuku açısından af kurumu da değerlendirilecektir.

3. Anayasa Hukuku ve Ceza Hukuku Açısından Af Kurumu ile Vergi Aflarının Hukuki Niteliği

Af ilanına karar vermek, Anayasanın 87’nci maddesinde TBMM’nin görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Buna göre, TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararıyla genel ve özel af ilanına karar verebilir. TBMM’nin af çıkarma yetkisi, Anayasanın 169’uncu maddesinde orman suçlarına mahsus olarak sınırlandırılmıştır. Anayasanın 104’üncü maddesinde ise Cumhurbaşkanı’nın af yetkisi düzenlenmiştir.

Anayasanın 87’nci maddesi anlamında, gerek genel af gerek özel affin mevzu bahis olması için ön koşul olarak bir ceza mahkumiyetinin

³¹ *Ibid.*, s. 456.

³² Savaşan, s. 42.

³³ Güneş, s. 172.

³⁴ Saban, 2011, s. 457; Çağan, s. 112.

³⁵ Edizdoğan ve Gümüş, s. 102. Çeşitli sebepleri olsa dahi vergi hukukundaki affin asıl sebebi öncelikli olarak gelir ihtiyacını karşılamak iken; ceza hukukundaki afta asıl amaç siyasi ve sosyal ortamı rahatlatmaktır. Ceza aflarına, sosyal ve siyasal bunalım dönemlerinden sonra başvurulurken, vergi aflarına özellikle mali ve ekonomik bunalımdan sonra başvurulması da bu durumu göstermektedir. *Ibid.*

³⁶ Saban, 2011, s. 459; Saban, 2014, s. 188.

veya tehdidinin varlığı gerekir.³⁷ Ceza mahkumiyetinin varlığı için ise teknik anlamda konusu suç teşkil eden fiiller gereklidir.³⁸ Suçun tanımı ceza hukukuna bakılarak yapılabilir. Suç genel teorisine göre, suç olarak nitelenen hukuka aykırı fiiller ile diğer hukuka aykırı fiiller birbirinden ayrılır. Her suç hukuka aykırı fiil iken, her hukuka aykırı fiil suç oluşturmaz. Suç, ceza normunu ihlal eden fiildir. Kusur yeteneği bulunan bir kimsenin tipe (kanuni unsura) uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareketidir. Bu unsurları içermeyen fiil, teknik anlamda suç değildir ve ceza yaptırımına uğratılamaz. Suç ceza yaptırımına bağlanmıştır. Bu yaptırım türleri hürriyeti bağlayıcı cezalar ile adli para cezalarıdır.³⁹

Hukuka aykırı olduğu halde suç oluşturmayan fiiller; haksız fiiller, güvenlik tedbiri gerektiren fiiller ile idari yaptırım gerektiren fiillerdir. İdari yaptırımı gerektiren fiiller de, disiplin cezasını gerektiren fiiller ve kabahatler olarak ikiye ayrılır.⁴⁰ Dolayısıyla bu fiillere ilişkin suç veya bu fiillerin yaptırımları için ceza terimleri kullanılsa da, bu yaptırımlar ceza hukuku anlamında ceza değildir. Anayasa Mahkemesi de bu fiillerin idari tedbir olup suç oluşturmadığını, yaptırımlarının da ceza olmadığını belirtip, bu fiilleri ceza hukuku anlamında af tanımının dışında bırakmıştır.⁴¹ Mahkemenin vergi cezalarına ilişkin düzenlemelerin Anayasaya uygunluğunu değerlendirirken –15 Ekim 1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37⁴² ile 18 Temmuz 1994 tarih ve E.1994/46,

³⁷ Araç ve Erikli, s. 32.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ Öztürk ve Erdem, s. 143.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Araç ve Erikli, s. 33.

⁴² 15 Ekim 1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 sayılı kararında Anayasa Mahkemesi şu değerlendirmeyi yapmıştır: “Bu durumda incelenen kural, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki vermekle yasadışı suç oluşturma olanağı vermediğinden Anayasa'nın 38. maddesine de aykırı değildir. Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir. Bu durumda kanunsuz suçtan söz edilemez.” Anayasa Mahkemesi, E.1990/29, K.1991/37, Kt.15.10.1991 (Resmi Gazete, 05.02.1992-21133), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bf6de552-cbfe-441e-b519-53d5184f784e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

K.1994/57 sayılı kararları⁴³- bu ayrımı dikkate aldığı görülmektedir.⁴⁴ Bu kararlarında affa ilişkin olarak adli ceza-idari ceza gibi açık bir ayırmadan bahsetmese de Mahkemenin affı açıklarken “suç”, “ceza”, “mahkumiyet” ve “kamu davası” terimlerini özellikle vurguladığı, suç ve cezayı maddi ceza hukuku anlamında anladığı ve bu suç ile cezaların affını teknik anlamda af kapsamında gördüğü anlaşılmaktadır. Mahkemenin değindiği bu terimler karşılığını ceza hukukunda bulmaktadır. Yani Mahkeme adli ve idari ceza ayrımı yapmaktadır.⁴⁵ Dolayısıyla Anayasanın 87’nci maddesinin öngördüğü af, maddi ceza hukuku anlamında suç ve cezaların affıdır. Disiplin cezaları ve idari para cezalarının affı yetkisi ise Anayasanın 87’nci maddesinden değil; yasama yetkisinin genelliği ilkesinden kaynaklanmaktadır.⁴⁶

Vergi affının, hukuki niteliğinin ve dolayısıyla vergi affında uygulanacak ilkelerin belirlenebilmesi için vergi cezalarının niteliğinin belirlenmesi gerekir.⁴⁷ Vergi suç ve cezalarının bir kısmı vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde kabahat niteliği taşıyan mali ihlaller ve buna ilişkin yaptırımlar esasına göre düzenlenmişken,⁴⁸ diğer bir kısmı ise doğrudan maddi ceza hukuku anlamında suç ve ceza niteliği taşır.⁴⁹ Vergi cezalarını etkileyen affın Anayasanın 87’nci maddesinde düzenlenen af kapsamına girip girmediği bu ayrıma göre belirlenir.⁵⁰

İdarece uygulanan parasal nitelikteki vergi cezalarının affedilmesi, devletin bir alacağından vazgeçmesi demektir. Vergi cezaları, ceza

⁴³ Mahkemenin adli ve idari ceza ayrımını gözetdiği 18 Temmuz 1994 tarih ve E.1994/46, K.1994/57 sayılı kararında görülmektedir. Mahkemeye göre, “vergi hukukunda, vergi suçları ve cezaları; mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Malî ve idari nitelikteki suç ve cezalarda eylem ve yaptırım, idari yöntemlerle saptanmaktadır. Vergi idaresince suç olarak saptanan fiiller için yargı kararına gerek olmadan, vergi idarelerince ceza verilmektedir. Bu tür suçların yaptırımı, mali ve idaridir. Anayasa’nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasındaki ‘idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.’ kuralından da idari ve malî nitelikteki vergi suç ve cezaları ile maddî ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezalarının bir birinden farklı kurumlar olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır.” Anayasa Mahkemesi, E.1994/46, K.1994/57, Kt.18.7.1994 (*Resmî Gazete*, 14.12.1995-22493), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/87fa17cd-e3ea-4db6-b561-c2dee0bc7193?exclude=Gerekce=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

⁴⁴ Araç ve Erikli, s. 34.

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ *Ibid.*, s. 42.

⁴⁷ Çağan, s. 113.

⁴⁸ Döner, s. 47-48.

⁴⁹ Karakoç, 2007, s. 64; Dönmez, s. 16.

⁵⁰ Araç ve Erikli, s. 33.

hukuku ilkeleriyle uyumlu olarak, kişileri suç teşkil eden eylemlerden caydırmak düşüncesine dayansa da vergi cezalarının kamu alacağı olduğu, dolayısıyla af ile devletin bir kamu alacağından vazgeçtiği söylenebilir.⁵¹ TBMM'nin idari yaptırımlara ilişkin af yetkisinin kaynağı “genel ve özel af ilan etmek” değil; “yasama yetkisinin genelliği” ilkesi olduğu için⁵² dikkate alınacak olan Anayasanın 87'nci maddesindeki affa ilişkin düzenleme değildir.

Maddi ceza hukuku anlamında suç oluşturan vergiye ilişkin eylemleri ise şüphesiz vergi suçları olarak ayrı bir kategoride incelemek yerine yalnızca suç olarak değerlendirmek yeterlidir ve bu suçların affı, diğer suçlardan bir farkı olmadığı için Anayasanın 87'nci maddesinin kapsamındadır.⁵³ Vergi ödevlerine uymamak olarak nitelendirilen fiillerin vergi kabahati olarak nitelendirilip vergi (idari para) cezasına tabi tutulması ile Vergi Usul Kanununun 359'uncu ile 363'üncü maddeleri arasında düzenlenen kurallara aykırılık hallerinin vergi suçu olarak kabul edilip hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gerekir.⁵⁴ Bu anlamda, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahat olarak nitelendirilip vergi affı kapsamı altında değerlendirilebilecekken; kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlülerin özel işlerini yapma suç olarak nitelendirilip Anayasanın 87'nci maddesi kapsamında değerlendirilebilir.⁵⁵

Bu çalışmada dikkate alınan verginin aslı ve ferilerinin affı olup, vergi cezalarının affından kasıt ise maddi ceza hukuku anlamında cezalar değil; idari yaptırım gerektiren fiillerdir. Anayasa Mahkemesi de 18 Temmuz 1994 tarih ve E.1994/46, K.1994/57 sayılı kararında bu ayrımı net bir şekilde ifade etmektedir:

“Vergi hukukunda, vergi suçları ve cezaları; mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Malî ve idari nitelikteki suç ve

⁵¹ Dönmez, s. 17. Nami Çağan'a göre, vergi cezaları zarar karşılığı olmayıp, cezai niteliktedir ve amacı, devletin uğradığı zararı tazmin etmek değil; zararı aşan tutara karşılık olarak kamu suçluyu cezalandırmaktır. Vergi Usul Kanununda öngörülen kaçakçılık ve usulsüzlük cezaları, idari merciler tarafından ve kamu cezası niteliği gösteren müeyyidelerdir. Vergi cezalarında öngörülen müeyyidelerin hürriyeti bağlayıcı ceza olmaması bunun aksini göstermez. Çağan, s. 113-114.

⁵² Döner, s. 50. Nihal Saban'a göre, Anayasanın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, verginin konulup kaldırılmasıyla bağlantılı olduğu için vergi afları da TBMM'nin yetkisindedir ve yasa ile çıkartılabilir. Yani Saban vergi aflarını 73'üncü madde kapsamında ele almaktadır. Saban, 2014, s. 187; Saban, 2001, s. 458.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ Karakoç, 2013, s. 1273.

⁵⁵ *Ibid.*

cezalarda eylem ve yaptırım, idari yöntemlerle saptanmaktadır. Vergi idaresince suç olarak saptanan fiiller için yargı kararına gerek olmadan, vergi idarelerince ceza verilmektedir. Bu tür suçların yaptırımı, mali ve idaridir.”⁵⁶

TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ UYGULANMASI

Vergi afları; kısa vadede gelir vergilerinde bir artış yaratması, yönetsel zorunluluklar veya politik nedenlerle kullanılabilir. ⁵⁷ Sadece gelişmekte olan ülkelerde değil; gelişmiş ülkelerde de vergi affına başvurulmakla beraber, gelişmekte olan ülkelerde vergi affı çoğunlukla kapsamlı bir vergi reformu⁵⁸ olmaksızın sıkça kullanılmaktadır.⁵⁹

Birçok ülkede vergi affının uygulanması, afları gerekli kılan mali, ekonomik, politik ve sosyal nedenlerin varlığına işaret etmektedir.⁶⁰ Türkiye’de de vergi (ve sigorta prim) aflarına sıklıkla, özellikle 1960 yılından beri hemen hemen her yıl başvurulmaktadır.⁶¹ 1960 yılı öncesi ile sonrasındaki af kanunları arasında amaç ve nitelik bakımından farklılıklar mevcuttur.⁶² 1980’li yıllardan sonra vergi aflarına ilişkin düzenlemeler, sadece vergi borç ve cezalarının affedilmesiyle sınırlı kalmamış; kamu alacaklarının tahsilatlarının hızlandırılması, matrah artırımı yapma karşılığı yükümlülükler vergi incelemelerinin dışında kalma olanağı, bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması gibi farklı ad ve içeriklerle de affa başvurulmuştur.⁶³

Türk hukukunda 1906 yılındaki “irade-i seniye” affına kadar giden bir geçmişle beraber, 1960-2003 yılları arasında neredeyse her yıla bir

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, E.1994/46, K.1994/57, Kt.18.7.1994.

⁵⁷ Savaşan, s. 42.

⁵⁸ Bir vergi affının görece başarılı bir neticeye ulaşmasını sağlamak için gerekli koşullar için bkz. Yaraşır, s. 181-182; Edizdoğan ve Gümüş, s. 109-111; Kargı ve Yüksel, s. 41. Recai Dönmez vergi affı uygulamasının başarılı olabilmesi için gerekli temel koşullar olarak şunları saymıştır: 1. Vergi affı yalnızca bir kereye özgü olmalı, 2. Af vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmeli, 3. Sağlanacak bağışıklıklar affa katılımı teşvik edecek düzeyde olmalı, 4. Af dönemi yeterli uzunlukta olmalı, 5. Affın tanıtılması ve halklar ilişkiler kısmına gerekli özen gösterilmeli. Dönmez, s. 54-60.

⁵⁹ Savaşan, s. 42; Kargı ve Yüksel, s. 38.

⁶⁰ Savaşan, s. 43; Yaraşır, s. 176, 179. Vergi aflarının nedenleri için bkz. Yaraşır, s. 179-182; Edizdoğan ve Gümüş, s. 102-104; Kargı ve Yüksel, s. 31-32; Çetin, s. 173; Dönmez, s. 48-53; Narinoğlu, s. 2-28.

⁶¹ Savaşan, s. 43.

⁶² Edizdoğan ve Gümüş, s. 113.

⁶³ Öz ve Çubukçu, s. 249.

tane düşecek şekilde vergi ve sigorta prim affi çıkarılmıştır.⁶⁴ 2003 yılından sonra 2008 tarihli ve 2011 tarihli iki af yasası daha çıkarılmıştır.⁶⁵ Son olarak 2013 ve 2014 yıllarında vergi affına başvurulmuştur.⁶⁶

Türkiye'deki aflar içerik olarak farklılık göstermektedir. Nitekim kimileri sadece vergi asıllarına yönelikken; kimileri vergi aslına ek olarak, faizler ve zamları da kapsamaktadır. Vergi affı ile bu yükümlülükler kısmen veya tamamen ortadan kaldırılabilirken; bunları ödeme kolaylığı sağlayan düzenlemeler veya bunlardan daha hafif içerikte yeni mali yükümlülükler de getirilebilmektedir.⁶⁷ Bu nedenle afların kapsadığı yükümlüler ile af süreleri ve sebepleri değişiklik gösterebilmektedir.⁶⁸ Bununla beraber, vergi afları ile kastedilenin genel olarak verginin aslı ve cezaları olduğu dikkate alınarak, vergi affı kavramının vergi hukukundaki af sorununu bütün boyutlarıyla ele aldığı göz önünde bulundurulmalıdır.⁶⁹

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ KAPSAMINDA VERGİ AFFININ ELE ALINMASI

Vergi aflarıyla beraber, vergi aflarından faydalanan yükümlüler ve faydalanmayan/faydalanamayan yükümlüler bakımından bir ayırım ortaya çıkar.⁷⁰ Vergi aflarının rutin bir hal alması, “afı aklanmayı alışkanlık haline getiren ve vergisel yükümlülüklerini af beklentisi içinde yerine getirmeyen bir mükellef tipinin” varlığını ortaya çıkarmaktadır.⁷¹ Böyle bir durumun vergi uygulamalarında zafiyet oluşturup oluşturmayacağı, vergisini ödeyen yükümlülerin vergi uyumu bakımından⁷² nasıl bir etki oluşturacağı önemli bir tartışma konusudur.⁷³ Ancak bu çalışmada

⁶⁴ 1960-2003 yılları arasında Türkiye'de çıkarılan vergi ve sosyal sigorta prim aflarını gösteren tablo için bkz. Savaşan, s. 53. Türkiye'de 1980 sonrası af kanunları ve değerlendirilmesi için bkz. Yaraşır, s. 182-185. 1924 ve 2003'teki vergiler olmak üzere arada çıkarılan vergilere ilişkin tablo için bkz. Çetin, s. 177. 2013 yılı dahil olmak üzere o zamana kadar çıkarılan vergi aflarının tablosu için bkz. Yurdakul, s. 79.

⁶⁵ Yaraşır, s. 185

⁶⁶ 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, Kabul Tarihi: 10.09.2014, (*Resmî Gazete*, 29116 Mükerrer).

⁶⁷ Yaraşır, s. 177; Edizdoğan ve Gümüş, s. 113.

⁶⁸ Yaraşır, s. 182; Edizdoğan ve Gümüş, s. 113.

⁶⁹ Kargı ve Yüksel, s. 31.

⁷⁰ Savaşan, s. 43.

⁷¹ *Ibid.*, s. 43-44.

⁷² Af ve vergisel uyum açısından çizilen teorik bir çerçeve için bkz. *Ibid.*, s. 49-51. Vergi affının vergi mevzuatına uyumu azaltacağına dair görüşler için bkz. Edizdoğan ve Gümüş, s. 108.

⁷³ “Vergi affının fayda ve maliyet analizi” için bkz. Savaşan, s. 45-46.

incelenen, büyük ihtimalle bilinçli olarak geciktirilmiş vergi borçlarının affa uğramasını bekleyen yükümlünün, bu beklentisinin karşılanmasıyla⁷⁴ dürüst yükümlülerin hukuk karşısında bir haksızlığa uğrayıp uğramadığıdır. Bu değerlendirilmenin yapıldığı çerçeveyi ise Anayasadaki vergilendirmeye ilişkin ilkeler oluşturmaktadır. Aşağıda öncelikle vergi hukuku ile anayasa hukuku arasındaki sıkı ilişkiye değinilecek, ardından anayasal ilkeler açısından vergi affi değerlendirilecektir.

1. Vergi Hukuku ile Anayasa Hukuku Arasındaki İlişki

1215 yılında imzalanan Magna Carta'dan beridir, vergisel tepkiler hukuk devleti ve anayasa sürecinde önemli bir etkiye sahiptir.⁷⁵ Magna Carta'da İngiltere Kralı ile İngiltere toplumu arasında harçların ve vergilerin belli bir düzene bağlanması öngörülmüştür.⁷⁶ Belgede gelirlerin ve giderlerin her yıl yeni baştan onaylanması, yani bütçenin yıllık onanması sisteminin kabulüyle bütçe hakkı kavramı oluşmuştur ki anayasal gelişmelerde verginin somut bir hareket noktası oluşturması da bu gereklilikle bağlantılıdır.⁷⁷ Öyle ki vergi hukuku, anayasa hukukunun öncülüğünü yapmıştır.⁷⁸ Parlamentoların kazandığı ilk yetki vergilendirme yetkisi olmuştur.⁷⁹ Nitekim parlamentoların mali yetkileri, yasama veya hükümeti denetleme yetkilerinden çok daha eski bir yetkidir. Hatta parlamentoların mali organ olarak ortaya çıktığı, kanun yapma yetkisinin ise daha sonra parlamentoya geçtiği söylenebilir.⁸⁰

Vergi hukuku, özellikle mülkiyet hakkı olmak üzere, temel hak ve hürriyetlerle karşılıklı ve yakın ilişkili olup, ekonomik hayatı geniş ölçüde etkilemektedir. Bu hukuk dalının hukuk devleti açısından değerlendirilmesi de, en başta anayasa hukuku eksenli olmalıdır.⁸¹ Devletin gücünü sınırlayan temel belge olan anayasalar, vergilendirme konusunda da devletin sınırsız yetkisinin olmadığını, kişilere tanınan hakların hukuk devleti ilkesine uygun olarak sınırlandırılabilceğini güvence altına almaktadır.⁸²

⁷⁴ *Ibid.*, s. 44.

⁷⁵ Şenyüz, 2014, s. 82.

⁷⁶ Kargı ve Yüksel, s. 27.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ Karakoç, 2007, s. 63; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 7.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ Bu iddia İngiliz anayasa tarihine bakılarak ileri sürülmektedir. Gözler, 2009, s.365-366.

⁸¹ Şenyüz, 2014, s. 82; Karakoç, 2007, s. 82.

⁸² *Ibid.*, s. 82-83; Karakoç, 2007, s. 63.

Vergilerin, vergilendirme ilkeleri çerçevesinde toplanması ile etkin ve (görelî olarak) adil bir finansman aracı olarak kullanılması ve ekonominin genel dengesini bozmadan devletin harcamalarını finanse edilebilmesi her zaman tartışmalı bir husus olmuştur.⁸³ Vergi afları da bu tartışmada kendine bir yer bulmaktadır. Bu nedenle, vergi affının Anayasaya uygunluğunun incelenmesi de anayasal vergilendirme ilkeleri üzerinden yapılacak bir tartışmayı gerektirir. Affın sadece belli bir gruba uygulanması vergilendirmenin eşitlik ve adalet ilkelerine uygun değildir.⁸⁴ Aşağıda vergi affı ile doğrudan bağlantılı anayasal ilkeler ve vergi affının bu ilkelere uygunluğu ele alınmıştır.

2. Anayasal Vergilendirme İlkeleri

Vergi ödevinin, 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinin "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı bölümü altında yer aldığı düşünüldüğünde ve madde düzenlemesine bakıldığında, devletin demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olarak finansmanını vergilerden sağlayacağı; yani finansmanını adil bir vergi sistemiyle gerçekleştirmeyi hedeflediği anlaşılmaktadır.⁸⁵ Bu durum, vergilendirmenin kişi hak ve özgürlüklerine müdahale olmasının yanı sıra diğer bir yönünü oluşturmaktadır.⁸⁶

73'üncü madde dikkate alındığında, anayasal vergilendirme ilkeleri olarak karşımıza; vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergi adaleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi çıkar.⁸⁷ Bunların yanı sıra anayasal vergilendirme ilkeleri arasında sayılması gereken diğer ilkeler hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ve ölçülülük ilkesidir.⁸⁸ Yine belirtmek gerekir ki hukuk devleti ilkesinin yanı sıra sosyal devlet ilkesinin vergi hukukunda özel bir yeri vardır.⁸⁹

Hukuk sisteminin tamamına içkin bir ilke olan *hukuk devleti ilkesi*, kısaca, hukukun üstünlüğünün devletin her organı ve kişiler tarafından benimsenmesi ve hukuka bağlı kalınması gerekliliğini ifade eder.⁹⁰

⁸³ Savaşan, s. 51-52.

⁸⁴ Edizdoğan ve Gümüş, s. 108.

⁸⁵ Saban, 2001, s. 456.

⁸⁶ Karakoç, 2007, s. 82.

⁸⁷ *Ibid.*; Soydan, 1998, s. 100.

⁸⁸ Karakoç, 2013, s. 1263. Aynı ilkeler için bkz. Gerçek ve diğerleri, s. 51-60. Eserde hukuk devleti ilkesi, yükümlü haklarını etkileyen anayasal ilkeler altında ele alınmış olsa da; biz bu çalışmada söz konusu ilkeyi doğrudan anayasal vergilendirme ilkelerinden biri olarak değerlendirdik.

⁸⁹ Karakoç, 2007, s. 63.

⁹⁰ Karakoç, 2013, s. 1263.

Yasama ile yürütme organının yargısal denetime tabi tutulması, Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı, kanunların ve diğer hukuk kurallarının Anayasaya ve hukuka uygunluğu ile her türlü iş ve işlemlerin yargısal denetimi, kazanılmış haklara dokunulamaması, kanuni idare, idarenin mali sorumluluğu hukuk devleti ilkesini somutlaştıran alt ilkelerdir.⁹¹ Devletin vergilendirme ile kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmesi nedeniyle hukuk devleti ilkesi, bu yetkinin kullanılmasında keyfiliği önleyerek vergi hukuku açısından bir sınır özelliği taşımaktadır.⁹²

Vergilendirmede adalet ilkesi kabul edilen bir diğer ilkedir. Bununla beraber bu ilkenin nasıl gerçekleştirileceği tartışmalıdır.⁹³ Zira soyut bir kavram olan vergi adaleti zamana, yere, değer yargılarına ve ideolojiye göre değişmektedir.⁹⁴ Vergi afları da bu tartışmanın bir parçasını oluşturur.⁹⁵ Vergi adaleti temelde eşitlik ilkesine dayanırken, bu eşitlik mali güç üzerinden gerçekleştirilmektedir.⁹⁶ Eşitlik ilkesi ile bağlantılı olduğu için bu ilkeyi eşitlik ilkesi kapsamında ele alacağız.

Anayasal vergilendirme ilkeleri yukarıda bahsedilenler olmakla beraber vergilendirmede adalet ilkesinin bir gereği olan ve Anayasada genel olarak da düzenlenmiş olan eşitlik ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi vergi afları değerlendirmesinde öne çıkan ve dikkate alınması gereken ilkelerdir. Bu nedenle bu çalışmada, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerine uygunluk bakımından vergi afları değerlendirilmiştir.

i. Eşitlik ilkesi

Eşitlik ilkesinin vergilendirmeye ilişkin uzantısı olan⁹⁷ Anayasanın 73'üncü maddesinden yola çıkarak mali güç üzerinden gerçekleştirilebilen bir eşitlikten bahsetsek de, bu madde vergilemede eşitlik veya ayrımcılık yasağı ile ilgili özel bir durum içermez.⁹⁸ Bu nedenle mali gücün, anayasal eşitlik ilkesi ile birlikte değerlendirilmesi gerekir. Bu aşamada Anayasanın 10'uncu maddesi devreye girmektedir.⁹⁹ 10'uncu maddede bir yanda kanun önünde eşitlik ilkesi; diğer yanda dil, ırk, Anayasada

⁹¹ *Ibid.*, s. 1263-1264; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 39.

⁹² *Ibid.*

⁹³ Kargı ve Yüksel, s. 26.

⁹⁴ Karakoç, 2013, s. 1285.

⁹⁵ Kargı ve Yüksel, s. 26.

⁹⁶ Şenyüz, 2014, s. 87.

⁹⁷ Soydan, s. 103.

⁹⁸ Saban, 2014, s. 67.

⁹⁹ *Ibid.*, s. 68.

belirtilen diğer sebepler ve benzeri sebeplere dayanılarak ayırım yapılmaması yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesi mutlak eşitliği değil, “nispi eşitlik” anlayışını benimsemiştir.¹⁰⁰ Mahkeme eşitliği, aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı; farklı hukuksal durumda olan kişilerin farklı kurallara tabi tutulması şeklinde açıklarken, aynı durumda olanların haklı nedene dayanarak farklı kurallara tabi tutulmasını eşitlik ilkesine aykırı görmez. Dolayısıyla aynı veya farklı duruma bakılırken hukuksal durum, farklı hukuksal duruma bakılırken haklı neden göz önünde tutulur.¹⁰¹ Anayasa Mahkemesi kamu yararı ve haklı nedenin, “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili”, “makul ve adil” olmasını aramaktadır. Getirilen bir düzenleme, birbirini tamamlayan ve güçlendiren bu üç ölçütten birine uymuyorsa, eşitlik ilkesine aykırılık söz konusu olabilir. “Çünkü eşitliği bozduğu öne sürülen kural haklı bir nedene dayanmamakta ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmamış olmaktadır.”¹⁰²

Anayasa Mahkemesine göre eşitlik veya farklılığın ölçüldüğü “hukuksal durum”un ve ayrı muamele için “haklı neden”in ne olduğunun tespit edilmesi gerekir.¹⁰³ Mahkemenin, eşitlik ilkesini ihlal iddiasını değerlendirirken, ayrıcalıklı duruma getirmenin haklı nedeni olarak kabul ettiği durumlar şunlardır: Hukuksal yapı veya nitelik farkı, vergi konusunda nitelik farklılıkları, kamu yararı ve mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik nedenler.¹⁰⁴

¹⁰⁰ Gözler, 1999, s. 314.

¹⁰¹ Saban, 2014, s. 66; İnceoğlu, s. 50-51, 55. Anayasa Mahkemesinin bu konudaki kararları: Anayasa Mahkemesi, E.1990/35, K.1991/13, Kt.6.6.1991 (*Resmi Gazete*, 27.10.1994-22094); Anayasa Mahkemesi, E. 1988/3, K. 1989/4, Kt.18.1.1991 (*Resmi Gazete*, 03.05.1989-20157), *AMKD*, Cilt 1, Yıl 2001, Sayı 25, s. 30-32; Anayasa Mahkemesi, E.1992/22, K.1992/40, Kt.17.6.1992 (*Resmi Gazete*, 09.01.1995-22518), *AMKD*, Cilt 1, Yıl 1996, Sayı 31, s. 33-34. Anayasa Mahkemesi daha yeni kararlarında, eşitlik ilkesinden ayrılma kriteri olarak “haklı neden”e değil, “Anayasanın 13. maddesindeki nedenler”e dayanmayı tercih etmiştir. Züleyha Keskin, *Kamu Hizmetinde Eşitlik İlkesi*, İstanbul, On İki Levha, 2015, s. 32, 95. dipnot. Bu kriter haklı neden kriterine göre daha belirgin ve daha kolay uygulansa da, Anayasanın 13’üncü maddesindeki genel sınırlama sebeplerinin kaldırılmasıyla beraber pozitif temelden yoksun hale gelmiştir. Gözler, 1999, s. 317.

¹⁰² Anayasa Mahkemesi, E.1991/13, K.1992/10, Kt.19.2.1992 (*Resmi Gazete*, 17.11.1994-22114). *AMKD*, Cilt 1, Yıl 1995, Sayı 30, s. 101.

¹⁰³ Soydan, s. 103.

¹⁰⁴ *Ibid.*, s. 105-106.

Anayasa Mahkemesi, eşitlik ilkesinin uygulanmasında karşılaştırma kriteri olarak mali güce göre vergilendirme ilkesini dikkate almaktadır.¹⁰⁵ Mali güç yaklaşımı, kişilerin mali gücüne göre ayrılması ve herkesin mali gücü oranında vergiye tabi tutulmasını gerektirir.¹⁰⁶ Bu şekilde vergilemede ödeme gücüne dayalı bir adalet sistemiyle “dikey eşitlik” ve “yatay eşitlik” ortaya çıkmıştır. Ödeme gücü aynı olanların aynı miktarda vergiyi ödemesi yatay eşitlik iken; farklı ödeme gücü olanların farklı miktarda ödeme yapmaları “dikey eşitlik”tir.¹⁰⁷ Soydan’a göre, yükümlü grupları arasındaki belirgin fark ölçüsü, eşitlik ilkesinin özünde mevcuttur ve Anayasa Mahkemesinin “hukuki durum farklılığı” ölçüsüyle örtüşür.¹⁰⁸ Dolayısıyla “mali güç” farklılığından başka, “hukuksal yapı ve nitelik” ve “vergi konusundaki nitelik” farklılıkları birer ölçü olabileceken, kamu yararı ile mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik nedenlerin ölçüt olarak kullanılması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır.¹⁰⁹

Soydan’ın bizim de katıldığımız açıklamasında belirttiği gibi, ölçüt olarak kabul edilebileceğini ileri sürdüklerimiz –“hukuksal yapı ve nitelik” ile “vergi konusundaki nitelik”- yükümlü gruplarının bizzat kendilerine yönelen ölçütlerdir ve bunlara dayalı ayrımlar açıkça keyfi bir sınıflandırma oluşturmadığı sürece eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.¹¹⁰ Ancak kamu yararı ile teknik nedenlere dayanılarak gerçekleştirilen farklılaştırma, devletin bundan beklediği faydaya yöneliktir.¹¹¹ Bunların herhangi bir fiili eşitsizliği değiştirmeye yönelik, “farklı hukuksal durumda olanlarla” bağlantılı sebepler olmadığı yeterince açıktır. Dolayısıyla bu nedenlere dayanarak eşitliği bozan bir düzenlemenin Anayasaya uygun kabul edilmesi mümkün değildir.

ABD Yüksek Mahkemesinin bir kararı, bu konuda bize yön gösterebilecektir. Mahkemeye göre,

“farklı vergilendirmesine izin verip vermediğini anlamak için, farklı muamelenin ‘iki sınıf arasındaki belirgin farklılıklarla’ doğrudan ilgili olup olmadığı ve ‘bu farklılıkların söz konusu muameleyi haklı kılıp kılmadığı’ araştırılmalıdır... Bunun için, Devletin iki benzer grupta yer alan emekliler arasında ayırım

¹⁰⁵ *Ibid.*, s. 103.

¹⁰⁶ Karakoç, 2013, s. 1285.

¹⁰⁷ Kargı ve Yüksel, s. 28; Mualla, Kumrulu ve Çağan, s. 41; Saban, 2014, s. 68.

¹⁰⁸ Soydan, s. 107.

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ *Ibid.*

yapmada haklı bir sebebi bulunup bulunmadığı değil, bu gruplar arasında herhangi bir farkın bulunup bulunmadığı gösterilmelidir... Ne kadar önemli olursa olsun, Devletin ayrımcı bir vergiden beklediği faydanın, ayrımcı muameleye tabi tutulan iki grubun niteliğinin araştırılması ile hiçbir ilgisi yoktur.”¹¹²

Almanya’da Alman hükümeti 1990 Vergi Reformu çerçevesinde çıkarttığı Vergi Affı Kanununun Anayasaya uygunluğu hakkında üç anayasa hukukçusundan görüş istemiştir.¹¹³ Bu anayasa hukukçularından biri, bizim de bu çalışma boyunca savunduğumuz görüştedir. Buna göre, af kanunu açıkça Anayasaya aykırıdır; çünkü bir taraftan dürüst olmayan yükümlülerin dürüst yükümlüler karşısında ayrıcalıklı bir konuma yerleşmesine sebep olmaktadır; diğer yandan verginin aslını da içeren bu af, ceza bağışıklığına işaret etmektedir.¹¹⁴ Af kanununun Anayasaya uygunluğu bakımından sıkıntı bulmayan ikinci hukukçunun yanı sıra danışılan üçüncü hukukçu, vergilerin tahsilinden vazgeçilmesini, hukuk devleti ilkesine aykırılık olarak görmektedir. Söz konusu hukukçuya göre, her ne kadar vergi afları kanunla çıksa da, vergi yönetiminin yürürlükteki kanunlara göre gerçekleşmiş vergi alacaklarını tahsil konusunda bağlı yetki ile donatıldıkları dikkate alınınca, yürütülen teorik tartışma hala anlamlı olmaktadır.¹¹⁵

Türk doktrinde de af kurumunun lehine¹¹⁶ ve aleyhine görüşler yer almaktadır.¹¹⁷ Af aleyhine öne sürülen iki gerekçeden biri vergi yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren yükümlüler açısından afların adil bir uygulama teşkil etmemesi,¹¹⁸ diğeri ise af uygulamasının

¹¹² US Supreme Court. Phillips Co. v. Dumas Independent School Dist. 36 U.S. 376 (1960)’dan aktaran Soydan, s. 106-107.

¹¹³ Dönmez, s. 19.

¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹⁵ *Ibid.*, s. 20.

¹¹⁶ Vergi affını savunanlar şu sebeplere dayanmaktadırlar: 1. Siyasi, ekonomik ve mali bunalım dönemlerinden sonra affın gerekliliği, 2. Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz, kuralının vergi suçları açısından değerlendirilmesi gereği, 3. Vergi suçlarının diğer suçlara göre toplum için daha az tehlike oluşturması, 4. Vergi denetiminin yetersizliğinin yol açtığı olumsuzlukları giderme, 5. Affın gelir yönetiminin bir aracı olarak kullanılması, 6. Affın vergi yasalarına yükümlülerin gönüllü itaatini sağlayıcı bir araç olarak başvurulması, 7. Vergi yönetiminin ve vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi, 8. Affın hızlı bir gelir kaynağı olarak gerekliliği, 9. Af yanlısı diğer görüşler. Dönmez, s. 30-41; Edizdoğan ve Gümüş, s. 104-107.

¹¹⁷ Af yanlısı ve af karşıtı görüşler için bkz. Yaraşır, s. 177-178; Edizdoğan ve Gümüş, s. 104-109; Çetin, s. 174-177; Sayar, 1987, s. 76-77.

¹¹⁸ Şenyüz, 2014, s. 92

piyasa ekonomisinde dürüst yükümlüler aleyhine haksız rekabet yaratmasıdır¹¹⁹ ki bizce bu gerekçe de adil olmayan uygulamanın kapsamında değerlendirilebilir.

Vergi kaçakçılığı, piyasanın ekonomik koşullarına nazaran daha az riskli ve aslında büyük ölçüde garantili ve ucuz finansal kaynak sağlama yollarından biri olarak gerçekleştirildiğinden, af bu tutuma hizmet ederek, bu yöndeki eğilimi arttırmanın yanı sıra, dürüst yükümlüler aleyhine haksız rekabet yaratmaktadır.¹²⁰ Vergi zamanında tahakkuk ettirilmez veya eksik tahakkuk ettirilirse, tespit edilen bu eksiklik, hazine parasının kullanıldığı süreye göre hesaplanıp gecikme faiziyle beraber ödenir. Bu gecikme faizi piyasa oranının üzerinde bir faizdir ki¹²¹ vergi affı ile bu faiz affedildiğinde, gecikme faiziyle karşı karşıya kalmamak için vergisini ödeyen dürüst yükümlüler aleyhine haksızlık yapılmış olacaktır.¹²² Dürüst yükümlüler vergilerini tam zamanında ödedikleri için kendilerinin sermayesi sınırlandırılmaktayken; kötü niyetli yükümlüler ödemeleri gereken vergiyi işletmelerinde hibe, kredi gibi kullanarak yatırımlarını genişletme imkanına sahip olmaktadır.¹²³ Ödeme gücü olduğu halde vergilerini ödemeyerek, ödeme yapmaktan kaçındıkları bu miktarı faizsiz olarak başka yerlerde kullanan kişiler için vergi affının uygulanması adeta bu kişilerin ödüllendirilmesine, dolayısıyla adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı sonuçlara yol açmaktadır.¹²⁴

Yükümlüler arasındaki yatay eşitlik vergi afları aracılığıyla kanun eliyle bozulmaktadır.¹²⁵ Vergisini zamanında ödemeyenler, ödeyenlere göre ekonomik olarak devlet eliyle daha avantajlı konuma getirilmektedir.¹²⁶ Vergisini zamanında ödeyen yükümlülerin ticari alanda haksız rekabete maruz kalmalarına da yol açan bu eşitsizlik, Devletin teşebbüs özgürlüğünü sağlamak için haksız rekabeti önlemek yönündeki anayasal yükümlülüğüne de aykırılık oluşturmaktadır.¹²⁷

¹¹⁹ Yaraşır, s. 178-179; Edizdoğan ve Gümüş, s. 108.

¹²⁰ Yaraşır, s. 179. Bu durum yalnızca dürüst yükümlüler aleyhine haksız rekabet yaratmakla kalmamakta; aynı zamanda piyasa ekonomisindeki gelişmeyi de olumsuz etkilemektedir. *Ibid.*

¹²¹ Kargı ve Yüksel, s. 37.

¹²² Edizdoğan ve Gümüş, s. 108. Vergi affının olumsuz etkileri için bkz. Kargı ve Yüksel, s. 31; 38-40.

¹²³ Edizdoğan ve Gümüş, s. 108.

¹²⁴ *Ibid.*

¹²⁵ Şenyüz, 2014, s. 92

¹²⁶ Kargı ve Yüksel, s. 38.

¹²⁷ Şenyüz, 2014, s. 94.

Doktrinde de vergi affının eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiğine dair güçlü bir görüş vardır. Vergi aflarının Anayasaya uygunluğunun özellikle vergi cezaları ve vergi asıllarının affı üzerinde yoğunlaştığına dikkat çeken Nami Çağan, dürüst yükümlüler ile dürüst olmayan yükümlüler arasında bu konuda yapılacak bir ayırımın doyurucu bir sebebe dayanmadığı gerekçesiyle, Anayasanın 10'uncu maddesindeki “kanun önünde eşitlik” ilkesi bakımından uygunluğun sağlanamayacağını ileri sürmektedir.¹²⁸ Recai Dönmez'e göre, pişmanlık ve ıslah kurumları ile vergi suçlarının kayrılmasına bir nebze katlanılabilsede, verginin aslını da kapsayan bir afta, dürüst yükümlüler karşısında dürüst olmayan yükümlülerin hileli davranışlarına ayrıcalık tanınmış olacağı için bu durum, Anayasanın 73'üncü maddesindeki “vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı” amacına ters düşmektedir.¹²⁹ Servet Armağan da vergi affının, devlete zamanında ve eksiksiz vergisini ödeyenlere dolaylı bir haksızlık oluşturduğunu belirtmektedir.¹³⁰ Vergi affının Anayasanın 10'uncu maddesine açıkça aykırılık teşkil ettiğini belirten yazar, 2001 yılına kadar yapılan 19 ayrı vergi affını, eşitlik ilkesinin 19 kere çiğnenmesi olarak niteleyerek bu eşitsizliğe vurgu yapmıştır.¹³¹

ii. Hukuki güvenlik ilkesi

Vergi affı açısından dikkate alınacak bir diğer ilke kişilerin mevcut düzenlemelere güvenerek hayatlarını, iş ve işlemlerini düzene koyabilmesi, kazanılmış haklarına dokunulamaması anlamına gelen *hukuki güvenlik ilkesidir*.¹³² Vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmeleri ve kendilerini buna göre ayarlamaları için bu ilke, vergi hukukunda özel bir önem arz etmektedir.¹³³ Hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağını ve (aleyhe) vergi yasalarının geriye yürümezliğini gerektirir.¹³⁴

Vergi affında hukuki güvenlik ilkesi açısından tartışılan husus geriye yürümezlik meselesidir. Vergi yasaları da geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamalıdır. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk

¹²⁸ Çağan, s. 20.

¹²⁹ *Ibid.*, s. 20-21.

¹³⁰ Armağan, s. 360.

¹³¹ *Ibid.*, s. 361.

¹³² Karakoç, 2013, s. 1285, 1289; Mualla, Kumrulu ve Çağan, s. 45.

¹³³ *Ibid.*, s. 45.

¹³⁴ *Ibid.*, s. 46.

düzenine olan güvenini sarsacak, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı bozacak, kişinin gelecek dönemlere ilişkin planlarını vergi yasalarına göre yapmasını engelleyecektir.¹³⁵

Vergi affının vergi yükünü ortadan kaldırması veya hafifletmesi nedeniyle yükümlünün aleyhine bir durumun mevcut olmadığı, dolayısıyla geriye yürümezlik bazında hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmediği ileri sürülebilir. Ancak vergi affına yönelik değerlendirme, vergisini ödemiş yükümlü perspektifinden yapılmalıdır. Afftan yararlananlar için vergi affı bu ilke bakımından sıkıntı yaratmasa da, vergisini zamanında ödemiş yükümlüler için aynı şey söylenemez. Getirilen vergi affının, dürüst yükümlü için lehe bir durum getirmediği kesindir. Kişinin zaten mevcut olan vergi borcunun ödediği, dolayısıyla vergi affına ihtiyacı kalmadığı, bu nedenle getirilen vergi affı ile bir yarar sağlamasa da bir zarar elde etmediği ileri sürülebilir. Bu iddiaya katılmak mümkün değildir. Bunun sebebi şüphesiz eşitlik ilkesinin ihlali ile doğrudan bağlantılıdır.¹³⁶ Vergi hukukunda eşitlik ilkesi öncelikle kanun önünde eşitlik ilkesi anlamına gelir. Kanun önünde eşitlik de yalnızca kamusal haklar ve yükümlülükler bakımından eşitliğin sağlanmasını değil, aynı durumda bulunan kişilerin kanun karşısında hak ve yükümlülük (nimet ve külfet) bakımından eşit olmasını gerektirir.¹³⁷

Vergisini ödemiş yükümlünün, ödemeyen yükümlüden bağımsız olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Özellikle günlük ve ticari hayatta dürüst ve dürüst olmayan yükümlüler açısından farklı sonuçların ortaya çıktığına eşitlik ilkesi kapsamında değindik. Dolayısıyla eşitlik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi birlikte ele alınmalıdır. Vergi affı ile beraber, adeta dürüst yükümlüye vergi yükü getirilmişçesine, hukuki güvenlik ilkesi sarsılmış olacaktır. Neticede bir tarafın, ödemekle yükümlü olduğu borcu ödemesi, kendisi ile aynı hukuksal durumda bulunan diğer tarafın bu borcu ortadan kaldırılınca, ödeyen kişi için getirilmiş ekstra bir yük halini alacaktır.

Yusuf Karakoç'un ifadesiyle aktarırsak: "Vergi yükünü artırıcı hükümlerin geçmişe yürütülmesi kadar, lehe olmasına rağmen aynı durumda olan herkese ve her konuya uygulanması gereken hükümlerin geçmişe yürütülmemesi de hukuka aykırıdır ve hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmektedir."¹³⁸ Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi açısından, aleyhe

¹³⁵ *Ibid.*, s. 47.

¹³⁶ Aynı yönde bkz. *Ibid.*, s. 49.

¹³⁷ Kumrulu, 1979, s. 156.

¹³⁸ Karakoç, 2013, s. 1293-1294.

olan düzenlemelerin geçmişte yürütülmemesi kadar, lehe olan düzenlemelerden de aynı durumda olan herkesin yararlanabilmesi gerekir.¹³⁹ Ancak bu gereklilik vergi affı uygulamalarında sağlanmamaktadır. Bunun yanı sıra vergisini ödeyen yükümlünün, vergi affıyla beraber vergisini ödemeyen yükümlünün daha avantajlı konuma geldiğini görmesiyle hukuki güvenliğinin sağlanacağına olan inancı da şüphesiz ki sarsılmaktadır.¹⁴⁰

Anayasada vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm yoktur. Ancak Anayasa Mahkemesi, vergi yasalarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tabi tutabilecektir.¹⁴¹ Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergi yükünü artıran bir vergi yasası hükmü, gerçek geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilir.¹⁴² Vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce vergi yükünü artıran bir yasa hükmü gerçek olmayan geriye yürüme olarak nitelendirilebilecek ve geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, getirdiği vergi yükü açısından ölçsüz değilse hukuki güvenlik ilkesine aykırı olarak değerlendirilmeyebilecektir. Anayasa Mahkemesi bu değerlendirmeyi, her somut olayda, kamu yararı ile yükümlülerin hukuki güvenliklerini karşılaştırarak yapacaktır.¹⁴³

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi aflarına yöneltilen en büyük eleştiri, af uygulamasının eşitlik ilkesine aykırı sonuç doğurmasıdır. Türk hukukunda eşitlik ilkesinin düzenlendiği en üst Anayasanın 10'uncu maddesidir. Anayasa Mahkemesinin 10'uncu madde karşısında vergi aflarını nasıl değerlendirdiği, vergi afları ile eşitlik ilkesi arasında nasıl bir ilişki kurduğu önemlidir.

Vergi affının zedeleme riski gösterdiği yön, kanun önünde eşitlik ilkesidir. Kanun önünde eşitlik ilkesi, Anayasadaki “devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır” ifadesinden dolayı, yasama, yargı ve

¹³⁹ *Ibid.*, s. 1295.

¹⁴⁰ Aslanpınar, s. 309.

¹⁴¹ Mualla, Kumrulu ve Çağan, s. 47.

¹⁴² *Ibid.*, s. 49. Gerçek geriye yürüme ile gerçek olmayan geriye yürüme kavramları için bkz. *Ibid.*, s. 47.

¹⁴³ *Ibid.*, s. 50.

yürütme organına (ve ayrıca doğrudan doğruya idareye) hitap etmektedir.¹⁴⁴ Dolayısıyla TBMM'nin çıkaracağı vergi affını düzenleyen bir kanun da bu yükümlülükten ve denetimden azade değildir. Hatta vergilendirmede (genellik ve) eşitlik ilkesini gerçekleştirme noktasındaki ilk görev yasama organına düşmektedir. Yasa koyucunun vergi yükümlülükleri veya vergi konuları açısından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri göz önünde bulundurarak farklı düzenlemeler yapması mümkündür; ancak bu düzenlemeler Anayasa Mahkemesinin denetimine tabidir.¹⁴⁵ Anayasa Mahkemesinin yasa koyucunun bu konudaki takdir yetkisini keyfi olarak kullanıp kullanmadığını, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını denetlemek yetkisi ve eşitlikle ilgili kurallara açıkça aykırı düzenlemeleri iptal etme yükümlülüğü vardır.¹⁴⁶

Anayasa Mahkemesi, 3239 sayılı Kanunun¹⁴⁷ Geçici 4'üncü maddesinin Anayasaya aykırılığını değerlendirdiği 19 Mart 1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında, vergi affını eşitlik ilkesi bakımından değerlendirmiştir.¹⁴⁸ Geçici 4'üncü maddenin, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte "adlarına vergi ve ceza tarhedilen yükümlülerin vergi borcu aslı 300.000 (dahil) lirayı aşmayanların vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31/12/1985 tarihine kadar ödeyenler için; kesilen cezaların terkin edilmesinin ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmamasının eşitlik ilkesini düzenleyen Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı olduğu" öne sürülerek iptali istenmiştir. Anayasanın 10'uncu maddesini açıkça ifade eden Anayasa Mahkemesi, geçici 4'üncü maddenin Anayasaya uygunluğuna dair şu yorumu yapmıştır:

¹⁴⁴ Gözler, 1999, s. 312.

¹⁴⁵ Mualla, Kumrulu ve Çağan, s. 41; Soydan, s. 104.

¹⁴⁶ Mualla, Kumrulu ve Çağan, s. 41.

¹⁴⁷ "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergisi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki I Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun."

¹⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, Kt.19/3/1987 (*Resmi Gazete*, 12.11.1987-19632), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGereke=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

“Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında söz konusudur. Dava konusu Geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11/12/1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün yükümlüler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o takdirde zedelenirdi.”¹⁴⁹

Anayasa Mahkemesinin, bu yorumla, devletin akçeli işlerinin mevzubahis olduğu vergilendirme ve vergi affı noktasında adeta eşitlik ilkesini değerlendirmekten kaçındığı görülmektedir. Mahkemenin yalnızca 10’uncu maddenin ifadesini tekrarlayarak, vergi hukukunda temel olan yatay ve dikey eşitlik ilkelerine hiç değinmemesi ilginçtir. Yine Mahkeme, eşitlik kavramını kimler arasında değerlendirmesi gerektiğini anlamazdan gelmiş gibidir. Çünkü Mahkeme, başvuruyu yanlış anlamışçasına, eşitlik ilişkisini, vergi borcunun aslı 300.000 lirayı aşmayan yükümlüler; yani söz konusu maddeye tabi olmak bakımından hukuki statülerinin aynı olduğu yeterince açık olan kişiler arasında aramıştır. Oysa Kanunun zaten vergi affını, vergi borcunun aslı 300.000’i aşmayan kişilerden bir kısmı ile sınırlı tutması mevzubahis değildir. Ancak böyle olsaydı Anayasa Mahkemesi’nin baktığı yön kabul edilebilirdi. Başvuru başka bir yönden yapılmıştır. Mahkemeye yapılan iptal başvurusunun dilekçesinde, geçici 4’üncü maddeyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın “vergi ve cezasını iyiniyetle zamanında veya 11/12/1985 tarihinden önce ödeyenleri” cezalandırdığı, “bu tarihten sonra ödeme yapanları” ise adeta ödüllendirdiği öne sürülerek, söz konusu maddenin Anayasanın 10’ncu maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesi ihlal edildiği iddia edilmiştir. Mahkemenin eşitlik ilkesini, zamanında vergisini ödeyenler ile ödemeyenleri, vergi affı neticesinde eşitsiz bir konuma sokup sokmadığını değerlendirmesi gerekirdi. Mahkeme bu konuda yalnızca şunu söylemekle yetinmiştir:

“Ancak, maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak yükümlüleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir ayla bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir. Bu nedenlerle

¹⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, Kt.19/3/1987.

söz konusu maddenin Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı bir yönü yoktur.”¹⁵⁰

Açıkça görülüyor ki Mahkeme bu yorumuyla aslında yalnızca eşitlik ilkesini vergi hukuku açısından değerlendirmekten kaçınmamış; aynı zamanda vergi affı konusunda bir yorum yapmaktan imtina etmiştir. Mahkeme “vergi affının kamu yararını sağlayıcı sonuçlarına” değinerek 10’uncu madde yönünden aykırılık olmadığına hükmetmiştir. Ancak kendince gördüğü “eşitsizlik izlenimi”ni, içeriğini net olarak açıklamadığı “kamu yararı”na dayandırıp bir izlenimden ibaret tutması, Mahkemenin vergi affını değerlendirirken yükümlü haklarından ziyade Devletin korunmasını dikkate aldığını göstermektedir.

Anayasa Mahkemesinin yükümlüler arasındaki “farklılaşmayı” meşru kabul etmesine yol açan “kamu yararı” ilkesi gerçekten hukuki bir ölçüt mü sorusu akıllara gelmektedir.¹⁵¹ Örneğin, Mahkemenin önemli kamu yararlarından biri olarak gördüğü “idarenin ve yargının yükünü”n azaltılmasının yükümlüler lehine yorumlanabilecek bir öneminin olduğu iddia edilemez. Yine “vergi ihtilaflarını azaltmak” sebebi incelendiğinde; idarenin vergilendirme işlemlerinde hukuka uygun davranmamasıyla ortaya çıkan bu ihtilafların¹⁵² azalmasının yükümlülerden öte Devletin yararına olduğu nettir.

Eşitlik ilkesini değerlendirirken Mahkemenin “mali güç” ölçütünü dikkate alması gerekirdi. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin hukukilik değil, yerindelik denetimi yaptığı iddia edilebilir.¹⁵³ Elbette mali güç eşitlik ilkesini değerlendirmede tek kriter değildir. Ancak eşitlik ilkesini ele alırken değindiğimiz gibi bu ilkeye uygunluk için önemli olan, ayrımcı düzenlemenin kişinin hukuksal durumunu dikkate alan bir neden olmasıdır ve bu nedenle kamu yararının bir gerekçe olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Kamu yararı gerekçesiyle Mahkemenin af içeren düzenlemeyi eşitlik ilkesine aykırı bulmaması yerindelik denetimidir. Anayasa Mahkemesi’nin yerindelik denetimi yapması ise şüphesiz yasaktır. Zira yerindelik denetimi “hukuk devleti ilkesinin tipik ihlalidir.”¹⁵⁴

¹⁵⁰ Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, Kt.19/3/1987.

¹⁵¹ Saban, 2001, s. 461.

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ *Ibid.*, s. 462-464. Aynı yönde görüş için bkz. Aslanpınar, s. 299-320.

¹⁵⁴ Gözler, 2000, s. 178.

Vergi affının kapsamı açıklanırken ifade edildiği gibi vergi hukukunda affa ilişkin düzenlemeler “af” kelimesi geçmeden farklı şekillerde yapılmaktadır. Bu şekillerden biri de “tahsilatın hızlandırılması” adı altında gerçekleştirilen aflardır.¹⁵⁵ Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanunun¹⁵⁶ Anayasaya aykırılığı iddiasıyla iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması, Mahkemenin vergi hukuku söz konusu olunca eşitlik ilkesini ihmal ettiğine dair bir karar örneği daha teşkil etmektedir. 24.6.1993 tarih ve E.1992/29, K.1993/23 sayılı bu kararda¹⁵⁷ vergi affının yükümlü hakları, dolayısıyla eşitlik ilkesi açısından incelenecek maddesi, Kanunun 1’inci maddesidir. Buna göre;

“iptali istenen Kanun ile; genel olarak bu kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan veya asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş bulunan yahut bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup halen ödenmemiş olan; vergi, resim ve harçların tamamı ile bu alacak asıllarına isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30’unun dört eşit taksitte Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla kalan % 70’inin tahsilinden vazgeçilmektedir.”

Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruda, söz konusu düzenlemenin Anayasanın 2’nci maddesinde belirtilen sosyal devlet ilkesini ihlal ettiğine değinilmiştir. Buna göre, Anayasanın 73’üncü maddesindeki “malî güce göre vergilendirme ilkesi”, “sosyal devlet telakkisinin” vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu nedenle iptali istenen Kanunun, Anayasaya, genel hukuk kurallarına, "Hukuk Devleti" ve "Sosyal Devlet"e olan güveni sarsacağı belirtilmiştir. Başvuruda 10’uncu maddeye aykırılık iddiasında da bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesinin değerlendirmesine gelince, Mahkemeye göre;

“Anayasa’nın 5. maddesinde öngörülen toplumun refah ve huzurunun sağlanması, kamu giderlerine ilişkin kaynakların

¹⁵⁵ Saban, 2001, s. 464.

¹⁵⁶ Kanun no. 3787 (*Resmî Gazete*, 3.4.1992-21191).

¹⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993 (*Resmî Gazete*, 5.2.1992-21133), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/99d8c4d1-7dda-49e5-af80-efee9839da2a?exclude=Gereke=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

zamanında ve en ekonomik yoldan Hazine'ye aktarılmasıyla mümkündür. Vergi aslını kaldırmaya yetkili olan Yasakoyucunun, buna bağlı gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının bir bölümünden vazgeçmek suretiyle Hazine alacaklarına tahsil edilebilir nitelik kazandırmasında kamu yararı olmadığı söylenemez.”¹⁵⁸

Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi yine “kamu yararı” gerekçesiyle vergi affını haklı görme yoluna gitmiştir. 10’uncu maddeyle ilgili olarak ise Mahkeme şunları söylemiştir:

“Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler için değişik kuralları ve uygulamaları gerekli kılabilir. Başka bir anlatımla, durum ve konumlarındaki farklılıkların doğurduğu zorunluluklarla, Anayasa’da öngörülen kamu yararı ya da başka nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa’nın eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilemez.”¹⁵⁹

Yalnızca bu ifadelerden Anayasa Mahkemesinin “kamu yararı ya da başka nedenler”den kastının ne olduğunun anlaşılması mümkün değildir; çünkü Mahkemenin bu yönde bir netleştirme çabası yoktur. Mahkeme önünde değerlendirmek zorunda olduğu somut bir olay yokmuşçasına; adeta soyut olarak 10’uncu maddeyi değerlendirmiş gibi “kimi kişiler için değişik kuralların ve uygulama”ların gerekliliğinden, kamu yararı veya başka nedenlere dayanılarak farklı uygulamaların getirilebileceğinden bahsetmektedir. Somut olayda bu “kamu yararı”nın, ilgili Kanunun gerekçesinde yer alan ve tamamen Devletin, özeld idarenin menfaatiyle bağlantısının ne olduğu, bu olayda değişik uygulamaların gerekliliğinin nereden kaynaklandığını ifade edilmiş değildir. Anayasa Mahkemesi için bu konunun tartışılması gereksizdir. Çözüm nettir:

“Aynı hukuksal konumda olmalarına karşın vergi borcunu ve diğer yükümlülüklerini zamanında yerine getirenlerle, getirmeyenlerin kamu yararı amacıyla farklı kurallara bağlı tutuldukları anlaşıldığından iptali istenen kurallar eşitlik ilkesine aykırı görülmemiştir.”¹⁶⁰

¹⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993.

¹⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993.

¹⁶⁰ Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993.

Anayasa Mahkemesi kararından alıntılanan yukarıdaki iki paragrafa bakarak, burada iki temel noktaya değinmek gerekiyor. Birincisi, Anayasa Mahkemesinin “durum ve konumlarındaki özelliklerin farklı uygulamaları” gerekli kılabilceği hususunu, kamu yararı ile beraber ele almasıdır. Yani kanaatimizce Mahkeme, bu uygulamalara sebep olan farklılıklar ile kamu yararını beraber değerlendirmeyi öngörmektedir. İkinci nokta ise Mahkemenin açıkça “aynı hukuksal konumda olmalarına karşın” kamu yararı amacı ile farklı uygulamayı eşitlik ilkesine aykırı görmemesidir. Bizce Mahkeme de eşitlik ilkesini değerlendirirken, bu ilkeye aykırı olmayan bir düzenlemenin, uygulanacağı olay veya kişinin farklı hukuksal durumunu göz önüne almış olması gerektiğini yani yalnızca “kamu yararı” gerekçesiyle eşitlik ilkesinin değerlendirilemeyeceğini kabul etmekle veya bunu görünürde inkar etmemekle beraber, kararında bunu göz ardı etmeyi ve bu çelişkiye düşmeyi bilinçli olarak tercih etmiştir.

Anayasa Mahkemesinin, eşitlik ilkesi ve diğer ilkeler bakımından bizzat “vergi affını” dikkate almadığı o kadar nettir ki Mahkeme ortada bir vergi affının olup olmadığını, yukarıdaki değerlendirmelerin sonrasına bırakmaktadır:

“Maddelerde vazgeçilen kamu alacağına ilişkin düzenlemeler verginin aslıyla ilgili olmayıp bunun fer'i nitelikteki uzantıları olan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarıyla ilgilidir. Belirlenen kamu alacaklarında indirim yapılabilmesi, vergi aslının tamamen ödenmesi koşuluna bağlanmıştır. Başka bir anlatımla, malî güce göre alınan vergi aslının, bir bölümünden vazgeçilmesi ya da affedilmesi söz konusu değildir.”¹⁶¹

Anayasa Mahkemesi, adeta doktrindeki vergi affına ilişkin tanımları yerle bir etmiştir. Vergi affının yalnızca verginin aslını değil gecikme zammı, faizi ve vergi cezalarını da kapsayabileceğini belirtmiştik. Neticede söz konusu feriler, vergiyle beraber kamu alacağını oluşturmaktadır ve bu alacaklardan vazgeçilmesi de şüphesiz ki af kapsamındadır. Anayasa Mahkemesinin bu kararı, affın kapsamını böyle belirleyen Mahkemeden vergi affının dürüst yükümlüler açısından yarattığı eşitsizliği görmesini beklemenin iyimserlik olduğunu göstermektedir. Mahkemenin böyle bir yorumu yapma sebebi gayet

¹⁶¹ Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993.

açıktır. Tam da vergi affı ile eşitlik ilkesi arasında kurmasını beklediğimiz bağlantının yokluğunu ispatlamaya çalışmaktadır. Mahkemeye göre;

“gecikme zammı ve gecikme faizi ile vergi cezaları, verginin zamanında ödenmesini sağlayan yaptırımlardır. İptali istenen maddelerde vergi aslında herhangi bir indirim öngörülmemekte aksine tamamının ödenmesi koşuluyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının bir bölümünden vazgeçilmektedir. İptali istenen kurullarla Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen malî güç ilkesi ile ... arasında bir ilgi kurulamamıştır.”¹⁶²

Yukarıdaki ifadelerle ilgili şunlara değinmekle yetinelim. Gecikme zammı, faizi ve vergi cezalarının verginin zamanında ödenmesini sağlayan yaptırımlar olması, vergi aslına bağlı olan bu ferilerin kamu alacağı olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Yaptırım konusuna gelince; bu durum bizi tam da dürüst yükümlüler aleyhine bir eşitsizliğin yaratıldığı görüşüne götürür. Zira dürüst yükümlüler, söz konusu yaptırımlara uğramamak adına belli şeylerden feragat ederek –örneğin yatırım yapmaktan- vergisini ödediğinde; zamanında vergisini ödemeyen ve yaptırımdan da kurtulan kişinin lehine, dürüst yükümlünün ise aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle yükümlü hakları bakımından vergi affı değerlendirilirken enflasyonist ortamın dikkate alınması gerekirdi. Böyle bir inceleme yapılmadan malî gücün değerlendirilebilmesi, dolayısıyla eşitliğin sağlanması mümkün olmayacaktır.¹⁶³ Mahkeme affın haksız rekabete yol açması hususunu göz ardı ederek yükümlü açısından böyle bir değerlendirme yapma gereği duymazken, Devletin menfaatine yapacağı değerlendirmede enflasyonist ortamı dikkate almaktadır.

Anayasa Mahkemesinin 24 Haziran 1993 tarih ve E.1992/29, K.1993/23 sayılı kararında Anayasanın 10'uncu maddesi bakımından dikkat çeken bir diğer nokta, dava konusu kanunun 22'nci maddesindeki düzenlemenin iptaline karar verilmesidir. İlgili kanunun 22'nci maddesinde, kanunun Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve birinci derecedeki yakınları ve bunların hissedarı buldukları ortaklık ve şirketler için uygulanmayacağı belirtilmektedir. Bu düzenlemenin 10'uncu maddeye aykırılığını değerlendiren Mahkemeye göre;

¹⁶² Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993.

¹⁶³ Saban, 2001, s. 462-463.

“3787 sayılı Yasa, tahsil edilemeyen kamu gelirlerinin tahsilatının hızlandırılması ve vergi ihtilaflarının en aza indirilmesini sağlamak amacıyla tüm mükellefler için yapılmış bir düzenlemedir. Bu düzenlemede, haklı ve geçerli nedenlerin olması durumunda kimi istisnalar ve muafiyetlerin olması doğaldır. Ancak, Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ile birinci derecedeki yakınlarının bu yasadaki yararlanamayacaklarının öngörüldüğü kuralın haklı bir nedeninin bulunduğu söylenemez.... Maddede belirtilen kişilerin birinci derecedeki yakınlarının dışlanmasında eşitsizlik daha da belirgindir. Bu nedenle, madde Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırıdır; iptali gerekir.”¹⁶⁴

Kanunun 22'nci maddesine ilişkin olarak Anayasa Mahkemesinin kararı şüphesiz mevcut bir eşitsizliğin tespitine dayanmaktadır ve bu nedenle bu karar açısından bir sıkıntı yoktur. Ancak Anayasa Mahkemesinin söz konusu yasanın farklı maddelerine ilişkin bu farklı değerlendirmesi göstermektedir ki Mahkeme yalnızca, mevcut düzenlemenin vergisini ödemeyenler açısından bir eşitsizlik yaratıp yaratmadığını değerlendirmekle yetinecektir. Daha önce de belirttiğimiz gibi bu çalışmada değinilen, vergi affı ile ortaya çıkan eşitsizlik; yani vergisini ödemiş olanlar ile olmayanlar arasındaki eşitsizliktir. Elbette, bu örnekte olduğu gibi, vergi affı içeren bir düzenleme vergisini ödemeyen yükümlüler arasında eşitsizlik yaratabilir, ancak bu çalışmamızın konusu değildir.¹⁶⁵

Anayasa Mahkemesinin 24.06.1993 tarih ve E.1992/29, K. 1993/23 sayılı kararında Anayasanın 10'uncu maddesine aykırılık nedeniyle iptal ettiği bir diğer hüküm kanunun 17'nci maddesidir. Bu maddeye göre, “Bu Kanuna göre ödenecek olan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi

¹⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993.

¹⁶⁵ Buna bir başka örnek olarak, 22.11.2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun ve 10.07.2009 tarih 27284 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5917 sayılı Kanunun affa ilişkin düzenlemelerinin vergisini ödememiş kimi yükümlüler arasında eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar doğurduğu iddialarını içeren bir çalışma için bkz. İleri, 2010a, s. 291-297 ve İleri, 2010b, s.275-285. 5811 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının Anayasanın 2'nci ve 73'üncü maddelere aykırılığı iddiası Anayasa Mahkemesine taşınmış, Mahkeme söz konusu kararında bir aykırılık olmadığına karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi, E.2008/116, K.2010/85, Kt.24.06.2010 (*Resmi Gazete*, 30.11.2010-27771), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b7cc2821-9417-44d4-a2c8-ba46d966830c?exclude=Gerekce=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

cezalarının toplamı doğmalarına neden olan alacak aslını geçemez." Yani ödenecek vergi cezalarının, gecikme zamlarının ve gecikme faizlerinin ayrı ayrı %30'ları alınmak suretiyle ödenecek miktar saptanacak, bu tutarların toplamı doğmalarına neden olan alacak aslını geçemeyecektir.¹⁶⁶ Anayasa Mahkemesine göre,

"kural gereğince ödenmesi gereken vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizinin alacak aslını geçemeyeceğinin öngörülmesi nedeniyle, borcun üzerinden geçen yıl ne olursa olsun ödenecek miktar aynı olacaktır. Başka bir anlatımla, borcunu bir yıl sonra ödeyen mükellefle iki yıl sonra ödeyen mükellef üst sınır nedeniyle aynı miktarı ödeyecektir. Böylece borcunu uzun süre ödemeyen mükellef yararına imtiyazlı bir durum yaratılmaktadır. Farklı durumda olanlara aynı kural uygulanarak imtiyazlı bir durum yaratılması Anayasa'nın 10. maddesine aykırılık oluşturur."¹⁶⁷

Mahkemenin değerlendirdiği ve eşitliğe aykırı bulduğu bu madde esasen vergi affına ilişkin hususa çok benzemektedir. Mahkeme, kanunun 1'inci maddesini incelerken yaptığı gibi bir değerlendirme yapsaydı, 17'nci maddenin de eşitlik ilkesine aykırı olmadığına karar verecekti. Çünkü aynı mantıktan bakıldığında, mevzubahis olan af düzenlemesine ilişkin düzenlemedir ve bu düzenleme vergisini ödemeyen herkes için geçerlidir. Ancak Anayasa Mahkemesi burada fiilen ortaya çıkacak eşitsizliği görmüştür. Mahkemenin de öngördüğü gibi, bu düzenleme ile vergisini ödemesi gereken kişi, bu yükümlülüğü yerine getirmesi gereken tarihten itibaren ne kadar süre geçerse geçsin, üst sınır nedeniyle diğerleriyle aynı miktarı ödeyecektir ve bu da aslında borcunu uzun süre ödemeyen yükümlü lehine imtiyazlı bir durumun yaratılması demektir. Mahkeme, bizim bu çalışmada yansıtmaya çalıştığımız bakış açısını yalnızca bu madde için fark etmiş görünmektedir. İşte nasıl vergisini uzun süre boyunca ödememiş kişi bu düzenleme nedeniyle, vergisini daha kısa zamandır ödemeyen kişi karşısında imtiyazlı duruma geçecekse, vergi affından yararlanan tüm yükümlüler de vergisini zamanında ödeyenler karşısında imtiyazlı konuma geçmektedir. Bizce arada herhangi bir fark yoktur. Yalnızca Mahkemenin bakış açısı değişmektedir. Yoksa Mahkemenin burada da "ortada kamu yarar vardır" deyip bir eşitsizlik tespit etmemesi mümkün olabilecekti ve bizim 1'nci madde açısından eleştirdiğimiz aynı durum ortaya çıkacaktı.

¹⁶⁶ İleri, 2010b, s. 282.

¹⁶⁷ Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993.

Kamu yararı kavramının içeriği, konusu veya maddesi belirli değildir ve bu belirsizlik Anayasa Mahkemesi kararlarına da yansımaktadır.¹⁶⁸ “Kamu yararı”nın değerlendirilmesinin ve nitelendirilmesinin neye, kime, hangi norm, karar veya en azından duruma göre olduğuna dair somut bir ölçütün bulunmaması nedeniyle, Anayasa Mahkemesi de önüne gelen uyumsuzluklarda, kamu yararını gerekçe göstererek birbirinden farklı, hatta birbirine zıt kararlar verebilmektedir.¹⁶⁹

27 Eylül 1988 tarih ve E.1998/9, K.1988/28 kararında¹⁷⁰ Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 73’üncü maddesindeki “mali gücüne göre vergi ödeme” yükümlülüğüne değinip, gecikme faizine ilişkin değerlendirme yaparken şu yorumu yapmıştır:

“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. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet câri 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.”¹⁷¹

Yani Anayasa Mahkemesi yukarıda anlattığımız ihtimalin –vergisini ödemeyen yükümlünün bu parayı başka amaçlarla kullanarak çeşitli yararlar sağladığının- bilincindedir. Bu bilinç, ancak söz konusu yarar Devlet aleyhine olduğunda ifşa edilmektedir. Mahkeme, aynı durumun vergisini ödeyen dürüst yükümlüler aleyhine de olduğu, dolayısıyla eşitlik ilkesine aykırı olduğu noktasında ise suskun kalmaktadır. Mahkemeye göre,

¹⁶⁸ Akıllıoğlu, 1991, s. 3.

¹⁶⁹ Aslanpınar, s. 319.

¹⁷⁰ Anayasa Mahkemesi, E.1998/9, K.1988/28, Kt.27.9.1988 (Resmi Gazete, 26.12.1988-20031), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/4eb8ee4a-ed51-4c44-b8f8-d3f4676d50e6?exclude=Gerekce=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

¹⁷¹ Anayasa Mahkemesi, E.1998/9, K.1988/28, Kt.27.9.1988.

“enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden ‘gecikme faizi’ adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır.”¹⁷²

Uzlaşma kurumuna ilişkin bir düzenlemenin dava konusu olduğu bu kararda, yukarıdaki ifadeden, Anayasa Mahkemesinin -enflasyonist ortam da dikkate alındığında- devletin bir kısım kamu alacağından vazgeçmesinin, bu borcu zamanında ödemiş dürüst yükümlüler aleyhine bir eşitsizlik yarattığının farkında olduğunu göstermektedir; ancak Mahkeme vergi afları bakımından bu yönde bir değerlendirme yapmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin “vergi borcunu ödeyenle ödemeyen mükellefi birbirinden ayırt etmek, ödeyeni korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak” amaçlarını kamu yararı olarak değerlendirdiği bu kararında, yukarıdaki kararlardaki kamu yararı anlayışıyla ne kadar çeliştiği açıktır.¹⁷³

Tüm bunlar göstermektedir ki Anayasa Mahkemesi, vergi kanunları söz konusu olduğunda, Anayasayı “Devlet’le okumayı” tercih etmektedir. Bunu yaparken de “kamu yararı” kavramına sığınmaktadır.¹⁷⁴ Mahkemenin kamu yararı ile gösterdiği sebeplerin ne kadar kamunun yararına olduğu ve bu kavramın içeriğinin ne kadar netleştirildiği ayrı bir tartışma konusudur. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi vergiye ilişkin bir düzenlemedeki farklılığın eşitlik ilkesine aykırı olmaması için yükümlülerin hukuksal durumlarındaki farklılığın göz önünde tutulması gerekir ve kamu yararının, vergisini ödemeyen yükümlülerin hukuksal durumlarının ödeyenlerden farklı olduğuna dair getirdiği bir bağlantı yoktur. Bu nedenle, her halükarda vergi aflarının gerek eşitlik gerekse hukuki güvenlik ilkelerin aykırı olduklarının tespiti gerekirdi.

SONUÇ

Vergi affına ilişkin bir görüş, Anayasaya vergi ve vergiye ilişkin cezalara ilişkin genel ve özel affın çıkarılamayacağına dair bir hükmün

¹⁷² Anayasa Mahkemesi, E.1998/9, K. 1988/28, Kt.27.9.1988.

¹⁷³ Aslanpınar, s. 310-311.

¹⁷⁴ Soydan, s. 117.

konulmasını öngörürken;¹⁷⁵ af yetkisi kullanılarak cezalandırma hakkından vazgeçilmesinin, devletin bu yetkiyi ancak çok zorunlu durumlarda kullanması gerekliliğini ortaya çıkardığını iddia edenler vardır.¹⁷⁶ Bir diğer görüş ise vergi affının eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasasına aykırılık oluşturmaması için hukuk devleti iddiasındaki devletin, dürüst yükümlülerin zararını telafi edici mekanizmalar sunması gerektiği yönündedir.¹⁷⁷ Şüphesiz vergi affı ile beraber, dürüst yükümlüler aleyhine ortaya çıktığını iddia ettiğimiz eşitsizliğin telafi edici mekanizmalarla giderilmesi halinde fiili eşitliğin sağlanma ihtimali vardır. Ancak bu mekanizmaları uygulaması beklenen kurum bizzat affı çıkaran yasama organı olduğuna göre, bunu nasıl gerçekleştirilebileceği muammadır. Ayrıca objektif olarak hangi mekanizmaların gerçekten telafi edici olabileceği sorusu ise ortada kalacaktır.

Yukarıda açıklananlar ışığında vergi affının çıkarılma gerekçeleri, ortaya çıkardığı eşitsizlik ve Anayasa Mahkemesinin af içeren vergi kanunların Anayasayı ihlal ettiği iddiasını değerlendirirken takındığı tutum bir arada değerlendirildiğinde; hukuk sisteminde, bir kısım yükümlü lehine vergi affı uygulamasının mümkün olmaması gerektiği rahatça söylenebilir. Birtakım yazarlar gibi görece başarılı bir vergi affı için gerekli koşulları öne sürerek, vergi affının ancak bu koşullarda uygulanmasını önermek ise af kurumuna başvuruyu meşrulaştırmaktan başka işe yaramayacaktır. Zira örneğin, bu koşullardan biri olan affın bir kereye mahsus olması gibi şart, affı çıkartan dönemin siyasi iktidarının aslında her defasında bizzat kendisinin dile getirdiği bir iddiadır.

Açıklanan tüm nedenlerle, Nihal Saban'ın vardığı şu sonuca katılmamak elde değildir: "Vergi afları vergi adaletinin sağlanmasına yönelik birer araç değildir, çünkü yaptığımız değerlendirmelerde bizi vergi hukukunun anayasal ilkeleri olan, adalet eşitlik gibi kavramlara götürmez. O halde sadece olgusal meşruiyete dayalı kamu, hukuksal meşruiyeti sağlamaz."

¹⁷⁵ Edizdoğan ve Gümüş, s. 116.

¹⁷⁶ Dönmez.

¹⁷⁷ Şenyüz, 2015, s. 353.

KAYNAKÇA

- Akıllıoğlu, Tekin (1991), “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 24, Sayı 2, s. 3-14.
- Araç, İbrahim ve Erikli, Hasan (2006), “Anayasanın 87’nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları”, *Yasama Dergisi*, Sayı 1, s. 25-44.
- Armağan, Servet (2001), “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, *Anayasa Yargısı*, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Sayı 18, s. 347-364.
- Aslanpınar, Y. Burak (2013), “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı”, *TBB Dergisi*, Sayı 104, s. 299-320.
- Aygün, Recep (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 369, s. 88-92.
- Çağan, Nami (1972), “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 29, Sayı 1, s. 111-122.
- Çetin, Güneş (2007), “Vergi Aflarının Vergi Yükümlülerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 14, Sayı 2, s. 181-187.
- Döner, Ayhan (2008), “Cezai ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM’nin Af Yetkisi”, *EÜHFD*, Cilt 12, Sayı 3-4, s. 33-54.
- Dönmez, Recai (1992), *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Edizdoğan, Nihat ve Gümüş, Erhan (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 164, s. 99-119.
- Gerçek, Adnan ve diğerleri (2015), *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Ankara, Seçkin.
- Gözler, Kemal (1999), *İdare Hukuku C. II*, Bursa, Ekin.
- Gözler, Kemal (2000), *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa, Ekin Kitabevi.
- Gözler, Kemal (2009), “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliđi Üzerine Bir Deneme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, c. I, s.365-366.

- İleri, Yusuf (2010a), “Varlık Barışı Dışında Tutulan Vergi İncelemelerinin Anayasa Hükümleri ve Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Değerlendirilmesi-I”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı 205, s. 291-297.
- İleri, Yusuf (2010b), “Varlık Barışı Dışında Tutulan Vergi İncelemelerinin Anayasa Hükümleri ve Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Değerlendirilmesi-II”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı 206, s. 275-285.
- İnceoğlu, Sibel (2001), “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasası Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, *Anayasa Yargısı*, Cilt 18, s. 41-70.
- Karakoç, Yusuf (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Yetkin.
- Karakoç, Yusuf (2013), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Özel sayı, s. 1259-1308.
- Kargı, Veli ve Yüksel, Cihan (2010), “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Yükümlüler Üzerine Etkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54. Seri, s. 23-44.
- Keskin, Züleyha (2015), *Kamu Hizmetinde Eşitlik İlkesi*, İstanbul, On İki Levha.
- Kumrulu, Ahmet (1979), “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:36, Sayı:1, s.147-162.
- Narinoğlu, Recep (1991), “1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 5, s. 26-40.
- Öncel, Mualla (2014), Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Öz, Semih ve Özkök Çubukçu, Dilek (2011), “Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 66, Sayı 2, s. 247-254.
- Öztürk, Bahri ve Erdem, Mustafa Ruhan (2013), *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Ankara, Seçkin, 13. Baskı.

- Saban, Nihal (2014), *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta.
- Saban, Nihal (2001), “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 18, s. 451-475.
- Savaşan, Fatih (2006), “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (‘Vergi Barışı’ Uygulama Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, s. 41-65.
- Sayar, Fikret (1987), “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 73, s. 65-78.
- Soydan, Billur Yaltı (1998), “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 119, s. 98-119.
- Şenyüz, Doğan (2014), “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, *Tesam Akademi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, s. 81-96.
- Taşkın, Yasemin (2010), “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2, s. 122-128.
- Şenyüz, Doğan (2015), *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa, Ekin Kitabevi.
- Yaraşır, Sevinç (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 379, s. 175-187.
- Yurdakul, Ali (2013), *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Bursa, Dora Yayıncılık.

Anayasa Mahkemesi Kararları

- Anayasa Mahkemesi, E. 1988/3, K. 1989/4, Kt.18.1.1991 (*Resmi Gazete*, 03.05.1989-20157), *AMKD*, Cilt 1, Yıl 2001, Sayı 25.
- Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, Kt.19/3/1987 (*Resmi Gazete*, 12.11.1987-19632),
[http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?](http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False)
excludeGerekce=False&wordsOnly=False (son erişim tarihi: 26.12.2015).
- Anayasa Mahkemesi, E.1990/29, K.1991/37, Kt.15.10.1991 (*Resmi Gazete*, 05.02.1992-21133),
<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bf6de552-cbfe-441e-b519->

53d5184f784e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False (son erişim tarihi: 26.12.2015).

Anayasa Mahkemesi, E.1990/35, K.1991/13, Kt.6.6.1991 (*Resmi Gazete*, 27.10.1994-22094).

Anayasa Mahkemesi, E.1991/13, K.1992/10, Kt.19.2.1992 (*Resmi Gazete*, 17.11.1994-22114). *AMKD*, Cilt 1, Yıl 1995, Sayı 30.

Anayasa Mahkemesi, E.1992/22, K.1992/40, Kt.17.6.1992 (*Resmi Gazete*, 09.01.1995-22518). *AMKD*, Cilt 1, Yıl 1996, Sayı 31.

Anayasa Mahkemesi, E.1992/29, K.1993/23, Kt.24.6.1993 (*Resmi Gazete*, 5.2.1992-21133), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/99d8c4d1-7dda-49e5-af80-efee9839da2a?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

Anayasa Mahkemesi, E.1994/46, K.1994/57, Kt.18.7.1994 (*Resmi Gazete*, 14.12.1995-22493), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/87fa17cd-e3ea-4db6-b561-c2dee0bc7193?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

Anayasa Mahkemesi, E.1998/9, K.1988/28, Kt.27.9.1988 (*Resmi Gazete*, 26.12.1988-20031), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/4eb8ee4a-ed51-4c44-b8f8-d3f4676d50e6?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).

Anayasa Mahkemesi, E.2008/116, K.2010/85, Kt.24.06.2010 (*Resmi Gazete*, 30.11.2010-27771), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b7cc2821-9417-44d4-a2c8-ba46d966830c?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (son erişim tarihi: 26.12.2015).