

TÜRKİYE ve BAZI OECD ÜLKELERİNDEKİ VERGİ AFLARININ KANUNİ DAYANAKLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

COMPARING THE LEGAL BASIS OF TAX AMNESTIES
IN TURKEY AND OTHER OECD COUNTRIES



Mehmet Emin TURAN*



Hünkar GÜLER**

ÖZ

Vergi afları vergi borcunun sonlanmasıyla olağanüstü bir yöntem olarak kullanılmakla birlikte, bugün, vergi politikasının bir aracı haline dönüşmüştür. Literatürde vergi afları, vergi gelirleri ve vergi uyumuyla ilişkisi bağlamında incelenmesine karşın vergi af kanunlarının yasal dayanakları üzerine kaleme alınmış sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışma, Türkiye ve bazı OECD ülkelerindeki vergi af kanunlarının yasal dayanaklarını incelemektedir. Hassaten anayasal vergileme ilkeleri ve mevcut vergi affı düzenlemelerinin hukuki dayanakları mukayese edilmekte ve politika önerilerine yer verilmektedir. Türkiye ve bazı OECD ülkelerinde vergi ve ceza hukuklarında vergi affının sarıh bir tanımı yapılmamakla birlikte anayasal ilkelere uygun olarak gerçekleştirildiği belirtilmelidir.

ABSTRACT

However tax amnesties had been employed as an unusual way to finish the tax debts, it has recently become a usual tool of tax policy. In literature, there are a small number of papers on the legal basis of tax amnesties even though tax amnesties have been analyzed with respect to tax revenues and tax compliance. This paper is to examine the legal basis of tax amnesty laws in Turkey and some OECD countries. Besides, this paper is to compare the principles of constitutional taxation and the legal basis of tax amnesties and suggest some policy recommendations. It's pointed out that tax amnesties enacted in this selected countries are in accordance with the principles of constitutional taxation despite there is no clear explanation of tax amnesties in tax and penalty laws.

* Araş. Gör., Niğde Ömer Halisdemir Üni., İİBF, Maliye Bölümü, mehmeteminturan@ohu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-5396-2137.

** Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üni., İİBF, Maliye Bölümü, gulerhunkar@ohu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-9805-284X.

TURAN, M. E., GÜLER, H. (Eylül 2020). Türkiye ve Diğer Oecd Ülkelerindeki Vergi Aflarının Kanuni Dayanaklarının Karşılaştırılması, *Vergi Raporu*, 252, (11-32).

Makale Türü: Araştırma

M.G.T.: 22.06.2020 / M.K.T.: 24.08.2020

Anahtar Kelimeler: Vergi affı, Anayasal Vergileme İlkeleri, Optimal Vergilendirme

Jel Sınıflandırma Kodları: H25, H29, K34

Keywords: Tax Amnesty, Principles of Constitutional Taxation, Optimal Taxation

Jel Classification Codes: K34, K39, H21

GİRİŞ

Vergi afları vergi borcunun sonlanmasıyla olağanüstü bir yöntem olarak kullanılmakla birlikte, bugün, vergi politikasının bir aracı haline dönüşmüştür. Vergi aflarına başvurulması temelde iki nedenden kaynaklanmaktadır. Bu nedenlerden ilki kısa vadede yüksek gelir elde etme arzusu ve diğeri vergiye gönüllü uyumun sağlanmasıdır. Vergi aflarına sıklıkla başvurulması ekonomik ve politik maliyetlerinin düşük olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi afları, vergi gelirleri ve vergi uyumuyla ilişkisi bağlamında incelenmekle birlikte vergi af kanunlarının yasal dayanakları üzerine kaleme alınmış sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışma, Türkiye ve bazı OECD ülkelerindeki vergi af kanunlarının yasal dayanaklarını incelemektedir.

Vergiye doğuran olayın vuku bulmasıyla birlikte devlet ile mükellef arasında alacak borç ilişkisi doğmaktadır. Vergi affı; ödeme, zamanaşımı, terkin, hata düzeltme, ölüm, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, yargı kararı gibi vergi borcunu kısmen veya tamamen ortadan kaldıran yollardan birisidir. Vergi af kanunları geriye yürümekte ve devlet cezalandırma yetkisi ve alacağından tek taraflı olarak feragat etmektedir. Hükümetler, vergi affıyla vergi aslı veya vergi ceza ve faizlerinin tahsilinden vazgeçmektedir. Türkiye ve diğer ülkelerde, yirminci yüzyılın başından bu yana, pek çok vergi affı çıkartılmıştır. Bu aflar, belirli bir reformun parçası olarak gündeme geldiğinde başarı şansının arttığı görülmektedir. Bu çalışmanın girişini takip eden

birinci bölümünde vergi affı kavramı açıklanmaktadır. İkinci bölüm vergi affının nedenleri üzerinde durmaktayken üçüncü bölümde vergi affını destekleyen ve karşı olan görüşler tartışılmaktadır. Çalışmanın dördüncü bölümü, Türkiye'deki vergi aflarının serencamı üzerinde durduktan sonra, Türkiye ve bazı OECD ülkelerinde vergi af kanunlarının yasal dayanağını araştırmaktadır. Çalışma, bulgular ve politika önerilerinin yer aldığı sonuç bölümüyle tamamlanmaktadır.

1- VERGİ AFFI KAVRAMI

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte devlet ile mükellef arasında alacak borç ilişkisi doğmaktadır. Vergi borcu, vergi mükelleflerinin, kanunların öngördüğü şekilde, vergi borçlarını ödemeleriyle son bulmaktadır. Vergi mükellefinin zamanında vergi borcunu ödemesi dışında zamanaşımı, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve terkin yollarıyla da vergi borcu nihayete erebilmektedir. Vergi borçlarının ortadan kalkmasında bir üçüncü yol ise vergi aflarıdır.¹ Devlet vergi affıyla vergisel alacaklarından tek taraflı olarak vazgeçmektedir. Vergi afları, vergi alacağı ve cezalarının aslı ve ferilerini kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaktadır. Vergi affında devlet, kamusal ihtiyaçların finansmanı için topladığı vergi, resim, harç ve vergi ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sonucu ortaya çıkan zararın tahsilinden vazgeçmekte ve mükellefler için bir fırsat sunmaktadır.²

¹ Hünkar GÜLER. "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi". Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt 19. Sayı 1. 2020. s.257.

² Sibel YILMAZ. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 1. 2017. s.266.

Vergi afları, vergi borcunun sonlanmasında olağanüstü bir yöntem olarak kullanılmakla birlikte, bugün, vergi politikasının bir aracı haline dönüşmüştür. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler vergi aflarını mali kurumlarının bir parçası haline getirmişlerdir.³ Kanunla düzenlenen vergi afları geçmişteki olaylar üzerinde etkisini göstermekte ve devlet alacağından ve cezalandırma yetkisinden tek taraflı olarak vazgeçmektedir.⁴ Kurumsal olarak vergi aflarını düzeltme affı (revision amnesty), inceleme affı (investigation amnesty) ve kovuşturma affı (prosecution amnesty) şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Düzeltme affı, mükelleflerin hesaplarını gözden geçirerek gizli tuttukları veya eksik beyan ettikleri matrahlarını cezasız olarak düzeltip beyan etmelerine olanak tanımaktadır. İnceleme affında devlet, af anlaşması yaptığı mükelleflerinin matrahlarını belirli koşullar altında düzeltmelerine imkân vermekte ve aftan yararlanan mükelleflerin ilgili dönemlerine ilişkin inceleme hakkından vazgeçmektedir. Kovuşturma affında ise devlet, takibe düşen veya kronikleşmiş alacaklarını, başlamış hukuki süreçleri sonlandırarak, alacağın belirli kısmından vazgeçerek mükelleflerden tahsile çalışmaktadır.⁵

2- VERGİ AFLARININ NEDENLERİ

Vergi aflarına başvurulması temelde iki nedenden kaynaklanmaktadır. Bu nedenlerden ilki

kısa vadede yüksek gelir elde etme arzusu ve diğeri vergiye gönüllü uyumun sağlanmasıdır. Bununla birlikte, vergi afları siyasi, teknik ve doğal afetler gibi nedenlerden de kaynaklanabilir.

Luitel'e göre⁶ ise hükümetler vergi aflarının uygulanmasında iki temel güdü ile hareket etmektedir. Bu güdülerden ilki vergi aflarının fiskal yönüne olan inanç ve ikincisi ise mali stresin azaltılması kaygısıdır. Alm ve Beck⁷, 1981-1990 yılları arasında ABD'nin 28 eyaletinde vergi af kanunları çıkartıldığını ve California, Illinois, Michigan, Massachusetts gibi eyaletlerde yüksek oranda vergi gelirleri elde edilirken; North Dakota, Idaho, Texas, Kansas ve Missouri gibi eyaletlerde ise vergi gelirlerinde ciddi bir artış gözlenmediğini belirtmektedir. Dolayısıyla yazarlar, vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini tartışmalı ve belirsiz bulmaktadır.

Bayer, Oberhofer ve Winner⁸, hükümetlerin vergi affına başvurmalarının mali ihtiyaçlardan, mükelleflerin gelecek vergi affı beklentilerinden ve vergi affının ekonomik ve politik maliyetlerinin düşük olmasından kaynaklandığı tespitinde bulunmaktadır. Parle ve Hirlinger⁹ ise vergi af programlarından toplanamayan büyük miktardaki vergilerin maliyetsiz bir şekilde toplanmasını, mükelleflerin gelecekte vergiye uyumunu arttırmasını ve kayıtdışı çalışan vatandaşların eyalet gelir sistemine dahil edilmesini beklemektedir. Bununla birlikte, vergi af programlarının başarılı

³ Hari Sharan LUITEL ve Mehmet Serkan TOSUN. "A Reexamination Of State Fiscal Health And Amnesty Enactment". International Tax and Public Finance. 2014. s.877.

⁴ Nihat EDİZDOĞAN ve Erhan GÜMÜŞ. "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı.164. 2013. s.102.

⁵ Ahmet EROL. *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*. İSMMMO Yayınları. İstanbul. 2011. s.142.

⁶ Hari Sharan LUITEL. *Is Tax Amnesty A Good Tax Policy?: Evidence From State Tax Amnesty in the United States*. London. 2014. s.43.

⁷ James ALM ve William BECK. "Tax Amnesties and Tax Revenues". Public Finance Review. Sayı. 4. 1990. s.433.

⁸ Ralph BAYER ve diğerleri. "The Occurrence Of Tax Amnesties: Theory And Evidence". Journal of Public Economics. Sayı.125. 2015. s.81.

⁹ William M. PARLE ve Mike W. HIRLINGER. "Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments". Public Administration Review. Sayı 3. 1986. s.247.

olabilmesi için vergi aflarına sıklıkla başvurulmaması, programın adil olup olmadığıyla ilgili mükelleflerin aklında soru işareti kalmaması, bir reformun parçası olarak gündeme gelmesi ve geniş bir mükellef kitlesini ilgilendiren programların inandırıcı olması gerekmektedir.

Savaşan¹⁰, ister sağ kanat ister sol kanat siyasetçiler olsun vergi affına başvurulduğunu, vergi aflarına muhalefet partilerinin de destek verdiğini ve vergi aflarının seçmenleri etkileme amacı taşıdığını belirtmektedir. Hükümetler, vergi aflarını kullanarak toplumla kendileri arasında bir uzlaşma yaratmakta ve vergi aflarını bir oy toplama ve iktidarını sürdürme aracı haline getirmektedir. Ayrıca, hükümetlerin demokrasi dışı yöntemlerle el değiştirmesi durumunda da yeni yönetim, eski yönetimin mali işlemlerini geçersiz kılmak amacıyla af yoluna başvurmaktadır.¹¹

Bununla birlikte, etkin bir vergi yönetimi ekonomik ve toplumsal gelişmeler karşısında gerekli hukuksal düzenlemeleri yaparak söz konusu değişime karşı uyum sağlamalıdır. Vergi yönetiminin bu gelişmeleri takip edememesi halinde kamu alacaklarının takip ve tahsili zorlaşmakta ve yargı önüne gelen uyuşmazlık dosya sayısı artmaktadır. Doktrinde gelişmiş ülkelerde kullanılması gerektiği ifade edilen beyana dayalı vergi sistemlerinde, söz konusu güncellemelerin etkin bir şekilde yapılamaması, vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır. Bu sorunların önlenmesi adına vergi aflarına başvuran hükümetler, vergi yönetimini daha etkin bir hale getirmeyi ve vergi yargısının iş yükünü azaltmayı hedeflemektedir.¹²

3- VERGİ AFFINI DESTEKLEYEN ve KARŞI OLAN GÖRÜŞLER

Mikesell ve Ross¹³, vergi yönetimlerinin vergi affını uygulayıp uygulamama konusunda bir tercihte (trade-off) bulunduklarını belirtmektedir. Vergi afları toplumu vergi kaçakçılarıyla bir anlaşma yapmaya itmekte; lakin bu durum genel adalet ilkelerini zedelemektedir. Dürüst mükellefler özel bir anlaşma ile kandırıldıklarını ve bu durumun sadece vergi kaçakçılarına yaradığına inanmaktadır. Netice itibarıyla, vergi yönetimleri, tarihsel olarak, ilave bir gelir elde etmek ile vergiye (kanunlara) uyumu zayıflatmak arasında kalmaktadır. Leonard ve Zeckhauser¹⁴, vergi affının 7 faydası olduğunu söylemektedir. Bunlar; i) toplanamayacak durumda olan geçmiş borçların bir kısmının toplanabilmesi, ii) kurallara yeniden uyum sağlanmasına yardımcı olması, iii) gelecekle ilgili bilgi ve öngörümüzü arttırması, iv) topluma, istemeden bir kabahate karışan ve pişmanlık duyanları affetme imkânı tanınması, v) sosyal bir hizipleşme veya bireysel suçlardan kaynaklanan etkinlik kaybının hafifletilmesine veya ortadan kaldırılmasına yardımcı olması, vi) topluma, yaptığı hatadan geri dönme imkânı vermesi ve vii) daha adil bir rejime geçişi sağlamasıdır. Luitel¹⁵ ise vergi aflarını destekleyenlerin görüşlerini, öncekilerden farklı olarak, mükelleflerin üzerindeki suçluluk psikolojisini kaldırması, hükümetin vergi kaçakçılığı sorunuyla mücadele ettiğinin bir göstergesi olması, mükelleflerin vergi sistemi içerisine yeniden dahil edilmesiyle vergi matrahının genişlemesi ve vergi toplama maliyetlerini azaltılması şeklinde sıralamaktadır.

¹⁰ Fatih SAVAŞAN. “Vergi Afları: Teori Ve Türkiye Uygulamaları”. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 1. 2006. s.55-56.

¹¹ Sevinç YARAŞIR. “Vergi Afları Ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 379. 2013. s.179.

¹² Yasemin TAŞKIN. “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği Ve Gereklileri”. Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 2. 2010. s.126.

¹³ John MIKESELL ve Justin ROSS. “Fast Money? The Contribution of State Tax Amnestiesto Public Revenue System”. National Tax Journal. Sayı 3. 2012. s.531.

¹⁴ Herman B. LEONARD. ve Richard J. ZECKHAUSER. “Amnesty, Enforcement, and Tax Policy”. Tax Policy and The Economy. Sayı 1. 1987. s.61.

¹⁵ Hari Sharan LUITEL. a.g.m. s.7

Vergi affını savunanlar, özellikle kısa zamanda yeterli bir gelir elde etme konusu üzerinde önemle durmaktadır. Bununla birlikte, Mikesell ve Ross¹⁶, ABD'nin eyaletlerindeki mali sorunların döngüsel değil yapısal olduğunu ve bir defaya mahsus vergi aflarından elde edilen gelirlerin bırakın bu sorunu çözmeye gelecekteki vergi uyumunu da sarstığını ifade etmektedir. ABD'de vergi aflarından elde edilen gelirin çok düşük olduğu ve eyalet gelir vergisinin %2'sini geçmediği belirtilmektedir. Böylelikle af sayesinde kısa vadede elde edilen gelir ile uzun vadede vergi uyumunun azalmasıyla uğranılan kayıp birbirini dengelemektedir.¹⁷ Mükelleflerin bir kısmı ise istemeden vergi kaçakçısı durumuna düşebilmektedir. Bu durumdaki mükellefler adli takip ya da cezalandırma ile karşı karşıya kalmadıkları durumda vergilerini düzenli şekilde ödemektedir. Bu bağlamda, vergi kaçakçılarının af yolu ile mevcut vergi sistemine uyumu da sağlanmaktadır.¹⁸

İktisadi bunalım veya entegrasyon (vergi uyumlaştırması) dönemlerinde hükümetler, günün şartlarına uygun kanunlar çıkarmakta ve bunları uygulamaktadır. Bu süreçte yapılan uygulamalar birtakım eşitsizliklere ve haksızlıklara yol açabilmektedir. Bundan mütevellit, vergi aflarının uygulanması eşitsizlik ve adaletsizlikleri sonlandırıp bir taraftan toplumsal barışa katkı sağlarken diğer taraftan devletin gelir elde etmesine imkân tanımaktadır. Ayrıca vergi kanunlarını yorumlarken hataya düşen ve yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler vergi affına başvurabilmektedir. Vergi affını savunan görüşler

vergi suçlarının diğer suçlara oranla daha az tehlike oluşturduğunu ifade etmektedir. Ayrıca vergi denetim yetersizliğinin ortaya çıkardığı sorunların vergi aflarıyla giderilebileceği belirtilmektedir.¹⁹ Vergi afları sayesinde vergi toplama maliyeti azalacak, vergi tabanı genişleyecek, geçmişte suç işlemiş yahut vergilerini düzenli ödememiş mükelleflerin suçluluk duygusu azaltılıp vergi sistemine katılımları sağlanacaktır. Vergi affıyla toplumsal fayda artırılacak ve siyasi ve iktisadi buhranların yarattığı kargaşa yumuşatılacaktır.²⁰

Leonard ve Zeckhauser²¹ vergi aflarının faydası kadar maliyetlerinin de olduğunu belirtmektedir. Vergi afları i) sorumluluklarını hakkıyla yerine getirenleri cezalandırmakta, ii) sorumluluklarını yerine getirmeme hususunda arzulanmayan bir motivasyon oluşturmakta ve iii) toplumsal ve hukuki yaptırımların gücünü azaltmaktadır. Luitel ise vergi affının karşısında olan görüşleri i) vergi ahlakını çöktürmesi, ii) hükümetin kanunları çiğneyenler karşısında güçlü bir konum alamaması, iii) dürüst mükellefin vergi kaçakçılığına özendirilmesi, iv) mükelleflerin vergi sisteminde ciddi düzeyde uyumsuzluk olduğunun farkına varmaya başlamaları, v) hükümetin vergi yasalarını uygulayamadığı yönünde güçlü bir algı oluşturmaları, vi) mükellefte vergi affı beklentisi oluşturarak vergi uyumunu ve vergi matrahını zedelemesi, vii) beklenildiği kadar gelir getirmemesi, viii) biraz sabredilirse vergi gelirlerinin istenildiği gibi toplanmaya başlanacak olması ve ix) vergi aflarının umulduğu gibi kolay ve maliyetsiz olmadığı şeklinde sıralamaktadır.²² Diğer taraftan

¹⁶ John MIKESELL ve Justin ROSS. a.g.m. s.540.

¹⁷ James ALM ve William BECK. a.g.m. s.434.

¹⁸ Benno TORGLER ve Christoph A. SCHALTEGGER. "Tax Amnesties and Political Participation." Public Finance Review. Sayı.3. 2005. s.405.

¹⁹ Nihat EDİZDOĞAN ve Erhan GÜMÜŞ. a.g.e. s.104.

²⁰ Veli KARGI. "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi". Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 13. 2011. s.112.

²¹ Herman B. LEONARD. ve Richard J. ZECKHAUSER. a.g.m. s.63.

²² Hari Sharan LUITEL a.g.m. s.7.

vergi aflarının vergi adaletini bozduğu düşüncesi de oldukça yaygındır. Gerçekten de vergilerini düzenli ödeyen mükellefler, vergilerini ödemeyen mükellefler için getirilen afları bir imtiyaz olarak görmektedir. Bu durum mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteklerini azaltmakta ve vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına sebep olmaktadır. Ayrıca, özellikle uzun dönemde, vergi gelirlerinde azalmaya sebep olan vergi afları, optimal vergilemenin bozulmasına da sebep olmaktadır. Vergilerini dürüstçe ve zamanında ödeyen mükellefler açısından bu durum bir adaletsizlik oluşturmaktadır.²³

Vergilerini dürüstçe ödeyen mükellefler, dürüst olmayan ve vergi hilelerine başvuran mükelleflere uygulanan aftan dolayı zarar görmektedir. Vergi aflarını eleştirenler, afların uzun dönemde yaratacağı etkilerin üzerinde önemle durmaktadır. Mükellefler, affın tahakkuk etmiş; lakin zamanında ödenmemiş vergileri ödemek için bir fırsat olmadığını görmekte, bu durum mükelleflerin sürekli yeni bir af beklentisinde olmalarına sebebiyet vermekte ve neticede vergiye gönüllü uyumu baltalamaktadır. Vergi kaçakçılığı için getirilen vergi afları, kaçakçılık fiilinin daha az önemli görülmesine ve hissedilen suçluluk duygusunun azalmasına yol açmaktadır.²⁴ Ayrıca vergi afları, uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkilemekte ve vergi denetiminin otoritesini zayıflatmaktadır.²⁵ Özenle hazırlanan vergi affı programları hükümetler ve vergi mükellefleri için de yararlı olabilmektedir.²⁶ Bununla birlikte, daha geniş alanda mükellef hizmetleri-

nin, vergi sorumluluğu konusundaki eğitimlerin ve vergi kaçakçıları için uygulanacak güçlü cezaların vergi aflarına eşlik etmesi durumunda vergi gelirlerinin artacağı ifade edilmektedir.²⁷

4- TÜRKİYE ve BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AFLARININ KANUNİ DAYANAKLARI

4.1- Türkiye’de Vergi Aflarının Serencamı

Türkiye’de 1924 yılında yasalaşan ilk vergi affından günümüze kadar 36 vergi af kanunu çıkartılmıştır. Şenyüz²⁸, Türkiye’de çıkarılan vergi af kanunlarının vergilerle sınırlı kalmadığını; sigorta prim alacaklarını, öğrenim kredisi alacaklarını, elektrik, su ve atık su bedeli alacaklarını da kapsadığını belirtmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de vergi aflarının mali af şeklinde şümulü olarak uygulandığı görülmektedir. Türkiye’de vergi affı kavramı yerine vergi barışı, tahsilatın hızlandırılması, borçların yapılandırılması gibi isimlerle de kanunlar çıkarılmaktadır. Vergi aflarından bazıları yalnızca vergi asıllarını içerirken bazıları ise vergi asılları ile birlikte vergi borçlarına ilişkin zam ve cezalardan oluşmaktadır. Af ile birlikte vergi borçları kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmış, ödeme kolaylıkları sağlanmış veya mükelleflere daha az mali yükümlülükler yüklenmiştir.²⁹

Türkiye’de çıkarılan vergi af kanunları aşağıda, Tablo 1’de, yer almaktadır. Görüleceği üzere Türk mali sisteminin modernleşmesine paralel olarak vergi af kanunları çıkartılmıştır. Özellikle 1960’lı yıllardan itibaren vergi af kanunlarının çıkartılma ivmesinde ciddi bir artış dikkat çekmek-

²³ James ANDREONI. “The Desirability Of A Permanent Tax Amnesty.” Journal Of Public Economics. 1991. s.144.

²⁴ Herman B. LEONARD. ve Richard J. ZECKHAUSER. a.g.m. s.65.

²⁵ Nihat EDİZDOĞAN ve Erhan GÜMÜŞ. a.g.e. s.109.

²⁶ OECD. (2010). *Offshore Voluntary Disclosure Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*. (<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46244704.pdf>). Erişim tarihi: 30 Ocak 2020.

²⁷ James ALM ve William BECK. a.g.e. s.434.

²⁸ Doğan ŞENYÜZ. “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları.” Tesam Akademi Dergisi. 2014. s.91.

²⁹ Nihat EDİZDOĞAN ve Erhan GÜMÜŞ. a.g.e. s.113.

tedir. 1980 yılından sonra ise ortalama 1,5 yılda bir vergi af kanunu çıkartıldığı görülmektedir. Güler³⁰, Türkiye’de vergi aflarını politik kaygılara (oy maksimizasyonu) bağlı olarak açıklamanın olayın sadece küçük bir kısmını aydınlattığını belirtmektedir. Yazara göre Türkiye’de vergi afları, ekonomik ve politik maliyetlerinin düşük olması, tasarruf yetersizliği, vergi borçlarının ucuz kredi olarak kullanılması, mali sistemin yapısal sorunları, ekonomik istikrar, iktisadi serbestleşme ve vergi uyumlaştırması ve mali krizlerden kaynaklanmaktadır.

Guttman³¹, vergi affının asıl amaçlarından birisi olan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu-

nun sağlanmasının affın süreklilik kazanmasıyla birlikte zıddına inkılap ettiğini belirtmektedir. Bu bağlamda, vergisini zamanında ödeyemeyen ya da geç ödeyenler, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere göre avantajlı konuma gelmektedir. Vergi aflarının istisnai bir durum olması gerekirken sık başvurulması, vergi kaçakçıları ile dürüst mükellefler arasında haksız bir durum ortaya çıkmasına sebep olmakta ve bu durum dürüst mükelleflerin vergi yönetimi ve devlete olan güvenini sarsmaktadır.³² Neticede, mükellefler sürekli bir af beklentisi içinde olmakta ve bu durumda vergi ödemekten kaçınmakta veya vergi kaçırmaktadırlar.³³

Tablo 1: Türkiye’de Çıkarılan Vergi Af Kanunlarının Kronolojik Listesi

Sıra No	Tarih	Çıkarılan Af Kanunu İsmi ve Açıklamalar:
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	5.08.1928	Elviye-i Selâsed Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	4920 Sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa

³⁰ Hünkar GÜLER. a.g.m. s.263.

³¹ George GUTMANN. "Tax Indulgences: The Scope and Effect of Tax Amnesty". Tax Administration Review. 1992. s.66.

³² Ali YURDAKUL. *Vergi Ahlakı Ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış doktora tezi). Bursa 2013. s.77.

³³ Güneş ÇETİN. "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum Ve Davranışları Üzerindeki Etkisi". Yönetim Ve Ekonomi Dergisi. Sayı 2. 2007. s.182.

13	16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	3.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	2.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi
21	3.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
25	5.09.1997	400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
27	6.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746(4748) Sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
31	25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
32	29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	27.05.2017	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
36	18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Güler, 2020:264.

Tablo 2: Türkiye’de Vergi Aflarından Elde Edilen Gelirler ve Bunların Vergi Gelirlerine Oranı, 1980-2018

Sıra	Tarih	Kanun No	Af Kapsamında Elde Edilen Gelir	Vergi Gelirleri	Af Kapsamında Elde Edilen Gelir/Toplam Vergi Gelirleri (%)
1	20.03.1981	2431	48.349	1.190.204	4.0
2	22.02.1983	2801	47.101	1.934.492	2.4
3	04.02.1985	3239	*	3.829.117	*
4	03.12.1988	3505	1.544.000	14.231.761	10.8
5	28.12.1988	3512	*	*	*
6	15.12.1990	3689	*	45.399.534	*
7	21.02.1992	3787	9.440.000	141.602.094	6.7
8	05.09.1997	400 TGT	300.000.000	4.745.484.021	6.3
9	22.07.1998	4369	*	9.228.596.187	*
10	06.02.2001	414 TGT	2.000.000.000	39.735.928.150	5.0
11	07.03.2002	4746	*	59.631.867.852	*
12	27.02.2003	4811	4.714.760.611	84.316.168.759	5.6
13	22.11.2008	5811	1.576.625.305	189.980.827.000	0.8
14	25.02.2011	6111	7.908.887.740	284.490.017.000	2.8
15	10.09.2014	6552	10.200.000.000	401.683.956.000	2.5
16	19.08.2016	6736	16.700.000.000	529.607.900.959	3.2
17	27.05.2017	7020	9.500.000.000	626.082.414.676	1.5
18	18.05.2018	7143	*	737.954.270.170	*

Kaynak: Güler, 2020:265.

Türkiye’de 36 vergi af kanunu çıkartılmakla birlikte bunların pek az bir kısmından yüksek gelir elde edilmiştir. Türkiye’de vergi aflarından elde edilen gelirler ve bunların vergi gelirlerine oranı aşağıda, Tablo 2’de, gösterilmektedir. 1988 yılında 3505 sayılı yasayla vergi gelirlerinin yaklaşık %10,8’i kadar vergi affından gelir elde edilmiştir. 1992 yılında 3787 sayılı yasayla vergi gelirlerinin %6,7’si, 1997 yılında 400 sayılı Tahsilat Genel Tebliğiyle (TGT) %6,3’ü, 2001 yılında 414 sayılı TGT ile %5,0’i ve 2003 yılında 4811 sayılı yasayla %5,6’sı kadar gelir elde edilmiştir.³⁴

4.1.1- Türkiye’de Vergilemeye İlişkin Anayasal İlkeler

Vergi affının anayasaya uygunluğunun tespitinde anayasal vergileme ilkeleri dikkate alınmalıdır. Bu ilkeler hukuk devleti ilkesi, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesidir. Bu ilkelerin dışında anayasal vergilendirme ilkeleri arasında ölçülülük ilkesini de saymak gerekir.³⁵ Ayrıca vergilendirmede adalet ilkesi kapsamında eşitlik ve hukuki güvenlik ilkesi de vergi aflarının hukuki değerlendirmesi kapsamında önem arz

³⁴ Hünkar GÜLER. a.g.m. s.265.

³⁵ Yusuf KARAKOÇ. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 15. 2013. s.1263.

etmektedir.³⁶ Hukuk devleti, devletin her türlü eylem ve işlemlerinde, organlarının hukuki normlarla bağlı olduğu ve vatandaşlarının temel hak ve hürriyetlerinin hukukla güvence altına alındığı devlet olarak tanımlanabilir.³⁷ Bir hukuk sisteminin tamamı üzerinde hukuk devleti ilkesinin etkili olduğundan bahsedebilmemiz için devletin yasama ve yürütme organlarının yargısal denetime açık olması gerekmektedir. Hukuk devleti ilkesinin gerçekleşebilmesi için kanunların ve diğer hükümlerin anayasaya ve hukuka uygun olması gerekmektedir. Devletin bütün organları ve vatandaşlar tarafından hukukun üstünlüğünün kabul edilmesi ve idarenin kanunlara uygun hareket etmesi önem arz etmektedir. Ayrıca idarenin, kendi eylem ve işlemlerinden dolayı ortaya çıkan zararı tazmin edeceğini kabul etmesi gerekmektedir.³⁸ Hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri, vergi adaleti ve diğer anayasal vergileme ilkelerinin sağlanmasında önemli bir etkiye sahiptir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi ise sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir.³⁹

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergiler kamu harcamalarının karşılığı olarak toplanmaktadır. Vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine göre toplanan bu vergiler yalnızca kamu harcamalarının finansmanında kullanılacak olup bir başka amaçla kullanılamayacaktır. Kamu harcamaları için gerekli olan kaynak yalnız ver-

giler ile değil, mükellef üzerine yüklenen diğer mali yükümlülüklerle de sağlanmaktadır.⁴⁰

Vergi adaleti ilkesinin temelinde eşitlik ilkesi yatmaktadır. Burada kastedilen eşitlik mali güç bakımından aynı durumda olanların aynı, farklı durumda olanların ise farklı oranda vergilendirilmesidir. Bu şekilde tasarlanan bir vergi sisteminin adil olacağı savunulmaktadır.⁴¹ Ayrıca vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu anayasada belirtilmiştir (m.73/2).⁴² Mali güç ölçütünün ne olduğu ise doktrinde tartışmalıdır. Maliye teorisine göre mali gücün ölçütü kişilerin gelirleri, servetleri ve tüketimleridir. Tüketim üzerinden alınan vergiler kişilerin şahsi durumlarını dikkate almayarak kişiselleştirilemediklerinden ve üçüncü kişilere yansıtılabildiklerinden adil olmadığı düşünülmektedir. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler ise mükelleflerin özel durumlarını dikkate alan sübjektif vergilerdir ve üçüncü kişilere kolaylıkla yansıtılamamaktadır. Bu nedenle gelir ve servet üzerinden alınacak vergilerin daha adil olduğu savunulmaktadır.

Vergiye doğuran olaydan tahsile kadar tüm aşamalarda ölçülülük ilkesine riayet edilmesi gerekmektedir. Öncelikle; vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır (m.73/3).⁴³ Vergilerin kanunla ortaya çıkışı, devletin keyfi bir şekilde kişilerin temel hak ve hürriyetlerini sınırlandırmasını önlemeyi ve sınırlandırma konusunda ölçülü davranmasını amaçlamaktadır. Aynı zamanda, mükelleflere uygulanacak vergi suç ve cezaları ile

³⁶ Sibel YILMAZ. a.g.m. s.277.

³⁷ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku* (Cilt 1). Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. Ankara. 1985. s.46.

³⁸ Yusuf KARAKOÇ. a.g.m. s.1263-1264.

³⁹ Ümit Süleyman ÜSTÜN. "*Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler*". Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 1-2. (2003). s.255.

⁴⁰ Yusuf KARAKOÇ. a.g.m. s.1297.

⁴¹ Doğan ŞENYÜZ. a.g.m. s.87.

⁴² 9 Kasım 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>). Erişim tarihi: 29 Şubat 2020.

⁴³ 9 Kasım 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

yaptırım gerektiren fiil arasında orantı bulunması gerekmektedir. Toplumsal düzeni sağlamak amacıyla ortaya konulmuş hukuki normları ihlal eden fiillere karşılık egemen güç olan devlet, birtakım yaptırımlar ortaya koymaktadır. Devlet bu yetkisini yasama organı vasıtasıyla kullanmaktadır.⁴⁴ Ancak kanun koyucu tarafından sık sık vergi af kanunlarının çıkartılması vergiye ilişkin cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır.⁴⁵

4.1.2- Türkiye’de Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

Vergi hukukunun ceza hukuku, idare hukuku, icra hukuku gibi birçok hukuk dalıyla sıkı bir ilişkisi bulunmaktadır. Kişilerin sahip oldukları malvarlıkları ve temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilişkili olan vergi hukuku en başta anayasa hukuku kapsamında değerlendirilmelidir. Vergilemeye ilişkin temel anayasal ilkeler, *Magna Carta Libertatum* (Büyük Özgürlük Fermanı, 1215) ile başlamış ve günümüze değin gelişme göstermiştir. Devletin üstün gücünün ve vergileme yetkisinin keyfi bir şekilde kullanılmasını kısıtlayan anayasalar, tarihsel süreçte büyük mücadeleler sırasında görülen vergisel tepkiler modern hukuk devleti ve anayasalarının oluşumunda oldukça önemli bir etkiye sahip olmuştur.⁴⁶ Tarihsel süreçte vergi konusu, anayasal gelişmelerle paralel bir ilerleme kaydetmiş ve birçok anayasal gelişmenin odak noktasını oluşturmuştur.⁴⁷ Anayasalar, devletin gücünün sınırsız olmadığını ve kişilerin sahip olduğu hakların, bu gücün sınırla-

rını çizen anayasalara ve hukuk devleti ilkelerine uygun olarak sınırlandırılacağını hüküm altına almaktadır.⁴⁸

Vergi affının hukuki niteliğini anlamak için affın içeriğini net bir şekilde ortaya koymak gerekmektedir. Vergi hukukunda yer alan af kavramı içeriği bakımından ceza hukukundaki af kavramından farklıdır. Vergi hukuku bağlamında affın içeriğini vergi aslı, vergi cezaları ve bunların ferileri oluşturmaktadır. Vergi affı, kanun ile düzenlenmekte ve bu kanunlar çıkarılırken nitelikli çoğunluk aranmamaktadır. Ayrıca bu kanunlar geçmişe yürümektedir. Kısa süre yürürlükte kalan bu kanunlar ile devlet cezalandırma yetkisiinden ve alacağından vazgeçmektedir.⁴⁹ Vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı davranan mükelleflere karşı birtakım müeyyideler uygulanmaktadır. Bu müeyyideler parasal olabileceği gibi hürriyeti bağlayıcı cezaları da tazammun etmektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre idari ve mali nitelikteki suçları işleyenlere vergi yönetimi tarafından müeyyide uygulanırken, ceza hukuku anlamındaki suçları ceza mahkemeleri tespit edip cezalandırmaktadır.⁵⁰

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır (AY m.73/2). Bu hüküm vergilerin kanuniliği ilkesinin en temel dayanağıdır. Bu bağlamda vergi afları kanununu çıkarma yetkisi de Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’ye aittir ve anayasanın 7. maddesine göre bu yetki devredilemez. Anayasanın 87. maddesinde TBMM’nin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bu yetkilerin içerisinde suç

⁴⁴ Recep NARTER ve Ercan SARICAOĞLU. “Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”. Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi. Sayı 1. 2016. s.124.

⁴⁵ Servet ARMAĞAN. “Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”. Anayasa Yargısı Dergisi. Sayı 18. 2001. s.355.

⁴⁶ Doğan ŞENYÜZ. a.g.m. s.82.

⁴⁷ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. s.5

⁴⁸ Sibel YILMAZ. a.g.m. s.275.

⁴⁹ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. 10. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi. 2019. s.218.

⁵⁰ Recai DÖNMEZ. *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Birinci Basım. Anadolu Üniversitesi Yayınları. Eskişehir. 1992. s.16.

ve cezalara ilişkin genel ve özel af ilanına karar vermek de yer almaktadır. TBMM'ye verilen bu yetkinin kullanılabilmesi için meclis üye tamsayısının beşte üçünün olumlu görüşünün alınması şeklinde nitelikli çoğunluk öngörülmüştür.

Vergi cezalarının niteliğinin net bir şekilde ortaya konulması vergi affının hukuki niteliğini anlamakta ve af sürecinde uygulanacak temel ilkelerin belirlenmesinde ehemmiyet arz etmektedir.⁵¹ Affın söz konusu olabilmesi için bir suç işlenmiş olması yahut suç tehdidinin varlığı gerekmektedir. Ceza hukuku bağlamında bir eylemin suç olarak tanımlanabilmesi için kusur yeteneğine sahip bir kimsenin, suçun kanuni tanımında yer alan fiilleri, hukuka aykırı şekilde ve kusurlu olarak gerçekleştirmesi gerekmektedir. Konusu suç oluşturan fiiller hapis cezası yahut adli para cezası ile cezalandırılmaktadır.⁵² Ancak hukuka aykırı her fiil suç oluşturmamaktadır. Konusu suç oluşturmeyen fiillere karşı da idare tarafından müeyyideler uygulanabilmektedir. Af kurumuna ilişkin hükümler hukukumuzda Türk Ceza Kanunu (TCK)'da yer alırken; VUK'da af ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Vergi afları, ayrı bir kanun çıkartılması yoluyla uygulanmaktadır. Af ile birlikte devlet, kamusal bir alacak olan vergiye ilişkin cezaların tahsilinden vazgeçmektedir. Vergiye ilişkin bu cezalar daha çok parasal nitelikte olup vergi suçlarına uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalardan yapısal olarak farklıdır.⁵³

Anayasa Mahkemesi kararlarında, vergi hukukundaki vergi suçları ve cezalarına ilişkin bazı ayrımlar kabul edilmektedir. Bu ayrımlardan birincisi, fiilleri ve cezaları idarece tespit olunan mali ve idari suç ve cezalardır. İdare, daha ön-

ceden tespit ettiği fiilleri işleyen kimselere karşı herhangi bir yargı kararına gerek olmaksızın doğrudan yaptırım uygulamaktadır. Bu ayrımlardan ikincisini ceza hukuku bağlamında suç oluşturan ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezalar gerektiren suç ve cezalar oluşturmaktadır. Maddi ceza hukuku kapsamında meydana gelen suç ve cezaların affı anayasanın 87. maddesi kapsamında affa tabi iken; disiplin cezaları ve idari para cezalarının affının kaynağı yasama yetkisinin genelliği ilkesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi hukukunda ve ceza hukukunda mali affın net bir tanımı yapılmamıştır. TCK'nın 65. maddesinde af kurumu düzenlenmiştir. Hükme göre genel af halinde, kamu davası düşecek, hükümlenen cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkacaktır (TCK m.65). Mali affın kapsamı vergi affına göre daha geniştir. Türkiye'de yürürlüğe konulan vergi affı kanunları kapsamına vergilerin yanı sıra sigorta prim alacakları, yükseköğrenim öğrencilerini maddi yönden desteklemek amacıyla verilen öğrenim kredileri, elektrik, su ve atık su bedelleri de girmiştir. Böylece vergi affı kanunlarının kapsamı genişletilmiş ve mali af şeklinde uygulanmıştır. Vergi barışı, ödeme kolaylığı, tahsilâtın hızlandırılması, alacakların yeniden yapılandırılması, mali barış, mali milat gibi isimlerle çıkarılan vergi affı kanunları ülkemizde adeta gelenekselleşmiştir.⁵⁴

4.2- İtalya'da Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

İtalya, 1973 yılından bu yana vergi aflarına sıklıkla başvurmaktadır. Bunlardan 1973, 1982, 1991 ve 2003 yıllarında çıkartılanlar mali af kapsamında değerlendirilmekle birlikte bazıları

⁵¹ Nami ÇAĞAN. "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı." Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 1. 1972. s.113.

⁵² Sibel YILMAZ. a.g.m. s.270.

⁵³ Nami ÇAĞAN. a.g.m. s.115.

⁵⁴ Doğan ŞENYÜZ. a.g.m. s.91.

⁵⁵ Hari Sharan LUITEL. a.g.m. s.18.

münhasıran vergi affı şeklinde gerçekleştirilmiştir.⁵⁶ 2000'li yıllardan günümüze kadar İtalya, mali kalkan (*scudo fiscale*) olarak adlandırılan çok sayıda vergi affı programı ihdas etmiştir. 2001 yılında İtalya Ekonomi Bakanı altı aylık vergi affı uygulanacağını ilan etmiş ve af kapsamında ülke dışına çıkartılmış 56 milyar avronun ülkeye dönüşü sağlanmıştır. Ayrıca 1,4 milyar avro ilave vergi geliri elde edilmiştir.⁵⁶

2014 tarihli ve 186 sayılı mali af kanunu vergi kaçakçılığı ve kara para ile mücadelenin yanı sıra yurtdışından sermaye girişi sağlamayı da amaçlamıştır. Bu program bir yıl için öngörülmüş ve çıkarılan en gelişmiş ve kapsamlı program olarak kabul edilmiştir. Bu kanun kapsamında beyan edilen varlıklar kanuni oranlarla vergilendirilmiştir. Beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen matrahlar için parasal müeyyideler ve mali suçlar için yapılacak olan kovuşturmalarda uygulanmak üzere önemli muafiyetler düzenlenmiştir. Bu kapsamdaki mükellefler isimlerini, banka bilgilerini ve araçlarını beyan etmek zorunda kalmıştır. Bu kanun, kara paranın suç olarak değerlendirilmesini güçlendirmesine rağmen, kara para aklayanları ödüllendirdiği gerekçesiyle eleştirilmiştir. 2014 sonu itibarıyla program kapsamında elde edilen gelirler 4 milyar avroya ulaşmıştır. 2015 yılında İtalya, İsviçre ile bilgi alışverişi ve vergi kaçakçılığına ilişkin önlemleri de içeren bir anlaşma imzalamıştır. Anlaşma, İsviçre'de kayıtdışı varlıkları olan İtalyan vergi mükelleflerinin 2014 af programına katılmalarına izin vermektedir. 2018 yılına kadar uygulanan protokol ile birlikte iki ülke arasında vergisel ko-

nularda otomatik bilgi alışverişi sistemi oluşturulmuştur.⁵⁷

İtalya'da vergi afları kanunla çıkartılmaktadır. İtalya Anayasası'nın ikinci kısım birinci bölümünde parlamentonun yapısı belirtilmektedir. Anayasaya göre İtalya Parlamentosu; Temsilciler Meclisi ve Cumhuriyet Senatosu'ndan oluşmaktadır (m.55). Yasama görevi her iki meclis tarafından müşterek olarak yürütülmektedir (m.70). Kanun teklifi sunma yetkisi, hükümet ve meclis ve senato üyeleri ve Anayasa Değiştirme Kanunu'nun bu konuda yetki verdiği organlara ve kurumlara aittir (m.71). Meclise veya senatoya sunulan kanun tasarısı, önce o meclisin içtüzük hükümlerine göre bir komisyon tarafından incelenmekte ve sonrasında meclis tarafından madde madde görüşülerek son oylamaya sunulmaktadır (m.72). Kanunlar, meclisler tarafından kabul edildikten sonra cumhurbaşkanı onayıyla yayımlanmaktadır (m.73).⁵⁸

4.3- İspanya'da Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

İspanya'da vergi affı için yasal bir dayanak bulunmamaktadır. Bununla birlikte, 1978 İspanya Anayasası'nın "Krallık" başlıklı ikinci kısmında kralın görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Genel içerikli olmayan afları düzenleme yetkisi anayasa hükümlerine göre krala verilmiştir (m.62). Kralın eylemlerinin yetkili bakanın ve hükümet başkanının imzasıyla onaylanması gerekmektedir ve kralın yaptığı işlemlere imza atan kişiler bu imza ile sorumludurlar (m.64/1-2).⁵⁹ Vergi affı parlamentoya teklif edildiğinde bu teklif ya-

⁵⁶ Benno TORGLER ve Christoph A. SCHALTEGGER. a.g.m. s.404.

⁵⁷ Laila MARTIN ve Agatino CAMARDA. "Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programmes". Transparency International. 2017. s.6.

⁵⁸ 27 Aralık 1947 Tarihli İtalya Cumhuriyeti Anayasası. (<http://www.adalet.gov.tr/duyurula/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/10-%C4%B0TALYA%20319-354.pdf>). Erişim tarihi: 02 Mart 2020.

⁵⁹ 31 Ekim 1978 Tarihli İspanya Anayasası.

(<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/14-%C4%B0SPANYA%20533-584.pdf>). Erişim tarihi: 29 Şubat 2020.

salastırılmaktadır. İspanya’da vergi affı, “12/2012 sayılı özel vergi beyannamesi hakkındaki Kraliyet Kararnamesi” ile son yıllarda oldukça tartışılan bir konu haline gelmiştir. Söz konusu kararname mali, ahlaki ve siyasal açıdan eleştirilmiştir. İspanya’da vergi aflarının anayasaya uygunluk sorununun olduğu ve amaçlara ulaşmak konusunda etkisiz kaldığı ifade edilmektedir.⁶⁰ 2012 yılında bahsi geöen vergi affı teklifi ek hüküm ile “özel vergi beyannamesi” başlığı altında kanunlaştırılmıştır. Bu kanun İspanya Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmiş ve 8 Haziran 2017 tarihli mahkeme kararında uygulamanın vergi adaleti ilkesine aykırı olduğu ve özel bir beyan usulü getirilmesinin kanunen hükümsüz olduğu ifade edilmiştir.⁶¹

4.4- Fransa’da Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

Fransa, maliye politikasının bir parçası olarak, vergi aflarını sıklıkla kullanmıştır. Fransa, 1982 yılında hem özel hem de genel bir af çıkartarak yasal olmayan bir şekilde yurtdışında tutulan sermayeyi ülkeye çekmeyi amaçlamıştır. Genel vergi affı hem gelir vergisini hem de KDV’yi kapsamakla birlikte 2.786 kişi aftan faydalanmış ve 19 milyon dolar gelir toplanmıştır. Dar kapsamlı olan özel aftan ise 276 kişi yararlanmış ve 22 milyon dolar gelir elde edilmiştir.⁶² Fransa’da 1986 yılında tasarlanan vergi affıyla birlikte yurtdışına yasal

olmayan yollarla aktarılmış gelirin telafi edilmesi amaçlanmıştır. Fransız hükümeti, af kapsamında ülkeye giren sermaye üzerindeki vergi oranlarını düşürmüştür. Ayrıca servet üzerinden alınan vergileri de yürürlükten kaldırmıştır. Bununla birlikte, af programına caydırıcı cezalar ve zorlayıcı bir takım tedbirler eşlik etmemiştir. Vergi affı sonrası elde edilen gelir tam olarak tespit edilememiş olmakla birlikte düşük bir miktar olduğu tahmin edilmektedir.⁶³

Fransa’da devlet yönetimi, cumhurbaşkanı kanadı ve hükümet kanadı olmak üzere ikili bir yönetim yapısına sahiptir. Cürüm ve suçların tayini ve bunlara uygulanacak cezalar, ceza usulü, af, yeni yargı düzeninin ihdası ve yargı üyelerinin statüsünün yasalarla belirleneceğı anayasanın 34. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Yasa teklifi, başbakan ve parlamento üyeleri tarafından verilebilmektedir (m.39). Anayasada, parlament demokrasinin temel ilkelerine aykırılık teşkil etmeyen bir durum olarak cumhurbaşkanının tek başına yapabileceğı işlemler düzenlenmektedir. Söz konusu işlemlerin başbakan ve bakanlar tarafından imzalanmasına gerek olmayan ülkelerden birisi de Fransa’dır.⁶⁴ Hangi işlemlerin karşı imza kuralından ayrıkt tutulduğu Fransa Anayasası’nın 19. maddesinde sayılmıştır. Fransa Parlamentosu, Fransa Ulusal Meclisi ve Senato olmak üzere ikili bir meclisten mürekkeptir ve yasa çıkartmakla görevli organ parlamentodur (m. 24).⁶⁵

⁶⁰ Hugo López ve Róger Campione. La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistia fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz. *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 2012. s.103.

⁶¹ 15 Temmuz 2017 tarihli İspanya Anayasa Mahkemesi Kararı. (<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-8345>). Erişim tarihi: 25 şubat 2020.

⁶² Hari Sharan LUITEL. a.g.m. s.16.

⁶³ James ALM. a.g.m. s.6.

⁶⁴ Kemal GÖZLER. *Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi*. Anayasa Yargısı. *Cilt 18*. 2001. s.325. (http://www.anayasa.gen.tr/af.htm#_ftn99). Erişim tarihi: 15 şubat 2020.

⁶⁵ 4 Ekim 1958 Tarihli Fransa Anayasası.

(<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf>). Erişim tarihi: 02 Mart 2020.

4.5- Almanya'da Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

Demokratik sistemlerde hukukun üstünlüğü esastır ve aflar yalnızca yasama gücü tarafından kanunlaştırılabilir. Yasama organı sadece mevcut kanunda değişiklik yaparak gücünü kullanmaktadır. Almanya, federal bir yapıya sahip olmasından dolayı, federal devlet ve eyaletler (*länder*) yasama yetkisine sahiptir. Alman Anayasası (*The Grundgesetz*), merkezi (federal) hükümete ceza hukuku, yasal süreç ve ceza infazlarının uygulanması alanlarında yasama yetkisi tanımaktadır. Bu bağlamda, vergi affı isteme yetkisi merkezi hükümete tanınmaktadır. Federasyonun yasama yetkisi Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nın 70. maddesinde düzenlenmektedir. Federal yasalar federal meclis tarafından kabul edilecek ve yasalar, kabbullerinden sonra federal meclis başkanınca federal konseye gönderilecektir (m. 77).⁶⁶ Bir af daima tanımlanmış ya da en azından teorik olarak tanımlanabilecek sayıda vakaları düzenlemektedir. Bu sebepten dolayı federal anayasa mahkemesi af veren eylemin, etkilenen dava sayısı ilk bakışta değerlendirilmeyecek kadar soyut bir şekilde formüle edilmesinin gerekli olmadığına karar vermiştir. Genel olarak aflar tarihte özel sebepler sonucu ortaya çıkmakta ve hukukta ciddi değişiklikler meydana getirmektedir. Almanya'nın yeniden birleşme sürecinde af konusu tartışılmıştır. Vergi affı, vergi sisteminde ve vergi yasa-

larında önemli bir değişiklik meydana gelmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Af uygulaması, yasal bir istisna durumu veya belirsizlik gerektirmektedir.⁶⁷ Almanya'da 2004 yılında vergi affını da içeren gelir arttırıcı bir mali konsolidasyon paketi aşamalı olarak hayata geçirilmiştir.⁶⁸

4.6- İsviçre'de Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra İsviçre üç genel vergi affı uygulamıştır. İlk vergi affı 1940 yılında İkinci Dünya Savaşı'nın savunma maliyetlerini karşılamak için mülkiyet üzerine bir defaya mahsus konulan olağanüstü vergilerden (*einmaliges wehropfer*) oluşmaktadır. Bu federal vergi affının hayata geçmesinde referandum gerekmektedir. Savaşın olağanüstü atmosferinde hükümet kararnamesiyle yasalaşmıştır. Bununla birlikte, bu affa iltifat olmadığı gibi istenilen düzeyde vergi toplanmadığı da belirtilmelidir. İkinci genel vergi affı 1944 yılında uygulanmıştır. Burada vergi hukukunda ciddi düzenlemeler ve ulusal ve yerel düzeyde bilgi paylaşımı söz konusudur ki bu af başarılı sayılmaktadır. Üçüncü vergi affı ise federal düzeyde 1962'de çıkarılmıştır. Federal hükümet vergi affı istememekle birlikte parlamento yasayı göndermiş, ilk referandumda kabul edilmemekle birlikte ikincisinde çoğunluk oyuyla vergi affı kabul edilmiştir.⁶⁹

2010 yılından bu yana İsviçre kanunları, vergi kaçakçılarına bir defaya mahsus olmak üzere,

⁶⁶ 23 Mayıs 1949 Tarihli Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası.

(<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf>). Erişim tarihi: 03 Mart 2020.

⁶⁷ Martin KELLNER. "Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool?" German Law Journal. Sayı 4. 2004 s.342-344. Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.

⁶⁸ OECD. (2004). *OECD Economic Surveys: Germany 2004*. (<https://books.google.com.tr/books?id=IWrWAgAAQBAJ&pg=PA44&lpg=PA44&dq=2004+tax+amnesty+in+germany&source=bl&ots=cYPtUFjsg1&sig=ACfU3U2LaSgVVCAR5L53HsEkHEMYVR5-LQ&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwjPhfOjpLbqAhXkQkEAYfKaowQ6AEwBXoECACQAQ#v=onepage&q=tax%20amnesty%20&f=false>). Erişim tarihi: 05 Temmuz 2020.

⁶⁹ Benno TORGLER ve diğerleri. "Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties." Swiss Journal of Economics and Statistics (SJES). Sayı 3. 2003. s.379.

ceza ödemeksizin, beyan etmedikleri varlıklarını beyan etme imkânı tanımaktadır. Söz konusu düzenleme yalnızca vergi cezalarına ilişkin olup mükellefler vergi aslını ve faizlerini ödemek mecburiyetindedirler. Beyanname vermeye ilişkin süreçte Federal Vergi İdaresi (FTA) ile kanton vergi daireleri ortak veri sağlayıcı kurumlardır. Mükellefler öncelikle kendilerine tanınan süre içerisinde beyannamelerini FTA'ya sunmaktadır. Beyanname vermeye ilişkin sürenin sona ermesinden itibaren FTA bu verileri kanton vergi daireleri ile paylaşmaktadır. Kanton vergi daireleri bu verileri işlemektedir. 2010-2016 yılları arasında 90.000'den fazla vergi kaçakçısı vergilendirilmemiş malvarlıklarına ilişkin beyanname bulunmuştur.⁷⁰

İsviçre, 26 kantondan oluşmaktadır. Bu kantonlar federal hukuka aykırı olmamak koşuluyla kendi yasalarını düzenlemektedir. Ayrıca her birinin ayrı meclisi ve yargı mercileri bulunmaktadır. Üç devlet kademesine (federasyon, kantonlar, belediyeler) sahip olan İsviçre'de federal devlet, yalnızca kendisine federal anayasa ile açıkça verilmiş olan görevleri üstlenmektedir. Kantonlar ise eğitim, güvenlik ve sağlık hizmetlerini yerine getirmek için vatandaşlardan bizzat vergi toplamaktadır. Devlet biçimi olarak doğrudan demokrasiyi benimsemiş olan İsviçre'de vatandaşlar, yalnızca ilgili federasyon, kanton ve belediyelere temsilci seçmekle kalmayıp vergi ve diğer meselelerle ilgili oy verme hakkına da sahiptir⁷¹. İsviçre'nin doğrudan demokrasi modelini benimsemesi, vergi affına ilişkin çıkarılan kanunların

halkoylaması ile onaylanması gerektiği anlamına gelmektedir.⁷²

5- OECD ÜYESİ OLMAYAN BAZI ÜLKELERDE VERGİ AFLARININ KANUNİ DAYANAKLARI

5.1.- Rusya'da Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

1992 yılına gelindiğinde Rusya'da vergi yönetimi şeffaflık ve etkinlikten uzak bir yapıya sahipti. Geçiş sürecinden hemen sonra, Katma Değer Vergisi (KDV) gibi vergileri sistemlerine dâhil etmelerine karşılık, vergi gelirleri GSYH'nın %26,4'ünden kriz yılı olan 1998'de %20,3'e kadar düşmüştür.⁷³ Rusya, serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecinde kötü bir vergi yönetimi, zamanında tahsil edilemeyen vergiler ve yaygın vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek gibi zorluklarla karşılaşmıştır. Rusya, 1992'den itibaren vergi sistemini modernleştirirken ilk vergi affını 1993 yılında yasalaştırmıştır. Bu af kanunu yaklaşık bir aylık süre için uygulanmış ve borcunu ödemeyen tüm işletmelerin ve özel girişimcilerin borçlarını ödemeleri halinde herhangi bir yaptırımla karşılaşmayacaklarını beyan etmiştir.⁷⁴ 1996 yılında çıkarılan bir kararname ile işletmelere vergi borçlarını erteleme fırsatı sunulmuştur. 1997-1998 vergi aflarının ise kapsamı dar tutulmuş ve sınırlı sayıda işletmeyi ilgilendirmiştir. Son dönemde ise 1 Temmuz 2015 ile 30 Haziran 2016 tarihleri arasında uygulanmış olan ve yalnızca 7200 Rus vergi mükellefi tarafından kullanılan vergi affının yenilenmesini içeren teklif, Duma ta-

⁷⁰ Billions Surface From Fledgling Programme (2016). (https://www.swissinfo.ch/eng/tax-amnesty_billions-surface-from-fledgling-program/42383462). Erişim tarihi: 29 Şubat 2020.

⁷¹ SEM. S. S. İsviçre'ye Hoş Geldiniz.

(<https://www.sem.admin.ch/content/dam/data/sem/publiservice/publikationen/willkommen/willkommen-tr.pdf>). Erişim Tarihi: 29 Şubat 2020. s.9.

⁷² Benno TORGLER ve Christoph A. SCHALTEGGER. a.g.m. s.412.

⁷³ James ALM ve diğerleri. "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects Off Tax Amnesties During The Transition In The Russian Federation." Economic Analysis & Policy. Sayı 39. 2009. s.237.

⁷⁴ Hari Sharan LUITEL. a.g.m. s.19

rafından onaylanmış ve devlet başkanı tarafından imzalanmıştır. Yenilenen vergi affı 1 Mart 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 28 Şubat 2019' a kadar süren vergi affı uygulaması, varlıkların ülkeye geri dönüşünü amaçlamıştır. Rusya'da geçiş sürecinde çıkarılan vergi afları bir bütün olarak düşünüldüğünde afların başarılı olmadığı belirtilmelidir.⁷⁵

Rusya Federasyonu Meclisi, Federasyon Konseyi ve Devlet Duma'sı olmak üzere ikili bir yapıdan teşekkül etmektedir (m.95). Rusya Anayasası'nda affa ilişkin hükümlerden birincisi yargı teşkilatının genel af ve özel af konusunda yetkili kılınmasıdır (m.71/14). Affa ilişkin ikinci hüküm, Rusya Cumhurbaşkanı'na suçluları af yetkisi anayasa ile tanınmasıdır (m.89/3). Üçüncü hüküm Rusya Federasyonu Federal Meclisi'nin alt meclisi olan Devlet Duma'sına tanınan yetkiyi içermektedir. Hükme göre genel af çıkarma yetkisi Devlet Duma'sına verilmiştir (m.103/7).⁷⁶

Yasa teklifi hakkı Cumhurbaşkanı'na, Federasyon Konseyine, Federasyon Konseyi üyelerine, Duma milletvekillerine, Rusya Federasyonu Hükümeti'ne, Rusya Federasyon federe unsurlarının yasama (temsili) organlarına aittir. Yasa tasarıları Duma'ya sunulur. Vergilerin uygulanması veya kaldırılmasına, vergi harcamalarına, devlet borçlanmasına, devletin mali yükümlülüklerinin değiştirilmesine ilişkin kanun tasarıları ve federal bütçeden karşılanan harcamaları öngören diğer kanun tasarıları, sadece Rusya Federasyonu Hükümeti'nin görüşü alınarak sunulabilmektedir (m.104).⁷⁷

Rusya Federasyonu Anayasası'nda, başka bir usul öngörülmemişse, Duma'nın kararları Duma üye tam sayısının çoğunluğunun oyu ile kabul edilmektedir. Duma tarafından kabul edilmiş bulunan kanunlar daha sonra Federasyon Konseyinin görüşüne sunulmaktadır (m.103).⁷⁸ Burada kabul edilen federal kanun, imzalanması ve yayımlanması için Cumhurbaşkanı'na sunulmaktadır. Yasama evresinin son aşamasında, federal kanunlar Cumhurbaşkanı tarafından imzalanıp yayınlanmaktadır.

5.2- Arjantin'de Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

Arjantin, 23 eyalet ve özerk bir bölgeden (Buenos Aires) oluşan federal bir cumhuriyettir ve başkanlık sistemi ile yönetilmektedir. Kuvvetler ayrılığı prensibinin hâkim olduğu ülkede Anayasa Mahkemesi, yasama organlarının çıkardığı yasaların anayasaya uygun olup olmadığını denetleme görevini üstlenmektedir.⁷⁹ Arjantin'de beyana dayalı vergilendirme sistemi geçerliliğini sürdürmektedir. Beyana dayalı vergilendirme sistemi, kazanç ve irat elde eden kimselerin gelirlerini süresi içerisinde beyan edeceğine dair duyulan güvene dayanmaktadır. Arjantin'de vergi uyumunu artırmak dâhil çeşitli sebeplerle vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir.⁸⁰

Arjantin, 1987 yılında, yasadışı yollarla ülkeyi terk eden sermayeyi ülkeye döndürmek amacıyla vergi af kanunu çıkartmıştır. Vergi aflarından amaç yatırımların artırılması ve doğrudan yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi olduğu için

⁷⁵ Hari Sharan LUITEL. a.g.m. s.20.

⁷⁶ 25 Aralık 1993 Tarihli Rusya Anayasası. (<http://www.anayasa.gen.tr/rusya.htm>). Erişim tarihi: 01 Mart 2020.

⁷⁷ 25 Aralık 1993 Tarihli Rusya Anayasası.

⁷⁸ 25 Aralık 1993 Tarihli Rusya Anayasası.

⁷⁹ Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı (2019). (<https://ticaret.gov.tr/yurtdisi-teskilati/guney-amerika/arjantin/ulke-profil/genel-bilgiler>). Erişim tarihi: 01 Mart 2020.

⁸⁰ Jacques Malherbe. "Tax Amnesties, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International." (<https://books.google.com.tr/books?id=3qkcbI0IKN8C&pg=PA50&dq=tax+amnesty+argentina&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwiOu6Hw3rPoAhVvRhUIHU4hD84Q6AEIKDAA#v=onepage&q=tax%20amnesty%20argentina&f=false>). s.50-51. Erişim tarihi: 01 Mart 2020.

önceden beyan edilmeyen gelirlerin hepsi af kapsamına alınmış ve yerli ve yabancı yatırımcılara duyurulmuştur. Bununla birlikte, bu af neredeyse hiç gelir getirmemiş ve başarısız olarak değerlendirilmiştir. Arjantin, 1987 yılına kadar pek çok af kanununu tecrübe etmesine karşılık, bu tecrübelerinden çıkarılacak ders yapısal düzenlemeler yapılmadan gerçekleştirilen vergi aflarının muhtemelen başarısız olacağıdır.⁸¹ 2009 yılının başlarında çıkarılan vergi affının içeriğini ise vergi borçlarının bir kısmından muafiyet ve vergi kaçakçılarına yapılacak olan kovuşturmaların askıya alınması oluşturmaktadır.⁸²

5.3- Filipinler’de Vergi Aflarının Kanuni Dayanakları

Filipinler’in vergi affı deneyimi çok eski tarihlere dayanmaktadır. Marcos rejimi olarak adlandırılan dönemde, 1972 yılında; gelir, servet, motorlu araçlar, menkuller vergiden muaf tutulmuş ve 1981 yılına kadar on farklı vergi affı uygulaması yapılmıştır. İlk vergi affı başarılı olsa da bunun çok sık tekrarlanmış olması diğer af uygulamalarının başarısızlıkla sonuçlanmasına neden olmuştur.⁸³ Müteakiben yönetime gelen hükümetler döneminde de yirmiden fazla farklı vergi affı düzenlemesi yapılmıştır. 2008 yılında yapılan vergi affı gelir, kurumlar, emlak, menkul sermaye iratları ve diğer vergileri kapsamıştır.⁸⁴ 14 Şubat 2019 tarihinde 11213 sayılı Cumhuriyet Yasası ve vergi affı yasaları çıkartılmış ve yasalar Filipinler devlet başkanı tarafından onaylanıp resmî gazetede yayınlanmıştır. Söz konusu yasa

emlak vergisinde ve vergi borcunda temerrüde düşen mükelleflere ilişkin af hükümlerine yer vermektedir. Yasa ile af hükümlerinden yararlanmanın şartları ve affın kapsamında hangi tür fiillerin yer alacağı belirtilmektedir.⁸⁵

SONUÇ

Vergi afları, politik ve ekonomik maliyetlerinin düşük olmasından dolayı, kısa zamanda yeterli bir gelir elde etmek ve vergiye gönüllü uyumu sağlamak amacıyla çıkarılmaktadır. Bununla birlikte, vergi aflarından istenen faydaların sağlanabilmesi için belirli bir reformun parçası olarak uygulanması gerekmektedir. Türkiye ve diğer ülkelerde, yirminci yüzyılın başından bu yana, pek çok vergi affı çıkartılmıştır. Ülkeler bunların bir kısmından istedikleri sonucu almaktayken bir kısmından ise istedikleri başarıyı yakalayamamışlardır. Vergi afları, vergi gelirleri ve vergi uyumuyla ilişkisi bağlamında incelenmekteyken vergi af kanunlarının yasal dayanakları üzerine kaleme alınmış sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışma, Türkiye ve bazı OECD ülkelerindeki vergi af kanunlarının yasal dayanaklarını incelemektedir.

Hükümetler, yeni bir vergi oluştururken anayasal vergileme ilkelerine sıkı sıkıya bağlı kalmalıdır. Anayasal vergileme ilkeleri hukuk devleti ilkesi, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergi adaleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi ve ölçülülük ilkesidir. Hukuk devleti ilkesinin gerçekleşebilmesi için kanunların ve diğer hükümlerin anayasaya ve hukuka uygun olması

⁸¹ James ALM. “Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty.” International Studies Program Working Paper Series AYSPS. Sayı 6. 1998 s.5.

⁸² Jacques MALHERBE. a.g.e. s.50.

⁸³ Robert ASPA. “The Philippine Experience With Tax Amnesties.” NTRC Tax Research Journal. Sayı 5. 2016 s.29.

⁸⁴ Muhammad Alishahdani IBRAHİM ve diğerleri. “A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries.” International Journal of Economics and Financial Issues. Sayı 3. 2017. s.223.

⁸⁵ Filipinler Resmî Gazetesi. (<https://www.officialgazette.gov.ph/2019/02/14/republic-act-no-11213>). Erişim tarihi: 29 Şubat 2020.

gerekmektedir. Devletin bütün organları ve vatandaşlar tarafından hukukun üstünlüğünün kabul edilmesi ve idarenin kanunlara uygun hareket etmesi ihtimam gerektirmektedir. Hükümet tarafından vergilemeye ilişkin mevcut hükümlerin, mükellefin sahip olduğu yükümlülüklerin, konusu suç veya kabahat oluşturan fiillerin karşılığı olan müeyyidelerin anayasa ve ilgili kanunlarla net bir şekilde ortaya konulması, belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri açısından mühimdir. Vergilerin kanunla ortaya çıkışı devletin keyfi bir şekilde kişilerin temel hak ve hürriyetlerini sınırlandırmasını önlemeyi ve sınırlandırma konusunda ölçülü davranmasını amaçlamaktadır. Aynı zamanda, mükelleflere uygulanacak vergi suç ve cezaları ile yaptırım gerektiren fiil arasında da denge bulunması gerekmektedir.

Vergi hukuku, temel hak ve hürriyetler ile sıkı bir ilişki içerisinde. Toplanan vergilerle kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayan devletin yetkileri anayasalar ile sınırlandırılmaktadır. Vergi hukukunda devlet alacaklı sıfatına haizdir ve mükellefler açısından vergi bir ödev teşkil etmektedir. Dolayısıyla taraflar arasında dikey bir hukuki ilişki kurulmuştur. Bu bağlamda, devletin gücünün sınırlandırılması ve bireylerin haklarının korunması bakımından anayasalar ehemmiyet kesb etmektedir. Vergi aflarının anayasaya uygunluğunun tespitinde, anayasada düzenlenen vergilendirme ilkeleri ve uygulamada yer alan vergi aflarının kanuni dayanaklarının karşılaştırılması da mühimdir. Hükümetlerin etkin bir vergi yönetimine sahip olabilmesi için belirtilen anayasal vergileme ilkelerine uygun hukuki düzenlemeler yapması gerekmektedir. Söz konusu düzenlemelerin yapılamaması halinde kamu alacaklarının takip ve tahsili zorlaşacak ve yargı önüne gelen uyuşmazlık sayısında artış meydana gelecektir. Bu bağlamda çıkarılacak af kanunları sadece belli bir grubu kapsamamalıdır. Aksi halde söz konusu af vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

Bir diğer husus vergi af kanunlarının mükellef lehine olduğu gerekçesiyle geriye yürümesidir. Vergi af kanunları mükellefin lehine bir durum teşkil ediyorsa da vergisini zamanında ödeyenler açısından bu durum bir yük oluşturmaktadır. Herkes için genel bir uygulama içermeyen vergi af kanunu, anayasal vergileme ilkelerinden olan hukuk devleti ilkesine aykırı olacaktır. Ayrıca çıkarılan vergi af kanunu ile vergi affının kimleri ve hangi unsurları teşmil ettiği net bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Mükelleflerin vergiye olan uyumunu azaltmamak adına sık sık af kanunu çıkarılmamalıdır. Affın geçerli olacağı süre de net bir şekilde belirlenmelidir. Böylelikle belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesine bağlılık sağlanacak, bu durum mükellefleri vergi ödeme konusunda daha istekli davranmalarına neden olacaktır. Affın kapsamına yalnızca faiz ve cezaların alınması ve vergi aslının af kapsamında yer almaması, vergi adaleti bakımından önem arz etmektedir. Vergi afları yoluyla ulaşılmak istenen amaçlar ile uygulanan af kanunları arasında orantı bulunması ölçülülük ilkesine uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

ALM, J. (1998). "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty." International Studies Program Working Paper Series AYSPS. 98 (6). 1-9.

ALM, J. R., Martinez-Vazquez, J., & Wallace, S. (2009). "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects Of Tax Amnesties During The Transition In The Russian Federation." Economic Analysis & Policy. 39. 235-253.

ALM, J., & Beck, W. (1990). "Tax Amnesties and Tax Revenues." Public Finance Review , 18(4). 433-453.

ANDREONİ, J. (1991). "The Desirability Of A Permanent Tax Amnesty." Journal Of Public Economics. 143-159.

ARMAĞAN, S. (2001). "Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi." Anayasa Yargısı Dergisi. 18. 347-362.

- ASPA, R. D. (2016). "The Philippine Experience With Tax Amnesties." NTRC Tax Research Journal, 29(5), 27-53.
- BAYER, R. C., Oberhofer, H. & Winner, H. (2015). "The Occurrence Of Tax Amnesties: Theory and Evidence." Journal of Public Economics. 125. 70-82.
- ÇAĞAN, N. (1972). "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı." Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 29(1). 111-122.
- ÇETİN, G. (2007). "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum Ve Davranışları Üzerindeki Etkisi." Yönetim Ve Ekonomi. 14(2). 171-187.
- DÖNMEZ, R. (1992). "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları." Birinci Basım. Anadolu Üniversitesi Yayınları. Eskişehir.
- EDİZDOĞAN, N., & GÜMÜŞ, E. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi." Maliye Dergisi(164). 99-119.
- EROL, A. (2011). Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi). İSMMMO Yayınları 140, İstanbul.
- GÖZLER, K. (2001). "Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi." Anayasa Yargısı, 18, 298-330. (http://www.anayasa.gen.tr/af.htm#_ftn99). Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.
- GUTTMAN, G. (1992). "Tax Indulgences: The Scope and Effect of Tax Amnesty." Tax Administration Review. 63-70.
- GÜLER, H. (2020). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi." Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 19(1). 256-273.
- İBRAHİM, M. A., Myrna, R., Irawati, I., & Kristiadi, J. B. (2017). "A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries." International Journal of Economics and Financial Issues, 7(3). 220-225.
- KARAKOÇ, Y. (2013). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme." Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 15. 1259-1308.
- KARGI, V. (2011). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi." Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 7(13). 101-115.
- KELLNER, M. (2004). "Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool?" German Law Journal, 5(4), 339-346. (<https://doi.org/10.1017/S2071832200012499>). Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.
- LEONARD, H. B., & ZECKHAUSER, R. J. (1987). "Amnesty, Enforcement, and Tax Policy." Tax Policy and the Economy. 1. 55-85.
- LÓPEZ, H. L., & CAMPIONE, R. (2012). "La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistia fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz." Eunomia. Revista en Cultura de la Legalidad. 103-124.
- LUİTEL, H. (2014). "Is Tax Amnesty A Good Tax Policy?: Evidence From State Tax Amnesty in the United States." Lexington Books. London
- LUİTEL, H. S., & TOSUN, M. S. (2014). "A Re-examination Of State Fiscal Health And Amnesty Enactment." International Tax and Public Finance. 874-893.
- MALHERBE, J. "Tax Amnesties, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International." (<https://books.google.com.tr/books?id=3qkcbI0IK-N8C&pg=PA50&dq=tax+amnesty+argentina&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwiOu6Hw3rPo-AhVvRhUIHU4hD84Q6AEIKDAA#v=onepage&q=tax%20amnesty%20argentina&f=false>). Erişim Tarihi: 01 Mart 2020. s.50-51
- MARTIN, L., & CAMARDA, A. (2017). "Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programmes." Transparency International. 1-9.
- MİKESELL, J. L. & ROSS, J. M. (2012). "Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties-to Public Revenue System." National Tax Journal. 65 (3). 529-562.
- NARTER, R., & SARICAĞLU, E. (2016). "Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Et-

kileşimi: *Vergi Ceza Normları*." Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi (1). 119-136.

OECD. (2004). OECD Economic Surveys: Germany 2004. (<https://books.google.com.tr/books?id=IWrwAgAAQBAJ&pg=PA44&lpg=PA44&dq=2004+tax+amnesty+in+germany&source=bl&ots=cYPtUFjsg1&sig=ACfU3U2LaS-gVVCAR5L53HsEkHEMYVR5-LQ&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwjPhfOjpLbqAhXkQkEAHYFkA-owQ6AEwBXoECACQAQ#v=onepage&q=tax%20amnesty%20&f=false>). Erişim Tarihi: 05 Temmuz 2020.

OECD. (2010). *Offshore Voluntary Disclosure Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*. (<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46244704.pdf>) Erişim tarihi: 30 Ocak 2020.

ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N. & KUMRULU, A. (1985). *Vergi Hukuku* (Cilt 1). Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. Ankara

ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N., KUMRULU, A. & GÖKER, C. (2019). *Vergi Hukuku*, 28. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara.

PARLE, W. M. & HIRLINGER, M. W. (1986). "Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments." *Public Administration Review*. 46 (3). 246-255.

SAVAŞAN, F. (2006). "Vergi Afları: Teori Ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı Uygulama Sonuçları")." *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8(1). 41-65.

ŞENYÜZ, D. (2014). "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları." *Tesam Akademi Dergisi*. 81-96.

ŞENYÜZ, D., YÜCE, M. & GERÇEK, A. (2019). *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.

TAŞKIN, Y. (2010). "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği Ve Gereklileri." *Sosyal Bilimler Dergisi* (2). 122-128.

TORGLER, B., SCHALTEGGER, C. A. & SCHAFFNER, M. (2003). "Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties."

Swiss Journal of Economics and Statistics (SJES). 139 (3). 375-396.

TORGLER, B., & SCHALTEGGER, C. A. (2005). "Tax Amnesties and Political Participation." *Public Finance Review*. 33(3). 403-431.

Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı. (2019). (<https://ticaret.gov.tr/yurtdisi-teskilati/guney-amerika/arjantin/ulke-profilu/genel-bilgiler>). Erişim tarihi: 01 Mart 2020.

ÜSTÜN, Ü. S. (2003). "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler." *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(1-2). 251-271.

YARAŞIR, S. (2013). "Vergi Afları Ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi." *Vergi Dünyası* (379). 175-187.

YILMAZ, S. (2017). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 66(1). 263-300.

YURDAKUL, A. (2013). "Vergi Ahlakı Ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği." *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. (Yayımlanmış doktora tezi). Bursa.

Kasım 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>). Erişim tarihi: 29 Şubat 2020.

Aralık 1947 Tarihli İtalya Cumhuriyeti Anayasası. (<http://www.adalet.gov.tr/duyurula/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/10%C4%B0TAL-YA%20319-354.pdf>). Erişim tarihi: 02 Mart 2020.

31 Ekim 1978 Tarihli İspanya Anayasası. (<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/14%C4%B0SPAN-YA%20533-584.pdf>). Erişim tarihi: 29 Şubat 2020.

15 Temmuz 2017 tarihli İspanya Anayasa Mahkemesi Kararı. (<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-8345>). Erişim tarihi: 25 Şubat 2020.

4 Ekim 1958 Tarihli Fransa Anayasası. (<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/>

anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169208.pdf). Erişim tarihi: 02 Mart 2020.

23 Mayıs 1949 Tarihli Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası. (<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08ALMANYA%20209-276.pdf>). Erişim tarihi: 03 Mart 2020.

25 Aralık 1993 Tarihli Rusya Anayasası. (<http://www.anayasa.gen.tr/rusya.htm>). Erişim tarihi: 01 Mart 2020.

Filipinler Resmî Gazetesi. (<https://www.officialgazette.gov.ph/2019/02/14/republic-act-no-11213>). Erişim tarihi: 29 Şubat 2020.