

VERGİ SUÇLARINDA AFFI ANAYASA İLE SORUNSALLAŞTIRMAK

Doç. Dr. Nihal SABAN^(*)

I. AF VE ADALET, FARKIN SORUNSALLIĞI: Demokratik, sosyal hukuk devletinde kavram sendromları: "*Değerler çatışması*" mı "*değer yargısı*" mı?

Değerler adına değer harcamalarında bulunulduğu¹ bir süreçte, bir af yasası² daha, anayasa, ceza ve vergi ya da hukuk, adalet, eşitlik ve insan hakları kavramlarının soyutluğundan, özgürlüğün somutluğuna dönüşerek (ya da dönüşemeyerek) toplumsal zamanda akıp gitti.

Her af bir siyasal tercih ve bunun düzlemi siyaset, değer kayıplarında yeniden tanımlanmaya çalışılıyor: ".. meşruiyetini ve referanslarını "bilim"den alacak yeni bir siyaset alanı" ve ".. yeni siyaset anlayışı, siyasetin amaç, araç ve kurumlarını toplumu konu alan bilim(ler)in verileri ışığında tespit ve düzenlemek"³ ise; siyaset ve hukuk⁴ ilişkilerinin ülkemizde de anlamını yeni bağlamlar içinde kurmak gerekiyor. Belki de siyaset-hukuk bilimi bağlamında, siyasetçiler-hukukçular ve de yasakoyucular-yorumcular⁵ kimliklerinin demokratik, sosyal hukuk devleti içinde, bir kez daha sorgulanması gerekiyor. O halde biz "afları bilim içinde sorunsallaştırmalıyız"⁶.

"Değer kavramı, genel olarak, bir anlamda insan yaşamının kendisiyle dolu olduğunu, insanın niteliği gereği olan, insanı belirleyen

(*) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

(**) Bu çalışmada verdiği destek için kürsü arkadaşım Doç. Dr. Billur Yaltı SOYDAN'a teşekkür borçluyum.

¹ KUÇURADI, Etik, Ankara 1998, Başlangıç yazısı.

² 23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartla Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun (Kanun No:4616, RG:22.12.2000 T. ve 24268 No.).

³ LAÇİNER, "Sosyal Bilimler-Siyaset İlişkisi", Sosyal Bilimleri Yeniden Düşünmek, Sempozyum Bildirileri, Toplum ve Bilim/Defter (Edebiyat-Tarih-Politika-Felsefe) Dergileri Ortak Çalışma Grubu, İst. 1998, 255.

⁴ Hukukta sorgulanan kavramlardan (Gülbenkian Komisyonu, Sosyal Bilimleri Açın. İst. 1996.).

⁵ BAUMAN, Yasa Koyucular ile Yorumcular, Kasım 1996 İst.

⁶ Probleme; Bilimsel sorun, problem; Problematique: Çözümü, sonucu şüpheli sorunsal (YALT. Fransızca-Türkçe Büyük Sözlük, Gözden geçirilmiş, geliştirilmiş ikinci baskı; İngilizce-Türkçe REDHOUSE SÖZLÜĞÜ. 1986, İst).

ve adeta onun yazgısı olan değerlendirmelerde kullanılan ölçüyü deyimler." ⁷ .

Hukukun son amacı olan adalet, bir değer olarak nesnel bir özellik taşımakla birlikte, somut tarihsellik ve toplumsallık boyutlarında, belirli toplum ve ülkelerde gerçekleşeceği için toplumsal yaşam gerçekliğinde sınırlarını bulur ve ayrıntılarının uygulanmasında bir görecelik söz konusu olur ⁸ .

O halde değerlendirme nedir? Değerlendirme, ilk olarak yaşanan bir şeydir ve "değer yaşantısı" denilen psikolojik boyutu belirler. Sözü edilen değer yaşantısını bizde gerçekleştiren nesne ya da olayın aynı zamanda belli bir özelliği vardır; nesnelere bizde değer yaşantısının oluşmasını sağlayan bu özelliklerine, değerlendirme olayının ikinci yanını oluşturan "değer özellikler" denir. Değer'in içeriğini ise; değerlendirme olayının özünü ve üçüncü yanını deyimleyen değer ideleri oluşturur ⁹ .

Değerlerin değişmez olmasına karşılık, değerlendirmelerin yani değer yargılarının değişebilirliği ¹⁰, kavramların evrensel hukuk değerleri ile ölçülme zorunluluğunu getirir.

Toplumsal söylemde "hoşgörü" ¹¹ ile başlayan affı meşrulaştırma çabalarında iki soruyu sormamız gerekiyor:

Af, bir "değer" midir, yanıtımız olumlu ise; "adalet" ve "af" birlikteliğinde bir "değerler çatışması" mı söz konusudur?

Af, bir "değer yargısı" ise, değerlendirme doğru mu yapılmıştır?

Af, evrensel hukuk değerleriyle ölçüldüğünde, bu değerlerin içeriğini karşılıyorsa, değer boyutu olduğunu söylemek gerekir. Af, evrensel hukuk değerlerinden örneğin, eşitlik, adalet, insan hakları, toplumsal adalet gibi kavramlardan biri değildir, o halde değer değildir. Peki evrensel hukuk değerlerinden birini gerçekleştirme amacına yönelik bir değerlendirme yapıldığında bunu gerçekleştirir

⁷ ARAL, İnsan ve Mutlu Yaşam (Yaşamın Anlamı), Birinci Kitap: Mutluluğun Koşulları, 1992 İst.60.

⁸ GÜRBÜZ, Hukuk ve Meşruluk (Evrensel Erdem Üzerine Bir Deneme), Nisan 1998 İst 96.

⁹ GÜRBÜZ, 68.

¹⁰ GÜRBÜZ, 79.

¹¹ SAN, "Düşman imgeleri ve Hoşgörü", Prof.Dr.Hamide TOPÇUOĞLU'na Armağan, AÜHFY No:498, Ankara 1995., 76.

mi? Değerlendirme ya da değer yargısı sonucunda bizi evrensel hukuk değerlerine götürür mü? Bunu somut olay ile değerlendirmek gerekmektedir. Af, adalet, eşitlik gibi hukuk değerlerinden birini gerçekleştirme amacına yönelik bir değerlendirmeye yöneldiğimizde, değerlendirme sonucunda, bir değer yargısı olarak karşımıza çıkar. Bu da vergi afları çerçevesinde bakıldığında da adalet, eşitlik, insan hakları gibi kavramları gerçekleştirme aracı değildir. Aksine adalet tartışmaları, yapılan değerlendirmelerin ve sonuçtaki değer yargılarının, bilgi ve bilime dayanmadığı, süreçlerdeki ilişkilerin doğru kurulmadığını¹² göstermektedir.

Bu çalışma vergi aflarının değerlendirmesinin bilgi ve bilime dayanıp-dayanmadığı ve bu süreçlerdeki ilişkilerin doğru kurulup-kurulmadığını sorgulamayı amaçlamaktadır.

II. MEŞRUIYET: İktidar retoriğinde söylemsel kurtarma: *olgusal meşruiyet*

Toplumsal yaşamın vazgeçilmezi, siyaset-iktidar kavramıyla yakın ilişkidir. Siyaset toplumu yönetme ve yönetirken yeniden biçimlendirmeyi, çağdaş toplumlar gibi, hedefliyorsa iktidarın kendine özgü retoriği¹³ olduğunu da görmek gerekiyor.

Meşruiyet; iki kavram ile sorunsallaştırmalıyız: Siyaset ve hukuk

Siyasi meşruiyet: Siyasal erki ele geçirenler şu ya da bu biçimde kendi erklerine meşruluk aramışlar ve bu çabalar, başarılı olsun ya da olmasın belli bir toplum ya da uygarlıkta meşruluk için benimsenen standartları ortaya koymuştur¹⁴. Siyasal erkin meşruluğunu belirleyen ölçü "oybirliği" ya da daha gerçekçi bir deyimle "çoğunluk" ilkesi biçiminde olduğu ortaya çıkmıştır¹⁵. Günümüzde henüz politikanın tam anlamıyla bilimselleştirilmiş olduğunu söylemek güç olsa da, sözgelimi, insan haklarının en geniş anlamda siyasal meşruluğun bir ölçütü sayıldığında hiç kuşku yoktur; yönetimler ve onların uygulamaları insan haklarına bağlı kaldıkları oranda meşrudurlar¹⁶.

¹² Etik ilişki süreçleri için bak. KUÇURADI.

¹³ ARİSTOTELES, Retorik (Çev : Mehmet H. Doğan), COGİTO, 3 Baskı, Şubat 1998 İst.

¹⁴ GÜRBÜZ, 11.

¹⁵ GÜRBÜZ, 11.

¹⁶ GÜRBÜZ, 11.

Hukuksal meşruiyet: Hukuksal meşruluğun ölçütü, evrensel hukuksal değerlerin; insan hakları, hukuk devleti ilkesi, demokrasi, özgürlük, eşitlik, toplumsal adaletin¹⁷, ne kadar somutlaştırıldığına bağlıdır.

Af siyasette ve hukukta nasıl meşrulaştırılmaya çalışılıyor ya da meşruiyetinin ölçüsü hangi değerlerdir ?

Aflar sürecine bakıldığında, ceza hukuku anlamında önemli siyasal olaylar görülürken¹⁸, vergilendirme alanında ya ceza hukukuna paralel gitmiş ya da vergi incelemelerinin çok sınırlı olması nedeniyle ortaya çıkan adaletsizliği gidermek, vergi aslının zamanında ödenmesi ve vergi uyumsuzluklarının miktarını azaltma gibi amaçların¹⁹, tarihsel nedenleri oluşturduğu görülmektedir. Bu süreç içinde siyasi, ekonomik, mali olguların aslında afların toplumsal gerçeklik olması, hukuksal gerçeklik²⁰ olmalarını sağlamadığını görüyoruz. Olguların dayattığı ya da olgulara dayalı hukukun meşruiyeti sorgulanmalıdır. Çünkü afların dayanağını oluşturan olgusal gerçeklere baktığımızda örneğin son af düzenlemesinde cezaevlerinde yer olmayışı, adi nitelikli suçlar için gerekçe olurken, siyasi suçlular ya da vergi suçları için aynı gerekçe geçerli olmamıştır. Af kapsamına alınan suçluların sayısal fazlalığı, hukuksal gerçekliğin ya da adalet amacının önüne geçtiğini görüyoruz. Çünkü af hukuksal meşruiyet ölçülerinin hayata geçmesini sağlamaya yönelik olsa idi, en temel ilkeleri, eşitlik, adalet, insan hakları gibi kavramları hayata geçirirdi.

O halde olgusal meşruiyet, her zaman hukuksal meşruiyetin ya da olan -olması gereken arasındaki ilişkinin doğru kurulmasını sağlamadığı gibi adalet amacını da gerçekleştirilmesine izin vermemektedir.

III. VERGİ AFLARINI ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İŞİĞİNDE SORUNSALLAŞTIRMAK: Vergi aflarının kimlik problemi

Vergi hukukunda affı nasıl sorunsallaştırabiliriz?: Öncelikle doğru tespitler ve doğru sorular sormalıyız.

¹⁷ GÜRBÜZ, 105 vd.

¹⁸ ÖZEK, "Umumi Af", İHFM. C.XXIV, S.1-4, 1958, 119 vd.

¹⁹ ÇAĞAN, Türk Vergi Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, AÜHFD, 1972, C.XXIX, S.1-2, 115; DÖNMEZ, 48.

²⁰ TÜRKÖZER, Toplumsal Gerçeklik Olarak Hukuk, Leon Duguil Sistematiği, Ankara 1996.

İçeriği kabul, terimi reddedilen kavram: Vergi affı

Vergi affı²¹ bilimsel ya da gündelik hayatta kullanılan terim olmasına rağmen vergi yasalarında bu terimlerin kullanılmadığı görülmektedir. Yasa koyucu, vergi hukukunda af kavramına sıcak bakılmadığı için terim olarak "af" değil ama kavramın içeriğinin örtüştüğü "Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun", "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun", "Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun" ya da ".....Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" gibi terimleri tercih etmektedir. Bu sadece ülkemize özgü bir şey mi diye düşündüğümüzde, Amerika'da "Tax Amnesty" yerine "Tax Amnesty Program"²² olarak sunulması, gelişmiş ülkelerde de aynı kaygının taşındığını düşündürmektedir.

Yerleşik bir kültür kodu: Vergi affı

Vergi affını bir kültür olarak kabul ettiğimizde, bunun dünyada varolan ve kabul gören bir olgu olduğunu söylemek istiyoruz. Karşılaştırmalı hukuka baktığımızda, bu olguya bağlı ülkeler bazında somut vergi affı olayının da yaygın olduğu yapılan çalışmalarda görülmektedir²³. O halde vergi affı kavramının içeriği nedir?

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 ve cezai nitelikli cezalar affedilir²⁴.

Bu tespit bize vergi hukukundaki af kavramında, vergi aslı, vergi cezası ve gecikme faizi kavramlarının birlikte yer aldığını ve ceza hukukundaki tartışmadan farklı bir noktada olduğumuzun tespiti ile başlamanız gerektiğini göstermektedir.

²¹ Tax amnesty, Amnestie fiscale, Steueramnestie: International Tax Glossary, Second Edition (Editör: Susan M. Lyons). 1992 IBFD Publications, Multilingual list of tax terms, 292.

²² DÖNMEZ. 13.

²³ Amerika ve Avrupa ülkelerindeki vergi affları için bak: Tax Amnesty, Prepared by the Staff of the Joint Committee on Taxation (105 th Congress. 20 nd Session), January 30, 1998; DÖNMEZ, 67 vd.

²⁴ Tax Amnesty, DÖNMEZ, 12 vd.

²⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 8 bası, 2000 Ankara, 71 .

Anayasanın 73. maddesinin başlığı "Vergi Ödevi" olarak düzenlenmiştir. Bu ödev ilişkisinin konusu, bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan haklar ve görevlerdir²⁵. Anayasanın Siyasi Haklar ve Ödevler başlığı altında düzenlenen bu ödev ilişkisi, aynı bölümde düzenlenen diğer haklardan farkı, parasal bir borç (akçalı ilişki) ilişkisini ödev olarak tanımlıyor olmasıdır. Bu demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletini gerçekleştirmeye yönelik bir tanımlamadır ya da bir başka deyişle demokratik, laik, sosyal hukuk devletinin finansmanının vergilerle yapılacağı ve bunu da vergi mükelleflerinin gerçekleştireceğinin ifadesidir. O halde bu akçalı ilişki, diğer alanlardaki af kavramı-örneğin ceza hukukundakinden- farklı bir tartışma platformundadır.

İki soru bir cevap

Birinci soru: Hukuksal boyutuyla, devlet-vatandaş ilişkisinin vergilendirme alanında vergi alacaklısı (devlet)- vergi borçlusu (vergi mükellefi) ilişkisinin düzgün kurulmayarak, bir diğer deyişle demokratik, laik, sosyal hukuk devleti-vergi mükellefi ilişkisi erozyona uğratılmak mı istenmektedir?

İkinci soru: Ekonomik boyutuyla, vergilerle gerçekleştirilemeyen kamu giderlerinin finansmanı nasıl karşılanmaktadır, ya da vergi mükelleflerinin finanse etmediği kamu giderlerini kim finanse etmektedir?

Bir cevap: Bugün (2001) yaşanmakta olan kriz, Cumhuriyet Tarihinin en önemli ekonomik krizidir. Bu aslında demokratik, laik, sosyal hukuk devletinin "vergisiz-hangi kaynaklarla", "vergisini ödemeyen-kimler tarafından" finanse edildiğinin yaşanarak öğrenilme sürecidir.

Vergi aflarını nasıl okuyabiliriz?

1. Hukukla okumak: Hangi vergi suçu ve cezası: İdari ceza hukuku mu-ceza hukuku mu?

²⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 8 bası, 2000 Ankara. 71. 456

Af yasaları bağlantılı oldukları alanlarla çeşitli yönlerden tartışıldığı gibi vergi hukukunda da tartışma platformundaki konulardan birini oluşturur. Burada öncelikli konu kavram tespittir. Suçların affı mı, cezaların affı mı?²⁶.

Vergi hukukunda suç ve ceza kavramları, ceza hukukunun genel ilkeleri kabul edilerek kurulmuş olmakla birlikte, alanın kendine özgü yapısı nedeniyle de bazı farklılıkları içerisinde taşımaktadır.

Vergi hukukundaki önemli tartışma; İdari nitelikli cezaların, tazminat, zam ya da zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak mı olduğu yönündeki tartışma *Danıştay*²⁷ -*Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi*²⁸ kararları ile sona ermiştir. *İdari nitelikli davalar-cezai nitelik taşır*.

Bu tespitlerin anlamı, idari nitelikli vergi davalarında da ceza hukuku kuralları geçerli olacağı gibi, aynı koruma alanlarından da yararlanması gerektiğidir²⁹.

Öncelikli tespit: Vergi aflarını Anayasa ile okuma problemi

Anayasanın 87 inci maddesinde TBMM'nin "genel ve özel af ilanı", 104 üncü maddesinde de Cumhurbaşkanının af yetkisi belirlenmiştir. Bu maddelerde af ilan etmeye yetkili kurumsal kimlikler belirlenmiştir diye nitelendirirsek, konu itibariyle TBMM'nin af çıkarma yetkisini sınırlayan düzenleme Anayasa 169. maddede yer alırken, Cumhurbaşkanının af çıkarabilme yetkisi de maddenin kendisinde sınırlandırılmıştır. Bu düzenlemelere baktığımızda vergi afları ile ilgili özel bir düzenleme yer almamaktadır. O halde şöyle bir düşünce sistemi geliştirebiliriz:

Bir: Yasak olmayışı

²⁶ Anayasa Mahkemesi Başkanlığı toplantının konu başlığını "suçlar yönünden" tespit etmiştir, ancak ceza hukukçuları cezaların affı kavramını kullanmaktadırlar: ÖZEK, 141; ALACAKAPTAN, "780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun", AÜHFİM, C. XXII, S. 1-4.1965; DÖNMEZER/ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım Cilt III, Yeniden gözden geçirilmiş ve genişletilmiş onikinci bası, Ekim 1997 İst, 185.

²⁷ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 12.6.1980, 17, Danıştay Dergisi, S.40-41, 69.

²⁸ Bendenoun v, Fransa (Kararın özet çevirisi için: DOĞRU; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlar Rehberi (1960-1994), İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 1999, 412; Kararın 4369'un oluşturduğu ceza sistemi ile değerlendirilmesi için; SABAN, "4369'un Suç Ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? "Vergi Sorunları Dergisi. S. 143-144, 2000; Kararın adil yargılanma hakkı açısından değerlendirilmesi için: SOYDAN, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı", Vergi Sorunları Dergisi, 143, 144, 145, 2000.).

²⁹ Tax Law Design and Drafting (Edited by Victor THURONYI). International Monetary Fund/Kluwer Law International, 2000, 33, dipnotu 82.

Vergi afları Anayasanın 87. maddesindeki genel ve özel af kapsamı içinde değerlendirilir, çünkü vergi ile ilgili af çıkarılamayacağı konusunda bir yasak yoktur. TBMM cezalar konusunda *genel af* çıkarıyorsa, vergi suç ve cezaları bu ceza kapsamıyla bağlantılı olduğu alanlarda af içinde değerlendirilecektir³⁰.

İki: Yasa zorunluluğu

Anayasanın 73/3 fıkrasındaki verginin yasallığı ilkesi gereğince, vergi afları da verginin konulup kaldırılmasıyla bağlantılı olduğu için bu konuda yetki TBMM'ne aittir, yasa ile vergi afları getirilebilir. Bu düzenleme de doğrudan vergi affı ile ilgili ise, çıkarılan yasanın Anayasanın 87. maddesindeki *özel af* kapsamında olduğu düşünülebilir³¹.

Vergi suç ve cezalarının affı, "vergi affı" olarak adlandırılmadığı için, çeşitli vergi düzenlemelerinde de aflar getirilmektedir. Bunlar hukuksal sonuçları itibariyle "*örtülü af*" olarak nitelendirilebileceğimiz³² "*özel af*" içinde değerlendirilmelidir.

³⁰ 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (Kabul T: 22.2.1963, Yayın T.23.2.1963, 1339 (ERGİNAY, Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim Harç ve Kanunları 1920-1977, C.2. Kanun 4700-2026, Ankara 1977, s. 1396); 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (RG: 9.8.1966 T. ve 12370 No.Mük.): 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50 Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (RG: 18.5.1975 T. ve 14890 No. Mük.) (Burada Cumhuriyet Dönemine ait ancak acıları hala kapanmayan ve günümüzde çeşitli boyutları ile tartışılan bir verginin anılması ve vergi yasalarının ayrımcılık üzerine kurulmasının toplumun sosyal dokusuna nasıl ciddi zararlar verdiği, bugün de göz önünde bulundurulması zorunlu bir gerçek: Varlık Vergisi (Bu konuda bir vergiyi anlama adına bak. AKTAR, Varlık Vergisi ve 'Türkleştirme' Politikaları, 4 Baskı İst. 2000; AKAR, Aşkale Yolcuları, Varlık Vergisi ve Çalışma Kampları, 2. Baskı Ocak 2000).

³¹ 281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun (RG: 3.3.1961 T. ve 10748 No.); 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun (RG: 22.3.1981 T. ve 17287 No.); 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun (RG: 24.2.1983 T. ve 17669 No.).

³² Kanun No :3239, (RG: 11.12.1985 T. ve 18955 No.): Kanun No: 3505, (RG: 10.12.1988 T. ve 20015 No.): Kanun No: 3571, (RG:20.6.1989 T. ve 20201 No.); Kanun No: 3787, (RG: 3.4.1992 T. ve 21191 No.); Kanun No: 4369, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Karamamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG: 29.7.1998 T. ve 23417 No.Mük: Bu Kanunun adının uzun olmasına rağmen özellikle veriyorum çünkü vergi kanunlarında değişiklik yapan yasalar genellikle böyle uzun yasa adına sahiptirler. Bu hem vergi yasalarına karışık bir kimlik kazandırmakta, hem de içindeki örtülü afları vergicilerin dışındakiler okuyamamaktadırlar); Kanun No: 4444, (RG: 14.8.1999 T. ve 23786 No.).

Bu tespitin ardından, Anayasadaki af kavramını bir üst kavram olarak kabul edip, vergi kanunlarında af kavramı yer alır mı sorusunun cevabını vermeliyiz:

İkinci tespit: Vergi aflarını Vergi Usul Kanunu ile okuma problemi

Vergi cezalarının affından söz edildiğinde, ceza hukukundakine benzer bir yöntem ile düşünebiliriz. Anayasa çerçeve kurallar koyar, bunların alt düzenlemeleri yasalardadır. Anayasa'da af ile ilgili kurallar yer alır ve Ceza Kanununda da bununla ilgili kurallar vardır³³. Vergi suç ve cezaları ile ilgili kurallar VUK'da düzenlenmiştir. Af ile ilgili bir düzenlemenin VUK ya da af vergi borcu ilişkisini ortadan kaldırdığı için belki AATUHK düzenlenmiş olabilir diyoruz, ancak iki yasada da af konusunda bir düzenleme yoktur. O halde biz vergi hukukunda vergi aflarını okumak için bir düzenlemeye sahip değiliz ve ilgili af yasasını anayasa, vergi ve ceza yasalarının genel kuralları ile okumak zorundayız.

Üçüncü tespit: Para cezası mı-hapis cezasının mı affı?

Vergi hukukunda af da neyi tartışmalıyız? Tartışmamız vergi cezalarının ikili yapısına uygun olarak iki boyutlu olmalıdır:

Bir: İdari nitelikli cezalarda, vergi aslı, vergi cezaları ve gecikme faizi;

İki: Adli nitelikli cezalarda, hürriyeti bağlayıcı ceza ve paraya çevrilmesi mümkün cezalarda paraya çevrilme durumunda para cezası.

Anayasa Mahkemesi bir vergi affını nasıl okudu? 3239

Anayasa Mahkemesi 3239 sayılı yasa³⁴ Geçici Madde 4'ün Anayasaya aykırılık iddiasını şöyle değerlendirmiştir:

³³ "TCK. 97- Umumi af, hukuki amme davasını ve hükmolunan cezaları bütün neticeleri ile birlikte ortadan kaldırır."

Bir özel af sözkonusu olduğunda ise; "TCK. 98- Hususi af, havi olduğu sarahate göre cezayı ortadan kaldırır veya azaltır veya değiştirir ve daha ağır bir cezadan mübeddel olan cezaya kanunen ilave edilmemiş bulunmak şartıyla mahkumun kanuni mahcuriyetini de refeder.

Ancak kanun veya kararnamesinde hilafı yazılı olmadıkça fer'i ve mütemmim cezalara tesir etmez. Hususi affı tazammun eden kanun veya karamame de sarahat bulunan ahval müstesnadır."

³⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere Ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun İle 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda

“.....

Dava dilekçesinde bu madde ile, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin 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 hesaplamamasının eşitlik ilkesini düzenleyen Anayasanın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı olduğu öne sürülerek Geçici 4. maddenin iptali istenmiştir.

İddiaya dayanak yapılan Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları aynen şöyledir:

“.....

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmelidirler.”

Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında sözkonusudur. Dava konusu Geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11.12.1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o taktirde zedelenirdi. Ancak maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, **aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada;** vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. **Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir afa bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir.** Bu nedenle söz konusu maddenin Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı yönü yoktur....”³⁵

Biz nasıl okuduk?

Değişiklikler Yapılması Ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi Ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Karamamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun (RG: 11.12.1985 T. ve 18955 No.)

³⁵ Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, 5/7 (RG: 12.11.1987 T. ve 19632 No.).

Anayasa Mahkemesine göre, yasa, sınırlı bir aftır ve eşitlik ilkesine aykırı değildir.

Vergi affı getiren bir yasa nasıl eşitlik ilkesine aykırı değildir ya da Anayasa Mahkemesi eşitlik ilkesini vergi hukukunda nasıl okur? "Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir."³⁶ Eşitsizliğin haklı nedene dayalı olarak kabul edildiği durumlar vardır³⁷.

Bu davada eşitsizlik için haklı neden olarak kabul edilen farklılaştırma; "kamu yararı"dır. Kamu yararı olarak gösterilenler de; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak. Burada durup düşünmemiz gerekiyor: Anayasa Mahkemesi hukukilik denetimi yapıyorsa kamu yararı olduğunu kabul ettiği kavramların hangisi hukuksal denetim için ölçü olarak kullanılabilir?

Anayasa Mahkemesinin **kamu yararı** olduğunu söylediği kavramlardan birini seçerek bakalım: **Vergi ihtilaflarını azaltmak**; vergi anlaşmazlıklarına baktığımızda ortaya çıkış nedenleri, vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde hukuka uygun davranmamaktadır.³⁸ Bu gerek idarenin düzenleyici işlemlerinde, gerekse de vergilendirme ile ilgili tarh ve tahakkuk işlemlerinde görülmektedir. Burada şunu sorgulamak gerekiyor, yaptığı işlemlerde hukuka aykırılık karinesi oluşturan bir idarenin, hukuka uygun davranmayan ya da hukuka aykırı davranmak gibi bir idari pratik

³⁶ Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27 (RG: 28.9.1996 T. ve 22771 No.).

³⁷ a) Conseil Constitutionnel, eşitliği yasallık ilkesi ile birlikte "principe d'egalite devant l'impôt" değerlendirmiştir (CC.N.84-184 DC du 19 dec.1984. Rec. 94), özel yükümlülüklerin bazı yatırımlar için ağır olması (CC. N.84-146 DC du 29 dec.1984, Rec.,107), genel yarar sağlamak amacıyla bazı sektör aktivitelerine belli rahatlıklar sağlanması (CC.84-184 DC du 29 dec.1984, Rec.,94; GEST/TIXER, Manuel de Droit Fiscal, 4e Edition. LGDJ, 1986 Paris, 35; BIENVENUE, Droit Fiscal, PUF, 1987 Paris, 24. b)Supreme Court yasa önünde eşitliği, idarenin yaptığı birtakım sınıflandırmalar ve bu sınıflandırmalardaki başarısızlığa bağlı olarak değerlendirir ve sınıflandırmada birinci ölçü -rationality test (Metropolitan Life Insurance Co.v. Ward, 470 US 869 (1985), ikinci ölçü -conceivable test (Exxon Corp. V.Eagerton 462 US 176 (1983), TRIBE, American Constitutional Law. Second Edition, New York 1988,440, SALTZMAN, IRS Practice and Procedure, Student Edition, America 1991, 1-49.

c) Anayasa Mahkemesi, eşitsizlik iddiası ile önüne gelen yasalarda, ayrıcalıklı duruma getirmenin haklı nedeni olarak; hukuksal yapı veya nitelik farklılığı, verginin konusunda nitelik farklılığı, kamu yararı, mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekleri kabul eder (SOYDAN, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somut:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", XIII.Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen" 14-16 Mayıs 1998, MÜMAUM Y No:12, 88-89).

³⁸ SABAN, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, Vergi Yargısının Etkinliği TESEV Yayınları 10, İstanbul 2000.

geliştiren bir idari yapılanmanın sonuçlarından nasıl kamu yararı çıkarılabilir.

Anayasa Mahkemesi, **aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada.....kamu yararları gözetilmiştir** tespitini değerlendirelim: Vergi affında eşitsizlik için haklı nedeni kamu yararı olarak tespit ediyor. Anayasa Mahkemesinin bu ölçüsü vergi hukukunda nasıl olmalıdır? Vergi hukukunda "eşitlik ölçüsü" "mali güç"tür. Mali gücü nasıl ölçeriz? Anayasa Mahkemesi eşitlik kurgulamasında "aftan yararlanacak mükellefleri" ile "bu sınırı aşanlardan" ayırarak değerlendirmesini yapar. Halbuki vergi hukukundaki af tartışmasının "vergisini ödemeyenlerin" eşitliği mi "yoksa vergisini ödeyenler ile ödemeyenlerin eşitliği mi" üzerine kurgulanması gerekir. Niçin? AY 73'e göre ölçü "mali gücü aynı olanlar olduğuna göre, "vergisini ödemeyenlerin" bir ölçü oluşturması mümkün değil. Çünkü eşitliği ölçmeyi denediğimizde 1 tarihinde A'nın ve B'mali gücü 100 birim ise, A vergisini ödediğinde mali gücü 75 birim, B ödemediğinde mali gücü hala 100 birimdir. B vergisini iki yıl boyunca ödemediğinde, ödemediği vergisini çeşitli finansal enstrümanlarla değerlendirebileceği, enflasyon ve devalüasyon olguları altında da ayrıca bir değer kazandığı Anayasa Mahkemesinin de kararlarında kabul ettiği³⁹ bir Türkiye gerçeğidir. Bir vergi yasası af getiriyorsa, 1 yılında eşit olan-mali güçleri eşit olan- A ve B, 3 yılında A bir Anayasal görevi yerine getirmiş ve servetinde bir eksilme olmuş, B ise, vergi borcunu ödememiş ve ayrıca zenginleşmiştir.

Enflasyon olgusunun var olduğu ülkelerde, enflasyonun bütün değerleri, vergi-bütçe-ücret, erozyona uğrattığı kabul edilir ve bunların düzeltilmesi için de çeşitli yöntemler vardır⁴⁰. Enflasyon olgusu⁴¹ Türk Lirasına bağlı bütün değerlerde erozyon yaratırken, mali gücün ölçülmesinde böyle bir olgunun yok sayılarak mali gücün ölçülmesi

³⁹ Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988, 9/28 (RG. 26.12.1988 T. ve 20031 No.).

⁴⁰ Tax law Design and. Drafting, 434 vd.

⁴¹ Türkiye'de yaşanan enflasyonun sürjit özelliği dikkate alındığında, 2000-02 yılları için enflasyonla mücadele hedeflerimizi belirlenmesinde enflasyonu aniden tek haneli rakamlara indirmenin güçlüğü ile geçmişteki uygulamalardan açıkça farklı olunacağına sinyal verilmesi ihtiyacının dengelenmesine büyük önem verilmiştir. Bize göre, 2000 yılı enflasyon hedefimiz-12 aylık TÜFE enflasyonunu Aralık 2000 sonu itibarıyla %25'e (TEFE enflasyonu %20'ye) düşürmek-enflasyonla mücadele yolunda kademeli bir uygulamaya imkan sağlamakla beraber geçmiş uygulamalardan (son 10 yıl TEFE ortalaması %80 civarındadır ve 1999 sonu itibarıyla %65 olacağı tahmin edilmektedir) farklı olduğu konusunda açık bir sinyal göndermektedir. 2000 yılı enflasyon hedeflerimiz, TEFE ve TÜFE enflasyonunun 2001 yılı sonunda %10-12'ye ve 2002 yılı sonunda tek haneye (yaklaşık %5-7) düşürmek için iyi bir başlangıç noktası teşkil etmektedir (Enflasyonla Mücadele Programı Politika Metinleri, T.C.Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ocak 2000,ii).

mümkün müdür? Tabii ki bu soruya yanıtımız olumsuzdur. O halde mali gücün ölçülmesinde, enflasyon-yüksek faiz ve devalüasyon düzeltmeleri yapılmadan, vergisini ödeyen ile ödemeyen arasındaki dengenin kimden yana olduğunun hesaplanması gerekir. Bu da vergisini ödemeyenler arasında bir eşitlik değil, ödeyen ile ödemeyen arasında bir eşitlik tartışması yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesinin "sınırlı bir af" diye okuduğu yasa "bir eşitsizlik izlenimi vermekten" öte bir eşitsizlik örneğidir. Kaldı ki günümüz vergi hukukundaki eşitlik tartışması mali güç ile yapılırken, Anayasa Mahkemesinin mali güç dışında bir eşitlik değerlendirmesi yapması anlaşılır görünmemektedir.

Anayasa Mahkemesinin kullanacağı yorum teknikleriyle ilgili Anayasada bir hüküm olmadığı için genel yorum tekniklerini kullanacaktır⁴². Bunlar vergi hukukunda da geçerlidir⁴³, ancak vergi hukukunda yorum ile ilgili bir üst kavram VUK., 3, B, 1'de⁴⁴ düzenlenmiş bulunmaktadır, "*ekonomik yaklaşım ilkesi*"⁴⁵ ya da "*özün biçime önceliği*"⁴⁶. Anayasa Mahkemesi eşitlik ölçümünde ya da eşitsizliğin haklı nedeninde bu vergi hukuku kavramını kullanmış mıdır? Bu soruya yanıtımız hayır, çünkü Anayasa Mahkemesi bu kavramı kullanmış olsa idi, mali gücü ölçmede, kişilerin gerçek mali durumunu kavramak için yöntemler aramış ve bulmuş olması gerekirdi. Halbuki Anayasa Mahkemesi kararlarında böyle bir çaba görülmemektedir.

Anayasa Mahkemesi, tarihsel yorum yöntemini kullanarak, yasa koyucunun amacını bize kamu yararı olarak sunar. Halbuki amaçsal yorum yöntemini kullanarak, yasanın objektif amacına ulaşmak zorundadır. Bu da ancak ekonomik yaklaşım ilkesiyle mümkün olacaktır.

⁴² ÇAĞLAR, "Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkıları, Anayasanın Üstünlüğü Anayasa Yargısında Yorum, Anayasa Yargısı Yayın No:5, 1986 Ankara, 183.

⁴³ KANETİ, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2. Bası, İst 1989,48; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku,17 vd.; Tax Law Desing and Drafting, 33.

⁴⁴ VUK 3 ,B,1: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

⁴⁵ Alman Vergi Hukukunda geniş tartışma alanı olan bu kavram; DEU Reichsabgabenordnung of 1919 & 4. Cf. ARG Law 11, 683, & 11 ve sonra da DEU Steyeranpassungsgesetz &1/11 yer alan düzenleme, son zamanlarda Federal Vergi Mahkemesinin özel hukuk yorum ilkelerini vergi hukukuna yeniden aktarması ve Alman Anayasa Mahkemesinin de bazen dar yorum bazen de ekonomik yorumu kullanması Alman Hukukunda bu kavramın eski önemini yitirmesine neden olmuştur (Tax Law Design and Drafting, 37, 38 ve bu sayfalardaki dipnotları).

⁴⁶ Substance -över- form approach; Helvering v. Gregory 69 F. 2d. 809 (2d Cir. 1934) (ANDREWS/FELD, Federal Income Taxation of Corporate Transactions, Law School Casebook Series, USA 1994), 139).

Bütün bu değerlendirmeleri niçin yaptık? Anayasa Mahkemesi Anayasaya göre hukukilik denetimi yapar, yerindelik denetimi yapamaz⁴⁷, çünkü bu konuda Anayasal yasak vardır. Hukukilik denetimi hukuksal ölçülerle yapılabilir, halbuki biraz önce yapmaya çalıştığımız değerlendirmelerde Anayasa Mahkemesi vergi hukukunun Anayasal ölçülerinin hiçbirini kullanmadığını tespit etmiş durumdayız. O halde Anayasa Mahkemesinin bu kararında yaptığı hukukilik denetimi değil, yerindelik denetimi olduğunu tespit ediyoruz.

O halde Anayasa Mahkemesinin değerlendirme ilişkisini doğru kurmadığı, siyasetin kabul ettiği olgusal meşruiyeti kabul ettiği, halbuki ekonomik olgulara dayanarak, hukuksal meşruiyete ulaşabileceğinin tesbitini yapabiliriz.

2. Ekonomi ile okumak: Bütçe açıklarının umut tapınağı: tahsilatın hızlandırılması

Ülkemizde bütçe açıklarının büyüme trendi 1990'lı yılların başı itibariyle dikkati çekerken, bütçe açıklarının vergilerle finansmandan vazgeçilmeye başlanması da bu yıllara denk gelmektedir⁴⁸. Bu vazgeçişlere karşılık anlaşılmaz olan da "tahsilatın hızlandırılması" adı altında getirilen vergi aflarıdır. Bunlar vergi aflarıdır⁴⁹, çünkü bütçe açıklarının finanse edilmesinde iç kaynak bulma adına yükseltelen hazine kağıtlarının faizleri, ya da bunlarla yapılan repolarla, vergi mükelleflerine "vergini ödeme, faizden kazan, af çıkacaktır" biçiminde iletilen siyaset mesajları yerine ulaşmıştır ve vergi mükellefleri vergi ödemeleri gereğini önemsememişlerdir. Geldiğimiz nokta aynı: vergi sini ödeyen ve ödemeyen vergi mükellefleri.

Anayasa Mahkemesi bir başka vergi affını nasıl okudu? 3787

Vergi hukukunda tasilatın hızlandırılması adı altında gerçekleştirilen afların sayısı oldukça fazladır. Bunlardan Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı

⁴⁷ TEZİÇ, Anayasa Hukuku, Üçüncü Bası, Kasım 1996, İst, 172; ALİFENDİOĞLU, Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, Ankara 1996, 82; KABOĞLU, Anayasa Yargısı, Avrupa Modeli ve Türkiye, Güncelleştirilmiş 3 Baskı, Eylül 2000, 101.

⁴⁸ Bu konu ile ilgili ayrıntılı bilgi ve tartışmalar için Bak: Türkiye'de Kamu Ekonomisi ve Mali Kriz, XII. Türkiye Maliye Sempozyumu 15-17 Mayıs 1997, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:83, İst 1998.

⁴⁹ Hükümet vergi aflarının mükelleflerin vergi ödemeye yanaşmasını engellediğinin farkındadır ve gelecekte yeni af çıkarmama kararlılığındadır (Enflasyonla Mücadele Programı, xviii).

Hakkında Kanun⁵⁰ önemlidir. Anayasaya aykırılığı iddia edilen bu yasaı Anayasa Mahkemesi söyle değerlendirmiştir:

"İptali istenen yasa, bazı kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılmasını sağlamak amacıyla kimi kolaylaştırıcı ve özendirici kurallar içermektedir. Yasanın gerekçesi ile TBMM'nde yapılan görüşmelerde de belirtildiği gibi bu kuralların hukuksal yönden olmasa bile fiilen büyük ölçüde tahsil kabiliyetini yitirmiş kamu alacaklarının tahsilata hızlandırılarak Hazine'ye aktarılması; ihtilafı kamu alacakları ile ihtilaf doğması muhtemel alacaklara ilişkin dava dosyalarının azaltılması; alacağın takibi için alacak bedelinden daha fazla gider yapılmasının engellenmesi; büyük oranlarda gerçekleşen enflasyonun doğurduğu zararın bir ölçüde giderilmesi ve kamu giderleri için kamu finansmanının en kısa sürede sağlanması amacıyla getirildiği anlaşılmaktadır.

Anayasanın 5. maddesinde öngörülen toplumun refah ve huzurunun sağlanması, kamu giderlerine ilişkin kaynakların 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.

Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesiyle aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise farklı kurallara bağlı tutulması öngörülmektedir. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler için değişik kuralları ve uygulamaları gerekli kılabilmektedir. Başka bir anlatımla, durum ve konumlardaki farklılıkların doğurduğu zorunluluklarla, Anayasa'da öngörülen kamu yararı ya da başka nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilemez.

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

⁵⁰ Kanun No: 3787 (RG: 3.4.1992 T. ve 21191 No).

.....

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 anlatımla, ***mali güce göre alınan vergi aslının, bir bölümünden vazgeçilmesi ya da affedilmesi söz konusu değildir.***

Yukarıda açıklandığı gibi gecikme zammı ve gecikme faizi ile vergi cezaları, verginin zamanında ödenmesini sağlayan yaptırımlardır. ***İptali istenen maddelerde vergi aslında herhangi bir indirim öngörülmemekte aksine tamamının ödenmesi koşuluyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının bir bölümünden vazgeçilmektedir.*** İptali istenen kurullarla Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen mali güç ilkesi ile yürütme yetkisi ve görevine ilişkin 8. madde ve TBMM'nin görev ve yetkilerine ilişkin 87. maddesi arasında bir ilgi kurulamamıştır.....⁵¹

Yasa kesinleşmiş kamu alacakları, kesinleşmemiş veya ihtilaflı kamu alacakları, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler için af ve kamu davası açılmayacağı, ilgili düzenlemelerin yanında matrah artırımı ile de incelemeyi düzenlemektedir.

Biz nasıl okuduk?

Anayasa Mahkemesi bu bir vergi affı değildir, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarının bir bölümünden vazgeçilmesi söz konusu değildir, vergi borcunu zamanında yerine getirenlerle getirmeyenlerin kamu yararı amacıyla farklı kurallara tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırı değildir demıştır.

Öncelikle "tahsilatın hızlandırılması" kavramını nasıl değerlendirebiliriz? Vergi borçlarının tahsilini kolaylaştırmak acaba başlı başına bir kamu yararı mıdır? Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi,

"1845 sayılı yasanın 16/3 maddesi, vergi idaresine vergi alacağını fiilen borçlunun zilyetliğinde olmasına rağmen hukuki olarak bir başkasına ait olan mallardan tahsil etme yetkisi vermektedir. Bu

⁵¹ Anayasa Mahkemesi, 24.6.1993, 29/23 (RG: 23.12.1999 T. ve 23915 No.), 466

durum, vergi idaresini malların gerçekten vergi borçlusunun mülkiyeti altında bulunup bulunmadığını araştırmaktan kurtarmaktadır. **Hükümün amacı, vergi borçlarının tahsilini açıkça kolaylaştırmaktadır ki bu da kendi başına bir kamu yararınadır.**

1961 tarihli Genelgenin, vergi idaresinin 16/3 maddeye göre sahip olduğu yetkiyi sınırladığı doğrudur. Bu Genelgeye göre, 16/3 madde vergi idaresine vergi borçlarını-Atlas şirketinin borçları gibi-üçüncü kişilere ait "mefruşat" tan tahsil etme yetkisini sadece belirli şartlar altında vermektedir. Bunun için, üçüncü kişinin mallar üzerindeki mülkiyet hakkının, münhasıran vergi borcunun borçludan tahsilini engelleme veya mallar üzerinde imtiyazlı bir tahsil hakkı sağlama amacı ile tahsil edilmiş olması gerekir. Ancak bu durum, 16/3 maddenin ana amacını, yani Hükümetin de ısrarla belirttiği gibi, **genel kamu yararına uygun olarak hazineyi koruma amacını etkilemez"** ⁵²

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, alacağın tahsilini kolaylaştıran yasanın başlı başına kamu yararına olduğunu ancak hazineyi koruma amacı da olduğunu söyler. Burada Anayasa Mahkemesinin kamu yararı diye değerlendirdiği, verginin aslından vazgeçmemek koşulu ile; gecikme faizi, gecikme zammı ve cezalarından vazgeçmek nasıl bir kamu yararı oluşturabilir? Anayasa Mahkemesi bir başka kararında,

"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... **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**" ⁵³."

Devlet hazinenin verginin zamanında ödenmemesi nedeniyle kayıplarını giderecek olan gecikme zammı ve gecikme faizlerinden vazgeçiyor, suçun karşılığı olan vergi cezalarından vazgeçiyor.

⁵² Gasus Dossier-und Fördertechnik Gmb H v. The Netherlands, 23.2.1995, Series A, 306-B (SOYDAN, "Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", Vergi Dünyası, S.227, İst, 103 vd.).

⁵³ Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988, 9/28; KUMRULU, Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, AÜHF.D. C.XL, 1988 S. 1-4.

Anayasa Mahkemesi yukarıdaki kararında gecikme faizleri için kullandığı, vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesi ile yaptığı tespiti, gerekçeyi bu yasada kullanmıyor, bunun bir af olmadığını söylüyor. Vergilendirmedeki hazine yararı kavramı Anayasa Mahkemesince, vergilendirme ilkeleri doğrultusunda okunmuyor.

Anayasa Mahkemesi bu kararında da hukukilik denetimi değil, yerindelik denetimi yapmıştır.

Bu iki Anayasa Mahkemesi kararından sonra şöyle bir değerlendirme yapabiliriz: 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 yararı, hukuksal meşruiyeti sağlamaz.

Burada üzerinde önemle durulması gereken, Anayasa Mahkemesinin vergi yasalarını Devlet'le okuması⁵⁴, kamu yararı bağlamında hazine ile okumasını gerektirirken, okumanın hazine ile değil, sistem ile yapılmış olmasıdır. Hazine ile okuma yapılmış olsa idi, amaç ile araç arasında orantılılık kurulması gerekirdi. Halbuki okuma hep hazine aleyhine olmuştur. Bunun niçin önemsenmesi gerekiyor? Yasa koyucunun da Anayasa Mahkemesinin de o süreçte kullandığı "kamu yararı" gerekçelerinin bugün "bazı bireylerin yararına" olduğunun yaşayarak öğrenilmiş olmasıdır. Bunun için belki bilimin "kamu yararı" kavramı için yaptığı tanımlama yeniden düşünülmelidir:

"Kamu yararı çağdaş bir masaldır. Bu kavram devletin kutsanması, yüceltilmesi, dokunulmazlığı ve inanırlığı gibi amaçları gerçekleştirmek için günümüzde de kullanılmaktadır. Başka bir anlatımla bilimsel içerikten yoksun bir kavram olan kamu yararı devletin kutsanması yoluyla iktidar pekiştirme aracı olarak işe yaradığı için varlığını sürdürmektedir"⁵⁵ .

⁵⁴ SOYDAN, Bak 37 , c.

⁵⁵ AKILLIOĞLU, "Kamu Yararı Üzerine Düşünceler", İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD) Prof.Dr. Lütfi DURAN'a Armağan özel sayısı, S. 1-3, 1988, 11.

⁵⁶ VUK.Ek madde 1- Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında hertürlü maddi hata bulunduğuun veya yargı

Anayasa Mahkemesinin belki gelecekte okuyacağı aflar

Vergi hukukunda adı af olmayan belki de "sürekli af diyebileceğimiz kurumlar vardır. Bunları genel hatlarıyla değerlendirelim:

Uzlaşma: Vergi idaresi, vergi cezaları konusunda mükellefle anlaşarak vergi matrahını, cezasını belirleyebilir.⁵⁶ Vergi idaresi ile vergi mükellefinin uzlaşması, idare hukuku anlamında bir idari sözleşme değil, ancak sözleşme benzeri olarak nitelenebilir. Bu nitelendirme Anayasanın 73. maddesindeki "verginin yasallığı" ve 38. maddesindeki "suçta ve cezada yasallık" ilkesine açık aykırılık teşkil etmektedir. VUK'a 205 sayılı yasa⁵⁷ ile katılan düzenleme Anayasanın eşitlik ilkesine açık aykırılık taşımaya rağmen sistemde varlığını sürdürmektedir⁵⁸.

Cezalarda indirim: Vergi mükellefi, vergi idaresine başvurarak vergi cezalarında birinci defada yarısını, devamında da üçte birinin indirilmesini isteyebilirler⁵⁹.

Tecil : Maliye Bakanlığı'nın 414 No.lu Tahsilat Genel Tebliği⁶⁰ ile VUK. Kapsamındaki her türlü vergi resim ve harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları, talep edilmesi halinde tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacaktır.

Tebliğin dayanağı AATUK 48. maddede düzenlenen Tecil kurumudur⁶¹. Ceza hukukunda erteleme; işlediği suçtan dolayı

kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefle uzlaşabilir....)

⁵⁷ RG: 28.2.1963 T. ve 11347 No.

⁵⁸ SABAN, TESEV Raporu, 55 vd.

⁵⁹ VUK. Madde 376- İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse; 1- vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerden üçte biri, 2-Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.....

⁶⁰ RG: 6.2.2001 T. ve 24310 T.; Ayrıca bu konuda bak T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 14.2.2001 T. ve Sayı: B.07.0.GEL.=.71/7100-70-009270, Uygulama İç Genelgesi (Lebib Yalkın Yayınları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Mevzuatı).

⁶¹ AATUHK.48- Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş veya teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.....

mahkum edilen suçluya ait cezanın infazının belirli süre ile geri bırakılması ve suçlu bu süre içinde yeniden bir suç işlemediği takdirde suçun ya işlenmemiş veya hükümlülüğün gerçekleşmemiş ya da cezanın çekilmiş sayılmasıdır⁶².

Bu kurumları niçin verdik? Bunlar vergisini çeşitli nedenlerle ödeyemeyen vergi mükelleflerine yasalarca sağlanan kolaylıklardır ve benzeri hükümler çeşitli ülkelerin kanunlarında yer almaktadır. Burada önemli olan vergi mükelleflerinin zaten affa benzeyen bu kurumlarla yetinmeyip, daha az vergi ödeme adına "vergi affı" talebinde bulunmalarıdır.

Ayrıca bu kurumları Anayasa Mahkemesinin gelecekte okuyacağı vergi aflar diye verdik. Çünkü Anayasa Mahkemesine bireysel şikayet yolu ile başvuru mekanizması şimdilik kapalıdır. Gelecekte bu yolun açılacağı ve eşitliği özünden zedeleyen bu kurumların Anayasa Mahkemesi önüne geleceğini ümit etmekteyiz.

3. Siyasetle okumak: Tarihsel fail popülizm ve kültür kodunun yarattığı grup portresi: Ayrıcalıklı kimlik vergi suçluları ve ötekiler

Vergilendirme siyasetle çok yakın ilişki içindedir. Seçim propagandalarında vergilerin yüksekliğinden söz eden siyasi partiler, iktidara geldiklerinde, özellikle 1980 sonrası IMF'in maliye politikaları sonucunda, her zor durumda ek vergi yükü getirip, ardından da örtülü aflar ile seçmenlere verilen sözler tutulmuştur. Aslında bu kamu giderlerinin vergilerle finanse edilmesi değil, oy ile finanse edilmesinin tercihidir. Özellikle, enflasyon ve devalüasyon, banka faizleri, repo oranlarının yüksek olması, bu süreçleri sessiz bekleyerek ve hakkında işlem yapılmayan kişi ve kurumlar, vergi ödeyecekleri rakamları (borçlarını) çeşitli biçimlerde değerlendirerek, kişisel servetlerini artırmışlardır, çünkü bilmektedirler ki vergi ile ilgili af gelecektir. Siyasiler bu beklentilere hiçbir zaman olumsuz yanıt vermemişlerdir. Bu tablo aslında sürekli af bekleyen, ancak, siyasetin hoşgördüğü *ayrıcalıklı bir kimlik* yaratmıştır. Siyasetin hoşgördüğü bu kimlik kamuoyunca hoşgörülmeyle, sosyal sürgün⁶³ ya da ülkemizde olduğu gibi vergi yüzsüzleri gibi çeşitli tanımlamalarla bunların kamuoyuna şikayet edilmesi talebi VUK. 5. maddesinde

⁶² DÖNMEZER/ERMAN, 11.

⁶³ "social ostracism" (Tax Law Design and Drafting, 126).

vergi borcunu ödemeyenlerle ilgili bilgilerin açıklanacağı biçiminde yasaya dönüştürülmüş⁶⁴ ve Maliye Bakanlığı 293 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁶⁵ vergi boçlularının açıklanması ile ilgili kuralları belirlemiştir. Burada anlaşılmasız olan Maliye Bakanlığının Tebliğ ile bunların duyurulması yolunu niçin seçtiğidir ya da bu yoldan ne beklemektedir? Yapılması gereken bu borçluların AATUHK. göre borçlarını ödemelerini sağlamak yolu var iken, bu yolun kullanılmaması üzerinde düşünülmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi bir şartlı salıverilme yarasını nasıl okudu? 3713

23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartlı Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun'un 5, j fıkrası "vergi resim ve harçlara ilişkin kanunlarda yer alan suçları işleyenler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz" biçimindeki düzenleme vergilendirme alanı ile ilgilidir.

Niçin vergi suçluları bu yasa kapsamına alınmadı? Karapara, kayıtdışı ekonomi, ödediği vergilerin hiçbir biçimde kendine dönmediğini gören vatandaşların, bankaların içinin boşaltılması sürecini yaşaması, siyasetin hoşgörme eğilimin yüksek olmasına rağmen, kamuoyu baskıları sonucunda, 4616 sayılı yasa, vergi suçlularını kapsam dışında bırakmıştır.

Kapsam dışında kalan vergi suçları nelerdir?

VUK 359 Kaçakçılık suç ve cezalarını, 361 Vergi mahremiyetinin ihlali ve 363 Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar ile ilgili olup, bunlar adli cezaları gerektiren suçlardır. Burada üzerinde durulması gereken, yasanın 5; j fıkrası vergi suçlarını yasa kapsamı dışında bırakmış olmakla birlikte VUK. 361, suçun cezasının TCK 198'in iki katı olarak, VUK.363, TCK. 240⁶⁶ maddesine göre ceza görürler biçimindeki düzenlemeler, suçların TCK değil, cezanın TCK.daki bu maddelere göre verileceğini belirler. Yasa suçları işleyenler ile ilgili "yer alan suçları işleyenler" biçiminde

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, 5 (RG. 12.11.1987 T. ve 19632 No.), bu kararında basın ve TRT yolu ile açıklamanın bir ceza niteliğinde olmadığına, açıklamanın ilgililerde ve kamuoyunda yaratacağı psikolojik etki nedeniyle vergi kaçığının önlenmesi, hiç değilse azaltılması gibi, son derece önemli bir kamu yararının korunmasını amaçladığı ve Anayasa 38, 3'e aykırı olmadığına karar vermiştir.

⁶⁵ RG. 27.1.2001, T. ve 24300 No.

⁶⁶ TCK. 240 kapsam dışındadır; 5, a.

düzenlendiği için vergi kanunlarında yer alan suçlarının bu kapsam dışında olduğunun tespitini yapıyoruz.

Şartla salıverme; mahkum edildiği hürriyeti bağlayıcı cezalardan, kanunun gösterdiği bir kısmını iyi hal ile ve kurallara tam uyarak geçirmiş bulunan mahkumun, konulmuş olan şartlara her bakımdan riayet etmediği takdirde geri alınması şartı ile, mahkumiyet süresini tamamiyle bitirmeden, merciince alınacak bir kararla salıverilmesini ve böylece serbest hayata dönmesini ya da bu hayata geçişinin kolaylaştırılmasını sağlayan bir kurumdur⁶⁷. Anayasa Mahkemesi,

"Suçlu, topluma uyum zorlukları gösteren ve uyumsuzluğunu suç işlemekle açığa vuran kimsedir. Cezanın caydırıcılığı ve suçlunun topluma uyum sağlayabilmesi, başka bir deyişle, topluma yeniden kazandırılması, ceza politikasının temel ilkesini oluşturur. Toplumun suça verdiği önem ve suçun ağırlığı, cezanın farklılaştırılmasına ya da ağırlaştırılmasına esas olur. Bu husus, devletin cezalandırma politikasına uygun olarak yasa koyucunun bu konudaki değerlendirmesine ve takdirine göre belirlenir.

Ancak cezanın infazı, işlenen suçun türüne bağlı olmaksızın, topluma uyum sağlamasını ve topluma yeniden kazandırılmasını amaçlar.

Bu amacın gerçekleşebilmesi, suça bağlı kalmadan ayrı bir programın uygulanmasını gerektirir.

Bu program, suça göre değil, suçlunun infaz süresince gösterdiği davranışlarına ve gözlenen iyi durumuna göre düzenlenecektir.

Bu da infazın, mahkumların işledikleri suçlara göre bir ayrıma gidilmeksizin, aynı esaslara ve belirli bir programa göre yapılmasını ve sonuçlarının düzenlenmesini gerektirir.

Aynı miktar ceza alan iki hükümlüden birinin sırf suçunun türü nedeniyle uzun süre ceza çektikten sonra şartla salıverilmesi, cezaların farklı çektirilmesi sonucunu doğurur ve bu iki mahkum arasında eşitsizliğe neden olur.

⁶⁷ DÖNMEZER/ERMAN. 64 vd.
472

.....

Böylece infaz yönünden eşit ve aynı durumda bulunan mahkumlar arasında şartla salıverilme bakımından ayrı uygulama, Anayasa'nın 10. maddesinde öngörülen yasa önünde eşitlik ilkesine uygun düşmemekte ve bu aykırılığın haklı nedeni bulunmamaktadır⁶⁸.

Biz şartlı salıverilme yasasını nasıl okuduk? 4616

Anayasa Mahkemesinin bu kararına dayanarak, 4616 sayılı yasanın şartlı salıverilme, cezaların infazı ile ilgili bir kurum olması nedeniyle, VUK. 359, a (6 aydan 3 yıla kadar hapis), b (18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis) dayanılarak verilen cezalarının kapsam dışında bırakılmış olmaları Anayasaya açık aykırılık oluşturduğunu söyleyebiliriz. Anayasa'ya aykırılık iddiası hukuk devleti ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde yapılırken, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ne de aykırılığı iddia olunabilecektir⁶⁹.

Burada vergi hukuku açısından tartışmamız gereken konu, Anayasa Mahkemesi, şu anda önünde olan Anayasaya aykırılık iddialarına dayanarak yasayı iptal etmesinin sonuçlarının neler olabileceğidir.

VUK.da idari nitelikli cezalardan olan vergi ziyayı (VUK.344) cezası, kaçakçılık suçları (VUK.359)sayılan fiillerle neden olunursa bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır. Anayasa mahkemesi bu yasayı bir af yasası olarak nitelendirerek iptal ederse, kaçakçılığa bağlı vergi ziyayı cezası ne olacaktır? Buna hemen bağlı ikinci soru ise, VUK.344'e göre kesilen vergi ziyayı cezası ve VUK.359'a bağlı kesilen vergi cezalarında, birinin affı cezayı ortadan kaldırdığında, diğeri varlığını sürdürecektir. O zaman tekrar hukuk devleti, eşitlik tartışmaları başlayacaktır.

IV. VERGİ AFLARI VE KOPENHAG KRİTERLERİ: İnsan hakları-piyasa ekonomisi, BİR UZUN GELECEK YOLCULUĞUNUN SORUNSALLIĞI

⁶⁸ Anayasa Mahkemesi, 19.7.1991, 15/22 (RG. 31.7.1991 T.); 8.10.1991, 34/34 (RG. 12.12.1991); 8.10.1991, 36/35 (RG.12.12.1991).

⁶⁹ YURTCAN/ZAFER/İNCEOĞLU, 23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartlı Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanununun Değerlendirilmesi, İstanbul Barosu, CMUK Uygulama Servisi Yayını, 35.

Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program; bir gelecek yolculuğuna kurumsal kimlikle (Devlet) çıkma kararı olarak görülebilir. Kopenhag Kriterleri demokratik toplum-temel haklar⁷⁰ ve piyasa ekonomisi-ekonomik rekabet, küreselleşen dünyanın Avrupa coğrafyasına bir adım.

Vergilendirmede bu kriterleri hayata geçirmemiz gerekiyor. Bunlardan birisi demokratik toplumda temel haklar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, diğeri piyasa ekonomisinde Avrupa Toplulukları Adalet Divanı. O halde vergilendirme alanında bu iki alanın birlikte izlenmesi gerekiyor.

İnsan hakları

İnsan hakları bağlamında "birey"in, vergilendirme alanında yansması "vergi mükellefi", bu yaklaşım demokratik toplumda temel hakları olan bireyi, vergi mükellefi olarak görmeyi zorunlu kılmaktadır. Bunun anlamı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bağlamında vergi mükellefinin korunması gerektiğidir. Nitekim süreç bunu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ile doğrulamaktadır.

Demokratik toplumda hukuk devletinin kurallarının işleyebilmesi ve vergilendirme alanında da demokratik vergi hukukunun hayata geçirilmesi gerekiyorsa, şu anda vergi yasalarında varolan aykırılıkların insan hakları bağlamında yeniden gözden geçirilmesi, belki de diğerk ülkelerde yapıldığı gibi Anayasal şikayet kurumunun hayata geçirilmesi ile, aykırı kuralların tek tek incelenmesi, vergi mükellefinin hakları bağlamında önerilebilir.

Piyasa ekonomisi

Avrupa Birliğinde vergi aflarının yeri var mı?

Roma Antlaşması'nın 87-89 uncu maddeleri devletlerce yapılan yardımların ortak pazar ile bağdaşıp bağdaşmama koşullarını düzenler. Anlaşma hükümlerine göre, öngörülen hükümler saklı kalmak üzere, bazı ürünleri ya da bazı işletmeleri üstün duruma getirerek rekabeti bozan veya bozmak korkusu yaratan, devletler tarafından ya da hangi şekilde olursa olsun devlet kaynakları aracılığıyla yapılan yardımlar üye devletler arasındaki alışverişleri etkiledikleri ölçüde Ortak Pazar ile bağdaşmaz. Bu çerçevede üye devletlerin belli sanayilere, işletmelere ve bölgelere tanıdıkları vergi

⁷⁰ ÇAĞLAR, "Hukuk Devleti: Temel Hak Yeni Konsepti", Sempozyum Kopenhag Kriterleri, Avrupa Konseyi ve Avrupa Birliğinin Ortak Paydası mı?, İstanbul Barosu İnsan Hakları Merkezi, 24-25 Haziran 2000, İst. 474

muaflikları, istisnaları, vergi iadeleri, indirimleri ve başka yollardan sağladıkları vergi teşvik tedbirleri bu yasağın kapsamına girmektedir⁷¹.

Avrupa Birliği içinde vergilendirme kuralları ile ortaya çıkan rekabetin olumsuz koşullarını ortadan kaldırma amacıyla oluşturulan yapılanmada Code of Conduct⁷² bir takım kurallar getirmiştir ve burada da bazı vergi düzenlemelerinin Antlaşmanın 87-89 maddeleriyle bağlantılı olduğu tespit edilmiştir.

Avrupa Birliği rekabet politikasıyla ilgili yayınladığı 1999 raporunda vergi aflarına devlet yardımları başlığı altında yer vermiştir⁷³. İtalya'nın Birlik içinde yeni iş olanakları yaratılabilmesi amacıyla, sosyal güvenlik yardımlarının indirilmesi ve vergi affı biçiminde devlet yardımı talebi Komisyon tarafından Birlik içinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilebilmesi amacıyla kabul edilmiştir⁷⁴.

Bu düzenlemeler vergi aflarının Birlik içinde, rekabeti bozmamak koşulu ile, belli amaçlarla kabul edildiğini göstermektedir. Burada dikkat edilmesi gereken konu Birlik içinde enflasyon, kamu açıkları gibi kavramların Maastricht kriterleriyle belirlenmiş olduğu ve bizim için öncelikli konunun bu kriterlerdeki kavramları hayata geçirdikten sonra vergi aflarını tartışabilecek olduğumuzdur.

ÖZET

Bugün bu toplantıda tarihsel zamanda sorulmayan iki soru toplumsal zamanda soruldu:

Bir: Türkiye'nin son 20 yıllık ekonomik çöküş sürecindeki siyasetin vergiden vazgeçışı, Anayasa Mahkemesi vergi aflarına evet demeseydi, sürebilir miydi?

İki: Biz Anayasa Mahkemesi kararlarını eleştirseydik, Anayasa Mahkemesi vergi aflarına evet diyecek miydi?

⁷¹ ÇAĞAN, Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, A.Ü. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Araştırma Dizisi Yayın No1, yenilenmiş 2. Bası, Ankara 1991, 59.

⁷² OJ C 002, 6/1/1998.

⁷³ European Commission XXIX th Report on Competition Policy 1999; Case N 545/98 (OJ C 113, 24.4.1999).

⁷⁴ OJ C 113, 24.4.1999.